I

(Aktid, mille avaldamine on kohustuslik)

KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 2236/2004,

29. detsember 2004,

millega muudetakse määrust (EÜ) nr 1725/2003 (millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusele (EÜ) nr 1606/2002) rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite (IFRS) nr 1 ja 3–5 osas, rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite IAS nr 1, 10, 12, 14, 16–19, 22, 27, 28, 31–41 osas ning alalise standardite tõlgendamise komitee (SIC) tõlgenduste nr 9, 22, 28 ja 32 osas

(EMPs kohaldatav tekst)

EUROOPA ÜHENDUSTE KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Ühenduse asutamislepingut,

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

ning arvestades järgmist:

(1) Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1725/2003 [2] võeti vastu 1. septembril 2002 olemas olnud teatavad rahvusvahelised standardid ja tõlgendused.

(2) Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõukogu (IASB) avaldas teiste läbivaadatud standardite hulgas 31. märtsil 2004 kolm uut rahvusvahelist finantsaruandlusstandardit (IFRS nr 3–5) ja kaks standardit IAS nr 36 ja 38, milles oli läbivaatamise järel tehtud muudatusi. Kõnealused uued standardid moodustavad "stabiilse platvormi", s.o standardite kogumi, mida ühenduse börsil noteeritud äriühingud peavad kohaldama oma konsolideeritud aastaaruannetes alates 1. jaanuarist 2005. Üldine eesmärk on parandada standardite IAS kvaliteeti ja tõhustada raamatupidamisstandardite lähendamist kogu maailmas.

(3) Konsulteerimine asjaomase valdkonna tehniliste ekspertidega kinnitab, et uued standardid IFRS ja läbivaadatud standardid IAS on kooskõlas määruse (EÜ) nr 1606/2002 artiklis 3 sätestatud vastuvõtmise tehniliste kriteeriumidega ning eriti Euroopa üldsuse huvidele vastamise nõudega.

(4) IAS 36 vastuvõtmise tagajärjel tuleb muuta määrusega (EÜ) nr 1725/2003 vastuvõetud standardit IAS 16, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.

(5) Standardite IFRS 3, 4 ja 5 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise muudes rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites ja tõlgendustes, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus. Senised parandused mõjutavad rahvusvahelist finantsaruandlusstandardit (IFRS) nr 1, rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS) nr 1, 10, 12, 14, 16–19, 27, 28, 31–34, ja 36–41 ning alalise standardite tõlgendamise komitee (SIC) tõlgendust nr 32. Peale selle muudab IFRS 3 vastuvõtmine tarbetuteks kordusteks rahvusvahelise raamatupidamisstandardi (IAS) 22 ja alalise standardite tõlgendamise komitee (SIC) tõlgendused nr 9, 22 ja 28. Need tuleks seetõttu asendada. Lisaks tuleks IFRS 5 vastuvõtmise järel asendada IAS 35.

(6) Seepärast tuleks määrust (EÜ) nr 1725/2003 vastavalt muuta.

(7) Käesolevas määruses sätestatud meetmed on kooskõlas raamatupidamise regulatiivkomitee arvamusega,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA MÄÄRUSE:

Artikkel 1

Määruse (EÜ) nr 1725/2003 lisa muudetakse järgmiselt.

1) Rahvusvaheline raamatupidamisstandard (IAS) 22 ja alalise standardite tõlgendamise komitee (SIC) tõlgendused nr 9, 22 ja 28 asendatakse käesoleva määruse lisas osutatud rahvusvahelise finantsaruandlusstandardiga IFRS 3 ("Äriühendused").

[1] ELT L 243, 11.9.2002, lk 1.

[2] ELT L 261, 13.10.2003, lk 1. Määrust on viimati muudetud määrusega (EÜ) nr 2086/2004 (ELT L 363, 9.12.2004, lk 1).

2) Lisasse lisatakse käesoleva määruse lisas osutatud standard IFRS nr 4 ("Kindlustuslepingud").

3) Standard IAS 35 asendatakse standardiga IFRS 5 ("Müügiks määratud põhivara ja lõpetatud tegevusalad").

4) Standardid IAS nr 36 ja 38 asendatakse käesoleva määruse lisas osutatud standarditega IAS nr 36 ja 38.

5) Standardi IFRS 3 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise standardites IFRS 1, IAS nr 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37 ja 39 ning tõlgenduses SIC 32, et tagada raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.

6) Standardi IFRS 4 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise standardites IFRS 1 ning IAS nr 18, 19, 32, 37, 39 ja 40, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.

7) Standardi IFRS 5 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise standardites IFRS 1 ja IFRS 3 ning IAS nr 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40 ja 41, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.

Artikkel 2

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

Käesolevat määrust hakatakse kohaldama hiljemalt 1. jaanuaril 2005.

Käesolev määrus on tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõigis liikmesriikides.

Brüssel, 29. detsember 2004

Komisjoni nimel
komisjoni liige
Charlie McCREEVY

LISA

RAHVUSVAHELISED FINANTSARUANDLUSSTANDARDID

Nr	Pealkiri
IFRS 3	Äriühendused
IFRS 4	Kindlustuslepingud
IFRS 5	Müügiks määratud põhivara ja lõpetatud tegevusalad
IAS 36	Varade väärtuse langus
IAS 38	Immateriaalne vara

Reprodutseerimine on lubatud Euroopa Majanduspiirkonnas. Kõik olemasolevad õigused on väljaspool EMPd reserveeritud, välja arvatud õigus reprodutseerida isiklikuks kasutamiseks või muul õiglasel otstarbel. Lisateavet on võimalik saada IASB aadressilt www.iasb.org

IFRS 3

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 3

Äriühendused

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-13
Äriühenduse identifitseerimine	4-9
Äriühendused ühise kontrolli all olevate majandusüksuste vahel	10-13
Arvestusmeetod	14-15
Ostumeetodi rakendamine	16-65
Omandaja kindlaksmääramine	17-23
Äriühenduse soetusmaksumus	24-35
Äriühenduse soetusmaksumuse korrigeerimine sõltuvalt tuleviku sündmustest	32-35
Äriühenduse soetusmaksumuse jaotamine soetatud varadele ning ülevõetud kohustistele ja tingimuslikele kohustistele	36-60
Omandatava eristatavad varaobjektid ja kohustised	41-44
Omandatava immateriaalsed varad	45-46
Omandatava tingimuslikud kohustised	47-50
Firmaväärtus	51-55
Omandaja osa eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses, mis ületab äriühenduse soetusmaksumuse	56-57
Äriühenduse toimumine etappidena	58-60
Esialgselt määratud esmane kajastamine	61-65
Korrigeerimised pärast esmase kajastamise lõpetamist	63-64
Edasilükkunud tulumaksu vara arvele võtmine pärast esmase kajastamise lõpetamist	65
Avalikustatav informatsioon	66-77
Üleminekusätted ja jõustumiskuupäev	78-85
Eelnevalt kajastatud firmaväärtus	79-80
Eelnevalt kajastatud negatiivne firmaväärtus	81
Eelnevalt kajastatud immateriaalsed varad	82
Kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud	83-84
Piiratud tagasiulatuv rakendamine	85
Teiste standardite ja tõlgenduste kehtetuks tunnistamine	86-87

EESMÄRK

1. Käesoleva IFRSi eesmärgiks on määratleda finantsaruandluse reeglid majandusüksusele *äriühenduse* kajastamiseks. Täpsemalt määratleb IFRS, et kõikide äriühenduste arvestamisel tuleb rakendada ostumeetodit. Seetõttu kajastab omandaja omandatava eristatavad varaobjektid, kohustised ja *tingimuslikud kohustised* nende *õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval;* samuti kajastab ta *firmaväärtust*, mida edaspidi ei amortiseerita, vaid mille osas teostatakse vara väärtuse languse teste.

RAKENDUSALA

2. Majandusüksused peavad rakendama antud IFRSi äriühenduste arvestuses, välja arvatud paragrahvis 3 kirjeldatud juhtudel.

3. Antud IFRS ei kehti:

   (a) äriühendustele, milles erinevad majandusüksused või *[ärid/äritegevused]* on ühendatud selleks, et moodustada *ühisettevõtmine*.

   (b) äriühendustele, milles osalevad ühise kontrolli all olevad üksused või ärid.

   (c) äriühendustele, mis kaasavad kahte või enam ühist *majandusüksust*.

   (d) äriühendustele, milles majandusüksused või ärid on ühendatud üheks *aruandavaks üksuseks* ainult lepingus ilma omandisuhte tekkimiseta (näiteks ühendused, kus erinevad üksused on ühendatud lepingus, et moodustada kaasnoteeritud ettevõte).

Äriühenduse identifitseerimine

4. Äriühendus tähendab erinevate majandusüksuste või äride ühendamist ühte aruandvasse üksusesse. Peaaegu kõigi äriühenduste tulemusena saavutab üks majandusüksus, omandaja, *kontrolli* ühe või enama teise äri, omandatava, üle. Kui üks majandusüksus saavutab kontrolli ühe või enama teise majandusüksuse üle, mis ei ole ärid, siis ei ole selliste majandusüksuste ühendamine äriühendus. Kui üks majandusüksus omandab vararühma või netovarad, mis ei moodusta äri, peab ta soetusmaksumuse jaotama eraldiseisvatele eristatavatele varaobjektidele ja kohustistele vastavalt nende suhtelistele õiglastele väärtustele omandamiskuupäeval.

5. Äriühendus võib esineda mitmel erineval viisil, mis on tingitud õiguslikest, maksu- või muudest põhjustest. See võib sisaldada ühe majandusüksuse osaluse omandamist teise majandusüksuse omakapitalis, teise majandusüksuse kogu netovara ostmist, teise majandusüksuse kohustiste ülevõtmist või teise majandusüksuse osalise netovara, mis koos moodustavad ühe või rohkem ärisid, ostmist. See võib toimuda omakapitaliinstrumentide emiteerimise teel, raha, raha ekvivalentide või muude varade üleandmise teel või nende kombinatsioonina. Tehing võib toimuda ühinevate majandusüksuste aktsionäride või ühe majandusüksuse ja teise majandusüksuse aktsionäride vahel. Ühinemine võib kaasa tuua uue majandusüksuse loomise ühinevate majandusüksuste või ülekantud netovarade kontrollimiseks või ühe või enama ühineva majandusüksuse restruktureerimise.

6. Äriühenduse tulemusel võib tekkida ema-tütarettevõtte suhe, kus omandaja on *emaettevõte* ja omandatav selle *tütarettevõte*. Sellisel juhul rakendab omandaja antud IFRSi oma konsolideeritud finantsaruannetes. Oma konsolideerimata finantsaruannetes kajastab omandaja oma osalust omandatavas kui investeeringut tütarettevõttesse (vaata IAS 27 *konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*).

7. Äriühendus võib teise üksuse aktsiate ostmise asemel sisaldada teise üksuse netovarade, kaasa arvatud firmaväärtuse ostmist. Sellise äriühendusega ei kaasne ema-tütarettevõtte suhet.

8. Äriühenduse definitsioonis sisalduvad ja seega on ka antud IFRSi rakendusalas äriühendused, milles üks majandusüksus saavutab kontrolli teise majandusüksuse üle, kuid kontrolli saavutamise kuupäev (s.t omandamise kuupäev) ei lange kokku osaluse omandamise kuupäeva või kuupäevadega (s.t *vahetuskuupäeva või vahetuskuupäevadega*). Selline olukord võib tekkida näiteks siis, kui mõni investeerimisobjekt sõlmib mõne oma investoriga aktsiate tagasiostu kokkuleppe ja selle tulemusena kontroll investeerimisobjekti üle muutub.

9. Käesolev IFRS ei kirjelda ühisettevõtjate arvestust osaluste osas ühisettevõtmistes (vaata IAS 31 *Osalused ühisettevõtmistes*).

Äriühendused ühise kontrolli all olevate majandusüksuste vahel

10. Ühise kontrolli all olevate majandusüksuste või äride vaheline äriühendus on selline äriühendus, milles kõikide ühinevate majandusüksuste või äride üle omab lõplikku kontrolli ni enne kui ka pärast äriühendust üks ja sama isik või samad isikud, ning see kontroll ei ole ajutine.

11. Isikute rühma tuleb pidada majandusüksust kontrollivaks siis, kui lepingupõhiste kokkulepete tulemusena on neil kollektiivselt võime mõjutada üksuse finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest majanduslikku kasu. Seepärast jääb antud IFRSi rakendusalast välja äriühendus, kui samal isikute rühmal on lepingupõhiste kokkulepete tulemusena lõplik kollektiivne võim iga ühineva majandusüksuse finants- ja tegevuspoliitika juhtimiseks nii, et saada kasu nende tegevusest ning see lõplik kollektiivne võim ei ole ajutine.

12. Majandusüksust võib kontrollida üksikisik või üksikisikute rühm, kes tegutseb koos lepingupõhise kokkuleppe alusel ning see üksikisik või üksikisikute grupp võib mitte olla IFRSi finantsaruandluse nõuete subjekt. Seepärast ei pea ühinevad majandusüksused olema samade konsolideeritud finantsaruannete osad, et lugeda äriühendust ühise kontrolli all olevate majandusüksuste äriühenduseks.

13. *Vähemusosaluse* ulatus igas ühinevas majandusüksuses enne ja pärast äriühendust ei ole määrav, et otsustada, kas äriühendus hõlmab ühise kontrolli all olevaid majandusüksuseid. Samuti fakt, et üks ühinevatest majandusüksustest on tütarettevõte, mis on välja jäetud kontserni konsolideeritud finantsaruannetest vastavalt IAS 27-le, ei ole oluline, et otsustada, kas äriühendus kaasab ühise kontrolli all olevaid majandusüksuseid.

ARVESTUSMEETOD

14. **Kõikide äriühenduste arvestamisel tuleb rakendada ostumeetodit.**

15. Ostumeetod käsitleb äriühendust omandajana määratletud ühineva majandusüksuse vaatepunktist. Omandaja ostab netovarad ja kajastab omandatud varad ning ülevõetud kohustised ja tingimuslikud kohustised, kaasa arvatud need, mida omandatav eelnevalt ei kajastanud. See tehing ei mõjuta omandaja varade ja kohustiste mõõtmist, samuti ei kajastata tehingu tulemusena täiendavalt ühtegi omandaja vara ega kohustist, kuna need pole tehingu subjektid.

OSTUMEETODI RAKENDAMINE

16. Ostumeetodi rakendamine sisaldab järgmisi samme:

(a) omandaja kindlaksmääramine;

(b) äriühenduse soetusmaksumuse mõõtmine;

ja

(c) äriühenduse maksumuse jaotamine omandamise kuupäeval omandatud varadele, ülevõetud kohustistele ja tingimuslikele kohustistele.

Omandaja kindlaksmääramine

17. **Omandaja tuleb kindlaks määrata kõigi äriühenduste jaoks.Omandaja on ühinev majandusüksus, mis saavutab kontrolli teiste ühinevate majandusüksuste või äride üle.**

18. Kuna ostumeetod vaatleb äriühendust omandaja perspektiivist, siis eeldatakse, et ühte tehingu pooltest saab omandajana tuvastada.

19. Kontroll on võime mõjutad majandusüksuse või äri finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest majanduslikku kasu. Eeldatakse, et üks ühinev majandusüksus saavutab kontrolli teise ühineva majandusüksuse üle, kui ta omandab rohkem kui poole teise majandusüksuse hääleõigusest, välja arvatud juhul, kui saab tõestada, et sellise omandusega ei kaasne kontrolli. Isegi kui üks ühinevatest majandusüksustest ei omanda rohkem kui poolt teise ühineva majandusüksuse hääleõigusest, võib ta olla saavutanud kontrolli teise majandusüksuse üle, kui ta äriühenduse tulemusena saab:

(a) üle poole teise majandusüksuse hääleõigusest teiste investoritega sõlmitud kokkuleppe alusel;

või

(b) võime mõjutada teise majandusüksuse finants- ja tegevuspoliitikat põhikirja või lepingu alusel;

või

(c) võime määrata või tagasi kutsuda enamikku teise majandusüksuse juhatuse või samaväärse juhtorgani liikmetest;

või

(d) võime saavutada häälteenamus teise majandusüksuse juhatuse või samaväärse juhtorgani koosolekutel.

20. Ehkki omandaja tuvastamine võib mõnikord raske olla, on tavaliselt viiteid omandaja olemasolule. Näiteks:

(a) kui ühe ühineva majandusüksuse õiglane väärtus on tunduvalt suurem teise ühineva majandusüksuse omast, on tõenäoliselt omandajaks suurema õiglase väärtusega majandusüksus;

(b) kui äriühendus on toimunud hääleõigusega lihtaktsiate vahetamise teel raha või muude varade vastu, on tõenäoliselt omandajaks majandusüksus, mis annab ära raha või teisi varasid;

ja

(c) kui äriühenduse tulemusena ühe ühineva majandusüksuse juhtkond saab domineerida ühinenud majandusüksuse juhtkonna valimisel, on majandusüksus, kelle juhtkond saab niimoodi domineerida tõenäoliselt omandaja.

IFRS 3

21. Äriühenduses, mis toimub omakapitali osaluste vahetamise teel, on tavaliselt omandajaks majandusüksus, mis emiteerib hääleõigusega aktsiaid. Siiski tuleb arvesse võtta kõik vastavad faktid ja asjaolud, et teha kindlaks, millisel ühinevatest majandusüksustest on võime mõjutada teise majandusüksuse (või üksuste) finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle (või nende) tegevusest majanduslikku kasu. Mõnes äriühenduses, mida tavaliselt nimetatakse pöördomandamiseks, on omandajaks see majandusüksus, kelle aktsiaid omandati ja emiteeriv majandusüksus on omandatav. See võib juhtuda näiteks siis, kui börsil mitte noteeritud üksus korraldab enda "omandamise" väiksema börsil noteeritud üksus poolt, et saada börsinimekirja. Kuigi juriidiliselt loetakse aktsiaid emiteerinud noteeritud äriüksust emaettevõtteks ja mitte noteeritud üksust tütarettevõtteks, on juriidiline tütarettevõte omandaja, kui tal on võime mõjutada juriidilise emaettevõtte finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest majanduslikku kasu. Tavaliselt on omandaja suurem majandusüksus; kuigi mõnikord viitavad äriühendust puudutavad faktid ja asjaolud, et väiksem majandusüksus omandab suurema majandusüksuse. Pöördomandamise arvestuse kohta on toodud juhendmaterjal lisa B paragrahvides B1–B15.

22. Kui äriühenduse toimumiseks on loodud omakapitaliinstrumentide emiteerimisega uus majandusüksus, tuleb olemasolevate faktide alusel üks enne äriühendust eksisteerinud majandusüksustest, tuvastada omandajana.

23. Samuti kui äriühenduses osaleb enam kui kaks ühinevat majandusüksust, tuvastatakse olemasolevate faktide alusel üks enne äriühendust eksisteerinud majandusüksustest omandajana. Omandaja kindlaksmääramisel tuleb sellistel juhtudel arvestada muuhulgas, milline ühinevatest majandusüksustest algatas äriühenduse ning kas ühe ühineva majandusüksuse varad või tulud ületavad tunduvalt teiste omi.

Äriühenduse soetusmaksumus

24. **Omandaja peab mõõtma äriühenduse soetusmaksumust summana:**

(a) üleantud varade, tekkinud või ülevõetud kohustiste ja omandaja poolt omandatavas kontrolli omandamise eesmärgil emiteeritud omakapitaliinstrumentide õiglastest väärtustest vahetuskuupäeval,

ning

(b) äriühendusega otseselt seotud väljaminekutest.

25. Omandamise kuupäev on kuupäev, mil omandaja saavutab tegelikult kontrolli omandatava üle. Kui see toimub läbi ühe tehingu, langeb vahetuskuupäev kokku omandamise kuupäevaga. Kuid äriühendus võib sisaldada ka rohkem kui ühte vahetustehingut, näiteks kui kontroll saavutatakse etappidena läbi mitme järjestikuse aktsiate ostu. Sel juhul on:

(a) äriühenduse soetusmaksumuseks üksikute tehingute soetusmaksumuste summa;

ja

(b) vahetuskuupäevaks iga tehingu kuupäev (s.t kuupäev, mil iga üksik investeering on kajastatud omandaja finantsaruannetes), samal ajal kui omandamise kuupäevaks on kuupäev, mil omandaja saavutab kontrolli omandatava üle.

26. Omandaja poolt, kontrolli eest omandatava üle, antud varasid ja tekkinud või ülevõetud kohustisi tuleb vastavalt paragrahvile 24 mõõta nende õiglastes väärtustes vahetuskuupäeval. Seetõttu kui äriühenduse maksumuse täielik või osaline tasumine toimub pikema ajavahemiku jooksul, määratakse selle edasilükkunud osa õiglane väärtus diskonteerides makstavad summad nende nüüdisväärtuseni vahetuskuupäeval, võttes arvesse võimalikke ülekursse või allahindlusi, mis tõenäoliselt lisanduvad arvelduse käigus.

27. Õiglase väärtuse kõige paremaks näitajaks on avalikustatud noteeritud omakapitaliinstrumendi hind vahetuskuupäeval ning seda näitajat tuleb kasutada, v.a mõnel harval juhul. Muude tõendite ja hindamismeetodite kasutamist tuleb kaaluda vaid harvadel juhtudel, kui omandaja suudab tõestada, et vahetuskuupäeval avalikustatud hind ei ole usaldusväärne õiglase väärtuse indikaator ning teised tõendid ja hindamismeetodid võimaldavad usaldusväärsemalt mõõta omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust. Turuhind vahetuskuupäeval ei ole usaldusväärne indikaator vaid siis, kui seda mõjutab turul toimuvate tehingute väike arv. Kui turuhind vahetuskuupäeval ei ole usaldusväärne indikaator või kui omandaja poolt emiteeritud omakapitaliinstrumentidele puudub noteering, võib nende instrumentide õiglast väärtust hinnata näiteks lähtuvalt nende proportsionaalsest osast omandaja õiglases väärtuses või lähtuvalt proportsionaalsest osast omandatava õiglases väärtuses, olenevalt sellest, kumb neist on selgemini määratav. Rahaliste varade õiglane väärtus vahetuskuupäeval, mis anti omandatava aktsionäridele üle omakapitaliinstrumentide asemel, võib samuti anda informatsiooni kogu õiglase väärtuse kohta, mille omandaja andis kontrolli eest omandatava üle. Igal juhul tuleb arvesse võtta kõik äriühenduse aspektid, kaasa arvatud olulised läbirääkimisi mõjutavad tegurid. Täiendavad juhtnöörid omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse määramiseks on esitatud standardis IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine*.

28. Äriühenduse soetusmaksumus sisaldab kontrolli eest omandatava üle omandaja poolt kantud või ülevõetud kohustisi. Tulevased kahjumid või muud kulutused, mis võivad tekkida ühinemise tagajärjel, ei ole kontrolli eest omandatava üle omandaja poolt kantud ega ülevõetud kohustised ning seetõttu ei ole need ka osa äriühenduse soetusmaksumusest.

29. Äriühenduse soetusmaksumus sisaldab kõiki väljaminekuid, mis on ühinemisega otseselt seotud, näiteks audiitoritele, juriidilistele nõustajatele, hindajatele ja teistele konsultantidele äriühenduse käigus makstud tasud. Üldised halduskulud, kaasa arvatud äriühendusega tegeleva osakonna ülalpidamiskulud, ning muud kulud, mida ei saa konkreetse äriühendusega otseselt seostada, ei sisaldu äriühenduse soetusmaksumuses: need kajastatakse kuluna nende tekkimisel.

30. Finantskohustiste sõlmimis- ja emiteerimiskulud on kohustiste emiteerimistehingu lahutamatuks osaks, isegi kui kohustised on emiteeritud äriühenduse läbiviimiseks, mitte aga ühinemisega otseselt seotud kulud. Seetõttu ei tohi majandusüksused selliseid kulutusi lisada äriühenduse soetusmaksumusele. Sellised kulutused võetakse vastavalt standardile IAS 39 arvesse kohustise esmasel mõõtmisel.

31. Sarnaselt on ka omakapitaliinstrumentide emiteerimise kulutused emiteerimistehingu lahutamatuks osaks, isegi kui omakapitaliinstrumendid on emiteeritud äriühenduse läbiviimiseks, mitte aga ühinemisega otseselt seotud kulutused. Seetõttu ei tohi majandusüksused selliseid kulutusi lisada äriühenduse soetusmaksumusele. Vastavalt standardile IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* vähendavad sellised kulutused emissioonist saadud laekumisi.

Äriühenduse soetusmaksumuse korrigeerimine sõltuvalt tuleviku sündmustest

32. **Kui äriühenduse leping näeb ette äriühenduse soetusmaksumuse korrigeerimist sõltuvalt võimalikust tuleviku sündmustest, peab omandaja lisama selle korrigeerimise äriühenduse soetusmaksumusse omandamise kuupäeva seisuga, kui korrigeerimine on *tõenäoline* ning seda saab usaldusväärselt mõõta.**

33. Äriühenduse leping võib ette näha äriühenduse soetusmaksumuse korrigeerimisi sõltuvalt ühest või mitmest võimalikust tuleviku sündmusest. Korrigeerimine võib näiteks sõltuda tuleviku perioodide jooksul säilitatud või saavutatud kasumi teatud tasemest või emiteeritud instrumentide turuhinna säilimisest. Tavaliselt on korrigeerimise summat võimalik hinnata äriühenduse esmasel arvestamisel, kahjustamata seejuures informatsiooni usaldusväärsust, isegi kui see on seotud teatud ebakindlusega. Kui tuleviku sündmusi ei esine või kui tuleb hinnangut uuesti üle vaadata, siis peab vastavalt korrigeerima ka äriühenduse soetusmaksumust.

IFRS 3

34. Kui äriühenduse leping näeb sellist korrigeerimist ette, ei lisata seda äriühenduse soetusmaksumusse selle esmasel arvestamisel, kui see korrigeerimine ei ole kas tõenäoline või ei saa seda usaldusväärselt mõõta. Kui hiljem see korrigeerimine muutub tõenäoliseks ja seda saab usaldusväärselt mõõta, tuleb täiendavat tasu käsitleda ühenduse soetusmaksumuse korrigeerimisena.

35. Mõnel juhul võib omandaja olla kohustatud maksma müüjale tagantjärele kompensatsiooni kontrolli eest omandatava üle omandaja poolt antud varade, emiteeritud omakapitaliinstrumentide või tekkinud või ülevõetud kohustiste väärtuse vähenemise eest. See võib juhtuda näiteks, kui omandaja garanteerib äriühenduse soetusmaksumuse osana emiteeritud omakapitali- või võlainstrumentide turuhinna ning peab emiteerima täiendavalt omakapitali- või võlainstrumente algselt määratud maksumuse taastamiseks. Sellistel juhtudel ei kajastata äriühenduse soetusmaksumuse suurenemist. Omakapitaliinstrumentide puhul tasaarvestatakse täiendava makse õiglane väärtus algselt emiteeritud instrumentide väärtuse samaväärse vähendamisega. Võlainstrumentide puhul käsitletakse täiendavat makset kui algse emissiooni ülekursi vähenemist või allahindluse suurenemist.

Äriühenduse soetusmaksumuse jaotamine soetatud varadele ning ülevõetud kohustistele ja tingimuslikele kohustistele

36. **Omandaja peab omandamise kuupäeval jaotama äriühenduse soetusmaksumuse, kajastades omandatava eristatavaid varaobjekte, kohustisi ja tingimuslikke kohustisi, mis vastavad paragrahvis 37 toodud kajastamise kriteeriumitele, nende õiglastes väärtustes sellel kuupäeval, välja arvatud põhivarad (või võõrandatavad vararühmad), mis on klassifitseeritud müügi ootel olevaks vastavalt standardile IFRS 5 *Müügi ootel põhivara ja lõpetatavad tegevused,* mida tuleb kajastada õiglases väärtuses miinus müügikulutused. Kõiki erinevusi äriühenduse soetusmaksumuse ja omandaja osa eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses vahel, tuleb arvestada vastavalt paragrahvidele 51–57.**

37. **Omandaja kajastab eraldi omandatava eristatavad varaobjektid, kohustised ja tingimuslikud kohustised omandamise kuupäeval vaid siis, kui nad vastavad sellel kuupäeval järgmistele kriteeriumidele:**

(a) vara, v.a *immateriaalse vara,* puhul on tõenäoline, et omandaja saab tulevikus varast majandusliku kasu ning vara õiglast väärtust saab usaldusväärselt määrata;

(b) kohustise, v.a tingimuslik kohustis, puhul on tõenäoline, et kohustise likvideerimine nõuab ressurssidest loobumist ning kohustise õiglast väärtust saab usaldusväärselt määrata;

(c) immateriaalse vara või tingimusliku kohustise puhul saab nende õiglast väärtust usaldusväärselt määrata.

38. Omandaja kasumiaruandesse tuleb liita omandatava kasumiaruanne alates omandamise kuupäevast, lisades omandatava tulud ja kulud lähtuvalt äriühenduse soetusmaksumusest omandajale. Näiteks omandatava põhivaraga seotud amortisatsioonikulud, mis kajastuvad pärast omandamise kuupäeva omandaja kasumiaruandes, peavad põhinema nende amortiseeritavate varade õiglasel väärtusel omandamise kuupäeval, s.t nende soetusmaksumusel omandaja jaoks.

39. Ostumeetodi rakendamine algab omandamise kuupäevast, milleks on kuupäev, mil omandaja saavutab tegeliku kontrolli omandatava üle. Kuna kontroll on võime mõjutada majandusüksuse või äri finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu, ei ole kontrolli saavutamiseks vajalik, et tehing oleks juriidiliselt sõlmitud või lõpetatud. Kõiki äriühendusse puutuvaid fakte ja asjaolusid tuleb arvesse võtta, et hinnata millal omandaja on saavutanud kontrolli.

40. Kuna omandaja kajastab omandatava eristatavaid varaobjekte, kohustisi ja tingimuslikke kohustisi, mis vastavad paragrahvis 37 toodud kajastamise kriteeriumidele, nende õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval, on kõik vähemusosalused omandatavas esitatud vähemusosaluse proportsioonina nende objektide neto õiglasest väärtusest. Lisa B paragrahvides B16 ja B17 on toodud äriühenduse soetusmaksumuse jaotamise jaoksl juhtnöörid omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste õiglase väärtuse määramise kohta

Omandatava eristatavad varaobjektid ja kohustised

41. Vastavalt paragrahvile 36 kajastab omandaja äriühenduse soetusmaksumuse jaotamisel eraldi vaid need eristatavad varaobjektid, kohustised ja tingimuslikud kohustised, mis olid olemas omandamise kuupäeval ja mis vastavad paragrahvis 37 väljatoodud kajastamise kriteeriumitele. Seepärast:

(a) peab omandaja kajastama kohustisi omandatava tegevuse lõpetamisest või vähendamisest äriühenduse soetusmaksumuse osana vaid siis, kui omandataval on omandamise kuupäeval restruktureerimiskohustis vastavalt standardile IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*;

ja

(b) jaotades äriühenduse soetusmaksumust ei tohi omandaja kajastada kohustisi seoses tulevaste kahjumitega või muude äriühenduse tulemusena tekkida võivate kulutustega.

42. Väljamaksed, mida majandusüksus lepingu kohaselt peab tegema, näiteks oma töötajatele või hankijatele juhul, kui ta omandatakse äriühenduse kaudu, on majandusüksuse eksisteeriv kohustus, mida loetakse tingimuslikuks kohustiseks seni, kuni äriühenduse teostumine saab tõenäoliseks. Lepingulist kohustust kajastatakse majandusüksuse kohustisena vastavalt standardile IAS 37, kui äriühendus muutub tõenäoliseks ning kohustist on võimalik usaldusväärselt mõõta. Järelikult, kui äriühendus on läbi viidud, kajastab omandaja seda omandatava kohustist objektina, millele äriühenduse soetusmaksumust jaotatakse.

43. Omandatava restruktureerimisplaan, mille teostumine sõltub tema omandamisest äriühenduses, ei ole vahetult enne äriühendust omandatava eksisteeriv kohustus. See ei ole ka omandatava jaoks tingimuslik kohustis vahetult enne äriühendust, kuna see ei ole mineviku sündmustest tekkinud võimalik kohustus, mille olemasolu kinnitab vaid ühe või mitme ebakindla omandatava poolt täielikult mittekontrollitava tuleviku sündmuse toimumine või mitte toimumine. Seepärast ei tohi omandaja kajastada sellist restruktureerimisplaanidega seotud kohustist objektina, millele äriühenduse soetusmaksumust jaotatakse.

44. Eristatavad varaobjektid ja kohustised, mida kajastatakse vastavalt paragrahvile 36, sisaldavad kõiki omandatava varasid ja kohustisi, mida omandaja ostab või üle võtab, kaasa arvatud kõik selle finantsvarad ja finantskohustised. Need võivad sisaldada ka varasid ja kohustisi, mida omandatava finantsaruannetes ei ole eelnevalt kajastatud, nt kuna nad ei vastanud enne omandamist kajastamise kriteeriumidele. Näiteks enne äriühendust kajastamata jäänud maksuvara, mis tekib omandatava maksukahjumitest, vastab paragrahvis 36 toodud eristatava varaobjekti kajastamise kriteeriumidele, kui on tõenäoline, et omandajal tekivad tulevased maksustatavad kasumid, mille vastu saab mittekajastatud maksuvara kasutada.

IFRS 3

Omandatava immateriaalsed varad

45. Vastavalt paragrahvile 37 kajastab omandaja omandatava immateriaalset vara omandamise kuupäeval eraldi vaid siis, kui see vastab immateriaalse vara definitsioonile vastavalt standardile IAS 38 *Immateriaalne vara* ja selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta. See tähendab, et omandaja kajastab firmaväärtusest eraldi varana omandatava pooleliolevat uurimis- ja arendusprojekti, kui projekt vastab immateriaalse vara definitsioonile ja selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta. Standardis IAS 38 on toodud juhtnööre määramaks, kas äriühenduses omandatud immateriaalse vara õiglane väärtus on usaldusväärselt mõõdetav.

46. Ilma füüsilise substantsita mitterahaline vara peab olema eristatav, et vastata immateriaalse vara definitsioonile. Vastavalt standardile IAS 38 vastab vara immateriaalse vara definitsioonis eristatavuse kriteeriumile vaid siis, kui ta:

(a) on eraldatav, s.t seda on võimalik majandusüksusest eraldada või jagada ning seda on võimalik müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada, kas eraldi või koos seotud lepingu, vara või kohustisega;

või

(b) tuleneb lepingulistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas neid õigusi saab majandusüksusest või muudest õigustest ja kohustustest eraldi võõrandada või eraldada.

Omandatava tingimuslikud kohustised

47. Paragrahv 37 määratleb, et omandaja kajastab omandatava tingimuslikku kohustist eraldi objektina, millele äriühenduse soetusmaksumust jaotatakse vaid siis, kui selle õiglane väärtus on usaldusväärselt mõõdetav. Kui selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, siis:

(a) see mõjutab firmaväärtuse summat või on kajastatud vastavalt paragrahvile 56;

ja

(b) omandaja peab avalikustama tingimusliku kohustise kohta informatsiooni, mida on nõutud standardis IAS 37.

Lisa B paragrahvis B16(l) on toodud juhtnöörid tingimusliku kohustise õiglase väärtuse määramise kohta.

48. **Pärast nende esmast kajastamist peab omandaja mõõtma tingimuslikke kohustisi, mida on paragrahv 36 kohaselt eraldi kajastatud, kõrgemana kahest järgmisest summast:**

(a) summas, mida tuleks kajastada vastavalt standardile IAS 37,

ja

(b) summas, milles tingimuslik kohustis algselt kajastati, miinus vajadusel akumuleeritud amortisatsioon, mis on kajastatud vastavalt standardile IAS 18 *Tulu*.

49. Paragrahvi 48 nõue ei kehti lepingutele, mida kajastatakse kooskõlas standardiga IAS 39 **Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine**. Siiski kajastatakse laenukohustusi, mis on välja jäetud IAS 39 rakendusalast, mis ei ole siduvad kohustused laenude andmiseks intressiga allpool turu intressimäärasid, kui omandatava tingimuslikke kohustisi, kui omandamise kuupäeval ei ole tõenäoline, et kohustuse katmiseks on vaja loobuda ressurssidest või kui kohustuse summat ei saa piisavalt usaldusväärselt mõõta. Sellist laenukohustust kajastatakse paragrahvi 37 kohaselt eraldi objektina, millele äriühenduse soetusmaksumust jaotatakse vaid siis, kui selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta.

50. Tingimuslikud kohustised, mida on kajastatud eraldi objektina äriühenduse soetusmaksumuse jagamiseks, on IAS 37 rakendusalast välja jäetud. Siiski peab omandaja avalikustama nende tingimuslike kohustiste kohta informatsiooni, mida nõuab standard IAS 37 eraldise iga liigi kohta.

Firmaväärtus

51. **Omandaja peab omandamise kuupäeval:**

(a) kajastama omandatud firmaväärtust kui vara;

ning

(b) esialgselt mõõtma firmaväärtust soetusmaksumuses ehk summa, mille võrra äriühenduse soetusmaksumus ületab vastavalt paragrahvile 36 kajastatud omandatud eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglast väärtust.

52. Äriühenduses omandatud firmaväärtus kujutab endast tasu, mida omandaja maksab individuaalselt mitteeristatavatest ega eraldi kajastatavatest varadest eeldatavalt tulevikus saadava majandusliku kasu eest.

53. Juhul, kui omandatava eristatavad varaobjektid, kohustised või tingimuslikud kohustised ei vasta omandamise kuupäeval paragrahvis 37 toodud eraldi kajastamise kriteeriumitele, on neil mõju summale, mida kajastatakse firmaväärtusena (või arvestatakse vastavalt paragrahvile 56). Sellepärast mõõdetakse firmaväärtust äriühenduse soetusmaksumuse jääkmaksumusena pärast omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste kajastamist.

54. **Pärast esmast kajastamist peab omandaja mõõtma äriühenduse käigus omandatud firmaväärtust soetusmaksumuses, millest on maha arvatud võimalikud vara väärtuse langusest tulenevad akumuleeritud allahindlused.**

55. Äriühenduse käigus omandatud firmaväärtust ei amortiseerita. Selle asemel peab omandaja kooskõlas standardiga IAS 36 *Varade väärtuse langus* tegema firmaväärtusele vara väärtuse languse testi kord aastas või sagedamini, kui sündmused või muutused asjaoludes viitavad, et selle väärtus võib olla langenud.

Omandaja osa eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses, mis ületab äriühenduse soetusmaksumuse

56. **Kui omandaja osa vastavalt paragrahvile 36 kajastatud eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses, ületab äriühenduse soetusmaksumuse, peab omandaja:**

(a) uuesti hindama omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste identifitseerimise ja mõõtmise ning äriühenduse soetusmaksumuse mõõtmise;

ja

(b) iga ülejääki, mis jääb alles pärast uuesti hindamist, kajastama koheselt kasumiaruandes.

IFRS 3

57. Tulu, mida kajastatakse vastavalt paragrahvile 56, võib sisaldada ühte või enamat järgmistest komponentidest:

(a) vead äriühenduse soetusmaksumuse või omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste või tingimuslike kohustiste õiglase väärtuse mõõtmisel. Selliste vigade potentsiaalseteks põhjusteks on omandatavaga seoses tulevikus tekkivad võimalikud väljaminekud, mis ei kajastu korrektselt omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste õiglase väärtuse mõõtmisel.

(b) raamatupidamisstandardi nõue mõõta omandatud eristatavaid netovarasid väärtuses, mis ei ole õiglane väärtus, kuid mida käsitletakse äriühenduse soetusmaksumuse jaotamise jaoks õiglase väärtusena. Näiteks lisas B toodud juhtnöörid omandatava eristatavate varaobjektide ja kohustiste õiglase väärtuse mõõtmiseks nõuavad maksuvara ja kohustise summa diskonteerimata jätmist.

(c) soodne tehing.

Äriühenduse toimumine etappidena

58. Äriühendus võib sisaldada rohkem kui ühte vahetustehingut, näiteks kui see toimub etappidena järjestikuste aktsiaostude teel. Sellisel juhul peab omandaja käsitlema iga vahetustehingut eraldi, kasutades tehingu soetusmaksumust ja õiglase väärtuse informatsiooni vahetustehingu kuupäeval, et määrata tehinguga kaasneva firmaväärtuse suurust. Selle tulemuseks on üksikute investeeringute soetusmaksumuste samm-sammuline võrdlus omandaja osaga omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste õiglases väärtuses igas etapis.

59. Kui äriühendus hõlmab rohkem kui ühte vahetustehingut, võivad omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste õiglased väärtused erineda iga vahetustehingu kuupäeval. Sest:

(a) omandatava eristatavad varaobjektid, kohustised ja tingimuslikud kohustised on mõtteliselt ümberhinnatud õiglastesse väärtustesse iga vahetustehingu kuupäeval, et määrata iga tehinguga kaasneva firmaväärtuse suurust;

ja

(b) omandaja peab omandatava eristatavaid varaobjekte, kohustisi ja tingimuslikke kohustisi kajastama nende õiglases väärtuses omandamise kuupäeval,

igasugune eelnevalt omandajale kuulunud osa õiglase väärtuse korrigeerimine on ümberhindlus ning tuleb vastavalt ka arvestada. Kuid, kuna omandatava varade, kohustiste ja tingimuslike kohustiste ümberhindlus tekib esmasest kajastamisest omandaja poolt, ei tähenda see, et omandaja on otsustanud rakendada pärast esmast kajastamist nendele objektidele ümberhindluse arvestusmeetodit vastavalt näiteks standardile IAS 16 *Materiaalne põhivara*.

60. Enne kui tehing kvalifitseerub äriühenduseks, võib ta kvalifitseeruda investeeringuks sidusettevõttesse ja olla arvestatud vastavalt standardile IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetes*, kasutades kapitaliosaluse meetodit. Sellisel juhul, investeerimisobjekti eristatavate netovarade õiglased väärtused iga varasema vahetustehingu kuupäeval on eelnevalt määratud, rakendades investeerimisobjektile kapitaliosaluse meetodit.

Esialgselt määratud esmane kajastamine

61. Äriühenduse esmane kajastamine hõlmab omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste identifitseerimist ja nende õiglaste väärtuste ning äriühenduse soetusmaksumuse määramist.

62. Kui äriühenduse esmast kajastamist saab selle perioodi lõpuks, mil äriühendus on läbi viidud määrata vaid esialgselt, kuna kas omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste või tingimuslike kohustiste õiglaseid väärtusi või äriühenduse soetusmaksumust saab määrata vaid esialgse hinnanguna, peab omandaja äriühenduse arvestamisel kasutama neid esialgse hinnangu väärtusi. Omandaja peab kajastama kõiki nende esialgsete väärtuste korrigeerimisi esmase kajastamise lõpetamisel:

(a) kaheteist kuu jooksul alates omandamise kuupäevast;

ja

(b) alates omandamise kuupäevast. Seega:

(i) eristatavate varaobjektide, kohustiste või tingimuslike kohustiste bilansilist maksumuse, mida kajastatakse või korrigeeritakse esmase kajastamise lõpetamise tulemusena, peab välja arvutama selliselt, nagu oleks selle õiglast väärtust omandamise kuupäeval kajastatud juba alates sellest kuupäevast.

(ii) firmaväärtust või tulu, mida on kajastatud vastavalt paragrahvile 56, tuleb korrigeerida omandamise kuupäevast summas, mis on võrdne eristatavate varaobjektide, kohustiste või tingimuslike kohustiste, mida on kajastatakse või korrigeeritakse, õiglaste väärtuste muutusega võrreldes omandamise kuupäeva seisuga.

(iii) võrdlusinformatsioon, mida esitatakse äriühenduse esmase kajastamise lõpetamise eelsete perioodide kohta, tuleb esitada, nagu oleks esmane kajastamine olnud lõpetatud omandamise kuupäeval. See hõlmab ka võimaliku täiendava, amortisatsiooni või muu kasumi või kahjumi mõju, mida on kajastatud esmase kajastamise lõpetamise tulemusena.

Korrigeerimised pärast esmase kajastamise lõpetamist

63. Äriühenduse esmase kajastamise korrigeerimisi tuleb kajastada pärast esmase kajastamise lõpetamist ainult vigade korrigeerimiseks vastavalt standardile IAS 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidmislike hinnangute muutused ja vead*, v.a paragrahvides 33, 34 ja 65 toodud juhtudel. Pärast esmase kajastamise lõpetamist ei kajastada hinnangu muutuste mõju enam äriühenduse esmase kajastamise korrigeerimisena. Vastavalt standardile IAS 8 tuleb hinnangute muutuste mõjusid kajastada käesolevas ning tulevastes perioodides.

64. IAS 8 nõuab, et majandusüksus arvestaks vea parandamist tagasiulatuvalt ning esitaks finantsaruanded nii, nagu poleks viga kunagi olnud, korrigeerides võrdlusandmeid eelneva(te) perioodi(de) kohta, mil viga juhtus. Seepärast tuleb omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste või tingimuslike kohustiste bilansilist maksumust, mis kajastatakse või korrigeeritakse vea parandamise tulemusel, arvestada nii, nagu oleks selle õiglast väärtust või korrigeeritud õiglast väärtust omandamise kuupäeval kajastatud sellest kuupäevast alates. Firmaväärtus või tulu, mida on kajastatud eelneval perioodil vastavalt paragrahvile 56, tuleb korrigeerida tagasiulatuvalt summas, mis vastab kajastatud (või korrigeeritud) eristatava varaobjekti, kohustise või tingimusliku kohustise õiglasele väärtusele omandamise kuupäeval (või õiglase väärtuse korrigeerimisele omandamise kuupäeval).

Edasilükkunud tulumaksu vara arvele võtmine pärast esmase kajastamise lõpetamist

65. Kui omandatava edasikantavast maksukahjumist või muust edasilükkunud tulumaksu varast saadav potentsiaalne kasu ei vastanud esmasel kajastamisel paragrahvis 37 toodud kriteeriumidele eraldi kajastamise kohta, kuid realiseerub hiljem, tuleb omandajal seda kasu kajastada tuluna vastavalt standardile IAS 12 *Tulumaks*. Lisaks peab omandaja:

(a) vähendama firmaväärtuse jääkmaksumust summani, mis oleks kajastatud kui edasilükkunud tulumaksuvarad oleksid kajastatud eristatavate varaobjektidena omandamise kuupäeval;

ja

(b) kajastama firmaväärtuse jääkmaksumuse vähenemist kuluna.

Kuid selle toimingu tulemusel ei tohi tekkida paragrahvis 56 kirjeldatud ülejääki ning samuti ei tohi selle võrra suurendada eelnevalt, vastavalt paragrahvile 56 kajastatud tulu.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

66. **Omandaja avalikustab informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata äriühenduste olemust ja finantsmõju, mis on toimunud:**

(a) perioodi jooksul.

(b) peale bilansipäeva kuid enne, kui finantsaruanded on avaldamiseks heaks kiidetud.

67. Paragrahvi 66 punktis a toodud printsiibi rakendamiseks avalikustab omandaja iga perioodi jooksul toimunud äriühenduse kohta järgneva informatsiooni:

(a) ühendatavate majandusüksuste või äride nimed ja kirjeldused.

(b) omandamise kuupäev.

(c) omandatud hääleõigusega omakapitaliinstrumentide protsent.

(d) äriühenduse soetusmaksumus ja selle komponentide kirjeldused, k.a kõik väljaminekud, mis on otseselt äriühendusega seostatavad. Kui osana soetusmaksumusest on emiteeritud või emiteeritakse omakapitaliinstrumente, tuleb avalikustada ka järgnev info:

(i) emiteeritud või emiteeritavate omakapitaliinstrumentide arv;

ja

(ii) nende instrumentide õiglane väärtus ja selle õiglase väärtuse määramise alus. Kui vahetuspäeval ei eksisteeri instrumentidele avalikult noteeritud hinda, avalikustatakse olulised eeldused, mida kasutati õiglase väärtuse määramiseks. Kui noteeritud hind vahetuspäeval eksisteerib, kuid seda ei kasutatud äriühenduse soetusmaksumuse määramise alusena, siis avalikustatakse see fakt koos põhjustega, miks noteeritud hinda ei kasutatud, meetodite ja oluliste eeldustega, mida kasutati omakapitaliinstrumentidele väärtuse määramisel, ja summaarse erinevusega omakapitaliinstrumentidele omistatud väärtuse ja instrumentide noteeritud hinna vahel.

(e) iga tegevusala üksikasjad, mille üksus on otsustanud ühenduse tulemusena lõpetada.

(f) omandamise kuupäeval kajastatud omandatava iga vara-, kohustiste- ja tingimuslike kohustiste rühma summad ning iga mainitud rühma bilansiline jääkmaksumus, mis on määratud kooskõlas IFRS-ga vahetult enne ühendust, v.a juhul, kui avalikustamine on teostamatu. Kui selline avalikustamine on teostamatu avaldatakse see fakt koos selgitusega, miks see nii on.

(g) kasumiaruandes vastavalt paragrahvile 56 kajastatud iga ülejäägi summa ja kasumiaruande rida, millel ülejääk on kajastatud.

(h) tegurite kirjeldus, mis mõjutasid soetusmaksumust, mille tulemusena kajastati firmaväärtust — iga immateriaalse vara kirjeldus, mida ei kajastatud firmaväärtusest eraldi ning selgitus, miks immateriaalse vara õiglast väärtust ei saanud usaldusväärselt mõõta — või iga ülejäägi, mida kajastati kasumiaruandes vastavalt paragrahvile 56, olemuse kirjeldus.

(i) omandaja kasumiaruandesse lisatud omandatava kasumi või kahjumi suurus omandamise päevast alates, v.a juhul, kui avalikustamine on teostamatu. Kui selline avalikustamine on teostamatu avaldatakse see fakt koos selgitusega, miks see nii on.

68. Paragrahvis 67 nõutud informatsioon avalikustatakse summaarselt aruandeperioodi jooksul toimunud nende äriühenduste kohta, mis üksikult on ebaolulised.

69. Kui perioodi jooksul toimunud äriühenduse esmane kajastamine on määratud vaid esialgselt vastavalt paragrahvis 62 kirjeldatule, avalikustatakse ka see fakt koos selgitusega, miks see nii on.

70. Paragrahvi 66 punktis a toodud printsiibi rakendamiseks avalikustab omandaja järgneva informatsiooni, v.a juhul, kui avalikustamine ei ole teostatav:

(a) ühinenud majandusüksuse tulu perioodis, kui kõigi perioodi jooksul toimunud äriühenduste omandamise kuupäevaks oleks selle perioodi algus.

(b) ühinenud majandusüksuse kasum või kahjum perioodis, kui kõigi perioodi jooksul toimunud äriühenduste omandamise kuupäevaks oleks selle perioodi algus.

Kui sellise informatsiooni avalikustamine ei ole praktiliselt teostatav, tuleb see asjaolu avalikustada koos selgitusega, miks see nii on.

71. Paragrahvi 66 punktis b toodud printsiibi rakendamiseks avalikustab omandaja paragrahvis 67 nõutud informatsiooni iga äriühenduse kohta, mis on toimunud pärast bilansipäeva kuid enne, kui finantsaruanded on avaldamiseks heaks kiidetud, v.a juhul, kui selline avalikustamine ei ole praktiliselt teostatav. Kui mistahes sellise informatsiooni avalikustamine ei ole praktiliselt teostatav, tuleb see asjaolu avalikustada koos selgitusega, miks see nii on.

72. **Omandaja avalikustab informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata käesoleva perioodi jooksul kajastatud kasumite, kahjumite, vigade korrigeerimiste ja muude korrigeerimiste finantsmõju, mis on seotud käesoleval või varasematel perioodidel toimunud äriühendustega.**

73. Paragrahvis 72 toodud printsiibi rakendamiseks avalikustab omandaja järgneva informatsiooni:

(a) käesoleval perioodil kajastatud mistahes kasumi või kahjumi suurus ja seletus, mis:

(i) seondub käesoleval või varasematel perioodidel toimunud äriühenduses omandatud eristatavate varaobjektide või ülevõetud kohustiste või tingimuslike kohustistega;

ja

(ii) on sellise suuruse, olemuse ja mõjuga, et avalikustamine on oluline ühinenud majandusüksuse finantstulemuste mõistmiseks.

(b) kui vahetult eelneval perioodil teostatud äriühenduse esmast kajastamist määrati selle perioodi lõpus vaid esialgselt, siis jooksva perioodi jooksul kajastatud korrigeerimised esialgsetes väärtustes, nende suurused ja selgitused.

(c) IAS 8 poolt nõutud informatsiooni avalikustamine vigade parandamise kohta igas omandatava eristatavas varaobjektis, kohustises või tingimuslikus kohustistes või muudatustes neile omistatud väärtustes, mida omandaja on kajastanud käesoleva perioodi jooksul vastavalt paragrahvidele 63 ja 64.

74. **Majandusüksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata perioodi jooksul toimunud muutusi firmaväärtuse bilansilises jääkmaksumuses.**

75. Paragrahvis 74 toodud printsiibi rakendamiseks avalikustab majandusüksus firmaväärtuse bilansilise jääkmaksumuse võrdluse perioodi alguses ja lõpus, näidates eraldi:

(a) soetusmaksumus ja akumuleeritud allahindlused vara väärtuse langusest perioodi alguses;

(b) perioodi jooksul kajastatud täiendav firmaväärtus, välja arvatud firmaväärtus, mis sisaldub võõrandatavas rühmas, mis soetuse hetkel vastas standardis IFRS 5 toodud müügi ootel vara kriteeriumid;

(c) hilisemast edasilükkunud tulumaksuvara kajastamisest tingitud korrigeerimised kooskõlas paragrahviga 65;

(d) võõrandatavasse rühma kuuluv firmaväärtus, liigitatud kui müügi ootel vara vastavalt standardile IFRS 5 ning perioodi jooksul bilansist eemaldatud firmaväärtus, mida varasemalt ei kaasatud müügi ootel hoitavaks liigitatud võõrandatavase rühma;

(e) perioodi jooksul kajastatud allahindlused vara väärtuse langusest vastavalt standardile IAS 36;

(f) perioodi jooksul tekkinud vahetuskursside neto muutused kooskõlas standardiga IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*;

(g) mistahes muud muudatused bilansilises jääkmaksumuses perioodi jooksul;

ja

(h) soetusmaksumus ja akumuleeritud allahindlused vara väärtuse langusest perioodi lõpus.

76. Lisaks paragrahvi 75 punktis e nõutud avalikustatavale informatsioonile avalikustab majandusüksus informatsiooni firmaväärtuse kaetava väärtuse ja väärtuse languse kohta kooskõlas standardiga IAS 36.

77. Situatsioonis, kus käesoleva IFRS poolt nõutud avalikustatav informatsioon ei rahulda paragrahvides 66, 72 ja 74 toodud eesmärke, peab majandusüksus avalikustama nende eesmärkide täitmiseks vajaliku lisainformatsiooni.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

78. Paragrahvis 85 sätestatut välja arvates rakendub käesolev IFRS selliste äriühenduste arvestusele, mille *lepingukuupäev* on 31. märts 2004 või hiljem. Käesolevat IFRS-i tuleb rakendada ka:

(a) firmaväärtuse arvestusele, mis tuleneb äriühendustest, mille lepingukuupäev on 31. märts 2004 või hiljem;

või

(b) omandaja osa omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses, mis ületab äriühenduse soetusmaksumust, arvestusele kõigist äriühendustest, mille lepingukuupäev on 31. märts 2004 või hiljem.

Eelnevalt kajastatud firmaväärtus

79. Majandusüksus rakendab käesolevat IFRS-i edasiulatuvalt alates esimesest 31. märtsil 2004 või hiljem algavast aruandeaastast firmaväärtusele, mis on omandatud äriühenduses, mille lepingukuupäev oli enne 31. märtsi 2004 ning firmaväärtusele ühisettevõtmisest, mis on saadud enne 31. märtsi 2004 ja mida kajastatakse rakendades proportsionaalset konsolideerimist. Seetõttu peab majandusüksus:

(a) alates esimese aruandeaasta, mis algab 31. märtsil 2004 või hiljem, algusest lõpetama sellise firmaväärtuse amortiseerimise;

(b) esimese aruandeaasta, mis algab 31. märtsil 2004 või hiljem, alguses elimineerima akumuleeritud amortisatsiooni firmaväärtuse soetusmaksumuse vastu;

ja

(c) alates esimese aruandeaasta, mis algab 31. märtsil 2004 või hiljem, algusest testima firmaväärtuse väärtuse vähenemist vastavalt standardile IAS 36 (muudetud 2004).

80. Kui majandusüksus on eelnevalt kajastanud firmaväärtust omakapitali vähendusena, siis ei kajasta ta seda firmaväärtust kasumiaruandes kui ta võõrandab terve või osa ärist, millega see firmaväärtus seondub, või kui raha genereeriva üksuse, millega firmaväärtus seondub, väärtus on langenud.

Eelnevalt kajastatud negatiivne firmaväärtus

81. Negatiivse firmaväärtuse bilansiline jääkmaksumus, mis on tekkinud kas

(a) äriühendusest, mille lepingukuupäev oli enne 31. märtsi 2004

või

(b) osalusest ühisettevõtmises, mis on omandatud enne 31. märtsi 2004 ning mida kajastatakse rakendades proportsionaalset konsolideerimist

kantakse esimese aruandeaasta, mis algab 31. märtsil 2004 või hiljem, alguses bilansist välja jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena.

Eelnevalt kajastatud immateriaalsed varad

82. Immateriaalse varana liigitatud objekti bilansiline jääkmaksumus, mis

(a) omandati äriühenduses, mille lepingukuupäev oli enne 31. märtsi 2004

või

(b) mis on tekkinud osalusest ühisettevõtmisest, mis on omandatud enne 31. märtsi 2004 ning mille üle peetakse arvestust rakendades proportsionaalset konsolideerimist

klassifitseeritakse ümber firmaväärtuseks esimese 31. märtsil 2004 või hiljem algava aruandeaasta alguses, kui see immateriaalne vara ei vasta sel kuupäeval IAS 38 (muudetud 2004) eristatavuse kriteeriumile.

Kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud

83. Majandusüksus rakendab käesolevat IFRS-i investeeringute osas, mida kajastatakse kapitaliosaluse meetodil ning mis on omandatud 31. märtsil 2004 või hiljem, järgmiselt:

(a) igale omandatud firmaväärtusele, mis sisaldub investeeringu bilansilises jääkmaksumuses. Seetõttu ei lisata selle mõttelise firmaväärtuse amortisatsiooni majandusüksuse osaluse kindlaksmääramisse investeerimisobjekti kasumis või kahjumis.

(b) majandusüksuse osale investeerimisobjekti eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses, mis ületab investeeringu soetusmaksumuse ja mis sisaldub investeeringu bilansilises jääkmaksumuses. Seetõttu kajastab majandusüksus selle ülejäägi tuluna majandusüksuse osaluse määramisel investeerimisobjekti kasumis või kahjumis perioodil, mil investeering omandati.

IFRS 3

84. Investeeringute osas, mida kajastatakse kapitaliosaluse meetodil ning mis on omandatud enne 31. märtsi 2004:

(a) rakendab majandusüksus käesolevat IFRS-i esimese 31. märtsist 2004 või hiljem algava aruandeaasta algusest igale omandatud firmaväärtusele, mis sisaldub investeeringu bilansilises jääkmaksumuses. Seetõttu lõpetab majandusüksus sellest kuupäevast firmaväärtuse kaasamise majandusüksuse osaluse määramisse investeerimisobjekti kasumis või kahjumis.

(b) majandusüksus kannab bilansist välja negatiivse firmaväärtuse, mis sisaldub selle investeeringu bilansilises jääkmaksumuses esimese 31. märtsist 2004 või hiljem algava aruandeaasta alguses, korrigeerides vastavalt ka jaotamata kasumi algsaldot.

Piiratud tagasiulatuv rakendamine

85. Majandusüksus võib rakendada käesoleva IFRS-i nõudeid firmaväärtusele, mis on eksisteerinud või mis on omandatud, ning äriühendustele, mis on tekkinud mistahes kuupäeval enne paragrahvides 78-84 välja toodud jõustumiskuupäevi eeldusel, et:

(a) hinnangud ja muu vajalik informatsioon selle IFRS-i rakendamiseks varasematele äriühendustele on saadud ajal, mil neid ühendusi esmaselt kajastati;

ja

(b) majandusüksus rakendab ka IAS 36 (muudetud 2004) ja IAS 38 (muudetud 2004) alates samast kuupäevast, ning hinnangud ja muu vajalik informatsioon nende standardite rakendamiseks sellest kuupäevast on üksuse poolt varem hangitud, nii et puudub vajadus määratleda hinnanguid, mis oleks pidanud olema tehtud varasemal kuupäeval.

TEISTE STANDARDITE JA TÕLGENDUSTE KEHTETUKS TUNNISTAMINE

86. Käesolev IFRS asendab IAS 22 *Äriühendused* (välja antud 1998).

87. Käesolev IFRS asendab järgmisi tõlgendusi:

(a) SIC-9 *Äriühendused — liigitamine kas omandamistena või huvide ühendamisena*;

(b) SIC-22 *Äriühendused — algselt esitatud õiglaste väärtuste ja firmaväärtuse hilisem korrigeerimine;*

ja

(c) SIC-28 *Äriühendused — omakapitaliinstrumentide "vahetuskuupäev" ja õiglane väärtus*.

LISA A

Mõisted

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

omandamise kuupäev Kuupäev, mil omandaja tegelikult saavutab **kontrolli** omandatava üle.

lepingu kuupäev Kuupäev, mil sisuline kokkulepe ühinevate osapoolte vahel on saavutatud ning avalikult noteeritud majandusüksuste puhul avalikkusele teatavaks tehtud. Vaenuliku ülevõtmise puhul on ühinevate poolte vahel sisulise kokkuleppe saavutamise kõige varasem kuupäev see kuupäev, mil piisav arv omandatava omanikke on omandaja pakkumise kontrolli ülevõtmiseks omandatavas heaks kiitnud.

äri Lahutamatu kogum tegevustest ja varadest, mida viiakse läbi ja juhitakse eesmärgiga saada:

(a) investoritele tulu;

või

(b) madalamaid kulutusi või muud majanduslikku kasu otseselt ja proportsionaalselt kindlustusvõtjale või osalistele.

Äri koosneb tavaliselt sisenditest, sisenditele suunatud protsessidest ning saadavast väljundist, mida kasutatakse või hakatakse kasutama tulude genereerimiseks. Kui üleantud tegevuste ja varade kogumis on olemas **firmaväärtus,** tuleb eeldada, et üleantud kogum on äri.

äriühendus Erinevate majandusüksuste või **äride** ühendamine ühte **aruandvasse üksusesse**.

äriühendus, mis hõlmab ühise kontrolli all olevaid majandusüksuseid või ärisid **Äriühendus,** milles kõikide ühinevate majandusüksuste või **äride** üle omab lõplikku **kontrolli** üks ja sama osapool või samad osapooled nii enne kui ka pärast majandusühendust ning see **kontroll** ei ole ajutine.

tingimuslik kohustis Tingimuslik kohustis on vastavalt standardile IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*:

(a) võimalik möödunud sündmusest tekkinud kohustus, mille olemasolu kinnitab vaid ühe või mitme ebakindla tuleviku sündmuse toimumine või mitte toimumine, mis ei ole täielikult majandusüksuse kontrolli all;

või

(b) olemasolev möödunud sündmustest tekkinud kohustus, kuid mida ei ole kajastatud, sest:

(i) ei ole **tõenäoline**, et kohustuse täitmiseks tuleb loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse;

või

(ii) kohustuse summat ei saa piisava usaldusväärsusega mõõta.

kontroll Võime mõjutada ühe majandusüksuse või **äri** finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu.

IFRS 3

vahetuskuupäev	Kui **äriühendus** on toimunud ühe vahetustehinguga, on vahetuskuupäevaks **omandamise kuupäev**. Kui **äriühendus** sisaldab rohkem kui ühte vahetustehingut, näiteks kui äriühendus toimub järjestikuste aktsiaostude teel etappidena, on vahetuskuupäev kuupäev, mil iga üksik investeering on kajastatud omandaja finantsaruannetes.
õiglane väärtus	Summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja omavahel mitteseotud osapoolte vahelises tehingus.
firmaväärtus	Tulevikus saadav majanduslik kasu varadest, mida ei ole võimalik eraldi identifitseerida ega kajastada.
immateriaalne vara	Immateriaalne vara on vastavalt standardile IAS 38 *Immateriaalne vara* eristatav füüsilise substantsita mitterahaline vara.
ühisettevõtmine	Ühisettevõtmine on vastavalt standardile IAS 31 *Osalemine ühisettevõtmistes* lepingupõhine kokkulepe, mille puhul kaks või enam osapoolt võtavad ette majandustegevuse, mida kontrollitakse ühiselt.
vähemusosalus	See osa **tütarettevõtte** kasumist või kahjumist ja netovaradest, mis otseselt ega kaudselt läbi **tütarettevõtete** ei kuulu **emaettevõttele**.
ühine majandusüksus	Majandusüksus, mis ei ole investoritele kuuluv äriüksus, näiteks ühine kindlustusselts või ühine kooperatiiv, mille abil saavutatakse madalamad kulutused või muud majanduslikku kasu otseselt ja proportsionaalselt oma kindlustusvõtjatele või osalistele.
emaettevõte	Majandusüksus, millel on üks või rohkem **tütarettevõtet**.
tõenäoline	Pigem võimalik kui mittevõimalik.
aruandev üksus	Majandusüksus, millel on aruande kasutajad, kes toetuvad majandusüksuse üldistele finantsaruannetele informatsiooni saamiseks, mis on neile kasulik otsuste tegemiseks ressursside jaotamisel. Aruandvaks üksuseks võib olla üksik majandusüksus või kontsern, mis koosneb **emaettevõttest** ja kõikidest selle **tütarettevõttetest**.
tütarettevõte	Majandusüksus, kaasa arvatud juriidilist staatust mitteomavad üksused, mida **kontrollib** teine majandusüksus (mida nimetatakse **emaettevõtteks**).

LISA B

Rakenduse lisa

See lisa on IFRSi lahutamatu osa.

Pöördomandamised

B1 Nagu märgitud paragrahvis 21, on mõnedes äriühendustes, mida tavaliselt nimetatakse pöördomandamisteks, omandajaks see majandusüksus, mille omakapitali osalust omandatakse ning emiteeriv majandusüksus on omandatav. See võib juhtuda siis, kui näiteks mitte börsil noteeritud üksus lepib kokku enda "omandamise" väiksema börsil noteeritud majandusüksuse poolt, et saada börsinimekirja. Kuigi juriidiliselt peetakse emiteerivat börsil noteeritud majandusüksust emaettevõtteks ja börsil mitte noteeritud üksust tütarettevõtteks, on juriidiline tütarettevõtte omandaja, kui tal on võime mõjutada juriidilise emaettevõtte finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu.

B2 Majandusüksus peab pöördomandamise arvestamisel rakendama paragrahvides B3–B15 toodud juhtnööre.

B3 Pöördomandamise arvestus määrab äriühenduse soetusmaksumuse jaotamise omandamise kuupäeva seisuga ning ei kehti tehingutele pärast ühendamist.

Äriühenduse soetusmaksumus

B4 Kui äriühenduse soetusmaksumuse osana emiteeritakse omakapitaliinstrumente, nõuab paragrahv 24, et äriühenduse soetusmaksumuses peab sisalduma nende omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus vahetuskuupäeval. Paragrahv 27 märgib, et usaldusväärse noteeritud hinna puudumisel võib omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust määrata, lähtuvalt omandaja õiglasest väärtusest või omandatava õiglasest väärtusest, olenevalt sellest, kumb neist on selgemini määratav.

B5 Pöördomandamisel loetakse äriühenduse soetusmaksumus tekkinuks juriidilise tütarettevõtte juures (s.t omandaja raamatupidamislikel eesmärkidel) juriidilise emaettevõtte (s.t omandatav raamatupidamislikel eesmärkidel) omanikele emiteeritud omakapitaliinstrumentide näol. Kui juriidilise tütarettevõtte omakapitaliinstrumentide noteeritud hinda kasutatakse äriühenduse soetusmaksumuse määramiseks, tuleb teha arvutus, et määrata omakapitaliinstrumentide arv, mis juriidilisel tütarettevõttel oleks tulnud emiteerida, et anda juriidilise emaettevõtte omanikele sama suur osalus ühinenud majandusüksuses nagu neil on ühinenud majandusüksuses pöördomandamise tulemusena. Selliselt arvutatud omakapitaliinstrumentide arvule vastavat õiglast väärtust tuleb kasutada äriühenduse soetusmaksumusena.

B6 Kui juriidilise tütarettevõtte omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus ei ole muudmoodi selgelt määratletav, tuleb äriühenduse soetusmaksumuse määramise aluseks võtta juriidilise emaettevõtte kõigi emiteeritud omakapitaliinstrumentide kogu õiglast väärtust enne äriühendust.

Konsolideeritud finantsaruannete koostamine ja esitamine

B7 Pärast pöördomandamist koostatud konsolideeritud finantsaruanded tuleb koostada juriidilise emaettevõtte nime all, kuid lisades tuleb kirjeldada seda kui juriidilise tütarettevõtte (s.t omandaja raamatupidamislikel eesmärkidel) finantsaruannete jätku. Kuna sellised konsolideeritud finantsaruanded kujutavad endast juriidilise tütarettevõtte finantsaruannete jätku:

(a) tuleb juriidilise tütarettevõtte varad ja kohustised kajastada ning mõõta konsolideeritud finantsaruannetes nende ühendamise eelsetes bilansilistes jääkmaksumustes.

(b) jaotamata kasum ja muude omakapitali kirjete saldod, mida kajastatakse konsolideeritud finantsaruannetes, peavad olema juriidilise tütarettevõtte jaotamata kasum ning muud omakapitali kirjete saldod vahetult enne äriühendust.

(c) summa, mis nendes konsolideeritud finantsaruannetes on kajastatud emiteeritud omakapitaliinstrumentidena, tuleb määrata, lisades juriidilise tütarettevõtte emiteeritud omakapitalile vahetult enne äriühendust äriühenduse soetusmaksumus, mis on määratud vastavalt paragrahvidele B4–B6. Siiski peab konsolideeritud finantsaruannetest selguv omakapitali struktuur (s.t emiteeritud omakapitaliinstrumentide arv ja tüüp) peegeldama juriidilise emaettevõtte omakapitali struktuuri, kaasa arvatud omakapitaliinstrumente, mis on emiteeritud juriidilise emaettevõtte poolt ühenduse läbiviimiseks.

(d) võrdlusandmetena tuleb konsolideeritud finantsaruannetes näidata juriidilise tütarettevõtte võrdlusinformatsioon.

B8 Pöördomandamise arvestus kehtib ainult konsolideeritud finantsaruannetele. Seetõttu, juriidilise emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes, kui neid esitatakse, arvestatakse investeering juriidilisse tütarettevõttesse vastavalt standardi IAS 27 *konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded* nõuetele investori konsolideerimata finantsaruannete kohta.

B9 Pärast pöördomandamist koostatud konsolideeritud finantsaruanded peavad kajastama juriidilise emaettevõtte (s.t omandatav raamatupidamislikel eesmärkidel) varade, kohustiste ja tingimuslike kohustiste õiglaseid väärtusi. Seepärast tuleb äriühenduse soetusmaksumus jaotada, hinnates juriidilise emaettevõtte eristatavaid varaobjekte, kohustisi ja tingimuslikke kohustisi, mis vastavad paragrahv 37 kajastamise kriteeriumidele, nende õiglases väärtuses omandamise kuupäeval. Kui äriühenduse soetusmaksumus ületab omandaja osa nende objektide neto õiglases väärtuses, tuleb seda vahet kajastada vastavalt paragrahvidele 51–55. Kui omandaja osa nende objektide neto õiglases väärtuses ületab äriühenduse soetusmaksumuse, tuleb seda vahet kajastada vastavalt paragrahvile 56.

Vähemusosalus

B10 Mõnede pöördomandamiste puhul ei pruugi mõned juriidilise tütarettevõtte omanikud vahetada oma omakapitaliinstrumente juriidilise emaettevõtte omakapitaliinstrumentide vastu. Vaatamata sellele, et majandusüksus, milles nendel omanikel on omakapitaliinstrumente (juriidiline tütarettevõte), omandas teise majandusüksuse (juriidiline emaettevõte), tuleb neid omanikke käsitleda konsolideeritud finantsaruannetes, mis on koostatud pärast pöördomandamist, kui vähemusosalust. Selle põhjuseks on asjaolu, et juriidilise tütarettevõtte omanikud, kes ei vaheta oma omakapitaliinstrumente juriidilise emaettevõtte omakapitaliinstrumentide vastu, omavad osalust vaid juriidilise tütarettevõtte tulemustes ja netovarades, aga mitte ühinenud majandusüksuse tulemustes ja netovarades. Vastupidiselt on kõigil juriidilise emaettevõtte omanikel, hoolimata sellest, et juriidilist emaettevõtet peetakse omandatavaks, osalused ühinenud majandusüksuse tulemustes ja netovarades.

B11 Kuna juriidilise tütarettevõtte varad ja kohustised kajastatakse ja mõõdetakse konsolideeritud finantsaruannetes nende ühendamise eelsetes bilansilistes jääkmaksumustes, peab vähemusosalus kajastama vähemusosalusele kuuluvat osa juriidilise tütarettevõtte netovarade ühendamise eelses bilansilises jääkmaksumuses.

Aktsiakasum

B12 Nagu märgitud paragrahvis B7(c), kajastab pärast pöördomandamist koostatud konsolideeritud finantsaruannete omakapitali struktuur juriidilise emaettevõtte omakapitali struktuuri, sisaldades omakapitaliinstrumente, mida emiteeriti juriidilise emaettevõtte poolt äriühenduse läbiviimiseks.

B13 Et arvutada emiteeritud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu (nimetaja) perioodil, mil pöördomandamine toimub:

(a) tuleb alates selle perioodi algusest kuni omandamise kuupäevani emiteeritud lihtaktsiate arvuks lugeda lihtaktsiate arvu, mis on emiteeritud juriidilise emaettevõtte poolt juriidilise tütarettevõtte omanikele;

ja

(b) alates omandamise kuupäevast kuni selle perioodi lõpuni tuleb emiteeritud lihtaktsiate arvuks lugeda juriidilise emaettevõtte lihtaktsiate tegelikku arvu selle perioodi jooksul.

B14 Puhaskasum aktsia kohta, mis on avalikustatud iga võrdlusperioodi kohta enne omandamise kuupäeva, mida esitatakse konsolideeritud finantsaruannetes pärast pöördomandamist, tuleb arvutada, jagades lihtaktsiaid omavatele aktsionäridele omistatav juriidilise tütarettevõtte kasum või kahjum igal perioodil, juriidilise emaettevõtte poolt juriidilise tütarettevõtte omanikele emiteeritud lihtaktsiate arvuga pöördomandamisel.

B15 Paragrahvides B13 ja B14 kirjeldatud arvutused eeldavad, et juriidilise tütarettevõtte emiteeritud lihtaktsiate arv ei muutunud võrdlusperioodide jooksul ning perioodil alates perioodi algusest, mil pöördomandamine toimus kuni omandamise kuupäevani. Arvutades aktsiakasumit, tuleb arvesse võtta juriidilise tütarettevõtte emiteeritud lihtaktsiate arvu muutumise mõju nende perioodide jooksul.

Äriühenduse soetusmaksumuse jaotamine

B16 Käesolev IFRS nõuab, et omandaja kajastaks omandatava eristatavaid varaobjekte, kohustisi ja tingimuslikke kohustisi, mis vastavad kajastamiskriteeriumidele, nende õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval. Äriühenduse soetusmaksumuse jaotamise jaoks, peab omandaja lugema õiglasteks väärtusteks järgmisi suurusi:

(a) aktiivsel turul kaubeldavate finantsinstrumentide jaoks peab omandaja kasutama kehtivaid turuhindu.

(b) finantsinstrumentide jaoks, millega ei kaubelda aktiivsel turul, peab omandaja kasutama hinnangulisi väärtusi, mille määramisel võetakse arvesse selliseid tegureid nagu sarnaste omadustega majandusüksuste võrreldavate väärtpaberite hinna-kasumi suhe, dividendimäärad, eeldatav kasvutempo.

(c) nõuete, kasulike lepingute ja muude eristatavate varaobjektide jaoks peab omandaja kasutama saadaolevate summade nüüdisväärtusi, mis on kindlaks määratud antud hetke asjakohaste intressimääradega, millest on vajaduse korral maha arvatud ebatõenäoliselt laekuvate nõuete allahindlused ja nõuete kogumisele tehtavad kulutused. Lühiajaliste nõuete, kasulike lepingute ja muude eristatavate varaobjektide diskonteerimine ei ole nõutud, kui erinevus nominaalsumma ja diskonteeritud summa vahel ei ole oluline.

(d) varud:

(i) valmistoodete ja kauba varude jaoks peab omandaja kasutama müügihindu, millest lahutatakse (1) müügikulutused ja (2) mõistlik müügipingutusele vastav kasumimäär, mis põhineb omandaja kasumimääral sarnaste valmistoodete ja kaupade müügil;

(ii) lõpetamata toodangu jaoks peab omandaja kasutama valmistoodangu müügihindu, millest lahutatakse (1) valmistamiskulud, (2) müügikulutustest ja (3) mõistlik müügipingutusele vastav kasumimäär, mis põhineb omandaja kasumimääral sarnaste valmistoodete ja kaupade müügil;

ja

(iii) toorainete jaoks peab omandaja kasutama hetke asendusmaksumusi.

IFRS 3

(e) maa ja ehitiste jaoks peab omandaja kasutama turuhindu.

(f) masinate ja seadmete jaoks peab omandaja kasutama turuhindu, mis tavaliselt määratakse kindlaks hindamise teel. Kui masinate ja seadmete eriliste omaduste tõttu puuduvad turu-põhised andmed õiglaste väärtuste kohta ning objekte müüakse harva, välja arvatud osana jätkuvast ärist, võib omandaja hinnata õiglast väärtust, kasutades tulu või amortiseeritud asendusmaksumuse meetodeid.

(g) immateriaalse vara jaoks peab omandaja määrama õiglase väärtuse:

(i) viidates aktiivsele turule, vastavalt definitsioonilestandardis IAS 38 *Immateriaalne vara*;

või

(ii) kui aktiivne turg puudub, siis sellisel alusel, mis peegeldab summasid, mida omandaja oleks maksnud varade eest teadlike, huvitatud ja mitteseotud osapoolte vahelises tehingus, tuginedes parimale saadavalolevale informatsioonile (vt standardist IAS 38 täiendavaid juhtnööre äriühenduses omandatud immateriaalse vara õiglase väärtuse määramise kohta).

(h) kindlaksmääratud hüvitustega plaanidest tulenevad töövõtjate hüvitiste netovarade või kohustiste jaoks peab omandaja kasutama kindlaksmääratud hüvitisega plaanidest tuleneva kohustuse nüüdisväärtust, millest on maha arvatud plaani kuuluvate varade õiglased väärtused. Siiski kajastatakse vara vaid sellises ulatuses, mille puhul on tõenäoline, et see realiseerub kas tagasimaksetena omandajale või tulevaste sissemaksete vähenemisena.

(i) tulumaksu varade ja kohustiste jaoks peab omandaja kasutama maksukahjumitest tuleneva maksutulu või puhaskasumilt või -kahjumilt tasumisele kuuluva tulumaksu summat vastavalt standardile IAS 12 *Tulumaks*, hinnatuna ühinenud majandusüksuse seisukohalt. Tulumaksu vara või kohustis määratakse kindlaks pärast maksumõju arvestamist eristatavate varade, kohustiste ja tingimuslike kohustiste väärtuste ümberhindamiselt nende õiglastesse väärtustesse ning neid ei diskonteerita.

(j) makstavate arvete ja vekslite, pikaajalise võlgade, kohustiste, viitvõlgade ja teiste makstavate võlgade jaoks peab omandaja kasutama kohustiste rahuldamiseks vajalike summade nüüdisväärtusi, mis on kindlaks määratud asjakohaste antud hetke intressimääradega. Lühiajaliste kohustiste diskonteerimist ei nõuta, kui erinevus nominaalsumma ja diskonteeritud summa vahel ei ole oluline.

(k) kahjulike lepingute ja muude omandatava eristatavate kohustiste jaoks peab omandaja kasutama kohustuste rahuldamiseks vajalike summade nüüdisväärtusi, mis on kindlaks määratud asjakohaste andtud hetke intressimääradega.

(l) omandatava tingimuslike kohustiste jaoks peab omandaja kasutama summasid, mida kolmas osapool nõuaks tingimuslike kohustiste ülevõtmise eest. See summa peab peegeldama kõiki ootusi võimalike rahavoogude osas ning mitte üksikult kõige tõenäolisemat või oodatud maksimaalset või minimaalset rahavoogu.

B17 Mõned eelpool väljatoodud juhtnööridest nõuavad õiglaste väärtuste hindamisel nüüdisväärtuse metoodika kasutamist. Kui konkreetse objekti kohta esitatud juhend ei viita nüüdisväärtuse metoodika kasutamisele, võib seda metoodikat siiski kasutada selle objekti õiglase väärtuse hindamisel.

LISA C

Muudatused teistesse IFRS-idesse

Selles lisas toodud muudatusi rakendatakse äriühenduste arvestuses, mille lepingu kuupäev on 31. märtsil 2004. aasta või hiljem, ja mistahes firmaväärtuse ja immateriaalse vara arvestuses, mis on omandatud nendes äriühendustes.Kõikidel teistel juhtudel rakendatakse neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad alates 31. märtsist 2004. aasta või hiljem.

Kui majandusüksus otsustab kooskõlas paragrahviga 85 rakendada IFRS 3 alates ükskõik millisest kuupäevast enne paragrahvides 78–84 ära toodud jõustumiskuupäevi, rakendab ta neid muudatusi alates samast kuupäevast.

C1 Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, kaasa arvatud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ja tõlgendused, mis on kehtivad 31. märtsil 2004, on viited praegusele versioonile standardist IAS 22 *Äriühendused* muudetud viideteks standardile IFRS 3 *Äriühendused*.

C2 Standardis IFRS 1 *Esmakordne rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite rakendamine* on paragrahv B1 muudetud nii, et seda tuleb lugeda järgmiselt.

B1 Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada mitte rakendada standardit IFRS 3 *Äriühendused* tagasiulatuvalt varasematele äriühendustele (äriühendused, mis toimusid enne IFRS-ile üleminekut). Samas, kui esmakordne kasutuselevõtja korrigeerib mõne äriühenduse arvestust, et see vastaks standardile IFRS 3, siis peab ta korrigeerima kõikide pärast seda toimunud äriühenduste arvestust ja rakendama sellest hetkest alates ka standardeid IAS 36 *Varade väärtuse langus* (muudetud 2004) ja IAS 38 *Immateriaalne vara* (muudetud 2004). Näiteks kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab korrigeerida äriühenduse arvestust, mis toimus 30. juunil 2002, peab ta korrigeerima kõikide äriühenduste arvestust, mis toimusid 30. juuni 2002 ja IFRS-le ülemineku kuupäeva vahepeal ja samuti rakendab ta alates 30. juunist 2002 standardeidIAS 36 (muudetud 2004) ja IAS 38 (muudetud 2004).

C3 [Parandus ei ole rakendatav otse standarditele]

C4 IAS 12 *Tulumaks* on muudetud järgnevalt:

Sissejuhatus

Paragrahvi 1 esimene alapunkt (c) on muudetud nii, et teda tuleb lugeda järgmiselt:

(c) äriühenduse soetusmaksumus jaotatakse omandatud eristatavatele varaobjektidele ja üle võetud kohustistele lähtuvalt nende õiglastest väärtustest, kuid maksuarvestuse jaoks selliseid korrigeerimisi ei tehta.

Paragrahve 6 ja 9 muudetakse nii, et neid tuleb lugeda järgmiselt:

6. Algne standard IAS 12 ei viidanud selgesõnaliselt äriühenduste korral tehtavatele õiglase väärtuse korrigeerimistele. Sellised korrigeerimised tekitavad ajutisi erinevusi ja standardiga IAS 12 (muudetud) nõutud, et majandusüksus kajastaks tekkivaid edasilükkunud tulumaksu kohustisi või (arvestades kajastamise tõenäosuse kriteeriumit) edasilükkunud tulumaksu vara koos vastava mõjuga firmaväärtuse suuruse määramisele või mistahes omandaja osaluse ülejäägi määramisel omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega. Samas keelab IAS 12 (muudetud) algsest firmaväärtuse kajastamisest tekkinud edasilükkunud tulumaksu kohustise kajastamise.

IFRS 3

9. Algne standard IAS 12 ei määratlenud selgesõnaliselt seda, kas edasilükkunud tulumaksu vara ja kohustisi võib diskonteerida. IAS 12 (muudetud) keelab edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste diskonteerimise. Standardi IFRS 3 *Äriühendused* paragrahv B16(i) keelab äriühenduses omandatud edasilükkunud tulumaksu vara ja ülevõetud edasilükkunud tulumaksu kohustiste diskonteerimise.

Standard

Eesmärgi paragrahvis on kolmas lõik muudetud nii, et seda tuleb lugeda järgmiselt:

> Käesolev standard nõuab, et majandusüksus arvestaks tehingute ja teiste sündmustega kaasnevaid maksumõjusid samamoodi nagu tehinguid ja teisi sündmusi endid. Seega kajastatakse kasumiaruandes kõikide seal kajastatud tehingute või teiste sündmustega seotud maksumõjud. Kõikide otse omakapitalis kajastatud tehingute ja teiste sündmuste puhul kajastatakse otse omakapitalis tehingute ja muude sündmustega seotud maksumõjud. Sarnaselt mõjutab edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste kajastamine äriühenduste puhul sellest äriühendusest tekkivat firmaväärtust või omandaja osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega.

Paragrahve 15, 18, 19 ja 21 on muudetud nii, et neid tuleb lugeda järgmiselt:

15. ***Edasilükkunud tulumaksu kohustisi kajastatakse kõigi maksustatavate ajutiste erinevuste kohta, välja arvatud ulatuses, mil edasilükkunud tulumaksu kohustis tekkib:***

(a) firmaväärtuse algsest kajastamisest;

või

…

18. Ajutised erinevused tekivad ka siis kui:

(a) äriühenduse soetusmaksumus on jaotatud kajastades identifitseeritavad omandatud varad ja võetud kohustised nende õiglastes väärtustes, tegemata vastavaid korrigeerimisi maksuarvestuse jaoks (vaata paragrahvi 19);

(b) varad hinnatakse ümber, tegemata vastavaid korrigeerimisi maksuarvestuse jaoks (vaata paragrahvi 20);

(c) äriühendusest tekib firmaväärtus (vaata paragrahve 21 ja 32);

…

19. Äriühenduse soetusmaksumus jaotatakse kajastades identifitseeritavad omandatud varad ja võetud kohustised nende õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval. Ajutised erinevused tekkivad kui äriühendus ei mõjuta identifitseeritavate omandatud varade ja võetud kohustiste maksustamisbaasi või kui mõju on teistsugune. Näiteks kui vara bilansilist maksumust suurendatakse selle õiglase väärtuseni, kuid vara maksustamisbaas jääb eelneva omaniku soetusmaksumuse tasemele, tekib maksustatav ajutine erinevus, mille tulemuseks on edasilükkunud tulumaksu kohustis. Tekkinud edasilükkunud tulumaksu kohustis mõjutab firmaväärtust (vaata paragrahvi 66).

21. Äriühendusest tekkivat firmaväärtust mõõdetakse summas, mille võrra äriühenduse soetusmaksumus ületab omandaja osalust omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses. Paljud maksuhaldusasutused ei luba maksustatava kasumi määramisel firmaväärtuse jääkmaksumuse vähenemisi maha arvata. Veelgi enam, ei lubata sellistes riikides sageli firmaväärtuse soetusmaksumust maha arvata olukordades, kui tütarettevõte oma äritegevuse ära müüb. Sellises riikides on firmaväärtuse maksustamisbaas null. Firmaväärtuse jääkmaksumuse ja maksustamisbaasi nullväärtuse vahe on maksustatav ajutine erinevus. Siiski ei luba käesolev standard tekkiva edasilükkunud tulumaksukohustise kajastamist kuna firmaväärtust mõõdetakse oma olemuselt lõplikuna ja edasilükkunud tulumaksu kohustis suurendaks firmaväärtuse jääkmaksumust.

Lisatud on paragrahvid 21A ja 21B:

21A. Edasised edasilükkunud tulumaksu kohustise vähenemine, mida ei kajastata, kuna see on tekkinud firmaväärtuse algsest kajastamisest, käsitletakse samuti kui algsest kajastamisest tekkinut ja seega ei kajastata paragrahvi 15(a) kohaselt. Näiteks kui äriühenduses omandatud firmaväärtuse maksumuseks on 100, kuid maksubaas on null, siis paragrahv 15(a) keelab majandusüksusel tekkiva edasilükkunud tulumaksu kohustise kajastamise. Kui majandusüksus hiljem kajastab selle firmaväärtusega seoses vara väärtuse langusest tekkinud allahindluse 20, siis firmaväärtusega seotud ajutise maksustatava erinevuse summa väheneb 100-lt 80-le, mis põhjustab ka kajastamata tulumaksu kohustise vähenemise. Seda kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustise vähenemist käsitletakse samuti kui firmaväärtuse esmase kajastamisega seonduvat ja on seega keelatud kajastada vastavalt paragrahvile 15(a).

21B. Siiski kajastatakse edasilükkunud tulumaksu kohustised firmaväärtusega seotud ajutistelt maksutamise erinevustelt ulatuses, milles nad ei ole tekkinud firmaväärtuse algsest kajastamisest. Näiteks kui äriühenduses omandatud firmaväärtuse soetusmaksumuseks on 100, mida võib maksuarvestuses maha arvata 20 protsenti aastas, alates omandamise aastast, siis on firmaväärtuse maksustamise baas algsel kajastamisel 100 ja omandamise aasta lõpus 80. Kui omandamise aasta lõpuks jääb firmaväärtuse jääkmaksumus 100 muutumatuks, siis tekkib aasta lõpuks ajutine maksustatav erinevus 20. Kuna see ajutine maksustamise erinevus ei seostu firmaväärtuse algse kajastamisega, siis kajastatakse sellelt edasilükkunud tulumaksu kohustis.

Paragrahve 22(a), 24 and 26(c) on muudetud nii, et neid tuleks lugeda järgmiselt:

22. …

(a) äriühenduse korral kajastab majandusüksus kõik edasilükkunud tulumaksu kohustised või varad ning see mõjutab firmaväärtuse summat või omandaja osaluse ülejääkiomandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega (vaata paragrahvi 19);

…

24. ***Edasilükkunud tulumaksu vara kajastatakse kõikide mahaarvutatavate ajutiste erinevuste puhul ulatuses, mis vastab tulevikus tõenäoliselt teenitavale maksustatavale kasumile, mille suhtes saab seda ajutist erinevust saab kasutada, välja arvatud juhul kui edasilükkunud tulumaksuvara tekkib vara või kohustise algsest kajastamisest tehingus, mis:***

(a) ei ole äriühendus;

ja

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

…

IFRS 3

26. …

(c) äriühenduse soetusmaksumus jaotatakse kajastades identifitseeritavad omandatud varad ja ülevõetud kohustised nende õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval. Kui ülevõetud kohustised on kajastatud omandamise kuupäeval, kuid selle soetusmaksumus arvatakse maksustatava kasumi määramisel maha omandamise perioodile järgnevatel perioodidel, siis tekib mahaarvatav ajutine erinevus, mille tulemuseks on edasilükkunud tulumaksu vara. Samuti tekkib edasilükkunud tulumaksu vara kui omandatud eristatava varaobjekti õiglane väärtus on väiksem kui tema maksustamisbaas. Mõlemal juhul mõjutab tulemuseks olev edasilükkunud tulumaksu vara firmaväärtust (vaata paragrahvi 66);

ja

…

Paragrahv 32 ja eelnev pealkiri on kustutatud.

Paragrahvid 58(b) ja 66–68 ning paragrahvile 68 järgnev näide on muudetud nii, et neid tuleb lugeda järgmiselt ning lisatud on paragrahv 68C:

58. **…**

(b) äriühendus (vaata paragrahve 66 kuni 68).

66. Nagu on selgitatud paragrahvides 19 ja 26(c), võivad äriühendustes tekkida ajutised erinevused. Kooskõlas standardiga IFRS 3 *Äriühendused*, kajastab majandusüksus kõik tekkinud edasilükkunud tulumaksuvarad (ulatuseni, milles nad on vastavuses paragrahvis 24 toodud kajastamiskriteeriumitega) või edasilükkunud tulumaksu kohustised eristatavate varade ja kohustistena omandamise kuupäeval. Järelikult need edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised mõjutavad firmaväärtust või omandaja osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega. Kuid siiski, vastavalt paragrahvile 15(a), ei kajasta majandusüksus firmaväärtuse algsest kajastamisest tekkivaid edasilükkunud tulumaksukohustisi.

67. Äriühenduse tulemusena võib omandaja pidada tõenäoliseks, et ta saab realiseerida oma enda edasilükkunud tulumaksu varad, mis ei olnud enne äriühendust kajastatud. Näiteks võib omandaja saada kasutada oma kasutamata tulumaksukahjumeid omandatava tulevase maksustatava kasumi vastu. Sellistel juhtudel kajastab omandaja edasilükkunud tulumaksu vara, kuid ei lisa seda äriühenduse arvestusse ja seega ei võta seda arvesse määrates firmaväärtuse suurust või omandaja osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega.

68. Kui potentsiaalne tulu omandatava edasikantavate maksukahjumite kasutamisest või teised edasilükkunud tulumaksu varad ei vasta äriühenduse algse kajastamise ajal standardis IFRS 3 toodud eraldiseisvana kajastamise kriteeriumidega, kuid realiseeruvad hiljem, siis kajastab omandaja tekkiva edasilükkunud tulumaksu tulu kasumiaruandes. Lisaks peab omandaja:

(a) vähendama firmaväärtuse jääkmaksumust summani, mis oleks kajastatud kui edasilükkunud tulumaksu varad oleksid kajastatud eristatavate varaobjektidena omandamise kuupäeval;

ja

(b) kajastama firmaväärtuse jääkmaksumuse vähenemist kuluna.

See protseduur ei tekita omandaja osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega, ega ei suurenda ka summat, mis on eelnevalt sellise ülejäägi osas kajastatud.

Näide

Majandusüksus omandas tütarettevõtte, millel oli mahaarvatav ajutine erinevus 300. Omandamise hetkel oli maksumäär 30 protsenti. Tekkinud edasilükkunud tulumaksu vara summas 90 ei kajastatud eristatava varaobjektina äriühendusest tuleneva firmaväärtuse määramisel summas 500. Kaks aastat pärast ühendust hindas majandusüksus, et tulevased maksustatavad tulud peaksid olema piisavad et realiseerida kogu mahaarvatavatest ajutistest erinevustest saadava kasu.

Üksus kajastab edasilükkunud tulumaksu vara 90 ja kasumiaruandes edasilükkunud tulumaksu tulu 90. Samuti vähendab majandusüksus firmaväärtuse jääkmaksumust 90 võrra ja kajastab selle summa kuluna kasumiaruandes. Selle tulemusena on firmaväärtuse jääkmaksumus vähendatud 410-ni, mis on summa, mis oleks kajastatud juhul, kui edasilükkunud tulumaksu vara 90 oleks juba omandamise kuupäeval kajastatud eristatava varaobjektina.

Kui maksumäär oleks kasvanud 40 protsendini, siis oleks majandusüksus kajastanud edasilükkunu tulumaksu vara 120 (40 protsenti 300-st) ja kasumiaruandes edasilükkunud tulumaksu tulu 120. Kui maksumäär oleks alanenud 20 protsendini, siis oleks üksus kajastanud edasilükkunud tulumaksu vara 60 (20 protsenti 300-st) ja edasilükkunud tulumaksu tulu 60. Mõlemal juhul oleks majandusüksus vähendanud firmaväärtuse jääkmaksumust 90 võrra ja kajastanud selle summa kuluna kasumiaruandes.

68C. Nagu juba mainitud paragrahvis 68A, võib maksu mahaarvamise summa (või eeldatav tuleviku maksu mahaarvamine, mõõdetud vastavuses paragrahviga 68B) erineda seotud kumulatiivsest hüvitatavast kulust. Standardi paragrahv 58 nõuab, et tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks peaks olema kajastatud tulu või kuluna ja sisalduma perioodi kasumiaruandes, välja arvatud ulatuseni, milles tulumaks tekib (a) tehingust või sündumsest, mis samal või erineval perioodil kajastatakse otse omakapitalis, või (b) äriühendusest. Kui tulumaksu mahaarvamise summa (või eeldatav tuleviku tulumaksu mahaarvamise summa) ületab seotud kumulatiivset hüvitatava kulu summat, siis see viitab, et tulumaksu mahaarvamine seostub mitte ainult hüvitatava kulu vaid ka omakapitali elemendiga. Sellises situatsioonis peaks tasumisele kuuluva või edasilükkuva tulumaksuga seostatud ülejäägi kajastama otse omakapitalis.

C5 Standardit IAS 14 *Segmendiaruandlus* on parandatud alljärgnevalt.

Tiitellehel on teine lõik pärast pealkirja IAS 14 muudetud nii, et seda tuleb lugeda järgmiselt:

Standardi IAS 36 *Varade väärtuse langus* paragrahvid 129 ja 130 kehtestavad avalikustamise nõuded, kuidas kajastada varade väärtuse langust segmentide lõikes.

Standard

Paragrahvide 19 ja 21 sõnastuses tehakse järgmised muudatused:

19. Segmendi vara on näiteks käibevara, mida kasutatakse segmendi põhitegevuses, materiaalne põhivara, varad, mis on kapitalirendi subjektideks (IAS 17 *Rent*), ja immateriaalne vara. Kui segmendi kuludesse on arvatud konkreetne amortiseerimikulu, siis arvatakse segmendi varade hulka ka sellega seotud varaobjekt. Segmendi varad ei sisalda varasid, mida kasutatakse majandusüksuse üldvajaduseks või peakontori jaoks. Segmendi varad sisaldavad põhitegevusvarasid, mida kasutavad kaks või enam segmenti, kui eksisteerib põhjendatud jaotusalus nende jagamiseks. Segmendi varad sisaldavad endas firmaväärtust, mis on otseselt segmendile omistatav või mida saab jaotada segmendile mõistlikel alustel, ja segmendi kulud sisaldavad firmaväärtusega seotud vara väärtuse languse allahindlusi.

21. Segmendi varade ja kohustiste mõõtmisel võetakse arvesse äriühenduses soetatud majandusüksuse eristatatavate segmendi varade ja kohustiste eelneva jääkmaksumuseni korrigeermisi, isegi kui need korrigeerimised tehakse ainult konsolideeritud finantsaruannete koostamise jaoks ning ei ole kajastatud ei emaettevõtte konsolideerimata ega ka tütarettevõtte eraldi finantsaruannetes. Samamoodi, kui materiaalset põhivara on pärast soetamist ümber hinnatud vastavalt IAS 16 ümberhindluse meetodile, siis kajastatakse segmendi varade mõõtmistel nende ümberhindamiste mõju.

IFRS 3

C6 Standardis IAS 16 *Materiaalne põhivara* (muudetud 2003) on kustutatud paragrahv 64.

C7 Standard IAS 19 *Töövõtjate hüvitised* on muudetud alljärgnevalt.

Standard

Paragrahvi 108 sõnastust muudetakse järgmiselt:

108. Äriühenduses kajastab majandusüksus varad ja kohustised, mis tulenevad töösuhete lõpetamise järgsetest hüvitistest, kohustuse nüüdisväärtuses, millest on maha arvatud plaani varade õiglane väärtus (vaata IFRS 3 *Äriühendused*). Kohustuse nüüdisväärtus sisaldab kõiki järgnevaid komponente, isegi siis, kui omandatav ei olnud neid omandamise kuupäeval kajastanud:

(a) enne omandamise kuupäeva tekkinud kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid (olenemata sellest, kas need jäävad 10 %-ilise "koridori" sisse või mitte);

(b) enne omandamise kuupäeva tekkinud möödunud tööalase teenistuse kulutused, mis tulenevad hüvitiste muutmisest või plaani kasutuselevõtust;

ja

…

C8 Standardis IAS 27 *konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded* on paragrahvi 30 muudetud nii, et seda tuleks lugeda järgmiselt:

30. Tütarettevõtte tulud ja kulud lisatakse konsolideeritud finantsaruandesse alates omandamise kuupäevast, nagu on defineeritud standardis IFRS 3. Tulud ja kulud…

C9 IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse* on muudetud alljärgnevalt:

Ühise kontrolli definitsiooni sõnastust paragrahvis 2 muudetakse järgmiselt:

Ühine kontroll on lepingupõhiselt kokkulepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle ning see eksisteerib vaid juhul, kui tegevust puudutavate strateegiliste finants- ja tegevusotsuste vastuvõtmiseks on vajalik ühist kontrolli teostavate poolte (ühisettevõtjate) ühehäälne nõusolek.

Paragrahvis 15 kustutatakse viide standardile IAS 22 *Äriühendused*. Tulenevalt sellest muudatusest ning muudatustest standardis IFRS 5 *Müügiootel põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* muudetakse paragrahvi 15 sõnastust järgmiselt:

15. Kui investeering sidusettevõttesse, mida eelnevalt klassifitseeriti müügiootel olevaks, enam ei vasta müügiootel oleva vara kriteeriumidele, hakatakse teda arvestama kasutades kapitaliosalusmeetodit alates müügiootel liigitamise kuupäevast. Finantsaruandeid perioodidele alates müügiootele liigitamisest korrigeeritakse vastavalt.

Paragrahvide 23 ja 33 sõnastuses tehakse järgmised muudatused:

23. Sidusettevõttesse tehtud investeeringut kajastatakse kapitaliosaluse meetodil alates sellest kuupäevast, mil sellest ettevõttest saab sidusettevõte. Kõik erinevused investeeringu soetusmaksumuse ja investorile kuuluva sidusettevõtte eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglase väärtuse vahel arvestatakse investeeringu omandamisel vastavalt standardile IFRS 3 *Äriühendused*. Seega:

(a) sidusettevõttega seotud firmaväärtus sisaldub investeeringu bilansilises maksumuses. Nimetatud firmaväärtuse amortiseerimine ei ole aga lubatud ja seetõttu ei kaasata seda investori osa määramisse sidusettevõtte kasumist või kahjumist.

(b) sidusettevõtte eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtusest investorile kuuluvat osa, mis ületab investeeringu soetusmaksumuse, ei arvata investeeringu bilansilise maksumuse hulka, vaid see lisatakse tuluna investorile kuuluva osa arvutamisse sidusettevõtte kasumist või kahjumist sellel aruandeperioodil, mille jooksul investeering soetati.

Investorile kuuluvat osa sidusettevõtte kasumist või kahjumist korrigeeritakse sobivalt pärast omandamist, väljendamaks näiteks amortiseeritavate varade amortisatsiooni võttes aluseks nimetatud varade õiglased väärtused omandamise päeval. Samuti korrigeeritakse investorile kuuluvat osa sidusettevõtte kasumist või kahjumist pärast omandamist vastavalt sidusettevõtte poolt kajastatud vara väärtuste langustega seotud allahindlustele, näiteks seoses firmaväärtuse või materiaalse põhivaraga.

33. Kuna sidusettevõttesse tehtud investeeringu bilansilises maksumuses sisalduvat firmaväärtust ei kajastata eraldi, ei teostada temale eraldi vara väärtuse languse teste vastavalt standardi IAS 36 *Varade väärtuse langus* nõuetele. Selle asemel kontrollitakse investeeringu kogu bilansilist maksumust väärtuse languse osas vastavalt standardile IAS 36, võrreldes selle kaetavat väärtust (kõrgem kasutusväärtusest või õiglasest väärtusest miinus müügikulutused) bilansilise jääkmaksumusega kõigil juhtudel, mil IAS 39 nimetatud nõuete täitmine viitab, et investeeringu väärtus võib olla langenud. Investeeringu kasutusväärtuse määramisel hindab majandusüksus:

(a) oma osa sidusettevõtte poolt eeldatavalt genereeritavate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuses, kaasa arvatud sidusettevõtte majandustegevusest tulenevad rahavood ja investeeringu lõplikust müümisest saadavad laekumised,

või

(b) investeeringult saadavate dividendide ja selle lõplikust müümisest laekuvate tulevaste eeldatatavate rahavoogude nüüdisväärtust.

Kohaste eelduste korral annavad mõlemad meetodid sama tulemuse.

C10 Standardit IAS 31 *Osalemine ühisettevõtmistes* muudetakse järgmiselt:

Ühise kontrolli definitsiooni sõnastust paragrahvis 3 muudetakse järgmiselt:

Ühine kontroll on lepingupõhiselt kokkulepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle ning see eksisteerib vaid juhul, kui tegevust puudutavate strateegiliste finants- ja tegevusotsuste vastuvõtmiseks on vajalik ühist kontrolli teostavate poolte (ühisettevõtjate) ühehäälne nõusolek.

Paragrahvi 11 sõnastust muudetakse järgmiselt:

11. Lepingupõhise kokkuleppega kehtestatakse ühine kontroll ühisettevõtmise üle. Selline nõue välistab olukorra, kus üks ühisettevõtja kontrollib üksi kogu tegevust.

Paragrahvis 43 kustutatakse viide standardile IAS 22 *Äriühendused*. Tulenevalt sellest muudatusest ning muudatustest standardis IFRS 5 *Müügiootel põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* muudetakse paragrahvi 43 sõnastust järgmiselt:

43. Kui osalus ühisettevõtmisse, mida eelnevalt liigitati müügiootel olevaks, enam ei vasta müügiootel oleva varakriteeriumidele, hakatakse seda arvestama kasutades proportsionaalset konsolideerimist või kapitaliosalusmeetodit alates müügiootele liigitamise kuupäevast. Finantsaruandeid perioodidele alates müügiootele liigitamisest korrigeeritakse vastavalt.

IFRS 3

C11 Standardi IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitlusviis* (muudetud 2003) paragrahv 4(c) on nimetatud ümber 4(d)-ks. Paragrahv 4(d) on nimetatud ümber 4(c)-ks ja muudetud nii, et seda tuleks lugeda järgmiselt:

(c) **lepingud tingimusliku tasu kohta äriühendustes (*vt IFRS 3* Äriühendused).** ***Käesolev erand kehtib üksnes omandajale.***

Tulenevalt sellest muudatusest ning muudatustest standardis IFRS 4 *Kindlustuslepingud* muudetakse paragrahvi 4 punkte c–e järgmiselt:

(c) ***lepingud tingimusliku tasu kohta äriühendustes (vt IFRS 3* Äriühendused).** ***Käesolev erand kehtib üksnes omandajale.***

(d) ***kindlustuslepingud vastavalt IFRS 4* Kindlustuslepingud *toodud definitsioonile. Käesolev standard rakendub siiski tuletistele, mis on varjatult kindlustuslepingutes, juhul kui IAS 39 nõuab majandusüksuselt nende eraldi arvestust.***

(e) ***finantsinstrumendid, mis on standardi IFRS 4 rakendusalas, sest need sisaldavad vaba osaluse vahendeid. Nende instrumentide väljaandja on vabastatud kohustusest rakendada nimetatud vahenditele käesoleva standardi paragrahve 15–32 ja AG25–AG35, mis käsitlevad erinevusi finantskohustisete ja omakapitaliinstrumentide vahel. Kõik ülejäänud käesoleva standardi nõuded on neile instrumentidele kehtivad. Lisaks tuleb käesolevat standardit rakendada neis instrumentides varjatud tuletisinstrumentidele (vt IAS 39).***

Paragrahvi 4(f), mis lisati IFRS 2 *Aktsiapõhised maksed* poolt ei muudetud.

C12 Standardis IAS 33 *Aktsiakasum* muudetakse paragrahvide 22 ja 64 sõnastust järgmiselt:

22. Äriühenduse soetusmaksumuse osana emiteeritud lihtaktsiad lisatakse aktsiate kaalutud keskmise arvu arvutamisse omandamise kuupäevast. Põhjuseks on see, et sellest kuupäevast alates liidab omandaja omandatud ettevõtte kasumid ja kahjumid enda kasumiaruandesse.

64. ***Kui … tuleb avalikustada. Lisaks tuleb kõigi esitatud aruandeperioodide kohta toodud aktsiapõhine puhas- ja lahjendatud kasum korrigeerida vastavalt tagasiulatuvalt kajastatud vigade ja arvestusmeetodite muutuste korrigeerimiste mõjudele.***

C13 Standardi IAS 34 *Vahearuandlus* paragrahvi 16 punkti i ja paragrahvi 18 sõnastust muudetakse järgmiselt:

16. **…**

(i) ***vahearuande perioodil majandusüksuse koosseisus toimunud muutuste mõju, kaasa arvatud äriühendused, tütarettevõtete ja pikaajaliste investeeringute omandamine või võõrandamine, ümberstruktureerimised ja tegevuste lõpetamised. Äriühenduse puhul avalikustab majandusüksus informatsiooni, mille avalikustamist nõutakse standardi IFRS 3* Äriühendused *paragrahvides 66–73;***

ja

…

18. Muud standardid määratlevad täpselt nõuded finantsaruannetes avalikustatava informatsiooni kohta. Finantsaruannete all peetakse antud kontekstis silmas täismahus finantsaruandeid, mis üldjuhul sisalduvad raamatupidamise aastaaruandes või vahel ka muudes aruannetes. Välja arvatud paragrahvi 16 punktis i nimetatud nõuded, ei ole teiste standarditega nõutud informatsiooni avalikustamine kohustuslik, kui ettevõtte vahearuanne sisaldab vaid lühendatud finantsaruandeid ja valitud selgitavaid lisasid, mitte täismahus finantsaruandeid.

C14 Standardi IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* paragrahvi 5 on parandatud järgmiselt:

5. Kui mõni teine standard käsitleb spetsiifilist tüüpi eraldist, tingimuslikku kohustist või tingimuslikku vara, rakendab majandusüksus käesoleva standardi asemel seda standardit. Näiteks IFRS 3 *Äriühendused* kirjeldab äriühenduses omandaja poolt omandatud tingimuslike kohustiste käsitlemist. Samamoodi on teatavaid eraldiseliike käsitletud järgmistes standardites:

…

C15 Standardi IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* (muudetud 2003) paragrahv 2(f) ja (h) tühistatakse IFRS 4 *Kindlustuslepingud* poolt. Paragrahv 2(g) on ümber nimetatud paragrahviks 2(f) ning parandatud alljärgnevalt. Paragrahv 2(g) on lisatud alljärgnevas sõnastuses. Vastavalt nimetatud muudatustele ning IFRS 4 poolt tehtud muudatustele kõlavad paragrahvid 2(d)-(g) järgnevalt:

(d) majandusüksuse poolt käibele lastud finantsinstrumendid, mis vastavad IAS 32 omakapitaliinstrumendi definitsioonile (kaasaarvatud optsioonid ja ostutähed). Selliste omakapitaliinstrumentide valdaja peab antud instrumentidele rakendama käesolevat standardit, välja arvatud juhul, kui need vastavad eelpoolnimetatud erandile (a).

(e) õigused ja kohustused vastavalt kindlustuslepingule, nagu on defineeritud standardis IFRS 4* Kindlustuslepingud*, või lepingule, mis kuulub standardi IFRS 4 rakendusalasse, kuna sisaldab vaba osaluse vahendeid. Käesolev standard rakendub siiski ka sellisesse lepingusse peidetud tuletisinstrumendile juhul, kui tuletisinstrument ei ole ise IFRS 4 rakendusalasse kuuluv leping (vaata paragrahve 10-13 ning lisa A paragrahve AG23–AG33). Lisaks sellele, kui kindlustusleping on finantsgarantii leping, mis sõlmiti või mida säilitatakse käesoleva standardi rakendusalasse jääva finantsvara või finantskohustiste ülekandmisel teisele osapoolele, peab selle käibelelaskja rakendama lepingule käesolevat standardit (vaata paragrahvi 3 ja lisa A paragrahvi AG4A).

(f) lepingud tingimusliku tasu kohta äriühendustes (vt IFRS 3* Äriühendused*). Käesolev erand kehtib üksnes omandajale.

(g) lepingud omandaja ja müüja vahel äriühenduses, et tulevikus müüa või osta omandatav.

Paragrahv 2(i) ja (j) on uues numeratsioonis 2(h) ja (i). Paragrahv 2(i) lisati IFRS 2 *Aktsiapõhised maksed* poolt.

C16 [Parandus ei ole rakendatav otse standarditele]

C17 [Parandus ei ole rakendatav otse standarditele]

C18 SIC-32 *Immateriaalne vara – Internetilehekülje kulutused* on parandatud nagu allpool kirjeldatud.

Paragrahvid 8–10 on parandatud ning loetakse järgmiselt:

8. Arendustöö tulemusena tekkivat veebilehekülge kajastatakse immateriaalse varana siis ja ainult siis, kui see vastab standardis IAS 38.21 kirjeldatud üldistele kajastamise ja algse mõõtmise nõuetele ning majandusüksus rahuldab lisaks ka standardi IAS 38.57 nõudeid. Majandusüksus võib suuta rahuldada standardi IAS 38.57(d) kohast nõuet demonstreerida, kuidas veebilehekülg loob tulevast majanduslikku kasu juhul, kui näiteks veebilehekülg on võimeline looma tulu, sealhulgas otsest tulu, võimaldades vastu võtta tellimusi. Majandusüksus ei saa näidata, kuidas ainuüksi või eeskätt tema enese toodete ja teenuste müügiedenduseks ja reklaamiks arendatud veebilehekülg loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu, ja järelikult kõiki niisuguse veebilehekülje arenduskulutusi kajastatakse kuludena nende tegemise ajal.

IFRS 3

9. Kõiki majandusüksuse oma veebilehekülje arendus- ja halduskulutusi kajastatakse kooskõlas standardiga IAS 38. Hinnata tuleb iga kulutustega seotud tegevuse olemust (nt töötajate koolitus ja veebilehekülje hooldamine), ja vastavat veebilehekülje arenduse või järelarenduse etappi, et määrata asjakohane raamatupidamiskäsitlus (käesoleva tõlgenduse lisas on toodud lisajuhised). Näiteks:

   (a) Planeerimisfaas on olemuselt sarnane standardis IAS 38.54–56 toodud uurimistegevuse faasile. Selles faasis tehtud kulutused tuleb kajastada kuluna tekkimise hetkel.

   (b) Rakendus- ja infrastruktuuri arendusetapp, graafilise kujunduse etapp ja sisuarendusetapp, kui sisu arendatakse muul otstarbel kui majandusüksuse oma toodete ja teenuste reklaam ja müügiedendus, on laadilt sarnased standardis IAS 38.57–64 kirjeldatud arendusfaasiga. Neis arengufaasides tehtud kulutused kajastatakse immateriaalse varana kajastatava veebilehekülje maksumuses vastavalt käesoleva tõlgenduse paragrahvile 8, juhul kui kulutus on otseselt seostatav ning on vajalik veebilehekülje loomiseks, tootmiseks või ettevalmistamiseks nii, et ta toimiks juhtkonna poolt kavandatud viisil. Näiteks spetsiaalselt veebilehekülje tarvis tehtud sisu ostmis- või loomiskulutused (välja arvatud sisu, milles reklaamitakse ja edendatakse majandusüksuse oma tooteid ja teenuseid) või kulutused, mis võimaldavad veebilehekülje sisu kasutada (nt taasesitamislitsentsi tasu), tuleb lülitada arendusmaksumusse, kui see tingimus on rahuldatud. Samas, vastavalt standardile IAS 38.71, ei tohi immateriaalsele varale tehtud kulutusi, mida eelmistes finantsaruannetes kajastati algselt kuluna, kajastada hiljem immateriaalse vara soetusmaksumuse osana (nt kui autoriõiguse soetusmaksumus on täielikult amortiseeritud ja sisu esitatakse pärast seda veebileheküljel).

   (c) Sisu arendusetapis tehtud kulutusi, mille puhul sisu arendatakse majandusüksuse oma toodete ja teenuste reklaamiks ja müügiedenduseks (nt digitaalfotod toodetest), tuleb kajastada kuluna nende tegemise hetkel kooskõlas standardiga IAS 38.69 (c). Näiteks kulutusi majandusüksuse oma toodete digitaalfotode tegemise ja nende väljanägemise parandamisega seotud professionaalsete teenuste kulutusi tuleb kajastada kuluna teenuste saamise hetkel, mitte aga digitaalfotode veebileheküljel esitamise hetkel.

   (d) Haldusetapp algab, kui veebilehekülje arendamine on lõpetatud. Selles etapis tehtud kulutusi tuleb kajastada kuludena nende tegemise hetkel, välja arvatud juhul, kui need vastavad standardi IAS 38.18 kriteeriumidele.

10. Veebilehekülge, mida kajastatakse immateriaalse varana vastavalt käesoleva Tõlgenduse paragrahvile 8, tuleb pärast esmast kajastamist mõõta, rakendades IAS 38.72–87 nõudeid. Parim hinnang veebilehekülje kasulikuks eluks peab olema lühike.

Jõustumiskuupäeva paragrahvi on parandatud järgmiselt:

Jõustumiskuupäev: Käesolev tõlgendus jõustub 25. märtsil 2002. Antud tõlgenduse rakendamise mõju tuleb arvestada, kasutades IAS 38 (avaldatud 1998) ülemineku nõudeid. Seetõttu, kui veebilehekülg ei vasta immateriaalse varana kajastamise kriteeriumile, kuid seda kajastati eelnevalt varana, tuleb objekt bilansist välja kanda käesoleva tõlgenduse jõustumise kuupäeval. Kui veebilehekülg eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse varana kajastamise kriteeriumidele, kuid seda ei kajastatud eelnevalt varana, ei tohi immateriaalset vara antud tõlgenduse jõustumiskuupäeval kajastada. Kui veebilehekülg eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse vara kajastamise kriteeriumidele, ning seda kajastati eelnevalt varana ning kajastati algselt soetusmaksumuses, loetakse selle esmase kajastamise summat õigesti määratuks.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 4

Kindlustuslepingud

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-12
Varjatud tuletisinstrumendid	7-9
Hoiuse komponentide lahtisidumine	10-12
Kajastamine ja mõõtmine	13-35
Ajutised vabastused teistest IFRSidest	13-20
Kohustiste piisavuse test	15-19
Edasikindlustusvarade väärtuse langus	20
Muutused arvestusmeetodites	21-30
Antud hetke turuintressimäärad	24
Eksisteerivate raamatupidamispraktikate jätkamine	25
Ettevaatlikkus	26
Tuleviku investeeringukasumid	27-29
Variraamatupidamine	30
Äriühenduse või portfelli ülevõtmise käigus omandatud kindlustuslepingud	31-33
Valikuline kasumiosalus	34-35
Valikuline kasumiosalus kindlustuslepingutes	34
Vaba osavõtuviis finantsinstrumentides	35
Avalikustatav informatsioon	36-39
Kajastatud summade selgitus	36-37
Rahavoogude summa, ajastus ja ebakindlus	38-39
Jõustumiskuupäev ja üleminek	40-45
Avalikustatav informatsioon	42-44
Finantsvara ümbernimetamine	45

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRS eesmärk on määratleda finantsaruandlus kindlustuslepingute osas kõikidele majandusüksustele, kes kindlustuslepinguid väljastavad (edaspidi käesolevas IFRSs kui kindlustusandja), kuni nõukogu lõpetab kindlustuslepingute projekti teise faasi. Käesolev IFRS nõuab:

a) piiratud hulgal täiendusi kindlustusandjate kindlustuslepingute arvestuses.

b) kindlustuslepingutest tulenevate kindlustusandja finantsaruannetes sisalduvate summade määratluste ja selgituste avalikustamist ning aitab selliste finantsaruannete kasutajatel mõista kindlustuslepingutest tulenevate tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja ebakindlust.

RAKENDUSALA

2 Majandusüksus rakendab käesolevat IFRSi:

a) kindlustuslepingutele (sealhulgas *edasikindlustuslepingutele*), mida ta väljastab ja edasikindlustuslepingutele, mida ta on sõlminud.

b) väljastatud finantsinstrumentidele, mis sisaldavad valikulist kasumiosalust (vt paragrahv 35). Standardi IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* nõuab avalikustamist finantsinstrumentide osas, sealhulgas sellist tunnust sisaldavate finantsinstrumentide osas.

3 Käesolev IFRS ei käsitle muid kindlustusandjate arvestuse aspekte, nagu näiteks kindlustusandjate finantsvarade ja kindlustusandjate poolt väljastatud finantskohustuste arvestus (vt IAS 32 ja IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine*), välja arvatud ülemineku sätted paragrahvis 45.

4 Majandusüksus ei tohi rakendada käesolevat IFRSi:

a) tootegarantiidele, mis on väljastatud vahetult tootja, vahendaja või jaemüüja poolt (vt IAS 18 *Tulu* ja IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*).

b) tööandja varad ja kohustused töövõtjate hüvitiste plaanide (vt IAS 19 *Töövõtjate hüvitised* ja IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*) ja pensionihüvitiste kohustuste alusel, mis on kindlaks määratud hüvitistega plaanidega (vt IAS 26 *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*).

c) Lepingulised õigused või kohustused, mis on tingimuslikud tulevase mitterahaliste vahendite kasutamise või kasutamise õiguse suhtes (nt teatud litsentsitasud, kasutustasud (rojaltid), tingimuslikud rendimaksed ja muud sarnased vahendid) nagu ka kapitalirendis sisalduv rentniku lõppväärtuse garantii (vt IAS 17 *Rent*, IAS 18 *Tulu* ja IAS 38 *Immateriaalne vara*).

d) finantstagatised, mida majandusüksus võtab või kannab muule osapoolele finantsvara või finantskohustuse üleandmisel IAS 39 alusel, olenemata sellest, kas finantstagatised on kirjeldatud finantstagatistena, akreditiividena või kindlustuslepingutena (vt IAS 39).

e) võimalikud makstavad hüvis või saadav kasu äriühendustes (vt IFRS 3 *Äriühendused*).

f) *otsesed kindlustuslepingud*, mida majandusüksus on sõlminud (so otsesed kindlustuslepingud, milles majandusüksus on *kindlustusvõtja*) Siiski peab selline *kindlustusvõtja* kohaldama käesolevat IFRS edasikindlustuslepingutele, milles ta on kindlustusvõtjaks.

5 Viitamise hõlbustamiseks käsitleb käesolev IFRS kindlustusandjana igasugust kindlustuslepingut välja andvat majandusüksust, olenemata sellest, kas väljaandjat peetakse kindlustusandjaks juriidilisel või järelevalvelisel eesmärgil.

6 Edasikindlustusleping on kindlustuslepingu liik. Vastavalt sellele rakenduvad kõik viited käesolevas IFRS ka edasikindlustuslepingutele.

Varjatud tuletisinstrumendid

7 IAS 39 nõuab, et majandusüksus eraldaks teatud varjatud tuletisinstrumendid põhilepingust ja kajastaks neid *õiglase väärtuse* alusel ning kajastaks muutusi nende õiglases väärtuses kasumi või kahjumina. IAS 39 rakendub varjatud tuletisinstrumentidele kindlustuslepingus, välja arvatud juhul kui varjatud tuletisinstrument ise on kindlustusleping.

8 Erandina IAS 39 nõudest ei pea kindlustusandja eraldama ja kajastama õiglases väärtuses kindlustusvõtja lepingujärgset õigust kindlustusleping fikseeritud summa eest tagasi osta (või summa eest, mis põhineb fikseeritud summal ja intressimääral), isegi kui täitmishind erineb põhikindlustus lepingu kohustuse, milles ta sisaldub, bilansilisest väärtusest. Siiski rakendub IAS 39 nõue müügioptsioonile või tagasiostuoptsioonile, mis on varjatult kindlustuslepingus, kui tagasiostuväärtus sõltub mõnest finantsmuutujast (näiteks omakapitali instrumendist, kaubahinnast või indeksist) või mitterahaline muutujast, mis ei ole iseloomulik lepingu osapoolele. Käesolev nõue kohaldub ka siis, kui omaniku müügioptsiooni või tagasiostuoptsiooni rakendumise tingib sellise muutuja muutumine (näiteks müügioptsioon, mida võib täita kui börsiindeks tõuseb teatud tasemeni).

9 Paragrahv 8 kohaldub samaväärselt finantsinstrumendi tagasiostuoptsioonidele, mis sisaldavad valikulist kasumiosalust.

Hoiuse komponentide lahtisidumine

10 Teatud kindlustuslepingud sisaldavad nii kindlustus- kui *hoiuse komponenti*. Teatud juhtudel nõutakse või lubatakse kindlustusandjal neid komponente lahti siduda:

a) lahtisidumist nõutakse kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

i) kindlustusandja saab mõõta hoiuse komponenti (sealhulgas igasugust varjatud tagasiostuoptsiooni) eraldi (so kindlustuskomponenti arvestamata)

ii) kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua muul juhul kõigi hoiuse komponendist tulenevate õiguste ja kohustuste kajastamist.

b) eristamist lubatakse, kuid ei nõuta, kui kindlustusandja saab mõõta hoiuse komponenti eraldi, nagu (a)(i), kuid tema arvestusmeetodid nõuavad kõigi hoiuse komponendist tulenevate õiguste ja kohustuste kajastamist olenemata nende õiguste ja kohustuste kajastamise alusest.

c) lahtisidumine on keelatud, kui kindlustusandja ei saa mõõta hoiuse komponenti eraldi nagu (a)(i).

11 Järgmine on näide juhtumist, kus kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua hoiuse komponendist tulenevate kohustuste kajastamist. Edasikindlustusvõtja saab kahjude eest kompensatsiooni edasikindlustusandjalt, kuid leping kohustab edasikindlustusvõtjat kompensatsiooni tagasi maksma tulevastel aastatel. Selline kohustus tuleneb hoiuse komponendist. Kui edasikindlustusvõtja arvestusmeetodid muul juhul lubaksid kompensatsiooni kajastada tuluna ilma sellest tulenevat kohustust kajastamata, on lahtisidumine nõutav.

12 Lepingu komponentide lahtisidumiseks peab kindlustusandja:

a) kohaldama käesolevat IFRS kindlustuskomponendile.

b) kohaldama IAS 39 hoiuse komponendile.

Ajutised vabastused teistest IFRSidest

13 IAS 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidmislike hinnangute muutused ja vead* paragrahvid 10–12, määratlevad majandusüksuse jaoks kriteeriumid, millest lähtuda arvestusmeetodite väljatöötamisel juhul, kui ükski IFRS vaadeldavale komponendile spetsiaalselt ei rakendu. Siiski vabastab käesolev IFRS nende tingimuste rakendamist kindlustusandja arvestusmeetodites:

a) kindlustuslepingutele, mida ta välja annab (sealhulgas nendega seotud sõlmimiskulud ja immateriaalne vara nagu kirjeldatud paragrahvides 31 ja 32);

ja

b) edasikindlustuslepingutele, mida ta on sõlminud.

14 Käesolev IFRS ei vabasta kindlustusandjat teatud IAS 8 paragrahvide 10-12 tingimustega kaasnevast. Täpsemalt, kindlustusandja:

a) ei tohi kajastada kohustusena mistahes eraldisi võimalike tulevaste kahjude jaoks, kui need kahjud tulenevad kindlustuslepingust, mis ei eksisteeri aruande kuupäeval (näiteks katastroofieraldised ja tasanduseraldised).

b) peab teostama paragrahvides 15–19 kirjeldatud *kohustuse piisavuse testi*.

c) peab eemaldama kindlustuskohustuse (või kindlustuskohutuse osa) bilansist siis, ja ainult siis, kui see on kustunud - so kui lepingus täpsustatud kohustus on tasutud, tühistatud või lõppenud.

d) ei tohi tasaarveldada:

i) *edasikindlustusvarasid* nendega seotud kindlustuskohustuste vastu;

või

ii) tulusid ega kulusid edasikindlustuslepingutest kulude või tulude vastu seotud kindlustuslepingutest.

e) peab hindama, kas tema edasikindlustusvarade väärtus on langenud (vt paragrahv 20).

Kohustiste piisavuse test

15 Kindlustusandja peab hindama igal aruande kuupäeval, kas kajastatud kindlustuskohustised on piisavad, kasutades jooksvaid hinnanguid kindlustuslepingutest tulevaste rahavoogude kohta. Kui hinnang näitab, et kindlustuskohustuse bilansiline väärtus (miinus seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja seotud immateriaalsed varad, nagu käsitletud paragrahvides 31 ja 32) on hinnanguliste tulevaste rahavoogude valguses ebapiisav, tuleb kogu puudujääk kajastada kasumis või kahjumis.

16 Kui kindlustusandja rakendab kohustiste piisavuse testi, mis vastab määratletud miinimumnõuetele, ei sea käesolev IFRS edasisi nõudeid. Miinimumnõuded on järgmised:

a) Test arvestab kõikide lepinguliste rahavoogude ning seotud rahavoogude, nagu kahjukäsitluse kulude, praegusi hinnanguid ning ka rahavoogusid, mis on tekkinud varjatud optsioonidest ja tagatistest.

b) Kui test näitab, et kohustis on ebapiisav, kajastatakse kogu rikkumist kasumis või kahjumis.

17 Kui kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua kohustuse piisavuse testi, mis vastab paragrahv 16 miinimumnõuetele, peab kindlustusandja:

a) määrama asjassepuutuvate kindlustuskohustuste (*) bilansilise väärtuse* miinus järgnevate bilansiline väärtus:

i) igasugused kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud;

ja

ii) igasugused seotud immateriaalsed varad, nagu need, mis on omandatud äriühenduse või portfelli ülevõtmise käigus (vt paragrahve 31 ja 32). Siiski ei arvestata seotud edasikindlustusvarasid, sest kindlustusandja arvestab neid eraldi (vt paragrahv 20).

b) määratlema, kas punktis a) kirjeldatud summa on väiksem kui bilansiline väärtus, mida nõutakse, kui asjassepuutuvatele kindlustuskohustistele rakenduks IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*. Kui see on väiksem, peab kindlustusandja kajastama kogu erinevust kasumis või kahjumis ja vähendama seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute või asjassepuutuvate immateriaalsete varade bilansilist väärtust või suurendama asjassepuutuvate kindlustuskohustuste maksumust.

18 Kui kindlustusandja kohustuste piisavuse test vastab paragrahv 16 miinimumnõuetele, rakendatakse kontrolli testis määratletud agregeerituse tasemel. Kui kohustuste piisavuse test ei vasta nendele miinimumnõuetele, tuleb paragrahvis 17 kirjeldatud võrdlus teostada portfelli või lepingute tasemel, mis on üldjoontes sarnaste riskidega ning mida juhitakse koos ühe portfellina.

19 Paragrahvis 17 b) kirjeldatud summa (so IAS 37 rakendamise tulemus) peab kajastama tuleviku investeeringukasumeid (vt Paragrahvid 27–29) siis, ja ainult siis, kui paragrahvis 17 a) kirjeldatud summa samuti neid kasumeid arvestab.

Edasikindlustusvarade väärtuse langus

20 Kui edasikindlustusvõtja edasikindlustusvarade väärtus on langenud, peab loovutaja vähendama vastavalt selle bilansilist väärtust ja kajastama seda kahjumit väärtuse langusest kasumis või kahjumis. Edasikindlustusvara väärtus on langenud siis, ja ainult siis, kui:

a) on olemas objektiivne tõendusmaterjal pärast algse edasikindlustusvara kajastamist toimunud sündmuse tulemusena, et edasikindlsutusvõtja ei pruugi saada kõiki summasid, millele tal on lepingujärgne nõudeõigus;

ja

b) sellel sündmusel on usaldusväärselt mõõdetav mõju summadele, mida edasikindlustusvõtja saab edasikindlustusandjalt.

Muutused arvestusmeetodites

21 Paragrahvid 22–30 rakenduvad nii muutustele, mida on teinud IFRSe kasutav kindlustusandja, ja muutustele, mida on teinud IFRSe esmakordselt rakendav kindlustusandja.

22 Kindlustusandja võib muuta oma arvestusmeetodeid kindlustuslepingutele siis, ja ainult siis, kui muutus teeb finantsaruanded aruannete kasutajate majandusotsuste tegemisel vajadustele vastavamaks ja mitte vähemusaldusväärseks, või usaldusväärsemaks ja mitte vähemvastavaks nende vajadustele. Kindlustusandja peab otsustama vajadusele vastavust ja usaldusväärsust IAS 8 kriteeriumide põhjal.

(*) Asjasse puutuvad kindlustuskohustised on sellised kindlustuskohustised (ja seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja seotud immateriaalsed varad), mille jaoks kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua kohustise piisavuse kontrolli, mis vastab paragrahv 16 miinimumnõuetele.

IFRS 4

23 Kindlustuslepingute arvestusmeetodite muutmise õigustamiseks peab kindlustusandja näitama, et muutus teeb finantsaruanded IAS 8 kriteeriumidele vastavamaks, kuid muutused ei pea saavutama täielikku vastavust nende kriteeriumidega. Allpool käsitletakse järgmisi konkreetseid küsimusi:

a) jooksvad intressimäärad (paragrahv 24);

b) olemasolevate raamatupidamispraktikate jätkamine (paragrahv 25);

c) ettevaatlikkus (paragrahv 26);

d) tuleviku investeeringukasumid (paragrahvid 27–29);

ja

e) "variraamatupidamine" (paragrahv 30).

Antud hetke turuintressimäärad

24 Kindlustusandjal lubatakse, kuid ei nõuta, muuta arvestusmeetodeid nii, et see mõõdab üle sihtotstarbelised kindlustuskohustused (*), et kajastada antud hetke turuintresimäärasid ja kajastab muutusi nendes kohustustes kasumis või kahjumis. Samaaegselt on lubatud kehtestada arvestusmeetodid, mis nõuavad sihtotstarbeliste kohustuste muid antud hetke hinnanguid ja eeldusi. Käesoleva paragrahvi valik lubab kindlustusandjal muuta oma sihtotstarbeliste kohustuste arvestusmeetodeid, kohaldamata neid järjepidevalt kõikidele sarnastele kohustistele, nagu seda IAS 8 muidu nõuaks. Kui kindlustusandja määratleb kohustised käesolevaks valikuks, peab ta jätkama antud hetke turuintressimäärade rakendamist (ja ka muude antud hetke hinnangute ja eelduste rakendamist, kui need kohalduvad) järjepidevalt kõikidel perioodidel kõikidele kohustustele kuni nende lõppemiseni.

Eksisteerivate raamatupidamispraktikate jätkamine

25 Kindlustusandja võib jätkata allpoolkirjeldatud raamatupidamispraktikaid, kuid ühegi nende kasutuselevõtt ei vasta paragrahvile 22:

a) kindlustuskohustuste mõõtmine diskonteerimata kujul.

b) lepinguliste õiguste mõõtmine tuleviku investeeringute haldustasude suhtesummas, mis ületab nende õiglase väärtuse, kui sellele viitab võrdlus antud hetke tasudega, mida saavad teised turuosalised sarnaste teenuste eest. On tõenäoline, et nende lepinguliste õiguste õiglane väärtus on võrdne algsete tasutud kuludega, välja arvatud juhul, kui tuleviku investeeringute haldustasud ja seotud kulud ei ole turul võrreldavaga kooskõlas.

c) erinevate arvestusmeetodite kasutamine tütarettevõtete kindlustuslepingutele (ja seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekutele ja seotud immateriaalsetele varadele, kui neid on), välja arvatud paragrahviga 24 lubatud juhtudel. Kui need arvestusmeetodid on erinevad, võib kindlustusandja muuta neid juhul, kui muutus ei tee arvestusmeetodeid erinevamaks ja samuti vastab käesoleva IFRS muudele nõuetele.

Ettevaatlikkus

26 Kindlustusandja ei pea muutma oma kindlustuslepingute arvestusmeetodeid selleks, et likvideerida liigset ettevaatlikkust. Siiski, kui kindlustusandja juba mõõdab kindlustuslepinguid piisava ettevaatlikkusega, ei tohi kasutusele võtta lisaettevaatlikkust.

(*) Käesolevas paragrahvis sisaldavad kindlustuskohustised seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekuid ja seotud tingimuslikke kohustisi nagu käsitletud paragrahvides 31 ja 32.

Tuleviku investeeringukasumid

27 Kindlustusandja ei pea muutma oma kindlustuslepingute arvestusmeetodeid tuleviku investeeringukasumite elimineerimiseks. Siiski esineb ümberlükatav eeldus, et kindlustusandja finantsaruannete asjakohasus ja usaldusväärsus väheneb, kui ta kehtestab arvestusmeetodi, mis kajastab kindlustuslepingute mõõtmisel tuleviku investeeringukasumeid, välja arvatud juhul, kui need investeeringukasumid mõjutavad lepingulisi makseid. Kaks arvestusmeetodi näidet, kus neid määrasid kajastatakse, on:

a) diskontomäära kasutamine, mis kajastab kindlustusandja varadest saadavat hinnangulist tulu;

või

b) nendelt varadelt saadava tulu prognoosimine hinnangulise tulumäära alusel, nende prognoositud tulude diskonteerimist erinevate määrade alusel ja saadud tulemuse kasutamine kohustuse hindamisel.

28 Kindlustusandja võib paragrahvis 27 kirjeldatud ümberlükatava eelduse ületada siis, ja ainult siis, kui arvestusmeetodite muutmise muud komponendid suurendavad selle finantsaruannete asjakohasust ja usaldusväärsust piisavalt, et üles kaaluda asjakohasuse ja usaldusväärsuse vähenemist, mida põhjustab tuleviku investeerimismäärade arvessevõtmine. Näiteks, oletame, et kindlustusandja olemasolevad kindlustuslepingute arvestusmeetodid hõlmavad jõustumisel liigselt ettevaatlikke eeldusi ja järelevalveorgani poolt turutingimusi otseselt arvestamata ettekirjutatud diskontomäära ning eiravad teatud varjatud optsioone ja tagatisi. Kindlustusandja võiks teha finantsaruanded asjakohasemaks ja mitte vähem usaldusväärseks, lülitudes terviklikule, investorile orienteeritud arvestuspõhimõttele, mida kasutatakse laialdaselt ja mis hõlmab:

a) antud hetke hinnanguid ja eeldusi;

b) mõistlikku (kuid mitte liigselt ettevaatlikku) korrigeerimist arvestamaks riski ja ebakindlust;

c) mõõtmisi, mis kajastavad nii optsioonide ja tagatiste tegelikku kui ajaväärtust;

ning

d) antud hetke turu diskontomäära, isegi siis, kui see diskontomäär kajastab kindlustusandja varadest saadud hinnangulist tulu.

29 Mõnedes mõõtmismeetodites kasutatakse diskontomäära tuleviku kasumimäära nüüdisväärtuse kindlaks tegemisel. Kõnealune kasumimäär võetakse arvesse erinevatel perioodidel kasutades valemit. Nende lähenemisviiside korral mõjutab diskontomäär usaldusväärsust ainult kaudselt. Eelkõige on vähemsobival diskontomääral lepingu jõustumisel usaldusväärsuse mõõtmisele piiratud või puuduv mõju. Siiski mõjutab muude lähenemisviiside korral diskontomäär usaldusväärsust otseselt. Viimasel juhul, tingituna asjaolust, et varapõhise diskontomäära kasutuselevõtt omab olulisemat mõju, on väga ebatõenäoline, et kindlustusandja ületaks paragrahvis 27 kirjeldatud ümberlükatavat eeldust.

"Variraamatupidamine"

30 Mõningates arvestusmudelites on kindlustusandja varast tulenev realiseeritud kasumil või kahjumil otsene mõju mõnele või kõigile a) kindlustuskohustuste, b) nendega seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute ja c) seotud immateriaalsete varade mõõtmisele, nagu on kirjeldatud paragrahvides 31 ja 32. Kindlustusandjal lubatakse, kuid ei nõuta, muuta arvestusmeetodeid nii, et varast tulenev kajastatud kuid realiseerimata kasum või kahjum mõjutab neid mõõtmisi samal viisil kui realiseeritud kasum või kahjum. Sellega seotud kindlustuskohustuste (või kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute või immateriaalsete varade) korrigeerimine tuleb kajastada omakapitalis siis ja ainult siis, kui realiseerimata kasum või kahjum on otseselt omakapitalis kajastatud. Sellist raamatupidamispraktikat nimetatakse mõnikord "variraamatupidamiseks".

IFRS 4

Äriühenduse või portfelli ülevõtmise käigus omandatud kindlustuslepingud

31 IFRS 3 *Äriühendused* järgimiseks peab kindlustusandja omandamiskuupäeval mõõtma äriühenduse käigus ülevõetud kohustused ja omandatud *kindlustusvarad* õiglases väärtuses. Siiski lubatakse kindlustusandjal, kuid ei nõuta, kasutada laiendatud esitusviisi, mis jagab omandatud kindlustuslepingud kaheks komponendiks:

a) kohustus, mis on mõõdetud vastavuses kindlustusandja arvestusmeetoditega, mida ta rakendab enda poolt väljastatud kindlustuslepingutele;

ja

b) immateriaalne vara, mis kujutab erinevust i) omandatud kindlustuse lepingujärgsete õiguste ja võetud kindlustuskohustuste õiglase väärtuse ning ii) punktis (a) kirjeldatud summa vahel. Käesoleva vara hilisem mõõtmine peab olema samalaadne, mis vastava kindlustuskohustuse mõõtmisel.

32 Kindlustusandja, kes omandab kindlustuslepinguid, võib kasutada paragrahvis 31 kirjeldatud laiendatud esitust.

33 Paragrahvides 31 ja 32 kirjeldatud immateriaalsed varad jäävad välja IAS 36 *Varade väärtuse langus* ja IAS 38 *Immateriaalne vara* rakendusalast. Siiski rakenduvad IAS 36 ja IAS 38 klientide nimekirjadele ja kliendisuhetele, mis kajastavad tuleviku lepingute ootusi, mis ei ole lepingujärgsete kindlustusõiguste ega lepingujärgsete kindlustuskohustuste osa, mis olid olemas äriühenduse või portfellitehingu kuupäeval.

Valikuline kasumiosalus

Valikuline kasumiosalus kindlustuslepingutes

34 Mõned kindlustuslepingud sisaldavad nii valikulist kasumiosalust kui ka *garanteeritud elementi*. Sellise lepingu väljastaja:

a) võib, kuid ei pruugi kajastada garanteeritud elementi valikulisest kasumiosalusest eraldi. Kui (lepingu) väljastaja ei kajasta neid eraldi, peab see terve lepingu klassifitseerima kohustusena. Kui väljastaja klassifitseerib neid eraldi, peab ta garanteeritud elemendi klassifitseerima kohustusena.

b) peab, juhul kui ta kajastab valikulist kasumiosalust eraldi garanteeritud elemendist, klassifitseerima seda kohustusena või omakapitali eraldiseisva komponendina. Käesolev IFRS ei täpsusta, kuidas esitaja määratleb, kas valikuline kasumiosalus on kohustus või omakapital. Väljastaja võib selle osa jagada kohustuse ja kapitaliosaluse komponentideks ja peab kasutama selleks jagamiseks järjepidevat arvestusmeetodit. Esitaja ei pea seda osa klassifitseerima vahekategooriana, mis ei ole kohustus ega kapitaliosalus.

c) võib kajastada kõiki saadud preemiaid tuluna, eraldamata ühtegi osa, mis kuuluks omakapitali. Sellest tulenevad garanteeritud elemendi ja kohustusena kajastatud valikulise kasumiosaluse muutused tuleb kajastada kasumis või kahjumis. Kui valikuline kasumiosalus on tervikuna või osaliselt klassifitseeritud omakapitalina, võib osa kasumist või kahjumist seostada selle osaga (samal viisil nagu osa võib seostada vähemusosalusega). Valikulise kasumiosaluse mistahes omalapitali komponendiga seonduva kasumi või kahjumi peab väljastaja kajastama kasumi või kahjumi jaotusena, mitte kulu või tuluna (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitusviis*).

d) peab, kui leping sisaldab varjatud tuletisinstrumenti IAS 39 rakendusalas, kohaldama sellele varjatud tuletisinstrumendile IAS 39.

e) peab, kõikides paragrahvides 14–20 ja 34 a)-d) kirjeldamata juhtudel jätkama selliste lepingute suhtes oma olemasolevat arvestusmeetodit, välja arvatud juhul, kui see muudab neid arvestusmeetodeid viisil, mis vastab paragrahvidele 21–30.

35 Paragrahvi 34 nõuded kohalduvad samuti valikulist kasumiosalust sisaldavale finantsinstrumendile. Lisaks sellele:

a) kui esitaja klassifitseerib kogu vaba osavõtuviisi kohustusena, peab see kohaldama kohustuste piisavuse testi paragrahvides 15–19 tervele lepingule (so nii garanteeritud elemendile kui valikulisele kasumiosalusele). Väljastaja ei pea määratlema summat sellisena, nagu see tuleneks IAS 39 kohaldamisest garanteeritud elemendile.

b) kui väljastaja klassifitseerib valikulise kasumiosaluse osaliselt või tervikuna omakapitali eraldiseisva komponendina, ei tohi kogu lepingu kajastatud kohustus olla väiksem kui summa, mis tuleneks IAS 39 kohaldamisest garanteeritud elemendile. See summa peab sisaldama lepingu tagasiostuoptsiooni tegelikku väärtust, kuid ei pea sisaldama selle ajaväärtust, kui paragrahv 9 vabastab selle optsiooni õiglase väärtuse mõõtmisest. Esitaja ei pea avalikustama summat, mis tuleneks IAS 39 kohaldamisest garanteeritud elemendile ega esitama seda summat eraldi. Esitaja ei pea ka määratlema seda summat, kui kajastatud kogukohustus on selgelt suurem.

c) kuigi need lepingud on finantsinstrumendid, võib esitaja jätkata nende lepingute preemiate kajastamist tuluna ja kajastada tulenevat kohustuse bilansilise väärtuse suurenemist kuluna.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

Kajastatud summade selgitus

36 Kindlustusandja peab avalikustama informatsiooni, mis määratleb ja selgitab kindlustuslepingutest tulenevaid summasid tema finantsaruannetes.

37 Paragrahv 36 nõuete järgimiseks peab kindlustusandja avalikustama:

a) oma kindlustuslepingute ja seotud varade, kohustuste, tulude ja kulude arvestusmeetodid.

b) kindlustuslepingutest tulenevad kajastatud varad, kohustused, tulud ja kulud (ja kui ta esitab rahavoogude aruande otsest meetodit kasutades, siis ka rahavood). Kui kindlustusandja on edasikindlustusvõtja, peab ta avalikustama:

i) edasikindlustuse ostmisest tulenev kasum või kahjum, mis kajastatakse kasumi või kahjumina;

ja

ii) kui edasikindlustusvõtja lükkab edasi või amortiseerib edasikindlustuse ostmisest tulenevaid kasumid ja kahjumid, siis perioodi amortisatsiooni ja ülejäänud amortiseerimata summad perioodi alguses ja lõpus.

c) protsessi, mida kasutati punktis (b) kirjeldatud summade mõõtmisele suurimat mõju avaldanud eelduste määratlemisel. Kui see on mõistlikult teostatav, peab kindlustusandja need eeldused ka koguseliselt avalikustama.

d) eelduste muutuste mõju, mida kasutatakse kindlustusvarade ja kindlustuskohustuste mõõtmiseks, näidates eraldi iga muutuse mõju, millel on finantsaruannetele oluline mõju.

e) kindlustuskohustuste muutuste, edsikindlustusvarade ja olemasolul ka eelmistega seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute võrdlus.

IFRS 4

Rahavoogude summa, ajastus ja ebakindlus

38 Kindlustusandja peab avaldama informatsiooni, mis aitab kasutajatel mõista kindlustuslepingute tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja ebakindlust.

39 Paragrahv 38 nõuete järgimiseks peab kindlustusandja avalikustama:

a) oma kindlustuslepingute riski maandamise eesmärgid ja põhimõtted nende riskide vähendamiseks.

b) kindlustuslepingute need tingimused, millel on oluline mõju kindlustusandja tuleviku rahavoogude summale, ajastusele ja ebakindlusele.

c) informatsiooni *kindlustusriski* kohta (nii enne kui pärast riski vähendamist edasikindlustuse kaudu), sealhulgas informatsiooni:

i) kasumi või kahjumi ja omakapitali tundlikkuse muutustele muutujate suhtes, millel on neile oluline mõju.

ii) kindlustusriski kontsentratsioon.

iii) tegelikud kahjud võrreldes varasemate hinnangutega (so. kahjude kujunemine). Kahjude kujunemise avalikustamine peab tagasi ulatuma perioodini, kui tekkis varaseim oluline kahju, mille väljamaksete summa ja ajastus on siiani ebakindel, kuid ei pea ulatuma kaugemale kui kümme aastat. Kindlustusandja ei pea avalikustama informatsiooni kahjude kohta, mille summa ja ajastuse ebakindlus selgub tavaliselt ühe aasta jooksul.

d) informatsioon intressimäära riski ja krediidiriski kohta, mida IAS 32 nõuaks, kui kindlustuslepingud oleksid IAS 32 rakendusalas.

e) informatsioon intressiriskile avatuse kohta või tururiskile avatuse kohta, mis tuleneb varjatud tuletisinstrumentidest põhikindlustuslepingus juhul, kui kindlustusandja ei ole kohustatud ja ei mõõda varjatud tuletisinstrumente õiglase väärtuse alusel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

40 Üleminekusätted paragrahvides 41–45 rakenduvad nii juba IFRS-e kohaldavale majandusüksusele käesoleva IFRS-i esmakordsel rakendamisel kui ka IFRSe esmakordselt rakendavale majandusüksusele (esmakordne kasutuselevõtja).

41 Raamatupidamiskohuslane rakendab seda IFRS-i majandusaastatele alates 1. jaanuarist 2005 või peale seda. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõte rakendab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.

Avalikustatav informatsioon

42 Majandusüksus ei pea kohaldama käesoleva IFRS avalikustamise nõudeid võrdlusandmetele, mis seostuvad aruandeperioodiga, mis algab enne 01.01.05, välja arvatud paragrahvi 37 a) ja b) nõutud arvestusmeetodite ja kajastatud varade, kohustuste, tulude ja kulude (ja rahavoogudele otsese meetodi kasutamise korral) avalikustamisele.

43 Kui mõne paragrahvides 10-35 esitatud nõude kohaldamine võrdlusandmetele, mis seostub aruandeperioodi algusega enne 01.01.05, ei ole mõistlikult teostatav, peab ta selle asjaolu avalikustama. Kohustuse piisavuse testi rakendamine (paragrahvid 15-19) sellistele võrdlusandmetele võib mõnikord osutuda mõistlikult teostamatuks, kuid paragrahvide 10-35 muude nõuete sellistele võrdlusandmetele rakendamise teostamatus on väga ebatõenäoline. IAS 8 selgitab mõistet "mõistlikult mitteteostatav".

44 Paragrahvi 39 c) iii) kohaldamisel ei pea majandusüksus avalikustama informatsiooni kahjude kujunemise kohta, mis toimusid rohkem kui viis aastat enne esimese finantsaasta lõppu, millal käesolevat IFRSi kohaldati. Kui käesolevat IFRSi esmakordsel rakendamisel on mõistlikult mitteteostatav informatsiooni ettevalmistamine kahjude kujunemise kohta, mis toimusid enne varaseima perioodi algust, mille kohta majandusüksus esitab täielikud võrdlusandmed vastavuses käesoleva IFRSga, peab ta selle asjaolu avalikustama.

Finantsvara ümbernimetamine

45 Kui kindlustusandja muudab oma kindlustuskohustuste arvestusmeetodeid, lubatakse tal, kuid ei nõuta, ümberliigitada mõned või kõik tema finantsvarad "õiglases väärtuses kasumi või kahjumi kaudu". Käesolev ümberliigitamine on lubatud, kui kindlustusandja muudab arvestusmeetodeid kui ta esmalt kohaldab käesolevat IFRSi ja muudab edaspidi arvestusmeetodeid vastavalt paragrahvis 22 lubatule. Ümberliigitamine on arvestusmeetodi muutmine ja kohaldatakse IAS 8.

IFRS 4

LISA A

Määratletud mõisted

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa

edasikindlustusvõtja **Kindlustusvõtja edasikindlustuslepingu** alusel.

hoiuse komponent Lepinguline komponent, mida ei arvestata tuletisinstrumendina IAS 39 alusel ja mis oleks IAS 39 rakendusalas, kui see oleks eraldiseisev instrument.

Otsene kindlustusleping **Kindlustusleping**, mis ei ole **edasikindlustusleping**.

Valikuline kasumiosalus Lepinguline õigus saada **garanteeritud kasumile** täiendavat lisakasumit:

a) mis on tõenäoliselt märkimisväärne osa kogu lepingujärgsest (kindlustusvõtja) kasumist;

b) mille summa või ajastus sõltub lepingu väljastaja otsusest;

ja

c) mis põhineb lepinguliselt:

i) kindlaksmääratud lepingute kogumi tulemuslikkusel või kindlaksmääratud lepingutüübil;

ii) realiseeritud ja/või realiseerimata investeeringukasumil kindlaksmääratud ja lepingu väljastaja poolt hallatavalt varade kogumilt;

või

iii) lepingut väljastava firma, fondi või muu majandusüksusekasumil või kahjumil.

Õiglane väärtus Summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustust teadlike, huvitatud osapoolte vahel mitteseotud poolte vahelises tehingus.

Finantsrisk võimaliku tuleviku muutuse risk ühes või rohkemas määratletud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kaubahinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või krediidiindeksis või muus muutujas, ja mitterahalise muutuja korral tingimusel, et muutuja ei ole spetsiifiliselt seotud lepinguosapoolega.

garanteeritud kasum Maksed või muu kasu, millele konkreetsel **kindlustusvõtjal** või investoril on tingimusteta õigus, ja mis ei sõltu lepingu väljastaja kaalutlustest.

garanteeritud element Kohustus maksta **garanteeritud kasumit** valikulist kasumiosalust sisaldava lepingu järgselt.

Kindlustusvara **Kindlustusandja** neto lepingulised õigused **kindlustuslepingu** alusel.

Kindlustusleping Leping, mille alusel üks osapool (**kindlustusandja**) võtab enda kanda teise osapoole (**kindlustusvõtja**) märkimisväärse **kindlustusriski** kokkuleppega kompenseerida kindlustusvõtja, kui määratletud mittekindel tuleviku sündmus (**kindlustusjuhtum**) mõjutab kindlustusvõtjat kahjulikult. (vt B lisa käesoleva definitsiooni kohta.)

Kindlustuskohustus **Kindlustusandja** neto lepingulised kohustused **kindlustuslepingu** alusel.

Kindlustusrisk Muu risk kui **finantsrisk**, mis on üle kantud lepingu omajalt lepingu väljastajale.

Kindlustusjuhtum Mittekindel tuleviku sündmus, mis on kaetud **kindlustuslepinguga** ja millest tuleneb **kindlustusrisk**.

Kindlustusandja	Osapool, kellel on **kindlustuslepingu** järgne kohustus kompenseerida **kindlustusvõtjale**, kui esineb **kindlustusjuhtum**.
Kohustuste piisavuse test	Hinnang, kas **kindlustuskohustuse** bilansilist väärtust tuleb suurendada (või seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute või seotud immateriaalne vara bilansilist väärtust vähendada), tuleviku rahavoo ülevaatamise tulemusel.
Kindlustusvõtja	Osapool, kellel on **kindlustuslepingu** järgne õigus kompensatsioonile, kui esineb **kindlustusjuhtum**.
Edasikindlustusvara	**Edasikindlustusvõtja** neto lepingulised õigused **edasikindlustuslepingu** alusel.
Edasikindlustusleping	Ühe **kindlustusandja** (**edasikindlustusandja**) väljastatud leping teise kindlustusandja (**edasikindlustusvõtja**) kahjude kompenseerimiseks tulenevalt edasikindlustusvõtja poolt väljastatud ühest või mitmest **kindlustuslepingust**.
Edasikindlustusandja	Osapool, kellel on **edasikindlustuslepingu** järgne kohustus kompenseerida edasikindlustusvõtjale kindlustusjuhtumi esinemisel.
Lahtisidumine	Lepingu komponentide arvestus selliselt nagu oleksid need eraldiseisvad lepingud.

IFRS 4

LISA B

Kindlustuslepingu määratlus

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa

B1 Käesolev lisa annab juhiseid A lisa kindlustuslepingu määratluse kohta. See käsitleb järgmisi küsimusi:

a) mõiste "mittekindel tuleviku sündmus" (paragrahvid B2–B4);

b) mitterahalised hüvitised (paragrahvides B5–B7);

c) kindlustusrisk ja muud riskid (paragrahvid B8–B17);

d) kindlustuslepingute näited (paragrahvid B18–B21);

e) märkimisväärne kindlustusrisk (paragrahvid B22–B28);

ja

f) muutused kindlustusriski määras (paragrahvid B29 ja B30).

Mittekindel tulevikusündmus

B2 Ebakindlus (või risk) on kindlustuslepingu põhiolemus. Seega vähemalt üks järgmistest ei ole kindel kindlustuslepingu jõustumisel:

a) kas *kindlustusjuhtum* toimub;

b) millal see toimub;

või

c) kui palju peab kindlustusandja maksma, kui see toimub.

B3 Mõnes kindlustuslepingus on kindlustusjuhtumiks kahju avastamine lepingu kehtivuse ajal, isegi kui kahju tuleneb sündmusest, mis toimus enne lepingu jõustumist. Muudes kindlustuslepingutes on kindlustusjuhtumiks sündmus, mis toimub lepingu kehtimise ajal, isegi kui tulemuseks olev kahju avastati pärast lepingu kehtivusaja lõppu.

B4 Mõned kindlustuslepingud hõlmavad sündmusi, mis on juba toimunud, kuid mille finantsmõju on siiani ebakindel. Näiteks on edasikindlustusleping, mis katab otsesele kindlustusandjale kindlustusvõtjate poolt talle esitatud kahjunõuete edasise ebasoodsa kujunemise. Sellistes lepingutes on kindlustusjuhtumiks nende nõuete lõplik kulu.

Mitterahalised maksed

B5 Mõned kindlustuslepingud nõuavad või lubavad mitterahalisi makseid. Näiteks on, kui kindlustusandja asendab varastatud eseme otseselt, selle hüvitamise asemel kindlustusvõtjale. Teine näide on, kui kindlustusandja kasutab oma haiglaid ja meditsiinipersonali lepingutega hõlmatud meditsiiniteenuste osutamiseks.

B6 Mõned fikseeritud tasuga teenuse lepingud, mille osutatava teenuse maht sõltub mittekindlast sündmusest, vastavad käesoleva IFRSi kindlustuslepingu määratlusele, kuid ei ole mõnes riigis kindlustuslepinguna reguleeritud. Üheks näiteks on hooldusleping, milles teenuse osutaja on nõustunud kindlaksmääratud seadet pärast riket parandama. Fikseeritud teenustasu põhineb eeldatavate rikete arvul, kuid ei ole kindel, kas konkreetne masin puruneb. Seadme rike mõjutab kahjulikult selle omanikku ja leping kompenseerib omanikule (pigem mitterahaliselt kui rahaliselt). Teine näide on autorikke teenuse leping, milles teenuse osutaja nõustub kindlaksmääratud iga-aastase tasu eest pakkuma hädaabi või pukseerima lähimasse töökotta. Viimane leping vastaks kindlustuslepingu definitsioonile isegi siis, kui varustaja ei nõustu parandustöid tegema või osi vahetama.

B7 Käesoleva IFRSi kohaldamine paragrahvis B6 kirjeldatud lepingutele ei ole tõenäoliselt koormavam kui nende IFRSde kohaldamisel, mis kohalduksid juhul, kui sellised lepingud ei oleks käesoleva IFRSi rakendusalas:

a) Olulised kohustused purunemistele ja riketele, mis juba on toimunud, on ebatõenäolised.

b) Kui kohaldataks IAS 18 *Tulu*, kajastaks teenuse osutaja tulu lähtuvalt lõpetatuse astmest (ja muudest määratletud kriteeriumidest). Selline käsitlus on ka käesoleva IFRSi alusel vastuvõetav, mis lubab teenuse osutajal i) jätkata oma olemasolevat arvestusmeetodit nende lepingute suhtes, välja arvatud juhul, kui nad hõlmavad paragrahvis 14 keelatud tegevusi ja ii), täiustada seda arvestusmeetodit, kui paragrahvid 22–30 seda lubavad.

c) Teenuse osutaja arvestab, kas lepingulise kohustuse järgselt teenuse osutamiseks tehtud kulu ületab ettemaksena saadud tulu. Et seda teha, kohaldab ta käesolevas IFRSi paragrahvides 15–19 kirjeldatud kohustuste piisavuse testi. Kui käesolevat IFRS ei kohaldatud nendele lepingutele, kohaldaks teenuse osutaja IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad*, et määratleda, kas lepingud on kahjulikud.

d) Nendele lepingutele käesolev IFRS tõenäoliselt ei lisa märkimisväärseid avalikustamise nõudeid teistes IFRSdes nõutuga.

Kindlustusriski ja muude riskide eristamine

B8 Kindlustuslepingu määratlus viitab kindlustusriskile, mida käesolev IFRS määratleb kui riski, mis on muu kui *finantsrisk*, mis on lepingu omajalt üle kantud lepingu väljastajale. Leping, millega kaasneb väljastajale finantsrisk ilma märkimisväärse kindlustusriskita, ei ole kindlustusleping.

B9 Finantsriski määratlus A lisas sisaldab loetelu finants- ja mittefinantsmuutujatest. See nimekiri sisaldab mitterahalisi muutujaid, mis ei ole lepingu osapoolele spetsiifiline, nagu maavärina kahjude indeks konkreetses regioonis või temperatuuride indeks konkreetses linnas. See välistab mitterahalised muutujad, mis on lepingu osapoolele spetsiifilised, nagu kahjustusi tekitava või selle osapoole vara hävitava tulekahju tekkimine või mittetekkimine. Mitterahalise vara õiglase väärtuse muutuste risk ei ole finantsrisk, kui õiglane väärtus kajastab mitte ainult selliste varade (finantsmuutuja) muutusi turuhindades, kuid ka lepingu osapoole konkreetse mitterahalise vara seisukorda (mitterahaline muutuja). Näiteks, kui konkreetse auto jääkväärtuse garanteerimisega kaasneb garandi risk auto füüsilise seisukorra muutuste suhtes, siis on see risk kindlustusrisk mitte finantsrisk.

B10 Mõnede lepingutega kaasneb esitajale finantsrisk, lisaks märkimisväärsele kindlustusriskile. Näiteks paljud elukindlustuslepingud garanteerivad kindlustusvõtjale nii minimaalset tulumäära (tekitades finantsriski) kui ka lubavad hüvitist surma korral, mis mõnel juhul ületavad kindlustusvõtja kogunenud eraldise (tekitades kindlustusriski terviseriski kujul). Sellised lepingud on kindlustuslepingud.

B11 Mõnede lepingute alusel tingib kindlustusjuhtum hinnaindeksiga seotud summa maksmise. Sellised lepingud on kindlustuslepingud eeldusel, et makse, mis on sõltuv kindlustusjuhtumist, võib olla märkimisväärne. Näiteks eluaegse annuiteedi korral, mis on seotud elukalliduse indeksiga, on tegemist kindlustusriski edastamisega, sest makse toimub määramata sündmuse tagajärjel, milleks on annuiteedi saaja ellujäämine. Seos hinnaindeksiga on varjatud tuletisinstrument, kuid toimub ka kindlustusriski edastamine. Kui tulemuseks olev kindlustusriski edastamine on märkimisväärne, vastab varjatud tuletisinstrument kindlustuslepingu määratlusele, mille korral ei pea seda eraldama ja õiglases väärtuses mõõtma (vt käesoleva IFRSi paragrahvi 7).

B12 Kindlustusriski määratlus viitab riskile, mille kindlustusandja võtab üle kindlustusvõtjalt. Teiste sõnadega on kindlustusrisk eelnevalt eksisteerinud risk, mis on üle kantud kindlustusvõtjalt kindlustusandjale. Järelikult ei ole lepinguga tekkinud uus risk kindlustusrisk.

B13 Kindlustuslepingu määratlus viitab ebasoodsale mõjule kindlustusvõtja suhtes. Määratlus ei piira kindlustusandja makset summaga, mis on võrdne ebasoodsa sündmuse rahalise mõjuga. Näiteks ei välista määratlus uus-vana-asemel-tüüpi kindlustuskatet, mille järgselt makstakse kindlustusvõtjale piisavalt võimaldamaks vana kahjustatud vara asendamist uue varaga. Sarnaselt ei piira määratlus tähtajalise riskielukindlustuslepingu väljamakset rahalise kahjuga, mida kandsid surnu ülalpeetavad, ega välista samas eelnevalt kindlaksmääratud summade maksmist, väljendamaks rahaliselt surma või õnnetuse põhjustatud kahju.

B14 Mõned lepingud nõuavad makset, kui määratletud ebakindel sündmus toimub, kuid ei nõua ebasoodsat mõju kindlustusvõtjale makse eeltingimusena. Selline leping ei ole kindlustusleping isegi siis, kui kindlustusandja kasutab lepingut vastava riski vähendamiseks. Näiteks, kui omaja kasutab tuletisinstrumenti vastava mitterahalise muutuja riski maandamiseks ("hedging"), mis on seotud rahavoogudega majandusüksuse varaobjektist, ei ole tuletisinstrument kindlustusleping, sest makse ei ole sõltuv sellest, kas varaobjektist tulenevate rahavoogude vähenemise mõju omajale on ebasoodne. Aga kindlustuslepingu määratlus viitab ebakindlale sündmusele, mille ebasoodne mõju kindlustusvõtjale on väljamakse lepingujärgseks eeltingimuseks. See lepingujärgne eeltingimus ei nõua, et kindlustusandja uuriks, kas sündmus tegelikult põhjustas ebasoodsa mõju, kuid lubab kindlustusandjal keelduda maksest, kui ei ole täidetud tingimus, et sündmus ebasoodsat mõju põhjustas.

B15 Kehtivus- ehk püsivusrisk (so. risk, et vastaspool katkestab lepingu varem või hiljem kui esitaja eeldas lepingu hinda määrates) ei ole kindlustusrisk, sest makse vastaspoolele ei ole sõltuv ebakindlast tuleviku sündmusest, mis mõjutab vastaspoolt ebasoodsalt. Sarnaselt kulude risk (so. ootamatute halduskulude suurenemise risk seoses pigem lepingu teenindamisega kui kindlustusjuhtumi kuludega) ei ole kindlustusrisk, sest ootamatu kulude suurenemine ei mõjuta vastaspoolt ebasoodsalt.

B16 Seetõttu ei ole leping, millega kaasneb esitajale kehtivusrisk, püsivusrisk või kulude risk, kindlustusleping, kui sellega ei kaasne esitajale kindlustusriski. Siiski, kui selle lepingu esitaja leevendab seda riski, kasutades teist lepingut, et seda riski üle kanda teisele osapoolele, kaasneb teise lepinguga sellele teisele osapoolele kindlustusrisk.

B17 Kindlustusandja saab kindlustusvõtjalt vastu võtta märkimisväärset kindlustusriski ainult siis, kui kindlustusandja on kindlustusvõtjast eraldiseisev majandusüksus. Vastastikuse kindlustusseltsi korral arvestab see riski igalt kindlustusvõtjalt ja ühendab need riskid. Kuigi kindlustusvõtjad kannavad ühendatud riski kollektiivselt omanikena oma võimaluste piires, võttis vastastikune kindlustusselts siiski vastu riski, mis on kindlustuslepingu olemuseks.

Kindlustuslepingute näited

B18 Järgmised on näited lepingutest, mis on kindlustuslepingud, eeldusel, et kindlustusriski ülekanne on märkimisväärne:

a) kindlustus varguse või vara kahjustamise vastu.

b) kindlustus tootevastutuse, ametialase vastutuse, tsiviilvastutuse või kohtukulude vastu.

c) Elukindlustus ja ettemakstud matuseplaanid (kuigi surm on kindel, on määramata, millal surm saabub või mõnede elukindlustusliikide puhul, kas surm saabub kindlustusega kaetud perioodi jooksul).

d) ellujäämisest sõltuvad annuiteedid ja pensionid (s.o lepingud, millega makstakse kompensatsiooni ebakindla tuleviku sündmuse — annuiteedi saaja või pensionäri ellujäämise korral — et aidata annuiteedi saajat või pensionäri teatud elatustaseme säilitamisel, mida muidu mõjutaks tema ellujäämine ebasoodsalt).

e) invaliidsuse ja meditsiiniteenuste katmine.

f) tagatisvõlakirjad, tagatiskirjad, täitmistagatised ja pakkumistagatised (s.o lepingud, mis kompenseerivad juhul, kui teine osapool täida lepingulist kohustust, näiteks kohustus ehitada maja).

g) krediidikindlustus, mille kohaselt kindlaksmääratud maksete eest kompenseeritakse lepingu omajale kahju, mis tekkis seetõttu, et kindlaksmääratud võlgnik ei maksa tähtaegselt algsete või muudetud võlainstrumendi tingimuste alusel. Sellistel lepingutel võib olla erinevaid juriidilisi vorme, nagu finantsgarantii, akreditiiv, krediididerivatiivi puudulik toode või kindlustusleping. Siiski on need lepingud väljaspool käesoleva IFRSi rakendusala, kui majandusüksus on nendesse astunud või need säilitatud, kandes teisele osapoolele üle finantsvara või finantskohustusi IAS 39 rakendusala tähenduses (vt paragrahvi 4 d)).

h) toote garantii. Toote garantii, mille on esitanud teine osapool tootja, vahendaja või jaemüüja müüdud kauba eest, on käesoleva IFRSi rakendusalas. Siiski on toote garantii, mille on otseselt andnud tootja, vahendaja või jaemüüja, selle rakendusalast väljaspool, sest need on IAS 18 *Tulu* ja IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* rakendusalas.

i) omandiõiguskindlustus (so. kindlustus vigade avastamise vastu maa omandiõiguses, mis ei olnud ilmsed kindlustuslepingu sõlmimise ajal). Sel juhul on kindlustusjuhtumiks omandiõiguses vea avastamine, mitte viga ise.

j) reisiabi (so. rahaline või mitterahaline kompensatsioon kindlustusvõtjale reisimise ajal kantud kahjude eest). Paragrahvid B6 ja B7 käsitlevad mõningaid seda liiki lepinguid.

k) katastroofitagatised, mis vähendavad põhiosa makseid, intresse või mõlemaid, kui määratletud sündmus mõjutab ebasoodsalt tagatise andjat (välja arvatud juhul, kui määratletud sündmus ei tekita märkimisväärset kindlustusriski, näiteks kui sündmus on intressimäära või välisvaluuta kursi muutus).

l) kindlustusvahetuslepingud ja muud lepingud, mis nõuavad makseid, mis põhinevad klimaatilistel, geoloogilistel või muudel füüsiliste muutujate muutustel, mis on lepingu osapoolele spetsiifilised.

m) edasikindlustuslepingud.

B19 Järgnevad on näited objektidest, mis ei ole kindlustuslepingud:

a) investeerimislepingud, millel on kindlustuslepingu juriidiline vorm, kuid millega ei kaasne kindlustusandjale märkimisväärset riski, näiteks elukindlustuslepingud, millega kindlustusandja ei kanna märkimisväärset suremusriski (sellised lepingud on mittekindlustuslikud finantsinstrumendid või teenuse lepingud, vt paragrahve B20 ja B21).

b) lepingud, millel on kindlustuse juriidiline vorm, kuid mille alusel kogu märkimisväärne kindlustusrisk läheb tagasi kindlustusvõtjale tühistamatute ja täitmisele pööratavate mehhanismide kaudu, mis korrigeerivad kindlustusvõtja tuleviku makseid otseselt kindlustatud kahjudest tulenevalt, näiteks mõned finantsedasikindlustuse lepingud või mõned grupilepingud (sellised lepingud on tavaliselt mittekindlustuslikud finantsinstrumendid või teenuse lepingud, vt paragrahve B20 ja B21).

c) enesekindlustus, teisisõnu riski enda kanda jätmine, mida oleks võinud katta kindlustus (kindlustusleping puudub, sest ei ole kokkulepet teise osapoolega).

d) lepingud (nagu hasartmängulepingud), mis nõuavad tasumist, kui konkreetne ebakindel tuleviku sündmus toimub, kuid ei nõua lepingulise makse eeltingimusena, et sündmus mõjutaks kindlustusvõtjat ebasoodsalt. Siiski ei välista see ettemääratud väljamakse kindlaksmääramist, et kvantifitseerida konkreetse sündmuse, nagu surma või õnnetuse põhjustatud kahju (vt ka paragrahvi B13).

e) tuletisinstrumendid, millega kaasneb ühele osapoolele finantsrisk, kuid mitte kindlustusrisk, kuivõrd need nõuavad osapoolelt makset, mis põhineb ainult muutusel ühes võim mitmes järgnevatest: kindlaksmääratud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kaubahinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või muus muutujas, ja mitterahalise muutuja korral tingimusel, et see muutuja ei ole lepinguosapoolele spetsiifiline (vt IAS 39).

f) finantsgarantiileping (või akreditiiv, krediididerivatiivi puudulik toode või krediidikindlustusleping), mis nõuab makseid isegi siis, kui omajal ei ole tekkinud kahjusid võlgniku tähtaegsel maksmata jätmise korral (vt IAS 39).

g) lepingud, mis nõuavad klimaatilisel, geoloogilisel või muul füüsilisel muutujal põhinevaid makseid, mis ei ole spetsiifilised lepingu osapoolele (tavaliselt nimetatakse neid ilmastiku tuletisinstrumentideks).

h) katastroofitagatised, mis toovad kaasa põhiosa, intressi või mõlema vähendatud maksed, tulenevalt klimaatilistest, geoloogilistest või muudest füüsilistest muutujatest, mis ei ole lepingu osapoolele spetsiifilised.

B20 Kui paragrahvis B19 kirjeldatud lepingud tekitavad finantsvara või finantskohustusi, on need IAS 39 rakendusalas. Muuhulgas tähendab see, et lepingu osapooled kasutavad niinimetatud deposiitarveldust, mis hõlmab järgmist:

a) üks osapool kajastab saadud tasu pigem finantskohustuse kui tuluna.

b) teine osapool kajastab makstud tasu pigem finantsvara kui kuluna.

B21 Kui paragrahvis B19 kirjeldatud lepingud ei tekita finantsvara või finantskohustust, kohaldub IAS 18. IAS 18 alusel kajastatakse teenuse osutamise tehinguga seotud tulu lähtuvalt tehingu valmidusastmest, kui ülekande tulemust saab usaldusväärselt hinnata.

Märkimisväärne kindlustusrisk

B22 Leping on kindlustusleping ainult siis, kui sellega edastatakse märkimisväärne kindlustusrisk. Paragrahvid B8–B21 käsitlevad kindlustusriski. Järgnevad paragrahvid käsitlevad selle hindamist, kas kindlustusrisk on märkimisväärne.

B23 Kindlustusrisk on märkimisväärne siis, ja ainult siis, kui kindlustusjuhtum võib põhjustada kindlustusandja poolset märkimisväärset lisahüvitise maksmist iga stsenaariumi korral, välja arvatud stsenaariumid, millel puudub majanduslik sisu (so ei oma märgatavat mõju majandustehingule). Kui märkimisväärne lisahüvitis kuuluks maksmisele stsenaariumides, millel on majanduslik sisu, on eelmise lause tingimust võimalik täita isegi siis, kui kindlustusjuhtum on äärmiselt ebatõenäoline või isegi ka siis, kui oodatav (so. tõenäosusega kaalutud) tingimusliku rahavoo hetkeväärtus moodustab väikese osa kõigist järele jäänud lepingulise rahavoogude oodatavast hetkeväärtusest.

B24 Paragrahvis B23 kirjeldatud lisahüvitised viitavad summadele, mis ületavad neid summasid, mida tuleks maksta, kui kindlustusjuhtum toimuks (välja arvatud stsenaariumid, millel puudub majanduslik sisu). Sellised lisasummad sisaldavad kahjukäsitluskulusid ja kahjude hindamiskulusid, välja arvatud:

a) võimaluse kadumine nõuda kindlustusvõtjalt tasu teenuste eest tulevikus. Näiteks investeeringuga seotud elukindlustuslepingu korral kindlustusvõtja surm tähendab, et kindlustusvõtja ei sa enam pakkuda investeeringu haldamisteenuseid ja selle eest tasu võtta. Siiski see kindlustusandja majanduslik kahju ei tulene kindlustusriskist nagu ka vastastikuse fondi juht ei võta enda kanda kindlustusriski seoses kliendi võimaliku surmaga. Seepärast ei ole tuleviku investeeringute haldustasu potentsiaalne kadumine asjakohane selle hindamisel, mil määral kindlustusriski lepinguga edastati.

b) tasudest loobumine surma korral, mida saadaks tühistamise või tagasiostu korral. Seetõttu, et lepinguga hakkasid need tasud kehtima, ei kompenseeri tasudest loobumine kindlustusvõtjale eelnevalt olemasolnud riski. Järelikult ei ole need asjakohased selle hindamisel, mil määral kindlustusriski lepinguga edastati.

c) makse mis sõltub sündmusest mis ei too kaasa olulist kahju lepingu omajale. Näiteks analüüsigem lepingut, mis nõuab väljastajalt ühe miljoni rahaühiku maksmist, kui vara kahjustub füüsiliselt, põhjustades kindlustusvõtjale ebaolulisel majandusliku kahju ühe rahaühiku ulatuses. Käesolevas lepingus edastab lepingu omaja kindlustusandjale ebaolulise, ühe rahaühiku kaotamise riski. Samas tekitab leping mittekindlustusliku riski, et väljastaja peab tasuma 999 999 valuutaühikut, kui määratletud sündmus aset leiab. Tingituna asjaolust, et kindlustusandja ei võta omajalt vastu märkimisväärset kindlustusriski, ei ole käesolev leping kindlustusleping.

d) võimalikud edasikindlustushüvitised. Kindlustusandja arvestab neid eraldi.

B25 Kindlustusandja peab kindlustusriski märkimisväärsust hindama pigem iga lepingu puhul eraldi kui viitama olulisusele finantsaruande seisukohalt. (*) Seega võib kindlustusrisk olla märkimisväärne isegi siis, kui olulise kahju võimalus on minimaalne kogu lepinguportfelli ulatuses. Käesolev lepinghaaval hindamine teeb lihtsamaks lepingu kindlustuslepinguks klassifitseerimise. Siiski, kui suhteliselt samalaadsete väikeste lepingute portfell koosneb teadaolevalt lepingutest, mis kõik kannavad üle kindlustusriski, ei pea kindlustusandja kontrollima iga lepingut portfellis, määratlemaks väheseidmitte tuletisinstrumendi laadseid lepinguid, millega edastatud kindlustusrisk on ebaoluline.

B26 Paragrahvidest B23–B25 tuleneb, et kui leping maksab surma korral hüvitist, mis ületab ellujäämise korral makstava summa, on leping kindlustusleping, välja arvatud juhul, kui lisaelukindlustushüvitis on ebaoluline. Nagu märgitud paragrahvis B24 b), ei sisaldu surma, katkestamise või tagasiostu tasudest loobuminekäesolevas hinnangus, kui loobumine ei kompenseeri kindlustusvõtjale varem eksisteerinud riski. Sarnaselt on annuiteedileping, mis maksab regulaarselt välja summasid kindlustusvõtja elu lõpuni, kindlustusleping, välja arvatud juhul kui summaarsed elusolekust sültuvadmaksed on ebaolulised.

B27 Paragrahv B23 viitab täiendavale hüvitisele. Sellised täiendavad hüvitised võivat sisaldada nõuet maksta hüvitist varem, kui kindlustusjuhtum leiab aset varem ja makset ei korrigeerita raha ajaväärtuse suhtes. Üks näide on eluaegne riskielukindlustus fikseeritud summa eest (teisisõnu kindlustus, mis sätestab fikseeritud kindlustushüvitise kindlustatu mistahes ajahetkel toimuva surma korral, ilma et kindlustuskaitse lõpu kuupäev oleks määratud). On kindel, et kindlustatu sureb, kuid surmakuupäev ei ole kindel. Kindlustusandja kannab kahju selliste lepingute eest, mille kindlustatu sureb varakult, isegi kui kogu lepinguportfelli osas tervikuna kahju ei esine.

B28 Kui kindlustuslepingus ei ole lahtiseotud deposiitosa ja kindlustuskomponent, hinnatakse edastatava kindlustusriski olulisust lähtuvalt kindlustuskomponendist. Varjatud tuletisinstrumendi korral edastatud kindlustusriski olulisust hinnatakse lähtuvalt varjatud tuletisinstrumendist.

(*) Sel eesmärgil samaaegselt lisatud ühe vastaspoolega lepingud (või lepingud, mis on teisiti teineteisest sõltuvad) moodustavad ühe lepingu.

IFRS 4

Muutused kindlustusriski tasemes

B29 Mõned lepingute jõustumisel ei edastata üldse kindlustusriski väljastajale, kuigi need lepingud edastavad kindlustusriski hiljem. Näiteks analüüsigem lepingut, mille alusel saadakse kindlaksmääratud investeeringutulu ja mis sisaldab kindlustusvõtja võimalust kasutada lõpptähtaja saabudes investeerimise sissetulekuid elusolekust sõltuva annuiteedi ostmiseks jooksvatest tasumääradest annuiteedi eest mida küsitakse ka teistelt uutelt annuiteedilepingu sõlminutelt, juhul, kui kõnealune kindlustusvõtja seda võimalust kasutab. Lepinguga ei edastata kindlustusriski väljastajale kuni viimane seda valikut otsustab kasutada, kuivõrd kindlustusandjale säilib vabadus määrata annuiteedi hind põhimõttel, mis kajastab sel ajal kindlustusandjale ülekantud kindlustusriski. Siiski, kui leping määrab kindlaks tasumäära annuiteedi eest (või annuiteedi tasumäära kindlaksmääramise aluse), edastab leping jõustumise hetkel kindlustusandjale kindlustusriski.

B30 Leping, mis vastab kindlustuslepingu nõuetele, jääb kindlustuslepinguks seni kuni kõik õigused ja kohustused on täidetud või kehtivuse kaotanud.

LISA C

Teiste IFRS-ide parandused

Selle lisa muudatusi rakendatakse arvestusperioodideks, mis algavad kas 1. jaanuaril 2005 või pärast seda. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS-i varasemaks perioodiks, siis rakendab ta ka neid muudatusi varasemal perioodil.

Muudatused IAS 32 ja IAS 39

C1 Standardis IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* (nagu muudetud 2003), paragrahv 4d) on uue numeratsiooni kohaselt 4c). Paragrahv 4c) on uue numeratsiooni kohaselt 4d) ja muudetud nagu ettenähtud paragrahvis C4.

Paragrahv 6 on kehtetu.

Järgmine lause lisati paragrahv AG8 lõppu:

Mõned neist tingimuslikest õigustest ja kohustustest võivad olla kindlustuslepingud IFRSi 4 rakendusalas.

C2 Standardis IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* (nagu muudetud 2003), paragrahv 2e) on uue numeratsiooni kohaselt 2d). Paragrahv 2d) on uue numeratsiooni kohaselt 2e) ja muudetud nagu ettenähtud paragrahvis C5. Paragrahv AG4 on muudetud järgmiselt:

AG4. Käesolev standard kohaldub kindlustusandjate finantsvarale ja finantskohustustele, mis ei ole õigused ja kohustused, mida paragrahv 2e) välistab, sest need tulenevad IFRS 4 rakendusalas olevatest lepingutest.

C3 IAS 32 paragrahv 4e) ja IAS 39 paragrahv 2h) sisaldavad rakendusala erandeid klimaatilistel, geoloogilistel või muudel füüsilistel muutujatel põhinevatele tuletisinstrumentidele. Need paragrahvid on tühistatud. Tulemusena on sellised tuletised IAS 32 ja IAS 39 rakendusalas välja arvatud juhul, kui need vastavad kindlustuslepingu määratlusele ja on IFRSi 4 rakendusalas. Paragrahv AG1 IASs 39 on muudetud järgmiselt:

AG1. Mõned lepingud nõuavad makse sooritamist, tulenevalt klimaatilistest, geoloogilastest või muudest füüsilistest muutujatest. (Nendele, mis põhinevad klimaatilistel muutujatel, viidatakse mõnikord kui "ilmastiku tuletisinstrumentidele".) Kui sellised lepingud ei ole IFRSi 4 *Kindlustuslepingud* rakendusalas, on need käesoleva standardi rakendusalas.

C4 IASi 32 on lisatud uus paragrahv 4e). Järgides käesolevat muutust ja paragrahvides C1 ja C3 ja IFRSs 3 *Äriühendused* tehtud muudatusi, on paragrahvi 4c) sõnastus järgmine:

c) lepingud tingimuslikele tasudele äriühenduses (vt IFRS 3* Äriühendused*). Käesolevat erandit rakendatakse ainult omandajale.

d) standardis IFRS 4* Kindlustuslepingud *ära toodud definitsioonile vastavad kindlustuslepingud. Siiski kohaldub käesolev standard tuletisinstrumentidele, mis on varjatult kindlustuslepingutes, ja kui IAS 39 nõuab majandusüksuselt nende eraldi arvestamist.

e) finantsinstrumendid, mis on IFRSi 4 rakendusalas, sest need sisaldavad valikulist kasumiosalust. Selliste instrumentide väljastaja on vabastatud käesoleva standardi paragrahvide 15–32 ja AG25–AG35 alusel käesolevate meetodite kohaldamisest eristades finantskohustusi ja omakapitali instrumente. Siiski on käesolevad instrumendid käesolevas standardis. Lisaks tuleb käesolevat standardit rakendada neis instrumentides varjatud tuletisinstrumentide puhul (vt IAS 39).

Paragrahvi 4f), mis lisati IFRSi 2 *Aktsiapõhine makse* ei muudetud.

IFRS 4

C5 IAS 39 on paragrahv 2f) tühistatud. Tulenevalt nimetatud muutusest ja paragrahvides C2 ja C3 ja IFRSs 3 *Äriühendused* tehtud muudatustest, on paragrahvi 2d)-g) sõnastus järgmine:

d) majandusüksuse poolt käibele lastud finantsinstrumendid, mis vastavad IAS 32 omakapitaliinstrumendi määratlusele (kaasaarvatud optsioonid ja ostutähed). Siiski, selliste omakapitaliinstrumentide valdaja peab antud instrumentidele rakendama antud standardit, välja arvatud juhul, kui need vastavad eelpoolnimetatud erandile (a).

e) kindlustuslepingu järgsed õigused ja kohustused, nagu on määratletud IFRS-s 4* Kindlustuslepingud*, või tulenevalt lepingust, mis kuulub IFRS 4 rakendusalasse, kuna sisaldab valikulist kasumiosalust. Siiski rakendub antud standard sellises lepingus sisalduvale tuletisinstrumendile juhul, kui tuletisinstrument ei ole ise IFRS 4 rakendusalasse kuuluv leping (vaata lõike 10–13 ning lisa A lõike AG23-AG33). Veel enam, kui kindlustusleping on finantsgarantii leping, millesse astuti või mida hoiti jõus finantsvarade või finantskohustuste edastamisel teisele osapoolele käesoleva standardi rakendusala kohaselt, peab selle väljastaja rakendama lepingule antud standardit (vaata lõiku 3 ja lisa A lõiku AG4A).

f) lepingud tingimuslikele tasudele äriühenduse korral (vt IFRS 3* Äriühendused*). Käesolevat erandit rakendatakse ainult omandajale.

g) lepingud omandaja ja müüja vahel äriühenduses, mille kohaselt müüakse või ostetakse omandatav tulevikus.

Paragrahv 2i) ja j) on uues numeratsioonis 2h) ja i). Paragrahvi 2i) lisati IFRSi 2 *Aktsiapõhine makse*.

Paragrahv 3 on tühistatud ja asendatud uue paragrahviga 3 ja lisatud on paragrahv AG4A järgmiselt:

3. Mõned finantsgarantiilepingud nõuavad lepingu väljastajalt määratletud maksete tegemist, et kompenseerida lepingu omajale kahju, mis tekkis seetõttu, et määratletud võlgnik ei maksa tähtaegselt algsete või muudetud võlainstrumendi tingimuste alusel. Kui selle lepingulise nõudega toimub märkimisväärne riski edastamine lepingu väljastajale, on tegemist kindlustuslepinguga, nagu määratletud IFRSs 4 (vt paragrahve 2e) ja AG4A). Muud finantsgarantiilepingud nõuavad makseid tulenevalt muutustestmääratletud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kaubahinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või krediidiindeksis või muus muutujas, ja mitterahalise muutuja korral tingimusel, et see muutuja ei ole lepinguosapoolele spetsiifiline. Sellised lepingud kuuluvad käesoleva standardi rakendusalasse.

AG4A. Finantsgarantiilepingutel võib olla erinevaid juriidilisi vorme, nagu finantsgarantii, akreditiiv, krediididerivatiivi puudulik toode või kindlustusleping. Nende raamatupidamiskäsitlus ei sõltu nende juriidilisest vormist. Järgmised on sobivate käsitluste näited (vt paragrahve 2e) ja 3):

a) Kui leping ei ole kindlustusleping, nagu määratletud IFRSs 4, kohaldab esitaja käesolevat standardit. Seega kuulub finantsgarantiileping, mis nõuab makseid, kui võlgniku krediidireiting langeb alla teatud taseme, käesoleva standardi rakendusalasse.

b) Kui lepingu väljastaja kandis finantsgarantii kohustust või jätkas finantsgarantiid finantsvarade või finantskohustuste üleandmisel teisele osapoolele käesoleva standardi rakendusala kohaselt, kohaldab lepingu väljastaja käesolevat standardit.

c) Kui leping on kindlustusleping nagu määratletud IFRSs 4, kohaldab väljastaja IFRSi 4 välja arvatud juhul, kui kohaldub b).

d) Kui väljastaja andis finantsgarantii seoses kauba müügiga, kohaldab ta IASi 18, määramaks, millal ta kajastab tulenevat tulu.

C6 IASi 39 paragrahvis 9 on fraas "muud muutujad" tuletisinstrumendi määratluses asendatud fraasiga "muu muutuja ja tingimusel, et mitterahalise muutja korral ei ole see lepingu osapoolele spetsiifiline". Sama muudatus on tehtud IAS 39 paragrahvis 10. Järgmine uus paragrahv AG12A on lisatud IASi 39:

AG12A. Tuletisinstrumendi määratlus viitab mitterahalistele muutujatele, mis ei ole lepingu osapoolele spetsiifilised. Need sisaldavad maavärina kahjude indeksit konkreetses regioonis ja temperatuuri indeksit konkreetses linnas. Mitterahalised muutujad, mis on lepingu osapoolele spetsiifilised, sisaldavad kahjustusi tekitava või lepingu osapoole vara hävitava tulekahju tekkimist või mittetekkimist. Muutus mitterahalise vara õiglases väärtuses on omanikule spetsiifiline, kui õiglane väärtus ei kajasta ainult muutusi selliste varade turuhindades (finantsmuutuja), vaid ka konkreetse mitterahalise vara tingimusi (mitterahaline muutuja). Näiteks, kui konkreetse auto jääkväärtuse garanteerimisega kaasneb garantii risk auto füüsilise seisukorra muutuste suhtes, on see risk autoomanikule spetsiifiline.

C7 IASi 32 on lisatud järgmine uus paragrahv 91A ning paragrahvis 86 ristviide paragrahvile 90 on pikendatud, et lisada paragrahv 91A:

91A. Mõned finantsvarad ja finantskohustused sisaldavad valikulist kasumiosalust, nagu on kirjeldatud IFRSs 4 Kindlustuslepingud. Kui majandusüksus ei saa usaldusväärselt mõõta selle õiglast väärtust, peab majandusüksus nimetatud asjaolu avalikustama koos lepingu kirjeldusega, selle bilansilise väärtusega, selgitusega, miks õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta ja võimaluse korral vahemik, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud.

Paragrahvis 49 e) on "kindlustuspoliis" asendatud "kindlustuslepinguga".

C8 IAS 39 paragrahv AG30 toob näiteid varjatud tuletisinstrumentidest, mida käsitletakse kui põhilepinguga mitte tihedalt seotuid ja paragrahv AG33 toob näiteid varjatud tuletisinstrumentide kohta, mida käsitletakse kui tihedalt põhilepinguga seotuid. Paragrahvid AG30g) ja AG33a), b) ja d) on muudetud alljärgnevate viidete lisamisega kindlustuslepingutesse ja paragrahvis AG33 on lisatud g) ja h):

AG30 g) Ostu-, müügi- või ettemaksega optsioon, mis on varjatud põhilepingus või põhikindlustuslepingus, ei ole tihedalt seotud põhilepinguga välja arvatud juhul, kui optsiooni täitmishind on igal täitmispäeval ligikaudselt võrdne põhivõlainstrumendi amortiseeritud kuluga või põhikindlustuslepingu bilansilise väärtusega. Vahetatavate ja ostu- või müügioptsioonis varjatud võlainstrumentide väljastaja seisukohast on hinnang selle kohta, kas ostu- või müügioptsioon on tihedalt seotud põhivõla lepinguga, tehtud enne omakapitali komponendi eristamist IAS 32 alusel.

AG33 a) Varjatud tuletisinstrument, mille baasiks on intressimäär või intressimäära indeks, mis võib muuta intressi summat, mis muidu makstaks või saadaks intressi kandvalt põhivõlalepingult või kindlustuslepingult, on tihedalt seotud põhilepinguga, välja arvatud juhul, kui kombineeritud lepingut on võimalik arveldada sellisel viisil, et lepingu omajal ei kaeta olulist osa kogu tema kajastatud investeeringust või varjatud tuletisinstrument võiks vähemalt kahekordistada omaja algset põhilepingu tulumäära ja selle tulemus võiks olla tulumäär, mis on vähemalt kaks korda suurem võrreldes tulumääraga lepingust turul kui see oleks sõlmitud samadel tingimustel põhilepinguga.

b) Võlalepingu või kindlustuslepingu intressimäära varjatud alam- või ülempiir on tihedalt seotud põhilepinguga, eeldades, et lepingu väljastamisel on ülempiir turuintressimääraga võrdne või kõrgem ja alampiir turuintressimääraga võrdne või madalam ja ülem- või alampiiri ei ole seoses põhilepinguga võimendatud. Sarnaselt on lepingus sisalduvad sätted vara (nt kauba)ostu või müügi osas, millega kehtestatakse ülem- ja alammäära vara eest makstavale või saadavale hinnale, on tihedalt seotud põhilepinguga, kui nii ülem- kui alammäär oleksid jõustumisel ilma rahata ja ei ole võimendatud.

IFRS 4

d) Põhilepingus sisalduv varjatud välisvaluuta tuletisinstrument, mis on kindlustusleping või ei ole finantsinstrument (nagu mitterahalise objekti ostu- või müügileping, kus hind on fikseeritud välisvaluutas), on tihedalt seotud põhilepinguga tingimusel, et see ei ole võimendatud, ei sisalda optsioonitunnuseid ja nõuab makseid ühes järgmistest valuutadest:

i) ükskõik millise olulise lepingu osapoole arvestusvaluuta;

ii) valuuta, milles seotud kauba või teenuse hind, mis on omandatud või toimetatud, on tavaliselt fikseeritud äritegevuses üle maailma (nagu USA dollar toornafta tehingutes);

või

iii) valuuta, mida tavaliselt kasutatakse mitterahaliste objektide ostuks või müügiks majanduskeskkonnas, milles tehing toimub (nt suhteliselt stabiilne ja likviidne valuuta, mida tavaliselt kasutatakse kohalikes äritehingutes või väliskaubanduses).

g) Investeeringuühikuga seotus, mis on varjatud alusfinantsinstrumenti või aluskindlustuslepingusse, on tihedalt seotud alusinstrumendi või aluslepinguga, kui ühikuga fikseeritud makseid mõõdetakse kehtiva ühiku väärtusega, mis kajastab fondi vara õiglast väärtust. Investeeringuühikuga seotus on lepinguline tingimus, mis nõuab et maksed oleksid fikseeritud sisemise- või välise investeerimisfondi ühikutes.

h) Kindlustuslepingus varjatud tuletisinstrument on tihedalt seotud põhikindlustuslepinguga, kui varjatud tuletis ja põhikindlustusleping on niivõrd teineteisest sõltuvad, et majandusüksus ei saa mõõta varjatud tuletist eraldi (so põhilepingut arvestamata).

Teiste IFRS-ide parandused

C9 IAS 18 *Tulu* on muudetud nii, nagu allpool kirjeldatud.

Paragrahvi 6c) sõnastust on muudetud järgmiselt:

c) kindlustuslepingud IFRS 4 *Kindlustuslepingud* rakendusalas.

C10 IASs 19 *Töövõtjate hüvitised* on paragrahvi 7 tingimustele vastava kindlustuslepingu määratlusele lisatud järgmine joonealune märkus pärast esmakordset sõna "leping" ilmumist:

(*) Tingimustele vastav kindlustusleping ei ole tingimata kindlustusleping, nagu on määratletud IFRSs 4 *Kindlustuslepingud*.

C11 IASs 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* on paragrahvid 1b) ja 4 kustutatud ja uus paragrahv 5e) on lisatud järgmiselt:

e) kindlustuslepingud (vt IFRS 4 *Kindlustuslepingud*). Siiski kohaldub käesolev standard kindlustusandja eraldistele, tingimuslikele kohustustele ja tingimuslikele varadele, mis ei tulene lepingulistest kohustustest ega õigusest kindlustuslepingute alusel IFRSi4 rakendusalas.

Paragrahvis 2 (muudetud 2003 IASga 39) on viimane lause kustutatud.

C12 IASs 40 *Kinnisvarainvesteeringud* (muudetud 2003) on lisatud paragrahvid 32A–32C ja 75f) ja ristviide paragrahvile 32A on lisatud paragrahvi 30 järgmiselt:

30. Paragrahvides 32A ja 34 märgitud eranditega peab majandusüksus valima arvestusmeetodina kas õiglase väärtuse mudeli paragrahvides 33–55 või soetusmaksumuse mudeli paragrahvis 56 ja kohaldama seda meetodit kõigile kinnisvarainvesteeringutele.

Kohustustega seotud kinnisvarainvesteeringud

32A. Majandusüksus võib:

a) valida kas õiglase väärtuse mudeli või soetusmaksumuse mudeli kõigile kohustusi tagavatele kinnisvarainvesteeringutele, millelt saadav tulu on otseselt seotud määratletud varade, sh kõnealuse vara õiglase väärtusega või nendelt saadava tuluga;

ja

b) valida kas õiglase väärtuse mudel või soetusmaksumuse mudel kõigile teistele kinsvarainvesteeringutele vaatamata a) tehtud valikust.

32B. Mõned kindlustusandjad ja muud majandusüksused haldavad sisemist kinnisvarafondiga, mis väljastab virtuaalseid osakuid, millest osa omavad investorid ja osa majandusüksus ise. Paragrahv 32A ei luba üksusel mõõta fondi kinnisvara osaliselt kuluna ja osaliselt õiglase väärtusega.

32C. Kui majandusüksus valib erinevad mudelid kahele paragrahvis 32A kirjeldatud kategooriale, tuleb kinnisvarainvesteeringu müügid erinevate mudelite alusel mõõdetud varade kogumite vahel kajastada õiglases väärtuses ja õiglase väärtuse kumulatiivne muutus tuleb kajastada kasumis või kahjumis. Samalaadselt, kui kinnisvarainvesteering on müüdud kogumist, milles kasutatakse õiglase väärtuse mudelit, kogumisse, milles kasutatakse soetusmaksumuse mudelit, saab kinnisvara õiglasest väärtusest müügikuupäeval selle soetusmaksumus.

75f) iv) õiglase väärtuse kumulatiivne muutus kajastatakse kasumis või kahjumis kinnisvarainvesteeringu müügi korral varade kogumist, milles kasutatakse soetusmaksumuse mudelit, kogumisse, kus kasutatakse õiglase väärtuse mudelit (vt paragrahvi 32C).

C13 IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine* on muudetud järgmiselt:

Paragrahvis 12 on viide paragrahvidele 13-25C muudetud, et viidata paragrahvidele 13–25D.

Paragrahv 13g (ja h) on muudetud ja uus alaparagrahv i) on lisatud järgmiselt:

g) varasemalt kajastatud finantsinstrumentide liigituse kindlaksmääramine (paragrahv 25A);

h) aktsiapõhised maksetehingud (paragrahvid 25B ja 25C);

ja

i) kindlustuslepingud (paragrahv 25D).

Pärast paragrahvi 25C on lisatud uus pealkiri ja paragrahv 25D järgmiselt:

Kindlustuslepingud

25D Esmakordselt kasutuselevõtja võib kohaldada üleminekusätteid IFRSs 4 *Kindlustuslepingud*. IFRS 4 piirab muutusi kindlustuslepingute arvestusmeetodites, sealhulgas muutustes, mida on teinud esmakordne kasutuselevõtja.

IFRS 4

Paragrahv 36A ja eelnev pealkirja sõnastus on muudetud viidete IFRSle 4 lisamisega järgmiselt:

Erand võrdlusinformatsiooni korrigeerimise nõudest IAS 39 ja IFRS 4 jaoks.

36A Oma esimeses IFRS finantsaruandes peab majandusüksus, mis võtab kasutusele IFRSd enne 01.01.06, esitama vähemalt ühe aasta võrdlusandmed, kuid käesolevad võrdlusandmed ei pea vastama IASga 32, IASga 39 ja IFRSga 4. Majandusüksus, kes otsustab esitada võrdlusandmete informatsiooni, mis ei vasta IASle 32, IASle 39 ega IFRSle 4, peab oma esimesel üleminekuaastal:

a) kohaldama oma eelnevaid siseriiklikke raamatupidamisnõudeid finantsinstrumentidele IAS 32 ja IAS 39 rakendusalas ja kindlustuslepingutele IFRSi 4 rakendusalas;

b) avalikustama käesoleva asjaolu käesoleva informatsiooni koostamiseks kasutatud alusega;

ja

(c) avalikustama peamiste korrigeerimiste sisu, mis viiksid andmed vastavusse IASga 32, IASga 39 ja IFRSga 4. Majandusüksus ei pea neid korrektuure kvantifitseerima. Siiski peab majandusüksus esitama iga korrigeerimist bilansi võrreldava perioodi aruandekuupäeva (so bilanss, mis sisaldab võrdlusandmeid eelmiste siseriiklike raamatupidamisnõuete alusel) ja esimese IRFS aruandeperioodi alguse bilansi vahel (so esimene periood, mis sisaldab informatsiooni, mis on vastavuses IASga 32, IASga 39 ja IFRSga 4) lähtuvalt muudatusest arvestusmeetodis ja avalikustama IAS 8 paragrahvides 28a)–e) ja f)i) nõutu.

Paragrahv 28f)10) kohaldub ainult summadele, mis on esitatud võrreldavate perioodide aruandekuupäeva bilansis.

Majandusüksuse korral, mis otsustab esitada võrdlusandmeid, mis ei ole vastavuses IASga 32, IASga 39 ja IFRSga 4, tähendab viide "IFRSle üleminekukuupäevale" ja ainult nende standardite korral, esmase IFRSi aruandeperioodi algust.

C14. SIC-27 *Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine* (muudetud IASga 39) on muudetud järgmiselt.

Paragrahv 7 on muudetud järgmiselt:

7. Muid kokkuleppega seotud kohustusi, kaasa arvatud kõik antud garantiid ja varasema lõpetamisega seotud kohustused, tuleks arvestada nende tingimustest sõltuvalt kas standardi IAS 37, IAS 39 või IFRS 4 kohaselt.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSE STANDARD 5

Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-5
Põhivarade (või müügigruppide) liigitamine müügiks hoitavaks	6-14
Põhivarad, millest kavatsetakse loobuda	13-14
Müügiks hoitavate põhivarade (või müügigruppide) hindamine	15-29
Põhivara (või müügigrupi) hindamine	15-19
Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite ja kassatsioonide kajastamine	20-25
Muudatused müügiplaanis	26-29
Esitamine ja avalikustamine	30-42
Lõpetatavate tegevusvaldkondade esitamine	31-36
Jätkuvate tegevusvaldkondadega seotud kasumid või kahjumid	37
Müügiks hoitava põhivara või müügigrupi esitusviis	38-40
Täiendavad avalikustamised	41-42
Üleminekutingimused	43
Jõustumiskuupäev	44
IAS 35 annulleerimine	45

EESMÄRK

1. Selle IFRS-i eesmärk on kirjeldada müügiks määratud põhivarade arvestust ja *lõpetatavate tegevusvaldkondade* esitamist ja avalikustamisest. Käesolev IFRS nõuab eriti:

   (a) varade, mis vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele hindamist madalaima bilansilise maksumuse ja *õiglase väärtuse* alusel, millest on maha arvatud *müügikulutused*, ja selliste varade amortisatsiooni lõpetamist;

   ja

   (b) varade, mis vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele, eraldi esitamist bilansis ja lõpetatavate tegevusvaldkondade tulemuste eraldi esitamist kasumiaruandes.

RAKENDUSALA

2. Käesoleva IFRS-i liigitamise ja kajastamise nõuded rakenduvad kõigile kajastatud põhivaradele (*) ja kõikidele raamatupidamiskohuslase *müügigruppidele*. Selle IFRS-i nõuded hindamise kohta rakenduvad kõikidele kajastatud põhivaradele ja müügigruppidele (nagu on esitatud lõikes 4), välja arvatud 5. lõikes üles loetletud varadele, mille hindamine jätkub kooskõlas tuntud standardiga.

3. Varasid, mida kooskõlas IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2003) liigitatakse põhivaradeks ei liigitata ümber *käibevaradeks* enne, kui nad vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele kooskõlas käesoleva IFRS-iga. Teatud liiki varasid, mida raamatupidamiskohuslane tavaliselt käsitleb kui üksnes edasimüügi eesmärgil hangitud põhivara, ei liigitata käibevaraks, välja arvatud juhul, kui nad vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele kooskõlas käesoleva IFRS-iga.

4. Vahel müüb raamatupidamiskohuslane teatud varagrupi koos mõne, võimalik et sellega otseselt seotud, kohustusega ühe tehingu raames. Selline müügigrupp võib olla *raha teenivate üksuste kogum*, üks raha teeniv üksus või osa raha teenivast üksusest (**). Gruppi võivad kuuluda igasugused raamatupidamise kohuslase varad ja kohustised, sealhulgas käibevarad, lühiajalised kohustised ja varad, mis 5. lõike alusel ei kuulu käesoleva IFRS-i hindamisnõuete alla. Kui põhivara, mis kuulub käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalasse, on osa müügigrupist, rakenduvad käesoleva IFRS-i hindamise nõuded grupile tervikuna, seega hinnatakse gruppi madalaima bilansilise väärtusega ja õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused. Hindamise nõuded üksikute varaobjektide ja kohustuste kohta müügigrupis on välja toodud lõigetes 18, 19 ja 23.

5. Käesoleva IFRS-i (***) hindamistingimused ei kehti järgnevatele varadele, üksikutele varaobjektidele või osale müügigrupist, mida käsitletakse alljärgnevate standardite raames:

   (a) edasilükkunud tulumaksu varad (IAS 12 *Tulumaks*).

   (b) töövõtjate hüvitistega seotud varad (IAS 19 *Töövõtjate hüvitised*).

   (c) Finantsvarad, mis kuuluvad IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine* rakendusalasse.

   (d) põhivarad, mida arvestatakse õiglase väärtuse alusel IAS 40-s *Kinnisvarainvesteeringud*.

   (e) põhivarad, mida hinnatakse õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulud kooskõlas IAS 41-ga *Põllumajandus*.

   (f) lepingulised õigused kindlustuslepingutes, nagu määratletud IFRS 4-s *Kindlustuslepingud*.

PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPPIDE) LIIGITAMINE MÜÜGIKS HOITAVAKS

6. **Raamatupidamiskohuslane liigitab põhivara (või müügigrupi) müügiks hoitavaks, kui selle bilansiline maksumus kaetakse peamiselt müügitehingu, mitte jätkuva kasutuse läbi.**

(*) Varade likviidsuse tasemest lähtuvalt, on põhivarad sellised varad, mille maksumus kaetakse eeldatavasti pikema perioodi kui 12 kuu jooksul peale bilansikuupäeva. Lõige 3 rakendub selliste varade liigitamisele.

(**) Siiski, kui rahavood varadelt või varade grupilt eeldatakse laekuvat peamiselt müügist, mitte jätkuvast kasutusest, muutuvad nad vähem sõltuvaks rahavoogudest, mis laekuvad teistelt varadelt ja müügigrupp, mis oli osa raha genereerivast üksusest muutub eraldi raha genereerivaks üksuseks.

(***) Välja arvatud lõiked 18 ja 19, mis nõuavad kõnealuste varade hindamist kooskõlas teiste rakendatavate IFRS-idega

7. Et nii juhtuks, peab vara (või müügigrupp) olema saadaval koheseks müügiks käesolevas seisukorras, sõltudes ainult tingimustest, mis on tavalised ja selliste varade (või müügigruppide) müügile omased ja selle müük peab olema *äärmiselt tõenäoline*.

8. Et müük oleks äärmiselt tõenäoline, peab vara (või müügigrupi) müümise plaaniga kaasnema vastav juhtimine ja ostja leidmiseks ning plaani täitmiseks peab olema alustatud aktiivset tegevusprogrammi. Peale selle peab vara (või müügigrupp) olema aktiivselt turule viidud hinnaga, mis on mõistlikus vahekorras turustatava vara hetkelise õiglase väärtusega. Lisaks peaks müük olema loodetud lõpetatud müügina kajastada ühe aasta jooksul alates liigitamise kuupäevast, välja arvatud nagu lubatud 9. lõikes, ja plaani täitmiseks vajalikud tegevused peaksid viitama sellele, et plaani oluliste muudatuste tegemine või plaani katkestamine on ebatõenäoline.

9. Sündmused või olukorrad võivad müügi lõpetamise perioodi pikendada üle ühe aasta. Müügi lõpetamiseks vajaliku perioodi pikendus ei välista vara (või müügigrupi) liigitamist müügiks hoitavaks, kui pikenemise põhjustavad juhtumid või olukorrad on väljaspool raamatupidamiskohuslase kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et raamatupidamiskohuslane jääb kindlaks oma plaanile vara (või müügigruppi) müüa. Selline on olukord, kui täidetakse Lisa B kriteeriumid.

10. Müügitehingud hõlmavad põhivarade vahetamist teiste põhivarade vastu kui vahetusel on majanduslik sisu kooskõlas IAS 16-ga *Materiaalne põhivara*.

11. Kui raamatupidamiskohuslane hangib põhivara (või müügigrupi) üksnes eesmärgiga see hiljem realiseerida, peab ta soetamiskuupäeval selle põhivara (või müügigrupi) liigitama müügiks hoitavaks ainult juhul, kui lõikes 8 seatud üheaastane nõue on täidetud (välja arvatud nagu lubatud lõikes 9) ja on äärmiselt tõenäoline, et ükskõik milline muu kriteerium lõigetes 7 ja 8, mis ei ole selleks kuupäevaks täidetud, täidetakse soetamisele järgneva lühikese ajavahemiku (harilikult kolme kuu) jooksul.

12. Kui kriteeriumid lõigetes 7 ja 8 on täidetud peale bilansikuupäeva, ei pea raamatupidamiskohuslane bilansikuupäevaga koostatavates finantsaruannetes põhivara (või müügigrupi) liigitama müügiks hoitavana. Siiski, kui need kriteeriumid täidetakse peale bilansikuupäeva, kuid enne finantsaruannete väljaandmist, avalikustab raamatupidamiskohuslane finantsaruande lisades informatsiooni, mis on kirjeldatud lõigetes 41(a), (b) ja (d).

Põhivarad, millest kavatsetakse loobuda

13. Raamatupidamiskohuslane ei liigita müügiks hoitavaks põhivara (või müügigrupi), millest kavatsetakse loobuda. Seda sellepärast, et selle bilansiline maksumus kaetakse peamiselt jätkuva kasutuse läbi. Siiski, kui müügigrupp, millest kavatsetakse loobuda, vastab lõigetes 32(a)-(c) toodud kriteeriumitele, esitab raamatupidamiskohuslane müügigrupi tulemused ja rahavood lõpetatavate tegevusvaldkondadena vastavalt lõigetele 33 ja 34 kuupäeval, mil selle kasutamine lakkab. Põhivarad (või müügigrupid), millest kavatsetakse loobuda, hõlmavad põhivarasid (või müügigruppe), mida kasutatakse nende majandusliku eluea lõpuni ja põhivarasid (või müügigruppe), mida ei müüda, vaid mis suletakse.

14. Raamatupidamiskohuslane ei arvesta põhivarana vara, mis ajutiselt on kasutuselt ära võetud, just nagu sellest kavatsetakse loobuda.

MÜÜGIKS HOITAVATE PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPPIDE) HINDAMINE

Põhivara (või müügigrupi) hindamine

15. **Raamatupidamiskohuslane hindab põhivara (või müügigruppi), mida liigitatakse müügiks hoitavaks, madalaima bilansilise maksumusega ja õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused.**

16. Kui värskelt omandatud vara (või müügigrupp) vastab müügiks hoitava liigitamise kriteeriumitele (vt. lõige 11), siis lõike 15 rakendamise tulemusena hinnatakse vara (või müügigruppi) esialgsel kajastamisel madalaima bilansilise maksumusega, kui vara ei oleks olnud niimoodi liigitatud (näiteks maksumus) ja õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused. Järelikult, kui vara (või müügigrupp) on soetatud osana äriühendusest, hinnatakse seda õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused.

17. Kui müügi toimumist on oodata hiljem kui ühe aasta möödudes, hindab raamatupidamiskohuslane müügikulusid nende nüüdisväärtuses. Iga müügikulutuste nüüdisväärtuse tõus, mis tuleneb aja möödumisest, kajastub kasumis või kahjumis finantskuluna.

18. Vahetult enne vara (või müügigrupi) esmast liigitamist müügiks hoitavaks, hinnatakse vara (või kõik grupi varad ja kohustused) bilansilised maksumused kooskõlas rakendatavate IFRS-idega.

19. Hilisemal müügigrupi ümberhindamisel hinnatakse kooskõlas rakendatavate IFRS-idega kõikide varade ja kohustuste, mis ei ole käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalas, aga kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi, bilansilised maksumused ümber enne, kui hinnatakse ümber müügigrupi õiglase väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused.

Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite ja kassatsioonide kajastamine

20. Raamatupidamiskohuslane peab kajastama vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit, mis on tingitud esmasest või hilisemast vara (või müügigruppi) allahindlusest õiglase väärtuseni, millest on maha arvatud müügikulutused sellises ulatuses, mida ei ole kajastatud kooskõlas lõikega 19.

21. Raamatupidamiskohuslane peab kajastama tulu igast hilisemast vara õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, tõusust aga mitte rohkem kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRS-iga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga *Varade väärtuse langus*.

22. Raamatupidamiskohuslane peab kajastama tulu igast järgnevast müügigrupi õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, tõusust.

(a) sellise ulatuseni, mida ei ole kajastatud kooskõlas lõikega 19;

aga

(b) mitte rohkem kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRS-iga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga põhivarade puhul, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalasse.

23. Müügigrupi suhtes kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum (või kasum) vähendab (või tõstab) bilansilist väärtust grupi põhivaradel, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalasse ja mis on määratletud lõigetes 104(a) ja (b) ja 122 IAS-s 36 (parandatud 2004).

24. Kasum või kahjum, mida ei ole eelnevalt kajastatud põhivara (või müügigrupi) müügikuupäevaks, kajastatakse kajastamise lõpetamise kuupäeval. Kajastamise lõpetamisega seotud nõuded on välja toodud:

(a) IAS 16 (parandatud 2003) lõigetes 67-72 materiaalsete põhivarade kohta,

ja

(b) IAS 38-s *Immateriaalsed vara* (parandatud 2004) lõigetes 112-117 immateriaalsete varade kohta.

25. Raamatupidamiskohuslane ei amortiseeri põhivara, kui see on liigitatud müügiks hoitavaks või on osa müügigrupist, mis on liigitatud müügiks hoitavaks. Intressi ja teiste kulude, mis on omased müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi kohustustele, kajastamist jätkatakse.

Muudatused müügiplaanis

26. Kui raamatupidamiskohuslane on vara (või müügigruppi) liigitanud müügiks hoitavaks aga enam ei vasta kriteeriumitele lõigetes 7-9, peab raamatupidamiskohuslane lõpetama vara (või müügigrupi) liigitamise müügiks hoitavaks.

27. Raamatupidamiskohuslane hindab põhivara, mida enam ei liigitata müügiks hoitavaks (või mis ei kuulu enam müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi) madalaima:

(a) bilansilise maksumusega, mis oli varal (või müügigrupil) enne müügiks hoitavaks liigitamist ja mis vastas igale amortisatsioonile, või ümber hindamisele, mis oleks kajastatud kui vara (või müügigrupp) ei oleks liigitatud müügiks hoitavaks,

ja

(b) *kaetava maksumusega* kuupäeval, mil tehti hilisem otsus mitte müüa. (*)

28. Raamatupidamiskohuslane kajastab kõik vajalikud korrigeerimised, mis on tehtud sellise põhivara bilansilisele maksumusele, mida enam ei liigitata müügiks hoitavaks, selle perioodi, millal enam ei ole täidetud lõigete 7-9 kriteeriumid, jätkuvate tehingute kasumi (**) Raamatupidamiskohuslane esitab selle korrigeerimise samas kasumiaruande peatükis, milles esitatakse kasum või kahjum kooskõlas lõikega 37, kui seda on.

29. Kui raamatupidamiskohuslane eemaldab üksiku varaobjekti või kohustuse müügigrupist, mida liigitatakse müügiks hoitavana, jätkatakse müügigrupi alles jäänud müügiks hoitavate varade ja kohustuste hindamist grupina ainult siis, kui grupp vastab kriteeriumitele lõigetes 7-9. Vastasel juhul hinnatakse gruppi alles jäänud põhivarad, mis üksikutena vastavad müügiks määratute kriteeriumitele eraldi nende madalaima bilansilise maksumusega ja õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused, käesoleva kuupäeva seisuga. Iga põhivara suhtes, mis ei vasta kriteeriumitele, lõpetatakse müügiks hoitavana liigitamine kooskõlas lõikega 26.

ESITAMINE JA AVALIKUSTAMINE

30. **Raamatupidamiskohuslane esitab ja avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata lõpetatavate tegevusvaldkondade ja põhivarade (või müügigruppide) realiseerimise finantsmõjusid.**

Lõpetatavate tegevusvaldkondade esitamine

31. Raamatupidamiskohuslase *komponent* hõlmab tegevusi ja rahavooge, mida saab tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgist lähtuvalt selgesti eristada ülejäänud raamatupidamiskohuslasest. Teisisõnu on raamatupidamiskohuslase komponent raha teeniv üksus või grupp raha teenivaid üksusi nende tegevuse perioodil.

32. Lõpetatud tegevusvaldkond on raamatupidamisekohuslase komponent, mis on kas realiseeritud või liigitatud müügiks hoitavaks,

ja

(a) esindab üksikut olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuse geograafilist piirkonda,

(*) Kui põhivara on osa raha genereerivast üksusest, on tema kaetavaks maksumuseks bilansiline maksumus, mis oleks sellel varal kajastatud peale igasuguste vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite jaotamist selles raha genereerivas üksuses kooskõlas IAS 36-ga.

(**) Välja arvatud juhul, kui vara on materiaalne põhivara või immateriaalne vara, mis hinnati ümber kooskõlas IAS 16-ga või IAS 38-ga enne müügiks hoitavaks liigitamist. Sellisel juhul võetakse korrigeerimist ümberhindluse suurenemise või vähenemisena

IFRS 5

(b) on osa eraldi koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuse geograafiline piirkond

või

(c) on tütarettevõte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.

33. Raamatupidamiskohuslane avaldab:

(a) ühe summana kasumiaruandel, mis hõlmab:

(i) lõpetatavate tegevusvaldkondade maksudejärgset kasumit/kahjumit

ja

(ii) maksudejärgset kasumit või kahjumit mis kujuneb õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügigruppide realiseerimise kaudu.

(b) punktis (a) mainitud üksikute suuruste analüüsi järgnevate näitajate suhtes:

(i) lõpetatavate tegevusvaldkondade müügitulud, kulud ja maksueelne kasum või kahjum;

(ii) seotud tulumaksukulu IAS 12 lõike 81(h) nõuete järgi;

(iii) kasum või kahjum, mis kujuneb õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügigruppide realiseerimise kaudu;

ja

(iv) seotud tulumaksukulu IAS 12 lõikes 81(h) nõuete järgi.

Analüüs võib olla esitatud kasumiaruandes või selle lisades. Kui see on esitatud kasumiaruandes peab ta olema esitatud lõikes, mis on seotud lõpetatavate tegevusvaldkondadega ja seega jätkuvatest tegevusvaldkondadest eraldi. Analüüs ei ole nõutav nende müügigruppide puhul, mis on äsja omandatud tütarettevõtted ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt lõige 11).

(c) neto rahavood, mis on omistatavad lõpetatavate tegevusvaldkondade äri-, investeerimis- ja finantseerimistegevustele. Need võivad olla avalikustatud nii aruande lisades kui ka kasumiaruandes. Nende avalikustamine ei ole nõutud müügigruppide puhul, mis on äsja omandatud tütarettevõtted ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt lõige 11).

34. Raamatupidamiskohuslane avalikustab finantsaruannetes lõikes 33 nõutud informatsiooni ka eelnevate ajavahemike kohta, nii et hilisema kajastatava aruandlusperioodi bilansikuupäevaks lõpetatud tegevusvaldkondasid puudutav informatsioon oleks esitatud.

35. Jooksval perioodil tehtud parandused maksumustele, mis on eelnevalt esitatud lõpetatud tegevusvaldkondades, mis on otseselt seotud lõpetatud tegevusvaldkondade müügiga eelneval perioodil tuuakse lõpetatavates tegevusvaldkondades eraldi välja. Selliste paranduste olemus ja maksumus peab olema avalikustatud. Olukordade näideteks, kus sellised parandused võivad tekkida, kuuluvad järgnevad:

(a) ebakindlusest tulenevad otsused, mis tulenevad müügitehingu tähtaegadest, nagu otsus ostuhindade korrigeerimiseks ja ostja hüvitise küsimused.

(b) ebakindlusest tulenevad otsused, mis tekivad ja on otseselt seotud komponendi äritegevustega enne komponendi müüki, nagu näiteks müüja poolt kaasatud keskkonnaalased ja toote garantii kohustused.

(c) töövõtjate hüvitiste plaani kohustuste arveldus eeldusel, et arveldus on otseselt seotud müügitehinguga.

36. Kui raamatupidamiskohuslane lõpetab raamatupidamiskohuslase komponenti müügiks hoitavaks liigitamist, peab komponendi äritegevuste tulemused, mis eelnevalt on esitatud lõpetatavates tegevusvaldkondades kooskõlas lõigetega 33-35, ümber liigitama ja nad peavad sisalduma jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis kõigi esitatud ajavahemike kohta. Maksumused eelnevatest ajavahemikest tuleb kirjeldada taasesitatutena.

Jätkuvate tegevusvaldkondadega seotud kasumid või kahjumid

37. Iga kasum või kahjum müügiks hoitavaks liigitatud põhivara (või müügigrupi) ümberhindamisest, mida ei saa määratleda lõpetatava tegevusvaldkonnana, peab sisalduma jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis või kahjumis.

Müügiks hoitava põhivara või müügigrupi esitusviis

38. Raamatupidamiskohuslane esitab müügiks hoitavaks liigitatud põhivara ja müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi varad bilansis eraldi teistest varadest. Müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi kohustused esitatakse bilansis teistest kohustustest eraldi. Need varad ja kohustused ei saa olla saldeeritud ja esitatud ühe summana. Müügiks hoitavaks liigitatud varade ja kohustuste peamised liigid peavad olema eraldi avalikustatud kas siis bilansis või lisades, välja arvatud lõikes 39 lubatud puhul. Raamatupidamiskohuslane esitab eraldi ükskõik millise kumulatiivse tulu või kulu, mis on otseselt kajastatud omakapitalis ja seotud põhivaraga (või müügigrupiga), mida liigitatakse müügiks hoitavaks.

39. Kui müügigrupp on värskelt omandatud tütarettevõte, mis omandamise ajal vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt lõige 11), ei ole varade ja kohustuste peamiste liikide avalikustamine nõutav.

40. Raamatupidamiskohuslane ei liigita ümber ega esita uuesti, põhivarade või varade ja kohustuste, mis bilansis kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi, maksumusi eelmiste perioodide kohta, kasutamaks bilansi viimase esitatud perioodi liigitust.

Täiendavad avalikustamised

41. Raamatupidamiskohuslane avalikustab järgneva informatsiooni lisades perioodil, mil põhivara (või müügigrupp) on kas liigitatud müügiks hoitavaks või müüdud:

(a) põhivara (või müügigrupi) kirjeldus;

(b) müügisündmuste ja –olukordade kirjeldus või eeldatava müügini jõudmine ja selle müügi eeldatav meetod ja ajastamine;

(c) kasum või kahjum, mis on kajastatud kooskõlas lõigetega 20-22 ja kasumit või kahjumit sisaldav kasumiaruande kirje, kui see ei ole esitatud eraldi kasumiaruande osana;

IFRS 5

(d) kui on rakendatav, siis segment, milles põhivara (või müügigrupp) on esitatud kooskõlas IAS 14-ga *Segmendiaruandlus*.

42. Kui rakendub kas lõige 26 või lõige 29, siis raamatupidamiskohuslane perioodi vältel, mil tehakse otsus muuta põhivara (või müügigrupi) müümise plaani, avalikustab müügisündmuste ja olukordade, mis viivad otsuseni, kirjelduse, ja otsuse mõju äritegevuse tulemustele sellel ja igal eelneval esitatud perioodil.

ÜLEMINEKUTINGIMUSED

43. Käesolevat IFRS-i rakendatakse perspektiivselt põhivaradele (või müügigruppidele) mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele peale käesoleva IFRS-i jõustumiskuupäeva. Raamatupidamiskohuslane võib käesoleva IFRS-i nõudeid rakendada kõikidele põhivaradele (või müügigruppidele), mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele peale igat kuupäeva enne IFRS-i jõustumiskuupäeva eeldusel, et hinnangud ja muu informatsioon mida on IFRS-i rakendamiseks tarvis, on hangitud ajal, mil need kriteeriumid algselt täideti.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

44. Raamatupidamiskohuslane rakendab käesolevat IFRS-i aruandeaastatel, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Varajasem rakendamine on soovitatav. Kui raamatupidamiskohuslane rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2005 algaval perioodil, siis, avalikustab ta selle fakti.

IAS 35 ANNULLEERIMINE

45. Käesolev IFRS asendab IAS 35 *Äritegevuste lõpetamine*.

LISA A

Määratletud mõisted

See lisa on selle IFRS-i lahutamatu osa.

raha teeniv üksus Väikseim määratletav varade grupp, mis genereerib raha laekumisi, mis on suuresti sõltumatud raha laekumistest teistelt varadelt või varagruppidelt.

raamatupidamise kohuslase komponent Äritegevused ja rahavood, mida saab selgesti eristada, tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgil, ülejäänud raamatupidamiskohuslasest.

müügikulutused Täiendkulud, mis on selgelt omistatavad vara (või **müügigrupi**) müügile, välja arvatud finantskulud ja tulumaksu kulu.

käibevara Vara, mis täidab ükskõik millise järgnevatest kriteeriumidest:

(a) eeldatakse selle realiseerimist või ta on mõeldud müügiks või tarbimiseks raamatupidamiskohuslase tavapärase tegevustsükli käigus;

(b) seda säilitatakse peamiselt kauplemise eesmärgil;

(c) eeldatavalt see realiseeritakse kaheteist kuu jooksul pärast bilansikuupäeva;

või

(d) see on raha või rahaga samastatav vara välja arvatud kui selle vahetamine on keelatud või seda kasutatakse kohustuste katmiseks vähemalt 12 kuu jooksul peale bilansikuupäeva.

lõpetatav tegevusvaldkond **Raamatupidamiskohuslase komponent**, mis on kas müüdud või liigitatud müügiks hoitavaks ja:

(a) esindab eraldi olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuste geograafilist piirkonda,

(b) on osa eraldiseisvast koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuste geograafiline piirkond

või

(c) on tütarettevõte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.

müügigrupp Varade grupp, mis realiseeritakse müügis või muud moodi, kogu grupi tehinguna, ja kohustused, mis on otseselt seotud nende varadega, mis tehingu käigus ümber paigutatakse. Gruppi kuuluvad äriühenduses omandatud firmaväärtus kui grupp on **raha teeniv** üksus, millele firmaväärtus on määratud kooskõlas nõuetega lõigetes 80-87 IAS 36-s *Varade väärtuse lang*us (parandatud 2004) või kui on tegu äritegevusega sellises raha teenivas üksuses.

õiglane väärtus Summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustust teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

siduv ostukohustus Kokkulepe mitte seotud oleva osapoolega, mis kohustab mõlemat osapoolt ja on tavaliselt juriidiliselt läbiviidav, mis (a) määratleb kõiki olulisi tingimusi, kuhu kuuluvad hind ja tegevuse ajastus ja (b) vastumeede lepingu rikkumisele, mis on piisavalt suur tagamaks, et realiseerimine oleks **äärmiselt tõenäoline.**

IFRS 5

äärmiselt tõenäoline	Märgatavalt rohkem kui **tõenäoline.**
põhivara	Vara, mida ei saa määratleda **käibevarana**.
tõenäoline	Pigem võimalik kui mittevõimalik.
kaetav maksumus	Suurim vara **õiglasest väärtusest**, millest on maha arvatud **müügikulutused,** ja selle kasutusväärtusest.
kasutusväärtus	Eeldatavate tulevaste rahavoogude, mida oodatakse tekkivat vara jätkuvast kasutamisest ja selle realiseerimisest tema kasuliku tööea lõpul, nüüdisväärtus.

LISA B

Rakenduse lisa

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

MÜÜGI LÕPETAMISEKS VAJAMINEVA PERIOODI PIKENDUS

B1 Nagu märgitud lõikes 9, ei takista müügi lõpetamiseks vajamineva perioodi pikendus vara (või müügigrupi) liigitamist müügiks hoitavaks kui hilinemist põhjustavad sündmused või olukorrad on väljaspool raamatupidamiskohuslase kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et raamatupidamiskohuslane jääb kindlaks oma plaanile müüa vara (või müügigrupp). Seega lõikes 8 mainitud ühe aastasele nõudele rakendub erand järgmistes situatsioonides, milles sellised juhtumid või olukorrad tekivad:

(a) kuupäeval, mil raamatupidamiskohuslane seob ennast plaaniga müüa põhivara (või müügigrupp), ootab ta põhjendatult, et teised (mitte ostja) kehtestavad vara (või müügigrupi) loovutamiseks tingimused, mis pikendavad müügiks vajaminevat perioodi, ja:

(i) vajalikke tegevusi nendele tingimustele vastamiseks ei saa alustada enne, kui kehtib *siduv ostukohustus*

ja

(ii) siduv ostukohustus on äärmiselt tõenäoline ühe aasta jooksul.

(b) raamatupidamiskohuslane kehtestab siduva ostukohustuse ja selle tulemusena kehtestavad ostja või teised ootamatult tingimused põhivara (või müügigrupi), mida enne liigitati müügiks hoitavaks, loovutamisele, mis pikendavad müügi lõpetamiseks vajaminevat perioodi, ja:

(i) õigeaegsed tingimustele vastamiseks vajalikud meetmed on rakendatud,

ja

(ii) on oodata hilinemisteguritele soodsat lahendust.

(c) esmase üheaastase perioodi vältel tekivad eelnevalt ebatõenäolisteks peetud olukorrad ja tulemusena põhivara (või müügigruppi), mida eelnevalt liigitati müügiks hoitavaks, ei müüda selle perioodi lõpuks, ja:

(i) esmase üheaastase perioodi vältel rakendas raamatupidamiskohuslane vajalikke meetmeid, et reageerida olukordade muutustele,

(ii) põhivara (või müügigruppi) turustatakse aktiivselt hinnaga, mis on mõistlik arvestades olukordade muutusi,

ja

(iii) kriteeriumid lõigetes 7 ja 8 on täidetud.

IFRS 5

LISA C

Teiste IFRS-ide parandused

Selles lisas toodud parandused rakendatakse aastasteks aruandeperioodideks, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Kui raamatupidamiskohuslane rakendab käesolevat IFRS-i varasemal perioodil, rakenduvad sellele varasemale perioodile käesolevad parandused.

C1 IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2003) on parandatud nagu on kirjeldatud allpool.

Lõige 68 on parandatud järgnevalt:

68. ***Minimaalselt peab bilanss sisaldama kirjeid, mis esitavad järgnevaid maksumusi ulatuses, mis ei ole esitatud kooskõlas lõikega 68A:***

(a) …

Lõige 68A on lisatud järgnevalt:

68A. ***Bilanss sisaldab ka kirjeid, mis esitavad järgnevaid maksumusi:***

(a) müügiks hoitavaks liigitatud varade ja varade, mis kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi kooskõlas IFRS 5-ga* Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad*, kogusumma;

ja

(b) müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi kuuluvad kohustused kooskõlas IFRS 5-ga.

Lõige 81 on parandatud lugemaks järgnevalt:

81. ***Minimaalselt peab kasumiaruanne sisaldama kirjeid, mis esitavad järgnevaid perioodi maksumusi:***

…

(d) tulumaksu kulu;

(e) ühe summana, mis hõlmab (i) lõpetatavate tegevusvaldkondade maksujärgset kasumit või kahjumit ja (ii) maksudejärgsest kasumit või kahjumit, mis kujuneb õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügigruppide realiseerimise kaudu;

ja

(f) kasum või kahjum.

Lõige 87(e) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(e) lõpetatavad tegevusvaldkonnad;

C2 IAS 10-s *Sündmused peale bilansipäeva,* on lõige 22(b) ja (c) parandatud lugemaks järgnevalt:

(b) äritegevuse lõpetamise plaani teatavaks tegemine;

(c) suurem varade soetamine, varade liigitamine müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad*, muud varade realiseerimised või suuremate varade sundvõõrandamine valitsuse poolt;

C3 IAS 14 *Segmendiaruandlus* on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 52 on parandatud lugemaks järgnevalt:

52. ***Raamatupidamiskohuslane avalikustab segmendi tulemused iga avalikustatava segmendi kohta esitades jätkuvate tegevusvaldkondade tulemuse eraldi lõpetatavate tegevusvaldkondade tulemustest.***

Lõige 52A on lisatud järgnevalt:

52A. ***Raamatupidamiskohuslane peab ümber hindama tulemused eelnevate perioodide finantsaruannetes, et lõikes 52 nõutud avalikustamised, mis on seotud lõpetatud tegevusvaldkondadega, oleks seotud kõikide tegevusvaldkondadega, mida hilisema kajastatava perioodi bilansikuupäevaks liigitati lõpetatuteks.***

Lõige 67 on parandatud lugemaks järgnevalt:

67. ***Raamatupidamiskohuslane esitab seostatuse avalikustatavate segmentide kohta toodud informatsiooni ja konsolideeritud ning üksikute finantsaruannete agregeeritud informatsiooni vahel. Seoste esitamisel peab raamatupidamiskohuslane seostama segmendi tulu raamatupidamiskohuslase tuluga välisklientidelt (kaasa arvatud raamatupidamiskohuslase välisklientidelt saadud tulu, mis ei sisaldu üheski segmendis, suuruse avalikustamine,); segmendi tulem jätkuvatest tegevusvaldkondadest tuleb vastavusse viia raamatupidamiskohuslase jätkuvate tegevusvaldkondade ärikasumi või -kahjumiga võrreldava näitajaga ja ka raamatupidamiskohuslase jätkuvate tegevusvaldkondade kasumi ja kahjumiga; segmendi tulemus lõpetatavatest tegevusvaldkondadest viiakse kooskõlla raamatupidamise kohuslase kasumi või kahjumiga lõpetatud tegevusvaldkondadest; segmendi varad on….***

C4 IAS 16 *Materiaalne põhivara*, muudetud 2003, on parandatud nagu kirjeldatud allpool.

Paragrahvi 3 on muudetud nii, et teda tuleks lugeda järgmiselt:

3. Standard ei rakendu:

(a) IFRS-iga 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* kooskõlas olevale müügiks hoitavatele materiaalsetele põhivaaradele;

(b) bioloogilistele varadele…;

või

(c) kaevandamisõigusele…

Siiski rakendub käesolev standard materiaalsetele põhivaradele, mida kasutatakse punktides (b) ja (c) kirjeldatud varade arendamiseks või säilitamiseks.

Lõige 55 on parandatud lugemaks järgnevalt:

55. … Vara amortiseerimine lõpeb varasemal kuupäevadest, mil vara liigitatakse müügiks hoitavaks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mida liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga ja kuupäevast, mil lõpetatakse selle vara kajastamine. Seega ei lõpe amortisatsioon kui vara muutub mittekasutatavaks või eemaldatakse aktiivsest kasutamisest välja arvatud siis, kui vara pole täielikult amortiseerunud. Siiski, …

IFRS 5

Lõige 73(e)(ii) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(ii) varad, mida liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad gruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised müügid;

Lõige 79(c) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(c) sellise materiaalse põhivara bilansiline maksumus, mis on eemaldatud aktiivsest kasutusest ja mida ei ole liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga;

C5 IAS 17-s *Rent*, muudetud 2003, on lisatud lõige 41A lugemaks järgnevalt:

41A. Kasutusrendis oleva vara üle, mida liigitatakse müügiks hoitavaks (või mis kuulub müügigruppi, mida liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga, peetakse arvestust kooskõlas selle IFRS-iga.

C6 IAS 27 *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded* on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 12 on parandatud lugemaks järgnevalt:

12. ***Konsolideeritud finantsaruanded sisaldavad kõiki emaettevõtte tütarettevõtteid.(*)***

Lõikele 12 on lisatud joonealune märkus järgnevalt:

(*) Kui omandamise hetkel vastab tütarettevõte müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad*, peetakse selle üle arvet kooskõlas selle standardiga.

Lõiked 16-18 on kustutatud.

Lõige 37 on parandatud lugemaks järgnevalt:

37. ***Kui on koostatud eraldiseisvad finantsaruanded, siis investeeringud tütarettevõtetes, ühiselt kontrollitavates raamatupidamiskohuslastes ja sidusettevõtetes, mis ei ole liigitatud müügiks määratuteks (või ei kuulu müügigruppi, mida liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga arvestatakse kas:***

(a) soetusmaksumuses, või

(b) koosõlas IAS 39-ga.

Samasugust arvestust rakendatakse kõigi investeerimiskategooriate puhul. Investeeringute üle tütarettevõtetes, ühiselt kontrollitavates raamatupidamiskohuslastes ja sidusettevõtetes, mida liigitatakse müügiks hoitavaks (või mis kuulub müügigruppi, mida liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga, peetakse arvet kooskõlas selle IFRS-iga.

Paragrahv 39 sõnastatakse järgmiselt:

39. ***Konsolideeritud finantsaruannetes vastavalt standardile IAS 39 arvestatavaid investeeringuid ühiselt kontrollitavatesse raamatupidamiskohuslastesse ja sidusettevõtetesse arvestatakse sama moodi ka investori eraldiseisvates finantsaruannetes.***

Lõige 40(a) ja (b) on kustutatud.

C7 IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse* on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 13 on parandatud lugemaks järgnevalt:

13. ***Sidusettevõttesse tehtud investeeringut arvestatakse kapitaliosalusmeetodil välja arvatud juhul, kui:***

***(a) investeering on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga* Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad;**

(b) …

Lõige 14 on parandatud lugemaks järgnevalt:

14. ***Lõikes 13(a) kirjeldatud investeeringute üle peetakse arvetust kooskõlas IFRS 5-ga.***

Lõige 15 on parandatud, nii et pärast IFRS 3 *Äriühendused* tehtud viite IAS 22-le *Äriühendused* kustutamist loetakse seda järgnevalt:

15. Kui investeering sidusettevõttesse, mida eelnevalt liigitati müügiks määratuks enam vasta selliseks liigitamiseks vajalikele kriteeriumitele, peetakse selle üle arvestust kasutades kapitaliosalusmeetodit alates müügiks määratuks liigitamise kuupäevast. Finantsaruanded alates müügiks määratuks liigitamise perioodidest parandatakse vastavalt.

Lõige 16 on kustutatud.

Lõige 38 on parandatud lugemaks järgnevalt:

38. ***…avalikustatud. Eraldi tuleb avalikustada ka investori osalus ükskõik millises sellise sidusettevõtte lõpetatavates tegevusvaldkondades.***

C8 IAS 31 *Osalemine ühisettevõtmistes* on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 2(a) on parandatud lugemaks järgnevalt:

***(a) osalus on liigitatud müügiks määratuks kooskõlas IFRS 5-ga* Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad;**

Lõige 42 on parandatud lugemaks järgnevalt:

42. ***Osaluste üle ühiselt kontrollitavates raamatupidamiskohuslastes, mis on liigitatud müügiks määratuks kooskõlas IFRS 5-ga peetakse arvestust kooskõlas selle IFRS-iga.***

Lõige 43 on parandatud, nii et pärast IFRS 3-e tehtud viite IAS 22-le *Äriühendused* kustutamist loetakse seda järgnevalt:

43. Kui osalus ühiselt kontrollitavas raamatupidamiskohuslasse, mida eelnevalt liigitati müügiks määratuks, enam ei vasta selliseks liigitamiseks vajalikele kriteeriumitele, peetakse selle üle arvestust kasutades proportsionaalset konsolideerimist või kapitaliosalusmeetodit alates müügiks määratuks liigitamise kuupäevast. Finantsaruanded alates müügiks määratuks liigitamise perioodidest parandatakse vastavalt.

Lõige 44 on kustutatud.

IFRS 5

C9 IAS 36 *Varade väärtuse langus* (välja antud 1998) on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Paragrahvi 1 parandatud sõnastus on järgmine:

1. ***Seda standardit rakendatakse kõigi varade väärtuste langustest tekkinud kahjumite arvestuses, välja arvatud järgnevate osas:***

   (a) …

   ***(f) … (vt IAS 40* Kinnisvarainvesteeringud**);

   (g) … (vt IAS 41* Põllumajandus*);

   ja

   ***(h) põhivarad (või müügigrupid), mis on liigitatud müügiks määratuks kooskõlas IFRS 5-ga* Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad.**

Paragrahvi 2 on muudetud nii, et seda tuleks lugeda järgmiselt:

2. See standard ei rakendu varudele, varadele, mis tekivad ehituslepingutest, edasilükkunud tulumakse varadele, töövõtja hüvitistest tekkivatele varadele või müügiks määratuks liigitatud varadele (või varadele, mis on osa müügiks määratuks liigitatud müügigrupist) kuna nendele varadele rakendatavad olemasolevad standardid juba sisaldavad spetsiifilisi nõudeid nende varade kajastamiseks ja hindamiseks.

Lõikes 5 on parandatud raha teeniva üksuse seletus loetamaks järgnevalt:

Raha teeniv üksus on väikseim määratletav varade grupp, mis genereerib raha laekumisi, mis on suuresti sõltumatu raha laekumistest teistelt varadelt või varade gruppidelt.

Lõike 9(f) viimasele lausele on lisatud joonealune märkus järgnevalt:

(*) Kui vara vastab müügiks määratuks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks määratuks) on ta IAS 36 rakendusalast välja arvatud ja tema üle peetakse arvestust kooskõlas IFRS 5-ga.

C10 IAS 36 *Varade väärtuse langus* (muudetud 2004) on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Kõik viited "neto müügihinnale" on asendatud "õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused".

Paragrahvi 2 on muudetud nii, et teda tuleks lugeda järgmiselt:

2. ***Seda standardit rakendatakse kõigi varade väärtuste langustest tekkinud kahjumite arvestusel, välja arvatud järgnevate osas:***

   (a) …

   ***(i) põhivarad (või müügigrupid), mis on liigitatud müügiks määratuks kooskõlas IFRS 5-ga* Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad.**

Paragrahvi 3 on muudetud nii, et teda tuleks lugeda järgmiselt:

3. See standard ei rakendu varudele, varadele, mis tekivad ehituslepingutest, edasilükkunud tulumaksu varadele, töövõtja hüvitistest tekkivatele varadele või müügiks määratuks liigitatud varadele (või varadele, mis on osa müügiks määratuks liigitatud müügigrupist), kuna nendele varadele rakendatavad olemasolevad standardid juba sisaldavad spetsiifilisi nõudeid nende varade kajastamiseks ja hindamiseks.

Lõikes 6 on parandatud raha teeniva üksuse seletus lugemaks järgnevalt:

Raha teeniv üksus on väikseim määratletav varade grupp, mis genereerib raha laekumisi, mis on suuresti sõltumatu raha laekumistest teistelt varadelt või varade gruppidelt.

Lõike 12(f) viimasele lausele on lisatud joonealune märkus järgnevalt:

(*) Kui vara vastab müügiks määratuks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks määratuks) on ta selle standardi rakendusalast välja arvatud ja tema üle peetakse arvestust kooskõlas IFRS 5-ga.

C11 IAS 37-s *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* on parandatud lõige 9 lugemaks järgnevalt:

9. See standard rakendub ümberstruktureerimiste eraldistele (kaasa arvatud lõpetatavad tegevusvaldkonnad). Kui ümberstruktureerimist võib määratleda lõpetatud äritegevusena, võivad IFRS-i 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* alusel olla nõutavad täiendavad avalikustamised.

C12 IAS 38 *Immateriaalne vara* (välja antud 1998) (*) on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Paragrahvi 2 on muudetud nii, et teda tuleks lugeda järgmiselt:

2. … Näiteks ei rakendu see Standard:

(a) …

(e) …;

(f) … ja hindamisele);

ja

(g) pikaajaline immateriaalne vara, mida kooskõlas IFRSiga 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* hoitakse müügiks (või mis kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks).

Lõige 79 on parandatud lugemaks järgnevalt:

79. ***… Vara amortiseerimine lõpeb varaseimal kuupäevadest, mil vara liigitatakse müügiks määratuks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mida liigitatakse müügiks määratuks) kooskõlas IFRS 5-ga*** **Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad ja sellest kuupäevast, mil lõpetatakse selle vara kajastamine.**

Paragrahv 106 sõnastatakse järgmiselt:

106. Amortiseerimine ei lõppe, kui immateriaalse vara kasutamine lõpetatakse, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseerunud või on liigitatud müügiks määratuks (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks määratuks) kooskõlas IFRS 5-ga.

(*) Nagu parandatud IAS-ga 16 aastal 2003.

IFRS 5

Lõige 107(e)(ii) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(ii) varad, mida liigitatakse müügiks määratuks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks määratuks kooskõlas IFRS-iga 5 ja teised realiseerimised;

C13 IAS 38 *Immateriaalne vara* (muudetud 2004) nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Paragrahvi 3 on muudetud nii, et teda tuleks lugeda järgmiselt:

3. … Näiteks ei rakendu see Standard:

(a) …

(h) immateriaalsetele põhivaradele, mis on liigitatud müügiks määratuks (või kuuluvad müügiks määratuks liigitatud müügigruppi) kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad*.

Lõige 97 on parandatud lugemaks järgnevalt:

97. ***… Vara amortiseerimine lõppeb varaseimal kuupäevadest, mil vara liigitatakse müügiks määratuks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mida liigitatakse müügiks määratuks) kooskõlas IFRS 5-ga*** **Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad, ja sellest kuupäevast, mil lõpetatakse selle vara kajastamine…**

Lõige 117 on parandatud lugemaks järgnevalt:

117. Immateriaalse vara, mille kasulik tööiga on piiratud, amortiseerimist ei lõpetata kui immateriaalse vara kasutamine lõpetatakse, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseerunud või on liigitatud müügiks määratuks (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks määratuks) kooskõlas IFRS 5-ga.

Lõige 118(e)(ii) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(ii) varad, mida liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised realiseerimised;

C14 IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud*, nagu muudetud 2003, on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 9(a) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(a) müügiks mõeldud kinnisvara tavalises asjade käigus…

Lõige 56 on parandatud lugemaks järgnevalt:

56. ***Peale esmast kajastamist hindab raamatupidamiskohuslane, kes valib soetusmaksumuse meetodi kõik oma kinnisvarainvesteeringud kooskõlas IAS 16 nõuetega selle meetodi alusel välja arvatud varad, mis vastavad müügiks määratuteks liigitamise kriteeriumitele (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga*** **Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad.** ***Kinnisvarainvesteeringud, mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) hinnatakse kooskõlas selle IFRS 5-ga.***

Lõige 76(c) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(c) varad, mida liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised realiseerimised;

Lõige 79(d)(iii) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(iii) varad, mida liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised realiseerimised;

C15 IAS 41 *Põllumajandus* on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 30 on parandatud lugemaks järgnevalt:

30. ***On tõenäosus, et bioloogilise vara õiglast väärtust saab hinnata usaldusväärselt. Siiski, seda tõenäosust saab vaidlustada ainult sellise bioloogilise vara esmasel kajastamisel, mille turu-põhised hinnad või väärtused ei ole kättesaadavad ja mille alternatiivsed õiglase väärtuse hinnangud on määratud selgesti ebakindlalt. Sellisel juhul hinnatakse seda bioloogilist vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud igasugune kumulatiivne kulum ja kumulatiivsed kahjumid, mis on tekkinud vara väärtuse langusest. Kui sellise bioloogilise vara õiglane väärtus on saanud usaldusväärselt hinnatavaks, hindab raamatupidamiskohuslane seda tema õiglase väärtusega, millest on maha arvatud hinnangulised turustuskulud. Kui bioloogiline põhivara vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga*** **Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad,** ***eeldatakse, et tema õiglast väärtust saab usaldusväärselt hinnata.***

Lõige 50(c) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(c) vähenemised, mis on omased müükidele ja bioloogilistele varadele, mis on liigitatud müügiks hoitavaks (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga;

C16 IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine* on muudetud järgmiselt:

Lõige 12(b) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(b) lõiked 26-34B keelavad mõningate aspektide, mis on pärit muudest IFRS-idest, tagasiulatuvat rakendamist.

Lõige 26 on parandatud lugemaks järgnevalt:

26. See IFRS keelab tagasiulatuvalt rakendada mõningaid aspekte teistest IFRS-idest, mis on seotud:

(a) …

(b) riskimaandamisinstrumentide arvestusega (lõiked 28-30);

(c) hinnangutega (lõiked 31-34);

ja

(d) varad, mida liigitatakse müügiks hoitavaks ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad.

Lõige 34A on lisatud järgnevalt:

34A. IFRS 5 nõuab, et seda rakendataks perspektiivselt põhivaradele (või müügigruppidele), mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja äritegevustele, mis vastavad lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitamise kriteeriumitele pärast selle IFRS-i jõustumiskuupäeva. IFRS 5 lubab raamatupidamiskohuslasel rakendada selle IFRS-i nõuded kõigile põhivaradele (või müügigruppidele), mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja äritegevustele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele peale ükskõik millist kuupäeva enne selle IFRS-i jõustumiskuupäeva eeldusel, et IFRS-i rakendamiseks tarvilikud hinnangud ja muu informatsioon on hangitud ajaks, mil nendele kriteeriumitele esmaselt oldi vastavuses.

IFRS 5

Lõige 34B on lisatud järgnevalt:

34B. Raamatupidamiskohuslane, kelle IFRS-ile ülemineku kuupäev on enne 1. jaanuari 2005, rakendab IFRS 5 üleminekusätted. Raamatupidamiskohuslane, kelle IFRS-ile ülemineku kuupäev on 1. jaanuaril 2005 või peale seda, rakendab IFRS 5 tagasiulatuvalt.

C17 IFRS 3 *Äriühendused* on parandatud nagu allpool kirjeldatud

Lõige 36 on parandatud lugemaks järgnevalt:

36. **Omandav pool peab soetamiskuupäeval määratlema äriühenduse maksumuse kajastades omandatava poole määratletavad varad, kohustused ja potentsiaalsed kohustused, mis rahuldavad lõikes 37 toodud kajastamise kriteeriumeid, nende õiglase väärtusega sellel kuupäeval, välja arvatud põhivarade (või müügigruppide) puhul, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad*, mida kajastatakse õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused. Igasugune erinevus....**

Lõige 75(b) ja (d) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(b) täiendav firmaväärtus, mis on kajastatud perioodi vältel välja arvatud firmaväärtus, mis sisaldub müügigrupis, mis soetamisel vastab kooskõlas IFRS 5-ga müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele;

(d) firmaväärtus, mis sisaldub kooskõlas IFRS 5-ga müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupis ja firmaväärtus, mille kajastamine antud perioodil lõpetati ilma, et see enne oleks kuulunud müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi;

C18 Rahvusvahelistest finantsaruandluse standardites, kaasa arvatud Rahvusvahelistes raamatupidamise standardites ja Tõlgendustes, mis on rakendatavad 31. märtsist 2004, on viited "katkestatud tegevusvaldkondadele" muudetud ümber "lõpetatud tegevusvaldkondadeks".

Varade väärtuse langus

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-5
Mõisted	6
Vara väärtuse võimaliku languse kindlakstegemine	7-17
Kaetava väärtuse mõõtmine	18-57
Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara kaetava väärtuse mõõtmine	24
Õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused	25-29
Kasutusväärtus	30-57
Tulevaste rahavoogude hindamise alused	33-38
Tulevaste rahavoogude hinnangute koostamine	39-53
Tulevased rahavood välisvaluutas	54
Diskontomäär	55-57
Väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamine ja mõõtmine	58-64
Raha teeniv üksus ja firmaväärtus	65-108
Raha teeniva varaüksuse kindlaks tegemine	66-73
Raha teeniva üksuse kaetav väärtus ja bilansiline maksumus	74-103
Firmaväärtus	80-99
Firmaväärtuse jaotamine raha teenivatele üksustele	80-87
Firmaväärtust omavate raha teenivate üksuste väärtuse languse kontroll	88-90
Vähemusosalus	91-95
Väärtuse languse kontrolli ajastus	96-99
Üldkasutatav vara	100-103
Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjum	104-108
Väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine	109-125
Üksiku varaobjekti väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine	117-121
Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine	122-123
Firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine	124-125

IAS 36

	Lõik
Avalikustatav informatsioon	126-137
Raha teeniva üksuse, mis sisaldab firmaväärtust või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara, kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud	134-137
Üleminekusätted ja jõustumiskuupäev	138-140
Standardi IAS 36 (välja antud 1998. Aastal) Annulleerimine	141

See muudetud standard asendab IAS 36 (muudetud 1998) *Varade väärtuse langus* ja seda tuleks rakendada:

a) äriühendustes, mille lepingukuupäev on 31. märtsil 2004. aastal või hiljem, omandatud firmaväärtuse ja immateriaalse vara suhtes.

b) kõigi teiste varade suhtes aruandeperioodil, mis algab 31. märtsil 2004. aastal või hiljem.

Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on formuleerida menetlused, mida majandusüksus peab rakendama tagamaks, et varasid ei esitataks nende kaetavast väärtusest suuremana. Kui vara bilansiline maksumus ületab vara kasutamisest või müügist saadava summa, on tegemist vara esitamisega kaetavast väärtusest suuremas väärtuses. Sel juhul kirjeldatakse vara väärtust langenuna ja käesolev standard nõuab majandusüksuselt väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamist. Käesolev standard täpsustab ka, millal peab majandusüksus väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistama, ja määrab avalikustamise nõuded.

RAKENDUSALA

2. ***Käesolevat standardit tuleb rakendada kõikide varade väärtuse languse arvestamisel, v.a järgmised varad:***

   a) varud (vt IAS 2* Varud*);

   b) ehituslepingutest tulenevad varad (vt IAS 11* Ehituslepingud*);

   c) edasilükkunud tulumaksu vara (vt IAS 12* Tulumaks*);

   d) töövõtjate hüvitistest tulenevad varad (vt IAS 19* Hüvitised töövõtjatele*);

   e) finantsvarad, mis kuuluvad standardi IAS 39* Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine *rakendusalasse;

   f) õiglases väärtuses mõõdetavad kinnisvarainvesteeringud (vt IAS 40* Kinnisvarainvesteeringud*);

   g) õiglases väärtuses mõõdetavad põllumajandustegevusega seotud bioloogilised varad, millest on maha arvatud prognoositavad müügikulutused (vt IAS 41* Põllumajandus*);

h) kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja immateriaalne vara, mis tulenevad kindulustusandja IFRSi 4* Kindlustuslepingud *rakendusalasse kuuluvatest lepingupõhistest õigustest;

ning

***i) müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad kooskõlas IFRSiga 5* Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad.**

3. Käesolev standardit ei rakendata varude, ehituslepingutest tuleneva vara, edasilükkunud tulumaksu varade, töövõtja hüvitistest tuleneva vara ega vara suhtes, mis on liigitatud müügiks hoitavaks (või mis kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks), sest nende varade suhtes rakendatavad olemasolevad standardid sisaldavad nende varade kohta kajastamise ja mõõtmise nõudeid.

4. Käesolevat standardit rakendatakse finantsvara suhtes, mis liigitatakse järgmiselt:

a) tütarettevõtted, nagu need on defineeritud standardis IAS 27 *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*;

b) sidusettevõtted standardis IAS 28 *Sidusettevõtetesse tehtud investeeringud* määratletud tähenduses;

ning

c) ühisettevõtmised standardis IAS 31 *Ühisettevõtmistes osalemine* määratletud tähenduses.

Muude finantsvarade väärtuse langust käsitletakse standardis IAS 39.

5. Käesolevat standardit ei rakendata IASi 39 rakendusalasse kuuluva finantsvara, vastavalt IASile 40 õiglases väärtuses mõõdetavate kinnisvarainvesteeringute või vastavalt IASile 41 õiglases väärtuses mõõdetavate põllumajandustegevusega seotud bioloogiliste varade suhtes, millest on maha arvatud prognoositavad müügikulud. Käesolevat standardit rakendatakse aga kooskõlas teiste standarditega, näiteks ümberhindluse mudel standardis IAS 16 *Materiaalne põhivara*, ümberhinnatud väärtuses (õiglases väärtuses) esitatud varade suhtes. Ümberhinnatud vara väärtuse võimaliku languse kindlaksmääramine sõltub õiglase väärtuse määramise alustest:

a) kui vara õiglane väärtus on turuväärtus, on ainus erinevus vara õiglase väärtuse ja selle õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, vara võõrandamisega otseselt kaasnevad lisakulud:

i) kui müügikulutused on ebaolulised, peab ümberhinnatud vara kaetav väärtus olema ligilähedane selle ümberhinnatud väärtusele (õiglasele väärtusele) või sellest suurem. Sel juhul on ebatõenäoline, et pärast ümberhindamisnõuete rakendamist ümberhinnatud vara väärtus langeb ja seega ei ole kaetavat väärtust vaja hinnata.

ii) kui müügikulutused on olulised, peab ümberhinnatud vara õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, olema väiksem kui selle õiglane väärtus. Seetõttu langeb ümberhinnatud vara väärtus, kui selle kasutusväärtus on väiksem kui ümberhinnatud väärtus (õiglane väärtus). Sel juhul rakendab majandusüksus pärast ümberhindamisnõuete rakendamist käesolevat standardit, et teha kindlaks vara väärtuse võimalik langus.

b) kui vara õiglase väärtuse määramise aluseks on muu kui turuväärtus, võib selle ümberhinnatud väärtus (õiglane väärtus) olla kaetavast väärtusest suurem või väiksem. Sellest tulenevalt rakendab majandusüksus pärast ümberhindamisnõuete rakendamist käesolevat standardit, et teha kindlaks vara väärtuse võimalik langus.

MÕISTED

6. ***Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:***

Aktiivne turg on turg, kus kehtivad kõik järgmised tingimused:

a) tooted, millega turul kaubeldakse, on homogeensed;

b) üldjuhul on mis tahes ajal võimalik leida huvitatud ostjaid ja müüjaid;

ja

c) hinnad on avalikkusele kättesaadavad.

Äriühenduse lepingukuupäev on kuupäev, millal ühinevad pooled jõuavad sisuliselt jõustava kokkuleppeni või, ametlikult registreeritud majandusüksuste puhul, see üldsusele teatavaks tehakse. Vaenuliku ülevõtmise korral on kõige varasemaks ühinevate poolte vahelise sisuliselt jõustava kokkuleppe saavutamise kuupäevaks kuupäev, millal piisav arv omandatava ettevõtte omanikke on leppinud omandava ettevõtte pakkumisega kontrolli omandamiseks omandatava ettevõtte üle.

Bilansiline maksumus on summa, milles vara kajastatakse pärast akumuleeritud amortisatsiooni ja vara väärtuse langusest tekkinud akumuleeritud kahjumite mahaarvamist.

Raha teeniv üksus on väikseim eristatav vararühm, millest tulenevad muudest varadest või vararühmadest suures osas sõltumatud raha laekumised.

Üldkasutatav vara on vara, välja arvatud firmaväärtus, mis annab panuse nii vaadeldava raha teeniva üksuse kui ettevõtte teiste raha teenivate üksuste tulevastesse rahavoogudesse.

Müügikulutused on vara või raha teeniva üksuse müügiga otseselt kaasnevad lisakulutused, v.a finantskulud ja tulumaksu kulu.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või muu summa, millega soetusmaksumus on finantsaruannetes asendatud, miinus selle lõppväärtus.

Amortisatsioon on vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale. (*)

Õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused on teadlike ja huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus vara või raha teeniva üksuse müügist saadav summa, millest on maha arvatud müügikulutused.

Kahjum väärtuse langusest on summa, mille võrra vara või raha teeniva üksuse bilansiline maksumus ületab selle vara kaetava väärtuse.

Vara või raha teeniva üksuse kaetav väärtus on selle kõrgeim õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, ja selle kasutusväärtus.

(*) Immateriaalse vara puhul kasutatakse "devalvatsiooni" mõiste asemel mõistet "amortisatsioon". Nendel mõistetel on sama tähendus.

Kasulik eluiga on:

a) kas periood, mille jooksul majandusüksus eeldatavalt vara kasutab; või

b) toodangu või muude samalaadsete ühikute arv, mida majandusüksus eeldatavasti varast saab.

Kasutusväärtus on tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus, mida loodetakse varast või raha teenivast üksusest saada.

VARA VÄÄRTUSE VÕIMALIKU LANGUSE KINDLAKSTEGEMINE

7. Paragrahvides 8-17 täpsustatakse, millal tuleb määrata kaetav väärtus. Kõnealustes nõuetes kasutatakse mõistet "vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Ülejäänud osa käesolevast standardist on struktureeritud järgmiselt:

   a) Paragrahvides 18-57 on esitatud kaetava väärtuse mõõtmise nõuded. Kõnealustes nõuetes kasutatakse samuti mõistet "vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes.

   b) Paragrahvides 58-108 esitatakse vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamise ja mõõtmise nõuded. Teiste varade peale firmaväärtuse väärtuse langemisest tekkinud kahjumi kajastamise ja mõõtmise nõudeid käsitletakse paragrahvides 58-64. Paragrahvid 65-108 puudutavad raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse väärtuse langemisest tekkinud kahjumi kajastamist ja mõõtmist.

   c) Paragrahvides 109-116 on sätestatud nõuded, mis käsitlevad vara või raha teeniva üksuse kohta eelmistel perioodidel kajastatud väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamist. Kõnealustes nõuetes kasutatakse jällegi mõistet "vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Paragrahvides 117-121 on esitatud lisanõuded üksiku varaobjekti kohta, paragrahvides 122 ja 123 raha teeniva üksuse kohta ja paragrahvides 124 ja 125 firmaväärtuse kohta.

   d) Paragrahvides 126-133 täpsustatakse varade ja raha teenivate üksuste väärtuse langemisest tekkinud kahjumit puudutava informatsiooni avalikustamine. Paragrahvides 134-137 täpsustatakse informatsiooni, mis puudutab raha teenivaid üksusi, kuhu väärtuse langemise kontrollimiseks on paigutatud firmaväärtus või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalne vara, avalikustamise lisanõuded.

8. Vara väärtus on langenud, kui selle bilansiline maksumus ületab selle kaetava väärtuse. Paragrahvides 12-14 kirjeldatakse mõningaid asjaolusid, mis viitavad vara väärtuse võimalikule langusele. Mõne taolise asjaolu esinemise korral peab majandusüksus koostama ametliku hinnangu kaetava väärtuse kohta. Käesolev standard ei näe ette, et majandusüksus peab kaetava väärtuse kohta koostama ametliku hinnangu, kui ei esine ühtegi asjaolu, mis viitaks väärtuse langemisele, v.a paragrahvis 10 kirjeldatud juhul.

9. ***Majandusüksus peab igal aruandekuupäeval hindama vara väärtuse võimalikule langemisele viitavate asjaolude esinemist. Iga sellise asjaolu esinemise korral peab majandusüksus hindama vara kaetavat väärtust.***

10. ***Olenemata sellest, kas on olemas väärtuse langemisele viitavaid asjaolusid, peab majandusüksus:***

    a) kontrollima piiramatu elueaga immateriaalse vara või veel mitte kasutuses oleva immateriaalse vara väärtuse langust kord aastas, võrreldes selle bilansilist maksumust kaetava väärtusega. Nimetatud väärtuse langemise kontrolli võib teostada ükskõik mis ajal tingimusel, et seda tehakse igal aastal samal ajal. Erinevate immateriaalsete varade väärtuse langemist võib kontrollida erinevatel aegadel. Kui aga immateriaalne vara võeti arvele antud aruandeperioodil, peab immateriaalse vara väärtuse langemist kontrollima enne antud aruandeperioodi lõppu.

IAS 36

b) kontrollima vastavalt paragrahvidele 80-99 äriühenduses omandatud firmaväärtuse väärtuse langemist kord aastas.

11. Üldjuhul on enne vara kasutuskõlblikuks muutumist raskem kindlalt määrata, kas immateriaalne vara suudab teenida tulevast majanduslikku kasu, mis kataks selle bilansilise maksumuse, kui pärast selle kasutuskõlblikuks saamist. Seepärast nähakse käesoleva standardiga ette, et majandusüksus kontrollib veel mitte kasutuskõlbliku immateriaalse vara bilansilist maksumust väärtuse languse osas vähemalt üks kord aastas.

12. ***Majandusüksus peab vara väärtuse võimalikule langusele viitava asjaolu hindamisel arvestama vähemalt järgmisi asjaolusid:***

Majandusüksusevälised informatsiooniallikad

a) vara turuväärtus on vähenenud perioodi jooksul märkimisväärselt rohkem kui aja möödumise või tavapärase kasutamise tulemusena võiks eeldada.

b) kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed ja majandusüksuse jaoks kahjulikud muutused tehnoloogia-, turu-, majandus- või õiguskeskkonnas, kus majandusüksus tegutseb, või turul, mis on varaga otseselt seotud.

c) turu intressimäärad või muud turul investeeringutelt saadava tulu määrad on kõnealuse perioodi jooksul suurenenud ning see mõjutab tõenäoliselt vara kasutusväärtuse arvutamisel kasutatavat diskontomäära ja vähendab oluliselt vara kaetavat väärtust.

d) majandusüksuse netovarade bilansiline maksumus on suurem selle turu kapitalisatsioonist.

Majandusüksusesisesed informatsiooniallikad

e) on olemas tõendid vara iganemise või füüsilise kahjustuse kohta.

f) kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed majandusüksuse jaoks kahjulikud muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Nende muutuste hulka kuuluvad nähtused nagu vara aegumine, tegevuste, millega vara on seotud, lõpetamine või ümberstruktureerimine, kavatsus võõrandada vara enne esialgselt plaanitud tähtaega ning immateriaalse vara kasuliku eluea määramine pigem piiratuks kui piiramatuks. (*)

g) ettevõttesisesest aruandlusest saadavad tõendid viitavad sellele, et vara majandusnäitajad on hetkel või tulevikus eeldatust halvemad.

13. Paragrahvis 12 esitatud loetelu ei ole täielik. Majandusüksus võib tuvastada teisi vara väärtuse langusele viitavaid asjaolusid ja ka siis peab majandusüksus määrama kindlaks vara kaetava väärtuse või, firmaväärtuse puhul, viima läbi väärtuse languse kontrolli vastavalt paragrahvidele 80-99.

14. Ettevõttesisesest aruandlusest tulenevate vara võimalikule väärtuse langusele viitavate tõendite hulka kuuluvad:

a) vara soetamisega seotud rahavood või hilisemad vara kasutamise või hooldamisega seotud rahalised vajadused, mis on algselt eelarvestatust märkimisväärselt suuremad;

b) varaga seotud tegelike neto rahavoogude või tegevuskasumi või -kahjumi märkimisväärne halvenemine võrreldes eelarvestatuga;

(*) Kui vara vastab kriteeriumidele, mille järgi liigitatakse vara müügiks hoitavaks (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks), ei kuulu nimetatud vara käesoleva standardi rakendusalasse ja seda arvestatakse vastavalt IFRSile 5 "Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad".

c) varaga seotud eelarvestatud neto rahavoogude või tegevuskasumi märkimisväärne vähenemine või eelarvestatud kahjumi märkimisväärne suurenemine;

või

d) aruandeperioodi näitajate lisamisel eelarvestatud näitajatele saadakse tulemuseks vara tegevuskahjumid või negatiivne neto rahavoog.

15. Nagu paragrahvis 10 on viidatud, näeb käesolev standard ette, et piiramatu kasuliku elueaga või veel mitte kasutuses oleva immateriaalse vara ja firmaväärtuse väärtuse langust tuleb kontrollida vähemalt kord aastas. Välja arvatud juhtudel, kui kehtivad paragrahvis 10 esitatud nõuded, rakendatakse tuvastamisel, kas on vajalik määrata kindlaks kaetav väärtus, olulisuse põhimõtet. Näiteks kui varasematest arvutustest ilmneb, et vara kaetav väärtus on märkimisväärselt suurem selle bilansilisest maksumusest, ei pea majandusüksus vara kaetavat väärtust ümber hindama, kui ei ole toimunud kõnealust erinevust kõrvaldavat sündmust. Samuti võib varasem analüüs näidata, et vara kaetav väärtus ei ole tundlik ühe (või mitme) paragrahvis 12 loetletud asjaolu suhtes.

16. Paragrahvi 15 iseloomustab järgmine näide: kui turu intressimäärad või muud turul investeeringutelt saadava tulu määrad on aruandeperioodi jooksul tõusnud, ei pea majandusüksus koostama ametlikku vara kaetava väärtuse hinnangut järgmistel juhtudel:

a) kui on ebatõenäoline, et kõnealuste turumäärade tõus mõjutab vara kasutusväärtuse arvestamisel kasutatavat diskontomäära. Näiteks ei pruugi lühiajaliste investeeringute intressimäärade tõus oluliselt mõjutada diskontomäärasid, mida kasutatakse pika kasuliku elueaga vara puhul.

b) kui on tõenäoline, et kõnealuste turumäärade suurenemine mõjutab vara kasutusväärtuse arvestamisel kasutatavat diskontomäära, kuid varasemast kaetava väärtuse tundlikkuse analüüsist ilmneb järgmine:

i) on ebatõenäoline, et kaetav väärtus olulise määral väheneks, sest tulevased rahavood tõenäoliselt suurenevad (näiteks võib majandusüksus mõningatel juhtudel olla võimeline tõendama, et ta korrigeerib oma tulusid turumäärade kasvu kompenseerimiseks);

või

ii) kaetava väärtuse vähenemise tagajärjel tekkiv oluline kahjum väärtuse langusest on ebatõenäoline.

17. Vara väärtuse võimalikule langusele viitav asjaolu võib osutada sellele, et kõnealuse vara järelejäänud kasulik eluiga, amortisatsioonimeetod või vara lõppväärtus tuleb üle vaadata ja korrigeerida vara suhtes rakendatava standardi alusel, isegi kui vara kohta ei kajastata kahjumit väärtuse langusest.

KAETAVA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE

18. Käesolevas standardis on kaetav väärtus defineeritud kui vara kõrgeim õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, ja selle kasutusväärtus. Paragrahvides 19-57 on esitatud kaetava väärtuse mõõtmise nõuded. Kõnealustes nõuetes kasutatakse mõistet “vara”, mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes.

19. Mõlema, nii õiglase väärtuse, millest on lahutatud müügikulutused, kui ka kasutusväärtuse määramine ei ole alati vajalik. Kui üks kõnealustest summadest ületab vara bilansilise maksumuse, ei ole vara väärtus langenud ja teist näitajat ei ole vaja hinnata.

IAS 36

20. Vara õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, määramine võib olla võimalik isegi juhul, kui vara aktiivsel turul ei müüda. Mõnikord ei ole siiski võimalik määrata õiglast väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused, sest puuduvad alused usaldusväärse hinnangu andmiseks teadlike ja huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus vara müügist saadava summa kohta. Taolisel juhul võib majandusüksus vara kaetava väärtusena kasutada selle kasutusväärtust.

21. Kui on põhjust uskuda, et vara kasutusväärtus ei ületa oluliselt selle õiglast väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused, võib vara kaetava väärtusena kasutada õiglast väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused. Seda tehakse sageli juhtudel, kui vara kavatsetakse võõrandada. Võõrandatava vara kasutusväärtus koosneb põhiliselt võõrandamisel saadavatest netol müügitulust, kuna on tõenäoline, et selle vara kasutamisest saadavad tulevased rahavood kuni selle võõrandamiseni on ebaolulise suurusega.

22. Kaetav väärtus määratakse konkreetsele varale, v.a juhtudel, kui sellest varast ei tulene muudest varadest või vararühmadest suures osas sõltumatuid raha laekumisi. Sel juhul määratakse kaetav väärtus selle raha teeniva üksuse kohta, kuhu kõnealune vara kuulub (vt paragrahvid 65–103), v.a järgmistel juhtudel:

a) vara õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, on suurem selle vara bilansilisest maksumusest;

või

b) vara kasutusväärtus on hinnangute kohaselt lähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha lahutatud müügikulutused, ning õiglast väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused, on võimalik kindlaks määrata.

23. Mõningatel juhtudel võivad hinnangud, keskväärtused ja lihtsustatud arvutused anda õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, või kasutusväärtuse määramisel ligilähedaselt samasuguseid tulemusi nagu käesolevas standardis esitatud üksikasjalikud arvutused.

Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara kaetava väärtuse mõõtmine

24. Vastavalt paragrahvile 10 tuleb piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara väärtuse langust kord aastas kontrollida, võrreldes selle bilansilist maksumust kaetava väärtusega, olenemata sellest, kas ilmneb väärtuse langusele viitavaid asjaolusid. Eelmisel perioodil tehtud kõige hilisemaid üksikasjalikke kalkulatsioone vara kaetava väärtuse suhtes võib kasutada vara väärtuse langemise kontrollimisel käesoleval perioodil arvestades, et kõik järgmised tingimused on täidetud:

a) kui immateriaalne vara ei teeni jätkuval kasutamisel iseseisvalt varadest või varade rühmast, kuhu antud immateriaalne vara kuulub, rahavooge, ning mille väärtuse langust kontrollitakse seetõttu kui raha teeniva üksuse ühe osa väärtuse langust, pole sellesse rühma kuuluvad varad ja kohustised alates viimasest kaetava väärtuse kalkulatsioonist oluliselt muutunud;

b) viimase kaetava väärtuse kalkulatisooni tulemuseks oli summa, mis ületas olulisel määral vara bilansilise maksumuse;

ning

c) tuginedes sündmuste ja muutunud olukordade analüüsile, mis on toimunud alates viimasest kaetava väärtuse kalkulatsioonist, võib arvata, et on vähe tõenäoline, et praegune kaetav väärtus on väiksem kui vara bilansiline maksumus.

Õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused

25. Parim tõend vara õiglase väärtuse kohta, millest on maha lahutatud müügikulutused, on mitteseotud osapoolte vahelises tehingus sõlmitud siduvas müügilepingus määratud hind, mida on korrigeeritud otseste müügikulutustega.

26. Kui siduv müügileping puudub, kuid varaga kaubeldakse aktiivsel turul, on vara õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, selle vara turuhind, millest arvatakse maha müügikulutused. Õiget turuhinda näitavad tavaliselt hetke pakkumishinnad. Kui ei ole kehtivaid hinnapakkumisi, võib õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, kindlaksmääramisel tugineda kõige hiljutisema tehingu hinnale, tingimusel, et tehingu kuupäeva ja hinnangu andmise kuupäeva vahelisel perioodil ei ole majandustingimused märkimisväärselt muutunud.

27. Kui vara kohta ei ole siduvat müügilepingut ja sellel varal puudub aktiivne turg, on õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, määramise aluseks parim kättesaadav informatsioon, mis väljendab summat, mida majandusüksus võib bilansipäeval saada vara võõrandamisel teadlike ja huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus pärast müügikulutuste mahaarvestamist. Kõnesoleva summa määramisel võtab majandusüksus arvesse hiljutiste sarnaste varade kohta sõlmitud ja sama tegevusalaga seotud tehingute tulemusi. Õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, ei väljenda sundmüüki, v.a juhul, kui juhtkond on sunnitud vara viivitamatult müüma.

28. Õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, määramisel arvatakse maha müügikulutused, välja arvatud juba kohustistena kajastatud kulutused. Kõnealusteks kulutusteks on näiteks juriidilised kulud, lõivud ja muud samalaadsed tehingumaksud, vara teisaldamise kulud ja vara müügikõlblikuks muutmisega seotud otsesed lisakulud. Töösuhte lõpetamise hüvitised (määratletud standardis IAS 19 *Hüvitised töövõtjatele*) ja äritegevuse vähenemise või reorganiseerimisega seotud kulud pärast vara võõrandamist ei kuulu vara müügiga otseselt kaasnevate lisakulutuste hulka.

29. Mõnikord nõuab vara võõrandamine ostjalt kohustise ülevõtmist ning vara ja kohustise kohta on olemas vaid üks õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused. Paragrahvis 78 selgitatakse kõnealuste juhtude käsitlemise korda.

Kasutusväärtus

30. ***Vara kasutusväärtuse arvutuses peavad olema näidatud järgmised elemendid:***

a) hinnang tulevastele rahavoogudele, mida majandusüksus varast saada loodab;

b) nende tulevaste rahavoogude arvatavad muutused summas ja ajastuses;

c) raha ajaväärtus, mida näitab praegune turu riskivaba intressimäär;

d) varas sisalduva ebakindluse talumise hind;

ning

e) muud faktorid, nagu ebalikviidsus, mida turul osalejad tulevaste rahavoogude, mida majandusüksus varast saada loodab, hindamisel esile tooksid.

31. Vara kasutusväärtuse hindamine hõlmab järgmisi etappe:

a) vara jätkuvast kasutamisest ja selle lõplikust võõrandamisest tulenevate tulevaste raha laekumiste ja väljamaksete hindamine;

ning

b) asjakohase diskontomäära rakendamine kõnealuste tulevaste rahavoogude suhtes.

IAS 36

32. Pargrahvi 30 punktides b), d) ja e) nimetatud elemendid võib esitada kui tulevase rahavoo korrektsiooni või kui diskontomäära korrektsiooni. Ükskõik millise viisi majandusüksus valib, et väljendada arvatavaid muutusi tulevase rahavoo summas ja ajastuses, peab tulemuseks olema tulevase rahavoo arvatav hetkeväärtus ehk kõigi võimalike tulemuste kaalutud keskmine. Lisas A on esitatud lisajuhised vara kasutusväärtuse mõõtmisel kasutatavate nüüdisväärtuse tehnikate kohta.

Tulevaste rahavoogude hindamise alused

33. ***Kasutusväärtuse mõõtmisel peavad majandusüksuse:***

a) rahavoogude prognoosid põhinema mõistlikel ja põhjendatud eeldustel, mis esindavad juhtkonna parimat hinnangut kõnealuse vara ülejäänud kasuliku eluea jooksul kehtivate majandustingimuste kohta. Suuremat tähtsust tuleb omistada üksusevälistele tõenditele.

b) rahavoogude prognoosid põhinema viimastel juhatuse poolt heaks kiidetud finantseelarvetel/-ennustusetel, kuid mitte hõlmama tulevastest ümberstruktureermistest või vara parandamistest tulenevaid eeldatavaid raha laekumisi ega väljamakseid. Kõnealustel eelarvetel/ennustustel põhinevad prognoosid peavad hõlmama maksimaalselt viit aastat, v.a juhul, kui pikem periood on põhjendatud.

c) eelarvete/ennustuste alusel tehtud prognoosid kõige viimaste finantseelarvete/-ennustustega hõlmatud perioodile järgnevate rahavoogude prognoosimisel olema üle kantud järgmistele aastatele, kasutades püsivat või vähenevat kasvumäära, v.a juhul, kui suurenev määr on põhjendatud. Kõnealune kasvumäär ei tohi ületada pikaajalist keskmist kasvumäära, mida rakendatakse majandusüksuse toodete, tegevusalade või sellise riigi või selliste riikide suhtes, kus majandusüksus tegutseb, ega sellise turu suhtes rakendatavat pikaajalist keskmist kasvumäära, kus kõnealust vara kasutatakse, v.a juhul, kui kõrgem määr on põhjendatud.

34. Juhatus hindab nende oletuste põhjendatust, millel põhinevad praeguste rahavoogude prognoosid, uurides eelnevate rahavoogude prognooside ja tegelike rahavoogude vaheliste erinevuste põhjusi. Juhatus tagab, et oletused, millel põhinevad praeguste rahavoogude prognoosid, on vastavuses eelnevate tegelike tulemustega juhul, kui pärast nimetatud tegelike rahavoogude tekkimist toimunud sündmused või olukorrad seda võimaldavad.

35. Üksikasjalikud, selged ja usaldusväärsed tulevaste rahavoogude eelarved/ennustused, mis on koostatud rohkem kui viie aasta pikkuse perioodi kohta, ei ole üldjuhul kättesaadavad. Seetõttu põhinevad tulevasi rahavooge käsitlevad juhtkonna hinnangud kõige viimastel, kuni viit aastat käsitlevatel eelarvetel/ennustustel. Juhtkond võib kasutada rohkem kui viie aasta pikkust perioodi hõlmavatel finantseelarvetel/-ennustustel põhinevaid rahavoogude prognoose, kui ollakse kindel, et kõnealused prognoosid on usaldusväärsed, ja kui juhtkond on varasemate kogemuste põhjal tõendanud oma suutlikkust ennustada täpselt rahavoogusid sellise pikema perioodi kohta.

36. Rahavoogude prognoosimisel vara kasuliku eluea lõpuni kantakse finantseelarvetel/-ennustustel põhinevad rahavoo prognoosid kasvumäära abil üle järgmistele aastatele. Kõnesolev määr on püsiv või vähenev, v.a juhul, kui suurenev määr on kooskõlas toote või tegevusala elutsüklit iseloomustava objektiivse informatsiooniga. Vajaduse korral on kasvumäär null või negatiivne.

37. Soodsate tingimuste korral tuleb turule tõenäoliselt konkurente, kes piiravad kasvu. Seetõttu on majandusüksusel raske mineviku keskmist kasvumäära pikema aja (nt kahekümne aasta) jooksul ületada nende toodete, tegevusalade või riigi või riikide puhul, kus majandusüksus tegutseb või turu puhul, kus kõnealust vara kasutatakse.

38. Finantseelarvetest/-ennustustest saadava informatsiooni kasutamisel võtab majandusüksus arvesse, kas kõnealune informatsioon väljendab mõistlikke ja põhjendatud eeldusi ning kas see esindab juhtkonna parimat hinnangut kõnealuse vara ülejäänud kasuliku eluea jooksul kehtivate majandustingimuste kohta.

39. ***Tulevaste rahavoogude hinnangud peavad sisaldama järgmist:***

a) vara jätkuvast kasutamisest tulenevate raha laekumise prognoosid;

b) prognoosid raha väljamaksete kohta, mis paratamatult kaasnevad vara jätkuvast kasutamisest tulenevate raha laekumise tekitamisega (sh vara kasutamiskõlblikuks muutmisega seotud raha väljamaksed) ning mis on otseselt seotud varaga ja mida saab põhjendatult ja järjepidevalt sellele jaotada;

ning

c) võimalikud neto rahavood, mis saadakse (või makstakse) vara võõrandamisel selle kasuliku eluea lõpus.

40. Tulevaste rahavoogude hinnangud ja diskontomäär väljendavad järjekindlaid oletusi üldisest inflatsioonist põhjustatud hinnatõusude kohta. Sellest tulenevalt, kui diskontomäär sisaldab üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude mõju, on tulevaste rahavoogude hinnangud antud nominaalväärtuses. Kui diskontomäär ei sisalda üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude mõju, on tulevaste rahavoogude hinnangud antud reaalväärtuses (kuid sisaldavad tulevasi spetsiifilisi hinnatõuse ja –langusi).

41. Raha väljamaksete prognoosid hõlmavad vara igapäevase kasutamisega seotud väljaminekuid ja tulevasi üldkulusid, mida saab põhjendatud ja järjepidaval alusel vara kasutamisega otseselt või kaudselt seostada.

42. Kui vara bilansiline maksumus ei sisalda kõiki selle vara kasutus- või müügivalmiduseks vajalikke väljaminekuid, sisaldab tulevaste raha väljamaksete hinnang kõiki selliseid täiendavaid raha väljamakseid, mis oletatavasti tekivad enne kõnealuse vara kasutus- või müügivalmisust. Näiteks on see nii ehitamisjärgus oleva hoone või lõpule viimata arendusprojekti korral.

43. Topeltarvestuse vältimiseks ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud järgmist:

a) raha laekumised varadest, mille rahalaekumised on suures osas sõltumatud vaatlusalusest varast tulenevatest rahalaekumistest (nt sellised finantsvarad nagu nõuded);

ning

b) raha väljamaksed, mis on seotud kohustistena kajastatud kohustustega (nt võlad, pensionid või eraldised).

44. ***Vara tulevasi rahavoogusid tuleb hinnata selle vara hetkeseisukorra alusel. Tulevaste rahavoogude hinnangud ei tohi sisaldada prognoositavaid tulevasi rahalaekumisi ega väljamakseid, mis eeldatavasti tulenevad järgmisest:***

a) tulevasest restruktureerimisest, mida majandusüksus ei ole veel kohustunud läbi viima;

või

b) vara töövõime parandamisest.

45. Kuna vara tulevasi rahavoogusid hinnatakse hetkeseisukorra alusel, ei väljenda vara kasutusväärtus järgmist:

a) tulevased raha väljamaksed, kulude kokkuhoid (nt personalikulude vähendamine) või kasu, mida eeldatavalt saadakse tulevasest restruktureerimisest, mida majandusüksus ei ole veel kohustunud läbi viima;

või

b) tulevased raha välajamaksed vara töövõime parandamiseks või taolistest väljamaksetest tulenevad eeldatavad raha laekumised.

46. Restruktureerimine on juhtkonna poolt kavandatav ja kontrollitav programm, mis oluliselt muudab majandusüksuse äritegevuse ulatust või teostamise viisi. Standardis IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* antakse täpsustavaid juhiseid, kuidas määratleda majandusüksuse kohustust restruktureerimise läbiviimiseks.

47. Kui majandusüksus on kohustatud restruktureerimise läbi viima, võib kõnealune restruktureerimine mõjutada mõningaid varasid. Kui majandusüksus on kohustatud restruktureerima, siis:

a) kasutusväärtuse määramisel kajastatakse raha laekumiste ja väljamaksete hinnangutes kulude kokkuhoidu ja muud restruktureerimisest saadavat kasu (tuginedes kõige viimastele juhtkonna heakskiidetud finantseelarvetele/-ennustustele);

ning

b) restruktureerimiseraldis sisaldab kooskõlas standardiga IAS 37 restruktureerimisega seotud tulevaste raha väljamaksete hinnanguid.

Näide 5 iseloomustab tulevase restruktureerimise mõju kasutusväärtuse arvutamisele.

48. Seni kuni majandusüksus teeb raha väljamakseid, mis on seotud vara töövõime parandamisega, ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud eeldatavaid tulevasi raha laekumisi, mida loodetakse saada raha väljamaksetega seotud majandusliku kasu tõusust (vt näidet 6).

49. Tulevaste rahavoogude hinnangud sisaldavad tulevasi raha väljamakseid, mis on vajalikud majandusliku kasu säilitamiseks, mida loodetakse saada varast selle praeguses seisukorras. Kui raha teeniv üksus koosneb erinevate kasulike eluigadega varadest, mis üksuse jätkuva töötamise seisukohalt on kõik väga olulised, peetakse üksusega seotud tulevaste rahavoogude hindamisel lühemate eluigadega varade asendamist osaks üksuse igapäevasest kasutamisest. Samuti peetakse ka varade puhul, mis koosnevad erinevate kasulike eluigadega osadest, lühemate eluigadega osade asendamist varast saadava tulevaste rahavoogude hindamisel osaks vara igapäevasest kasutamisest.

50. ***Tulevaste rahavoogude hinnangud ei sisalda järgmist:***

a) finantseerimistegevusest tulenevad raha laekumised ja väljamaksed;

või

b) tulumaksuna laekunud või väljamakstud summad.

51. Eeldatavad tulevased rahavood väljendavad eeldusi, mis on kooskõlas diskontomäära määramise viisiga. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda või eiratakse seda. Et eeldatavate tulevaste rahavoogude diskonteerimisel võetakse arvesse raha hetkeväärtust, ei sisalda kõnealused rahavood finantseerimistegevusest tulenevaid raha laekumisi ega väljamakseid. Et diskontomäär määratakse enne maksustamist, hinnatakse tulevasi rahavoogusid samuti enne maksustamist.

52. ***Vara võõrandamisest saadava (või makstava) neto rahavoo hinnang kõnealuse vara kasuliku eluea lõpus on summa, mida majandusüksus loodab saada vara müügist teadlike ja huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus pärast prognoositavate müügikulutuste mahaarvestamist.***

53. Vara võõrandamisest saadava (või makstava) neto rahavoo hinnang kõnealuse vara kasuliku eluea lõpus määratakse sarnaselt vara õiglasele väärtusele, millest on maha lahutatud müügikulutused, välja arvatud juhtudel, kui neto rahavoogude hindamisel:

a) majandusüksus kasutab hinnangu koostamise päeval kehtivaid kasuliku eluea lõppu jõudnud sarnaste ja samalaadsetes tingimustes kasutatud varade hindasid.

b) majandusüksus korrigeerib kõnealuseid hindu vastavalt üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude ja tulevaste spetsiifiliste hinnatõusude või -languste mõjule. Kui vara jätkuvast kasutamisest tulenevate tulevaste rahavoogude hinnangutes ja diskontomäärades ei ole arvesse võetud üldise inflatsiooni mõju, ei võta majandusüksus kõnealust mõju arvesse ka võõrandamisest tulenevate neto rahavoogude hindamisel.

Tulevased rahavood välisvaluutas

54. Tulevasi rahavooge hinnatakse valuutas, milles need tekivad, ja seejärel diskonteeritakse need kõnealusele valuutale vastava diskontomääraga. Majandusüksus arvestab hetkeväärtuse ümber, kasutades kasutusväärtuse hindamispäeval kehtivat hetke vahetuskurssi.

Diskontomäär

55. ***Diskontomäär(ad) on maksueelne (maksueelsed) määr(ad), mis väljendab (väljendavad) praeguseid turuhinnanguid järgmiste nähtuste suhtes:***

a) raha ajaväärtus;

ning

b) varaga, mille tulevaste rahavoogude hinnanguid pole korrigeeritud, seotud iseloomulik risk.

56. Määr, mis väljendab raha hetkeväärtuse turusuundumusi ja varaga seotud eririske, on tulumäär, mida investorid nõuaksid, kui neil tuleks valida investeering, mis tekitaks summa, ajastuse ja riskiprofiili poolest samasuguseid rahavooge nagu majandusüksus eeldab kõnealuse vara puhul. Sellise määra prognoosimisel kasutatakse sarnaste varade turutehingutele omast määra või võetakse aluseks üht sarnase teenustepotentsiaali ja riskidega vara (või varaportfelli) omava majandusüksuse kaalutud keskmine kapitali maksumus. Vara kasutusväärtuse mõõtmiseks kasutatud diskontomäär(ad) ei väljenda riske, mille suhtes tulevaste rahavoogude hinnanguid on korrigeeritud. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda.

57. Kui vara spetsiifilist määra ei ole võimalik turul otseselt määrata, kasutab majandusüksus diskontomäära prognoosimisel asemikke. Lisa A sisaldab lisajuhiseid diskontomäära hindamiseks taolistes olukordades.

VÄÄRTUSE LANGUSEST TEKKINUD KAHJUMI KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

58. Paragrahvides 59-64 sätestatakse üksiku varaobjekti, mis pole firmaväärtus, väärtuse langusest tekkinud kahjumite kajastamise ja mõõtmise nõuded. Raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamist ja mõõtmist käsitletakse paragrahvides 65-108.

59. ***Vara bilansilist maksumust tuleb vähendada selle kaetava väärtuseni ainult juhul, kui vara kaetav väärtus on väiksem kui selle bilansiline maksumus. Sellist vähendamist nimetatakse kahjumiks väärtuse langusest.***

60. ***Väärtuse langusest tekkinud kahjum tuleb koheselt kajastada kasumis või kahjumis, v.a juhul, kui vara arvestatakse selle ümberhinnatud väärtuses kooskõlas mõne muu standardiga (nt kooskõlas IASis 16* Materiaalne põhivara *esitatud ümberhindluse mudeliga). Kõnealuse teise standardi kohaselt tuleb ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit käsitada ümberhindluse vähendamisena.***

61. Mitteümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum tuleb kajastada kasumis või kahjumis. Ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse siiski otseselt kõnealuse vara ümberhindluse reservis niivõrd, kuivõrd väärtuse langusest tekkinud kahjum ei ületa samast varast tulenevat ümberhindlusreservis sisalduvat summat.

62. ***Kui prognoositud kahjum väärtuse langusest on suurem selle vara bilansilisest maksumusest, peab majandusüksus kajastama kohustist ainult juhul, kui seda nõuab mõni muu standard.***

63. ***Pärast väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamist tuleb korrigeerida vara amortisatsioonikulu tulevastel perioodidel nii, et vara muudetud bilansiline maksumus, millest on maha arvatud lõppväärtus (kui see on olemas), jaotatakse süstemaatiliselt kogu selle ülejäänud kasulikule elueale.***

64. Väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamisel määratakse kõik sellega seotud edasilükkunud tulumaksu varad või kohustised vastavalt standardile IAS 12 *Tulumaks* vara muudetud bilansilise maksumuse ja maksustamisbaasi võrdlemise teel (vt näide 3).

RAHA TEENIV ÜKSUS JA FIRMAVÄÄRTUS

65. Paragrahvides 66–108 sätestatakse raha teeniva varaüksuse kindlaksmääramise ning raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse bilansilise maksumuse määramise ja väärtuse langusest tekkinud kahjumite kajastamise nõuded.

Raha teeniva varaüksuse kindlaks tegemine

66. ***Vara väärtuse võimalikule langusele viitava asjaolu korral tuleb hinnata üksiku varaobjekti kaetav väärtus. Kui üksiku varaobjekti kaetavat väärtust ei ole võimalik hinnata, peab majandusüksus määrama selle raha teeniva varaüksuse kaetava väärtuse, kuhu kõnealune varaobjekt kuulub (raha teeniv varaüksus).***

67. Üksiku varaobjekti kaetavat väärtust ei saa määrata järgmistel juhtudel:

a) vara hinnatav kasutusväärtus ei ole ligilähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha lahutatud müügikulutused (nt kui vara jätkuvast kasutamisest tulenevaid tulevasi rahavoogusid ei saa hinnata ebaoluliseks);

ning

b) varast ei tulene raha laekumisi, mis on suures osas sõltumatud muudest varadest tulenevatest laekumistest.

Sel juhul võidakse määrata ainult raha teeniva varaüksuse kasutusväärtus ja sellest tulenevalt ka kaetav väärtus.

Näide

Kaevandusettevõttel on eraraudtee, mis toetab kaevandustegevust. Seda eraraudteed saaks müüa vaid utiliväärtusega ja sellest ei tulene raha laekumisi, mis oleksid suures osas sõltumatud kõnealuse kaevanduse muudest varadest tulenevatest laekumistest.

Eraraudtee kaetava väärtuse hindamine ei ole võimalik, sest selle kasutusväärtust ei ole võimalik määrata ja see erineb tõenäoliselt selle utiliväärtusest.Seetõttu hindab ettevõte selle raha teeniva üksuse, kuhu eraraudtee kuulub, (s.t kogu kaevanduse) kaetava väärtuse.

68. Nagu paragrahvis 6 määratletud, on raha teeniv varaüksus kõige väiksem kõnealust vara hõlmav vararühm, millest tulenevad raha laekumised, mis on suures osas sõltumatud muudest varadest või vararühmadest tulenevatest laekumistest. Raha teeniva varaüksuse kindlaksmääramisel on vaja anda hinnang. Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik määrata, määrab majandusüksus kindlaks väikseima vararühma, millest tulenevad suures osas sõltumatud raha laekumised.

Näide

Bussifirma osutab kohaliku omavalitsusega sõlmitud lepingu kohaselt teenust minimaalselt viiel erineval marsruudil. Iga marsruudiga seotud varasid ja igast marsruudist tulenevaid rahavoogusid on võimalik eraldi kindlaks määrata. Üks marsruutidest tegutseb märkimisväärse kahjumiga.

Kuna ettevõttel ei ole võimalik oma tegevust piirata ühegi bussiliini arvelt, on selle väikseim eristatav raha laekumiste tase, mis on suures osas sõltumatud teiste vararühmade laekumistest, viie bussiliini teenitava raha laekumised kokku. Iga liini raha teenivaks üksuseks on bussifirma tervikuna.

69. Raha laekumised on raha ja raha ekvivalentide laekumised, mis saadakse majandusüksuse välistelt osapooltelt. Määrates kindlaks, kas varast (või vararühmast) tulenevad raha laekumised on suures osas sõltumatud muudest varadest (või vararühmadest) tulenevatest raha laekumistest, võtab majandusüksus arvesse mitmeid erinevaid tegureid, sh seda, kuidas juhtkond kontrollib majandusüksuse tegevust (nt tootegruppide, tegevusvaldkondade, asukohtade või piirkondade kaupa) või seda, kuidas juhtkond teeb majandusüksuse varade või tegevuse jätkamist või lõpetamist käsitlevaid otsuseid. Näites 1 on esitatud raha teeniva üksuse kindlaksmääramise näited.

70. ***Kui vara või vararühma toodangul on aktiivne turg, tuleb kõnealune vara või vararühm kindlaks määrata raha teeniva üksusena, isegi kui osa toodangust või kogu toodang kasutatakse ettevõttesiseselt. Kui varast või raha teenivast üksuset tulenevaid rahavooge mõjutavad üksusesisesed siirdehinnad, kasutab majandusüksus juhatuse parimaid mitteseotud osapoolte vahelises tehingus saavutatavate tulevas(t)e hinna (hindade) hinnanguid, hinnates:***

a) tulevasi raha laekumisi, mida kasutatakse vara või raha teeniva üksuse kasutusväärtuse määramisel;

ning

b) tulevasi raha väljamakseid, mida kasutatakse kõigi muude varaobjektide või raha teenivate üksuste, mida mõjutavad üksusesisesed siirdehinnad, kasutusväärtuse määramisel.

71. Kui majandusüksuse teised üksused kasutavad vara või vararühmade kogu toodangut või osa sellest (nt tooteid tootmisprotsessi vaheetapis), moodustab kõnealune vara või vararühm eraldi raha teeniva üksuse, kui majandusüksusel oleks võimalik müüa kõnealust toodangut aktiivsel turul. Selle põhjuseks on asjaolu, et kõnealusel varal või vararühmal oleks võimalik tekitada raha laekumisi, mis oleksid suures osas sõltumatud muudest varadest või vararühmadest tulenevatest laekumistest. Kasutades finantseelarvetel/-ennustustel põhinevat informatsiooni, mis puudutab taolist raha teenivat üksust või ükskõik millist muud vara või raha teenivat üksust, mida mõjutavad üksusesisesed siirdehinnad, koorigeerib majandusüksus taolist informatsiooni juhul, kui üksusesisesed siirdehinnad ei väljenda juhatuse mitteseotud osapoolte vahelises tehingus saavutatavate tulevaste hindade parimat hinnangut.

72. ***Raha teeniv üksus tuleb perioodide kaupa järjepidevalt kindlaks määrata sama vara või samade varaliikide osas, v.a juhul, kui muudatus on põhjendatud.***

73. Kui majandusüksus otsustab, et vara kuulub eelmistest perioodidest erinevasse raha teenivasse üksusesse või et raha teenivasse varaüksusesse kuuluvad varaliigid on muutunud, nõuab paragrahv 130 raha teeniva üksusega seotud informatsiooni avalikustamist, kui seoses raha teeniva üksusega on kajastatud või tühistatud väärtuse langusest tekkinud kahjum.

Raha teeniva üksuse kaetav väärtus ja bilansiline maksumus

74. Raha teeniva üksuse kaetav väärtus on kas selle raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, või kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb neist on suurem. Raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramisel loetakse paragrahvides 19–57 sisalduvad viited "varale" viitena "raha teenivale üksusele".

75. ***Raha teeniva üksuse bilansiline maksumus tuleb määrata kooskõlas raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramisega.***

76. Raha teeniva üksuse bilansiline maksumus:

a) sisaldab ainult nende varade bilansilist maksumust, mis on otseselt seotud raha teeniva üksusega või mida saab põhjendatult või järjepidevalt sellele jaotada ning mis tekitab raha teeniva üksuse kasutusväärtuse määramisel kasutatud tulevasi raha laekumisi;

ning

b) ei sisalda ühegi kajastatud kohustise bilansilist maksumust, v.a juhul, kui raha teeniva üksuse kaetavat väärtust ei saa määrata ilma sellist kohustist arvesse võtmata.

Seda sellepärast, et raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, ja kasutusväärtus määratakse kindlaks, jättes välja rahavood, mis on seotud varadega, mis ei kuulu antud raha teenivasse üksusesse, ning kohustised, mis on juba kajastatud (vt paragrahvid 28 ja 43).

77. Kui varad rühmitatakse nende väärtuse kaetavuse hindamiseks, on oluline arvestada raha teeniva üksuse alla kõik varad, mis tekitavad asjakohaseid raha laekumisi. Vastasel juhul võib raha teeniva üksuse väärtus näida täielikult kaetuna, kuigi tegelikult esineb kahjum väärtuse langusest. Mõnikord ei ole teatavaid varasid võimalik põhjendatult ja järjepidevalt jaotada raha teenivale üksusele isegi siis, kui need aitavad tekitada raha teeniva üksuse eeldatavaid tulevasi rahavoogusid. See on tõenäoline firmaväärtuse või üldkasutatava vara, näiteks peakontori varade puhul. Paragrahvides 80-103 selgitatakse, kuidas käsitleda kõnealuseid varasid raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimisel.

78. Raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramisel võib olla vaja arvestada mõningaid kajastatud kohustisi. Selline olukord võib tekkida, kui raha teeniva üksuse võõrandamine nõuab ostjalt kohustise ülevõtmist. Sel juhul on raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, (või lõplikust võõrandamisest tulenev eeldatav rahavoog) raha teeniva üksuse varade eeldatava müügihind koos kohustisega, millest arvestatakse maha müügikulutused. Raha teeniva üksuse bilansilise maksumuse ja kaetava väärtuse põhjendatud võrdlemiseks arvatakse raha teeniva üksuse kasutusväärtuse ja bilansilise maksumuse määramisel maha kohustise bilansiline maksumus.

Näide

Ettevõttel on kaevandus riigis, mille õigusaktid nõuavad omanikult kaevanduskoha taastamist kaevandustegevuse lõpetamisel. Taastamiskulu sisaldab katendi taastamist, mis tuleb eemaldada enne kaevandustegevuse alustamist. Katendi taastamiskulude eraldis kajastati vahetult pärast katendi eemaldamist. Vastav summa kajastati kaevandamiskulude osana ja amortiseeritakse kaevanduse kasuliku eluea jooksul. Taastamiskulude eraldise bilansiline maksumus on 500 VÜ (*), mis on võrdne taastamiskulude nüüdisväärtusega.

Ettevõte kontrollib kaevanduse väärtuse langust. Kaevanduse raha teenivaks üksuseks on kaevandus tervikuna. Ettevõttele on tehtud mitmeid pakkumisi kaevanduse ostmiseks hinnaga umbes 800 VÜ. See hind väljendab, et ostja võtab üle kohustuse taastada katend. Kaevanduse müügiga seotud kulutused on ebaolulised. Kaevanduse kasutusväärtus on umbes 1 200 VÜ, mis ei sisalda taastamiskulusid. Kaevanduse bilansiline maksumus on 1 000 VÜ.

Raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, on 800 VÜ. See summa arvestab juba ettenähtud taastamiskuludega. Selle tulemusena määratakse raha teeniva üksuse kasutusväärtus pärast taastamiskulude mahaarvestamist ja selle hinnanguliseks suuruseks on 700 VÜ (1 200 VÜ miinus 500 VÜ). Raha teeniva üksuse bilansiline maksumus on 500 VÜ, mis on kaevanduse bilansiline maksumus (1 000 VÜ) miinus taastamiskulude eraldise bilansiline maksumus (500 VÜ). Seega ületab raha teeniva üksuse kaetav väärtus selle bilansilise maksumuse.

79. Praktilistel põhjustel määratakse raha teeniva üksuse kaetav väärtus mõnikord pärast seda, kui on arvesse võetud ka raha teeniva üksuse alla mittekuuluvaid varasid (nt nõudeid või muid finantsvarasid) või kajastatud kohustisi (nt võlgu, pensione või muid eraldisi). Sel juhul suureneb raha teeniva üksuse bilansiline maksumus kõnealuste varade bilansilise maksumuse võrra ja väheneb kõnealuste kohustiste bilansilise maksumuse võrra.

Firmaväärtus

Firmaväärtuse jaotamine raha teenivatele üksustele.

80. ***Väärtuse languse kontrollimise eesmärgil jaotatakse äriühenduses omandatud firmaväärtus alates omandamise kuupäevast iga omandava majandusüksuse raha teenivale üksusele või raha teenivate üksuste rühmadele, mis eeldatavalt saavad ühenduse sünergiast kasu, olenemata sellest, kas omandatava majandusüksuse varad või kohustised kantakse üle nendele üksustele või üksuste rühmadele. Üksus või üksuste rühm, millele firmaväärtus jagatakse:***

a) esindab firmaväärtuse kontrollimise majandusüksuse madalaimat taset, mida juhatamise eesmärkidel teostatakse;

ning

***b) ei ole suurem segemendist, mis põhineb kas majandusüksuse segmendiaruandluse põhiformaadil või lisaformaadil, mis on määratud kindlaks kooskõlas standardiga IAS 14* Segmendiaruandlus.**

81. Äriühenduses omandatud firmaväärtus on tasu, mida omandav ettevõte maksab eeldatava tulevase majandusliku kasu eest, mida ta saab vara eest, mida pole võimalik individuaalselt eristada ega eraldi kajastada. Firmaväärtus ei tekita iseseisvalt, teistest varadest või vara rühmadest eraldi rahavooge ja osaleb tihti raha teenivate hulgiüksuste rahavoogude tekkes. Firmaväärtust ei ole vahel konkreetsel alusel võimalik igale raha teenivale üksusele eraldi jaotada, vaid ainult raha teenivate üksuste rühmadele. Tulemuseks on, et firmaväärtuse kontrollimise madalaim tase majandusüksuses, mida juhatamise eesmärkidel teostatakse, hõlmab vahel hulga raha teenivaid üksusi, mis on firmaväärtusega seotud, aga millele seda ei saa jaotada. Paragrahvides 83-99 esinevad viiteid rahateenivatele üksustele, millele firmaväärtus jaotatakse, tuleb mõista ka kui viiteid raha teenivate üksuste rühmadele, millele firmaväärtus jaotatakse.

(*) Käesolevas standardis fikseeritakse rahalised summad "valuutaühikutes" (VÜ).

82. Paragrahvis 80 esitatud nõuete rakendamise tulemusena kontrollitakse firmaväärtuse väärtuse langust tasemel, mis väljendab viisi, kuidas majandusüksus oma tegevust korraldab ja mis on loomulikult seotud firmaväärtusega. Seetõttu pole lisaaruandlussüsteemide välja töötamine tavaliselt vajalik.

83. Raha teeniv üksus, millele firmaväärtus väärtuse languse kontrollimiseks jaotatakse ei tohi olla samal tasemel, mis üksus, millele firmaväärtus kooskõlas standardiga IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* jaotatakse, eesmärgiga mõõta välisvaluuta kasumit ja kahjumit. Näiteks kui majandusüksus peab välisvaluuta kasumi ja kahjumi mõõtmise eesmärgil jaotama firmaväärtuse vastavalt standardile IAS 21 suhteliselt madalal tasemel, ei pea majandusüksus kontrollima firmaväärtuse väärtuse langust samal tasemel, v.a juhul, kui samal ajal kontrollitakse sellel tasemel firmaväärtust ka juhatuse eesmärkidel.

84. ***Kui äriühenduses omandatud firmaväärtuse esmast jaotamist ei suudeta lõpetada enne aruandeperioodi lõppu, millal äriühendus jõustus, peab esmase jaotamise lõpetama enne esimese aruandeperioodi lõppu, mis algab pärast omandamise kuupäeva.***

85. Kui äriühendust saab aruandeperioodi lõpus, millal see ühendus jõustus, arvele võtta vaid tinglikult, peab vastavalt standardile IFRS 3 *Äriühendused* omandav majandusüksus:

a) ühenduse arvele võtma, kasutades tinglikke väärtusi;

ning

b) kajastama kõik tinglike väärtuste korrektsioonid, lõpetades kaheteistkümne kuu jooksul pärast omandamise kuupäeva esmase arvelevõtmise.

Taolistes tingimustes võib osutuda võimatuks ka äriühenduses omandatud firmaväärtuse esmase jaotamise lõpetamine enne aruandeperioodi lõppu, millal see ühendus jõustus. Taolisel juhul avalikustab majandusüksus paragrahviga 133 nõutud informatsiooni.

86. ***Kui firmaväärtus on jaotatud raha teenivale üksusele ja majandusüksus selle üksuse tegevuse lõpetab, peab lõpetatud tegevusega seotud firmaväärtust:***

a) tegevuse lõpetamise kasumi või kahjumi määramisel sisaldama tegevuse bilansiline maksumus;

ning

b) mõõtma lõpetatud tegevuse suhteliste väärtuste ja alles jäänud raha teeniva üksuse osa põhjal, v.a juhul, kui majandusüksus suudab tõestada, et mõni muu meetod väljendab lõpetatud tegevusega seotud firmaväärtust paremini.

Näide

Majandusüksus müüb 100 VÜ eest tegevuse, mis oli osa raha teenivast üksusest, millele firmaväärtus oli jaotatud. Sellele üksusele jaotatud firmaväärtust ei saa, v.a tinglikult, eristada ega seostada mõne muu varade rühmaga antud üksusest madalmal tasemel. Alles jäänud raha teeniva üksuse osa kaetav väärtus on 300 VÜ.

Kuna raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtust ei saa konkreetselt eristada ega seostada varade rühmaga antud üksusest madalamal tasemel, mõõdetakse lõpetatud tegevusega seotud firmaväärtust lõpetatud tegevuse suhteliste väärtuste ning alles jäänud üksuse osa alusel. Seega sisaldab müüdud tegevuse bilansiline maksumus 25 % raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtusest.

87. ***Kui majandusüksus reorganiseerib oma aruandlusstruktuuri nii, et ühe või rohkem raha teeniva üksuse, millele firmaväärtus on jaotatud, ülesehitus muutub, jaotatakse firmaväärtus ümber muutunud üksustele. Taoline ümberjaotus tehakse kasutades suhtelisi väärtusi sarnaselt sellele, kui majandusüksus lõpetab ühe tegevuse raha teenivas üksuses, v.a juhul, kui majandusüksus suudab tõestada, et mõni muu meetod on reorganiseeritud üksustega seotud firmaväärtuse väljendamiseks parem.***

Näide

Firmaväärtus on jaotatud raha teenivale üksusele A. Üksusele A jaotatud firmaväärtust ei saa, v.a tinglikult, eristada ega seostada mõne muu varade rühmaga A-st madalamal tasemel. A jagatakse ja integreeritakse kolme teise raha teenivasse üksusesse B, C ja D.

Kuna üksusele A jaotatud firmaväärtust ei saa konkreetselt eristada ega seostada muu varade rühmaga A-st madalamal tasemel, jaotatakse see ümber üksustele B, C ja D A kolme osa suhteliste väärtuste alusel, enne kui need integreeritakse üksustesse B, C ja D.

Firmaväärtust omavate raha teenivate üksuste väärtuse languse kontroll

88. ***Nagu on kirjeldatud paragrahvis 81, tuleb juhul, kui firmaväärtus on seotud raha teeniva üksusega, aga pole sellele üksusele jaotatud, antud üksuse väärtuse langust alati kontrollida, kui ilmneb viiteid, et üksuse väärtus võib olla langenud, võrreldes üksuse bilansilist maksumust, millest on välja arvatud firmaväärtus, selle kaetava väärtusega. Väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.***

89. Kui paragrahvis 88 kirjeldatud raha teeniv üksus sisaldab oma bilansilises maksumuses ka piiratud kasuliku elueaga immateriaalset vara või immateriaalset vara, mis ei ole veel kasutuses, ning selle vara väärtuse langust saab kontrollida ainult osana raha teenivast üksusest, näeb paragrahv 10 ette, et ka taolise üksuse väärtuse langust tuleb kord aastas kontrollida.

90. ***Raha teeniva üksuse väärtuse langust, millele firmaväärtus on jaotatud, tuleb kontrollida kord aastas ja alati, kui ilmneb viiteid sellele, et üksuse väärtus võib olla langenud, võrreldes üksuse bilansilist maksumust, mis sisaldab ka firmaväärtust, selle kaetava väärtusega. Kui üksuse kaetav väärtus on suurem üksuse bilansilisest maksumusest, ei ole üksuse ega sellele jaotatud firmaväärtuse väärtus langenud. Kui üksuse bilansiline maksumus on suurem üksuse kaetavast väärtusest, peab majandusüksus kooskõlas paragrahviga 104 kajastama väärtuse langusest tekkinud kahjumi.***

Vähemusosalus

91. Vastavalt IFRSile 3 esindab äriühenduses kajastatud firmaväärtus pigem emaettevõtte osaluse põhjal emaettevõtte poolt omandatud firmaväärtust kui emaettevõtte poolt äriühenduse tulemusena kontrollitavat firmaväärtuse summat. Seega ei kajastata emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes vähemusosalistele jaotatud firmaväärtust. Kui raha teenivas üksuses, millele firmaväärtus on jaotatud, on vähemusosalus, hõlmab taolise üksuse bilansiline maksumus:

a) nii emaettevõtte osalust kui ka vähemusosalust eristatavas üksuse netovaras;

ning

b) emaettevõtte osalust firmaväärtuses.

Osa käesoleva standardi määrangu kohase raha teeniva üksuse kaetavast väärtusest võib omistada firmaväärtusena vähemusosalistele.

92. Seetõttu peab firmaväärtust omava raha teeniva üksuse, mis ei kuulu täielikult ühele emaettevõttele, väärtuse langemist kontrollides selle üksuse bilansilist maksumust enne kaetava väärtusega võrdlemist mõtteliselt korrigeerima. Seda saab teha üksusele jaotaud firmaväärtuse bilansilise maksumuse kogutuluarvutluse kaudu, hõlmates nii ka vähemusosalistele omistatud firmaväärtuse. Seda mõtteliselt korrigeeritud bilansilist maksumust võrreldakse siis üksuse kaetava väärtusega, et teha kindlaks, kas raha teeniva üksuse väärtus on langenud. Kui väärtus on langenud, jaotab majandusüksus kooskõlas paragrahviga 104 väärtuse langusest tekkinud kahjumi esiteks selleks, et vähendada üksusele jaotatud firmaväärtuse bilansilist maksumust.

93. Kuna firmaväärtus kajastatakse ainult emaettevõtte osaluse ulatuses, jaotub firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjum siiski emaettevõtte osaluse ja vähemusosaluste vahel nii, et ainult esimene neist kajastatakse firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumina.

94. Kui firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjum on väiksem summast, mille võrra raha teeniva üksuse mõtteliselt korrigeeritud bilansiline maksumus ületab selle kaetava väärtuse, näeb paragrahv 104 ette, et alles jäänud ülejääk jaotatakse võrdselt üksuse teistele varadele iga üksusesse kuuluva vara bilansilise maksumuse alusel.

95. Näide 7 illustreerib firmaväärtust omava raha teeniva üksuse, mis ei kuulu täielikult ühele emaettevõttele, väärtuse languse kontrollimist.

Väärtuse languse kontrolli ajastus

96. ***Raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse languse iga-aastast kontrolli võib teostada aruandeperioodil ükskõik mis ajal tingimusel, et seda tehakse igal aastal samal ajal. Erinevate raha teenivate üksuste väärtuse langemist võib kontrollida erinevatel aegadel. Kui aga osa või kõik raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtusest omandati äriühenduses praegusel aruandeperioodil, peab üksuse väärtuse langemist kontrollima enne praeguse aruandeperioodi lõppu.***

97. ***Kui raha teenivasse üksusesse, millele on jaotatud firmaväärtus, kuuluvate varade väärtuse langust kontrollitakse samal ajal, kui firmaväärtust omava üksuse väärtuse langust, peab varade väärtuse langust kontrollima enne kui firmaväärtust omava üksuse oma. Samamoodi peab, kui raha teenivate üksuste, mis moodustavad raha teenivate üksuste rühma, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse langust kontrollitakse samal ajal, kui firmaväärtust omavate üksuste rühma väärtuse langust, üksikute üksuste väärtuse langust kontrollima enne kui üksuste rühma oma.***

98. Raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse languse kontrollimise ajal võib ilmneda asjaolusid, mis viitavad firmaväärtust omavasse üksusesse kuuluva vara väärtuse langusele. Taolisel juhul kontrollib majandusüksus enne firmaväärtust omava raha teeniva üksuse väärtuse langemise kontrollimist vara väärtuse langust ja kajastab võimaliku vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi. Samamoodi võib ilmneda asjaolusid, mis viitavad firmaväärtust omava raha teenivate üksuste rühma kuuluva raha teeniva üksuse väärtuse langusele. Taolisel juhul kontrollib majandusüksus enne firmaväärtust omava raha teenivate üksuste rühma väärtuse langemise kontrollimist raha teeniva üksuse väärtuse langust ja kajastab võimaliku üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi.

99. ***Eelmisel perioodil tehtud kõige hilisemaid kalkulatsioone raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, kaetava väärtuse kohta võib kasutada selle üksuse väärtuse languse kontrollimisel käesoleval perioodil, arvestades, et kõik järgmised tingimused on täidetud:***

a) varad ja kohustised, millest üksus koosneb, ei ole alates viimasest kaetava väärtuse arvutamisest oluliselt muutunud;

b) viimase kaetava väärtuse kalkulatisooni tulemuseks oli summa, mis ületas olulisel määral üksuse bilansilise maksumuse;

ning

c) tuginedes sündmuste ja muutunud olukordade analüüsile, mis on toimunud alates viimasest kaetava väärtuse kalkulatsioonist, võib arvata, et on vähe tõenäoline, et praegune kaetav väärtus on väiksem kui üksuse bilansiline maksumus.

Üldkasutatav vara

100. Üldkasutatava vara alla kuuluvad kontserni või selle allüksuste varad, näiteks peakontori hoone või majandusüksuse allüksus, IT-seadmed või uurimiskeskus. Majandusüksuse struktuur määrab, kas teatava raha teeniva üksuse vara vastab käesolevas standardis esitatud üldkasutatava vara määratlusele. Üldkasutatava vara eriomaduste kohaselt ei tekita see teistest varadest või vararühmadest sõltumatuid raha laekumisi ja selle bilansilist maksumust ei saa täielikult seostada vaatlusaluse raha teeniva üksusega.

101. Et üldkasutatav vara ei tekita eraldi raha laekumisi, ei ole võimalik määrata üksiku üldkasutatava vara kaetavat väärtust, v.a juhul, kui juhtkond on otsustanud vara müüa. Sellest tulenevalt, kui esinevad üldkasutatava vara väärtuse langusele viitavad asjaolud, määratakse selle raha teeniva üksuse või üksuste rühma kaetav väärtus, kuhu üldkasutatav vara kuulub, ning võrreldakse seda kõnealuse raha teeniva üksuse või üksuste rühma bilansilise maksumusega. Väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

102. ***Raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimisel peab majandusüksus kindlaks tegema kogu üldkasutatava vara, mis on seotud vaatlusaluse raha teeniva üksusega. Kui osa üldkasutatava vara bilansilisest maksumusest:***

a) saab mõistlikul ja järjepidaval alusel jaotada üksusele, võrdleb majandusüksus üksuse bilansilist maksumust, mis sisaldab ka üksusele jaotatud üldkasutava vara bilansilise maksumuse osa, üksuse kaetava väärtusega. Väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

b) ei saa mõistlikul ja järjepidaval alusel jaotada üksusele, peab majandusüksus:

i) võrdlema üksuse bilansilist maksumust, millest on maha arvatud üldkasutatav vara, üksuse kaetava väärtusega ja kajastama võimaliku väärtuse langusest tekkinud kahjumi kooskõlas paragrahviga 104;

ii) tuvastama väikseima raha teenivate üksuste rühma, mis sisaldab vaatlusalust raha teenivat üksust ja millele saab mõistlikul ja järjepideval alusel jaotada osa üldkasutatava vara bilansilisest maksumusest;

ning

iii) võrdlema selle raha teenivate üksuste rühma bilansilist maksumust, mis sisaldab ka osa üksuste rühmale jaotatud üldkasutatava vara bilansilisest maksumusest, üksuste rühma kaetava väärtusega. Väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

103. Näide 8 illustreerib nende nõuete rakendamist üldkasutatava vara suhtes.

104. ***Raha teeniva üksuse (väikseima raha teenivate üksuste rühma, millele on jaotatud firmaväärtus või üldkasutatav vara) väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse ainult siis, kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on väiksem kui üksuse (üksuste rühma) bilansiline maksumus. Et vähendada kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varade bilansilist maksumust, tuleb väärtuse langusest tekkinud kahjum jaotada järgmises järjekorras:***

a) esiteks selleks, et vähendada üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse bilansilist maksumust;

ning

b) seejärel muudele kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varadele proportsionaalselt üksuse (üksuste rühma) iga vara bilansilisele maksumusele.

Selliseid bilansilise maksumuse vähendamisi tuleb käsitada üksikute varade väärtuse langusest tekkinud kahjumitena ja need tuleb kajastada vastavalt paragrahvile 60.

105. ***Väärtuse langusest tekkinud kahjumi jaotamisel kooskõlas paragrahviga 104, ei tohi majandusüksus vähendada vara bilansilist maksumust nii palju, et see jääks järmistest kõrgeimast madalamaks:***

a) õiglane väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused (kui seda on võimalik määrata);

b) kasutusväärtus (kui seda on võimalik määrata);

ja

c) null.

Väärtuse langusest tekkinud kahjumite summa, mis oleks muidu jaotatud varale, tuleb jaotada proportsionaalselt teistele kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varadele.

106. Kui pole praktiline määrata raha teeniva üksuse iga üksiku vara kaetav väärtus, nõuab käesolev standard väärtuse langusest tekkinud kahjumi suvalist jaotamist kõnealuse üksuse varade, v.a firmaväärtus, vahel, kuna kõik raha teeniva üksuse varad töötavad koos.

107. Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik määrata (vt paragrahv 67):

a) kajastatakse vara kohta kahjum väärtuse langusest, kui selle bilansiline maksumus on suurem kui selle õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, või paragrahvides 104 ja 105 kirjeldatud jaotamismenetluste tulemused, olenevalt sellest kumb neist on suurem;

ning

b) ei kajastata vara kohta kahjumit väärtuse langusest, kui sellega seotud raha teeniva üksuse väärtus ei ole langenud. Seda rakendatakse isegi juhul, kui vara õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, on väiksem kui selle bilansiline maksumus.

Näide

Masinal tekkinud rikke tõttu töötab see halvemini kui varem. Masina õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, on väiksem selle bilansilisest maksumusest. Masin ei tekita sõltumatuid rahavooge. Väikseim eristatav vararühm, mille alla masin kuulub ja mis tekitab teistest varadest suures osas sõltumatuid raha laekumisi, on tootmisliin, mille alla masin kuulub. Tootmisliini kaetav väärtus näitab, et kogu tootmisliini väärtus ei ole langenud.

Eeldus 1: juhtkonna kinnitatud eelarved/ennustused ei väljenda juhtkonna võetud kohustust masin välja vahetada.

Masina eraldiseisvat kaetavat väärtust ei ole võimalik hinnata, kuna masina kasutusväärtus:

a) võib erineda selle õiglasest väärtusest, millest on maha lahutatud müügikulutused;

ning

b) seda on võimalik määrata ainult selle raha teeniva üksuse kohta, mille alla masin kuulub (tootmisliin).

Tootmisliini väärtus ei ole langenud. Seega ei kajastata masina väärtuse langusest tekkinud kahjumit. Sellegipoolest võib juhtkonnal olla vaja ümber hinnata masina amortisatsiooniperiood või -meetod. Lühem amortisatsiooniperiood või kiirem amortisatsioonimeetod võib olla vajalik selleks, et väljendada masina järelejäänud kasulikku eluiga või seda, kuidas majandusüksus kasutab ära majandusliku kasu.

Eeldus 2: juhtkonna kinnitatud eelarved/ennustused väljendavad juhtkonna võetud kohustust kõnealune masin välja vahetada ja lähitulevikus müüa. Masina jätkuvast kasutamisest kuni selle võõrandamiseni saadavaid rahavooge peetakse ebaolulisteks.

Masina kasutusväärtus on ligilähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha lahutatud müügikulutused. Seetõttu saab masina kaetavat väärtust määrata ilma masinat omavat raha teenivat üksust (tootmisliini) arvestamata. Et masina õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, on väiksem kui selle bilansiline maksumus, kajastatakse kõnealuse masina väärtuse langusest tekkinud kahjum.

108. ***Pärast paragrahvides 104 ja 105 esitatud kriteeriumide rakendamist tuleb raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumist üle jäänud summa kajastada kohustisena ainult juhul, kui seda nõuavad teised standardid.***

VÄÄRTUSE LANGUSEST TEKKINUD KAHJUMI TÜHISTAMINE

109. Paragrahvides 110-116 on sätestatud nõuded, mis käsitlevad vara või raha teeniva üksuse kohta eelmistel perioodidel kajastatud väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamist. Kõnealustes nõuetes kasutatakse mõistet "vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Paragrahvides 117-121 on esitatud lisanõuded üksiku varaobjekti kohta, paragrahvides 122 ja 123 raha teeniva üksuse kohta ja paragrahvides 124 ja 125 firmaväärtuse kohta.

110. ***Majandusüksus peab igal aruandekuupäeval hindama, kas esineb asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelmistel aastatel vara, v.a firmaväärtus, kohta kajastatud kahjumit väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud. Iga sellise asjaolu esinemise korral peab majandusüksus hindama vara kaetavat väärtust.***

111. ***Hinnates, kas esineb mingeid asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelmistel aastatel vara, v.a firmavärtus, kohta kajastatud kahjumit väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, peab majandusüksus võtma arvesse vähemalt järgmist:***

IAS 36

Majandusüksusevälised informatsiooniallikad

a) vara turuväärtus on perioodi jooksul märkimisväärselt suurenenud.

b) perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed ja majandusüksuse jaoks soodsad muutused tehnoloogia-, turu-, majandus- või õiguskeskkonnas, kus majandusüksus tegutseb, või turul, mis on varaga otseselt seotud.

c) turu intressimäärad või muud turul investeeringutelt saadavad tulumäärad on perioodi jooksul vähenenud ning see mõjutab tõenäoliselt vara kasutusväärtuse arvutamisel kasutatavat diskontomäära ja suurendab oluliselt vara kaetavat väärtust.

Majandusüksusesisesed informatsiooniallikad

d) kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed majandusüksuse jaoks soodsad muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Need muutused hõlmavad perioodi jooksul tehtud väljaminekuid vara töövõime parandamise või tegevuse, mille osa vara on, ümberstruktureerimise eesmärgil.

e) ettevõttesisesest aruandlusest saadavad tõendid viitavad sellele, et vara majandusnäitajad on hetkel või tulevikus eeldatust paremad.

112. Paragrahvis 111 esitatud asjaolud, mis viitavad väärtuse langusest tekkinud kahjumi võimalikule vähenemisele, peegeldavad peamiselt paragrahvis 12 esitatud võimalikule väärtuse langusest tekkinud kahjumile viitavaid asjaolusid.

113. Kui esinevad asjaolud, mis viitavad sellele, et vara, v.a firmaväärtus, kohta kajastatud kahjumit selle väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, võib see osutada sellele, et kõnealuse vara järelejäänud kasulik eluiga, amortisatsioonimeetod või vara lõppväärtus tuleb üle vaadata ja korrigeerida vara suhtes rakendatava standardi alusel, isegi kui vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit ei tühistata.

114. ***Vara, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tekkinud kahjum, mida on kajastatud eelmistel perioodidel, tuleb tühistada ainul juhul, kui vara kaetava väärtuse määramisel kasutatud hinnangud on muutunud pärast vara väärtuse langusest tekkinud viimase kahjumi kajastamist. Sel juhul on vaja suurendada vara bilansilist maksumust selle kaetava väärtuseni, v.a juhtudel, mis on esitatud paragrahvis 117. Selline suurendamine on vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine.***

115. Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine väljendab vara kasutamisest või müügist tingitud eeldatava teenustepotentsiaali suurenemist alates päevast, mil majandusüksus kajastas viimati kõnealuse vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi. Paragrahv 130 näeb ette, et majandusüksus peab kindlaks tegema eeldatava teenustepotentsiaali suurenemise põhjustanud hinnangu muutused. Hinnangute muutused on näiteks järgmised:

a) kaetava väärtuse aluste muutus (s.t. kas kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha lahutatud müügikulutused, või kasutusväärtusel);

b) muutus eeldatavate tulevaste rahavoogude summa või ajastuse osas või diskontomääras juhul, kui kaetav väärtus põhineb kasutusväärtusel;

või

c) muutus õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, komponentide hinnangus juhul, kui kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha lahutatud müügikulutused.

116. Vara kasutusväärtus võib muutuda suuremaks kui vara bilansiline maksumus üksnes seetõttu, et tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus suureneb aja möödudes. Vara teenustepotentsiaal ei ole siiski suurenenud. Seetõttu ei tühistata väärtuse langusest tekkinud kahjumit ainult aja möödumise tõttu (mõnikord nimetatakse diskonto "tühistamiseks"), isegi kui vara kaetav väärtus on muutunud selle bilansilisest maksumusest suuremaks.

Üksiku varaobjekti väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine

117. ***Vara, v.a firmaväärtus, bilansiline maksumus, mis on suurenenud selle väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamise tõttu, ei tohi ületada bilansilist maksumust, mis oleks määratud (amortiseeritud maksumus), kui eelmistel aastatel ei oleks kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit.***

118. Vara, v.a firmaväärtus, bilansilise maksumuse kasvamist suuremaks kui vara bilansiline amortiseeritud maksumus, mis oleks määratud, kui eelmistel aastatel ei oleks kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit, nimetatakse ümberhindluseks. Majandusüksus rakendab sellise ümberhindluse arvestamisel kõnealuse vara suhtes rakendatavat standardit.

119. ***Vara, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine tuleb koheselt kajastada kasumis või kahjumis, v.a juhul, kui vara arvestatakse selle ümberhinnatud väärtuses kooskõlas mõne muu standardiga (nt kooskõlas IASis 16* Materiaalne põhivara *esitatud ümberhindluse mudeliga). Kõnealuse teise standardi kohaselt tuleb ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamist käsitada ümberhindluse suurenemisena.***

120. Ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine krediteeritakse otse omakapitali ümberhindluse reservi. Samas ulatuses nagu eelnevalt kajastati kasumis või kahjumis ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum, tuleb kasumis või kahjumis kajastada ka vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine.

121. ***Pärast väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamise kajastamist tuleb korrigeerida vara amortisatsioonikulu tulevastel perioodidel nii, et vara muudetud bilansiline maksumus, millest on maha arvatud lõppväärtus (kui see on olemas), jaotatakse süstemaatiliselt kogu selle ülejäänud kasulikule elueale.***

Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine

122. ***Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine jaotatakse proportsionaalselt üksuse varade, v.a firmaväärtus, bilansilistele maksumustele. Selliseid bilansilise maksumuse suurenemisi tuleb käsitleda üksikute varade väärtuse langusest tekkinud kahjumite tühistamistena ja need tuleb kajastada vastavalt paragrahvile 119.***

123. ***Jaotades raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamist vastavalt paragrahvile 122, ei tohi vara bilansiline maksumus suureneda nii palju, et see ületab järgmistest väikseima:***

a) selle kaetav väärtus (kui seda on võimalik määrata);

ja

b) bilansiline amortiseeritud maksumus, mis oleks määratud, kui eelmistel perioodidel ei oleks kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit.

Väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamise summa, mis oleks muidu jaotatud varale, tuleb jaotada proportsionaalselt teistele kõnealuse üksuse varadele, v.a firmaväärtus.

IAS 36

Firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine

124. ***Firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kajastatud kahjumit ei tühistata järgmisel perioodil.***

125. Standard IAS 38 *Immateriaalne vara* keelab sisemiselt loodud firmaväärtuse kajastamise. Firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamisele järgnenud perioodidel ilmnev firmaväärtuse kaetava väärtuse suurenemine on pigem sisemiselt loodud firmaväärtuse suurenemine kui omandatud firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kajastatud kahjumi tühistamine.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

126. ***Majandusüksus peab avalikustama järgmised andmed iga varade rühma kohta:***

a) perioodi jooksul kasumis või kahjumis kajastatud kahjumite summad väärtuse langusest ja kasumiaruande kirje(d), kus kõnealused väärtuse langusest tekkinud kahjumid kajastuvad.

b) perioodi jooksul kasumis või kahjumis kajastatud väärtuse langusest tekkinud tühistatud kahjumite summad ja kasumiaruande kirje(d), kus kõnealused väärtuse langusest tekkinud kahjumid tühistatakse.

c) perioodi jooksul otse omakapitalis kajastatud ümberhinnatud varade väärtuse langusest tekkinud kahjumite summad.

d) perioodi jooksul otse omakapitalis kajastatud ümberhinnatud varade väärtuse langusest tekkinud tühistatud kahjumite summad.

127. Vara liik on ettevõtte sarnase iseloomuga ja majandusüksuse tegevuses sarnase kasutusotstarbega varade rühm.

128. Paragrahvis 126 nõutavat informatsiooni võib esitada koos muu sama varaliigi kohta avalikustatava informatsiooniga. Näiteks võib sellise informatsiooni lisada materiaalse põhivara bilansilise maksumuse võrdlusesse perioodi alguses ja lõpus, nagu on ette nähtud standardiga IAS 16 *Materiaalne põhivara*.

129. ***Majandusüksus, mis esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas standardiga IAS 14* Segmendiaruandlus, *peab avalikustama iga majandusüksuse segmendiaruandluse põhiformaadil põhineva avalikustatava segmendi kohta järgmise informatsiooni:***

a) perioodi jooksul kasumis või kahjumis ja otse omakapitalis kajastatud kahjumite summad väärtuse langusest.

b) perioodi jooksul kasumis või kahjumis ja otse omakapitalis kajastatud väärtuse langusest tekkinud tühistatud kahjumite summad.

130. ***Majandusüksus peab iga üksiku vara, k.a firmaväärtus, või raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud olulise kahjumi kohta, mis perioodi vältel on kajastatud või tühistatud, avalikustama järgmise informatsiooni:***

a) sündmused või asjaolud, mis viisid väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamiseni või tühistamiseni.

b) väärtuse langusest tekkinud kahjumi summa, mida kajastatakse või mis tühistatakse.

c) üksiku varaobjekti kohta:

i) vara kirjelduse;

ja

ii) kui majandusüksus esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas standardiga IAS 14, majandusüksuse segmendiaruandluse põhiformaadil põhineva avalikustatava segmendi, kuhu vara kuulub.

d) raha teeniva üksuse kohta:

i) raha teeniva üksuse kirjelduse (kas see on tooteliin, tehas, äritegevus, geograafiline piirkond, standardis IAS 14 määratletud avalikustatav segment);

ii) väärtuse langusest tekkinud kahjumi summa, mis vara liigis või, kui majandusüksus esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas standardiga IAS 14, majandusüksuse segmendiaruandluse põhiformaadil põhinevas avalikustatavas segmendis on kajastatud või tühistatud;

ja

iii) kui pärast eelmist raha teeniva üksuse kaetava väärtuse hinnangut (selle olemasolu korral) on raha teeniva üksuse kindlaksmääramisel muutunud varade summeerimine, kirjeldus nii praegustest kui ka eelmistest varade summeerimise viisist ja raha teeniva üksuse kindlaksmääramise viisi muutmise põhjustest.

e) kas vara (raha teeniva üksuse) kaetav väärtus on selle õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, või selle kasutusväärtus.

f) kui kaetav väärtus on õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikuld, kindlaks määramise alus (nt kas õiglane väärtus määrati kindlaks, tuginedes aktiivsele turule).

g) kui kaetav väärtus on kasutusväärtus, siis diskontomäära(-määrad), mida on kasutatud praeguses ja varasemas kasutusväärtuse hinnangus (selle olemasolu korral).

131. *Majandusüksus avalikustab väärtuse langusest tekkinud kogusumma ja väärtuse langusest tekkinud tühistatud kahjumi kogusumma kohta, mida kajastatakse perioodil, mille kohta vastavalt paragrahvile 130 ei ole avalikustatud mitte mingit informatsiooni, järgmise informatsiooni:*

a) põhilised varaliigid, mis on mõjutatud väärtuse langusest tekkinud kahjumist ja väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamisest.

b) põhisündmused ja –asjaolud, mis viisid väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamise ja tühistamiseni.

132. Majandusüksusel on soovitatav avalikustada eeldused, mida on kasutatud varade (raha teenivate üksuste) kaetava väärtuse määramisel perioodi jooksul. Paragrahv 134 näeb ette, et majandusüksus peab avalikustama informatsiooni raha teeniva üksuse kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangute kohta, kui selle üksuse bilansiline maksumus hõlmab firmaväärtust või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara.

133. *Kui kooskõlas paragrahviga 84 pole aruandekuupäeval mõnda osa äriühenduses omandatud firmaväärtusest jaotatud raha teenivale üksusele (üksuste rühmale), avalikustatakse jaotamata firmaväärtuse summa ja põhjused, miks see summa on jäänud jaotamata.*

IAS 36

Raha teeniva üksuse, mis sisaldab firmaväärtust või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara, kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud

134. ***Majandusüksus avalikustab punktides a) kuni f) nõutud informatsiooni raha teeniva üksuse (üksuste rühma) kohta, millele jaotatud sellesse üksusesse (üksuste rühma) kuuluva firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansiline maksumus on oluline, võrreldes majandusüksuse firmaväärtuse ja piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise väärtuse kogusummaga:***

a) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse bilansiline maksumus.

b) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansiline maksumus.

c) üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse kindlaks määramise alus (nt kas kasutusväärtuse või õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, põhjal).

d) kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus põhineb kasutusväärtusel:

i) põhieelduste kirjeldus, millel põhinevad juhatuse rahavoogude prognoosid perioodiks, mille kohta kehtivad viimased eelarved/ennustused. Põhieeldused on eeldused, mille suhtes üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõige tundlikum.

ii) juhatuse iga põhieelduse juurde kuuluvate väärtuste kindlaks määramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad varasemat kogemust või on vajaduse korral vastavuses üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad varasemast kogemusest ja üksusevälistest informatsiooniallikatest.

iii) Periood, mille kohta on tehtud juhatuse poolt heaks kiidetud finantseelarvetel/-ennustustel põhinevaid rahavoogude prognoose ning juhul, kui raha teenivate üksuste (üksuste rühmade) kohta on tehtud prognoosid pikemaks ajaks kui viis aastat, selgitus, mis põhjendab pikema perioodi valimist.

iv) kasvumäär, mille põhjal kantakse rahavoogude prognoosid üle perioodilt, mille kohta kehtivad viimased eelarved/ennustused, ning taolise kasvumäära kasutamise õigustus, mis ületab nende toodete, tööstuste ja riigi või riikide, kus majandusüksus tegutseb, või turu, millele käesolev üksus (üksuste rühm) on määratud, suhtes kehtivat pikaajalist keskmist kasvumäära.

v) rahavoogude prognooside suhtes rakendatavad diskontomäärad.

e) kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha lahutatud müügikulutused, metodoloogia, mida õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, kindlaks määramisel kasutati. Kui õiglast väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused, ei määratud, tuginedes märgatavale üksuse (üksuste rühma) turuhinnale, tuleb avalikustada ka järgmine nformatsioon:

i) põhieelduste kirjeldus, mille põhjal määras juhatuse kindlaks õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused. Põhieeldused on eeldused, mille suhtes üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõige tundlikum.

ii) juhatuse iga põhieelduse juurde kuuluvate väärtuste kindlaks määramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad varasemat kogemust või on vajaduse korral vastavuses üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad varasemast kogemusest ja üksusevälistest informatsiooniallikatest.

f) kui piisavalt tõenäoline muutus põhieeldustes, mille põhjal määras juhatus kindlaks üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse, põhjustaks selle, et üksuse (üksuste rühma) bilansiline maksumus oleks suurem kui selle kaetav väärtus:

i) summa, mille võrra üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on suurem kui selle bilansiline maksumus.

ii) põhieeldusele omistatav väärtus.

iii) summa, mille võrra põhieeldusele omistatav väärtus peab pärast muutuse tagajärgede mõju arvestamist teiste kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatavate muutujate suhtes muutuma, et üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus oleks selle bilansilise maksumusega võrdne.

135. *Kui kogu firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansiline maksumus või osa sellest on jaotatud paljudele raha teenivatele üksustele (üksuste rühmadele) ja see üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud summa ei ole oluline, võrreldes majandusüksuse firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise kogumaksumusega, avalikustatakse see fakt koos üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise kogumaksumusega. Lisaks sellele peab majandusüksus, kui taoliste üksuste (üksuste rühmade) kaetav väärtus põhineb samadel põhieeldustel ja üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansiline kogumaksumus on oluline, võrreldes majandusüksuse firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise kogumaksumusega, avalikustama selle fakti koos järgmise informatsiooniga:*

a) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse bilansiline kogumaksumus.

b) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansiline kogumaksumus.

c) põhieeldus(t)e kirjeldus.

d) juhatuse põhieelduse juurde kuuluvate väärtuste kindlaks määramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad varasemat kogemust või on vajaduse korral vastavuses üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad varasemast kogemusest ja üksusevälistest informatsiooniallikatest.

e) kui piisavalt tõenäoline muutus põhieeldustes põhjustaks selle, et üksuse (üksuste rühma) bilansiline kogumaksumus oleks suurem kui selle kaetava väärtuse kogusumma:

i) summa, mille võrra üksuste (üksuste rühmade) kaetavate väärtuste kogusumma on suurem kui nende bilansiline kogumaksumus.

ii) põhieeldus(t)ele omistatav(ad) väärtus(ed).

iii) summa, mille võrra põhieeldusele omistatav väärtus peab pärast muutuse tagajärgede mõju arvestamist teiste kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatavate muutujate suhtes muutuma, et üksuse (üksuste rühma) kaetavad väärtused oleksid selle bilansilise kogumaksumusega võrdsed.

136. Viimast eelmisel perioodil tehtud raha teeniva üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse kalkulatsiooni võib kooskõlas paragrahviga 24 või 99 edasi kanda ja kasutada käesoleval perioodil selle üksuse (üksuste rühma) väärtuse languse kontrollimisel, arvestades, et täidetud on teatud tingimused. Taolisel juhul on üksust (üksuste rühma) puudutav informatsioon, mille kohta kehtivad paragrahvides 134 ja 135 esitatud avalikustamisenõuded, seotud kaetava väärtuse edasikantud kalkulatsiooniga.

IAS 36

137. Näide 9 illustreerib paragrahvides 134 ja 135 ette nähtud avalikustamisenõudeid.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

138. ***Kui majandusüksus otsustab kooskõlas IFRSi 3* Äriühendused *paragrahviga 85 rakendada IFRSi 3 selle paragrahvides 78-84 sätestatud jõustumiskuupäevadest varem, võib majandusüksus samast kuupäevast edasiulatuvalt rakendada ka käesolevat standardit.***

139. ***Muidu rakendab majandusüksus käesolevat standardit järgmistel juhtudel:***

a) äriühendustes, mille lepingukuupäev 31. märtsil 2004. aastal või hiljem, omandatud immateriaalse vara ja firmaväärtuse suhtes;

ning

b) edasiulatuvalt kõigi teiste varade suhtes alates esimesest aruandeperioodist, mis algab 31. märtsil 2004. aastal või pärast seda.

140. ***Majandusüksustel, millede kohta kehtib paragrahv 139, võiksid soovitatavalt rakendada käesoleva standardi nõudeid enne paragrahvis 139 esitatud jõustumiskuupäevi. Juhul, kui majandusüksus enne neid kuupäevi käesolevat standaadrdit rakendab, peab ta samal ajal rakendama ka IFRSi 3 ja IASi 38* Immateriaalnevara *(muudetud 2004. aastal).***

STANDARDI IAS 36 (VÄLJA ANTUD 1998. AASTAL) ANNULLEERIMINE

141. Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 36 *Varade väärtuse langus* (välja antud 1998. aastal).

LISA A

Nüüdisväärtuse tehnikate kasutamine kasutusväärtuse mõõtmisel

Käesolev lisa on käesoleva standardi lahutamatu osa. Selles esitatakse lisajuhiseid nüüdisväärtuse tehnikate kasutamise kohta kasutusväärtuse mõõtmisel. Kuigi juhises kasutatakse mõistet "vara", on see mõiste rakedatav ka varade rühma kohta, mis moodustab raha teeniva üksuse.

Nüüdisväärtuse mõõtmise komponendid

A1. Varade vahelisi majnduslikke erinevusi hõlmavad järgmised elemendid:

a) tulevaste rahavoogude hinnang või, keerukamatel juhtudel, tulevaste rahavoogude seeria, mida majandusüksus varast saada loodab.

b) nende rahavoogude arvatavad muutused summas ja ajastuses;

c) raha ajaväärtus, mida näitab praegune turu riskivaba interssimäär;

d) varas sisalduva ebakindluse talumise hind;

ning

e) muud, vahel eristamatud, faktorid (nagu illikviidsus), mida turul osalejad tulevaste rahavoogude, mida majandusüksus varast saada loodab, hindamisel esile tooksid.

A2. Käesolevas lisas vastandatakse kaks nüüdisväärtuse arvutamise viisi, millest mõlemat võib olenevalt olukorrast kasutada vara kasutusväärtuse hindamisel. "Traditsioonilise" mooduse puhul on paragrahvis A1 kirjeldatud faktorite b)-e) korrektsioonid varjatud diskontomääras. "Arvatavate rahavoogude" mooduse puhul põhjustavad faktorid b), d) ja e) korrektsioone riski-korrigeeritud arvatavate rahavoogude leidmisel. Ükskõik millise viisi majandusüksus valib, et väljendada arvatavaid muutusi tulevase rahavoo summas ja ajastuses, peab tulemuseks olema tulevase rahavoo arvatav nüüdisväärtus ehk kõigi võimalike tulemuste kaalutud keskmine.

Üldpõhimõtted

A3. Tulevaste rahavoogude ja intressimäärade hindamiseks kasutatavad tehnikad on erinevates situatsioonides erinevad, olenevalt kõnealust vara puudutavast olukorrast. Nüüdisväärtuse tehnikate rakendamisel varade mõõtmisel järgitakse aga siiski järgmisi üldpõhimõtteid:

a) rahavoogude diskonteerimisel kasutatavad intressimäärad peavad väljendama eeldusi, mis on vastavuses eeldatavates rahavoogudes sisalduvatega. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda või eiratakse seda. Näiteks võib 12 %-list diskontomäära rakendada saadaoleva laenu lepingupõhiste rahavoogude suhtes. See määr väljendab eripäraste omadustega laenu arvatavaid tulevasi puudujääke. Sama 12 %-list diskontomäära ei tohi kasutada arvatavate rahavoogude diskonteerimisel, sest need rahavood juba väljendavad eeldusi tulevaste puudujääkide suhtes.

b) eeldatavad rahavood või diskontomäärad peaksid olema vabad moonutustest ja kõnealuse varaga mitte seotud olevatest faktoritest. Näiteks moonutab mõõtmist neto rahavoogude tahtlik alahindamine eesmärgiga kiirendada vara ilmselget tulevast kasumuslikkust.

c) eeldatavad rahavood või diskontomäärad peaksid väljendama pigem erinevate võimalike tulemuste hulka kui ühte, kõige tõenäolisemat miinimum- või maksimumsummat.

IAS 36

Nüüdisväärtuse meetodid: traditsiooniline ja arvatavate rahavoogude meetod

Traditsiooniline meetod

A4. Nüüdisväärtuse rakendamisel kasutatakse raamatupidamises traditsiooniliselt ühte eeldatavate rahvoogude hinnangut ja ühte diskontomäära, mida tihti kirjeldatakse kui "riskile vastavat määra". Tegelikkuses eeldab traditsiooniline meetod, et ühe diskontomäära kokkulepe hõlmab kõiki arvamusi tulevaste rahavoogude suhtes ja sobivat riskipreemiat. Seega paneb traditsiooniline meetod rõhku eelkõige diskontomäära valimisele.

A5. Teatud olukordades, nagu need, milles võrreldavaid varasid võib jälgida turul, on traditsiooniline meetod suhteliselt kergesti rakendatav. Varade suhtes, mis tekitavad lepingupõhiseid rahavooge, on see vastavuses viisiga, kuidas turul osalejad vara kirjeldavad, nagu näiteks "12 % võlakiri".

A6. Kuid traditsiooniline meetod ei vasta adekvaatselt teatud keerukamate mõõtmise probleemidele nagu mitterahalise vara mõõtmine, millel ja millele sarnasel varal puudub turg. Sobiva "riskile vastava määra" leidmiseks on vajalik vähemalt kahe objekti analüüs – vara, mis on turul olemas ja millel on jälgitav intressimäär, ning selle vara mõõtmine. Mõõdetavate rahavoogudele sobiva diskontomäära peab järeldama teise vara jälgitavast intressimäärast. Taolise järelduse tegemiseks on vajalik, et teise vara rahavood oleksid sarnased mõõdetava vara omadele. Seetõttu peab mõõtja tegema järgmist:

a) tuvastama diskonteeritavate rahavoogude hulga;

b) tuvastama turul teise vara, mille rahavood tunduvad olevat sarnased;

c) võrdlema kahe objekti rahavooge, kindlustamaks, et need on sarnased (nt kas mõlemad on lepingupõhised või on üks lepingupõhine ja teine eeldatav);

d) hindama, kas ühes objektis on elemente, mis teises puuduvad (nt kas üks on likviidsem kui teine);

ning

(e) hindama, kas mõlemad rahavood käituvad (muutuvad) muutuvates majanduslikes tingimustes sarnaselt.

Arvatavate rahavoogude meetod

A7. Arvatavate rahavoogude meetod on mõningates situatsioonides tõhusam mõõtmisvahend kui traditsiooniline meetod. Mõõtmisel kasutab arvatavate rahavoogude meetod ühe kõige tõenäolisema rahavoo asemel kõiki arvatavaid võimalikke rahavooge. Näiteks võib rahavoog olla 100 VÜ, 200 VÜ või 300 VÜ, tõenäosustega vastavalt 10 %, 60 % ja 30 %. Arvatav rahavoog on 220 VÜ. Arvatavate rahavoogude meetod erineb traditsioonilisest meetodist seega selle poolest, et keskendub otse kõnealuste rahavoogude analüüsile ning mõõtmisel kasutatavate eelduste üksikasjalikematele avaldustele.

A8. Arvatavate rahavoogude meetod võimaldab ka nüüdisväärtuse tehnikate kasutamist, kui rahavoogude ajastus on ebakindel. Näiteks võib 1 000 VÜ suuruse rahavoo saada ühe, kahe või kolme aastaga, tõenäosustega vastavalt 10 %, 60 % ja 30 %. Järgnev näide demonstreerib arvatava nüüdisväärtuse arvutamist taolises situatsioonis.

1 000 VÜ nüüdisväärtus ühe aastaga 5 % juures		952,38 VÜ	
Tõenäosus		10,00 %	95,24 VÜ
1 000 VÜ nüüdisväärtus kahe aastaga 5,25 % juures		902,73 VÜ	
Tõenäosus		60,00 %	541,64 VÜ
1 000 VÜ nüüdisväärtus kolme aastaga 5,50 % juures		851,61 VÜ	
Tõenäosus		30,00 %	255,48 VÜ
	Arvatav nüüdisväärtus		892,36 VÜ

A9. Arvatav nüüdisväärtus 892,36 VÜ erineb traditsioonilisest parimast hinnangust, milleks on 902,73 VÜ (60 % tõenäosus). Traditsiooniline nüüdisväärtuse arvutamine selle näite puhul nõuaks otsustamist, millist rahavoogude võimalikku ajastust kasutada ning ei väljendaks seega teiste ajastuste tõenäosust. Seda seetõttu, et traditsioonilise nüüdisväärtuse arvutamise diskontomäär ei saa väljendada ebakindlusi ajastuses.

A10. Tõenäosuste kasutamine on arvatavate rahavoogude meetodis oluline osa. Mõned kahtlevad, kas tõenäosuste omistamine ülimalt subjektiivsetele hinnagutele ei viita suuremale täpsusele, kui see tegelikult võimalik on. Kuid traditsioonilise meetodi korrapärane rakendamine (kirjeldatud paragahvis A6) näeb ette samasuguseid hinnanguid ja subjektiivsust, ilma et esitataks selgelt arvutamisprotseduur, nagu seda võimaldab arvatavate rahavoogude meetod.

A11. Mitmed praeguses praktikas kasutatavad hinnangud sisaldavad juba mitteametlikult arvatavate rahavoogude meetodi elemente. Lisaks peavad raamatupidajad tihti mõõtma vara piiratud informatsiooni põhjal selle võimalike rahavoogude tõenäosuste kohta. Näiteks juhtub raamatupidajale ette järgmine situatsioon:

a) eeldatav summa jääb vahemikku 50 VÜ ja 250 VÜ, kuid ükski sellesse vahemikku jääv summa pole kõige tõenäosem. Selle piiratud informatsiooni põhjal on eeldatav arvatav rahavoog 150 [(50 + 250)/2] VÜ.

b) eeldatav summa jääb vahemikku 50 VÜ ja 250 VÜ ja kõige tõenäosem summa on 100 VÜ. Kuid iga summaga seotud tõenäosused pole teada. Selle piiratud informatsiooni põhjal on eeldatav arvatav rahavoog 133,33 [(50 + 100 + 250)/3] VÜ.

c) eeldatav summa on 50 VÜ (tõenäosus 10 %), 350 VÜ (tõenäosus 30 %) või 100 VÜ (tõenäosus 60 %). Selle piiratud informatsiooni põhjal on eeldatav arvatav rahavoog 140 [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)] VÜ.

Igal juhul annab arvatavate rahavoogude meetod tõenäoliselt parema kasutusväärtuse hinnangu kui kõige tõenäolisem, miinimum-, või maksimumsumma eraldi.

A12. Arvatavate rahavoogude meetodi rakendamise kohta kehtib tasuvuse piirang. Mõnedel juhtudel võib majandusüksusel olla juurdepääs suurele hulgale andmetele ja võib välja arendada mitmeid rahavoogude stsenaariume. Teistel juhtudel suudab majandusüksus, ilma et teeks olulisi kulutusi, erinevate rahavoogude kohta välja arendada ainult üldised avaldused. Majandusüksus peab tasakaalustama lisainformatsiooni hankimisega seotud kulutused lisausaldatavusega, mida taoline informatsioon mõõtmisele annab.

A13. Mõned väidavad, et arvatavate rahavoogude tehnika pole adekvaatne üksiku objekti või objekti, millel on piiratud arv võimalikke tulemusi, mõõtmiseks. Nad toovad näiteks vara, mille on kaks võimalikku tulemust: 90 %-iline tõenäosus, et rahavoog on 10 VÜ, ja 10 %-iline tõenäosus, et rahavoog on 1 000 VÜ. Nad täheldavad, et selle näite arvatav rahavoog on 109 VÜ ja kritiseerivad seda tulemust, kuna see ei väljenda kumbagi lõpuks makstavat summat.

A14. Sellised väited peegeldavad erimeelsusi mõõtmise eesmärgi suhtes. Kui eesmärgiks on tekkivate kulutuste kuhjumus, ei anna arvatavate rahavoogude meetod esinduslikult usaldusväärset hinnangut arvatavate kulude kohta. Kuid käesolev standard puudutab siiski vara kaetava väärtuse mõõtmist. Antud näite vara kaetav väärtus ei ole tõenäoliselt 10 VÜ, kuigi see on kõige tõenäolisem rahavoog. Seda seetõttu, kuna mõõt 10 VÜ ei kaasa rahavoo ebakindlust vara mõõtmisse. Ebakindel rahavoog esitatakse hoopis kui kindel rahavoog. Ükski mõistlik majandusüksus ei müüks taoliste omadustega vara 10 VÜ eest.

Diskontomäär

A15. Ükskõik kumma meetodi majandusüksus vara kasutusväärtuse mõõtmiseks valib, ei tohi rahavoogude diskonteerimisel kasutatavad intressimäärad väljendada riske, mille suhtes eeldatavaid rahavooge on korrigeeritud. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda.

A16. Kui vara spetsiifilist määra ei ole võimalik turul otseselt määrata, kasutab majandusüksus diskontomäära prognoosimisel asemikke. Eesmärgiks on võimalikult täpselt hinnata turusuundumusi järgmistes küsimustes:

a) raha aegväärtus kuni vara kasuliku eluea lõpuni;

ja

b) pargrahvis A1 esitatud faktorid b), d) ja e) taolises ulatuses, mil määral antud faktorid pole eeldatavate rahavoogude leidmisel põhjustanud korrektsioone.

A17. Taolise hinnangu tegemisel võiks majandusüksus võtta alustuseks arvesse järgmisi määrasid:

a) majandusüksuse kaalutud keskmine kapitali maksumus, mis on määratud näiteks **Capital Asset Pricing**mudeli kohaselt;

b) majandusüksuse täiendava laenu intressimäär;

ning

c) muud turu laenuintresside määrad.

A18. Neid määrasid peab aga korrigeerima:

a) väljendamaks turuhinnangut vara eeldatavate rahavoogudega seostatavate eririskide kohta;

ja

b) välistamaks riske, mis ei ole olulised vara eeldatavate rahavoogude suhtes või mille suhtes eeldatavaid rahavooge on korrigeeritud.

Arvestada tuleks riskidega nagu riigi, valuuta ja hindade riskid.

A19. Diskontomäär on sõltumatu majandusüksuse kapitali struktuurist ja sellest, kuidas majandusüksus on finantseerinud vara ostmist, kuna vara kasutamisest eeldatavalt tulenevad tulevased rahavood ei sõltu sellest, kuidas majandusüksus on vara ostmist finantseerinud.

A20. Paragrahv 55 näeb ette, et kasutatav diskontomäär oleks maksueelne määr. Seega, kui kõnealune määr, mida diskontomäära hindamisel kasutatakse, on maksujärgne, korrigeeritakse selle määramise aluseid nii, et see oleks maksueelne.

A21. Majandusüksus kasutab vara kasutusväärtuse hindamisel tavaliselt üht diskontomäära. Seejuures kasutab majandusüksus erinevaid diskontomäärasid erinevate tulevaste perioodide kohta, kui kasutusväärtus on eri perioodide riskide erinevuste või intressimäärade suhtes tundlik.

LISA B

Muudatused standardis IAS 16

Käesolevas lisas esitatud muudatusi peab rakendama, kui majandusüksus rakendab standardit IAS 16 Materiaalne põhivara *(muudetud 2003. aastal). See asendatakse standardi IAS 36* Varade väärtuse langus *(muudetud 2004. aastal) jõustumisel. Käesolev lisa asendab standardiga IAS 16 (muudetud 2003. aastal) tehtud tulemusrikkad muudatused standardi IAS 36* Varade väärtuse langus *(välja antud 1998. aastal) suhtes. IAS 36 (muudetud 2004. aastal) hõlmab käesoleva lisa paragrahvides esitatud nõudeid. Seega, pole muudatused IASi 16 (muudetud 2003, aastal) suhtes enam vajalikud, kui majandusüksuse kohta kehtib standarad IAS 36 (muudetud 2004. aastal). Seega on käesolev lisa rakendatav ainult nende majandusüksuste suhtes, kes otsustavad rakendada standardit 16 (muudetud 2003. aastal) enne selle jõustumiskuupäeva.*

B1. Standardisse IAS 16 *Materiaalne põhivara* on tehtud järgnevalt kirjeldatud muudatused.

Lisas on paragrahv A4 muudetud järgmiselt:

A4. Standardisse IAS 36 *Varade väärtuse langus* (välja antud 1998. aastal) on tehtud järgnevalt kirjeldatud muudatused.

Standardis on paragrahvid 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 ja 104 muudetud järgmiselt:

4. Käesolevat standardit rakendatakse varade suhtes, mida esitatakse muude standardite, näiteks standardis IAS 16 *Materiaalne põhivara* lubatud ümberhindluse mudeli alusel ümber hinnatud väärtuses (õiglases väärtuses). Ümberhinnatud vara väärtuse võimaliku languse kindlaksmääramine sõltub õiglase väärtuse määramise alustest:

…

9. ***Majandusüksus peab vara väärtuse võimalikule langusele viitava asjaolu hindamisel arvestama vähemalt järgmisi asjaolusid:***

…

Majandusüksusesisesed informatsiooniallikad

…

f) kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed majandusüksuse jaoks kahjulikud muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Kõnesolevad muutused hõlmavad vara aegumist, varaga seotud tegevusvaldkonna lõpetamise või restruktureerimise või vara eeldatavast varasema müümise kavasid;

ning

…

34. Raha väljamaksete prognoosid hõlmavad vara igapäevase kasutamisega seotud kulutusi ja tulevasi üldkulusid, mida saab põhjendatud ja järjepidaval alusel vara kasutamisega otseselt või kaudselt seostada.

37. ***Vara tulevasi rahavoogusid tuleb hinnata selle vara hetkeseisukorra alusel. Tulevaste rahavoogude hinnangud ei tohi sisaldada prognoositavaid tulevasi rahalaekumisi ega väljamakseid, mis eeldatavasti tulenevad järgmisest:***

…

b) vara töövõime parandamisest.

38. Kuna vara tulevasi rahavoogusid hinnatakse hetkeseisukorra alusel, ei väljenda vara kasutusväärtus järgmist:

…

b) tulevased raha välajamaksed vara töövõime parandamiseks või taolistest väljamaksetest tulenevad eeldatavad raha laekumised.

41. Seni kuni majandusüksus teeb raha väljamakseid, mis on seotud vara töövõime parandamisega, ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud eeldatavaid tulevasi raha laekumisi, mida loodetakse saada raha väljamaksetega seotud majandusliku kasu tõusust (vt lisa A näidet 6).

42. Tulevaste rahavoogude hinnangud sisaldavad tulevasi raha väljamakseid, mis on vajalikud majandusliku kasu säilitamiseks, mida loodetakse saada varast selle praeguses seisukorras. Kui raha teeniv üksus koosneb erinevate kasulike eluigadega varadest, mis üksuse jätkuva töötamise seisukohalt on kõik väga olulised, peetakse üksusega seotud tulevaste rahavoogude hindamisel lühemate eluigadega varade asendamist osaks üksuse igapäevasest kasutamisest. Samuti peetakse ka varade puhul, mis koosnevad erinevate kasulike eluigadega osadest, lühemate eluigadega osade asendamist varast saadava tulevaste rahavoogude hindamisel osaks vara igapäevasest kasutamisest.

59. ***Kahjum väärtuse langusest tuleb viivitamata kajastada kasumiaruandes kuluna, v.a juhul, kui vara esitatakse ümberhinnatud väärtuses mõne teise standardi alusel (nt standardis IAS 16* Materiaalne põhivara *lubatud ümberhindluse mudeli alusel). Kõnealuse teise standardi kohaselt tuleb ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit käsitada ümberhindluse vähendamisena.***

96. ***Hinnates, kas esineb mingeid asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelmistel aastatel vara kohta kajastatud kahjumit väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, peab majandusüksus võtma arvesse vähemalt järgmist:***

…

Majandusüksusesisesed informatsiooniallikad

d) kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed majandusüksuse jaoks soodsad muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Need muutused hõlmavad perioodi jooksul tehtud väljaminekuid vara töövõime parandamise või tegevuse, mille osa vara on, ümberstruktureerimise eesmärgil;

ning

…

104. ***Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine tuleb viivitamata kajastada kasumiaruandes kasumina, v.a juhul, kui vara esitatakse ümberhinnatud väärtuses mõne teise standardi alusel (nt standardis IAS 16* Materiaalne põhivara *lubatud ümberhindluse mudeli alusel). Kõnealuse teise standardi kohaselt tuleb ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamist käsitada ümberhindluse suurenemisena.***

IAS 38

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 38

Immateriaalne vara

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-7
Mõisted	8-17
Immateriaalne vara	9-17
Eristatavus	11-12
Kontroll	13-16
Tulevane majanduslik kasu	17
Kajastamine ja mõõtmine	18-67
Eraldi omandamine	25-32
Omandamine äriühenduse raames	33-43
Äriühenduse raames omandatud immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmine	35-41
Omandatud lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused	42-43
Omandamine sihtfinantseerimise teel	44
Varade vahetus	45-47
Sisemiselt loodud firmaväärtus	48-50
Sisemiselt loodud immateriaalne vara	51-67
Uurimistegevuse faas	54-56
Arendustegevuse faas	57-64
Sisemiselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus	65-67
Kajastamine kuluna	68-71
Varasemate perioodide kulud, mida ei saa kajastada varana	71
Mõõtmine pärast arvele võtmist	72-87
Soetusmaksumuse meetod	74
Ümberhindluse mudel	75-87
Kasulik eluiga	88-96
Piiratud kasuliku elueaga immateriaalne vara	97-106
Amortisatsiooniperiood ja amortisatsiooni meetod	97-99
Lõppväärtus	100-103
Amortisatsiooniperioodi ja -meetodi ülevaatamine	104-106

	Lõik
Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalne vara	107-110
Kasuliku eluea määramise kontroll	109-110
Bilansilise maksumuse kaetavus – kahjum väärtuse langusest	111
Kasutusest eemaldamine ja võõrandamine	112-117
Avalikustatav informatsioon	118-128
Üldnõuded	118-123
Immateriaalne vara, mida mõõdetakse pärast kajastamist ümberhindluse mudeli järgi	124-125
Uurimis- ja arendusväljaminekud	126-127
Muu informatsioon	128
Üleminekusätted ja jõustumiskuupäev	129-132
Sarnaste varade vahetus	131
Varasem rakendamine	132
Standardi IAS 38 (välja antud 1998. aastal) annulleerimine	133

See muudetud standard asendab IAS 38 (muudetud 1998) Immateriaalne vara ja seda tuleks rakendada:

(a) äriühenduste, mille lepingukuupäev on 31. märtsil 2004 või hiljem, teel omandatud immateriaalse vara suhtes.

(b) kõigi teiste immateriaalsete varade suhtes 31. märtsil 2004 või hiljem algavatel aruandeperioodidel.

Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada nende immateriaalsete varade raamatupidamiskäsitlus, mida muud standardid konkreetselt ei käsitle. Käesoleva standardi kohaselt peab ettevõte immateriaalset vara kajastatama siis ja ainult siis, kui on täidetud teatud kindlad kriteeriumid. Standard kirjeldab ka immateriaalse vara bilansilise maksumuse mõõtmise viisi ja kehtestab immateriaalse vara avalikustamise kriteeriumid.

RAKENDUSALA

2. ***Käesolevat standardit rakendatakse immateriaalse arvestamisel, välja arvatud:***

(a) mõne teise standardi rakendusalasse kuuluva immateriaalse vara puhul;

IAS 38

(b) finantsvara, nagu see on määratletud standardis* IAS 39 Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine, *puhul;

ja

(c) kaevandamisõiguste ja -kulutuste puhul, mis tehakse seoses mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade uurimise, arendamise või kaevandamisega.

3. Kui mõnda konkreetset immateriaalse vara liigile rakendatavat arvestust käsitleb mõni muu standard, siis rakendab ettevõte käesoleva standardi asemel seda standardit. Näiteks ei rakendata käesolevat standardit järgmiste objektide suhtes:

(a) immateriaalne vara, mida ettevõte hoiab müügiks tavalise äritegevuse käigus (vt IAS 2 *Varud* ja IAS 11 *Ehituslepingud*).

(b) edasilükkunud tulumaksu vara (vt IAS 12 *Tulumaks)*

(c) standardi IAS 17 *Rent* rakendusalasse kuuluvad rendid;

(d) töövõtjate hüvitistest tulenevad varad (vt IAS 19 *Töövõtjate hüvitised*).

(e) Standardis IAS 39 defineeritud finantsvarad. Teatud finantsvarade kajastamist ja mõõtmist kirjeldatakse standardites IAS 27 *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*, IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse* ja IAS 31 *Osalemine ühisettevõtmistes*.

(f) äriühenduses omandatud firmaväärtus (vaata IFRS 3 *Äriühendused*).

(g) edasilükkunud sõlmimisväljaminekud ja immateriaalne vara, mis tuleneb kindlustusandja IFRS 4 *Kindlustuslepingud* rakendusalasse kuuluvatest lepingupõhistest õigustest. IFRS 4 sätestab selliste edasilükkunud sõlmimisväljaminekute suhtes kindlad avalikustamise nõuded, aga ei sätesta neid immateriaalse vara suhtes. Seetõttu kehtivad sellise immateriaalse vara suhtes avalikustamise nõuded, mis on esitatud käesolevas standardis.

(h) immateriaalne põhivara, mida kooskõlas IFRS 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* hoitakse müügiks (või mis kuulub müügi eesmärgil hoitavate varade gruppi).

4. Mõni immateriaalne vara võib esineda materiaalses vormis, näiteks laserplaadil (arvutitarkvara puhul), juriidilise dokumentatsioonina (litsentsid või patendid) või filmina. Et teha kindlaks, kas sellise vara käsitlemisel, mis sisaldab nii materiaalse kui immateriaalse vara elemente, tuleks rakendada standardit IAS 16 *Materiaalne põhivara* või käsitada seda kui immateriaalset vara käesoleva standardi alusel, tuleb ettevõttel hinnata, kumb element on olulisem. Näiteks arvutitarkvara, mis juhib seadet, mis ei tööta ilma selle tarkvarata, on tarkvara selle riistvara lahutamatu osa ja seda käsitatakse materiaalse põhivarana. Sama kehtib arvuti operatsioonisüsteemi kohta. Kui tarkvara ei ole seonduva riistvara lahutamatu osa, käsitatakse seda immateriaalse varana.

5. Käesolevat standardit rakendatakse muu hulgas reklaami-, koolitus- ja ettevõtte käivituskulutustele ning uurimis- ja arendusväljaminekutele. Uurimis- ja arendusväljaminekud on suunatud teadmiste arendamisele. Seega, kuigi sellise tegevuse tulemuseks võib olla materiaalse vormiga vara (näiteks prototüüp), on selle vara materiaalne element tema immateriaalse komponendi (st temas sisalduvate teadmiste) kõrval teisejärguline.

6. Kapitalirendi tingimustel soetatud vara võib olla nii materiaalne kui immateriaalne. Pärast esmast kajastamist arvestab rentnik kapitalirendi alusel soetatud immateriaalset vara vastavalt käesolevale standardile. Filmide, videosalvestuste, etenduste, käsikirjade, patentide ja autoriõiguste litsentsilepingutest tulenevad õigused ei kuulu IAS 17 reguleerimisalasse ja need kuuluvad käesoleva standardi reguleerimisalasse.

7. Käesoleva standardi rakendusalast võivad välja jääda sellised tegevused või tehingud, mis on nii spetsiifilised, et nendest tulenevaid raamatupidamisküsimusi tuleb käsitleda täiesti eraldi. Sellised küsimused on näiteks mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade uurimise, arendamise või kaevandamisega ning kindlustuslepingutega seotud kulutuste arvestamine. Seepärast ei rakendata käesolevat standardit selliste tegevuste ja lepingutega seotud kulutuste suhtes. Samas aga rakendatakse käesolevat standardit muu kaevandustööstuses või kindlustusandjate poolt kasutatava immateriaalse vara (nt arvutitarkvara) ja muude nimetatud valdkondades esile kerkinud kulutuste (nt käivituskulutuste) puhul.

MÕISTED

8. ***Selles standardis on kasutatud järgnevad mõisteid allpool täpsustatud tähendustega:***

Aktiivne turg on turg, kus kehtivad kõik järgmised tingimused:

(a) turul kaubeldavad asjad on homogeensed;

(b) üldjuhul on mis tahes ajal võimalik leida huvitatud ostjaid ja müüjaid;

ja

(c) hinnad on avalikkusele kättesaadavad.

Äriühenduse lepingukuupäev on kuupäev, millal ühinevad pooled jõuavad sisuliselt jõustava kokkuleppeni või, avaliku ettevõtte puhul, see üldsusele teatavaks tehakse. Vaenuliku ülevõtmise puhul on ühinevate poolte vahel jõustava kokkuleppe saavutamise varaseim kuupäev see, mil piisav arv omandatava ettevõtte omanikke on omandaja pakkumise kontrolli ülevõtmiseks heaks kiitnud.

Amortisatsioon on immateriaalse vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale.

Vara on vahend:

(a) mille üle ettevõttel on eelnenud sündmuste tulemusena kontroll;

ja

(b) millest oodatakse ettevõttele tulevast majanduslikku kasu.

Bilansiline maksumus on summa, milles vara on bilansis kajastatud, peale akumuleeritud amortisatsiooni ja vara väärtuse langusest põhjustatud akumuleeritud kahjumi mahaarvamist.

Soetusmaksumus on vara omandamise või ehitamise ajal vara eest makstud raha või raha ekvivalentide summa või antud mitterahalise tasu õiglane väärtus, või, kui see on rakendatav, vastava vara soetusmaksumusena käsitletav summa, nagu see on esmaselt kajastatud vastavalt teiste IFRS-ide, nt IFRS 2* Aktsiapõhiste maksete korraldamine, *spetsiifilistele nõuetele.

Amortiseeritav summa on vara soetusmaksumus või muu summa, millega soetusmaksumus on asendatud, millest on lahutatud vara lõppväärtus.

Arendustegevus on teadusuuringute tulemuste või muude teadmiste rakendamine uute või oluliselt täiustatud materjalide, seadmete, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste tootmise kavandamiseks enne kaubandusliku tootmise või kasutamise algust.

IAS 38

Ettevõttespetsiifiline väärtus on rahavoogude nüüdisväärtus, mida ettevõte eeldab tulenevalt vara jätkuvast kasutamisest ning selle võõrandamisest vara kasuliku eluea lõppedes või mida ettevõte eeldab tekkivat kohustiste arveldamisel.

Vara õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja mitteseotud poolte vahelises tehingus võimalik seda vara võõrandada.

Kahjum väärtuse langusest on summa, mille võrra vara bilansiline maksumus ületab vara kaetava väärtuse.

Immateriaalne vara on eristatav mitterahaline varaobjekt, millel puudub materiaalne vorm.

Rahaline vara on olemasolev raha ning vara, mis saadakse kindlaksmääratud või kindlaksmääratavate rahasummadena.

Teadusuuringud seisnevad algupärastes ja planeeritud uuringutes, mille eesmärgiks on omandada uusi teadustehnilisi teadmisi ja arusaamisi.

Immateriaalse vara lõppväärtus on prognoositav summa, mida ettevõte võiks käesoleval ajal vara müügist saada pärast prognoositavate müügikulutuste mahaarvestamist, juhul kui vara oleks juba sellises vanuses ja seisukorras, mida eeldatakse vara kasuliku eluea lõpus.

Kasulik eluiga on:

(a) ajavahemik, mille jooksul vara on eeldatavasti ettevõttele kasutamiseks kättesaadav;

või

(b) toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida ettevõte eeldatavasti varast saab.

Immateriaalne vara

9. Ettevõtted teevad sageli kulutusi või võtavad kohustisi seoses selliste immateriaalsete vahendite, nagu teaduslikud või tehnilised teadmised, uute protsesside või süsteemide projekteerimine ja juurutamine, litsentsid, intellektuaalomand, turukogemus ja kaubamärgid (k.a marginimed ja väljaannete pealkirjad) omandamiseks, arendamiseks, hoolduseks või kvaliteedi parandamiseks. Neisse üldistesse jaotistesse kuuluvad näiteks arvutitarkvara, patendid, autoriõigused, kinofilmid, kliendinimekirjad, hüpoteegiga seotud õigused, kalastamisload, impordikvoodid, frantsiisid, kliendisuhted või suhted tarnijatega, püsikliendid, turuosa ja turustusõigused.

10. Kõik paragrahvis 9 esitatud objektid ei vasta immateriaalse vara mõistele tulenevalt eristatavuse, kontrolli ja tulevase majandusliku kasu olemasolust. Kui käesoleva standardi reguleerimisalasse kuuluv objekt ei vasta immateriaalse vara mõistele, kajastatakse selle omandamise või loomisega seotud väljaminekud tekkimise hetkel kuluna. Kui aga objekt omandatakse äriühenduse käigus, moodustab selline objekt osa omandamise kuupäeval arvele võetavast firmaväärtusest (vt paragrahv 68).

Eristatavus

11. Immateriaalse vara mõiste kohaselt peab immateriaalne vara olema eristatav, et seda oleks võimalik firmaväärtusest eristada. Äriühenduses omandatud firmaväärtus on tasu, mida omandav ettevõte maksab varadest eeldatavalt saadava tulevase majandusliku kasu eest, mida pole võimalik individuaalselt eristada ega eraldi kajastada. Tulevane majanduslik kasu võib tekkida omandatud eristatavate varade sünergiast või varadest, mida ei ole võimalik finantsaruannetes eraldi kajastada, kuid mille eest omandaja on valmis äriühenduses tasu maksma.

12. ***Vara vastab immateriaalse vara mõiste kohaselt eristatavuse kriteeriumile, kui see:***

(a) on eraldatav, s.t siis, kui seda saab üksusest eraldada või lahutada, eraldi või koos seotud lepingute, vara või kohustistega müüa, siirdada, litsentseerida, rentida või vahetada;

või

(b) tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas need õigused on ülekantavad või ettevõtte muudest õigustest ja kohustustest eraldatavad.

Kontroll

13. Ettevõte omab vara üle kontrolli siis, kui ettevõte võib kontrollida sellest vahendist saadavat tulevast majanduslikku kasu ja ta võib piirata teiste ligipääsu nimetatud kasule. Ettevõtte võime kontrollida immateriaalse varaga seotud tulevast majanduslikku kasu tuleneb üldjuhul juriidilistest õigustest, mida on võimalik kohtus kaitsta. Juriidiliste õiguste puudumisel on kontrolli olemasolu tõestamine keerulisem. Sellegipoolest ei ole õiguste kohtulik kaitstavus kontrolli vajalik eeltingimus, kuna ettevõttel võib olla võimalus tulevast majanduslikku kasu kontrollida muul viisil.

14. Tulevane majanduslik kasu võib tuleneda näiteks turu tundmisest või tehnilistest teadmistest. Ettevõttel on nimetatud kasu üle kontroll näiteks siis, kui teadmised on kaitstud juriidiliste õigustega (nt autoriõigused, kaubanduskokkuleppe piirang (kui see on lubatud) või töötajatele kehtiv konfidentsiaalsusnõue).

15. Ettevõttel võib olla võimekas personal ning ta võib olla võimeline eristama personali koolitusest tulenevaid lisaoskusi, mis toovad tulevast majanduslikku kasu. Ettevõte võib ka eeldada, et töötajad jätavad oma oskused ka tulevikus ettevõtte käsutusse. Sellegipoolest ei ole ettevõtte kontroll personali oskustest ja koolitusest saadava tulevase majandusliku kasu üle piisav selleks, et need objektid vastaksid immateriaalse vara mõistele. Samal põhjusel on ebatõenäoline, et mõni konkreetne juhtimis- või tehniline oskus vastaks immateriaalse vara mõistele, välja arvatud juhul, kui selle kasutamine ja sellest tulevase majandusliku kasu saamine on juriidiliselt kaitstud ning see vastab ka mõiste teistele aspektidele.

16. Ettevõttel võib olla kliendiportfell või kindel turuosa ja ettevõte võib eeldada, et tulenevalt suhete loomiseks ja lojaalsuse saavutamiseks tehtud pingutustele, jäävad kliendid jätkuvalt ettevõtte klientideks. Siiski ei oma ettevõte ilma kaitsvate juriidiliste õiguste ja muude kontrollmeetoditeta üldjuhul piisavat kontrolli eeldatava kliendisuhetest ja lojaalsusest saadava tulevase majandusliku kasu üle, et käsitada neid objekte (näiteks kliendiportfell, turuosa, kliendisuhted, klientide lojaalsus) immateriaalse vara mõistele vastavatena. Kliendisuhteid kaitsvate juriidiliste õiguste puudumisel tõestavad ettevõtte võimet kontrollida eeldatavat kliendisuhetest saadavat tulevast majanduslikku kasu samade või sarnaste mittelepinguliste kliendisuhete (v.a need, mis on osa äriühendusest) vahetustehingud. Kuna taolised vahetustehingud tõestavad ka, et kliendisuhted on eraldatavad, vastavad taolised kliendisuhted immateriaalse vara mõistele.

Tulevane majanduslik kasu

17. Immateriaalsest varast saadav tulevane majanduslik kasu võib hõlmata toodete müümisest ja teenuste osutamisest, kulude kokkuhoiust või vara muul viisil kasutamisest saadavat tulu. Näiteks võib intellektuaalomandi kasutamine tootmisprotsessis pigem alandada tulevasi tootmiskulusid kui suurendada tulevast müügitulu.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

18. Objekti arvelevõtmiseks immateriaalse varana peab ettevõte tõestama, et see vara vastab:

(a) immateriaalse vara mõistele (vt paragrahvid 8–17);

ja

(b) kajastamise kriteeriumidele (vt paragrahvid 21–23).

See nõue kehtib immateriaalse vara esmaseks omandamiseks või loomiseks, selle hilisemaks täiendamiseks, osaliseks asendamiseks või hooldamiseks tehtud kulutuste kohta.

19. Paragrahvid 25–32 käsitlevad kajastamise kriteeriumide rakendamist eraldi omandatud immateriaalse vara puhul ja paragrahvid 33-43 käsitlevad nende rakendamist äriühenduses omandatud immateriaalse vara puhul. Paragrahv 44 käsitleb sihtfinantseerimise kaudu omandatud immateriaalse vara esmast mõõtmist, paragrahvid 45-47 käsitlevad immateriaalse vara vahetamist ning paragrahvid 48-50 ettevõttesiseselt tekitatud firmaväärtuse käsitlemist. Paragrahvid 51-67 käsitlevad ettevõttesiseselt tekitatud immateriaalse vara esmast kajastamist ning mõõtmist.

20. Immateriaalne vara on oma olemuselt selline, et sellele ei tehta täiendusi ega osalisi asendusi. Seetõttu on hilisemad kulutused mõeldud tõenäoliselt pigem olemasolevast immateriaalsest varast tuleneva eeldatava tulevase majandusliku kasu säilitamiseks, kui vastavad immateriaalse vara mõistele ja käesolevas standardis esitatud kajastamise kriteeriumidele. Lisaks on hilisemaid kulutusi kergem seostada kogu äritegevusega kui konkreetse immateriaalse varaga. Seetõttu kajastatakse hilisemaid kulutusi – kulutusi, mis on tehtud pärast omandatud immateriaalse vara esmast kajastamist või pärast sisemiselt loodud immateriaalse vara valmimist – harva varade bilansilises maksumuses. Vastavalt paragrahvile 63 kajastatakse marginimede, ajalehtede ja trükiste pealkirjade, klientide nimekirjade ja muude sisult samalaadsete objektidega (nii sisse ostetud kui sisemiselt loodud) seotud hilisemad kulutused alati kasumiaruandes. Seda seetõttu, et taolisi kulutusi ei saa eristada kulutustest, mida tehakse äri üldiseks arendamiseks.

21. ***Immateriaalne vara võetakse arvele siis ja ainult siis, kui:***

(a) on tõenäoline, et ettevõte saab eeldatavalt sellest varast tulevast majanduslikku kasu;

ja

(b) vara maksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

22. ***Ettevõte hindab eeldatava tulevase majandusliku kasu tõenäosust põhjendatud ja tõestatavate eelduste alusel, mis väljendavad juhtkonna parimat hinnangut vara kasuliku eluea kestel valitsevate majandustingimuste kohta.***

23. Ettevõte hindab vara kasutusega seotud tulevase majandusliku kasu tõenäosust arvelevõtmise hetkel olemasolevate tõendite alusel, andes suurema kaalu ettevõttevälistele tõenditele.

24. ***Immateriaalne vara kajastatakse esmaselt soetusmaksumuses.***

Eraldi omandamine

25. Tavaliselt kajastab hind, mida ettevõte immateriaalse vara eraldi omandamise eest maksab, ootust, et tõenäoliselt saab ettevõte varast tulevast majanduslikku kasu. Teiste sõnadega, tõenäosus kajastub vara soetusmaksumuses. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a) esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium eraldi omandatud immateriaalse vara suhtes alati täidetud.

26. Lisaks saab eraldi omandatud immateriaalset vara tavaliselt usaldusväärselt mõõta. See kehtib eelkõige juhul, kui tasutakse rahas või muus rahalises varas.

27. Eraldi omandatud immateriaalse vara soetusmaksumus sisaldab:

(a) ostuhinda, k.a imporditollimaksud ja ostmisel tasutavad mittetagastatavad maksud, miinus allahindlused ja hinnavähendid;

ja

(b) kõiki vara ettenähtud kasutuseks ettevalmistamisega seotud otseseid kulutusi.

28. Otsesed kulutused on näiteks:

(a) töövõtjatele makstavate hüvitiste kulud (nagu need on defineeritud standardis IAS 19 *Töövõtjate hüvitised*), mis tulenevad otseselt vara töökorda seadmisest;

(b) teenustasud, mis tulenevad otseselt vara töökorda seadmisest;

ning

(c) vara töökorra kontrollimiseks tehtud kulutused.

29. Kulutused, mis ei ole osa immateriaalse vara maksumusest, on näiteks järgmised:

(a) uue toote või teenuse esitamisega seotud kulutused (sealhulgas reklaam ja müügitoetus);

(b) uues asukohas või uue kliendisegmendiga äritegevuse teostamisega seotud kulutused (k.a personali koolitamisega seotud kulutused);

ning

(c) haldus- ja muud üldkulud.

30. Kulutuste kajastamine immateriaalse vara bilansilises maksumuses lõpetatakse, kui vara on seisukorras, mis on juhtkonna poolt ette nähtud. Seetõttu ei hõlma vara bilansiline maksumus kulutusi, mis on seotud vara kasutamise või sellele uute kasutamisvõimaluste leidmisega. Näiteks ei hõlma immateriaalse vara bilansiline maksumus järgmisi kulutusi:

(a) kulutused, mis on seotud vara, mis on võimeline töötama juhatuse poolt ette nähtud viisil, kasutusele võtmisega;

ning

(b) esialgsed tegevuskahjumid, nagu näiteks vara nõudluse kujunemise perioodil tekkivad kahjumid.

IAS 38

31. Mõned tegevused, mis on seotud immateriaalse vara arendusega, ei ole vajalikud vara seadmiseks sellisesse seisukorda, mis võimaldaks seda juhtkonna poolt ette nähtud viisil kasutada. Taolised juhuslikud tegevused võivad leida aset arendustegevuse jooksul või enne seda. Kuna juhuslikud tegevused ei ole tingimata seotud vara seadmiseks seisukorda, mis võimaldaks seda juhtkonna poolt ette nähtud viisil kasutada, kajastatakse ettenägematutest tegevustest tulenevad tulud ja kulud koheselt kasumiaruande vastavates tulu ja kulu rühmades.

32. Kui immateriaalse vara eest tasumine toimub tavalisest tasumisajast pikema perioodi jooksul, loetakse soetusmaksumuseks summa, mis võrdub raha ekvivalendi väärtusega. Selle summa ja kogumaksete vahe kajastatakse krediidiperioodi intressikuluna, välja arvatud juhul, kui see kapitaliseeritakse vastavalt IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* kapitaliseerimise käsitlusele.

Omandamine äriühenduse raames

33. IFRS 3 *Äriühendused* kohaselt, juhul, kui immateriaalne vara omandatakse äriühenduses, loetakse immateriaalse vara soetusmaksumuseks selle õiglane väärtus omandamise kuupäeval. Immateriaalse vara õiglane väärtus peegeldab turu ootusi, et tõenäoliselt saab ettevõte varast tuleneva tulevase majandusliku kasu. Teiste sõnadega, tõenäosus peegeldub immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmises. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a) esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium äriühenduses omandatud immateriaalse vara suhtes alati täidetud.

34. Järelikult võtab vastavalt käesolevale standardile ja IFRSile 3, omandav ettevõte omandatava ettevõtte immateriaalse vara omandamise kuupäeval arvele firmaväärtusest eraldi juhul, kui immateriaalse vara õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta, olenemata sellest, kas omandatav ettevõte oli enne äriühendust vara arvele võtnud või mitte. See tähendab, et omandav ettevõte kajastab omandatava ettevõtte lõpetamata teadusuuringute ja arendustegevuse projekti firmaväärtusest eraldiseisva varana juhul, kui nimetatud projekt vastab immateriaalse vara mõistele ja selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta. Omandatava ettevõtte lõpetamata teadusuuringute ja arendustegevuse projekt vastab immateriaalse vara mõistele juhul, kui see:

(a) vastab vara mõistele;

ning

(b) on eristatav, s.t on eraldatav või tuleneb lepingulistest või muudest juriidilistest õigustest.

Äriühenduse raames omandatud immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmine

35. Äriühendustes omandatud immateriaalse vara õiglast väärtust saab tavaliselt mõõta piisavalt usaldusväärselt, et seda kajastada firmaväärtusest eraldi. Kui immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud annavad mitmeid erinevate tõenäosustega võimalikke tulemusi, ei näita see ebakindlus mitte suutmatust usaldusväärselt mõõta õiglast väärtust, vaid on vara õiglase väärtuse mõõtmise osa. Kui äriühenduses omandatud immateriaalse vara kasulik eluiga on piiratud, kehtib vaidlustatav eeldus, et selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta.

36. Äriühenduses omandatud immateriaalne vara võib olla eraldatav, kuid ainult koos sellega seotud materiaalse või immateriaalse varaga. Näiteks ei pruugi olla võimalik müüa ajakirja pealkirja eraldi selle tellijate andmebaasist või naturaalse mineraalvee kaubamärki, mis on seotud kindla mineraalvee allikaga, ilma allikata. Taolistel juhtudel kajastab omandav ettevõte varade grupi kui terviku firmaväärtusest eraldi, kui gruppi kuuluvate varade individuaalsed õiglased väärtused pole usaldusväärselt mõõdetavad.

37. Samamoodi kasutatakse kauba- ja teiste märkide puhul tihtipeale sünonüümidena termineid "mark" ja "marginimi". Need on siiski üldised turundusterminid, mida kasutatakse hulga täiendavate varade nagu kaubamärk (või teenindusmärk) ja sellega seotud kaubanimede, valemite, retseptide ja tehnoloogilise ekspertiisi kogumi tähistamiseks. Omandav ettevõte kajastab kaubamärki sisaldavate täiendavate immateriaalsete varade gruppi üheainsa varaobjektina juhul, kui täiendavate immateriaalsete varade individuaalsed õiglased väärtused pole usaldusväärselt mõõdetavad. Juhul, kui täiendavate immateriaalsete varade individuaalsed õiglased väärtused on usaldusväärselt mõõdetavad, võib omandav ettevõte kajastada need üheainsa varaobjektina juhul, kui nende varade kasulik eluiga on sarnane.

38. Äriühenduses omandatud immateriaalse vara õiglast väärtust võib mitte olla võimalik usaldusväärselt mõõta ainult siis, kui immateriaalne vara tuleneb juriidilistest või teistest lepingulistest õigustest ja see:

(a) kas pole eraldatav;

või

(b) on eraldatav, kuid sama või sarnase vara vahetustehingute kohta puudub varasem praktika või tõestusmaterjal, ja mõnel muul moel sõltuks õiglase väärtuse hindamine mõõdetamatutest muutujatest.

39. Kõige usaldusväärsema aluse immateriaalse vara õiglase väärtuse hindamiseks annavad noteeritud turuhinnad (vt ka paragrahv 78). Õiget turuhinda näitavad tavaliselt hetke pakkumishinnad. Hetke pakkumishindade puudumisel võib õiglast väärtust hinnata kõige hilisema sarnase tehingu hinna põhjal, juhul kui tehingukuupäeva ja vara õiglase väärtuse hindamise kuupäeva vahelisel ajal ei ole majanduslikud tingimused oluliselt muutunud.

40. Kui immateriaalsel varal ei ole aktiivset turgu, on selle õiglaseks väärtuseks summa, mida ettevõte oleks omandamise kuupäeval teadlike ja mitteseotud poolte vahelises tehingus vara eest maksnud ning mis tehakse kindlaks parimate olemasolevate andmete kohaselt. Selle summa kindlaksmääramisel võtab ettevõte arvesse samalaadsete varadega teostatud hiljutiste tehingute tulemusi.

41. Ettevõtted, mis korrapäraselt tegelevad unikaalsete immateriaalsete varade ostmise ja müümisega, võivad välja töötada meetodid nende varade õiglase väärtuse kaudseks hindamiseks. Neid meetodeid võib kasutada äriühenduses omandatud immateriaalse vara esmaseks mõõtmiseks, kui nende eesmärgiks on hinnata õiglast väärtust ja kui need peegeldavad oma tööstusharu tehinguid ja tavasid. Nende meetodite hulka kuuluvad vastavalt vajadusele:

(a) vara tasuvust (nt äritulu, turuosa, äritegevuse kasum) mõjutavatel näitajatel põhinevate, jooksvaid turutehinguid peegeldavate kordajate kasutamine või immateriaalse vara sõltumatute osapoolte vahelises tehingus teisele osapoolele litsentsi kasutustasud (kasutustasu hinnavähend);

või

(b) varast hinnanguliselt saadava tulevase netorahavoo diskonteerimine.

Omandatud lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused.

42. ***Uurimis- ja arendustegevusega seotud kulutusi, mis:***

(a) on seotud eraldi või äriühenduses omandatud lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektiga, mida kajastatakse kui immateriaalset vara;

ning

(b) tekivad pärast nimetatud projekti omandamist, arvestatakse vastavalt paragrahvidele 54-62.

IAS 38

43. Paragrahvide 54-62 nõuete rakendamine tähendab, et eraldi või äriühenduses omandatud immateriaalse varana kajastatava lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused:

(a) kajastatakse uurimistegevusega seotud kulutuste puhul tekkepõhiselt kuluna;

(b) kajastatakse arendustegevusega seotud kulutuste puhul, mis ei vasta paragrahvis 57 esitatud immateriaalse varana kajastamise kriteeriumitele, tekkepõhiselt kuluna;

ning

(c) lisatakse omandatud lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projekti bilansilisele maksumusele juhul, kui tegemist on arendustegevuse kulutustega, mis vastavad paragrahvis 57 esitatud kajastamise kriteeriumitele.

Omandamine sihtfinantseerimise teel

44. Mõnikord omandatakse immateriaalne vara tasuta või nominaalse tasu eest ehk sihtfinantseerimisega. See võib esineda juhul, kui valitsus annab või jaotab ettevõttele selliseid immateriaalseid varasid, nagu maandumisõigused lennujaamas, raadio- või telejaama tegevusload, impordilitsentsid või -kvoodid või õigused juurdepääsuks muudele piiratud vahenditele. Vastavalt standardile IAS 20 *Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine* võib ettevõte nii immateriaalse vara kui sihtfinantseerimise võtta arvele õiglases väärtuses. Kui ettevõte otsustab vara õiglases väärtuses mitte arvele võtta, peab ta vara arvele võtma nominaalväärtuses (vastavalt standardile IAS 20 lubatud teisele käsitlusele), millele lisanduvad kõik vara otstarbekohaseks kasutamiseks tehtavad otsesed väljaminekud.

Varade vahetus

45. Ühe või mitu immateriaalse vara objekti võib omandada vahetusena ühe või mitme mitterahalise vara objekti või rahaliste ja mitterahaliste varade kombinatsiooni vastu. Järgnevas selgituses kirjeldatakse ühe mitterahalise vara objekti vahetamist teise vastu, kuid see kehtib ka kõikide eelmises lauses kirjeldatud vahetuste kohta. Taolise immateriaalse vara soetusmaksumus on selle õiglane väärtus, välja arvatud juhtudel, kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või b) saadud või ära antud vara õiglane väärtus pole usaldusväärselt mõõdetav. Saadud varaobjekti mõõdetakse taolisel viisil isegi juhul, kui ettevõte ei saa koheselt loovutatud vara kajastamist lõpetada. Kui saadud varaobjekti ei mõõdeta õiglases väärtuses, siis mõõdetakse selle soetusmaksumust loovutatud varaobjekti bilansilise maksumuse järgi.

46. Ettevõte otsustab vahendustehingu majandusliku sisu üle, hinnates seda, mil määral tema tulevased rahavood peaksid tehingu tulemusel eeldatavalt muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, kui:

(a) saadud varast tulenev rahavoo paigutamine (risk, ajastus ja summa) erineb üleantud varast tuleneva rahavoo paigutamisest;

või

(b) vahetuse tulemusena muutub tehingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu ettevõttespetsiifiline väärtus;

ja

(c) punktis a) või b) toodud erinevus on märkimisväärne võrreldes vahetatud varaobjektide õiglase väärtusega.

Vahetustehingu majandusliku sisu üle otsustamiseks peab konkreetsele ettevõttele omase tehingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu ettevõttespetsiifiline väärtus peegeldama maksujärgseid rahavoogusid. Taoliste analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et ettevõte peaks üksikasjalikke arvutusi läbi viima.

47. Paragrahvi 21 punktis b) on täpsustatud, et immateriaalse vara kajastamise tingimuseks on, et vara soetusmaksumust saab usaldusväärselt mõõta. Immateriaalse vara, mille osas võrreldavad tehingud turul puuduvad, õiglane väärtus on usaldusväärselt mõõdetav a) kui kõikumine võimalike õiglase väärtuse põhjendatud hinnangute osas ei ole varaobjekti jaoks märkimisväärne või b) kui võimalike hinnangute tõenäosust saab usaldusväärselt hinnata ning õiglase väärtuse määramisel kasutada. Kui ettevõte suudab usaldusväärselt kindlaks määrata saadud või üleantud vara õiglase väärtuse, kasutatakse maksumuse mõõtmisel üleantud vara õiglast väärtust, välja arvatud siis, kui saadud vara õiglane väärtus on selgemini määratav.

Sisemiselt loodud firmaväärtus

48. ***Sisemiselt loodud firmaväärtust ei tohi varana kajastada.***

49. Mõningatel juhtudel tehakse kulutusi tulevase majandusliku kasu saamiseks, kuid seeläbi ei looda sellist immateriaalset vara, mis vastaks käesolevas standardis esitatud kajastamise kriteeriumidele. Selliseid kulutusi kirjeldatakse sageli kulutustena, mis on seotud firmaväärtuse sisemise loomisena. Sisemiselt loodud firmaväärtust ei kajastata varana, kuna see ei ole ettevõtte poolt kontrollitav ega eristatav vahend (s.t see pole eraldatav ega tulene lepingulistest ega muudest juriidilistest õigustest), mille maksumust oleks võimalik usaldusväärselt mõõta.

50. Erinevused ettevõtte turuväärtuse ja selle eristatavate netovarade bilansilise maksumuse vahel mis tahes ajahetkel võib hõlmata paljusid ettevõtte väärtust mõjutavaid tegureid. Taolisi erinevusi siiski ei loeta ettevõtte poolt kontrollitava immateriaalse vara soetusmaksumuseks.

Sisemiselt loodud immateriaalne vara

51. Mõnel juhul on keeruline hinnata, kas sisemiselt loodud immateriaalne vara on kajastamiskõlblik, kuna on probleeme:

(a) kindlaks tegemisel, kas on tegu eristatava varaga, mis eeldatavalt teenib tulevast majanduslikku kasu;

ning

(b) vara maksumuse usaldusväärsel määramisel. Mõnel juhul ei ole võimalik eristada immateriaalse vara sisemise loomisega seotud kulutusi sisemiselt loodud firmaväärtuse säilitamise, selle kvaliteedi parandamise või igapäevase äritegevusega seotud kulutustest.

Seepärast rakendab ettevõte kõikide sisemiselt loodud immateriaalsete varade puhul lisaks immateriaalse vara arvelevõtmise ja esmase mõõtmise üldnõuetele ka paragrahvides 52-67 esitatud nõudeid ja juhiseid.

52. Hindamaks, kas sisemiselt loodud immateriaalne vara vastab kajastamise kriteeriumidele, liigitab ettevõte vara loomise:

(a) uurimistegevuse faasiks;

ja

(b) arendustegevuse faasiks.

Kuigi mõisted "uurimistegevus" ja "arendustegevus" on määratletud, on mõistetel "uurimistegevuse faas" ja "arendustegevuse faas" käesoleva standardi rakendamisel laiem tähendus.

53. Kui ettevõttel ei ole võimalik sisemise, immateriaalse vara loomise projekti uurimistegevuse faasi eristada arendustegevuse faasist, käsitab ettevõte selle projekti väljaminekuid nii nagu need oleksid tehtud ainult uurimistegevuse faasis.

Uurimistegevuse faas

54. ***Uurimistegevuse (või sisemise projekti uurimistegevuse faasi) tulemusel tekkivat immateriaalset vara ei kajastata. Uurimistegevuse väljaminekud (või sisemise projekti uurimistegevuse faasi väljaminekud) kajastatakse tekkepõhiselt kuludena.***

55. Sisemise projekti uurimistegevuse faasis ei saa ettevõte tõestada, et on olemas immateriaalne vara, mis teenib tõenäolist tulevast majanduslikku kasu. Seepärast kajastatakse need väljaminekud tekkepõhiselt kuluna.

56. Uurimistegevus on näiteks:

(a) uute teadmiste omandamisele suunatud tegevus;

(b) uurimistulemustele ja muudele teadmistele rakenduste otsimine, hindamine ja lõplik valimine;

(c) alternatiivsete materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste otsimine;

ja

(d) uute või täiustatud materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste võimalike alternatiivide formuleerimine, projekteerimine, hindamine ja lõplik valimine.

Arendustegevuse faas

57. ***Arendustegevuse (või sisemise projekti arendustegevuse faasi) tulemusel tekkiv immateriaalne vara kajastatakse siis ja ainult siis, kui ettevõte suudab tõestada kõike järgmist:***

(a) immateriaalse vara kasutus- või müügikõlblikuks saamine on tehniliselt võimalik.

(b) ettevõte kavatseb lõpetada immateriaalse vara arendamise ja seda kasutada või müüa.

(c) ettevõttel on võimalik immateriaalset vara kasutada või müüa.

(d) kuidas immateriaalne vara loob eeldatavat tulevast majanduslikku kasu. Muuhulgas peab ettevõte tõestama, et eksisteerib turg immateriaalse vara väljundile või immateriaalsele varale endale või; kui seda hakatakse kasutama sisemiselt, siis immateriaalse vara kasulikkust.

(e) immateriaalse vara arendamise lõpetamiseks ja kasutamiseks või müümiseks on olemas piisavad tehnilised, rahalised ja muud vahendid.

(f) ettevõte suudab usaldusväärselt mõõta immateriaalse vara arendustegevuse väljaminekuid.

58. Mõnikord suudab ettevõte immateriaalse vara eristada sisemise projekti arendustegevuse faasis ja tõestada, et see vara tõenäoliselt teenib tulevast majanduslikku kasu. Võimalik on see seetõttu, et arendustegevuse faas on kõrgem kui uurimistegevuse faas.

59. Arendustegevus on näiteks:

(a) tootmis- või kasutuseelsete prototüüpide või mudelite projekteerimine, ehitus ja katsetamine;

(b) uut tehnoloogiat sisaldavate tööriistade, rakiste, vormide ja valude projekteerimine;

(c) sellise piloottehase projekteerimine, ehitus ja käivitamine, mille suurus ei võimalda tasuvat kaubanduslikku tootmist;

ja

(d) uute või parendatud materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste valikuliste alternatiivide projekteerimine, ehitus ja katsetamine.

60. Et tõestada, kuidas immateriaalne vara eeldatavat tulevast majanduslikku kasu teenib, peab ettevõte hindama varast saadavat tulevast majanduslikku kasu vastavalt standardi IAS 36 *Varade väärtuse langus* põhimõtetele. Kui vara teenib tulevast majanduslikku kasu ainult koos teiste varadega, kasutab ettevõte standardis IAS 36 esitatud raha teeniva üksuse mõistet.

61. Immateriaalse vara loomise, kasutamise ja sellest kasu saamise vahendite kättesaadavust võib tõestada näiteks äriplaaniga, milles on esitatud vajalikud tehnilised, rahalised ja muud vahendid ning ettevõtte võimalused nende vahendite hankimiseks. Mõningatel juhtudel tõestab ettevõte väliste rahaliste vahendite olemasolu sellega, et esitab laenuandja kinnituse valmisoleku kohta projekti finantseerimisel.

62. Immateriaalse vara sisemise loomise kulutusi on sageli võimalik usaldusväärselt mõõta ettevõtte kuluarvestussüsteemi abil, näiteks palkade ning autoriõiguste või litsentside hankimise või arvutitarkvara arendamisega seotud kulutuste kaudu.

63. ***Sisemiselt loodud marginimesid, ajalehtede ja trükiste pealkirju, klientide nimekirju ja muid sisult samalaadseid objekte ei kajastata immateriaalse varana.***

64. Sisemiselt loodud marginimedega, ajalehtede ja trükiste pealkirjadega, klientide nimekirjadega ja muude sisult samalaadsete objektidega seotud väljaminekuid ei ole võimalik eristada äritegevuse üldise arendamise väljaminekutest. Seepärast ei kajastata neid immateriaalse varana.

Sisemiselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus

65. Sisemiselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus paragrahvi 24 tähenduses on tehtud väljaminekute summa alates kuupäevast, mil immateriaalne vara esmakordselt vastab paragrahvides 21, 22 ja 57 sätestatud kajastamise kriteeriumidele. Paragrahviga 71 keelatakse varasemalt juba kuluna kajastatud väljaminekute kajastamine varana.

66. Sisemiselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus hõlmab kõiki varaga seotud otseseid kulutusi, mis on tehtud vara loomiseks, tootmiseks ja juhtkonna poolt ette nähtud töökorda seadmiseks. Otsesed kulutused on näiteks:

(a) kulutused immateriaalse vara loomiseks kasutatud või tarbitud materjalidele ja teenustele;

(b) immateriaalse vara loomisest tulenevad hüvitised töövõtjatele (defineeritud standardis IAS 19 *Töövõtjate hüvitised*);

(c) õiguste registreerimise tasud;

ning

(d) vara loomisel kasutatavate patentide ja litsentside amortisatsioon.

Standardis IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* täpsustatakse intressi kui sisemiselt loodud immateriaalse vara maksumuse komponendi kajastamise kriteeriumid.

67. Sisemiselt loodud immateriaalse vara maksumus ei hõlma:

(a) müügi-, haldus- ja muid üldkulusid, välja arvatud juhul, kui neid väljaminekuid on võimalik otseselt seostada vara ettevalmistamisega kasutusele võtmiseks;

(b) tuvastatavaid ebatõhususi ja esialgseid äritegevuse kahjumeid, mis tekivad enne, kui vara saavutab planeeritud tulemuslikkuse;

ning

(c) kulutusi vara kasutamiseks vajaliku personali koolitamiseks.

Näide paragrahvi 65 juurde

Ettevõte arendab välja uut tootmisprotsessi. 20X5. aastal oli väljaminekute kogumaht 1 000 VÜ (*), millest 900 VÜ tehti enne 1. detsembrit 20X5 ja 100 VÜ ajavahemikul 1. detsembrist 20X5 kuni 31. detsembrini 20X5. Ettevõte suudab tõestada, et tootmisprotsess vastas 1. detsembril 20X5 immateriaalse varana kajastamise kriteeriumidele. Protsessis sisalduva oskusteabe (sh tulevased väljamaksed, mis on enne kasutuskõlblikkuse saavutamist vajalikud protsessi lõpetamiseks) kaetavat väärtust hinnatakse 500 VÜ-le.

20X5. aasta lõpus kajastatakse tootmisprotsess immateriaalse varana maksumuses 100 VÜ (tehtud väljaminekud alates kajastamise kriteeriumide täitmise kuupäevast, milleks oli 1. detsember 20X5). Enne 1. detsembrit 20X5 tehtud väljaminekud 900 VÜ ulatuses kajastatakse kuluna, kuna kajastamise kriteeriumid täideti alles 1. detsembril 20X5. Need väljaminekud ei kuulu bilansis kajastatud tootmisprotsessi maksumusse.

20X6. aastal oli kulutuste summaks 2 000 VÜ. 20X6. aasta lõpus hinnatakse protsessis sisalduva oskusteabe kaetav väärtus(sh tulevased väljamaksed, mis on enne kasutuskõlblikkuse saavutamist vajalikud protsessi lõpetamiseks) 1 900 VÜ-le.

20X6. aasta lõpus on tootmisprotsessi maksumus 2 100 VÜ (20X5. aasta lõpus kajastatud väljaminekud 100 VÜ pluss 20X6. aastal kajastatud väljaminekud 2 000 VÜ). Ettevõte kajastab 200 VÜ suuruse kahjumi vara väärtuse langusest, et viia protsessi bilansiline maksumus enne väärtuse langusest tulenevat kahjumit (2 100 VÜ) vastavusse protsessi kaetava väärtusega (1 900 VÜ). See kahjum vara väärtuse langusest tühistatakse hilisemal perioodil juhul, kui vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise tingimused on rahuldatud vastavalt standardile IAS 36.

KAJASTAMINE KULUNA

68. ***Kulutus immateriaalsele varale kajastatakse tekkepõhiselt kuluna, välja arvatud juhul, kui:***

(a) see moodustab osa kajastamise kriteeriumidele (vt paragrahvid 18 - 67) vastava immateriaalse objekti maksumusest;

või

(b) objekt on omandatud äriühenduses ja seda ei ole võimalik immateriaalse varana kajastada. Taolisel juhul moodustab selline kulutus (mis kuulub äriühenduse maksumuse hulka) osa omandamise kuupäeval firmaväärtusest (vt IFRS 3 Äriühendused).

(*) Käesolevas standardis fikseeritakse rahalised summad "valuutaühikutes" (VÜ).

69. Mõningatel juhtudel teeb ettevõte väljaminekuid selleks, et tagada ettevõtte tulevast majanduslikku kasu, kuid ei omanda ega loo ühtegi immateriaalset ega muud vara, mida võiks kajastada. Sellistel juhtudel kajastatakse väljaminekud tekkepõhiselt kuluna. Näiteks kajastatakse uurimistegevusega seotud kulutused tekkepõhiselt kuluna (vt paragrahv 54), välja arvatud juhul, kui need on osa äriühenduse soetusmaksumusest. Muud tekkepõhised kulud on näiteks:

(a) käivituskulutused, kui neid ei kajastata materiaalse põhivara hulgas vastavalt standardile IAS 16 *Materiaalne põhivara*. Käivituskulutused võivad hõlmata juriidilise isiku asutamiskulusid, näiteks asutamisel tehtud juriidilisi või asjaajamiskulutusi, uue rajatise avamise või äri alustamise kulutusi (avamiseelseid kulutusi) või kulutusi uue äritegevuse alustamiseks või uute toodete turule toomiseks või uute protsesside käivitamiseks (tegevuseelseid kulutusi).

(b) koolituskulutused.

(c) reklaami- ja müügitoetuskulutused.

(d) kulutused ettevõtte või selle osa ümberpaigutamiseks või reorganiseerimiseks.

70. Paragrahv 68 ei välista ettemaksu kajastamist varana, kui toodete või teenuste eest on tasutud enne toodete kohaletoimetamist või teenuste osutamist.

Varasemate perioodide kulud, mida ei saa kajastada varana

71. ***Immateriaalse varaga seotud kulutusi, mis on tekkepõhiselt kajastatud kuluna, ei kajastata hiljem osana immateriaalse vara soetusmaksumusest.***

MÕÕTMINE PÄRAST ARVELE VÕTMIST

72. ***Ettevõte valib oma arvestusmeetodiks kas paragrahvis 74 esitatud soetusmaksumuse meetodi või paragrahvis 75 esitatud ümberhindluse mudeli. Kui immateriaalset vara arvestatakse ümberhindluse mudeli järgi, arvestatakse sama mudeli järgi ka kõiki teisi samasse rühma kuuluvaid varasid, välja arvatud juhul, kui nendel varadel puudub aktiivne turg.***

73. Immateriaalsete varade rühm on samalaadsete ning ettevõtte tegevuses sarnasel viisil kasutatavate varade rühmitus. Et vältida varade valikulist ümberhindlust ja finantsaruannetes erinevatel kuupäevadel erinevatel alustel mõõdetud väärtuste segunemist, toimub kõikide ühte immateriaalsete varade rühma kuuluvate objektide ümberhindlus samaaegselt.

Soetusmaksumuse meetod

74. ***Pärast esmast arvelevõtmist kajastatakse vara soetusmaksumuses, millest lahutatakse akumuleeritud amortisatsioon ja akumuleeritud kahjum väärtuse langusest.***

Ümberhindluse mudel

75. ***Pärast esmast arvelevõtmist kajastatakse immateriaalne vara ümberhinnatud maksumuses, mis on selle õiglane väärtus ümberhindamise kuupäeval, ja millest lahutatakse hilisem akumuleeritud amortisatsioon ja hilisem akumuleeritud kahjum väärtuse langusest. Käesolevas standardis sätestatud ümberhindluste puhul määratakse õiglane väärtus aktiivse turu hindade alusel. Ümberhindlusi tehakse piisavalt korrapäraselt, et bilansipäeval ei erineks vara bilansiline maksumus oluliselt selle õiglasest väärtusest.***

IAS 38

76. Ümberhindluse mudel ei võimalda:

(a) selliste immateriaalsete varade ümberhindlust, mida ei ole varem varadena kajastatud;

või

(b) immateriaalsete varade esmast arvelevõtmist soetusmaksumusest erinevas väärtuses.

77. Ümberhindluse mudelit rakendatakse pärast seda, kui vara on esmaselt soetusmaksumuses arvele võetud. Kui varana võetakse arvele ainult osa immateriaalse vara soetusmaksumusest, kuna vara ei vastanud kajastamise kriteeriumidele enne protsessi teatud osa läbimist (vt paragrahv 65), võib ümberhindluse mudelit rakendada kõnealuse vara suhtes tervikuna. Samuti võib ümberhindluse mudelit rakendada nende immateriaalsete varade suhtes, mis on soetatud sihtfinantseerimise teel ja kajastatud nominaalväärtuses (vt paragrahv 44).

78. Paragrahvis 8 kirjeldatud omadustega aktiivne turg ei ole immateriaalse vara puhul tavaline, kuid seda võib siiski esineda. Näiteks võib mõnedes jurisdiktsioonides toimida vabalt kaubeldavate taksolitsentside, kalapüügilitsentside või tootmiskvootide aktiivne turg. Samas ei saa esineda aktiivset turgu marginimede, ajalehtede pealkirjade, muusika ja filmide avaldamisõiguste, patentide või kaubamärkide puhul, sest iga selline vara on unikaalne. Kuigi immateriaalseid varasid ostetakse ja müüakse, on need lepingud ostjate ja müüjate vaheliste läbirääkimiste tulemus ja tehinguid tehakse suhteliselt harva. Seepärast ei pruugi ühe vara eest tasutud hind olla piisavaks tõendiks teise vara õiglase väärtuse kohta. Lisaks ei ole hinnad sageli üldsusele kättesaadavad.

79. ümberhindluste sagedus sõltub ümberhinnatavate immateriaalsete varade õiglaste väärtuste muutlikkusest. Kui ümberhinnatud vara õiglane väärtus erineb oluliselt selle bilansilisest maksumusest, on vajalik lisanduv ümberhindlus. Mõnede immateriaalsete varade õiglane väärtus võib muutuda oluliselt ja prognoosimatult, mistõttu vajalik on iga-aastane ümberhindlus. Sagedased ümberhindamised ei ole vajalikud selliste immateriaalsete varade puhul, mille õiglase väärtuse muutused on ebaolulised.

80. Immateriaalse vara ümberhindamisel akumuleeritud amortisatsioon ümberhindluse kuupäeval kas:

(a) arvestatakse võrdeliselt vara bilansilise brutomaksumuse muutusega ümber nii, et vara bilansiline maksumus peale ümberhindlust võrduks tema ümberhinnatud summaga; või

(b) lahutatakse vara bilansilisest brutomaksumusest ning netosumma arvestatakse ümber vara ümberhinnatud summaks.

81. ***Kui ümberhinnatavate immateriaalsete varade rühma teatavat immateriaalset vara ei ole võimalik aktiivse turu puudumise tõttu ümber hinnata, siis tuleb see vara kajastada maksumuses, millest lahutatakse akumuleeritud amortisatsioon ja akumuleeritud kahjum väärtuse langusest.***

82. ***Kui ümberhinnatud immateriaalse vara õiglast väärtust ei ole enam võimalik kindlaks määrata aktiivse turu hindade alusel, peab selle vara bilansiline maksumus olema tema ümberhinnatud summa viimase aktiivse turu hindadel põhinenud ümberhindluse kuupäeval, millest lahutatakse hilisem akumuleeritud amortisatsioon ja hilisem akumuleeritud kahjum väärtuse langusest.***

83. Asjaolu, et ümberhinnatud immateriaalse vara osas ei eksisteeri enam aktiivset turgu võib viidata sellele, et vara väärtus on langenud ja seda peab kontrollima vastavalt standardile IAS 36 *Varade väärtuse langus*.

84. Kui vara õiglast väärtust on võimalik kindlaks määrata tuginedes aktiivsele turule mõnel hilisemal mõõtmiskuupäeval, rakendatakse ümberhindluse mudelit alates sellest kuupäevast.

85. ***Kui ümberhindluse tulemusel immateriaalse varaobjekti bilansilist maksumust suurendatakse, kajastatakse see suurendamine kreeditkandena otse omakapitali kirjel "ümberhindluse reserv". Suurendamist kajastatakse kasumiaruandes aga ulatuses, mil see kattub sama varaobjekti ümberhindlusest tuleneva varem kasumiaruandes kajastatud väärtuse vähenemisega.***

86. ***Kui ümberhindluse tulemusel vara bilansilist maksumust vähendatakse, kajastatakse selline allahindlus kasumiaruandes. Allahindlus kajastatakse deebetkandena otse omakapitali kirjel "ümberhindluse reserv" ulatuses, mis on võrdne sama vara ümberhindluse reservis kajastatud kreeditsaldoga.***

87. Omakapitalis sisalduva kogunenud ümberhindluse reservi võib ümberhindluse realiseerumisel kanda otse jaotamata kasumisse. Kogu reservi võib realiseerida vara mahakandmisel või võõrandamisel. Osa reservist võib siiski realiseeruda ajal, mil ettevõte vara kasutab; sellisel juhul on realiseeruva reservi summaks vara ümberhinnatud bilansilisel väärtusel põhineva amortisatsiooni ning selle amortisatsiooni vahe, mis oleks kajastatud vara algse soetusmaksumuse alusel. Ümberhindluse reservi ümberliigitamist eelmiste perioodide jaotamata kasumiks ei tohi teostada läbi kasumiaruande.

KASULIK ELUIGA

88. ***Ettevõte peab määrama kindlaks, kas immateriaalse vara kasulik eluiga on piiratud või piiramatu, ja kui kasulik eluiga on piiratud, siis selle ajalise pikkuse või toodete või muude sarnaste ühikute arvu, mis vara kasuliku eluea määravad. Ettevõte määrab immateriaalsele varale piiramatu kasuliku eluea juhul, kui, tuginedes kõigi oluliste faktorite analüüsile ei tule ilmsiks ühtegi ettearvatavat piirangut perioodile, mille jooksul vara võiks eeldatavasti ettevõttele positiivseid neto rahavooge luua.***

89. Immateriaalse vara arvestamine põhineb selle kasulikul elueal. Piiratud kasuliku elueaga immateriaalset vara amortiseeritakse (vt paragrahvid 97-106), piiramatu kasuliku eluaega immateriaalset vara aga mitte (vt paragrahvid 107-110). Käesoleva standardi juurde kuuluvad näited erineva immateriaalse vara kasuliku eluea määramise ja sellel põhineva vara edasise arvestamise kohta.

90. Immateriaalse vara kasuliku eluea määramisel võetakse arvesse mitmeid tegureid, sealhulgas:

(a) vara eeldatavat kasutamist ettevõtte poolt ja asjaolu, kas seda vara suudaks efektiivselt kasutada ka teise koosseisuga juhtkond;

(b) vara tüüpilist elutsüklit ja avalikke andmeid sarnasel viisil kasutatavate sarnaste varade eeldatavate kasulike eluigade kohta;

(c) tehnilist, tehnoloogilist, kaubanduslikku või muud liiki iganemist;

(d) selle tööstusharu stabiilsust, kus vara kasutatakse, ja varast saadavate toodete või teenuste turunõudluse muutusi;

(e) konkurentide või potentsiaalsete konkurentide eeldatavat tegevust;

(f) varast eeldatava tulevase majandusliku kasu saamiseks vajalike hoolduskulutuste mahtu ning ettevõtte võimalusi ja kavatsusi selliseid kulutusi teha;

(g) vara üle kontrolli omamise perioodi ja vara kasutamisele seatavaid juriidilisi või muid sarnaseid piiranguid, näiteks rendilepingute lõpptähtpäevasid;

ja

(h) asjaolu, kas vara kasulik eluiga sõltub ettevõtte muude varade kasulikest eluigadest.

IAS 38

91. Mõiste "piiramatu" ei tähenda "lõputut". Immateriaalse vara kasulik eluiga peegeldab ainult seda tulevaste hoolduskulutuste osa, mis on vajalik vara kasuliku eluea hindamisel määratud vara tootlikkuse säilitamiseks ja ettevõtte võimalusi ja kavatsusi seda teha. Järeldus, et immateriaalse vara kasulik eluiga on piiramatu, ei tohiks sõltuda vara eeldatava tootlikkuse säilitamiseks vajalikele kulutustele lisaks kavandatud tulevastest kulutustest.

92. Tulenevalt tehnoloogia kiirest arengust võivad arvutitarkvara ja paljud muud immateriaalsed varad tehnoloogiliselt iganeda. Seepärast võib eeldada, et nende kasulik eluiga on lühike.

93. Immateriaalse vara kasulik eluiga võib olla väga pikk või isegi piiramatu. Ebakindlate asjaolude korral on põhjendatud immateriaalse vara kasuliku eluea konservatiivne hindamine, kuid see ei õigusta ebarealistlikult lühikese eluea valimist.

94. ***Immateriaalse vara kasulik eluiga, mis tuleneb lepingulistest või muudest juriidilistest õigustest, ei tohi olla pikem kui lepinguliste või muude juriidiliste õiguste periood, kuid võib olla lühem sõltuvalt vara eeldatavast kasutusperioodist. Kui lepingulised või muud juriidilised õigused antakse üle piiratud, kuid pikendatavaks tähtajaks, sisaldab immateriaalse vara kasulik eluiga pikendamis(t)e perioodi (perioode) ainult juhul, kui ettevõte suudab veenvalt tõestada, et pikendamine ei nõua olulisi kulutusi.***

95. Immateriaalse vara kasuliku eluea pikkust võivad mõjutada nii majanduslikud kui juriidilised tegurid. Majanduslikud tegurid määravad kindlaks ajavahemiku, mille jooksul ettevõte saab tulevast majanduslikku kasu. Juriidilised tegurid piiravad ajavahemikku, mille jooksul ettevõte kontrollib ligipääsu sellele kasule. Kasulikuks elueaks on nende teguritega kindlaksmääratud perioodidest lühem.

96. Ettevõtte suutlikkust pikendada lepingulisi või muid juriidilisi õigusi ilma oluliste kulutusteta näitab muuhulgas järgmiste tegurite olemasolu:

(a) on tõendeid, mis põhinevad tõenäoliselt varasematel kogemustel, et lepingulisi või muid juriidilisi õigusi pikendatakse. Kui pikendamine sõltub kolmanda osapoole nõusolekust, tuleb tõestada, et kolmas osapool oma nõusoleku annab;

(b) on tõendeid, et kõik pikendamiseks vajalikud tingimused täidetakse;

ning

(c) pikendamisega seotud kulutused ei ole olulised võrreldes tulevase majandusliku kasuga, mida ettevõte pikendamisest saada loodab.

Kui pikendamisega seotud kulutused on, võrreldes tulevase majandusliku kasuga, mida ettevõte pikendamisest saada loodab, olulised, on "pikendamise" kulutused oma olemuselt pikendamise kuupäeval omandatud uue immateriaalse vara soetusmaksumus.

PIIRATUD KASULIKU ELUEAGA IMMATERIAALNE VARA

Amortisatsiooniperiood ja amortisatsiooni meetod

97. ***Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara amortiseeritav summa jaotatakse süstemaatiliselt selle kasulikule elueale. Amortiseerimine algab siis, kui vara on kasutamiseks valmis, s.t siis, kui vara on sellises kohas ja seisukorras, mis on vajalik juhtkonna poolt ette nähtud viisil töötamiseks. Vara amortisatsiooni arvestamine lõpetatakse kas kuupäeval, mil vara liigitatakse müügivalmis varaks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mida liigitatakse müügivalmis varaks) kooskõlas IFRS 5-ga* Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad ***või kuupäeval, mil lõpetatakse selle vara kajastamine, sõltuvalt sellest, kumb on varasem. Kasutatav amortisatsioonimeetod peegeldab seda, kuidas ettevõte varaobjektist tulenevat majanduslikku kasu eeldatavalt kasutama hakkab. Kui seda tarbimist ei ole võimalik usaldusväärselt kindlaks määrata, tuleb kasutada lineaarset amortisatsioonimeetodit. Iga perioodi amortisatsioonisumma kajastatakse kasumiaruandes, kui käesolev või mõni muu standard ei luba või nõua selle kajastamist mõne muu vara bilansilise maksumuse koostisosana.***

98. Vara amortiseeritava osa süstemaatiliseks jaotamiseks kasulikule elueale võib kasutada erinevaid amortisatsioonimeetodeid. Nendeks meetoditeks on lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod ja tootmisühiku meetod. Meetod valitakse lähtuvalt varas sisalduva eeldatava tulevast majandusliku kasu tarbimisest ja rakendatakse järjepidevalt, välja arvatud siis, kui tulevase majandusliku kasu tarbimine muutub. Väga harva, kui üldse, on võimalik piiratud elueaga immateriaalse vara puhul veenvalt põhjendada sellise amortisatsioonimeetodi kasutamist, mille puhul on akumuleeritud amortisatsioon väiksem lineaarse meetodi kohaselt arvutatust.

99. Amortisatsioonikulu kajastatakse tavaliselt kasumiaruandes. Siiski kasutatakse mõnikord varaobjektist tulenevat majanduslikku kasu teiste varaobjektide tootmiseks. Sellisel juhul moodustab amortisatsioonisumma osa teise varaobjekti soetusmaksumusest ja kajastatakse selle bilansilises maksumuses. Näiteks sisaldub tootmisprotsessis kasutatud immateriaalse vara amortisatsioon varude bilansilises maksumuses (vt standard IAS 2 *Varud*).

Lõppväärtus

100. ***Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara lõppväärtus on null, välja arvatud juhul, kui:***

(a) kolmandal isikul on vara kasuliku eluea lõppedes kohustus see omandada;

või

(b) vara realiseerimiseks on olemas aktiivne turg ja:

(i) lõppväärtust on võimalik turutingimuste alusel kindlaks määrata;

ja

(ii) on tõenäoline, et see turg eksisteerib ka vara kasuliku eluea lõppedes.

101. Piiratud kasuliku elueaga vara amortiseeritav osa määratakse kindlaks pärast lõppväärtuse mahaarvamist. Nullist erinev lõppväärtus viitab asjaolule, et ettevõte kavatseb immateriaalse vara enne majandusliku eluea lõppu võõrandada.

102. Vara lõppväärtuse hindamine põhineb võõrandamisest saadaval summal, kasutades hinnangu koostamise päeval kehtivaid kasuliku eluea lõppu jõudnud sarnase ja samalaadsetes tingimustes kasutatud vara müügihindasid. Lõppväärtus vaadatakse üle vähemalt iga majandusaasta lõpus. Muutust vara lõppväärtuses arvestatakse kooskõlas IASiga 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead* raamatupidamisliku hinnangu muutusena.

103. Immateriaalse vara lõppväärtus võib suureneda selle bilansilise maksumusega võrdeliseks või sellest suuremaks. Taolisel juhul on vara amortiseeritavaks summaks null, välja arvatud siis, kui selle lõppväärtus langeb hiljem madalamaks vara bilansilisest maksumusest.

Amortisatsiooniperioodi ja –meetodi ülevaatamine

104. ***Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara amortatsiooniperiood ja –meetod vaadatakse üle vähemalt iga majandusaasta lõpus. Kui vara eeldatav kasulik eluiga erineb eelnevatest hinnangutest, tuleb amortisatsiooniperioodi vastavalt muuta. Kui varast tuleneva majandusliku kasu eeldatav kasutamine on muutunud, tuleb muuta amortisatsioonimeetodit, et see vastaks muutunud kasutamisele. Taolised muutused kajastatakse raamatupidamislike hinnangute muutustena vastavalt standardile IAS 8.***

105. Immateriaalse vara eluea jooksul võib selguda, et vara kasuliku eluea hinnang ei ole asjakohane. Näiteks võib amortisatsiooniperioodi muutmise vajadusele osutada väärtuse langusest tingitud kahjumi kajastamine.

106. Aja jooksul võib muutuda immateriaalsest varast ettevõttele oodatava tulevase majandusliku kasu kujunemine. Näiteks võib ilmneda, et lineaarsest amortisatsioonimeetodist sobivam on kahaneva jäägi meetod. Teiseks näiteks võib olla litsentsiga hõlmatud õiguste kasutamise edasilükkumine kuni äriplaani muude komponentide rakendamiseni. Sel juhul teenitakse varast tulenevat majanduslikku alles hilisematel perioodidel.

PIIRAMATU KASULIKU ELUEAGA IMMATERIAALNE VARA

107. ***Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara ei amortiseerita.***

108. Vastavalt IASile 36 *Varade väärtuse langus* peab ettevõte piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara väärtuse langust kontrollima, võrreldes selle kaetavat väärtust bilansilise maksumusega

(a) kord aastas

ning

(b) alati, kui on põhjust arvata, et immateriaalse vara väärtus on langenud.

Kasuliku eluea määramise kontroll

109. ***Mitteamortiseeritava immateriaalse vara kasulik eluiga vaadatakse üle igal aastal, et määrata kindlaks, kas sündmused ja tingimused jätkuvalt toetavad vara kasuliku eluea piiramatuks määramist. Kui ei toeta, arvestatakse muutust kasuliku eluea määramisel piiramatust piiratuks vastavalt IASile 8* Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead *raamatupidamisliku hinnangu muutusena.***

110. Vastavalt IASile 36 immateriaalse vara kasuliku eluea ümberhindamine pigem piiratuks kui piiramatuks viitab sellele, et vara väärtus on langenud. Seega kontrollib ettevõte vara väärtuse langemist, võrreldes selle kaetavat väärtust, mis on kindlaks määratud vastavalt IASile 36, bilansilise maksumusega ja kajastab summa, mille võrra bilansiline maksumus on kaetavast väärtusest suurem, kahjumina vara väärtuse langusest.

BILANSILISE MAKSUMUSE KAETAVUS – KAHJUM VÄÄRTUSE LANGUSEST

111. Et teha kindlaks, kas immateriaalse vara väärtus on langenud, rakendab ettevõte standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus*. Selles standardis selgitatakse, kuidas ja millal ettevõte kontrollib oma varade bilansilist maksumust, kuidas määratakse kindlaks vara kaetav väärtus ja millal kajastatakse või tühistatakse kahjum vara väärtuse langusest.

KASUTUSEST EEMALDAMINE JA VÕÕRANDAMINE

112. ***Immateriaalse vara kajastamine lõpetatakse:***

(a) selle võõrandamisel;

või

(b) kui vara kasutamisest ega võõrandamisest ei ole oodata tulevast majanduslikku kasu.

113. ***Immateriaalse vara kajastamise lõpetamisest tulenev kasum või kahjum määratakse kindlaks neto müügitulu, juhul kui see eksisteerib, ja objekti bilansilise maksumuse vahena. See kajastatakse kasumiaruandes kajastamise lõpetamisel (välja arvatud siis, kui IAS 17* Rent *näeb müügi- tagasirendi puhul ette teistmoodi). Sellist kasumit ei liigitata põhitegevuse tuluna.***

114. Immateriaalse vara võõrandamine võib toimuda mitmel viisil (nt müügi, kapitalirendile andmise või annetamise teel). Taolise vara võõrandamise kuupäeva kindlaks määramisel rakendab ettevõte standardis IAS 18 *Tulu* sätestatud kriteeriume kauba müügist saadud tulu kajastamise kohta. IAS 17 kehtib vara võõrandamise kohta müügi-tagasirendi tingimustel.

115. Kui ettevõte vastavalt paragrahvis 21 esitatud arvele võtmise põhimõtetele kajastab vara bilansilises maksumuses immateriaalse vara ühe osa asendusmaksumust, siis lõpetab ta asendatud osa bilansilise maksumuse kajastamise. Kui asendatud osa bilansilise maksumuse määramine ei ole ettevõtte jaoks otstarbekas, võib kasutada hinnangulist asendusmaksumust, mis tugineb asendatud osa maksumusel selle soetamise või sisemise loomise ajal.

116. Immateriaalse vara võõrandamisest saadav tasu kajastatakse algselt selle õiglases väärtuses. Kui immateriaalse vara eest tasutakse järelmaksuga, kajastatakse saadud tasu algselt summas, mis on võrdne vastava raha ekvivalendiga. Nõude nominaalsumma ja raha ekvivalendi vahe kajastatakse vastavalt standardile IAS 18 intressituluna, peegeldades nõude efektiivset tulumäära.

117. Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse kasutamise lõpetamisel ei lõpetata vastavalt IFRSile 5 taolise vara amortiseerimist, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseeritud või liigitatud müügivalmis varaks (või kuulub rühma, mis on liigitatud müügivalmis varaks).

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

Üldnõuded

118. ***Iga immateriaalsete varade rühma kohta (eristades sisemiselt loodud ja muid immateriaalseid varasid) peab ettevõte avalikustama järgmise informatsiooni:***

(a) kas kasulik eluiga on piiratud või piiramatu, ja kui piiratud, siis kasulik eluiga või rakendatavad amortisatsioonimäärad;

(b) piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara puhul kasutatavad amortisatsioonimeetodid;

(c) perioodi alguse ja perioodi lõpu bilansiline brutomaksumus ja akumuleeritud amortisatsioon (koos akumuleeritud kahjumiga väärtuse langusest);

(d) kasumiaruande kirjed, kus kajastatakse immateriaalse vara amortisatsioonikulu;

(e) perioodi alguse ja lõpu bilansiliste maksumuste võrdlus, näidates ära:

(i) soetamised, esitades eraldi sisemiselt arendatud, eraldi omandatud ja äriühendustes omandatud varad;

(ii) müügivalmis varaks liigitatud varad, või varad, mis kuuluvad müügivalmis varade gruppi kooskõlas IFRS 5-ga, ja muud kasutusest eemaldamised ja võõrandamised;

(iii) paragrahvidele 75, 85 ja 86 vastavatest perioodi ümberhindlustest ja standardi IAS 36* Varade väärtuse langus *kohaselt kajastatud või otse omakapitalist lahutatud vara väärtuse muutusest tulenevad väärtuse suurenemised ja vähenemised (kui neid on);

IAS 38

(iv) vara väärtuse langusest tingitud kahjum, mis on kajastatud aruandeperioodi kasumiaruandes standardi IAS 36 kohaselt;

(v) vara väärtuse langusest tingitud võimalike kahjumi tühistamine, mis on kajastatud aruandeperioodi kasumiaruandes standardi IAS 36 kohaselt;

(vi) perioodi jooksul kajastatud amortisatsioonikulu;

(vii) finantsaruannete ja välisvaluutatehingute ümberarvestusest ettevõtte esitusvaluutasse tulenevad valuutakursside netomuutused;

ning

(viii) muud bilansilise väärtuse muutused perioodi jooksul.

119. Immateriaalsete varade rühm on samalaadsete ning ettevõtte tegevuses sarnasel viisil kasutatavate varade rühmitus. Erinevate rühmade näited on muu hulgas:

(a) marginimed;

(b) ajalehtede ja trükiste pealkirjad;

(c) arvutitarkvara;

(d) litsentsid ja frantsiisid;

(e) autoriõigused, patendid ja muud tööstusomandi õigused, teenindamis- ja käitamisõigused;

(f) retseptid, valemid, mudelid, disainlahendused ja prototüübid;

ja

(g) arendustegevuse faasis olev immateriaalne vara.

Ülaltoodud immateriaalse vara rühmasid võib vajadusel jagada (summeerida) väiksemateks (suurematek) rühmadeks, kui selle tulemuseks on finantsaruannete kasutajate jaoks asjakohasem informatsioon.

120. Lisaks paragrahvi 118 punkti e alapunktides iii-v sätestatule avalikustab ettevõte langenud väärtusega immateriaalsete varade kohta ka standardiga IAS 36 ettenähtud informatsiooni.

121. IAS 8 nõuab raamatupidamisliku hinnangu muutuse sisu ja summa avalikustamist, kui see on käesoleval perioodil oluline või kui eeldatakse selle olulist mõju järgnevatele perioodidele. Selline avalikustamine võib olla tingitud muutustest:

(a) hinnangus immateriaalse vara kasuliku eluea kohta;

(b) amortisatsioonimeetodis;

või

(c) lõppväärtustes.

122. ***Ettevõte avalikustab ka:***

(a) piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise maksumuse ja põhjused, miks vara kasulik eluiga on hinnatud piiramatuks. Põhjendamisel peab ettevõte esitama immateriaalse vara kasuliku eluea hindamisel piiramatuks olulist osa etendanud asjaolud.

(b) ettevõtte finantsaruannete jaoks olulise immateriaalse varaobjekti kirjeldus, bilansiline maksumus ja järelejäänud amortisatsiooniperiood.

(c) sihtfinantseerimise teel omandatud ja õiglases väärtuses arvele võetud immateriaalsete varade (vt paragrahv 44):

(i) esmaselt kajastatud õiglane väärtus;

(ii) bilansiline maksumus;

ja

(iii) kas neid mõõdetakse pärast kajastamist vastavalt maksumusmeetodile või ümberhindluse mudelile.

(d) piiratud omandiõigusega immateriaalsete varade olemasolu ja bilansiline maksumus ning kohustiste tagatisena panditud immateriaalse vara bilansiline maksumus.

(e) immateriaalse vara soetamiseks võetud lepinguliste kohustuste summa.

123. Immateriaalse vara kasuliku eluea hindamisel piiramatuks olulist osa etendanud asjaolu(de) kirjeldamisel võtab ettevõte arvesse paragrahvis 90 toodud asjaolude loendit.

Immateriaalne vara, mida mõõdetakse pärast kajastamist ümberhindluse mudeli järgi

124. ***Kui immateriaalset vara arvestatakse ümberhinnatud väärtustes, peab ettevõte avalikustama:***

(a) iga immateriaalsete varade rühma kohta:

(i) ümberhindluse jõustumiskuupäeva;

(ii) ümberhinnatud immateriaalsete varade bilansilise maksumuse;

ja

(iii) bilansilise maksumuse, mis oleks bilansis kajastatud, kui ümberhinnatud immateriaalsete varade rühma oleks mõõdetud pärast kajastamist vastavalt paragrahvis 74 esitatud soetusmaksumuse meetodile;

(b) immateriaalse vara perioodi alguse ja lõpu ümberhindluse reservi summa, mis näitab perioodi jooksul toimunud muutusi ja reservi arvelt aktsionäridele tehtavate väljamaksete suhtes kehtivaid piiranguid;

ning

(c) varade õiglaste väärtuste kindlaksmääramisel rakendatud meetodid ja olulised eeldused.

125. Avalikustamiseks võib osutuda vajalikuks ümberhinnatud immateriaalsete varade rühmade summeerimine suurematеks rühmadeks. Immateriaalsete varade rühmi ei tohi siiski summeerida, kui selle tulemusena tekiks rühm, mis sisaldaks nii soetusmaksumuse meetodi ja ümberhindluse mudeli järgi mõõdetuid summasid.

IAS 38

Uurimis- ja arendusväljaminekud

126. ***Ettevõte avalikustab perioodi jooksul kuluna kajastatud uurimis- ja arendusväljaminekute kogusumma.***

127. Uurimis- ja arendusväljaminekud hõlmavad kõiki väljaminekuid, mis on otseselt seotud uurimis- ja arendustegevusega (vt paragrahve 66 ja 67, et saada teada, millist tüüpi kulutused kuuluvad paragrahvis 126 esitatud avalikustamise nõuete alla).

Muu informatsioon

128. Ettevõttel soovitatakse, kuid ei nõuta avalikustada järgmine informatsioon:

(a) kõigi täielikult amortiseeritud, kuid endiselt kasutatavate immateriaalsete varade kirjeldused;

ning

(b) selliste oluliste immateriaalsete varade lühikirjeldus, mida ettevõte kontrollib, kuid mida ei ole kajastatud varadena, kuna need ei vasta käesolevas standardis sätestatud kajastamiskriteeriumidele või on soetatud või loodud enne 1998. aastal välja antud standardi IAS 38 versiooni *Immateriaalne vara* jõustumist.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

129. ***Kui ettevõte otsustab kooskõlas IFRSi 3* Äriühendused *paragrahviga 85 rakendada IFRSi 3 selle paragrahvides 78 - 84 sätestatud jõustumiskuupäevadest varem, võib ettevõte samast kuupäevast edasiulatuvalt rakendada ka käesolevat standardit. Ettevõte ei tohi sellel kuupäeval kajastatud immateriaalse vara bilansilist maksumust korrigeerida. Ettevõte rakendab aga sellel kuupäeval käesolevat standardit, et ümber hinnata kajastatud immateriaalse vara kasulik eluiga. Kui ümberhindamise tulemusena ettevõte muudab vara kasuliku eluea pikkust, arvestatakse see muutus raamatupidamisliku hinnangu muutusena kooskõlas IASiga 8 Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead.***

130. ***Muudel juhtudel rakendab ettevõte käesolevat standardit:***

(a) äriühendustes, mille lepingukuupäev on hiljem kui 31. märts 2004, omandatud immateriaalse vara arvestamisel;

ning

(b) muu immateriaalse vara arvestamisel edasiulatuvalt esimesest 31. märtsil 2004. aastal või pärast seda algavast aruandeperioodist. Seega ei korrigeeri ettevõte sellel kuupäeval kajastatud immateriaalse vara bilansilist maksumust. Ettevõte rakendab aga sellel kuupäeval käesolevat standardit, et ümber hinnata taolise immateriaalse vara kasulik eluiga. Kui ümberhindamise tulemusena ettevõte muudab vara kasuliku eluea pikkust, arvestatakse see muutus raamatupidamisliku hinnangu muutusena kooskõlas IASiga 8.

Sarnaste varade vahetus

131. Paragrahvides 129 ja 130, punktis b) esitatud nõue rakendada käesolevat standardit edasiulatuvalt tähendab, et kui varasid vahetati enne käesoleva standardi jõustumiskuupäeva ära antud vara bilansilise maksumuse alusel, ei pea ettevõte selleks, et peegeldada vara õiglast väärtust omandamise kuupäeval, korrigeerima omandatud vara bilansilist maksumust.

Varasem rakendamine

132. ***Ettevõtetel, mille kohta kehtib paragrahv 130, võivad rakendada käesoleva standardi nõudeid enne paragrahvis 130 esitatud jõustumiskuupäeva. Juhul, kui ettevõte rakendab käesolevat standardit enne seda kuupäeva, peab ta samal ajal rakendama ka IFRSi 3 ja IASi 36* Varade väärtuse langus *(muudetud 2004. aastal).***

STANDARDI IAS 38 (VÄLJA ANTUD 1998. AASTAL) ANNULLEERIMINE

133. Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 38 *Immateriaalne vara* (välja antud 1998. aastal).