KOMISSION ASETUS (EY) N:o 1864/2005,

annettu 15 päivänä marraskuuta 2005,

tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun komission asetuksen (EY) N:o 1725/2003 muuttamisesta kansainvälisten tilinpäätösstandardien IFRS 1, IAS 32 ja IAS 39 osalta

(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) Tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetulla komission asetuksella (EY) N:o 1725/2003 ([2]) hyväksyttiin kaikki 14 päivänä syyskuuta 2002 voimassa olleet kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat lukuun ottamatta IAS-standardia 32, IAS-standardia 39 ja niihin liittyviä tulkintoja. IAS 32:een ja IAS 39:ään suunniteltujen muutosten katsottiin olevan niin merkittäviä, että kyseisten standardien voimassa olleiden versioiden hyväksymistä ei tuolloin pidetty asianmukaisena.

(2) International Accounting Standards Board (IASB) julkaisi 17 päivänä joulukuuta 2003 uudistetun IAS-standardin 39 (Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen) osana aloitettaan, jonka tavoitteena oli 15 standardin parantaminen, jotta IAS-standardit ensimmäisen kerran vuonna 2005 käyttöön ottavat yritykset voisivat soveltaa kyseisiä standardeja. Uudistuksella pyrittiin parantamaan voimassa olevien IAS-standardien laatua ja johdonmukaisuutta.

(3) Joulukuussa 2003 uudistetussa IAS 39:ssä yrityksille annetaan mahdollisuus luokitella alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä peruuttamattomasti rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi (rajoitukseton käyvän arvon vaihtoehto). Euroopan keskuspankki (EKP), Baselin komiteassa edustettuina olevat toiminnan vakauden valvonnasta vastaavat viranomaiset sekä arvopaperimarkkinoiden sääntelyviranomaiset esittivät kuitenkin huolensa siitä, että rajoituksetonta käyvän arvon vaihtoehtoa voitaisiin käyttää väärin, erityisesti yrityksen omiin velkoihin liittyvien rahoitusinstrumenttien osalta.

(4) IASB tunnusti nämä ongelmat ja julkaisi 21 päivänä huhtikuuta 2004 luonnoksen, jossa ehdotetaan IAS 39:n muuttamista siten, että käyvän arvon vaihtoehdon soveltamista rajoitetaan.

(5) Saadakseen rahoitusvälineitä koskevan olennaisen kirjanpito-ohjeistuksen valmiiksi siten, että sen soveltaminen voidaan aloittaa suunnitellusti vuonna 2005, komissio hyväksyi IAS-standardin 39 lukuun ottamatta tiettyjä rajoituksettomaan käyvän arvon vaihtoehtoon ja suojauslaskentaan liittyviä määräyksiä tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun komission asetuksen (EY) N:o 1725/2003 muuttamisesta IAS 39:n sisällyttämiseksi siihen 19 päivänä marraskuuta 2004 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 2086/2004 ([3]). Komissio katsoi, että tämä rajaus on poikkeuksellinen ja väliaikainen ja että se on voimassa siihen asti, kunnes avoinna olevat kysymykset saadaan ratkaistua lisäneuvotteluilla.

(6) Huhtikuun 21. päivänä 2004 julkaistusta luonnoksesta saatujen kommenttien ja erityisesti EKP:n ja Baselin komitean kanssa käytyjen lisäneuvottelujen sekä asianosaisten kanssa maaliskuussa 2005 käytyjen pyöreän pöydän keskustelujen perusteella IASB julkaisi 16 päivänä kesäkuuta 2005 standardin *Muutokset IAS 39:ään Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen, käypään arvoon arvostamismahdollisuus*.

(7) Uudistetussa IAS 39:ssä käyvän arvon vaihtoehdon soveltaminen rajoitetaan tilanteisiin, joissa soveltamisella saadaan oleellisempaa tietoa, koska sen vaikutuksesta arvostamisen tai kirjaamisen epäjohdonmukaisuus (kirjanpidollinen epäsymmetria) joko poistuu tai vähenee merkittävästi, taikka rahoitusvaroja tai -velkoja tai molempia hoidetaan dokumentoidun riskienhallinnan tai sijoitusstrategian mukaisesti. Uudistetun käyvän arvon vaihtoehdon ansiosta on lisäksi mahdollista, että kokonainen yhdistetty sopimus, joka sisältää yhden tai useampia kytkettyjä johdannaisia, luokitellaan tietyissä olosuhteissa käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaraksi tai -velaksi. Tämän vuoksi uudistetun käyvän arvon vaihtoehdon soveltaminen rajoitetaan tapauksiin, joissa on noudatettava tiettyjä periaatteita tai otetaan tietyt olosuhteet huomioon. Lisäksi tilinpäätöksessä olisi soveltamisen tueksi esitettävä riittävät tiedot.

([1]) EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.
([2]) EUVL L 261, 13.10.2003, s. 1. Asetus sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna asetuksella (EY) N:o 211/2005 (EUVL L 41, 11.2.2005, s. 1).
([3]) EUVL L 363, 9.12.2004, s. 1.

(8) Tämän vuoksi asetukseen olisi lisättävä asetuksella (EY) N:o 2086/2004 poissuljetut määräykset, jotka koskivat käyvän arvon vaihtoehdon soveltamista rahoitusvelkoihin. Asetuksessa (EY) N:o 2086/2004 rahoitusvarojen osalta vahvistettuun käyvän arvon vaihtoehtoon olisi myös sovellettava periaatelähtöistä lähestymistapaa.

(9) IASB tunnustaa, että uudistettu standardi ei estä toiminnan vakautta valvovia viranomaisia arvioimasta säännellyn rahoituslaitoksen soveltamien käyvän arvon arvostamismenettelyjen ja niiden perustana olevien riskienhallintastrategioiden, menettelytapojen ja käytäntöjen luotettavuutta tai ryhtymästä tarvittaviin toimenpiteisiin. Lisäksi IASB on samaa mieltä siitä, että tietyt tilinpäätöksessä esitettävät tiedot auttaisivat toiminnan vakautta valvovia viranomaisia arvioimaan pääomavaatimuksia. Tämä koskee erityisesti oman luottokelpoisuuden heikentymisestä johtuvien voittojen kirjaamista, joita käsitellään lisää IAS 39:ää koskevien laajempien parannusten yhteydessä. Komissio seuraakin sen vuoksi asiakirjan *Muutokset IAS 39:ään Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen, käypään arvoon arvostamismahdollisuus* vaikutuksia ja tarkastelee sen soveltamista asetuksen (EY) N:o 1606/2002 10 artiklassa kuvatun uudelleentarkastelun puitteissa.

(10) IAS 39:n muutosten hyväksymisestä seuraa, että IFRS 1:tä ja IAS 32:ta on muutettava, jotta kyseisten tilinpäätösstandardien johdonmukaisuus voidaan varmistaa.

(11) Kun otetaan huomioon käyvän arvon vaihtoehtoon sovellettava uusi periaatelähtöinen lähestymistapa ja ensilaatijoiden tarve antaa tarkoituksenmukaisempia tilinpäätöksiä ja vertailutietoja, on suotavaa, että tätä asetusta sovelletaan taannehtivasti 1 päivästä tammikuuta 2005 alkaen.

(12) Alan teknisten asiantuntijoiden kanssa käytyjen keskustelujen perusteella voidaan vahvistaa, että IAS-standardi *Muutokset IAS 39:ään Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen, käypään arvoon arvostamisvaihtoehto* täyttää Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklassa säädetyt tekniset hyväksymisperusteet ja erityisesti vaatimuksen, jonka mukaan sen on oltava Euroopan yleisen edun mukainen.

(13) Asetus (EY) N:o 1725/2003 olisi sen vuoksi muutettava vastaavasti.

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

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

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

1) Muutetaan kansainvälinen tilintarkastusstandardi IAS 39 tämän asetuksen liitteessä olevassa A kohdassa esitetyn mukaisesti.

2) Lisätään IAS 39:ään kansainvälisen tilintarkastusstandardin *Muutokset IAS 39:ään Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen, käypään arvoon arvostamisvaihtoehto* teksti sellaisena kuin se esitetään tämän asetuksen liitteessä olevassa B kohdassa.

3) Muutetaan kansainväliset tilintarkastusstandardit IFRS 1 ja IAS 32 tämän asetuksen liitteessä olevassa B kohdassa esitetyn mukaisesti.

2 artikla

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

Sitä sovelletaan 1 päivästä tammikuuta 2005.

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

Tehty Brysselissä 15 päivänä marraskuuta 2005.

Komission puolesta
Charlie McCREEVY
Komission jäsen

LIITE

A. Muutetaan kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 39 Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen seuraavasti:

a) Täydennetään 35 kohta seuraavalla tekstillä:

"Jos toiselle osapuolelle siirretty omaisuuserä arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon, tämän standardin tarjoama vaihtoehto, jonka mukaan rahoitusvelkaan kuuluva erä voidaan määrätä kirjattavaksi käypään arvoon tulosvaikutteisesti, ei ole käytettävissä omaisuuserään liittyvän velan osalta."

b) Korvataan liitteessä A Soveltamisohjeistus, AG 31:n teksti seuraavalla tekstillä:

"Esimerkki hybridi-instrumentista on rahoitusinstrumentti, joka antaa haltijalle oikeuden luovuttaa instrumentti takaisin liikkeeseenlaskijalle sellaista käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan, joka vaihtelee perustuen sellaisen osake- tai hyödykeindeksin muutokseen, joka voi nousta tai laskea ('lunastusvelvoitteinen instrumentti'). Ellei liikkeeseenlaskija luokittele lunastusvelvoitteista instrumenttia alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvelaksi, vaaditaan kytketyn johdannaisen (toisin sanoen indeksiin sidotun pääomamaksun) erottamista kappaleen 11 mukaisesti, koska pääsopimus on kappaleen AG27 mukainen velkainstrumentti eikä indeksiin sidottu pääoman maksu liity läheisesti pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin kappaleen AG 30(a) mukaisesti. Koska pääoman maksu voi lisääntyä tai vähentyä, kytketty johdannainen on sellainen muu kuin optiotyyppinen johdannainen, jonka arvo on indeksillä sidottu alla olevaan muuttujaan."

B. Täydennetään IAS 39 seuraavalla ilmaisulla:

KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT

IAS No	Otsikko
"IAS 39	*Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* **sekä lisäksi käypään arvoon arvostamismahdollisuutta koskevat määräykset.**"

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

MUUTOKSET IAS 39:ÄÄN

Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen

KÄYPÄÄN ARVOON ARVOSTAMISMAHDOLLISUUS

Tässä asiakirjassa esitetään IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* (IAS 39) tehtävät muutokset. Muutokset liittyvät ehdotuksiin, jotka sisältyivät huhtikuussa 2004 julkaistuun luonnokseen ehdotetuista muutoksista IAS 39:ään – *Käypään arvoon arvostamismahdollisuus.*

Yhteisöjen on sovellettava tähän asiakirjaan sisältyviä muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Kappaleessa 9 muutetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavan rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän määritelmän osa (b) seuraavanlaiseksi:

MÄÄRITELMÄT

9. ***…***

Neljän rahoitusinstrumenttien ryhmän määritelmät

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattava rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä ***on rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä, joka täyttää kumman tahansa seuraavista ehdoista.***

a) …

b) Yhteisö luokittelee sen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi. Yhteisö saa käyttää tällaista luokittelua vain, kun se on sallittua kappaleen 11A mukaan tai kun tämän seurauksena tuotetaan merkityksellisempää informaatiota, koska se joko

i) poistaa arvostukseen tai kirjaamiseen liittyvän epäjohdonmukaisuuden tai vähentää merkittävästi tällaista epäjohdonmukaisuutta (jota joskus nimitetään "kirjanpidolliseksi epäsymmetriaksi"), joka muutoin syntyisi varojen tai velkojen arvostamisesta tai niistä johtuvien voittojen tai tappioiden kirjaamisesta erilaisilla perusteilla; tai

ii) rahoitusvarojen, rahoitusvelkojen tai niiden molempien muodostamaa ryhmää hallinnoidaan ja sen tuloksellisuutta arvioidaan käyvän arvon pohjalta ja dokumentoidun riskienhallinta- tai sijoitusstrategian mukaisesti, ja ryhmää koskevaa informaatiota tuotetaan sisäisesti tältä pohjalta yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille (määritelty IAS 24:ssä **Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä** ***(uudistettu 2003)), esimerkiksi yhteisön hallitukselle ja toimitusjohtajalle.***

IAS 32:n kappaleiden 66, 94 ja AG40 mukaan yhteisön on annettava tilinpäätöksessään tietoja rahoitusvaroista ja -veloista, jotka se on luokitellut käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi, mukaan lukien tiedon siitä, miten yhteisö on täyttänyt nämä ehdot. Niiden instrumenttien osalta, jotka täyttävät ehdot edellä olevan kohdan (ii) mukaisesti, näihin tietoihin kuuluu sanallinen kuvaus siitä, millä tavoin luokitteleminen tulosvaikutteisesti käypään arvoon kirjattavaksi on yhteisön dokumentoidun riskienhallinta- tai sijoitusstrategian mukaista.

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi ei saa luokitella sijoituksia sellaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, joilla ei ole toimivilla markkinoilla noteerattua markkinahintaa ja joiden käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti (katso kappale 46(c) sekä liitteen A kappaleet AG80 ja AG81).

On huomattava, että kappaleet 48, 48A ja 49 sekä liitteen A kappaleet AG69–AG82, joissa esitetään rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän käyvän arvon luotettavaa määrittämistä koskevat vaatimukset, koskevat yhtä lailla kaikkia käypään arvoon arvostettavia eriä riippumatta siitä, onko ne nimenomaisesti luokiteltu sellaisiksi vai johtuuko käypään arvoon arvostaminen muusta syystä, samoin kuin kaikkia eriä, joiden käyvästä arvosta annetaan tietoja tilinpäätöksessä.

Lisätään kappale 11A seuraavasti:

KYTKETYT JOHDANNAISET

11A. Jos sopimus sisältää yhden tai useamman kytketyn johdannaisen, yhteisö saa kappaleesta 11 huolimatta luokitella koko hybridisopimuksen (yhdistetyn sopimuksen) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvaksi eräksi, paitsi jos:

a) kytketty johdannainen (tai johdannaiset) ei muuta merkittävästi rahavirtoja, joita sopimus muutoin edellyttäisi; tai

b) vastaavanlaista hybridi-instrumenttia ensimmäistä kertaa tarkasteltaessa on selvää jo vähäisen analysoinnin perusteella tai ilman analysointia, että kytketyn johdannaisen (tai johdannaisten) erottaminen on kiellettyä, esimerkiksi kun lainaan on kytketty haltijan oikeus maksaa laina takaisin ennen eräpäivää jokseenkin sen jaksotettua hankintamenoa vastaavaan määrään.

Muutetaan kappaleet 12 ja 13 seuraavasti:

12. Jos yhteisön on tämän standardin mukaan erotettava kytketty johdannainen pääsopimuksesta mutta se ei pysty määrittämään kytketyn johdannaisen arvoa erikseen hankinta-ajankohtana tai jonakin sen jälkeisenä raportointikauden päättymispäivänä, sen on luokiteltava koko hybridisopimus (yhdistetty sopimus) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

13. Jos yhteisö ei pysty määrittämään kytketyn johdannaisen käypää arvoa luotettavasti sen ehtojen perusteella (esimerkiksi koska kytketty johdannainen perustuu noteeraamattomaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin), kytketyn johdannaisen käypä arvo on hybridi-instrumentin (yhdistetyn instrumentin) käyvän arvon ja pääsopimuksen käyvän arvon välinen erotus, mikäli nämä ovat määritettävissä tämän standardin mukaisesti. Jos yhteisö ei pysty määrittämään kytketyn johdannaisen käypää arvoa tällä menetelmällä, sovelletaan kappaletta 12 ja koko hybridi-instrumentti (yhdistetty instrumentti) luokitellaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

Lisätään kappale 48A seuraavasti:

KÄYPÄÄN ARVOON ARVOSTAMISEEN LIITTYVIÄ NÄKÖKOHTIA

48A. Parhaiten käypää arvoa osoittavat toimivilla markkinoilla noteeratut hinnat. Jos rahoitusinstrumentin markkinat eivät ole toimivat, yhteisö määrittää käyvän arvon arvostusmenetelmän avulla. Arvostusmenetelmän käyttämisen tavoitteena on määrittää, mihin hintaan liiketoimi olisi arvonmäärittämispäivänä toteutunut toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä vaihdossa, joka perustuu tavanomaisiin liiketaloudellisiin näkökohtiin. Arvostusmenetelmiä ovat esimerkiksi asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden osapuolten välisten viimeaikaisten markkinatransaktioiden käyttäminen – mikäli tällaisia on käytettävissä – nojautuminen toisen olennaisilta osin samanlaisen instrumentin tarkasteluhetken käypään arvoon, rahavirtojen diskonttaaminen sekä optionhinnoittelumallit. Jos on olemassa arvostusmenetelmä, jota markkinaosapuolet yleisesti käyttävät instrumentin hinnoittelussa ja kyseisen menetelmän on osoitettu tuottavan luotettavia arvioita todellisissa markkinatransaktioissa toteutuvista hinnoista, yhteisö käyttää tätä menetelmää. Valittua menetelmää sovellettaessa käytetään mahdollisimman paljon markkinoilta saatavia syöttötietoja ja luotetaan mahdollisimman vähän yhteisökohtaisiin syöttötietoihin. Se kattaa kaikki tekijät, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hintaa asettaessaan ja on yhdenmukainen rahoitusinstrumenttien hinnoittelussa käytettävien hyväksyttyjen taloudellisten metodiikkojen kanssa. Yhteisö tarkistaa arvostusmenetelmän toimivuuden määräajoin ja testaa sen pätevyyden joko käyttämällä hintoja, jotka ovat toteutuneet missä tahansa saman instrumentin (siis ilman muokkaamista tai sisällyttämistä uudenlaiseen instrumenttikombinaatioon) viimeaikaisessa todettavissa olevassa markkinatransaktiossa, tai minkä tahansa käytettävissä ja todettavissa olevan markkinatiedon pohjalta.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

Muutetaan kappale 105 ja lisätään kappaleet 105A–105D seuraavasti:

…

105. Kun tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran, yhteisö saa luokitella aikaisemmin taseeseen merkityn rahoitusvaroihin kuuluvan erän myytävissä olevaksi. Jokaisesta tällaisesta rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä yhteisön on kirjattava kaikki kertyneet käyvän arvon muutokset omaan pääomaan erilliseksi eräksi myöhemmin tapahtuvaan taseesta pois kirjaamiseen tai arvon alentumiseen saakka, jolloin yhteisön on siirrettävä tuo kertynyt voitto tai tappio tuloslaskelmaan. Yhteisön on myös:

a) oikaistava kyseistä rahoitusvaroihin kuuluvaa erää käyttämällä vertailutilinpäätöksissä uutta luokittelua; ja

b) esitettävä rahoitusvarojen luokittelupäivän käypä arvo sekä niiden luokittelu ja kirjanpitoarvo edellisessä tilinpäätöksessä.

105A. Yhteisön on sovellettava kappaleita 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B sekä kappaleisiin 9, 12 ja 13 vuonna 2005 tehtyjä muutoksia 1 päivänä tammikuuta 2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

105B. Yhteisön, joka soveltaa kappaleita 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B sekä kappaleisiin 9, 12 ja 13 vuonna 2005 tehtyjä muutoksia ensimmäisen kerran aikaisemmin kuin 1 päivänä tammikuuta 2006 alkavalla tilikaudella

a) on sallittua näitä uusia ja muutettuja kappaleita ensimmäisen kerran soveltaessaan luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi mikä tahansa aikaisemmin taseeseen merkitty rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä, joka tuolloin täyttää tällaisen luokittelun edellytykset. Silloin kun tilikausi alkaa aikaisemmin kuin 1 päivänä syyskuuta 2005, kyseisiä luokitteluja ei tarvitse saada valmiiksi aikaisemmin kuin 1 päivänä syyskuuta 2005 ja mukaan voidaan ottaa myös kyseisen tilikauden alun ja syyskuun 1 päivän 2005 välillä kirjattuja rahoitusvaroja ja -velkoja. Kappaleesta 91 huolimatta on kaikki tämän alakohdan mukaisesti käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi luokitellut rahoitusvarat ja -velat, jotka on aikaisemmin määritetty suojauskohteiksi käyvän arvon suojauslaskentasuhteissa, irrotettava kyseisistä suhteista samanaikaisesti, kun ne luokitellaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

b) on esitettävä kaikkien alakohdan (a) mukaisesti luokiteltujen rahoitusvarojen tai -velkojen luokittelupäivän käypä arvo sekä niiden luokittelu ja kirjanpitoarvo edellisessä tilinpäätöksessä.

c) on peruutettava aikaisemmin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi luokitellun rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän luokittelu, jos se ei täytä tällaisen luokittelun ehtoja kyseisten uusien ja muutettujen kappaleiden mukaisesti. Kun rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä arvostetaan luokittelun peruuttamisen jälkeen jaksotettuun hankintamenoon, sen alkuperäisenä kirjaamispäivänä pidetään luokittelun peruuttamispäivää.

d) on esitettävä kaikkien sellaisten rahoitusvarojen tai -velkojen, joiden luokittelu on peruutettu alakohdan (c) mukaisesti, luokittelun peruuttamispäivän käypä arvo sekä niiden uusi luokittelu.

105C. Yhteisön, joka soveltaa kappaleita 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B sekä kappaleisiin 9, 12 ja 13 vuonna 2005 tehtyjä muutoksia ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2006 tai sen jälkeen alkavalla tilikaudella

a) on peruutettava aikaisemmin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi luokitellun rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän luokittelu vain, jos se ei täytä tällaisen luokittelun ehtoja kyseisten uusien ja muutettujen kappaleiden mukaisesti. Kun rahoitusvaroihin tai velkoihin kuuluva erä arvostetaan luokittelun peruuttamisen jälkeen jaksotettuun hankintamenoon, sen alkuperäisenä kirjaamispäivänä pidetään luokittelun peruuttamispäivää.

b) ei ole sallittua luokitella mitään aikaisemmin taseeseen merkittyjä rahoitusvaroja tai -velkoja käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

c) on esitettävä kaikkien sellaisten rahoitusvarojen tai -velkojen, joiden luokittelu on peruutettu alakohdan (a) mukaisesti, luokittelun peruuttamispäivän käypä arvo sekä niiden uudet luokittelut.

105D. Yhteisön on oikaistava vertailutilinpäätöksensä käyttämällä kappaleen 105B tai 105C mukaisia uusia luokitteluja edellyttäen, että jos on kysymys käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi luokitellusta rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvasta erästä tai rahoitusvarojen tai -velkojen tai näiden molempien muodostamasta ryhmästä, nämä erät tai ryhmät olisivat täyttäneet kappaleen 9(b)(i), 9(b)(ii) tai 11A mukaiset kriteerit vertailukauden alussa tai, jos ne on hankittu vertailukauden alkamisen jälkeen, ne olisivat täyttäneet kappaleen 9(b)(i), 9(b)(ii) tai 11A mukaiset kriteerit alkuperäisenä kirjaamisajankohtana.

Lisätään liitteeseen A kappaleet AG4B–AG4K seuraavasti:

Liite A

Soveltamisohjeistus

MÄÄRITELMÄT **(kappaleet 8 ja 9)**

Luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi

AG4B. Tämän standardin kappaleen 9 mukaan yhteisö saa luokitella rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän tai rahoitusinstrumenttiryhmän (rahoitusvaroja, rahoitusvelkoja tai niitä molempia) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, jos tämän seurauksena tuotetaan merkityksellisempää informaatiota.

AG4C. Yhteisön päätös rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän luokittelemisesta käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi on samankaltainen kuin tilinpäätöksen laatimisperiaatteen valinta (joskin se poikkeaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen valinnasta siinä, että sitä ei vaadita sovellettavaksi johdonmukaisesti kaikkiin samankaltaisiin liiketoimiin). Kun yhteisö tekee tällaisen valinnan, IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* kappaleessa 14(b) edellytetään, että tilinpäätös antaa valitun periaatteen ansiosta luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota liiketoimien, muiden tapahtumien ja olosuhteiden vaikutuksista yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen tai rahavirtoihin. Kun kyseessä on luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, kappaleessa 9 esitetään ne kaksi tapausta, joissa merkityksellisempää informaatiota koskeva vaatimus täyttyy. Jotta yhteisö näin ollen voisi valita tällaisen luokittelun kappaleen 9 mukaisesti, sen on osoitettava, että kyseessä on toinen (tai molemmat) näistä tapauksista.

Kappale 9(b)(i): Luokittelu poistaa muutoin syntyvän kirjaamiseen tai arvostamiseen liittyvän epäjohdonmukaisuuden tai vähentää tällaista epäjohdonmukaisuutta merkittävästi

AG4D. IAS 39:n mukaan rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän arvostaminen ja siitä kirjattavien arvonmuutosten esittämistapa määräytyy sen perusteella, miten kyseinen erä on luokiteltu ja onko erä osa määritettyä suojaussuhdetta. Nämä vaatimukset saattavat aiheuttaa arvostamiseen tai kirjaamiseen liittyvää epäjohdonmukaisuutta (jota joskus nimitetään ”kirjanpidolliseksi epäsymmetriaksi”), esimerkiksi kun ei sovelleta luokittelua käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, rahoitusvaroihin kuuluva erä luokiteltaisiin myytävissä olevaksi (jolloin useimmat käyvän arvon muutokset kirjataan suoraan omaan pääomaan) ja velka, jonka yhteisö katsoo liittyvän tähän omaisuuserään, arvostettaisiin jaksotettuun hankintamenoon (jolloin käyvän arvon muutoksia ei kirjattaisi lainkaan). Tällaisessa tapauksessa yhteisö voisi todeta tilinpäätöksen antavan merkityksellisempää informaatiota, jos sekä omaisuuserä että velka luokiteltaisiin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

AG4E. Seuraavat esimerkit osoittavat, milloin tämä ehto saattaisi täyttyä. Kaikissa tapauksissa yhteisö saa soveltaa tätä ehtoa rahoitusvarojen tai -velkojen luokittelemiseen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi vain, jos se on kappaleen 9(b)(i) periaatteen mukaista.

a) Yhteisöllä on velkoja, joiden rahavirrat sopimuksen mukaan perustuvat sellaisten varojen tuottoon, jotka muutoin luokiteltaisiin myytävissä oleviksi. Esimerkiksi vakuutuksenantajalla saattaa olla velkoja, joihin sisältyvä oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä tuottaa etuuksia, jotka perustuvat vakuutuksenantajan nimettyjen varojen muodostaman kokonaisuuden realisoituneeseen ja/tai realisoitumattomaan sijoitustuottoon. Jos kyseisten velkojen arvostus kuvastaa tarkasteluhetken markkinahintoja, varojen luokitteleminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi tarkoittaa, että rahoitusvarojen käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti samalla kaudella kuin velkojen vastaavat arvonmuutokset.

b) Yhteisöllä on vakuutussopimuksiin perustuvia velkoja, joiden arvostuksessa otetaan huomioon tarkasteluhetken informaatiota (IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* kappaleen 24 sallimalla tavalla), ja rahoitusvaroja, joiden se katsoo liittyvän näihin velkoihin ja jotka muutoin luokiteltaisiin myytävissä oleviksi tai arvostettaisiin jaksotettuun hankintamenoon.

c) Yhteisöllä on rahoitusvaroja, rahoitusvelkoja tai molempia, joihin liittyy jokin yhteinen riski, esimerkiksi korkoriski, jonka aiheuttamilla vastakkaisilla käyvän arvon muutoksilla on taipumus kumota toisensa. Kuitenkin vain osa instrumenteista arvostettaisiin käypään arvoon tulosvaikutteisesti (siis ovat johdannaisia tai luokitellaan kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi). On myös mahdollista, että suojauslaskentaa koskevat vaatimukset eivät täyty, esimerkiksi kappaleen 88 mukaisten tehokkuusvaatimusten jäädessä täyttymättä.

d) Yhteisöllä on rahoitusvaroja, rahoitusvelkoja tai molempia, joihin liittyy jokin yhteinen riski, esimerkiksi korkoriski, jonka aiheuttamilla vastakkaisilla käyvän arvon muutoksilla on taipumus kumota toisensa, eikä yhteisö täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä, koska mikään instrumenteista ei ole johdannainen. Suojauslaskennan puuttuessa syntyy lisäksi merkittävää epäjohdonmukaisuutta tuottojen ja kulujen kirjaamisessa. Esimerkiksi:

i) yhteisö on rahoittanut kiinteäkorkoisilla debentuureilla kiinteäkorkoisista varoista koostuvan salkun, joka muutoin luokiteltaisiin myytävissä olevaksi, ja näiden käypien arvojen muutoksilla on taipumus kumota toisensa. Jos sekä varat että debentuurit esitetään käypään arvoon tulosvaikutteisesti, korjataan epäjohdonmukaisuus, joka muutoin syntyisi siitä, että varat arvostetaan käypään arvoon ja arvonmuutokset esitetään omassa pääomassa, ja siitä, että debentuurit arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon.

ii) yhteisö on rahoittanut tietyn ryhmän lainasaamisia laskemalla liikkeeseen ostettavia ja myytäviä joukkovelkakirjoja, ja näiden käypien arvojen muutoksilla on taipumus kumota toisensa. Jos yhteisö lisäksi ostaa ja myy joukkovelkakirjoja säännöllisesti mutta ostaa ja myy lainasaamisia vain harvoin jos koskaan, niin sekä lainasaamisten että joukkovelkakirjojen esittäminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti poistaa voittojen ja tappioiden kirjaamisajankohtaan liittyvän epäjohdonmukaisuuden, joka muutoin syntyisi siitä, että ne molemmat arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon ja voittoa tai tappiota kirjataan joka kerran, kun joukkovelkakirja ostetaan.

AG4F. Edellisessä kappaleessa kuvatun kaltaisissa tapauksissa sellaisten rahoitusvarojen ja -velkojen, joita muutoin ei arvostettaisi näin, luokitteleminen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi saattaa poistaa arvostukseen tai kirjaamiseen liittyvän epäjohdonmukaisuuden tai vähentää sitä merkittävästi sekä tuottaa merkityksellisempää informaatiota. Kaikkien varojen ja velkojen, jotka aiheuttavat arvostukseen tai kirjaamiseen liittyvää epäjohdonmukaisuutta, ei käytännön syistä tarvitse syntyä yhteisölle täsmälleen samanaikaisesti. Kohtuullinen viive sallitaan edellyttäen, että kukin liiketoimi luokitellaan sen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi ja mahdollisesti jäljellä olevien liiketoimien toteutuminen on tuona ajankohtana odotettavissa.

AG4G. Ei olisi hyväksyttävää luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi vain osaa epäjohdonmukaisuuden aiheuttavista rahoitusvaroista ja -veloista, jos näin toimimalla epäjohdonmukaisuutta ei poistettaisi tai vähennettäisi merkittävästi eikä sen ansiosta näin ollen tuotettaisi merkityksellisempää informaatiota. Olisi kuitenkin hyväksyttävää luokitella näin vain osa joukosta samankaltaisia rahoitusvaroja tai -velkoja, jos näin vähennetään epäjohdonmukaisuutta merkittävästi (ja mahdollisesti enemmän kuin muiden sallittujen luokittelutoimien avulla). Oletetaan esimerkiksi, että yhteisöllä on joukko samankaltaisia rahoitusvelkoja yhteismäärältään 100 CU (*) ja joukko samankaltaisia rahoitusvaroja yhteismäärältään 50 CU, ja nämä arvostetaan eri perusteilla. Yhteisö saattaa vähentää arvostukseen liittyvää epäjohdonmukaisuutta merkittävästi luokittelemalla alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi kaikki varat mutta vain osan veloista (esimerkiksi yksittäisiä velkoja yhteismäärältään 45 CU). Koska kuitenkin vain kokonainen rahoitusinstrumentti voidaan luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, yhteisön täytyy tässä esimerkissä luokitella näin yksi tai useampi velka kokonaisuudessaan. Sen ei olisi mahdollista luokitella velan yhtä komponenttia (esimerkiksi vain yhdestä riskistä, kuten vertailukoron muutoksista, johtuvia käyvän arvon muutoksia) tai vain osaa (esimerkiksi prosenttiosuutta) velasta.

Kappale 9(b)(ii): Rahoitusvarojen, rahoitusvelkojen tai niiden molempien muodostamaa ryhmää hallinnoidaan ja sen tuloksellisuutta arvioidaan käyvän arvon pohjalta, dokumentoidun riskienhallinta- tai sijoitusstrategian mukaisesti

AG4H. Yhteisö saattaa hallinnoida rahoitusvarojen, rahoitusvelkojen tai niiden molempien muodostamaa ryhmää ja arvioida sen tuloksellisuutta siten, että kyseisen ryhmän arvostaminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti johtaa merkityksellisemmän informaation tuottamiseen. Tässä tapauksessa huomio kohdistetaan pikemminkin yhteisön hallinnointitapaan ja siihen, miten se arvioi tuloksellisuutta, kuin sen rahoitusinstrumenttien luonteeseen.

AG4I. Seuraavat esimerkit osoittavat, milloin tämä ehto saattaisi täyttyä. Kaikissa tapauksissa yhteisö saa soveltaa tätä ehtoa rahoitusvarojen tai -velkojen luokittelemiseen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi vain, jos se on kappaleen 9(b)(ii) periaatteen mukaista.

a) Yhteisö on venture capital -organisaatio, sijoitusrahasto tai vastaava yhteisö, jonka liiketoimintana on sijoittaa rahoitusvaroihin tarkoituksena saada hyötyä niiden kokonaistuotosta korkojen tai osinkojen sekä käyvän arvon muutosten muodossa. Standardit IAS 28 *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* ja IAS 31 *Osuudet yhteisyrityksissä* sallivat tällaisten sijoitusten jättämisen näiden standardien soveltamisalan ulkopuolelle edellyttäen, että ne arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti. Yhteisö saa soveltaa samaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta muihin sijoituksiin, joita hallinnoidaan kokonaistuoton pohjalta mutta joihin sillä ei ole riittävää vaikutusvaltaa, jotta ne kuuluisivat IAS 28:n tai IAS 31:n soveltamisalaan.

b) Yhteisöllä on rahoitusvaroja ja -velkoja, joihin liittyy yksi tai useampi yhteinen riski, ja näitä riskejä hallitaan ja arvioidaan käyvän arvon pohjalta, dokumentoidun taseenhallintapolitiikan mukaisesti. Esimerkkinä voisi olla yhteisö, joka on laskenut liikkeeseen "strukturoituja tuotteita", jotka sisältävät useita kytkettyjä johdannaisia, ja hallitsee niistä johtuvia riskejä käyvän arvon pohjalta käyttämällä yhdistelmää, joka sisältää johdannaisia ja muita rahoitusinstrumentteja. Vastaavanlainen esimerkki voisi olla yhteisö, joka myöntää kiinteäkorkoisia lainoja ja hallitsee niistä johtuvaa vertailukorkoriskiä käyttämällä yhdistelmää, joka sisältää johdannaisia ja muita rahoitusinstrumentteja.

(*) Tässä standardissa monetaariset määrät ilmaistaan valuuttayksikköinä *currency unit* (CU).

c) Yhteisö on vakuutuksenantaja, jolla on rahoitusvaroista koostuva salkku, ja se hallinnoi salkkua tarkoituksena kokonaistuoton (ts. korkojen tai osinkojen sekä käyvän arvon muutosten) maksimointi, ja se arvioi salkun tuloksellisuutta tällä perusteella. Salkun pitämisen tarkoituksena saattaa olla tiettyjen velkojen, oman pääoman erien tai molempien turvaaminen. Jos salkun pitämisen tarkoituksena on tiettyjen velkojen turvaaminen, kappaleen 9(b)(ii) mukainen ehto saattaa täyttyä varojen osalta riippumatta siitä, hallinnoiko ja arvioiko vakuutuksenantaja myös velkoja käyvän arvon pohjalta. Kappaleen 9(b)(ii) mukainen ehto saattaa täyttyä, kun vakuutuksenantajan tavoitteena on varojen kokonaistuoton maksimointi pitemmällä aikavälillä, vaikka ylijäämään osallisina olevien sopimusten haltijoille maksettavat määrät riippuisivat muista tekijöistä, kuten lyhyemmällä aikavälillä (esimerkiksi vuoden aikana) realisoituneista voitoista tai olisivat vakuutuksenantajan päätettävissä.

AG4J. Kuten edellä on todettu, tämä ehto nojaa siihen tapaan, jolla yhteisö hallinnoi tarkastelun kohteena olevaa rahoitusinstrumenttien ryhmää ja arvioi sen tuloksellisuutta. Näin ollen (ottaen huomioon vaatimuksen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tapahtuvasta luokittelusta) yhteisön, joka luokittelee rahoitusinstrumentteja käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi tämän ehdon perusteella, on luokiteltava tällä tavalla kaikki ehdon täyttävät rahoitusinstrumentit, joita hallinnoidaan ja arvioidaan yhdessä.

AG4K. Yhteisön strategiaa ei tarvitse dokumentoida laajasti mutta kuitenkin riittävästi sen osoittamiseksi, että se on kappaleen 9(b)(ii) mukainen. Tällaista dokumentointia ei vaadita jokaisesta yksittäisestä erästä, vaan se saadaan toteuttaa salkkuperusteisesti. Jos esimerkiksi jonkin osaston tuloksenseurantajärjestelmä – jonka yhteisön johtoon kuuluvat avainhenkilöt ovat hyväksyneet – osoittaa selvästi, että osaston tuloksellisuutta arvioidaan kokonaistuoton pohjalta, enempää dokumentointia ei tarvita osoittamaan, että toimitaan kappaleen 9(b)(ii) mukaisesti.

Lisätään kappaleen AG33 jälkeen otsikko ja kappaleet AG33A ja AG33B seuraavasti:

Kytkettyjä johdannaisia sisältävät instrumentit

AG33A. Kun yhteisöstä tulee yhden tai useamman kytketyn johdannaisen sisältävän hybridi-instrumentin (yhdistetyn instrumentin) osapuoli, yhteisön on kappaleen 11 mukaan identifioitava kaikki tällaiset kytketyt johdannaiset, arvioitava, onko ne erotettava pääsopimuksesta, sekä arvostettava erotettavaksi vaadittavat johdannaiset käypään arvoon niiden alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä sekä tämän jälkeen. Nämä vaatimukset saattavat olla monimutkaisempia tai ne voivat johtaa vähemmän luotettavaan arvostukseen kuin koko instrumentin arvostaminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti. Sen vuoksi tämä standardi sallii koko instrumentin luokittelemisen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

AG33B. Tällaista luokittelua saadaan käyttää riippumatta siitä, vaatiiko kappale 11 kytkettyjen johdannaisten erottamista pääsopimuksesta vai kieltääkö se tällaisen erottamisen. Kappaleen 11A mukaan hybridi-instrumentin (yhdistetyn instrumentin) luokitteleminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi ei kuitenkaan olisi perusteltua kappaleessa 11A(a) ja (b) mainituissa tapauksissa, koska tämä ei vähentäisi monimutkaisuutta eikä lisäisi luotettavuutta.

Liite

Muutokset muihin standardeihin

Tämän liitteen sisältämiä muutoksia on sovellettava 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 39:n muutoksia aikaisemmalla kaudella, tähän liitteeseen sisältyviä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

Muutokset IAS 32:een

Rahoitusinstrumentit: esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Muutetaan kappale 66 seuraavasti:

66. IAS 1:n mukaisesti yhteisö esittää kaikki keskeiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joihin kuuluvat sekä noudatetut yleiset periaatteet että tapa, jolla kyseisiä periaatteita on sovellettu yhteisön liiketoiminnassa toteutuneisiin liiketoimiin, muihin tapahtumiin ja olosuhteisiin. Rahoitusinstrumentteja koskien tällaisia tietoja ovat:

a) ehdot, joiden perusteella on ratkaistu, milloin rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä merkitään taseeseen ja milloin se kirjataan pois taseesta;

b) rahoitusvaroihin ja -velkoihin sovelletut arvostusperiaatteet sekä alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä että sen jälkeen;

c) peruste, jonka mukaan rahoitusvaroista ja -veloista kertyvät tuotot ja kulut kirjataan ja määritetään; ja

d) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi luokitelluista rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvista eristä:

i) kriteerit näiden rahoitusvarojen tai -velkojen tällaiselle luokittelulle alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.

ii) miten yhteisö on täyttänyt IAS 39:n kappaleen 9, 11A tai 12 mukaiset ehdot tällaiselle luokittelulle. IAS 39:n kappaleen 9(b)(i) mukaisesti luokiteltujen instrumenttien osalta näihin tietoihin kuuluu sanallinen kuvaus olosuhteista, jotka aiheuttavat sen arvostukseen tai kirjaamiseen liittyvän epäjohdonmukaisuuden, joka muutoin syntyisi. IAS 39:n kappaleen 9(b)(ii) mukaisesti luokiteltujen instrumenttien osalta näihin tietoihin kuuluu sanallinen kuvaus siitä, millä tavoin luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi on yhteisön dokumentoidun riskienhallinta- tai sijoitusstrategian mukaista.

iii) niiden rahoitusvarojen tai -velkojen luonne, jotka yhteisö on luokitellut käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

Muutetaan kappale 94 ja numeroidaan alakohdat (g)–(j) uudelleen alakohdiksi (j)–(m) seuraavasti:

94. …

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat ja -velat (katso myös kappale AG40)

…

e) Yhteisön on esitettävä seuraavien erien kirjanpitoarvot:

i) rahoitusvarat, jotka on luokiteltu kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi;

ii) rahoitusvelat, jotka on luokiteltu kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi;

iii) rahoitusvarat, jotka yhteisö on niitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä luokitellut käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi rahoitusvaroiksi (ts. sellaiset, joita ei ole luokiteltu kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi rahoitusvaroiksi).

iv) rahoitusvelat, jotka yhteisö on niitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä luokitellut käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi rahoitusveloiksi (ts. sellaiset, joita ei ole luokiteltu kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi rahoitusveloiksi).

f) Yhteisön on esitettävä erikseen nettomääräiset voitot tai tappiot rahoitusvaroista tai -veloista, jotka se on luokitellut käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

g) Jos yhteisö on luokitellut lainan tai muun saamisen (tai lainojen tai muiden saamisten ryhmän) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

i) lainan tai muun saamisen (tai lainojen tai muiden saamisten ryhmän) luottoriskille alttiina oleva enimmäismäärä raportointipäivänä (katso kappale 76(a)).

ii) määrä, jolla erään mahdollisesti liittyvät luottojohdannaiset tai vastaavanlaiset instrumentit pienentävät tätä luottoriskille alttiina olevaa enimmäismäärää.

iii) luottoriskin muutoksista johtuva osuus lainan tai muun saamisen (tai lainojen tai muiden saamisten ryhmän) kauden aikana tapahtuneesta ja kertyneestä käyvän arvon muutoksesta, määritettynä joko käyvän arvon muutoksena, joka ei johdu markkinariskiä aiheuttavista markkinaolosuhteiden muutoksista, tai käyttämällä jotain vaihtoehtoista menetelmää, joka kuvastaa todenmukaisemmin luottoriskin muutoksista johtuvaa käyvän arvon muutosta.

iv) erään mahdollisesti liittyvän luottojohdannaisen tai vastaavanlaisen instrumentin käyvän arvon muutos kauden aikana sekä kertynyt muutos lainan tai muun saamisen luokittelusta alkaen.

h) Jos yhteisö on luokitellut rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

i) luottoriskin muutoksista johtuva osuus rahoitusvelan kauden aikana tapahtuneesta ja kertyneestä käyvän arvon muutoksesta määritettynä joko käyvän arvon muutoksena, joka ei johdu markkinariskiä aiheuttavista markkinaolosuhteiden muutoksista (katso kappale AG40), tai käyttämällä jotain vaihtoehtoista menetelmää, joka kuvastaa todenmukaisemmin luottoriskin muutoksista johtuvaa käyvän arvon muutosta.

ii) erotus rahoitusvelan kirjanpitoarvon ja sen arvon välillä, joka yhteisön olisi sopimuksen mukaan maksettava erääntymishetkellä velvoitteen haltijalle.

i) Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

i) menetelmät, joita on käytetty kohdissa (g)(iii) ja (h)(i) esitettyjen vaatimusten täyttämiseksi.

ii) jos yhteisö katsoo, että tiedot jotka se on antanut kohtien (g)(iii) tai (h)(i) mukaisten vaatimusten täyttämiseksi eivät kuvasta rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän käyvän arvon luottoriskin muutoksista johtuvia muutoksia todenmukaisesti, syyt tähän johtopäätökseen sekä tekijät, joilla yhteisö katsoo olevan merkitystä.

…

Muutetaan kappale AG40 seuraavasti:

AG40. Jos yhteisö luokittelee rahoitusvelan taikka lainan tai muun saamisen (tai lainojen tai muiden saamisten ryhmän) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, sen on esitettävä tilinpäätöksessään se osuus rahoitusinstrumentin käyvän arvon muutoksesta, joka johtuu luottoriskin muutoksista. Jollei jokin muu menetelmä kuvasta tätä määrää luotettavammin, yhteisön on määritettävä tämä määrä rahoitusinstrumentin käyvän arvon muutoksena, joka ei johdu markkinariskiä aiheuttavista markkinaolosuhteiden muutoksista. Markkinariskiä aiheuttavia markkinaolosuhteiden muutoksia ovat esimerkiksi vertailukoron, hyödykkeen hinnan, valuuttakurssin taikka hinta- tai kurssiindeksin muutokset. Jos sopimukseen liittyy sijoitussidonnaisuus, markkinaolosuhteiden muutoksiin kuuluvat sisäisen tai ulkoisen sijoitusrahaston tuloksen muutokset. Jos rahoitusvelan markkinaehtojen ainoat merkitykselliset muutokset ovat havaitun (vertailu)koron muutoksia, tämä määrä voidaan arvioida seuraavasti:

a) Ensin yhteisö laskee velan sisäisen korkokannan kauden alussa käyttäen velan havaittua markkinahintaa ja sopimuksen mukaisia velasta johtuvia rahavirtoja kauden alussa. Tästä korkokannasta se vähentää havaitun (vertailu)koron kauden alussa ja saa näin selville instrumenttikohtaisen osuuden sisäisestä korkokannasta.

b) Seuraavaksi yhteisö laskee velkaan liittyvien rahavirtojen nykyarvon käyttäen sopimuksen mukaisia velasta johtuvia rahavirtoja kauden alussa ja diskonttauskorkoa, joka on yhtä suuri kuin kauden lopun havaittu (vertailu)korko ja kohdan (a) mukaisesti määritetty instrumenttikohtainen osuus kauden alun sisäisestä korkokannasta yhteen laskettuina.

c) Sen jälkeen kohdassa (b) määritettyä arvoa oikaistaan kaudella velasta saaduilla tai suoritetuilla käteismaksuilla ja siihen lisätään käyvän arvon muutos, joka johtuu siitä, että sopimuksen mukaiset rahavirrat ovat yhtä kautta lähempänä eräpäiväänsä.

d) Velan kauden lopun havaitun markkinahinnan ja kohdassa (c) määritetyn määrän välinen erotus on se käyvän arvon muutos, joka ei johdu havaitun (vertailu)koron muutoksista. Tämä määrä esitetään tilinpäätöksessä.

Edellä olevassa esimerkissä oletetaan, että ne käyvän arvon muutokset, jotka eivät johdu instrumentin luottoriskin muutoksista tai korkokannan muutoksista, eivät ole merkittäviä. Jos edellä olevan esimerkin instrumentti sisältäisi kytketyn johdannaisen, kytketyn johdannaisen käypää arvoa ei otettaisi huomioon määritettäessä kappaleen 94(h)(i) mukaista määrää.

Muutokset IFRS 1:een

Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto

Muutetaan kappaleet 25A ja 43A seuraavasti:

Aikaisemmin kirjattujen rahoitusinstrumenttien luokitteleminen

25A. IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaan rahoitusvaroihin kuuluva erä saadaan alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä luokitella myytävissä olevaksi tai rahoitusinstrumentti (kunhan se täyttää tietyt edellytykset) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvaksi eräksi. Tästä vaatimuksesta huolimatta seuraavissa tilanteissa sovelletaan poikkeussääntöjä:

a) luokittelu myytävissä olevaksi on sallittua kaikille yhteisöille IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

b) *yhteisö, joka esittää ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä 1.9.2006 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta* – tällainen yhteisö saa luokitella IFRS-standardeihin siirtymispäivänä minkä tahansa rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, kunhan omaisuuserä tai velka täyttää kyseisenä ajankohtana IAS 39 kappaleen 9(b)(i), 9(b)(ii) tai 11A mukaiset edellytykset.

c) *yhteisö, joka esittää ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä tilikaudelta, joka alkaa 1.1.2006 tai sen jälkeen mutta aikaisemmin kuin 1.9.2006* – tällainen yhteisö saa luokitella IFRS-standardeihin siirtymispäivänä minkä tahansa rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, kunhan omaisuuserä tai velka täyttää kyseisenä ajankohtana IAS 39 kappaleen 9(b)(i), 9(b)(ii) tai 11A mukaiset edellytykset. Silloin kun IFRS-standardeihin siirtymispäivä on aikaisemmin kuin 1.9.2005, kyseisiä luokitteluja ei tarvitse saada valmiiksi aikaisemmin kuin 1.9.2005 ja mukaan voidaan ottaa myös kyseisen tilikauden alun ja syyskuun 1 päivän 2005 välillä kirjattuja rahoitusvaroja ja -velkoja.

d) *yhteisö, joka esittää ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalta tilikaudelta ja soveltaa IAS 39:n kappaleita 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A ja AG33B sekä vuonna 2005 kappaleisiin 9, 12 ja 13 tehtyjä muutoksia* – tällainen yhteisö saa ensimmäisen IFRS-tilikautensa alussa luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi minkä tahansa rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän, joka tuona ajankohtana täyttää tällaisen luokittelun edellytykset näiden uusien ja uudistettujen kappaleiden mukaisesti. Kun yhteisön ensimmäinen IFRS-tilikausi alkaa aikaisemmin kuin 1.9.2005, kyseisiä luokitteluja ei tarvitse saada valmiiksi aikaisemmin kuin 1.9.2005 ja mukaan voidaan ottaa myös kyseisen tilikauden alun ja syyskuun 1 päivän 2005 välillä kirjattuja rahoitusvaroja ja -velkoja. Jos yhteisö oikaisee vertailutiedot IAS 39:n osalta, sen on oikaistava nämä tiedot niiden rahoitusvarojen, rahoitusvelkojen taikka rahoitusvaroista, rahoitusveloista tai niistä molemmista koostuvan ryhmän osalta, joka on luokiteltu yhteisön ensimmäisen IFRS-tilikauden alussa. Tällainen vertailutietojen oikaiseminen on tehtävä vain, jos luokitellut erät tai ryhmät olivat täyttäneet IAS 39:n kappaleen 9(b)(i), 9(b)(ii) tai 11A mukaiset edellytykset tällaiselle luokittelulle IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, tai, jos ne on hankittu IFRS-standardeihin siirtymispäivän jälkeen, olisivat täyttäneet kappaleen 9(b)(i), 9(b)(ii) tai 11A mukaiset edellytykset alkuperäisenä kirjaamispäivänä.

e) *yhteisö, joka esittää ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä aikaisemmin kuin 1.9.2006 alkavalta tilikaudelta* – IAS 39:n kappaleesta 91 huolimatta on kaikki sellaiset rahoitusvarat ja velat, jotka tällainen yhteisö on luokitellut käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi edellä olevien alakohtien (c) tai (d) mukaisesti ja jotka on aikaisemmin määritetty suojauskohteiksi käyvän arvon suojauslaskentasuhteessa, irrotettava tällaisista suhteista samanaikaisesti, kun ne luokitellaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

Rahoitusvarojen tai -velkojen luokitteleminen

43A. Yhteisö saa kappaleen 25A mukaisesti luokitella aikaisemmin taseeseen merkityn rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvaksi eräksi tai rahoitusvaroihin kuuluvan erän myytävissä olevaksi. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä kuhunkin ryhmään luokiteltujen rahoitusvarojen tai -velkojen luokittelupäivän käyvät arvot sekä niiden luokittelu ja kirjanpitoarvo edellisessä tilinpäätöksessä.