I

(Säädökset, jotka on julkaistava)

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 2236/2004,

annettu 29 päivänä joulukuuta 2004,

tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1725/2003 muuttamisesta standardien IFRS 1 ja 3–5, IAS 1, 10, 12, 14, 16–19, 22, 27, 28 ja 31–41 sekä pysyvän tulkintakomitean (SIC) tulkintojen 9, 22, 28 ja 32 sisällyttämiseksi siihen

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

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

sekä katsoo seuraavaa:

(1) Tietyt kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka olivat voimassa 1 päivänä syyskuuta 2002, hyväksyttiin komission asetuksella (EY) N:o 1725/2003 ([2]).

(2) International Accounting Standards Board (IASB) julkaisi 31 päivänä maaliskuuta 2004 muun muassa kolme uutta IFRS-standardia (IFRS 3–5) ja kaksi IFRS-standardien perusteella uudistettua IAS-standardia (IAS 36 ja 38). Uudet standardit täydentävät standardeja, joita yhteisön julkisesti noteerattujen yhtiöiden on sovellettava konsolidoiduissa tilinpäätöksissään 1 päivästä tammikuuta 2005. Yleistavoitteena on parantaa IAS-standardien laatua ja yhtenäistää eri puolilla maailmaa käytössä olevia tilinpäätösstandardeja.

(3) Alan teknisten asiantuntijoiden kanssa käydyissä keskusteluissa saatiin vahvistus sille, että uudet IFRS-standardit ja uudistetut IAS-standardit täyttävät asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklassa säädetyt tekniset hyväksymisperusteet ja erityisesti vaatimuksen, jonka mukaan niiden on oltava Euroopan yleisen edun mukaisia.

(4) IAS 36:n hyväksyminen aiheuttaa muutoksia myös asetuksella (EY) N:o 1725/2003 hyväksyttyyn standardiin IAS 16 kyseisten standardien johdonmukaisuuden varmistamiseksi.

(5) IFRS 3–5:n hyväksyminen aiheuttaa muutoksia myös muihin kansainvälisiin tilinpäätösnormeihin ja SIC-tulkintoihin kansainvälisten tilinpäätösstandardien johdonmukaisuuden varmistamiseksi. Muutokset koskevat standardeja IFRS 1 ja IAS 1, 10, 12, 14, 16–19, 27, 28, 31–34 ja 36–41 sekä SIC-tulkintaa 32. Lisäksi IFRS 3:n hyväksymisen myötä IAS 22 ja SIC-tulkinnat 9, 22 ja 28 muuttuvat tarpeettomiksi; ne olisi sen vuoksi korvattava. Lisäksi IAS 35 olisi korvattava IFRS 5:n hyväksymisen seurauksena.

(6) Asetusta (EY) N:o 1725/2003 olisi sen vuoksi muutettava vastaavasti.

(7) Tässä asetuksessa säädetyt toimenpiteet ovat tilinpäätöskysymysten sääntelykomitean lausunnon mukaiset,

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

Muutetaan asetuksen (EY) N:o 1725/2003 liite seuraavasti:

1) IAS 22 ja SIC-tulkinnat 9, 22 ja 28 korvataan standardilla IFRS 3 (Liiketoimintojen yhdistäminen) tämän asetuksen liitteessä kuvatulla tavalla.

([1]) EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.

([2]) EUVL L 261, 13.10.2003, s. 1. Asetus sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella (EY) N:o 2086/2004 (EUVL L 363, 9.12.2004, s. 1).

2) IFRS 4 (Vakuutussopimukset) lisätään tämän asetuksen liitteessä kuvatulla tavalla.

3) IAS 35 korvataan standardilla IFRS 5 (Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot) tämän asetuksen liitteessä kuvatulla tavalla.

4) IAS 36 ja 38 korvataan standardeilla IAS 36 ja 38 tämän asetuksen liitteessä kuvatulla tavalla.

5) IFRS 3:n hyväksyminen aiheuttaa muutoksia standardeissa IFRS 1, IAS 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37 ja 39 sekä SIC-tulkinnassa 32 tilinpäätösstandardien johdonmukaisuuden varmistamiseksi.

6) IFRS 4:n hyväksyminen aiheuttaa muutoksia standardeissa IFRS 1, IAS 18, 19, 32, 37, 39 ja 40 kansainvälisten tilinpäätösstandardien johdonmukaisuuden varmistamiseksi.

7) IFRS 5:n hyväksyminen aiheuttaa muutoksia standardeissa IFRS 1 ja 3 sekä IAS 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40 ja 41 kansainvälisten tilinpäätösstandardien johdonmukaisuuden varmistamiseksi.

2 artikla

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

Sitä sovelletaan viimeistään 1 päivästä tammikuuta 2005.

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

Tehty Brysselissä 29 päivänä joulukuuta 2004.

Komission puolesta
Charlie McCREEVY
Komission jäsen

LIITE

IFRS-STANDARDIT

Nro	Otsikko
IFRS 3	Liiketoimintojen yhdistäminen
IFRS 4	Vakuutussopimukset
IFRS 5	Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot
IAS 36	Omaisuuserien arvon alentuminen
IAS 38	Aineettomat hyödykkeet

Jäljentäminen sallittu Euroopan talousalueella. Kaikki oikeudet pidätetään Euroopan talousalueen ulkopuolella, lukuun ottamatta oikeutta jäljentää omaa käyttöä tai muuta kohtuullista tarkoitusta varten. Lisätietoja saatavilla IASB:n verkkosivustosta osoitteesta www.iasb.org.uk.

IFRS 3

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI 3

Liiketoimintojen yhdistäminen

SISÄLLYS

	Sivu
Tavoite	1
Soveltamisala	2-13
Liiketoimintojen yhdistämisen tunnistaminen	4-9
Saman määräysvallan alaisia yhteisöjä koskeva liiketoimintojen yhdistäminen	10-13
Käsittelytapa kirjanpidossa	14-15
Hankintamenomenetelmän soveltaminen	16-65
Hankkijaosapuolen nimeäminen	17-23
Liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno	24-35
Tulevaisuuden tapahtumista riippuvat oikaisut liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoon	32-35
Liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon kohdistaminen hankituille varoille sekä vastattaviksi otetuille veloille ja ehdollisille veloille	36-60
Hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat varat ja velat	41-44
Hankinnan kohteen aineettomat hyödykkeet	45-46
Hankinnan kohteen ehdolliset velat	47-50
Liikearvo	51-55
Hankkijaosapuolen osuus hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää hankintamenon	56-57
Vaiheittain toteutunut liiketoimintojen yhdistäminen	58-60
Alkuperäinen kirjanpitokäsittely tehty alustavana	61-65
Oikaisut alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistumisen jälkeen	63-64
Laskennallisten verosaamisten kirjaaminen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistumisen jälkeen	65
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	66-77
Siirtymäsäännöt ja voimaantulo	78-85
Aikaisemmin taseeseen merkitty liikearvo	79-80
Aikaisemmin taseeseen merkitty negatiivinen liikearvo	81
Aikaisemmin taseeseen merkityt aineettomat hyödykkeet	82
Pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävät sijoitukset	83-84
Rajoitettu takautuva soveltaminen	85
Muiden määräysten kumoaminen	86-87

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on määrätä yhteisön taloudellisesta raportoinnista sen toteuttaessa *liiketoimintojen yhdistämisen*. Erityisesti siinä määrätään, että kaikkia liiketoimintojen yhdistämisiä käsitellään hankintamenomenetelmällä. Näin ollen hankkijaosapuoli kirjaa hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat varat, velat ja *ehdolliset velat* niiden *hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin* ja kirjaa myös *liikearvon*, jolle myöhemmin tehdään arvonalentumistesti sen sijaan, että siitä tehtäisiin poistoja.

SOVELTAMISALA

2. Yhteisöjen on sovellettava tätä IFRS-standardia liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyyn kappaleessa 3 mainituin poikkeuksin.

3. Tämä IFRS-standardi ei koske:

   (a) sellaista liiketoimintojen yhdistämistä, jossa erilliset yhteisöt tai *liiketoiminnat* saatetaan yhteen niin, että muodostuu *yhteisyritys*.

   (b) saman määräysvallan alaisia yhteisöjä koskevaa liiketoimintojen yhdistämistä.

   (c) liiketoimintojen yhdistämistä, joka koskee yhtä tai useampaa *keskinäistä yhteisöä*.

   (d) liiketoimintojen yhdistämistä, jossa erilliset yhteisöt tai liiketoiminnot saatetaan yhteen niin, että muodostuu *raportoiva yhteisö*, ja yhdistäminen perustuu yksinomaan sopimukseen eikä omistusosuutta saada (esimerkiksi yhdistäminen, joissa erilliset yhteisöt saatetaan yhteen pelkästään sopimuksen perusteella yhteislistautuneen yhtiön muodostamiseksi).

Liiketoimintojen yhdistämisen tunnistaminen

4. Liiketoimintojen yhdistämisellä tarkoitetaan erillisten yhteisöjen tai liiketoimintojen saattamista yhteen yhdeksi raportoivaksi yhteisöksi. Lähes aina liiketoimintojen yhdistäminen johtaa siihen, että yksi osapuoli, hankkijaosapuoli, saa *määräysvallan* yhteen tai useampaan muuhun liiketoimintaan, hankinnan kohteeseen. Jos yhteisö saa määräysvallan yhdessä tai useammassa muussa yhteisössä, jotka eivät ole liiketoimintoja, näiden yhteisöjen yhteen saattamista ei pidetä liiketoimintojen yhdistämisenä. Silloin kun yhteisö hankkii omaisuuserien ryhmän tai nettovarallisuuden, joka ei muodosta liiketoimintaa, sen on kohdistettava kyseisen ryhmän hankintameno yksittäisille ryhmään kuuluville yksilöitävissä oleville varoille ja veloille niiden hankinta-ajankohdan käypien arvojen suhteessa.

5. Liiketoimintojen yhdistäminen voidaan järjestää usealla eri tavalla oikeudellisista, verotuksellisista tai muista syistä. Se voidaan toteuttaa siten, että yksi yhteisö ostaa toisen yhteisön oman pääoman tai toisen yhteisön koko nettovarallisuuden, ottaa vastattavikseen toisen yhteisön velat tai ostaa osan toisen yhteisön nettovarallisuudesta, joka muodostuu yhdestä tai useammasta liiketoiminnasta. Se voidaan toteuttaa laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja tai siirtämällä käteisvaroja, muita rahavaroja tai muita varoja, tai edellä mainittujen yhdistelmänä. Liiketoimi voi toteutua yhdistyvien yhteisöjen osakkeenomistajien välillä tai yhden yhteisön ja toisen yhteisön osakkeenomistajien välillä. Se voidaan toteuttaa perustamalla uusi yhteisö käyttämään määräysvaltaa yhdistyvissä yhteisöissä tai määräämään siirtyvästä nettovarallisuudesta, tai siihen voi liittyä yhden tai useamman yhdistyvän yhteisön uudelleenjärjestely.

6. Liiketoimintojen yhdistäminen saattaa johtaa emoyritys-tytäryrityssuhteeseen, jossa hankkijaosapuoli on *emoyritys* ja hankinnan kohde on hankkijaosapuolen *tytäryritys*. Tällaisissa tapauksissa hankkijaosapuoli soveltaa tätä IFRS-standardia konsernitilinpäätöksessään. Omaan erillistilinpäätökseensä se sisällyttää osuutensa hankinnan kohteesta sijoituksena tytäryritykseen (katso IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*).

7. Liiketoimintojen yhdistäminen voi toteutua toisen yhteisön nettovarallisuuden ostamisena, mahdollinen liikearvo mukaan lukien, sen sijaan että ostettaisiin toisen yhteisön oma pääoma. Tällainen yhdistäminen ei johda emoyritys-tytäryrityssuhteeseen.

8. Liiketoimintojen yhdistämisen käsite ja näin ollen tämän IFRS-standardin soveltamisala kattaa myös sellaiset liiketoimintojen yhdistämiset, joissa yksi yhteisö saa määräysvallan toisessa yhteisössä mutta määräysvaltaa ei saada samana päivänä kuin omistusosuus hankitaan (toisin sanoen *kaupan toteutumispäivänä* tai *kauppojen toteutumispäivinä*). Tällainen tilanne voi syntyä esimerkiksi silloin, kun sijoituskohde tekee joidenkin sijoittajiensa kanssa osakkeiden takaisinostojärjestelyn ja määräysvalta sijoituskohteessa vaihtuu tämän seurauksena.

9. Tässä IFRS-standardissa ei määrätä, miten yhteisyrityksen osapuoli käsittelee yhteisyritysosuuksia kirjanpidossa (katso IAS 31 *Osuudet yhteisyrityksissä*).

Saman määräysvallan alaisia yhteisöjä koskeva liiketoimintojen yhdistäminen

10. Saman määräysvallan alaisia yhteisöjä koskeva liiketoimintojen yhdistäminen on sellainen liiketoimintojen yhdistäminen, jossa kaikki yhdistyvät yhteisöt ovat viime kädessä saman osapuolen tai samojen osapuolten määräysvallassa sekä ennen liiketoimintojen yhdistämistä että sen jälkeen, eikä tämä määräysvalta ole tilapäistä.

11. Yksittäisten henkilöiden muodostaman ryhmän on katsottava käyttävän yhteisössä määräysvaltaa silloin, kun henkilöillä on sopimukseen perustuvan järjestelyn tuloksena oikeus kollektiivisesti määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta. Liiketoimintojen yhdistäminen jää näin ollen tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle silloin, kun samalla henkilöiden muodostamalla ryhmällä on sopimukseen perustuvan järjestelyn seurauksena viime kädessä oikeus kollektiivisesti määrätä kaikkien yhdistyvien yhteisöjen talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi niiden toiminnasta, ja tämä viime käden kollektiivinen oikeus ei ole tilapäistä.

12. Yhteisössä saattaa käyttää määräysvaltaa yksittäinen henkilö tai sopimukseen perustuvan järjestelyn perusteella yhdessä toimivien henkilöiden muodostama ryhmä, jolloin IFRS-standardien mukaiset taloudellista raportointia koskevat vaatimukset eivät mahdollisesti koske kyseistä henkilöä tai henkilöiden muodostamaa ryhmää. Tämän vuoksi ei ole välttämätöntä, että yhdistyvät yhteisöt on sisällytetty samaan konsernitilinpäätökseen, jotta liiketoimintojen yhdistämistä voitaisiin pitää saman määräysvallan alaisia yhteisöjä koskevana.

13. Vähemmistön osuuden suuruudella yhdistyvissä yhteisöissä ennen ja jälkeen liiketoimintojen yhdistämisen ei ole merkitystä ratkaistaessa, koskeeko yhdistäminen saman määräysvallan alaisia yhteisöjä. Vastaavasti sillä, että jokin yhdistyvistä yhteisöistä on IAS 27:n mukaisesti konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle jätetty tytäryritys, ei ole merkitystä ratkaistaessa, koskeeko yhdistäminen saman määräysvallan alaisia yhteisöjä.

KÄSITTELYTAPA KIRJANPIDOSSA

14. **Kaikkia liiketoimintojen yhdistämisiä on käsiteltävä hankintamenomenetelmällä.**

15. Hankintamenomenetelmää sovellettaessa liiketoimintojen yhdistämistä katsotaan sen yhdistyvän yhteisön näkökulmasta, joka nimetään hankkijaosapuoleksi. Hankkijaosapuoli ostaa nettovarallisuuden ja kirjaa hankkimansa varat ja vastattaviksi ottamansa velat ja ehdolliset velat, myös ne, joita hankinnan kohde ei ole aikaisemmin kirjannut. Liiketoimi ei vaikuta hankkijaosapuolen varojen ja velkojen arvostamiseen, eikä liiketoimen seurauksena kirjata hankkijaosapuolelle uusia varoja tai velkoja, koska liiketoimi ei koske niitä.

HANKINTAMENOMENETELMÄN SOVELTAMINEN

16. Hankintamenomenetelmän soveltaminen käsittää seuraavat vaiheet:

(a) hankkijaosapuolen nimeäminen;

(b) liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon määrittäminen;

ja

(c) liiketoimintojen yhdistymisen hankintamenon kohdistaminen hankituille varoille sekä vastattaviksi otetuille veloille ja ehdollisille veloille hankinta-ajankohtana.

Hankkijaosapuolen nimeäminen

17. **Kaikissa liiketoimintojen yhdistämisissä on nimettävä hankkijaosapuoli. Hankkijaosapuoli on yhdistyvistä yhteisöistä se, joka saa määräysvallan toisissa yhdistyvissä yhteisöissä tai liiketoiminnoissa.**

18. Koska liiketoimintojen yhdistämistä tarkastellaan hankintamenomenetelmää sovellettaessa hankkijaosapuolen näkökulmasta, oletuksena on, että yksi liiketoimen osapuolista on nimettävissä hankkijaosapuoleksi.

19. Määräysvallalla tarkoitetaan oikeutta määrätä yhteisön tai liiketoiminnan talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta. Yhden yhdistyvän yhteisön on katsottava saaneen määräysvallan toisessa yhdistyvässä yhteisössä silloin, kun se saa enemmän kuin puolet äänivallasta tässä toisessa yhteisössä, paitsi jos on osoitettavissa, että tällainen omistus ei tuota määräysvaltaa. Vaikka yksi yhdistyvistä yhteisöistä ei hankkisikaan yli puolta toisen yhdistyvän yhteisön äänivallasta, se on saattanut saada määräysvallan toisessa yhteisössä, jos se saa liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena:

(a) oikeuden yli puoleen äänivallasta toisessa yhteisössä toisten sijoittajien kanssa tehdyn sopimuksen perusteella;

tai

(b) oikeuden määrätä yhteisön talouden ja liiketoiminnan periaatteista säädöksen tai sopimuksen perusteella;

tai

(c) oikeuden nimittää tai erottaa enemmistön toisen yhteisön hallituksen tai vastaavan hallintoelimen jäsenistä;

tai

(d) oikeuden käyttää äänten enemmistöä toisen yhteisön hallituksen tai vastaavan hallintoelimen kokouksissa.

20. Vaikka hankkijaosapuolen nimeäminen voi joskus olla vaikeaa, sen olemassaolosta on yleensä viitteitä. Esimerkiksi:

(a) jos yhden yhdistyvän yhteisön käypä arvo on merkittävästi suurempi kuin toisen yhdistyvän yhteisön, hankkijaosapuoli on todennäköisesti se yhteisö, jonka käypä arvo on suurempi;

(b) jos liiketoimintojen yhdistäminen toteutetaan vaihtamalla äänivaltaisia kantaosakkeita käteisvaroihin tai muihin varoihin, hankkijaosapuoli on todennäköisesti yhteisö, joka luovuttaa käteisvaroja tai muita varoja;

ja

(c) jos liiketoimintojen yhdistäminen johtaa siihen, että yhden yhdistyvän yhteisön johto pystyy määräämään syntyvän yhteisökokonaisuuden johtoryhmän valinnasta, hankkijaosapuoli on todennäköisesti yhteisö, jonka johto pystyy määräämään siitä.

IFRS 3

21. Jos liiketoimintojen yhdistäminen toteutetaan vaihtamalla oman pääoman ehtoisia osuuksia, hankkijaosapuoli on tavallisesti yhteisö, joka laskee liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksia. Kaikki asiaankuuluvat seikat ja olosuhteet on kuitenkin otettava huomioon ratkaistaessa, millä yhdistyvistä yhteisöistä on oikeus määrätä toisen yhteisön (tai toisten yhteisöjen) talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen (tai niiden) toiminnasta. Joissakin liiketoimintojen yhdistämisissä, joita usein nimitetään käänteisiksi hankinnoiksi, hankkijaosapuolena on yhteisö, jonka oman pääoman ehtoisia osuuksia on hankittu, ja liikkeeseenlaskijana toimiva yhteisö on hankinnan kohde. Näin saattaa olla esimerkiksi, kun yksityinen yhteisö ”hankituttaa” itsensä pienemmällä julkisella yhteisöllä päästäkseen listautumaan pörssiin. Vaikka liikkeeseenlaskijana toimiva julkinen yhteisö on oikeudellisesti tarkasteltuna emoyritys ja yksityinen yhteisö on tytäryritys, juridinen tytäryritys on hankkijaosapuoli, jos sillä on oikeus määrätä juridisen emoyrityksen talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta. Tavallisesti hankkijaosapuoli on suurempi yhteisö, mutta liiketoimintojen yhdistämiseen liittyvät seikat ja olosuhteet viittaavat joskus siihen, että pienempi yhteisö hankkii suuremman. Käänteisten hankintojen kirjanpitokäsittelystä on ohjeistusta liitteen B kappaleissa B1 - B15.

22. Kun perustetaan uusi yhteisö, joka laskee liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamiseksi, hankkijaosapuoleksi on nimettävä saatavissa olevan näytön perusteella yksi ennen yhdistämistä olemassa olleista yhdistyvistä yhteisöistä.

23. Kun liiketoimintojen yhdistäminen koskee useampaa kuin kahta yhdistyvää yhteisöä, hankkijaosapuoleksi on vastaavasti nimettävä saatavissa olevan näytön perusteella yksi ennen yhdistämistä olemassa olleista yhdistyvistä yhteisöistä. Hankkijaosapuolen ratkaiseminen saattaa tällaisissa tapauksissa edellyttää, että otetaan huomioon muun muassa, mikä yhdistyvistä yhteisöistä on tehnyt aloitteen liiketoimintojen yhdistämisestä ja ovatko jonkin yhdistyvän yhteisön varat tai tuotot merkittävästi suuremmat kuin toisten.

Liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno

24. **Hankkijaosapuolen on määritettävä liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno, joka on seuraavien erien yhteenlaskettu määrä:**

(a) kaupan toteutumisajankohdan käypään arvoon määritetyt varat, jotka hankkijaosapuoli on luovuttanut, velat, jotka sille ovat syntyneet tai jotka se on ottanut vastattavikseen, ja oman pääoman ehtoiset instrumentit, jotka se on laskenut liikkeeseen, saadakseen määräysvallan hankinnan kohteessa;

ja

(b) liiketoimintojen yhdistämisestä välittömästi johtuvat menot.

25. Hankinta-ajankohta on se päivä, jona hankkijaosapuoli tosiasiallisesti saa määräysvallan hankinnan kohteessa. Kun tämä toteutuu yhden kaupan seurauksena, kaupan toteutumisajankohta on sama kuin hankinta-ajankohta. Liiketoimintojen yhdistäminen saattaa kuitenkin käsittää useampia kuin yhden kaupan, esimerkiksi kun se toteutetaan vaiheittain peräkkäisinä osakeostoina. Kun näin tapahtuu:

(a) liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno on yksittäisissä kaupoissa toteutuneiden hankintamenojen yhteenlaskettu määrä;

ja

(b) kaupan toteutumisajankohta on kunkin kaupan toteutumispäivä (ts. päivä, jona kukin yksittäinen sijoitus merkitään hankkijaosapuolen tilinpäätökseen), kun taas hankinta-ajankohta on se päivä, jona hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa.

26. Varat, jotka hankkijaosapuoli on luovuttanut ja velat, jotka sille ovat syntyneet tai jotka se on ottanut vastattavikseen saadakseen määräysvallan hankinnan kohteessa, on kappaleen 24 mukaan arvostettava kaupan toteutumisajankohdan käypiin arvoihin. Näin ollen jos liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon tai sen osan suorittamista lykätään, lykättävän osan käypä arvo on määritettävä diskonttaamalla maksettavat määrät nykyarvoihin kaupan toteutumisajankohtana ottaen huomioon suorituksen yhteydessä mahdollisesti syntyvä yli- tai alikurssi.

27. Noteeratun oman pääoman ehtoisen instrumentin käypää arvoa osoittaa parhaiten kaupan toteutumisajankohdan julkistettu hinta, ja harvoja tapauksia lukuun ottamatta sitä on käytettävä. Muuta näyttöä ja muita arvonmääritysmenetelmiä on käytettävä vain niissä harvoissa tapauksissa, joissa hankkijaosapuoli pystyy osoittamaan, että kaupan toteutumisajankohdan julkistettu hinta ei osoita käypää arvoa luotettavasti ja että muu näyttö ja arvonmääritysmenetelmät antavat luotettavamman perusteen oman pääoman ehtoisen instrumentin käyvälle arvolle. Kaupan toteutumisajankohdan julkistettu hinta on epäluotettava ainoastaan silloin, kun markkinoiden ohuus on vaikuttanut siihen. Jos kaupan toteutumisajankohdan julkistettu hinta on epäluotettava tai jos hankkijaosapuolen liikkeeseen laskemille oman pääoman ehtoisille instrumenteille ei ole olemassa julkistettua hintaa, kyseisten instrumenttien käypä arvo voidaan arvioida esimerkiksi perustuen joko niiden suhteelliseen osuuteen hankkijaosapuolen käyvästä arvosta tai niiden suhteelliseen osuuteen hankinnan kohteen käyvästä arvosta sen mukaan, kumpi näistä on selkeämmin todettavissa. Myös niiden monetaaristen varojen kaupan toteutumisajankohdan käypä arvo, jotka hankinnan kohteen omistajille on annettu oman pääoman ehtoisten instrumenttien vaihtoehtona, saattaa antaa näyttöä siitä käyvän arvon mukaisesta kokonaismäärästä, jonka hankkijaosapuoli on luovuttanut saadakseen määräysvallan hankinnan kohteessa. Kaikki yhdistämiseen liittyvät näkökohdat, mukaan lukien neuvotteluihin vaikuttavat merkittävät tekijät, on joka tapauksessa otettava huomioon. IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* sisältää lisää ohjeistusta oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon määrittämisestä.

28. Liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno sisältää velat, jotka hankkijaosapuolelle ovat syntyneet tai jotka se on ottanut vastattavikseen saadakseen määräysvallan hankinnan kohteessa. Vastaisten tappioiden tai muiden menojen, joita odotetaan syntyvän yhdistämisen seurauksena, ei katsota olevan sellaisia velkoja, jotka hankkijaosapuolelle ovat syntyneet tai jotka se on ottanut vastattavikseen saadakseen määräysvallan hankinnan kohteessa, eikä niitä näin ollen sisällytetä yhdistämisen hankintamenoon.

29. Liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno sisältää yhdistämisestä välittömästi johtuvat menot, kuten tilintarkastajille, lakimiehille, arvioijille ja muille konsulteille yhdistämisen toteuttamiseksi maksetut palkkiot. Yleisiä hallintomenoja, joihin kuuluvat esimerkiksi yrityskauppoja toteuttavan osaston ylläpidosta johtuvat menot ja muut sellaiset menot, jotka eivät johdu välittömästi siitä yksittäisestä liiketoimintojen yhdistämisestä, jonka kirjanpidollisesta käsittelystä on kysymys, ei sisällytetä yhdistämisen hankintamenoon: ne kirjataan kuluiksi, kun ne ovat syntyneet.

30. Rahoitusvelkoihin liittyvistä järjestelyistä ja rahoitusvelkainstrumenttien liikkeeseenlaskusta syntyvät menot ovat kiinteä osa velkainstrumentin liikkeeseenlaskutapahtumaa silloinkin, kun velat lasketaan liikkeeseen liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamiseksi, eivätkä ne ole yhdistämisestä välittömästi johtuvia menoja. Tämän vuoksi yhteisöjen ei pidä sisällyttää tällaisia menoja liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoon. Tällaiset menot on IAS 39:n mukaan sisällytettävä alun perin kirjattavaan velan määrään.

31. Vastaavasti oman pääoman ehtoisten instrumenttien liikkeeseenlaskusta syntyvät menot ovat kiinteä osa oman pääoman ehtoisen instrumentin liikkeeseenlaskutapahtumaa silloinkin, kun oman pääoman ehtoiset instrumentit lasketaan liikkeeseen liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamiseksi, eivätkä ne ole yhdistämisestä välittömästi johtuvia menoja. Tämän vuoksi yhteisöjen ei pidä sisällyttää tällaisia menoja liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoon. IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa* mukaisesti tällaiset menot vähennetään oman pääoman ehtoisten instrumenttien liikkeeseenlaskusta saatavista maksuista.

Tulevaisuuden tapahtumista riippuvat oikaisut liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoon

32. **Silloin kun liiketoimintojen yhdistämistä koskevassa sopimuksessa määrätään yhdistämisen hankintamenon oikaisusta, joka riippuu tulevaisuuden tapahtumista, hankkijaosapuolen on sisällytettävä kyseisen oikaisun määrä yhdistämisen hankintamenoon hankinta-ajankohtana, jos oikaisu on *todennäköinen* ja luotettavasti määritettävissä.**

33. Liiketoimintojen yhdistämistä koskevassa sopimuksessa saatetaan määrätä yhdistämisen hankintamenon oikaisusta, joka riippuu yhdestä tai useammasta tulevaisuuden tapahtumasta. Oikaisun ehtona voi olla esimerkiksi tietyn tulostason säilyttäminen tai saavuttaminen tulevilla kausilla tai liikkeeseen laskettujen instrumenttien markkinahinnan säilyttäminen. Tällaisen oikaisun määrä on yleensä mahdollista arvioida liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn tapahtuessa informaation luotettavuutta vaarantamatta, vaikka epävarmuutta onkin jonkin verran. Jos tulevaisuuden tapahtumat eivät toteudu tai arviota on tarpeellista muuttaa, liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoa on oikaistava vastaavasti.

IFRS 3

34. Kun liiketoimintojen yhdistämistä koskevassa sopimuksessa määrätään tällaisesta oikaisusta, kyseistä oikaisua ei kuitenkaan sisällytetä yhdistämisen hankintamenoon yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn tapahtuessa, jos se joko ei ole todennäköinen tai ei ole määritettävissä luotettavasti. Jos kyseinen oikaisu myöhemmin tulee todennäköiseksi ja on määritettävissä luotettavasti, lisävastiketta on käsiteltävä liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon oikaisuna.

35. Joissakin tapauksissa hankkijaosapuoli saattaa joutua myöhemmin suorittamaan myyjälle maksun korvauksena hankkijaosapuolen hankinnan kohdetta koskevan määräysvallan saamiseksi luovuttamien varojen, sen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten instrumenttien tai sille syntyneiden tai sen vastattavikseen ottamien velkojen arvon vähentymisestä. Näin on esimerkiksi silloin, kun hankkijaosapuoli takaa niiden oman tai vieraan pääoman instrumenttien markkinahinnan, jotka lasketaan liikkeeseen osana liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoa, ja se joutuu laskemaan liikkeeseen lisää oman tai vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja alkuperäiseen hankintamenoon pääsemiseksi. Tällöin ei kirjata lisäystä liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoon. Jos kyseessä ovat oman pääoman ehtoiset instrumentit, lisäsuorituksen käypää arvoa vastaa alun perin liikkeeseen lasketuille instrumenteille osoitetun arvon samansuuruinen vähentyminen. Jos kyseessä ovat vieraan pääoman ehtoiset instrumentit, lisäsuorituksen katsotaan olevan alkuperäisestä liikkeeseenlaskusta johtuvan ylikurssin vähennystä tai alikurssin lisäystä.

Liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon kohdistaminen hankituille varoille sekä vastattaviksi otetuille veloille ja ehdollisille veloille

36. **Hankkijaosapuolen on kohdistettava liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno hankinta-ajankohtana niille hankinnan kohteen yksilöitävissä oleville varoille, veloille ja ehdollisille veloille, jotka täyttävät kappaleen 37 mukaiset kirjaamisedellytykset, kirjaamalla ne kyseisen päivän käypiin arvoihin lukuun ottamatta sellaisia pitkäaikaisia omaisuuseriä (tai luovutettavien erien ryhmiä), jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti – nämä on kirjattava käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Määrä, jolla liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno ylittää tai alittaa hankkijaosapuolen osuuden näin kirjattujen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta, on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleiden 51 - 57 mukaisesti.**

37. **Hankkijaosapuolen on kirjattava hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat varat, velat ja ehdolliset velat hankinta-ajankohtana erikseen vain, jos ne täyttävät tuona ajankohtana seuraavat kriteerit:**

(a) kun kyseessä on muu omaisuuserä kuin aineeton hyödyke; on todennäköistä, että siihen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty tulee hankkijaosapuolen hyväksi, ja omaisuuserän käypä arvo on määritettävissä luotettavasti;

(b) kun kyseessä on muu velka kuin ehdollinen velka; on todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistumista yhteisöstä, ja velan käypä arvo on määritettävissä luotettavasti;

(c) kun kyseessä on aineeton hyödyke tai ehdollinen velka; sen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti.

38. Hankkijaosapuolen tuloslaskelman on sisällettävä hankinnan kohteen hankinta-ajankohdan jälkeiset voitot ja tappiot niin, että siihen sisällytetään hankinnan kohteen tuotot ja kulut hankkijaosapuolelle syntyneen liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon perusteella. Esimerkiksi hankinta-ajankohdan jälkeisten poistojen, jotka sisältyvät hankkijaosapuolen tuloslaskelmaan ja liittyvät poistojen kohteena oleviin hankinnan kohteen omaisuuseriin, on perustuttava näiden poistojen kohteena olevien omaisuuserien hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin, toisin sanoen hankintamenoon, joka niistä on syntynyt hankkijaosapuolelle.

39. Hankintamenomenetelmää sovelletaan alkaen hankinta-ajankohdasta, joka on se päivä, jona hankkijaosapuoli tosiasiallisesti saa määräysvallan hankinnan kohteessa. Koska määräysvallalla tarkoitetaan oikeutta määrätä yhteisön tai liiketoiminnan talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta, liiketoimen ei välttämättä tarvitse olla päätetty tai oikeudellisesti loppuun saatettu ennen kuin hankkijaosapuoli saa määräysvallan. Kaikki liiketoimintojen yhdistämiseen liittyvät asiaankuuluvat seikat ja olosuhteet on otettava huomioon arvioitaessa, milloin hankkijaosapuoli on saanut määräysvallan.

40. Koska hankkijaosapuoli kirjaa hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat, kappaleen 37 mukaiset kirjausedellytykset täyttävät varat, velat ja ehdolliset velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin, vähemmistön osuus hankinnan kohteessa esitetään määrään, joka vastaa vähemmistön osuutta näiden erien nettomääräisestä käyvästä arvosta. Liitteen B kappaleet B16 ja B17 sisältävät ohjeistusta hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen käyvän arvon määrittämisestä liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon kohdistamista varten.

Hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat varat ja velat

41. Hankkijaosapuoli kirjaa kappaleen 36 mukaisesti osana liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon kohdistamista erikseen vain ne yksilöitävissä olevat hankinnan kohteen varat, velat ja ehdolliset velat, jotka ovat olleet olemassa hankinta-ajankohtana ja täyttävät kappaleen 37 mukaiset kirjaamisedellytykset. Tämän vuoksi:

(a) hankkijaosapuolen on kirjattava hankinnan kohteen toimintojen lopettamista tai supistamista koskevat velat osana yhdistämisen hankintamenon kohdistamista vain silloin, kun hankinnan kohteella on hankinta-ajankohtana uudelleenjärjestelyä koskeva olemassa oleva velka, joka on kirjattu IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti;

ja

(b) hankkijaosapuoli ei saa yhdistämisen hankintamenoa kohdistaessaan kirjata sellaisia vastaisia tappioita tai muita menoja koskevia velkoja, joiden odotetaan syntyvän liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena.

42. Sellainen maksu, jonka yhteisö joutuu suorittamaan sopimuksen perusteella esimerkiksi henkilöstölleen tai tavarantoimittajilleen siinä tapauksessa, että se tulee hankituksi liiketoimintojen yhdistämisessä, on yhteisölle olemassa oleva velvoite, jota pidetään ehdollisena velkana siihen asti, kunnes liiketoimintojen yhdistämisestä tulee todennäköinen. Kyseinen yhteisö kirjaa sopimukseen perustuvan velvoitteen velaksi IAS 37:n mukaisesti, kun liiketoimintojen yhdistämisestä tulee todennäköinen ja velka on määritettävissä luotettavasti. Kun liiketoimintojen yhdistäminen toteutuu, hankkijaosapuoli kirjaa tämän hankinnan kohteen velan osana yhdistämisen hankintamenon kohdistamista.

43. Hankinnan kohteen uudelleenjärjestelyä koskeva suunnitelma, jonka toteuttamisen ehtona on, että kohde tulee hankituksi liiketoimintojen yhdistämisessä, ei kuitenkaan ole hankinnan kohteen olemassa oleva velka välittömästi ennen hankintaa. Se ei ole myöskään hankinnan kohteen ehdollinen velka välittömästi ennen hankintaa, koska se ei ole aikaisempien tapahtumien seurauksena syntynyt mahdollinen velvoite, jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi tapahtuma, joka ei ole kokonaan hankinnan kohteen määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa. Tämän vuoksi hankkijaosapuolen ei pidä kirjata tällaisia uudelleenjärjestelysuunnitelmia koskevia velkoja osana yhdistämisen hankintamenon kohdistamista.

44. Kappaleen 36 mukaisesti kirjattavat varat ja velat käsittävät kaikki sellaiset hankinnan kohteen varat ja velat, jotka hankkijaosapuoli ostaa tai ottaa vastattavikseen, mukaan lukien kaikki rahoitusvarat ja -velat. Niihin saattaa kuulua myös sellaisia varoja ja velkoja, joita ei ole aikaisemmin merkitty hankinnan kohteen tilinpäätökseen esimerkiksi siksi, että ne eivät ole täyttäneet kirjausedellytyksiä ennen hankintaa. Esimerkiksi sellainen hankinnan kohteen verotuksellisiin tappioihin liittyvä verohyöty, jota hankinnan kohde ei ole kirjannut ennen liiketoimintojen yhdistämistä, täyttää kappaleen 36 mukaiset edellytykset yksilöitävissä olevan omaisuuserän kirjaamiselle, jos on todennäköistä, että hankkijaosapuolelle kertyy vastaista verotettavaa tuloa, jota vastaan kirjaamaton verohyöty voidaan käyttää.

IFRS 3

Hankinnan kohteen aineettomat hyödykkeet

45. Hankkijaosapuoli kirjaa kappaleen 37 mukaisesti erikseen hankinnan kohteen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohtana vain, jos se vastaa IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaista aineettoman hyödykkeen määritelmää ja sen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Tämä tarkoittaa, että hankkijaosapuoli merkitsee hankinnan kohteen keskeneräisen tutkimus- ja kehitysprojektin varoiksi taseeseen erillään liikearvosta, jos projekti vastaa aineettoman hyödykkeen määritelmää ja sen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. IAS 38 sisältää ohjeistusta sen ratkaisemisesta, onko liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen käypä arvo määritettävissä luotettavasti.

46. Ei-monetaarisen omaisuuserän, jolla ei ole aineellista olomuotoa, täytyy olla yksilöitävissä, jotta se vastaisi aineettoman hyödykkeen määritelmää. IAS 38:n mukaan omaisuuserä täyttää aineettoman hyödykkeen määritelmään sisältyvän yksilöitävyyskriteerin vain, jos se:

(a) on erotettavissa, toisin sanoen se pystytään erottamaan tai irrottamaan yhteisöstä ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen, omaisuuserän tai velan kanssa;

tai

(b) johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista riippumatta siitä, ovatko nämä oikeudet siirrettävissä tai ovatko ne erotettavissa yhteisöstä tai muista oikeuksista ja velvoitteista.

Hankinnan kohteen ehdolliset velat

47. Kappaleessa 37 määrätään, että hankkijaosapuoli kirjaa hankinnan kohteen ehdollisen velan erikseen osana liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon kohdistamista vain, jos sen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Jos sen käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti:

(a) tämä vaikuttaa määrään, joka kirjataan liikearvona tai käsitellään kappaleen 56 mukaisesti;

ja

(b) hankkijaosapuolen on esitettävä kyseisestä ehdollisesta velasta tilinpäätöksessään IAS 37:n vaatimat tiedot.

Liitteen B kappale B16(l) sisältää ohjeistusta ehdollisen velan käyvän arvon määrittämisestä.

48. **Hankkijaosapuolen on arvostettava kappaleen 36 mukaisesti erikseen kirjatut ehdolliset velat niiden alkuperäisen kirjaamisen jälkeen määrään, joka vastaa suurempaa seuraavista:**

(a) määrä, joka olisi kirjattu IAS 37:n mukaisesti,

ja

(b) alun perin kirjattu määrä vähennettynä IAS 18:n *Tuotot* mukaisilla kertyneillä jaksotuksilla, milloin tämä on sovellettavissa.

49. Kappaleeseen 48 sisältyvä vaatimus ei koske sopimuksia, jotka käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisesti. Sellaiset IAS 39:n soveltamisalan ulkopuolelle jäävät luottositoumukset, jotka eivät ole sitoumuksia luoton antamiseen alle markkinakorkojen, käsitellään kuitenkin hankinnan kohteen ehdollisina velkoina, jos hankinta-ajankohtana ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistumista yhteisöstä tai jos velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti. Tällainen luottositoumus kirjataan kappaleen 37 mukaisesti erikseen osana yhdistämisen hankintamenon kohdistamista vain, jos sen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti.

50. Ehdolliset velat, jotka kirjataan erikseen osana liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon kohdistamista, jäävät IAS 37:n soveltamisalan ulkopuolelle. Hankkijaosapuolen on kuitenkin esitettävä näistä ehdollisista veloista tilinpäätöksessään tiedot, jotka IAS 37:n mukaan on esitettävä kustakin varausten ryhmästä.

Liikearvo

51. **Hankkijaosapuolen on hankinta-ajankohtana:**

(a) merkittävä liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo varoiksi taseeseen;

ja

(b) arvostettava liikearvo alun perin hankintamenoon, joka on määrä, jolla liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno ylittää hankkijaosapuolen osuuden kappaleen 36 mukaisesti kirjattujen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta.

52. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo edustaa maksua, jonka hankkijaosapuoli on suorittanut ennakoiden vastaista taloudellista hyötyä sellaisista varoista, jotka eivät ole yksinään yksilöitävissä eivätkä merkittävissä erikseen taseeseen.

53. Siltä osin kuin hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat varat, velat tai ehdolliset velat eivät täytä hankinta-ajankohtana kappaleen 37 mukaisia edellytyksiä erikseen kirjaamiselle, tämä vaikuttaa liikearvona kirjattavaan (tai kappaleen 56 mukaisesti kirjanpidossa käsiteltävään) määrään. Tämä johtuu siitä, että liikearvo määritetään liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenosta jäljelle jäävänä osana sen jälkeen, kun hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat varat, velat ja ehdolliset velat on kirjattu.

54. **Hankkijaosapuolen on arvostettava liiketoimintojen yhdistymisessä hankittu liikearvo alkuperäisen kirjaamisen jälkeen hankintamenoon vähennettynä kertyneillä arvonalentumistappioilla.**

55. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankitusta liikearvosta ei saa tehdä poistoja. Sen sijaan hankkijaosapuolen on testattava liikearvo arvonalentumisen varalta IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti vuosittain tai sitä useammin, mikäli tapahtumat tai olosuhteiden muutokset viittaavat siihen, että sen arvo saattaa olla alentunut.

Hankkijaosapuolen osuus hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää hankintamenon

56. **Jos hankkijaosapuolen osuus kappaleen 36 mukaisesti kirjattujen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon, hankkijaosapuolen on:**

(a) arvioitava uudelleen hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen olemassaolo ja arvo sekä liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon määrä;

ja

(b) välittömästi kirjattava tulosvaikutteisesti tämän uudelleenarvioinnin jälkeen mahdollisesti jäljelle jäävä ylimenevä määrä.

57. Kappaleen 56 mukaisesti kirjattava voitto saattaa koostua yhdestä tai useammasta seuraavasta osatekijästä:

(a) virheet, joita on tapahtunut määritettäessä joko liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon tai hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen tai ehdollisten velkojen käypää arvoa. Hankinnan kohteeseen liittyvät mahdolliset vastaiset menot, jotka eivät ole kuvastuneet oikealla tavalla hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen tai ehdollisten velkojen käyvässä arvossa, saattavat aiheuttaa tällaisia virheitä.

(b) jonkin tilinpäätösstandardin sisältämä vaatimus, jonka mukaan hankittu yksilöitävissä oleva nettovarallisuus on arvostettava käyvästä arvosta poikkeavaan määrään, mutta sitä käsitellään yhdistämisen hankintamenoa kohdistettaessa ikään kuin se olisi arvostettu käypään arvoon. Esimerkiksi liitteeseen B sisältyvä ohje hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käypien arvojen määrittämisestä edellyttää, että verosaamisille ja -veloille kohdistettavat määrät ovat diskonttaamattomia.

(c) edullinen kauppa.

Vaiheittain toteutunut liiketoimintojen yhdistäminen

58. Liiketoimintojen yhdistäminen saattaa käsittää useampia kuin yhden kaupan, esimerkiksi kun se toteutetaan vaiheittain peräkkäisinä osakeostoina. Tällöin hankkijaosapuolen on käsiteltävä kutakin kauppaa erikseen ja käytettävä kaupassa toteutunutta hankintamenoa ja kunkin kaupan toteutumisajankohdan käypiä arvoja koskevaa informaatiota kyseiseen kauppaan liittyvän liikearvon määrittämiseen. Tämä johtaa siihen, että yksittäisten sijoitusten hankintamenoa verrataan kussakin vaiheessa hankkijaosapuolen osuuteen hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen käyvistä arvoista.

59. Kun liiketoimintojen yhdistäminen käsittää useampia kuin yhden kaupan, hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen käyvät arvot eri kauppojen toteutumisajankohtina voivat poiketa toisistaan. Koska:

(a) hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat varat, velat ja ehdolliset velat oikaistaan laskennallisesti vastaamaan niiden käypiä arvoja kunkin kaupan toteutumisajankohtana kyseiseen kauppaan liittyvän liikearvon määrittämistä varten;

ja

(b) hankkijaosapuolen on sen jälkeen kirjattava hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat varat, velat ja ehdolliset velat hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin,

niin hankkijaosapuolen aikaisemmin omistamaan osuuteen liittyviä käypiä arvoja koskevat oikaisut ovat uudelleenarvostusta ja niitä on käsiteltävä sellaisena kirjanpidossa. Koska tämä uudelleenarvostaminen kuitenkin tapahtuu hankkijaosapuolen merkitessä hankinnan kohteen varoja, velkoja ja ehdollisia velkoja alun perin kirjanpitoon, tämä ei tarkoita, että hankkijaosapuoli olisi valinnut tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen näiden erien uudelleenarvostamisen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen esimerkiksi IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti.

60. Ennen kuin liiketoimi täyttää liiketoimintojen yhdistämisen kriteerit, se saattaa täyttää osakkuusyrityssijoituksen kriteerit, ja tällöin siihen sovelletaan pääomaosuusmenetelmää IAS 28:n *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* mukaisesti. Tällöin sijoituskohteen yksilöitävissä olevan nettovarallisuuden käypä arvo on tullut aiemmin määritetyksi kunkin aikaisemman kaupan toteutumisajankohtana, kun sijoitukseen on sovellettu pääomaosuusmenetelmää.

Alkuperäinen kirjanpitokäsittely tehty alustavana

61. Liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely kattaa hankinnan kohteen yksilöitävissä oleville varoille, veloille ja ehdollisille veloille kohdistettavien käypien arvojen sekä yhdistämisen hankintamenon toteamisen ja määrittämisen.

62. Jos liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely pystytään tekemään vasta alustavana sen kauden loppuun mennessä, jonka aikana yhdistäminen toteutuu, koska hankinnan kohteen yksilöitävissä oleville varoille, veloille tai ehdollisille veloille osoitettavat käyvät arvot tai yhdistämisen hankintameno pystytään määrittämään vain alustavasti, hankkijaosapuolen on käsiteltävä liiketoimintojen yhdistämistä näitä alustavia arvoja käyttäen. Alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistuessa hankkijaosapuolen on tehtävä näihin alustaviin arvoihin tarvittavat oikaisut:

(a) kahdentoista kuukauden kuluessa hankinta-ajankohdasta;

ja

(b) hankinta-ajankohdasta alkaen toteutettuna. Tämän vuoksi:

(i) yksilöitävissä olevan omaisuuserän, velan tai ehdollisen velan kirjanpitoarvo, joka kirjataan tai jota oikaistaan alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistuessa, on laskettava ikään kuin hankinta-ajankohdan käypä arvo olisi kirjattu tuona päivänä.

(ii) liikearvoa tai kappaleen 56 mukaisesti kirjattua voittoa on oikaistava hankinta-ajankohdasta lukien määrällä, joka vastaa oikaisua, joka tehdään nyt kirjattavan tai oikaistavan omaisuuserän, velan tai ehdollisen velan hankinta-ajankohdan käypään arvoon.

(iii) vertailutiedot kausilta ennen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistumista on esitettävä ikään kuin alkuperäinen kirjanpitokäsittely olisi valmistunut hankinta-ajankohtana. Tämä kattaa alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistumisen seurauksena kirjattavat lisäpoistot tai muut tulokseen vaikuttavat erät.

Oikaisut alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistumisen jälkeen

63. Kappaleissa 33, 34 ja 65 esitettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäiseen kirjanpitokäsittelyyn on sen valmistumisen jälkeen tehtävä oikaisuja ainoastaan virheen korjaamiseksi IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäiseen kirjanpitokäsittelyyn ei saa sen valmistumisen jälkeen tehdä arvioiden muutosten vaikutuksia koskevia oikaisuja. Arvioiden muutosten vaikutukset on IAS 8:n mukaan kirjattava tarkasteltavana olevalla kaudella ja tulevilla kausilla.

64. IAS 8:n mukaan yhteisön on käsiteltävä virheen korjaus takautuvasti ja esitettävä tilinpäätöksensä ikään kuin virhettä ei olisi koskaan tapahtunut, oikaisemalla vertailutietoja niiltä aikaisemmilta kausilta, joilla virhe on tapahtunut. Tämän vuoksi hankinnan kohteen yksilöitävissä olevan omaisuuserän, velan tai ehdollisen velan kirjanpitoarvo, joka kirjataan tai jota oikaistaan virheen korjauksen seurauksena, on laskettava ikään kuin sen hankinta-ajankohdan käypä arvo tai oikaistu käypä arvo olisi kirjattu tuona päivänä. Aikaisemmalla kaudella kirjattua liikearvoa tai kappaleen 56 mukaista voittoa on oikaistava takautuvasti määrällä, joka vastaa nyt kirjattavan (tai oikaistavan) omaisuuserän, velan tai ehdollisen velan hankinta-ajankohdan käypää arvoa (tai oikaisemista hankinta-ajankohdan käypää arvoa vastaavaksi).

Laskennallisten verosaamisten kirjaaminen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistumisen jälkeen

65. Jos hankinnan kohteen käyttämättömistä verotuksellisista tappioista tai muista laskennallisista verosaamisista syntyvä mahdollinen hyöty ei ole liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn tapahtuessa täyttänyt kappaleen 37 mukaisia edellytyksiä erikseen kirjaamiselle mutta se realisoituu myöhemmin, hankkijaosapuolen on tuloutettava tämä hyöty IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti. Lisäksi hankkijaosapuolen on:

(a) pienennettävä liikearvon kirjanpitoarvoa vastaamaan määrää, joka olisi kirjattu, jos laskennallinen verosaaminen olisi hankinta-ajankohtana kirjattu yksilöitävissä olevina varoina;

ja

(b) kirjattava liikearvon kirjanpitoarvon vähentyminen kuluksi.

IFRS 3

Tämä toimenpide ei kuitenkaan saa johtaa kappaleessa 56 kuvattuun ylitykseen, eikä se saa kasvattaa määrää, joka on aikaisemmin kirjattu voittona kappaleen 56 mukaisesti.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

66. **Hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida, niiden liiketoimintojen yhdistämisten luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia, jotka ovat toteutuneet:**

(a) kauden aikana.

(b) tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi.

67. Jotta kappaleen 66(a) mukainen periaate toteutuisi, hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot jokaisesta kauden aikana toteutuneesta liiketoimintojen yhdistämisestä:

(a) yhdistyneiden yhteisöjen tai liiketoimintojen nimet ja kuvaus niistä.

(b) hankinta-ajankohta.

(c) hankittu prosenttiosuus äänivaltaisista oman pääoman ehtoisista instrumenteista.

(d) yhdistämisen hankintameno ja kuvaus hankintamenon komponenteista, mukaan lukien yhdistämisestä välittömästi johtuvat menot. Silloin kun osana hankintamenoa lasketaan tai mahdollisesti tullaan laskemaan liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, tilinpäätöksessä on esitettävä myös:

(i) liikkeeseen laskettujen tai mahdollisesti liikkeeseen laskettaviksi tulevien oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärä;

ja

(ii) kyseisten instrumenttien käypä arvo ja tämän käyvän arvon määrittämisperuste. Jos instrumenteille ei ole kaupan toteutumisajankohtana olemassa julkistettua hintaa, on ilmoitettava ne merkittävät oletukset, jotka on tehty käypää arvoa määritettäessä. Jos kaupan toteutumisajankohtana on ollut olemassa julkistettu hinta mutta sitä ei ole käytetty yhdistämisen hankintamenoa määritettäessä, tästä on annettava tieto ja ilmoitettava: miksi julkistettua hintaa ei ole käytetty; oman pääoman ehtoisten instrumenttien arvon määrittämiseen käytetty menetelmä ja tehdyt merkittävät oletukset sekä kokonaisero oman pääoman ehtoisille instrumenteille määritetyn arvon ja niiden julkistetun hinnan välillä.

(e) yksityiskohtaiset tiedot toiminnoista, joista yhteisö on päättänyt luopua liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena.

(f) määrät, jotka on kirjattu hankinta-ajankohtana kutakin hankinnan kohteen varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen ryhmää koskien, ja – paitsi milloin niiden esittäminen ei ole käytännössä mahdollista – kunkin ryhmän IFRS-standardien mukaisesti määritetty kirjanpitoarvo välittömästi ennen yhdistämistä. Jos tällaisten tietojen esittäminen ei ole käytännössä mahdollista, tästä on annettava tieto sekä selostettava, mistä tämä johtuu.

(g) kappaleen 56 mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjattu ylimenevä määrä sekä tuloslaskelman erä, johon kyseinen määrä sisältyy.

(h) kuvaus hankintamenoon vaikuttaneista tekijöistä, jotka ovat johtaneet liikearvon kirjaamiseen – kuvaus jokaisesta aineettomasta hyödykkeestä, jota ei ole kirjattu erillään liikearvosta sekä selostus siitä, miksi kyseisen aineettoman hyödykkeen käypä arvo ei ole ollut määritettävissä luotettavasti – tai kuvaus kappaleen 56 mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatun ylimenevän määrän luonteesta.

(i) hankkijaosapuolen kauden voittoon tai tappioon sisältyvä hankinnan kohteen voitto tai tappio hankinta-ajankohdasta lähtien, paitsi milloin tiedon esittäminen ei ole käytännössä mahdollista. Jos tällaisten tietojen esittäminen ei ole käytännössä mahdollista, tästä on annettava tieto sekä selostettava, mistä tämä johtuu.

68. Kappaleen 67 mukaisesti esitettävät tiedot on annettava yhteenlaskettuina sellaisista raportointikauden aikana toteutuneista liiketoimintojen yhdistämisistä, jotka eivät yksitellen tarkasteltuina ole olennaisia.

69. Jos kauden aikana toteutuneen liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on tehty vasta alustavana kappaleessa 62 kuvatulla tavalla, on myös tästä annettava tieto sekä selostettava, mistä tämä johtuu.

70. Jotta kappaleen 66(a) mukainen periaate toteutuisi, hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot, paitsi milloin tällaisten tietojen esittäminen ei ole käytännössä mahdollista:

(a) syntyneen yhteisökokonaisuuden liikevaihto kaudelta ikään kuin kaikkien kauden aikana toteutuneiden liiketoimintojen yhdistämisten hankinta-ajankohta olisi ollut kyseisen kauden alussa.

(b) syntyneen yhteisökokonaisuuden voitto tai tappio kaudelta ikään kuin kaikkien kauden aikana toteutuneiden liiketoimintojen yhdistämisten hankinta-ajankohta olisi ollut kyseisen kauden alussa.

Jos tällaisten tietojen esittäminen ei ole käytännössä mahdollista, tästä on annettava tieto sekä selostettava, mistä tämä johtuu.

71. Jotta kappaleen 66(b) mukainen periaate toteutuisi, hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleen 67 mukaiset tiedot kaikista liiketoimintojen yhdistämisistä, jotka ovat toteutuneet tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, paitsi milloin tällaisten tietojen esittäminen ei ole käytännössä mahdollista. Jos tällaisten tietojen esittäminen ei ole käytännössä mahdollista, tästä on annettava tieto sekä selostettava, mistä tämä johtuu.

72. **Hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida niiden kaudella kirjattujen voittojen, tappioiden, virheiden korjausten ja muiden oikaisujen taloudellisia vaikutuksia, jotka liittyvät kaudella tai aikaisemmilla kausilla toteutuneisiin liiketoimintojen yhdistämisiin.**

73. Jotta kappaleen 72 mukainen periaate toteutuisi, hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:

(a) tarkasteltavana olevalla kaudella kirjattujen voittojen tai tappioiden määrä ja niitä koskeva selostus, kun nämä voitot tai tappiot:

(i) liittyvät kauden tai aikaisemman kauden aikana toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuihin yksilöitävissä oleviin varoihin tai vastattaviksi otettuihin yksilöitävissä oleviin velkoihin tai ehdollisiin velkoihin;

ja

(ii) ovat kooltaan, luonteeltaan tai esiintymistiheydeltään sellaisia, että niiden esittämisellä on merkitystä syntyneen yhteisökokonaisuuden taloudellisen tuloksen ymmärtämisen kannalta.

(b) jos kautta välittömästi edeltäneen kauden aikana toteutuneen liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on tehty kyseisen kauden lopussa vasta alustavana, esitetään niiden oikaisujen määrä, jotka alustaviin arvoihin on tehty tarkasteltavana olevalla kaudella, sekä selostetaan näitä oikaisuja.

(c) IAS 8:n mukaan vaadittavat virheiden korjauksia koskevat tiedot sellaisista hankinnan kohteen yksilöitävissä olevista varoista, veloista tai ehdollisista veloista taikka näille erille kohdistettujen arvojen muutoksista, jotka hankkijaosapuoli on kirjannut tarkasteltavana olevalla kaudella kappaleiden 63 ja 64 mukaisesti.

74. **Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida liikearvon kirjanpitoarvossa kauden aikana tapahtuneita muutoksia.**

75. Jotta kappaleen 74 mukainen periaate toteutuisi, yhteisön on esitettävä liikearvon kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa erikseen:

(a) bruttomäärän ja kertyneet arvonalentumistappiot kauden alussa;

(b) kauden aikana kirjatun uuden liikearvon lukuun ottamatta sellaiseen luovutettavien erien ryhmään sisältyvää liikearvoa, joka on hankinta-ajankohtana luokiteltavissa myytävänä olevaksi IFRS 5:n mukaisten kriteerien perusteella;

(c) oikaisut, jotka johtuvat laskennallisten verosaamisten myöhemmin tapahtuneesta kirjaamisesta kappaleen 65 mukaisesti;

(d) liikearvon, joka sisältyy IFRS 5:n mukaan myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään, ja liikearvon, joka on kirjattu pois taseesta kauden aikana ilman että se on aikaisemmin sisältynyt myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään.

(e) kaudella IAS 36:n mukaisesti kirjatut arvonalentumistappiot;

(f) IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* mukaisetkauden aikana syntyneet nettomääräiset kurssierot;

(g) muut kirjanpitoarvon muutokset kauden aikana;

sekä

(h) bruttomäärän ja kertyneet arvonalentumistappiot kauden lopussa.

76. Kappaleessa 75(b) vaadittavien tietojen lisäksi yhteisö esittää tilinpäätöksessään IAS 36:n mukaiset tiedot liikearvosta kerrytettävissä olevasta rahamäärästä ja liikearvon arvonalentumisista.

77. Jos tässä IFRS-standardissa vaadittavat tiedot eivät jossakin tilanteessa johda kappaleiden 66, 72 ja 74 mukaisten tavoitteiden toteutumiseen, yhteisön on esitettävä näiden tavoitteiden toteutumiseksi tarvittavat lisätiedot.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO

78. Tätä IFRS-standardia on kappaleessa 85 esitetyin poikkeuksin sovellettava sellaisten liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyyn, joiden *sopimuspäivä* on 31.3.2004 tai sen jälkeen. Tätä IFRS-standardia on sovellettava myös seuraavien erien kirjanpitokäsittelyyn:

(a) liikearvo sellaisesta liiketoimintojen yhdistämisestä, jonka sopimuspäivä on 31.3.2004 tai sen jälkeen;

tai

(b) määrä, jolla hankkijaosapuolen osuus hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon, kun sopimuspäivä on 31.3.2004 tai sen jälkeen.

Aikaisemmin taseeseen merkitty liikearvo

79. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alusta lähtien ei-takautuvasti sellaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuun liikearvoon, jonka sopimuspäivä on ollut aikaisemmin kuin 31.3.2004, sekä liikearvoon, joka johtuu aikaisemmin kuin 31.3.2004 hankitusta osuudesta yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä, johon sovelletaan suhteellista yhdistelyä. Yhteisön on näin ollen:

(a) lopetettava poistojen tekeminen tällaisesta liikearvosta 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alusta lukien;

(b) eliminoitava siihen liittyvien kertyneiden poistojen kirjanpitoarvo ja pienennettävä vastaavalla määrällä liikearvoa 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa;

ja

(c) tehtävä liikearvolle IAS 36:n (uudistettu 2004) mukainen arvonalentumistesti 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alusta lähtien.

80. Jos yhteisö on aikaisemmin kirjannut liikearvon oman pääoman vähennykseksi, se ei saa kirjata tätä liikearvoa tulosvaikutteisesti luopuessaan osaksi tai kokonaan liiketoiminnasta, johon liikearvo liittyy, tai kun sen rahavirtaa tuottavan yksikön, johon liikearvo kuuluu, arvo alentuu.

Aikaisemmin taseeseen merkitty negatiivinen liikearvo

81. Sellaisen negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvo 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa, joka johtuu joko:

(a) sellaisesta liiketoimintojen yhdistämisestä, jonka sopimuspäivä on ollut aikaisemmin kuin 31.3.2004

tai

(b) sellaisesta osuudesta yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä, joka on hankittu aikaisemmin kuin 31.3.2004 ja johon sovelletaan suhteellista yhdistelyä,

on kirjattava pois taseesta kyseisen kauden alussa, jolloin kauden alun kertyneisiin voittovaroihin tehdään vastaava oikaisu.

Aikaisemmin taseeseen merkityt aineettomat hyödykkeet

82. Sellaisen aineettomaksi hyödykkeeksi luokitellun erän kirjanpitoarvo, joka joko:

(a) on hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä, jonka sopimuspäivä on ollut aikaisemmin kuin 31.3.2004

tai

(b) johtuu sellaisesta osuudesta yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä, joka on hankittu aikaisemmin kuin 31.3.2004 ja johon sovelletaan suhteellista yhdistelyä,

on siirrettävä liikearvoksi 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa, ellei kyseinen aineeton hyödyke tuona päivänä täytä IAS 38:n (uudistettu 2004) mukaista yksilöitävyyskriteeriä.

Pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävät sijoitukset

83. Kun kyseessä ovat sijoitukset, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää ja jotka on hankittu 31.3.2004 tai sen jälkeen, yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia seuraavien erien kirjanpitokäsittelyyn:

(a) kyseisen sijoituksen kirjanpitoarvoon sisältyvä hankittu liikearvo. Tämän laskennallisen liikearvon poistoja ei näin ollen pidä ottaa huomioon määritettäessä sijoittajayrityksen osuutta sijoituskohteen voitoista tai tappioista.

(b) sijoituksen kirjanpitoarvoon sisältyvä määrä, jolla yhteisön osuus sijoituskohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä kirjanpitoarvosta ylittää sijoituksen hankintamenon. Näin ollen yhteisön on käsiteltävä tätä ylimenevää määrää tuottona määrittäessään yhteisön osuutta sijoituskohteen voitoista tai tappioista kaudella, jolla sijoitus on hankittu.

IFRS 3

84. Jos kyseessä ovat sijoitukset, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää ja jotka on hankittu aikaisemmin kuin 31.3.2004:

(a) yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia kyseisen sijoituksen kirjanpitoarvoon sisältyvään hankittuun liikearvoon 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alusta lähtien ei-takautuvasti. Näin ollen yhteisön ei tuosta päivästä lukien pidä ottaa kyseisen liikearvon poistoja huomioon määrittäessään yhteisön osuutta sijoituskohteen voitoista tai tappioista.

(b) yhteisön on kirjattava kyseisen sijoituksen kirjanpitoarvoon sisältyvä negatiivinen liikearvo pois taseesta 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa, jolloin kertyneiden voittovarojen alkusaldoon tehdään vastaava oikaisu.

Rajoitettu takautuva soveltaminen

85. Yhteisö saa soveltaa tämän IFRS-standardin vaatimuksia liikearvoon, joka on olemassa minä tahansa ajankohtana ennen kappaleissa 78 - 84 määrättyjä voimaantulopäiviä tai hankitaan tuon ajankohdan jälkeen, sekä tämän ajankohdan jälkeen toteutuviin liiketoimintojen yhdistämisiin edellyttäen, että:

(a) arvonmääritykset ja muu informaatio, jota tarvitaan tämän IFRS-standardin soveltamiseksi aikaisempiin liiketoimintojen yhdistämisiin, on hankittu kyseisten liiketoimintojen yhdistämisten alkuperäisten kirjanpitokäsittelyjen ajankohtina;

ja

(b) yhteisö soveltaa myös IAS 36:ta (uudistettu 2004) ja IAS 38:aa (uudistettu 2004) samasta ajankohdasta lähtien ei-takautuvasti, ja yhteisö on aikaisemmin hankkinut arvonmääritykset ja muun informaation, jota tarvitaan näiden standardien soveltamiseksi kyseisestä ajankohdasta lukien niin, että ei ole tarpeen tehdä arvioita, jotka olisi pitänyt tehdä aikaisempana ajankohtana.

Muiden määräysten kumoaminen

86. Tämä IFRS-standardi korvaa IAS 22:n *Yritysten yhteenliittymät* (julkistettu 1998).

87. Tämä IFRS-standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

(a) SIC-9 *Yritysten yhteenliittymät – luokittelu hankinnoiksi tai omistusten yhdistämisiksi;*

(b) SIC-22 *Yritysten yhteenliittymät – myöhemmin tehtävät oikaisut alun perin esitettyihin käypiin arvoihin ja liikearvoon*;

ja

(c) SIC-28 *Yritysten yhteenliittymät – "kaupan toteuttamisajankohta" ja oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo*.

LIITE A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa tätä IFRS-standardia.

hankinta-ajankohta Päivä, jona hankkijaosapuoli tosiasiallisesti saa **määräysvallan** hankinnan kohteessa.

sopimuspäivä Päivä, jona yhdistyvien osapuolten välillä saavutetaan yksimielisyys keskeisistä sopimuskohdista, ja jos kyseessä ovat julkisesti noteeratut yhteisöt, sopimuksesta tiedotetaan julkisesti. Jos kyseessä on vihamielinen valtaus, aikaisin ajankohta, jona yhdistyvien osapuolten välillä saavutetaan yksimielisyys keskeisistä sopimuskohdista, on se päivä, jona riittävän monet hankinnan kohteen omistajista ovat hyväksyneet hankkijaosapuolen tarjouksen, jotta hankkijaosapuoli saa **määräysvallan** hankinnan kohteessa.

liiketoiminta Toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus, jota johdetaan ja hallitaan, jotta:

(a) sijoittajat saisivat tuottoa sijoitukselleen;

tai

(b) mahdollistettaisiin pienemmät kustannukset tai tuotettaisiin muuta taloudellista hyötyä vakuutuksenottajille tai jäsenille suoraan ja suhteellisesti.

Liiketoiminta koostuu yleensä panoksista, niihin liittyvistä prosesseista ja syntyvistä tuotoksista, jotka käytetään tai tullaan käyttämään tuottojen kerryttämiseen. Jos siirrettävään toimintojen ja varojen muodostamaan kokonaisuuteen liittyy **liikearvoa**, siirrettävän kokonaisuuden on oletettava olevan liiketoiminta.

liiketoimintojen yhdistäminen Erillisten yhteisöjen tai **liiketoimintojen** saattaminen yhteen yhdeksi **raportoivaksi yhteisöksi**.

saman määräysvallan alaisia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskeva liiketoimintojen yhdistäminen **Liiketoimintojen yhdistäminen**, jossa kaikki yhdistyvät yhteisöt tai **liiketoiminnat** ovat viime kädessä saman osapuolen tai samojen osapuolten **määräysvallassa** sekä ennen liiketoimintojen yhdistämistä että sen jälkeen eikä tämä **määräysvalta** ole tilapäistä.

ehdollinen velka Termiä ehdollinen velka käytetään merkityksessä, joka sille on annettu 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*, toisin sanoen:

(a) mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yhteisön määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa;

tai

(b) olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena mutta jota ei merkitä taseeseen, koska:

(i) ei ole **todennäköistä**, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistumista yhteisöstä;

tai

(ii) velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti.

määräysvalta Oikeus määrätä yhteisön tai **liiketoiminnan** talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.

IFRS 3

kaupan toteutumisajan-kohta	Kun **liiketoimintojen yhdistäminen** toteutuu yhtenä kauppana, kaupan toteutumisajankohta on sama kuin **hankinta-ajankohta**. Kun **liiketoimintojen yhdistäminen** käsittää useamman kuin yhden kaupan, esimerkiksi kun se toteutetaan vaiheittain peräkkäisinä osakeostoina, kaupan toteutumisajankohta on se päivä, jona kukin yksittäinen sijoitus merkitään hankkijaosapuolen tilinpäätökseen.
käypä arvo	Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.
liikearvo	Vastainen taloudellinen hyöty varoista, jotka eivät ole yksinään yksilöitävissä eivätkä merkittävissä erikseen taseeseen.
aineeton hyödyke	Termiä aineeton hyödyke käytetään merkityksessä, joka sille on annettu IAS 38:ssa *Aineettomat hyödykkeet*, toisin sanoen yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa.
yhteisyritys	Termiä yhteisyritys käytetään merkityksessä, joka sille on annettu IAS 31:ssä *Osuudet yhteisyrityksissä*, toisin sanoen sopimukseen perustuva järjestely, jonka mukaisesti vähintään kaksi osapuolta harjoittaa taloudellista toimintaa, joka on yhteisessä määräysvallassa.
vähemmistön osuus	Se osa **tytäryrityksen** voitosta tai tappiosta ja nettovarallisuudesta, joka kuuluu sille osuudelle yrityksestä, jota **emoyritys** ei omista suoraan eikä **tytäryritysten** kautta välillisesti.
keskinäinen yhteisö	Muu kuin sijoittajaomisteinen yhteisö, esimerkiksi keskinäinen vakuutusyhtiö tai osuuskunta, joka mahdollistaa pienemmät kustannukset tai tuottaa muuta taloudellista hyötyä vakuutuksenottajilleen tai jäsenilleen suoraan ja suhteellisesti.
emoyritys	Yhteisö, jolla on yksi tai useampia **tytäryrityksiä**.
todennäköinen	Toteutuminen on todennäköisempää kuin toteutumatta jääminen.
raportoiva yhteisö	Yhteisö, jonka tilinpäätöksellä on käyttäjiä, jotka tukeutuvat yhteisön yleistä tarkoitusta varten laadittuun tilinpäätökseen saadakseen informaatiota, joka on niille hyödyllistä voimavarojen kohdistamista koskevassa päätöksenteossa. Raportoiva yhteisö voi olla yksittäinen yhteisö tai se voi olla konserni, joka koostuu **emoyrityksestä** ja sen kaikista **tytäryrityksistä**.
tytäryritys	Toisen yhteisön (**emoyritys**) **määräysvallassa** oleva yhteisö, joka voi olla myös muu kuin osakeyhtiömuotoinen yhteisö, esimerkiksi henkilöyhtiö.

LIITE B

Soveltamista koskevat lisäohjeet

Tämä liite on kiinteä osa tätä IFRS-standardia.

Käänteiset hankinnat

B1 Kuten kappaleessa 21 todetaan, joissakin liiketoimintojen yhdistämisissä, joita usein nimitetään käänteisiksi hankinnoiksi, on hankkijaosapuolena yhteisö, jonka oman pääoman ehtoiset osuudet on hankittu, ja liikkeeseenlaskijana toimiva yhteisö on hankinnan kohde. Näin saattaa olla esimerkiksi, kun yksityinen yhteisö ”hankituttaa” itsensä pienemmällä julkisella yhteisöllä päästäkseen listautumaan pörssiin. Vaikka liikkeeseenlaskijana toimiva julkinen yhteisö on oikeudellisesti tarkasteltuna emoyritys ja yksityinen yhteisö on tytäryritys, juridinen tytäryritys on hankkijaosapuoli, jos sillä on oikeus määrätä juridisen emoyrityksen talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.

B2 Yhteisön on sovellettava käänteisten hankintojen kirjanpitokäsittelyyn kappaleisiin B3 - B15 sisältyvää ohjeistusta.

B3 Käänteisiin hankintoihin sovellettava kirjanpitokäsittely määrää liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon kohdistamisen hankinta-ajankohtana, eikä se koske yhdistämisen jälkeisiä liiketoimia.

Liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno

B4 Silloin kun osana liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoa lasketaan liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, yhdistämisen hankintamenon on kappaleen 24 mukaan sisällettävä näiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien kaupan toteuttamispäivän käypä arvo. Kappaleessa 27 todetaan, että kun luotettavaa julkista julkistettua hintaa ei ole, oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo voidaan arvioida perustuen joko hankkijaosapuolen käypään arvoon tai hankinnan kohteen käypään arvoon sen mukaan, kumpi näistä on selkeämmin todettavissa.

B5 Liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon katsotaan käänteisessä hankinnassa syntyneen juridiselle tytäryritykselle (kirjanpidon näkökulmasta hankkijaosapuolelle) siten, että on laskettu liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja emoyrityksen (kirjanpidon näkökulmasta hankinnan kohteen) omistajille. Jos yhdistämisen hankintamenon määrittämiseen käytetään juridisen tytäryrityksen oman pääoman ehtoisten instrumenttien julkistettua hintaa, on tehtävä laskelma, jonka avulla selvitetään niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärä, jotka juridisen tytäryrityksen olisi pitänyt laskea liikkeeseen jotta juridisen emoyrityksen omistajat olisivat saaneet syntyneessä yhteisökokonaisuudessa saman prosentuaalisen omistusosuuden kuin niillä on syntyneessä yhteisökokonaisuudessa käänteisen hankinnan seurauksena. Näin lasketun oman pääoman ehtoisten instrumenttien määrän käypää arvoa on käytettävä yhdistämisen hankintamenona.

B6 Jos juridisen tytäryrityksen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo ei ole muuten selkeästi todettavissa, yhdistämisen hankintamenon määrittämisperusteena käytetään kaikkien juridisen emoyrityksen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten instrumenttien yhteenlaskettua käypää arvoa ennen liiketoimintojen yhdistämistä.

Konsernitilinpäätöksen laatiminen ja esittäminen

B7 Käänteisen hankinnan seurauksen laadittava konsernitilinpäätös on julkistettava juridisen emoyrityksen nimissä, mutta liitetiedoissa on mainittava, että jatkuvuus koskee juridisen tytäryrityksen (siis kirjanpidon näkökulmasta hankkijaosapuolen) tilinpäätöstä. Koska tällaisessa konsernitilinpäätöksessä jatkuvuus koskee juridisen tytäryrityksen tilinpäätöstä:

(a) juridisen tytäryrityksen varat ja velat on merkittävä tähän konsernitilinpäätökseen ja arvostettava siinä yhdistämistä edeltäviin kirjanpitoarvoihin.

IFRS 3

(b) tähän konsernitilinpäätökseen merkittävien kertyneiden voittovarojen ja muiden oman pääoman erien on vastattava juridisen tytäryrityksen kertyneitä voittovaroja ja muita oman pääoman eriä välittömästi ennen liiketoimintojen yhdistämistä.

(c) määrä, joka tähän konsernitilinpäätökseen merkitään liikkeeseen lasketuista oman pääoman ehtoisista instrumenteista, on laskettava siten, että juridisen tytäryrityksen liikkeeseen laskettuun omaan pääomaan välittömästi ennen liiketoimintojen yhdistämistä lisätään kappaleissa B4 - B6 kuvatulla tavalla määritetty liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno. Tässä konsernitilinpäätöksessä esitettävän oman pääoman rakenteen (toisin sanoen liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärän ja lajin) on kuitenkin kuvattava juridisen emoyrityksen pääomarakennetta, ja tämä koskee myös niitä oman pääoman ehtoisia instrumentteja, jotka juridinen emoyritys on laskenut liikkeeseen toteuttaakseen yhdistämisen.

(d) tässä konsernitilinpäätöksessä on esitettävä vertailutietoina juridisen tytäryrityksen tiedot.

B8 Käänteiseen hankintaan sovellettava kirjanpitokäsittely koskee vain konsernitilinpäätöstä. Sijoitusta juridiseen tytäryritykseen käsitellään näin ollen oikeudellisen emoyrityksen mahdollisessa erillistilinpäätöksessä niiden IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* sisältämien vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat sijoitusten käsittelyä sijoittajayrityksen erillistilinpäätöksessä.

B9 Käänteisen hankinnan seurauksena laadittavan konsernitilinpäätöksen on kuvastettava juridisen emoyrityksen (siis kirjanpidon näkökulmasta hankinnan kohteen) varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen käypiä arvoja. Liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno on siis kohdistettava arvostamalla juridisen emoyrityksen varat, velat ja ehdolliset velat, jotka täyttävät kappaleen 37 mukaiset kirjausedellytykset, niiden hankinta-ajankohdan käypään arvoihin. Määrä, jolla liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno ylittää hankkijaosapuolen osuuden näiden erien nettomääräisestä käyvästä arvosta, on käsiteltävä kappaleiden 51 - 55 mukaisesti. Määrä, jolla hankkijaosapuolen osuus näiden erien nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää yhdistämisen hankintamenon, on käsiteltävä kappaleen 56 mukaisesti.

Vähemmistön osuus

B10 Joissakin käänteisissä hankinnoissa jotkin juridisen tytäryrityksen omistajista eivät vaihda oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan juridisen emoyrityksen oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin. Vaikka yhteisö, jonka oman pääoman ehtoisia instrumentteja nämä omistajat pitävät hallussaan (juridinen tytäryritys) on hankkinut toisen yhteisön (juridisen emoyrityksen), näitä omistajia on käsiteltävä vähemmistöosakkaina käänteisen hankinnan jälkeisissä konsernitilinpäätöksissä. Tämä johtuu siitä, että niillä juridisen tytäryrityksen omistajilla, jotka eivät vaihda oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan juridisen emoyrityksen oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, on osuus ainoastaan juridisen tytäryrityksen tulokseen ja nettovarallisuuteen, eikä syntyvän yhteisökokonaisuuden tulokseen ja nettovaroihin. Sen sijaan kaikilla juridisen emoyrityksen omistajilla on osuus syntyvän yhteiskokonaisuuden tulokseen ja nettovarallisuuteen huolimatta siitä, että juridisen emoyrityksen katsotaan olevan hankinnan kohde.

B11 Koska juridisen tytäryrityksen varat ja velat merkitään konsernitilinpäätökseen ja arvostetaan siinä liiketoimintojen yhdistämistä edeltäviin kirjanpitoarvoihin, vähemmistön osuuden on kuvastettava vähemmistöomistajien suhteellista osuutta juridisen tytäryrityksen yhdistämistä edeltävästä kirjanpitoarvojen mukaisesta nettovarallisuudesta.

Osakekohtainen tulos

B12 Kuten kappaleessa B7(c) todetaan, käänteistä hankintaa seuraavassa konsernitilinpäätöksessä esitettävä pääomarakenne kuvaa juridisen emoyrityksen pääomarakennetta, ja tämä koskee myös niitä oman pääoman ehtoisia instrumentteja, jotka juridinen emoyritys on laskenut liikkeeseen toteuttaakseen yhdistämisen.

B13 Kun lasketaan ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa (nimittäjä) sillä kaudella, jonka aikana käänteinen hankinta toteutuu:

(a) ulkona olevien kantaosakkeiden lukumääräksi kyseisen kauden alusta hankinta-ajankohtaan asti on oletettava niiden kantaosakkeiden lukumäärä, jonka juridinen emoyritys on suunnannut juridisen tytäryrityksen omistajille;

ja

(b) ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän hankinta-ajankohdasta kauden loppuun on oltava juridisen emoyrityksen kauden aikana ulkona olleiden kantaosakkeiden todellinen määrä.

B14 Laimentamaton osakekohtainen tulos, joka esitetään konsernitilinpäätöksestä kultakin hankinta-ajankohtaa edeltävältä vertailukaudelta, on laskettava jakamalla juridisen tytäryrityksen kantaosakkeiden omistajille kuuluva kunkin kauden voitto tai tappio niiden kantaosakkeiden lukumäärällä, jotka juridinen emoyritys on suunnannut oikeudellisen tytäryrityksen omistajille käänteisessä hankinnassa.

B15 Kappaleissa B13 ja B14 kuvatuissa laskelmissa oletetaan, että juridisen tytäryrityksen liikkeeseen laskemien kantaosakkeiden lukumäärä ei ole muuttunut vertailukausien aikana eikä käänteisen hankinnan toteutumiskauden alun ja hankinta-ajankohdan välillä. Osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan on tehtävä asianmukaiset oikaisut, joiden avulla otetaan huomioon juridisen tytäryrityksen liikkeeseen laskemien kantaosakkeiden lukumäärän muutokset noina ajanjaksoina.

Liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon kohdistaminen

B16 Tämä IFRS-standardin mukaan hankkijaosapuolen on kirjattava hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat ja asianmukaiset kirjausedellytykset täyttävät varat, velat ja ehdolliset velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin. Liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoa kohdistettaessa hankkijaosapuolen on käytettävä käypinä arvoina seuraavia määriä:

(a) toimivilla markkinoilla kaupankäynnin kohteena olevien rahoitusinstrumenttien arvostamiseen on käytettävä tarkasteluhetken markkinahintoja.

(b) jos rahoitusinstrumenteilla ei käydä kauppaa toimivilla markkinoilla, hankkijaosapuolen on käytettävä arvioituja arvoja, joita määritettäessä otetaan huomioon esimerkiksi samantyyppisten yritysten vertailukelpoisten instrumenttien hinta-tulos -suhteet (P/E), osinkotuotot ja odotetut kasvuvauhdit.

(c) saamisten, taloudellista hyötyä tuottavien sopimusten ja muiden yksilöitävissä olevien varojen arvostamiseen hankkijaosapuolen on käytettävä niistä saatavien määrien nykyarvoja, jotka määritetään asianmukaisia tarkasteluhetken korkokantoja käyttäen tarvittaessa vähennettyinä arvioituja luottotappioita ja perinnästä johtuvia menoja koskevilla vähennyksillä. Lyhytaikaisten saamisten, taloudellista hyötyä tuottavien sopimusten ja muiden yksilöitävissä olevien varojen diskonttaamista ei kuitenkaan vaadita silloin, kun nimellisarvon ja diskontatun määrän välinen ero ei ole olennainen.

(d) vaihto-omaisuus:

(i) valmiiden tuotteiden ja kauppatavaroiden arvostamiseen hankkijaosapuolen on käytettävä myyntihintoja, joista vähennetään seuraavien erien yhteenlaskettu määrä: (1) luovuttamisesta johtuvat menot ja (2) hankkijaosapuolen myyntiponnistuksille varattava kohtuullinen voitto, joka perustuu vastaavanlaisista valmiista tuotteista ja kauppatavaroista saatavaan voittoon;

(ii) keskeneräisten tuotteiden arvostamiseen hankkijaosapuolen on käytettävä valmiiden tuotteiden myyntihintoja, joista vähennetään seuraavien erien yhteenlaskettu määrä: (1) menot valmiiksi saattamisesta, (2) luovuttamisesta johtuvat menot ja (3) valmistus- ja myyntiponnistuksille varattava kohtuullinen voitto, joka perustuu vastaavanlaisista valmiista tuotteista saatavaan voittoon;

ja

(iii) raaka-aineiden arvostamiseen hankkijaosapuolen on käytettävä tarkasteluhetken jälleenhankinta-arvoja.

IFRS 3

(e) maa-alueiden ja rakennusten arvostamiseen hankkijaosapuolen on käytettävä markkina-arvoja.

(f) koneiden ja laitteiden arvostamiseen hankkijaosapuolen on käytettävä markkina-arvoja, jotka normaalisti määritetään arvioittamalla. Jos käyvästä arvosta ei ole markkinoihin perustuvaa näyttöä koneiden ja laitteiden erityisen luonteen vuoksi ja koska hyödykkeitä myydään vain harvoin muutoin kuin jatkuvan liiketoiminnan osana, hankkijaosapuoli saattaa joutua arvioimaan niiden käyvän arvon poistoilla vähennetyn jälleenhankinta-arvon perusteella.

(g) aineettomien hyödykkeiden käypä arvo hankkijaosapuolen on määritettävä:

(i) IAS 38:ssa *Aineettomat hyödykkeet* määriteltyihin toimiviin markkinoihin perustuen;

tai

(ii) jos toimivia markkinoita ei ole, sellaisella perusteella, joka kuvastaa määrää, jonka hankkijaosapuoli olisi maksanut hyödykkeestä toisistaan riippumattomien asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden osapuolten välisessä kaupassa parhaaseen käytettävissä olevaan tietoon perustuen (katso IAS 38:sta lisäohjeita liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittämisestä).

(h) etuuspohjaisiin järjestelyihin perustuvien työsuhde-etuuksia koskevien nettovarojen tai -velkojen arvostamiseen hankkijaosapuolen on käytettävä etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvoa vähennettynä järjestelyyn kuuluvien varojen käyvällä arvolla. Varoja kirjataan kuitenkin vain siihen määrään asti kuin on todennäköistä, että hankkijaosapuoli tulee saamaan ne palautuksina järjestelystä tai vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä.

(i) verosaamisten ja -velkojen arvostamiseen hankkijaosapuolen on käytettävä IAS 12:n *Tuloverot* mukaisen verotuksellisista tappioista johtuvan verohyödyn tai voiton tai tappion perusteella maksettavaksi tulevien verojen määrää, joka arvioidaan syntyvän yhteisökokonaisuuden näkökulmasta. Verosaamista tai -velkaa määritettäessä otetaan huomioon verovaikutus, joka aiheutuu yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen muuttamisesta käypiin arvoihin, eikä sitä diskontata.

(j) ostovelkojen, lyhyt- ja pitkäaikaisten lainojen, velkojen, siirtovelkojen ja muiden velkojen arvostamiseen hankkijaosapuolen on käytettävä kyseisen velvoitteen täyttämiseen tarvittavien määrien nykyarvoa, joka määritetään käyttäen tarkasteluhetkellä vallitsevia asianmukaisia korkokantoja. Lyhytaikaisten velkojen diskonttaamista ei kuitenkaan vaadita silloin, kun nimellisarvon ja diskontatun määrän välinen ero ei ole olennainen.

(k) hankinnan kohteen tappiollisten sopimusten ja muiden yksilöitävissä olevien velkojen arvostamiseen hankkijaosapuolen on käytettävä velvoitteiden täyttämiseksi tarvittavien määrien nykyarvoa, joka määritetään käyttäen tarkasteluhetkellä vallitsevia asianmukaisia korkokantoja.

(l) hankinnan kohteen ehdollisten velkojen arvostamiseen hankkijaosapuolen on käytettävä määriä, jotka kolmas osapuoli veloittaisi ottaakseen kyseiset ehdolliset velvoitteet vastattavikseen. Tällaisen määrän on kuvastettava kaikkia vastaisia rahavirtoja koskevia odotuksia eikä yksittäistä kaikkein todennäköisintä tai kaikkein suurinta tai pienintä odotettavissa olevaa rahavirtaa.

B17 Jotkin yllä olevista ohjeista edellyttävät käypien arvojen arvioimista nykyarvoon perustuvilla menetelmillä. Jos tiettyä erää koskevissa ohjeissa ei viitata nykyarvoon perustuvien menetelmien käyttöön, tällaisia menetelmiä saadaan käyttää kyseisen erän käyvän arvon arvioimiseen.

LIITE C

Muutokset muihin IFRS-standardeihin

Tähän liitteeseen sisältyviä muutoksia on sovellettava sellaisten liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyyn, joiden sopimuspäivä on 31.3.2004 tai sen jälkeen, sekä näissä liiketoimintojen yhdistämisissä hankitun liikearvon ja aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn. Kaikilta muilta osin näitä muutoksia on sovellettava 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Jos yhteisö kuitenkin päättää soveltaa IFRS 3:a kappaleen 85 mukaisesti jostakin kappaleissa 78 - 84 kuvattuja voimaantulopäiviä aikaisemmasta ajankohdasta lähtien, sen on sovellettava myös näitä muutoksia samasta ajankohdasta lähtien ei-takautuvasti.

C1 31.3.2004 sovellettavissa olevissa IFRS-standardeissa, mukaan lukien IAS-standardit ja tulkinnat, muutetaan viittaukset IAS 22:n *Yritysten yhteenliittymät* tämänhetkiseen versioon viittauksiksi IFRS 3:een *Liiketoimintojen yhdistäminen*.

C2 IFRS 1:n *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* kappale B1 muutetaan seuraavanlaiseksi:

B1 IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija saa olla soveltamatta IFRS 3:a *Liiketoimintojen yhdistäminen* takautuvasti aikaisempiin liiketoimintojen yhdistämisiin (liiketoimintojen yhdistämiset, jotka ovat toteutuneet ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää). Jos IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija kuitenkin oikaisee jonkin liiketoimintojen yhdistämisen IFRS 3:n mukaiseksi, sen on oikaistava kaikki myöhemmät liiketoimintojen yhdistämiset, ja sen on lisäksi sovellettava IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen* (uudistettu 2004) ja IAS 38:aa *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004) samasta ajankohdasta lähtien. Esimerkiksi jos IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija päättää oikaista 30.6.2002 toteutuneen liiketoimintojen yhdistämisen, sen on oikaistava kaikki liiketoimintojen yhdistämiset, jotka ovat toteutuneet kyseisen päivän eli 30.6.2002 ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä, ja sen on lisäksi sovellettava IAS 36:ta (uudistettu 2004) ja IAS 38:aa (uudistettu 2004) 30.6.2002 lähtien.

C3 [Tämä muutos ei koske varsinaista standarditekstiä]

C4 IAS 12:een *Tuloverot* tehdään seuraavat muutokset:

Johdanto

Kappaleen 1 ensimmäinen (c)-kohta muutetaan seuraavanlaiseksi:

(c) liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno kohdistetaan yksilöitävissä oleville hankituille varoille ja vastattaviksi otetuille veloille niiden käypään arvoon perustuen, mutta vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa.

Kappaleet 6 ja 9 muutetaan seuraavanlaisiksi:

6. Alkuperäinen IAS 12 ei nimenomaisesti viitannut liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä tehtäviin käypää arvoa koskeviin oikaisuihin. Tällaiset oikaisut aiheuttavat väliaikaisia eroja, ja IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että yhteisö kirjaa näin syntyvän laskennallisen verovelan tai (todennäköisyyttä koskevan ehdon toteutuessa) laskennallisen verosaamisen sekä ottaa huomioon tämän vaikutuksen määrittäessään liikearvoa tai määrää, jolla hankkijaosapuolen osuus hankinnan kohteen yksilöitävien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää yhdistämisen hankintamenon. IAS 12 (uudistettu) kieltää kuitenkin liikearvon alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä syntyvien laskennallisten verovelkojen kirjaamisen.

IFRS 3

9. Alkuperäisessä IAS 12:ssa ei nimenomaisesti todettu, saadaanko laskennalliset verosaamiset ja -velat diskontata. IAS 12 (uudistettu) kieltää laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamisen. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* kappale B16(i) kieltää diskonttaamasta liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuja laskennallisia verosaamisia ja vastattaviksi otettuja laskennallisia verovelkoja.

Standardi

Tavoitteen kolmas kappale muutetaan seuraavanlaiseksi:

Tämä standardi edellyttää, että yhteisö käsittelee liiketoimien ja muiden tapahtumien verovaikutukset kirjanpidossaan samalla tavalla kuin niiden perustana olevat liiketoimet ja muut tapahtumat käsitellään. Näin ollen tulosvaikutteisesti kirjattaviin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin liittyvät verovaikutukset kirjataan myös tulosvaikutteisesti. Suoraan omaan pääomaan kirjattaviin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin liittyvät verovaikutukset kirjataan myös suoraan omaan pääomaan. Samalla tavoin liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvien laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjaaminen vaikuttaa kyseisestä liiketoimintojen yhdistämisestä syntyvään liikearvoon taikka määrään, jolla hankkijaosapuolen osuus hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää yhdistämisen hankintamenon.

Kappaleet 15, 18, 19 ja 21 muutetaan seuraavanlaisiksi:

15. ***Laskennallinen verovelka on kirjattava kaikista veronalaisista väliaikaisista eroista, ellei laskennallinen verovelka synny:***

(a) kun liikearvo merkitään alun perin kirjanpitoon;

tai

…

18. Väliaikaisia eroja syntyy myös kun:

(a) liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno kohdistetaan yksilöitävissä oleville hankituille varoille ja vastattaviksi otetuille veloille niiden käypään arvoon perustuen mutta vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa (katso kappale 19);

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

(c) liiketoimintojen yhdistämisestä syntyy liikearvoa (katso kappaleet 21 ja 32);

…

19. Liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno kohdistetaan kirjaamalla yksilöitävissä olevat hankitut varat ja vastattaviksi otetut velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin. Väliaikaisia eroja syntyy silloin, kun liiketoimintojen yhdistäminen ei vaikuta yksilöitävissä olevien hankittujen varojen verotukselliseen arvoon tai kun vaikutus on erilainen kuin kirjanpidossa. Esimerkiksi kun omaisuuserä merkitään taseeseen käypään arvoon mutta sen verotuksellinen arvo säilyy saman suuruisena kuin hankintameno on ollut edellisellä omistajalla, syntyy väliaikainen ero, josta aiheutuu laskennallinen verovelka. Syntyvä laskennallinen verovelka vaikuttaa liikearvoon (katso kappale 66).

21. Liiketoimintojen yhdistämisestä syntyvä liikearvo on määrä, jolla yhdistämisen hankintameno ylittää hankkijaosapuolen osuuden hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta. Monissa maissa veroviranomaiset eivät salli liikearvon kirjanpitoarvon pienentymisestä johtuvien kulujen vähentämistä verotettavaa tuloa määritettäessä. Liikearvon hankintameno ei näissä maissa yleensä ole verotuksessa vähennyskelpoinen myöskään, kun tytäryritys luopuu liiketoiminnasta, johon liikearvo liittyy. Näissä maissa liikearvon verotuksellinen arvo on nolla. Ero liikearvon kirjanpitoarvon ja sen nollan suuruisen verotuksellisen arvon välillä on veronalainen väliaikainen ero. Tämä standardi ei kuitenkaan salli tästä johtuvan laskennallisen verovelan kirjaamista, koska liikearvo määritetään jäännöseränä ja laskennallisen verovelan kirjaaminen kasvattaisi liikearvon kirjanpitoarvoa.

Lisätään kappaleet 21A ja 21B:

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

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

Kappaleet 22(a), 24 ja 26(c) muutetaan seuraavanlaisiksi:

22. …

(a) yhteisö kirjaa liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä laskennallisen verovelan tai -saamisen, ja tämä vaikuttaa liikearvoon tai määrään, jolla hankkijaosapuolen osuus hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää yhdistämisen hankintamenon (katso kappale 19);

…

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

(a) ei ole liiketoimintojen yhdistäminen;

ja

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

…

IFRS 3

26. …

(c) liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno kohdistetaan kirjaamalla yksilöitävissä olevat hankitut varat ja vastattaviksi otetut velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin. Kun vastattavaksi otettu velka kirjataan hankinta-ajankohtana mutta siihen liittyvät menot ovat vähennettävissä verotettavaa tuloa määritettäessä vasta myöhemmällä tilikaudella, syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, joka johtaa laskennallisen verosaamisen syntymiseen. Laskennallinen verosaaminen syntyy myös, jos hankitun, yksilöitävissä olevan omaisuuserän käypä arvo on sen verotuksellista arvoa pienempi. Näin syntyvä laskennallinen verosaaminen vaikuttaa molemmissa tapauksissa liikearvoon (katso kappale 66);

ja

…

Poistetaan kappale 32 ja sitä edeltävä otsikko.

Kappaleet 58(b) ja 66 - 68 sekä kappaletta 68 seuraava esimerkki muutetaan seuraavanlaisiksi ja lisätään kappale 68C:

58. **…**

(b) liiketoimintojen yhdistämisestä (katso kappaleet 66 - 68);

66. Kuten kappaleissa 19 ja 26(c) selostetaan, väliaikaisia eroja voi syntyä liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena. IFRS 3.n *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaan yhteisö ottaa tästä johtuvat laskennalliset verosaamiset (siltä osin kuin kappaleen 24 mukaiset kirjaamisedellytykset täyttyvät) tai laskennalliset verovelat huomioon hankinta-ajankohdan yksilöitävissä olevina varoina ja velkoina. Nämä laskennalliset verovelat ja -saamiset vaikuttavat siten liikearvoon tai määrään, jolla hankkijaosapuolen osuus hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää yhdistämisen hankintamenon. Kappaleen 15(a) mukaan yhteisö ei kuitenkaan kirjaa liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta johtuvia laskennallisia verovelkoja.

67. Liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena hankkijaosapuoli saattaa pitää todennäköisenä, että se pystyy hyödyntämään oman laskennallisen verosaamisensa, jota se ei ole merkinnyt taseeseen ennen liiketoimintojen yhdistämistä. Hankkijaosapuoli saattaa esimerkiksi pystyä hyödyntämään käyttämättömiä verotuksellisia tappioitaan hankinnan kohteen vastaista verotettavaa tuloa vastaan. Tällöin hankkijaosapuoli kirjaa laskennallisen verosaamisen mutta ei käsittele sitä kirjanpidossa osana liiketoimintojen yhdistämistä eikä siis ota sitä huomioon määrittäessään liikearvoa tai määrää, jolla hankkijaosapuolen osuus hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää yhdistämisen hankintamenon.

68. Jos hankinnan kohteen käyttämättömistä verotuksellisista tappioista tai muista laskennallisista verosaamisista syntyvä mahdollinen hyöty ei ole liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn tapahtuessa täyttänyt IFRS 3:n mukaisia erikseen kirjaamisen edellytyksiä mutta se realisoituu myöhemmin, hankkijaosapuolen on kirjattava tästä johtuva laskennallinen verotuotto tulosvaikutteisesti. Lisäksi hankkijaosapuolen on:

(a) pienennettävä liikearvon kirjanpitoarvoa niin, että se vastaa määrää, joka olisi kirjattu, jos laskennallinen verosaaminen olisi hankinta-ajankohtana kirjattu yksilöitävissä olevina varoina;

ja

(b) kirjattava liikearvon kirjanpitoarvon vähentyminen kuluksi.

Tämä ei saa kuitenkaan johtaa siihen, että hankkijaosapuolen osuus hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittäisi yhdistämisen hankintamenon, eikä se saa johtaa tällaisen aiemmin kirjatun ylityksen lisääntymiseen.

Esimerkki

Yhteisö hankki tytäryrityksen, jolla on verotuksessa vähennyskelpoisia väliaikaisia eroja 300. Hankinta-ajankohtana verokanta oli 30 %. Tästä syntyvää laskennallista verosaamista 90 ei otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvaa liikearvoa 500 määritettäessä. Kaksi vuotta liiketoimintojen yhdistämisen jälkeen yhteisö arvioi, että vastaista verotettavaa tuloa pitäisi kertyä riittävästi, jotta kaikkiin vähennyskelpoisiin väliaikaisiin eroihin liittyvä hyöty pystytään käyttämään hyväksi.

Yhteisö merkitsee taseeseensa laskennallisen verosaamisen 90 ja tuloslaskelmaansa laskennallisen verotuoton 90. Lisäksi yhteisö pienentää liikearvon kirjanpitoarvoa 90:llä ja kirjaa tämän määrän kuluksi tuloslaskelmaan. Näin ollen liikearvon hankintameno pienenee 410:een, joka on se määrä, joka olisi kirjattu, jos laskennallinen verosaaminen olisi hankinta-ajankohtana otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina.

Jos verokanta olisi noussut 40 %:iin, yhteisö olisi merkinnyt taseeseensa laskennallisen verosaamisen 120 (300 verokannalla 40 %) ja tuloslaskelmaansa laskennallisen verotuoton 120. Jos verokanta olisi alentunut 20 %:iin, yhteisö olisi merkinnyt taseeseensa laskennallisen verosaamisen 60 (300 verokannalla 20 %) ja tuloslaskelmaansa laskennallisen verotuoton 60. Kummassakin tapauksessa yhteisö olisi myös alentanut liikearvon kirjanpitoarvoa 90:llä ja kirjannut vastaavan määrän kuluksi tuloslaskelmaan.

68C. Kuten kappaleessa 68A todetaan, verotuksessa vähennettävä määrä (tai kappaleen 68B mukaisesti määritetty arvioitu vastainen verovähennys) saattaa poiketa vastaavista kertyneistä palkitsemiskuluista. Tämän standardin kappaleen 58 mukaan tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verot ja laskennalliset verot on merkittävä tuotoksi tai kuluksi tilikauden tuloslaskelmaan lukuun ottamatta veroja, jotka johtuvat (a) liiketoimesta tai tapahtumasta, joka on kirjattu samalla tilikaudella tai jollain muulla tilikaudella suoraan omaan pääomaan tai (b) liiketoimintojen yhdistämisestä. Jos verotuksessa vähennettävä määrä (tai arvioitu vastainen verovähennys) on suurempi kuin vastaavat kertyneet palkitsemiskulut, tämä osoittaa, että verovähennys liittyy palkitsemiskulujen lisäksi myös oman pääoman erään. Tällöin siihen liittyvän, tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron tai laskennallisen veron ylimenevä osuus on kirjattava suoraan omaan pääomaan.

C5 IAS 14:ään *Segmenttiraportointi* tehdään seuraavat muutokset:

Kansisivun toinen kappale IAS 14:n otsikon jälkeen muutetaan seuraavanlaiseksi:

IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* kappaleet 129 ja 130 sisältävät vaatimuksia arvonalentumisten segmenttikohtaisesta esittämisestä.

Standardi

Kappaleet 19 ja 21 muutetaan seuraavanlaisiksi:

19. Segmentin varoja ovat esimerkiksi segmentin liiketoiminnassa käytettävät lyhytaikaiset varat, aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, rahoitusleasingin kohteena olevat hyödykkeet (IAS 17 *Vuokrasopimukset*) ja aineettomat hyödykkeet. Jos tietty poistoerä sisältyy segmentin kuluihin, myös vastaava omaisuuserä sisällytetään segmentin varoihin. Segmentin varat eivät sisällä sellaisia varoja, joita käytetään yhteisön yleisiin tai sen keskushallinnon tarkoituksiin. Kahden tai useamman segmentin yhteiset varat sisältyvät segmentin varoihin, mikäli on olemassa järkevä kohdistamisperuste. Segmentin varat sisältävät liikearvon, joka on välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille, ja liikearvosta kirjattavat arvonalentumistappiot sisältyvät segmentin kuluihin.

21. Segmentin varoja ja velkoja määritettäessä otetaan huomioon liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun yhteisön yksilöitävissä olevien segmenttikohtaisten varojen ja velkojen aikaisempiin kirjanpitoarvoihin tehdyt oikaisut, vaikka kyseiset oikaisut tehtäisiin vain konsernitilinpäätöstä laadittaessa eikä niitä merkittäisi emoyrityksen erillistilinpäätökseen eikä tytäryrityksen omaan tilinpäätökseen. Vastaavasti jos aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet on arvostettu uudelleen hankinnan jälkeen IAS 16:n uudelleenarvostusmallin mukaisesti, nämä uudelleenarvostukset otetaan huomioon segmentin varoja määritettäessä.

IFRS 3

C6 IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003) kappale 64 poistetaan.

C7 IAS 19:ään *Työsuhde-etuudet* tehdään seuraavat muutokset:

Standardi

Kappale 108 muutetaan seuraavanlaiseksi:

108. Liiketoimintojen yhdistämisessä yhteisö merkitsee työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat varat ja velat taseeseen määrään, joka on velvoitteen nykyarvo vähennettynä järjestelyyn kuuluvien varojen käyvällä arvolla (katso IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*). Velvoitteen nykyarvo sisältää kaikki seuraavat erät, vaikka hankinnan kohde ei olisi kirjannut niitä hankinta-ajankohtana:

(a) ennen hankinta-ajankohtaa syntyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (riippumatta siitä, ovatko ne olleet 10 %:n suuruisen "putken" sisällä vai eivät);

(b) ennen hankinta-ajankohtaa toteutuneista takautuvaan työsuoritukseen perustuvista menoista, jotka johtuvat etuuksien muutoksista tai järjestelyn käyttöönotosta;

ja

…

C8 IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* kappale 30 muutetaan seuraavanlaiseksi:

30. Tytäryrityksen tuotot ja kulut sisällytetään konsernitilinpäätökseen IFRS 3:ssa määritellystä hankinta-ajankohdasta alkaen. Tytäryrityksen tuotot ja kulut…

C9 IAS 28:aan *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* tehdään seuraavat muutokset:

Yhteisen määräysvallan määritelmä kappaleessa 2 muutetaan seuraavanlaiseksi:

Yhteinen määräysvalta on taloudellista toimintaa koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen, ja se vallitsee vain silloin, kun kyseiseen toimintaan liittyvät taloutta tai liiketoimintaa koskevat strategiset päätökset edellyttävät yhteistä määräysvaltaa käyttävien osapuolten (yhteisyrityksen osapuolten) yksimielistä hyväksymistä.

Kappaleesta 15 poistetaan viittaus IAS 22:een *Yritysten yhteenliittymät*. Tämän muutoksen sekä IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* aiheuttamien muutosten seurauksena kappale 15 on seuraavanlainen:

15. Silloin kun osakkuusyritykseen tehty sijoitus, joka on aikaisemmin luokiteltu myytävänä olevaksi, ei enää täytä tällaisen luokittelun edellytyksiä, siihen on sovellettava pääomaosuusmenetelmää siitä päivästä alkaen, jona se on luokiteltu myytävänä olevaksi. Aikaisempien kausien tilinpäätökset on oikaistava vastaavasti siitä kaudesta alkaen, jolla sijoitus on luokiteltu myytävänä olevaksi.

Kappaleet 23 ja 33 muutetaan seuraavanlaisiksi:

23. Osakkuusyritykseen tehtyä sijoitusta käsitellään pääomaosuusmenetelmällä siitä päivästä alkaen, jona siitä tulee osakkuusyritys. Mahdollista eroa, joka syntyy sijoituksen hankintamenon ylittäessä tai alittaessa sijoittajayrityksen osuuden osakkuusyrityksen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta, käsitellään sijoituksen hankinnan yhteydessä IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaisesti. Tämän vuoksi:

(a) osakkuusyritykseen liittyvä liikearvo sisällytetään sijoituksen kirjanpitoarvoon. Tästä liikearvosta ei kuitenkaan saa tehdä poistoja, eikä niitä siis oteta huomioon määritettäessä sijoittajayrityksen osuutta osakkuusyrityksen voitoista tai tappioista.

(b) määrää, jolla sijoittajayrityksen osuus osakkuusyrityksen yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää sijoituksen hankintamenon, ei oteta huomioon sijoituksen kirjanpitoarvossa, vaan se otetaan huomioon tuottoina määritettäessä sijoittajayrityksen osuutta osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta kaudella, jonka aikana sijoitus on hankittu.

Sijoittajayrityksen osuutta hankinnan jälkeisistä voitoista tai tappioista oikaistaan asianmukaisesti niin, että esimerkiksi poistojen kohteena olevista hyödykkeistä tehtävät hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin perustuvat poistot tulevat otetuiksi huomioon. Vastaavasti oikaistaan sijoittajayrityksen osuutta hankinnan jälkeisistä voitoista tai tappioista asianmukaisesti, jotta otettaisiin huomioon osakkuusyrityksen kirjaamat arvonalentumistappiot esimerkiksi liikearvosta tai aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä.

33. Koska osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen kirjanpitoarvoon sisältyvää liikearvoa ei ole kirjattu erikseen, sille ei tehdä erikseen arvonalentumistestiä IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* sisältämien, liikearvon arvoalentumistestausta koskevien vaatimusten mukaisesti. Sen sijaan sijoituksen koko kirjanpitoarvo testataan arvonalentumisen varalta IAS 36:n mukaisesti vertaamalla siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää (käyttöarvo tai sitä suurempi myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetty käypä arvo) sen kirjanpitoarvoon aina silloin, kun IAS 39:n mukaisia vaatimuksia sovellettaessa saadaan viitteitä siitä, että sijoituksen arvon saattaa olla alentunut. Sijoituksen käyttöarvoa määrittäessään yhteisö arvioi:

(a) osuutensa niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvosta, jotka osakkuusyrityksen odotetaan kerryttävän, sisältäen rahavirrat osakkuusyrityksen liiketoiminnasta sekä tulot sijoituksen lopullisesta luovuttamisesta;

tai

(b) niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon, joiden odotetaan syntyvän sijoituksesta saatavista osingoista ja sijoituksen lopullisesta luovuttamisesta.

Asianmukaisia olettamuksia käytettäessä molemmat menetelmät tuottavat saman tuloksen.

C10 IAS 31:een *Osuudet yhteisyrityksissä* tehdään seuraavat muutokset:

Yhteisen määräysvallan määritelmä kappaleessa 3 muutetaan seuraavanlaiseksi:

Yhteinen määräysvalta on taloudellista toimintaa koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen, ja se vallitsee vain silloin, kun kyseiseen toimintaan liittyvät taloutta tai liiketoimintaa koskevat strategiset päätökset edellyttävät yhteistä määräysvaltaa käyttävien osapuolten (yhteisyrityksen osapuolten) yksimielistä hyväksymistä.

Kappale 11 muutetaan seuraavanlaiseksi:

11. Sopimukseen perustuva järjestely synnyttää yhteisen määräysvallan yhteisyrityksessä. Tällainen vaatimus varmistaa sen, ettei mikään yksittäinen osapuoli ole sellaisessa asemassa, että se pystyisi yksipuolisesti määräämään toiminnasta.

Kappaleesta 43 poistetaan viittaus IAS 22:een *Yritysten yhteenliittymät*. Tämän muutoksen sekä IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* aiheuttamien muutosten seurauksena kappale 43 on seuraavanlainen:

43. Silloin kun yhteisyritysosuus, joka on aikaisemmin luokiteltu myytävänä olevaksi, ei enää täytä tällaisen luokittelun edellytyksiä, siihen on sovellettava suhteellista yhdistelyä siitä päivästä alkaen, jona se on luokiteltu myytävänä olevaksi. Aikaisempien kausien tilinpäätökset on vastaavasti oikaistava siitä kaudesta lähtien, jolloin sijoitus on luokiteltu myytävänä olevaksi.

IFRS 3

C11 IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa* kappaleen 4(c) numeroksi muutetaan 4(d). Kappaleen 4(d) numeroksi muutetaan 4(c), ja se muutetaan seuraavanlaiseksi:

(c) ehdollista vastiketta koskevat sopimukset liiketoimintojen yhdistämisessä (ks. IFRS 3* Liiketoimintojen yhdistäminen*). Tämä poikkeus koskee vain hankkijaosapuolta.

Tämän muutoksen ja IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* aiheuttamien muutosten seurauksena kappaleet 4(c) - (e) ovat seuraavanlaiset:

(c) ehdollista vastiketta koskevat sopimukset liiketoimintojen yhdistämisessä (ks. IFRS 3 Liiketoimintojen* yhdistäminen*). Tämä poikkeus koskee vain hankkijaosapuolta.

(d) akuutussopimukset, jotka on määritelty IFRS 4:ssä Vakuutussopimukset. Tämä standardi koskee kuitenkin vakuutussopimuksiin kytkettyjä johdannaisia, jos yhteisön on IAS 39:n mukaan käsiteltävä ne erikseen kirjanpidossa.

(e) rahoitusinstrumentit, jotka kuuluvat IFRS 4:n soveltamisalaan sen vuoksi, että niihin sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Tällaisten instrumenttien liikkeeseenlaskijan ei tarvitse soveltaa näihin ominaisuuksiin tämän standardin kappaleiden 15 - 32 ja AG25 - AG35 mukaisia vaatimuksia rahoitusvelkojen ja oman pääoman ehtoisten instrumenttien erottelemisesta. Tämän standardin kaikki muut vaatimukset koskevat kuitenkin näitä instrumentteja. Lisäksi tämä standardi koskee näihin instrumentteihin kytkettyjä johdannaisia (katso IAS 39).

IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* seurauksena lisätty kappale 4(f) pysyy muuttumattomana.

C12 IAS 33:n *Osakekohtainen tulos* kappaleet 22 ja 64 muutetaan seuraavanlaisiksi:

22. Kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen osana hankintamenoa liiketoimintojen yhdistämisessä, sisällytetään osakemäärän painotettuun keskiarvoon hankinta-ajankohdasta alkaen. Tämä johtuu siitä, että hankkijaosapuoli sisällyttää hankitun kohteen voitot ja tappiot tuloslaskelmaansa tuosta päivästä lukien.

64. ***Jos…uuteen osakemäärään. Lisäksi kaikkien esitettävien kausien laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta on oikaistava virheiden ja takautuvasti toteutettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten vaikutuksilla.***

C13 IAS 34:n *Osavuosikatsaukset* kappaleet 16(i) ja 18 muutetaan seuraavanlaisiksi:

16. **…**

(i) yhteisön rakenteessa osavuosijaksolla tapahtuneiden muutosten vaikutus, sisältäen mm. liiketoimintojen yhdistämiset, tytäryritysten ja pitkäaikaisten sijoitusten hankinnat ja niistä luopumiset, uudelleenjärjestelyt ja lopetettavat toiminnot. Liiketoimintojen yhdistämisistä yhteisön on esitettävä tiedot, joiden esittämistä vaaditaan IFRS 3:n* Liiketoimintojen *yhdistäminen kappaleissa 66 - 73;

ja

…

18. Muissa standardeissa määrätään tiedoista, jotka tulee esittää tilinpäätöksessä. Siinä yhteydessä tilinpäätöksellä tarkoitetaan sellaista kokonaista tilinpäätöstä, joka yleensä sisällytetään vuosikertomukseen ja joskus muihin raportteihin. Näiden muiden standardien vaatimien tietojen esittämistä ei edellytetä – poikkeuksena kappaleen 16(i) vaatimat tiedot – jos yhteisön osavuosikatsaus sisältää kokonaisen tilinpäätöksen sijasta vain lyhennetyt tilinpäätöslaskelmat ja tietyt liitetiedot.

C14 IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* kappale 5 muutetaan seuraavanlaiseksi:

5. Jos jossakin muussa standardissa käsitellään tietyntyyppisiä varauksia, ehdollisia velkoja tai ehdollisia varoja, yhteisö soveltaa tämän standardin sijasta kyseistä standardia. Esimerkiksi IFRS 3:ssa *Liiketoimintojen yhdistäminen* ohjeistetaan sitä, miten hankkijaosapuoli käsittelee liiketoimintojen yhdistämisessä vastattaviksi otettuja ehdollisia velkoja. Tietyn tyyppisiä varauksia käsitellään vastaavalla tavalla esimerkiksi standardeissa, jotka koskevat:

…

C15 IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* (uudistettu 2003)kappaleet 2(f) ja (h) poistuvat IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* seurauksena. Kappaleen 2(g) numeroksi muutetaan 2(f), ja se muutetaan jäljempänä esitettävään muotoon. Lisätään jäljempänä esitettävän sisältöinen kappale 2(g). Näiden muutosten ja IFRS 4:n aiheuttamien muutosten seurauksena kappaleet 2(d) - (g) ovat seuraavanlaiset:

(d) yhteisön liikkeeseen laskemat rahoitusinstrumentit, jotka vastaavat IAS 32:een sisältyvää oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmää (optiot ja merkintäoikeudet mukaan luettuina). Tällaisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijan on kuitenkin sovellettava tätä standardia näihin instrumentteihin, paitsi jos ne täyttävät kohdassa (a) tarkoitetun poikkeusmenettelyn edellytykset.

(e) oikeudet ja velvoitteet, jotka perustuvat IFRS 4:ssä **Vakuutussopimukset** ***määriteltyyn vakuutussopimukseen tai sopimukseen, joka kuuluu IFRS 4:n soveltamisalaan sen vuoksi, että se sisältää oikeuden harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Tämä standardi koskee kuitenkin tällaiseen sopimukseen kytkettyä johdannaista, ellei johdannainen itse ole IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluva sopimus (katso kappaleet 10 - 13 ja liitteen A kappaleet AG23 - AG33). Lisäksi jos vakuutussopimus on takaussopimus, joka on tehty tai pidetään voimassa siirrettäessä tämän standardin soveltamisalaan kuuluvia rahoitusvaroja tai -velkoja toiselle osapuolelle, myyjäosapuolen on sovellettava sopimukseen tätä standardia (katso kappale 3 ja liitteen A kappale AG4A).***

(f) ehdollista vastiketta koskevat sopimukset liiketoimintojen yhdistämisessä (katso IFRS 3 **Liiketoimintojen yhdistäminen**) ***. Tämä poikkeus koskee vain hankkijaosapuolta.***

(g) hankkijaosapuolen ja myyjän väliset sopimukset liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä hankinnan kohteen ostamisesta tai myymisestä myöhempänä ajankohtana.

Kappaleiden 2(i) ja (j) numeroiksi muutetaan 2(h) ja (i). IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* seurauksena on lisätty kappale 2(i).

C16 [Tämä muutos ei koske varsinaista standarditekstiä]

C17 [Tämä muutos ei koske varsinaista standarditekstiä]

C18 SIC-32:een *Aineettomat hyödykkeet – verkkosivustoista johtuvat menot* tehdään seuraavat muutokset:

Kappaleet 8 - 10 muutetaan seuraavanlaisiksi:

8. Kehittämistyön tuloksena syntyvä verkkosivusto on merkittävä taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että se täyttää kohdassa IAS 38.21 esitetyt edellytykset kirjaamiselle ja alkuperäiselle arvostamiselle ja lisäksi yhteisö pystyy täyttämään IAS 38.57:n vaatimukset. Vaatimuksen, jonka mukaan yhteisön on osoitettava, miten verkkosivusto todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä IAS 38.57(d):n mukaisesti, yhteisö voi kyetä täyttämään erityisesti silloin, kun verkkosivusto pystyy kerryttämään tuottoja, esimerkiksi välittömiä tuottoja mahdollistamalla tilausten tekemisen. Yhteisö ei pysty osoittamaan, miten yksinomaan tai ensisijaisesti sen omien tuotteiden ja palvelujen myynnin edistämistä ja mainontaa varten kehitetty verkkosivusto todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä, ja näin ollen kaikki tällaisen verkkosivuston kehittämisestä johtuvat menot on kirjattava kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

IFRS 3

9. Yhteisön oman verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä syntyviä sisäisiä menoja on käsiteltävä kirjanpidossa IAS 38:n mukaisesti. Asianmukaisen kirjanpitokäsittelyn ratkaisemiseksi on arvioitava menoja aiheuttaneen toiminnan luonne (esim. henkilöstön koulutus ja verkkosivuston ylläpito) sekä sivuston kehittämisvaihe tai valmistumisen jälkeinen vaihe (lisää ohjeistusta on tämän tulkinnan liitteessä). Esimerkiksi:

   (a) suunnitteluvaihe on luonteeltaan samankaltainen kuin IAS 38.54 -.56:n mukainen tutkimusvaihe. Tämän vaiheen aikana syntyvät menot on kirjattava kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

   (b) sovellusten ja perusrakenteiden kehittämisvaihe, graafisen ulkoasun suunnitteluvaihe ja sisällön kehittämisvaihe siltä osin kuin sisältöä kehitetään muuhun tarkoitukseen kuin yhteisön omien tuotteiden ja palvelujen mainostamiseen ja myynnin edistämiseen, ovat luonteeltaan samankaltaisia kuin IAS 38.57-.64:n mukainen kehittämisvaihe. Näissä vaiheissa syntyvät menot on sisällytettävä aineettomaksi hyödykkeeksi kirjattavan verkkosivuston hankintamenoon tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaisesti, kun menot välittömästi johtuvat verkkosivuston luomisesta, toteuttamisesta ja saattamisesta valmiiksi toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla ja ovat tätä ajatellen välttämättömiä. Esimerkiksi menot, jotka johtuvat sisällön (muun kuin yhteisön omia tuotteita ja palveluja mainostavan tai niiden myyntiä edistävän) ostamisesta tai luomisesta nimenomaisesti verkkosivuja varten tai menot, jotka syntyvät, jotta verkkosivuston sisältöä pystytään käyttämään (esimerkiksi maksu monistamislisenssistä) on sisällytettävä kehittämismenoihin tämän ehdon täyttyessä. IAS 38.71:n mukaan aineettomasta hyödykkeestä johtuvaa menoa, joka on alun perin kirjattu kuluksi aiemmassa tilinpäätöksessä, ei kuitenkaan saa myöhemmin sisällyttää aineettoman hyödykkeen hankintamenoon (esimerkiksi jos tekijänoikeudesta johtuvista menoista on tehty täydet poistot ja sisältö asetetaan myöhemmin verkkosivuille).

   (c) siltä osin kuin sisältö on kehitetty yhteisön omien tuotteiden ja palvelujen mainontaa ja myynninedistämistä varten (esimerkiksi digitaaliset valokuvat tuotteista), sisällön kehittämisvaiheessa syntyvät menot kirjataan IAS 38.69(c):n mukaisesti kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet. Esimerkiksi asiantuntijapalveluista syntyvät menot, jotka aiheutuvat digitaalisten valokuvien ottamisesta yhteisön omista tuotteista ja niiden esillepanon kehittämisestä, on kirjattava kuluiksi sitä mukaa kuin asiantuntijapalveluja vastaanotetaan prosessin aikana, eikä silloin kun digitaaliset valokuvat ovat esillä verkkosivuilla.

   (d) käyttövaihe alkaa, kun verkkosivuston kehittämistyö on saatu valmiiksi. Tässä vaiheessa syntyvät menot on kirjattava kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet, paitsi jos ne täyttävät kohdan IAS 38.18 mukaiset kriteerit.

10. Tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaan aineettomaksi hyödykkeeksi kirjattu verkkosivusto arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen jälkeen IAS 38.72 -.87:n vaatimusten mukaisesti. Verkkosivuston parhaan arvion mukaisen taloudellisen vaikutusajan on oltava lyhyt.

Voimaantuloa koskeva kappale muutetaan seuraavanlaiseksi:

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 25.3.2002. Tämän tulkinnan käyttöönoton vaikutukset on käsiteltävä IAS 38:n vuonna 1998 julkistetun version siirtymäsääntöjen mukaisesti. Näin ollen jos verkkosivusto ei täytä aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytyksiä mutta on aikaisemmin aktivoitu, erä on kirjattava pois taseesta tämän tulkinnan voimaantulopäivänä. Kun verkkosivusto on olemassa ja sen kehittämisestä johtuvat menot täyttävät aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytykset mutta sitä ei ole aikaisemmin aktivoitu, ei tämän tulkinnan voimaantulopäivänä pidä kirjata aineetonta hyödykettä. Kun verkkosivusto on olemassa ja sen kehittämisestä johtuvat menot täyttävät aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytykset ja se on aiemmin kirjattu aineettomaksi hyödykkeeksi hankintamenoon, alun perin kirjattu määrä katsotaan asianmukaisesti määritetyksi.

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI 4

Vakuutussopimukset

SISÄLLYS

	Sivu
Tavoite	1
Soveltamisala	2-12
Kytketyt johdannaiset	7-9
Talletusosien erottaminen	10-12
Kirjaaminen ja arvostaminen	13-35
Tilapäinen vapautus joidenkin muiden IFRS-standardien soveltamisesta	13-20
Velan riittävyystesti	15-19
Jälleenvakuutusvarojen arvon alentuminen	20
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset	21-30
Tarkasteluhetken markkinakorot	24
Nykyisen käytännön jatkaminen	25
Varovaisuus	26
Sijoitusten tulevat nettotuotot	27-29
Varjolaskenta	30
Liiketoimintojen yhdistämisessä tai kannansiirrossa hankitut vakuutussopimukset	31-33
Oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä	34-35
Vakuutussopimuksiin sisältyvä oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä	34
Rahoitusinstrumentteihin sisältyvä oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä	35
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	36-39
Selostus kirjatuista määristä	36-37
Rahavirtojen määrä, ajoittuminen ja epävarmuus	38-39
Voimaantulo ja siirtymäsäännöt	40-45
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	42-44
Rahoitusvarojen luokittelun muuttaminen	45

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on antaa määräykset vakuutussopimuksia koskevasta taloudellisesta raportoinnista kaikille yhteisöille, jotka ovat tällaisten sopimusten myyjäosapuolena. (nimitetään tässä IFRS-standardissa vakuutuksenantajaksi), ja niitä noudatetaan, kunnes IASB saa vakuutussopimuksia koskevan projektinsa toisen vaiheen valmiiksi. Tämä IFRS-standardi edellyttää erityisesti:

   (a) joitakin parannuksia vakuutussopimusten käsittelyyn vakuutuksenantajan kirjanpidossa.

(b) tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, joissa yksilöidään vakuutuksenantajan tilinpäätökseen sisältyvät vakuutussopimuksista syntyvät määrät, joissa selostetaan näitä määriä, ja jotka auttavat tilinpäätöksen käyttäjiä ymmärtämään vakuutussopimuksista aiheutuvien tulevaisuuden rahavirtojen määrää, ajoittumista ja epävarmuutta.

SOVELTAMISALA

2. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia:

(a) vakuutussopimuksiin, jotka se tekee myyjänä (mukaan lukien *jälleenvakuutussopimukset*) sekä jälleenvakuutussopimuksiin, jotka se tekee ostajana.

(b) liikkeeseen laskemiinsa rahoitusinstrumentteihin, joihin sisältyy *oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä* (katso kappale 35). IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa* mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä rahoitusinstrumentteja koskevia tietoja, joihin kuuluvat myös tiedot tällaisia oikeuksia sisältävistä rahoitusinstrumenteista.

3. Tässä IFRS-standardissa ei käsitellä muita vakuutuksenantajien kirjanpitoon liittyviä kysymyksiä, esimerkiksi vakuutuksenantajien hallussa olevien rahoitusvarojen ja vakuutuksenantajien liikkeeseen laskemien rahoitusvelkojen kirjanpitokäsittelyä (katso IAS 32 ja IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*), muualla kuin kappaleen 45 siirtymäsäännöissä.

4. Yhteisö ei saa soveltaa tätä IFRS-standardia:

(a) valmistajan, myyjän tai vähittäiskauppiaan itsensä antamiin tuotetakuihin (katso IAS 18 *Tuotot* ja IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*).

(b) työsuhde-etuusjärjestelyistä johtuviin työnantajien varoihin ja velkoihin (katso IAS 19 *Työsuhde-etuudet* ja IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut*) eikä etuuspohjaisten eläkejärjestelyjen raportoinnissa esitettäviin eläkevelvoitteisiin (katso IAS 26 *Eläke-etuusjärjestelyn kirjanpito ja raportointi*).

(c) sopimusperusteisiin oikeuksiin tai velvoitteisiin, jotka riippuvat rahoituseriin kuulumattoman erän tulevasta käytöstä tai käyttöoikeudesta (esimerkiksi eräät lisenssimaksut, rojaltit, muuttuvat vuokrat ja vastaavanlaiset erät), eikä myöskään rahoitusleasingsopimukseen kytkettyyn vuokralle ottajan antamaan jäännösarvotakaukseen (katso IAS 17 *Vuokrasopimukset*, IAS 18 *Tuotot* ja IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*).

(d) takauksiin, jotka yhteisö myöntää tai jotka se pitää itsellään siirtäessään toiselle osapuolelle IAS 39:n soveltamisalaan kuuluvia rahoitusvaroja tai -velkoja riippumatta siitä, nimitetäänkö näitä takauksia takauksiksi, rembursseiksi vai vakuutussopimuksiksi (katso IAS 39).

(e) liiketoimintojen yhdistämisestä maksettavaan tai saatavaan ehdolliseen vastikkeeseen (katso IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*).

(f) *ensivakuutussopimuksiin*, joissa yhteisö on ostajaosapuolena (siis sellaiset ensivakuutussopimukset, joissa yhteisö on *vakuutuksenottaja*). Jälleenvakuutuksen ottajan on kuitenkin sovellettava tätä IFRS-standardia jälleenvakuutussopimuksiin, joissa se on ostajaosapuolena.

5. Yksinkertaisuuden vuoksi kaikkia sellaisia yhteisöjä, jotka tekevät vakuutussopimuksia myyjänä, nimitetään vakuutuksenantajiksi riippumatta siitä, pidetäänkö sopimuksen tekijää vakuutuksenantajana valvonnan kannalta tai oikeudellisesti.

6. Jälleenvakuutussopimus on yksi vakuutussopimustyyppi. Näin ollen kaikki tähän standardiin sisältyvät viittaukset vakuutussopimuksiin koskevat myös jälleenvakuutussopimuksia.

Kytketyt johdannaiset

7. IAS 39:n mukaan yhteisön on erotettava eräät kytketyt johdannaiset pääsopimuksesta, arvostettava ne *käypään arvoon* ja kirjattava niiden käyvän arvon muutokset tulosvaikutteisesti. IAS 39 koskee myös vakuutussopimuksiin kytkettyjä johdannaisia, ellei kytketty johdannainen itse ole vakuutussopimus.

8. IAS 39:n vaatimuksesta poiketen vakuutuksenantajan ei tarvitse erottaa ja arvostaa käypään arvoon vakuutuksenottajan oikeutta vakuutussopimuksen purkamiseen kiinteää rahamäärää vastaan (tai sellaista rahamäärää vastaan, joka perustuu korkoon ja kiinteään rahamäärään), vaikka tämän option toteutushinta poikkeaisi pääsopimuksesta syntyvän *vakuutusvelan* kirjanpitoarvosta. IAS 39:n vaatimus koskee kuitenkin vakuutussopimukseen kytkettyä myyntioptiota tai oikeutta vakuutussopimuksen purkamiseen käteismaksua vastaan, jos takaisinostoarvo vaihtelee jonkin taloudellisen muuttujan (kuten osakkeen tai hyödykkeen hinnan tai osake- tai hyödykeindeksin) arvon muutoksen seurauksena tai jonkin sellaisen muun kuin taloudellisen muuttujan arvon muutoksen seurauksena, joka ei liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin. Tämä vaatimus koskee myös tapauksia, joissa vakuutuksenottajalle syntyy mahdollisuus myyntioption tai käteismaksua vastaan tapahtuvaa purkamista koskevan oikeuden käyttämiseen tällaisen muuttujan arvon muutoksen seurauksena (esimerkiksi myyntioptio, joka on toteutettavissa osakemarkkinaindeksin noustua tietylle tasolle).

9. Kappale 8 koskee yhtä lailla mahdollisuutta luopua rahoitusinstrumentista, johon sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä.

Talletusosien erottaminen

10. Joihinkin vakuutussopimuksiin sisältyy sekä vakuutusosa että *talletusosa*. Joskus vakuutuksenantajan täytyy *erottaa* nämä osat tai niiden erottaminen sallitaan:

    (a) osien erottamista vaaditaan, jos kumpikin seuraavista ehdoista täyttyy:

        (i) vakuutuksenantaja pystyy arvostamaan talletusosan (mukaan lukien siihen mahdollisesti kytketyt takaisinosto-oikeudet) erikseen (toisin sanoen ottamatta vakuutusosaa huomioon).

        (ii) vakuutuksenantajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät muutoin edellytä kaikkien talletusosasta johtuvien velvoitteiden ja oikeuksien merkitsemistä taseeseen.

    (b) osien erottaminen sallitaan, mutta sitä ei vaadita, jos vakuutuksenantaja pystyy arvostamaan talletusosan erikseen kohdassa (a)(i) tarkoitetulla tavalla mutta sen noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaan kaikki talletusosasta johtuvat velvoitteet ja oikeudet on merkittävä taseeseen riippumatta siitä, millä perusteella tällaiset oikeudet ja velvoitteet arvostetaan.

    (c) erottaminen kielletään, jos vakuutuksenantaja ei pysty arvostamaan talletusosaa erikseen kohdassa (a)(i) tarkoitetulla tavalla.

11. Seuraavana on esimerkki tapauksesta, jossa vakuutuksenantajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät edellytä kaikkien talletusosasta johtuvien velvoitteiden merkitsemistä taseeseen. Jälleenvakuutuksen ottaja saa korvauksen kärsimistään vahingoista *jälleenvakuutuksen antajalta,* mutta sopimuksen mukaan jälleenvakuutuksen ottajalla on velvollisuus maksaa korvaus takaisin tulevina vuosina. Tämä velvoite aiheutuu talletusosasta. Jos jälleenvakuutuksen ottajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet muutoin sallisivat korvauksen tulouttamisen ilman vastaavan velvoitteen kirjaamista, erottamista vaaditaan.

12. Erottaessaan sopimuksen osat toisistaan vakuutuksenantajan on:

    (a) sovellettava tätä IFRS-standardia vakuutusosaan.

    (b) sovellettava IAS 39:ää talletusosaan.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

Tilapäinen vapautus joidenkin muiden IFRS-standardien soveltamisesta

13. IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* kappaleissa 10–12 määrätään kriteerit, joiden perusteella yhteisö kehittää tilinpäätöksen laatimisperiaatteen, jos jotain erää ei nimenomaisesti koske mikään IFRS-standardi. Tämän IFRS-standardin mukaan vakuutuksenantajan ei kuitenkaan tarvitse soveltaa näitä kriteerejä tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin, jotka koskevat:

(a) vakuutussopimuksia, jotka se tekee myyjänä (mukaan lukien niihin liittyvät hankintamenot ja aineettomat hyödykkeet, esimerkiksi sellaiset, joita kuvataan kappaleissa 31 ja 32):

ja

(b) jälleenvakuutussopimuksia, joissa se on ostajaosapuolena.

14. Tämän IFRS-standardin mukaan vakuutuksenantajaa ei kuitenkaan vapauteta kaikista IAS 8:n kappaleiden 10-12 mukaisten kriteerien seuraamuksista. Erityisesti:

(a) vakuutuksenantaja ei saa kirjata velaksi varauksia sellaisiin vakuutussopimuksiin perustuvista tulevista korvausvaateista, joita ei ole olemassa raportointikauden päättymispäivänä (kuten katastrofivastuut ja tasoitusmäärät).

(b) vakuutuksenantajan on tehtävä kappaleissa 15-19 kuvattu *velan riittävyystesti*.

(c) vakuutuksenantajan on poistettava vakuutusvelka (tai vakuutusvelan osa) taseestaan silloin ja vain silloin, kun velka on lakannut olemasta olemassa – toisin sanoen kun sopimuksessa yksilöity velvoite on täytetty tai kumottu tai sen voimassaolo on lakannut.

(d) vakuutuksenantaja ei saa netottaa:

(i) *jälleenvakuutusvaroja* ja niihin liittyviä vakuutusvelkoja keskenään;

tai

(ii) jälleenvakuutussopimuksista johtuvia tuottoja tai kuluja ja niihin liittyvistä vakuutussopimuksista johtuvia kuluja tai tuottoja keskenään.

(e) vakuutuksenantajan on selvitettävä, onko jälleenvakuutusvarojen arvo alentunut (katso kappale 20).

Velan riittävyystesti

15. **Vakuutuksenantajan on arvioitava jokaisena raportointikauden päättymispäivänä, ovatko sen taseeseen merkityt vakuutusvelat riittävän suuret, käyttämällä tarkasteluhetken arvioita vakuutussopimusten tulevaisuuden rahavirroista. Jos tämä arviointi osoittaa, että vakuutusvelkojen kirjanpitoarvo (vähennettynä niihin liittyvillä aktivoiduilla hankintamenoilla ja aineettomilla hyödykkeillä, esimerkiksi sellaisilla, joita käsitellään kappaleissa 31 ja 32) ei ole riittävä arvioitujen tulevaisuuden rahavirtojen perusteella, koko vajaus on kirjattava tulosvaikutteisesti.**

16. Jos vakuutuksenantaja käyttää tietyt vähimmäisvaatimukset täyttävää velan riittävyystestiä, tässä IFRS-standardissa ei aseteta lisävaatimuksia. Vähimmäisvaatimukset ovat seuraavat:

(a) Testissä otetaan huomioon tarkasteluhetken arviot kaikista sopimuksiin perustuvista sekä niihin liittyvistä rahavirroista, esimerkiksi korvausten käsittelymenoista, sekä rahavirroista, jotka johtuvat sopimuksiin kytketyistä optioista ja takauksista.

(b) Jos testi osoittaa velan riittämättömäksi, koko vajaus kirjataan tulosvaikutteisesti.

17. Jos vakuutuksenantajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät edellytä kappaleen 16 mukaiset vähimmäisvaatimukset täyttävää velan riittävyystestiä, vakuutuksenantajan on:

(a) määritettävä asianomaisten vakuutusvelkojen (*) kirjanpitoarvo vähennettynä seuraavien erien kirjanpitoarvolla:

(i) vakuutusvelkoihin liittyvät aktivoidut hankintamenot;

ja

(ii) vakuutusvelkoihin liittyvät aineettomat hyödykkeet, esimerkiksi liiketoimintojen yhdistämisessä tai kannansiirrossa hankitut erät (katso kappaleet 31 ja 32). Asianomaisiin vakuutusvelkoihin liittyviä jälleenvakuutusvelkoja ei kuitenkaan oteta huomioon, koska vakuutuksenantaja käsittelee niitä kirjanpidossa erikseen (katso kappale 20).

(b) selvitettävä, onko kohdassa (a) kuvattu määrä pienempi kuin kirjanpitoarvo, jota edellytettäisiin, jos asianomaiset vakuutusvelat kuuluisivat IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* soveltamisalaan. Jos se on pienempi, vakuutuksenantajan on kirjattava koko erotus tulosvaikutteisesti ja alennettava asianomaisiin vakuutusvelkoihin liittyvien aktivoitujen hankintamenojen tai aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvoa taikka nostettava vakuutusvelkojen kirjanpitoarvoa.

18. Jos vakuutuksenantajan käyttämä velan riittävyystesti täyttää kappaleen 16 mukaiset vähimmäisvaatimukset, testiä sovelletaan kyseisen testin edellyttämällä summatasolla. Jos velan riittävyystesti ei täytä näitä vähimmäisvaatimuksia, kappaleessa 17 kuvattu vertailu on tehtävä sellaisen sopimuskannan tasolla, joka muodostuu suunnilleen samanlaisille riskeille alttiina olevista sopimuksista ja jota hallinnoidaan yhtenä kantana.

19. Kappaleessa 17(b) kuvatussa määrässä (siis sovellettaessa IAS 37:ää) on otettava huomioon sijoitusten tulevat nettotuotot (katso kappaleet 27-29) siinä ja vain siinä tapauksessa, että nämä nettotuotot otetaan huomioon myös kappaleessa 17(a) kuvatussa määrässä.

Jälleenvakuutusvarojen arvon alentuminen

20. Jos jälleenvakuutuksen ottajan jälleenvakuutusvaroihin kuuluvan erän arvo on alentunut, jälleenvakuutuksen ottajan on alennettava erän kirjanpitoarvoa vastaavasti ja kirjattava kyseinen arvonalentumistappio tulosvaikutteisesti. Jälleenvakuutusvaroihin kuuluvan erän arvo on alentunut siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

(a) jälleenvakuutusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisen kirjaamisen jälkeen toteutuneen tapahtuman seurauksena on objektiivista näyttöä siitä, että jälleenvakuutuksen ottaja ei mahdollisesti saa kaikkia rahamääriä, joihin sillä on oikeus sopimuksen ehtojen mukaan;

ja

(b) kyseisellä tapahtumalla on luotettavasti määritettävissä oleva vaikutus rahamääriin, jotka jälleenvakuutuksen ottaja tulee saamaan jälleenvakuutuksen antajalta.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset

21. Kappaleet 22-30 koskevat sekä IFRS-standardeja jo soveltavan että IFRS-standardit ensi kertaa käyttöön ottavan vakuutuksenantajan tekemiä muutoksia.

22. **Vakuutuksenantaja saa muuttaa vakuutussopimuksiin sovellettavia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita siinä ja vain siinä tapauksessa, että tilinpäätös on muutoksen ansiosta käyttäjien taloudellisten päätöksentekotarpeiden kannalta merkityksellisempi ja vähintään yhtä luotettava tai luotettavampi ja vähintään yhtä merkityksellinen. Vakuutuksenantajan on arvioitava merkityksellisyyttä ja luotettavuutta IAS 8:n sisältämien kriteerien mukaisesti.**

(*) Asianomaisilla vakuutusveloilla tarkoitetaan niitä vakuutusvelkoja (ja niihin liittyviä aktivoituja hankintamenoja ja aineettomia hyödykkeitä), joille ei vakuutuksenantajan noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaan tarvitse tehdä kappaleen 16 mukaiset vähimmäisvaatimukset täyttävää velan riittävyystestiä.

IFRS 4

23. Jotta vakuutussopimuksiin sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muuttaminen olisi perusteltua, vakuutuksenantajan on osoitettava, että muutos saa tilinpäätöksen vastaamaan paremmin IAS 8:ssa esitettyjä kriteerejä, vaikka muutos ei johtaisi täysin näiden kriteerien täyttymiseen. Jäljempänä käsitellään seuraavia erityiskysymyksiä:

(a) tarkasteluhetken korot (kappale 24);

(b) nykyisen käytännön jatkaminen (kappale 25);

(c) varovaisuus (kappale 26);

(d) sijoitusten tulevat nettotuotot (kappaleet 27-29);

ja

(e) varjolaskenta (kappale 30).

Tarkasteluhetken markkinakorot

24. Vakuutuksenantaja saa muuttaa noudattamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita niin, että se ryhtyy arvostamaan nimenomaisesti näin käsiteltäväksi määritettävät vakuutusvelat (*) siten, että ne kuvastavat tarkasteluhetken markkinakorkoja, ja kirjaa näiden velkojen muutokset tulosvaikutteisesti. Vakuutuksenantaja saa samanaikaisesti ottaa käyttöön myös muita tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, jotka edellyttävät näiden nimenomaisesti määritettyjen velkojen osalta muita tarkasteluhetkellä tehtäviä arvioita ja oletuksia. Tämän kappaleen tarjoaman vaihtoehdon mukaan vakuutuksenantaja saa muuttaa nimenomaisesti määritettyihin vakuutusvelkoihin sovellettavia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ilman että se soveltaa näitä periaatteita johdonmukaisesti kaikkiin vastaavanlaisiin velkoihin, mitä IAS 8 muutoin edellyttäisi. Jos vakuutuksenantaja määrittää velkoja tämän vaihtoehdon mukaisesti, sen on sovellettava tarkasteluhetken markkinakorkoja (ja mahdollisia muita tarkasteluhetken arvioita ja oletuksia) johdonmukaisesti kaikilla kausilla ja kaikkiin näihin velkoihin siihen asti kunnes ne lakkaavat olemasta olemassa.

Nykyisen käytännön jatkaminen

25. Vakuutuksenantaja saa jatkaa seuraavien käytäntöjen noudattamista, mutta ei ole kappaleen 22 mukaista ottaa käyttöön mitään niistä:

(a) vakuutusvelkojen arvostaminen diskonttaamattomaan määrään.

(b) vastaisia varainhoitopalkkioita koskevien sopimusperusteisten oikeuksien arvostaminen määrään, joka ylittää niiden käyvän arvon, jota puolestaan osoittaa vertailu muiden markkinaosapuolten vastaavanlaisista palveluista tarkasteluhetkellä perimiin palkkioihin. Näiden sopimukseen perustuvien oikeuksien syntymisajankohdan käypä arvo on todennäköisesti yhtä suuri kuin niiden hankkimiseen liittyvät menot, paitsi jos vastaiset varainhoitopalkkiot ja niihin liittyvät menot poikkeavat markkinoilla tavanomaisesti toteutuvista.

(c) erilaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen tytäryritysten vakuutussopimuksiin (ja niihin liittyviin aktivoituihin hankintamenoihin ja aineettomiin hyödykkeisiin, jos tällaisia on) kappaleessa 24 tarkoitettua sallivaa poikkeusta lukuun ottamatta. Jos nämä tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät ole yhdenmukaisia, vakuutuksenantaja saa muuttaa niitä, jos muutos ei johda laatimisperiaatteiden entistä suurempaan erilaisuuteen ja se täyttää samalla muut tämän IFRS-standardin vaatimukset.

Varovaisuus

26. Vakuutuksenantajan ei tarvitse muuttaa vakuutussopimuksiin soveltamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita liian varovaisuuden poistamiseksi. Jos vakuutuksenantaja jo arvostaa vakuutussopimuksensa riittävän varovaisesti, sen ei kuitenkaan pidä lisätä varovaisuutta.

(*) Tässä kappaleessa vakuutusvelat sisältävät niihin liittyvät aktivoidut hankintamenot ja aineettomat oikeudet, esimerkiksi sellaiset, joita käsitellään kappaleissa 31 ja 32.

Sijoitusten tulevat nettotuotot

27. Vakuutuksenantajan ei tarvitse muuttaa vakuutussopimuksiin soveltamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sijoituksista tulevaisuudessa saatavien nettotuottojen vaikutuksen poistamiseksi. Lähtökohtaisesti kuitenkin oletetaan – mutta tämä oletus on kumottavissa – että vakuutuksenantajan tilinpäätöksen merkityksellisyys vähenee ja luotettavuus heikkenee, jos tilinpäätöksessä ryhdytään soveltamaan laatimisperiaatetta, jonka mukaan sijoitusten tulevat nettotuotot otetaan huomioon vakuutussopimuksia arvostettaessa, elleivät nämä nettotuotot vaikuta sopimukseen perustuviin maksuihin. Seuraavassa on kaksi esimerkkiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, joiden mukaan tällaiset nettotuotot otetaan huomioon:

(a) vakuutuksenantajan varojen arvioitua tuottoa kuvastavan diskonttauskoron käyttäminen;

tai

(b) näiden varojen tuoton ennakoiminen arvioitua tuottoastetta käyttäen, tämän ennakoidun tuoton diskonttaaminen erilaista korkokantaa käyttäen ja tuloksen sisällyttäminen velan arvoon.

28. Vakuutuksenantaja voi jättää ottamatta huomioon kappaleessa 27 kuvatun kumottavissa olevan oletuksen siinä ja vain siinä tapauksessa, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen muut vaikutukset lisäävät tilinpäätöksen merkityksellisyyttä ja luotettavuutta enemmän kuin sijoituksista saatavien tulevien nettotuottojen sisällyttäminen vähentää niitä. Oletetaan esimerkiksi, että vakuutuksenantajan tällä hetkellä vakuutussopimuksiin soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet sisältävät sopimusten voimaantuloajankohtana tehtyjä ylivarovaisia oletuksia ja viranomaisen määräämän diskonttauskoron, joka ei suoraan kuvasta markkinatilannetta, eivätkä ne ota huomioon kaikkia kytkettyjä optioita ja takauksia. Vakuutuksenantajan tilinpäätöksestä saattaa tulla merkityksellisempi ja vähintään yhtä luotettava kuin aikaisemmin, jos siinä ryhdytään soveltamaan kokonaisvaltaisia sijoittajalähtöisiä laatimisperusteita, joita käytetään yleisesti ja joihin kuuluvat:

(a) tarkasteluhetken arviot ja oletukset;

(b) kohtuulliset (mutta ei ylivarovaiset) oikaisut, jotka kuvastavat riskiä ja epävarmuutta;

(c) arvostukset, jotka kuvastavat sekä kytkettyjen optioiden ja takausten perusarvoa että niiden aika-arvoa;

ja

(d) tarkasteluhetken markkinakorkoa vastaava diskonttauskorko, vaikka tämä diskonttauskorko kuvastaisi vakuutuksenantajan varojen arvioitua tuottoa.

29. Joissakin arvostustavoissa diskonttauskorkoa käytetään tulevan voittomarginaalin nykyarvon määrittämiseen. Tämä voittomarginaali kohdistetaan sitten eri kausille kaavan avulla. Tällöin diskonttauskorko vaikuttaa velan määrään vain välillisesti. Erityisesti voidaan todeta, että vähemmän asianmukaisen diskonttauskoron käyttämisellä on vain vähän tai ei lainkaan vaikutusta velan arvostamiseen sopimuksen voimaantuloajankohtana. Toisia arvostustapoja käytettäessä diskonttauskorolla on kuitenkin välitön vaikutus velan arvostukseen. Koska jälkimmäisessä tapauksessa varojen tuottoon perustuvan diskonttauskoron käyttöönotolla on merkittävämpi vaikutus, on erittäin epätodennäköistä, että vakuutuksenantaja pystyisi jättämään ottamatta huomioon kappaleessa 27 kuvatun kumottavissa olevan oletuksen.

Varjolaskenta

30. Joidenkin laskentamallien mukaan vakuutuksenantajan varoista johtuvat realisoituneet voitot tai tappiot vaikuttavat suoraan joidenkin tai kaikkien (a) vakuutusvelkojen, (b) niihin liittyvien aktivoitujen hankintamenojen ja (c) niihin liittyvien aineettomien hyödykkeiden arvostukseen, esimerkiksi sellaisten, joita kuvataan kappaleissa 31 ja 32. Vakuutuksenantaja saa halutessaan muuttaa noudattamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita niin, että omaisuuserästä kirjattu mutta realisoitumaton tappio tai voitto vaikuttaa näihin arvostuksiin samalla tavalla kuin realisoitunut tappio tai voitto. Tähän liittyen tehtävä vakuutusvelan (tai aktivoitujen hankintamenojen tai aineettomien hyödykkeiden) oikaisu on kirjattava omaan pääomaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että kyseiset realisoitumattomat tappiot tai voitot on kirjattu suoraan omaan pääomaan. Tätä menettelyä nimitetään joskus ”varjolaskennaksi”.

IFRS 4

Liiketoimintojen yhdistämisessä tai kannansiirrossa hankitut vakuutussopimukset

31. Jotta vakuutuksenantaja noudattaisi IFRS 3:a *Liiketoimintojen yhdistäminen*, sen on hankinta-ajankohtana arvostettava liiketoimintojen yhdistämisessä vastattaviksi ottamansa vakuutusvelat ja hankkimansa *vakuutusvarat* käypään arvoon. Vakuutuksenantaja saa kuitenkin halutessaan käyttää bruttoperusteista esittämistapaa, jolloin hankittujen vakuutussopimusten käypä arvo jaetaan kahteen osaan:

(a) velkaan, joka arvostetaan niiden tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, joita vakuutuksenantaja soveltaa tekemiinsä vakuutussopimuksiin;

ja

(b) aineettomaan hyödykkeeseen, joka syntyy seuraavien erien välisenä erotuksena: (i) hankittujen vakuutussopimuksiin perustuvien oikeuksien ja vastattaviksi otettujen vakuutussopimuksiin perustuvien velvoitteiden käypä arvo ja (ii) kohdassa (a) kuvattu määrä. Tämä omaisuuserä on myöhemmin arvostettava yhdenmukaisesti siihen liittyvän vakuutusvelan kanssa.

32. Vakuutuksenantaja, joka hankkii vakuutussopimuksia sisältävän kannan, saa käyttää kappaleessa 31 kuvattua laajennettua esittämistapaa.

33. Kappaleissa 31 ja 32 kuvatut aineettomat hyödykkeet jäävät IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* ja IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* soveltamisalan ulkopuolelle. IAS 36 ja IAS 38 koskevat kuitenkin sellaisia asiakasluetteloita ja asiakassuhteita, joihin liittyy odotuksia vastaisista sopimuksista, jotka eivät ole osa liiketoimintojen yhdistämisen tai kannansiirron toteutumisajankohtana olemassa olleita vakuutussopimuksiin perustuvia oikeuksia ja velvoitteita.

Oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä

Vakuutussopimuksiin sisältyvä oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä

34. Joihinkin vakuutussopimuksiin sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä sekä *taattu osa*. Jos yhteisö on tällaisen sopimuksen myyjäosapuolena:

(a) se saa halutessaan kirjata taatun osan erillään oikeudesta harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Jos sopimuksen myyjäosapuoli ei kirjaa niitä erikseen, sen on luokiteltava koko sopimus velaksi. Jos sopimuksen myyjäosapuoli kirjaa ne erikseen, sen on luokiteltava taattu osa velaksi.

(b) jos se kirjaa oikeuden harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä erillään taatusta osasta, sen on luokiteltava tämä oikeus joko velaksi tai erilliseksi oman pääoman eräksi. Tässä IFRS-standardissa ei määrätä, miten sopimuksen myyjäosapuoli määrittää onko kyseinen oikeus velkaa vai omaa pääomaa. Myyjäosapuoli voi jakaa oikeuden vieraan ja oman pääoman komponentteihin, ja sen on sovellettava tähän jakoon johdonmukaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Myyjäosapuoli ei saa luokitella oikeutta omaksi väliryhmäkseen, joka ei ole sen paremmin vierasta kuin omaakaan pääomaa.

(c) se saa tulouttaa kaikki saamansa vakuutusmaksut erottamatta oman pääoman komponenttiin liittyvää osuutta. Tästä johtuvat muutokset taattuun osaan ja vieraaksi pääomaksi luokiteltuun osuuteen oikeudesta harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä on kirjattava tulosvaikutteisesti. Jos oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä luokitellaan osaksi tai kokonaan omaksi pääomaksi, osa voitosta tai tappiosta voi kuulua tälle osalle (samalla tavalla kuin osa voi kuulua vähemmistölle). Myyjäosapuolen on esitettävä se osuus voitosta tai tappiosta, joka kuuluu harkinnanvaraista osuutta ylijäämään koskevan oikeuden oman pääoman komponentille, voiton tai tappion kohdistamisena, eikä sitä kirjata kuluksi tai tuotoksi (katso IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*).

(d) sen on sovellettava kytkettyyn johdannaiseen IAS 39:ää, jos sopimus sisältää IAS 39:n soveltamisalaan kuuluvan kytketyn johdannaisen.

(e) sen on jatkettava nykyisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamista tällaisiin sopimuksiin kaikilta muilta kuin kappaleissa 14-20 ja 34(a)-(d) kuvatuilta osin, ellei se muuta näitä periaatteita kappaleiden 21-30 mukaisella tavalla.

35. Kappaleen 34 mukaiset vaatimukset koskevat myös rahoitusinstrumenttia, johon sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Lisäksi:

(a) jos liikkeeseenlaskija luokittelee oikeuden harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä kokonaisuudessaan velaksi, sen on tehtävä kappaleiden 15-19 mukainen velan riittävyystesti, jonka kohteena on koko sopimus (siis sekä taattu osa että oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä). Liikkeeseenlaskijan ei tarvitse selvittää, mikä taatun osan määrä olisi, jos siihen sovellettaisiin IAS 39:ää.

(b) jos liikkeeseenlaskija luokittelee kyseisen oikeuden osaksi tai kokonaan erilliseksi oman pääoman eräksi, koko sopimuksesta kirjatun velan on oltava vähintään yhtä suuri kuin määrä, joka kirjattaisiin, jos taattuun osaan sovellettaisiin IAS 39:ää. Tämän määrän on sisällettävä sopimuksen purkamisoption perusarvo, mutta sen ei tarvitse sisältää option aika-arvoa, jos kyseistä optiota ei kappaleen 9 perusteella tarvitse arvostaa käypään arvoon. Liikkeeseenlaskijan ei tarvitse ilmoittaa tilinpäätöksessään määrää, joka kirjattaisiin, jos taattuun osaan sovellettaisiin IAS 39:ää, eikä sen myöskään tarvitse esittää tätä määrää erikseen. Liikkeeseenlaskijan ei myöskään tarvitse selvittää kyseistä määrää, jos kirjatun velan kokonaismäärä on selvästi suurempi.

(c) vaikka nämä sopimukset ovat rahoitusinstrumentteja, liikkeeseenlaskija voi edelleen tulouttaa näiden sopimusten perusteella saadut maksut ja kirjata velan kirjanpitoarvon lisäyksen kuluksi.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Selostus kirjatuista määristä

36. **Vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joissa yksilöidään tilinpäätökseen sisältyvät vakuutussopimuksista syntyvät erät ja selostetaan näitä eriä.**

37. Kappaleen 36 noudattamiseksi vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joita se on soveltanut vakuutussopimuksiin ja niihin liittyviin varoihin, velkoihin, tuottoihin ja kuluihin.

(b) kirjatut varat, velat, tuotot ja kulut (ja jos se esittää suoran rahavirtalaskelman, myös rahavirrat), jotka syntyvät vakuutussopimuksista. Jos vakuutuksenantaja on jälleenvakuutuksen ottaja, sen on lisäksi esitettävä tilinpäätöksessään:

(i) jälleenvakuutuksen ostamisesta johtuvat tuloslaskelmaan merkityt tuotot ja kulut;

ja

(ii) kaudelle kirjattu jaksotuserä sekä tulosvaikutteisesti kirjaamatta olevat määrät kauden alussa ja lopussa, jos jälleenvakuutuksen ottaja merkitsee taseeseen jälleenvakuutuksen ostamisesta johtuvia voittoja ja tappioita ja jaksottaa niitä.

(c) millaisen prosessin tuloksena on määritetty oletukset, joilla on suurin vaikutus kohdassa (b) kuvattuihin kirjanpitoon merkittyihin määriin. Silloin kun on käytännössä mahdollista, vakuutuksenantajan on annettava määrälliset tiedot näistä oletuksista.

(d) vakuutusvaroja ja -velkoja arvostettaessa käytettyjen oletusten muutosten vaikutus siten, että esitetään erikseen jokaisen sellaisen muutoksen vaikutus, jolla on olennainen vaikutus tilinpäätökseen.

(e) täsmäytyslaskelmat, jotka osoittavat vakuutusvelkojen, jälleenvakuutusvarojen ja niihin mahdollisesti liittyvien aktivoitujen hankintamenojen muutokset.

IFRS 4

Rahavirtojen määrä, ajoittuminen ja epävarmuus

38. **Vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, jotka auttavat käyttäjiä ymmärtämään vakuutussopimuksista syntyvien tulevaisuuden rahavirtojen määrää, ajoittumista ja epävarmuutta.**

39. Kappaleen 38 noudattamiseksi vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) vakuutussopimuksista johtuvien riskien hallinnan tavoitteet ja menettelytavat näiden riskien pienentämiseksi.

(b) ne vakuutussopimusten ehdot, joilla on olennainen vaikutus vakuutuksenantajan tulevien rahavirtojen määrään, ajoittumiseen ja epävarmuuteen.

(c) *vakuutusriskiä* koskevat tiedot (sekä ennen jälleenvakuutuksen avulla tapahtuvaa riskien pienentämistä että sen jälkeen) mukaan lukien seuraavat tiedot:

(i) voiton tai tappion ja oman pääoman herkkyys sellaisten muuttujien arvojen muutoksille, joilla on niihin olennainen vaikutus.

(ii) vakuutusriskikeskittymät.

(iii) toteutuneet korvaukset verrattuina aikaisempiin arvioihin (toisin sanoen korvauskehitys). Korvauskehitystä koskevat tiedot on esitettävä alkaen varhaisimmasta kaudesta, jonka aikana on tapahtunut sellainen merkittävä vahinko, josta maksettavien korvausten määrään ja ajoittumiseen liittyy edelleen epävarmuutta, mutta tietoja ei tarvitse esittää kymmentä vuotta pitemmältä ajalta. Vakuutuksenantajan ei tarvitse esittää näitä tietoja korvauksista, joita koskevien maksujen määrään ja ajoittumiseen liittyvä epävarmuus poistuu tavallisesti yhden vuoden kuluessa.

(d) korkoriskiä ja luottoriskiä koskevat tiedot, jotka olisi esitettävä IAS 32:n mukaan, jos vakuutussopimukset kuuluisivat IAS 32:n soveltamisalaan.

(e) tiedot korko- tai markkinariskeistä, jotka johtuvat pääsopimuksena olevaan vakuutussopimukseen kytketyistä johdannaisista, jos vakuutuksenantajan ei tarvitse arvostaa kytkettyjä johdannaisia käypään arvoon eikä se muutoin sitä tee.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

40. Kappaleisiin 41-45 sisältyvät siirtymäsäännöt koskevat sekä IFRS-standardeja jo noudattavaa yhteisöä sen soveltaessa tätä IFRS-standardia ensimmäistä kertaa että yhteisöä, joka soveltaa IFRS-standardeja ensimmäistä kertaa (ensilaatija).

41. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

42. Yhteisön ei tarvitse soveltaa tämän IFRS-standardin vaatimuksia tilinpäätöksessä esittävistä tiedoista sellaisiin vertailutietoihin, jotka koskevat aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavia tilikausia, lukuun ottamatta kappaleen 37(a) ja (b) edellyttämiä tietoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja kirjatuista varoista, veloista, tuotoista ja kuluista (ja rahavirroista suoraa esittämistapaa käytettäessä).

43. Jos yhteisön ei ole käytännössä mahdollista soveltaa tiettyä kappaleisiin 10-35 sisältyvää vaatimusta vertailutietoihin, jotka koskevat aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavia tilikausia, yhteisön on annettava tieto tästä. Velan riittävyystestin (kappaleet 15-19) soveltaminen tällaisiin vertailutietoihin ei ehkä aina ole käytännössä mahdollista, mutta on hyvin epätodennäköistä, että muiden kappaleisiin 10-35 sisältyvien vaatimusten soveltaminen tällaisiin vertailutietoihin ei olisi käytännössä mahdollista. IAS 8:ssa selostetaan käsitettä ”ei käytännössä mahdollista”.

44. Kappaletta 39(c)(iii) soveltaessaan yhteisön ei tarvitse esittää tietoja korvauskehityksestä, joka on toteutunut aikaisemmin kuin viisi vuotta ennen ensimmäisen sellaisen tilikauden päättymistä, jolla se soveltaa tätä IFRS-standardia. Jos tätä IFRS-standardia ensimmäistä kertaa sovellettaessa ei ole käytännössä mahdollista tuottaa informaatiota korvauskehityksestä, joka on toteutunut ennen ensimmäisen sellaisen kauden alkua, jolta yhteisö esittää täydet tämän IFRS-standardin mukaiset vertailutiedot, yhteisön on annettava myös tieto tästä.

Rahoitusvarojen luokittelun muuttaminen

45. Kun vakuutuksenantaja muuttaa vakuutusvelkoihin sovellettavia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, se saa halutessaan muuttaa kaikkien rahoitusvarojensa tai osan niistä luokittelun ”käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi”. Tällainen luokittelun muutos sallitaan, jos vakuutuksenantaja muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan tätä standardia ensimmäistä kertaa ja jos se muuttaa laatimisperiaatteita myöhemmin kappaleen 22 sallimalla tavalla. Luokittelun muutos on tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos, ja siihen sovelletaan IAS 8:aa.

IFRS 4

LIITE A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa tätä IFRS-standardia.

jälleenvakuutuksen ottaja	**Vakuutuksenottaja jälleenvakuutussopimuksessa.**
talletusosa	Sopimuksen osa, jota ei käsitellä IAS 39:n mukaan johdannaisena ja joka kuuluisi IAS 39:n soveltamisalaan, jos se olisi erillinen instrumentti.
ensivakuutussopi-mus	**Vakuutussopimus,** joka ei ole **jälleenvakuutussopimus.**
oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä	Sopimukseen perustuva oikeus saada **taattujen etujen** lisäksi muita etuja: (a) jotka todennäköisesti ovat merkittävä osa sopimuksen mukaisista kokonaiseduista; (b) joiden määrä tai ajoittuminen on sopimuksen mukaan myyjäosapuolen harkittavissa; ja (c) jotka sopimuksen mukaan perustuvat: (i) tietyn sopimuspoolin tai tietyn tyyppisten sopimusten tuloksellisuuteen; (ii) realisoituneisiin ja/tai realisoitumattomiin sijoitustuottoihin tietystä myyjäosapuolen hallussa olevasta varojen ryhmästä; tai (iii) myyjäosapuolena olevan yhtiön, rahaston tai muun yhteisön voittoon tai tappioon.
käypä arvo	Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.
rahoitusriski	Riski, että yksi tai useampi seuraavista tekijöistä muuttuu tulevaisuudessa: tietty korko, rahoitusinstrumentin hinta, hyödykkeen hinta, valuuttakurssi, hinta- tai kurssiindeksi, luottoluokitus tai luottoindeksi taikka muun muuttujan arvo — ja jos kyseessä on muu kuin taloudellinen muuttuja, tämä muuttuja ei liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin.
taatut edut	Maksut tai muut hyvitykset, joihin tietyllä **vakuutuksenottajalla tai muulla edunsaajalla** taikka sijoittajalla on ehdoton oikeus, joka ei ole sopimuksen mukaan myyjäosapuolen harkintavallassa.
taattu osa	**Taattujen etujen** maksamista koskeva velvoite sopimuksessa, johon sisältyy **oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä.**
vakuutusvaroihin kuuluva erä	Nettomääräiset sopimusperusteiset oikeudet, jotka **vakuutuksenantajalla** on **vakuutussopimuksen** perusteella.
vakuutussopimus	Sopimus, jonka mukaan yksi osapuoli (**vakuutuksenantaja**) ottaa vastaan merkittävän **vakuutusriskin** toiselta osapuolelta (**vakuutuksenottaja**) niin, että se sopii suorittavansa vakuutuksenottajalle tai muulle edunsaajalle korvausta, jos tietty epävarma tuleva tapahtuma (**vakuutustapahtuma**) vaikuttaa epäedullisesti vakuutuksenottajaan tai muuhun edunsaajaan. (Katso liite B, joka sisältää tätä määritelmää koskevaa ohjeistusta.)
vakuutusvelka	Nettomääräiset sopimusperusteiset velvoitteet, jotka **vakuutuksenantajalla** on **vakuutussopimuksen** perusteella.
vakuutusriski	Muu riski kuin **rahoitusriski,** joka siirtyy sopimuksen ostajaosapuolelta sopimuksen myyjäosapuolelle.
vakuutustapahtuma	Epävarma tuleva tapahtuma, jonka **vakuutussopimus** kattaa ja joka synnyttää **vakuutusriskin.**

vakuutuksenantaja	Osapuoli, jolla on **vakuutussopimukseen** perustuva velvollisuus suorittaa korvausta **vakuutuksenottajalle tai muulle edunsaajalle,** jos **vakuutustapahtuma** sattuu.
velan riittävyystesti	Arvio siitä, onko **vakuutusvelan** kirjanpitoarvoa tarpeen lisätä (tai siihen liittyvien aktivoitujen hankintamenojen tai aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvoa vähentää) tulevaisuuden rahavirtoja koskevan tarkastelun perusteella.
vakuutuksenottaja tai muu edunsaaja	Osapuoli, jolla on **vakuutussopimukseen** perustuva oikeus korvauksen saamiseen, jos **vakuutustapahtuma** sattuu.
jälleenvakuutusvarat	Nettomääräiset sopimusperusteiset oikeudet, jotka **jälleenvakuutuksen ottajalla** on **jälleenvakuutussopimuksen** perusteella.
jälleenvakuutus-sopimus	**Vakuutussopimus,** jonka toinen **vakuutuksenantaja** (**jällenvakuutuksen antaja**) tekee myyjänä ja jonka mukaan se suorittaa toiselle vakuutuksenantajalle (**jälleenvakuutuksen ottaja**) korvausta yhden tai useamman sellaisen sopimuksen kattamista vahingoista, jotka jälleenvakuutuksen ottaja on tehnyt myyjänä.
jälleenvakuutuksen antaja	Osapuoli, jolla on **jälleenvakuutussopimukseen** perustuva velvollisuus suorittaa korvausta **jälleenvakuutuksen ottajalle,** jos **vakuutustapahtuma** sattuu.
erottaa osiin	Käsitellä sopimuksen osia kirjanpidossa niin kuin ne olisivat erillisiä sopimuksia.

LIITE B

Vakuutussopimuksen määritelmä

Tämä liite on kiinteä osa tätä IFRS-standardia.

B1 Tämä liite sisältää liitteessä A esitettyä vakuutussopimuksen määritelmää koskevaa ohjeistusta. Siinä käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) ”epävarman tulevan tapahtuman” käsite (kappaleet B2-B4);

(b) muuna kuin rahana tapahtuvat suoritukset (kappaleet B5-B7);

(c) vakuutusriski ja muut riskit (kappaleet B8-B17);

(d) esimerkkejä vakuutussopimuksista (kappaleet B18-B21);

(e) merkittävä vakuutusriski (kappaleet B22-B28);

ja

(f) vakuutusriskitason muutokset (kappaleet B29 ja B30).

Epävarma tuleva tapahtuma

B2 Epävarmuus (tai riski) on vakuutussopimuksen ydin. Näin ollen vähintään yksi seuraavista seikoista on epävarma vakuutussopimuksen voimaantuloajankohtana:

(a) sattuuko *vakuutustapahtuma*;

(b) milloin se sattuu;

tai

(c) miten paljon vakuutuksenantaja joutuu maksamaan, jos se sattuu.

B3 Joissakin vakuutussopimuksissa vakuutustapahtuma on vahingon havaitseminen sopimuksen voimassaoloaikana, vaikka vahinko johtuisi tapahtumasta, joka on sattunut ennen sopimuksen voimaantuloajankohtaa. Toisissa vakuutussopimuksissa vakuutustapahtuma on sopimuksen voimassaoloaikana sattuva tapahtuma, vaikka siitä johtuva vahinko havaittaisiin vasta sopimuksen voimassaoloajan päätyttyä.

B4 Jotkin vakuutussopimukset kattavat jo sattuneet tapahtumat, joiden taloudellinen vaikutus on edelleen epävarma. Esimerkki tällaisesta on jälleenvakuutussopimus, joka turvaa ensivakuuttajan sellaisten korvausten epäedullista kehitystä vastaan, joiden perustana olevasta vahingosta vakuutuksenottajat tai muut edunsaajat ovat jo ilmoittaneet. Tällaisissa vakuutussopimuksissa vakuutustapahtuma on näistä vahingoista johtuvien lopullisten menojen toteaminen.

Muuna kuin rahana tapahtuvat suoritukset

B5 Joidenkin vakuutussopimusten mukaan suoritusten on tapahduttava tai ne voivat tapahtua muuna kuin rahana. Näin on esimerkiksi, kun vakuutuksenantaja antaa uuden esineen varastetun tilalle sen sijaan että se maksaisi korvausta vakuutuksenottajalle tai muulle edunsaajalle. Toinen esimerkki on tapaus, jossa vakuutuksenantaja käyttää omia sairaaloitaan ja omaa lääkintäalan henkilöstöään sopimusten kattamien terveydenhoitopalvelujen tuottamiseen.

B6 Jotkin palvelusopimukset, joissa palkkio on kiinteä ja palvelutaso riippuu epävarmasta tapahtumasta, vastaavat tämän standardin mukaista vakuutussopimuksen määritelmää, mutta joissakin maissa niitä ei pidetä vakuutussopimuksina. Esimerkki tällaisesta on huoltosopimus, jonka mukaan palveluntuottaja lupaa korjata tietyn laitteiston, jos se ei toimi moitteettomasti. Kiinteä palvelupalkkio perustuu toimintahäiriöiden odotettavissa olevaan määrään, mutta on epävarmaa rikkoutuuko juuri tämä laite. Laitteen toimintahäiriöllä on sen omistajalle epäedullinen vaikutus, ja sopimuksen mukaan omistaja saa korvauksen (muuna kuin rahana). Toinen esimerkki on autoihin liittyviä ongelmatilanteita koskeva palvelusopimus, jonka mukaan palveluntuottaja lupautuu antamaan tienvarsipalvelua tai hinaamaan auton lähiseudulla sijaitsevalle korjaamolle kiinteää vuosimaksua vastaan. Jälkimmäinen palvelu saattaa olla vakuutussopimuksen määritelmän mukainen, vaikka palveluntuottaja ei lupaisi tehdä korjauksia tai vaihtaa osia.

B7 Tämän IFRS-standardin soveltaminen kappaleessa B6 kuvattuihin sopimuksiin ei todennäköisesti ole sen hankalampaa kuin niiden IFRS-standardien, joita olisi sovellettava, jos tällaiset sopimukset jäisivät tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle:

(a) On epätodennäköistä, että jo tapahtuneista toimintahäiriöistä ja esiin tulleista ongelmatilanteista olisi syntynyt olennaisia velkoja.

(b) Jos sovellettaisiin IAS 18:aa *Tuotot,* palveluntuottaja kirjaisi tuotot valmistumisasteen mukaisesti (tiettyjen muiden kriteerien täyttyessä). Myös tämä standardi mahdollistaa tämän lähestymistavan, sillä sen mukaan palveluntuottaja saa (i) jatkaa nykyisin noudattamiensa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamista näihin sopimuksiin, ellei näihin laatimisperiaatteisiin liity kappaleessa 14 kiellettyjä käytäntöjä tai (ii) ottaa käyttöön parannetut laatimisperiaatteet, jos se on kappaleiden 22-30 mukaan sallittua.

(c) Palveluntuottaja harkitsee, ovatko sopimukseen perustuvan velvoitteen täyttämisestä johtuvat menot suuremmat kuin etukäteen saadut tuotot. Tätä varten se tekee velan riittävyystestin, joka on kuvattu tämän IFRS-standardin kappaleissa 15-19. Jos näihin sopimuksiin ei sovellettaisi tätä IFRS-standardia, palveluntuottaja soveltaisi IAS 37:ää *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* määrittääkseen, ovatko sopimukset tappiollisia.

(d) Tämän IFRS-standardin vaatimukset tällaisista sopimuksista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista eivät todennäköisesti ole merkittävästi laajemmat kuin muiden IFRS-standardien mukaiset vaatimukset.

Vakuutusriskin erottaminen muista riskeistä

B8 Vakuutussopimuksen määritelmässä viitataan vakuutusriskiin, joka tässä IFRS-standardissa määritellään siten, että se on muu riski kuin *rahoitusriski*, joka siirtyy sopimuksen ostajaosapuolelta sopimuksen myyjäosapuolelle. Sopimus, joka altistaa myyjäosapuolen rahoitusriskille ilman merkittävää vakuutusriskiä, ei ole vakuutussopimus.

B9 Rahoitusriskin määritelmä liitteessä A sisältää luettelon taloudellisista ja muista kuin taloudellisista muuttujista. Luettelo sisältää muita kuin taloudellisia muuttujia, jotka eivät liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin, kuten tietyn alueen maanjäristysvahinkoindeksi tai tietyn kaupungin lämpötilaindeksi. Se ei sisällä sellaisia muita kuin taloudellisia muuttujia, jotka liittyvät nimenomaisesti johonkin sopimusosapuoleen, kuten, että sattuu tulipalo, joka vahingoittaa tai tuhoaa kyseisen osapuolen omaisuutta tai että tulipaloa ei satu. Myöskään riski rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän käyvän arvon muutoksista ei ole rahoitusriski, jos käypä arvo kuvastaa tällaisten omaisuuserien markkinahintojen muutosten (taloudellinen muuttuja) lisäksi jonkin sopimusosapuolen hallussa olevan tietyn rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän kuntoa (muu kuin taloudellinen muuttuja). Esimerkiksi jos tietyn auton jäännösarvon takaaja altistuu takauksen seurauksena riskille auton kunnon muutoksista, kyseessä on vakuutusriski, ei rahoitusriski.

B10 Jotkin sopimukset altistavat myyjäosapuolen merkittävän vakuutusriskin lisäksi rahoitusriskille. Esimerkiksi monet henkivakuutussopimukset takaavat vakuutuksenottajille tai muille edunsaajille vähimmäistuoton (jolloin syntyy rahoitusriski) ja lisäksi lupaavat kuolemantapauskorvauksia, jotka joskus ovat merkittävästi suurempia kuin vakuutuksenottajan säästöt (jolloin syntyy kuolevuusriskin muotoinen vakuutusriski). Tällaiset sopimukset ovat vakuutussopimuksia.

B11 Joidenkin sopimusten mukaan vakuutustapahtuman sattumisen seurauksena suoritetaan hintaindeksiin sidottu maksu. Tällaiset sopimukset ovat vakuutussopimuksia, jos vakuutustapahtuman sattumisesta riippuva maksu saattaa olla merkittävä. Esimerkiksi elinkustannusindeksiin sidottua elinkorkoa koskevalla sopimuksella siirretään vakuutusriskiä, koska maksu toteutuu epävarman tapahtuman — toistuvaissuorituksen saajan elossa pysymisen — seurauksena. Sidos hintaindeksiin on kytketty johdannainen, mutta samalla sopimuksella siirretään vakuutusriskiä. Jos näin siirtyvä vakuutusriski on merkittävä, kytketty johdannainen on vakuutussopimuksen määritelmän mukainen, jolloin sitä ei tarvitse erottaa pääsopimuksesta ja arvostaa käypään arvoon (katso tämän IFRS-standardin kappale 7).

B12 Vakuutusriskin määritelmässä viitataan riskiin, jonka vakuutuksenantaja vastaanottaa vakuutuksenottajalta. Vakuutusriski on toisin sanoen entuudestaan olemassa oleva riski, joka on siirtynyt vakuutuksenottajalta vakuutuksenantajalle. Sopimuksen aikaansaama uusi riski ei näin ollen ole vakuutusriski.

B13 Vakuutussopimuksen määritelmässä viitataan vakuutuksenottajalle tai muulle edunsaajalle epäedulliseen vaikutukseen. Korvausta, jonka vakuutuksenantaja maksaa, ei määritelmässä rajoiteta epäedullisen tapahtuman taloudellista vaikutusta vastaavaan määrään. Määritelmän ulkopuolelle ei suljeta esimerkiksi ”uusarvoon” perustuvaa sopimusta, jonka mukaan vakuutuksenottaja tai muu edunsaaja saa niin suuren korvauksen, että se pystyy korvaamaan vahingoittuneen vanhan omaisuuserän uudella. Määritelmässä ei myöskään rajoiteta henkivakuutuksen perusteella suoritettavaa korvausta määrään, joka vastaa vainajan huollettavien kärsimää taloudellista menetystä, eikä se estä ennalta määrättyjen korvausten maksamista kuolemantapauksen tai onnettomuuden aiheuttaman menetyksen korvaamiseksi.

B14 Jotkin sopimukset edellyttävät maksua tietyn epävarman tapahtuman sattuessa, mutta niiden mukaan epäedullinen vaikutus vakuutuksenottajaan tai muuhun edunsaajaan ei ole maksun edellytyksenä. Tällainen sopimus ei ole vakuutussopimus, vaikka sen ostajaosapuoli käyttäisi sopimusta riskin pienentämiseen. Jos ostajaosapuoli esimerkiksi suojaa johdannaissopimuksella sellaista muuta kuin taloudellista muuttujaa, joka korreloi yhteisön jonkin omaisuuserän rahavirtojen kanssa, johdannainen ei ole vakuutussopimus, koska maksut eivät riipu siitä, onko omaisuuserästä kertyvien rahavirtojen vähenemisellä epäedullinen vaikutus ostajaan. Toisaalta vakuutussopimuksen määritelmässä viitataan epävarmaan tapahtumaan, jonka epäedullinen vaikutus vakuutuksenottajaan tai muuhun edunsaajaan on sopimuksen mukaan korvauksen maksamisen edellytyksenä. Tämä sopimuksen mukainen ehto ei edellytä, että vakuutuksenantaja selvittää, onko tapahtumalla todella ollut epäedullinen vaikutus, mutta se oikeuttaa vakuutuksenantajan kieltäytymään korvauksen maksamisesta, jos se ei ole vakuuttunut tapahtuman aiheuttamasta epäedullisesta vaikutuksesta.

B15 Lakkaamis- tai pysyvyysriski (toisin sanoen riski, että vastapuoli purkaa sopimuksen aikaisemmin tai myöhemmin kuin myyjäosapuoli on ennakoinut sopimusta hinnoitellessaan) ei ole vakuutusriski, koska vastapuolelle suoritettava maksu ei riipu sellaisen epävarman tulevan tapahtuman sattumisesta, jolla on vastapuoleen epäedullinen vaikutus. Myöskään kuluriski (siis riski sopimuksen hoitamiseen liittyvien hallinnointimenojen odottamattomasta kasvusta pikemminkin kuin vakuutustapahtumiin liittyvien menojen kasvusta) ei ole vakuutusriski, koska kulujen odottamaton kasvu ei vaikuta epäedullisesti vastapuoleen.

B16 Sopimus, joka altistaa myyjäosapuolen lakkaamis-, pysyvyys- tai kuluriskille, ei näin ollen ole vakuutussopimus, ellei se samalla altista myyjäosapuolta vakuutusriskille. Jos myyjäosapuoli kuitenkin pienentää tätä riskiä toisella sopimuksella, jolla osa riskistä siirretään toiselle osapuolelle, jälkimmäinen sopimus altistaa tämän toisen osapuolen vakuutusriskille.

B17 Vakuutuksenantaja voi ottaa vastaan merkittävää vakuutusriskiä vakuutuksenottajalta vain jos vakuutuksenantaja on selvästi eri yhteisö kuin vakuutuksenottaja. Jos vakuutuksenantaja on keskinäinen yhteisö, tämä keskinäinen yhteisö vastaanottaa riskiä kultakin vakuutuksenottajalta ja yhdistää tämän riskin. Vaikka vakuutuksenottajat kantavat yhdistetyn riskin yhdessä keskinäisen yhteisön omistajina, keskinäinen yhteisö on kuitenkin ottanut riskin vastatakseen, mikä on keskeistä vakuutussopimuksessa.

Esimerkkejä vakuutussopimuksista

B18 Seuraavat ovat esimerkkejä sopimuksista, jotka ovat vakuutussopimuksia, jos vakuutusriskin siirtyminen on merkittävää:

(a) varkaus- tai omaisuusvahinkovakuutus.

(b) tuotevastuuvakuutus, ammatinharjoittajan vastuuvakuutus tai siviilioikeudellinen vahingonkorvausvastuuvakuutus.

(c) henkivakuutus ja hautauskuluvakuutus (vaikka kuolema on varma, on epävarmaa, milloin se tapahtuu tai — joissakin henkivakuutuksissa — tapahtuuko se vakuutuksen kattamana ajanjaksona).

(d) elinkorot ja eläkkeet (toisin sanoen sopimukset, joiden mukaan saadaan korvausta epävarmasta tulevasta tapahtumasta — elinkoron tai eläkkeen saajan elossa pysyminen — tarkoituksena auttaa toistuvaissuorituksen saajaa tai eläkkeensaajaa säilyttämään tietty elintaso, johon hänen elossa pysymisensä muutoin vaikuttaisi epäedullisesti).

(e) työkyvyttömyys- ja sairauskuluvakuutus.

(f) takaussitoumukset, varallisuusrikosvakuutukset, toimitustakaukset ja tarjoustakaukset (toisin sanoen sopimukset, joiden mukaan saadaan korvausta, jos toinen osapuoli laiminlyö sopimukseen perustuvan velvoitteensa, esimerkiksi rakennustyön suorittamista koskevan velvoitteen).

(g) luottovakuutus, jonka mukaan suoritetaan määrätyt maksut vakuutuksen ostajalle syntyvän tappion korvaamiseksi, kun määrätty velallinen laiminlyö maksun velkainstrumentin alkuperäisten tai muutettujen ehtojen mukaisena eräpäivänä. Nämä sopimukset voivat olla oikeudelliselta muodoltaan erilaisia, kuten esimerkiksi takaus, remburssi, luottoriskijohdannainen tai vakuutussopimus. Nämä sopimukset jäävät kuitenkin tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle, jos yhteisö on tehnyt ne tai pitää ne edelleen voimassa siirtäessään IAS 39:n soveltamisalaan kuuluvia rahoitusvaroja tai -velkoja toiselle osapuolelle (katso kappale 4(d)).

(h) tuotetakuut. Takuut, jotka toinen osapuoli on antanut valmistajan, myyjän tai vähittäiskauppiaan myymistä tavaroista, kuuluvat tämän IFRS-standardin soveltamisalaan. Valmistajan, myyjän tai vähittäiskauppiaan itsensä antamat tuotetakuut ovat kuitenkin sen soveltamisalan ulkopuolella, koska ne kuuluvat IAS 18 Tuotot ja IAS 37 Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat soveltamisalaan.

(i) omistusoikeusvakuutus (toisin sanoen vakuutus sellaisten maa-alueen omistusoikeutta koskevien ongelmien varalta, joita ei ilmennyt vakuutussopimusta tehtäessä). Tällöin vakuutustapahtuma on omistusoikeutta koskevan ongelman ilmeneminen, ei itse ongelma.

(j) matka-apu (toisin sanoen rahana tai muussa muodossa vakuutuksenottajalle tai muulle edunsaajalle suoritettava korvaus vahingoista, jotka ovat tapahtuneet heidän ollessaan matkoilla). Joitakin tällaisia sopimuksia käsitellään kappaleissa B6 ja B7.

(k) katastrofijoukkovelkakirjalainat, joiden mukaan pääoman tai koron tai molempien maksuja alennetaan, jos tietty tapahtuma vaikuttaa epäedullisesti lainan liikkeeseenlaskijaan (paitsi milloin tämä tietty tapahtuma ei aiheuta merkittävää vakuutusriskiä, esimerkiksi jos kyseinen tapahtuma on koron tai valuuttakurssin muutos).

(l) vakuutuksenvaihtosopimukset ja muut sopimukset, jotka edellyttävät maksua sellaisten ilmastollisten, geologisten tai muiden maantieteellisten muuttujien arvojen muutosten perusteella, jotka liittyvät nimenomaisesti johonkin sopimusosapuoleen.

(m) jälleenvakuutussopimukset.

B19 Seuraavat ovat esimerkkejä eristä, jotka eivät ole vakuutussopimuksia:

(a) sijoitussopimukset, jotka ovat oikeudelliselta muodoltaan vakuutussopimuksia mutta eivät altista vakuutuksenantajaa merkittävälle vakuutusriskille, esimerkiksi henkivakuutussopimukset, joiden mukaan vakuutuksenantajalle ei synny merkittävää kuolevuusriskiä (tällaiset sopimukset ovat vakuutuksiin kuulumattomia rahoitusinstrumentteja tai palvelusopimuksia, katso kappaleet B20 ja B21).

(b) sopimukset, jotka ovat oikeudelliselta muodoltaan vakuutussopimuksia mutta joilla kaikki merkittävät vakuutusriskit siirretään takaisin vakuutuksenottajalle käyttäen sellaisia peruuttamattomia ja toimeenpanokelpoisia mekanismeja, joiden mukaisesti vakuutettujen vahinkojen suorana seurauksena oikaistaan vakuutuksenottajan tulevia maksuja, esimerkiksi eräät rahoitukselliset jälleenvakuutussopimukset tai eräät ryhmäsopimukset (tällaiset sopimukset ovat yleensä vakuutussopimuksiin kuulumattomia rahoitusinstrumentteja tai palvelusopimuksia, katso kappaleet B20 ja B21).

(c) itsevakuutus, toisin sanoen sellaisen riskin pitäminen itsellä, joka olisi voitu kattaa vakuutuksella (vakuutussopimusta ei ole, koska ei ole tehty sopimusta toisen osapuolen kanssa).

(d) sopimukset (esimerkiksi uhkapelisopimukset), jotka edellyttävät maksua tietyn epävarman tulevan tapahtuman sattuessa, mutta joiden mukaan epäedullinen vaikutus vakuutuksenottajalle tai muulle edunsaajalle ei ole maksun sopimusperusteinen edellytys. Tämä ei kuitenkaan estä määräämästä ennalta määrättyä maksua korvaukseksi tietyn tapahtuman, kuten kuoleman tai onnettomuuden, aiheuttamasta menetyksestä (katso kappale B13).

(e) johdannaiset, jotka altistavat yhden osapuolen rahoitusriskille mutta ei vakuutusriskille, koska ne edellyttävät kyseiseltä osapuolelta maksua yksinomaan sillä perusteella, että yksi tai useampi seuraavista tekijöistä muuttuu: tietty korko, rahoitusinstrumentin hinta, hyödykkeen hinta, valuuttakurssi, hinta- tai kurssi-indeksi, luottoluokitus tai luottoindeksi taikka muun muuttujan arvo — ja jos kyseessä on muu kuin taloudellinen muuttuja, tämä muuttuja ei liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin (katso IAS 39).

(f) takaussopimus (taikka remburssi, luottoriskijohdannainen tai luottovakuutussopimus), joka edellyttää maksuja, vaikka sopimuksen ostajaosapuoli ei olisi kärsinyt vahinkoa sen vuoksi, että velallinen olisi jättänyt suorittamatta maksuja niiden erääntyessä (katso IAS 39).

(g) sopimukset, jotka edellyttävät maksua sellaisten ilmastollisten, geologisten tai muiden maantieteellisten muuttujien perusteella, jotka eivät liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin (nimitetään yleisesti sääjohdannaisiksi).

(h) katastrofijoukkovelkakirjalainat, joiden mukaan pääoman, koron tai molempien maksua alennetaan sellaisen ilmastollisen, geologisen tai muun maantieteellisen muuttujan perusteella, joka ei liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin.

B20 Jos kappaleessa B19 kuvatut sopimukset johtavat rahoitusvarojen tai -velkojen syntymiseen, ne kuuluvat IAS 39:n soveltamisalaan. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että sopimusosapuolet käyttävät menettelyä, jota joskus nimitetään talletelaskennaksi ja joka käsittää seuraavaa:

(a) toinen osapuoli kirjaa saamansa vastikkeen rahoitusvelaksi sen sijaan, että tulouttaisi sen.

(b) toinen osapuoli kirjaa maksamansa vastikkeen rahoitusvaroiksi sen sijaan, että kirjaisi sen kuluksi.

B21 Jos kappaleessa B19 kuvatuista sopimuksista ei synny rahoitusvaroja tai -velkoja, sovelletaan IAS 18:aa. IAS 18:n mukaan palvelujen tuotantoa koskevaan liiketoimeen liittyvät tuotot kirjataan liiketoimen valmistumisasteen mukaisesti, jos liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti.

Merkittävä vakuutusriski

B22 Sopimus on vakuutussopimus vain, jos sillä siirretään merkittävää vakuutusriskiä. Vakuutusriskiä käsitellään kappaleissa B8-B21. Seuraavissa kappaleissa käsitellään sitä, miten arvioidaan, onko vakuutusriski merkittävä.

B23 Vakuutusriski on merkittävä siinä ja vain siinä tapauksessa, että vakuutuksenantaja saattaisi vakuutustapahtuman seurauksena joutua maksamaan merkittäviä lisäkorvauksia tilanteesta riippumatta lukuun ottamatta tilanteita, joilla ei ole liiketaloudellista merkitystä (toisin sanoen niillä ei ole näkyvää vaikutusta liiketoimen taloudelliseen kannattavuuteen). Jos merkittäviä lisäkorvauksia olisi maksettava tilanteissa, joilla on liiketaloudellista merkitystä, edelliseen virkkeeseen sisältyvä ehto saattaa täyttyä, vaikka vakuutustapahtuma olisi erittäin epätodennäköinen tai vaikka ehdollisten rahavirtojen nykyarvon odotusarvo (siis todennäköisyyksillä painotettu määrä) muodostaisi vain pienen osan kaikkien jäljellä olevien sopimukseen perustuvien rahavirtojen nykyarvon odotusarvosta.

B24 Kappaleessa 23 tarkoitetut lisäkorvaukset viittaavat rahamääriin, jotka ovat suuremmat kun rahamäärät, jotka maksettaisiin, jos vakuutustapahtumaa ei sattuisi (lukuun ottamatta tilanteita, joilla ei ole liiketaloudellista merkitystä). Nämä lisääntyneet rahamäärät sisältävät korvausten käsittelystä ja arvioimisesta johtuvat menot, mutta niihin ei lueta seuraavia tapauksia:

(a) vakuutuksenottajalta tulevaisuudessa perittävien palvelupalkkioiden menettäminen. Esimerkiksi sijoitussidonnaisen henkivakuutussopimuksen mukaan vakuutuksenottajan kuolema merkitsee, että vakuutuksenantaja ei voi enää suorittaa omaisuudenhoitopalveluja eikä periä niistä palkkiota. Tämä vakuutuksenantajalle syntyvä taloudellinen menetys ei kuitenkaan kuvasta vakuutusriskiä, aivan kuten sijoitusrahaston hoitaja ei ota vakuutusriskiä asiakkaan mahdollisesta kuolemasta. Tämän vuoksi tulevien omaisuudenhoitopalvelupalkkioiden mahdollisella menettämisellä ei ole merkitystä arvioitaessa, minkä verran sopimuksella siirtyy vakuutusriskiä.

(b) kuolemantapauksen yhteydessä veloittamatta jäävät kulut, jotka muutoin veloitettaisiin sopimuksen peruuttamisen tai purkamisen yhteydessä. Koska nämä kulut johtuvat sopimuksesta, niiden veloittamatta jättäminen ei ole vakuutuksenottajalle tai muulle edunsaajalle korvausta aiemmin olemassa olleesta riskistä. Näin ollen niillä ei ole merkitystä arvioitaessa, minkä verran vakuutusriskiä sopimuksella siirtyy.

(c) maksun ehtona on tapahtuma, joka ei aiheuta sopimuksen ostajaosapuolelle merkittävää tappiota. Ajatellaan esimerkiksi sopimusta, jonka mukaan myyjäosapuoli maksaa miljoona rahayksikköä, jos omaisuuserä kärsii aineellisia vahinkoja, jotka aiheuttavat ostajaosapuolelle yhden rahayksikön suuruisen taloudellisen menetyksen. Tämän sopimuksen mukaan ostajaosapuoli siirtää vakuutuksenantajalle vähäisen riskin, joka koskee yhden rahayksikön menettämistä. Samalla sopimus synnyttää vakuutusriskeihin kuulumattoman riskin, että liikkeeseenlaskija joutuu maksamaan 999 999 rahayksikköä tietyn tapahtuman sattuessa. Koska myyjäosapuoli ei vastaanota merkittävää vakuutusriskiä ostajaosapuolelta, tämä sopimus ei ole vakuutussopimus.

(d) mahdolliset jälleenvakuutuskorvaukset. Vakuutuksenantaja käsittelee näitä kirjanpidossa erikseen.

B25 Vakuutuksenantajan on arvioitava vakuutusriskin merkittävyyttä sopimuskohtaisesti sen sijaan että arvioitaisiin, mikä on olennaista tilinpäätöksen kannalta (*). Näin ollen vakuutusriski saattaa olla merkittävä, vaikka olennaisten vahinkojen todennäköisyys koko sopimuskannan osalta olisi erittäin pieni. Sopimuskohtainen arviointi helpottaa sopimuksen luokittelemista vakuutussopimukseksi. Jos kuitenkin pienten, suhteellisen homogeenisten sopimusten muodostaman kannan tiedetään koostuvan sopimuksista, joilla kaikilla siirretään vakuutusriskiä, vakuutuksenantajan ei tarvitse tutkia jokaista kantaan kuuluvaa sopimusta yksilöidäkseen vain muutamia muita kuin johdannaistyyppisiä sopimuksia, joilla siirretään merkityksetön määrä vakuutusriskiä.

B26 Kappaleista B23-B25 seuraa, että jos sopimuksen mukaan maksettava kuolemantapauskorvaus ylittää määrän, joka maksettaisiin vakuutuksenottajan pysyessä elossa, sopimus on vakuutussopimus, ellei kuolemantapaukseen liittyvä lisäkorvaus ole merkitykseltään vähäinen (arvioituna kyseisen sopimuksen, ei koko sopimuskannan tasolla). Kuten kappaleessa B24(b) todetaan, tätä arviointia tehtäessä ei oteta huomioon sitä, että kuolemantapauksen yhteydessä luovutaan veloittamasta sopimuksen peruuttamisesta tai purkamisesta johtuvia kuluja, ellei tämä kulujen veloittamatta jättäminen ole edunsaajalle kuuluvaa korvausta aiemmin olemassa olleesta riskistä. Vastaavasti toistuvaissuoritusta koskeva sopimus, jonka mukaan suoritetaan säännöllisiä korvauksia vakuutuksenottajan tai muun edunsaajan koko loppuelämän ajan, on vakuutussopimus, ellei elossa pysymisestä riippuvien korvausten kokonaismäärä ole vähäinen.

B27 Kappaleessa B23 viitataan lisäkorvauksiin. Näihin lisäkorvauksiin voi kuulua myös velvollisuus maksaa korvaukset aikaisemmin, jos vakuutustapahtuma sattuu aikaisemmin, eikä korvauksen maksua oikaista rahan aika-arvoa vastaavasti. Esimerkkinä tästä on kiinteämääräinen elinikäinen henkivakuutus (toisin sanoen vakuutus, jonka perusteella saadaan kiinteä kuolemantapauskorvaus riippumatta siitä, milloin vakuutuksenottaja kuolee, ja jossa vakuutusturvalla ole päättymispäivää). Vakuutuksenottajan kuolema on varma, mutta kuolinpäivä on epävarma. Vakuutuksenantaja kärsii tappiota niistä yksittäisistä sopimuksista, joiden vakuutuksenottaja kuolee nuorena, vaikka sopimuskannasta kokonaisuutena ei kaiken kaikkiaan syntyisi tappiota.

B28 Jos vakuutussopimus erotetaan talletusosaan ja vakuutusosaan, siirtyvän vakuutusriskin merkittävyyttä arvioidaan vakuutusosan perusteella. Kytketyn johdannaisen avulla siirrettävän vakuutusriskin merkittävyyttä arvioidaan kyseisen kytketyn johdannaisen perusteella.

(*) Tässä tarkoituksessa samanaikaisesti saman vastapuolen kanssa solmitut sopimukset (tai muutoin toisistaan riippuvat sopimukset) muodostavat yhden sopimuksen.

IFRS 4

Vakuutusriskitason muutokset

B29 Joillakin sopimuksilla myyjäosapuolelle ei siirry lainkaan vakuutusriskiä sopimuksen voimaantuloajankohtana, joskin vakuutusriskiä siirtyy myöhemmin. Ajatellaan esimerkiksi sopimusta, jonka mukaan sijoitukselle saadaan tietty tuotto ja vakuutuksenottajalla on oikeus käyttää sijoituksen tuotto sen eräpäivänä elinkorkosopimuksen tekemiseen sellaista maksua vastaan, jota vakuutuksenantaja perii uusilta elinkorkosopimuksen tekijöiltä sillä hetkellä, kun vakuutuksenottaja käyttää oikeutensa. Sopimuksella ei siirry vakuutusriskiä sen myyjäosapuolelle, ellei oikeutta käytetä, koska vakuutuksenantaja saa hinnoitella elinkorkosopimukset vapaasti siten, että hinta kuvastaa kyseisenä ajankohtana vakuutuksenantajalle siirtyvää vakuutusriskiä. Jos sopimuksessa kuitenkin määrätään elinkorkosopimuksen perusteella suoritettavat maksut (tai peruste jolla ne määräytyvät), myyjäosapuolelle siirtyy vakuutusriskiä sopimuksen voimaantuloajankohtana.

B30 Vakuutussopimuksen kriteerit täyttävä sopimus pysyy vakuutussopimuksena siihen asti, kunnes kaikki oikeudet ja velvoitteet on kumottu tai niiden voimassaolo on lakannut.

LIITE C

Muutokset muihin IFRS-standardeihin

Tämän liitteen sisältämiä muutoksia on sovellettava 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö ottaa tämän IFSR-standardin käyttöön aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

Muutokset IAS 32:een ja IAS 39:ään

C1 IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa* (uudistettu 2003) kappaleen 4(d) numeroinniksi muutetaan 4 (c). Kappaleen 4(c) numeroinniksi muutetaan 4(d), ja se muutetaan kohdassa C4 esitettävään muotoon.

Kappale 6 poistetaan.

Kappaleen AG8 loppuun lisätään seuraava virke:

> Jotkin näistä ehdollisista oikeuksista ja velvoitteista saattavat olla IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluvia vakuutussopimuksia.

C2 IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* (uudistettu 2003) kappaleen 2(e) numeroinniksi muutetaan 2(d). Kappaleen 2(d numeroinniksi muutetaan 2(e), ja se muutetaan kohdassa C5 esitettävään muotoon. Kappale AG4 muutetaan seuraavanlaiseksi:

> AG4. Tämä standardi koskee vakuutuksenantajien rahoitusvaroja ja -velkoja lukuun ottamatta sellaisia oikeuksia ja velvoitteita, jotka suljetaan ulkopuolelle kappaleessa 2(e), koska ne perustuvat IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluviin sopimuksiin.

C3 IAS 32:n kappale 4(e) ja IAS 39:n kappale 2(h) sisältävät soveltamisalan rajauksia, jotka koskevat ilmastollisiin, geologisiin tai muihin luonnonoloihin liittyviin muuttujiin perustuvia johdannaisia. Nämä kappaleet poistetaan. Näin ollen tällaiset johdannaiset kuuluvat IAS 32:n ja IAS 39:n soveltamisalaan, elleivät ne ole vakuutussopimuksen määritelmän mukaisia ja kuulu IFRS 4:n soveltamisalaan. Lisäksi IAS 39:n kappale AG1 muutetaan seuraavanlaiseksi:

> AG1. Joidenkin sopimusten mukaiset maksut perustuvat ilmastollisiin, geologisiin tai muihin luonnonoloihin liittyviin muuttujiin. (Ilmastollisiin muuttujiin perustuvia sopimuksia nimitetään joskus ”sääjohdannaisiksi”.) Jos nämä sopimukset eivät kuulu IFRS 4:n Vakuutussopimukset soveltamisalaan, ne kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan.

C4 IAS 32:een lisätään uusi kappale 4(e). Tämän muutoksen, kohdissa C1 ja C3 tarkoitettujen muutosten sekä IFRS 3:n Liiketoimintojen yhdistäminen aiheuttamien muutosten seurauksena kappaleet 4(c) - (e) ovat seuraavanlaiset:

> ***(c) ehdollista vastiketta koskevat sopimukset liiketoimintojen yhdistämisessä (katso IFRS 3* Liiketoimintojen yhdistäminen*). Tämä poikkeus koskee vain hankkijaosapuolta.***
>
> ***(d) vakuutussopimukset, jotka on määritelty IFRS 4:ssä* Vakuutussopimukset*. Tämä standardi koskee kuitenkin vakuutussopimuksiin kytkettyjä johdannaisia, jos yhteisön on IAS 39:n mukaan käsiteltävä ne erikseen kirjanpidossa.***
>
> ***(e) rahoitusinstrumentit, jotka kuuluvat IFRS 4:n soveltamisalaan sen vuoksi, että niihin sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Tällaisten instrumenttien liikkeeseenlaskijan ei tarvitse soveltaa näihin oikeuksiin tämän standardin kappaleiden 15 - 32 ja AG25 - AG35 mukaisia vaatimuksia rahoitusvelkojen ja oman pääoman ehtoisten instrumenttien erottelemisesta. Kaikki muut tämän standardin vaatimukset koskevat kuitenkin näitä instrumentteja. Lisäksi tämä standardi koskee näihin instrumentteihin kytkettyjä johdannaisia (katso IAS 39).***

IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* seurauksena lisätty kappale 4(f) pysyy muuttumattomana.

IFRS 4

C5 IAS 39:n kappale 2 (f) poistetaan. Tämän muutoksen, kohdissa C2 ja C3 tarkoitettujen muutosten ja IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* aiheuttamien muutosten seurauksena kappaleet 2(d) - (g) ovat seuraavanlaiset:

(d) sellaiset yhteisön liikkeeseen laskemat rahoitusinstrumentit, jotka vastaavat IAS 32:een sisältyvää oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmää (optiot ja merkintäoikeudet mukaan luettuina). Tällaisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijan on kuitenkin sovellettava tätä standardia näihin instrumentteihin, paitsi jos ne täyttävät kohdassa (a) tarkoitetun poikkeusmenettelyn edellytykset.

(e) oikeudet ja velvoitteet, jotka perustuvat IFRS 4:ssä* Vakuutussopimukset *määriteltyyn vakuutussopimukseen tai sopimukseen, joka kuuluu IFRS 4:n soveltamisalaan sen vuoksi, että se sisältää oikeuden harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Tämä standardi koskee kuitenkin tällaiseen sopimukseen kytkettyä johdannaista, ellei johdannainen itse ole IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluva sopimus (katso kappaleet 10 - 13 ja liitteen A kappaleet AG23 - AG33). Lisäksi jos vakuutussopimus on takaussopimus, joka on tehty tai pidetään voimassa siirrettäessä tämän standardin soveltamisalaan kuuluvia rahoitusvaroja tai -velkoja toiselle osapuolelle, myyjäosapuolen on sovellettava sopimukseen tätä standardia (katso kappale 3 ja liitteen A kappale AG4A).

(f) ehdollista vastiketta koskevat sopimukset liiketoimintojen yhdistämisessä (katso IFRS 3* Liiketoimintojen yhdistäminen*). Tämä poikkeus koskee vain hankkijaosapuolta.

(g) hankkijaosapuolen ja myyjän välinen sopimus liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä hankinnan kohteen ostamisesta tai myymisestä myöhempänä ajankohtana.

Kappaleiden 2(i) ja (j) numeroinniksi muutetaan 2(h) ja (i). Kappale 2(i) on lisätty FRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* seurauksena.

Kappale 3 poistetaan ja korvataan uudella kappaleella 3, sekä lisätään kappale AG4A seuraavasti:

3. Joidenkin takaussopimusten mukaan sopimuksen myyjäosapuolen edellytetään suorittavan määrätyt maksut ostajaosapuolelle syntyvän tappion korvaamiseksi, kun määrätty velallinen laiminlyö maksun velkainstrumentin alkuperäisten tai muutettujen ehtojen mukaisena eräpäivänä. Jos myyjäosapuolelle siirtyy merkittävä riski tämän vaatimuksen seurauksena, sopimus on IFRS 4:ssä määritelty vakuutussopimus (katso kappaleet 2(e) ja AG4A). Joidenkin toisten takaussopimusten mukaan edellytetään suoritettavaksi maksuja, kun tietty korko, rahoitusinstrumentin hinta, hyödykkeen hinta, valuuttakurssi, hinta- tai kurssi-indeksi, luottoluokitus tai luottoindeksi taikka muun muuttujan arvo muuttuu – ja jos kyseessä on muu kuin taloudellinen muuttuja, tämä muuttuja ei liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin. Tällaiset sopimukset kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan.

AG4A. Takaussopimusten oikeudellinen muoto voi vaihdella, ja ne voivat olla takauksia, rembursseja, luottoriskijohdannaisia tai vakuutussopimuksia. Niiden kirjanpitokäsittely ei riipu niiden oikeudellisesta muodosta. Seuraavat ovat esimerkkejä asianmukaisesta käsittelystä (katso kappaleet 2(e) ja 3):

(a) Jos sopimus ei ole IFRS 4:ssä määritelty vakuutussopimus, takauksen antaja soveltaa tätä standardia. Näin ollen sellainen takaussopimus, joka edellyttää maksujen suorittamista, kun velallisen luottoluokitus laskee alle tietyn tason, kuuluu tämän standardin soveltamisalaan.

(b) Jos takauksen antaja on ottanut takauksen vastatakseen tai pitänyt sen itsellään siirtäessään tämän standardin soveltamisalaan kuuluvia rahoitusvaroja tai -velkoja toiselle osapuolelle, takauksen antaja soveltaa tätä standardia.

(c) Jos sopimus ei ole IFRS 4:ssä määritelty vakuutussopimus, takauksen antaja soveltaa tätä standardia, ellei ole sovellettava kohtaa (b).

(d) Jos takauksen antaja on antanut takauksen tavaroiden myynnin yhteydessä, se soveltaa IAS 18:aa syntyvien tuottojen kirjausajankohdan määrittämiseen.

C6 IAS 39:n kappaleessa 9 johdannaisen määritelmässä ilmaus ”muun muuttujan” korvataan ”muun muuttujan, joka, jos se on muu kuin taloudellinen muuttuja, ei liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin”. Sama muutos tehdään IAS 39:n kappaleeseen 10. IAS 39:ään lisätään seuraava uusi kappale AG12A:

AG12A. Johdannaisen määritelmässä viitataan muihin kuin taloudellisiin muuttujiin, jotka eivät liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin. Näihin kuuluvat tietyn alueen maanjäristysvahinkoindeksi ja tietyn kaupungin lämpötilaindeksi. Sopimusosapuoleen nimenomaisesti liittyviin muihin kuin taloudellisiin muuttujiin kuuluu esimerkiksi se, että sattuu tulipalo, joka vahingoittaa tai tuhoaa kyseisen osapuolen omaisuutta tai että tulipalo ei satu. Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän käyvän arvon muutos liittyy nimenomaisesti sen omistajaan, jos käypä arvo kuvastaa tällaisten omaisuuserien markkinahintojen muutosten (taloudellinen muuttuja) lisäksi kyseisen rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän kuntoa (muu kuin taloudellinen muuttuja). Esimerkiksi jos tietyn auton jäännösarvon takaaja altistuu takauksen seurauksena auton kunnon muutoksiin liittyvälle riskille, tämän jäännösarvon muutos liittyy nimenomaisesti auton omistajaan.

C7 IAS 32:een lisätään seuraavanlainen uusi kappale 91A, ja kappaleeseen 86 sisältyvä viittaus kappaleeseen 90 laajennetaan kattamaan kappale 91A.

91A. ***Joihinkin rahoitusvaroihin ja -velkoihin sisältyy IFRS 4:ssä*** **Vakuutussopimukset** ***kuvattu oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Jos yhteisö ei pysty määrittämään tämän oikeuden käypää arvoa luotettavasti, yhteisön on annettava tieto tästä sekä esitettävä kuvaus sopimuksesta, ilmoitettava sen kirjanpitoarvo, selostettava miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti ja mikäli mahdollista, ilmoitettava se arvioiden vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti sijoittuu.***

Kappaleessa 49(e) sana ”vakuutus” *insurance policy* korvataan sanalla ”vakuutussopimus” *insurance contract*.

C8 IAS 39:n kappaleessa AG30 esitetään esimerkkejä kytketyistä johdannaisista, joiden ei katsota liittyvän läheisesti pääsopimukseen ja kappaleessa AG33 esitetään esimerkkejä kytketyistä johdannaisista, joiden katsotaan liittyvän läheisesti pääsopimukseen. Kappaleita AG30(g) ja AG33 (a), (b) ja (d) muutetaan seuraavasti lisäämällä niihin viittaukset vakuutussopimuksiin sekä lisätään kappaleeseen AG33 kohdat (g) ja (h).

AG30 (g) Pääsopimuksena olevaan velkasopimukseen tai vakuutussopimukseen kytketty osto- tai myyntioptio tai oikeus ennen eräpäivää tapahtuvaan maksuun ei liity läheisesti pääsopimukseen paitsi siinä tapauksessa, että option toteuttamishinta on kaikkina toteuttamisajankohtina jokseenkin yhtä suuri kuin pääsopimuksena olevan velkasopimuksen jaksotettu hankintameno tai pääsopimuksena olevan vakuutussopimuksen kirjanpitoarvo. Kun kyseessä on vaihdettavissa oleva vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, johon on kytketty osto- tai myyntioptio, liikkeeseenlaskija arvioi ensin, liittyykö osto- tai myyntioptio läheisesti pääsopimukseen ja vasta sitten erottaa oman pääoman komponentin IAS 32:n mukaisesti.

AG33 (a) Kytketty johdannainen, jonka kohde-etuutena on korko tai korkoindeksi ja joka voi muuttaa sen koron määrää, joka muutoin maksettaisiin tai saataisiin pääsopimuksena olevasta velkasopimuksesta tai vakuutussopimuksesta, liittyy läheisesti pääsopimukseen paitsi siinä tapauksessa, että yhdistetty sopimus on toteutettavissa siten, että sen haltija ei saisi takaisin olennaista osaa kirjanpitoon merkitystä sijoituksestaan tai siten, että kytketty johdannainen voisi vähintään kaksinkertaistaa haltijan pääsopimuksesta alun perin saaman tuottoprosentin ja voisi johtaa vähintään kaksinkertaiseen tuottoprosenttiin verrattuna sellaisen sopimuksen markkinatuottoon, jonka ehdot ovat samat kuin pääsopimuksen.

(b) Velkasopimukseen tai vakuutussopimukseen kytketty vähimmäiskorko *floor* tai enimmäiskorko *cap* liittyy läheisesti pääsopimukseen, edellyttäen että enimmäiskorko sopimuksen liikkeeseenlaskuajankohtana on vähintään yhtä suuri kuin markkinakorko tai vähimmäiskorko on enintään yhtä suuri kuin markkinakorko eikä enimmäis- tai vähimmäiskorolla ole vipuvaikutusta suhteessa pääsopimukseen. Vastaavasti omaisuuserän (esimerkiksi hyödykkeen) osto- tai myyntisopimukseen sisältyvät ehdot, jotka määräävät omaisuuserästä maksettavan tai saatavan enimmäis- ja vähimmäishinnan, liittyvät läheisesti pääsopimukseen, jos sekä enimmäis- että vähimmäishinta olisivat sopimuksen syntymisajankohtana miinusoptioita *out of the money* eikä niillä ole vipuvaikutusta.

IFRS 4

(d) Kytketty valuuttajohdannainen, jonka pääsopimuksena on vakuutussopimus tai muu kuin rahoitusinstrumentti (kuten muun kuin rahoituserän osto- tai myyntisopimus, jossa hinta ilmaistaan ulkomaanrahan määräisenä) liittyy läheisesti pääsopimukseen, jos sillä ei ole vipuvaikutusta, siihen ei sisälly optio-ominaisuutta ja sen edellyttämät maksut ilmaistaan jossakin seuraavista valuutoista:

(i) minkä tahansa tärkeän sopimusosapuolen toimintavaluutta;

(ii) valuutta, jossa kyseisen hankittavan tai toimitettavan tavaran tai palvelun hinta tavanomaisesti ilmaistaan eri puolilla maailmaa toteutuvissa kaupoissa (esimerkiksi USA:n dollari raakaöljyä koskevissa kaupoissa);

(iii) valuutta, jota käytetään yleisesti muiden kuin rahoituserien osto- ja myyntisopimuksissa siinä taloudellisessa ympäristössä, jossa liiketoimi toteutuu (esimerkiksi jokin suhteellisen vakaa ja likvidi valuutta, jota käytetään yleisesti paikallisessa kaupankäynnissä tai ulkomaankaupassa).

(g) Pääinstrumenttina olevaan rahoitusinstrumenttiin tai vakuutussopimukseen kytketty sijoitussidonnaisuus liittyy läheisesti pääinstrumenttiin tai pääsopimukseen, jos yksikköpohjaiset maksut määritetään perustuen rahasto-osuuksien tarkasteluhetken arvoon, jotka kuvastavat rahaston varojen käypiä arvoja. Sijoitussidonnaisuus on sopimusehto, jonka mukaiset maksut määritetään sisäisen tai ulkoisen sijoitusrahaston osuuksien pohjalta.

(h) Vakuutussopimukseen kytketty johdannainen liittyy läheisesti pääsopimuksena olevaan vakuutussopimukseen, jos kytketty johdannainen ja pääsopimuksena oleva vakuutussopimus ovat niin riippuvaisia toisistaan, että yhteisö ei pysty arvostamaan kytkettyä johdannaista erikseen (siis ottamatta huomioon pääsopimusta).

Muutokset muihin IFRS-standardeihin

C9 IAS 18:aan *Tuotot* tehdään seuraavat muutokset:

Kappale 6(c) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(c) vakuutussopimukset, jotka kuuluvat IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* soveltamisalaan.

C10 IAS 19:ään *Työsuhde-etuudet* lisätään seuraava alaviite kappaleeseen 7 sisältyvään ehdot täyttävän vakuutuksen määritelmään kohtaan, jossa sana ”vakuutus” esiintyy ensimmäisen kerran.

(*) Ehdot täyttävä vakuutus ei välttämättä ole IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* määritelty vakuutussopimus.

C11 IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* kappaleet 1 (b) ja 4 poistetaan ja lisätään uusi kappale 5 (e) seuraavasti:

(e) vakuutussopimukset (katso IFRS 4 *Vakuutussopimukset*). Tämä standardi koskee kuitenkin vakuutuksenantajien varauksia, ehdollisia velkoja ja ehdollisia varoja, lukuun ottamatta IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluviin vakuutussopimuksiin perustuvia velvoitteita ja oikeuksia.

Kappaleen 2 (sellaisena, joksi IAS 39 muutti sen vuonna 2003) viimeinen virke poistetaan.

C12 IAS 40:een *Sijoituskiinteistöt* (uudistettu 2003) lisätään kappaleet 32A - 32C ja 75(f)(iv), ja kappaleeseen 30 lisätään viittaus kappaleeseen 32A seuraavasti:

30. ***Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen kappaleissa 32A ja 34 mainituin poikkeuksin joko kappaleissa 33 - 55 esitetty käyvän arvon malli tai kappaleessa 56 esitetty hankintamenomalli ja sovellettava valitsemaansa periaatetta kaikkiin sijoituskiinteistöihinsä.***

Velkoihin liittyvät sijoituskiinteistöt

32A. ***Yhteisö saa:***

(a) soveltaa joko käyvän arvon mallia tai hankintamenomallia kaikkiin sijoituskiinteistöihin, jotka liittyvät velkoihin, joiden tuotto on suoraan sidottu sellaisten nimettyjen omaisuuserien käypään arvoon tai tuottoihin, joihin kyseiset sijoituskiinteistöt sisältyvät;

ja

(b) soveltaa kaikkiin muihin sijoituskiinteistöihin joko käyvän arvon mallia tai hankintamenomallia kohdan (a) mukaisesta valinnasta riippumatta.

32B. Joillakin vakuutuksenantajilla ja muilla yhteisöillä on sisäinen kiinteistörahasto, jonka liikkeeseen laskemista laskennallisista osuuksista osa on sijoittajien hallussa sijoitussidonnaisten sopimusten perusteella ja loput yhteisön hallussa. Kappaleen 32A mukaan yhteisö ei saa arvostaa rahaston hallussa olevia kiinteistöjä osaksi hankintamenoon ja osaksi käypään arvoon.

32C. Jos yhteisö päättää soveltaa eri malleja kappaleessa 32A kuvattuihin ryhmiin, sijoituskiinteistöjen myynnit eri mallien mukaan arvostettujen omaisuusryhmien välillä on kirjattava käypään arvoon ja kertynyt käyvän arvon muutos on kirjattava tulosvaikutteisesti. Jos sijoituskiinteistö näin ollen myydään ryhmästä, johon sovelletaan käyvän arvon mallia, ryhmään, johon sovelletaan hankintamenomallia, kiinteistön myyntipäivän käyvästä arvosta tulee sen oletushankintameno.

75(f)(iv) ***tulosvaikutteisesti kirjattu kertynyt käyvän arvon muutos myytäessä sijoituskiinteistö omaisuusryhmästä, johon sovelletaan hankintamenomallia, ryhmään, johon sovelletaan käyvän arvon mallia (katso kappale 32C).***

C13 IFRS 1:een *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* tehdään seuraavanlaiset muutokset:

Kappaleessa 12 viittaus kappaleisiin 13-25C muutetaan viittaukseksi kappaleisiin 13-25D.

Kappaleen 13 kohtia (g) ja (h) muutetaan ja lisätään uusi kohta (i) seuraavasti:

(g) aikaisemmin taseeseen merkittyjen rahoitusinstrumenttien luokittelu (kappale 25A);

ja

(h) osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet (kappaleet 25B ja 25C);

ja

(i) vakuutussopimukset (kappale 25D).

Kappaleen 25C jälkeen lisätään seuraavanlainen uusi otsikko ja kappale 25D.

Vakuutussopimukset

25D Ensilaatija saa soveltaa IFRS 4:ään *Vakuutussopimukset* sisältyviä siirtymäsääntöjä. IFRS 4 rajoittaa vakuutussopimuksiin sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muuttamista, ja tämä koskee myös ensilaatijan tekemiä muutoksia.

IFRS 4

Kappaletta 36A ja sitä edeltävää otsikkoa muutetaan lisäämällä viittaukset IFRS 4:ään, jolloin niistä tulee seuraavanlaiset:

Helpotus IAS 39:n ja IFRS 4:n vertailutietojen oikaisemista koskevista vaatimuksista.

36A Jos yhteisö ottaa IFRS-standardit käyttöön aikaisemmin kuin 1.1.2006, sen on esitettävä ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään vertailutiedot vähintään yhdeltä vuodelta, mutta näiden vertailutietojen ei tarvitse olla IAS 32:n, IAS 39:n ja IFRS 4:n mukaisia. Jos yhteisö esittää ensimmäisenä siirtymisvuonna vertailutiedot, jotka eivät ole IAS 32:n, IAS 39:n ja IFRS 4:n mukaisia, sen on:

(a) sovellettava vertailutiedoissa aiempaa tilinpäätösnormistoa IAS 32:n ja IAS 39:n soveltamisalaan kuuluviin rahoitusinstrumentteihin ja IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluviin vakuutussopimuksiin;

(b) annettava tästä tieto sekä ilmoitettava, millä perusteella tämä informaatio on laadittu;

ja

(c) iImoitettava, minkä luonteisia olisivat ne merkittävimmät oikaisut, jotka tekisivät informaatiosta IAS 32:n, IAS 39:n ja IFRS 4:n mukaista. Yhteisön ei tarvitse ilmaista määrällisesti näitä oikaisuja. Yhteisön on kuitenkin käsiteltävä vertailukauden päättymispäivän taseen (eli aiemman tilinpäätösnormiston mukaista vertailuinformaatiota sisältävän taseen) ja ensimmäisen IFRS-tilikauden (eli ensimmäisen IAS 32:n, IAS 39:n ja IFRS 4:n mukaista informaatiota sisältävän kauden) alkavan taseen väliset oikaisut tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista johtuvina oikaisuina ja esitettävä tilinpäätöksessä IAS 8:n kappaleissa 28(a) - (e) ja (f)(i) vaadittavat tiedot.

Kappale 28(f)(i) koskee vain vertailukauden päättymispäivän taseessa esitettäviä tietoja.

Jos yhteisö esittää vertailutiedot, jotka eivät ole IAS 32:n, IAS 39:n ja IFRS 4:n mukaisia, ”IFRS-standardeihin siirtymispäivää” koskevien viittausten on tarkoitettava yksinomaan kyseisten standardien osalta ensimmäisen IFRS-tilikauden alkua.

C14 SIC-27:ään *Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus* (sellaisena kuin se on IAS 39:n aiheuttamien muutosten jälkeen) tehdään seuraavat muutokset.

Kappale 7 muutetaan seuraavanlaiseksi:

7. Järjestelyyn liittyvät muut velvoitteet, mukaan lukien kaikki annetut takuut ja tehdyt sitoumukset ennenaikaisen päättymisen varalta, käsitellään niiden ehdoista riippuen joko IAS 37:n IAS 39:n tai IFRS 4:n mukaisesti.

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI 5

Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot

SISÄLLYS

	Sivu
Tavoite	1
Soveltamisala	2-5
Pitkäaikaisten omaisuuserien (tai luovutettavien erien ryhmien) luokitteleminen myytävänä oleviksi	6-14
Käytöstä poistamisen jälkeen romutettavat pitkäaikaiset omaisuuserät	13-14
Myytävänä oleviksi luokiteltujen pitkäaikaisten omaisuuserien (tai luovutettavien erien ryhmien) arvostaminen	15-29
Pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) arvostaminen	15-19
Arvonalentumistappioiden kirjaaminen ja peruuttaminen	20-25
Myyntiä koskevan suunnitelman muutokset	26-29
Esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	30-42
Lopetettujen toimintojen esittäminen	31-36
Jatkuviin toimintoihin liittyvät voitot tai tappiot	37
Myytävänä olevaksi luokitellun pitkäaikaisen omaisuuserän tai luovutettavien erien ryhmän esittäminen	38-40
Lisätiedot	41-42
Siirtymäsäännöt	43
Voimaantulo	44
IAS 35:n kumoaminen	45

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on määrätä myytävänä olevien omaisuuserien kirjanpitokäsittelystä ja *lopetetuista toiminnoista* tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Tämän IFRS-standardin mukaan erityisesti:

   (a) omaisuuserät, jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, on merkittävä taseeseen kirjanpitoarvoon tai sitä alempaan *myynnistä aiheutuvilla menoilla* vähennettyyn *käypään arvoon*;

   ja

   (b) omaisuuserät, jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, on esitettävä erikseen taseessa, ja lopetettujen toimintojen tulos on esitettävä erikseen tuloslaskelmassa.

IFRS 5

SOVELTAMISALA

2. Tämän IFRS-standardin mukaiset vaatimukset luokittelemisesta ja esittämisestä koskevat yhteisön kaikkia taseeseen merkittyjä *pitkäaikaisia omaisuuseriä* (*) ja kaikkia *luovutettavien erien ryhmiä*. Tämän IFRS-standardin mukaiset arvostusvaatimukset koskevat kaikkia taseeseen merkittyjä pitkäaikaisia omaisuuseriä ja luovutettavien erien ryhmiä (kuten kappaleessa 4 esitetään), lukuun ottamatta kappaleessa 5 lueteltuja omaisuuseriä, jotka on edelleen arvostettava siinä mainittujen standardien mukaisesti.

3. Omaisuuseriä, jotka on IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2003) mukaan luokiteltu pitkäaikaisiksi, ei pidä luokitella *lyhytaikaisiksi*, elleivät ne tämän IFRS-standardin mukaan täytä myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytyksiä. Omaisuuseriä, jotka kuuluvat yhteisön tavallisesti pitkäaikaisena pitämään ryhmään ja jotka on hankittu yksinomaan tarkoituksena myydä ne edelleen, ei pidä luokitella lyhytaikaisiksi, elleivät ne täytä myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytyksiä tämän IFRS-standardin mukaan.

4. Joskus yhteisö luovuttaa ryhmän omaisuuseriä – mahdollisesti yhdessä niihin välittömästi liittyvien velkojen kanssa – siten, että luovutus toteutuu yhtenä liiketoimena. Tällainen luovutettavien erien ryhmä saattaa olla *rahavirtaa tuottavien yksikköjen* ryhmä, yksittäinen rahavirtaa tuottava yksikkö tai osa rahavirtaa tuottavasta yksiköstä (**). Ryhmä voi sisältää mitä tahansa varoja ja velkoja, myös lyhytaikaisia varoja, lyhytaikaisia velkoja sekä eriä, jotka kappaleen 5 perusteella jäävät tämän IFRS-standardin mukaisten arvostusvaatimusten ulkopuolelle. Jos tämän standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan kuuluva pitkäaikainen omaisuuserä on osa luovutettavien erien ryhmää, tämän IFRS-standardin mukaiset arvostusvaatimukset koskevat koko ryhmää siten, että ryhmä arvostetaan sen kirjanpitoarvoon tai sitä alempaan myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon. Luovutettavien erien ryhmään kuuluvien yksittäisten omaisuuserien ja velkojen arvostamista koskevat vaatimukset esitetään kappaleissa 18, 19 ja 23.

5. Tämän IFRS-standardin (***) mukaiset arvostusvaatimukset eivät koske seuraavia omaisuuseriä, joihin sovelletaan luettelossa mainittuja standardeja niiden ollessa yksittäisiä omaisuuseriä tai osa luovutettavien erien ryhmää:

   (a) laskennalliset verosaamiset(IAS 12 *Tuloverot*).

   (b) työsuhde-etuuksista johtuvat omaisuuserät(IAS 19 *Työsuhde-etuudet*).

   (c) rahoitusvarat, jotka kuuluvat IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* soveltamisalaan.

   (d) pitkäaikaiset omaisuuserät, joita käsitellään kirjanpidossa IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* käyvän arvon mallin mukaisesti.

   (e) pitkäaikaiset omaisuuserät, jotka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla IAS 41:n *Maatalous* mukaisesti.

   (f) IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* määriteltyihin vakuutussopimuksiin perustuvat oikeudet.

PITKÄAIKAISTEN OMAISUUSERIEN (TAI LUOVUTETTAVIEN ERIEN RYHMIEN) LUOKITTELEMINEN MYYTÄVÄNÄ OLEVIKSI

6. **Yhteisön on luokiteltava pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) myytävänä olevaksi, jos sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään pääasiallisesti omaisuuserän myynnistä sen sijaan että se kertyisi omaisuuserän jatkuvasta käytöstä.**

(*) Jos omaisuuserät luokitellaan likvidiyteen perustuvan esittämistavan mukaisesti, pitkäaikaiset omaisuuserät sisältävät eriä joita vastaavan määrän odotetaan kertyvän yli kahdentoista kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä. Kappale 3 koskee tällaisten omaisuuserien luokittelua.

(**) Kuitenkin heti kun omaisuuserästä tai omaisuuserien ryhmästä johtuvien rahavirtojen odotetaan kertyvän pääasiassa myynnistä sen sijaan että ne kertyisivät jatkuvasta käytöstä, ne tulevat vähemmän riippuvaisiksi muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista, jolloin luovutettavien erien ryhmästä, joka on ollut osa rahavirtaa tuottavaa yksikköä, tulee erillinen rahavirtaa tuottava yksikkö.

(***) Lukuun ottamatta kappaleita 18 ja 19, joiden mukaan kyseiset omaisuuserät on arvostettava muiden sovellettavissa olevien IFRS-standardien mukaisesti.

7. Jotta näin olisi, omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) on oltava välittömästi myytävissä nykyisessä kunnossaan tällaisten omaisuuserien myynnissä yleisin ja tavanomaisin ehdoin, ja sen myynnin on oltava *erittäin todennäköinen*.

8. Jotta myynti olisi erittäin todennäköinen, asianmukaista organisaatiotasoa edustavan johdon on pitänyt sitoutua omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaan, ja yhteisön on pitänyt käynnistää ostajan löytämiseen ja suunnitelman toteuttamiseen tähtäävä toimenpideohjelma. Omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) on myös markkinoitava aktiivisesti sen myymiseksi hintaan, joka on kohtuullinen verrattuna sen tarkasteluhetken käypään arvoon. Lisäksi on voitava odottaa, että myynti on kirjattavissa toteutuneena myyntinä vuoden kuluessa luokittelun tapahtumisesta lukuun ottamatta kappaleen 9 mukaan sallittuja poikkeuksia, ja suunnitelman toteuttamiseksi tarvittavien toimenpiteiden perusteella on voitava osoittaa, että suunnitelmaan ei todennäköisesti tehdä merkittäviä muutoksia eikä sen toteuttamisesta luovuta.

9. Myynnin toteuttamisaikaa voidaan joidenkin tapahtumien tai olosuhteiden seurauksena jatkaa yhtä vuotta pitemmäksi. Vaikka myynnin toteuttamiseen tarvittavaa aikaa pidennettäisiin, tämä ei estä omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) luokittelemista myytävänä olevaksi, jos viivästys johtuu sellaisista tapahtumista tai olosuhteista, joihin yhteisöllä ei ole määräysvaltaa, ja jos on riittävästi näyttöä siitä, että yhteisö on edelleen sitoutunut omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaansa. Näin on, kun liitteessä B esitetyt kriteerit täyttyvät.

10. Myyntiliiketoimiin luetaan myös pitkäaikaisten omaisuuserien vaihdot muihin pitkäaikaisiin omaisuuseriin, kun vaihdolla on kaupallista merkitystä IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti.

11. Kun yhteisö hankkii pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) tarkoituksenaan luovuttaa se tulevaisuudessa, sen on luokiteltava kyseinen pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) myytävänä olevaksi vain siinä tapauksessa, että kappaleen 8 mukainen yhden vuoden määräaikaa koskeva vaatimus täyttyy (lukuun ottamatta kappaleen 9 mukaan sallittavia poikkeuksia) ja ne kappaleiden 7 ja 8 mukaiset ehdot, jotka eivät tuohon päivään mennessä ole täyttyneet, täyttyvät erittäin todennäköisesti lyhyen ajan (yleensä kolmen kuukauden) kuluessa hankinnasta.

12. Jos kappaleiden 7 ja 8 mukaiset ehdot täyttyvät tilinpäätöspäivän jälkeen, yhteisö ei saa julkistettavassa tilinpäätöksessään luokitella pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) myytävänä olevaksi. Silloin kun nämä edellytykset täyttyvät tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, yhteisön on kuitenkin esitettävä liitetiedoissa kappaleissa 41(a), (b) ja (d) määrättävät tiedot.

Käytöstä poistamisen jälkeen romutettavat pitkäaikaiset omaisuuserät

13. Yhteisö ei saa luokitella myytävänä olevaksi sellaista pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää), jonka se aikoo romuttaa käytöstä poistamisen jälkeen. Tämä perustuu siihen, että omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään pääasiassa sen jatkuvasta käytöstä. Jos käytöstä poistamisen jälkeen romutettava luovutettavien erien ryhmä kuitenkin täyttää kappaleiden 32(a)-(c) mukaiset ehdot, yhteisön on esitettävä luovutettavien erien ryhmän tulos ja rahavirrat lopetettuina toimintoina kappaleiden 33 ja 34 mukaisesti siitä päivästä lukien, jona sen käyttö lopetetaan. Käytöstä poistamisen jälkeen romutettaviin pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin) luetaan sellaiset pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), joita tullaan käyttämään niiden taloudellisen kokonaisvaikutusajan loppuun asti, samoin kuin pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), jotka aiotaan poistaa käytöstä sen sijaan että ne myytäisiin.

14. Yhteisö ei saa käsitellä tilapäisesti käytöstä poistettua omaisuuserää niin kuin se olisi poistettu käytöstä lopullisesti.

MYYTÄVÄNÄ OLEVIKSI LUOKITELTUJEN PITKÄAIKAISTEN OMAISUUSERIEN (TAI LUOVUTETTAVIEN ERIEN RYHMIEN) ARVOSTAMINEN

Pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) arvostaminen

15. **Yhteisön on arvostettava myytävänä olevaksi luokiteltu pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) kirjanpitoarvoon tai sitä alempaan myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon.**

IFRS 5

16. Jos äskettäin hankittu omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset (katso kappale 11), omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) arvostetaan kappaletta 15 sovellettaessa alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä kirjanpitoarvoon, joka sillä olisi, jos sitä ei olisi luokiteltu myytävänä olevaksi (esimerkiksi hankintameno), tai sitä pienempään myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon. Näin ollen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä), joka on hankittu osana liiketoimintojen yhdistämistä, on arvostettava käypään arvoon vähennettynä hankinnasta johtuvilla menoilla.

17. Kun myynnin odotetaan tapahtuvan yhtä vuotta pitemmän ajan kuluttua, yhteisön on määritettävä myynnistä aiheutuvat menot niiden nykyarvoon perustuen. Myynnistä aiheutuvien menojen nykyarvon lisäys, joka johtuu ajan kulumisesta, on esitettävä tuloslaskelmassa rahoituskuluna.

18. Omaisuuserän (tai kaikkien luovutettavien erien ryhmään kuuluvien varojen ja velkojen) kirjanpitoarvot on määritettävä niihin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti välittömästi ennen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) alkuperäistä luokittelemista myytävänä olevaksi.

19. Luovutettavien erien ryhmää myöhemmin arvostettaessa on sellaisten varojen ja velkojen kirjanpitoarvot, jotka eivät kuulu tämän IFRS-standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan mutta sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään, määritettävä uudelleen niihin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti ennen kuin määritetään luovutettavien erien ryhmän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla.

Arvonalentumistappioiden kirjaaminen ja peruuttaminen

20. Yhteisön on kirjattava arvonalentumistappio, kun omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) kirjanpitoarvo alun perin tai myöhemmin alennetaan myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyä käypää arvoa vastaavaksi, siltä osin kuin arvonalentumistappiota ei ole kirjattu kappaleen 19 mukaisesti.

21. Jos omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla myöhemmin nousee, yhteisön on kirjattava voittoa, mutta kirjattava voitto ei saa ylittää kertyneitä arvonalentumistappioita, jotka on kirjattu joko tämän IFRS-standardin mukaisesti tai aiemmin IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.

22. Jos luovutettavien erien ryhmän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla myöhemmin nousee, yhteisön on kirjattava voittoa:

    (a) siltä osin kuin sitä ei ole kirjattu kappaleen 19 mukaisesti;

    mutta

    (b) kirjattava voitto ei saa ylittää kertyneitä arvonalentumistappioita, jotka on kirjattu tämän IFRS-standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan kuuluvista pitkäaikaisista omaisuuseristä joko tämän IFRS-standardin mukaisesti tai aiemmin IAS 36:n mukaisesti.

23. Luovutettavien erien ryhmästä kirjattavan arvonalentumistappion (tai myöhemmin syntyvän voiton) on vähennettävä (tai lisättävä) IAS 36:n (uudistettu 2004) kappaleissa 104(a) ja (b) ja 122 määrätyssä kohdistamisjärjestyksessä niiden ryhmään kuuluvien pitkäaikaisten omaisuuserien kirjanpitoarvoa, jotka kuuluvat tämän IFRS-standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan.

24. Voitot tai tappiot, joita ei ole kirjattu pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntipäivään mennessä, on kirjattava sinä päivänä, jona erät kirjataan pois taseesta. Taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia sisältyy:

    (a) IAS 16:n (uudistettu 2003) kappaleisiin 67-72 aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä koskien,

    ja

    (b) IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004) kappaleisiin 112-117 aineettomia hyödykkeitä koskien.

25. Yhteisö ei saa tehdä pitkäaikaisesta omaisuuserästä poistoja (tai hankintamenon jaksotuksia) erän ollessa luokiteltuna myytävänä olevaksi tai sen ollessa osa myytävänä olevaksi luokiteltua luovutettavien erien ryhmää. Korkokulut ja muut kulut, jotka johtuvat myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään sisältyvistä veloista, on edelleen kirjattava.

Myyntiä koskevan suunnitelman muutokset

26. Jos yhteisö on luokitellut omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myytävänä olevaksi mutta kappaleiden 7-9 mukaiset ehdot eivät enää täyty, yhteisö ei enää saa luokitella omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) myytävänä olevaksi.

27. Yhteisön on arvostettava pitkäaikainen omaisuuserä, jota ei enää luokitella myytävissä olevaksi (tai joka ei enää sisälly myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään), määrään joka vastaa pienempää seuraavista:

(a) sen kirjanpitoarvo ennen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) luokittelemista myytävänä olevaksi oikaistuna poistoilla tai uudelleenarvostuksilla, jotka olisi kirjattu, jos omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) ei olisi luokiteltu myytävänä olevaksi,

ja

(b) omaisuuserästä *kerrytettävissä oleva rahamäärä* sinä päivänä, jona päätetään ettei sitä myydä. (*)

28. Oikaisu, joka on tehtävä sellaisen pitkäaikaisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon, jota ei enää luokitella myytävänä olevaksi, on sisällytettävä jatkuvien toimintojen tulokseen (**) kaudella, jonka aikana kappaleiden 7-9 mukaiset ehdot eivät enää täyty. Yhteisön on esitettävä kyseinen oikaisu siinä tuloslaskelman erässä, jota se on käyttänyt kappaleen 37 mukaan kirjattujen voittojen tai tappioiden esittämiseen, jos tällaisia on.

29. Jos yhteisö siirtää yksittäisen omaisuuserän tai velan pois myytävänä olevaksi luokitellusta luovutettavien erien ryhmästä, tähän luovutettavien erien ryhmään jäljelle jäävät myytävät omaisuuserät ja velat on edelleen arvostettava ryhmänä vain, jos ryhmä täyttää kappaleiden 7-9 mukaiset ehdot. Muutoin ne ryhmään jäljelle jäävät pitkäaikaiset omaisuuserät, jotka yksitellen tarkasteltuina täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, on arvostettava yksitellen kyseisen ajankohdan kirjanpitoarvoon tai sitä pienempään myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon. Pitkäaikaisia omaisuuseriä, jotka eivät enää täytä ehtoja, ei kappaleen 26 mukaisesti enää saa luokitella myytävänä oleviksi.

ESITTÄMISTAPA JA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

30. **Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida lopetettujen toimintojen samoin kuin pitkäaikaisten omaisuuserien (tai luovutettavien erien) luovutusten taloudellisia vaikutuksia.**

Lopetettujen toimintojen esittäminen

31. Yhteisön *osa* koostuu toiminnoista ja rahavirroista, jotka ovat selvästi erotettavissa yhteisön muista osista toiminnallisesti ja taloudellista raportointia varten. Yhteisön osa on toisin sanoen ollut rahavirtaa tuottava yksikkö tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmä, kun se on ollut toiminnassa.

32. Lopetettu toiminto on yhteisön osa, josta on luovuttu tai joka on luokiteltu myytävänä olevaksi ja joka:

(a) edustaa erillistä keskeistä liiketoiminta-aluetta tai maantieteellistä toiminta-aluetta,

(*) Jos pitkäaikainen omaisuuserä on osa rahavirtaa tuottavaa yksikköä, sen kerrytettävissä oleva rahamäärä on kirjanpitoarvo, joka olisi merkitty taseeseen sen jälkeen kun kyseisestä rahavirtaa tuottavasta yksiköstä johtuva IAS 36:n mukainen arvonalentumistappio on kohdistettu.

(**) Ellei kyseinen omaisuuserä ole aineellinen käyttöomaisuushyödyke tai aineeton hyödyke, joka on uudelleenarvostettu IAS 16:n tai IAS 38:n mukaisesti ennen luokittelua myytävänä olevaksi, jolloin oikaisua on käsiteltävä uudelleenarvostuksesta johtuvana lisäyksenä tai vähennyksenä.

IFRS 5

(b) on osa yhtä koordinoitua suunnitelmaa, joka koskee luopumista erillisestä keskeisestä liiketoiminta-alueesta tai maantieteellisestä toiminta-alueesta,

tai

(c) on tytäryritys, joka on hankittu yksinomaan tarkoituksena myydä se edelleen.

33. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) seuraavien erien yhteismäärä yhtenä eränä tuloslaskelmassa:

(i) lopetettujen toimintojen voitto tai tappio verojen jälkeen;

ja

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

(b) tarkemmat tiedot kohdassa (a) tarkoitetusta määrästä:

(i) lopetettujen toimintojen tuotot, kulut ja voitto tai tappio ennen veroja;

(ii) kyseiseen erään liittyvät tuloverot IAS 12:n kappaleen 81(h) edellyttämällä tavalla;

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

ja

(iv) kyseiseen erään liittyvät tuloverot IAS 12:n kappaleen 81(h) edellyttämällä tavalla.

Nämä tiedot voidaan esittää joko liitetiedoissa tai tuloslaskelmassa. Jos ne esitetään tuloslaskelmassa, ne on esitettävä osassa, joka yksilöidään lopetettuja toimintoja koskevaksi, toisin sanoen erotettuina jatkuvista toiminnoista. Tietoja ei tarvitse esittää luovutettavien erien ryhmistä, jotka ovat äskettäin hankittuja tytäryrityksiä ja täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset hankinta-ajankohtana (katso kappale 11):

(c) lopetettujen toimintojen liiketoiminnasta, investoinneista ja rahoituksesta johtuvat nettorahavirrat. Nämä tiedot voidaan esittää joko liitetiedoissa tai tilinpäätöslaskelmissa. Näitä tietoja ei tarvitse esittää luovutettavien erien ryhmistä, jotka ovat äskettäin hankittuja tytäryrityksiä ja täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset hankinta-ajankohtana (katso kappale 11).

34. Yhteisön on esitettävä kappaleen 33 mukaiset, aikaisempia tilinpäätöksessä esitettäviä kausia koskevat tiedot uudelleen siten, että esitettävät tiedot koskevat kaikkia toimintoja, jotka on lopetettu viimeisimmän esitettävän kauden päättymispäivään mennessä.

35. Aikaisemmin lopetettuina toimintoina esitettyihin määriin tarkasteltavana olevalla kaudella tehdyt oikaisut, jotka välittömästi liittyvät aikaisemmalla kaudella toteutuneeseen lopetetun toiminnon luovutukseen, on esitettävä omana eränään lopetettujen toimintojen yhteydessä. Tällaisten oikaisujen luonne ja määrä on ilmoitettava. Esimerkkejä tilanteista, joissa tällaisia oikaisuja voi syntyä:

(a) luovutusliiketoimen ehdoista johtuneiden epävarmuustekijöiden poistuminen, esimerkiksi ostohintaa koskevien oikaisujen varmistuminen ja ostajan kanssa syntyneiden vahingonkorvauskysymysten ratkaiseminen.

(b) sellaisten epävarmuustekijöiden poistuminen, jotka johtuvat yhteisön osan luovutusta edeltäneestä toiminnasta, esimerkiksi ympäristövelvoitteet ja tuotetakuuvelvoitteet, jotka myyjä on pitänyt itsellään.

(c) työsuhde-etuuksia koskevaan järjestelyyn liittyvien velvoitteiden täyttäminen, jos tämä velvoitteiden täyttäminen liittyy välittömästi luovutusliiketoimeen.

36. Jos yhteisö ei enää luokittele tiettyä osaa yhteisöstä myytävänä olevaksi, aiemmin kappaleiden 33-35 mukaisesti lopetettuna toimintona esitetty kyseisen osan toiminnan tulos on siirrettävä jatkuviin toimintoihin kaikilla esitettävillä kausilla. Aikaisempia kausia koskevien määrien esittämistavan muutoksesta on annettava tilinpäätöksessä tieto.

Jatkuviin toimintoihin liittyvät voitot tai tappiot

37. Voitot tai tappiot sellaisen myytävänä olevaksi luokitellun pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) arvostamisesta, joka ei vastaa lopetettavan toiminnon määritelmää, on sisällytettävä jatkuvien toimintojen voittoon tai tappioon.

Myytävänä olevaksi luokitellun pitkäaikaisen omaisuuserän tai luovutettavien erien ryhmän esittäminen

38. Yhteisön on esitettävä myytävänä olevaksi luokiteltu pitkäaikainen omaisuuserä ja myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään kuuluvat omaisuuserät taseessa erillään muista omaisuuseristä. Myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään sisältyvät velat on esitettävä taseessa erillään muista veloista. Näitä varoja ja velkoja ei saa netottaa keskenään ja esittää yhtenä lukuna. Myytävänä oleviksi luokiteltujen omaisuuserien ja velkojen pääryhmät on esitettävä erikseen joko taseessa tai liitetiedoissa lukuun ottamatta kappaleessa 39 sallittuja poikkeuksia. Yhteisön on esitettävä erikseen suoraan omaan pääomaan kirjatut kertyneet tuotot ja kulut, jotka liittyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun pitkäaikaiseen omaisuuserään (tai luovutettavien erien ryhmään).

39. Jos luovutettavien erien ryhmä on äskettäin hankittu tytäryritys, joka täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset hankinta-ajankohtana (katso kappale 11), omaisuuserien ja velkojen pääryhmien esittämistä ei edellytetä.

40. Yhteisö ei saa muuttaa myytävänä olevaksi luokiteltujen omaisuuserien tai myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään kuuluvien varojen ja velkojen esittämispaikkaa tai esittämistapaa aikaisempien kausien taseissa viimeisimmän esitettävän kauden mukaiseksi.

Lisätiedot

41. Yhteisön on esitettävä seuraava informaatio liitetiedoissa sillä kaudella, jonka aikana pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) on joko luokiteltu myytävänä olevaksi tai myyty:

(a) kuvaus pitkäaikaisesta omaisuuserästä (tai luovutettavien erien ryhmästä);

(b) kuvaus tosiasioista ja olosuhteista, jotka liittyvät myyntiin tai johtavat odotettavissa olevaan luovutukseen, sekä tämän luovutuksen odotettu toteutumistapa ja -aika.

(c) kappaleiden 20-22 mukaisesti kirjatut voitot tai tappiot sekä tuloslaskelman erä, johon nämä voitot tai tappiot sisältyvät, ellei niitä esitetä tuloslaskelmassa omana eränään;

IFRS 5

(d) segmentti, johon sisältyvänä pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) esitetään IAS 14:n *Segmenttiraportointi* mukaan, jos tätä sovelletaan.

42. Jos on sovellettava kappaletta 26 tai 29, yhteisön on sen kauden tilinpäätöksessä, jonka aikana päätetään pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevan suunnitelman muutoksesta, esitettävä kuvaus päätökseen johtaneista seikoista ja olosuhteista sekä päätöksen vaikutuksesta toiminnan tulokseen kyseisellä kaudella ja aikaisemmilla tilinpäätöksessä esitettävillä kausilla.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

43. Tätä IFRS-standardia on sovellettava ei-takautuvasti pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin), jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, sekä toimintoihin, jotka täyttävät lopetetuksi toiminnoksi luokittelemisen edellytykset tämän IFRS-standardin voimaantulopäivän jälkeen. Yhteisö saa soveltaa tämän IFRS-standardin vaatimuksia kaikkiin pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin), jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, sekä toimintoihin, jotka täyttävät lopetetuksi toiminnoksi luokittelemisen edellytykset mistä tahansa päivästä lähtien ennen tämän IFRS-standardin voimaantulopäivää, kunhan arvostukset ja muu tämän IFRS-standardin noudattamiseksi tarvittava informaatio on saatu ajankohtana, jolloin nämä edellytykset ovat alun perin täyttyneet.

VOIMAANTULO

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

IAS 35:N KUMOAMINEN

45. Tämä IFRS-standardi korvaa IAS 35:n *Lopetettavat toiminnot*.

LIITE A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa tätä IFRS-standardia.

rahavirtaa tuottava yksikkö Pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista.

yhteisön osa Toiminnot ja rahavirrat, jotka ovat selvästi erotettavissa yhteisön muista osista toiminnallisesti ja taloudellista raportointia varten.

myynnistä aiheutuvat menot Lisämenot, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän (tai **luovutettavien erien ryhmän**) luovuttamisesta, lukuun ottamatta rahoitusmenoja ja tuloveroja.

lyhytaikainen omaisuuserä Omaisuuserä, joka täyttää minkä tahansa seuraavista ehdoista:

(a) se odotetaan realisoitavan tai on tarkoitettu myytäväksi tai kulutettavaksi yhteisön tavanomaisen toimintasyklin aikana;

(b) sitä pidetään ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa;

(c) se odotetaan realisoitavan kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä;

tai

(d) se on rahavaroihin kuuluva omaisuuserä, paitsi jos se ei rajoituksista johtuen ole vaihdettavissa tai käytettävissä velan maksamiseen vähintään kahdentoista kuukauden aikana tilinpäätöspäivän jälkeen.

lopetettu toiminto **yhteisön osa**, josta on luovuttu tai joka on luokiteltu myytävänä olevaksi ja joka:

(a) edustaa erillistä keskeistä liiketoiminta-aluetta tai maantieteellistä toiminta-aluetta,

(b) on osa yhtä koordinoitua suunnitelmaa, joka koskee luopumista erillisestä keskeisestä liiketoiminta-alueesta tai maantieteellisestä toiminta-alueesta;

tai

(c) on tytäryritys, joka on hankittu yksinomaan tarkoituksena myydä se edelleen.

luovutettavien erien ryhmä Ryhmä omaisuuseriä, joista aiotaan luopua yhtenä kokonaisuutena joko myymällä ne tai luopumalla niistä muulla tavoin siten, että luovutus tapahtuu yhtenä liiketoimena, sekä kyseisiin omaisuuseriin välittömästi liittyvät velat, jotka tullaan kyseisen liiketoimen yhteydessä siirtämään toiselle osapuolelle. Ryhmä sisältää liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun liikearvon, jos ryhmä on sellainen **rahavirtaa tuottava yksikkö**, jolle on kohdistettu liikearvoa IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* (uudistettu 2004) kappaleisiin 80-87 sisältyvien vaatimusten mukaisesti, tai jos se on tällaiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön sisältyvä toiminto.

käypä arvo Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

kiinteäehtoinen ostositoumus Lähipiiriin kuulumattoman osapuolen kanssa tehty molempia osapuolia sitova ja yleensä laillisesti toimeenpantavissa oleva sopimus, jossa (a) määrätään liiketoimen kaikki merkittävät ehdot, kuten hinta ja ajankohta ja (b) määrätään riittävän suuri sanktio, niin että sopimuksen toteuttaminen on **erittäin todennäköistä**.

IFRS 5

erittäin todennäköinen	Merkittävästi todennäköisempi kuin **todennäköinen.**
pitkäaikainen omaisuuserä	Omaisuuserä, joka ei vastaa **lyhytaikaisen omaisuuserän** määritelmää.
todennäköinen	Toteutuminen on todennäköisempää kuin toteutumatta jääminen.
kerrytettävissä oleva rahamäärä	Omaisuuserän **käypä arvo** vähennettynä **myynnistä aiheutuvilla menoilla** tai sitä suurempi **käyttöarvo.**
käyttöarvo	Niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvo, joiden odotetaan kertyvän omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.

LIITE B

Soveltamista koskevat lisäohjeet

Tämä liite on kiinteä osa tätä IFRS-standardia.

MYYNNIN TOTEUTTAMISEEN TARVITTAVAN AJAN PIDENTÄMINEN

B1 Kuten kappaleessa 9 todetaan, myynnin toteuttamiseen tarvittavan ajan pidentäminen ei estä omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) luokittelemista myytävissä olevaksi, jos viivästys johtuu sellaisista tapahtumista tai olosuhteista, joihin yhteisöllä ei ole määräysvaltaa, ja jos on riittävästi näyttöä siitä, että yhteisö on edelleen sitoutunut omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaansa. Kappaleen 8 edellyttämää yhden vuoden määräaikaa koskevan poikkeuksen on siis oltava voimassa seuraavanlaisissa tilanteissa, joista tällaiset tapahtumat tai olosuhteet johtuvat:

(a) päivänä, jona yhteisö sitoutuu pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaan, se voi kohtuudella odottaa toisten osapuolten (ei ostajan) asettavan omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) siirrolle sellaisia ehtoja, jotka pidentävät myynnin toteuttamiseen tarvittavaa aikaa, ja:

(i) näiden ehtojen edellyttämiä toimenpiteitä ei pystytä aloittamaan ennen kuin on saatu *kiinteäehtoinen ostositoumus*,

ja

(ii) kiinteäehtoisen ostositoumuksen saaminen yhden vuoden kuluessa on erittäin todennäköistä.

(b) yhteisö saa kiinteäehtoisen ostositoumuksen, ja sen seurauksena ostaja tai muut osapuolet asettavat aiemmin myytävänä olevaksi luokitellun pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) siirrolle odottamattomia ehtoja, jotka pidentävät myynnin toteuttamiseen tarvittavaa aikaa, ja:

(i) näiden ehtojen edellyttämiin toimenpiteisiin on ryhdytty oikea-aikaisesti,

ja

(ii) viivästystä aiheuttavien tekijöiden odotetaan ratkeavan suotuisalla tavalla.

(c) alkuperäisen yhden vuoden ajanjakson kuluessa ilmenee epätodennäköisinä pidettyjä olosuhteita, joiden seurauksena aiemmin myytävänä olevaksi luokiteltua pitkäaikaista omaisuuserää ei ole myyty kyseisen kauden loppuun mennessä, ja:

(i) yhteisö on alkuperäisen yhden vuoden ajanjakson kuluessa ryhtynyt olosuhteiden muutoksen edellyttämiin toimenpiteisiin,

(ii) pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) markkinoidaan aktiivisesti hintaan, joka on kohtuullinen olosuhteiden muutokset huomioon ottaen,

ja

(iii) kappaleiden 7 ja 8 mukaiset ehdot täyttyvät.

LIITE C

Muutokset muihin IFRS-standardeihin

Tämän liitteen sisältämiä muutoksia on sovellettava 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

C1 IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2003) tehdään seuraavat muutokset:

Kappale 68 muutetaan seuraavanlaiseksi:

68. ***Taseen on sisällettävä vähintään seuraavat erät, jollei niitä esitetä kappaleen 68A mukaisesti:***

(a) …

Lisätään seuraavanlainen kappale 68A:

68A. ***Taseen on lisäksi sisällettävä seuraavat erät:***

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

ja

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

Kappale 81 muutetaan seuraavanlaiseksi:

81. ***Tuloslaskelman on sisällettävä vähintään seuraavat erät kaudelta:***

…

(d) välittömät verot;

(e) seuraavien erien yhteismäärä yhtenä eränä: (i) lopetettujen toimintojen voitto tai tappio verojen jälkeen, ja (ii) verojen jälkeiset voitot tai tappiot, jotka on kirjattu lopetetun toiminnon muodostavien omaisuuserien tai luovutettavien erien ryhmän (tai ryhmien) arvostamisesta myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon tai niiden luovuttamisesta;

ja

(f) voitto tai tappio.

Kappale 87(e) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(e) lopetetut toiminnot;

C2 IAS 10:n *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* kappaleen 22 kohdat (b) ja (c) muutetaan seuraavanlaisiksi:

(b) toiminnon lopettamista koskevasta suunnitelmasta tiedottaminen;

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

C3 IAS 14:ään *Segmenttiraportointi* tehdään seuraavat muutokset:

Kappale 52 muutetaan seuraavanlaiseksi:

52. ***Yhteisön on esitettävä kunkin raportoitavan segmentin tulos siten, että jatkuvan toiminnan tulos ja lopetettujen toimintojen tulos esitetään erikseen.***

Lisätään seuraavanlainen kappale 52A:

52A. ***Yhteisön on oikaistava aikaisempien tilinpäätöksessä esitettävien kausien segmenttikohtaisia tuloksia siten, että kappaleen 33 mukaiset lopetettuja toimintoja koskevat tiedot koskevat kaikkia toimintoja, jotka on luokiteltu lopetetuiksi viimeisimmän esitettävän kauden päättymispäivänä.***

Kappale 67 muutetaan seuraavanlaiseksi:

67. ***Yhteisön on esitettävä raportoitavista segmenteistä annettavien tietojen ja konsernitilinpäätökseen tai yhteisön tilinpäätökseen sisältyvien kokonaistietojen välinen täsmäytyslaskelma. Esitettävässä laskelmassa yhteisön on täsmäytettävä segmenttien tuotot yhteisön ulkopuolisilta asiakkailta saamien tuottojen kanssa (siten, että esitetään erikseen sellaiset yhteisön ulkopuolisilta asiakkailta saamat tuotot, jotka eivät sisälly mihinkään segmenttiin), segmenttien jatkuvien toimintojen tulokset on täsmäytettävä yhteisön vertailukelpoisen liiketoiminnan tuloksen kanssa, segmenttien lopetettujen toimintojen tulokset on täsmäytettävä yhteisön lopetettujen toimintojen tuloksen kanssa, segmenttien varat on täsmäytettävä…***

C4 IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* vuonna 2003 uudistettuun versioon tehdään seuraavat muutokset:

Kappale 3 muutetaan seuraavanlaiseksi:

3. Tämä standardi ei koske:

(a) aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti;

(b) biologisia hyödykkeitä…;

tai

(c) mineraaleihin liittyviä oikeuksia…

Tämä standardi koskee kuitenkin aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, joita käytetään kohdissa (b) ja (c) tarkoitettujen hyödykkeiden kehittämiseen tai ylläpitoon.

Kappale 55 muutetaan seuraavanlaiseksi:

55. …Poistojen tekeminen hyödykkeestä lopetetaan aikaisempana seuraavista ajankohdista: päivä, jona hyödyke luokitellaan myytävänä olevaksi (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti, ja päivä, jona hyödyke kirjataan pois taseesta. Poistojen tekeminen ei näin ollen lakkaa, kun hyödyke on käyttämättömänä tai poistettu aktiivisesta käytöstä, ellei hyödykettä ole poistettu loppuun. Käyttöön…

IFRS 5

Kappale 73(e) (ii) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(ii) hyödykkeet, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

Kappale 79 (c) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(c) sellaisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo, jotka on poistettu aktiivisesta käytöstä ja joita ei ole luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n mukaisesti;

C5 IAS 17:n *Vuokrasopimukset* vuonna 2003 uudistettuun versioon lisätään seuraavanlainen kappale 41A.

41A. Rahoitusleasingsopimuksen kohteena olevaa hyödykettä, joka on luokiteltu myytävänä olevaksi (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti, on käsiteltävä kirjanpidossa kyseisen IFRS-standardin mukaisesti.

C6 IAS 27:ään *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* tehdään seuraavat muutokset.

Kappale 12 muutetaan seuraavanlaiseksi:

12. ***Konsernitilinpäätöksen on sisällettävä emoyrityksen kaikki tytäryritykset.(*)***

Kappaleeseen 12 lisätään seuraava alaviite:

(*) Jos tytäryritys hankinta-ajankohtana täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetettavat toiminnot* mukaan, sitä on käsiteltävä kirjanpidossa kyseisen standardin mukaisesti.

Kappaleet 16 - 18 poistetaan.

Kappale 37 muutetaan seuraavanlaiseksi:

37. ***Sijoituksia tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin, joita ei ole luokiteltu myytävänä oleviksi (ja jotka eivät sisälly myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti, on käsiteltävä erillistilinpäätöstä laadittaessa joko:***

(a) hankintamenoon perustuen, tai

(b) IAS 39:n mukaisesti.

Jokaiseen sijoitusten ryhmään on sovellettava samaa kirjanpitokäsittelyä. Sijoituksia tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti, on käsiteltävä kirjanpidossa kyseisen IFRS-standardin mukaisesti.

Kappale 39 muutetaan seuraavanlaiseksi:

39. ***Jos sijoituksia yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin käsitellään konsernitilinpäätöksessä IAS 39:n mukaisesti, niitä on käsiteltävä samalla tavalla myös sijoittajayrityksen erillistilinpäätöksessä.***

Kappaleen 40 kohdat (a) ja (b) poistetaan.

C7 IAS 28:aan *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* tehdään seuraavat muutokset.

Kappale 13 muutetaan seuraavanlaiseksi:

13. ***Sijoitus osakkuusyritykseen on käsiteltävä pääomaosuusmenetelmällä paitsi silloin, kun:***

(a) sijoitus on luokiteltu myytävänä olevaksi IFRS 5:n* Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot *mukaisesti;

(b) …

Kappale 14 muutetaan seuraavanlaiseksi:

14. ***Kappaleessa 13(a) kuvatut sijoitukset on käsiteltävä kirjanpidossa IFRS 5:n mukaisesti.***

Kappaletta 15 muutetaan siten, että kappale on seuraavanlainen, kun viittaus IAS 22:een *Yritysten yhteenliittymät* on poistettu IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* seurauksena:

15. Silloin kun osakkuusyritykseen tehty sijoitus, joka on aikaisemmin luokiteltu myytävänä olevaksi, ei enää täytä tällaisen luokittelun edellytyksiä, siihen on sovellettava pääomaosuusmenetelmää siitä päivästä alkaen, jona se on luokiteltu myytävänä olevaksi. Aikaisempien kausien tilinpäätökset on vastaavasti oikaistava siitä kaudesta lähtien, jolloin sijoitus on luokiteltu myytävänä olevaksi.

Kappale 16 poistetaan.

Kappale 38 muutetaan seuraavanlaiseksi:

38. ***…esitettävä erikseen. Sijoittajayrityksen osuus tällaisten osakkuusyritysten lopetetuista toiminnoista on myös esitettävä erikseen.***

C8 IAS 31:een *Osuudet yhteisyrityksissä* tehdään seuraavat muutokset:

Kappale 2(a) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(a) osuus on luokiteltu myytävänä olevaksi IFRS 5:n* Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot *mukaisesti;

Kappale 42 muutetaan seuraavanlaiseksi:

42. ***Osuuksia yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n mukaisesti, on käsiteltävä kirjanpidossa kyseisen IFRS-standardin mukaisesti.***

Kappaletta 43 muutetaan siten, että kappale on seuraavanlainen, kun viittaus IAS 22:een *Yritysten yhteenliittymät* on poistettu IFRS 3:n seurauksena:

43. Silloin kun yhteisyritysosuus, joka on aikaisemmin luokiteltu myytävänä olevaksi, ei enää täytä tällaisen luokittelun edellytyksiä, siihen on sovellettava suhteellista yhdistelyä tai pääomaosuusmenetelmää siitä päivästä alkaen, jona se on luokiteltu myytävänä olevaksi. Aikaisempien kausien tilinpäätökset on vastaavasti oikaistava siitä kaudesta lähtien, jolloin osuus on luokiteltu myytävänä olevaksi.

Kappale 44 poistetaan.

IFRS 5

C9 IAS 36:een *Omaisuuserien arvon alentuminen* (julkaistu 1998) tehdään seuraavat muutokset.

Kappale 1 muutetaan seuraavanlaiseksi:

1. ***Tätä standardia on sovellettava kaikkien omaisuuserien arvon alentumisen kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta seuraavia:***

   (a) …

   (f) … (katso IAS 40* Sijoituskiinteistöt*);

   (g) … (katso IAS 41* Maatalous*);

   ja

   (h) pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n* Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetettavat toiminnot *mukaisesti.

Kappale 2 muutetaan seuraavanlaiseksi:

2. Tämä standardi ei koske vaihto-omaisuutta, pitkäaikaishankkeista johtuvia omaisuuseriä, laskennallisia verosaamisia, työsuhde-etuuksista johtuvia omaisuuseriä eikä myytävänä olevaksi luokiteltuja (tai myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään kuuluvia) omaisuuseriä, koska näiden omaisuuserien kirjaamista ja arvostamista koskevat yksityiskohtaiset vaatimukset jo sisältyvät kyseisiin omaisuuseriin sovellettaviin voimassa oleviin standardeihin.

Rahavirtaa tuottavan yksikön määritelmä kappaleessa 5 muutetaan seuraavanlaiseksi:

Rahavirtaa tuottava yksikkö on pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista.

Kappaleen 9 kohdan (f) viimeiseen virkkeeseen lisätään seuraava alaviite:

(*) Kun omaisuuserä täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään), se jää IAS 36:n soveltamisalan ulkopuolelle ja sitä käsitellään IFRS 5:n mukaisesti.

C10 IAS 36:een *Omaisuuserien arvon alentuminen* (julkaistu 2004) tehdään seuraavat muutokset.

Kaikki viittaukset ”nettomyyntihintaan” korvataan viittauksilla ”käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla”.

Kappale 2 muutetaan seuraavanlaiseksi:

2. ***Tätä standardia on sovellettava kaikkien omaisuuserien arvon alentumisen kirjanpitokäsittelyn lukuun ottamatta seuraavia:***

   (a) …

   (i) pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n* Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetettavat toiminnot *mukaisesti.

Kappale 3 muutetaan seuraavanlaiseksi:

3. Tämä standardi ei koske vaihto-omaisuutta, pitkäaikaishankkeista johtuvia omaisuuseriä, laskennallisia verosaamisia, työsuhde-etuuksista johtuvia omaisuuseriä eikä myytävänä olevaksi luokiteltuja (tai myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään kuuluvia) omaisuuseriä, koska näiden omaisuuserien kirjaamista ja arvostamista koskevat vaatimukset sisältyvät kyseisiin omaisuuseriin sovellettaviin voimassa oleviin standardeihin.

Rahavirtaa tuottavan yksikön määritelmä kappaleessa 6 muutetaan seuraavanlaiseksi:

Rahavirtaa tuottava yksikkö on pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista.

Kappaleen 12 kohdan (f) viimeiseen virkkeeseen lisätään seuraava alaviite:

(*) Kun omaisuuserä täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään), se jää tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle ja sitä käsitellään IFRS 5:n mukaisesti.

C11 IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* kappale 9 muutetaan seuraavanlaiseksi:

9. Tämä standardi koskee uudelleenjärjestelyjä (lopetettavat toiminnot mukaan lukien). Silloin kun uudelleenjärjestely vastaa lopetetun toiminnon määritelmää, IFRS 5 *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* saattaa edellyttää lisätietojen esittämistä.

C12 IAS 38:een *Omaisuuserien arvon alentuminen* (julkaistu 1998 (*)) tehdään seuraavat muutokset.

Kappale 2 muutetaan seuraavanlaiseksi:

2. Tämä standardi ei koske esimerkiksi seuraavia eriä:

(a) …

(e) …;

(f) …; ja arvostaminen);

ja

(g) pitkäaikaiset aineettomat hyödykkeet, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti.

Kappale 79 muutetaan seuraavanlaiseksi:

79. ***…Poistojen tekeminen on lopetettava aikaisempana seuraavista ajankohdista: päivä, jona hyödyke luokitellaan myytävänä olevaksi (tai sisällytetään myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n* Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot *mukaisesti, ja päivä, jona hyödyke kirjataan pois taseesta.***

Kappale 106 muutetaan seuraavanlaiseksi:

106. Poistojen tekemistä ei lopeteta, kun aineeton hyödyke ei enää ole käytössä, ellei hyödykettä ole poistettu loppuun tai luokiteltu myytävänä olevaksi (tai sisällytetty myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti.

(*) Muuttunut IAS 16:n seurauksena vuonna 2003.

IFRS 5

Kappale 107(e) (ii) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(ii) hyödykkeet, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

C13 IAS 38:een *Aineettomat hyödykkeet* (julkaistu 2004) tehdään seuraavat muutokset.

Kappale 3 muutetaan seuraavanlaiseksi:

3. …Tämä standardi ei koske esimerkiksi seuraavia eriä:

(a) …

(h) pitkäaikaiset aineettomat hyödykkeet, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti.

Kappale 97 muutetaan seuraavanlaiseksi:

97. ***…Poistojen tekeminen on lopetettava aikaisempana seuraavista ajankohdista: päivä, jona hyödyke luokitellaan myytävänä olevaksi (tai sisällytetään myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n* Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot *mukaisesti, ja päivä, jona hyödyke kirjataan pois taseesta…***

Kappale 117 muutetaan seuraavanlaiseksi:

117. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on rajallinen, poistojen tekemistä ei lopeteta, kun aineellinen hyödyke ei enää ole käytössä, ellei hyödykettä ole poistettu loppuun tai luokiteltu myytävänä olevaksi (tai sisällytetty myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti.

Kappale 118(e) (ii) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(ii) hyödykkeet, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

C14 IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* vuonna 2003 uudistettuun versioon tehdään seuraavat muutokset.

Kappale 9(a) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(a) kiinteistöt, joka on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa…

Kappale 56 muutetaan seuraavanlaiseksi:

56. ***Jos yhteisö valitsee hankintamenomallin, sen on arvostettava kaikki sijoituskiinteistönsä alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tätä mallia koskevien IAS 16:n sisältämien vaatimusten mukaisesti lukuun ottamatta kiinteistöjä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n* Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot *mukaisesti. Sijoituskiinteistöt, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) on arvostettava IFRS 5:n mukaisesti.***

Kappale 76 (c) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(c) omaisuuserät, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

Kappale 79(d)(iii) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(iii) omaisuuserät, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

C15 IAS 41:een *Maatalous* tehdään seuraavat muutokset.

Kappale 30 muutetaan seuraavanlaiseksi:

30. ***Lähtökohtaisesti oletetaan, että biologisen hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Tämä oletamus on kuitenkin kumottavissa, mutta vain alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä, jos biologiselle hyödykkeelle ei ole saatavissa markkinoilla määräytyviä hintoja tai arvoja ja jos käypää arvoa koskevien vaihtoehtoisten arvioiden katsotaan olevan kyseisen hyödykkeen osalta selvästi epäluotettavia. Tällöin biologinen hyödyke on arvostettava kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon. Heti kun tällaisen biologisen hyödykkeen käypä arvo pystytään määrittämään luotettavasti, yhteisön on arvostettava se käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla. Kun pitkäaikainen biologinen hyödyke täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n* Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot *mukaisesti, käyvän arvon oletetaan olevan määritettävissä luotettavasti.***

Kappale 50 (c) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(c) myynneistä johtuvat vähennykset sekä biologiset hyödykkeet, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti;

C16 IFRS 1:een *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* tehdään seuraavanlaiset muutokset.

Kappale 12(b) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(b) kappaleissa 26-34B kielletään joidenkin muihin IFRS-standardeihin sisältyvien kohtien takautuva soveltaminen.

Kappale 26 muutetaan seuraavanlaiseksi:

26. Tämä IFRS-standardi kieltää tiettyjen muihin IFRS-standardeihin sisältyvien kohtien takautuvan soveltamisen, ja nämä kohdat liittyvät:

(a) …

(b) suojauslaskentaan (kappaleet 28-30);

(c) arvioihin (kappaleet 31-34);

ja

(d) myytävänä oleviksi luokiteltuja omaisuuseriä ja lopetettuja toimintoja.

Lisätään seuraavanlainen kappale 34A:

34A. IFRS 5:n mukaan sitä on sovellettava ei-takautuvasti pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin), jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, sekä toimintoihin, jotka täyttävät lopetetuksi toiminnoksi luokittelemisen edellytykset kyseisen IFRS-standardin voimaantulopäivän jälkeen. Yhteisö saa IFRS 5:n mukaan soveltaa kyseisen IFRS-standardin vaatimuksia kaikkiin pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin), jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, sekä toimintoihin, jotka täyttävät lopetetuksi toiminnoksi luokittelemisen edellytykset mistä tahansa päivästä lähtien ennen kyseisen IFRS-standardin voimaantulopäivää, kunhan arvostukset ja muu tämän IFRS-standardin noudattamiseksi tarvittava informaatio on saatu ajankohtana, jolloin kyseiset edellytykset ovat alun perin täyttyneet.

IFRS 5

Lisätään seuraavanlainen kappale 34B:

34B. Jos yhteisön siirtymispäivä IFRS-standardeihin on aikaisemmin kuin 1.1.2005, sen on sovellettava IFRS 5:n siirtymäsääntöjä. Jos yhteisön siirtymispäivän IFRS-standardeihin on 1.1.2005 tai sen jälkeen, sen on sovellettava IFRS 5:tä ei-takautuvasti.

C17 IFRS 3:een *Liiketoimintojen yhdistäminen* tehdään seuraavat muutokset:

Kappale 36 muutetaan seuraavanlaiseksi:

36. **Hankkijaosapuolen on kohdistettava liiketoimintojen yhdistämisen hankintameno hankinnan toteutumisajankohtana niille hankinnan kohteen yksilöitävissä oleville varoille, veloille ja ehdollisille veloille, jotka täyttävät kappaleen 37 mukaiset kirjaamisedellytykset, kirjaamalla ne kyseisen päivän käypiin arvoihin, lukuun ottamatta sellaisia pitkäaikaisia omaisuuseriä (tai luovutettavien erien ryhmiä), jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti – nämä on kirjattava käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Määrä, jolla…**

Kappaleen 75 kohdat (b) ja (d) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(b) kauden aikana kirjatun uuden liikearvon lukuun ottamatta sellaiseen luovutettavien erien ryhmään sisältyvää liikearvoa, joka on hankinta-ajankohtana luokiteltavissa myytävänä olevaksi IFRS 5:n mukaisten kriteerien perusteella;

(d) liikearvo, joka sisältyy IFRS 5:n mukaan myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään, ja liikearvo, joka on kirjattu pois taseesta kauden aikana ilman että se on aikaisemmin sisältynyt myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään.

C18 31.3.2004 sovellettavissa olevissa IFRS-standardeissa, mukaan lukien IAS-standardit ja tulkinnat, muutetaan viittaukset ”lopetettaviin toimintoihin” viittauksiksi ”lopetettuihin toimintoihin”.

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI 36

Omaisuuserien arvon alentuminen

SISÄLLYS

	Sivu
Tavoite	1
Soveltamisala	2-5
Määritelmät	6
Sellaisen omaisuuserän tunnistaminen, jonka arvo saattaa olla alentunut	7-17
Kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittäminen	18-57
Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomasta aineettomasta hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittäminen	24
Käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla	25-29
Käyttöarvo	30-57
Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden peruste	33-38
Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden laatiminen	39-53
Ulkomaan rahan määräiset vastaiset rahavirrat	54
Diskonttauskorko	55-57
Arvonalentumistappion kirjaaminen ja määrittäminen	58-64
Rahavirtaa tuottavat yksiköt ja liikearvo	65-108
Sen rahavirtaa tuottavan yksikön määritteleminen, johon omaisuuserä kuuluu	66-73
Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ja kirjanpitoarvo	74-103
Liikearvo	80-99
Liikearvon kohdistaminen rahavirtaa tuottaville yksiköille	80-87
Liikearvoa sisältävien rahavirtaa tuottavien yksikköjen arvonalentumistestaus	88-90
Vähemmistön osuus	91-95
Arvonalentumistestien ajankohta	96-99
Yrityksen yhteiset omaisuuserät	100-103
Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappio	104-108
Arvonalentumistappion peruuttaminen	109-125
Yksittäisen omaisuuserän arvonalentumistappion peruuttaminen	117-121
Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruuttaminen	122-123
Liikearvon arvonalentumistappion peruuttaminen	124-125

Sivu

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot 126-137

Arviot, joita on käytetty määritettäessä kerrytettävissä olevaa rahamäärää rahavirtaa tuottaville yksiköille, jotka sisältävät liikearvoa tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomia aineettomia hyödykkeitä 134-137

Siirtymäsäännöt ja voimaantulo 138-140

IAS 36:n (julkaistu 1998) kumoaminen 141

Tämä standardi korvaa IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* (1998), ja sitä sovelletaan:

(a) hankinnan yhteydessä liikearvoon ja aineettomiin hyödykkeisiin, jotka on hankittu sellaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä, jonka sopimuspäivä on 31.3.2004 tai sen jälkeen.

(b) kaikkiin muihin omaisuuseriin 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä menettelytavoista, joita yhteisö soveltaa varmistaakseen, ettei sen omaisuuseriä merkitä taseeseen niistä kerrytettävissä olevaa rahamäärää suurempaan arvoon. Omaisuuserä on merkitty taseeseen kerrytettävissä olevaa rahamäärää suurempaan arvoon, jos sen kirjanpitoarvo ylittää määrän, joka on kerrytettävissä omaisuuserän käytöstä tai myynnistä. Jos näin on, omaisuuserän arvon katsotaan olevan alentunut ja yhteisön on standardin mukaan kirjattava arvonalentumistappio. Standardissa määrätään myös, milloin yhteisön pitää peruuttaa arvonalentumistappio, sekä asetetaan tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset.

SOVELTAMISALA

2. ***Tätä standardia on sovellettava kaikkien omaisuuserien arvon alentumisen kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta seuraavia:***

   (a) vaihto-omaisuus (katso IAS 2* Vaihto-omaisuus*);

   (b) pitkäaikaishankkeista johtuvat omaisuuserät (katso IAS 11* Pitkäaikaishankkeet*);

   (c) laskennalliset verosaamiset (katso IAS 12* Tuloverot*);

   (d) työsuhde-etuuksista johtuvat omaisuuserät (katso IAS 19* Työsuhde-etuudet*);

   (e) rahoitusvarat, jotka kuuluvat IAS 39:n* Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen *soveltamisalaan;

   (f) käypään arvoon arvostettavat sijoituskiinteistöt (katso IAS 40* Sijoituskiinteistöt*);

   (g) maataloustoimintaan liittyvät biologiset hyödykkeet, jotka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla (katso IAS 41* Maatalous*);

(h) aktivoidut hankintakustannukset ja aineettomat hyödykkeet, jotka aiheutuvat IFRS 4:n* Vakuutussopimukset *soveltamisalaan kuuluviin sopimuksiin perustuvista vakuutuksenantajan oikeuksista;

ja

***(i) pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), jotka on luokiteltu myytävinä oleviksi IFRS 5:n* Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetettavat toiminnot *mukaisesti*.**

3. Tämä standardi ei koske vaihto-omaisuutta, pitkäaikaishankkeista johtuvia omaisuuseriä, laskennallisia verosaamisia, työsuhde-etuuksista johtuvia omaisuuseriä eikä myytävänä olevaksi luokiteltuja (tai myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään kuuluvia) omaisuuseriä, koska näiden omaisuuserien kirjaamista ja arvostamista koskevat vaatimukset sisältyvät kyseisiin omaisuuseriin sovellettaviin voimassa oleviin standardeihin.

4. Tämä standardi koskee seuraaviin ryhmiin kuuluvia rahoitusvaroja:

(a) IAS 27:ssä *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* määritellyt tytäryritykset;

(b) IAS 28:ssa *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* määritellyt osakkuusyritykset;

ja

(c) IAS 31:ssä *Osuudet yhteisyrityksissä* määritellyt yhteisyritykset.

Muiden rahoitusvarojen arvonalentumisten osalta katso IAS 39.

5. Tämä standardi ei koske IAS 39:n soveltamisalaan kuuluvia rahoitusvaroja, IAS 40:n mukaisesti käypään arvoon arvostettavia sijoituskiinteistöjä eikä maataloustoimintaan liittyviä biologisia hyödykkeitä, jotka arvostetaan IAS 41:n mukaisesti käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla. Tämä standardi koskee kuitenkin omaisuuseriä, jotka merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon (toisin sanoen käypään arvoon) muiden standardien, esimerkiksi IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* uudelleenarvostusmallin mukaisesti. Sen toteaminen, onko uudelleenarvostetun omaisuuserän arvo mahdollisesti alentunut, riippuu perusteesta, jota on käytetty käyvän arvon määrittämiseen:

(a) jos omaisuuserän käypä arvo on sen markkina-arvo, ainoa ero omaisuuserän käyvän arvon ja sen myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon välillä muodostuu omaisuuserän luovutuksesta johtuvista välittömistä lisämenoista:

(i) jos luovutuksesta johtuvat menot ovat määrältään mitättömät, uudelleenarvostetusta omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on ilman muuta lähellä uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa (käypää arvoa) tai sitä suurempi. Kun uudelleenarvostamista koskevia vaatimuksia on noudatettu, on epätodennäköistä, että uudelleenarvostetun omaisuuserän arvo olisi alentunut, eikä kerrytettävissä olevaa rahamäärää tarvitse arvioida.

(ii) jos luovutuksesta johtuvat menot eivät ole määrältään mitättömät, uudelleenarvostetun omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on ilman muuta pienempi kuin sen käypä arvo. Uudelleenarvostetun omaisuuserän arvo on näin ollen alentunut, jos sen käyttöarvo on pienempi kuin uudelleenarvostukseen perustuva arvo (käypä arvo). Kun uudelleenarvostamista koskevia vaatimuksia on noudatettu, yhteisö soveltaa tällöin tätä standardia ratkaistakseen, onko omaisuuserän arvo mahdollisesti alentunut.

(b) jos omaisuuserän käypä arvo määritetään muun kuin markkina-arvon perusteella, uudelleenarvostukseen perustuva arvo (käypä arvo) saattaa olla suurempi tai pienempi kuin siitä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Kun uudelleenarvostamista koskevia vaatimuksia on noudatettu, yhteisö soveltaa tätä standardia ratkaistakseen, onko omaisuuserän arvo mahdollisesti alentunut.

MÄÄRITELMÄT

6. ***Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:***

Toimivat markkinat ovat markkinat, joilla vallitsevat kaikki seuraavat olosuhteet:

(a) markkinoilla vaihdettavat hyödykkeet ovat homogeenisia;

(b) kaupantekoon halukkaita ostajia ja myyjiä on yleensä aina löydettävissä;

ja

(c) hinnat ovat yleisesti saatavissa.

Sopimuspäivä liiketoimintojen yhdistämisessä on päivä, jona yhdistyvien osapuolten välillä saavutetaan yksimielisyys keskeisistä sopimuskohdista, ja jos kyseessä ovat julkisesti noteeratut yhteisöt, sopimuksesta tiedotetaan julkisesti. Jos kyseessä on vihamielinen valtaus, aikaisin ajankohta, jona yhdistyvien osapuolten välillä saavutetaan yksimielisyys keskeisistä sopimuskohdista, on se päivä, jona riittävän monet hankinnan kohteen omistajista ovat hyväksyneet hankkijaosapuolen tarjouksen, jotta hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa.

Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisen jälkeen.

Rahavirtaa tuottava yksikkö on pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista.

Yrityksen yhteiset omaisuuserät ovat sellaisia omaisuuseriä, liikearvoa lukuun ottamatta, jotka vaikuttavat sekä tarkasteltavana olevan rahavirtaa tuottavan yksikön että muiden rahavirtaa tuottavien yksikköjen vastaisiin rahavirtoihin.

Luovutuksesta johtuvat menot ovat lisämenoja, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön luovuttamisesta, lukuun ottamatta rahoitusmenoja ja tuloveroja.

Poistopohja on omaisuuserän hankintameno tai sen asemasta tilinpäätöksessä käytettävä muu määrä jäännösarvolla vähennettynä.

Poisto on omaisuuserän poistopohjan systemaattista kuluksi kirjaamista hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa. (*)

Käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön myynnistä saatavissa oleva rahamäärä asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden ja toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla.

Arvonalentumistappio on määrä, jolla omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän.

Omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on sen käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai sitä korkeampi käyttöarvo.

(*) Aineettomien hyödykkeiden tai liikearvon kyseessä ollessa käytetään usein ”poiston” asemasta termiä ”hankintamenon jaksottaminen”. Molemmat termit tarkoittavat samaa.

Taloudellinen vaikutusaika on joko:

(a) ajanjakso, jona yhteisön odotetaan käyttävän omaisuuserää; tai

(b) suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jonka omaisuuserän odotetaan tuottavan yhteisölle.

Käyttöarvo on niiden vastaisten rahavirtojen nykyarvo, jotka omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön odotetaan kerryttävän.

SELLAISEN OMAISUUSERÄN TUNNISTAMINEN, JONKA ARVO SAATTAA OLLA ALENTUNUT

7. Kappaleissa 8-17 määrätään tarkemmin, milloin kerrytettävissä oleva rahamäärä on määritettävä. Näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä. Tämän standardin loppuosa rakentuu seuraavasti:

(a) kappaleissa 18-57 esitetään kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä koskevat vaatimukset. Myös näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä.

(b) kappaleissa 58-108 esitetään arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä koskevat vaatimukset. Yksittäisten omaisuuserien – muiden kuin liikearvon – arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä käsitellään kappaleissa 58-64. Kappaleissa 65-108 käsitellään rahavirtaa tuottavien yksikköjen ja liikearvon arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä.

(c) Kappaleissa 109-116 määrätään edellytykset omaisuuserästä tai rahavirtaa tuottavasta yksiköstä aikaisemmilla kausilla kirjatun arvonalennustappion peruuttamiselle. Näissä vaatimuksissa käytetään edelleen termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä. Lisäksi yksittäistä omaisuuserää koskevia vaatimuksia esitetään kappaleissa 117-121, rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevia vaatimuksia kappaleissa 122 ja 123 sekä liikearvoa koskevia vaatimuksia kappaleissa 124 ja 125.

(d) kappaleissa 126-133 määrätään tiedot, jotka tilinpäätöksessä on esitettävä omaisuuserien ja rahavirtaa tuottavien yksikköjen arvonalentumistappioista ja arvonalentumistappioiden peruutuksista. Kappaleissa 134-137 esitetään vaatimukset lisätiedoista, jotka tilinpäätöksessä on esitettävä sellaisista rahavirtaa tuottavista yksiköistä, joille on arvonalentumistestausta varten kohdistettu liikearvoa tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomia aineettomia hyödykkeitä.

8. Omaisuuserän arvo on alentunut silloin, kun sen kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Kappaleissa 12-14 kuvataan joitakin viitteitä siitä, että arvonalentumistappio on saattanut syntyä. Jos jokin kyseisistä viitteistä esiintyy, yhteisön on tehtävä asianmukaisesti laadittu arvio kerrytettävissä olevasta rahamäärästä. Tämä standardi ei kappaleessa 10 tarkoitettua poikkeusta lukuun ottamatta edellytä yhteisöltä asianmukaisesti laadittua arviota kerrytettävissä olevasta rahamäärästä, jos mahdollisesta arvonalentumistappiosta ei ole viitteitä.

9. ***Yhteisön on arvioitava jokaisena raportointikauden päättymispäivänä, onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut. Jos mitään tällaisia viitteitä esiintyy, yhteisön on arvioitava omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä.***

10. ***Riippumatta siitä, onko arvonalentumisesta mitään viitteitä, yhteisön on myös:***

(a) tehtävä vuosittain arvonalentumistesti sellaiselle aineettomalle hyödykkeelle, jonka taloudellinen vaikutusaika on rajoittamaton tai joka ei ole vielä valmis käytettäväksi, vertaamalla sen kirjanpitoarvoa siitä kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Tämä arvonalentumistesti voidaan tehdä milloin tahansa tilikauden aikana, kunhan se tehdään joka vuosi samaan aikaan. Eri aineettomien hyödykkeiden arvon alentumista saadaan testata eri aikoina. Jos tällainen aineeton hyödyke on merkitty alun perin kirjanpitoon tarkasteltavana olevan tilikauden aikana, kyseiselle aineettomalle hyödykkeelle on kuitenkin tehtävä arvonalentumistesti tarkasteltavana olevan tilikauden loppuun mennessä.

(b) tehtävä liiketoimintojen yhdistämisessä hankitulle liikearvolle arvonalentumistesti vuosittain kappaleiden 80-99 mukaisesti.

11. Siihen, pystyykö aineeton hyödyke tuottamaan riittävästi vastaista taloudellista hyötyä sen kirjanpitoarvon kattamiseksi, liittyy yleensä enemmän epävarmuutta ennen kuin hyödyke on valmis käytettäväksi kuin sen jälkeen, kun se on valmis käytettäväksi. Sen vuoksi tämä standardi vaatii yhteisöä tekemään vähintään vuosittain arvonalentumistestin sellaiselle aineettomalle hyödykkeelle, joka ei vielä ole valmis käytettäväksi.

12. ***Yhteisön on otettava vähintään seuraavat seikat huomioon arvioidessaan, onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut:***

Ulkoiset informaatiolähteet

(a) omaisuuserän markkina-arvo on pienentynyt kauden aikana merkittävästi enemmän kuin sen voisi odottaa pienentyvän ajan kulumisesta tai normaalista käytöstä johtuen.

(b) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle haitallisia muutoksia siinä teknologia- tai markkinaympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa yhteisö toimii, taikka markkinoilla, joita omaisuuserä palvelee.

(c) markkinakorot tai muut markkinaperusteiset tuotot ovat nousseet kauden aikana, ja kyseiset nousut todennäköisesti vaikuttavat omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon ja vähentävät olennaisesti omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää.

(d) yhteisön nettovarallisuuden kirjanpitoarvo on suurempi kuin sen markkina-arvo.

Sisäiset informaatiolähteet

(e) omaisuuserän vanhentumisesta tai fyysisestä vahingoittumisesta on näyttöä.

(f) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle haitallisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai ennakoidussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi omaisuuserän jääminen pois käytöstä tai suunnitelmat, jotka koskevat sen toiminnon, johon omaisuuserä kuuluu, lopettamista tai uudelleenjärjestelyä taikka omaisuuserästä luopumista ennen aiemmin ennakoitua ajankohtaa sekä omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan arvioiminen rajoittamattoman sijasta rajalliseksi. (*)

(g) sisäisen raportoinnin tuottama aineisto antaa viitteitä siitä, että omaisuuserän taloudellinen suorituskyky on tai tulee olemaan odotettua huonompi.

13. Kappaleessa 12 esitetty luettelo ei ole tyhjentävä. Yhteisö voi havaita muitakin viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, ja myös siinä tapauksessa yhteisön tulee määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärä tai liikearvon kyseessä ollessa tehdä arvonalentumistesti kappaleiden 80-99 mukaisesti.

14. Sisäisen raportoinnin tuottamassa aineistossa, joka antaa viitteitä omaisuuserän arvon mahdollisesta alentumisesta, esiintyy esimerkiksi seuraavaa:

(a) omaisuuserän hankkimisesta johtuvat rahavirrat tai sen myöhempään käyttöön ja ylläpitoon tarvittavat rahamäärät ovat merkittävästi alun perin budjetoituja suuremmat;

(b) omaisuuserän tuottamat todelliset nettorahavirrat tai liikevoitto tai -tappio, ovat budjetoituja merkittävästi huonommat;

(*) Kun omaisuuserä täyttää ehdot, joiden mukaan se voidaan luokitella myytävänä olevaksi (tai sisällyttää myytävänä olevaksi luokiteltavaan luovutettavien erien ryhmään), se jää tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle ja sitä käsitellään IFRS 5:n *Myytävänä olevat omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti.

(c) omaisuuserän tuottamien budjetoitujen nettorahavirtojen tai liikevoiton merkittävä vähentyminen tai budjetoidun tappion merkittävä lisääntyminen;

tai

(d) omaisuuserän tuottamat liiketoiminnan tappiot tai negatiiviset nettorahavirrat, kun tarkasteltavana olevan kauden luvut lisätään tulevaisuutta koskeviin budjetoituihin lukuihin.

15. Kuten kappaleessa 10 todetaan, aineettomalle hyödykkeelle, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika tai joka ei vielä ole valmis käytettäväksi, on tämän standardin mukaan tehtävä arvonalentumistesti vuosittain. Silloin kun kappaleen 10 vaatimukset eivät ole sovellettavissa, voidaan soveltaa olennaisuuden käsitettä määriteltäessä, onko tarpeen arvioida omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Jos esimerkiksi aikaisemmin tehdyt laskelmat osoittavat, että omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on merkittävästi suurempi kuin sen kirjanpitoarvo, yhteisön ei tarvitse arvioida omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää uudelleen, ellei ole toteutunut kyseisen eron kumoavia tapahtumia. Aiemmin tehty analyysi voi myös osoittaa, että omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämä rahamäärä ei muutu herkästi yhden (tai useamman) kappaleessa 12 luetellun tekijän johdosta.

16. Seuraava esimerkki havainnollistaa kappaletta 15; jos markkinakorot tai sijoitusten muut markkinaperusteiset tuotot ovat nousseet kauden aikana, yhteisöltä ei seuraavissa tapauksissa vaadita asianmukaisesti laadittua arviota omaisuuserästä kerrytettävissä olevasta rahamäärästä:

(a) jos näiden markkinaperusteisten tuottojen nousu ei todennäköisesti vaikuta omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon. Esimerkiksi lyhytaikaisten korkojen nousulla ei mahdollisesti ole olennaista vaikutusta diskonttauskorkoon, jota käytetään omaisuuserään, jolla on pitkä jäljellä oleva taloudellinen vaikutusaika.

(b) jos näiden markkinaperusteisten tuottojen kasvu todennäköisesti vaikuttaa omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon mutta kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskeva aikaisempi herkkyysanalyysi osoittaa, että:

(i) on epätodennäköistä, että kerrytettävissä oleva rahamäärä vähenee olennaisesti, koska myös vastaiset rahavirrat todennäköisesti kasvavat (esimerkiksi joskus yhteisö saattaa pystyä osoittamaan, että se sovittaa liikevaihtonsa määrää markkinaperusteisten tuottojen nousun kompensoimiseksi);

tai

(ii) kerrytettävissä olevan rahamäärän vähentyminen ei todennäköisesti johda olennaiseen arvonalentumistappioon.

17. Jos on mitään viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, tämä voi osoittaa, että omaisuuserän jäljellä olevaa taloudellista vaikutusaikaa, poistomenetelmää tai jäännösarvoa on tarpeellista tarkastella uudelleen ja oikaista kyseiseen omaisuuserään sovellettavan standardin mukaisesti, vaikka omaisuuserästä ei kirjattaisikaan arvonalentumistappiota.

KERRYTETTÄVISSÄ OLEVAN RAHAMÄÄRÄN MÄÄRITTÄMINEN

18. Kerrytettävissä oleva rahamäärä määritellään tässä standardissa niin, että se on omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai sitä korkeampi käyttöarvo. Kappaleissa 19-57 esitetään kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä koskevat vaatimukset. Näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä.

19. Aina ei ole tarpeen määrittää sekä omaisuuserän käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla että sen käyttöarvoa. Jos kumpi tahansa näistä arvoista ylittää omaisuuserän kirjanpitoarvon, omaisuuserän arvo ei ole alentunut eikä toisen arvon arvioiminen ole tarpeellista.

20. Myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon määrittäminen saattaa olla mahdollista, vaikka omaisuuserällä ei käytäisi kauppaa toimivilla markkinoilla. Joskus myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon määrittäminen ei kuitenkaan ole mahdollista, koska ei ole olemassa perustetta sen rahamäärän luotettavalle arvioimiselle, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden ja toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. Tällöin yhteisö voi käyttää omaisuuserästä kerrytettävissä olevana rahamääränä sen käyttöarvoa.

21. Jos ei ole syytä uskoa, että omaisuuserän käyttöarvo ylittää olennaisesti sen myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon, omaisuuserästä kerrytettävissä olevana rahamääränä voidaan pitää sen käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Tämä pätee usein luovutustarkoituksessa pidettävään omaisuuserään. Näin on siksi, että luovutustarkoituksessa pidettävän omaisuuserän käyttöarvo koostuu pääasiassa nettoluovutustuloista, koska omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ennen sen luovuttamista kertyvät rahavirrat ovat todennäköisesti määrältään mitättömiä.

22. Kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään omaisuuseräkohtaisesti, paitsi jos omaisuuserä ei kerrytä rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia toisten omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista. Jos näin on, kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon omaisuuserä kuuluu (katso kappaleet 65-103), paitsi siinä tapauksessa, että:

(a) omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on korkeampi kuin sen kirjanpitoarvo;

tai

(b) omaisuuserän käyttöarvon voidaan arvioida olevan lähellä käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla ja käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on määritettävissä.

23. Joskus arviot, keskiarvot ja yksinkertaistetut laskentatavat saattavat johtaa lähes samaan tulokseen kuin tässä standardissa kuvatut yksityiskohtaiset laskelmat myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon tai käyttöarvon määrittämiseksi.

Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomasta aineettomasta hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittäminen

24. Kappaleen 10 mukaan aineettomalle hyödykkeelle, jonka taloudellinen vaikutusaika on rajoittamaton, on tehtävä arvonalentumistesti vuosittain vertaamalla sen kirjanpitoarvoa siitä kerrytettävissä olevaan rahamäärään, riippumatta siitä, onko mahdollisesta arvonalentumisesta mitään viitteitä. Viimeisintä edellisellä kaudella laadittua yksityiskohtaista laskelmaa tällaisen omaisuuserän kerrytettävissä olevasta rahamäärästä saadaan kuitenkin käyttää saman omaisuuserän arvonalentumistestaukseen kuluvalla kaudella, jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:

(a) jos aineettoman hyödykkeen jatkuvasta käytöstä ei kerry rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia toisten omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista, ja tämän vuoksi sen arvonalentumista testataan osana sitä rahavirtaa tuottavaa yksikköä, johon se kuuluu, kyseisen yksikön muodostavat varat ja velat eivät ole muuttuneet merkittävästi viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen.

(b) viimeisin kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskeva laskelma on tuottanut rahamäärän, joka on huomattavasti suurempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo.

(c) viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen toteutuneita tapahtumia ja olosuhteita koskevan analyysin perusteella on erittäin epätodennäköistä, että omaisuuserälle sillä hetkellä määritettävä kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi pienempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo.

Käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla

25. Parhaiten omaisuuserän käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla osoittaa sitovan ja toisistaan riippumattomien osapuolten välisen myyntisopimuksen mukainen hinta oikaistuna välittömästi omaisuuserän luovuttamisesta johtuvilla lisämenoilla.

26. Jos sitovaa myyntisopimusta ei ole mutta omaisuuserällä käydään kauppaa toimivilla markkinoilla, käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on omaisuuserän markkinahinta vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla. Asianmukainen markkinahinta on tavallisesti tarkasteluajankohdan ostokurssi. Kun tarkasteluajankohdan ostokursseja ei ole käytettävissä, viimeisimmässä kaupassa toteutunut hinta saattaa muodostaa perustan myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon arvioimiselle edellyttäen, ettei taloudellisissa olosuhteissa ole tapahtunut merkittävää muutosta liiketoimen toteutumispäivän ja arvion laatimisajankohdan välillä.

27. Jos sitovaa myyntisopimusta ei ole eikä omaisuuserälle ole olemassa toimivia markkinoita, käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla perustuu parhaan käytettävissä olevan tiedon kuvastamaan rahamäärään, jonka yhteisö voisi tilinpäätöspäivänä saada omaisuuserän luovutuksesta asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa luovutuksesta johtuvien menojen vähentämisen jälkeen. Tätä rahamäärää arvioidessaan yhteisö ottaa huomioon samalla toimialalla tapahtuneiden, vastaavanlaisia omaisuuseriä koskevien kauppojen lopputulokset. Käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla ei kuvasta hintaa, joka saataisiin pakkotilanteessa toteutuvassa myynnissä, ellei johdon ole pakko toteuttaa myyntiä välittömästi.

28. Ne luovutuksesta johtuvat menot, joita vastaavaa velkaa ei vielä ole kirjattu, vähennetään määritettäessä käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi oikeustoimista johtuvat menot, varainsiirtoverot ja muut vastaavat liiketoimeen perustuvat verot, omaisuuserän siirtämisestä johtuvat menot sekä välittömät lisämenot, jotka aiheutuvat omaisuuserän saattamisesta myyntikuntoon. Omaisuuserän luovutuksesta johtuvia välittömiä lisämenoja eivät kuitenkaan ole irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet (määritelty IAS 19:ssä *Työsuhde-etuudet*) eivätkä menot, jotka liittyvät liiketoiminnan supistamiseen tai uudelleen organisointiin omaisuuserästä luopumisen jälkeen.

29. Joskus omaisuuserän luovutus edellyttää, että ostaja ottaa vastatakseen velan, ja omaisuuserälle ja velalle on olemassa vain yksi nettomääräinen myyntihinta. Kappaleessa 78 selvitetään, miten tällaisia tapauksia käsitellään.

Käyttöarvo

30. ***Omaisuuserän käyttöarvoa määritettäessä on otettava huomioon seuraavat osatekijät:***

(a) arvio vastaisista rahavirroista, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä;

(b) odotukset näiden vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisista muutoksista;

(c) rahan aika-arvo, jota edustaa tarkasteluhetken riskitön markkinakorko;

(d) hinta omaisuuserään luonnostaan liittyvän epävarmuuden kantamisesta;

sekä

(e) muut tekijät, esimerkiksi vaikea rahaksi muutettavuus, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hinnoitellessaan vastaisia rahavirtoja, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä.

31. Omaisuuserän käyttöarvon arviointi käsittää seuraavat vaiheet:

(a) niiden tulevien ja lähtevien vastaisten rahavirtojen arvioiminen, jotka aiheutuvat omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja lopullisesta luovutuksesta;

sekä

(b) asianmukaisen diskonttauskoron soveltaminen näihin vastaisiin rahavirtoihin.

32. Kappaleen 30 kohdissa (b), (d) ja (e) yksilöidyt osatekijät voidaan ottaa huomioon joko vastaisia rahavirtoja tai diskonttauskorkoa oikaisemalla. Riippumatta siitä, kummalla tavalla yhteisö päättää ottaa huomioon vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisia muutoksia koskevat odotukset, tuloksen on kuvastettava vastaisten rahavirtojen nykyarvon odotusarvoa, toisin sanoen kaikkien mahdollisten tulemien painotettua keskiarvoa. Liitteessä A on lisäohjeistusta omaisuuserän käyttöarvon määrittämisestä nykyarvomenetelmiä käyttäen.

Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden peruste

33. ***Käyttöarvoa määritettäessä yhteisön on:***

(a) määritettävä ennakoidut rahavirrat niin, että ne perustuvat järkeviin ja perusteltavissa oleviin oletuksiin, jotka edustavat johdon parasta arviota erilaisista taloudellisista olosuhteista, jotka vallitsevat omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana. Ulkopuolelta saatavalle näytölle on annettava suurempi painoarvo.

(b) määritettävä ennakoidut rahavirrat niin, että ne perustuvat viimeisimpiin johdon hyväksymiin budjetteihin/ennusteisiin mutta eivät sisällä arvioituja tulevia tai lähteviä vastaisia rahavirtoja, joiden odotetaan aiheutuvan tulevaisuudessa toteutuvista uudelleenjärjestelyistä tai omaisuuserän suorituskyvyn parantamisesta tai lisäämisestä. Näihin budjetteihin/ennusteihin perustuvien ennakointien on katettava enintään viiden vuoden ajanjakso, jollei pitempi ajanjakso ole perusteltavissa.

(c) ajalta, jota viimeisimmät budjetit/ennusteet eivät kata, arvioitava rahavirtaennusteet ekstrapoloimalla budjetteihin/ennusteisiin perustuvat rahavirrat käyttäen tulevien vuosien osalta tasaista tai pienenevää kasvuvauhtia, jollei kasvava vauhti ole perusteltavissa. Tämä kasvuvauhti ei saa ylittää yhteisön tuotteiden, toimialojen tai toimintamaan tai -maiden pitkän aikavälin keskimääräistä kasvuvauhtia, eikä niiden markkinoiden keskimääräistä kasvuvauhtia, joilla omaisuuserää käytetään, ellei korkeampi vauhti ole perusteltavissa.

34. Johto arvioi tarkasteluhetken rahavirtaennusteiden perustana olevien oletusten järkevyyttä selvittämällä, miksi toteutuneet rahavirrat ovat aikaisemmin poikenneet ennusteista. Johdon on varmistettava, että tarkasteluhetken ennakoitujen rahavirtojen perustana olevat oletukset ovat yhdenmukaisia aikaisempien toteutumien kanssa edellyttäen, että tämä on asianmukaista sellaisten myöhempien tapahtumien tai olosuhteiden vaikutusten perusteella, joita ei ollut kyseisten toteutuneiden rahavirtojen syntyessä.

35. Yleensä ei ole käytettävissä yksityiskohtaisia, tarkkoja ja luotettavia budjetteja/ennusteita vastaisista rahavirroista viittä vuotta pitemmiltä ajanjaksoilta. Tämän vuoksi johdon arviot vastaisista rahavirroista perustuvat enintään seuraaville viidelle vuodelle ulottuviin viimeisimpiin budjetteihin/ennusteisiin. Johto saattaa käyttää budjetteihin/ennusteihin perustuvia ennakoituja rahavirtoja viittä vuotta pitemmällä ajanjaksolla, jos se uskoo näiden ennakointien olevan luotettavia ja pystyy aikaisempaan kokemukseen perustuen osoittamaan kykenevänsä ennustamaan rahavirtoja tarkasti tältä pitemmältä ajanjaksolta.

36. Ennakoidut rahavirrat arvioidaan omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan päättymiseen saakka ekstrapoloimalla budjetteihin/ennusteihin perustuvat ennakoidut rahavirrat myöhemmille vuosille arvioitua kasvuvauhtia käyttäen. Tämä kasvukerroin on vakio tai pienenevä, jollei kasvun nopeutuminen perustu objektiiviseen informaatioon tuotteen tai toimialan elinkaaresta. Kasvuvauhti on nolla tai negatiivinen, mikäli tämä on asianmukaista.

37. Olosuhteiden ollessa edulliset markkinoille tulee todennäköisesti kilpailijoita, jotka rajoittavat kasvua. Sen vuoksi yhteisöjen on vaikea ylittää tuotteidensa, toimialojensa, toimintamaansa tai -maidensa keskimääräistä toteutunutta pitkän aikavälin (esimerkiksi 20 vuoden) kasvuvauhtia tai niiden markkinoiden keskimääräistä kasvuvauhtia, joilla omaisuuserää käytetään.

38. Budjetteihin/ennusteisin sisältyvää informaatiota käyttäessään yhteisö harkitsee, kuvastaako informaatio järkeviä ja perusteltavissa olevia oletuksia ja edustaako se johdon parasta arviota taloudellisista olosuhteista, jotka vallitsevat omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.

39. ***Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden on sisällettävä:***

(a) omaisuuserän jatkuvasta käytöstä saatavat ennakoidut rahavirrat;

(b) ennakoidut lähtevät rahavirrat, jotka vääjäämättä syntyvät omaisuuserän jatkuvasta käytöstä saatavan rahavirran kerryttämiseksi (sisältäen rahavirrat omaisuuserän saattamisesta käyttövalmiiksi) ja jotka johtuvat välittömästi omaisuuserästä tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella;

ja

(c) mahdolliset nettorahavirrat, jotka saadaan (tai maksetaan) luovuttaessa omaisuuserästä sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.

40. Vastaisia rahavirtoja koskevia arvioita tehtäessä ja diskonttauskorkoa määritettäessä käytetään johdonmukaisia oletuksia yleisestä inflaatiosta johtuvasta hintojen noususta. Näin ollen jos diskonttauskorko sisältää yleisestä inflaatiosta johtuvan hintojen nousun vaikutuksen, vastaiset rahavirrat arvioidaan nimellisarvoon perustuvina. Jos diskonttauskorko ei sisällä yleisestä inflaatiosta johtuvan hintojen nousun vaikutusta, vastaiset rahavirrat arvioidaan reaaliperusteisina (mutta ottaen huomioon vastaiset erityiset hintojen nousut tai laskut).

41. Ennakoidut lähtevät rahavirrat sisältävät omaisuuserän huoltomenot sekä vastaiset yleismenot, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän käytöstä tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella.

42. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvo ei vielä sisällä kaikkia lähteviä rahavirtoja, jotka toteutuvat ennen kuin omaisuuserä on valmis käytettäväksi tai myytäväksi, vastaisia rahavirtoja koskeva arvio sisältää arvion niistä vastaisista lähtevistä rahavirroista, joiden odotetaan vielä toteutuvan ennen kuin omaisuuserä on valmis käytettäväksi tai myytäväksi. Näin on esimerkiksi, kun kyseessä on keskeneräinen rakennus tai kehittämisprojekti.

43. Jotta vältetään erien laskeminen kahteen kertaan, arvioituihin vastaisiin rahavirtoihin ei sisällytetä:

(a) rahavirtoja omaisuuseristä, joiden kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia tarkasteltavana olevan omaisuuserän kerryttämistä rahavirroista (esimerkiksi rahoitusvarat kuten saamiset);

eikä

(b) lähteviä rahavirtoja, jotka liittyvät velvoitteisiin, joita vastaava velka on kirjattu (esimerkiksi ostovelat, eläkkeet tai varaukset).

44. ***Omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämät rahavirrat on arvioitava sen nykyisen kunnon perusteella. Vastaisia rahavirtoja koskevat arviot eivät saa sisältää sellaisia tulevia tai lähteviä rahavirtoja, joiden odotetaan syntyvän:***

(a) vastaisesta uudelleenjärjestelystä, johon yhteisö ei vielä ole sitoutunut;

tai

(b) omaisuuserän suorituskyvyn parantamisesta tai lisäämisestä.

45. Koska vastaiset rahavirrat arvioidaan omaisuuserälle sen nykyisen kunnon perusteella, käyttöarvoa määritettäessä ei oteta huomioon:

(a) vastaisia lähteviä rahavirtoja tai niihin liittyviä kustannussäästöjä (esimerkiksi henkilöstömenojen vähentymisiä) tai hyötyjä, joiden odotetaan aiheutuvan vastaisesta uudelleenjärjestelystä, johon yhteisö ei vielä ole sitoutunut;

tai

(b) vastaisia lähteviä rahavirtoja, jotka parantavat tai lisäävät omaisuuserän suorituskykyä, tai niihin liittyen saatavia rahavirtoja, joiden odotetaan aiheutuvan tällaisista lähtevistä rahavirroista.

46. Uudelleenjärjestely on johdon suunnittelema ja valvoma ohjelma, joka muuttaa olennaisesti joko yhteisön liiketoiminnan laajuutta tai tapaa, jolla toimintaa harjoitetaan. IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* sisältää selventävää ohjeistusta siitä, milloin yhteisö on sitoutunut uudelleenjärjestelyyn.

47. Kun yhteisö sitoutuu uudelleenjärjestelyyn, tämä uudelleenjärjestely vaikuttaa todennäköisesti joihinkin omaisuuseriin. Yhteisön sitouduttua uudelleenjärjestelyyn:

(a) kustannussäästöt ja muut hyödyt uudelleenjärjestelystä (perustuen viimeisimpiin johdon hyväksymiin budjetteihin/ennusteisiin) otetaan huomioon arvioitaessa vastaisia tulevia ja lähteviä rahavirtoja käyttöarvon määrittämistä varten;

ja

(b) uudelleenjärjestelystä johtuvat arvioidut vastaiset lähtevät rahavirrat sisällytetään uudelleenjärjestelyvaraukseen IAS 37:n mukaisesti.

Esimerkki 5 havainnollistaa vastaisen uudelleenjärjestelyn vaikutusta käyttöarvolaskelmaan.

48. Ennen kuin yhteisölle on syntynyt omaisuuserän suorituskykyä parantava tai lisäävä lähtevä rahavirta, vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin ei sisällytetä sellaisia arvioituja vastaisia rahavirtoja, jotka odotetaan saatavan lähtevään rahavirtaan liittyvän taloudellisen hyödyn lisäyksen seurauksena (katso havainnollistava esimerkki 6).

49. Vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin sisällytetään vastaiset lähtevät rahavirrat, jotka ovat välttämättömiä sen taloudellisen hyödyn säilyttämiseksi, joka omaisuuserästä odotetaan saatavan sen nykyisessä kunnossa. Kun rahavirtaa tuottava yksikkö koostuu taloudelliselta vaikutusajaltaan toisistaan poikkeavista omaisuuseristä, jotka kaikki ovat yksikön senhetkisen toiminnan kannalta välttämättömiä, yksikköön liittyviä vastaisia rahavirtoja arvioitaessa katsotaan, että lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan omaavien omaisuuserien korvaaminen uusilla on osa yksikön huoltoa. Vastaavasti, kun yksittäinen omaisuuserä koostuu taloudelliselta vaikutusajaltaan toisistaan poikkeavista osista, omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämiä rahavirtoja arvioitaessa katsotaan, että lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan omaavien osien korvaaminen uusilla on osa omaisuuserän huoltoa.

50. ***Vastaisia rahavirtoja koskevat arviot eivät saa sisältää:***

(a) rahoituksesta johtuvia tulevia tai lähteviä rahavirtoja;

eikä

(b) tuloveroista johtuvia saatavia tai suoritettavia maksuja.

51. Vastaisia rahavirtoja arvioitaessa otetaan huomioon oletukset, joiden mukaisesti diskonttauskorko on määritetty. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee lasketuksi kahteen kertaan tai jää ottamatta huomioon. Koska rahan aika-arvo otetaan huomioon diskonttaamalla vastaiset rahavirrat, näihin rahavirtoihin ei sisällytetä rahoituksesta johtuvia tulevia tai lähteviä rahavirtoja. Vastaavasti, koska diskonttauskorko määritetään ennen veroja, myös vastaiset rahavirrat arvioidaan ennen veroja.

52. ***Arvion nettorahavirroista, jotka saadaan (tai maksetaan) luovuttaessa omaisuuserästä sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä, on vastattava sitä rahamäärää, jonka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserän luovutuksesta asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa, arvioitujen luovutuksesta johtuvien menojen vähentämisen jälkeen.***

53. Nettorahavirrat, jotka saadaan (tai maksetaan) luovuttaessa omaisuuserästä sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä, arvioidaan samalla tavalla kuin omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla, paitsi että kyseisiä nettorahavirtoja arvioitaessa:

(a) yhteisö käyttää sellaisten vastaavanlaisten omaisuuserien arviointiajankohtana vallitsevia hintoja, joiden taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja joita on käytetty samankaltaisissa olosuhteissa kuin omaisuuserää tullaan käyttämään.

(b) yhteisö oikaisee kyseisiä hintoja sekä yleisestä inflaatiosta johtuvan hintojen nousun että vastaisten erityisten hinnannousujen (tai -laskujen) vaikutuksen huomioonottamiseksi. Jos omaisuuserän jatkuvasta käytöstä kertyviä rahavirtoja koskevissa arvioissa ja diskonttauskorossa ei oteta huomioon yleisen inflaation vaikutusta, yhteisö ei kuitenkaan ota tätä vaikutusta huomioon myöskään luovutuksesta aiheutuvia nettorahavirtoja arvioitaessa.

Ulkomaan rahan määräiset vastaiset rahavirrat

54. Vastaiset rahavirrat arvioidaan siinä valuutassa, jonka määräisinä ne kertyvät, ja diskontataan käyttäen kyseiselle valuutalle soveltuvaa diskonttauskorkoa. Yhteisö muuttaa nykyarvon käyttöarvolaskelman käyttäen tekopäivänä vallitsevaa avistakurssia.

Diskonttauskorko

55. ***Diskonttauskorko (tai -korot) on määritettävä ennen veroja ja sen (niiden) on kuvastettava markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä:***

(a) rahan aika-arvosta;

ja

(b) omaisuuserään liittyvistä erityisriskeistä, joita ei ole otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirta-arvioita.

56. Korko, joka kuvastaa markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä rahan aika-arvosta ja omaisuuserään liittyvistä erityisriskeistä, on yhtä suuri kuin tuotto, jota sijoittajat edellyttäisivät, jos heidän pitäisi valita sijoituskohde, joka kerryttäisi määrältään, ajoitukseltaan ja riskiprofiililtaan vastaavanlaiset rahavirrat kuin yhteisö odottaa omaisuuserän tuottavan. Tämä korko arvioidaan vastaavanlaisten omaisuuserien nykyisten markkinatransaktioiden implisiittisen koron perusteella taikka sellaisen julkisesti noteeratun yhteisön pääomakustannusten painotetun keskiarvon perusteella, jolla on tarkasteltavana olevaa omaisuuserää suorituspotentiaaliltaan ja riskeiltään vastaava yksittäinen omaisuuserä (tai omaisuuseräsalkku). Omaisuuserän käyttöarvoa määritettäessä käytettävän diskonttauskoron (tai -korkojen) ei kuitenkaan pidä kuvastaa riskejä, jotka on otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirta-arvioita. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee lasketuksi kahteen kertaan.

57. Silloin kun omaisuuseräkohtaista korkokantaa ei ole välittömästi saatavissa markkinoilta, yhteisö käyttää sen korvikkeita arvioidessaan diskonttauskorkoa. Liite A sisältää lisäohjeita diskonttauskoron arvioimisesta tällaisessa tilanteessa.

ARVONALENTUMISTAPPION KIRJAAMINEN JA MÄÄRITTÄMINEN

58. Kappaleissa 59-64 esitetään yksittäisen omaisuuserän — muun kuin liikearvon — arvonalentumistappion kirjaamista ja määrittämistä koskevat vaatimukset. Rahavirtaa tuottavien yksikköjen ja liikearvon arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä käsitellään kappaleissa 65-108.

59. ***Siinä ja vain siinä tapauksessa, että omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on pienempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo, omaisuuserän kirjanpitoarvoa on alennettava siten, että se vastaa kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Kyseinen vähennys on arvonalentumistappio.***

60. ***Arvonalentumistappio on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti, jollei omaisuuserän kirjanpitoarvo perustu uudelleenarvostukseen jonkin toisen standardin mukaisesti (esimerkiksi IAS 16:n* Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet *uudelleenarvostusmallin mukaisesti). Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevaa arvonalentumistappiota on käsiteltävä uudelleenarvostuksesta johtuvana vähennyksenä tämän toisen standardin mukaisesti.***

61. Muusta kuin uudelleenarvostetusta omaisuuserästä johtuva arvonalentumistappio kirjataan tulosvaikutteisesti. Uudelleenarvostetusta omaisuuserästä johtuva arvonalentumistappio kirjataan kuitenkin suoraan uudelleenarvostusrahastoa vastaan siltä osin kuin arvonalentumistappio ei ylitä samasta omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.

62. ***Kun arvioidun arvonalentumistappion määrä on suurempi kuin sen omaisuuserän kirjanpitoarvo, johon se liittyy, yhteisön on kirjattava velka siinä ja vain siinä tapauksessa, että jokin toinen standardi edellyttää sitä.***

63. ***Arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen omaisuuserästä tehtävää poistoa on tarkistettava tulevilla kausilla siten, että omaisuuserän oikaistu kirjanpitoarvo (mahdollisella) jäännösarvolla vähennettynä tulee kirjatuksi systemaattisella tavalla kuluksi omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.***

64. Jos arvonalentumistappio kirjataan, siihen mahdollisesti liittyvät laskennalliset verosaamiset tai -velat määritetään IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti vertaamalla omaisuuserän oikaistua kirjanpitoarvoa sen verotukselliseen arvoon (katso havainnollistava esimerkki 3).

RAHAVIRTAA TUOTTAVAT YKSIKÖT JA LIIKEARVO

65. Kappaleissa 66-108 esitetään vaatimukset sen rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelemisestä, johon omaisuuserä kuuluu, samoin kuin rahavirtaa tuottavien yksiköiden ja liikearvon kirjanpitoarvon määrittämisestä ja niistä johtuvien arvonalentumistappioiden kirjaamisesta.

Sen rahavirtaa tuottavan yksikön määritteleminen, johon omaisuuserä kuuluu

66. ***Jos on mitään viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, on arvioitava kyseisestä yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Jos yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää ei ole mahdollista arvioida, yhteisön on määritettävä sen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä, johon omaisuuserä kuuluu (omaisuuserän sisältävä rahavirtaa tuottava yksikkö).***

67. Yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä, jos:

(a) omaisuuserän käyttöarvon ei voida arvioida olevan lähellä sen käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla (esimerkiksi silloin, kun omaisuuserän jatkuvasta käytöstä kertyvien rahavirtojen ei voida arvioida olevan määrältään mitättömiä);

ja

(b) omaisuuserä ei kerrytä rahavirtoja, jotka olisivat pitkälti riippumattomia toisten omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista.

Tällöin käyttöarvo ja näin ollen myös kerrytettävissä oleva rahamäärä voidaan määrittää ainoastaan omaisuuserän sisältävälle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.

Esimerkki

Kaivostoimintaa harjoittava yhteisö omistaa yksityisen rautatien, joka tukee sen kaivostoimintaa. Yksityinen rautatie voitaisiin myydä ainoastaan romuarvoon, eikä se kerrytä rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia kaivoksen muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista.

Yksityisen rautatien kerrytettävissä olevaa rahamäärää ei ole mahdollista määrittää, koska sen käyttöarvo ei ole määritettävissä ja se todennäköisesti poikkeaa romuarvosta. Tämän vuoksi yhteisö arvioi sen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän, johon yksityinen rautatie kuuluu, toisin sanoen koko kaivoksen.

68. Kuten kappaleessa 6 määritellään, omaisuuserän sisältävä rahavirtaa tuottava yksikkö on pienin yksilöitävissä oleva kyseisen omaisuuserän sisältävä omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista. Omaisuuserän sisältävän rahavirtaa tuottavan yksikön määritteleminen vaatii harkintaa. Jos yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä, yhteisö määrittelee pienimmän omaisuuserien muodostaman kokonaisuuden, joka kerryttää pitkälti itsenäisiä rahavirtoja.

Esimerkki

Linja-autoyhtiö tuottaa palveluja kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen mukaisesti, joka edellyttää vähimmäispalveluja kaikilla viidellä linjalla. Kullekin linjalle kohdistetut omaisuuserät ja kustakin linjasta kertyvät rahavirrat ovat erikseen yksilöitävissä. Yksi linjoista tuottaa merkittävää tappiota.

Koska yhteisöllä ei ole mahdollisuutta supistaa mitään yksittäistä bussilinjaa, alin sellaisten yksilöitävissä olevien rahavirtojen taso, jotka ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien kerryttämästä rahavirrasta, on näiden viiden linjan yhteisesti tuottamat rahavirrat. Rahavirtaa tuottava yksikkö on kunkin linjan osalta koko linja-autoyhtiö.

69. Kertyvät rahavirrat ovat yhteisöön tulevia rahavaroja, jotka saadaan yhteisön ulkopuolisilta osapuolilta. Määriteltäessä, ovatko omaisuuserän (tai omaisuuseräryhmän) kerryttämät rahavirrat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien (tai omaisuuseräryhmien) kerryttämistä rahavirroista, yhteisö ottaa huomioon erilaisia tekijöitä, esimerkiksi miten johto seuraa yhteisön toimintoja (tuotelinjoittain, toimialoittain, toimipaikoittain, seuduittain tai alueittain) tai miten johto tekee päätöksiä yhteisön omaisuuserien ja toimintojen säilyttämisestä tai niistä luopumisesta. Havainnollistava esimerkki 1 sisältää esimerkkejä rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelemisestä.

70. ***Jos omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän tuotokselle on olemassa toimivat markkinat, kyseinen omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä on määriteltävä rahavirtaa tuottavaksi yksiköksi, vaikka tuotos käytettäisiin osaksi tai kokonaan sisäisesti. Jos sisäisellä siirtohinnoittelulla on vaikutusta minkä tahansa omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön kerryttämään rahavirtaan, yhteisön on käytettävä johdon parasta arviota tulevasta hinnasta (tai tulevista hinnoista), joka toteutuisi riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa, arvioidessaan:***

(a) yhteisöön tulevia vastaisia rahavirtoja, joita käytetään määritettäessä kyseisen omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa;

ja

(b) yhteisöstä lähteviä vastaisia rahavirtoja, joita käytetään määritettäessä muiden sellaisten omaisuuserien tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen käyttöarvoa, joihin sisäinen siirtohinnoittelu vaikuttaa.

71. Vaikka yhteisön muut yksiköt käyttäisivät omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän tuotoksen osaksi tai kokonaan (esimerkiksi valmistusprosessin välivaiheen tuotteet), tämä omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä muodostaa erillisen rahavirtaa tuottavan yksikön, jos yhteisö voisi myydä tuotoksen toimivilla markkinoilla. Näin on siksi, että tämä omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä pystyisi kerryttämään rahavirtoja, jotka olisivat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista. Kun yhteisö käyttää budjetteihin/ennusteisiin perustuvaa informaatiota, joka liittyy tällaiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön tai johonkin muuhun sellaiseen omaisuuserään tai rahavirtaa tuottavaan yksikköön, johon sisäinen siirtohinnoittelu vaikuttaa, se oikaisee tätä informaatiota, jos sisäiset siirtohinnat eivät kuvasta johdon parasta arviota tulevista hinnoista, jotka toteutuisivat toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

72. ***Rahavirtaa tuottavat yksiköt on määriteltävä samoille tai samantyyppisille omaisuuserille johdonmukaisella tavalla kaudesta toiseen, jollei muutos ole perusteltavissa.***

73. Jos yhteisö päättää, että omaisuuserä kuuluu toiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuin aikaisemmilla kausilla tai että on tapahtunut muutoksia siinä, minkä tyyppisiä omaisuuseriä yhdistetään omaisuuserän sisältäväksi rahavirtaa tuottavaksi yksiköksi, tilinpäätöksessä on kappaleen 130 mukaan esitettävä rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevia tietoja, jos on kirjattu tai peruutettu kyseistä rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskeva arvonalentumistappio.

Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ja kirjanpitoarvo

74. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai sitä korkeampi käyttöarvo. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä varten kappaleisiin 19-57 sisältyvät viittaukset ”omaisuuserään” luetaan viittauksena ”rahavirtaa tuottavaan yksikköön”.

75. ***Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo on määritettävä samanlaisella perusteella kuin rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä.***

76. Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo:

(a) sisältää vain niiden omaisuuserien kirjanpitoarvon, jotka kuuluvat välittömästi rahavirtaa tuottavalle yksikölle tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella ja kerryttävät vastaisia rahavirtoja, joita käytetään määritettäessä rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa;

ja

(b) ei sisällä minkään taseeseen merkityn velan kirjanpitoarvoa muutoin kuin siinä tapauksessa, että rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä ilman että tämä velka otetaan huomioon.

Näin on siksi, että rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla ja sen käyttöarvo määritetään ottamatta huomioon rahavirtoja, jotka liittyvät rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuulumattomiin omaisuuseriin ja kirjattuihin velkoihin (katso kappaleet 28 ja 43).

77. Kun omaisuuserät ryhmitellään kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioimista varten, on tärkeää sisällyttää rahavirtaa tuottavaan yksikköön kaikki ne omaisuuserät, jotka kerryttävät tai joita käytetään kerryttämään kyseisiä rahavirtoja tai joita käytetään niiden kerryttämiseen. Muutoin rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä saattaa vaikuttaa riittävältä, kun todellisuudessa on syntynyt arvonalentumistappio. Joissakin tapauksissa jotkin omaisuuserät osallistuvat rahavirtaa tuottavan yksikön arvioitujen vastaisten rahavirtojen kerryttämiseen mutta niitä ei ole mahdollista kohdistaa rahavirtaa tuottavalle yksikölle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella. Tämä voi koskea esimerkiksi liikearvoa tai yrityksen yhteisiä omaisuuseriä, kuten esimerkiksi keskushallinnon varoja. Kappaleissa 80-103 selostetaan, miten tällaisia omaisuuseriä käsitellään testattaessa rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumista.

78. Joidenkin taseeseen merkittyjen velkojen huomioon ottaminen saattaa olla välttämätöntä määritettäessä rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Näin voi olla, jos rahavirtaa tuottavasta yksiköstä luopuminen edellyttäisi, että ostaja ottaa velan vastatakseen. Tällöin rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla (eli arvioitu lopullisesta luopumisesta johtuva arvioitu rahavirta) on rahavirtaa tuottavan yksikön varojen arvioitu myyntihinta yhdessä velan kanssa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla. Jotta rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo ja kerrytettävissä oleva rahamäärä olisivat mielekkäästi vertailtavissa, velan kirjanpitoarvo vähennetään sekä rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa että sen kirjanpitoarvoa määritettäessä.

Esimerkki

Yhtiöllä on kaivos maassa, jonka lainsäädäntö vaatii omistajaa palauttamaan kaivoksen sijaintipaikan alkuperäiseen tilaansa kaivostoiminnan päätyttyä. Alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja syntyy esimerkiksi sen maa-aineksen palauttamisesta, joka on poistettava ennen kaivostoiminnan aloittamista. Maa-aineksen palauttamisesta aiheutuvia menoja varten tehtiin varaus heti, kun maa-aines oli poistettu. Varauksen määrä kirjattiin osaksi kaivoksen hankintamenoa, ja se kirjataan poistoina kuluksi kaivoksen taloudellisena vaikutusaikana. Alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja varten tehdyn varauksen kirjanpitoarvo on 500 CU (*), joka vastaa alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvien menojen nykyarvoa.

Yhteisö tekee kaivokselle arvonalentumistestin. Rahavirtaa tuottava yksikkö on kaivos kokonaisuudessaan. Yhteisö on saanut kaivoksesta useita ostotarjouksia noin 800 CU:n hintaan. Tässä hinnassa on otettu huomioon se tosiasia, että ostaja ottaa vastatakseen maa-alueen palauttamista koskevan velvoitteen. Kaivoksen luovuttamisesta johtuvat menot ovat määrältään mitättömät. Kaivoksen käyttöarvo on noin 1 200 CU, jos alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja ei oteta huomioon. Kaivoksen kirjanpitoarvo on 1 000 CU.

Rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on 800 CU. Siinä on otettu huomioon alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvat menot, joita varten on jo kirjattu varaus. Rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa määritettäessä otetaan tämän vuoksi huomioon alkueräiseen tilaan palauttamisesta johtuvat menot, ja käyttöarvon arvioidaan olevan 700 CU (1 200 CU vähennettynä 500: CU:lla). Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo on 500 CU, joka on kaivoksen kirjanpitoarvo (1 000 CU) vähennettynä alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja varten tehdyllä varauksella (500 CU). Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ylittää siis sen kirjanpitoarvon.

79. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään joskus käytännön syistä siten, että otetaan huomioon omaisuuseriä, jotka eivät kuulu rahavirtaa tuottavaan yksikköön (esimerkiksi saamiset tai muut rahoitusvarat) tai kirjattuja velkoja (esimerkiksi ostovelat, eläkkeet ja muut varaukset). Tällöin kyseisten omaisuuserien kirjanpitoarvo lisätään rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon ja kyseisten velkojen kirjanpitoarvo vähennetään siitä.

Liikearvo

Liikearvon kohdistaminen rahavirtaa tuottaville yksiköille

80. ***Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo on arvonalentumistestausta varten kohdistettava hankinta-ajankohdasta lähtien niille hankkijaosapuolen rahavirtaa tuottaville yksiköille tai rahavirtaa tuottavien yksiköiden ryhmille, joiden odotetaan hyötyvän liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvista synergiaeduista, riippumatta siitä, kohdistetaanko näille yksiköille tai niiden ryhmille muita hankinnan kohteen varoja tai velkoja. Jokaisen yksikön tai yksiköiden ryhmän, jolle näin kohdistetaan liikearvoa, on:***

(a) oltava yhteisössä alin sellainen taso, jolla liikearvoa seurataan sisäistä johtamista varten;

ja

(b) oltava enintään niin laaja kuin yhteisön ensisijaiseen tai toissijaiseen segmenttiraportointiin perustuva IAS 14:n* Segmenttiraportointi *mukaisesti määritelty segmentti.

81. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo edustaa maksua, jonka hankkijaosapuoli on suorittanut ennakoiden vastaista taloudellista hyötyä sellaisista varoista, jotka eivät ole yksinään yksilöitävissä eivätkä merkittävissä erikseen taseeseen. Liikearvo ei kerrytä rahavirtoja muista omaisuuseristä tai omaisuuserien ryhmistä riippumattomasti, ja usein se vaikuttaa useiden rahavirtaa tuottavien yksikköjen rahavirtoihin. Joskus liikearvoa ei pystytä kohdistamaan muulla kuin keinotekoisella perusteella yksittäisille rahavirtaa tuottaville yksiköille vaan ainoastaan rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmille. Tämän vuoksi yhteisön alin taso, jolla liikearvoa seurataan sisäistä johtamista varten, joskus kattaa useita rahavirtaa tuottavia yksikköjä, joihin liikearvo liittyy mutta joille sitä ei ole mahdollista kohdistaa. Kappaleisiin 83-99 sisältyviä viittauksia rahavirtaa tuottaviin yksikköihin, joille on kohdistettu liikearvoa, tulee lukea niin että ne viittaavat myös rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmiin, joille on kohdistettu liikearvoa.

(*) Tässä standardissa monetaariset erät ilmaistaan rahayksikköinä "currency unit" (CU).

82. Kappaleen 80 mukaisten vaatimusten noudattaminen johtaa liikearvon arvonalentumistestauksen tekemiseen sellaisella tasolla, joka kuvastaa yhteisön tapaa johtaa toimintaansa ja johon liikearvo luontevasti liittyy. Näin ollen uusien raportointijärjestelmien kehittäminen ei yleensä ole tarpeen.

83. Rahavirtaa tuottava yksikkö, jolle liikearvo kohdistetaan arvonalentumistestausta varten, ei välttämättä ole sama taso, jolle liikearvo kohdistetaan IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* mukaisesti kurssivoittojen ja -tappioiden määrittämistä varten. Jos yhteisö esimerkiksi joutuu IAS 21:n mukaan kohdistamaan liikearvon suhteellisen alhaalla oleville tasoille kurssivoittojen ja -tappioiden määrittämistä varten, sen ei tarvitse tehdä liikearvon arvonalentumistestiä tällä samalla tasolla, ellei se myös seuraa liikearvoa tällä tasolla sisäistä johtamista varten.

84. ***Jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun liikearvon alkuperäistä kohdistamista ei saada valmiiksi ennen sen tilikauden loppua, jonka aikana liiketoimintojen yhdistäminen toteutuu, tämä alkuperäinen kohdistaminen on saatava valmiiksi hankinta-ajankohdan jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden loppuun mennessä.***

85. Jos hankkijaosapuoli IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaan pystyy tekemään liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn vasta alustavana sen kauden loppuun mennessä, jonka aikana yhdistäminen toteutuu, niin hankkijaosapuoli:

(a) käsittelee yhdistymistä kirjanpidossa käyttäen näitä alustavia arvoja;

ja

(b) tekee näihin alustaviin arvoihin tarvittavat oikaisut alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistuessa kahdentoista kuukauden kuluessa hankinta-ajankohdasta.

Tällaisissa tapauksissa ei ehkä myöskään ole mahdollista saada yhdistämisessä hankitun liikearvon alkuperäistä kohdistamista valmiiksi ennen sen tilikauden loppua, jonka aikana yhdistäminen toteutuu. Tällöin yhteisö esittää tilinpäätöksessään kappaleessa 133 vaadittavat tiedot.

86. ***Jos rahavirtaa tuottavalle yksikölle on kohdistettu liikearvoa ja yhteisö luopuu jostakin kyseiseen yksikköön kuuluvasta toiminnosta, niin luovutettavaan toimintoon liittyvä liikearvo on:***

(a) sisällytettävä toiminnon kirjanpitoarvoon luovutusvoittoa tai -tappiota määritettäessä;

ja

(b) arvostettava luovutettavan toiminnon ja rahavirtaa tuottavan yksikön jäljelle jäävän osan arvojen suhteen perusteella, ellei yhteisö pysty osoittamaan, että jokin muu menetelmä kuvastaisi luovutettuun toimintoon liittyvää liikearvoa paremmin.

Esimerkki

Yhteisö myy 100 CU:lla toiminnon, joka oli osa rahavirtaa tuottavaa yksikköä, jolle on kohdistettu liikearvoa. Yksikölle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään kyseistä yksikköä alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi tai liitettävissä mihinkään tällaiseen ryhmään muuten kuin keinotekoisesti. Rahavirtaa tuottavan yksikön jäljelle jäävän osan kerrytettävissä oleva rahamäärä on 300 CU.

Koska rahavirtaa tuottavalle yksikölle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään kyseistä yksikköä alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi tai liitettävissä mihinkään tällaiseen ryhmään muuten kuin keinotekoisesti, luovutettavaan toimintoon liittyvä liikearvo määritetään luovutettavan toiminnon ja yksiköstä jäljelle jäävän osan arvojen suhteen perusteella. Näin ollen 25 % rahavirtaa tuottavalle yksikölle kohdistetusta liikearvosta sisällytetään myydyn toiminnon kirjanpitoarvoon.

87. ***Jos yhteisö organisoi raportointinsa rakennetta uudelleen niin, että sellaisten rahavirtaa tuottavien yksikköjen, joille on kohdistettu liikearvoa, koostumus muuttuu, liikearvo on kohdistettava uudelleen niille yksiköille, joihin tämä vaikuttaa. Tämä uudelleen kohdistaminen on tehtävä käyttämällä samankaltaista arvojen suhteeseen perustuvaa lähestymistapaa kuin yhteisön luopuessa rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuuluvasta toiminnosta, ellei yhteisö pysty osoittamaan, että jokin muu menetelmä kuvastaa uudelleenorganisoituihin yksikköihin liittyvää liikearvoa paremmin.***

Esimerkki

Rahavirtaa tuottavalle yksikölle A on aikaisemmin kohdistettu liikearvoa. A:lle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään kyseistä yksikköä alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi tai liitettävissä tällaiseen ryhmään muuten kuin keinotekoisesti. A on tarkoitus jakaa osiin ja yhdistää kolmeen muuhun rahavirtaa tuottavaan yksikköön B:hen, C:hen ja D:hen.

Koska A:lle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään A:ta alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi tai liitettävissä tällaiseen ryhmään, muutoin kuin keinotekoisesti, se kohdistetaan uudelleen B:lle, C:lle ja D:lle A:n kolmen osan arvojen suhteen perusteella ennen kuin nämä osat yhdistetään B:hen, C:hen ja D:hen.

Liikearvoa sisältävien rahavirtaa tuottavien yksikköjen arvonalentumistestaus

88. ***Kun liikearvo kappaleessa 81 kuvatulla tavalla liittyy rahavirtaa tuottavaan yksikköön mutta sitä ei ole kohdistettu tälle yksikölle, yksikölle on tehtävä arvonalentumistesti aina, kun esiintyy viitteitä siitä, että yksikön arvo saattaa olla alentunut, vertaamalla yksikön kirjanpitoarvoa ilman liikearvoa sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kappaleen 104 mukaisesti.***

89. Jos kappaleessa 88 kuvatun rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon sisältyy aineeton hyödyke, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika tai joka ei vielä ole valmis käytettäväksi, ja kyseiselle hyödykkeelle voidaan tehdä arvonalentumistesti vain osana rahavirtaa tuottavaa yksikköä, on myös yksikölle kappaleen 10 mukaan tehtävä arvonalentumistesti vuosittain.

90. ***Rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jolle on kohdistettu liikearvoa, on tehtävä arvonalentumistesti vuosittain ja aina kun on mitään viitteitä siitä, että yksikön arvo saattaa olla alentunut, vertaamalla yksikön liikearvon sisältävää kirjanpitoarvoa yksikön kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Jos yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on suurempi kuin yksikön kirjanpitoarvo, on katsottava, että yksikön ja kyseiselle yksikölle kohdistetun liikearvon arvo ei ole alentunut. Jos yksikön kirjanpitoarvo ylittää yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän, yhteisön on kirjattava arvonalentumistappio kappaleen 104 mukaisesti.***

Vähemmistön osuus

91. Liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu liikearvo edustaa IFRS 3:n mukaan emoyrityksen omistusosuutensa perusteella hankkimaa liikearvoa sen sijaan että se edustaisi liikearvoa, joka on liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena emoyrityksen määräysvallassa. Tämän vuoksi vähemmistölle kuuluvaa liikearvoa ei merkitä emoyrityksen konsernitilinpäätökseen. Jos vähemmistöllä näin ollen on osuus rahavirtaa tuottavassa yksikössä, jolle on kohdistettu liikearvoa, kyseisen yksikön kirjanpitoarvo käsittää:

(a) sekä emoyrityksen että vähemmistön osuuden yksikön yksilöitävissä olevasta nettovarallisuudesta;

ja

(b) emoyrityksen osuuden liikearvosta.

Osa rahavirtaa tuottavan yksikön tämän standardin mukaisesti määritetystä kerrytettävissä olevasta rahamäärästä johtuu kuitenkin vähemmistön osuudesta liikearvosta.

92. Tästä seuraa, että liikearvoa sisältävän ei kokonaan omistetun rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumista testattaessa kyseisen yksikön kirjanpitoarvoa oikaistaan laskennallisesti ennen kuin sitä verrataan yksikön kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Tämä tehdään brutottamalla yksikölle kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvo niin, että se sisältää vähemmistölle kuuluvan liikearvon. Tätä laskennallisesti oikaistua kirjanpitoarvoa verrataan sitten yksikön kerrytettävissä olevaan rahamäärään sen ratkaisemiseksi, onko rahavirtaa tuottavan yksikön arvo alentunut. Jos arvo on alentunut, yhteisö kohdistaa arvonalentumistappion kappaleen 104 mukaisesti ensin yksikölle kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvon vähennykseksi.

93. Koska liikearvoa kuitenkin kirjataan vain emoyrityksen omistusosuutta vastaavasti, mahdollinen liikearvoon liittyvä arvonalentumistappio jaetaan emoyritykselle kuuluvaan ja vähemmistölle kuuluvaan osaan, ja vain ensiksi mainittu kirjataan liikearvon arvonalentumistappioksi.

94. Jos liikearvoon liittyvän arvonalentumistappion kokonaismäärä on pienempi kuin määrä, jolla rahavirtaa tuottavan yksikön laskennallisesti oikaistu kirjanpitoarvo ylittää sen kerrytettävissä olevan rahamäärän, jäljelle jäävä ylimenevä määrä on kohdistettava kappaleen 104 mukaan tasasuhteisesti yksikön muille omaisuuserille yksikköön kuuluvien yksittäisten omaisuuserien kirjanpitoarvojen perusteella.

95. Havainnollistava esimerkki 7 selventää arvonalentumistestin tekemistä ei kokonaan omistetulle, liikearvoa sisältävälle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.

Arvonalentumistestien ajankohta

96. ***Sellaisen rahavirtaa tuottavan yksikön, jolle on kohdistettu liikearvoa, vuotuinen arvonalentumistestaus saadaan tehdä milloin tahansa tilikauden aikana, kunhan testaus tehdään joka vuosi samaan aikaan. Arvonalentumistesti saadaan tehdä eri rahavirtaa tuottaville yksiköille eri aikoina. Jos rahavirtaa tuottavalle yksikölle kohdistettu liikearvo on osaksi tai kokonaan hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä tarkasteltavana olevan tilikauden aikana, kyseiselle yksikölle on kuitenkin tehtävä arvonalentumistesti tarkasteltavana olevan tilikauden loppuun mennessä.***

97. ***Jos rahavirtaa tuottavalle yksikölle on kohdistettu liikearvoa ja yksikön muodostaville omaisuuserille tehdään arvonalentumistesti samaan aikaan kuin liikearvon sisältävälle yksikölle, omaisuuserien arvon alentuminen on testattava ennen liikearvoa sisältävän yksikön testaamista. Vastaavasti jos rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmälle on kohdistettu liikearvoa ja ryhmän muodostaville rahavirtaa tuottaville yksiköille tehdään arvonalentumistesti samaan aikaan kuin liikearvon sisältävälle yksikköjen ryhmälle, yksittäisten yksikköjen arvon alentuminen on testattava ennen liikearvoa sisältävän yksikköjen ryhmän testaamista.***

98. Tehtäessä arvonalentumistesti rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jolle on kohdistettu liikearvoa, saattaa esiintyä viitteitä jonkin liikearvoa sisältävään yksikköön kuuluvan omaisuuserän arvon alentumisesta. Tällöin yhteisö testaa ensin kyseisen omaisuuserän arvon alentumisen ja kirjaa tästä omaisuuserästä mahdollisen arvonalentumistappion ennen kuin se testaa liikearvon sisältävän rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumisen. Vastaavasti saattaa esiintyä viitteitä liikearvon sisältävään rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmään kuuluvan rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumisesta. Tällöin yhteisö testaa ensin kyseisen rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumisen ja kirjaa tästä yksiköstä mahdollisen arvonalentumistappion ennen kuin se tekee arvonalentumistestin yksikköjen ryhmälle, jolle on kohdistettu liikearvoa.

99. ***Viimeisintä edellisellä kaudella laadittua yksityiskohtaista laskelmaa kerrytettävissä olevasta rahamäärästä sellaiselle rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jolle on kohdistettu liikearvoa, saadaan käyttää saman yksikön arvonalentumistestaukseen kuluvalla kaudella, jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:***

(a) yksikön muodostavat varat ja velat eivät ole muuttuneet merkittävästi viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen;

(b) viimeisin kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskeva laskelma on tuottanut rahamäärän, joka on huomattavasti suurempi kuin yksikön kirjanpitoarvo;

ja

(c) viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen toteutuneita tapahtumia ja olosuhteiden muutoksia koskevan analyysin perusteella on erittäin epätodennäköistä, että omaisuuserälle tarkasteluhetkellä määritettävä kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi pienempi kuin omaisuuserän tarkasteluhetken kirjanpitoarvo.

Yrityksen yhteiset omaisuuserät

100. Yrityksen yhteisiin omaisuuseriin kuuluvat konsernin tai toimialaryhmän varat, kuten yhteisön tai toimialan pääkonttorirakennus, atk-laitteet tai tutkimuskeskus. Yhteisön rakenne määrää, vastaako jokin omaisuuserä tähän standardiin sisältyvän yrityksen yhteisen omaisuuserän määritelmää tietyn rahavirtaa tuottavan yksikön kannalta. Yrityksen yhteisten omaisuuserien selviä tunnusmerkkejä ovat, että ne eivät kerrytä muista omaisuuseristä tai omaisuuseräryhmistä riippumattomia rahavirtoja ja että niiden kirjanpitoarvo ei ole kokonaan kohdistettavissa tarkasteltavana olevalle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.

101. Koska yrityksen yhteiset omaisuuserät eivät kerrytä erillisiä rahavirtoja, yksittäisestä yrityksen yhteisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä, paitsi jos johto on päättänyt luopua omaisuuserästä. Tästä seuraa, että jos yrityksen yhteisen omaisuuserän arvonalentumisesta on viitteitä, kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmälle, johon yrityksen yhteinen omaisuuserä kuuluu, ja sitä verrataan tämän rahavirtaa tuottavan yksikön tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmän kirjanpitoarvoon. Mahdollinen arvonalentumistappio kirjataan kappaleen 104 mukaisesti.

102. ***Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumista testatessaan yhteisön on yksilöitävä kaikki tarkasteltavana olevaan rahavirtaa tuottavaan yksikköön liittyvät yrityksen yhteiset omaisuuserät. Jos osa yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvosta:***

(a) on kohdistettavissa kyseiselle yksikölle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella, yhteisön on verrattava yksikön kirjanpitoarvoa, joka sisältää yksikölle kohdistetun osuuden yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvosta, sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kappaleen 104 mukaisesti.

(b) ei ole kohdistettavissa kyseiselle yksikölle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella, yhteisön on:

(i) verrattava kyseisen yksikön kirjanpitoarvoa ilman yrityksen yhteistä omaisuuserää sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään ja kirjattava mahdollinen arvonalentumistappio kappaleen 104 mukaisesti;

(ii) määriteltävä pienin rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmä, joka sisältää tarkasteltavana olevan rahavirtaa tuottavan yksikön ja jolle osa yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvosta on kohdistettavissa järkevällä ja johdonmukaisella perusteella;

ja

(iii) verrattava kyseisen rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmän kirjanpitoarvoa, joka sisältää kyseiselle yksikköjen ryhmälle kohdistetun osuuden yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvosta, yksikköjen ryhmän kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kappaleen 104 mukaisesti.

103. Havainnollistava esimerkki 8 selventää näiden vaatimusten soveltamista yrityksen yhteisiin omaisuuseriin.

104. ***Rahavirtaa tuottavan yksikön (tai pienimmän rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmän, jolle on kohdistettu liikearvoa tai osa yrityksen yhteisestä omaisuuserästä) arvonalentumistappio on kirjattava siinä ja vain siinä tapauksessa, että yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on pienempi kuin yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kirjanpitoarvo. Arvonalentumistappio on kohdistettava vähentämään yksikön (tai yksikköjen ryhmän) omaisuuserien kirjanpitoarvoa seuraavassa järjestyksessä:***

(a) ensin vähentämään rahavirtaa tuottavalle yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvoa;

ja

(b) sen jälkeen yksikön (tai yksikköjen ryhmän) muille omaisuuserille tasasuhteisesti yksikköön (tai yksikköjen ryhmään) kuuluvien yksittäisten omaisuuserien kirjanpitoarvojen perusteella.

Näitä kirjanpitoarvon vähennyksiä on käsiteltävä yksittäisten omaisuuserien arvonalentumistappioina, ja ne on kirjattava kappaleen 60 mukaisesti.

105. ***Kohdistettaessa arvonalentumistappiota kappaleen 104 mukaisesti yksittäisen omaisuuserän kirjanpitoarvoa ei saa vähentää niin paljon, että se alittaisi korkeimman seuraavista:***

(a) omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla (jos määritettävissä);

(b) omaisuuserän käyttöarvo (jos määritettävissä);

ja

(c) nolla.

Arvonalentumistappion määrä, joka muutoin olisi kohdistettu omaisuuserälle, on kohdistettava tasasuhteisesti yksikön (yksikköjen ryhmän) muille omaisuuserille.

106. Jos ei ole käytännössä mahdollista arvioida kerrytettävissä olevaa rahamäärää rahavirtaa tuottavan yksikön jokaiselle yksittäiselle omaisuuserälle, arvonalentumistappio on tämän standardin mukaan jaettava keinotekoisesti kyseisen yksikön omaisuuserien kesken liikearvoa lukuun ottamatta, koska kaikki rahavirtaa tuottavan yksikön omaisuuserät toimivat yhdessä.

107. Jos yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä (katso kappale 67):

(a) omaisuuserästä kirjataan arvonalentumistappio, jos sen kirjanpitoarvo on suurempi kuin sen käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai sitä korkeampi kappaleissa 104 ja 105 kuvattujen kohdistamistoimenpiteiden tulos;

ja

(b) omaisuuserästä ei kirjata arvonalentumistappiota, jos kyseisen rahavirtaa tuottavan yksikön arvo ei ole alentunut. Tämä pätee, vaikka omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla olisi pienempi kuin sen kirjanpitoarvo.

Esimerkki

Kone on kärsinyt aineellista vahinkoa, mutta se toimii yhä, joskaan ei yhtä hyvin kuin ennen vahingoittumistaan. Koneen käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on pienempi kuin sen kirjanpitoarvo. Kone ei kerrytä itsenäisiä rahavirtoja. Pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, joka sisältää koneen ja kerryttää rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista, on tuotantolinja, johon kone kuuluu. Tuotantolinjan kerrytettävissä oleva rahamäärä osoittaa, että tuotantolinjan arvo kokonaisuudessaan ei ole alentunut.

Oletus 1: johdon hyväksymät budjetit/ennusteet eivät osoita, että johto olisi sitoutunut korvaamaan koneen uudella.

Pelkästä koneesta kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole arvioitavissa, koska koneen käyttöarvo:

(a) saattaa poiketa sen myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetystä käyvästä arvosta;

ja

(b) on määritettävissä vain sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon kone kuuluu (tuotantolinja).

Tuotantolinjan arvo ei ole alentunut. Tämän vuoksi koneesta ei kirjata arvonalentumistappiota. Yhteisö voi kuitenkin joutua arvioimaan koneen poistoajan tai poistomenetelmän uudelleen. Poistoajan pitää mahdollisesti olla lyhyempi tai menetelmän johtaa nopeampiin poistoihin, jotta se kuvastaisi koneen jäljellä olevaa odotettua taloudellista vaikutusaikaa tai sitä, miten taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan yhteisössä.

Oletus 2: johdon hyväksymät budjetit/ennusteet osoittavat, että johto on sitoutunut korvaamaan koneen uudella ja myymään sen lähitulevaisuudessa. Rahavirtojen, jotka kertyvät koneen jatkuvasta käytöstä ennen sen luovuttamista, arvioidaan olevan määrältään mitättömiä.

Koneen käyttöarvon voidaan arvioida olevan lähellä sen myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyä käypää arvoa. Koneesta kerrytettävissä oleva rahamäärä on näin ollen määritettävissä, eikä tällöin ole merkitystä sillä, mihin rahavirtaa tuottavaan yksikköön kone kuuluu (toisin sanoen tuotantolinja). Koska koneen myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetty käypä arvo on pienempi kuin sen kirjanpitoarvo, koneesta kirjataan arvonalentumistappio.

108. ***Kun kappaleisiin 104 ja 105 sisältyviä vaatimuksia on noudatettu, rahavirtaa tuottavasta yksiköstä johtuvan arvonalentumistappion mahdollinen jäljellä oleva määrä on kirjattava velaksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että jokin toinen standardi vaatii sitä.***

ARVONALENTUMISTAPPION PERUUTTAMINEN

109. Kappaleissa 110-116 esitetään edellytykset omaisuuserästä tai rahavirtaa tuottavasta yksiköstä aiemmilla kausilla kirjatun arvonalentumistappion peruuttamiselle. Näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä. Lisäksi yksittäistä omaisuuserää koskevia vaatimuksia esitetään kappaleissa 117-121, rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevia vaatimuksia kappaleissa 122 ja 123 sekä liikearvoa koskevia vaatimuksia kappaleissa 124 ja 125.

110. ***Yhteisön on arvioitava jokaisena raportointikauden päättymispäivänä, onko mitään viitteitä siitä, että omaisuuserästä – muusta kuin liikearvosta – aikaisemmilla kausilla kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt. Jos mitään tällaisia viitteitä esiintyy, yhteisön on arvioitava kyseisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä.***

111. ***Yhteisön on otettava huomioon vähintään seuraavat seikat arvioidessaan onko mitään viitteitä siitä, että omaisuuserästä – muusta kuin liikearvosta – aikaisemmilla kausilla kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt:***

IAS 36

Ulkoiset informaatiolähteet

(a) omaisuuserän markkina-arvo on noussut merkittävästi kauden aikana.

(b) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle edullisia muutoksia siinä teknologia-, tai markkinaympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa yhteisö toimii, taikka markkinoilla, joita omaisuuserä palvelee.

(c) markkinakorot tai muut markkinaperusteiset tuotot ovat laskeneet kauden aikana, ja nämä laskut vaikuttavat todennäköisesti omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon ja lisäävät omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää olennaisesti.

Sisäiset informaatiolähteet

(d) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa odotetaan tapahtuvan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle edullisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai odotetussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi kaudella toteutuneet menot omaisuuserän suorituskyvyn parantamiseksi tai lisäämiseksi taikka sen toiminnon uudelleenjärjestelemiseksi, johon omaisuuserä kuuluu.

(e) sisäisen raportoinnin tuottama aineisto, joka antaa viitteitä siitä, että omaisuuserän taloudellinen suorituskyky on tai tulee olemaan odotettua parempi.

112. Kappaleessa 111 mainitut viitteet arvonalentumistappion mahdollisesta pienentymisestä ovat pääasiassa kappaleessa 12 mainittujen, mahdolliseen arvonalentumistappioon liittyvien viitteiden peilikuvia.

113. Jos esiintyy mitään viitteitä siitä, että omaisuuserästä – muusta kuin liikearvosta – kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt, tämä voi viitata siihen, että jäljellä olevaa taloudellista vaikutusaikaa, poistomenetelmää tai jäännösarvoa on tarkasteltava uudelleen ja oikaistava kyseiseen omaisuuserän sovellettavan standardin mukaisesti, vaikka omaisuuserän arvonalentumistappiota ei peruutettaisikaan.

114. ***Omaisuuserästä – muusta kuin liikearvosta – aikaisemmilla kausilla kirjattu arvonalentumistappio on peruutettava siinä ja vain siinä tapauksessa, että viimeisimmän arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen on tapahtunut muutos niissä arvioissa, joita on käytetty määritettäessä omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Jos näin on, omaisuuserän kirjanpitoarvoa on kappaleessa 117 kuvattua poikkeusta lukuun ottamatta lisättävä siten, että se vastaa kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Kyseinen lisäys on arvonalentumistappion peruutus.***

115. Arvonalentumistappion peruutus kuvastaa omaisuuserän käyttöön tai myyntiin perustuvan arvioidun suorituspotentiaalin lisääntymistä sen jälkeen, kun yhteisö on viimeksi kirjannut kyseisestä omaisuuserästä arvonalentumistappion. Yhteisön on kappaleen 130 mukaan yksilöitävä se arvioissa tapahtunut muutos, joka lisää arvioitua suorituspotentiaalia. Esimerkkejä arvioiden muutoksista ovat:

(a) muutos kerrytettävissä olevan rahamäärän perusteissa (siis siinä, perustuuko kerrytettävissä oleva rahamäärä myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon vai perustuuko se käyttöarvoon);

(b) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on perustunut käyttöarvoon, arvioitujen vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen muutos taikka diskonttauskoron muutos;

tai

(c) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on perustunut myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon, myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon osatekijöitä koskevien arvioiden muutos.

116. Omaisuuserän käyttöarvo saattaa nousta sen kirjanpitoarvoa suuremmaksi yksinkertaisesti siksi, että vastaisten rahavirtojen nykyarvo kasvaa niiden tullessa ajallisesti lähemmäksi. Omaisuuserän suorituspotentiaali ei kuitenkaan ole lisääntynyt. Siksi arvonalentumistappiota ei peruuteta ainoastaan ajan kulumisen vuoksi (jota joskus sanotaan diskonttausvaikutuksen "purkautumiseksi"), vaikka omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä nousisi sen kirjanpitoarvoa korkeammaksi.

Yksittäisen omaisuuserän arvonalentumistappion peruuttaminen

117. ***Omaisuuserän — muun kuin liikearvon — arvonalentumistappion peruuttamisen vuoksi lisääntynyt kirjanpitoarvo ei saa ylittää sitä kirjanpitoarvoa, joka omaisuuserälle olisi määritetty (poistoilla vähennettynä), jos siitä ei olisi aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappiota.***

118. Omaisuuserän — muun kuin liikearvon — kirjanpitoarvon kasvattaminen yli kirjanpitoarvon, joka sille olisi määritetty (poistoilla vähennettynä), jos omaisuuserästä ei olisi aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappiota, on uudelleenarvostusta. Yhteisö soveltaa tällaisen uudelleenarvostuksen kirjanpitokäsittelyyn kyseistä omaisuuserää koskevaa standardia.

119. ***Omaisuuserän — muun kuin liikearvon — arvonalentumistappion peruutus on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti, jollei omaisuuserän kirjanpitoarvo perustu uudelleenarvostukseen jonkin muun standardin (esimerkiksi IAS 16:n* Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet *uudelleenarvostusmallin) mukaisesti). Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevan arvonalentumistappion peruutusta on käsiteltävä uudelleenarvostuksesta johtuvana lisäyksenä tämän toisen standardin mukaisesti.***

120. Uudelleenarvostetun omaisuuserän arvonalentumistappion peruutus hyvitetään suoraan omaan pääomaan erään, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. Arvonalentumistappion peruutus kirjataan kuitenkin tulosvaikutteisesti siltä osin, kuin myös saman uudelleenarvostetun omaisuuserän arvonalentumistappio on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti.

121. ***Kun arvonalentumistappion peruutus on kirjattu, omaisuuserästä tehtävää poistoa (tai hankintamenon jaksotusta) on tarkistettava tulevilla kausilla siten, että omaisuuserän oikaistu kirjanpitoarvo (mahdollisella) jäännösarvolla vähennettynä tulee kirjatuksi systemaattisella tavalla kuluksi omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.***

Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruuttaminen

122. ***Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruutus on kohdistettava yksikön omaisuuserille, liikearvoa lukuun ottamatta, kyseisten omaisuuserien kirjanpitoarvojen suhteessa. Näitä kirjanpitoarvon lisäyksiä on käsiteltävä yksittäisten omaisuuserien arvonalentumistappioiden peruutuksina, ja ne on kirjattava kappaleen 119 mukaisesti.***

123. ***Kohdistettaessa rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruutusta kappaleen 122 mukaisesti omaisuuserän kirjanpitoarvoa ei saa lisätä niin paljon, että se ylittäisi pienemmän seuraavista:***

(a) omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä (jos määritettävissä);

ja

(b) kirjanpitoarvo, joka omaisuuserälle olisi määritetty (poistoilla vähennettynä), jos omaisuuserästä ei olisi aikaisemmilla kausilla kirjattu arvonalentumistappiota.

Arvonalentumistappion peruutus, joka muutoin olisi kohdistettu omaisuuserälle, on kohdistettava tasasuhteisesti yksikön muille omaisuuserille liikearvoa lukuun ottamatta.

124. ***Liikearvosta kirjattua arvonalentumistappiota ei saa peruuttaa myöhemmällä kaudella.***

125. IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* kieltää sisäisesti aikaansaadun liikearvon kirjaamisen. Liikearvosta kerrytettävissä olevan rahamäärän lisääntyminen kyseistä liikearvoa koskevan arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeisillä kausilla on todennäköisesti sisäisesti aikaansaadun liikearvon lisäystä eikä hankitusta liikearvosta kirjatun arvonalentumistappion peruutusta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

126. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot jokaisesta omaisuuseräryhmästä:***

(a) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappiot ja tuloslaskelman erä (tai erät), johon (tai joihin) kyseiset arvonalentumistappiot sisältyvät.

(b) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset ja tuloslaskelman erä (tai erät), johon (tai joihin) kyseiset arvonalentumistappioiden peruutukset sisältyvät.

(c) kaudella suoraan omaan pääomaan kirjatut uudelleenarvostettujen omaisuuserien arvonalentumistappiot.

(d) kaudella suoraan omaan pääomaan kirjatut uudelleenarvostettujen omaisuuserien arvonalentumistappioiden peruutukset.

127. Omaisuuseräryhmä on luonteeltaan samanlaisten ja yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien omaisuuserien muodostama ryhmä.

128. Kappaleen 126 vaatima informaatio voidaan esittää yhdessä muun omaisuuseräryhmää koskevan informaation kanssa. Tämä informaatio voidaan sisällyttää esimerkiksi aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelmaan, jota IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* edellyttää.

129. ***Yhteisön, joka esittää segmentti-informaatiota IAS 14:n* Segmenttiraportointi *mukaisesti, on esitettävä seuraavat tiedot yhteisön ensisijaisen segmenttiraportointimuodon perusteella jokaisesta raportoitavasta segmentistä:***

(a) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut ja suoraan omaan pääomaan kirjatut arvonalentumistappiot.

(b) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut ja suoraan omaan pääomaan kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset.

130. ***Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta olennaisesta arvonalentumistappiosta, joka kaudella on kirjattu tai peruutettu koskien yksittäistä omaisuuserää — liikearvo mukaan lukien — tai rahavirtaa tuottavaa yksikköä.***

(a) arvonalentumistappion kirjaamiseen tai peruuttamiseen johtaneet tapahtumat ja olosuhteet.

(b) kirjatun tai peruutetun arvonalentumistappion määrä.

(c) yksittäisestä omaisuuserästä:

(i) omaisuuserän luonne;

ja

(ii) jos yhteisö esittää segmentti-informaatiota IAS 14:n mukaisesti, se raportoitava segmentti, johon omaisuuserä kuuluu yhteisön ensisijaisen segmenttiraportointimuodon perusteella.

(d) rahavirtaa tuottavasta yksiköstä:

(i) kuvaus rahavirtaa tuottavasta yksiköstä (esimerkiksi siitä, onko se tuotelinja, tehdas, liiketoiminto, maantieteellinen alue, vai IAS 14:ssä määritelty raportoitava segmentti);

(ii) kirjatun tai peruutetun arvonalentumistappion määrä omaisuuseräryhmittäin sekä, jos yhteisö esittää IAS 14:n mukaista segmentti-informaatiota, erikseen yhteisön ensisijaisen raportointimuodon perusteella jokaisesta raportoitavasta segmentistä;

ja

(iii) jos rahavirtaa tuottavaa yksikköä määriteltäessä käytetty omaisuuserien muodostama kokonaisuus on muuttunut sen jälkeen, kun rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on viimeksi arvioitu (jos tällainen arvio on tehty), esitetään kuvaus tavasta, jolla nykyinen ja aikaisempi omaisuuserien muodostama kokonaisuus on määritelty sekä syyt, joiden vuoksi rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelytapaa on muutettu.

(e) onko omaisuuserän (tai rahavirtaa tuottavan yksikön) kerrytettävissä oleva rahamäärä sen käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla vai sen käyttöarvo.

(f) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla, peruste jolla käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on määritetty (esimerkiksi onko käypä arvo määritetty perustuen toimiviin markkinoihin).

(g) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on käyttöarvo, diskonttauskorko (tai -korot), jota (tai joita) on käytetty nykyisessä ja edellisessä käyttöarvoa koskevassa arviossa (jos sellainen arvio on tehty).

131. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot sellaisten kaudella kirjattujen arvonalentumistappioiden ja arvonalentumistappioiden peruutusten yhteenlasketuista määristä, joista ei esitetä tietoja kappaleen 130 mukaisesti:***

(a) tärkeimmät omaisuuserien ryhmät, joihin arvonalentumistappiot vaikuttavat, ja tärkeimmät omaisuuserien ryhmät, joihin arvonalentumistappioiden peruutukset vaikuttavat.

(b) näiden arvonalentumistappioiden ja arvonalentumistappioiden peruutusten kirjaamiseen johtaneet tärkeimmät tapahtumat ja olosuhteet.

132. Yhteisön suositellaan ilmoittavan tilinpäätöksessään keskeiset oletukset, joita kaudella on käytetty omaisuuserien (tai rahavirtaa tuottavien yksiköiden) kerrytettävissä olevaa rahamäärää määritettäessä. Kappaleen 134 mukaan yhteisön on kuitenkin esitettävä tilinpäätöksessään tiedot rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa määritettäessä käytetyistä arvioista, kun kyseisen yksikön kirjanpitoarvoon sisältyy liikearvoa tai aineeton hyödyke, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika.

133. ***Jos liiketoimintojen yhdistämisessä kauden aikana hankittua liikearvoa on kappaleen 84 mukaisesti kohdistamatta rahavirtaa tuottaville yksiköille (tai yksikköjen ryhmälle) raportointikauden päättymispäivänä, tilinpäätöksessä on esitettävä kohdistamattoman liikearvon määrä sekä syy, t joiden vuoksi kyseinen määrä on vielä kohdistamatta.***

IAS 36

Arviot, joita on käytetty määritettäessä kerrytettävissä olevaa rahamäärää rahavirtaa tuottaville yksiköille, jotka sisältävät liikearvoa tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomia aineettomia hyödykkeitä

134. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kohtien (a)-(f) mukaiset tiedot jokaisesta rahavirtaa tuottavasta yksiköstä (tai yksikköjen ryhmästä), joille kohdistetun liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo on merkittävä verrattuna yhteisön liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden koko kirjanpitoarvoon:***

(a) yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvo.

(b) yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistettujen taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo.

(c) peruste, jolla yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on määritetty (toisin sanoen käyttöarvo vai käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla).

(d) jos yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä perustuu käyttöarvoon:

(i) kuvaus jokaisesta keskeisestä oletuksesta, jolle johdon viimeisimpien budjettien/ennusteiden kattamien kausien ennakoidut rahavirrat perustuvat. Keskeiset oletukset ovat niitä oletuksia, joille yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on herkin.

(ii) kuvaus johdon lähestymistavasta sen määrittäessä kullekin keskeiselle oletukselle annettavia arvoja, kuvastaako kyseinen arvo (tai arvot) toteutunutta kehitystä tai — mikäli tämä on sovellettavissa — ovatko ne yhdenmukaisia ulkoisista informaatiolähteistä saatujen tietojen kanssa, ja jos näin ei ole, syy niiden poikkeamiseen aikaisemmasta kehityksestä tai ulkoisista informaatiolähteistä saaduista tiedoista.

(iii) ajanjakso, jolle johto on ennakoinut rahavirtoja perustuen johdon hyväksymiin budjetteihin/ennusteisiin, ja silloin kun rahavirtaa tuottavaan yksikköön (tai yksikköjen ryhmään) on käytetty viittä vuotta pitempää ajanjaksoa, selostus siitä, miksi tämä pitempi ajanjakso on perusteltavissa.

(iv) kasvuvauhti, jota on käytetty ekstrapoloitaessa ennakoituja rahavirtoja ajalle, jota viimeisimmät budjetit/ennusteet eivät kata, ja perustelu sellaisen kasvuvauhdin käyttämiselle, joka ylittää yhteisön tuotteiden, toimialojen tai toimintamaan tai -maiden keskimääräisen kasvuvauhdin tai niiden markkinoiden keskimääräisen kasvuvauhdin, joita rahavirtaa tuottava yksikkö (tai yksikköjen ryhmä) palvelee.

(v) rahavirtojen ennakoinnissa käytetty diskonttauskorko (tai -korot).

(e) jos yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on perustunut käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla, myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon määrittämiseen käytetty metodiikka. Jos myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyä käypää arvoa ei ole määritetty käyttäen yksikön (tai yksikköjen ryhmän) todettavissa olevaa markkinahintaa, tilinpäätöksessä on lisäksi esitettävä seuraavat tiedot:

(i) kuvaus kaikista keskeisistä oletuksista, joiden perusteella johto on määrittänyt myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon. Keskeiset oletukset ovat niitä oletuksia, joille yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on herkin.

(ii) kuvaus johdon lähestymistavasta sen määrittäessä, kullekin keskeiselle oletukselle annettavia arvoja, kuvastaako kyseinen arvo (tai arvot) toteutunutta kehitystä tai — mikäli tämä on sovellettavissa — ovatko ne yhdenmukaisia ulkoisista informaatiolähteistä saatujen tietojen kanssa, ja jos näin ei ole, syy niiden poikkeamiseen aikaisemmasta kehityksestä tai ulkoisista informaatiolähteistä saaduista tiedoista.

(f) jos jokseenkin mahdollinen muutos sellaiseen keskeiseen oletukseen, jonka perusteella johto on määrittänyt yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä olevan rahamäärän, saisi aikaan sen, että yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kirjanpitoarvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän:

(i) määrä, jolla yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä ylittää sen kirjanpitoarvon.

(ii) keskeiselle oletukselle käytetty arvo.

(iii) määrä, jolla keskeiselle oletukselle käytetyn arvon pitää muuttua — kun on otettu huomioon muutoksen mahdolliset seurannaisvaikutukset muihin kerrytettävissä olevaa rahamäärää määritettäessä käytettäviin muuttujiin — jotta yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi yhtä suuri kuin sen kirjanpitoarvo.

135. ***Jos liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo on osaksi tai kokonaan kohdistettu usealle rahavirtaa tuottavalle yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) ja millekään yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) näin kohdistettu määrä ei ole merkittävä verrattuna yhteisön liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden koko kirjanpitoarvoon, tästä on annettava tieto ja esitettävä näille yksiköille (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistetun liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineellisten hyödykkeiden yhteenlasketut kirjanpitoarvot. Lisäksi, jos joidenkin tällaisten yksikköjen (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä olevat rahamäärät perustuvat samaan keskeiseen oletukseen (tai oletuksiin) ja niille kohdistetun liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo on merkittävä verrattuna yhteisön liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden koko kirjanpitoarvoon, yhteisön on edellisen lisäksi annettava tästä tieto ja esitettävä:***

(a) kyseisille yksiköille (tai yksikköjen ryhmille) kohdistetun liikearvon yhteenlaskettu kirjanpitoarvo.

(b) kyseisille yksiköille (tai yksikköjen ryhmille) kohdistettujen taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo.

(c) kuvaus keskeisestä oletuksesta (tai oletuksista).

(d) kuvaus johdon lähestymistavasta sen määrittäessä keskeiselle oletukselle (tai oletuksille) annettua arvoa (tai arvoja), kuvastaako kyseinen arvo (tai arvot) toteutunutta kehitystä tai — mikäli tämä on sovellettavissa — ovatko ne yhdenmukaisia ulkoisista informaatiolähteistä saatujen tietojen kanssa, ja jos näin ei ole, syy niiden poikkeamiseen aikaisemmasta kehityksestä tai ulkoisista informaatiolähteistä saaduista tiedoista.

(e) jos jokseenkin mahdollinen muutos keskeiseen oletukseen (tai oletuksiin) aiheuttaisi sen, että yksikköjen (tai yksikköjen ryhmien) kirjanpitoarvot ylittäisivät niiden yhteenlasketut kerrytettävissä olevat rahamäärät:

(i) määrä, jolla yksikköjen (tai yksikköjen ryhmien) kerrytettävissä olevat rahamäärät ylittävät niiden kirjanpitoarvot.

(ii) keskeiselle oletukselle käytetty arvo (tai arvot).

(iii) määrä, jolla keskeiselle oletukselle (tai oletuksille) käytetyn arvon (tai arvojen) pitää muuttua — kun on otettu huomioon muutoksen mahdolliset seurannaisvaikutukset muihin kerrytettävissä olevaa rahamäärää määritettäessä käytettäviin muuttujiin — jotta yksikköjen (tai yksikköjen ryhmien) yhteenlaskettu kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi yhtä suuri kuin niiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo.

136. Viimeisin edellisellä kaudella laadittu yksityiskohtainen laskelma rahavirtaa tuottavan yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä olevasta rahamäärästä saadaan kappaleen 24 tai 99 mukaan siirtää eteenpäin ja sitä voidaan käyttää saman yksikön (tai yksikköjen ryhmän) arvonalentumistestaukseen kuluvalla kaudella, jos tietyt ehdot täyttyvät. Tällöin kyseistä yksikköä (tai yksikköjen ryhmää) koskeva informaatio, joka sisältyy kappaleiden 134 ja 135 edellyttämiin tietoihin, koskee tätä eteenpäin siirrettyä laskelmaa kerrytettävissä olevasta rahamäärästä.

IAS 36

137. Havainnollistava esimerkki 9 selventää kappaleiden 134 ja 135 edellyttämiä tietoja.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO

138. ***Jos yhteisö päättää IFRS 3:n* Liiketoimintojen yhdistäminen *kappaleen 85 mukaisesti soveltaa IFRS 3:a jostakin IFRS 3:n kappaleissa 78-84 kuvattuja voimaantulopäiviä aikaisemmasta ajankohdasta lähtien, sen on sovellettava myös tätä standardia samasta ajankohdasta lähtien ei-takautuvasti.***

139. ***Muutoin yhteisön on sovellettava tätä standardia:***

(a) liikearvoon ja aineettomiin hyödykkeisiin, jotka on hankittu sellaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä, jonka sopimuspäivä on 31.3.2004 tai sen jälkeen.;

ja

(b) kaikkiin muihin omaisuuseriin 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alusta lähtien ei-takautuvasti.

140. ***Yhteisöille, joita koskee kappale 139, suositellaan tämän standardin mukaisten vaatimusten soveltamista ennen kappaleessa 139 määrättyjä voimaantulopäiviä. Jos yhteisö kuitenkin soveltaa tätä standardia ennen näitä voimaantulopäiviä, sen on samanaikaisesti sovellettava myös IFRS 3:a sekä IAS 38:aa* Aineettomat hyödykkeet *(uudistettu 2004).***

IAS 36:N (JULKAISTU 1998) KUMOAMINEN

141. Tämä standardi korvaa IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* (julkaistu 1998).

LIITE A

Nykyarvomenetelmien käyttäminen käyttöarvon määrittämiseen

Tämä liite on kiinteä osa standardia. Se sisältää ohjeistusta omaisuuserän käyttöarvon määrittämisestä nykyarvomenetelmiä käyttäen. Vaikka tässä ohjeessa käytetään termiä "omaisuuserä", se koskee samalla tavoin omaisuuserien ryhmää, joka muodostaa rahavirtaa tuottavan yksikön.

Nykyarvon määrittämisen osatekijät

A1. Seuraavat tekijät yhdessä kuvastavat omaisuuserien välisiä taloudellisia eroja:

(a) arvioidut vastaiset rahavirrat, tai monimutkaisemmissa tapauksissa vastaisten rahavirtojen sarjat, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä;

(b) odotukset näiden rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisista vaihteluista;

(c) rahan aika-arvo, jota edustaa tarkasteluhetken riskitön markkinakorko;

(d) hinta omaisuuserään luonnostaan liittyvän epävarmuuden kantamisesta;

sekä

(e) muut, joskus tunnistamattomat, tekijät (kuten esimerkiksi vaikea rahaksi muutettavuus), jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hinnoitellessaan niitä vastaisia rahavirtoja, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä.

A2. Tässä liitteessä verrataan kahta nykyarvon laskemistapaa, joista kumpaa tahansa voidaan olosuhteista riippuen käyttää omaisuuserän käyttöarvoa arvioitaessa. "Perinteistä" lähestymistapaa käytettäessä kappaleessa A1 kuvattuja tekijöitä (b)-(e) koskevat oikaisut on sisällytetty diskonttauskorkoon. "Rahavirtojen odotusarvoon perustuvaa" lähestymistapaa käytettäessä tekijät (b), (d) ja (e) aiheuttavat oikaisuja, jotta saadaan riskioikaistut odotettavissa olevat rahavirrat. Riippumatta siitä, kumpaa tapaa yhteisö päättää soveltaa ottaakseen huomioon odotukset vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisista vaihteluista, tuloksen on kuvastettava vastaisten rahavirtojen nykyarvon odotusarvoa, toisin sanoen kaikkien mahdollisten tulemien painotettua keskiarvoa.

Yleisperiaatteet

A3. Vastaisia rahavirtoja ja korkokantoja arvioitaessa käytettävät menetelmät vaihtelevat tilanteesta toiseen kyseessä olevaan omaisuuserään liittyvien olosuhteiden mukaisesti. Seuraavat yleisperiaatteet koskevat kuitenkin kaikkia nykyarvomenetelmien soveltamistilanteita omaisuuserien arvoa määritettäessä:

(a) rahavirtoja diskontattaessa käytettävien korkojen tulee kuvastaa oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia arvioituihin rahavirtoihin luontaisesti kuuluvien oletusten kanssa. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee lasketuksi kahteen kertaan tai jää ottamatta huomioon. Esimerkiksi lainasaamisen sopimusperusteisiin rahavirtoihin voitaisiin soveltaa 12 prosentin diskonttauskorkoa. Kyseinen korko kuvastaa odotuksia ominaisuuksiltaan tietynlaisiin lainoihin liittyvistä vastaisista laiminlyönneistä. Samaa 12 prosentin korkoa ei pidä käyttää odotettavissa olevien rahavirtojen diskonttaamiseen, koska oletetut vastaiset laiminlyönnit on jo otettu huomioon näissä rahavirroissa.

(b) arvioituihin rahavirtoihin ei saa sisältyä vinoutumia eikä kyseessä olevaan omaisuuserään liittymättömiä tekijöitä. Esimerkiksi nettorahavirtojen tarkoituksellinen arvioiminen liian pieniksi omaisuuserän tulevan näennäisen kannattavuuden parantamiseksi aiheuttaa vinoutuman arvostukseen.

(c) arvioitujen rahavirtojen tai diskonttauskorkojen tulee kuvastaa mahdollisten tulemien vaihteluväliä eikä yksittäistä todennäköisintä, pienintä tai suurinta mahdollista määrää.

IAS 36

Perinteinen tapa ja rahavirtojen odotusarvoon perustuva tapa lähestyä nykyarvoa

Perinteinen lähestymistapa

A4. Kun nykyarvoa on sovellettu kirjanpidossa, on perinteisesti käytetty yksiä arvioituja rahavirtoja ja yhtä diskonttauskorkoa, jonka usein sanotaan olevan ”riskin mukainen korko”. Tosiasiallisesti perinteistä lähestymistapaa käytettäessä oletetaan, että yksi diskonttauskorko pystyy kattamaan kaikki vastaisia rahavirtoja koskevat odotukset ja asianmukaisen riskilisän. Tämän vuoksi perinteisessä lähestymistavassa painotetaan eniten diskonttauskoron valintaa.

A5. Joissakin tapauksissa, esimerkiksi silloin, kun vertailukelpoisia omaisuuseriä on mahdollista tarkkailla markkinoilla, perinteisen lähestymistavan käyttäminen on suhteellisen helppoa. Jos omaisuuserän rahavirrat perustuvat sopimukseen, tämä vastaa tapaa, jolla markkinaosapuolet nimittävät omaisuuseriä, esimerkiksi ”12 prosentin joukkovelkakirja”.

A6. Perinteisen lähestymistavan avulla ei ehkä kuitenkaan voida tarkoituksenmukaisella tavalla käsitellä joitakin monimutkaisia arvostusongelmia, kuten sellaisten rahoitusvaroihin kuulumattomien omaisuuserien arvon määrittämistä, joille ei ole olemassa markkinoita tai vertailukelpoisia eriä. ”Riskin mukaisen koron” asianmukainen selvittäminen edellyttää ainakin kahden eri erän analysoimista – omaisuuserän, joka on olemassa markkinoilla ja jolle on olemassa havaittu korko, ja arvonmäärityksen kohteena olevan omaisuuserän. Määritettävänä oleviin rahavirtoihin sovellettava asianmukainen diskonttauskorko on pääteltävä tämän toisen omaisuuserän havaittavissa olevasta korosta. Jotta tämä päätelmä voidaan tehdä, täytyy toisen omaisuuserän rahavirtojen olla ominaisuuksiltaan samankaltaisia kuin arvonmäärityksen kohteena olevan omaisuuserän. Tämän vuoksi arvonmäärittäjän on toimittava seuraavasti:

(a) yksilöitävä diskontattavat rahavirrat;

(b) yksilöitävä markkinoilta toinen omaisuuserä, jonka rahavirroilla näyttää olevan samankaltaiset ominaisuudet;

(c) verrattava näiden kahden erän rahavirtoja varmistuakseen niiden samankaltaisuudesta (esimerkiksi ovatko molemmat sopimukseen perustuvia rahavirtoja vai onko toinen sopimukseen perustuva ja toinen arvioitu?);

ja

(d) arvioitava, sisältyykö toiseen erään jokin tekijä, jota ei sisälly toiseen (esimerkiksi onko toinen likvidimpi kuin toinen?)

(e) arvioitava, käyttäytyvätkö (toisin sanoen vaihtelevatko) rahavirrat todennäköisesti samankaltaisella tavalla taloudellisten olosuhteiden muuttuessa.

Rahavirtojen odotusarvoon perustuva lähestymistapa

A7. Rahavirtojen odotusarvoon perustuva lähestymistapa on joissakin tilanteissa tehokkaampi arvonmääritysväline kuin perinteinen lähestymistapa. Arvoa etsittäessä käytetään rahavirtojen odotusarvoon perustuvassa lähestymistavassa kaikkia mahdollisia rahavirtaodotuksia yksittäisen todennäköisimmän rahavirran sijasta. Rahavirta voi esimerkiksi olla 100 CU, 200 CU tai 300 CU ja vastaavat todennäköisyydet 10 %, 60 % ja 30 %. Rahavirran odotusarvo on 220 CU. Täten rahavirtojen odotusarvoon perustuva lähestymistapa poikkeaa perinteisestä siinä, että sitä sovellettaessa keskitytään kyseisten rahavirtojen välittömään analysointiin ja arvonmäärityksessä käytettävien oletusten täsmällisempään ilmaisemiseen.

A8. Rahavirtojen odotusarvoon perustuvaa lähestymistapaa käytettäessä nykyarvomenetelmien soveltaminen on mahdollista myös silloin, kun rahavirtojen ajankohta on epävarma. 1 000 CU:n suuruinen rahavirta voidaan saada esimerkiksi yhden, kahden tai kolmen vuoden kuluttua, ja vastaavat todennäköisyydet ovat 10 %, 60 % ja 30 %. Alla olevassa esimerkissä esitetään nykyarvon odotusarvon laskenta kyseisessä tilanteessa:

1 000 CU:n nykyarvo vuoden kuluttua 5 %:n korkokannalla	952,38 CU	
Todennäköisyys	10,00 %	95,24 CU
1 000 CU:n nykyarvo 2 vuoden kuluttua 5,25 %:n korolla	902,73 CU	
Todennäköisyys	60,00 %	541,64 CU
1 000 CU:n nykyarvo 3 vuoden kuluttua 5,50 %:n korolla	851,61 CU	
Todennäköisyys	30,00 %	255,48 CU
Nykyarvon odotusarvo		892,36 CU

A9. Nykyarvon odotusarvo 892,36 CU poikkeaa 902,73 CU:n suuruisesta perinteisestä parhaasta arviosta (60 %:n todennäköisyys). Jos tässä laskelmassa käytettäisiin perinteistä nykyarvolaskentaa, tämä edellyttäisi päätöstä siitä, mitä rahavirtojen mahdollisista ajankohdista käytetään, jolloin muiden ajankohtien todennäköisyyksiä ei otettaisi huomioon. Tämä johtuu siitä, että perinteisessä nykyarvolaskennassa käytettävä diskonttauskorko ei pysty kuvastamaan ajoittumiseen liittyvää epävarmuutta.

A10. Todennäköisyyksien käyttäminen on rahavirtojen odotusarvoon perustuvan lähestymistavan keskeinen tekijä. Jotkut asettavat kyseenalaiseksi sen, viittaavatko erittäin subjektiivisille arvioille annetut todennäköisyydet tosiasiallista suurempaan tarkkuuteen. Perinteisen lähestymistavan asianmukainen soveltaminen (kappaleessa A6 kuvatulla tavalla) edellyttää kuitenkin kaikkia samoja arvioita ja subjektiivisuutta ilman rahavirtojen odotusarvoon perustuvan lähestymistavan laskennan läpinäkyvyyttä.

A11. Monet nykykäytännön mukaan laaditut arviot sisältävät jo epävirallisesti rahavirtojen odotusarvon osatekijät Lisäksi laskentatoimen ammattilaiset joutuvat usein tilanteeseen, jossa omaisuuserän arvo joudutaan määrittämään niin, että käytettävissä on rajoitetusti informaatiota mahdollisten rahavirtojen todennäköisyyksistä. Laskentatoimen ammattilainen saattaa joutua esimerkiksi seuraaviin tilanteisiin:

(a) arvioitu määrä sijoittuu jonnekin 50 CU:n ja 250 CU:n välille, mutta mikään vaihteluvälille sijoittuva arvo ei ole toisia todennäköisempi. Tämän rajallisen informaation perusteella arvioitu odotettavissa oleva rahavirta on 150 CU [(50 + 250)/2]

(b) arvioitu määrä sijoittuu jonnekin 50 CU:n ja 250 CU:n välille, ja todennäköisin määrä on 100 CU. Yksittäisiin määriin liittyvät todennäköisyydet eivät kuitenkaan ole tiedossa. Tämän rajallisen informaation perusteella arvioitu rahavirran odotusarvo on 133,33 CU [(50 + 100 + 250)/3].

(c) arvioitu määrä on 50 CU (10 %:n todennäköisyydellä), 250 CU (30 %:n todennäköisyydellä) tai 100 CU (60 %:n todennäköisyydellä). Tämän rajallisen informaation perusteella arvioitu rahavirran odotusarvo on 140 CU [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

Arvioitu rahavirran odotusarvo tuottaa jokaisessa tapauksessa todennäköisesti paremman arvion käyttöarvosta kuin pienin, todennäköisin tai suurin määrä yksin.

A12. Rahavirtojen odotusarvoon perustuvan lähestymistavan käyttöön. vaikuttaa kustannus-hyöty -rajoite. Joissakin tapauksissa yhteisöllä voi olla käytettävissään laajasti informaatiota, ja se saattaa pystyä laatimaan useita erilaisia rahavirtahahmotelmia. Toisissa tapauksissa yhteisö ei mahdollisesti pysty ilman merkittäviä kustannuksia tuottamaan muuta kuin yleisiä toteamuksia rahavirtojen vaihtelusta. Yhteisön pitää tasapainottaa lisäinformaation hankkimisesta syntyvät menot ja se lisäluotettavuus, jota kyseinen informaatio tuo arvonmääritykseen.

A13. Joidenkin mielestä rahavirtojen odotusarvoon perustuvat menetelmät eivät sovellu yksittäisen omaisuuserän arvon määrittämiseen tai sellaisen erän arvon määrittämiseen, jolle mahdollisia tulemia on vähän. He esittävät esimerkkinä omaisuuserän, jolle on kaksi mahdollista tulemaa: rahavirta on 90 %:n todennäköisyydellä 10 CU ja 10 %:n todennäköisyydellä 1 000 CU. He toteavat, että rahavirtojen odotusarvo on tässä esimerkissä 109, ja he kritisoivat tätä tulosta, koska se ei edusta kumpaakaan lopulta mahdollisesti maksettavaa määrää.

A14. Edellä esitetyn kaltaiset väitteet kuvastavat erimielisyyttä arvonmäärityksen tavoitteesta. Jos tavoitteena on tulevaisuudessa syntyvien menojen selvittäminen, rahavirtojen odotusarvo ei ehkä tuota todenmukaista arviota odotettavissa olevista menoista. Tässä standardissa on kuitenkin kysymys omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämisestä. Omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei tässä esimerkissä todennäköisesti ole 10 CU, vaikka se on todennäköisin rahavirta. Tämä johtuu siitä, että tuloksessa 10 CU ei ole omaisuuserän arvoa määritettäessä otettu huomioon rahavirran epävarmuutta. Sen sijaan epävarma rahavirta esitetään ikään kuin se olisi varma. Yksikään rationaalinen yhteisö ei myisi tällaista omaisuuserää 10 CU:lla.

Diskonttauskorko

A15. Riippumatta siitä, kumman lähestymistavan yhteisö valitsee määrittäessään omaisuuserän käyttöarvoa, rahavirtojen diskonttaukseen käytettävien korkojen ei pidä kuvastaa riskejä, jotka on otettu huomioon oikaisemalla rahavirta-arvioita. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee lasketuksi kahteen kertaan.

A16. Silloin kun omaisuuseräkohtaista korkokantaa ei ole välittömästi saatavissa markkinoilta, yhteisö käyttää sen korvikkeita arvioidessaan diskonttauskorkoa. Tarkoituksena on niin pitkälle kuin mahdollista arvioida markkinoiden näkemystä seuraavista:

(a) rahan aika-arvo kausille omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan loppuun saakka;

ja

(b) kappaleessa A1 kuvatut tekijät (b), (d) ja (e) siltä osin kuin nämä tekijät eivät ole aiheuttaneet oikaisuja rahavirta-arvioihin.

A17. Tällaisen arvioinnin lähtökohdaksi yhteisö voisi ottaa huomioon seuraavat korkokannat:

(a) yhteisön pääomakustannusten painotettu keskiarvo käyttämällä esimerkiksi *Capital Asset Pricing* -mallia;

(b) yhteisön lisäluoton korko;

ja

(c) muut markkinoilla käytettävät luottokorot.

A18. Näitä korkoja on kuitenkin oikaistava:

(a) jotta ne kuvastavat markkinoiden näkemystä omaisuuserän arvioituihin rahavirtoihin liittyvistä erityisriskeistä;

ja

(b) jotta ei oteta huomioon riskejä, joilla ei ole mitään tekemistä omaisuuserän arvioitujen rahavirtojen kanssa tai jotka on otettu huomioon oikaisemalla rahavirta-arvioita.

Huomioon tulee ottaa esimerkiksi maariski, valuuttariski ja hintariski.

A19. Diskonttauskorko ei riipu yhteisön pääomarakenteesta eikä siitä, millä tavalla yhteisö on rahoittanut omaisuuserän hankinnan, koska vastaiset rahavirrat, jotka omaisuuserän odotetaan kerryttävän, eivät riipu tavasta, jolla yhteisö on rahoittanut omaisuuserän hankinnan.

A20. Käytettävä diskonttauskorko on kappaleen 55 mukaan määritettävä ennen veroja. Kun diskonttauskorko on määritetty verojen jälkeen, sitä on tämän vuoksi oikaistava niin että se kuvastaa ennen veroja määritettyä korkoa.

A21. Yhteisö käyttää tavallisesti yhtä diskonttauskorkoa arvioidessaan omaisuuserän käyttöarvoa. Yhteisö käyttää kuitenkin eri diskonttauskorkoja tulevaisuuden eri kausille, jos käyttöarvo on herkkä eri kausien välisille riskieroille tai juoksuajan mukaiselle korkokantojen vaihtelulle.

IAS 36

LIITE B

Muutos IAS 16:een

Tähän liitteeseen sisältyvää muutosta on sovellettava, kun yhteisö soveltaa IAS 16:ta Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet *(uudistettu 2003). Se kumotaan, kun IAS 36* Omaisuuserien arvon alentuminen *(uudistettu 2004) tulee voimaan. Tämä liite korvaa IAS 16:n (uudistettu 2003) aiheuttamat seurannaismuutokset IAS 36:een* Omaisuuserien arvon alentuminen *(julkaistu 1998). IAS 36 (uudistettu 2004) sisältää tämän liitteen kappaleisiin sisältämät vaatimukset. Näin ollen IAS 16:n (uudistettu 2003) aiheuttamat muutokset eivät ole tarpeellisia siitä alkaen, kun yhteisö ryhtyy noudattamaan IAS 36:ta (uudistettu 2004). Tämä liite koskee siis vain niitä yhteisöjä, jotka päättävät soveltaa IAS 16:ta (uudistettu 2003) ennen sen voimaantuloa.*

B1. IAS 16:een *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* tehdään seuraavat muutokset:

Liitteen kappale A4 muutetaan seuraavanlaiseksi:

A4. IAS 36:een *Omaisuuserien arvon alentuminen* (julkaistu 1998) tehdään seuraavat muutokset.

Standardin kappaleet 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 ja 104 muutetaan seuraavanlaisiksi:

4. Tämä standardi koskee omaisuuseriä, jotka merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen (käypä arvo) perustuvaan arvoon muiden standardien, esimerkiksi IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* uudelleenarvostusmallin mukaisesti. Sen toteaminen, onko uudelleenarvostetun omaisuuserän arvo mahdollisesti alentunut, riippuu kuitenkin perusteesta, jota on käytetty käyvän arvon määrittämiseen:

…

9. ***Yhteisön on otettava vähintään seuraavat seikat huomioon arvioidessaan, onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut:***

…

Sisäiset informaatiolähteet

…

(f) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle haitallisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai ennakoidussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi omaisuuserän jääminen pois käytöstä sekä suunnitelmat, jotka koskevat sen toiminnon, johon omaisuuserä kuuluu, lopettamista tai uudelleenjärjestelyä taikka omaisuuserästä luopumista ennen aiemmin ennakoitua ajankohtaa;

sekä

…

34. Ennakoidut lähtevät rahavirrat sisältävät omaisuuserän huoltomenot sekä vastaiset yleismenot, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän käytöstä tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella.

37. ***Omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämät rahavirrat on arvioitava sen nykyisen kunnon perusteella. Vastaisia rahavirtoja koskevat arviot eivät saa sisältää sellaisia tulevia tai lähteviä rahavirtoja, joiden odotetaan syntyvän:***

…

(b) omaisuuserän suorituskyvyn parantamisesta tai lisäämisestä.

38. Koska vastaiset rahavirrat arvioidaan omaisuuserälle sen nykyisen kunnon perusteella, käyttöarvoa määritettäessä ei oteta huomioon:

…

(b) yhteisöstä lähteviä vastaisia rahavirtoja, jotka parantavat tai lisäävät omaisuuserän suorituskykyä, tai niihin liittyen saatavia rahavirtoja, joiden odotetaan aiheutuvan tällaisista lähtevistä rahavirroista.

41. Ennen kuin yhteisölle on syntynyt omaisuuserän suorituskykyä parantava tai lisäävä lähtevä rahavirta, vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin ei sisällytetä sellaisia arvioituja vastaisia rahavirtoja, jotka odotetaan saatavan lähtevään rahavirtaan liittyvän taloudellisen hyödyn lisäyksen seurauksena (katso liitteen A esimerkki 6).

42. Vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin sisällytetään vastaiset lähtevät rahavirrat, jotka ovat välttämättömiä sen taloudellisen hyödyn säilyttämiseksi, joka omaisuuserästä odotetaan saatavan sen nykyisessä kunnossa. Kun rahavirtaa tuottava yksikkö koostuu taloudelliselta vaikutusajaltaan toisistaan poikkeavista omaisuuseristä, jotka kaikki ovat yksikön senhetkisen toiminnan kannalta välttämättömiä, yksikköön liittyviä vastaisia rahavirtoja arvioitaessa katsotaan, että lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan omaavien omaisuuserien korvaaminen uusilla on osa yksikön huoltoa. Vastaavasti kun yksittäinen omaisuuserä koostuu taloudelliselta vaikutusajaltaan toisistaan poikkeavista osista, omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämiä rahavirtoja arvioitaessa katsotaan, että lyhemmän taloudellisen vaikutusajan omaavien osien korvaaminen uusilla on osa omaisuuserän huoltoa.

59. ***Arvonalentumistappio merkitään välittömästi tuloslaskelmaan kuluksi, jollei omaisuuserän kirjanpitoarvo perustu uudelleenarvostukseen jonkin toisen standardin mukaisesti (esimerkiksi IAS 16:n* Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet *uudelleenarvostusmallin mukaisesti). Uudelleenarvostetun omaisuuserän arvonalentumistappiota on käsiteltävä uudelleenarvostuksesta johtuvana vähennyksenä tämän toisen standardin mukaisesti.***

96. ***Yhteisön on otettava huomioon vähintään seuraavat seikat arvioidessaan onko mitään viitteitä siitä, että omaisuuserästä aikaisempina vuosina kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt:***

…

Sisäiset informaatiolähteet

(d) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa odotetaan tapahtuvan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle edullisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai odotetussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi kaudella toteutuneet menot omaisuuserän suorituskyvyn parantamiseksi tai lisäämiseksi taikka sen toiminnon uudelleenjärjestelemiseksi, johon omaisuuserä kuuluu.

…

104. ***Arvonalentumistappion peruutus on merkittävä välittömästi tuloslaskelmaan tuotoksi, jollei omaisuuserän kirjanpitoarvo perustu uudelleenarvostukseen jonkin toisen standardin mukaisesti (esimerkiksi IAS 16:n* Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet *uudelleenarvostusmallin mukaisesti). Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevan arvonalentumistappion peruutusta on käsiteltävä uudelleenarvostuksesta johtuvana lisäyksenä tämän toisen standardin mukaisesti.***

IAS 38

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTARDI 38

Aineettomat hyödykkeet

SISÄLLYS

	Sivu
Tavoite	1
Soveltamisala	2-7
Määritelmät	8-17
Aineettomat hyödykkeet	9-17
Yksilöitävyys	11-12
Määräysvalta	13-16
Vastainen taloudellinen hyöty	17
Kirjaaminen ja arvostaminen	18-67
Erillinen hankinta	25-32
Hankinta osana liiketoimintojen yhdistämistä	33-43
Liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittäminen	35-41
Hankitusta keskeneräisestä tutkimus- ja kehittämisprojektista myöhemmin syntyvät menot	42-43
Hankinta julkisella avustuksella	44
Hyödykkeiden vaihdot	45-47
Sisäisesti aikaansaatu liikearvo	48-50
Sisäisesti aikaansaadut aineettomat hyödykkeet	51-67
Tutkimusvaihe	54-56
Kehittämisvaihe	57-64
Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno	65-67
Kuluksi kirjaaminen	68-71
Aikaisemmin kuluiksi kirjattuja eriä ei merkitä taseeseen varoiksi	71
Arvostaminen kirjaamisen jälkeen	72-87
Hankintamenomalli	74
Uudelleenarvostusmalli	75-87
Taloudellinen vaikutusaika	88-96
Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajalliset aineettomat hyödykkeet	97-106
Poistoaika ja poistomenetelmä	97-99
Jäännösarvo	100-103
Poistoajan ja poistomenetelmän tarkistaminen	104-106

	Sivu
Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomat aineettomat hyödykkeet	107-110
Arvioidun taloudellisen vaikutusajan tarkistaminen	109-110
Kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen – arvonalentumistappiot	111
Käytöstä poistamiset ja luovutukset	112-117
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	118-128
Yleistä	118-123
Aineettomat hyödykkeet, joihin sovelletaan kirjaamisen jälkeen uudelleenarvostusmallia	124-125
Tutkimus- ja kehittämismenot	126-127
Muut tiedot	128
Siirtymäsäännöt ja voimaantulo	129-132
Samankaltaisten hyödykkeiden vaihdot	131
Ennenaikainen soveltaminen	132
IAS 38:n (julkaistu 1998) kumoaminen	133

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* (1998), ja sitä sovelletaan:

(a) hankinnan yhteydessä aineettomiin hyödykkeisiin, jotka on hankittu sellaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä, jonka sopimuspäivä on 31.3.2004 tai sen jälkeen.

(b) kaikkiin muihin aineettomiin hyödykkeisiin 31.03.2004 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sellaisten aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelystä, joita ei erityisesti käsitellä missään toisessa standardissa. Tämän standardin mukaan yhteisön on merkittävä aineeton hyödyke varoiksi taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että tietyt ehdot täyttyvät. Standardissa määrätään myös, miten aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo määritetään, sekä vaaditaan tiettyjen aineettomia hyödykkeitä koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

SOVELTAMISALA

2. ***Tätä standardia on sovellettava aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta:***

(a) aineettomia hyödykkeitä, jotka kuuluvat jonkin toisen standardin soveltamisalaan;

IAS 38

(b) ***IAS 39:ssä* Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen *määriteltyjä rahoitusvaroja;***

ja

(c) ***mineraaleja koskevia oikeuksia sekä mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien varantojen etsinnästä, jalostamisesta tai erottamisesta johtuvia menoja.***

3. Jos tietyn tyyppisen aineettoman hyödykkeen kirjanpitokäsittelystä määrätään jossakin muussa standardissa, yhteisö soveltaa kyseistä standardia tämän standardin sijaan. Tämä standardi ei koske esimerkiksi seuraavia eriä:

(a) aineettomat hyödykkeet, jotka ovat yhteisön hallussa tavanomaisessa liiketoiminnassa tapahtuvaa myyntiä varten (katso IAS 2 *Vaihto-omaisuus* ja IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*).

(b) laskennalliset verosaamiset(katso IAS 12 *Tuloverot*).

(c) vuokrasopimukset, jotka kuuluvat IAS 17:n *Vuokrasopimukset* soveltamisalaan.

(d) työsuhde-etuuksista johtuvat omaisuuserät(katso IAS 19 *Työsuhde-etuudet*).

(e) IAS 39:ssä määritellyt rahoitusvarat. Joidenkin rahoitusvarojen kirjaamista ja arvostamista käsitellään IAS 27:ssä *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös,* IAS 28:ssa *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* ja IAS 31:ssä *Osuudet yhteisyrityksissä*.

(f) liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo (katso IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*).

(g) aktivoidut hankintamenot ja aineettomat hyödykkeet, jotka aiheutuvat IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* soveltamisalaan kuuluviin sopimuksiin perustuvista vakuutuksenantajan oikeuksista. IFRS 4 sisältää erityisiä vaatimuksia tiedoista, joita tilinpäätöksessä on esitettävä näistä aktivoiduista hankintamenoista, mutta se ei sisällä vaatimuksia tiedoista, jotka on esitettävä näistä aineettomista hyödykkeistä. Näin ollen tämän standardin vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskevat kyseisiä aineettomia hyödykkeitä.

(h) pitkäaikaiset aineettomat hyödykkeet, jotka on luokiteltu myytävinä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti.

4. Eräät aineettomat hyödykkeet saattavat sisältyä tai liittyä aineelliseen kohteeseen, kuten cd-tietolevyyn (kun kyseessä on atk-ohjelma), oikeudelliseen asiakirja-aineistoon (kun kyseessä on lisenssi tai patentti) tai filmiin. Kun yhteisö ratkaisee, käsitelläänkö sekä aineellisen että aineettoman elementin sisältävää omaisuuserää IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti vai aineettomana hyödykkeenä tämän standardin mukaisesti, yhteisö käyttää harkintaa sen arvioimiseksi, kumpi elementti on merkittävämpi. Esimerkiksi atk-ohjelma, joka on tehty sellaista tietokoneen ohjaamaa automatisoitua työkalua varten, joka ei pysty toiminaan ilman tätä erityistä ohjelmaa, on kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa, ja sitä käsitellään aineellisena käyttöomaisuushyödykkeenä. Sama koskee tietokoneen käyttöjärjestelmää. Silloin kun ohjelmisto ei ole kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa, atk-ohjelmistoa käsitellään aineettomana hyödykkeenä.

5. Tämä standardi koskee muun muassa mainonta- ja koulutusmenoja samoin kuin toiminnan käynnistämisestä sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnasta johtuvia menoja. Tutkimus- ja kehittämistoiminta suuntautuu tietämyksen lisäämiseen. Näin ollen vaikka nämä toiminnat saattavat johtaa sellaisen omaisuuserän syntymiseen, jolla on aineellinen olomuoto (esimerkiksi prototyyppi), hyödykkeen aineellinen elementti on toissijainen verrattuna aineettomaan komponenttiin, toisin sanoen hyödykkeen ilmentämään tietämykseen.

6. Rahoitusleasingin kohteena oleva hyödyke voi olla joko aineellinen tai aineeton. Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen vuokralle ottaja käsittelee rahoitusleasingsopimuksella vuokrattua aineetonta hyödykettä kirjanpidossa tämän standardin mukaisesti. Lisenssisopimusten mukaiset oikeudet, jotka koskevat esimerkiksi elokuvia, videonauhoitteita, näytelmiä, käsikirjoituksia, patentteja ja tekijänoikeuksia, on suljettu IAS 17:n soveltamisalan ulkopuolelle, ja ne kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan.

7. Tietyn standardin soveltamisalan ulkopuolelle jääminen on mahdollista, jos toiminnot tai liiketoimet ovat niin erityislaatuisia, että niistä syntyviä kirjanpidollisia kysymyksiä saattaa olla tarpeen käsitellä eri tavalla. Tällaisia kysymyksiä saattaa liittyä esimerkiksi menoihin, joita syntyy kaivannaisteollisuudessa öljyn, kaasun ja mineraaliesiintymien etsinnästä, jalostamisesta ja erottamisesta, sekä vakuutussopimuksien yhteydessä. Siksi tämä standardi ei koske tällaisista toiminnoista ja sopimuksista johtuvia menoja. Tämä standardi koskee kuitenkin kaivannaisteollisuuden harjoittajien ja vakuutuksenantajien muita aineettomia hyödykkeitä (kuten atk-ohjelmistoja) ja muita niille syntyviä menoja (kuten toiminnan käynnistämisestä johtuvia menoja).

MÄÄRITELMÄT

8. ***Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:***

Toimivat markkinat ovat markkinat, joilla vallitsevat kaikki seuraavat olosuhteet:

(a) markkinoilla vaihdettavat hyödykkeet ovat homogeenisia;

(b) kaupantekoon halukkaita ostajia ja myyjiä on yleensä aina löydettävissä;

ja

(c) hinnat ovat yleisesti saatavissa.

Sopimuspäivä liiketoimintojen yhdistämisessä on päivä, jona yhdistyvien osapuolten välillä saavutetaan yksimielisyys keskeisistä sopimuskohdista, ja jos kyseessä ovat julkisesti noteeratut yhteisöt, sopimuksesta tiedotetaan julkisesti. Jos kyseessä on vihamielinen valtaus, aikaisin ajankohta, jona yhdistyvien osapuolten välillä saavutetaan yksimielisyys keskeisistä sopimuskohdista, on se päivä, jona riittävän monet hankinnan kohteen omistajista ovat hyväksyneet hankkijaosapuolen tarjouksen, jotta hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa.

Poistoilla tarkoitetaan aineettoman hyödykkeen poistopohjan systemaattista kuluksi kirjaamista sen taloudellisen vaikutusajan kuluessa.

Omaisuuserä on voimavara:

(a) joka on yhteisön määräysvallassa aikaisempien tapahtumien seurauksena;

ja

(b) josta yhteisölle odotetaan koituvan vastaista taloudellista hyötyä.

Kirjanpitoarvo on määrä, johon hyödyke merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisten jälkeen.

Hankintameno on omaisuuserän hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai annetun muun vastikkeen käypä arvo omaisuuserän hankinta- tai valmistusajankohtana tai, milloin tämä on sovellettavissa, määrä, joka kyseiselle omaisuuserälle osoitetaan sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä muiden IFRS-standardien, esimerkiksi IFRS 2:n* Osakeperusteiset maksut *nimenomaisten vaatimusten mukaisesti.

Poistopohja on omaisuuserän hankintameno tai hankintamenon asemasta käytettävä muu määrä jäännösarvolla vähennettynä.

Kehittäminen on tutkimustulosten tai muun tietämyksen soveltamista uusien tai aikaisempia olennaisesti parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen suunnitteluun ennen kaupallisen tuotannon tai käytön aloittamista.

IAS 38

Yhteisökohtainen arvo on niiden rahavirtojen nykyarvo, joiden yhteisö odottaa kertyvän omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä tai joita se odottaa syntyvän velan suorittamisesta.

Omaisuuserän käypä arvo on rahamäärä, johon kyseinen omaisuuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Arvonalentumistappio on määrä, jolla omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän.

Aineeton hyödyke on yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa.

Monetaariset varat ovat rahaa sekä sellaisia varoja, jotka saadaan kiinteään tai määritettävissä olevaan rahamäärään.

Tutkimus on alkuperäistä ja suunnitelmallista selvitystyötä, jonka tarkoituksena on uuden tieteellisen tai teknisen tiedon tai ymmärryksen saavuttaminen.

Aineettoman hyödykkeen jäännösarvo on arvioitu rahamäärä, jonka yhteisö tarkasteluhetkellä saisi hyödykkeen luovutuksesta, kun arvioidut luovutuksesta johtuvat menot on vähennetty, jos hyödyke jo olisi sen ikäinen ja siinä kunnossa kuin sen odotetaan olevan taloudellisen vaikutusaikansa päättyessä.

Taloudellinen vaikutusaika on:

(a) ajanjakso, jona hyödykkeen odotetaan olevan yhteisön käytettävissä;

tai

(b) suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jonka omaisuuserän odotetaan tuottavan yhteisölle.

Aineettomat hyödykkeet

9. Usein yhteisöt käyttävät voimavaroja tai niille syntyy velkoja aineettomien voimavarojen, kuten tieteellisen tai teknisen tietämyksen, uusien prosessien tai järjestelmien suunnittelun ja toteuttamisen, lisenssien, henkilöstön osaamisen, markkinatietojen ja tavaramerkkien (sisältää brandit ja julkaisunimikkeet) hankkimisesta, kehittämisestä, ylläpidosta tai parantamisesta. Tavanomaisia esimerkkejä näihin laajoihin nimikkeisiin sisältyvistä eristä ovat atk-ohjelmistot, patentit, tekijänoikeudet, elokuvat, asiakasluettelot, hypoteekkipalveluoikeudet, kalastusluvat, tuontikiintiöt, franchisingsopimukset, asiakas- tai toimittajasuhteet, asiakasuskollisuus, markkinaosuus ja markkinointioikeudet.

10. Kaikki kappaleessa 9 mainitut erät eivät vastaa aineettoman hyödykkeen määritelmää, joka kattaa yksilöitävyyden, voimavaroja koskevan määräysvallan sekä vastaisen taloudellisen hyödyn olemassaolon. Jos tämän standardin soveltamisalaan kuuluva erä ei ole aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, sen hankkimisesta tai sisäisestä aikaansaamisesta johtuvat menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet. Jos erä kuitenkin hankitaan liiketoimintojen yhdistämisessä, se muodostaa osan hankinta-ajankohtana kirjattavasta liikearvosta (katso kappale 68).

Yksilöitävyys

11. Aineettoman hyödykkeen määritelmän mukaan aineettoman hyödykkeen täytyy olla yksilöitävissä, jotta se erottuisi liikearvosta. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo edustaa maksua, jonka hankkijaosapuoli on suorittanut ennakoiden vastaista taloudellista hyötyä sellaisista varoista, jotka eivät ole yksinään yksilöitävissä eivätkä merkittävissä erikseen taseeseen. Vastainen taloudellinen hyöty voi syntyä hankittujen, yksilöitävissä olevien omaisuuserien välisestä synergiasta tai omaisuuseristä, jotka eivät yksinään täytä tilinpäätökseen merkitsemisen edellytyksiä mutta joista hankkijaosapuoli on valmis maksamaan liiketoimintoja yhdistettäessä.

12. ***Omaisuuserä täyttää aineettoman hyödykkeen määritelmään sisältyvän yksilöitävyyskriteerin, kun se:***

(a) on erotettavissa, toisin sanoen se pystytään erottamaan tai irrottamaan yhteisöstä ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen, omaisuuserän tai velan kanssa;

tai

(b) johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista riippumatta siitä, ovatko nämä oikeudet siirrettävissä tai ovatko ne erotettavissa yhteisöstä tai muista oikeuksista ja velvoitteista.

Määräysvalta

13. Yhteisöllä on määräysvalta hyödykkeeseen, jos yhteisöllä on oikeus saada siihen liittyvästä voimavarasta koituva taloudellinen hyöty ja se voi rajoittaa toisten pääsyä osallisiksi tähän hyötyyn. Yhteisön kyky käyttää määräysvaltaa aineettomasta hyödykkeestä saatavaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn pohjautuu yleensä laillisiin oikeuksiin, jotka ovat täytäntöönpantavissa oikeusistuimessa. Jos laillisia oikeuksia ei ole, määräysvaltaa on vaikeampi osoittaa. Oikeuden laillinen toimeenpantavuus ei kuitenkaan ole määräysvallan välttämätön ehto, koska yhteisö saattaa pystyä käyttämään vastaista taloudellista hyötyä koskevaa määräysvaltaa jollakin muulla tavalla.

14. Markkinoiden tuntemus ja tekninen tietämys saattavat johtaa vastaisen taloudellisen hyödyn syntymiseen. Yhteisöllä on tätä hyötyä koskeva määräysvalta esimerkiksi, jos tietoa ovat turvaamassa lailliset oikeudet, kuten tekijänoikeudet, kauppasopimuksen asettamat rajoitteet (jos tällainen on sallittua) tai henkilöstön oikeudellinen salassapitovelvollisuus.

15. Yhteisöllä saattaa olla osaava henkilöstö, ja se pystyy mahdollisesti yksilöimään sen lisäosaamisen, joka koulutuksen ansiosta synnyttää vastaista taloudellista hyötyä. Yhteisö saattaa myös odottaa henkilöstön antavan osaamisensa tulevaisuudessakin yhteisön käyttöön. Yhteisöllä on kuitenkin tavallisesti riittämätön määräysvalta siihen odotettavissa olevaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn, joka johtuu osaavasta henkilöstöstä ja koulutuksesta, jotta näiden voitaisiin katsoa vastaavan aineettoman hyödykkeen määritelmää. Vastaavanlaisesta syystä erityinen liikkeenjohdollinen tai tekninen kyvykkyys ei todennäköisesti ole aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, ellei sitä ole turvattu laillisin oikeuksin, jotka koskevat sen käyttöä ja siitä odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn saamista, ja ellei se vastaa myös määritelmän muita osia.

16. Yhteisöllä saattaa olla asiakaskunta tai markkinaosuus, ja se saattaa olettaa, että sen asiakassuhteiden ja asiakasuskollisuuden rakentamiseen suuntaamien ponnistusten ansiosta asiakkaat tulevat edelleen käymään kauppaa yhteisön kanssa. Kun asiakassuhteita tai asiakkaiden uskollisuutta yhteisölle ei kuitenkaan ole suojaamassa laillisia oikeuksia eikä niihin voida muullakaan tavalla käyttää määräysvaltaa, yhteisöllä on yleensä riittämätön määräysvalta siihen odotettavissa olevaan taloudelliseen hyötyyn, joka johtuu asiakassuhteista ja asiakasuskollisuudesta, jotta nämä erät (esimerkiksi asiakaskunta, markkinaosuudet, asiakassuhteet, asiakasuskollisuus) vastaisivat aineettoman hyödykkeen määritelmää. Kun asiakassuhteita suojaamassa ei ole laillisia oikeuksia, samoja tai samankaltaisia sopimukseen perustumattomia asiakassuhteita koskevat kaupat (jotka toteutuvat muuten kuin osana liiketoimintojen yhdistämistä) antavat näyttöä siitä, että yhteisö pystyy tästä huolimatta käyttämään määräysvaltaa asiakassuhteista saatavaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn. Koska tällaiset kaupat antavat näyttöä myös asiakassuhteiden erotettavuudesta, kyseiset asiakassuhteet ovat aineettoman hyödykkeen määritelmän mukaisia.

Vastainen taloudellinen hyöty

17. Aineettomasta hyödykkeestä saatava vastainen taloudellinen hyöty saattaa sisältää tavaroiden tai palvelujen myyntituottoja, kustannussäästöjä tai muuta hyötyä, joka syntyy yhteisön käyttäessä hyödykettä. Esimerkiksi tietämyksen hyödyntäminen tuotantoprosessissa saattaa pikemminkin vähentää vastaisia valmistuskustannuksia kuin lisätä vastaisia tuottoja.

18. Erän merkitseminen taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi edellyttää, että yhteisö osoittaa erän:

(a) olevan aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen (katso kappaleet 8-17);

ja

(b) täyttävän kirjaamisedellytykset (katso kappaleet 21-23);

Tämä vaatimus koskee aineettoman hyödykkeen alkuperäisestä hankinnasta tai sisäisestä aikaansaamisesta johtuvia menoja sekä menoja, jotka ovat syntyneet sen jälkeen hyödykkeeseen tehdyistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella tai hyödykkeen ylläpidosta.

19. Kappaleissa 25-32 käsitellään kirjauskriteerien soveltamista erillisinä hankittuihin aineettomiin hyödykkeisiin ja kappaleissa 33-43 niiden soveltamista liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuihin aineettomiin hyödykkeisiin. Kappaleessa 44 käsitellään julkisella avustuksella hankittujen aineettomien hyödykkeiden alkuperäistä arvostamista, kappaleissa 45-47 aineettomien hyödykkeiden vaihtoja ja kappaleissa 48-50 sisäisesti aikaansaadun liikearvon käsittelyä. Kappaleissa 51-67 käsitellään sisäisesti aikaansaatujen aineettomien hyödykkeiden alkuperäistä kirjaamista ja arvostamista.

20. Aineettomat hyödykkeet ovat luonteeltaan sellaisia, ettei tällaiseen hyödykkeeseen useinkaan tehdä lisäyksiä eikä sen osia korvata uusilla. Näin ollen useimpien myöhemmin syntyvien menojen tarkoituksena on todennäköisesti jo olemassa olevan hyödykkeen ilmentämän odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn säilyttäminen sen sijaan, että menot vastaisivat aineettoman hyödykkeen määritelmää ja täyttäisivät tämän standardin mukaiset kirjaamisedellytykset. Lisäksi on usein vaikeaa osoittaa myöhemmin syntyvien menojen johtuvan välittömästi tietystä aineettomasta hyödykkeestä eikä liiketoiminnasta kokonaisuutena. Sen vuoksi myöhemmin syntyvät menot – menot, jotka syntyvät ostetun aineettoman hyödykkeen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tai sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen valmistumisen jälkeen – lisätään vain harvoin hyödykkeen kirjanpitoarvoon. Yhdenmukaisesti kappaleen 63 kanssa ne myöhemmin toteutuvat menot, jotka johtuvat brandeista, lehtien nimistä, julkaisunimikkeistä, asiakasluetteloista ja muista tosiasialliselta luonteeltaan samankaltaisista eristä(riippumatta siitä, onko ne hankittu ulkopuolelta vai saatu aikaan sisäisesti), kirjataan aina kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet. Tämä johtuu siitä, että tällaisia menoja ei ole mahdollista erottaa menoista, jotka aiheutuvat koko liiketoiminnan kehittämisestä.

21. ***Aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että:***

(a) on todennäköistä, että hyödykkeestä johtuva odotettavissa oleva vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi;

ja

(b) hyödykkeen hankintameno on määritettävissä luotettavasti.

22. ***Yhteisön on arvioitava odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn todennäköisyys käyttäen järkeviä ja perusteltavissa olevia oletuksia, jotka edustavat johdon parasta arviota niistä taloudellisista olosuhteista, jotka tulevat vallitsemaan hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana.***

23. Yhteisö käyttää harkintaa arvioidessaan hyödykkeen käytöstä johtuvan vastaisen taloudellisen hyödyn varmuutta sen tiedon perusteella, joka on käytettävissä alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä, ja ulkoiselle aineistolle annetaan suurempi paino.

24. ***Aineeton hyödyke on arvostettava alun perin hankintamenoon.***

Erillinen hankinta

25. Hinta, jonka yhteisö maksaa hankkiessaan erillisen aineettoman hyödykkeen, kuvastaa yleensä odotuksia siitä, miten todennäköistä on, että odotettavissa oleva vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Toisin sanoen todennäköisyyden vaikutus kuvastuu hyödykkeen hankintamenossa. Tämän vuoksi kappaleen 21(a) mukaisen todennäköisyyteen perustuvan kirjaamiskriteerin katsotaan aina täyttyvän erillisinä hankittujen aineettomien hyödykkeiden osalta.

26. Lisäksi erillisenä hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno on yleensä määritettävissä luotettavasti. Tämä pätee erityisesti silloin, kun kauppahinnan vastikkeena on käteisvaroja tai muita monetaarisia varoja.

27. Erillisenä hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno käsittää:

(a) ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset myyntiin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, ja josta on vähennetty käteis- ja muut alennukset;

ja

(b) kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamisesta valmiiksi sille aiottuun käyttötarkoitukseen.

28. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:

(a) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot (määritelty IAS 19:ssä *Työsuhde-etuudet*), jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamisesta toimintakuntoon;

(b) asiantuntijapalkkiot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamisesta toimintakuntoon;

ja

(c) menot, jotka syntyvät testattaessa, toimiiko hyödyke asianmukaisesti.

29. Esimerkkejä menoista, jotka eivät ole aineettoman hyödykkeen hankintamenoa, ovat:

(a) menot uuden tuotteen tai palvelun tuomisesta markkinoille (mukaan lukien mainosmenot ja myynninedistämistoimenpiteistä johtuvat menot);

(b) menot, jotka johtuvat liiketoiminnan harjoittamisesta uudessa toimipaikassa tai uudenlaisen asiakasryhmän kanssa (mukaan lukien henkilöstön koulutusmenot);

ja

(c) hallinnon menot ja muut yhteiset yleismenot.

30. Menojen sisällyttäminen aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvoon lakkaa, kun hyödyke on sellaisessa kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Tämän vuoksi hyödykkeen kirjanpitoarvoon ei sisällytetä menoja, jotka syntyvät aineettoman hyödykkeen käytöstä tai siirtämisestä toiseen paikkaan. Esimerkiksi seuraavia menoja ei sisällytetä aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvoon:

(a) menot, jotka syntyvät, kun hyödyke, joka on valmis toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, on vielä ottamatta käyttöön;

ja

(b) alkuvaiheessa syntyvät liiketoiminnan tappiot, kuten tappiot, joita syntyy hyödykkeen aikaansaaman tuotoksen kysynnän vasta muodostuessa.

IAS 38

31. Jotkin toiminnot toteutuvat aineettoman hyödykkeen kehittämisen yhteydessä mutta eivät ole välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi sellaiseen kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Nämä poikkeukselliset toimenpiteet saattavat toteutua ennen kehittämistoimenpiteitä tai niiden aikana. Koska poikkeukselliset toimenpiteet eivät ole välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi sellaiseen kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, poikkeuksellisista toimenpiteistä syntyvät tuotot ja niihin liittyvät kulut kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti ja sisällytetään asianmukaisiin tuotto- ja kulueriin.

32. Jos aineettomasta hyödykkeestä suoritettavaa maksua lykätään tavanomaisista luottoehdoista poiketen, sen hankintamenona käytetään vastaavaa käteishintaa. Tämän määrän ja maksusuoritusten kokonaismäärän välinen ero kirjataan korkokuluksi luottoajalle, ellei sitä aktivoida IAS 23:n *Vieraan pääoman menot* salliman menettelytavan mukaisesti.

Hankinta osana liiketoimintojen yhdistämistä

33. IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaan liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno on kyseisen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo. Aineettoman hyödykkeen käypä arvo kuvastaa markkinoiden odotuksia siitä, miten todennäköistä on, että hyödykkeen ilmentämä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Toisin sanoen todennäköisyyden vaikutus kuvastuu aineettoman hyödykkeen käyvässä arvossa. Tämän vuoksi kappaleen 21(a) mukaisen todennäköisyyteen perustuvan kirjaamiskriteerin katsotaan aina täyttyvän liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen aineettomien hyödykkeiden osalta.

34. Näin ollen hankkijaosapuoli kirjaa tämän standardin ja IFRS 3:n mukaisesti hankinnan kohteen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohtana erillään liikearvosta, jos hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti, riippumatta siitä, onko hankinnan kohde merkinnyt omaisuuserän taseeseensa ennen liiketoimintojen yhdistämistä. Tämä tarkoittaa, että hankkijaosapuoli merkitsee hankinnan kohteen keskeneräisen tutkimus- ja kehitysprojektin varoiksi taseeseen erillään liikearvosta, jos projekti vastaa aineettoman hyödykkeen määritelmää ja sen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Hankinnan kohteen keskeneräinen tutkimus- ja kehittämisprojekti on aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, kun se:

(a) on omaisuuserän määritelmän mukainen;

ja

(b) on yksilöitävissä, toisin sanoen on erotettavissa tai johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista.

Liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittäminen

35. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen käypä arvo pystytään yleensä määrittämään riittävän luotettavasti, jotta se voidaan kirjata erillään liikearvosta. Silloin kun aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittämiseen käytettäville arvioille on useita erilaisia, todennäköisyyksiltään toisistaan poikkeavia tulemia, tämä epävarmuus vaikuttaa hyödykkeelle määritettävään käypään arvoon sen sijaan että se osoittaisi, ettei käypä arvo ole määritettävissä luotettavasti. Jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankitulla aineettomalla hyödykkeellä on rajallinen taloudellinen vaikutusaika, oletetaan lähtökohtaisesti, että sen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti, mutta tämä olettamus on kumottavissa.

36. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu aineeton hyödyke saattaa olla erotettavissa mutta vain yhdessä siihen liittyvän aineellisen tai aineettoman hyödykkeen kanssa. Esimerkiksi aikakauslehden julkaisunimikettä ei ehkä ole mahdollista myydä erillään siihen liittyvästä tilaajatietokannasta, tai lähdeveden tuotemerkki saattaa liittyä tiettyyn lähteeseen eikä sitä voi myydä erillään tuosta lähteestä. Tällöin hankkijaosapuoli kirjaa ryhmän hyödykkeitä yhtenä omaisuuseränä erillään liikearvosta, jos ryhmään kuuluvien hyödykkeiden yksittäiset käyvät arvot eivät ole määritettävissä luotettavasti.

37. Termejä ”brandi” tai ”brandinimi” käytetään myös usein synonyymina tavaramerkeille ja muille vastaaville merkeille. Ensiksi mainitut ovat kuitenkin yleisiä markkinointiin liittyviä käsitteitä, joita tavallisesti käytetään viittaamaan joukkoon toisiaan täydentäviä omaisuuseriä, kuten tavaramerkki (tai palvelumerkki) ja siihen liittyvä kauppanimike sekä kaavat, reseptit ja tekninen osaaminen. Hankkijaosapuoli kirjaa toisiaan täydentävien hyödykkeiden ryhmästä koostuvan brandin yhtenä omaisuuseränä, jos toisiaan täydentävien erillisten hyödykkeiden yksittäiset käyvät arvot eivät ole määritettävissä luotettavasti. Jos toisiaan täydentävien hyödykkeiden yksittäiset käyvät arvot ovat määritettävissä luotettavasti, hankkijaosapuoli saa kirjata ne yhtenä omaisuuseränä edellyttäen, että yksittäisillä hyödykkeillä on samanlaiset taloudelliset vaikutusajat.

38. Ainoa tilanne, jossa liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen käypää arvoa ei ehkä ole mahdollista määrittää luotettavasti, syntyy, kun aineeton hyödyke pohjautuu laillisiin tai muihin sopimukseen perustuviin oikeuksiin ja joko:

(a) ei ole erotettavissa;

tai

(b) on erotettavissa, mutta samojen tai samankaltaisten hyödykkeiden kaupoista ei ole toteutumatietoja eikä näyttöä ja käyvän arvon määrittäminen muulla tavoin riippuisi muuttujista, jotka eivät ole mitattavissa.

39. Toimivilla markkinoilla noteeratut markkinahinnat antavat luotettavimman perustan aineettoman hyödykkeen käyvän arvon arvioimiselle (katso myös kappale 78). Asianmukainen markkinahinta on tavallisesti tarkasteluajankohdan ostonoteeraus. Jos senhetkisiä ostonoteerauksia ei ole käytettävissä, hinta, johon vastaavanlainen liiketoimi on viimeksi toteutunut, saattaa muodostaa perustan käyvän arvon arvioimiselle, edellyttäen, ettei taloudellisissa olosuhteissa ole tapahtunut merkittäviä muutoksia liiketoimen toteutumispäivän ja hyödykkeen käypää arvoa koskevan arvion tekopäivän välillä.

40. Jos aineettomalle hyödykkeelle ei ole olemassa toimivia markkinoita, sen käypä arvo on se rahamäärä, jonka yhteisö olisi parhaan käytettävissä olevan tiedon perusteella maksanut hyödykkeestä hankinta-ajankohtana asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. Tätä määrittäessään yhteisö ottaa huomioon viimeaikaiset vastaavanlaisia hyödykkeitä koskevat liiketoimet.

41. Yhteisöt, jotka ostavat ja myyvät säännöllisesti sellaisia aineettomia hyödykkeitä, jotka ovat ainoita laatuaan, ovat mahdollisesti kehittäneet menetelmiä niiden käyvän arvon epäsuoraa arvioimista varten. Näitä menetelmiä voidaan käyttää liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen alkuperäiseen arvostamiseen, jos menetelmien tavoitteena on käyvän arvon arvioiminen ja jos ne kuvastavat viimeaikaisia liiketoimia ja vallitsevia käytäntöjä toimialalla, jolle hyödyke kuuluu. Nämä menetelmät käsittävät seuraavia toimenpiteitä, silloin kun se on asianmukaista:

(a) viimeaikaisia markkinatapahtumia kuvastavilla kertoimilla oikaistaan hyödykkeen kannattavuuteen liittyviä indikaattoreita (esimerkiksi liikevaihto, markkinaosuudet ja liikevoitto) tai niitä rojalteja, jotka voitaisiin saada lisensoitaessa aineeton hyödyke toiselle, riippumattomalle osapuolelle (kuten ”*relief from royalty*” -menetelmää käytettäessä);

tai

(b) diskontataan hyödykkeestä johtuvat arvioidut vastaiset nettorahavirrat.

Hankitusta keskeneräisestä tutkimus- ja kehittämisprojektista myöhemmin syntyvät menot

42. ***Tutkimus- tai kehittämismenot, jotka:***

(a) liittyvät keskeneräiseen tutkimus- tai kehittämisprojektiin, joka on hankittu erikseen tai liiketoimintojen yhdistämisessä ja merkitty taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi;

ja

(b) ovat syntyneet kyseisen projektin hankkimisen jälkeen, on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleiden 54–62 mukaisesti.

IAS 38

43. Kappaleisiin 54-62 sisältyvien vaatimusten noudattaminen tarkoittaa, että sellaiset myöhemmin syntyvät menot, jotka liittyvät erikseen tai liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuun ja taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi merkittyyn keskeneräiseen tutkimus- tai kehittämisprojektiin:

(a) kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet, jos ne ovat tutkimusmenoja;

(b) kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet, jos ne ovat sellaisia kehittämismenoja, jotka eivät täytä kappaleen 57 mukaisia edellytyksiä aineettomaksi hyödykkeeksi taseeseen merkitsemiselle;

ja

(c) lisätään hankitun keskeneräisen tutkimus- tai kehittämisprojektin kirjanpitoarvoon, jos ne ovat kappaleen 57 mukaiset kirjaamisedellytykset täyttäviä kehittämismenoja.

Hankinta julkisella avustuksella

44. Joskus aineeton hyödyke saatetaan hankkia vastikkeetta tai nimellistä vastiketta vastaan julkisella avustuksella. Näin voi tapahtua silloin, kun julkinen valta siirtää tai myöntää yhteisölle aineettomia hyödykkeitä, esimerkiksi lentokentälle laskeutumisoikeuksia, radio- tai televisioasemien toimilupia, tuontilisenssejä tai -kiintiöitä tai oikeuksia muiden rajoitettujen voimavarojen käyttämiseen. IAS 20:n *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan yhteisö voi merkitä sekä aineettoman hyödykkeen että avustuksen alun perin kirjanpitoon käypään arvoon. Jos yhteisö päättää olla kirjaamatta hyödykettä alun perin käypään arvoon, se kirjaa hyödykkeen alun perin nimellisarvoon (IAS 20:n sallima toinen menettelytapa) lisättynä menoilla, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen valmiiksi saattamisesta sille aiottua käyttötarkoitusta varten.

Hyödykkeiden vaihdot

45. Yksi tai useampia aineettomia hyödykkeitä saatetaan hankkia siten, että vaihdossa annetaan ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarisia omaisuuseriä tai monetaaristen ja ei-monetaaristen omaisuuserien yhdistelmä. Seuraavassa viitataan pelkästään yhden ei-monetaarisen omaisuuserän vaihtamiseen toiseen ei-monetaariseen omaisuuserään, mutta se soveltuu kaikkiin edellisessä virkkeessä kuvattuihin vaihtoihin. Tällaisen aineettoman hyödykkeen hankintameno määritetään käyvän arvon perusteella, paitsi jos (a) vaihdolla ei ole kaupallista merkitystä tai (b) sen paremmin vastaanotetun kuin luovutetunkaan omaisuuserän käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Hankittu omaisuuserä arvostetaan tällä tavalla, vaikka yhteisö ei pystyisi kirjaamaan luovutettua omaisuuserää välittömästi pois taseesta. Jos hankittua omaisuuserää ei arvosteta käypään arvoon, sen hankintamenoksi merkitään luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvo.

46. Sen, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, yhteisö ratkaisee harkitsemalla, missä määrin sen rahavirtojen odotetaan tulevaisuudessa muuttuvan tapahtuman seurauksena. Vaihtotapahtumalla on kaupallista merkitystä, jos:

(a) vastaanotettuun hyödykkeeseen liittyvien rahavirtojen koostumus (toisin sanoen riski, ajoittuminen ja määrä) poikkeaa luovutettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumuksesta;

tai

(b) yhteisön liiketoiminnan sen osan, johon tapahtuma vaikuttaa, yhteisökohtainen arvo muuttuu vaihdon seurauksena;

ja

(c) kohdassa (a) tai (b) tarkoitettu ero on merkittävä suhteessa vaihdettujen omaisuuserien käypään arvoon.

Ratkaistaessa sitä, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, on tapahtuman vaikutuksen kohteena olevan liiketoiminnan osan yhteisökohtaisen arvon kuvastettava verojen jälkeen määritettyjä rahavirtoja. Näiden selvitysten tulos saattaa olla selvä ilman että yhteisön tarvitsee tehdä yksityiskohtaisia laskelmia.

47. Kappaleessa 21(b) määrätään aineettoman hyödykkeen kirjaamisen ehdoksi, että hyödykkeen hankintameno on määritettävissä luotettavasti. Jos aineettomalle hyödykkeelle ei ole olemassa vertailukelpoisia markkinatapahtumia, sen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti, jos (a) käypää arvoa koskevat järkevät arviot eivät vaihtele merkittävästi tai (b) vaihteluvälille sijoittuvien erilaisten arvioiden todennäköisyydet ovat kohtuullisesti määritettävissä ja käytettävissä käyvän arvon arvioimiseen. Jos yhteisö pystyy määrittämään joko vastaanotetun tai luovutetun omaisuuserän käyvän arvon luotettavasti, luovutetun omaisuuserän käypää arvoa käytetään vastaanotetun hyödykkeen hankintamenon määrittämiseen, paitsi milloin vastaanotetun hyödykkeen käypä arvo on selvemmin ilmeinen.

Sisäisesti aikaansaatu liikearvo

48. ***Sisäisesti aikaansaatua liikearvoa ei pidä merkitä taseeseen varoiksi.***

49. Joskus syntyy menoja vastaisen taloudellisen hyödyn kerryttämiseksi mutta tämä ei johda tämän standardin mukaiset kirjaamisedellytykset täyttävän aineettoman hyödykkeen syntymiseen. Tällaisten menojen sanotaan usein myötävaikuttavan sisäisesti aikaansaatuun liikearvoon. Sisäisesti aikaansaatua liikearvoa ei merkitä varoiksi taseeseen, koska se ei ole yhteisön määräysvallassa oleva, yksilöitävissä oleva resurssi (se ei siis ole erotettavissa eikä se johdu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista), jonka hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

50. Yhteisön markkina-arvon ja sen yksilöitävissä olevien nettovarojen kirjanpitoarvon väliset erot minä tahansa ajankohtana saattavat käsittää joukon yhteisön arvoon vaikuttavia tekijöitä. Tällaiset erot eivät kuitenkaan ole yhteisön määräysvallassa olevien aineettomien hyödykkeiden hankintamenoa.

Sisäisesti aikaansaadut aineettomat hyödykkeet

51. Joskus on vaikeaa arvioida, täyttääkö sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke kirjaamisedellytykset, koska on ongelmallista:

(a) määritellä, onko olemassa ja milloin on olemassa yksilöitävissä oleva hyödyke, joka tuottaa odotettavissa olevaa vastaista taloudellista hyötyä;

sekä

(b) määrittää hyödykkeen hankintameno luotettavasti. Joskus menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta sisäisesti, eivät ole erotettavissa menoista, jotka johtuvat yhteisössä sisäisesti aikaansaadun liikearvon ylläpitämisestä tai kasvattamisesta taikka päivittäisen liiketoiminnan harjoittamisesta.

Tämän vuoksi yhteisö soveltaa kaikkiin sisäisesti aikaansaatuihin aineettomiin hyödykkeisiin kappaleissa 52-67 esitettyjä vaatimuksia ja ohjeita sen lisäksi, että se noudattaa aineettoman hyödykkeen kirjaamista ja alkuperäistä arvostamista koskevia yleisiä vaatimuksia.

52. Arvioidessaan, täyttääkö sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke kirjaamisedellytykset, yhteisö jakaa omaisuuserän aikaansaamisen:

(a) tutkimusvaiheeseen;

ja

(b) kehittämisvaiheeseen.

Vaikka käsitteet ”tutkimus” ja ”kehittäminen” on määritelty, käsitteillä ”tutkimusvaihe” ja ”kehittämisvaihe” on tässä standardissa laajempi merkitys.

53. Jos yhteisö ei pysty erottamaan aineettoman hyödykkeen luomiseen tähtäävän sisäisen projektin tutkimusvaihetta sen kehittämisvaiheesta, yhteisö käsittelee kyseisestä projektista johtuvia menoja ikään kuin ne olisivat toteutuneet yksinomaan tutkimusvaiheessa.

IAS 38

Tutkimusvaihe

54. ***Aineetonta hyödykettä, joka syntyy tutkimustoiminnasta (tai sisäisen projektin tutkimusvaiheesta) ei pidä merkitä taseeseen. Tutkimuksesta (tai sisäisen projektin tutkimusvaiheesta) johtuvat menot kirjataan kuluiksi silloin, kun ne ovat toteutuneet.***

55. Sisäisen projektin tutkimusvaiheessa yhteisö ei pysty osoittamaan sellaisen aineettoman hyödykkeen olemassaoloa, joka todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä. Siksi nämä menot kirjataan aina kuluiksi silloin, kun ne ovat toteutuneet.

56. Esimerkkejä tutkimustoiminnoista ovat:

(a) uuden tiedon hankkimiseen suuntautuvat toimenpiteet;

(b) tutkimustulosten tai muun tiedon soveltamiskohteiden etsintä, arviointi ja lopullinen valinta;

(c) vaihtoehtoisten raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen etsiminen;

ja

(d) mahdollisten vaihtoehtoisten uusien tai nykyistä parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen formulointi, suunnittelu, arvioiminen ja lopullinen valinta.

Kehittämisvaihe

57. ***Aineeton hyödyke, joka syntyy kehittämistoiminnasta (tai sisäisen projektin kehittämisvaiheesta), on merkittävä taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että yhteisö pystyy osoittamaan jokaisen seuraavista:***

(a) aineettoman hyödykkeen valmiiksi saattaminen on teknisesti toteutettavissa niin, että hyödyke on käytettävissä tai myytävissä.

(b) yhteisöllä on aikomus saattaa aineeton hyödyke valmiiksi ja käyttää sitä tai myydä se.

(c) yhteisö pystyy käyttämään aineetonta hyödykettä tai myymään sen.

(d) kuinka todennäköistä on, että aineeton hyödyke tulee tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä. Yhteisö voi osoittaa muun muassa, että aineettoman hyödykkeen aikaansaamalle tuotokselle tai aineettomalle hyödykkeelle itselleen on olemassa markkinat, tai jos sitä tullaan käyttämään yhteisön sisällä, aineettoman hyödykkeen hyödyllisyyden.

(e) käytettävissä on riittävästi teknisiä, taloudellisia ja muita voimavaroja kehittämistyön loppuunsaattamiseen ja aineettoman hyödykkeen käyttämiseen tai myymiseen.

(f) yhteisö pystyy määrittämään luotettavasti menot, jotka johtuvat aineettomasta hyödykkeestä sen kehittämisvaiheen aikana.

58. Joissakin tapauksissa yhteisö pystyy yksilöimään aineettoman hyödykkeen sisäisen projektin kehittämisvaiheessa ja osoittamaan, että hyödyke tulee todennäköisesti tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä. Tämä johtuu siitä, että kehittämisvaiheessa projekti on edennyt pitemmälle kuin tutkimusvaiheessa.

59. Esimerkkejä kehittämistoiminnoista ovat:

(a) ennen tuotannon aloittamista tai käyttöä tapahtuva prototyyppien ja mallien suunnittelu, rakentaminen ja testaus;

(b) uuteen teknologiaan perustuvien työkalujen, ohjainten, muottien ja matriisien suunnittelu;

(c) sellaisen koelaitoksen suunnittelu, rakentaminen ja käyttö, joka ei ole niin mittava, että se pystyisi taloudellisesti kannattavaan kaupalliseen tuotantoon;

ja

(d) valitun vaihtoehtoisen uuden tai entistä paremman raaka-aineen, laitteen, tuotteen, prosessin, järjestelmän tai palvelun suunnittelu, toteuttaminen ja testaus.

60. Sen osoittamiseksi, miten aineeton hyödyke todennäköisesti tulee tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä, yhteisö arvioi hyödykkeestä saatavan vastaisen taloudellisen hyödyn IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisia periaatteita käyttäen. Jos hyödyke tuottaa taloudellista hyötyä ainoastaan yhdessä toisten omaisuuserien kanssa, yhteisö soveltaa IAS 36:ssa esitettyä rahavirtaa tuottavan yksikön käsitettä.

61. Se, että yhteisöllä on käytettävissään voimavaroja aineettoman hyödykkeen valmiiksi saattamiseen, käyttöön ja hyödyn saamiseen siitä, voidaan osoittaa esimerkiksi liiketoimintasuunnitelmalla, jossa esitetään tekniset, taloudelliset ja muut tarvittavat voimavarat ja se, että yhteisö pystyy turvaamaan nämä voimavarat. Joskus yhteisö osoittaa ulkoisen rahoituksen saatavuuden hankkimalla lainanantajalta ilmoituksen tämän halukkuudesta suunnitelman rahoittamiseen.

62. Yhteisön kustannuslaskentajärjestelmät pystyvät usein määrittämään luotettavasti menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta sisäisesti, kuten palkat ja muut tekijänoikeuksien tai lisenssien varmistamisesta tai atk-ohjelmistojen kehittämisestä aiheutuvat menot.

63. ***Sisäisesti aikaansaatuja brandeja, lehtien nimiä, julkaisunimikkeitä, asiakasluetteloja ja muita tosiasialliselta luonteeltaan samankaltaisia eriä ei pidä merkitä taseeseen aineettomiksi hyödykkeiksi.***

64. Menot, jotka johtuvat sisäisesti aikaansaaduista brandeista, lehtien nimistä, julkaisunimikkeistä, asiakasluetteloista ja muista tosiasialliselta luonteeltaan samankaltaisista eristä, eivät ole erotettavissa menoista, jotka johtuvat liiketoiminnan kehittämisestä kokonaisuutena. Tällaisia eriä ei sen vuoksi merkitä taseeseen aineettomiksi hyödykkeiksi.

Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno

65. Sisäisesti aikaansaadun hyödykkeen kappaleessa 24 tarkoitettu hankintameno on niiden menojen kokonaismäärä, jotka syntyvät siitä päivästä lähtien, jona aineeton hyödyke täyttää kappaleissa 21, 22 ja 57 esitetyt kirjaamisedellytykset. Kappale 71 kieltää aikaisemmin kuluiksi kirjattujen menojen merkitsemisen taseeseen.

66. Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno käsittää kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän luomisesta, tuottamisesta ja saattamisesta valmiiksi toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:

(a) menot materiaaleista ja palveluista, jotka on käytetty tai kulutettu aineettoman hyödykkeen aikaansaamiseen;

(b) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot (määritelty IAS 19:ssä *Työsuhde-etuudet*), jotka välittömästi johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta;

IAS 38

(c) laillisen oikeuden rekisteröintipalkkiot;

ja

(d) poistot aineettoman hyödykkeen aikaansaamiseen käytetyistä patenteista ja lisensseistä.

IAS 23:ssa *Vieraan pääoman menot* määrätään ehdot, joiden mukaisesti korkomenot saadaan kirjata osaksi sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintamenoa.

67. Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintamenoon eivät kuulu:

(a) myynnin ja hallinnon menot ja muut yleismenot, jolleivät nämä menot johdu välittömästi hyödykkeen saattamisesta käyttövalmiiksi;

(b) yksilöidyt tehottomuudet ja alkuvaiheen liiketoiminnan tappiot, jotka ovat syntyneet ennen kuin hyödyke on saavuttanut suunnitellun suoritustason;

eivätkä

(c) menot, jotka johtuvat henkilöstön kouluttamisesta hyödykkeen käyttöön.

Kappaletta 65 havainnollistava esimerkki

Yhteisö on kehittämässä uutta tuotantoprosessia. Vuonna 20X5 syntyi menoja 1 000 CU (*), joista 900 CU toteutui ennen 1.12.20X5 ja 100 CU toteutui 1.12.20X5 ja 31.12.20X5 välisenä aikana. Yhteisö pystyy osoittamaan, että tuotantoprosessi täytti aineettoman hyödykkeen kirjaamisedellytykset 1.12.20X5. Prosessiin liittyvästä know-how'sta kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioidaan olevan 500 CU (ottaen huomioon vastaiset lähtevät rahavirrat, jotka johtuvat prosessin valmiiksi saattamisesta ennen kuin se on käytettävissä).

Vuoden 20X5 lopussa tuotantoprosessi merkitään taseeseen aineettomana hyödykkeenä hankintamenoon 100 CU (menot, jotka ovat syntyneet siitä päivästä lähtien, jona kirjaamisedellytykset täyttyivät, toisin sanoen 1.12.20X5). Ennen 1.12.20X5 syntyneet menot 900 CU kirjataan kuluiksi, koska edellytykset täyttyivät vasta 1.12.20X5. Näitä menoja ei sisällytetä taseeseen merkittävään tuotantoprosessin hankintamenoon.

Vuoden 20X6 aikana syntyi menoja 2 000 CU. Vuoden 20X6 lopussa prosessin ilmentämästä know-how'sta kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioidaan olevan 1 900 CU (ottaen huomioon vastaiset lähtevät rahavirrat, jotka johtuvat prosessin valmiiksi saattamisesta ennen kuin se on käytettävissä).

Vuoden 20X6 lopussa tuotantoprosessin hankintameno on 2 100 CU (100 CU on menoja, jotka on aktivoitu vuoden 20X5 lopussa sekä 2 000 CU vuodelta 20X6 aktivoituja menoja). Yhteisö kirjaa arvonalentumistappion 200 CU, jolla prosessin kirjanpitoarvo ennen arvonalentumistappiota (2 100 CU) oikaistaan vastaamaan määrää, jonka siitä odotetaan kertyvän (1 900 CU). Tämä arvonalentumistappio peruutetaan myöhemmällä kaudella, jos IAS 36:n mukaiset arvonalentumistappion peruuttamisen edellytykset täyttyvät.

KULUKSI KIRJAAMINEN

68. ***Aineettomasta erästä johtuvat menot on kirjattava kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet, paitsi milloin:***

(a) ne ovat osa kirjaamisedellytykset täyttävän aineettoman hyödykkeen hankintamenoa (katso kappaleet 18-67);

tai

(b) erä on hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä eikä se ole merkittävissä taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi. Tällöin näiden menojen (jotka sisältyvät liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoon) on muodostettava osa liikearvoon hankinta-ajankohtana kohdistettavasta määrästä (katso IFRS 3* Liiketoimintojen yhdistäminen*).

(*) Tässä standardissa monetaariset erät ilmaistaan "valuuttayksikköinä" *currency unit* (CU).

69. Joskus yhteisölle syntyy menoja vastaisen taloudellisen hyödyn tuottamiseksi ilman että hankittaisiin tai aikaansaataisiin aineeton hyödyke tai muu taseeseen merkittävissä oleva omaisuuserä. Tällöin menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet. Esimerkiksi tutkimustoiminnan menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet (katso kappale 54), ellei ne muodosta osaa liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenosta. Muita esimerkkejä menoista, jotka kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet, ovat:

(a) toiminnan käynnistämistoimenpiteistä johtuvat menot (käynnistämismenot), jolleivät nämä menot sisälly aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoon IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti. Käynnistämismenot saattavat koostua perustamismenoista, esimerkiksi oikeudellisista menoista ja sihteeripalveluista johtuvista menoista, joita on syntynyt perustettaessa juridista yksikköä, menoista, jotka johtuvat uuden toimipaikan avaamisesta tai uuden liiketoiminnan käynnistämisestä (avaamista edeltävät menot) tai menoista, jotka johtuvat uusien toimintojen aloittamisesta tai uusien tuotteiden tai prosessien lanseeraamisesta (toimintaa edeltävät menot).

(b) koulutustoiminnan menot.

(c) mainonnasta ja myynninedistämisestä johtuvat menot.

(d) menot, jotka johtuvat koko yhteisön tai sen osan sijoittamisesta toiseen paikkaan tai uudelleenorganisoinnista.

70. Kappale 68 ei estä ennakkomaksun merkitsemistä varoiksi taseeseen silloin, kun tavaroiden toimittamisesta tai palvelujen tuottamisesta on suoritettu maksu ennen kuin tavarat on toimitettu tai palvelut suoritettu.

Aikaisemmin kuluiksi kirjattuja eriä ei merkitä taseeseen varoiksi

71. ***Aineettomasta erästä johtuvia menoja, jotka on alun perin kirjattu kuluiksi, ei pidä merkitä osaksi aineettoman hyödykkeen hankintamenoa myöhempänä ajankohtana.***

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

72. ***Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen joko kappaleen 74 mukainen hankintamenomalli tai kappaleen 75 mukainen uudelleenarvostusmalli. Jos aineetonta hyödykettä käsitellään kirjanpidossa uudelleenarvostusmallin mukaisesti, myös kaikkia muita samaan ryhmään kuuluvia hyödykkeitä on käsiteltävä saman mallin mukaisesti, paitsi silloin, kun näille hyödykkeille ei ole olemassa toimivia markkinoita.***

73. Aineettomien hyödykkeiden ryhmä on yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien, samanluonteisten hyödykkeiden muodostama ryhmä. Samaan aineettomien hyödykkeiden ryhmään kuuluvat erät arvostetaan uudelleen samanaikaisesti, jotta vältetään hyödykkeiden valikoiva uudelleenarvostaminen ja se, että tilinpäätöksessä esitettäisiin määriä, joihin sisältyy hankintamenoja ja eri aikoina määritettyjä arvoja.

Hankintamenomalli

74. ***Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.***

Uudelleenarvostusmalli

75. ***Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon, joka on sen uudelleenarvostamispäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. Tämän standardin mukaista uudelleenarvostusta varten käypä arvo on määritettävä toimiviin markkinoihin perustuen. Uudelleenarvostaminen on tehtävä riittävän säännöllisesti niin, että hyödykkeen kirjanpitoarvo ei tilinpäätöspäivänä poikkea olennaisesti sen käyvästä arvosta.***

IAS 38

76. Uudelleenarvostusmalli ei anna mahdollisuutta:

(a) arvostaa uudelleen sellaisia aineettomia hyödykkeitä, joita ei ole aikaisemmin kirjattu varoiksi;

eikä

(b) aineettomien hyödykkeiden alkuperäistä kirjaamista muuhun määrään kuin hankintamenoon.

77. Uudelleenarvostusmallia sovelletaan sen jälkeen, kun hyödyke on alun perin merkitty kirjanpitoon hankintamenon määräisenä. Jos kuitenkin vain osa aineettoman hyödykkeen hankintamenosta on aktivoitu siksi, että hyödyke on täyttänyt kirjaamisedellytykset vasta, kun osa prosessista on jo toteutunut (katso kappale 65), uudelleenarvostusmallia voidaan soveltaa koko kyseiseen hyödykkeeseen. Uudelleenarvostusmallia voidaan soveltaa myös sellaiseen aineettomaan hyödykkeeseen, jonka hankintaan on saatu julkista avustusta ja joka on kirjattu nimellisarvoon (katso kappale 44).

78. On epätavanomaista, että aineettomalle hyödykkeelle olisi olemassa toimivat markkinat, joilla on kappaleessa 8 kuvatut ominaisuudet, joskin se on mahdollista. Esimerkiksi joissakin maissa saattaa olla toimivat markkinat vapaasti siirrettävissä oleville taksiluville, kalastusluville tai tuotantokiintiöille. Toimivia markkinoita ei kuitenkaan voi olla olemassa brandeille, sanomalehtien nimille, musiikin ja elokuvien julkaisuoikeuksille, patenteille eikä tavaramerkeille, koska jokainen tällainen hyödyke on ainoa laatuaan. Vaikkakin aineettomia hyödykkeitä ostetaan ja myydään, sopimuksista neuvotellaan yksittäisten ostajien ja myyjien välillä ja liiketoimet ovat suhteellisen harvinaisia. Näistä syistä yhdestä omaisuuserästä maksettu hinta ei ehkä anna riittävästi näyttöä jonkin toisen omaisuuserän käyvästä arvosta. Hinnat eivät usein myöskään ole yleisesti saatavissa.

79. Uudelleenarvostusten toteuttamisväli riippuu uudelleenarvostettavien aineettomien hyödykkeiden käypien arvojen vaihteluherkkyydestä. Jos uudelleenarvostetun hyödykkeen käypä arvo poikkeaa olennaisesti sen kirjanpitoarvosta, uudelleenarvostus on jälleen tarpeen. Joidenkin aineettomien hyödykkeiden käypä arvo saattaa vaihdella merkittävästi ja satunnaisesti, ja näin ollen vuosittainen uudelleenarvostaminen on välttämätöntä. Jos aineettomien hyödykkeiden käyvän arvon vaihtelut ovat vain vähäisiä, niitä ei tarvitse arvostaa uudelleen näin usein.

80. Jos aineeton hyödyke arvostetaan uudelleen, uudelleenarvostamisajankohtaan mennessä kertyneet poistot joko:

(a) oikaistaan suhteessa hyödykkeen bruttomääräisen kirjanpitoarvon muutokseen siten, että hyödykkeen kirjanpitoarvo uudelleenarvostamisen jälkeen on yhtä suuri kuin sen uudelleenarvostukseen perustuva arvo;

tai

(b) vähennetään hyödykkeen bruttomääräistä kirjanpitoarvoa vastaan, ja nettomäärä oikaistaan hyödykkeen uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa vastaavaksi.

81. ***Jos uudelleenarvostettujen aineettomien hyödykkeiden ryhmään kuuluvaa aineetonta hyödykettä ei voida arvostaa uudelleen siksi, että tälle hyödykkeelle ei ole olemassa toimivia markkinoita, hyödyke on merkittävä taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.***

82. ***Jos uudelleenarvostetun aineettoman hyödykkeen käypä arvo ei enää ole määritettävissä toimiviin markkinoihin perustuen, hyödykkeen kirjanpitoarvon on oltava uudelleenarvostukseen perustuva arvo viimeisen toimiviin markkinoihin perustuvan uudelleenarvostuksen ajankohtana vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla.***

83. Se, että uudelleenarvostetulle aineettomalle hyödykkeelle ei enää ole olemassa toimivia markkinoita, voi olla viitteenä siitä, että hyödykkeen arvo saattaa olla alentunut ja että sille on tarpeen tehdä IAS 36:n O*maisuuserien arvon alentuminen* mukainen testi.

84. Jos hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä toimiviin markkinoihin perustuen myöhempänä arvonmääritysajankohtana, uudelleenarvostusmallia sovelletaan tästä ajankohdasta lähtien.

85. ***Jos aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo lisääntyy uudelleenarvostamisen seurauksena, lisäys on hyvitettävä suoraan omaan pääomaan erään, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. Lisäys on kuitenkin kirjattava tulosvaikutteisesti siltä osin, kuin se kumoaa saman hyödykkeen uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti.***

86. ***Jos aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, vähennys on kirjattava kuluksi. Vähennys on kuitenkin veloitettava oman pääoman erästä, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto, siltä osin kuin vähennys ei ylitä kyseisestä hyödykkeestä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.***

87. Omaan pääomaan sisältyvä kertynyt uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun arvonnousu realisoituu. Koko arvonnousu voi realisoitua, kun hyödyke poistetaan käytöstä tai luovutetaan. Osa arvonnoususta voi kuitenkin realisoitua yhteisön vielä käyttäessä hyödykettä; tällöin realisoituneen arvonnousun määrä on hyödykkeen uudelleenarvostettuun kirjanpitoarvoon perustuvan poiston ja sen poiston välinen erotus, joka olisi tehty hyödykkeen alkuperäiseen hankintamenoon perustuen. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä tuloslaskelman kautta.

TALOUDELLINEN VAIKUTUSAIKA

88. ***Yhteisön on arvioitava, onko aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika rajallinen vai rajoittamaton, ja jos se on rajallinen, on arvioitava taloudellisen vaikutusajan pituus tai niiden suorite- tai vastaavien yksikköjen lukumäärä, joista taloudellinen vaikutusaika muodostuu. Yhteisön on katsottava aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan olevan rajoittamaton silloin, kun kaikkia asiaan kuuluvia tekijöitä koskevan analyysin perusteella ei ole olemassa ennakoitavissa olevaa rajaa sille ajanjaksolle, jonka aikana omaisuuserän odotetaan kerryttävän yhteisölle nettorahavirtaa.***

89. Aineettoman hyödykkeen kirjanpitokäsittely perustuu sen taloudelliseen vaikutusaikaan. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on rajallinen, siitä tehdään poistot (katso kappaleet 97-106), ja jos sen taloudellinen vaikutusaika on rajoittamaton, siitä ei tehdä poistoja (katso kappaleet 107-110). Standardiin liittyvät havainnollistavat esimerkit valaisevat erilaisten aineettomien hyödykkeiden taloudellisen vaikutusajan määrittämistä ja näiden hyödykkeiden myöhempää, taloudelliseen vaikutusaikaan perustuvaa kirjanpitokäsittelyä.

90. Aineettoman hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa määritettäessä otetaan huomioon monia tekijöitä, joita ovat:

(a) miten yhteisö odottaa käyttävänsä hyödykettä, ja voisiko toinen johtoryhmä hallita hyödykettä tehokkaasti;

(b) tyypilliset tuotteiden elinkaaret hyödykkeen osalta ja yleisesti saatavissa oleva samankaltaisia, samalla tavalla käytettäviä hyödykkeitä koskeva informaatio;

(c) tekninen, teknologinen, kaupallinen ja muuntyyppinen vanheneminen;

(d) sen toimialan vakaus, jolla hyödykettä käytetään, ja muutokset hyödykkeen tuottamien tavaroiden ja palvelujen markkinakysynnässä;

(e) kilpailijoiden tai potentiaalisten kilpailijoiden odotetut toimenpiteet;

(f) niiden ylläpitomenojen taso, jotka tarvitaan odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn saamiseksi hyödykkeestä ja yhteisön kyky ja aikomukset tämän tason saavuttamiseen;

(g) aika, jona yhteisöllä on määräysvalta hyödykkeeseen, sekä oikeudelliset ja muut vastaavat hyödykkeen käyttöä koskevat rajoitukset, kuten vuokrasopimusten päättymisajat;

ja

(h) riippuuko hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika yhteisön muiden omaisuuserien taloudellisesta vaikutusajasta.

IAS 38

91. Termi ”rajoittamaton” ei tarkoita ”päättymätöntä”. Aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika kuvastaa vain sitä vastaisten ylläpitomenojen tasoa, joka tarvitaan hyödykkeen suoritustason säilyttämiseksi sellaisena kuin se on hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa arvioitaessa, sekä yhteisön kykyä ja aikomuksia tällaisen tason saavuttamiseen. Aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan rajoittamattomuutta koskeva johtopäätös ei saa perustua suunniteltuihin vastaisiin menoihin, jotka ylittävät omaisuuserän kyseisen suoritustason säilyttämiseksi tarvittavat menot.

92. Toteutuneet nopeat teknologian muutokset huomioon ottaen atk-ohjelmistot ja monet muut aineettomat hyödykkeet ovat alttiina teknologiselle vanhenemiselle. Siksi niiden taloudellinen vaikutusaika on todennäköisesti lyhyt.

93. Aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika saattaa olla hyvinkin pitkä tai jopa rajoittamaton. Epävarmuus oikeuttaa arvioimaan aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan varovaisuuteen perustuen, mutta se ei oikeuta valitsemaan vaikutusaikaa, joka on epärealistisen lyhyt.

94. ***Jos aineeton hyödyke pohjautuu sopimukseen perustuviin tai muihin laillisiin oikeuksiin, sen taloudellinen vaikutusaika ei saa ylittää kyseisten sopimukseen perustuvien tai laillisten oikeuksien voimassaoloaikaa, mutta se voi olla lyhyempi riippuen sen ajanjakson pituudesta, jona yhteisön odotetaan käyttävän hyödykettä. Jos sopimukseen perustuvat tai muut lailliset oikeudet on myönnetty rajalliseksi ajanjaksoksi ja ne ovat uudistettavissa, taloudellisen vaikutusajan on sisällettävä jakso (tai jaksot), jolle oikeudet uudistetaan, vain jos on olemassa näyttöä, joka osoittaa yhteisön pystyvän uudistamaan oikeudet ilman että sille syntyy merkittäviä menoja.***

95. Aineettoman hyödykkeen taloudelliseen vaikutusaikaan saattavat vaikuttaa sekä taloudelliset että oikeudelliset tekijät. Taloudelliset tekijät määräävät ajanjakson, jonka kuluessa yhteisö saa vastaisen taloudellisen hyödyn. Oikeudelliset tekijät saattavat rajoittaa aikaa, jona yhteisöllä on tämän hyödyn saamista koskeva määräysvalta. Taloudellinen vaikutusaika on näiden tekijöiden määräämistä ajanjaksoista lyhyempi.

96. Muun muassa seuraavat tekijät antavat viitteitä siitä, että yhteisö pystyisi uudistamaan sopimukseen perustuvat tai muut lailliset oikeudet ilman että sille syntyy merkittäviä menoja:

(a) on näyttöä — mahdollisesti kokemukseen perustuvaa — siitä, että sopimukseen perustuvat tai muut lailliset oikeudet tullaan uudistamaan. Jos uudistamisen ehtona on kolmannen osapuolen suostumus, on näyttöä myös siitä, että kolmannen osapuolen suostumus saadaan;

(b) on näyttöä siitä, että oikeuksien uudistamiselle asetetut ehdot tulevat täyttymään;

ja

(c) uudistamisesta johtuvat yhteisölle syntyvät menot eivät ole merkittäviä verrattuna siihen vastaiseen taloudelliseen hyötyyn, jota oikeuden uudistamisesta odotetaan koituvan yhteisölle.

Jos uudistamisesta johtuvat menot ovat merkittäviä verrattuna siihen vastaiseen taloudelliseen hyötyyn, jota oikeuden uudistamisesta odotetaan koituvan yhteisölle, nämä ”uudistamismenot” ovat tosiasialliselta luonteeltaan uudistamispäivänä hankittavan uuden aineettoman hyödykkeen hankintamenoa.

TALOUDELLISELTA VAIKUTUSAJALTAAN RAJALLISET AINEETTOMAT HYÖDYKKEET

Poistoaika ja poistomenetelmä

97. ***Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on rajallinen, sen poistopohja kirjataan kuluksi systemaattisella tavalla hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Poistojen tekeminen on aloitettava, kun hyödyke on valmis käytettäväksi, eli kun se on sellaisessa sijaintipaikassa ja kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Poistojen tekeminen on lopetettava sinä päivänä, jona hyödyke luokitellaan myytävänä olevaksi (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n* Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot *mukaisesti, tai sitä aikaisempana päivänä, jona hyödyke kirjataan pois taseesta. Käytettävän poistomenetelmän on kuvastettava sitä, miten yhteisö odottaa käyttävänsä hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää vastaista taloudellista hyötyä. Jos hyväksikäytön jakautuminen ei ole todettavissa luotettavasti, on käytettävä tasapoistomenetelmää. Kunkin kauden poistot on kirjattava tulosvaikutteisesti, jollei jokin toinen standardi salli tai vaadi niiden sisällyttämistä jonkin toisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon.***

98. Hyödykkeen poistopohjan systemaattiseen kuluksi kirjaamiseen hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa voidaan käyttää erilaisia poistomenetelmiä. Näihin menetelmiin kuuluvat tasapoistomenetelmä, degressiivinen menetelmä ja suoriteyksikköihin perustuva menetelmä. Käytettävän menetelmän valinta perustuu siihen, miten hyödykkeen ilmentämän vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan, ja menetelmää sovelletaan johdonmukaisesti kaudesta toiseen, ellei kyseessä olevan vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetussa jakautumisessa tapahdu muutosta. Vain harvoin, jos koskaan, on vakuuttavaa näyttöä, joka tukisi sellaista taloudelliselta vaikutusajaltaan rajalliseen aineettomaan hyödykkeeseen sovellettavaa poistomenetelmää, joka johtaa pienempiin kertyneisiin poistoihin kuin tasapoistomenetelmä.

99. Poistot kirjataan yleensä tulosvaikutteisesti. Joskus hyödykkeen ilmentämää vastaista taloudellista hyötyä käytetään kuitenkin toisten omaisuuserien valmistamiseen. Tällöin poistot muodostavat osan toisen hyödykkeen hankintamenosta, ja ne sisällytetään sen kirjanpitoarvoon. Esimerkiksi valmistusprosessissa käytettävien aineettomien hyödykkeiden poistot sisällytetään vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoon (katso IAS 2 *Vaihto-omaisuus*).

Jäännösarvo

100. ***Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisen aineettoman hyödykkeen jäännösarvo on oletettava nollan suuruiseksi, paitsi milloin:***

(a) kolmas osapuoli on sitoutunut ostamaan hyödykkeen sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä;

tai

(b) hyödykkeelle on olemassa toimivat markkinat ja:

(i) jäännösarvo on määritettävissä näihin markkinoihin perustuen;

ja

(ii) on todennäköistä, että tällaiset markkinat ovat olemassa hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.

101. Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisen aineettoman hyödykkeen poistopohja määritetään jäännösarvolla vähennettynä. Nollasta poikkeava jäännösarvo viittaa siihen, että yhteisö odottaa luovuttavansa aineettoman hyödykkeen ennen sen taloudellisen kokonaisvaikutusajan päättymistä.

102. Hyödykkeen jäännösarvo arvioidaan hyödykkeen luovutuksesta saatavan määrän perusteella käyttäen arviointiajankohtana vallitsevia hintoja vastaavanlaiselle hyödykkeelle, jonka taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja jota on käytetty samankaltaisissa olosuhteissa kuin tarkasteltavana olevaa hyödykettä tullaan käyttämään. Jäännösarvo tarkistetaan vähintään jokaisen tilikauden päättyessä. Hyödykkeen jäännösarvon muutos käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

103. Jäännösarvo saattaa kasvaa hyödykkeen kirjanpitoarvon suuruiseksi tai sitä suuremmaksi. Jos näin tapahtuu, hyödykkeestä tehtävä poisto on nollan suuruinen, paitsi jos — ja siihen asti kuin — sen arvo myöhemmin alenee hyödykkeen kirjanpitoarvoa pienemmäksi.

Poistoajan ja poistomenetelmän tarkistaminen

104. ***Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisen aineettoman hyödykkeen poistoaika ja -menetelmä on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden päättyessä. Jos hyödykkeen odotettu taloudellinen vaikutusaika poikkeaa aikaisemmista arvioista, poistoaikaa on muutettava vastaavasti. Jos kyseisestä hyödykkeestä saatavan taloudellisen hyödyn odotetussa jakautumisessa on tapahtunut merkittävä muutos, poistomenetelmä on muutettava kuvastamaan muuttunutta jakautumista. Tällaiset muutokset on käsiteltävä kirjanpidollisten arvioiden muutoksina IAS 8:n mukaisesti.***

105. Hyödykkeen käyttöajan kuluessa saattaa ilmetä, että taloudellista vaikutusaikaa koskeva arvio ei pidä paikkaansa. Esimerkiksi arvonalentumistappion kirjaaminen voi olla viitteenä siitä, että poistoaikaa on tarpeen muuttaa.

106. Ajan kuluessa saattaa tapahtua muutoksia sen taloudellisen hyödyn jakautumisessa, jonka yhteisölle odotetaan koituvan aineettomasta hyödykkeestä. Saattaa esimerkiksi ilmetä, että degressiivinen poistomenetelmä on perusteltu tasapoistojen asemasta. Toinen esimerkki on tilanne, jossa lisenssin antamien oikeuksien käyttö lykkääntyy liiketoimintasuunnitelman muita osia toteutettaessa. Tällöin hyödykkeestä koituva taloudellinen hyöty saadaan mahdollisesti vasta myöhempien kausien aikana.

TALOUDELLISELTA VAIKUTUSAJALTAAN RAJOITTAMATTOMAT AINEETTOMAT HYÖDYKKEET

107. ***Aineettomasta hyödykkeestä, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika, ei pidä tehdä poistoja.***

108. IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti yhteisön pitää tehdä taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomalle aineettomalle hyödykkeelle arvonalentumistesti vertaamalla siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää sen kirjanpitoarvoon:

(a) vuosittain,

ja

(b) aina kun on viitteitä siitä, että aineettoman hyödykkeen arvo saattaa olla alentunut.

Arvioidun taloudellisen vaikutusajan tarkistaminen

109. ***Jos aineettomasta hyödykkeestä ei tehdä poistoja, sen taloudellinen vaikutusaika on tarkistettava jokaisella kaudella sen ratkaisemiseksi, tukevatko tapahtumat ja olosuhteet edelleen arviota kyseisen omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan rajoittamattomuudesta. Jos ne eivät tue sitä, taloudellisen vaikutusajan muutosta rajoittamattomasta rajalliseksi on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n*** **Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet** ***mukaisesti.***

110. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika muuttuu uudelleenarvioinnin seurauksena rajoittamattomasta rajalliseksi, tämä antaa IAS 36:n mukaan viitteitä siitä, että hyödykkeen arvo saattaa olla alentunut. Tämän vuoksi yhteisö tekee hyödykkeelle arvonalentumistestin vertaamalla sen IAS 36:n mukaisesti määritettyä kerrytettävissä olevaa rahamäärää sen kirjanpitoarvoon ja kirjaamalla arvonalentumistappioksi määrän, jolla kirjanpitoarvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän.

KIRJANPITOARVOA VASTAAVAN MÄÄRÄN KERTYMINEN – ARVONALENTUMISTAPPIOT

111. Määrittääkseen, onko aineettoman hyödykkeen arvo alentunut, yhteisö soveltaa IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen*. Kyseisessä standardissa selostetaan, kuinka yhteisö tarkistaa hyödykkeidensä kirjanpitoarvon, kuinka se määrittää hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän ja milloin se kirjaa tai peruuttaa arvonalentumistappion.

KÄYTÖSTÄ POISTAMISET JA LUOVUTUKSET

112. ***Aineeton hyödyke on kirjattava pois taseesta:***

(a) kun hyödykkeestä luovutaan;

tai

(b) kun hyödykkeen käytöstä tai luovutuksesta ei ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.

113. ***Voitto tai tappio, joka syntyy aineettoman hyödykkeen kirjaamisesta pois taseesta, on määritettävä mahdollisen nettomyyntituoton ja hyödykkeen kirjanpitoarvon erotuksena. Se on kirjattava tulosvaikutteisesti silloin, kun hyödyke kirjataan pois taseesta (ellei IAS 17* Vuokrasopimukset *edellytä muunlaista menettelyä myynnin ja takaisinvuokrauksen yhteydessä). Voittoja ei pidä esittää liikevaihtona.***

114. Aineettomasta hyödykkeestä voidaan luopua usealla eri tavalla (esimerkiksi myymällä se, tekemällä siitä rahoitusleasingsopimus tai lahjoittamalla se). Yhteisö määrittää tällaisen hyödykkeen luovutuspäivän soveltamalla IAS 18:n *Tuotot* mukaisia tavaroiden myyntituottojen kirjaamiskriteerejä. Myyntinä ja takaisinvuokrauksena tapahtuvaan luovutukseen sovelletaan IAS 17:ää.

115. Jos yhteisö sisällyttää kappaleessa 21 esitetyn kirjaamisperiaatteen mukaan omaisuuserän kirjanpitoarvoon menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen osan korvaamisesta uudella, se kirjaa korvatun osan kirjanpitoarvon pois taseesta. Jos uudella korvatun osan kirjanpitoarvon määrittäminen ei ole yhteisölle käytännössä mahdollista, se voi käyttää korvaavasta osasta johtuvia menoja sen osoittamiseen, mikä korvatun osan hankintameno on ollut, kun se on hankittu tai saatu aikaan sisäisesti.

116. Aineettoman hyödykkeen luovutuksesta saatava vastike kirjataan alun perin käypään arvoon. Jos aineettomasta hyödykkeestä saatavaa maksua lykätään, saatava vastike kirjataan alun perin käteishintaa vastaavaan määrään. Vastikkeen nimellisarvon ja vastaavan käteishinnan välinen erotus kirjataan korkotuotoksi IAS 18:n mukaisesti saamisen efektiivisen koron perusteella.

117. Jos aineellisen hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on rajallinen, poistojen tekemistä ei lopeteta, kun aineellinen hyödyke ei enää ole käytössä, ellei hyödykettä ole kirjattu kokonaan poistoina kuluiksi tai luokiteltu myytävänä olevaksi (tai sisällytetty myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Yleistä

118. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisesta aineettomien hyödykkeiden ryhmästä seuraavat tiedot siten, että sisäisesti aikaansaatuja aineettomia hyödykkeitä ja muita aineettomia hyödykkeitä koskevat tiedot esitetään erikseen:***

(a) ovatko taloudelliset vaikutusajat rajoittamattomia vai rajallisia, ja jos ne ovat rajallisia, esitetään taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;

(b) poistomenetelmät, joita on sovellettu taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisiin aineettomiin hyödykkeisiin;

(c) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettyinä) kauden alussa ja lopussa;

(d) tuloslaskelman erä (tai erät), johon (tai joihin) aineettomien hyödykkeiden poistot sisältyvät;

(e) kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:

(i) lisäykset siten, että sisäisestä kehittämistyöstä syntyneet, erikseen hankitut ja liiketoimintojen yhdistämisen kautta hankitut esitetään erikseen;

(ii) hyödykkeet, jotka on luokiteltu myytävinä oleviksi tai sisältyvät myytäväksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

(iii) uudelleenarvostuksesta johtuvat kappaleiden 75, 85 ja 86 mukaiset lisäykset tai vähennykset kaudella sekä suoraan omaan pääomaan kirjatuista IAS 36:n* Omaisuuserien arvon alentuminen *mukaisista arvonalentumistappioista tai niiden peruutuksista johtuvat lisäykset tai vähennykset kaudella (jos tällaisia on);

IAS 38

(iv) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappiot (jos tällaisia on);

(v) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset (jos tällaisia on);

(vi) kaudella kirjatut poistot;

(vii) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön tilinpäätöstietojen muuntamisesta yhteisön esittämisvaluuttaan;

ja

(viii) muut kirjanpitoarvon muutokset kaudella.

119. Aineettomien hyödykkeiden ryhmä on yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien, samanluonteisten hyödykkeiden muodostama ryhmä. Esimerkkejä erillisistä ryhmistä voivat olla:

(a) brandit;

(b) lehtien nimet ja julkaisunimikkeet;

(c) atk-ohjelmistot;

(d) lisenssit ja franchising-oikeudet;

(e) tekijänoikeudet, patentit ja muut teollisoikeudet sekä palvelu- ja toimintaoikeudet;

(f) reseptit, kaavat, mallit, piirustukset ja prototyypit;

sekä

(g) kehitettävänä olevat aineettomat hyödykkeet.

Edellä mainitut ryhmät jaetaan pienempiin ryhmiin (tai yhdistetään suuremmiksi ryhmiksi), jos tämä johtaa tilinpäätöksen käyttäjien kannalta merkityksellisemmän tiedon antamiseen.

120. Yhteisö esittää IAS 36:n mukaan vaadittavat tiedot arvoltaan alentuneista aineettomista hyödykkeistä kappaleen 118(e)(iii)-(v) vaatimien tietojen lisäksi.

121. IAS 8:n mukaan yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kirjanpidollisen arvion muutoksen luonne ja määrä, jos sillä on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevalla kaudella tai sillä odotetaan olevan olennainen vaikutus tulevilla kausilla. Tällainen esitettävä tieto saattaa johtua muutoksista, jotka koskevat:

(a) aineettoman hyödykkeen arvioitua taloudellista vaikutusaikaa;

(b) poistomenetelmää;

tai

(c) jäännösarvoja.

122. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään myös seuraavat tiedot:***

(a) jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika arvioidaan rajoittamattomaksi, kyseisen hyödykkeen kirjanpitoarvo sekä syyt, joiden perusteella taloudellinen vaikutusaika on arvioitu rajoittamattomaksi. Näitä syitä esittäessään yhteisön on kuvattava tekijä (tai tekijät), joka on vaikuttanut (tai jotka ovat vaikuttaneet) merkittävästi siihen, että hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on määritetty rajoittamattomaksi.

(b) kuvaus aineettomasta hyödykkeestä, joka on olennainen yhteisön tilinpäätöksen kannalta, sekä hyödykkeen kirjanpitoarvo ja jäljellä oleva poistoaika.

(c) aineettomista hyödykkeistä, jotka on hankittu julkisella avustuksella ja kirjattu alun perin käypään arvoon (katso kappale 44), esitetään:

(i) näiden hyödykkeiden alun perin kirjattu käypä arvo;

(ii) niiden kirjanpitoarvo;

ja

(iii) sovelletaanko niihin kirjaamisen jälkeen hankintamenomallia vai uudelleenarvostusmallia.

(d) sellaisten aineettomien hyödykkeiden olemassaolo ja kirjanpitoarvot, joita koskeva omistusoikeus on rajoitettu, sekä velkojen vakuudeksi pantattujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvot.

(e) aineettomien hyödykkeiden hankkimista koskevien sopimusperusteisten sitoumusten määrä.

123. Kuvatessaan tekijää (tai tekijöitä), joka on vaikuttanut (tai jotka ovat vaikuttaneet) merkittävästi siihen, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on määritetty rajoittamattomaksi, yhteisö ottaa huomioon kappaleessa 90 esitetyn luettelon mahdollisista tekijöistä.

Aineettomat hyödykkeet, joihin sovelletaan kirjaamisen jälkeen uudelleenarvostusmallia

124. ***Jos aineettomia hyödykkeitä käsitellään kirjanpidossa uudelleenarvostukseen perustuviin arvoihin, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:***

(a) jokaisesta aineettomien hyödykkeiden ryhmästä:

(i) uudelleenarvostuksen toteuttamispäivä;

(ii) uudelleenarvostettujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo;

ja

(iii) kirjanpitoarvo, joka olisi merkitty tilinpäätökseen, jos uudelleenarvostetut aineettomat hyödykkeet olisi arvostettu kirjaamisen jälkeen kappaleen 74 hankintamenomallin mukaisesti;

(b) aineettomiin hyödykkeisiin liittyvän uudelleenarvostusrahaston määrä kauden alussa ja lopussa sekä tiedot kauden aikana tapahtuneista muutoksista ja rajoituksista, jotka koskevat rahaston jakamista osakkeenomistajille;

ja

(c) hyödykkeiden käypiä arvoja arvioitaessa käytetyt menetelmät ja merkittävät olettamukset.

125. Uudelleenarvostettujen hyödykkeiden ryhmiä saattaa olla tarpeen yhdistää tilinpäätöksessä esittämistä varten suuremmiksi ryhmiksi. Ryhmiä ei kuitenkaan yhdistetä, jos tämä johtaisi sellaisen aineettomien hyödykkeiden ryhmän syntymiseen, joka sisältää sekä hankintamenomallin että uudelleenarvostusmallin mukaisesti arvostettuja eriä.

Tutkimus- ja kehittämismenot

126. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kaudella kuluiksi kirjattujen tutkimus- ja kehittämismenojen yhteismäärä.***

127. Tutkimus- ja kehittämismenot sisältävät kaikki sellaiset menot, jotka johtuvat välittömästi tutkimus- tai kehittämistoiminnasta (katso kappaleet 66 ja 67, jotka sisältävät ohjeistusta siitä, minkä tyyppisiä menoja on otettava huomioon kappaleen 126 mukaisen esittämisvaatimuksen täyttämiseksi).

Muut tiedot

128. Yhteisölle suositellaan seuraavien tietojen esittämistä, mutta sitä ei edellytetä:

(a) kuvaus aineettomasta hyödykkeestä, jonka hankintameno on kirjattu kokonaan poistoina kuluksi mutta joka on edelleen käytössä;

ja

(b) lyhyt kuvaus yhteisön määräysvallassa olevista aineettomista hyödykkeistä, joita ei ole merkitty varoiksi taseeseen, koska ne eivät ole täyttäneet tämän standardin mukaisia kirjaamisedellytyksiä tai koska ne on hankittu tai aikaansaatu ennen IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* vuonna 1998 julkaistun version voimaantuloa.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO

129. ***Jos yhteisö päättää IFRS 3:n* Liiketoimintojen yhdistäminen *kappaleen 85 mukaisesti soveltaa IFRS 3:a jostakin IFRS 3:n kappaleissa 78–84 kuvattuja voimaantulopäiviä aikaisemmasta ajankohdasta lähtien, sen on sovellettava myös tätä standardia samasta ajankohdasta lähtien ei-takautuvasti. Näin ollen yhteisö ei saa oikaista tuohon päivään mennessä kirjattujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvoa. Yhteisön on kuitenkin kyseisenä ajankohtana sovellettava tätä standardia aiemmin kirjattujen aineettomien hyödykkeiden taloudellisen vaikutusajan uudelleenarviointiin. Jos yhteisö muuttaa hyödykkeen arvioitua taloudellista vaikutusaikaa tämän uudelleenarvioinnin seurauksena, tämä muutos on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n* Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet *mukaisesti.***

130. ***Muutoin yhteisön on sovellettava tätä standardia:***

(a) sellaisten aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn, jotka on hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä, jonka sopimuspäivä on 31.3.2004 tai sen jälkeen;

ja

(b) kaikkien muiden aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alusta lähtien ei-takautuvasti. Näin ollen yhteisö ei saa oikaista tuohon päivään mennessä kirjattujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvoa. Yhteisön on kuitenkin kyseisenä ajankohtana sovellettava tätä standardia tällaisten aineettomien hyödykkeiden taloudellisen vaikutusajan uudelleenarviointiin. Jos yhteisö muuttaa hyödykkeen arvioitua taloudellista vaikutusaikaa tämän uudelleenarvioinnin seurauksena, tämä muutos on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n mukaisesti.

Samankaltaisten hyödykkeiden vaihdot

131. Kappaleisiin 129 ja 130(b) sisältyvä vaatimus tämän standardin ei-takautuvasta soveltamisesta tarkoittaa, että jos hyödykkeiden vaihto on ennen tämän standardin voimaantuloa käsitelty luovutetun hyödykkeen kirjanpitoarvon perusteella, yhteisö ei oikaise hankitun hyödykkeen kirjanpitoarvoa kuvastamaan sen hankinta-ajankohdan käypää arvoa.

Ennenaikainen soveltaminen

132. ***Yhteisöille, joita koskee kappale 130, suositellaan tämän standardin mukaisten vaatimusten soveltamista ennen kappaleessa 130 määrättyjä voimaantulopäiviä. Jos yhteisö kuitenkin soveltaa tätä standardia ennen näitä voimaantulopäiviä, sen on samanaikaisesti sovellettava myös IFRS 3:a sekä IAS 36:ta* Omaisuuserien arvon alentuminen *(uudistettu 2004).***

IAS 38:n (Jjulkaistu 1998) KUMOAMINEN

133. Tämä standardi korvaa IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* (julkaistu 1998).