Tämä asiakirja on ainoastaan dokumentointitarkoituksiin. Toimielimet eivät vastaa sen sisällöstä.

►**B**

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 1725/2003,

annettu 29 päivänä syyskuuta 2003,

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

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

(EYVL L 261, 13.10.2003, s. 1)

Muutettu:

		virallinen lehti		
		N:o	sivu	päivämäärä
►**M1**	Komission asetus (EY) N:o 707/2004, annettu 6 päivänä huhtikuuta 2004	L 111	3	17.4.2004
►**M2**	Komission asetus (EY) N:o 2086/2004, annettu 19 päivänä marraskuuta 2004	L 363	1	9.12.2004
►**M3**	Komission asetus (EY) N:o 2236/2004, annettu 29 päivänä joulukuuta 2004	L 392	1	31.12.2004
►**M4**	Komission asetus (EY) N:o 2237/2004, annettu 29 päivänä joulukuuta 2004	L 393	1	31.12.2004
►**M5**	Komission asetus (EY) N:o 2238/2004, annettu 29 päivänä joulukuuta 2004	L 394	1	31.12.2004

▼B

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 1725/2003,

annettu 29 päivänä syyskuuta 2003,

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

(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 3 kohdan,

sekä katsoo seuraavaa:

(1) Asetuksessa (EY) N:o 1606/2002 säädetään, että jäsenvaltion lainsäädännön alaisten julkisesti noteerattujen yhtiöiden on tietyin edellytyksin laadittava 1 päivänä tammikuuta 2005 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta konsolidoidut tilinpäätöksensä kyseisen asetuksen 2 artiklassa määritettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti.

(2) Komissio on ottanut huomioon tilinpäätöskysymysten teknisen komitean näkemykset ja tehnyt päätöksen, jonka mukaan 14 päivänä syyskuuta 2002 voimassa olleet kansainväliset tilinpäätösstandardit täyttävät asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklassa asetetut hyväksymisen edellytykset.

(3) Komissio on tutkinut myös käynnissä olevia kehityshankkeita, joissa ehdotetaan useiden nykyisten standardien muuttamista. Ehdotusten pohjalta laadittavien kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymistä aletaan valmistella, kun lopulliset standardit on julkaistu. Olemassa oleviin standardeihin ehdotetut muutokset eivät vaikuta komission päätökseen hyväksyä olemassa olevat standardit lukuun ottamatta IAS-standardia 32 (Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa), IAS-standardia 39 (Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen) sekä seuraavia kyseisiin standardeihin liittyviä tulkintoja: SIC-5 (Rahoitusinstrumenttien luokittelu – ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat), SIC-16 (Osakepääoma – takaisin hankitut omat oman pääoman ehtoiset instrumentit (omat osakkeet)) ja SIC-17 (Oma pääoma – omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvat menot).

(4) Korkealaatuiset standardit, joissa käsitellään rahoitusinstrumentteja (mukaan lukien johdannaiset), ovat tärkeitä Euroopan unionin pääomamarkkinoille. IAS 32:n ja IAS 39:n osalta parhaillaan suunniteltavat muutokset saattavat kuitenkin olla niin merkittäviä, että kyseisiä standardeja ei toistaiseksi ole syytä hyväksyä. Kun käynnissä oleva kehittämishanke on saatu päätökseen ja uudistetut standardit julkaistu, komissio käsittelee etusijalle asetettuna asiana uudistettujen standardien hyväksymistä ja liittämistä asetukseen (EY) N:o 1606/2002.

(5) Näin ollen kaikki 14 päivänä syyskuuta 2002 voimassa olleet kansainväliset tilinpäätösstandardit tulisi hyväksyä lukuun ottamatta IAS-standardeja 32 ja 39 ja niihin liittyviä tulkintoja.

(6) Tilinpäätöskysymysten sääntelykomitea on hyväksynyt tässä asetuksessa säädetyt toimenpiteet,

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

▼B

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

Hyväksytään liitteessä mainitut kansainväliset tilinpäätösstandardit.

2 artikla

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

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

▼B

LIITE

KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT

IAS 1:	Tilinpäätöksen esittäminen
IAS 2:	Vaihto-omaisuus
IAS 7:	Rahavirtalaskelmat (uudistettu 1992)
IAS 8:	Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet
IAS 10:	Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat
IAS 11:	Pitkäaikaishankkeet (uudistettu 1993)
IAS 12:	Tuloverot (uudistettu 2000)
IAS 14:	Segmenttiraportointi (uudistettu 1997)
IAS 16:	Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet
IAS 17:	Vuokrasopimukset
IAS 18:	Tuotot (uudistettu 1993)
IAS 19:	Työsuhde-etuudet (uudistettu 2002)
IAS 20:	Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot (muotoiltu uudelleen 1994)
IAS 21:	Valuuttakurssien muutosten vaikutukset
IFRS 3:	Liiketoimintojen yhdistäminen
IFRS 4:	Vakuutussopimukset
IAS 23:	Vieraan pääoman menot (uudistettu 1993)
IAS 24:	Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä
IAS 26:	Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi (muotoiltu uudelleen 1994)
IAS 27:	Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös
IAS 28:	Sijoitukset osakkuusyrityksiin
IAS 29:	Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa (muotoiltu uudelleen 1994)
IAS 30:	Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot (muotoiltu uudelleen 1994)
IAS 31:	Osuudet yhteisyrityksissä
IAS 32:	Rahoitusinstrumentteihin liittyvä tilinpäätösinformaatio
IAS 33:	Osakekohtainen tulos
IAS 34:	Osavuosikatsaukset (1998)
IFRS 5:	Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot
IAS 36:	Omaisuuserien arvon alentuminen
IAS 37:	Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat (1998)
IAS 38:	Aineettomat hyödykkeet
IAS 39:	*Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen,* **lukuun ottamatta käyvän arvon vaihtoehdon soveltamista koskevia määräyksiä ja tiettyjä suojauslaskentaan liittyviä määräyksiä.**
IAS 40:	Sijoituskiinteistöt
IAS 41:	Maatalous (2001)

PYSYVÄN TULKINTAKOMITEAN TULKINNAT

SIC-7:	Euron käyttöönotto
IFRS 1:	Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto
SIC-10:	Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan

▼B

SIC-12:	Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt
SIC-13:	Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset
SIC-15:	Muut vuokrasopimukset – kannustimet
SIC-21:	Tuloverot – uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen
SIC-25:	Tuloverot – yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset
SIC-27:	Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus
SIC-29:	Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt
SIC-31:	Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat
SIC-32:	Aineettomat hyödykkeet – verkkosivustoista johtuvat menot
IFRIC 1:	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities

Huomautukset: Tilinpäätösstandardien ja tulkintojen liitteiden ei katsota kuuluvan kyseisiin standardeihin eikä tulkintoihin, joten niitä ei julkaista.

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

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 1

Tilinpäätöksen esittäminen

SISÄLLYS

	Kappaleet
Tavoite	1
Soveltamisala	2-6
Tilinpäätöksen tarkoitus	7
Tilinpäätöksen osat	8-10
Määritelmät	11-12
Yleisiä näkökohtia	13-41
Oikean kuvan antaminen ja IFRS-standardien noudattaminen	13-22
Toiminnan jatkuvuus	23-24
Suoriteperuste	25-26
Esittämistavan johdonmukaisuus	27-28
Olennaisuus ja erien yhdistäminen	29-31
Netottaminen	32-35
Vertailutiedot	36-41
Rakenne ja sisältö	42-126
Johdanto	42-43
Tilinpäätöksen yksilöiminen	44-48
Raportointikausi	49-50
Tase	51-77
Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin eriin	51-56
Lyhytaikaiset varat	57-59
Lyhytaikaiset velat	60-67
Taseessa esitettävät tiedot	68-73

▼M5

Joko taseessa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot	74-77
Tuloslaskelma	78-95
Kauden voitto tai tappio	78-80
Tuloslaskelmassa esitettävät tiedot	81-85
Joko tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot	86-95
Laskelma oman pääoman muutoksista	96-101
Rahavirtalaskelma	102
Liitetiedot	103-126
Rakenne	103-107
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen	108-115
Arvioihin liittyvät keskeiset epävarmuustekijät	116-124
Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	125-126
Voimaantulo	127
IAS 1:n (uudistettu 1997) kumoaminen	128

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 1:n (uudistettu 1997) *Tilinpäätöksen esittäminen*, ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä perusteet yleistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen esittämiselle vertailukelpoisuuden varmistamiseksi sekä yhteisön omien aikaisempien tilinpäätösten että toisten yhteisöjen tilinpäätösten kanssa. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tämä standardi sisältää yleisiä vaatimuksia tilinpäätöksen esittämisestä, sen rakennetta koskevia ohjeita sekä sisältöä koskevat vähimmäisvaatimukset. Tiettyjen liiketoimien ja muiden tapahtumien kirjaamista ja arvostamista sekä niitä koskevien tietojen esittämistä käsitellään muissa standardeissa ja tulkinnoissa.

SOVELTAMISALA

2. ***Tätä standardia on sovellettava kaikkiin IFRS-standardien mukaisesti laadittaviin ja esitettäviin yleistä tarkoitusta varten laadittaviin tilinpäätöksiin.***

3. Yleistä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös on tilinpäätös, joka on tarkoitettu täyttämään sellaisten käyttäjien tarpeet, jotka eivät voi vaatia erityisiä informaatiotarpeitaan varten räätälöityjä raportteja. Yleistä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös voidaan esittää erillisenä tai sisällyttää toiseen julkistettavaan asiakirjaan, esimerkiksi vuosikertomukseen tai tarjousesitteeseen. Tämä standardi ei koske IAS 34:n *Osavuosikatsaukset* mukaisesti laadittavien tilinpäätöslyhennelmien rakennetta ja sisältöä. Tällaisiin tilinpäätöksiin sovelletaan kuitenkin kappaleita 13 - 41. Tämä standardi koskee kaikkia yhteisöjä samalla tavoin riippumatta siitä, tarvitseeko niiden laatia IAS 27:ssä *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* määritelty konsernitilinpäätös tai erillistilinpäätös.

4. IAS 30:ssä *Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot* määrätään pankkeja ja muita rahoituslaitoksia koskevista, tämän standardin kanssa yhdenmukaisista lisävaatimuksista.

5. Tässä standardissa käytetään terminologiaa, joka soveltuu voittoa tavoitteleviin yhteisöihin, myös liiketoimintaa harjoittaviin julkisen sektorin yhteisöihin. Voittoa tavoittelemattomat yksityisen sektorin, julkisen sektorin tai valtion yhteisöt, jotka haluavat soveltaa tätä standardia, saattavat joutua muuttamaan tiettyjen tilinpäätöserien ja tilinpäätöksen osien nimikkeitä.

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

▼M5

TILINPÄÄTÖKSEN TARKOITUS

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

(a) varoista;

(b) veloista;

(c) omasta pääomasta;

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

(e) muista oman pääoman muutoksista;

ja

(f) rahavirroista.

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

TILINPÄÄTÖKSEN OSAT

8. ***Tilinpäätös kokonaisuudessaan sisältää seuraavat osat:***

(a) tase;

(b) tuloslaskelma;

(c) laskelma oman pääoman muutoksista, joka osoittaa joko:

(i) kaikki oman pääoman muutokset;

tai

(ii) muut oman pääoman muutokset kuin ne, jotka aiheutuvat liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa;

(d) rahavirtalaskelma;

ja

(e) liitetiedot, joihin sisältyy yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista sekä muita selittäviä liitetietoja.

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

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

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

ja

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

10. Monet yhteisöt esittävät tilinpäätöksen lisäksi erilaisia raportteja, esimerkiksi ympäristöraportin ja jalostusarvolaskelman, erityisesti toimialoilla, joilla ympäristöasiat ovat merkittäviä, ja kun henkilöstöä pidetään tilinpäätöksen tärkeänä käyttäjäryhmänä. Tilinpäätöksen lisäksi esitettävät raportit ja laskelmat eivät kuulu IFRS-standardien soveltamisalaan.

▼M5

MÄÄRITELMÄT

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

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

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

(a) IFRS-standardit

(b) IAS-standardit;

ja

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

Olennainen Erien esittämättä jättämisellä tai virheellisellä esittämisellä on olennaista merkitystä, jos nämä esittämättä jättämiset tai virheelliset esittämiset yksin tai yhdessä voisivat vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Olennaisuus riippuu pois jätetyn tai virheellisesti esitetyn erän koosta ja luonteesta kussakin nimenomaisessa tilanteessa arvioituna. Ratkaisevana tekijänä voi olla erän koko tai sen luonne tai molemmat yhdessä.

Liitetiedot sisältävät informaatiota, joka esitetään taseen, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman lisäksi. Liitetiedoissa esitetään sanallisia kuvauksia tai erittelyjä tilinpäätöslaskelmiin sisältyvistä eristä sekä informaatiota eristä, jotka eivät ole merkittävissä näihin laskelmiin.

12. Arvioitaessa, voisiko tiedon esittämättä jättäminen tai virheellinen esittäminen vaikuttaa käyttäjien tekemiin taloudellisiin päätöksiin ja voisiko sillä näin olla olennaista merkitystä, on otettava huomioon näiden käyttäjien ominaisuudet. *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevien yleisten perusteiden* kappaleessa 25 todetaan, että ”käyttäjillä oletetaan olevan kohtuullinen liiketoiminnan, talouden ja kirjanpidon tuntemus sekä halukkuutta perehtyä informaatioon kohtuullisen huolellisesti”. Asiaa arvioitaessa on sen vuoksi otettava huomioon, minkä voidaan kohtuudella odottaa vaikuttavan tällaisiin käyttäjiin heidän tehdessään taloudellisia päätöksiä.

YLEISIÄ NÄKÖKOHTIA

Oikean kuvan antaminen ja IFRS-standardien noudattaminen

13. ***Tilinpäätöksen on annettava oikea kuva yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista. Oikean kuvan antaminen edellyttää, että liiketoimien, muiden tapahtumien ja olosuhteiden vaikutukset esitetään todenmukaisesti ja* yleisissä perusteissa *annettujen varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmien ja kirjaamiskriteerien mukaisesti. IFRS-standardien noudattamisen ja lisätietojen antamisen tarvittaessa oletetaan johtavan oikean kuvan antavaan tilinpäätökseen.***

14. ***Jos yhteisön tilinpäätös on IFRS-standardien mukainen, tästä on annettava liitetiedoissa nimenomainen ja varaukseton lausuma. Tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IFRS-standardien mukainen, ellei se täytä IFRS-standardien kaikkia vaatimuksia.***

15. Oikean kuvan antamiseen päästään käytännössä kaikissa tapauksissa noudattamalla soveltuvia IFRS-standardeja. Oikean kuvan antaminen edellyttää yhteisöltä myös:

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

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

(c) lisätietojen antamista silloin, kun IFRS-standardien nimenomaisten vaatimusten mukaiset tiedot eivät ole riittäviä, jotta käyttäjät

▼M5

pystyisivät ymmärtämään, miten tietyt liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat vaikuttaneet yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.

16. ***Epäasianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät korjaudu sillä, että ilmoitetaan noudatetut laatimisperiaatteet tai annetaan liite- tai lisätietoja.***

17. ***Niissä äärimmäisen harvoissa tapauksissa, joissa johto toteaa, että jonkin standardin tai tulkinnan mukaisen vaatimuksen noudattaminen johtaisi niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi vastoin yleisissä perusteissa määrättyä tilinpäätöksen tavoitetta, yhteisön on poikettava kyseisestä vaatimuksesta kappaleessa 18 tarkoitetulla tavalla, mikäli asianomainen valvontanormisto vaatii tällaista poikkeamista tai ei muutoin kiellä sitä.***

18. ***Kun yhteisö poikkeaa jonkin standardin tai tulkinnan vaatimuksesta kappaleen 17 mukaisesti, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:***

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

    (b) että yhteisö on noudattanut soveltuvia standardeja ja tulkintoja, paitsi että se on poikennut tietystä vaatimuksesta oikean kuvan antamiseksi;

    (c) sen standardin tai tulkinnan nimi, josta yhteisö on poikennut, poikkeamisen luonne, standardin tai tulkinnan edellyttämä menettelytapa, syy jonka vuoksi tämä menettelytapa olisi kyseisessä tapauksessa johtanut niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi vastoin yleisissä perusteissä määrättyä tilinpäätöksen tavoitetta, sekä valittu menettelytapa;

    ja

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

19. ***Silloin kun yhteisö on poikennut jonkin standardin tai tulkinnan vaatimuksesta jollakin aikaisemmalla kaudella ja tämä poikkeaminen vaikuttaa tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksen lukuihin, sen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleessa 18(c) ja (d) tarkoitetut tiedot.***

20. Kappaletta 19 sovelletaan esimerkiksi silloin, kun yhteisö on jollakin aikaisemmalla kaudella poikennut standardin tai tulkinnan vaatimuksesta, joka koskee varojen tai velkojen arvostamista, ja tämä poikkeaminen vaikuttaa tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksessä esitettäviin varojen ja velkojen muutoksiin.

21. ***Niissä äärimmäisen harvoissa tapauksissa, joissa johto toteaa, että jonkin standardin tai tulkinnan mukaisen vaatimuksen noudattaminen johtaisi niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi vastoin yleisissä perusteissa määrättyä tilinpäätöksen tavoitetta, mutta asianomainen valvontanormisto ei salli poikkeamista vaatimuksesta, yhteisön on mahdollisimman pitkälti rajoitettava niitä harhaanjohtavia puolia, joita vaatimuksen noudattamisesta havaitaan aiheutuvan, esittämällä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:***

    (a) kyseisen standardin tai tulkinnan nimi, vaatimuksen luonne, syy jonka vuoksi johto on todennut kyseisen vaatimuksen noudattamisen johtavan vallitsevissa olosuhteissa niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi* yleisissä perusteissa *määrätyn tilinpäätöksen tavoitteen vastaista;

    ja

    (b) jokaiselta tilinpäätöksessä esitettävältä kaudelta kutakin tilinpäätöksen erää koskeva oikaisu, jonka johto on todennut olevan tarpeellinen oikean kuvan antamiseksi.

22. Kappaleita 17 - 21 sovellettaessa tiedon katsotaan olevan tilinpäätöksen tavoitteen vastainen silloin, kun se ei esitä todenmukaisesti niitä liiketoimia, muita tapahtumia ja olosuhteita, joita sen joko väitetään esittävän tai joita sen voitaisiin kohtuudella odottaa esittävän, ja näin ollen se todennäköisesti vaikuttaisi tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisiin päätöksiin. Arvioitaessa, johtaisiko jonkin standardin tai tulkinnan tietyn vaatimuksen noudattaminen niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi *yleisissä perusteissa* määrätyn tilinpäätöksen tavoitteen vastaista, johto harkitsee:

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

▼M5

ja

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

Toiminnan jatkuvuus

23. ***Johdon on tilinpäätöstä laatiessaan arvioitava yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi silloin kun johdon tarkoituksena on lopettaa yhteisö tai lakkauttaa sen toiminta tai kun sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa. Silloin kun johto on arviota tehdessään tietoinen sellaisista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvistä olennaisista epävarmuustekijöistä, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, nämä epävarmuustekijät on ilmoitettava tilinpäätöksessä. Kun tilinpäätöstä ei ole laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen, tämä on ilmoitettava, samoin kuin se, millä perusteella tilinpäätös on laadittu, sekä syy jonka vuoksi yhteisön toiminnan ei katsota olevan jatkuvuusperiaatteen mukainen.***

24. Arvioidessaan toiminnan jatkuvuutta koskevan olettamuksen perusteltavuutta johto ottaa huomioon kaiken käytettävissä olevan informaation tulevaisuudesta, joka kattaa vähintään kaksitoista kuukautta tilinpäätöspäivästä, tähän kuitenkaan rajoittumatta. Harkinnan aste riippuu kussakin tapauksessa vallitsevista tosiasioista. Kun yhteisön toiminta on ollut kannattavaa ja sen on ollut helppo saada rahoitusta, johtopäätös toiminnan jatkuvuuteen perustuvan tilinpäätöksen asianmukaisuudesta saattaa olla tehtävissä ilman yksityiskohtaista analyysia. Muussa tapauksessa johto voi joutua harkitsemaan useita nykyiseen ja ennakoituun kannattavuuteen, velkojen maksusuunnitelmaan ja mahdollisiin vaihtoehtoisiin rahoituslähteisiin liittyviä tekijöitä ennen kuin se voi todeta, että toiminnan jatkuvuuden periaatetta voidaan soveltaa tilinpäätöksessä.

Suoriteperuste

25. ***Yhteisön on laadittava tilinpäätöksensä suoriteperusteisesti rahavirtoja koskevaa informaatiota lukuun ottamatta.***

26. Suoriteperustetta noudatettaessa erät merkitään tilinpäätökseen varoiksi, veloiksi, tuotoiksi ja kuluiksi (tilinpäätöksen perustekijät) silloin, kun ne vastaavat *yleisissä perusteissa* määrättyjä perustekijöiden määritelmiä ja täyttävät niiden kirjaamisedellytykset.

Esittämistavan johdonmukaisuus

27. ***Erät on esitettävä ja luokiteltava tilinpäätöksessä samalla tavoin kaudesta toiseen, jollei:***

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

tai

(b) jokin standardi tai tulkinta edellytä esittämistavan muutosta.

28. Merkittävä yrityskauppa tai tilinpäätöksen esittämistavan uudelleenarviointi saattaa antaa syyn tilinpäätöksen toisenlaiseen esittämiseen. Yhteisö muuttaa tilinpäätöksen esittämistapaa vain, jos uuden esittämistavan ansiosta tuotetaan luotettavaa informaatiota, joka on merkityksellisempää tilinpäätöksen käyttäjille, ja uusi rakenne on todennäköisesti pysyvä niin, ettei vertailukelpoisuus huonone. Kun esittämistapaa näin muutetaan, yhteisö ryhmittelee vertailutiedot uudelleen kappaleiden 38 ja 39 mukaisesti.

Olennaisuus ja erien yhdistäminen

29. ***Kaikki olennaiset samankaltaisten erien muodostamat ryhmät on esitettävä tilinpäätöksessä erillisinä. Luonteeltaan tai tarkoitukseltaan toisistaan poikkeavat erät esitetään erillisinä, elleivät ne ole epäolennaisia.***

▼M5

30. Tilinpäätös syntyy suuren tapahtumamäärän käsittelyn tuloksena siten, että liiketoimet ja muut tapahtumat järjestetään luonteensa tai tarkoituksensa mukaisiin ryhmiin. Yhdistämis- ja luokitteluprosessin viimeisenä vaiheena esitetään tiivistettyä ja luokiteltua tietoa, joka muodostaa taseessa, tuloslaskelmassa, oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa ja rahavirtalaskelmassa taikka liitetiedoissa esitettäviä eriä. Jos erä ei ole olennainen yksinään, se yhdistetään toisiin tilinpäätöslaskelmien tai liitetietojen eriin. Erä, joka ei ole niin olennainen, että se esitettäisiin erillisenä tilinpäätöslaskelmissa, voi kuitenkin olla riittävän olennainen esitettäväksi erillisenä liitetiedoissa.

31. Olennaisuuden käsitteen soveltaminen tarkoittaa, että standardiin tai tulkintaan sisältyvää nimenomaista vaatimusta tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista ei tarvitse täyttää, jos informaatio ei ole olennaista.

Netottaminen

32. ***Varoja, velkoja ja tuottoja ja kuluja ei saa esittää toisistaan vähennettyinä, ellei jokin standardi vaadi tai salli niiden netottamista.***

33. On tärkeää, että varat ja velat ja tuotot ja kulut esitetään omina erinään. Netottaminen tuloslaskelmassa tai taseessa heikentää käyttäjien mahdollisuuksia ymmärtää toteutuneita liiketoimia, muita tapahtumia tai olosuhteita ja arvioida yrityksen tulevia rahavirtoja, ellei netottaminen kuvasta liiketoimen tai muun tapahtuman tosiasiallista sisältöä. Omaisuuserien merkitseminen taseeseen arvon alentumisesta johtuvalla vähennyserällä – esimerkiksi vaihto-omaisuuden epäkuranttiuteen tai saamisten ennakoituihin luottotappioihin perustuvalla vähennyskirjauksella – vähennettynä ei ole netottamista.

34. IAS 18:ssa *Tuotot* määritellään tuotot ja edellytetään niiden kirjaamista saadun tai saatavan vastikkeen käypään arvoon ottaen huomioon mahdolliset paljousalennukset ja muut alennukset, joita yhteisö on myöntänyt. Yhteisö toteuttaa tavanomaisessa toiminnassaan muitakin liiketoimia, jotka eivät synnytä varsinaisia tuottoja vaan ovat pääasiallisen tuloa tuottavan toiminnan kannalta poikkeuksellisia. Tällaisten liiketoimien tulokset esitetään netottamalla tuotot ja vastaavat samasta liiketoimesta johtuvat kulut keskenään silloin, kun tämä esittämistapa kuvastaa liiketoimen tai muun tapahtuman tosiasiallista sisältöä. Esimerkiksi:

(a) pitkäaikaisten omaisuuserien – sekä sijoitusten että liiketoiminnassa käytettävän omaisuuden – myyntivoitot ja -tappiot esitetään vähentämällä myyntitulosta omaisuuserän kirjanpitoarvo ja mahdolliset myynnistä aiheutuneet menot;

ja

(b) IAS 37:n V*araukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti kirjattava varaus, josta saadaan sopimuksen mukaisen järjestelyn perusteella korvaus kolmannelta osapuolelta (esimerkiksi tavarantoimittajan takuusopimus), saadaan netottaa siihen liittyvää korvausta vastaan.

35. Netotettuina esitetään myös samankaltaisista liiketoimista johtuvat voitot ja tappiot, esimerkiksi kurssivoitot ja -tappiot tai kaupankäyntitarkoituksessa pidetyistä rahoitusinstrumenteista johtuvat voitot ja tappiot. Tällaiset voitot ja tappiot esitetään kuitenkin erillisinä, jos ne ovat olennaisia.

Vertailutiedot

36. ***Kaikista tilinpäätökseen sisältyvistä luvuista on esitettävä vertailutiedot edelliseltä kaudelta, paitsi milloin jokin standardi tai tulkinta sallii muunlaisen menettelyn tai vaatii sitä. Kertovaan ja kuvailevaan informaatioon on sisällytettävä vertailutiedot silloin, kun sillä on merkitystä tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta.***

37. Aikaisemman kauden (tai aikaisempien kausien) tilinpäätökseen sisältyvä kertova informaatio on joissakin tapauksissa edelleen merkityksellistä tarkasteltavana olevalla kaudella. Kauden tilinpäätöksessä esitetään esimerkiksi yksityiskohtaiset tiedot oikeudenkäynnistä, jonka tulos on ollut edellisenä tilinpäätöspäivänä epävarma ja joka on edelleen ratkaisematta. Käyttäjille on hyötyä tiedosta, että epävarmuus oli olemassa jo kauden alkaessa ja että kauden aikana on toimittu sen poistamiseksi.

38. ***Kun tilinpäätöksen erien esittämistapaa tai luokittelua on muutettu, vertailuluvut on ryhmiteltävä uudelleen, jos uudelleen ryhmittely on käytännössä mahdollista. Jos vertailutiedot on ryhmitelty uudelleen, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:***

(a) uudelleenryhmittelyn luonne;

▼M5

(b) kunkin uudelleen ryhmitellyn erän tai erien muodostaman ryhmän suuruus;

ja

(c) syy uudelleenryhmittelyyn.

39. ***Silloin kun vertailutietojen uudelleenryhmittely ei ole käytännössä mahdollista, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:***

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

ja

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

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

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

RAKENNE JA SISÄLTÖ

Johdanto

42. Tämän standardin mukaan tietyt tiedot on esitettävä taseessa, tuloslaskelmassa ja oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa ja muut tiedot on esitettävä joko näissä laskelmissa tai liitetiedoissa. Rahavirtalaskelman esittämistä koskevista vaatimuksista määrätään IAS 7:ssä.

43. Tässä standardissa käytetään termiä ”tilinpäätöksessä esitettävät tiedot” laajassa merkityksessä kattamaan sekä taseessa, tuloslaskelmassa, oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa ja rahavirtalaskelmassa esitettävät tiedot että liitetiedoissa esitettävät tiedot. Myös muut standardit ja tulkinnat sisältävät vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Tällaiset tiedot saadaan esittää joko taseessa, tuloslaskelmassa, oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa taikka rahavirtalaskelmassa (sen mukaan mikä näistä on asianmukainen esittämispaikka) tai vaihtoehtoisesti liitetiedoissa, ellei tässä standardissa tai jossain muussa standardissa tai tulkinnassa nimenomaisesti toisin määrätä.

Tilinpäätöksen yksilöiminen

44. ***Tilinpäätöksen on oltava selkeästi yksilöity ja erotettavissa muusta samaan julkistettavaan asiakirjaan sisältyvästä informaatiosta.***

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

46. ***Tilinpäätöksen osat on nimettävä selkeästi. Lisäksi seuraavat tiedot on esitettävä näkyvästi ja toistettava, jos se on tarpeen esitetyn tiedon ymmärtämiseksi oikein:***

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

(b) onko kyseessä yksittäisen yhteisön vai konsernin tilinpäätös;

(c) tilinpäätöspäivä tai laskelman kattama ajanjakso sen mukaan, mikä kussakin tilinpäätöksen osassa on tarkoituksenmukaista;

(d) IAS 21:ssä* Valuuttakurssien muutosten vaikutukset *määritelty esittämisvaluutta;

ja

(e) mille tasolle tilinpäätöksessä esitettävät luvut on pyöristetty.

47. Kappaleessa 46 esitetyt vaatimukset tulevat tavallisesti täytetyiksi, kun tilinpäätöksen jokaisella sivulla esitetään sivun otsikko ja lyhennetyt sarakeotsikot. Tällaisen informaation parhaan esittämistavan määrittäminen

▼M5

vaatii harkintaa. Jos tilinpäätös esimerkiksi esitetään sähköisessä muodossa, ei aina käytetä erillisiä sivuja; tällöin edellä tarkoitetut tiedot esitetään riittävän tiheästi sen varmistamiseksi, että tilinpäätökseen sisältyvä informaatio ymmärretään oikein.

48. Tilinpäätöksestä tulee usein ymmärrettävämpi, jos tiedot esitetään tuhansina tai miljoonina esittämisvaluutan yksikköinä. Tämä on hyväksyttävää, kunhan ilmoitetaan, mille tasolle esitettävät luvut on pyöristetty, eikä olennaista informaatiota jätetä pois.

Raportointikausi

49. ***Tilinpäätös on laadittava vähintään kerran vuodessa. Kun yhteisön tilinpäätöspäivä muuttuu ja vuositilinpäätös laaditaan yhtä vuotta lyhyemmältä tai pitemmältä ajalta, yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksen kattaman ajanjakson lisäksi:***

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

ja

(b) että tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman, rahavirtalaskelman ja niitä koskevien liitetietojen vertailutiedot eivät ole täysin vertailukelpoisia.

50. Tilinpäätös kattaa tavallisesti yhden vuoden pituisen ajanjakson. Jotkin yhteisöt laativat kuitenkin tilinpäätöksensä mieluummin 52 viikon jaksolta. Tämä standardi ei estä tätä käytäntöä, koska näin syntyvä tilinpäätös ei todennäköisesti poikkea olennaisesti yhdeltä vuodelta esitettävästä tilinpäätöksestä.

Tase

Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin eriin

51. ***Yhteisön on esitettävä lyhyt- ja pitkäaikaiset varat ja lyhyt- ja pitkäaikaiset velat omina ryhminään taseessa kappaleiden 57 - 67 mukaisesti, jollei likvidiyteen perustuvan esittämistavan mukainen informaatio ole luotettavampaa ja merkityksellisempää. Kun käytetään tätä poikkeusta, kaikki varat ja velat on esitettävä lähtökohtaisesti likvidiysjärjestyksessä.***

52. ***Riippumatta siitä, kumpaa esittämistapaa käytetään, yhteisön on ilmoitettava jokaisesta sellaisesta varojen ja velkojen erästä, joka sisältää sekä (a) kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä että (b) kahtatoista kuukautta pitemmän ajan kuluttua tilinpäätöspäivästä realisoitavan tai suoritettavan osuuden, se määrä, joka odotetaan realisoitavan tai suoritettavan kahtatoista kuukautta pitemmän ajan kuluttua.***

53. Kun yhteisö tuottaa tavaroita tai palveluja selkeästi tunnistettavana toimintasyklinä, pitkä- ja lyhytaikaisten varojen ja velkojen erillinen esittäminen taseessa antaa hyödyllistä informaatiota erottamalla jatkuvasti käyttöpääomana kiertävät nettovarat niistä, joita käytetään yhteisön pitkäaikaisessa toiminnassa. Tämä jako tuo esiin myös varat, jotka odotetaan realisoitavan toimintasyklin aikana, ja saman jakson aikana maksettavaksi erääntyvät velat.

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

55. Kun yhteisö soveltaa kappaletta 51, se saa esittää osan varoistaan ja veloistaan lyhyt- ja pitkäaikaisiin jaoteltuina ja loput likvidiysjärjestyksessä silloin, kun näin tuotetaan luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota. Erilaisia esittämisperusteita saatetaan tarvita, kun yhteisöllä on useita erilaisia toimintoja.

56. Tieto varojen ja velkojen odotetuista realisointiajoista on hyödyllistä arvioitaessa yhteisön maksuvalmiutta ja vakavaraisuutta. IAS 32:n mukaan on ilmoitettava rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen erääntymisajat. Rahoitusvaroihin kuuluvat myynti- ja muut saamiset ja rahoitusvelkoihin osto- ja muut velat. Tieto ei-monetaaristen varojen ja velkojen, esimerkiksi vaihto-omaisuuden ja varausten, odotetusta realisoimisajankohdasta tai odotetusta maksujen suorittamisajankohdasta on myös hyödyllistä riippumatta siitä, onko varat ja velat jaoteltu lyhyt- ja pitkäaikaisiin. Yhteisö esittää tilinpäätöksessä erikseen esimerkiksi vaihto-omaisuuden, jonka se odottaa luovuttavansa yhtä vuotta pitemmän ajan kuluttua tilinpäätöspäivästä.

▼M5

Lyhytaikaiset varat

57. ***Omaisuuserä on luokiteltava lyhytaikaiseksi silloin, kun se täyttää yhden tai useampia seuraavista kriteereistä:***

(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 kuuluu rahavaroihin (määritelty IAS 7:ssä* Rahavirtalaskelmat*), paitsi jos se ei rajoituksista johtuen ole vaihdettavissa tai käytettävissä velan maksamiseen vähintään kahdentoista kuukauden aikana tilinpäätöspäivän jälkeen.

Kaikki muut varat on luokiteltava pitkäaikaisiksi.

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

59. Yhteisön toimintasykli on aika, joka kuluu tuotantoprosessissa käytettävien omaisuuserien hankkimisesta siihen, kun niistä saadaan suoritus rahavaroina. Silloin kun tavanomainen toimintasykli ei ole selvästi todettavissa, sen kestoksi oletetaan kaksitoista kuukautta. Tavanomaisen toimintasyklin aikana myytävät, kulutettavat tai realisoitavat omaisuuserät (esimerkiksi vaihto-omaisuus ja myyntisaamiset) kuuluvat lyhytaikaisiin varoihin silloinkin, kun niitä ei odoteta realisoitavan kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä. Lyhytaikaisiin varoihin kuuluvat myös omaisuuserät, joita pidetään ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa (tähän ryhmään kuuluvat rahoitusvarat luokitellaan IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisesti kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi), ja pitkäaikaisten rahoitusvarojen lyhytaikainen osuus.

Lyhytaikaiset velat

60. ***Velka on luokiteltava lyhytaikaiseksi silloin, kun se täyttää minkä tahansa seuraavista kriteereistä:***

(a) se odotetaan suoritettavan yhteisön tavanomaisen toimintasyklin aikana;

(b) sitä pidetään ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa;

(c) se erääntyy suoritettavaksi kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä;

tai

(d) yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta lykätä velan suorittamista vähintään kahdentoista kuukauden päähän tilinpäätöspäivästä.

Kaikki muut velat on luokiteltava pitkäaikaisiksi.

61. Osa lyhytaikaisista veloista, esimerkiksi ostovelat ja henkilöstömenoja ja muita liiketoiminnan menoja koskevat siirtovelat, kuuluvat yhteisön tavanomaisen toimintasyklin aikana käytettävään käyttöpääomaan. Tällaiset liiketoiminnassa käytettävät erät kuuluvat lyhytaikaisiin, vaikka ne erääntyisivät kahtatoista kuukautta pitemmän ajan kuluttua tilinpäätöspäivästä. Yhteisön varojen ja velkojen luokittelemiseen käytetään samaa tavanomaista toimintasykliä. Silloin kun tavanomainen toimintasykli ei ole selvästi todettavissa, sen kestoksi oletetaan kaksitoista kuukautta.

62. Toisten lyhytaikaisten velkojen suorittaminen ei tapahdu osana tavanomaista toimintasykliä, mutta ne erääntyvät kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä tai niitä pidetään ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa. Esimerkkejä ovat IAS 39:n mukaisesti kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi luokitellut rahoitusvelat, shekkitililuotot sekä lyhytaikainen osuus pitkäaikaisista rahoitusveloista, osingonmaksuveloista, tuloveroveloista ja muista ostovelkoihin kuulumattomista veloista. Rahoitusvelat, jotka ovat pitkäaikaiseksi tarkoitettua rahoitusta (ts. eivät ole osa yhteisön tavanomaisen toimintasyklin aikana käytettävää käyttöpääomaa) ja jotka eivät erääny maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä, ovat pitkäaikaisia velkoja kappaleissa 65 ja 66 tarkoitetuin rajoituksin.

▼M5

63. Yhteisö luokittelee rahoitusvelkansa lyhytaikaisiksi, kun ne erääntyvät maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä, silloinkin, kun:

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

ja

(b) lainan uudistamisesta pitkäaikaisena tai tämän mukaisesta maksuaikataulun muutoksesta sovittaisiin tilinpäätöspäivän jälkeen ja ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi.

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

65. Kun yhteisö ei täytä pitkäaikaiseen lainasopimukseen liittyvää sitoumustaan ja tämä tapahtuu viimeistään tilinpäätöspäivänä siten, että sen seurauksena velka tulee vaadittaessa maksettavaksi, velka luokitellaan lyhytaikaiseksi, vaikka velkoja suostuisi olemaan vaatimatta maksua ehtojen täyttymättä jäämisen seurauksena ja tämä suostumus saataisiin tilinpäätöspäivän jälkeen ja ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Velka luokitellaan lyhytaikaiseksi, koska yhteisöllä ei tilinpäätöspäivänä ole ehdotonta oikeutta lykätä sen suorittamista vähintään kahdentoista kuukauden päähän tilinpäätöspäivästä.

66. Velka luokitellaan kuitenkin pitkäaikaiseksi, jos velkoja on tilinpäätöspäivään mennessä suostunut myöntämään jatkoajan, joka ulottuu vähintään kahdentoista kuukauden päähän tilinpäätöspäivästä ja jonka kuluessa yhteisö voi korjata sopimuksen ehtojen vastaisen tilanteen eikä velkoja voi vaatia välitöntä takaisinmaksua.

67. Jos seuraavat pitkäaikaisiksi veloiksi luokiteltuihin lainoihin liittyvät tapahtumat toteutuvat tilinpäätöspäivän ja sen päivän välillä, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, kyseessä ovat IAS 10:n *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* mukaisesti tilinpäätöksessä esitettävät tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista:

(a) lainan uudistaminen pitkäaikaisena;

(b) pitkäaikaista lainaa koskevan sopimuksen ehtojen vastaisen tilanteen korjaaminen;

ja

(c) velkojan myöntämä jatkoaika, jonka kuluessa pitkäaikaisen lainasopimuksen ehtojen vastainen tilanne voidaan korjata ja joka ulottuu vähintään kahdentoista kuukauden päähän tilinpäätöspäivästä.

Taseessa esitettävät tiedot

68. ***Taseen on sisällettävä vähintään seuraavat erät:***

(a) aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet;

(b) sijoituskiinteistöt;

(c) aineettomat hyödykkeet;

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

(e) sijoitukset, joiden kirjanpitoarvo on määritetty pääomaosuusmenetelmää käyttäen;

(f) biologiset hyödykkeet;

(g) vaihto-omaisuus;

(h) myyntisaamiset ja muut saamiset;

(i) rahavarat;

(j) ostovelat ja muut velat;

(k) varaukset;

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

▼M5

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

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

(o) omassa pääomassa esitettävä vähemmistön osuus;

sekä

(p) emoyhteisön omistajille kuuluva oma pääoma.

69. ***Taseessa on lisäksi esitettävä muita eriä, otsikkoja ja välisummia silloin, kun tämä on tarpeellista käsityksen saamiseksi yhteisön taloudellisesta asemasta.***

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

71. Tässä standardissa ei määrätä, missä järjestyksessä tai muodossa erät esitetään. Kappaleessa 68 ainoastaan luetellaan erät, jotka ovat luonteeltaan tai tarkoitukseltaan niin erilaisia, että ne on syytä esittää taseessa omina erinään. Lisäksi:

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

(b) käytettäviä nimikkeitä tai erien järjestystä voidaan muuttaa tai samankaltaisia eriä yhdistellä eri tavalla yhteisön toiminnan ja sen liiketoimien luonteen mukaisesti sellaisen informaation tuottamiseksi, jolla on merkitystä yhteisön taloudellisen aseman ymmärtämisen kannalta. Esimerkiksi pankki muuttaa edellä mainittuja nimikkeitä voidakseen soveltaa IAS 30:n mukaisia tarkempia vaatimuksia.

72. Erien erillistä esittämistä koskeva harkinta perustuu arvioihin, jotka koskevat:

(a) varojen luonnetta ja likvidiyttä;

(b) varojen tarkoitusta yhteisössä;

ja

(c) velkojen määrää, luonnetta ja erääntymisaikaa.

73. Jos erilaisiin varoihin sovelletaan erilaisia arvostusperusteita, tämä viittaa siihen, että niiden luonne ja tarkoitus poikkeavat toisistaan ja että ne näin ollen olisi esitettävä omina erinään. Esimerkiksi aineelliseen käyttöomaisuuteen kuuluvat hyödykeryhmät voidaan IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti merkitä taseeseen joko hankintamenoon tai käypään arvoon perustuen.

Joko taseessa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

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

75. Erittelyjen tarkkuustaso riippuu IFRS-standardien mukaisista vaatimuksista sekä kyseisten erien koosta, luonteesta ja tarkoituksesta. Kappaleessa 72 esitettyjä tekijöitä käytetään avuksi myös tarkemman erittelyn perusteista päätettäessä. Eri eristä annettavat tiedot vaihtelevat, esimerkiksi:

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

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

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

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

ja

(e) oma pääoma jaotellaan eri ryhmiin, kuten osakepääomaan, ylikurssirahastoon ja muihin rahastoihin.

▼M5

76. ***Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot joko taseessa tai liitetiedoissa:***

(a) osakepääomasta esitetään osakelajeittain:

(i) enimmäisosakemäärä;

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

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

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

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

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

sekä

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

ja

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

77. ***Yhteisön, jolla ei ole osakepääomaa, esimerkiksi henkilöyhtiön tai trustin, on esitettävä kappaleessa 76(a) tarkoitettuja tietoja vastaavat tiedot, jotka osoittavat kussakin oman pääoman erässä kaudella tapahtuneet muutokset sekä kuhunkin oman pääoman erään liittyvät oikeudet, etuoikeudet ja rajoitukset.***

Tuloslaskelma

Kauden voitto tai tappio

78. ***Kaikki kaudella kirjatut tuotto- ja kuluerät on sisällytettävä tuloslaskelmaan, ellei jokin standardi tai tulkinta muuta määrää.***

79. Tavallisesti kaikki kaudella kirjattavat tuotto- ja kuluerät sisällytetään tuloslaskelmaan. Niihin kuuluvat myös kirjanpidollisten arvioiden muutosten vaikutukset. Joissakin tapauksissa voidaan tiettyjä eriä kuitenkin jättää kauden tuloslaskelman ulkopuolelle. IAS 8:ssa käsitellään kahta tällaista tapausta: virheiden korjauksia ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten vaikutusta.

80. Toisissa standardeissa käsitellään eriä, jotka saattavat vastata *yleisiin perusteisiin* sisältyviä tuottojen tai kulujen määritelmiä mutta jotka yleensä jätetään tuloslaskelman ulkopuolelle. Esimerkkejä tällaisista ovat uudelleenarvostuksesta johtuvat lisäykset (ks. IAS 16), tietyt ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntamisesta johtuvat voitot ja tappiot (ks. IAS 21) sekä myytävissä olevien rahoitusvarojen arvostamisesta syntyvät voitot tai tappiot (ks. IAS 39).

Tuloslaskelmassa esitettävät tiedot

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

(a) liikevaihto;

(b) rahoituskulut;

(c) osuus voitosta tai tappiosta osakkuus- tai yhteisyrityksissä, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää;

(d) lopetettaville toiminnoille kohdistettavissa olevien omaisuuserien myynnistä tai velkojen suorittamisesta kirjattu voitto tai tappio ennen veroja;

(e) välittömät verot;

ja

(f) voitto tai tappio.

▼M5

82. ***Tuloslaskelmassa on esitettävä seuraavat kauden voiton tai tappion jakautumista osoittavat erät:***

(a) vähemmistölle kuuluva osuus voitosta tai tappiosta;

ja

(b) emoyhteisön omistajille kuuluva voitto tai tappio.

83. ***Tuloslaskelmassa on lisäksi esitettävä muita eriä, otsikkoja ja välisummia silloin, kun tällä on merkitystä yhteisön taloudellisen tuloksen ymmärtämisen kannalta.***

84. Koska yhteisön erilaisten toimintojen, liiketoimien ja muiden tapahtumien vaikutukset poikkeavat toisistaan esiintymistiheyden, voiton tai tappion tuottamismahdollisuuden ja ennustettavuuden suhteen, taloudelliseen tulokseen vaikuttaneiden osatekijöiden esittäminen auttaa ymmärtämään toteutuneen taloudellisen tuloksen muodostumista ja ennakoimaan tulevaisuudessa syntyvää tulosta. Tuloslaskelmaan lisätään eriä, ja erien nimikkeitä ja niiden järjestystä muutetaan, kun tämä on tarpeen taloudelliseen tulokseen vaikuttaneiden osatekijöiden selittämiseksi. Tässä huomioon otettavia tekijöitä ovat esimerkiksi olennaisuus sekä erilaisten tuottojen ja kulujen luonne ja tarkoitus. Esimerkiksi pankki muuttaa nimikkeitä pystyäkseen täyttämään IAS 30:n mukaiset tarkemmat vaatimukset. Tuotto- ja kuluerät esitetään toisistaan vähennettyinä vain kappaleessa 32 esitettyjen edellytysten täyttyessä.

85. ***Yhteisö ei saa esittää mitään tuotto- tai kulueriä satunnaisina erinä tuloslaskelmassa eikä liitetiedoissa.***

Joko tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

86. ***Silloin kun tuotto- ja kuluerät ovat olennaisia, niiden luonne ja määrä on esitettävä erikseen.***

87. Tilanteita, jotka johtaisivat tuotto- ja kuluerien erilliseen esittämiseen, ovat esimerkiksi:

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

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

(c) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden vähennykset;

(d) luopuminen sijoituksista;

(e) lopetettavat toiminnot;

(f) oikeudenkäyntien seurauksena maksettavat korvaukset;

sekä

(g) muut varausten peruutukset.

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

89. Kappaleessa 88 tarkoitettu erittely suositellaan esitettävän tuloslaskelmassa.

90. Kulut eritellään, jotta saataisiin korostetuksi sellaisia taloudelliseen tulokseen vaikuttavia osatekijöitä, jotka saattavat poiketa toisistaan esiintymistiheyden, voiton tai tappion tuottamismahdollisuuden ja ennustettavuuden suhteen. Tämä erittely saadaan tehdä kahdella vaihtoehtoisella tavalla.

▼M5

91. Ensimmäistä erittelytapaa nimitetään kululajikohtaiseksi. Kuluja yhdistetään tuloslaskelmassa niiden luonteen mukaisesti (esimerkiksi poistot, materiaalien ostot, kuljetuskulut, työsuhde-etuudet ja mainoskulut) eikä niitä kohdisteta yhteisön eri toiminnoille. Tätä menetelmää saattaa olla helppo soveltaa, koska kuluja ei tarvitse kohdistaa eri toiminnoille. Esimerkki kululajikohtaisesta erittelystä:

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

92. Toinen erittelytapa on toimintokohtainen tai ”myytyjä suoritteita vastaaviin kuluihin” perustuva, ja sitä sovellettaessa kulut jaotellaan sen mukaan, ovatko ne myytyjä suoritteita vastaavia kuluja vaiko esimerkiksi myynnin ja markkinoinnin taikka hallinnon kuluja. Yhteisö esittää tätä menettelytapaa käyttäessään vähintäänkin myytyjä suoritteita vastaavat kulut erotettuina muista kuluista. Tämä esittämistapa saattaa tuottaa käyttäjille merkityksellisempää tietoa kuin kululajikohtainen erittely, mutta kulujen jakaminen eri toiminnoille saattaa edellyttää mielivaltaisia kohdistamisia ja olla varsin harkinnanvaraista. Esimerkki toimintokohtaisesta erittelystä:

Liikevaihto	X
Myytyjä suoritteita vastaavat kulut	– X
Bruttokate	X
Muut tuotot	X
Myynnin ja markkinoinnin kulut	– X
Hallinnon kulut	– X
Muut kulut	– X
Voitto	X

93. ***Yhteisöjen, jotka erittelevät kulut toiminnoittain, on esitettävä kululajikohtaista lisäinformaatiota esimerkiksi poistoista ja työsuhde-etuuksista aiheutuvista kuluista.***

94. Valitaanko toimintokohtainen vai kululajikohtainen erittelytapa, riippuu sekä historiallisista että toimialaan liittyvistä tekijöistä ja yhteisön toiminnan luonteesta. Kumpikin menetelmä tuo esille kulut, jotka saattavat vaihdella välittömästi tai välillisesti yhteisön myynnin tai tuotannon tason mukaan. Koska kummallakin esittämistavalla on etunsa erityyppisiä yrityksiä ajatellen, johdon on tämän standardin mukaan valittava merkityksellisin ja luotettavin esittämistapa. Toimintokohtaista jaottelua käytettäessä on kuitenkin annettava lisätietoja, koska kululajikohtainen informaatio on hyödyllistä vastaisia rahavirtoja ennustettaessa. ”Työsuhde-etuuksilla” tarkoitetaan kappaleessa 93 samaa kuin IAS 19:ssä *Työsuhde-etuudet*.

95. ***Yhteisön on esitettävä joko tuloslaskelmassa tai oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa osingot, jotka on kirjattu kaudella voitonjaoksi omistajille, sekä niitä vastaava osakekohtainen määrä.***

Laskelma oman pääoman muutoksista

96. ***Yhteisön on esitettävä laskelma oman pääoman muutoksista, joka osoittaa:***

(a) kauden voiton tai tappion;

(b) kaikki kauden tuotto- ja kuluerät, jotka on muiden standardien tai tulkintojen sisältämien vaatimusten mukaisesti kirjattu suoraan omaan pääomaan, ja näiden erien yhteenlasketun määrän; sekä

▼M5

(c) kauden kokonaistuotot ja kulut ((a):n ja (b):n yhteismääränä), siten, että emoyrityksen omistajille ja vähemmistölle kuuluvat yhteenlasketut määrät esitetään erikseen;

ja

(d) IAS 8:n mukaisesti kirjattujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten ja virheiden korjausten vaikutukset kuhunkin oman pääoman erään.

97. *Lisäksi yhteisön on esitettävä joko oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa:*

(a) liiketoimet omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa, niin että varojen jakaminen omistajille esitetään erikseen;

(b) kertyneet voittovarat (ts. kertyneet voitot tai tappiot) kauden alussa ja lopussa ja niissä kauden aikana tapahtuneet muutokset;

sekä

(c) jokaisesta osakepääoman tai muun vastaavan pääoman lajista ja ylikurssirahastosta sekä jokaisesta muusta rahastosta täsmäytyslaskelma, joka osoittaa määrän kauden alussa ja lopussa sekä jokaisen muutoksen erikseen.

98. Yhteisön oman pääoman muutokset kahden tilinpäätöspäivän välillä kuvastavat sen nettovarallisuuden lisäystä tai vähennystä kauden aikana. Oman pääoman muutos kauden aikana vastaa yhteisön toiminnasta kaudella kertyneiden tuottojen ja kulujen kokonaismäärää, voitot ja tappiot mukaan luettuina (olipa nämä tuotot ja kulut kirjattu tulosvaikutteisesti tai suoraan oman pääoman muutoksiksi), jos ei oteta huomioon sellaisia muutoksia, jotka johtuvat liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa (esimerkiksi oman pääoman sijoitukset, yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisin hankkiminen ja osingonjako) ja tällaisiin liiketoimiin välittömästi liittyviä transaktiomenoja.

99. Kaikki kaudella kirjatut tuotto- ja kuluerät on tämän standardin mukaan sisällytettävä tuloslaskelmaan, ellei jokin standardi tai tulkinta toisin määrää. Muiden standardien mukaan jotkin voitot ja tappiot (esimerkiksi uudelleenarvostuksesta johtuvat lisäykset tai vähennykset, tietyt kurssierot, myytävissä olevien rahoitusvarojen arvostusvoitot tai -tappiot sekä näihin liittyvät kauden verotettavaan tuloon perustuvat verot ja laskennalliset verot) on kirjattava suoraan oman pääoman muutoksiksi. Koska kaikki tuotot ja kulut on tärkeää ottaa huomioon arvioitaessa yhteisön taloudellisen aseman muutoksia kauden aikana, tämän standardin mukaan tilinpäätökseen on sisällytettävä oman pääoman muutoksia osoittava laskelma, jossa näytetään yhteisön kaikki tuotot ja kulut, myös ne jotka on kirjattu suoraan omaan pääomaan.

100. IAS 8:n mukaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on toteutettava tekemällä takautuvat oikaisut, mikäli se on käytännössä mahdollista, elleivät jonkin toisen standardin tai tulkinnan sisältämät siirtymäsäännöt toisin määrää. IAS 8:n mukaan myös virheiden korjaamiseksi tehtävät muutokset toteutetaan takautuvasti, mikäli se on käytännössä mahdollista. Takautuvat oikaisut ja muutokset tehdään kertyneisiin voittovaroihin, ellei jokin standardi tai tulkinta edellytä jonkin muun oman pääoman erän takautuvaa oikaisemista. Kappaleen 96(d) mukaan oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa on esitettävä kuhunkin oman pääoman erään tehtyjen oikaisujen kokonaismäärät siten, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista ja virheiden korjauksista johtuvat oikaisut esitetään erikseen. Nämä oikaisut esitetään jokaiselta aikaisemmalta kaudelta ja kauden alussa.

101. Kappaleiden 96 ja 97 mukaiset vaatimukset voidaan täyttää usealla eri tavalla. Yksi esimerkki on sarakepohjainen malli, jossa täsmäytetään kunkin oman pääoman erän määrät kauden alussa ja lopussa. Vaihtoehtoisesti oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa voidaan esittää vain kappaleessa 96 määrätyt erät. Näin toimittaessa kappaleessa 97 tarkoitetut erät esitetään liitetietoina.

Rahavirtalaskelma

102. Rahavirtalaskelma antaa tilinpäätöksen käyttäjille hyödyllistä informaatiota, sillä se antaa perustan, jonka mukaan voidaan arvioida yhteisön kykyä kerryttää rahavaroja ja sen tarvetta käyttää näitä rahavaroja. IAS 7 *Rahavirtalaskelmat* sisältää rahavirtalaskelman ja siihen liittyvien tietojen esittämistä koskevat vaatimukset.

▼M5

Liitetiedot

Rakenne

103. ***Liitetiedoissa on:***

(a) esitettävä tilinpäätöksen laatimisperusteet sekä yksityiskohtaiset laatimisperiaatteet kappaleiden 108 - 115 mukaisesti;

(b) esitettävä sellainen IFRS-standardien vaatima informaatio, jota ei esitetä taseessa, tuloslaskelmassa, oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa eikä rahavirtalaskelmassa;

ja

(c) annettava lisäinformaatiota, jota ei esitetä taseessa, tuloslaskelmassa, oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai rahavirtalaskelmassa mutta jolla on merkitystä jonkin näistä laskelmista ymmärtämiseksi.

104. ***Liitetiedot on esitettävä järjestelmällisellä tavalla niin pitkälti kuin se on käytännössä mahdollista. Kunkin taseen, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman erän on sisällettävä viittaus mahdolliseen liitetietoinformaatioon ja päinvastoin.***

105. Liitetiedot esitetään yleensä seuraavassa järjestyksessä, joka auttaa käyttäjiä ymmärtämään tilinpäätöstä ja vertaamaan sitä toisten yhteisöjen tilinpäätöksiin:

(a) ilmoitus IFRS-standardien noudattamisesta (ks. kappale 14);

(b) yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista (ks. kappale 108);

(c) taseessa, tuloslaskelmassa oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa ja rahavirtalaskelmassa esitettäviä eriä koskeva lisäinformaatio siinä järjestyksessä kuin kyseiset laskelmat ja erät on esitetty;

sekä

(d) muut tiedot, kuten:

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

ja

(ii) ei-rahamääräiset tiedot, esimerkiksi rahoitusriskien hallinnan tavoitteet ja periaatteet (ks. IAS 32).

106. Joissakin tapauksissa voi olla tarpeellista tai toivottavaa vaihtaa tiettyjen liitetietojen järjestystä. Esimerkiksi tulosvaikutteisesti kirjattuja käyvän arvon muutoksia koskevat tiedot voidaan esittää yhdessä rahoitusinstrumenttien erääntymisaikoja koskevien tietojen kanssa, vaikka edelliset koskevat tuloslaskelmaa ja jälkimmäiset tasetta. Järjestelmällinen rakenne kuitenkin säilytetään, mikäli se on käytännössä mahdollista.

107. Sovellettua tilinpäätöksen laatimisperustetta ja yksityiskohtaisia laatimisperiaatteita koskeva informaatio voidaan esittää tilinpäätöksen erillisenä osana.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen

108. ***Yhteisön on esitettävä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevassa yhteenvedossa:***

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

ja

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

109. Käyttäjien on tärkeää olla tietoisia tilinpäätöksessä käytetystä arvostusperusteesta (tai -perusteista) (esimerkiksi alkuperäinen hankintameno, jälleenhankinta-arvo, nettorealisointiarvo, käypä arvo tai kerrytettävissä oleva rahamäärä), koska tilinpäätöksen laatimisperuste vaikuttaa merkittävästi heidän tekemiinsä analyyseihin. Silloin kun tilinpäätöksessä on käytetty useampaa kuin yhtä arvostusperustetta – esimerkiksi kun tietyt hyödykeryhmät on arvostettu uudelleen – riittää, että ilmoitetaan ne varojen ja velkojen ryhmät, joihin kutakin arvostusperustetta on sovellettu.

110. Tiettyjen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittämisestä päättäessään johto harkitsee, auttaisiko niiden esittäminen käyttäjiä ymmärtämään, miten liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet vaikuttavat tilinpäätöksen

▼M5

osoittamaan taloudelliseen tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Tiettyjen laatimisperiaatteiden esittämisestä on hyötyä käyttäjille erityisesti silloin, kun nämä periaatteet on valittu standardien ja tulkintojen sallimista vaihtoehdoista. Yksi esimerkki on tieto siitä, soveltaako yhteisyrityksen osapuoli suhteellista yhdistelyä vai pääomaosuusmenetelmää osuuteensa yhteisen määräysvallan alaisessa yksikössä (ks. IAS 31 *Osuudet yhteisyrityksissä*). Joissakin standardeissa nimenomaisesti vaaditaan tiettyjen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittämistä, ja tämä kattaa myös johdon tekemät valinnat sallittujen laatimisperiaatteiden välillä. Esimerkiksi IAS 16:n mukaan on esitettävä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmiin sovellettavat arvostusperusteet. IAS 23:n*Vieraan pääoman menot*mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä, onko vieraan pääoman menot kirjattu välittömästi kuluksi vai aktivoitu osana ehdot täyttävien hyödykkeiden hankintamenoa.

111. Kukin yhteisö ottaa huomioon toimintansa luonteen ja harkitsee, mitä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sen tilinpäätöksen käyttäjät voisivat odottaa sen tyyppisen yhteisön esittävän. Esimerkiksi tuloverovelvollisen yrityksen odottaisi esittävän tuloveroihin sovelletut periaatteet, myös laskennallisiin verovelkoja ja -saamisia koskevat. Silloin kun yhteisöllä on merkittäviä ulkomaisia yksiköitä tai paljon ulkomaanrahan määräisiä liiketoimia, sen voidaan odottaa ilmoittavan periaatteet, joita noudatetaan kurssivoittojen ja -tappioiden kirjaamisessa. Silloin kun on toteutunut yritysten yhteenliittymiä, ilmoitetaan liikearvon ja vähemmistön osuuden määrittämiseen käytetyt periaatteet.

112. Jotkin laatimisperiaatteet voivat olla merkittäviä yhteisön toiminnan luonteen vuoksi, vaikka kauden tai aikaisempien kausien luvut eivät olisi olennaisia. On myös perusteltua ilmoittaa kaikki merkittävät laatimisperiaatteet, joita mikään IFRS-standardi ei nimenomaisesti vaadi vaan jotka on valittu ja joita on sovellettu IAS 8:n mukaisesti.

113. ***Yhteisön on annettava joko merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden yhteenvedossa tai muualla liitetiedoissa tiedot harkinnasta – muusta kuin arvioita edellyttävästä (ks. kappale 116) – jota johto on käyttänyt yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan ja jolla on eniten vaikutusta tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin.***

114. Johto käyttää yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan paljon harkintaa – muutakin kuin arvioita edellyttävää – jolla saattaa olla merkittävä vaikutus tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin. Johto käyttää harkintaa esimerkiksi määrittäessään:

(a) ovatko rahoitusvarat eräpäivään asti pidettäviä sijoituksia;

(b) milloin rahoitusvarojen ja vuokrattujen hyödykkeiden omistamiselle ominaiset merkittävät riskit ja edut ovat siirtyneet olennaisilta osin toisille yhteisöille;

(c) ovatko tietyt tuotteiden myynnit tosiasialliselta sisällöltään rahoitusjärjestelyjä, jolloin ne eivät synnytä tuottoja;

ja

(d) onko yhteisön ja erityistä tarkoitusta varten perustetun yksikön välisen suhteen tosiasiallinen luonne sellainen, että se osoittaa yhteisön käyttävän määräysvaltaa erityistä tarkoitusta varten perustetussa yksikössä.

115. Joitakin kappaleen 113 mukaisia tietoja vaaditaan muissa standardeissa. Esimerkiksi IAS 27:n mukaan yhteisön on ilmoitettava, miksi yhteisön omistus ei johda määräysvallan syntymiseen sijoituskohteessa, joka ei ole tytäryritys vaikka yli puolet sen äänivallasta tai potentiaalisesta äänivallasta omistetaan joko suoraan tai tytäryritysten kautta epäsuorasti. IAS 40:n mukaan tilinpäätöksessä on ilmoitettava kriteerit, joita yhteisö käyttää sijoituskiinteistön erottamiseen omassa käytössä olevasta kiinteistöstä ja kiinteistöstä, joka on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa, silloin kun kiinteistöjen luokitteleminen on hankalaa.

Arvioihin liittyvät keskeiset epävarmuustekijät

116. ***Yhteisön on annettava liitetiedoissa informaatiota keskeisistä tulevaisuutta koskevista oletuksista ja muista sellaisista tilinpäätöspäivän arvioihin liittyvistä keskeisistä epävarmuustekijöistä, jotka aiheuttavat merkittävän riskin varojen ja velkojen kirjanpitoarvojen muuttumisesta olennaisesti seuraavan tilikauden aikana. Liitetiedoissa on annettava kyseisistä varoista ja veloista seuraavat tiedot:***

(a) niiden luonne;

▼M5

ja

(b) niiden tilinpäätöspäivän kirjanpitoarvot.

117. Joidenkin omaisuuserien ja velkojen kirjanpitoarvon määrittäminen edellyttää, että arvioidaan epävarmojen tulevaisuuden tapahtumien vaikutuksia näihin varoihin ja velkoihin tilinpäätöspäivänä. Jos ei esimerkiksi ole olemassa viime aikoina todettuja markkinahintoja, joita voitaisiin käyttää seuraavien omaisuuserien ja velkojen arvostamiseen, on välttämätöntä tehdä tulevaisuuteen suuntautuvia arvioita, jotta pystytään määrittämään aineellisista käyttöomaisuushyödykeryhmistä kerrytettävissä oleva rahamäärä, teknisen vanhentumisen vaikutus vaihto-omaisuuteen, käynnissä olevan oikeudenkäynnin tuloksesta riippuvat varaukset ja pitkäaikaisiin työsuhde-etuuksiin liittyvät velat, esimerkiksi eläkevelvoitteet. Näihin arvioihin liittyy oletuksia esimerkiksi riskeihin perustuvista oikaisuista rahavirtoihin tai käytettäviin diskonttauskorkoihin, tulevista palkkojen muutoksista ja muihin menoihin vaikuttavista tulevista hinnanmuutoksista.

118. Kappaleen 116 mukaisesti esitettävät tiedot keskeisistä oletuksista ja muista arvioihin liittyvistä keskeisistä epävarmuustekijöistä liittyvät sellaisiin arvioihin, jotka edellyttävät johdolta kaikkein vaativinta, subjektiivisinta tai monimutkaisinta harkintaa. Kun mahdollisiin tuleviin toteumiin liittyviin epävarmuustekijöihin vaikuttavien muuttujien ja oletusten määrä kasvaa, harkinta muuttuu subjektiivisemmaksi ja monimutkaisemmaksi ja varojen ja velkojen kirjanpitoarvojen olennaisten muutosten todennäköisyys kasvaa yleensä vastaavasti.

119. Kappaleen 116 mukaisia tietoja ei vaadita esitettäväksi varoista ja veloista, joihin liittyy merkittävä riski kirjanpitoarvojen muuttumisesta olennaisesti seuraavan tilikauden aikana, jos ne arvostetaan tilinpäätöspäivänä käypään arvoon, joka perustuu viime aikoina todettuihin markkinahintoihin (niiden käyvät arvot saattavat muuttua olennaisesti seuraavan tilikauden aikana, mutta nämä muutokset eivät aiheutuisi oletuksista tai muista tilinpäätöspäivän arvioihin liittyvistä epävarmuustekijöistä).

120. Kappaleen 116 mukaiset tiedot esitetään tavalla, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä ymmärtämään, millaista harkintaa johto on käyttänyt tulevaisuuden ja muiden arvioihin liittyvien keskeisten epävarmuustekijöiden suhteen. Esitettävän informaation luonne ja laajuus vaihtelevat tehtyjen oletusten ja muiden olosuhteiden mukaan. Esimerkkejä esitettävistä tiedoista:

(a) oletusten tai muiden arvioihin liittyvien epävarmuustekijöiden luonne;

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

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

ja

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

121. Budjettia tai ennusteita ei tarvitse esittää kappaleen 116 mukaisissa tiedoissa.

122. Silloin kun ei ole käytännössä mahdollista ilmoittaa keskeisen oletuksen tai muun tilinpäätöspäivän arvioihin liittyvän keskeisen epävarmuustekijän mahdollisten vaikutusten laajuutta, yhteisö ilmoittaa, että nykyisen tietämyksen perusteella on jokseenkin mahdollista, että oletuksista poikkeamat tulemat saattavat seuraavan tilikauden aikana edellyttää olennaista oikaisua sen omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon, johon niillä on vaikutusta. Yhteisö ilmoittaa kaikissa tapauksissa sen nimenomaisen omaisuuserän tai velan (tai omaisuuserien tai velkojen ryhmän) luonteen ja kirjanpitoarvon, johon oletuksella on vaikutusta.

123. Kappaleen 113 mukaiset tiedot siitä erityisestä harkinnasta, jota johto on käyttänyt yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan, eivät koske kappaleessa 116 tarkoitettuja arvioihin liittyviä keskeisiä epävarmuustekijöitä.

124. Toisissa standardeissa vaaditaan joidenkin sellaisten keskeisten oletusten ilmoittamista, jota kappale 116 muutoinkin edellyttäisi. Esimerkiksi IAS 37:n mukaan tilinpäätöksessä on tietyissä tapauksissa ilmoitettava tärkeimmät vastaisia tapahtumia koskevat oletukset, jotka vaikuttavat kuhunkin varausten ryhmään. IAS 32:n mukaan tilinpäätöksessä on ilmoitettava merkittävät oletukset, joita on käytetty käypään arvoon arvostettavien rahoitusvarojen ja -velkojen käypiä arvoja arvioitaessa. IAS

▼M5

16:n mukaan tilinpäätöksessä on ilmoitettava merkittävät olettamukset, joita on käytetty arvioitaessa uudelleenarvostettujen aineelliseen käyttöomaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden käypiä arvoja.

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

125. ***Yhteisön on esitettävä liitetiedoissa:***

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

ja

(b) etuosakkeille kertyneet kirjaamattomat osingot.

126. ***Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot, ellei niitä esitetä muualla tilinpäätöksessä:***

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

(b) kuvaus yhteisön toiminnan luonteesta ja pääasiallisista toiminnoista;

ja

(c) emoyrityksen ja koko konsernin emoyrityksen nimi.

VOIMAANTULO

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

IAS 1:N (UUDISTETTU 1997) KUMOAMINEN

128. Tämä standardi korvaa vuonna 1997 uudistetun IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen*.

▼M5

LIITE

Muutokset muihin määräyksiin

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

A1. Joulukuussa 2003 voimassa olevissa IFRS-standardeissa, IAS-standardit ja tulkinnat mukaan luettuina:

(a) viittaukset ”nettovoittoon tai -tappioon” muutetaan viittauksiksi ”voittoon tai tappioon”;

(b) viittaukset ”tilinpäätökseen sisältyviin liitetietoihin” muutetaan viittauksiksi ”liitetietoihin”;

ja

(c) viittaukset ”osakepääomaan” muutetaan viittauksiksi ”osakepääomaan tai muuhun vastaavaan pääomaan”.

A2. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A3. IAS 12:n *Tuloverot* kappaleet 69 ja 70 poistetaan.

A4. IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* kappale 23 muutetaan seuraavanlaiseksi:

23. Vaikka tämä standardi ei edellytä erityisten lyhytaikaisia työsuhde-etuuksia koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, toiset standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* mukaan on ilmoitettava johtoon kuuluville avainhenkilöille annetut työsuhde-etuudet. IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaan tilinpäätöksessä on esittävä työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut.

A5. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A6. IAS 34:ään *Osavuosikatsaukset* tehdään seuraavat muutokset:

Kappale 5 muutetaan seuraavanlaiseksi:

5. IAS 1:ssä määritellään, että tilinpäätös kokonaisuudessaan sisältää seuraavat osat:

(a) tase;

(b) tuloslaskelma;

(c) oman pääoman muutoksia koskeva laskelma, joka osoittaa joko:

(i) kaikki oman pääoman muutokset; tai

(ii) muut oman pääoman muutokset kuin ne, jotka aiheutuvat liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa;

(d) rahavirtalaskelma;

ja

(e) liitetiedot, joihin sisältyy yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista sekä muita selittäviä liitetietoja.

Kappale 12 muutetaan seuraavanlaiseksi:

12. IAS 1 sisältää ohjeistusta tilinpäätöksen rakenteesta. IAS 1:n soveltamisohjeistuksessa havainnollistetaan, miten tase, tuloslaskelma ja oman pääoman muutoksia osoittava laskelma voidaan esittää.

Kappale 13 muutetaan seuraavanlaiseksi:

13. IAS 1 edellyttää, että oman pääoman muutoksia osoittava laskelma esitetään yhteisön tilinpäätöksen erillisenä osana, ja se sallii sellaisten oman pääoman muutosten, jotka johtuvat liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa (mukaan lukien varojen jakaminen omistajille), esittämisen joko kyseisessä laskelmassa tai vaihtoehtoisesti liitetiedoissa. Yhteisö noudattaa osavuosikatsauksessa oman pääoman muutoksia koskevassa laskelmassa samaa esittämismuotoa kuin viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä.

▼M5

A7. IAS 35:n *Lopetettavat toiminnot* kappaleet 39 ja 40 muutetaan seuraavanlaisiksi:

39. Kappaleiden 27 - 37 edellyttämät tiedot saadaan esittää joko liitetiedoissa tai taseessa, tuloslaskelmassa tai oman pääoman muutoksia koskevassa laskelmassa lukuun ottamatta: kappaleen 31 (a) mukaisesti lopetettavalle toiminnolle kohdistettavissa olevista omaisuuseristä luopumisesta tai velkojen suorittamisesta kirjattua voittoa tai tappiota ennen veroja.

40. IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaan lopetettaville toiminnoille kohdistettavissa olevista omaisuuseristä luopumisesta tai velkojen suorittamisesta kirjattu voitto tai tappio ennen veroja on esitettävä tuloslaskelmassa. Kappaleen 27(f) ja (g) edellyttämien tietojen esittämistä tuloslaskelmassa ja rahoituslaskelmassa suositellaan.

A8. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A9. IAS 41:een *Maatalous* tehdään seuraavat muutokset.

Kappale 39 poistetaan.

Kappale 53 muutetaan seuraavanlaiseksi:

53. Maataloustoiminta on usein alttiina ilmastollisille riskeille, sairauksille ja muille luonnonriskeille. Mikäli toteutuu tapahtuma, jonka johdosta syntyy olennainen tuotto- tai kuluerä, tämän erän luonne ja määrä esitetään tilinpäätöksessä IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti. Esimerkkejä tällaisista tapahtumista ovat tarttuvan sairauden puhkeaminen, tulva, ankarat kuivat kaudet tai pakkaset ja hyönteisten aiheuttama tuho.

A10. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A11. SIC-32:n *Aineettomat hyödykkeet — verkkosivustoista johtuvat menot* kappale 5 muutetaan seuraavanlaiseksi:

5. Tämä tulkinta ei koske menoja, jotka johtuvat verkkosivuston laitteistojen (esimerkiksi verkkopalvelimien, koekäyttöpalvelimien, tuotantopalvelimien ja Internet-yhteyksien) hankinnasta, kehittämisestä ja käytöstä. Tällaisia menoja käsitellään IAS 16:n mukaisesti. Jos yhteisölle syntyy menoja siitä, että sen verkkosivustoa pitää yllä palveluntuottaja, nämä menot kirjataan kuluiksi kohdan IAS 1.78 ja *yleisten perusteiden* mukaisesti silloin, kun palvelu saadaan.

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 2

Vaihto-omaisuus

SISÄLLYS

	Kappaleet
Tavoite	1
Soveltamisala	2-5
Määritelmät	6-8
Vaihto-omaisuuden arvostaminen	9-33
Vaihto-omaisuuden hankintameno	10-22
Ostomenot	11
Valmistusmenot	12-14
Muut menot	15-18
Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuus	19
Biologisista hyödykkeistä korjatun vaihto-omaisuuden hankintameno	20
Hankintamenon määrittämismenetelmät	21-22
Hankintamenon selvittämistavat	23-27
Nettorealisointiarvo	28-33
Kuluksi kirjaaminen	34-35
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	36-39
Voimaantulo	40

▼M5

Toisten määräysten kumoaminen 41-42

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 2:n (uudistettu 1993) *Vaihto-omaisuus,* ja sitä sovelletaan 1 päivänä tammikuuta 2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

TAVOITE

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

SOVELTAMISALA

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

   (a) keskeneräiset pitkäaikaishankkeet sekä niihin välittömästi liittyvät palvelusopimukset (ks. IAS 11 **Pitkäaikaishankkeet*);***

   (b) rahoitusinstrumentit;

   ja

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

3. ***Tätä standardia ei sovelleta seuraavanlaiseen vaihto-omaisuuteen:***

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

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

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

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

MÄÄRITELMÄT

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

   Vaihto-omaisuutta ovat omaisuuserät, jotka:

   (a) on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa;

   (b) ovat käsiteltävinä tuotantoprosessissa tällaista myyntiä varten;

   tai

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

▼M5

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

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

7. Nettorealisointiarvo viittaa siihen nettomäärään, jonka yritys odottaa saavansa myydessään vaihto-omaisuuden tavanomaisessa liiketoiminnassa. Käypä arvo kuvastaa sitä rahamäärää, johon sama vaihto-omaisuus voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien ja liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä markkinoilla. Ensiksi mainittu on yhteisökohtainen arvo, jälkimmäinen ei. Vaihto-omaisuuden nettorealisointiarvo voi olla erisuuruinen kuin myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetty käypä arvo.

8. Vaihto-omaisuus käsittää ostetut ja myytäväksi tarkoitetut hyödykkeet, joihin kuuluvat esimerkiksi vähittäiskauppiaan ostamat myytäväksi tarkoitetut kauppatavarat taikka myytäväksi tarkoitetut maa-alueet ja muut kiinteistöt. Yhteisön valmistamat valmiit tuotteet ja tuotannossa olevat keskeneräiset tuotteet kuuluvat myös vaihto-omaisuuteen, joka niiden lisäksi sisältää tuotantoprosessissa käytettäväksi tarkoitetut raaka-aineet ja tarvikkeet. Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuus sisältää kappaleen 19 mukaisesti sellaiset kappaleessa 19 kuvatut palveluista johtuvat menot, joita vastaavia tuottoja yhteisö ei vielä ole kirjannut (ks. IAS 18 *Tuotot*).

VAIHTO-OMAISUUDEN ARVOSTAMINEN

9. ***Vaihto-omaisuus on arvostettava hankintamenoon tai sitä alempaan nettorealisointiarvoon.***

Vaihto-omaisuuden hankintameno

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

Ostomenot

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

Valmistusmenot

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

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

▼M5

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

Muut menot

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

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

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

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

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

sekä

(d) myynnin menot.

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

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

Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuus

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

Biologisista hyödykkeistä korjatun vaihto-omaisuuden hankintameno

20. IAS 41:n *Maatalous* mukaan vaihto-omaisuus, joka koostuu maataloustuotteista, jotka yritys on korjannut biologisista hyödykkeistään, arvostetaan alun perin kirjanpitoon merkittäessä korjuuajankohdan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla. Tämä on vaihto-omaisuuden kyseisen päivän hankintameno tätä standardia sovellettaessa.

Hankintamenon määrittämismenetelmät

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

▼M5

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

Hankintamenon selvittämistavat

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

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

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

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

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

Nettorealisointiarvo

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

29. Vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi toteutetaan yleensä hyödykekohtaisesti. Joissakin tapauksissa voi kuitenkin olla tarkoituksenmukaista yhdistää samanlaisia tai toisiinsa liittyviä hyödykkeitä. Tämä voi koskea esimerkiksi hyödykkeitä, jotka kuuluvat samaan tuotelinjaan, joilla on sama tarkoitusperä tai lopullinen käyttötarkoitus, joita valmistetaan ja myydään samalla maantieteellisellä alueella ja joita ei ole käytännössä mahdollista arvioida erillään muista kyseisen tuotelinjan hyödykkeistä. Vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentamiseksi tehtäviä kulukirjauksia ei ole soveliasta tehdä vaihto-omaisuusryhmittäin, esimerkiksi kaikista valmiista tuotteista tai koko toimialan tai maantieteellisen alueen vaihto-omaisuudesta. Palvelujen tuottajat selvittävät yleensä kustakin sellaisesta palvelusta johtuvat menot,

▼M5

josta veloitetaan erillinen myyntihinta. Siksi jokaista tällaista palvelua käsitellään erikseen.

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

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

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

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

KULUKSI KIRJAAMINEN

34. ***Kun vaihto-omaisuus myydään, sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä kirjataan kuluksi sillä kaudella, jolla vastaava tuotto kirjataan. Kulukirjaukset, joilla kirjanpitoarvo pienennetään nettorealisointiarvoa vastaavaksi, sekä kaikki vaihto-omaisuutta koskevien menetysten kulukirjaukset tehdään sillä kaudella, jonka aikana arvo on alentunut tai menetys syntynyt. Nettorealisointiarvon noususta johtuvat kulukirjausten peruutukset merkitään vaihto-omaisuuden kuluksi kirjatun hankintamenon vähennykseksi sillä kaudella, jonka aikana muutos on tapahtunut.***

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

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

36. ***Tilinpäätöksessä on esitettävä:***

(a) sovelletut vaihto-omaisuuden arvostusperiaatteet, mukaan lukien hankintamenon selvittämistapa;

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

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

(d) kaudella kuluksi kirjattu vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo;

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

(f) kulukirjausten peruutukset, jotka on kaudella kirjattu vaihto-omaisuuden kuluksi kirjatun kirjanpitoarvon vähennykseksi kappaleen 34 mukaisesti;

▼M5

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

ja

(h) velkojen vakuutena olevan vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo.

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

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

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

VOIMAANTULO

40. ***Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1 päivänä tammikuuta 2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1 päivänä tammikuuta 2005 alkavalla tilikaudella, tästä on annettava tieto.***

TOISTEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

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

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

▼M5

LIITE

Muutokset muihin määräyksiin

Tässä liitteessä esitettäviä muutoksia on sovellettava 1 päivänä tammikuuta 2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmalla tilikaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla tilikaudella.

A1. IAS 14:n *Segmenttiraportointi* kappale 22 muutetaan seuraavanlaiseksi:

22. Hankintamenon kohdistamista koskevaa ohjeistusta löytyy toisista standardeista. Esimerkiksi IAS 2:n *Vaihto-omaisuus* (uudistettu 2003) kappaleet 11 - 20 sisältävät ohjeita vaihto-omaisuuden hankintamenon osoittamisesta ja kohdistamisesta ja IAS 11:n *Pitkäaikaishankkeet* kappaleet 16 - 21 hankkeista johtuvien menojen osoittamisesta ja kohdistamisesta. Kyseiset ohjeet saattavat olla hyödyllisiä, kun hankintamenoja osoitetaan tai kohdistetaan segmenteille.

A2. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A3. [tämä muutos ei koske itse standardia]

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 7

(UUDISTETTU 1992)

Rahavirtalaskelmat

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 7:n ”Laskelma taloudellisen aseman muutoksista”, jonka IASC:n hallitus Board hyväksyi lokakuussa 1977. Uudistettu standardi tuli voimaan koskien 1.1.1994 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-3
Rahavirtainformaation hyödyt	4-5
Määritelmät	6-9
Rahavarat	7-9
Rahavirtalaskelman esittäminen	10-17
Liiketoiminta	13-15
Investoinnit	16
Rahoitus	17
Liiketoiminnan rahavirtojen esittäminen	18-20
Investointien ja rahoituksen rahavirtojen esittäminen	21
Rahavirtojen esittäminen nettomääräisinä	22-24
Ulkomaan rahan määräiset rahavirrat	25-28
Satunnaiset erät	29-30
Korot ja osingot	31-34
Tuloverot	35-36
Sijoitukset tytär-, osakkuus- ja yhteisyrityksiin	37-38
Tytäryritysten ja muiden liiketoimintayksiköiden hankinnat ja luovutukset	39-42
Liiketoimet, joihin ei liity maksutapahtumaa	43-44
Rahavarojen osatekijät	45-47
Muut esitettävät tiedot	48-52

▼B

Voimaantulo 53

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Yrityksen rahavirtoja koskeva informaatio on hyödyllistä, koska sen perusteella tilinpäätöksen käyttäjät voivat arvioida, miten hyvin yritys kykenee kerryttämään rahavaroja ja mihin tarkoitukseen se käyttää niitä. Taloudellisia päätöksiään varten käyttäjät joutuvat arvioimaan yrityksen kykyä kerryttää rahavaroja ja niiden kertymisen ajoittumista ja varmuutta.

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

SOVELTAMISALA

1. **Yrityksen tulee laatia rahavirtalaskelma tämän standardin vaatimusten mukaisesti ja esittää se kiinteänä osana tilinpäätöstä jokaiselta tilikaudelta, jolta tilinpäätös esitetään.**

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

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

RAHAVIRTAINFORMAATION HYÖDYT

4. Rahavirtalaskelma antaa yhdessä tilinpäätöksen muiden osien kanssa käytettynä informaatiota, jonka avulla käyttäjät pystyvät arvioimaan yrityksen nettovarallisuuden muutoksia, rahoitusrakennetta (johon kuuluvat maksuvalmius ja vakavaraisuus) sekä kykyä vaikuttaa rahavirtojen määrään ja ajoittumiseen tarkoituksena sopeutua muuttuviin olosuhteisiin ja mahdollisuuksiin. Rahavirtainformaatio on hyödyllistä arvioitaessa yrityksen kykyä kerryttää rahavaroja, ja käyttäjät pystyvät sen avulla kehittämään malleja eri yritysten vastaisten rahavirtojen nykyarvon arvioimiseen ja vertailuun. Se myös parantaa eri yritysten toiminnan tulosta koskevan raportoinnin vertailukelpoisuutta, sillä se eliminoi samojen liiketoimien ja muiden tapahtumien erilaisen kirjanpidollisen käsittelyn vaikutukset.

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

MÄÄRITELMÄT

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

Käteisvarat sisältävät käteisen rahan ja vaadittaessa maksettavat talletukset.

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

Rahavirrat ovat rahavarojen virtausta yritykseen ja pois yrityksestä.

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

▼B

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

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

Rahavarat

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

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

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

RAHAVIRTALASKELMAN ESITTÄMINEN

10. **Rahavirtalaskelmassa esitetään tilikauden rahavirrat jaoteltuina liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoihin.**

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

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

Liiketoiminta

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

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

(a) tavaroiden ja palvelujen myynnistä saadut maksut;

(b) rojalteista, palkkioista ja muista varsinaisista tuotoista saadut maksut;

(c) tavaroiden ja palvelujen toimittajille suoritetut maksut;

(d) henkilöstölle ja henkilöstöön kuuluvien puolesta suoritetut maksut;

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

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

(g) kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä sopimuksista saadut ja suoritetut maksut.

Joistakin liiketoimista, esimerkiksi käyttöomaisuushyödykkeen myymisestä, voi aiheutua tuloslaskelmaan merkittävä voitto tai tappio.

▼B

Tällaisista liiketoimista johtuvat rahavirrat ovat kuitenkin investointien rahavirtoja.

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

Investoinnit

16. Investoinneista aiheutuvien rahavirtojen erillinen esittäminen on tärkeää, koska nämä rahavirrat kuvaavat sitä, missä määrin maksuja on suoritettu voimavaroista, jotka on tarkoitettu kerryttämään vastaisia tuottoja ja rahavirtoja. Investointien rahavirtoja ovat esimerkiksi:

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

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

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

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

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

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

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

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

Kun sopimusta käsitellään kirjanpidossa yksilöitävissä olevan position suojauksena, siitä johtuvat rahavirrat luokitellaan samaan ryhmään kuin suojattavasta positiosta johtuvat rahavirrat.

Rahoitus

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

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

(b) yrityksen osakkeiden hankkimisesta tai lunastamisesta omistajille suoritetut maksut;

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

(d) suoritetut velkojen lyhennykset; ja

(e) vuokralle ottajan suorittamat rahoitusleasingistä johtuvaa velkaa pienentävät maksut.

LIIKETOIMINNAN RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN

18. **Liiketoiminnan rahavirrat esitetään käyttäen joko:**

(a) **suoraa esittämistapaa, jolloin saadut ja suoritetut maksut esitetään bruttomääräisinä pääryhmittäin luokiteltuna; tai**

▼B

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

19. Liiketoiminnan rahavirrat on suositeltavaa esittää suoraa esittämistapaa käyttäen. Suora esittämistapa antaa informaatiota, joka voi olla hyödyllistä arvioitaessa vastaisia rahavirtoja ja jota ei saada epäsuoraa esittämistapaa käytettäessä. Suoran esittämistavan edellyttämä bruttomääräisten maksujen ja suoritusten tärkeimpiä pääryhmiä koskeva informaatio voidaan saada joko:

(a) yrityksen kirjanpidosta; tai

(b) oikaisemalla myyntituottoja, myytyjen suoritteiden hankintamenoa (rahoituslaitoksilla korkotuottoja ja muita vastaavia tuottoja ja korkokuluja ja muita vastaavia kuluja) sekä muita tuloslaskelman eriä:

(i) vaihto-omaisuuden ja liikesaamisten ja -velkojen muutoksilla tilikauden aikana;

(ii) muilla erillä, joihin ei liity maksutapahtumaa; ja

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

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

(a) vaihto-omaisuuden sekä liikesaamisten ja -velkojen muutokset tilikauden aikana;

(b) erät, joihin ei liity maksutapahtumaa, kuten poistot, varaukset, laskennalliset verot, realisoitumattomat kurssivoitot ja -tappiot, osakkuusyritysten jakamattomat voittovarat ja vähemmistöosuudet; sekä

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

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

INVESTOINTIEN JA RAHOITUKSEN RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN

21. **Investoinneista ja rahoituksesta saadut ja suoritetut maksut esitetään bruttomääräisinä pääryhmittäin eriteltyinä lukuun ottamatta mahdollisesti nettomääräisinä esitettäviä kappaleissa 22 ja 24 mainittuja eriä.**

RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN NETTOMÄÄRÄISINÄ

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

(a) **asiakkaiden puolesta saadut ja suoritetut maksut silloin, kun rahavirrat kuvastavat enemminkin asiakkaan kuin yrityksen toimintaa; sekä**

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

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

(a) vaadittaessa maksettavien talletusten vastaanottaminen ja maksaminen pankin rahavirtalaskelmassa;

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

(c) kiinteistöjen omistajien puolesta perityt ja heille tilitettävät vuokrat.

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

(a) pääomia, jotka liittyvät luottokorttiasiakkaisiin;

(b) sijoitusten ostoa ja myyntiä; ja

▼B

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

24. **Rahoituslaitos saa esittää seuraavista toiminnoista johtuvat rahavirrat nettomääräisinä:**

(a) **määräaikaistalletusten vastaanottamisesta ja suorittamisesta johtuvat maksut;**

(b) **talletusten tekeminen muihin rahoituslaitoksiin ja niiden nostaminen; sekä**

(c) **asiakkaille annetut rahalainat sekä niiden takaisinmaksut.**

ULKOMAAN RAHAN MÄÄRÄISET RAHAVIRRAT

25. **Ulkomaan rahan määräisistä liiketoimista johtuvat rahavirrat muutetaan yrityksen tilinpäätösvaluutan määräisiksi käyttäen kuhunkin ulkomaanrahan määräiseen erään rahavirran toteutumispäivänä vallitsevaa tilinpäätösvaluutan ja ulkomaisen valuutan välistä vaihtokurssia.**

26. **Ulkomaisen tytäryrityksen rahavirrat muutetaan käyttäen vaihtokursseja, jotka vallitsevat tilinpäätösvaluutan ja kyseisen ulkomaanvaluutan välillä rahavirtojen toteutumispäivinä.**

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

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

SATUNNAISET ERÄT

29. **Satunnaisiin eriin liittyvät rahavirrat jaotellaan tarkoituksenmukaisella tavalla liiketoiminnan, investointien tai rahoituksen rahavirtoihin ja esitetään omina erinään.**

30. Satunnaisiin eriin liittyvät rahavirrat esitetään rahavirtalaskelmassa erikseen liiketoiminnan, investointien tai rahoituksen rahavirtoina, jotta käyttäjien olisi mahdollista ymmärtää niiden luonne ja vaikutus yrityksen nykyisiin ja vastaisiin rahavirtoihin. Nämä tiedot esitetään niiden, satunnaisten erien luonnetta ja määrää koskevien tietojen lisäksi, joita edellytetään IAS-standardissa 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset”.

KOROT JA OSINGOT

31. **Saaduista ja maksetuista koroista ja osingoista johtuvat rahavirrat esitetään omina erinään. Kukin erä luokitellaan tilikaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla joko liiketoimintaan, investointeihin tai rahoitukseen kuuluvaksi.**

32. Tilikaudella maksetut korot esitetään kokonaisuudessaan rahavirtalaskelmassa riippumatta siitä, onko ne kirjattu kuluiksi tuloslaskelmaan vai aktivoitu IAS 23:n ”Vieraan pääoman menot” salliman vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti.

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

34. Maksetut osingot voidaan luokitella rahoituksen rahavirroiksi, koska ne ovat rahoituksen hankkimisesta johtuvia menoja. Ne voidaan esittää myös

▼B

osana liiketoiminnan rahavirtaa, jotta käyttäjät pystyvät määrittämään yrityksen kyvyn maksaa osinkoja liiketoiminnan rahavirroista.

TULOVEROT

35. **Tuloveroista johtuvat rahavirrat esitetään omana eränään ja luokitellaan liiketoiminnan rahavirroiksi, jollei niiden voida erityisesti osoittaa kuuluvan rahoitukseen ja investointeihin.**

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

SIJOITUKSET TYTÄR-, OSAKKUUS- JA YHTEISYRITYKSIIN

37. Kun tytär- tai osakkuusyritykseen tehty sijoitus on merkitty taseeseen joko pääomaosuusmenetelmää käyttäen tai alkuperäiseen hankintamenoon perustuen, sijoittajayritys merkitsee sen osalta rahavirtalaskelmaan vain yrityksen itsensä ja sijoituskohteen väliset rahavirrat, esimerkiksi osingot ja saamiset.

38. Jos yritys merkitsee osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä taseeseen suhteellista yhdistelyä käyttäen (ks. IAS 31 ”Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä”), se sisällyttää konsernin rahavirtalaskelmaan suhteellisen osuuden yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön rahavirroista. Yritys, joka soveltaa yhteisyritysosuuteen pääomaosuusmenetelmää, merkitsee rahavirtalaskelmaan ne rahavirrat, jotka liittyvät tehtyyn sijoitukseen sekä osingot ja muut yrityksen itsensä ja yhteisen määräysvallan alaisen yksikön väliset maksut.

TYTÄRYRITYSTEN JA MUIDEN LIIKETOIMINTAYKSIKÖIDEN HANKINNAT JA LUOVUTUKSET

39. **Tytäryritysten tai muiden liiketoimintayksiköiden hankkimisesta tai luovutuksesta johtuvat rahavirrat esitetään omina erinään ja luokitellaan investointien rahavirroiksi.**

40. **Yrityksen tulee ilmoittaa tilikauden aikana tapahtuneista tytäryritysten ja muiden liiketoimintayksiköiden hankinnoista ja toisaalta luovutuksista seuraavat tiedot yhteenlaskettuina määrinä:**

    (a) **saatujen tai luovutettujen vastikkeiden kokonaismäärä;**

    (b) **rahavaroina saatu tai maksettu osuus osto- tai myyntivastikkeesta;**

    (c) **hankitun tai luovutetun tytäryrityksen tai liiketoimintayksikön rahavarojen määrä; sekä**

    (d) **hankitun tai luovutetun tytäryrityksen tai liiketoimintayksikön varat ja velat rahavaroja lukuun ottamatta pääryhmittäin yhteen laskettuina.**

41. Tytäryritysten ja muiden liiketoimintayksiköiden hankinnoista ja luovutuksista aiheutuneiden rahavirtojen vaikutusten esittäminen omina erinään samoin kuin hankittujen ja luovutettujen varojen ja velkojen esittäminen erikseen auttavat erottamaan nämä rahavirrat muista liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirroista. Luovutusten ja hankintojen vaikutuksia rahavirtoihin ei vähennetä toisistaan.

42. Rahavaroina maksettujen tai saatujen osto- tai myyntivastikkeiden kokonaismäärä esitetään rahavirtalaskelmassa hankittujen tai luovutettujen rahavarojen määrällä vähennettynä.

LIIKETOIMET, JOIHIN EI LIITY MAKSUTAPAHTUMAA

43. **Sellaiset investointi- ja rahoitustapahtumat, jotka eivät edellytä rahavarojen käyttöä, jätetään rahavirtalaskelman ulkopuolelle. Ne esitetään muualla tilinpäätöksessä tavalla, joka antaa kyseisistä investointi- ja rahoitustoimista kaiken merkityksellisen informaation.**

▼B

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

(a) hyödykkeiden hankkiminen suoraan velalla tai rahoitusleasingsopimuksella;

(b) yrityksen hankkiminen osakeantia käyttäen; ja

(c) velan muuttaminen omaksi pääomaksi.

RAHAVAROJEN OSATEKIJÄT

45. **Yrityksen tulee ilmoittaa rahavaroihin kuuluvat osat sekä esittää rahavirtalaskelmassa ja taseessa esitettyjen määrien välinen täsmäytyslaskelma.**

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

47. Jos rahavarojen osatekijöiden määrittämisperiaatetta on muutettu esimerkiksi siten, että aiemmin yrityksen sijoitussalkkuun kuulunut rahoitusinstrumentti on nyt luettu rahavaroihin, muutoksen vaikutus esitetään IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesti.

MUUT ESITETTÄVÄT TIEDOT

48. **Tilinpäätöksen tulee sisältää johdon kommenteilla varustetut tiedot sellaisista merkittävistä rahavaroihin kuuluvista yksittäisen yrityksen hallussa olevista eristä, jotka eivät ole konsernin käytettävissä.**

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

50. Lisätiedot voivat olla merkityksellisiä käyttäjille, jotta he saavat käsityksen yrityksen taloudellisesta asemasta ja maksuvalmiudesta. Johdon kommenteilla varustettujen lisätietojen antaminen on suositeltavaa, ja ne voivat sisältää:

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

(b) suhteellista yhdistelymenetelmää käyttäen konsernitilinpäätökseen sisällytettyjen yhteisyritysten yhteenlasketut liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat;

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

(d) kunkin sellaisen liiketoiminnallisen ja maantieteellisen segmentin liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat, josta annetaan segmenttikohtaista informaatiota (ks. IAS 14 ”Segmenttiraportointi”).

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

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

VOIMAANTULO

53. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1994 tai sen jälkeen alkavilta tilikaudelta laadittaviin tilinpäätöksiin.**

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 8

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet

SISÄLLYS

	Kappaleet
Tavoite	1-2
Soveltamisala	3-4
Määritelmät	5-6
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	7-31
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen	7-12
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden johdonmukaisuus	13
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset	14-31
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten toteuttaminen	19-27
Takautuva soveltaminen	22
Rajoitukset takautuvalle soveltamiselle	23-27
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	28-31
Kirjanpidollisten arvioiden muutokset	32-40
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	39-40
Virheet	41-49
Rajoitukset takautuvalle oikaisemiselle	43-48
Aikaisempia tilikausia koskevien virheiden esittäminen tilinpäätöksessä	49
Kun takautuva soveltaminen ja oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista	50-53
Voimaantulo	54
Muiden määräysten kumoaminen	55-56

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 8:n *Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset*, ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

TAVOITE

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

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

SOVELTAMISALA

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

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

▼M5

MÄÄRITELMÄT

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

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

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

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

(a) IFRS-standardit;

(b) IAS-standardit;

ja

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

Olennainen Erien esittämättä jättämisellä tai virheellisellä esittämisellä on olennaista merkitystä, jos nämä esittämättä jättämiset tai virheelliset esittämiset yksin tai yhdessä voisivat vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Olennaisuus riippuu pois jätetyn tai virheellisesti esitetyn erän koosta ja luonteesta kussakin nimenomaisissa olosuhteissa arvioituna. Ratkaisevana tekijänä voi olla erän koko tai sen luonne tai molemmat yhdessä.

Aikaisempia kausia koskevat virheet ovat yhteisön yhden tai useamman aikaisemman kauden tilinpäätöksessä esittämättä jätettyjä tai virheellisesti esitettyjä tietoja, kun tämä esittämättä jättäminen tai virheellinen esittäminen on johtunut siitä, ettei ole käytetty tai että on käytetty väärin sellaista luotettavaa informaatiota, joka:

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

ja

(b) olisi voitu kohtuudella odottaa hankitun ja otetun huomioon kyseistä tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä.

Tällaiset virheet voivat johtua esimerkiksi laskuvirheistä, laatimisperiaatteiden virheellisestä soveltamisesta, huolimattomuudesta, tosiasioiden vääristä tulkinnoista, tai väärinkäytöksistä.

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

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

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

(a) takautuvan soveltamisen tai oikaisemisen vaikutukset eivät ole määritettävissä;

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

tai

▼M5

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

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

ja

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

muusta informaatiosta.

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

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

ja

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

6. Arvioitaessa sitä, voisiko tiedon esittämättä jättäminen tai virheellinen esittäminen vaikuttaa käyttäjien tekemiin taloudellisiin päätöksiin ja voisiko sillä näin ollen olla olennaista merkitystä, on otettava huomioon näiden käyttäjien erityispiirteet. *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevien yleisten perusteiden* kappaleessa 25 todetaan, että ”käyttäjillä oletetaan olevan kohtuullinen liiketoiminnan, talouden ja kirjanpidon tuntemus sekä halukkuutta perehtyä informaatioon kohtuullisen huolellisesti”. Asiaa arvioitaessa on sen vuoksi otettava huomioon, minkä tällaisiin käyttäjiin voidaan kohtuudella odottaa vaikuttavan heidän tehdessään taloudellisia päätöksiä.

TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISPERIAATTEET

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen

7. ***Silloin kun liiketointa, muuta tapahtumaa tai olosuhteita nimenomaisesti koskee jokin standardi tai tulkinta, kyseiseen erään sovellettava tilinpäätöksen laatimisperiaate tai -periaatteet on määrättävä soveltamalla kyseistä standardia tai tulkintaa ja ottamalla huomioon IASB:n mahdollisesti antama standardia tai tulkintaa koskeva soveltamisohjeistus.***

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

9. IASB:n antama standardien soveltamisohjeistus ei ole osa kyseisiä standardeja, eikä se näin ollen sisällä tilinpäätöstä koskevia vaatimuksia.

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

(a) merkityksellistä käyttäjille taloudellisessa päätöksenteossa;

ja

(b) luotettavaa siten, että tilinpäätös:

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

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

(iii) on puolueetonta, ts. vinoutumatonta;

(iv) on tuotettu varovaisuutta noudattaen;

▼M5

ja

(v) on täydellistä kaikilta olennaisilta osin.

11. *Kappaleessa 10 tarkoitettua harkintaa suorittaessaan johdon on tukeuduttava seuraaviin lähteisiin alenevassa järjestyksessä ja arvioitava niiden käyttökelpoisuutta:*

(a) vastaavanlaisia ja kyseisiin aiheisiin liittyviä asioita käsittelevien standardien ja tulkintojen sisältämät vaatimukset ja ohjeet;

ja

(b) yleisissä perusteissa annetut varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmät ja kirjauskriteerit sekä niiden arvostukseen liittyvät käsitteet.

12. *Kappaleessa 10 tarkoitettua harkintaa suorittaessaan johto voi ottaa huomioon myös muiden normeja antavien tahojen viimeisimmät määräykset, jos nämä kehittävät tilinpäätösstandardeja samanlaisten teoreettisten perusteiden pohjalta, ja muun tilinpäätöstä koskevan kirjallisuuden ja eri toimialoilla vallitsevat hyväksytyt käytännöt, kunhan nämä eivät ole ristiriidassa kappaleessa 11 tarkoitettujen lähteiden kanssa.*

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden johdonmukaisuus

13. *Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja sovellettava niitä johdonmukaisesti samankaltaisiin liiketoimiin, muihin tapahtumiin ja tilanteisiin, ellei jokin standardi tai tulkinta nimenomaisesti määrää tai salli erien yhdistämistä ryhmiksi, joihin erilaisten periaatteiden soveltaminen saattaa olla asianmukaista. Jos jossakin standardissa määrätään tai sallitaan tällainen erien yhdistäminen, kullekin ryhmälle valitaan asianmukainen tilinpäätöksen laatimisperiaate, jota sovelletaan johdonmukaisesti.*

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset

14. *Yhteisö saa muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta vain, jos*

(a) jokin standardi tai tulkinta vaatii muutosta;

tai

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

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

16. *Seuraavat eivät ole tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia:*

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

ja

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

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

18. Kappaleet 19 - 31 eivät koske kappaleessa 17 kuvattuja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten toteuttaminen

19. *Kappaleessa 23 esitetyin rajoituksin:*

(a) yhteisön on käsiteltävä standardin tai tulkinnan ensi kertaa tapahtuvasta soveltamisesta johtuvaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen

▼M5

muutosta kyseiseen standardiin tai tulkintaan mahdollisesti sisältyvien erityisten siirtymäsääntöjen mukaisesti;

ja

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

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

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

Takautuva soveltaminen

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

Rajoitukset takautuvalle soveltamiselle

23. ***Silloin kun kappale19(a) tai (b) edellyttää takautuvaa soveltamista, tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos on toteutettava takautuvasti, paitsi jos ei ole käytännössä mahdollista määrittää joko muutoksen vaikutusta tiettyihin kausiin tai sen kertynyttä vaikutusta.***

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

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

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

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

▼M5

käytännössä mahdollista soveltaa yhteenkään aikaisempaan kauteen. Kappaleet 50 - 53 sisältävät ohjeistusta siitä, milloin uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta ei ole käytännössä mahdollista soveltaa yhteen tai useampaan aikaisempaan kauteen.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

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

(a) kyseisen standardin tai tulkinnan otsikko;

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

(c) tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen luonne;

(d) kuvaus siirtymäsäännöistä, mikäli tällaisia on;

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

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

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

ja

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

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

ja

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

Näitä tietoja ei tarvitse toistaa myöhempien kausien tilinpäätöksissä.

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

(a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen luonne;

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

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

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

ja

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

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

ja

(e) jos periaatetta ei ole käytännössä mahdollista soveltaa takautuvasti tiettyyn aikaisempaan kauteen tai tilinpäätöksessä esitettäviä kausia aikaisempiin kausiin, ilmoitetaan kyseisen tilanteen syntymiseen

▼M5

johtaneet olosuhteet ja esitetään kuvaus siitä, miten ja mistä alkaen tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos on toteutettu.

Näitä tietoja ei tarvitse toistaa myöhempien kausien tilinpäätöksissä.

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

(a) tämä seikka;

ja

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

31. Kappaleen 30 noudattamiseksi yhteisö harkitsee seuraavien tietojen esittämistä:

(a) uuden standardin tai tulkinnan otsikko;

(b) tulossa olevan tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen tai muutosten luonne;

(c) päivä, johon mennessä standardi tai tulkinta on otettava käyttöön;

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

ja

(e) joko:

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

tai

(ii) jos vaikutus ei ole tiedossa tai kohtuudella arvioitavissa, annetaan tieto tästä.

KIRJANPIDOLLISTEN ARVIOIDEN MUUTOKSET

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

(a) luottotappiot;

(b) vaihto-omaisuuden epäkuranttius;

(c) rahoitusvarojen tai -velkojen käypä arvo;

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

ja

(e) takuuvelvoitteet.

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

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

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

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

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

tai

▼M5

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

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

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

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

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

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

VIRHEET

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

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

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

tai

(b) oikaisemalla varoja, velkoja ja omaa pääomaa aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän kauden alussa, jos virhe on tapahtunut aikaisemmin kuin ensimmäisellä tilinpäätöksessä esitettävällä kaudella.

Rajoitukset takautuvalle oikaisemiselle

43. ***Aikaisempaa kautta koskeva virhe on korjattava oikaisemalla se takautuvasti, paitsi milloin ei ole käytännössä mahdollista määrittää tiettyihin kausiin liittyviä vaikutuksia tai virheen kertynyttä vaikutusta.***

44. ***Silloin kun ei ole käytännössä mahdollista määrittää virheen vaikutuksia yhdeltä tai useammalta kaudelta esitettäviin vertailutietoihin, yhteisön on oikaistava varoja, velkoja ja omaa pääomaa aikaisimman sellaisen kauden alussa, jonka takautuva oikaiseminen on käytännössä mahdollista (joka saattaa olla tarkasteltavana oleva kausi).***

45. ***Silloin kun ei ole käytännössä mahdollista määrittää tarkasteltavana olevan kauden alkuun mennessä kertynyttä vaikutusta kaikilta aikaisemmilta kausilta, yhteisön on oikaistava vertailutietoja siten, että virhe***

▼M5

korjataan ei-takautuvasti aikaisimmasta mahdollisesta ajankohdasta alkaen.

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

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

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

Aikaisempia tilikausia koskevien virheiden esittäminen tilinpäätöksessä

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

(a) aikaisempia kausia koskevan virheen luonne;

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

(i) kuhunkin tilinpäätöksen erään, johon se vaikuttaa;

ja

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

(c) korjauksen määrä aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän kauden alussa;

ja

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

Näitä tietoja ei tarvitse toistaa myöhempien kausien tilinpäätöksissä.

KUN TAKAUTUVA SOVELTAMINEN JA OIKAISEMINEN EI OLE KÄYTÄNNÖSSÄ MAHDOLLISTA

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

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

▼M5

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

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

ja

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

muusta informaatiosta. Tietyn tyyppisiä arvioita tehtäessä (esimerkiksi käypää arvoa koskeva arvio, joka ei perustu havaittavissa olevaan hintaan tai muihin havaittavissa oleviin tietoihin) näitä informaatiotyyppejä ei ole käytännössä mahdollista erottaa toisistaan. Silloin kun takautuva soveltaminen tai oikaiseminen edellyttäisi sellaisia merkittäviä arvioita, joita tehtäessä näitä informaatiotyyppejä on mahdotonta erottaa toisistaan, uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta ei ole käytännössä mahdollista soveltaa takautuvasti tai aikaisempia kausia koskevaa virhettä ei ole käytännössä mahdollista korjata takautuvasti.

53. Kun uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta sovelletaan aikaisempaan kauteen tai kun korjataan aikaisempia kausia koskeva virhe, ei pidä käyttää jälkiviisautta arvioitaessa, mitkä johdon aikomukset olisivat olleet aikaisemmalla kaudella, eikä myöskään arvioitaessa aikaisemmalla kaudella kirjattuja, määritettyjä ja tilinpäätöksessä esitettyjä lukuja. Kun yhteisö esimerkiksi korjaa aikaisempia kausia koskevan virheen, joka liittyy sellaisten rahoitusvarojen arvostamiseen, jotka on aiemmin luokiteltu eräpäivään asti pidettäviksi IAS 39:n *Rahoitus-instrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisesti, se ei muuta niiden arvostusperustetta kyseisellä kaudella, jos johto on vasta myöhemmin päättänyt, ettei niitä pidetä eräpäivään asti. Kun yhteisö korjaa aikaisempia kausia koskevan virheen, joka liittyy henkilöstön kertyneitä sairauslomia koskevan velvoitteen laskemiseen IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* mukaisesti, se ei ota huomioon informaatiota seuraavan kauden aikaisesta tavallista vakavammasta influenssasta, joka on tullut tietoon vasta sen jälkeen, kun edellisen tilikauden tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi. Vaikka aikaisemmilta kausilta esitettävien vertailutietojen oikaiseminen edellyttää usein merkittävien arvioiden tekemistä, tämä ei estä vertailutietojen oikaisemista tai korjaamista luotettavasti.

VOIMAANTULO

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

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

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

56. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

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

ja

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

▼M5

LIITE:

Muutokset muihin määräyksiin

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

A1. IAS 7:ään *Rahavirtalaskelmat* tehdään seuraavat muutokset:

Satunnaisia eriä koskevat kappaleet 29 ja 30 poistetaan.

A2. IAS 12:een *Tuloverot* tehdään seuraavanlaiset muutokset:

Kappale 62(b) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(b) tilikauden alun kertyneiden voittovarojen oikaisu, joka johtuu joko takautuvasti toteutetusta tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksesta tai virheen korjaamisesta (ks. IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*).

Kappale 80(h) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(h) verokulu (tai -tuotto), joka liittyy niihin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin ja virheisiin, jotka on kirjattu tulosvaikutteisesti IAS 8:n mukaisesti siitä syystä, että niitä ei ole mahdollista käsitellä takautuvasti.

Kappaleet 81(b) ja 83 poistetaan.

A3. IAS 14:ään *Segmenttiraportointi* tehdään seuraavat muutokset:

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden määritelmä kappaleessa 8 muutetaan seuraavanlaiseksi:

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ovat erityisiä periaatteita, perusteita, konventioita, sääntöjä ja käytäntöjä, joita yhteisö noudattaa tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä.

Kappale 60 muutetaan seuraavanlaiseksi:

60. IAS 1 edellyttää, että kun tuotto- ja kuluerät ovat olennaisia, niiden luonne ja määrä on ilmoitettava erikseen. IAS 1 sisältää useita esimerkkejä, kuten vaihto-omaisuuden tai aineellisten hyödykkeiden kirjanpitoarvosta tehtävät arvonalennukset, varaukset toiminnan uudelleenjärjestelyjä varten, aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden tai pitkäaikaisten sijoitusten luovutukset, lopetettavat toiminnot, oikeudenkäynnin seurauksena maksettavat korvaukset sekä varausten peruutukset. Kappaleen 59 tarkoituksena ei ole muuttaa minkään tällaisen tuotto- tai kuluerän luokittelua eikä näiden erien määrittämistapaa. Kyseisessä kappaleessa suositeltava esittämistapa tarkoittaa kuitenkin sitä, että taso, jolla tällaisten erien merkittävyyttä arvioidaan esittämistä varten, on yrityksen sijasta segmentti.

Kappaleet 77 ja 78 muutetaan seuraavanlaisiksi:

77. Yhteisön soveltamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia käsitellään IAS 8:ssa. IAS 8:n mukaan laatimisperiaatetta saadaan muuttaa vain jos jokin standardi tai tulkinta sitä edellyttää tai jos muutos johtaa siihen, että liiketoimista, muista tapahtumista tai olosuhteista esitetään yhteisön tilinpäätöksessä luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota.

78. Yhteisön tasolla noudatettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka vaikuttavat segmentti-informaatioon, käsitellään IAS 8:n mukaisesti. Jollei jokin uusi standardi tai tulkinta erityisesti toisin määrää, IAS 8 edellyttää, että:

(a) laatimisperiaatteen muutos toteutetaan takautuvasti ja aikaisempien tilikausien tiedot oikaistaan, paitsi jos ei ole käytännössä mahdollista määrittää muutoksen kertynyttä vaikutusta tai sen vaikutusta tiettyihin kausiin;

(b) jos takautuva soveltaminen kaikkiin tilinpäätöksessä esitettäviin kausiin ei ole käytännössä mahdollista, uusia laatimisperiaatteita on sovellettava takautuvasti aikaisemmasta mahdollisesta ajankohdasta alkaen;

ja

(c) jos ei ole käytännössä mahdollista määrittää uuden laatimisperiaatteen soveltamisen kertynyttä vaikutusta tarkasteltavana olevan kauden alussa, periaatetta sovelletaan ei-takautuvasti aikaisimmasta mahdollisesta ajankohdasta alkaen.

▼M5

Tehdään seuraavat muutokset, joilla poistetaan viittaukset satunnaisiin eriin:

(a) kappaleessa 16 poistetaan segmentin tuottojen määritelmästä kohta (a).

(b) kappaleessa 16 poistetaan segmentin kulujen määritelmästä kohta (a).

A4. IAS 19:ään *Työsuhde-etuudet* tehdään seuraavanlaiset muutokset:

Kappale 131 muutetaan seuraavanlaiseksi:

131. Vaikka tämä standardi ei edellytä erityisten tietojen esittämistä muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista, toiset standardit saattavat edellyttää tietojen esittämistä, esimerkiksi jos tällaisista etuuksista johtuvat kulut ovat olennaisia ja ne on näin ollen ilmoitettava IAS 1: n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti. IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* edellyttämissä tapauksissa yhteisö esittää tiedot johtoon kuuluvien avainhenkilöiden muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista.

Kappale 142 muutetaan seuraavanlaiseksi:

142. Kuten IAS 1 edellyttää, yhteisö ilmoittaa tilinpäätöksessään kulujen luonteen ja määrän, jos ne ovat olennaisia. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet saattavat aiheuttaa kuluja, jotka on esitettävä erikseen tämän vaatimuksen täyttämiseksi.

Kappale 160 muutetaan seuraavanlaiseksi:

160. Kun yhteisö muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kappaleiden 159 ja 159A mukaisesti, sovelletaan IAS 8:aa. Jos muutokset toteutetaan IAS 8:n vaatimalla tavalla takautuvasti, yhteisö käsittelee muutoksia ikään kuin ne olisi otettu käyttöön samaan aikaan kuin tämän standardin muut osat.

A5. IAS 20:n *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleet 20 - 22 muutetaan seuraavanlaisiksi:

20. ***Sellainen julkinen avustus, joka saadaan korvauksena jo toteutuneista kuluista tai tappioista tai välittömänä rahallisena tukena yhteisölle ilman, että siihen liittyy tulevaisuudessa toteutuvia menoja, tuloutetaan sillä tilikaudella, jonka aikana oikeus sen saamiseen syntyy.***

21. Joissakin tapauksissa julkinen avustus voidaan myöntää pikemminkin välittömänä rahallisena tukena yhteisölle kuin kannustimena erikseen määrättyjen menojen toteuttamiseen. Tällaiset avustukset voivat rajoittua yksittäiseen yhteisöön, eivätkä ne mahdollisesti ole kokonaisen edunsaajaryhmän saatavissa. Tällaiset tilanteet voivat oikeuttaa avustuksen tulouttamisen sillä tilikaudella, jonka aikana yritys täyttää sen saamisen edellytykset, jolloin annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.

22. Yhteisö voi saada julkisen avustuksen korvauksena aikaisemmalla tilikaudella syntyneistä kuluista tai tappioista. Tällainen avustus tuloutetaan sillä tilikaudella, jonka aikana oikeus sen saamiseen syntyy, ja tällöin annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.

A6. IAS 22:n *Yritysten yhteenliittymät* kappale 100 poistetaan.

A7. IAS 23:n *Vieraan pääoman menot* kappale 30 muutetaan seuraavanlaiseksi:

30. ***Silloin kun tämän standardin käyttöönotto johtaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokseen, on suositeltavaa, että yhteisö oikaisee tilinpäätöstään IAS 8:n*** **Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet** ***mukaisesti. Vaihtoehtoisesti yhteisöt aktivoivat vain ne aktivoimisedellytykset täyttävät vieraan pääoman menot, jotka syntyvät tämän standardin voimaantulopäivän jälkeen.***

A8. IAS 34:ään *Osavuosikatsaukset* tehdään seuraavanlaiset muutokset:.

Kappale 17 muutetaan seuraavanlaiseksi:

17. Seuraavassa esitetään esimerkkejä siitä, minkä kaltaisten tietojen esittämistä kappale 16 edellyttää. Yksittäisiin standardeihin ja tulkintoihin sisältyy monia näiden erien esittämistä koskevia ohjeita:

(a) vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi ja tällaisen arvonalennuksen peruuttaminen;

(b) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, aineettomien hyödykkeiden tai muiden omaisuuserien arvon alentumisesta johtuvan

▼M5

tappion kirjaaminen ja tällaisen arvonalentumistappion peruuttaminen;

(c) toiminnan uudelleenjärjestelystä johtuvia menoja varten tehtyjen varausten peruuttaminen;

(d) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinnat ja vähennykset;

(e) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankkimista koskevat sitoumukset;

(f) oikeudenkäynnin seurauksena suoritettavat korvaukset;

(g) aikaisempia tilikausia koskevien virheiden korjaukset;

(h) [poistettu];

(i) lainan hoitamisen laiminlyönti tai lainasopimuksen ehtojen vastainen tilanne, jota ei ole korjattu viimeistään tilinpäätöspäivänä;

ja

(j) liiketoimet lähipiiriin kuuluvien kanssa.

Kappaleet 24, 25 ja 27 muutetaan seuraavanlaisiksi:

24. IAS 1:ssä *Tilinpäätöksen esittäminen* ja IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* määritellään erän olevan olennainen, jos sen esittämättä jättäminen tai virheellinen esittäminen saattaisi vaikuttaa tilinpäätöksen käyttäjien tekemiin taloudellisiin päätöksiin. IAS 1:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä erikseen olennaiset erät, joita ovat (esimerkiksi) lopetettavat toiminnot, ja IAS 8:n mukaan on esitettävä kirjanpidollisten arvioiden muutokset, virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset. Nämä kaksi standardia eivät sisällä olennaisuutta koskevia määrällisiä ohjeita.

25. Vaikka olennaisuutta arvioitaessa tarvitaan aina harkintaa, tässä standardissa perustetaan tietojen sisällyttämistä ja esittämistä koskevat päätökset osavuosijaksoa itseään koskeviin tietoihin, jotta osavuosijakson luvut olisivat ymmärrettäviä. Näin ollen esimerkiksi poikkeukselliset erät, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden tai kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet otetaan huomioon ja esitetään osavuosikatsauksessa sillä perusteella, ovatko ne olennaisia suhteessa osavuosijakson tietoihin, jotta vältettäisiin sellaiset harhaanjohtavat päätelmät, joita voi seurata tietojen esittämättä jättämisestä. Päällimmäisenä tavoitteena on varmistaa, että osavuosikatsaus sisältää kaiken sellaisen informaation, jolla on merkitystä yhteisön taloudellisen aseman ja osavuosijakson tuloksen ymmärtämiseksi.

27. IAS 8:n mukaan tilinpäätöksessä on ilmoitettava sellaisen arvion muutoksen luonne ja (mikäli käytännössä mahdollista) suuruus, jolla joko on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevaan tilikauteen tai jolla odotetaan olevan olennaista vaikutusta tuleviin tilikausiin. Tämän standardin kappaleessa 16(d) edellytetään vastaavanlaisen tiedon antamista osavuosikatsauksessa. Esimerkkejä ovat viimeisellä osavuosijaksolla tapahtuneet arvion muutokset, jotka liittyvät tilikauden aikaisemmalla osavuosijaksolla esitettyihin vaihto-omaisuuden arvonalennuksiin, uudelleenjärjestelyihin tai arvonalentumistappioihin. Edellisen kappaleen edellyttämät tiedot ovat yhdenmukaisia IAS 8:n sisältämän vaatimuksen kanssa, ja niiden soveltamisala on tarkoitettu suppeaksi koskemaan ainoastaan arvion muutosta. Yhteisöltä ei edellytetä muun osavuosijaksoa koskevan taloudellisen informaation sisällyttämistä vuositilinpäätökseen.

Kappaleet 43 ja 44 muutetaan seuraavanlaisiksi:

43. ***Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos, jota koskevia siirtymäsääntöjä ei määrätä uudessa standardissa tai tulkinnassa, on esitettävä:***

(a) oikaisemalla kuluvan tilikauden aikaisempien osavuosijaksojen tietoja ja vastaavien osavuosijaksojen tietoja niiltä aikaisemmilta tilikausilta, jotka oikaistaan vuositilinpäätöksessä IAS 8:n mukaisesti;

tai

(b) oikaisemalla kuluvan tilikauden aikaisempien osavuosijaksojen tietoja ja vastaavien aikaisempien tilikausien osavuosijaksojen tietoja niin, että uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta

▼M5

sovelletaan ei-takautuvasti aikaisimmasta mahdollisesta ajankohdasta alkaen silloin, kun ei ole käytännössä mahdollista määrittää kauden alkuun mennessä kertynyttä vaikutusta uuden tilinpäätöksen laatimisperiaatteen soveltamisesta kaikkiin aikaisempiin kausiin.

44. Yksi edellä mainitun periaatteen tavoitteista on varmistaa, että tietyntyppisiin liiketapahtumiin sovelletaan samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koko tilikauden ajan. IAS 8:n mukaisesti tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos esitetään takautuvasti siten, että aikaisempien tilikausien tiedot oikaistaan niin kauas taaksepäin kuin on käytännössä mahdollista. Jos aikaisempiin tilikausiin liittyvän kertyneen oikaisun määrää ei kuitenkaan ole käytännössä mahdollista määrittää, niin uutta laatimisperiaatetta noudatetaan IAS 8:n mukaan ei-takautuvasti aikaisimmasta mahdollisesta ajankohdasta alkaen. Kappaleessa 43 esitetty periaate vaikuttaa siten, että kuluvan tilikauden aikana tapahtuva tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos on toteutettava joko takautuvasti tai mikäli tämä ei ole käytännössä mahdollista, ei-takautuvasti viimeistään tilikauden alusta lähtien.

A9. IAS 35:n *Lopetettavat toiminnot* kappaleet 41, 42 ja 50 poistetaan.

A10. IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* johdannon kappale 13 poistetaan ja kappaleet 120 ja 121 poistetaan.

A11. IAS 37: *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* kappale 94 poistetaan.

A12. IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* kappale 120 poistetaan.

A13. SIC-12:n *Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt* voimaantuloa koskeva kappale muutetaan seuraavanlaiseksi:

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla; aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

A14. SIC-13:n *Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset* voimaantuloa koskeva kappale muutetaan seuraavanlaiseksi:

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla; aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

A15. SIC-21:n *Tuloverot — uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen* voimaantuloa koskeva kappale muutetaan seuraavanlaiseksi:

Voimaantulo: Tämä päätös tulee voimaan 15.7.2000. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

A16. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A17. SIC-25:n Tuloverot — *yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset* voimaantuloa koskeva kappale muutetaan seuraavanlaiseksi:

Voimaantulo: Tämä päätös tulee voimaan 15.7.2000. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

A18. SIC-27:n *Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus* voimaantuloa koskeva kappale muutetaan seuraavanlaiseksi:

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

A19. SIC-31:n *Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat* voimaantuloa koskeva kappale muutetaan seuraavanlaiseksi:

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

A20. IFRS 1:ssä *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* muutetaan IFRS-standardien määritelmä liitteessä A seuraavanlaiseksi:

Kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS-standardit)

kansainvälisiä tilinpäätösnormeja antavan elimen *International Accounting Standards Board* (IASB) hyväksymät standardit ja tulkinnat. Niihin kuuluvat:

(a) IFRS-standardit;

▼M5

(b) IAS-standardit;

ja

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

A21. IFRS 1:n *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* alussa oleva informaatioruutu muutetaan seuraavan sisältöiseksi:

Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* sisältää kappaleet 1 – 47 ja liitteet A - C: Kaikki kappaleet ovat yhtä lailla sitovia. **Lihavoituina** esitetyt kappaleet sisältävät keskeiset periaatteet. Liitteessä A määritellyt termit esitetään *kursivoituina* niiden esiintyessä standardissa ensimmäisen kerran. Muiden termien määritelmiä on IFRS-standardien termistössä. IFRS 1:tä luetaan yhdessä sen tavoitteen ja johtopäätösten perustelujen, *IFRS-standardien esipuheen* ja *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevien yleisten perusteiden* kanssa. IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* on pohjana tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnalle ja soveltamiselle silloin, kun nimenomaista ohjeistusta ei ole.

A22. Kaikkien toisten IAS-standardien informaatioruudut muutetaan seuraavaan muotoon:

Kansainvälinen tilinpäätösstandardi *International Accounting Standard* X *Nimi* (IAS X)sisältää kappaleet 1 - 000 [ja liitteet A - C](*). Kaikki kappaleet ovat yhtälailla sitovia, mutta niissä on säilytetty IASC:n käyttämä esittämistapa IASB:n hyväksyessä standardin. IAS X:ää luetaan yhdessä [sen tavoitteen ja johtopäätösten perustelujen](**), *IFRS-standardien esipuheen* ja *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevien yleisten perusteiden* kanssa. IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* on pohjana tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnalle ja soveltamiselle silloin, kun nimenomaista ohjeistusta ei ole.

(*) käytetään vain niistä liitteistä, jotka ovat osa standardia.

(**) käytetään vain, jos standardi sisältää tavoitteen tai siihen liittyy johtopäätösten perustelut.

A23. Joulukuussa 2003 sovellettavissa olevissa IFRS-standardeissa, mukaan lukien IAS-standardit ja tulkinnat, viittaukset IAS 8:n *Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset* olemassaolevaan versioon muutetaan viittauksiksi IAS 8:aan *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*.

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 10

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat

SISÄLLYS

	Kappaleet
Tavoite	1
Soveltamisala	2
Määritelmät	3-7
Kirjaaminen ja arvostaminen	8-13
Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan	8-9
Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista	10-11
Osingot	12-13
Toiminnan jatkuvuus	14-16
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	17-22
Päivä jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi	17-18
Tilinpäätöspäivän tilannetta koskevien tietojen päivittäminen	19-20
Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista	21-22

▼M5

Voimaantulo 23

IAS 10:n (uudistettu 1999) kumoaminen 24

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 10:n (uudistettu 1999) *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*, ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä:

   (a) milloin yhteisön tulee tehdä tilinpäätöslaskelmiinsa tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista johtuvat oikaisut;

   ja

   (b) mitä tietoja yhteisön tulee antaa päivästä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, sekä tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista.

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

SOVELTAMISALA

2. ***Tätä standardia sovelletaan tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien kirjanpitokäsittelyyn ja niistä esitettäviin tietoihin.***

MÄÄRITELMÄT

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

   Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat ovat sellaisia suotuisia tai epäsuotuisia tapahtumia, jotka toteutuvat tilinpäätöspäivän ja sen päivän välillä, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Näitä tapahtumia on kahdenlaisia:

   (a) tapahtumat, jotka antavat lisänäyttöä tilinpäätöspäivänä vallinneista olosuhteista (tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan);

   ja

   (b) tapahtumat, jotka ovat osoituksena tilikauden päättymisen jälkeen syntyneistä olosuhteista (tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista).

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

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

Esimerkki

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

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

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

▼M5

Esimerkki

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

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

7. Tilinpäätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin kuuluvat kaikki tapahtumat siihen päivään saakka, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, vaikka ne sattuisivat sen jälkeen, kun on annettu ennakkotieto tuloksesta tai muuta tilinpäätösinformaatiota.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan

8. ***Yhteisön tulee oikaista tilinpäätöslaskelmiin merkittyjä lukuja kuvastamaan sellaisia tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan.***

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

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

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

      (i) tilinpäätöspäivän jälkeen tapahtunut asiakkaan konkurssi yleensä vahvistaa, että myyntisaamisia koskeva luottotappio oli olemassa tilinpäätöspäivänä ja että yrityksen pitää oikaista myyntisaamisten kirjanpitoarvoa;

      ja

      (ii) vaihto-omaisuuden myynti tilikauden päättymisen jälkeen voi antaa näyttöä sen tilinpäätöspäivän nettorealisointiarvosta.

   (c) tilinpäätöspäivän jälkeen tapahtunut tilikauden aikana ostettujen omaisuuserien hankintamenon tai tilikauden aikana myydyistä omaisuuseristä saatavan myyntitulon määräytyminen.

   (d) tilinpäätöspäivän jälkeen tapahtunut voitto-osuuksien tai bonusten määräytyminen, jos yrityksellä oli tilinpäätöspäivänä ennen tuota päivää toteutuneiden tapahtumien seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite kyseisten maksujen suorittamiseen (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*).

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

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista

10. ***Yhteisön ei pidä oikaista tilinpäätöslaskelmiin merkittyjä lukuja kuvastamaan sellaisia tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista.***

▼M5

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

Osingot

12. ***Jos yhteisö tekee tilinpäätöspäivän jälkeen päätöksen osinkojen jakamisesta oman pääoman ehtoisten instrumenttien (määritelty IAS 32:ssa* Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa*) haltijoille, yhteisön ei pidä merkitä näitä osinkoja velaksi taseeseen tilinpäätöspäivänä.***

13. Jos osinkojen jakamisesta tehdään päätös (ts. osingot on asianmukaisesti hyväksytty eikä yhteisöllä ole enää harkintavaltaa niihin) tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, osinkoja ei merkitä tilinpäätöspäivänä velaksi taseeseen, koska ne eivät täytä IAS 37:n mukaisia olemassa olevan velvoitteen kriteerejä. Tällaiset osingot esitetään liitetiedoissa IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti.

TOIMINNAN JATKUVUUS

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

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

16. IAS 1 vaatii tiettyjen tietojen esittämistä, jos:

(a) tilinpäätös ei perustu olettamukseen toiminnan jatkuvuudesta;

tai

(b) johto on tietoinen olennaisista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvistä epävarmuustekijöistä, jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yrityksen kykyä jatkaa toimintaansa. Tapahtumat tai olosuhteet, joita koskevat tiedot on esitettävä tilinpäätöksessä, voivat syntyä tilikauden päättymisen jälkeen.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Päivä jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi

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

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

Tilinpäätöspäivän tilannetta koskevien tietojen päivittäminen

19. ***Jos yhteisö saa tilinpäätöspäivän jälkeen tilinpäätöspäivänä vallinnutta tilannetta koskevaa informaatiota, yhteisön tulee päivittää kyseiseen tilanteeseen liittyvää tilinpäätösinformaatiota uusien tietojen perusteella.***

20. Joskus yhteisö joutuu päivittämään tilinpäätökseen sisältyvää informaatiota, jotta se kuvastaisi tilinpäätöspäivän jälkeen saatua informaatiota, vaikka informaatio ei vaikuttaisikaan tilinpäätöslaskelmiin merkittyihin lukuihin. Esimerkki tilinpäätösinformaation päivittämistarpeen aiheuttavasta tilanteesta on, että tilinpäätöspäivän jälkeen saadaan näyttöä jo tilinpäätöspäivänä olemassa olleesta ehdollisesta velasta. Sen lisäksi, että yritys harkitsee, tulisiko sen kirjata IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaan varaus tai varauksen muutos, se päivittää

▼M5

ehdollista velkaa koskevan tilinpäätösinformaation saadun näytön perusteella.

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista

21. ***Jos sellaiset tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista, ovat olennaisia, niiden ilmoittamatta jättäminen saattaisi vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita tilinpäätöksen käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Yhteisön on näin ollen esitettävä liitetietona seuraavat tiedot kaikista olennaisista tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien ryhmistä, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei ole oikaistu:***

(a) tapahtuman luonne;

ja

(b) arvio sen taloudellisesta vaikutuksesta tai tieto siitä, että arviota ei ole mahdollista tehdä.

22. Seuraavat ovat esimerkkejä sellaisista tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista mutta jotka yleensä johtaisivat liitetiedon esittämiseen:

(a) tilikauden päättymisen jälkeen toteutunut merkittävä yritysten yhteenliittymä (IAS 22 *Yritysten yhteenliittymät* edellyttää tiettyjen tietojen esittämistä tällaisissa tapauksissa) tai luopuminen merkittävästä tytäryrityksestä;

(b) toiminnon lopettamista koskevasta suunnitelmasta tiedottaminen, lopetettavalle toiminnolle kuuluvien varojen luovuttaminen tai velkojen maksaminen tai sitovien sopimusten tekeminen tällaisten varojen luovuttamisesta tai velkojen maksamisesta (ks. IAS 35 *Lopetettavat toiminnot*);

(c) merkittävät omaisuuden hankinnat ja luovutukset tai julkisen vallan toteuttama merkittävän omaisuuden pakkolunastus;

(d) merkittävän tuotantolaitoksen tuhoutuminen tulipalossa tilinpäätöspäivän jälkeen;

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

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

(g) omaisuuserien hintojen tai valuuttakurssien epätavallisen suuret muutokset tilinpäätöspäivän jälkeen;

(h) tilinpäätöspäivän jälkeen säädetyt tai ilmoitetut verokantojen ja verolakien muutokset, joilla on merkittävä vaikutus tilikauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja ja laskennallisia veroja koskeviin saamisiin ja velkoihin (ks. IAS 12 *Tuloverot*);

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

sekä

(j) yksinomaan tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista johtuvan merkittävän oikeusprosessin aloittaminen.

VOIMAANTULO

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

▼M5

IAS 10:N (UUDISTETTU 1999) KUMOAMINEN

24. Tämä standardi korvaa IAS 10:n *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* (uudistettu vuonna 1999).

▼M5

LIITE

Muutokset muihin määräyksiin

Tässä liitteessä esitettäviä muutoksia on sovellettava 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmalla tilikaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla tilikaudella.

A1. IAS 22:n *Yritysten yhteenliittymät* kappale 97 muutetaan seuraavanlaiseksi:

97. Tiedot yritysten yhteenliittymistä, jotka ovat toteutuneet tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen kuin yhdenkään yhteen liittyneen yrityksen tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, esitetään, mikäli ne ovat olennaisia ja niiden esittämättä jättäminen saattaisi vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella (ks. IAS 10 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*).

A2. IAS 35:n *Lopetettavat toiminnot* kappale 32 muutetaan seuraavanlaiseksi:

32. Omaisuuseristä luopuminen, velkojen suorittaminen ja sitovat myyntisopimukset, joihin edellisessä kappaleessa viitataan, saattavat toteutua samanaikaisesti kuin ensimmäinen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävä tapahtuma, sillä tilikaudella, jonka aikana ensimmäinen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävä tapahtuma toteutuu, taikka myöhemmällä tilikaudella. IAS 10:n *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* mukaan jos jotkin lopetettavalle toiminnolle kuuluvat omaisuuserät on tosiasiallisesti myyty tai jos niitä koskee yksi tai useampi sitova myyntisopimus, joka on tehty tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen kuin hallitus on hyväksynyt tilinpäätöksen julkistettavaksi, tilinpäätös sisältää kappaleen 31 mukaiset liitetiedot, jos vaikutukset ovat olennaisia ja tietojen esittämättä jättäminen saattaisi vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

A3. IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* johdannon kappale 18 sekä kappale 75 muutetaan seuraavanlaiseksi ja kappale 96 poistetaan:

18. Standardissa määritellään ehdollinen velka seuraavasti:

(a) …

75. Toimivan johdon tai hallituksen ennen tilinpäätöspäivää tekemä päätös uudelleenjärjestelystä ei synnytä yhteisölle tilinpäätöspäivänä tosiasiallista velvoitetta, ellei yhteisö ole ennen tilinpäätöspäivää:

(a) aloittanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanoa;

tai

(b) tiedottanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman keskeisistä kohdista niille, joihin se vaikuttaa, ja tehnyt sitä riittävän yksityiskohtaisesti antaakseen heille riittävän perusteen odottaa, että yhteisö toteuttaa uudelleenjärjestelyn.

Jos yhteisö aloittaa uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanon tai ilmoittaa sen keskeisistä kohdista niille, joita se koskee, vasta tilinpäätöspäivän jälkeen, IAS 10 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* edellyttää tietojen antamista tilinpäätöksessä, jos uudelleenjärjestely on olennainen ja tietojen esittämättä jättäminen saattaisi vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

96. [poistettu]

A4. IFRS-standardeissa, IAS-standardit ja tulkinnat mukaan lukien, jotka ovat voimassa joulukuussa 2003, muutetaan viittaukset IAS 10:n *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* voimassaolevaan versioon viittauksiksi IAS 10: een *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 11

(UUDISTETTU 1993)

Pitkäaikaishankkeet

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 11:n ”Pitkäaikaishankkeiden kirjanpidollinen käsittely”, jonka IASC:n hallitus Board on hyväksynyt vuonna 1978. Tätä uudistettua IAS-standardia sovelletaan 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

▼B

IAS 10 ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” (uudistettu 1999) aiheutti toukokuussa 1999 muutoksen kappaleeseen 45. Muuttunut teksti tulee voimaan IAS 10 (uudistettu 1999) voimaantullessa, ts. koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-2
Määritelmät	3-6
Pitkäaikaishankkeiden yhdistäminen ja jakaminen	7-10
Hankkeen tulot	11-15
Hankkeen menot	16-21
Hankkeen tuottojen ja kulujen kirjaaminen	22-35
Odotettavissa olevien tappioiden kirjaaminen	36-37
Arvioiden muutokset	38
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	39-45
Voimaantulo	46

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

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

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan pitkäaikaishankkeiden käsittelyyn toimittajaosapuolen tilinpäätöksessä.**

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

MÄÄRITELMÄT

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

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

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

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

▼B

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

5. Tässä standardissa pitkäaikaishankkeisiin luetaan myös:

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

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

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

PITKÄAIKAISHANKKEIDEN YHDISTÄMINEN JA JAKAMINEN

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

8. **Kun hankkeeseen kuuluu useita hyödykkeitä, kunkin hyödykkeen valmistamista käsitellään erillisenä hankkeena silloin, kun:**

   (a) **jokaisesta hyödykkeestä on tehty erillinen tarjous;**

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

   (c) **kustakin hyödykkeestä aiheutuvat menot ja siitä saatavat tulot ovat erikseen yksilöitävissä.**

9. **Useampia joko yhden tai useamman asiakkaan kanssa sovittuja pitkäaikaishankkeita käsitellään yhtenä hankkeena silloin, kun:**

   (a) **hankkeista on neuvoteltu yhtenä kokonaisuutena;**

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

   (c) **hankkeet toteutetaan samanaikaisesti tai välittömästi peräkkäin.**

10. **Hankkeeseen voi kuulua lisähyödykkeen valmistamista koskeva ostajan optio tai sitä voidaan laajentaa kattamaan tällaisen lisähyödykkeen valmistaminen. Lisähyödykkeen valmistamista käsitellään erillisenä hankkeena silloin, kun:**

   (a) **hyödyke poikkeaa suunnittelultaan, teknologialtaan tai toiminnaltaan merkittävästi alkuperäiseen hankkeeseen kuuluvista hyödykkeistä; tai**

   (b) **hyödykkeen hinnasta neuvoteltaessa ei oteta huomioon alkuperäisen sopimuksen mukaista hintaa.**

HANKKEEN TULOT

11. **Hankkeen tuloihin sisältyvät:**

   (a) **alkuperäinen sopimuksen mukainen tulon määrä; ja**

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

      (i) **siinä määrin kuin ne todennäköisesti toteutuvat tulona; ja**

      (ii) **ne ovat luotettavasti määritettävissä.**

12. Hankkeen tulot määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella. Monenlaiset vastaisista tapahtumista riippuvat epävarmuus-

▼B

tekijät vaikuttavat hankkeen tulojen määrittämiseen. Arvioita joudutaan usein tarkistamaan tapahtumien toteutuessa ja epävarmuustekijöiden poistuessa. Hankkeen tulojen määrä voi siten lisääntyä tai vähentyä tilikaudesta toiseen. Esimerkiksi:

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

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

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

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

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

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

(b) tulot ovat määritettävissä luotettavasti.

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

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

(b) asiakkaan todennäköisesti hyväksymä lisäveloitus on määritettävissä luotettavasti.

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

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

(b) saatavat kannustimet ovat määritettävissä luotettavasti.

HANKKEEN MENOT

16. **Hankkeen menoihin sisältyvät:**

(a) **tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyvät menot;**

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

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

17. Tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyviä menoja ovat:

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

(b) valmistuksessa käytettyjen materiaalien hankintameno;

(c) hankkeessa käytettyjen koneiden ja laitteiden poistot;

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

(e) koneiden ja laitteiden vuokrausmenot;

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

▼B

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

(h) kolmansien osapuolien vaatimukset.

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

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

(a) vakuutukset;

(b) menot suunnittelusta ja teknisestä avusta, joka ei liity välittömästi yksittäiseen hankkeeseen; ja

(c) valmistuksen yleismenot.

Tällaiset menot kohdistetaan hankkeille käyttäen systemaattisia ja järkeviä menetelmiä, joita sovelletaan johdonmukaisesti kaikkiin saman tyyppisiin menoihin. Kohdistaminen perustuu hanketuotannon normaaliin laajuuteen. Valmistuksen yleismenoja ovat esimerkiksi valmistustoiminnassa työskentelevän henkilöstön palkkojen laskemisesta johtuvat menot. Hanketuotannosta yleisesti johtuviin ja yksittäisille hankkeille kohdistettavissa oleviin menoihin voidaan lukea myös vieraan pääoman menot, mikäli toimittaja noudattaa IAS 23:n ”Vieraan pääoman menot” sallimaa vaihtoehtoista menettelytapaa.

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

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

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

(b) myynnin menot;

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

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

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

HANKKEEN TUOTTOJEN JA KULUJEN KIRJAAMINEN

22. **Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, kyseisen hankkeen tulot ja menot kirjataan tuotoiksi ja kuluiksi hankkeen tilinpäätöspäivän valmistusasteen perusteella. Hankkeesta odotettavissa oleva tappio kirjataan kuluksi välittömästi kappaleen 36 mukaisesti.**

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

(a) **hankkeen kokonaistulo on määritettävissä luotettavasti;**

(b) **on todennäköistä, että hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi;**

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

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

▼B

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

(a) **on todennäköistä, että hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja**

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

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

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

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

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

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

(a) toimeenpantavissa olevat osapuolten oikeudet koskien valmistettavaa hyödykettä;

(b) saatava vastike; sekä

(c) maksutapa ja maksuehdot.

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

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

(a) tarkasteluhetkeen mennessä toteutuneiden menojen osuus hankkeen arvioiduista kokonaismenoista;

(b) suoritettua työtä koskevat selvitykset; tai

(c) hanketyön tietyn fyysisen osuuden valmistuminen.

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

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

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

(b) alihankkijoille ennakkoon suoritetut maksut alihankintasopimuksen mukaisesta työsuorituksesta.

▼B

32. **Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti:**

(a) **tuottoja kirjataan vain siihen määrään asti, kuin hankkeen toteutuneita menoja vastaava määrä on todennäköisesti saatavissa; ja**

(b) **hankkeen menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.**

Hankkeesta odotettavissa oleva tappio kirjataan kuluksi välittömästi kappaleen 36 mukaisesti.

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

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

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

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

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

(d) joissa asiakas ei pysty täyttämään velvoitteitaan; tai

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

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

ODOTETTAVISSA OLEVIEN TAPPIOIDEN KIRJAAMINEN

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

37. Tällaisen tappion suuruus määritetään riippumatta:

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

(b) hankkeen valmistusasteesta; tai

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

ARVIOIDEN MUUTOKSET

38. Valmistumisasteeseen perustuvaa menetelmää sovelletaan kullakin tilikaudella kumulatiivisesti senhetkisiin arvioihin hankkeen tuloista ja menoista. Siksi hankkeen tuloja tai menoja tai sen lopputulosta koskevien arvioiden muutosten vaikutus käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesti. Muuttuneita arvioita käytetään tuloslaskelmaan merkittäviä tuottoja ja kuluja määritettäessä sillä tilikaudella, jolla muutos tehdään, sekä sen jälkeisillä tilikausilla.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:**

(a) **hankkeen tuloista tilikaudella tuotoiksi kirjattu määrä;**

(b) **menetelmät, joita on käytetty määritettäessä tilikaudella kirjattuja hankkeen tuottoja; ja**

▼B

(c) **keskeneräisten hankkeiden valmistusastetta määritettäessä käytetyt menetelmät.**

40. **Yrityksen tulee esittää tilikauden päättyessä keskeneräisenä olevista hankkeista:**

(a) **kertyneet toteutuneet menot ja kirjatut voitot (kirjatuilla tappioilla vähennettynä) tilikauden loppuun mennessä;**

(b) **saadut ennakot; sekä**

(c) **pidätetty määrä.**

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

42. **Yrityksen tulee esittää:**

(a) **hankkeita koskevat bruttosaamiset asiakkailta varoina taseessa; ja**

(b) **hankkeita koskevat bruttovelat asiakkaille velkoina taseessa.**

43. Hankkeita koskevat bruttosaamiset asiakkailta ovat seuraavien summien nettomäärä:

(a) toteutuneet menot ja kirjatut voitot; joista vähennetään

(b) kirjatut tappiot ja työn edistymiseen perustuva laskutus

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

44. Hankkeita koskevat bruttovelat asiakkaille ovat seuraavien erien nettomäärä:

(a) toteutuneet menot ja kirjatut voitot; joista vähennetään

(b) kirjatut tappiot ja työn edistymiseen perustuva laskutus

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

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

VOIMAANTULO

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

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 12

(UUDISTETTU 2000)

Tuloverot

IASC:n hallitus Board hyväksyi lokakuussa 1996 uudistetun standardin IAS 12 (uudistettu 1996) ”Tuloverot”, joka korvasi IAS 12:n (muotoiltu uudelleen 1994) ”Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely”. Uudistettu standardi tuli voimaan koskien 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

IAS 10 (uudistettu 1999) ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” aiheutti toukokuussa 1999 muutoksen kappaleeseen 88. Muuttunut teksti tuli voimaan samalla, kun IAS 10 (uudistettu 1999) tuli voimaan – ts. koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

Kappaleita 20, 62A, 64 ja liitteen A kappaleita A10, A11 ja B5 muutettiin huhtikuussa 2000 uudistamalla viittaukset ja terminologia IAS 40:n ”Sijoituskiinteistöt” julkistamisen seurauksena.

IASC:n hallitus hyväksyi lokakuussa 2000 IAS-standardiin 12 muutokset, joilla lisättiin kappaleet 52A, 52B, 65A, 81 (i), 82A, 87A, 87B, 87C ja 91 sekä poistettiin kappaleet 3 ja 50. Nämä rajoitetut muutokset täsmentävät osinkojen

▼B

vaikutusta tuloveroihin. Uudistettu teksti tuli voimaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä koskien.

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 12:

— SIC-21: ”Tuloverot – uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen”; ja

— SIC-25: ”Tuloverot – yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset”.

JOHDANTO

Tämä standardi (”IAS 12 (uudistettu)”) korvaa IAS-standardin 12 ”Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely” (”alkuperäinen IAS 12”). IAS-standardia 12 (uudistettu) sovelletaan 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Merkittävimmät muutokset alkuperäiseen IAS 12:een verrattuna ovat seuraavat:

1. Alkuperäinen IAS 12 edellytti, että yritys käsittelee laskennallisia veroja kirjanpidossaan käyttäen joko lykkäysmenetelmää tai velkamenetelmää, josta joskus käytetään myös nimeä tuloslaskelmalähtöinen velkamenetelmä. IAS 12 (uudistettu) kieltää lykkäysmenetelmän käytön ja vaatii käyttämään toista velkamenetelmää, josta toisinaan käytetään myös nimeä taselähtöinen velkamenetelmä.

   Tuloslaskelmalähtöinen velkamenetelmä keskittyy jaksotuseroihin, kun taas taselähtöinen velkamenetelmä keskittyy väliaikaisiin eroihin. Jaksotuserot ovat verotettavan tulon ja kirjapidon tuloksen välisiä eroja, jotka syntyvät yhdellä tilikaudella ja purkautuvat yhdellä tai useammalla myöhemmällä tilikaudella. Väliaikaiset erot ovat omaisuuserän tai velan verotuksellisen arvon ja sen taseeseen merkityn kirjanpitoarvon välisiä eroja. Omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo on kyseisen omaisuuserän tai velan verotuksessa huomioon otettava määrä.

   Kaikki jaksotuserot ovat väliaikaisia eroja. Väliaikaisia eroja syntyy myös seuraavissa tilanteissa, joissa ei synny jaksotuseroja, joskin alkuperäinen IAS 12 käsitteli niitä samalla tavalla kuin jaksotuseroja synnyttäviä tapahtumia:

   (a) tytär-, osakkuus- tai yhteisyritykset eivät ole jakaneet kaikkia voittovarojaan emoyritykselle tai sijoittajalle;

   (b) omaisuuserät arvostetaan uudelleen, eikä vastaavaa oikaisua tehdä verotuksessa; ja

   (c) hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan hankituille, yksilöitävissä oleville varoille ja veloille niiden käyvän arvon perusteella mutta verotuksessa ei tehdä vastaavaa oikaisua.

   Lisäksi on joitakin väliaikaisia eroja, jotka eivät ole jaksotuseroja, esimerkiksi väliaikaiset erot, jotka syntyvät, kun:

   (a) ulkomaisen yksikön, jonka toiminta liittyy kiinteästi tilinpäätöksen laativan yrityksen toimintaan, ei-monetaariset varat ja velat muunnetaan hankintahetken valuuttakursseja käyttäen;

   (b) ei-monetaariset varat ja velat oikaistaan IAS 29:n ”Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa” mukaisesti; tai

   (c) omaisuuserän tai velan alkuperäinen kirjanpitoarvo poikkeaa sen alkuperäisestä verotuksellisesta arvosta.

2. Alkuperäinen IAS 12 salli sen, että yritys ei kirjaa laskennallisia verosaamisia ja -velkoja, jos on kohtuullista näyttöä siitä, että jaksotuserot eivät purkaudu pitkähkön ajanjakson kuluessa. IAS 12 (uudistettu) vaatii yritystä kirjaamaan laskennallisen verovelan tai (tiettyjen ehtojen toteutuessa) verosaamisen kaikista väliaikaisista eroista muutamin jäljempänä esitetyin poikkeuksin.

3. Alkuperäinen IAS 12 edellytti, että

   (a) jaksotuseroista johtuvat laskennalliset verosaamiset kirjattiin, kun niiden realisoitumista voitiin kohtuudella odottaa; ja

   (b) verotuksellisista tappioista johtuvat laskennalliset verosaamiset merkittiin varoiksi taseeseen vain, jos järkevästi tarkastellen ei ollut epäilystä siitä, että vastainen veronalainen tulo riittää tappiosta saatavan hyödyn realisoimiseen. Alkuperäinen IAS 12 salli (mutta ei vaatinut) yrityksen lykätä verotuksellisista tappioista johtuvan hyödyn kirjaamisen siihen tilikauteen, jona hyöty realisoitui.

▼B

IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että laskennalliset verosaamiset kirjataan, kun on yrityksellä on todennäköisesti käytettävissään verotettavaa tuloa, jota vastaan laskennallinen verosaaminen pystytään hyödyntämään. Jos yritykselle on aikaisemmin syntynyt verotuksellisia tappioita, se kirjaa laskennallisen verosaamisen vain siihen määrään asti, kuin sillä on riittävästi veronalaisia väliaikaisia eroja tai kuin on muuta vakuuttavaa näyttöä siitä, että yrityksellä tulee olemaan riittävästi verotettavaa tuloa käytettävissään.

4. Kappaleessa 2 esitetyistä yleisistä vaatimuksista poiketen IAS 12 (uudistettu) kieltää laskennallisten verovelkojen ja -saamisten kirjaamisen tietyistä omaisuus- ja velkaeristä, joiden alkuperäiset kirjanpitoarvot eroavat alunperäisestä verotuksellisesta arvosta. Koska tällaisissa tapauksissa ei synny jaksotuseroja, ne eivät alkuperäisen IAS 12:n mukaan johtaneet laskennallisten verosaamisten tai -velkojen syntymiseen.

5. Alkuperäinen IAS 12 edellytti, että tytär- ja osakkuusyritysten jakamattomista voittovaroista maksettavaksi tulevat verot otetaan huomioon, ellei ole järkevää perustetta olettaa, että kyseisiä voittoja ei jaeta tai että voitonjaosta ei synny verovelkaa. IAS 12 (uudistettu) kuitenkin kieltää tällaisten laskennallisten verovelkojen (samoin kuin näihin liittyvästä kertyneestä muuntoerosta johtuvien verovelkojen) kirjaamisen siltä osin kuin:

   (a) emoyritys, sijoittaja tai yhteisyrityksen osapuoli pystyy määräämään väliaikaisten erojen purkautumisajankohdan; ja

   (b) on todennäköistä, että väliaikainen ero ei purkaudu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa.

   Mikäli laskennallisia verovelkoja ei tästä kiellosta johtuen kirjata lainkaan, IAS 12 (uudistettu) vaatii yritystä ilmoittamaan tilinpäätöksessään kyseisten väliaikaisten erojen kokonaismäärän.

6. Alkuperäinen IAS 12 ei nimenomaisesti viitannut yritysten yhteenliittymän yhteydessä tehtäviin käypää arvoa koskeviin oikaisuihin. Tällaiset oikaisut aiheuttavat väliaikaisia eroja, ja uudistettu IAS 12 edellyttää, että yritys kirjaa näin syntyvän laskennallisen verovelan tai (todennäköisyyttä koskevan ehdon toteutuessa) verosaamisen sekä ottaa huomioon tämän vaikutuksen liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon. IAS 12 (uudistettu) kieltää kuitenkin liikearvosta itsestään johtuvan laskennallisen veron kirjaamisen (mikäli liikearvon poistot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia) samoin kuin se kieltää taseen vastattaviin tuloennakoksi merkitystä negatiivisesta liikearvosta syntyvän laskennallisen verosaamisen kirjaamisen.

7. Alkuperäinen IAS 12 salli yrityksen kirjata omaisuuserien uudelleenarvostuksiin liittyvän laskennallisen verovelan, mutta ei vaatinut tätä. IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että yritys kirjaa omaisuuserien uudelleenarvostuksiin liittyvät laskennalliset verovelat.

8. Tiettyjen omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä tai velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittamisesta johtuvat verovaikutukset saattavat riippua siitä, millä tavalla tämä kertyminen tai suorittaminen toteutuu, esimerkiksi:

   (a) tietyissä maissa luovutusvoittoja ei veroteta samalla verokannalla kuin muita veronalaisia tuloja; ja

   (b) joissakin maissa omaisuuserän myyntitilanteessa saa verotuksessa vähentää suuremman määrän kuin mitä verotuksessa saa vähentää poistoina.

   Alkuperäiseen IAS-standardiin 12 ei sisältynyt mitään ohjeistusta laskennallisten verovelkojen ja -saamisten määrittämisestä tällaisissa tapauksissa. IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään perustuen niihin veroseuraamuksiin, jotka aiheutuvat tavasta, jolla yritys odottaa kerryttävänsä omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.

9. Alkuperäisessä IAS-standardissa 12 ei nimenomaisesti todettu, saadaanko laskennalliset verovelat ja -saamiset diskontata. IAS 12 (uudistettu) kieltää laskennallisten verovelkojen ja -saamisten diskonttaamisen. IAS 22:n ”Yritysten yhteenliittymät” kappaleeseen 39 (i) on tehty lisäys, joka kieltää yritysten yhteenliittymän yhteydessä saatujen laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamisen. Aikaisemmin IAS 22:n kappaleessa 39 (i) ei kielletty eikä vaadittu yritysten yhteenliittymästä johtuvien laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista.

10. Alkuperäisessä IAS-standardissa 12 ei täsmennetty, tuleeko yrityksen luokitella taseeseen merkittävät laskennalliset verot lyhyt- vai pitkäaikaisiksi varoiksi ja veloiksi. IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että yrityksen, joka esittää lyhyt- ja pitkäaikaiset erät erikseen, ei pidä luokitella lasken-

▼B

nallisia verosaamisia lyhytaikaisiksi varoiksi eikä laskennallisia verovelkoja lyhytaikaisiksi veloiksi.

11. Alkuperäisen IAS 12:n mukaan laskennallisten verojen debet- ja kreditsaldot saadaan vähentää toisistaan. IAS 12 (uudistettu) antaa netottamiselle rajoittavammat ehdot, jotka perustuvat suurelta osin rahoitusvaroja ja -velkoja koskeviin ehtoihin IAS-standardissa 32 ”Rahoitusinstrumentit: Esitettävät tiedot ja esittämistapa”.

12. Alkuperäinen IAS 12 edellytti, että yrityksen oli esitettävä tilinpäätöksessään selostus tuloslaskelmaan merkityn verokulun ja kirjanpidon tuloksen välisestä suhteesta, ellei se selity tilinpäätöksen laativan yrityksen sijaintimaassa vallitsevien verokantojen perusteella. IAS 12 (uudistettu) edellyttää selvityksen esittämistä toisella tai molemmilla seuraavista tavoista:

(i) verokulun (tai -tuoton) ja sovellettavalla verokannalla (tai sovellettavilla verokannoilla) kerrotun kirjanpidon tuloksen välinen numeerinen täsmäytyslaskelma; tai

(ii) keskimääräisen efektiivisen veroasteen ja sovellettavan verokannan välinen numeerinen täsmäytys.

IAS 12 (uudistettu) edellyttää myös selvitystä sovellettavan verokannan (tai sovellettavien verokantojen) muutoksista edelliseen tilikauteen verrattuna.

13. IAS 12 (uudistettu) sisältää esimerkiksi seuraavat uudet vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista:

(a) kaiken tyyppisistä väliaikaisista eroista, käyttämättömistä verotuksellisista tappiosta sekä käyttämättömistä verotukseen liittyvistä hyvityksistä:

(i) taseeseen merkityt laskennalliset verosaamiset ja -velat; ja

(ii) tuloslaskelmaan merkitty laskennallinen verotuotto tai verokulu, jos tämä ei käy ilmi taseeseen merkittyjen määrien muutoksista;

(b) lopetettujen toimintojen osalta verokulut, jotka liittyvät:

(i) toiminnon lopettamisesta syntyneeseen voittoon tai tappioon; ja

(ii) lopetettujen toimintojen tavanomaisesta toiminnasta syntyneeseen voittoon tai tappioon; ja

(c) laskennallisen verosaamisen määrä sekä tämän kirjaamista tukevan näytön luonne, kun:

(i) laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen riippuu vastaisesta verotettavasta tulosta, joka ylittää olemassa olevien veronalaisten väliaikaisten erojen purkautumisesta syntyvät voitot; ja

(ii) yritys on joko tarkasteltavana olevalla tai edellisellä tilikaudella tuottanut tappiota maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-4
Määritelmät	5-11
Verotuksellinen arvo	7-11
Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvien verovelkojen ja -saamisten kirjaaminen	12-14
Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten kirjaaminen	15-45
Veronalaiset väliaikaiset erot	15-23
Yritysten yhteenliittymät	19
Käypään arvoon taseeseen merkityt varat	20
Liikearvo	21
Omaisuuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon	22-23

▼B

Verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot	24-33
Negatiivinen liikearvo	32
Omaisuuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon	33
Käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset	34-36
Taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verosaamisten uudelleenarviointi	37
Sijoitukset tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin sekä yhteisyritysosuudet	38-45
Arvostaminen	46-56
Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron ja laskennallisen veron kirjaaminen	57-68
Tuloslaskelma	58-60
Suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjatut erät A	61-65A
Yritysten yhteenliittymästä johtuva laskennallinen vero	66-68
Esittäminen	69-78
Verosaamiset ja -velat	69-76
Netottaminen	71-76
Verokulut	77-78
Tavanomaisen toiminnan tulokseen liittyvä verokulu (tai -tuotto)	77
Kurssierot ulkomaan rahan määräisistä laskennallisten veroveloista tai -saamisista	78
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	79-88
Voimaantulo	89-91

Lihavoidulla ja samalla kursivoidulla tekstillä esitetyt standardit on tarkoitettu luettaviksi yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä tuloverojen kirjanpidollisesta käsittelystä. Tuloverojen kirjanpidollisessa käsittelyssä on keskeistä, miten kirjataan tilikaudella ja vastaisilla tilikausilla syntyvät verovaikutukset, jotka johtuvat:

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

(b) yrityksen tilinpäätökseen merkityistä tilikauden liiketoimista ja muista tapahtumista.

Varoja tai velkoja taseeseen merkittäessä lähtökohtana on, että tilinpäätöksen laativa yritys odottaa kerryttävänsä varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän (tai suorittavansa velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän). Jos kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen tai suorittaminen todennäköisesti aiheuttaa sen, että tulevaisuudessa maksettavaksi tulevat verot ovat suuremmat (tai pienemmät) kuin jos tällaisella kertymisellä tai suorittamisella ei olisi verovaikutusta, tämä standardi vaatii yritystä kirjaamaan laskennallisen verovelan (tai laskennallinen verosaamisen) tietyin rajoitetuin poikkeuksin.

Standardi edellyttää, että yritys käsittelee liiketoimien ja muiden tapahtumien verovaikutukset kirjanpidossaan samalla tavalla kuin niiden perustana olevat liiketoimet ja muut tapahtumat käsitellään. Näin ollen tuloslaskelmaan merkittyihin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin liittyvät verovaikutukset kirjataan niin ikään tuloslaskelmaan. Suoraan omaan pääomaan merkittyihin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin liittyvät verovaikutukset kirjataan vastaavasti suoraan omaan pääomaan. Samalla tavoin yritysten yhteenliittymästä johtuvien laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjaaminen vaikuttaa kyseisestä yhteenliittymästä syntyvään liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon.

Tässä standardissa käsitellään myös käyttämättömistä verotuksellisista tappioista tai verotukseen liittyvistä hyvityksistä johtuvia laskennallisia verosaamisia,

▼B

tuloverojen esittämistä tuloslaskelmassa sekä tuloveroja koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan tuloverojen kirjanpidolliseen käsittelyyn.**

2. Tässä standardissa tuloveroilla tarkoitetaan kaikkia kotimaisia ja ulkomaisia veroja, jotka perustuvat verotettavaan tuloon. Tuloveroihin kuuluvat myös ne verot, esimerkiksi lähdeverot, jotka tytär-, osakkuus- tai yhteisyritys maksaa jakaessaan voittoja tilinpäätöksen laativalle yritykselle.

3. [Poistettu]

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

MÄÄRITELMÄT

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

Kirjanpidon tulos on tilikauden voitto tai tappio ennen verojen vähentämistä.

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

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

Tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero on tilikauden verotettavan tulon perusteella maksettava tai hyvitettävä vero.

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

Laskennalliset verosaamiset ovat yrityksen hyväksi tulevaisuudessa luettavia veroja, jotka perustuvat:

(a) **verotuksessa vähennyskelpoisiin väliaikaisiin eroihin;**

(b) **tulevaisuudessa käytettäviin verotuksellisiin tappioihin; ja**

(c) **tulevaisuudessa käytettäviin verotukseen liittyviin hyvityksiin.**

Väliaikaiset erot ovat varojen tai velkojen taseeseen merkityn kirjanpitoarvon ja niiden verotuksellisen arvon välisiä eroja. Väliaikaiset erot voivat olla joko:

(a) **veronalaisia väliaikaisia eroja, jotka johtavat verotettavan erän syntymiseen verotettavaa tuloa määritettäessä tulevilla tilikausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan; tai**

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

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

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

Verotuksellinen arvo

7. Omaisuuserän verotuksellinen arvo on määrä, joka on verotuksessa vähennettävissä siitä veronalaisesta taloudellisesta hyödystä, joka koituu yrityksen hyväksi omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän

▼B

kertyessä. Jos tämä taloudellinen hyöty ei ole veronalaista, omaisuuserän verotuksellinen arvo on yhtä suuri kuin sen kirjanpitoarvo.

Esimerkkejä

1. Koneen hankintameno on 100. Verotuksessa on tilikaudella ja aikaisemmilla tilikausilla tehty poistoja 30, ja jäljellä oleva hankintameno vähennetään tulevina vuosina joko poistoina tai luovutuksen yhteydessä kokonaisuudessaan. Koneen käytöstä syntyvä tulo on veronalaista. Koneen myynnistä saatava luovutusvoitto on veronalaista ja luovutustappio on verotuksessa vähennyskelpoista. Koneen verotuksellinen arvo on 70.

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

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

4. Emoyrityksellä on tytäryritykseltä osinkosaaminen, jonka kirjanpitoarvo on 100. Osinkotulo on verovapaata. Omaisuuserän koko kirjanpitoarvo on tosiasiallisesti vähennettävissä vastaavasta taloudellisesta hyödystä. Tästä johtuen osinkosaamisen verotuksellinen arvo on 100 ([1]).

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

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

Esimerkkejä

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

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

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

4. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien maksamattomien sakkojen ja muiden rangaistusluonteisten maksujen kirjanpitoarvo on 100. Sakot ja rangaistusluonteiset maksut eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa. Sakkojen ja muiden rangaistusluonteisten maksujen verotuksellinen arvo on 100 ([2]).

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

9. Joillakin erillä saattaa olla verotuksellinen arvo, mutta niitä ei merkitä varoiksi tai veloiksi taseeseen. Esimerkiksi tutkimusmenot on kirjattu kuluksi kirjanpidon tulosta määritettäessä sillä tilikaudella, jolla ne ovat syntyneet, mutta ne saattavat olla verotuksessa vähennyskelpoisia vasta myöhemmillä tilikausilla. Tutkimusmenojen verotuksellisen arvon – siis tulevilla tilikausilla kyseiseen velkaan liittyen verotuksessa vähennettäväksi hyväksyttävän määrän – ja nollan suuruisen kirjanpitoarvon erotus on vähennyskelpoinen väliaikainen ero, josta syntyy laskennallinen verosaaminen.

10. Silloin kun omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo ei ole ilmeinen, voi tämän standardin perustana olevan pääperiaatteen huomioon ottamisesta olla apua: yrityksen tulee tiettyjä rajoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta kirjata laskennallinen verovelka (tai -saaminen) aina,

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

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

▼B

kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen tai velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittaminen johtaa siihen, että tulevaisuudessa maksettavaksi tulevat verot ovat suuremmat (tai pienemmät) kuin tilanteessa, jossa edellä tarkoitetulla kertymisellä tai suorittamisella ei olisi verovaikutusta. Kappaleen 52 jälkeen esitettävä esimerkki C kuvaa tilanteita, joissa tämä perusperiaate voi olla hyödyllistä ottaa huomioon, esimerkiksi tapaus, jossa omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo riippuu tavasta, jolla tämän kertymisen tai suorittamisen odotetaan tapahtuvan.

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

TILIKAUDEN VEROTETTAVAAN TULOON PERUSTUVIEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN KIRJAAMINEN

12. **Tilikauden ja aikaisempien tilikausien verotettavaan tuloon perustuvien verojen maksamaton osuus merkitään velaksi taseeseen. Mikäli tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta maksettujen verojen määrä ylittää kyseisiltä tilikausilta maksettavaksi tulevan määrän, yli menevä osuus merkitään varoiksi taseeseen.**

13. **Hyöty, joka liittyy sellaiseen verotukselliseen tappioon, joka voidaan käyttää taaksepäin vähentämään aiemman tilikauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja, merkitään varoiksi taseeseen.**

14. Kun verotuksellinen tappio käytetään vähentämään aikaisemman tilikauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja, yritys kirjaa tämän hyödyn varoiksi taseeseen sillä tilikaudella, jolla verotuksellinen tappio syntyy, koska hyödyn koituminen yritykselle on todennäköistä ja tämä hyöty on määritettävissä luotettavasti.

LASKENNALLISTEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN KIRJAAMINEN

Veronalaiset väliaikaiset erot

15. **Laskennallinen verovelka kirjataan kaikista veronalaisista väliaikaisista eroista, paitsi jos laskennallinen verovelka syntyy:**

    (a) **liikearvosta, jonka poistot eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa; tai**

    (b) **kun omaisuuserä tai velka alun perin merkitään kirjanpitoon ja kyseinen liiketoimi:**

        (i) **ei ole yritysten yhteenliittymä; ja**

        (ii) **se ei vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) liiketoimen toteutumisajankohtana.**

    Jos veronalaiset väliaikaiset erot liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin taikka yhteisyritysosuuksiin, laskennallinen verovelka kuitenkin kirjataan kappaleen 39 mukaisesti.

16. Kun omaisuuserä merkitään taseeseen, lähtökohtana on, että sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään siten, että kyseinen omaisuuserä tuottaa tulevaisuudessa yritykselle taloudellista hyötyä. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää sen verotuksellisen arvon, veronalaisen taloudellisen hyödyn määrä on suurempi kuin verotuksessa vähennyskelpoinen määrä. Tämä ero on veronalainen väliaikainen ero, ja velvollisuus maksaa siitä johtuva tulovero tulevilla tilikausilla aiheuttaa laskennallisen verovelan syntymisen. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy yritykselle, veronalainen väliaikainen ero purkautuu ja yritykselle syntyy verotettavaa tuloa. Tästä johtuen yrityksestä todennäköisesti poistuu taloudellista hyötyä verojen maksuna. Siksi tämä standardi edellyttää kaikkien laskennallisten verovelkojen kirjaamista kappaleissa 15 ja 39 mainittuja poikkeustapauksia lukuun ottamatta.

    Esimerkki

    Hyödykkeen hankintameno on 150 ja kirjanpitoarvo 100. Verotuksessa tehdyt kertyneet poistot ovat 90 ja verokanta 25 %.

    Hyödykkeen verotuksellinen arvo on 60 (hankintameno 150 vähennettynä kertyneillä poistoilla 90). Jotta yritys saisi hyödykkeen kirjanpitoarvoa

▼B

vastaavan määrän 100, sen on kerrytettävä veronalaista tuloa 100, mutta se voi vähentää verotuksessa poistona vain 60. Tämän seurauksena yritys maksaa tuloveroja 10 (25 % 40:stä), kun sille kertyy omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä. Kirjanpitoarvon 100 ja verotuksellisen arvon 60 välinen erotus 40 on veronalainen väliaikainen ero. Yritys kirjaa tästä johtuen 10:n suuruisen laskennallisen verovelan (25 % 40:stä), joka edustaa tuloveroja, jotka yritys maksaa omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä.

17. Eräät veronalaiset väliaikaiset erot syntyvät, kun tuotto- tai kuluerä otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa yhdellä tilikaudella mutta huomioidaan verotettavaa tuloa määrättäessä toisella kaudella. Tällaisia väliaikaisia eroja nimitetään tavallisesti jaksotuseroiksi. Seuraavissa esimerkeissä mainitut väliaikaiset erot ovat edellä tarkoitetun kaltaisia veronalaisia väliaikaisia eroja, joista näin ollen syntyy laskennallisia verovelkoja:

(a) korkotulo otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa ajan kulumisen perusteella, mutta joissakin maissa se luetaan verotettavaan tuloon vasta maksun tapahtuessa. Tällaiseen tuloon liittyvän saamisen verotuksellinen arvo on nolla, koska korkotulo ei vaikuta verotettavaan tuloon ennen kuin maksu on saatu;

(b) verotettavaa tuloa määritettäessä käytetyt poistot saattavat poiketa kirjanpidon tulosta määritettäessä käytetyistä poistoista. Tällöin väliaikainen ero on hyödykkeen kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välinen erotus, jälkimmäisen ollessa hyödykkeen alkuperäinen hankintameno vähennettynä kyseisen ja aikaisempien tilikausien verotettavaa tuloa määritettäessä hyväksytyillä poistoilla. Veronalainen väliaikainen ero syntyy, ja se johtaa laskennallisen verovelan muodostumiseen, kun verotuksessa on tehty kiihdytetyt poistot (jos verotuksessa tehdyt poistot ovat pienemmät kuin kirjanpidon poistot, syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, josta aiheutuu laskennallinen verosaaminen); ja

(c) kehittämismenot saatetaan aktivoida ja kirjata kuluiksi tulevilla tilikausilla, mutta ne voidaan vähentää verotettavaa tuloa määritettäessä tilikaudella, jolla ne ovat syntyneet. Tällaisten kehittämismenojen verotuksellinen arvo on nolla, koska ne on jo aikaisemmin vähennetty verotettavasta tulosta. Kehittämismenojen kirjanpitoarvon ja niiden nollan suuruisen verotuksellisen arvon erotus on väliaikainen ero.

18. Väliaikaisia eroja syntyy myös kun:

(a) hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan hankittuihin, yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin niiden käyvän arvon perusteella mutta vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa (ks. kappale 19);

(b) varat arvostetaan uudelleen, mutta vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa (ks. kappale 20);

(c) konsernitilinpäätöstä laadittaessa syntyy liikearvo tai negatiivinen liikearvo (ks. kappaleet 21 ja 32);

(d) omaisuuserän tai velan alkuperäinen verotuksellinen arvo poikkeaa sen kirjanpitoarvosta merkittäessä erä perin kirjanpitoon, esimerkiksi yrityksen hyötyessä tiettyihin omaisuuseriin kohdistuvasta verovapaasta julkisesta avustuksesta (ks. kappaleet 22 ja 33); tai

(e) tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten tai yhteisyritysosuuksien kirjanpitoarvo muuttuu niiden verotuksellisesta arvosta poikkeavaksi (ks. kappaleet 38-45).

Yritysten yhteenliittymät

19. Hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan hankittuihin, yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin kaupan toteutumisajankohdan käypien arvojen perusteella. Väliaikaisia eroja syntyy silloin, kun yritysten yhteenliittyminen ei vaikuta hankittujen, yksilöitävissä olevien omaisuus- ja velkaerien verotukselliseen arvoon tai mikäli vaikutus on erilainen kuin kirjanpidossa. Jos esimerkiksi omaisuuserä merkitään taseeseen käypään arvoon mutta verotuksellinen arvo säilyy saman suuruisena kuin hankintameno on ollut edellisellä omistajalla, syntyy väliaikainen ero, josta aiheutuu laskennallinen verovelka. Syntyvä laskennallinen verovelka vaikuttaa liikearvoon (ks. kappale 66).

▼B

Käypään arvoon taseeseen merkityt varat

20. IAS-standardit sallivat joidenkin omaisuuserien merkitsemisen taseeseen käypään arvoon tai niiden uudelleenarvostuksen (ks. esim. IAS 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet”, IAS 38 ”Aineettomat hyödykkeet” ja IAS 39 ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” ja IAS 40 ”Sijoituskiinteistöt”). Joissakin maissa omaisuuserän uudelleenarvostus tai kirjanpitoarvon muunlainen muuttaminen käypiä arvoja vastaavaksi vaikuttaa kyseisen tilikauden verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon). Tästä seuraa, että verotuksellinen arvo muuttuu, eikä väliaikaista eroa näin ollen synny. Toisissa maissa omaisuuserän uudelleenarvostaminen tai kirjanpitoarvon muuttaminen ei vaikuta kyseisen tilikauden verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon), eikä omaisuuserän verotuksellista arvoa näin ollen muuteta. Omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä yritykselle koituu kuitenkin tulevaisuudessa veronalaista taloudellista hyötyä, ja vastaava verotuksessa vähennyskelpoinen määrä tulee poikkeamaan tuon taloudellisen hyödyn määrästä. Uudelleenarvostetun omaisuuserän kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välinen ero on väliaikainen ero, joka aiheuttaa laskennallisen verovelan tai -saamisen syntymisen. Näin on siinäkin tapauksessa, että:

(a) yritys ei aio luopua kyseisestä omaisuuserästä. Tällöin omaisuuserän uudelleen määritettyä kirjanpitoarvoa vastaava määrä tullaan kerryttämään omaisuutta käyttämällä, ja syntyy veronalaista tuloa, joka ylittää tulevilla tilikausilla verotuksessa vähennyskelpoisten poistojen määrän; tai

(b) luovutusvoitoista johtuva vero siirtyy myöhemmin maksettavaksi, jos luovutustulo käytetään vastaavanlaisten omaisuuserien hankintaan. Tällöin veronmaksuvelvollisuus syntyy vasta, kun nämä vastaavanlaiset omaisuuserät myydään tai niitä käytetään.

Liikearvo

21. Liikearvo on määrä, jolla hankintameno ylittää hankkijaosapuolen omistusosuuden hankittujen, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvästä arvosta. Monessa maassa liikearvon poiston vähentäminen kuluna verotettavaa tuloa määritettäessä ei ole sallittua. 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 on jäännöserä ja laskennallisen verovelan kirjaaminen kasvattaisi liikearvon kirjanpitoarvoa.

Omaisuuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon

22. Väliaikainen ero voi syntyä merkittäessä omaisuuserä tai velka alun perin kirjanpitoon, esimerkiksi jos omaisuuserän hankintameno on osaksi tai kokonaan vähennyskelvoton verotuksessa. Tällaisen väliaikaisen eron kirjanpidollinen käsittely riippuu sen liiketoimen luonteesta, joka alun perin johti omaisuuserän kirjaamiseen:

(a) jos kyseessä on yritysten yhteenliittymä, yritys kirjaa laskennallisen verovelan tai -saamisen ja tämä vaikuttaa liikearvon tai negatiivisen liikearvon määrään (ks. kappale 19);

(b) jos liiketoimi vaikuttaa joko kirjanpidon tulokseen tai verotettavaan tuloon, yritys kirjaa laskennallisen verovelan tai -saamisen ja merkitsee tästä johtuvan laskennallisen verokulun tai -tuoton tuloslaskelmaan (ks. kappale 59);

(c) jos liiketoimi ei ole yritysten yhteenliittymä eikä se vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon, yritys voisi kappaleiden 15 ja 24 mukaisen vapautuksen puuttuessa kirjata liiketoimesta johtuvan laskennallisen verovelan tai -saamisen ja oikaista omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoa samalla määrällä. Tällaiset oikaisut tekisivät tilinpäätöstiedot vähemmän läpinäkyviksi. Siksi tämä standardi ei salli yrityksen kirjata tällaisesta liiketoimesta johtuvaa laskennallista verovelkaa tai -saamista silloin, kun erä merkitään alun perin kirjanpitoon eikä myöskään myöhemmin (ks. esimerkki jäljempänä). Yritys ei myöskään kirjaa taseeseen merkitsemättömän laskennallisen verovelan tai -saamisen muutoksia, kun omaisuuserästä tehdään poistoja.

23. IAS 32:n ”Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa” mukaisesti yhdistelmäinstrumentin (esimerkiksi vaihtovelkakirjalainan) liikkeeseenlaskija luokittelee instrumentin vieraan pääoman luonteisen osuuden velaksi ja oman pääoman luonteisen

▼B

osuuden omaksi pääomaksi. Joissakin maissa vieraan pääoman luonteisen osuuden alkuperäinen verotuksellinen arvo on yhtä suuri kuin oman pääoman luonteisen osuuden ja vieraan pääoman luonteisen osuuden alkuperäisten kirjanpitoarvojen yhteismäärä. Tästä johtuva veronalainen väliaikainen ero syntyy, kun oman pääoman luonteinen osuus kirjataan alun perin erillään vieraan pääoman luonteisesta osuudesta. Kappaleessa 15 (b) esitetty poikkeus ei tämän vuoksi ole sovellettavissa. Näin ollen yritys kirjaa tästä syntyvän laskennallisen verovelan. Kohdan 61 mukaisesti laskennallinen verovelka kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen. Laskennallisen verovelan myöhemmät muutokset merkitään kappaleen 58 mukaisesti tuloslaskelmaan laskennalliseksi verokuluksi (tai -tuotoksi).

Kappaletta 22 (c) havainnollistava esimerkki

Yritys aikoo käyttää omaisuuserää, jonka hankintameno on 1 000, koko sen viiden vuoden pituisen taloudellisen vaikutusajan, minkä jälkeen yritys luovuttaa sen jäännösarvoa vastaavaan hintaan nolla. Verokanta on 40 %. Omaisuuserän poistot eivät ei ole vähennyskelpoisia verotuksessa. Omaisuudesta saatava luovutusvoitto ei olisi veronalaista eikä tappio miltään osin vähennyskelpoista.

Omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kerryttäessään yritys ansaitsee veronalaista tuloa 1 000 ja maksaa veroa 400. Yritys ei kirjaa tästä johtuvaa laskennallista verovelkaa 400, koska se on syntynyt omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.

Seuraavana vuonna omaisuuserän kirjanpitoarvo on 800. Kun yritys ansaitsee veronalaista tuloa 800, se maksaa veroa 320. Yritys ei kirjaa laskennallista verovelkaa 320, koska se on syntynyt omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.

Verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot

24. **Laskennallinen verosaaminen kirjataan kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista siihen määrään asti, kuin todennäköisesti on käytettävissä verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyskelpoinen väliaikainen ero voidaan hyödyntää, lukuun ottamatta tilanteita, jossa laskennallinen verosaaminen syntyy:**

(a) **negatiivisesta liikearvosta, joka on merkitty taseen vastattaviin tuloennakoksi IAS 22:n ”Yritysten yhteenliittymät” mukaisesti; tai**

(b) **kun omaisuuserä tai velka alun perin merkitään kirjanpitoon, ja kyseinen liiketoimi:**

(i) **ei ole yritysten yhteenliittymä; ja**

(ii) **se ei vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) liiketoimen toteutumisajankohtana.**

Jos verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin taikka yhteisyritysosuuksiin, laskennallinen verosaaminen kuitenkin kirjataan kappaleen 44 mukaisesti.

25. Kun velka merkitään taseeseen, lähtökohtana on, että sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan tulevilla tilikausilla siten, että yrityksestä poistuu taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja. Kun yrityksestä poistuu voimavaroja, niiden määrä saattaa olla kokonaan tai osaksi vähennyskelpoinen verotettavaa tuloa määritettäessä myöhemmällä tilikaudella kuin milloin velka on kirjattu. Tällöin velan kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä on väliaikainen ero. Tästä syntyy laskennallinen verosaaminen perustuen tuloveroihin, jotka luetaan yrityksen hyväksi tulevilla tilikausilla, kun kyseinen osa velasta on vähennyskelpoinen verotettavaa tuloa määritettäessä. Samoin, jos omaisuuserän kirjanpitoarvo on sen verotuksellista arvoa suurempi, ero johtaa tulevilla tilikausilla yrityksen hyväksi luettavia tuloveroja koskevan laskennallisen verosaamisen syntymiseen.

Esimerkki

Yritys kirjaa siirtyviä tuotetakuumenoja koskevan velan 100. Verotuksessa tuotetakuumenot eivät ole vähennettävissä ennen kuin yritys maksaa korvauksia. Verokanta on 25 %.

Velan verotuksellinen arvo on nolla (kirjanpitoarvo 100 vähennettynä määrällä, joka voidaan tulevina vuosina vähentää verotuksessa kyseiseen velkaan liittyen). Velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittaessaan yritys vähentää tulevaisuudessa verotettavaa tuloaan 100:lla, ja näin ollen sen tulevaisuudessa maksamat verot vähenevät 25:llä (25 % 100:sta).

▼B

Kirjanpitoarvon 100 ja nollan suuruisen verotuksellisen arvon välinen ero 100 on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Yritys kirjaa tästä johtuen laskennallisen verosaamisen 25 (25 % 100:sta) edellyttäen, että yritys todennäköisesti ansaitsee tulevina vuosina riittävästi verotettavaa tuloa pystyäkseen hyötymään maksettavien verojen vähentymisestä.

26. Seuraavassa on esimerkkejä verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtavat laskennallisten verosaamisten syntymiseen:

(a) eläkemenot voidaan vähentää kirjanpidon tulosta määritettäessä henkilöiden työssäoloaikana, mutta verotettavaa tuloa määritettäessä ne ovat vähennyskelpoisia joko silloin, kun yritys suorittaa maksuja eläkerahastoon tai kun yritys itse maksaa eläkkeitä. Velan kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä on väliaikainen ero; velan verotuksellinen arvo on yleensä nolla. Tällaisesta vähennyskelpoisesta väliaikaisesta erosta johtuen syntyy laskennallinen verosaaminen, sillä yritys saa taloudellista hyötyä verotettavan tulon vähentymisenä, kun rahastomaksuja tai eläke-etuuksia suoritetaan;

(b) tutkimusmenot kirjataan kuluksi kirjanpidon tulosta määritettäessä sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet, mutta ovat mahdollisesti vähennyskelpoisia verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määritettäessä vasta myöhemmällä tilikaudella. Tutkimusmenojen nollan suuruisen kirjanpitoarvon ja niiden verotusarvon – siis tulevilla tilikausilla verotuksessa vähennettävissä olevan määrän – välinen ero on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, joka johtaa laskennallisen verosaamisen syntymiseen;

(c) hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan taseeseen merkittäville omaisuus- ja velkaerille kaupan toteutumisajankohdan käypien arvojen perusteella. Kun velka kirjataan hankinnan yhteydessä mutta sen perustana olevat 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 (ks. kappale 66); ja

(d) tietyt omaisuuserät saatetaan merkitä taseeseen käypään arvoon tai arvostaa uudelleen ilman että vastaavaa oikaisua tehdään verotuksessa (ks. kappale 20). Verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero syntyy omaisuuserän verotuksellinen arvon ylittäessä sen kirjanpitoarvon.

27. Verotuksessa vähennyskelpoisten väliaikaisten erojen purkautuminen johtaa tulevilla tilikausilla vähennyksiin verotettavaa tuloa määritettäessä. Yritys saa kuitenkin taloudellista hyötyä maksettavaksi tulevan veron vähenemisenä vain, jos se ansaitsee riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyksiä voidaan käyttää. Tämän vuoksi yritys merkitsee laskennalliset verosaamiset taseeseen vain silloin, kun on todennäköistä, että käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot voidaan hyödyntää.

28. On todennäköistä, että käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero voidaan hyödyntää, mikäli on olemassa riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joiden odotetaan purkautuvan:

(a) samalla tilikaudella kuin verotuksessa vähennyskelpoisen väliaikaisen eron odotetaan purkautuvan; tai

(b) tilikausilla, joiden verotettavaa tuloa vastaan laskennalliseen verosaamiseen liittyvä verotuksellinen tappio voidaan käyttää joko taaksepäin tai eteenpäin.

Tällaisissa tilanteissa laskennallinen verosaaminen kirjataan sillä tilikaudella, jolla verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot syntyvät.

29. Kun samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja ei ole riittävästi, laskennallista verosaamista kirjataan siihen määrään asti kuin:

(a) yritykselle todennäköisesti syntyy riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyvää verotettavaa tuloa sillä tilikaudella, jolla verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero purkautuu (tai niillä tilikausilla, joiden verotettavaa tuloa vastaan laskennalliseen verosaamiseen liittyvä verotuksellinen tappio voidaan käyttää taaksepäin tai eteenpäin). Tulevien tilikausien verotettavan tulon riittävyyttä arvioidessaan yritys ei ota huomioon niitä verotukseen

▼B

vaikuttavia eriä, jotka johtuvat tulevilla tilikausilla syntyviksi ennakoiduista, verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, koska näistä verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvan laskennallisen verosaamisen itsensäkin hyödyntäminen edellyttää vastaisen verotettavan tulon kertymistä; tai

(b) yrityksellä on käytössään verosuunnittelukeinoja, jotka tuottavat verotettavaa tuloa asianmukaisilla tilikausilla.

30. Verosuunnittelukeinot ovat toimenpiteitä, joihin yritys ryhtyy synnyttääkseen tai kasvattaakseen veronalaista tuloa tietyllä tilikaudella ennen kuin tappiot taikka verotukseen liittyvät hyvitykset vanhentuvat. Joissakin maissa verotettavaa tuloa voidaan synnyttää tai kasvattaa esimerkiksi:

(a) valitsemalla korkotuotot verotettaviksi joko korkomaksun saamisen tai saamisoikeuden syntymisen perusteella;

(b) siirtämällä eräiden verotettavasta tulosta tehtävien vähennysten vaatimista myöhemmäksi;

(c) myymällä ja mahdollisesti vuokraamalla takaisin omaisuuseriä, joiden arvo on noussut mutta joiden verotuksellista arvoa ei ole oikaistu tätä arvonnousua vastaavasti; ja

(d) myymällä verovapaata tuloa tuottavan omaisuuserän (kuten esimerkiksi valtion liikkeeseen laskemat joukkovelkakirjalainat joissakin maissa) toisen, veronalaista tuloa tuottavan sijoituksen hankkimiseksi.

Jos verosuunnittelukeinot mahdollistavat verotettavan tulon aikaistamisen, verotuksellisen tappion taikka verotukseen liittyvän hyvityksen hyödyntäminen tulevaisuudessa riippuu kuitenkin edelleen siitä, syntyykö tulevaisuudessa verotettavaa tuloa muista lähteistä kuin tulevaisuudessa syntyvistä väliaikaisista eroista.

31. Kun yritys on tehnyt lähimenneisyydessä tappioita, se ottaa huomioon kappaleissa 35 ja 36 esitetyt ohjeet.

Negatiivinen liikearvo

32. Tämä standardi ei salli laskennallisen verosaamisen kirjaamista sellaisesta verotuksessa vähennyskelpoisesta väliaikaisesta erosta, joka liittyy IAS 22:n ”Yritysten yhteenliittymät” mukaisesti taseen vastattaviin tuloennakoksi merkittyyn negatiiviseen liikearvoon, koska negatiivinen liikearvo on jäännöserä ja laskennallinen verosaamisen kirjaaminen kasvattaisi negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvoa.

Omaisuuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon

33. Omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä syntyy laskennallinen verosaaminen esimerkiksi silloin, kun omaisuuserään liittyvä verovapaa julkinen avustus vähennetään omaisuuserän kirjanpitoarvoa määritettäessä mutta sitä ei vähennetä omaisuuserän poistopohjasta verotuksessa (toisin sanoen sen verotuksellisesta arvosta); omaisuuserän kirjanpitoarvo on pienempi kuin sen verotuksellinen arvo, mistä syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Julkiset avustukset voidaan käsitellä kirjanpidossa myös merkitsemällä ne taseen vastattaviin tuloennakoksi, jolloin tämän tuloennakon ja sen nollan suuruisen verotuksellisen arvon välillä on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Yrityksen valitsemasta esittämistavasta riippumatta tästä johtuvaa laskennallista verosaamista ei kirjata kappaleessa 22 esitetystä syystä.

Käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset

34. **Laskennallinen verosaaminen kirjataan käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä käyttämättömistä verotukseen liittyvistä hyvityksistä siihen määrään asti, kuin tulevaisuudessa todennäköisesti syntyy verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää.**

35. Laskennallinen verosaaminen, joka johtuu käyttämättömien verotuksellisten tappioiden ja käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten siirtämisestä myöhemmin käytettäväksi, kirjataan samoilla edellytyksillä kuin vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verosaamiset. Käyttämättömät verotukselliset tappiot ovat kuitenkin vahva osoitus siitä, että tulevaisuudessa ei ehkä ole käytettävissä verotettavaa tuloa. Näin ollen, mikäli yritys on lähimenneisyydessä tehnyt tappiota, se kirjaa käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä verotukseen

▼B

liittyvistä hyvityksistä laskennallisen verosaamisen vain siihen määrään asti, kuin sillä on riittävästi veronalaisia väliaikaisia eroja tai kuin sillä on muuta vakuuttavaa näyttöä siitä, että syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan se pystyy hyödyntämään käyttämättömät verotukselliset tappionsa tai verotukseen liittyvät hyvitykset. Tällaisissa tilanteissa kappale 82 edellyttää laskennallisen verosaamisen määrän sekä sen kirjaamista tukevan näytön luonteen esittämistä tilinpäätöksessä.

36. Yritys ottaa seuraavat kriteerit huomioon arvioidessaan, miten todennäköisesti sillä on käytettävissään verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää:

(a) onko yrityksellä riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joista aiheutuu sellaisia verotukseen vaikuttavia eriä, joita vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää ennen niiden vanhentumista;

(b) onko todennäköistä, että yritykselle syntyy riittävästi verotettavaa tuloa ennen käyttämättömien verotuksellisten tappioiden tai käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten vanhentumista;

(c) johtuvatko käyttämättömät verotukselliset tappiot yksilöitävissä olevista syistä, joiden uusiutuminen on epätodennäköistä; ja

(d) onko yrityksellä käytettävissään verosuunnittelukeinoja (ks. kappale 30), joiden avulla saadaan syntymään verotettavaa tuloa sellaiselle tilikaudelle, jolla käyttämättömiä verotuksellisia tappioita taikka käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä voidaan hyödyntää.

Laskennallista verosaamista ei kirjata siltä osin, kuin yritykselle ei todennäköisesti synny verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömiä verotuksellisia tappioita taikka käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä voidaan hyödyntää.

Taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verosaamisten uudelleenarviointi

37. Yritys arvioi taseeseen merkitsemättömät laskennalliset verosaamiset uudelleen jokaisena tilinpäätöspäivänä. Se kirjaa aikaisemmin taseeseen merkitsemättömän laskennallisen verosaamisen siihen määrään asti, kuin laskennallisen verosaamisen hyödyntämisen mahdollistavasta vastaisesta verotettavasta tulosta on tullut todennäköinen. Esimerkiksi toimintaedellytysten parantuessa saattaa tulla entistä todennäköisemmäksi, että yritys pystyy tulevaisuudessa kerryttämään riittävästi verotettavaa tuloa, jotta laskennallinen verosaaminen täyttää kappaleissa 24 ja 34 esitetyt kirjaamisedellytykset. Toinen esimerkki on, että yritys arvioi laskennalliset verosaamiset uudelleen yritysten yhteenliittymän toteutumispäivänä tai sen jälkeen (ks. kappaleet 67 ja 68).

Sijoitukset tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin sekä yhteisyritysosuudet

38. Väliaikaisia eroja syntyy, kun tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten taikka yhteisyritysosuuksien kirjanpitoarvo (toisin sanoen emoyrityksen osuus tytäryrityksen, sivuliikkeen, osakkuusyrityksen tai sijoituskohteen nettovarallisuudesta liikearvon kirjanpitoarvo mukaan lukien) eroaa kyseessä olevan sijoituksen tai osuuden verotuksellisesta arvosta. Tällaisia eroja voi syntyä monissa erilaisissa tilanteissa, esimerkiksi:

(a) kun tytäryrityksissä, sivuliikkeissä, osakkuusyrityksissä ja yhteisyrityksissä on jakamattomia voittovaroja;

(b) valuuttakurssien vaihtelusta, kun emo- ja tytäryritys ovat eri maissa; ja

(c) kun osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen kirjanpitoarvoa on alennettu siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaavaksi.

Sijoitukseen liittyvä väliaikainen ero voi olla konsernitilinpäätöksessä erisuuruinen kuin kyseiseen sijoitukseen liittyvä väliaikainen ero emoyrityksen erillistilinpäätöksessä, jos emoyritys merkitsee sijoituksen erillistilinpäätökseensä hankintamenoon tai uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään.

▼B

39. **Yrityksen tulee kirjata laskennallinen verovelka kaikista väliaikaisista eroista, jotka liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin sekä yhteisyritysosuuksiin lukuun ottamatta niitä eroja, joiden osalta molemmat seuraavista ehdoista täyttyvät:**

(a) **emoyritys, sijoittajayritys tai yhteisyrityksen osapuoli pystyy määräämään väliaikaisen eron purkautumisajankohdan; ja**

(b) **väliaikainen ero ei todennäköisesti purkaudu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa.**

40. Koska emoyrityksellä on määräysvalta tytäryrityksen osingonjakopolitiikasta, se pystyy määräämään, milloin kyseiseen sijoitukseen liittyvät väliaikaiset erot (joita ovat sekä jakamattomista voittovaroista että muuntoeroista johtuvat väliaikaiset erot) purkautuvat. Usein olisi myös käytännössä mahdotonta määrittää tuloveroja, jotka tulisivat maksettaviksi väliaikaisen eron purkautuessa. Emoyritys ei tämän vuoksi kirjaa laskennallista verovelkaa, mikäli se on päättänyt, ettei kyseisiä voittoja jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa. Sama pätee myös sivuliikkeisiin tehtyihin sijoituksiin.

41. Jos ulkomainen yksikkö liittyy kiinteästi yrityksen liiketoimintaan, yritys käsittelee sen ei-monetaarisia varoja ja velkoja kirjanpidossaan oman valuuttansa määräisinä (ks. IAS 21 ”Valuuttakurssien muutosten vaikutukset”). Jos ulkomaisen yksikön verotettava tulo tai verotuksellinen tappio (ja näin ollen myös sen ei-monetaaristen varojen ja velkojen verotuksellinen arvo) määritetään ulkomaan valuutassa, valuuttakurssin muutokset aiheuttavat väliaikaisia eroja. Koska nämä väliaikaiset erot liittyvät pikemminkin ulkomaisen yksikön omiin varoihin ja velkoihin kuin sijoitukseen, jonka tilinpäätöksen laativa yritys on tehnyt kyseessä olevaan ulkomaiseen yksikköön, yritys kirjaa tästä johtuvan laskennallisen verovelan tai (kohdan 24 mukaisten edellytysten täyttyessä) laskennallisen verosaamisen. Syntyvää laskennallista verovelkaa tai -saamista vastaava määrä merkitään kuluksi tai tuotoksi tuloslaskelmaan (ks. kappale 58).

42. Osakkuusyrityksen osakkaalla ei ole osakkuusyrityksessä määräysvaltaa, eikä se siten yleensä pysty päättämään yrityksen osingonjakopolitiikasta. Näin ollen sijoittaja kirjaa osakkuusyritykseen tehtyyn sijoitukseen liittyvistä veronalaisista väliaikaisista eroista johtuvan laskennallisen verovelan, mikäli ei ole olemassa sopimusta, jonka mukaan osakkuusyrityksen voittoja ei jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa. Joskus sijoittajayritys ei mahdollisesti pysty määrittämään veroa, joka tulisi maksettavaksi sen saadessa osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintamenoa vastaavan määrän, mutta veron vähimmäismäärä on kuitenkin määritettävissä. Tällöin laskennallinen verovelka kirjataan tämän määrän mukaisena.

43. Yhteisyrityksen osapuolten välisessä sopimuksessa mainitaan yleensä voitonjako ja määrätään, edellyttääkö tällaisten päätösten tekeminen kaikkien osapuolten yksimielisyyttä vai tiettyä enemmistöä. Kun yhteisyrityksen osapuolella on voitonjakoa koskeva määräysvalta ja kun on todennäköistä, että voittoja ei jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa, laskennallista verovelkaa ei kirjata.

44. **Yrityksen tulee kirjata laskennallinen verosaaminen kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista sekä yhteisyritysosuuksista, siihen ja vain siihen määrään asti, kuin on todennäköistä, että:**

(a) **väliaikainen ero purkautuu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa; ja**

(b) **käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan väliaikainen ero on hyödynnettävissä.**

45. Yritys ottaa huomioon kappaleissa 28-31 esitetyt ohjeet ratkaistessaan, kirjaako se laskennallisen verosaamisen verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista sekä yhteisyritysosuuksista.

▼B

ARVOSTAMINEN

46. **Tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien verotettavaan tuloon perustuvat verovelat (tai -saamiset) kirjataan määrään, joka odotetaan suoritettavan veronsaajalle (tai saatavan siltä hyvityksenä), ja ne määritetään käyttäen niitä verokantoja (ja soveltaen niitä verolakeja), joista on säädetty tai joiden hyväksytystä sisällöstä on ilmoitettu tilinpäätöspäivään mennessä.**

47. **Laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään käyttäen niitä verokantoja, joiden odotetaan olevan voimassa sillä tilikaudella, jolla omaisuuserä realisoidaan tai muutoin hyödynnetään tai velka suoritetaan, perustuen niihin verokantoihin (ja soveltaen niitä verolakeja), joista on säädetty tai joiden hyväksytystä sisällöstä on ilmoitettu tilinpäätöspäivään mennessä.**

48. Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja -saamiset sekä laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään tavallisesti niiden verokantojen (ja verolakien) perusteella, joista on säädetty. Joissakin maissa verokantoja (ja verolakeja) koskevilla valtiovallan ilmoituksilla on tosiasiallisesti voimaanpaneva vaikutus, jolloin varsinainen säädös voidaan antaa useita kuukausia ilmoituksen jälkeen. Tällöin verovelat ja -saamiset määritetään näiden valtiovallan ilmoittamien verokantojen (ja verolakien) mukaisesti.

49. Jos verokanta riippuu verotettavan tulon suuruudesta, laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään käyttäen sellaisia keskimääräisiä verokantoja, joita odotetaan sovellettavan verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) tilikausilla, joilla väliaikaisten erojen odotetaan purkautuvan.

50. [Poistettu]

51. **Laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään siten, että ne kuvastavat verovaikutuksia, jotka seuraisivat siitä tavasta, jolla yritys tilinpäätöspäivänä odottaa kerryttävänsä varojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa velkojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.**

52. Joissakin maissa se, millä tavalla yritys kerryttää omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän (tai suorittaa velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän), saattaa vaikuttaa toiseen tai molempiin seuraavista:

(a) verokanta, jota sovelletaan yrityksen kerryttäessä omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittaessa velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän; ja

(b) omaisuuserän (tai velan) verotuksellinen arvo.

Tällöin yritys käyttää laskennallisen verovelan ja -saamisen määrittämiseen ennakoidun kerryttämis- tai suorittamistavan kanssa yhdenmukaista verokantaa ja verotuksellista arvoa.

Esimerkki A

Omaisuuserän kirjanpitoarvo on 100 ja verotuksellinen arvo 60. Omaisuuserän myyntiin sovellettaisiin 20 %:n verokantaa ja muuhun tuloon 30 %:n verokantaa.

Jos yritys odottaa myyvänsä kyseisen omaisuuserän ilman että se enää käyttää sitä, yritys kirjaa laskennallisen verovelan 8 (20 % väliaikaisesta erosta 40), ja jos se odottaa pitävänsä omaisuuserän ja kerryttävänsä sen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän omaisuuserää käyttämällä, laskennallinen verovelka on 12 (30 % väliaikaisesta erosta 40).

Esimerkki B

Hyödyke, jonka hankintameno on 100 ja kirjanpitoarvo 80, arvostetaan uudelleen määrään 150. Vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa. Hyödykkeen kertyneet poistot verotuksessa ovat 30, ja verokanta on 30 %. Mikäli hyödyke myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehdyt kertyneet poistot (30) sisällytetään verotettavaan tuloon mutta hankintamenon ylittävä myyntitulo ei ole veronalainen.

▼B

Hyödykkeen verotuksellinen arvo on 70, ja veronalainen väliaikainen ero on 80. Jos yritys odottaa kerryttävänsä hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän hyödykettä käyttämällä, yrityksen on saatava veronalaista tuloa 150 mutta hyödykkeestä voidaan tehdä verotuksessa vähennyskelpoisia poistoja vain 70. Tällä perusteella syntyy laskennallinen verovelka 24 (30 % 80:sta). Mikäli hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaava määrä odotetaan saatavan myymällä hyödyke välittömästi hintaan 150, laskennallinen verovelka lasketaan seuraavasti:

	Veronalainen väliaikainen ero	Verokanta	Laskennallinen verovelka
Kertyneet poisto verotuksessa	30	30 %	9
Hankintamenon ylittävä myyntitulo	50	nolla	—
Yhteensä	80		9

Huom! (Kappaleen 61 mukaan uudelleenarvostuksesta johtuva laskennallisen veron lisäys kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen.)

Esimerkki C

Lähtötiedot ovat samat kuin esimerkissä B sillä erotuksella, että jos hyödyke myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehdyt kertyneet poistot luetaan verotettavaan tuloon (verokanta 30 %) ja myyntitulo inflaatiotarkistetulla hankintamenolla 110 vähennettynä verotetaan 40 %:n verokannalla.

Mikäli yritys ennakoi kerryttävänsä hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän hyödykettä käyttämällä, yrityksen on saatava veronalaista tuloa 150 mutta hyödykkeestä voidaan tehdä verotuksessa vähennyskelpoisia poistoja vain 70. Tällä perusteella verotuksellinen arvo on 70, veronalainen väliaikainen ero on 80 ja syntyy laskennallinen verovelka 24 (30 % 80:sta) samoin kuin esimerkissä B.

Mikäli hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaava määrä odotetaan saatavan myymällä hyödyke välittömästi hintaan 150, yritys voi vähentää verotuksessa indeksikorjatun hankintamenon 110. Nettotulo 40 verotetaan 40 %:n verokannalla. Lisäksi kertyneet verotuksessa tehdyt poistot 30 sisällytetään verotettavaan tuloon ja verotetaan verokannalla 30 %. Tällöin verotuksellinen arvo on 80 (110-30), veronalainen väliaikainen ero on 70 ja syntyy laskennallinen verovelka 25 (40 % 40:sta ja 30 % 30:sta). Mikäli verotuksellinen arvo ei käy heti selville tästä esimerkistä, kappaleessa 10 esitetystä perusperiaatteesta saattaa olla apua.

Huom! (Kappaleen 61 mukaan uudelleenarvostuksesta johtuva laskennallisen veron lisäys kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen.)

52A. Joissakin maissa tuloveroihin sovelletaan korkeampaa tai matalampaa verokantaa, mikäli tilikauden voitto tai kertyneet voittovarat jaetaan osaksi tai kokonaan osinkoina yrityksen osakkeenomistajille. Joissakin maissa tuloverot saattavat olla saatavissa takaisin tai tulla maksettaviksi, jos tilikauden voitto tai kertyneet voittovarat jaetaan osaksi tai kokonaan osinkoina yrityksen osakkeenomistajille. Tällöin tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja -saamiset sekä laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään käyttäen jakamattomiin voittoihin sovellettavaa verokantaa.

52B. Kappaleessa 52A kuvatuissa tapauksissa osinkojen verovaikutukset kirjataan silloin, kun osinkojen maksamista koskeva velka kirjataan. Osinkojen verovaikutukset ovat suoremmin sidoksissa toteutuneisiin liiketoimiin tai tapahtumiin kuin omistajille tapahtuvaan voitonjakoon. Siksi osinkojen verovaikutukset merkitään kappaleen 58 edellyttämällä tavalla tilikauden tuloslaskelmaan paitsi siltä osin, kuin osinkojen verovaikutukset johtuvat kappaleissa 58 (a) ja (b) kuvatuista tilanteista.

Kappaleita 52A ja 52B havainnollistava esimerkki

Seuraavassa esimerkissä käsitellään yrityksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuvien verovelkojen ja -saamisten ja laskennallisten verovelkojen ja -saamisten määrittämistä sellaisessa maassa, jossa jakamattomat voitot verotetaan korkeamman verokannan (50 %) mukaisesti, ja tietty määrä palautetaan, kun voitot jaetaan. Jaettujen voittojen verokanta on 35 %. Yritys ei kirjaa tilinpäätöspäivän jälkeen ehdotettavia tai päätettäviä osinkoja koskevaa velkaa tilinpäätöspäivänä 31.12.20X1. Vuodelle 20X1 ei näin ollen kirjata lainkaan osinkoja. Verotettava tulo

▼B

vuonna 20X1 on 100 000. Nettomääräinen veronalainen väliaikainen ero vuonna 20X1 on 40 000.

Yritys kirjaa tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan verovelan ja verokulun 50 000. Tulevaisuudessa jaettavien osinkojen seurauksena mahdollisesti takaisinsaatavaa määrää ei kirjata saamiseksi. Yritys kirjaa myös laskennallisen verovelan ja laskennallisen verokulun 20 000 (50 % 40 000:stä), joka edustaa jakamattomiin voittoihin sovellettavaa verokantaa käyttäen laskettua tuloveroa, jonka yritys maksaa saadessaan varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittaessaan velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.

15.3.20X2 yritys kirjaa aikaisemmasta liiketoiminnan voitosta maksettavat osingot 10 000 velaksi.

Yritys kirjaa 15.3.20X2 tuloverojen takaisinsaannin 1 500 (15 % velaksi kirjatuista osingoista) tilikauden verotettavaan tuloon perustuvaksi saamiseksi ja tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan verokulun vähennykseksi.

53. **Laskennallisia verosaamisia ja -velkoja ei diskontata.**

54. Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen luotettava määrittäminen diskontattuina edellyttää kunkin väliaikaisen eron purkautumisajankohdan kertovan, yksityiskohtaisen taulukon laatimista. Usein tällaisen aikataulun laatiminen on käytännössä mahdotonta tai hyvin hankalaa. Siksi ei ole perusteltua vaatia laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista. Jos diskonttaaminen olisi sallittua mutta sitä ei vaadittaisi, tämä johtaisi siihen, että eri yritysten laskennalliset verosaamiset ja -velat eivät olisi keskenään vertailukelpoisia. Sen vuoksi tämä standardi ei vaadi eikä salli laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista.

55. Väliaikaiset erot määritetään omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon perustuen. Tämä pätee myös siinä tapauksessa, että itse kirjanpitoarvo määritetään diskontattuna, esimerkiksi kun kyseessä ovat eläke-etuuksia koskevat velvoitteet (ks. IAS 19 ”Työsuhde-etuudet”).

56. **Laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvo tarkistetaan kunkin tilikauden päättyessä. Laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvoa vähennetään siltä osin, kuin ei enää ole todennäköistä, että käytettävissä on riittävästi verotettavaa tuloa kyseisen laskennallisen verosaamisen hyödyntämiseksi osaksi tai kokonaan. Tällainen vähennys peruutetaan siltä osin, kun riittävän verotettavan tulon syntymisestä tulee todennäköinen.**

TILIKAUDEN VEROTETTAVAAN TULOON PERUSTUVAN VERON JA LASKENNALLISEN VERON KIRJAAMINEN

57. Liiketoimesta johtuva tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero käsitellään kirjanpidossa yhdenmukaisesti itse liiketoimen tai liiketapahtuman kanssa. Tätä periaatetta toteutetaan kappaleissa 58-68.

Tuloslaskelma

58. **Tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero merkitään tuotoksi tai kuluksi tilikauden tuloslaskelmaan lukuun ottamatta veroja, jotka johtuvat:**

(a) **liiketoimesta tai tapahtumasta joka on kirjattu samalla tilikaudella tai jollakin muulla tilikaudella suoraan omaan pääomaan (ks. kappaleet 61-65); tai**

(b) **hankinnaksi luokiteltavasta yritysten yhteenliittymästä (ks. kappaleet 66-68).**

59. Useimmat laskennalliset verovelat ja -saamiset syntyvät, kun tuotto tai kulu sisällytetään kirjanpidon tulokseen yhdellä tilikaudella mutta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) toisella tilikaudella. Tästä johtuva laskennallinen vero merkitään tuloslaskelmaan. Esimerkiksi:

(a) korko-, rojalti- tai osinkotulo saadaan jälkikäteen ja otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa ajan kulumisen perusteella IAS 18:n ”Tuotot” mukaisesti, mutta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) se luetaan maksuperusteisesti; ja

(b) aineettomien hyödykkeiden hankintamenot on aktivoitu IAS 38:n ”Aineettomat hyödykkeet” mukaisesti ja merkitään tuloslaskelmaan poistoina, mutta verotuksessa ne on vähennetty silloin, kun ne ovat syntyneet.

▼B

60. Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjanpitoarvo voi muuttua, vaikka vastaavan väliaikaisen eron määrässä ei tapahtuisi muutosta. Tämä voi johtua esimerkiksi:

(a) verokantojen tai verolakien muutoksesta;

(b) laskennallisten verosaamisten hyödynnettävyyden uudelleenarvioinnista; tai

(c) muutoksesta tavassa, jolla omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän odotetaan kertyvän.

Tästä johtuva laskennallinen vero merkitään tuloslaskelmaan, ellei se liity eriin, jotka on aikaisemmin kirjattu omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen (ks. kappale 63).

Suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjatut erät

61. **Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verot ja laskennalliset verot kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen, jos ne liittyvät eriin, jotka on samalla tilikaudella tai jollakin muulla tilikaudella kirjattu suoraan omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen.**

62. IAS-standardit vaativat tai sallivat, että tietyt erät kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen. Esimerkkejä tällaisista eristä ovat:

(a) aineellisen käyttöomaisuuden (katso IAS 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet”) uudelleenarvostamisesta johtuvat kirjanpitoarvon muutokset;

(b) tilikauden alun kertyneiden voittovarojen oikaisu, joka johtuu joko takautuvasti sovelletusta tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksesta tai perustavaa laatua olevan virheen korjaamisesta (ks. IAS 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset”);

(c) itsenäisen ulkomaisen yksikön ulkomaan valuutan määräisen tilinpäätöksen muuntamisesta johtuvat kurssierot (ks. IAS 21 ”Valuuttakurssien muutosten vaikutukset”); ja

(d) yhdistelmäinstrumentin oman pääoman luonteisen osuuden alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa syntyvät erät (ks. kappale 23).

63. Poikkeuksellisissa tapauksissa voi olla vaikeaa määrittää niitä tilikauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja ja laskennallisia veroja, jotka liittyvät omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen kirjattuihin eriin. Näin voi olla esimerkiksi, kun:

(a) tuloveroasteikko on porrastettu, ja on mahdotonta määrittää, mitä verokantaa johonkin tiettyyn verotettavan tulon (tai verotuksellisen tappion) osaan on sovellettu;

(b) verokannan tai muun verosäädöksen muutos vaikuttaa laskennalliseen verosaamiseen tai -velkaan, joka liittyy aikaisemmin (kokonaan tai osaksi) omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen kirjattuun erään; tai

(c) yritys päättää, että laskennallinen verosaaminen kirjataan tai että sitä ei enää merkitä taseeseen täysimääräisenä, ja kyseinen laskennallinen verosaaminen liittyy (kokonaan tai osaksi) erään, joka on aiemmin kirjattu omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen.

Suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjattuihin eriin liittyvä tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero määritetään tällöin jakamalla yksikön tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero kyseisessä maassa järkevällä tavalla tasasuhteisesti tai jollakin muulla laskentatavalla joka johtaa olosuhteisiin nähden tarkoituksenmukaisempaan kohdistamiseen.

64. IAS-standardissa 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” ei määrätä tarkemmin, tuleeko yrityksen siirtää uudelleenarvostusrahastosta vuosittain kertyneisiin voittovaroihin määrä, joka vastaa uudelleenarvostetusta omaisuuserästä lasketun poiston ja saman omaisuuserän alkuperäisestä hankintamenosta lasketun poiston erotusta. Mikäli yritys tekee tällaisen siirron, siirrettävästä määrästä vähennetään siihen liittyvä laskennallinen vero. Samat seikat otetaan huomioon silloin, kun kyseessä ovat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen luovutukseen liittyvät siirrot.

65. Kun omaisuuserä arvostetaan uudelleen verotuksessa ja tämä uudelleenarvostus liittyy aikaisemmalla tilikaudella tehtyyn tai myöhemmällä tilikaudella odotettavissa olevaan kirjanpidolliseen uudelleenarvostukseen, sekä omaisuuserän uudelleenarvostuksen että sen verotuksellisen arvon oikaisun verovaikutukset kirjataan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen niillä tilikausilla, joiden aikana kyseiset muutokset tapahtuvat. Mikäli vero-

▼B

tuksessa tehty uudelleenarvostus ei liity aikaisemmalla tilikaudella tehtyyn tai myöhemmällä tilikaudella odotettavissa olevaan kirjanpidolliseen uudelleenarvostukseen, verotuksellisen arvon muutoksesta johtuvat verovaikutukset merkitään kuitenkin tuloslaskelmaan.

65A. Kun yritys maksaa osinkoja osakkeenomistajilleen, se saattaa joutua maksamaan osan osingoista veronsaajalle osakkeenomistajien puolesta. Monissa maissa tätä kutsutaan lähdeveroksi. Tällainen veronsaajalle suoritettu tai suoritettava vero kirjataan osana osinkoja omaa pääomaa veloittaen.

Yritysten yhteenliittymästä johtuva laskennallinen vero

66. Kuten kappaleissa 19 ja 26(c) on esitetty, väliaikaisia eroja voi syntyä hankinnaksi luokiteltavan yritysten yhteenliittymän seurauksena. IAS 22:n ”Yritysten yhteenliittymät” mukaan yritys ottaa tästä johtuvat laskennalliset verosaamiset (siltä osin kuin kappaleen 24 mukaiset kirjaamisedellytykset täyttyvät) tai laskennalliset verovelat huomioon hankinta-ajankohdan yksilöitävissä olevina varoina tai velkoina. Nämä laskennalliset verosaamiset ja -velat vaikuttavat siten liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon. Kappaleiden 15(a) ja 24(a) mukaisesti yritys ei kuitenkaan kirjaa liikearvosta itsestään johtuvia laskennallisia verovelkoja (jos liikearvon poistot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia) eikä taseen vastattaviin tuloennakoksi merkitystä, verotukseen vaikuttamattomasta negatiivisesta liikearvosta johtuvia laskennallisia verosaamisia.

67. Yritysten yhteenliittymän seurauksena hankkijaosapuoli saattaa pitää todennäköisenä, että se pystyy hyödyntämään oman laskennallisen verosaamisensa, jota se ei ollut merkinnyt taseeseen ennen yritysten yhteenliittymää. Hankkijaosapuoli saattaa esimerkiksi pystyä hyödyntämään käyttämättömiä verotuksellisia tappioitaan hankinnan kohteen vastaista verotettavaa tuloa vastaan. Tällöin hankkijaosapuoli kirjaa laskennallisen verosaamisen ja ottaa sen huomioon määrittäessään yritysten yhteenliittymästä syntyvää liikearvoa tai negatiivista liikearvoa.

68. Jos hankkijaosapuoli ei ole ottanut hankinnan kohteen laskennallista verosaamista huomioon yksilöitävissä olevina varoina yritysten yhteenliittymän toteutumisajankohtana ja kyseinen laskennallinen verosaaminen merkitään myöhemmin hankkijaosapuolen konsernitilinpäätökseen, tästä johtuva laskennallinen verotuotto merkitään tuloslaskelmaan. Lisäksi hankkijaosapuoli:

(a) oikaisee liikearvon bruttomääräisen kirjapitoarvon ja siihen liittyvät kertyneet poistot niitä määriä vastaaviksi, jotka olisi kirjattu, jos laskennallinen verosaaminen olisi otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina yritysten yhteenliittymän toteutuessa; ja

(b) kirjaa liikearvon nettomääräisen kirjanpitoarvon vähennyksen kuluksi.

Hankkijaosapuoli ei kuitenkaan kirjaa negatiivista liikearvoa eikä kasvata negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvoa.

Esimerkki

Yritys hankki tytäryrityksen, jolla oli verotuksessa vähennyskelpoisia väliaikaisia eroja 300. Hankinta-ajankohdan verokanta oli 30 %. Tästä syntyvää laskennallista verosaamista 90 ei otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina hankinnasta johtuvaa liikearvoa 500 määritettäessä. Liikearvo poistetaan 20 vuodessa. Kaksi vuotta hankinnan jälkeen yritys arvioi, että vastaista verotettavaa tuloa todennäköisesti kertyykin riittävästi, jotta yritys pystyy käyttämään hyväkseen kaikkiin verotuksessa vähennyskelpoisiin väliaikaisiin eroihin liittyvän hyödyn.

Yritys merkitsee taseeseensa laskennallisen verosaamisen 90 (300 verokannalla 30 %) ja tuloslaskelmaansa laskennallisen verotuoton 90. Se myös pienentää liikearvon hankintamenoa 90:llä ja kertyneitä poistoja 9:llä (joka vastaa 2 vuoden poistoja). Erotus 81 merkitään kuluksi tuloslaskelmaan. Näin ollen liikearvon hankintameno ja siihen liittyvät kertyneet poistot pienennetään niitä määriä (410 ja 41) vastaaviksi, jotka olisi kirjattu, jos laskennallinen verosaaminen 90 olisi otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina yritysten yhteenliittymän toteutumispäivänä.

Jos verokanta on noussut 40 %:iin, yritys merkitsee taseeseensa laskennallisen verosaamisen 120 (300 verokannalla 40 %) ja tuloslaskelmaansa laskennallisen verotuoton 120. Jos verokanta on alentunut 20 %:iin, yritys kirjaa laskennallisen verosaamisen 60 (300 verokannalla 20 %) ja laskennallisen verotuoton 60. Molemmissa tapauksissa yritys myös alentaa liikearvon hankintamenoa 90:llä ja kertyneitä poistoja 9:llä sekä merkitsee erotuksen 81 kuluksi tuloslaskelmaan.

▼B

ESITTÄMINEN

Verosaamiset ja -velat

69. **Verosaamiset ja -velat esitetään omina erinään taseessa. Laskennalliset verosaamiset ja -velat esitetään erillään tilikauden verotettavaan tuloon perustuvista verosaamisista ja -veloista.**

70. **Kun yritys esittää lyhyt- ja pitkäaikaiset varat ja velat tilinpäätöksessä omina ryhminään, se ei saa luokitella laskennallisia verosaamisia lyhytaikaisiksi varoiksi eikä laskennallisia verovelkoja lyhytaikaisiksi veloiksi.**

Netottaminen

71. **Yrityksen tulee vähentää tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja saamiset toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että:**

(a) **yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata kirjatut erät toisiaan vastaan; ja**

(b) **yritys aikoo joko toteuttaa suorituksen nettoperusteisena tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.**

72. Vaikka tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset tai -velat kirjataan ja arvostetaan erikseen, ne netotetaan tilinpäätöksessä samanlaisin edellytyksin kuin rahoitusinstrumentit netotetaan IAS 32:n ”Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa” mukaisesti. Yrityksellä on yleensä laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen ja -velka keskenään silloin, kun ne liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin ja kun veronsaaja sallii yrityksen suorittaa tai vastaanottaa yhden nettomääräisen maksun.

73. Konsernitilinpäätöksessä yhden konserniyrityksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen netotetaan toisen konserniyrityksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuvaa verovelkaa vastaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että kyseisillä yrityksillä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus suorittaa tai vastaanottaa tällainen nettomääräinen maksu ja yritykset aikovat joko suorittaa tai vastaanottaa tällaisen nettomääräisen maksun tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.

74. **Yrityksen tulee vähentää laskennallinen verosaaminen ja -velka toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että:**

(a) **yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen ja -velka keskenään; ja**

(b) **laskennalliset verosaamiset ja -velat liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin joko:**

(i) **samalta verovelvolliselta; tai**

(ii) **eri verovelvollisilta, jotka aikovat joko kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään tai realisoida saamisen ja suorittaa velan samanaikaisesti jokaisella sellaisella tulevalla tilikaudella, jonka aikana odotetaan suoritettavan merkittävä määrä laskennallisia verovelkoja tai hyödynnettävän merkittävä määrä laskennallisia verosaamisia.**

75. Jotta ei olisi tarpeen laatia yksityiskohtaista suunnitelmaa jokaisen väliaikaisen eron purkautumisajankohdasta, tämä standardi edellyttää yrityksen netottavan laskennallisen verosaamisen laskennallista verovelkaa vastaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että ne liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin ja yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään.

76. Harvoissa tapauksissa yrityksellä saattaa olla laillisesti toimeenpantavissa oleva kuittausoikeus ja aikomus suorittaa maksut nettomääräisenä joiltakin tilikausilta mutta ei kaikilta. Tällaisissa harvinaisissa tilanteissa saatetaan edellyttää yksityiskohtaista ajoittumissuunnitelmaa, jotta pystytään varmistumaan luotettavasti siitä, lisääkö yhden verovelvollisen laskennallinen verovelka verojen määrää samalla tilikaudella kuin toisen verovelvollisen laskennallinen verosaaminen vähentää tämän toisen verovelvollisen maksamia veroja.

▼B

Verokulut

Tavanomaisen toiminnan tulokseen liittyvä verokulu (tai -tuotto)

77. **Yrityksen tavanomaisen toiminnan tulokseen liittyvä verokulu (tai -tuotto) esitetään tuloslaskelmassa.**

Kurssierot ulkomaan rahan määräisistä laskennallisista veroveloista tai -saamisista

78. IAS 21 ”Valuuttakurssien muutosten vaikutukset” edellyttää tiettyjen kurssierojen kirjaamista tuotoksi tai kuluksi, mutta siinä ei täsmennetä, missä tuloslaskelman kohdassa tällaiset erot esitetään. Jos ulkomaanrahan määräisten laskennallisten verovelkojen tai -saamisten kurssierot merkitään tuloslaskelmaan, ne voidaan näin ollen esittää laskennallisena verokuluna (tai -tuottona), mikäli tätä esittämistapaa pidetään hyödyllisimpänä tilinpäätöksen käyttäjien kannalta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITTÄVÄT TIEDOT

79. **Verokulun (tai -tuoton) tärkeimmät osatekijät ilmoitetaan erikseen.**

80. Verokulun (tai -tuoton) osatekijöitä voivat olla:

(a) tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verokulu (tai -tuotto);

(b) tilikaudella kirjatut oikaisut aikaisempien tilikausien verotettavaan tuloon perustuvaan veroon;

(c) väliaikaisten erojen syntymiseen tai purkautumiseen liittyvä laskennallinen verokulu (tai -tuotto);

(d) verokantojen muutokseen tai uusien verojen määräämiseen liittyvä laskennallinen verokulu (tai -tuotto);

(e) hyöty, joka johtuu aikaisemmin kirjaamattomasta aikaisemman tilikauden verotuksellisesta tappiosta, verotukseen liittyvästä hyvityksestä tai väliaikaisesta erosta, jota on käytetty pienentämään tilikauden verotettavaan tuloon perustuvaa verokulua;

(f) hyöty, joka johtuu aikaisemmin kirjaamattomasta aikaisemman tilikauden verotuksellisesta tappiosta, verotukseen liittyvästä hyvityksestä taikka väliaikaisesta erosta, jota on käytetty pienentämään tilikauden laskennallista verokulua;

(g) laskennallinen verokulu, joka johtuu laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvon vähentämisestä tai aikaisemmin tehdyn vähennyskirjauksen peruuttamisesta kappaleen 56 mukaisesti; sekä

(h) verokulu (tai -tuotto), joka liittyy niihin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin tai perustavaan laatua oleviin virheisiin, jotka on otettu huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” sallimalla vaihtoehtoisella tavalla.

81. **Myös seuraavat erät ilmoitetaan erikseen:**

(a) **omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjattuihin eriin liittyvien tilikauden verotettavaan tuloon perustuvien verojen ja laskennallisten verojen yhteismäärä;**

(b) **tilikaudella kirjattuihin satunnaisiin eriin liittyvä verokulu (tai -tuotto);**

(c) **selvitys verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välisestä suhteesta esitettynä joko toisella tai molemmilla seuraavista tavoista:**

(i) **verokulun (tai -tuoton) ja sovellettavalla verokannalla (tai -kannoilla) kerrotun kirjanpidon tuloksen välinen numeerinen täsmäytyslaskelma, josta käy myös ilmi, miten sovellettava verokanta (tai sovellettavat verokannat) on laskettu; tai**

(ii) **keskimääräisen efektiivisen veroasteen ja sovellettavan verokannan välinen numeerinen täsmäytyslaskelma, josta käy myös ilmi, miten sovellettava verokanta (tai sovellettavat verokannat) on laskettu;**

(d) **selostus sovellettavan verokannan (tai sovellettavien verokantojen) muutoksista edelliseen tilikauteen verrattuna;**

▼B

(e) **sellaisten verotuksessa vähennyskelpoisten väliaikaisten erojen, käyttämättömien verotuksellisten tappioiden ja käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten määrä (ja mahdollinen vanhentumisaika), joista ei ole kirjattu laskennallista verosaamista;**

(f) **sellaisten tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoituksiin ja yhteisyritysosuuksiin liittyvien väliaikaisten erojen yhteismäärä, joista ei ole kirjattu laskennallisia verovelkoja (ks. kappale 39);**

(g) **jokaisesta erityyppisestä väliaikaisten erojen ryhmästä samoin kuin jokaisesta erityyppisestä käyttämättömien verotuksellisten tappioiden sekä käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten ryhmästä ilmoitetaan:**

(i) **taseeseen merkittyjen laskennallisten verosaamisten ja -velkojen määrä kullakin esitettävällä tilikaudella;**

(ii) **tilikauden tuloslaskelmaan merkityn laskennallisen verotuoton tai -kulun määrä, mikäli se ei ilmene taseeseen merkittyjen määrien muutoksista;**

(h) **lopetetuista toiminnoista ilmoitetaan verokulu, joka liittyy:**

(i) **lopettamisesta johtuvaan voittoon tai tappioon; ja**

(ii) **lopetetun toiminnon tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon tilikaudelta, sekä vastaavat erät jokaiselta esitettävältä tilikaudelta; ja**

(i) **verovaikutukset yrityksen osakkeenomistajille jaettavista osigoista, joita on ehdotettu tai joiden jakamisesta on päätetty ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi mutta joita ei ole merkitty velaksi tilinpäätöksessä.**

82. **Yrityksen tulee ilmoittaa tilinpäätöksessään laskennallisen verosaamisen määrä ja sen kirjaamista tukevan näytön luonne silloin, kun:**

(a) laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen riippuu vastaisesta verotettavasta tulosta, joka ylittää olemassa olevien veronalaisten väliaikaisten erojen purkautumisesta syntyvät voitot; ja

(b) kun yritys on tehnyt tappiota joko tarkasteltavana olevalla tai sitä edeltävällä tilikaudella maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy.

82A. **Kappaleessa 52A kuvatussa tapauksessa yrityksen tulee ilmoittaa niiden potentiaalisten verovaikutusten luonne, jotka seuraisivat osinkojen maksamisesta yrityksen osakkeenomistajille. Lisäksi yrityksen tulee ilmoittaa niiden potentiaalisten verovaikutusten määrä, joiden määrittäminen on käytännössä mahdollista, ja onko olemassa potentiaalisia verovaikutuksia, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista.**

83. Yritys esittää jokaisen satunnaisen erän luonteen ja määrän joko tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa. Jos nämä tiedot annetaan liitetiedoissa, tuloslaskelmassa esitetään kaikkien satunnaisten erien yhteismäärä oikaistuna niihin liittyvän verokulun (tai -tuoton) yhteismäärällä. Vaikka tilinpäätöksen käyttäjät saattavat pitää kuhunkin satunnaiseen erään liittyvän verokulun (tai -tuoton) esittämistä hyödyllisenä, verokulua (tai -tuottoa) on joskus hankalaa kohdistaa tällaisille erille. Tällöin satunnaisiin eriin liittyvä verokulu (tai -tuotto) saadaan esittää yhtenä eränä.

84. Kappaleen 81(c) edellyttämät tiedot auttavat tilinpäätöksen käyttäjää saamaan käsityksen siitä, onko verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välinen suhde poikkeuksellinen, sekä ymmärtämään keskeiset tekijät, jotka saattavat tulevaisuudessa vaikuttaa tähän suhteeseen. Verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen väliseen suhteeseen voivat vaikuttaa esimerkiksi verovapaat tuotot, verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määritettäessä vähennyskelvottomat kulut sekä verotukselliset tappiot ja ulkomaiset verokannat.

85. Verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välistä suhdetta selostaessaan yritys käyttää verokantaa, joka tuottaa tilinpäätöksen käyttäjien kannalta mielekkäintä informaatiota. Mielekkäin verokanta on usein yrityksen kotimaan verokanta, jossa on laskettu yhteen valtion verotuksessa ja paikallisverotuksessa sovellettavat verokannat, jotka on määritetty jokseenkin saman suuruiselle verotettavalle tulolle (tai verotukselliselle tappiolle). Useassa eri maassa toimivan yrityksen saattaa kuitenkin olla mielekkäämpää yhdistää täsmäytyslaskelmat, jotka on tehty kussakin maassa sovellettavaa verokantaa käyttäen. Seuraavan sivun esimerkki

▼B

havainnollistaa sovellettavan verokannan vaikutusta numeerisen täsmäytyslaskelman esittämiseen.

86. Keskimääräinen efektiivinen veroaste on verokulu (tai -tuotto) jaettuna kirjanpidon tuloksella.

87. Usein olisi käytännössä mahdotonta laskea niitä taseeseen merkitsemättömiä laskennallisia verovelkoja, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista tai yhteisyritysosuuksista (ks. kappale 39). Siksi tämä standardi edellyttää yritykseltä väliaikaisten erojen määrän esittämistä mutta ei laskennallisten verovelkojen ilmoittamista. Yrityksille kuitenkin suositellaan taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verovelkojen ilmoittamista silloin, kun se on käytännössä mahdollista, koska tilinpäätöksen käyttäjät saattavat pitää tällaista informaatiota hyödyllisenä.

87A. Kappale 82A vaatii yritystä ilmoittamaan tilinpäätöksessään niiden mahdollisten verovaikutusten luonteen, jotka aiheutuisivat osinkojen maksamisesta yrityksen osakkeenomistajille. Yritys kuvaa tilinpäätöksessään tuloverojärjestelmien keskeiset piirteet sekä osinkojen mahdollisten verovaikutusten määrään vaikuttavat tekijät.

87B. Joskus ei ole käytännössä mahdollista laskea niiden mahdollisten verovaikutusten kokonaismäärää, jotka aiheutuisivat osinkojen maksamisesta osakkeenomistajille. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun yrityksellä on useita ulkomaisia tytäryrityksiä. Myös tällaisissa tapauksissa jotkin osat kokonaismäärästä saattavat kuitenkin olla helposti määritettävissä. Esimerkiksi konsernin emoyritys ja jotkut sen tytäryrityksistä ovat saattaneet maksaa jakamattomista voitoista tuloveroa korkeammalla verokannalla ja tietävät, paljonko siitä palautettaisiin, jos konsernin kertyneistä voittovaroista jaettaisiin osakkeenomistajille osinkoja tulevaisuudessa. Tällöin takaisinsaatava määrä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona. Yritys ilmoittaa tarvittaessa myös muista mahdollisista verovaikutuksista, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista. Emoyrityksen mahdollisessa erillistilinpäätöksessä esitetään emoyrityksen kertyneitä voittovaroja koskevat mahdolliset verovaikutukset.

87C. Jos yritykseltä edellytetään kappaleessa 82A esitettyjen tietojen antamista, siltä saatetaan edellyttää myös tietoja väliaikaisista eroista, jotka liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin tai yhteisyritysosuuksiin. Tällöin yritys ottaa tämän huomioon kappaleen 82A perusteella annettavia tietoja määrittäessään. Yritykseltä voidaan edellyttää esimerkiksi sellaisten tytäryrityssijoituksiin liittyvien väliaikaisten erojen ilmoittamista, joista ei ole kirjattu laskennallisia verovelkoja (ks. kappale 81(f)). Jos kirjaamattomia laskennallisia verovelkoja ei ole käytännössä mahdollista määrittää (ks. kappale 87), kyseisiin tytäryrityksiin saattaa liittyä potentiaalisia osinkojen verovaikutuksia, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista.

88. Yritys ilmoittaa mahdolliset veroihin liittyvät ehdolliset velat ja varat IAS 37:n ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja varoja voi syntyä esimerkiksi vielä ratkaisemattomista kiistoista veroviranomaisten kanssa. Samoin jos verokannat ovat muuttuneet tai tilinpäätöspäivän jälkeen on säädetty uusia verolakeja tai niiden hyväksytty sisältö on ilmoitettu, yritys esittää liitetietona näiden muutosten mahdollisen suuruudeltaan merkittävän vaikutuksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuviin ja laskennallisiin verosaamisiin ja -velkoihin (ks. IAS 10 ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat”).

Kappaletta 85 havainnollistava esimerkki

Yrityksen kirjanpidon tulos vuonna 19X2 on sen omassa maassa (maa A) 1 500 (19X1: 2 000) ja maassa B 1 500 (19X1: 500). Verokanta on 30 % maassa A ja 20 % maassa B. Maassa A on verotuksessa vähennyskelvottomia kuluja 100 (19X1: 200).

Esimerkki kotimaan verokantaa koskevasta täsmäytyslaskelmasta:

	19X1	19X2
Kirjanpidon tulos	2 500	3 000
Vero kotimaan verokannalla 30 %	750	900
Verotuksessa vähennyskelvottomien kulujen verovaikutus	60	30
Maassa B sovellettavien alempien verokantojen vaikutus	(50)	(150)
Verokulu	760	780

▼B

Seuraavana on esimerkki täsmäytyksestä, joka on laadittu yhdistämällä kutakin maata koskevat erilliset täsmäytyslaskelmat. Tätä menetelmää käytettäessä tilinpäätöksen laativan yrityksen kotimaassa sovellettavan verokannan ja muiden maiden verokantojen välisen eron vaikutus ei näy omana eränään täsmäytyslaskelmassa. Yrityksen saattaa olla tarpeellista selostaa joko verokantojen muutoksen tai eri maissa ansaittujen voittojen koostumuksen muutoksen vaikutusta selittäessään sovellettavan verokannan (tai -kantojen) muutoksia kappaleen 81(d) edellyttämällä tavalla.

Kirjanpidon tulos	2 500	3 000
Vero laskettuna kussakin maassa syntyneisiin voittoihin sovellettavaa verokantaa käyttäen	750	750
Verotuksessa vähennyskelvottomien kulujen verovaikutus	60	30
Verokulu	760	780

VOIMAANTULO

89. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kappaleessa 91 esitetyin poikkeuksin. Mikäli yritys soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.1998 alkavilla tilikausilla, sen tulee ilmoittaa soveltaneensa tätä standardia vuonna 1979 hyväksytyn IAS 12:n ”Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely” sijasta.**

90. Tämä standardi korvaa vuonna 1979 hyväksytyn IAS 12:n ”Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely”.

91. **Kappaleet 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C ja kappaleiden 3 ja 50 poistaminen tulevat voimaan koskien 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta laadittavia vuositilinpäätöksiä** [1]**. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yrityksen tulee antaa tieto tästä.**

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 14

(UUDISTETTU 1997)

Segmenttiraportointi

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 14:n ”Taloudellisen informaation raportointi segmenteittäin”, jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi uudelleen muotoiltuna vuonna 1994. Tätä uudistettua standardia sovelletaan 1.7.1998 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS-standardin 36 ”Omaisuuserien arvon alentuminen” kappaleisiin 116 ja 117 sisältyy eräitä arvonalentumisten segmenttikohtaista esittämistä koskevia vaatimuksia.

JOHDANTO

Tämä standardi (”IAS 14 (uudistettu)”) korvaa IAS 14:n ”Taloudellisen informaation raportointi segmenteittäin” (”alkuperäinen IAS 14”). IAS-standardia 14 (uudistettu) sovelletaan 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Keskeiset muutokset alkuperäiseen IAS 14:ään verrattuna ovat seuraavat:

1. Alkuperäinen IAS 14 koski yrityksiä, joiden liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, sekä muita taloudellisesti merkittäviä yksiköitä. IAS 14 (uudistettu) koskee yrityksiä, joiden oman tai vieraan pääoman ehtoiset arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, sisältäen myös yritykset, jotka ovat parhaillaan toteuttamassa oman tai vieraan pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseen laskemista julkisilla arvopaperimarkkinoilla, mutta ei muita taloudellisesti merkittäviä yksikköjä.

2. Alkuperäinen IAS 14 edellytti informaation esittämistä eri toimialoista ja maantieteellisistä segmenteistä. Se sisälsi vain yleisluonteisia ohjeita toimialojen ja maantieteellisten alueiden määrittelemisestä. Siinä

[1] Kappale 91 viittaa ”vuositilinpäätökseen” yhdenmukaisesti vuonna 1998 käyttöönotetun voimaantuloa koskevan täsmällisemmän ilmaisun kanssa. Kappale 89 viittaa ”tilinpäätökseen”.

▼B

ehdotettiin, että sisäisen organisaation mukainen ryhmittely voisi olla raportoitavien segmenttien määrittelyn pohjana, tai segmenttikohtaisten tietojen esittäminen saattaa vaatia tietojen uudelleen luokittelua. IAS 14 (uudistettu) edellyttää informaation esittämistä eri liiketoimintasegmenteistä ja maantieteellisistä segmenteistä. Se sisältää alkuperäistä IAS-standardia 14 yksityiskohtaisempia ohjeita siitä, miten liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit määritellään. Sen mukaan yrityksen tulee määritellä segmentit sisäiseen organisaatiorakenteeseen ja sisäiseen raportointijärjestelmään perustuen. Jos sisäiset segmentit eivät perustu toisiinsa liittyvien tuotteiden tai palvelujen muodostamiin ryhmiin eivätkä maantieteelliseen jakoon, IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että yritys määrittelee raportoitavat segmentit sisäisten segmenttien seuraavaksi alempaan tasoon perustuen.

3. Alkuperäinen IAS 14 edellytti saman tietomäärän antamista sekä toimialoista että maantieteellisistä segmenteistä. IAS 14:n (uudistettu) mukaan yksi segmentointiperuste on ensisijainen ja toinen toissijainen, jolloin toissijaisista segmenteistä vaaditaan huomattavasti vähemmän tietoja.

4. Alkuperäinen IAS 14 ei ottanut kantaa siihen, noudatetaanko segmenttiinformaatiota tuotettaessa yksittäisten yritysten vai konsernin noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. IAS 14 (uudistettu) edellyttää samojen laatimisperiaatteiden noudattamista.

5. Alkuperäinen IAS 14 salli segmentin tuloksen määrittelyn eri tavoin eri yrityksissä. IAS 14 (uudistettu) sisältää alkuperäistä IAS-standardia 14 yksityiskohtaisempia ohjeita siitä, mitä tuotto- ja kulueriä sisällytetään segmentin tuottoihin ja kuluihin ja mitä jätetään niiden ulkopuolelle. IAS-standardissa 14 (uudistettu) edellytetään siten standardoitua tapaa määrittää segmentin tulos, mutta vain siltä osin, kuin tuotot ja liiketoiminnan kulut ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevästi kohdistettavissa segmenteille.

6. IAS 14 (uudistettu) edellyttää ”symmetriaa” siinä, mitä eriä sisällytetään segmentin tulokseen ja segmentin varoihin. Jos esimerkiksi poistot otetaan huomioon segmentin tuloksessa, poistojen kohteena oleva hyödyke pitää sisällyttää segmentin varoihin. Alkuperäinen IAS 14 ei ota kantaa tähän asiaan.

7. Alkuperäinen IAS 14 ei ottanut kantaa siihen, voidaanko segmentit, joiden katsotaan olevan liian pieniä erikseen raportoitaviksi, yhdistää toisiin segmentteihin tai jättää kokonaan segmenttiraportoinnin ulkopuolelle. IAS 14:n (uudistettu) mukaan pienet sisäisesti raportoitavat segmentit, joista ei vaadita annettavaksi erillisiä tietoja, saadaan yhdistää toisiinsa, mikäli niitä yhdistää merkittävä määrä sellaisia tekijöitä, jotka määrittelevät liiketoiminnallisen tai maantieteellisen segmentin, tai ne saadaan tiettyjen ehtojen täyttyessä yhdistää vastaavanlaiseen, merkittävään, sisäisesti raportoitavaan segmenttiin.

8. Alkuperäisessä IAS-standardissa 14 ei otettu kantaa siihen, perustuvatko maantieteelliset segmentit yrityksen varojen sijaintipaikkaan (myynnin alkuperään) vaiko asiakkaiden sijaintiin (myynnin kohteeseen). IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että riippumatta siitä, millä perusteella maantieteelliset segmentit on muodostettu, useat tiedot tulee esittää myös toisen perusteen mukaisesti, mikäli se on merkittävästi erilainen.

9. Alkuperäinen IAS 14 edellytti neljän keskeisen tiedon esittämistä sekä toimialoista että maantieteellisistä segmenteistä:

   (a) myyntituotot tai muut liiketoiminnan tuotot eroteltuna ulkopuolisilta asiakkailta saatuihin ja toisilta segmenteiltä saatuihin tuottoihin;

   (b) segmentin tulos;

   (c) segmentin käytössä olevat varat; sekä

   (d) segmenttien välisen hinnoittelun peruste.

   IAS. 14 (uudistettu) edellyttää näiden neljän keskeisen tiedon antamista yrityksen ensisijaisen segmenttiraportointiperusteen (liiketoiminnalliset tai maantieteelliset segmentit) mukaisesti esitettynä, sekä lisäksi seuraavia tietoja:

   (a) segmentin velat;

   (b) tilikauden aikana hankittujen aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno;

   (c) poistot;

   (d) muut kulut kuin poistot, joihin ei liity maksutapahtumaa; sekä

   (e) yrityksen osuus osakkuusyrityksen, yhteisyrityksen tai muun sellaisen sijoituksen, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitosta tai

▼B

tappiosta, mikäli osakkuusyrityksen toimintaa harjoitetaan olennaisilta osin vain kyseisen segmentin alueella, sekä kyseiseen yritykseen liittyvä sijoituksen määrä.

Toissijaisen segmenttiraportointiperusteen mukaisten tietojen osalta IAS-standardista 14 (uudistettu) on jätetty pois alkuperäisen IAS 14:n sisältämä vaatimus segmentin tuloksen esittämisestä, ja sen tilalle on tullut vaatimus tilikauden aikana hankittujen aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenon esittämisestä.

10. Alkuperäinen IAS 14 ei ottanut kantaa siihen, tuleeko aikaisemmalta tilikaudelta esitettävät segmentin vertailutiedot oikaista, jos laatimisperiaatteita on muutettu olennaisesti. IAS 14 (uudistettu) edellyttää tietojen oikaisemista, mikäli se on käytännössä mahdollista.

11. IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että jos kaikkien raportoitavien segmenttien yhteenlasketut myyntituotot ulkopuolisilta asiakkailta ovat vähemmän kuin 75 prosenttia yrityksen kokonaistuotoista, on määriteltävä uusia raportoitavia segmenttejä kunnes saavutetaan 75 prosentin taso.

12. Alkuperäisen IAS 14:n mukaan oli mahdollista käyttää segmenttikohtaisissa tiedoissa erilaista segmenttien välisen hinnoittelun menetelmää kuin mitä yritys on todellisuudessa käyttänyt siirtohinnoittelussa. IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että segmenttien väliset siirrot määritetään sillä perusteella, jota yritys on todellisuudessa käyttänyt siirtohinnoittelussa.

13. IAS 14 (uudistettu) edellyttää tuottojen ilmoittamista jokaisesta sellaisesta segmentistä, jota ei katsota raportoitavaksi segmentiksi sen vuoksi, että enin osa sen tuotoista johtuu myynnistä toisille segmenteille, mikäli kyseisen segmentin tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia yrityksen kokonaistuotoista. Alkuperäinen IAS 14 ei sisältänyt tähän verrattavaa vaatimusta.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-7
Määritelmät	8-25
Toisiin IAS-standardeihin sisältyvät määritelmät	8
Liiketoiminnallisen ja maantieteellisen segmentin määritelmät	9-15
Segmentin tuottojen, kulujen, tuloksen, varojen ja velkojen määritelmät	16-25
Raportoitavien segmenttien määritteleminen	26-43
Ensisijainen ja toissijainen segmenttiraportointimuoto	26-30
Liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit	31-33
Raportoitavat segmentit	34-43
Segmenttiraportin laatimisperiaatteet	44-48
Segmenttiraportissa esitettävät tiedot	49-83
Ensisijainen raportointimuoto	50-67
Toissijainen segmentti-informaatio	68-72
Esimerkki segmenttikohtaisista tiedoista	73
Muita esitettäviä tietoja koskevia seikkoja	74-83
Voimaantulo	84

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

▼B

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä periaatteet, joiden mukaan raportoidaan segmenttikohtaista taloudellista informaatiota – informaatiota yrityksen tuottamista erityyppisistä tuotteista ja palveluista sekä erilaisista maantieteellisistä alueista, joilla se toimii – jotta tilinpäätöksen käyttäjät voisivat:

(a) saada paremmin käsityksen yrityksen toteutuneesta tuloksesta;

(b) arvioida paremmin yrityksen riskejä ja kannattavuutta; sekä

(c) tehdä asiantuntevampia arvioita yrityksestä kokonaisuutena.

Monet yritykset tuottavat erityyppisiä tuotteita tai palveluja tai toimivat maantieteellisillä alueilla, joilla kannattavuus, kasvumahdollisuudet, tulevaisuuden näkymät ja riskit ovat erilaisia. Yrityksen erityyppisiä tuotteita ja palveluja sekä sen erilaisilla maantieteellisillä alueilla harjoitettavaa toimintaa koskeva informaatio – jota usein kutsutaan segmentti-informaatioksi – on merkityksellistä arvioitaessa monitoimialaisen tai monikansallisen yrityksen riskejä ja kannattavuutta, mutta se ei käy selville yhteenlasketuista tiedoista. Tämän vuoksi segmentti-informaatiota pidetään laajalti tarpeellisena tilinpäätöksen käyttäjien tarpeiden tyydyttämiseksi.

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan julkistettavaan kokonaiseen tilinpäätökseen, joka on IAS-standardien mukainen.**

2. Tilinpäätös kokonaisuudessaan käsittää taseen, tuloslaskelman, rahavirtalaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman sekä liitetiedot IAS 1:n ”Tilinpäätöksen esittäminen” edellyttämällä tavalla.

3. **Tätä standardia tulee noudattaa yritysten, joiden oman tai vieraan pääoman ehtoisilla arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa sekä yritysten, jotka ovat parhaillaan laskemassa liikkeeseen oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita julkisilla arvopaperimarkkinoilla.**

4. Mikäli yritys, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena, laatii IAS-standardien mukaisen tilinpäätöksen, suositellaan segmentti-informaation vapaaehtoista esittämistä.

5. **Mikäli yritys, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena, esittää IAS-standardien mukaisessa tilinpäätöksessä vapaaehtoisesti segmentti-informaatiota, yrityksen tulee noudattaa kaikkia tämän standardin vaatimuksia.**

6. **Jos yrityksen, jonka liikkeeseen laskemilla arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa, tilinpäätös käsittää sekä konsernitilinpäätöksen että emoyrityksen tai yhden tai useamman tytäryrityksen erillistilinpäätöksen, segmentti-informaatio tarvitsee esittää vain konsernitilinpäätöksen perusteella. Mikäli tytäryrityksen itsensä liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, tytäryritys esittää segmentti-informaation omassa erillisessä tilinpäätöksessään.**

7. **Samoin, mikäli tilinpäätös sisältää sekä sellaisen yrityksen tilinpäätöksen, jonka arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa, että erillistilinpäätöksen, joka koskee pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävää osakkuusyritystä tai yhteisyritystä, jossa yritys on osapuolena, segmentti-informaatio esitetään vain yrityksen tilinpäätöksen perusteella. Mikäli kyseinen pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävä osakkuusyritys tai yhteisyritys on itse sellainen yritys, jonka liikkeeseen laskemilla arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa, se esittää segmentti-informaation omassa erillisessä tilinpäätöksessään.**

MÄÄRITELMÄT

Toisiin IAS-standardeihin sisältyvät määritelmät

8. **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä merkityksessä, joka on määritelty IAS-standardissa 7 ”Rahavirtalaskelmat”, IAS-standardissa 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” ja IAS-standardissa 18 ”Tuotot”.**

▼B

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

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ovat erityisiä periaatteita, perusteita, konventioita, sääntöjä ja käytäntöjä, joita yritys noudattaa tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä.

Tuotoilla tarkoitetaan yrityksen tavanomaisesta toiminnasta tilikaudella koituvan taloudellisen hyödyn bruttomäärää, joka johtaa oman pääoman lisäykseen muutoin kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuen.

Liiketoiminnallisen ja maantieteellisen segmentin määritelmät

9. **Termejä liiketoimintasegmentti ja maantieteellinen segmentti käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:**

Liiketoimintasegmentti on yrityksen erotettavissa oleva osa, jossa tuotetaan yksittäistä tuotetta tai palvelua taikka useampia toisiinsa liittyviä tuotteita tai palveluja ja jonka riskit ja kannattavuus poikkeavat muiden liiketoimintasegmenttien riskeistä ja kannattavuudesta. Tekijöitä, jotka otetaan huomioon määritettäessä, ovatko tuotteet tai palvelut toisiinsa liittyviä, ovat:

(a) **tuotteiden tai palvelujen luonne;**

(b) **tuotantoprosessien luonne;**

(c) **tuotteiden tai palvelujen asiakastyyppi tai -ryhmä;**

(d) **tuotteen jakelussa tai palvelun tuottamisessa käytettävät menetelmät; sekä**

(e) **valvontaympäristön luonne, milloin se on tarkoituksenmukaista, esim. kun kyseessä on pankki- ja vakuutustoiminta tai julkiset palvelut.**

Maantieteellinen segmentti on yrityksen erotettavissa oleva osa, jossa tuotetaan tuotteita tai palveluja tietyssä taloudellisessa ympäristössä ja jonka riskit ja kannattavuus poikkeavat toisenlaisissa taloudellisissa ympäristöissä toimivien osien riskeistä ja kannattavuudesta. Tekijöitä, jotka otetaan huomioon maantieteellisiä segmenttejä määriteltäessä ovat:

(a) **taloudellisten ja poliittisten olojen samankaltaisuus;**

(b) **eri alueille sijoittuvien toimintojen väliset yhteydet;**

(c) **toimintojen lähekkäisyys;**

(d) **tietyllä alueella tapahtuvaan toimintaan liittyvät erityiset riskit;**

(e) **valuutanvaihtorajoitukset; ja**

(f) **valuuttariskit.**

Raportoitava segmentti on edellä esitetyllä perusteella määritelty liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti, jota koskevan segmenttiinformaation esittämistä tämä standardi edellyttää.

10. Liiketoiminnallisia ja maantieteellisiä segmenttejä määriteltäessä käytettävät kriteerit kappaleessa 9 eivät ole missään erityisessä järjestyksessä.

11. Yksittäiseen liiketoimintasegmenttiin ei sisälly tuotteita tai palveluja, joiden riskit ja kannattavuus poikkeavat toisistaan merkittävästi. Vaikka eroja saattaa esiintyä yhden tai useamman liiketoimintasektoria määriteltäessä käytettävän tekijän suhteen, yhteen liiketoimintasegmenttiin sisältyvien tuotteiden tai palvelujen odotetaan olevan samankaltaisia useimpien tekijöiden suhteen.

12. Vastaavasti maantieteellinen segmentti ei sisällä riskeiltään ja kannattavuudeltaan merkittävästi toisistaan poikkeavissa taloudellisissa ympäristöissä tapahtuvaa toimintaa. Maantieteellinen segmentti saattaa olla yksi valtio, kahden tai useamman valtion muodostama ryhmä tai alue valtion sisällä.

13. Pääasialliset riskien lähteet vaikuttavat siihen, miten useimmat yritykset organisoidaan ja miten niitä johdetaan. Sen vuoksi tämän standardin kappaleessa 27 edellytetään, että yrityksen organisaatiorakenne ja sen sisäinen raportointijärjestelmä ovat sen segmenttien määrittelyn pohjana. Yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen vaikuttavat sekä toimintojen maantieteellinen sijainti (missä tuotteet valmistetaan tai mihin palvelutoiminta sijoittuu) että myös sen markkinoiden sijainti (mihin tuotteet tai palvelut

▼B

myydään). Määritelmän mukaan maantieteelliset segmentit voivat perustua joko:

(a) yrityksen tuotantolaitosten, palvelujen tuottamisyksiköiden tai muiden varojen sijaintiin; tai

(b) sen markkina-alueiden ja asiakkaiden sijaintiin.

14. Yrityksen organisaation ja sisäisen raportoinnin rakenne osoittaa yleensä, johtuvatko sen pääasialliset maantieteellisten riskien lähteet varojen sijainnista (myynnin alkuperä) vai asiakkaiden sijainnista (myynnin kohde). Yritys määrittää siis tämän rakenteen pohjalta, tulisiko sen maantieteellisten segmenttien perustua varojen vai asiakkaiden sijaintiin.

15. Liiketoiminnallisten tai maantieteellisten segmenttien koostumuksen määrittäminen vaatii jossain määrin harkintaa. Tätä harkintaa toteuttaessaan yrityksen johto ottaa huomioon tavoitteen, joka segmenttikohtaisen taloudellisen informaation esittämiselle tässä standardissa asetetaan, ja tilinpäätöksen laadulliset ominaisuudet, jotka esitetään IASC:n yleisissä perusteissa. Näihin laadullisiin ominaisuuksiin kuuluvat yrityksen erityyppisiä tuotteita ja palveluja ja sen tietyillä maantieteellisillä alueilla harjoitettavaa toimintaa koskevan taloudellisen informaation merkityksellisyys, luotettavuus ja eri ajankohtien välinen vertailtavuus sekä tämän informaation hyödyllisyys arvioitaessa yrityksen riskejä ja kannattavuutta kokonaisuutena.

Segmentin tuottojen, kulujen, tuloksen, varojen ja velkojen määritelmät

16. **Tässä standardissa käytetään lisäksi seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

Segmentin tuottoja ovat yrityksen tuloslaskelmassa esitettävät varsinaiset tuotot, jotka ovat välittömästi osoitettavissa segmentille kuuluviksi, sekä asianmukainen osuus yrityksen tuotoista, jotka ovat järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille, sisältäen sekä yrityksen ulkopuolelle tapahtuneesta myynnistä että saman yrityksen muiden segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista johtuvat tuotot. Segmentin tuottoihin ei lueta:

(a) **satunnaisia eriä;**

(b) **korko- tai osinkotuottoja, sisältäen toisille segmenteille annetuista lainoista saadut korot, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa; eikä**

(c) **sijoitusten myyntivoittoja tai voittoja velan kuolettamisesta, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa.**

Segmentin tuotot sisältävät yrityksen osuuden osakkuusyritysten, yhteisyritysten tai muiden sellaisten sijoitusten, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitosta tai tappiosta vain siinä tapauksessa, että erät sisältyvät konsernin tai koko yrityksen tuottoihin.

Segmentin tuotot sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön tuotoista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31:n ”Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä” mukaisesti.

Segmentin kuluja ovat segmentin liiketoiminnasta johtuvat kulut, jotka ovat välittömästi osoitettavissa segmentille kuuluviksi, ja asianmukainen osuus kuluista, jotka ovat kohdistettavissa segmentille järkevällä perusteella, sisältäen sekä yrityksen ulkopuolisille asiakkaille myytyihin suoritteisiin että saman yrityksen muiden segmenttien kanssa toteutuneisiin liiketoimiin liittyvät kulut. Segmentin kuluihin ei lueta:

(a) **satunnaisia eriä;**

(b) **korkokuluja, sisältäen toisilta segmenteiltä saaduista lainoista maksetut korot, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa;**

(c) **sijoitusten myyntitappioita tai tappioita velan kuolettamisesta, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa;**

(d) **yrityksen osuutta osakkuusyritysten, yhteisyritysten tai muiden sellaisten sijoitusten tappioista, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää;**

(e) **tuloveroja; eikä**

▼B

(f) **yleisiä hallintokuluja, keskushallinnon kuluja ja muita kuluja, jotka syntyvät yrityksen tasolla ja liittyvät yritykseen kokonaisuutena. Yrityksen tasolla syntyy kuitenkin joskus segmentille kuuluvia kuluja. Tällaiset kulut ovat segmentin kuluja, mikäli ne liittyvät segmentin liiketoimintaan ja mikäli ne ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille.**

Segmentin kulut sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön kuluista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31:n ”Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä” mukaisesti.

Korkotuotot ja -kulut segmentin sellaisesta toiminnasta, joka on luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa, voidaan esittää segmenttiraportoinnissa yhtenä nettomääräisenä eränä vain siinä tapauksessa, että kyseiset erät on netotettu konsernitilinpäätöksessä tai koko yrityksen tilinpäätöksessä.

Segmentin tulos on segmentin tuottojen ja kulujen erotus. Segmentin tulos määritetään ennen mahdollisen vähemmistön osuuden erottamista.

Segmentin varat ovat sellaisia liiketoiminnan varoja, joita segmentti käyttää liiketoiminnassaan ja jotka ovat joko välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille.

Mikäli segmentin tulokseen sisältyy korko- tai osinkotuottoja, niitä vastaavat saamiset, lainat, sijoitukset tai muut tuloa tuottavat varat sisällytetään segmentin varoihin.

Segmentin varat eivät sisällä tuloverosaamisia.

Sellaiset sijoitukset, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, luetaan segmentin varoihin vain siinä tapauksessa, että kyseisten sijoitusten voitot tai tappiot sisältyvät segmentin tuottoihin. Segmentin varat sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön liiketoiminnan varoista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31: n ”Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä” mukaisesti.

Segmentin varoja määritettäessä vähennetään sellaiset vähennyserät, jotka esitetään yrityksen taseessa suoraan varoista vähennettyinä.

Segmentin velat ovat sellaisia liiketoiminnan velkoja, jotka aiheutuvat segmentin liiketoiminnasta ja jotka ovat joko välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille.

Jos segmentin tuloksessa on otettu huomioon korkokuluja, vastaavat korolliset velat sisällytetään segmentin velkoihin.

Segmentin velat sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön veloista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31:n ”Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä” mukaisesti.

Segmentin velat eivät sisällä tuloverovelkoja.

Segmenttiraportin laatimisperiaatteilla tarkoitetaan konsernin ja yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä noudatettavia periaatteita samoin kuin niitä laatimisperiaatteita, jotka koskevat erityisesti segmenttiraportointia.

17. Segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmät kattavat sellaiset erät, jotka ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille. Yritys käyttää sisäistä raportointijärjestelmäänsä lähtökohtana määritellessään eriä, jotka ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille. Tämä tarkoittaa, että erien jotka on nimetty segmenteille sisäisessä taloudellisessa raportoinnissa, oletetaan olevan välittömästi osoitettavissa tai järkevästi kohdistettavissa segmenteille myös raportoitavien segmenttien tuottoja, kuluja, varoja ja velkoja määritettäessä.

18. Toisinaan tietty tuotto-, kulu-, omaisuus- tai velkaerä voi kuitenkin olla kohdistettu segmenteille sisäisessä taloudellisessa raportoinnissa perusteella, jonka yrityksen johto ymmärtää mutta, jota ulkopuoliset tilinpäätöksen käyttäjät voivat pitää subjektiivisena, mielivaltaisena tai vaikeasti ymmärrettävänä. Tällainen kohdistaminen ei muodosta tähän standardiin sisältyvien segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmien mukaista järkevää perustetta. Toisaalta yritys saattaa päättää olla kohdistamatta joitakin tuotto-, kulu-, omaisuus- ja velkaeriä sisäisessä taloudellisessa raportoinnissa, vaikka sille olisi olemassa järkevä peruste.

▼B

Tällainen erä kohdistetaan tämän standardin sisältämien segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmien mukaisesti.

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 yrityksen yleisiin tai 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 kohtuullisella perusteella kohdistettavissa segmentille, ja vastaava liikearvon poisto sisältyy segmentin kuluihin.

20. Segmentin velkoja ovat esimerkiksi osto- ja muut velat, siirtovelat, asiakkaiden maksamat ennakot, tuotteiden takuuvaraukset ja muut vaateet, jotka liittyvät tavaroiden ja palvelujen tuottamiseen. Segmentin velat eivät sisällä lainoja, rahoitusleasingin kohteena oleviin hyödykkeisiin liittyviä velkoja (IAS 17) eikä muita velkoja, jotka ovat syntyneet pikemminkin rahoitustarkoituksessa kuin liiketoiminnassa. Mikäli korkokulut on otettu huomioon segmentin tuloksessa, vastaava korollinen velka sisältyy segmentin velkoihin. Sellaisten segmenttien velkoihin, joiden toiminta ei ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa, ei lueta lainoja ja niiden kaltaisia velkoja, koska segmentin tulos on pikemminkin liiketoiminnan tulos kuin voitto tai tappio rahoituserien jälkeen. Koska lainat lisäksi usein otetaan keskushallinnon tasolla koko yrityksen toimintaa varten, korollista velkaa ei useinkaan ole mahdollista osoittaa välittömästi segmentille tai kohdistaa sille järkevästi.

21. Segmentin varoja ja velkoja määritettäessä otetaan huomioon hankintana käsiteltävässä yritysten yhteenliittymässä hankitun yrityksen yksilöitävissä olevien segmenttikohtaisten varojen ja velkojen aikaisempiin kirjanpitoarvoihin tehdyt oikaisut vaikka kyseiset oikaisut tehtäisiin vain konsernitilinpäätöstä laadittaessa eikä niitä merkittäisi emoyrityksen eikä tytäryrityksen erilliseen tilinpäätökseen. Vastaavasti jos aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet on arvostettu uudelleen hankinnan jälkeen IAS 16:n ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” salliman vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti, nämä uudelleenarvostukset otetaan huomioon segmentin varoja määritettäessä.

22. Hankintamenon kohdistamista koskevaa ohjeistusta löytyy toisista IAS-standardeista. Esimerkiksi IAS 2:n ”Vaihto-omaisuus” kappaleet 8-16 sisältävät ohjeita vaihto-omaisuuden hankintamenon osoittamisesta ja kohdistamisesta ja IAS 11:n ”Pitkäaikaishankkeet” kappaleet 16-21 hankkeista johtuvien menojen osoittamisesta ja kohdistamisesta. Kyseiset ohjeet saattavat olla hyödyllisiä, kun hankintamenoja osoitetaan tai kohdistetaan segmenteille.

23. IAS 7 ”Rahavirtalaskelmat” sisältää ohjeita siitä, sisällytetäänkö shekkitililuotot rahavaroihin vai esitetäänkö ne lainoina.

24. Segmentin tuotot, kulut, varat ja velat määritetään ennen konsernin sisäisten saamis- ja velkaerien ja konsernin sisäisten liiketoimien vähentämistä osana konsernitilinpäätöksen laatimisprosessia paitsi milloin tällaiset konsernin sisäiset saamis- ja velkaerät ja liiketoimet ovat sellaisten konserniyritysten välisiä, jotka kuuluvat samaan segmenttiin.

25. Vaikka koko yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä noudatettavat periaatteet ovat myös segmenttilaskennan keskeisiä periaatteita, segmenttilaskennan periaatteet sisältävät lisäksi periaatteita, jotka liittyvät erityisesti segmenttiraportointiin, kuten segmenttien määritteleminen, segmenttien välinen siirtohinnoittelu sekä peruste, jonka mukaan tuotot ja kulut kohdistetaan segmenteille.

RAPORTOITAVIEN SEGMENTTIEN MÄÄRITTELEMINEN

Ensisijainen ja toissijainen segmenttiraportointimuoto

26. **Yrityksen riskien ja kannattavuuden pääasiallisten lähteiden ja luonteen tulee ratkaista, perustuuko yrityksen ensisijainen segmenttiraportointi liiketoiminnallisiin vai maantieteellisiin segmentteihin. Mikäli yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen vaikuttavat pääasiassa yrityksen tuottamien tuotteiden ja palvelujen väliset erot, sen ensisijaisen segmenttiraportoinnin tulee perustua liiketoiminnallisiin segmentteihin, jolloin toissijainen informaatio esitetään maantieteellisiin segmentteihin perustuen. Vastaavasti jos yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen vaikuttaa pääasiassa se, että se toimii eri maissa tai muuten erilaisilla maantieteellisillä alueilla, sen ensisijaisen segmenttir-**

▼B

aportoinnin tulee perustua maantieteellisiin segmentteihin, jolloin toissijainen informaatio esitetään toisiinsa liittyvien tuotteiden ja palvelujen muodostamiin ryhmiin perustuen.

27. **Yrityksen sisäinen organisaatio- ja johtamisrakenne ja sisäinen taloudellinen raportointi hallitukselle ja toimitusjohtajalle ovat tavallisesti perustana määriteltäessä yrityksen riskien ja kannattavuuden pääasiallista lähdettä ja niiden luonnetta ja siten myös määritettäessä, kumpi raportointimuoto on ensisijainen ja kumpi toissijainen, alakohdissa (a) ja (b) tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta:**

   (a) **jos sekä yrityksen tuottamien tuotteiden ja palvelujen väliset erot että sen maantieteellisten toiminta-alueiden väliset erot vaikuttavat voimakkaasti yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen, mitä osoittaa se, että yrityksen johtaminen ja sisäinen raportointi hallitukselle ja toimitusjohtajalle on järjestetty matriisilähtöisesti, niin yrityksen tulee käyttää liiketoiminnallisiin segmentteihin perustuvaa raportointia ensisijaisena segmenttiraportoinnin muotona ja maantieteellisiin segmentteihin perustuvaa raportointia toissijaisena segmenttiraportoinnin muotona; ja**

   (b) **jos yrityksen sisäinen organisaatio- ja johtamisrakenne ja sisäinen taloudellinen raportointi hallitukselle ja toimitusjohtajalle eivät perustu sen paremmin yksittäisiin tuotteisiin tai palveluihin tai toisiinsa liittyvien tuotteiden/palvelujen muodostamiin ryhmiin kuin maantieteellisiin alueisiin, yrityksen hallituksen ja toimivan johdon tulee päättää, liittyvätkö yrityksen riskit ja kannattavuus enemmän sen tuottamiin tuotteisiin tai palveluihin vai maantieteellisiin alueisiin, joilla se toimii, ja tämän tuloksena valita joko liiketoiminnallisiin tai maantieteellisiin segmentteihin perustuva raportointi ensisijaiseksi raportointimuodoksi ja toinen toissijaiseksi raportointimuodoksi.**

28. Useimmissa yrityksissä riskien ja kannattavuuden pääasialliset lähteet määräävät, miten yritys organisoidaan ja miten sitä johdetaan. Yrityksen organisaation ja johtamisen rakenne ja sisäinen taloudellinen raportointi osoittavat yleensä parhaiten yritystä koskevien riskien ja kannattavuuden pääasialliset lähteet segmenttiraportointia ajatellen. Harvoja poikkeuksia lukuun ottamatta yritys siis esittää segmentti-informaation tilinpäätöksessään samalla perusteella kuin millä sisäisesti raportoidaan ylimmälle johdolle. Yrityksen riskien ja kannattavuuden pääasiallisista lähteistä tulee ensisijainen segmenttiraportoinnin muoto. Sen toissijaisista riskien ja kannattavuuden lähteistä tulee sen toissijainen segmenttiraportoinnin muoto.

29. ”Matriisiesitys” – sekä liiketoiminnalliset että maantieteelliset segmentit ensisijaisena segmenttiraportointimuotona siten, että kummallakin perusteella esitetään täydelliset segmenttikohtaiset tiedot – tuottaa usein hyödyllistä informaatiota, mikäli sekä yrityksen tuottamien tuotteiden ja palvelujen väliset erot että sen erilaisten maantieteellisten toiminta-alueiden väliset erot vaikuttavat yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen. Tämä standardi ei edellytä ”matriisiesitystä”, mutta ei myöskään estä sitä.

30. Joskus yrityksen organisaatio ja sisäinen raportointi ovat saattaneet muotoutua siten, ettei niillä ei ole yhteyttä sen paremmin tuotteiden tai palvelujen välisiin eroihin kuin maantieteellisiin toiminta-alueisiin. Esimerkiksi sisäinen raportointi saattaa olla järjestetty yksinomaan juridisten yksiköiden mukaisesti, jolloin sisäiset segmentit koostuvat toisiinsa liittymättömien tuotteiden tai palvelujen muodostamista ryhmistä. Näissä epätavallisissa tapauksissa sisäisesti raportoitavat segmenttikohtaiset tiedot eivät täytä tämän standardin mukaisia tavoitteita. Kappale 27(b) edellyttää siis, että yrityksen hallitus ja toimiva johto ratkaisevat, johtuvatko yrityksen riskit ja sen kannattavuus enemmän tuotteista/palveluista vai maantieteellisestä sijainnista, ja valitsevat ensisijaisen segmenttiraportoinnin perusteeksi joko liiketoiminnalliset tai maantieteelliset segmentit. Tavoitteena on saavuttaa kohtuullinen vertailukelpoisuus muihin yrityksiin nähden, parantaa näin annettavan informaation ymmärrettävyyttä sekä tyydyttää sijoittajien, luotonantajien ja muiden osapuolten ilmaisemat tarpeet saada informaatiota tuotteisiin/palveluihin ja maantieteellisiin alueisiin liittyvistä riskeistä ja kannattavuudesta.

Liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit

31. **Yrityksen ulkoisessa segmenttiraportoinnissa tulee käyttää liiketoiminnallisina ja maantieteellisinä segmentteinä niitä organisaatioyksiköitä, joita koskevia tietoja raportoidaan hallitukselle ja toimitusjohtajalle yksiköiden toiminnan toteutuneen tuloksen arvioimista ja vastaista resurssien kohdistamista koskevaa päätöksentekoa varten, kappaleessa 32 tarkoitettuja tilanteita lukuun ottamatta.**

▼B

32. **Mikäli yrityksen sisäinen organisaation ja johtamisen rakenne sekä järjestelmä, jolla raportoidaan sisäisesti taloudellista informaatiota hallitukselle ja toimitusjohtajalle, ei perustu sen paremmin yksittäisiin tuotteisiin tai palveluihin tai toisiinsa liittyvien tuotteiden tai palvelujen ryhmiin kuin maantieteellisiin alueisiin, kappale 27 (b) edellyttää, että yrityksen hallituksen ja toimivan johdon tulee valita joko liiketoiminnallisiin tai maantieteellisiin segmentteihin perustuva raportointi yrityksen ensisijaiseksi segmenttiraportoinnin muodoksi perustuen arvioon siitä, kumpi kuvastaa yrityksen riskien ja kannattavuuden ensisijaista lähdettä, jolloin toisesta tulee toissijainen raportointimuoto. Tällöin yrityksen hallituksen ja toimivan johdon on määriteltävä yrityksen liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit ulkoista raportointia varten siten, että ne perustuvat pikemminkin tekijöihin, jotka sisältyvät tämän standardin kappaleessa 9 esitettyihin määritelmiin, kuin järjestelmään, jolla taloudellista informaatiota raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimitusjohtajalle, ja tämä määrittely tapahtuu yhdenmukaisesti seuraavassa esitetyn kanssa:**

(a) **jos yksi tai useampi segmenteistä, joista raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimivalle johdolle, on kappaleessa 9 esitettyihin määritelmiin sisältyvien tekijöiden perusteella liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti mutta toiset eivät ole, alakohtaa (b) sovelletaan vain niihin sisäisiin segmentteihin, jotka eivät ole kappaleessa 9 esitettyjen määritelmien mukaisia (toisin sanoen sisäisessä raportoinnissa käytettävää, määritelmän mukaista segmenttiä ei tule jakaa edelleen segmentteihin);**

(b) **niiden segmenttien osalta, joista raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimivalle johdolle ja jotka eivät ole kappaleessa 9 esitettyjen määritelmien mukaisia, yrityksen johdon tulee käyttää apuna seuraavaa, alempaa sisäisen segmentoinnin tasoa, josta raportoidaan tuote- tai palvelulinjoittain tai maantieteellisiin alueisiin perustuen kappaleessa 9 esitettyjen määritelmien mukaisesti; ja**

(c) **jos tällainen sisäisesti raportoitava alemman tason segmentti vastaa kappaleessa 9 esitettyjen tekijöiden perusteella liiketoiminnallisen tai maantieteellisen segmentin määritelmää, kyseiseen segmenttiin sovelletaan kappaleissa 34 ja 35 esitettäviä, raportoitavan segmentin määrittelyssä käytettäviä kriteerejä.**

33. Tämän standardin mukaan useimmat yritykset määrittelevät liiketoiminnallisiksi ja maantieteellisiksi segmenteiksi ne organisaatioyksiköt, joita koskevaa informaatiota raportoidaan hallitukselle (erityisesti mahdollisille toimivaan johtoon kuulumattomille, valvoville hallituksen jäsenille) ja toimitusjohtajalle (korkein toiminnallisia päätöksiä tekevä taho, joka saattaa joissakin tapauksissa koostua useista henkilöistä) kunkin yksikön toteutuneen tuloksen arvioimista ja vastaista resurssien kohdistamista koskevaa päätöksentekoa varten. Siinäkin tapauksessa, että yrityksen on sovellettava kappaletta 32 sen vuoksi, että sen sisäiset segmentit eivät noudata tuote-/palvelukohtaista tai maantieteellistä jakoa, se pikemminkin muodostaa segmentit seuraavan alemman tason segmentoinnin perusteella, josta raportoidaan tuote- tai palvelulinjojen tai maantieteellisten alueiden mukaisesti, kuin muodostaa segmentit yksinomaan ulkoista raportointia varten. Tätä lähestymistapaa, jonka mukaan yrityksen organisaation ja johdon rakennetta ja sen sisäistä raportointijärjestelmää käytetään apuna yrityksen liiketoiminnallisten ja maantieteellisten segmenttien määrittelyssä ulkoista raportointia varten, kutsutaan toisinaan ”johdon lähestymistavaksi”, ja niitä organisaatioyksiköitä, joita koskevaa informaatiota raportoidaan sisäisesti, kutsutaan joskus ”toiminnallisiksi segmenteiksi”.

Raportoitavat segmentit

34. **Kaksi tai sitä useampi sisäisesti raportoitava liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti, jotka ovat olennaisilta osin samanlaisia, voidaan yhdistää yhdeksi liiketoiminnalliseksi tai maantieteelliseksi segmentiksi. Kaksi tai sitä useampi liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti ovat olennaisilta osin samanlaisia vain silloin, kun:**

(a) **niiden pitkän aikavälin taloudellinen tuloksellisuus on samanlainen; ja**

(b) **ne ovat samanlaisia kaikkien kappaleessa 9 esitettyihin asianomaisiin määritelmiin sisältyvien tekijöiden suhteen.**

▼B

35. **Liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti muodostaa raportoitavan segmentin, mikäli pääosa sen tuotoista saadaan myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja:**

(a) **sen saamat tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja toisten segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien segmenttien yhteenlasketuista ulkoisista ja sisäisistä tuotoista; tai**

(b) **segmentin tulos, joko voitto tai tappio, on vähintään 10 prosenttia kaikkien voitollisten segmenttien yhteenlasketusta tuloksesta tai kaikkien tappiollisten segmenttien yhteenlasketusta tuloksesta riippuen siitä, kumpi niistä on absoluuttiselta määrältään suurempi; tai**

(c) **sen varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien segmenttien yhteenlasketuista varoista.**

36. **Mikäli sisäisesti raportoitava segmentti jää kaikkien kappaleessa 35 esitettyjen merkittävyyskynnysten alapuolelle:**

(a) **kyseinen segmentti voidaan osoittaa raportoitavaksi segmentiksi koostaan huolimatta;**

(b) **jos sitä ei päätetä osoittaa raportoitavaksi segmentiksi koostaan huolimatta, kyseinen segmentti voidaan yhdistää yhdeksi erikseen raportoitavaksi segmentiksi yhden tai useamman sisäisesti raportoitavan samankaltaisen segmentin kanssa, joka myös on (tai jotka myös ovat) kaikkien kappaleen 35 mukaisten merkittävyyskynnysten alapuolella (kaksi tai sitä useampi liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti ovat samankaltaisia, mikäli enin osa tekijöistä, jotka sisältyvät asianmukaiseen määritelmään kappaleessa 9, on niille yhteisiä); ja**

(c) **mikäli segmenttiä ei raportoida erikseen tai yhdistettynä, se tulee sisällyttää kohdistamattomaan täsmäytyserään.**

37. **Mikäli raportoitaville segmenteille kohdistuvien ulkoisten tuottojen kokonaismäärä on alle 75 % konsernin tai yrityksen kokonaistuotoista, uusia segmenttejä määritellään raportoitaviksi segmenteiksi, vaikka ne eivät ylitä kappaleessa 35 tarkoitettua 10 prosentin kynnystä, kunnes vähintään 75 prosenttia konsernin tai yrityksen kokonaistuotoista sisältyy raportoitaviin segmentteihin.**

38. Tässä standardissa käytettyä 10 prosentin kynnystä ei ole tarkoitettu olennaisuutta määritettäessä käytettäväksi ohjeeksi missään muussa tilinpäätöksen laatimisen kohdassa kuin raportoitavia liiketoiminnallisia ja maantieteellisiä segmenttejä määriteltäessä.

39. Rajoittamalla raportoitavat segmentit niihin, joiden tuotoista pääosa tulee myynnistä ulkopuolisille asiakkaille, tämä standardi ei edellytä vertikaalisesti integroitujen toimintojen eri vaiheiden nimeämistä erillisiksi liiketoimintasegmenteiksi. Joillakin toimialoilla vallitsevan käytännön mukaan tietyt vertikaalisesti integroidut toiminnot raportoidaan kuitenkin erillisinä liiketoimintasegmentteinä, vaikka ne eivät kerrytä merkittäviä ulkoisia myyntituottoja. Esimerkiksi monet kansainväliset öljy-yhtiöt esittävät tuotantoketjun alkupään toiminnot (etsintä ja tuotanto) ja loppupään toiminnot (jalostus ja markkinointi) erillisinä liiketoimintasegmentteinä, vaikka alkupään tuote (raakaöljy) siirretään pääosin tai kokonaisuudessaan sisäisesti yrityksen jalostustoiminnolle.

40. Tämä standardi suosittelee mutta ei edellytä vertikaalisesti integroitujen toimintojen vapaaehtoista raportoimista erillisinä segmentteinä, joista esitetään asianmukaiset kuvaukset sisältäen segmenttien välisen siirtohinnoittelun perusteita koskevat tiedot kappaleessa 75 vaadittavalla tavalla.

41. **Jos yrityksen sisäinen raportointi käsittelee vertikaalisesti integroituja toimintoja erillisinä segmentteinä ja yritys päättää olla esittämättä niitä ulkoisesti liiketoimintasegmentteinä, myyvä yksikkö yhdistetään yhteen tai useampaan ostavaan yksikköön ulkoisesti raportoitavia segmenttejä määriteltäessä, paitsi siinä tapauksessa, että yhdistämiselle ei ole järkevää perustetta, jolloin myyvä segmentti esitetään kohdentamattomana täsmäytyseränä.**

42. **Segmentti, joka on määritelty raportoitavaksi tilikautta välittömästi edeltävällä tilikaudella siksi, että se on ylittänyt asianmukaiset 10 prosentin kynnykset, on edelleen raportoitava segmentti tarkasteltavana olevalla tilikaudella, vaikka sen tuotot, tulos ja varat eivät enää ylittäisi 10 prosentin kynnystä, mikäli yrityksen johto katsoo segmentin olevan edelleen merkittävä.**

▼B

43. **Mikäli segmentti määritellään raportoitavaksi tarkasteltavana olevalla tilikaudella siksi, että se ylittää asianmukaiset 10 prosentin kynnykset, aikaisemmalta tilikaudelta vertailutarkoituksessa esitettäviä segmenttitietoja oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista siten, että uusi raportoitava segmentti esitetään erillisenä segmenttinä, vaikka tämä segmentti ei ylittänyt 10 prosentin kynnyksiä aikaisemmalla tilikaudella.**

SEGMENTTIRAPORTIN LAATIMISPERIAATTEET

44. **Segmentti-informaatio tuotetaan samojen laatimisperiaatteiden mukaisesti, kuin mitä noudatetaan konsernin tai yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä.**

45. Lähtökohtana on, että periaatteet, jotka yrityksen hallitus ja toimiva johto ovat valinneet käytettäväksi konsernin tai koko yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa, ovat hallituksen ja toimivan johdon käsityksen mukaan sopivimmat ulkoiseen raportointiin. Koska segmentti-informaation tarkoituksena on auttaa tilinpäätöksen lukijoita ymmärtämään paremmin yritystä kokonaisuutena ja tekemään siitä asiantuntevampia arvioita, tämä standardi edellyttää, että segmentti-informaatiota tuotettaessa käytetään hallituksen ja toimivan johdon valitsemia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että konsernin tai yrityksen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita tulisi soveltaa raportoitaviin segmentteihin ikään kuin segmentit olisivat erillisiä, yksittäisinä tarkasteltavia tilinpäätöksen laativia yksiköitä. Yksityiskohtainen laskelma, joka on laadittu sovellettaessa tiettyä tilinpäätöksen laatimisperiaatetta yrityksen tasolla, voidaan kohdistaa segmenteille, mikäli sille on järkevä peruste. Esimerkiksi eläkkeitä koskevat laskelmat tehdään yleensä koko yritykselle, mutta yritystason luvut voidaan kohdistaa segmenteille kutakin segmenttiä koskevien palkkatietojen ja väestötilastollisten tietojen perusteella.

46. Tämä standardi ei kiellä sellaisen segmenttikohtaisen lisäinformaation esittämistä, joka on tuotettu perusteilla, jotka poikkeavat konsernitilinpäätöstä tai yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa noudatettavista periaatteista, edellyttäen, että (a) informaatio raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimitusjohtajalle segmentille tapahtuvaa resurssien kohdistamista koskevaa päätöksentekoa ja segmentin tuloksellisuuden arvioimista varten ja (b) tätä lisäinformaatiota tuotettaessa käytetyt perusteet on kuvattu selkeästi.

47. **Kahden tai useamman segmentin yhteisesti käyttämät varat kohdistetaan segmenteille siinä ja vain siinä tapauksessa, että myös vastaavat tuotot ja kulut kohdistetaan kyseisille segmenteille.**

48. Tapa, jolla varat, velat, tuotot ja kulut kohdistetaan segmenteille, riippuu esimerkiksi erien luonteesta, segmentin harjoittamasta toiminnasta ja kyseisen segmentin suhteellisesta itsenäisyydestä. Ei ole mahdollista eikä tarkoituksenmukaista määrätä yksittäistä kohdistamisperustetta, jota kaikkien yritysten tulisi noudattaa. Ei ole myöskään tarkoituksenmukaista pakottaa kohdistamaan yrityksen kahteen tai useampaan segmenttiin yhteisesti liittyviä varoja, velkoja, tuottoja ja kuluja, jos ainoa käytettävissä oleva kohdistamisperuste on mielivaltainen tai vaikeasti ymmärrettävä. Samalla segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmät ovat suhteessa toisiinsa, ja kohdistamisen tulee tapahtua johdonmukaisesti. Yhteisesti käytettävät varat kohdistetaan siis segmenteille siinä ja vain siinä tapauksessa, että myös vastaavat tuotot ja kulut kohdistetaan kyseisille segmenteille. Esimerkiksi hyödyke sisällytetään segmentin varoihin siinä ja vain siinä tapauksessa, että vastaavat poistot vähennetään segmentin tulosta määritettäessä.

SEGMENTTIRAPORTISSA ESITETTÄVÄT TIEDOT

49. Kappaleissa 50-67 esitetään yksityiskohtaiset vaatimukset tiedoista, jotka raportoitavista segmenteistä esitetään yrityksen ensisijaisen raportointimuodon mukaisessa segmenttiraportoinnissa. Kappaleissa 68-72 määritellään yrityksen toissijaisen raportointimuodon mukaisessa segmenttiraportoinnissa esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Yrityksille suositellaan kaikkien kappaleissa 50-67 mainittavien, ensisijaisia segmenttejä koskevien tietojen esittämistä myös jokaisesta raportoitavasta toissijaisesta segmentistä, vaikka kappaleissa 68-72 edellytetään huomattavasti vähemmän tietoja toissijaisella perusteella. Kappaleissa 74-83 käsitellään useita muita segmenttikohtaisia tietoja koskevia asioita. Tämän standardin liitteessä B annetaan esimerkki näiden esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten soveltamisesta.

▼B

Ensisijainen raportointimuoto

50. **Kappaleisiin 51-67 sisältyviä, esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia sovelletaan kuhunkin raportoitavaan segmenttiin yrityksen ensisijaisen raportointimuodon perusteella.**

51. **Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin tuotot. Segmentin tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja tuotot toisten segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista esitetään erikseen.**

52. **Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin tulos.**

53. Mikäli segmentin voitto tai tappio tai muu segmentin kannattavuutta kuvaava tunnusluku kuin segmentin tulos pystytään selvittämään ilman mielivaltaisia kohdistamisia, suositellaan tällaisen luvun (tai tällaisten lukujen) esittämistä segmentin tuloksen lisäksi asianmukaisesti kuvattuina. Jos kyseinen tunnusluku on tuotettu perusteella, joka poikkeaa konsernin tai yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa noudatetuista periaatteista, yritys sisällyttää tilinpäätökseensä selkeän kuvauksen käytetystä määrittämisperusteesta.

54. Esimerkkinä segmentin tuloksellisuutta kuvaavasta tunnusluvusta ennen segmentin tulosta tuloslaskelmassa on bruttokate. Esimerkkejä segmentin tuloksellisuutta kuvaavista tunnusluvuista tuloslaskelmassa segmentin tuloksen jälkeen ovat tavanomaisen toiminnan voitto tai tappio (joko ennen tuloveroja tai niiden jälkeen) ja tilikauden voitto tai tappio.

55. **Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin varojen yhteenlasketut kirjanpitoarvot.**

56. **Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin velat.**

57. **Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin osalta sellaisten tilikauden aikana hankittujen omaisuuserien yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet). Vaikka näitä joskus nimitetään investoinneiksi tai investointimenoiksi, tämä standardi edellyttää luvun määrittämistä suoriteperusteella, ei maksuperusteella.**

58. **Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin varoihin kuuluvista omaisuuseristä tilikaudella tehdyt poistot, jotka on vähennetty kuluina segmentin tulosta määritettäessä.**

59. **Yrityksen suositellaan mutta ei edellytetä esittävän sellaisten segmentin tuottoihin ja kuluihin sisältyvien erien luonne ja niiden rahamäärä, jotka ovat kooltaan, luonteeltaan ja toistumistiheydeltään sellaisia, että niiden esittämisellä on merkitystä selitettäessä kunkin segmentin tuloksellisuutta tilikaudella.**

60. IAS 8 edellyttää, että ”kun tavanomaisen toiminnan voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otetut tuotto- ja kuluerät ovat kooltaan, luonteeltaan tai toistumistiheydeltään sellaisia, että niiden esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella, näiden erien luonne ja määrä ilmoitetaan erikseen”. IAS 8 sisältää useita esimerkkejä, kuten vaihto-omaisuuden tai aineellisten hyödykkeiden kirjanpitoarvosta tehtävät arvonalennukset, varaukset toiminnan uudelleenjärjestelyä varten, aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden tai pitkäaikaisten sijoitusten myynti, lopetetut toiminnot, oikeudenkäynnin seurauksena maksettavat korvaukset sekä varausten peruutukset. Kappaleen 59 tarkoituksena ei ole muuttaa minkään tällaisen tuotto- tai kuluerän luokittelua tavanomaisesta satunnaiseksi (IAS-standardissa 8 määritellyllä tavalla) eikä muuttaa näiden erien määrittämistapaa. Kyseisessä kappaleessa suositeltava esittämistapa tarkoittaa kuitenkin, että taso, jolla tällaisten erien merkittävyyttä arvioidaan esittämistä varten, siirtyy yrityksen tasolta segmentin tasolle.

61. **Yrityksen tulee ilmoittaa jokaisen raportoitavan segmentin osalta sellaisten segmentin kuluihin sisällytettyjen ja siten segmentin tulosta määritettäessä vähennettyjen merkittävien kulujen kokonaismäärä, poistoja lukuun ottamatta, joihin ei liity maksutapahtumaa ja joiden erillistä esittämistä kappale 58 edellyttää.**

62. IAS 7 edellyttää, että yritys esittää rahavirtalaskelman, jossa näytetään erikseen liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. IAS-standardissa 7 todetaan, että rahavirtainformaation esittäminen kustakin raportoitavasta liiketoiminnallisesta ja maantieteellisestä segmentistä on merkityksellistä yrityskokonaisuuden taloudellisen aseman, maksuvalmiuden ja rahavirtojen ymmärtämiseksi. IAS 7:n mukaan tällaisen informaation esittäminen on suositeltavaa. Myös tässä standardissa suositellaan niiden rahavirtoja koskevien tietojen esittämistä, joita IAS 7 suosittelee annettavan. Lisäksi on suositeltavaa esittää sellaiset segmentin

▼B

tuottoihin sisällytetyt ja siten segmentin tulosta määritettäessä huomioon otetut merkittävät tuotot, joihin ei liity maksutapahtumaa.

63. **Yrityksen, joka esittää IAS-standardissa 7 suositeltavat segmenttikohtaisia rahavirtoja koskevat tiedot, ei tarvitse enää esittää poistoja kappaleen 58 mukaisesti eikä kuluja, joihin ei liity maksutapahtumaa, kappaleen 61 mukaisesti.**

64. **Yrityksen tulee esittää jokaisen raportoitavan segmentin osalta yrityksen yhteenlaskettu osuus osakkuusyritysten, yhteisyritysten ja muiden sellaisten sijoitusten, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitoista tai tappioista mikäli kyseisten osakkuusyritysten toiminta sijoittuu olennaisilta osiltaan tähän yhteen segmenttiin.**

65. Vaikka edellisen kappaleen mukaan esitetään yksi yhteenlaskettu luku, jokainen osakkuusyritys, yhteisyritys tai muu sijoitus, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, arvioidaan erikseen sen ratkaisemiseksi, sijoittuuko sen toiminta olennaisilta osiltaan yhteen segmenttiin.

66. **Mikäli yrityksen yhteenlaskettu osuus osakkuusyritysten, yhteisyritysten ja muiden sellaisten sijoitusten, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitoista tai tappioista esitetään erikseen jokaisesta raportoitavasta segmentistä, myös yhteenlaskettu sijoitus kyseisiin osakkuus- ja yhteisyrityksiin esitetään jokaisesta raportoitavasta segmentistä erikseen.**

67. **Yrityksen tulee esittää raportoitavista segmenteistä annettavien tietojen ja konsernin tai yrityksen tilinpäätökseen sisältyvien kokonaistietojen välinen täsmäytyslaskelma. Laskelmassa täsmäytetään segmenttien tuotot yrityksen ulkopuolisilta asiakkailta saamien tuottojen kanssa (siten, että esitetään erikseen sellaiset ulkopuolisilta asiakkailta saadut tuotot, jotka eivät sisälly minkään segmentin tuottoihin); segmenttien tulokset täsmäytetään yrityksen vertailukelpoisen liiketoiminnan tuloksen samoin kuin tilikauden voiton tai tappion kanssa; segmenttien varat täsmäytetään yrityksen varojen ja segmenttien velat yrityksen velkojen kanssa.**

Toissijainen segmentti-informaatio

68. Kappaleissa 50-67 määritellään esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset, joita sovelletaan jokaiseen raportoitavaan segmenttiin yrityksen ensisijaisen raportointimuodon perusteella. Kappaleissa 69-72 määritellään esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset, joita sovelletaan kuhunkin raportoitavaan segmenttiin yrityksen toissijaisen raportointimuodon perusteella, seuraavasti:

(a) mikäli yrityksen ensisijainen raportointimuoto perustuu toimialasegmentteihin, toissijaisessa raportointimuodossa esitettäväksi vaadittavat tiedot määritellään kappaleessa 69;

(b) mikäli yrityksen ensisijainen raportointimuoto perustuu varojen sijaintipaikan mukaisiin maantieteellisiin segmentteihin (missä yrityksen tuotteet valmistetaan tai palvelujen tuottamistoiminnot sijaitsevat), toissijaisessa raportointimuodossa esitettäväksi vaadittavat tiedot määritellään kappaleissa 70 ja 71;

(c) mikäli yrityksen ensisijainen raportointimuoto perustuu asiakkaiden sijaintipaikan mukaisiin maantieteellisiin segmentteihin (mihin yrityksen tuotteet myydään tai missä palvelut suoritetaan), toissijaisessa raportointimuodossa esitettäväksi vaadittavat tiedot määritellään kappaleissa 70 ja 72.

69. **Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu liiketoiminnallisiin segmentteihin, sen tulee esittää myös seuraavat tiedot:**

(a) **segmentin tuotot ulkopuolisilta asiakkailta perustuen asiakkaiden sijaintipaikkaan maantieteellisten alueiden mukaan jokaisesta sellaisesta maantieteellisestä segmentistä, jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille;**

(b) **segmentin varojen yhteenlaskettu kirjanpitoarvo varojen maantieteellisen sijaintipaikan mukaan jokaisesta maantieteellisestä segmentistä, jonka varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien maantieteellisten segmenttien yhteenlasketuista varoista; ja**

(c) **sellaisten tilikauden aikana hankittujen varojen yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyö-**

▼B

dykkeet) varojen sijaintipaikan mukaan jokaisesta maantieteellisestä segmentistä, jonka varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien maantieteellisten segmenttien yhteenlasketuista varoista.

70. **Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu maantieteellisiin alueisiin (joko varojen tai asiakkaiden sijainnin mukaan), sen tulee esittää myös seuraavat tiedot jokaisesta sellaisesta liiketoimintasegmentistä jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille tai jonka varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien liiketoimintasegmenttien yhteenlasketuista varoista:**

(a) **segmentin tuotot ulkopuolisilta asiakkailta;**

(b) **segmentin varojen yhteenlaskettu kirjanpitoarvo; sekä**

(c) **sellaisten tilikauden aikana hankittujen varojen yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet).**

71. **Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu maantieteellisiin segmentteihin varojen sijainnin mukaan ja jos asiakkaiden sijainti poikkeaa varojen sijainnista, yrityksen tulee esittää myös tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille erikseen jokaisesta asiakkaisiin perustuvasta maantieteellisestä segmentistä, jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä ulkopuolisille asiakkaille.**

72. **Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu maantieteellisiin segmentteihin asiakkaiden sijainnin mukaan ja jos yrityksen varat sijaitsevat eri alueilla kuin sen asiakkaat, yrityksen tulee esittää myös seuraavat tiedot jokaisesta varojen sijaintiin perustuvasta maantieteellisestä segmentistä, jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille:**

(a) **segmentin varojen yhteenlaskettu kirjanpitoarvo varojen maantieteellisen sijaintipaikan mukaisesti; ja**

(b) **sellaisten tilikauden aikana hankittujen varojen yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet) varojen sijaintipaikan mukaisesti.**

Esimerkki segmenttikohtaisista tiedoista

73. Tämän standardin liitteessä B esitetään esimerkki standardin edellyttämistä tiedoista ensi- ja toissijaisissa raportointimuodoissa.

Muita esitettäviä tietoja koskevia seikkoja

74. **Mikäli liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti, jota koskevia tietoja raportoidaan hallitukselle ja toimitusjohtajalle, ei ole raportoitava segmentti siitä syystä, että pääosa sen tuotoista koostuu myynnistä toisille segmenteille, mutta sen tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille, tämä ilmoitetaan samoin kuin tuotot (a) myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja (b) sisäisestä myynnistä toisille segmenteille.**

75. **Määritettäessä ja esitettäessä segmentin tuottoja toisten segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista segmenttien väliset siirrot määritetään perusteella, jota yritys on todellisuudessa käyttänyt kyseisten siirtojen hinnoittelussa. Segmenttien välisen siirtohinnoittelun perusteet ja niissä mahdollisesti tapahtuneet muutokset esitetään tilinpäätöksessä.**

76. **Segmenttiraportoinnissa noudatettujen laatimisperiaatteiden muutokset, joilla on olennainen vaikutus segmentti-informaatioon, ilmoitetaan ja aikaisempien tilikausien segmenttikohtaiset vertailutiedot oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista. Muutoksen luonne ja siihen johtaneet syyt ilmoitetaan samoin kuin se, että vertailutiedot on oikaistu tai että niiden oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista, sekä esitetään muutoksen rahamääräinen vaikutus, jos se on järkevästi määritettävissä. Jos yritys tekee muutoksia segmenttien määrittelyyn eikä oikaise aikaisemman tilikauden segmentti-informaatiota uuden perusteen mukaiseksi sen vuoksi, ettei**

▼B

se ole käytännössä mahdollista, yrityksen tulee vertailukelpoisuuden vuoksi esittää segmenttikohtaiset tiedot sekä uuden että vanhan segmenttijaon perusteella sillä tilikaudella, jolla segmenttien määrittelyä muutetaan.

77. Yrityksen soveltamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia käsitellään IAS-standardissa 8. IAS 8 edellyttää, että laatimisperiaatteita muutetaan vain silloin, kun säännökset tai tilinpäätösnormeja antavat elimet sitä edellyttävät tai jos muutos johtaa tapahtumien ja liiketoimien tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen yrityksen tilinpäätöksessä.

78. Yrityksen tasolla noudatettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka vaikuttavat segmentti-informaatioon, käsitellään IAS 8:n mukaisesti. Jollei jokin uusi IAS-standardi erityisesti muuta määrää, IAS 8 edellyttää, että laatimisperiaatteen muutosta sovelletaan takautuvasti ja että aikaisemman tilikauden tiedot oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista (ensisijainen menettelytapa), tai että muutoksesta aiheutuva kertynyt oikaisu otetaan huomioon yrityksen tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä (sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa). Ensisijaista menettelytapaa noudatettaessa aikaisempien tilikausien segmenttikohtaiset tiedot oikaistaan. Jos noudatetaan sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa, tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otettu kertynyt oikaisu sisällytetään segmentin tulokseen, jos se on sellainen liiketoimintaan kuuluva erä, joka on osoitettavissa tai järkevästi kohdistettavissa segmenteille. Jälkimmäisessä tapauksessa IAS 8 saattaa edellyttää erän erillistä esittämistä, jos se on kooltaan, luonteeltaan tai toistumistiheydeltään sellainen, että sen esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella.

79. Jotkut tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset koskevat erityisesti segmenttiraportointia. Esimerkkejä näistä ovat muutokset segmenttien määrittelyssä sekä perusteessa, jolla tuotot ja kulut kohdistetaan segmenteille. Tällaisilla muutoksilla voi olla merkittävä vaikutus esitettävään segmentti-informaatioon, mutta ne eivät muuta yritystä koskevia yhteenlaskettuja tietoja. Jotta käyttäjät saisivat käsityksen muutoksista ja voisivat arvioida kehityssuuntia, tilinpäätökseen sisällytettävät segmenttikohtaiset vertailutiedot oikaistaan vastaamaan uusia laatimisperiaatteita, jos se on käytännössä mahdollista.

80. Kappale 75 edellyttää, että segmenttien väliset siirrot määritetään segmenttiraportointia varten perusteella, jota yritys on todellisuudessa käyttänyt kyseisten siirtojen hinnoittelussa. Mikäli yritys muuttaa menetelmää, jota se todellisuudessa käyttää segmenttien välisten siirtojen hinnoittelussa, kyseessä ei ole sellainen laatimisperiaatteiden muutos, joka vaatisi aikaisemman tilikauden segmenttikohtaisten tietojen oikaisemista kappaleen 76 mukaisesti. Kappale 75 edellyttää kuitenkin muutoksen ilmoittamista.

81. **Yrityksen tulee ilmoittaa, minkä tyyppisiä tuotteita ja palveluja sisältyy kuhunkin raportoitavaan liiketoimintasegmenttiin, sekä esittää kunkin sekä ensisijaisen että toissijaisen raportoitavan maantieteellisen segmentin koostumus, jollei sitä esitetä muutoin tilinpäätöksessä tai muualla vuosikertomuksessa.**

82. Jotta pystyttäisiin arvioimaan, miten esimerkiksi kysynnän vaihtelut, tuotannontekijöiden tai muiden tuotantoon liittyvien tekijöiden hintojen muutokset ja vaihtoehtoisten tuotteiden ja prosessien kehittäminen vaikuttavat johonkin liiketoimintasegmenttiin, on välttämätöntä tietää kyseiseen segmenttiin sisältyvät toiminnot. Jotta vastaavasti pystyttäisiin arvioimaan taloudellisen ja poliittisen ympäristön muutosten vaikutusta maantieteellisen segmentin riskeihin ja kannattavuuteen, on tärkeää tietää kyseisen maantieteellisen segmentin koostumus.

83. Aikaisemmin raportoituja segmenttejä, jotka eivät enää ylitä määrällisiä kynnyksiä, ei raportoida erillisinä. Ne eivät mahdollisesti enää ylitä kynnyksiä esimerkiksi siksi, että kysyntä on vähentynyt tai johdon strategia muuttunut tai siksi, että osa segmentin toiminnoista on myyty tai yhdistetty muihin segmentteihin. Selostus syistä, joiden vuoksi aikaisemmin raportoitua segmenttiä ei enää raportoida, voi olla hyödyksi myös pieneneviä markkinoita ja yrityksen strategioiden muutoksia koskevien odotusten vahvistamiseksi.

VOIMAANTULO

84. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.7.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Mikäli yritys soveltaa tätä standardia ennemmin kuin 1.7.1998 alkavalta tilikaudelta laadittavaan tilinpäätökseen al kuperäisen IAS 14:n asemasta, yrityksen tulee antaa tieto tästä. Jos tilinpäätös sisältää vertailutiedot voimaantuloajankohtaa tai sitä**

▼B

aikaisempaa vapaaehtoista soveltamista aikaisemmilta tilikausilta, segmenttikohtaisten tietojen oikaisemista edellytetään tämän standardin vaatimusten täyttämiseksi, paitsi silloin, kun se ei ole käytännössä mahdollista, jolloin yrityksen tulee antaa tieto tä

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 16

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet

SISÄLLYS

	Kappalleet
Tavoite	1
Soveltamisala	2-5
Määritelmät	6
Kirjaaminen	7-14
Alkuperäiset menot	11
Myöhemmin syntyvät menot	12-14
Arvostaminen kirjaamisen tapahtuessa	15-28
Hankintamenon koostumus	16-22
Hankintamenon määrittäminen	23-28
Arvostaminen kirjaamisen jälkeen	29-66
Hankintamenomalli	30
Uudelleenarvostusmalli	31-42
Poistot	43-62
Poistopohja ja poistoaika	50-59
Poistomenetelmä	60-62
Arvon alentuminen	63-64
Arvon alentumisesta saadut korvaukset	65-66
Kirjaaminen pois taseesta	67-72
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	73-79
Siirtymäsäännöt	80
Voimaantulo	81
Muiden määräysten kumoaminen	82-83

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 16:n (1998) *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet,* ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitokäsittelystä, jotta tilinpäätöksen käyttäjät saisivat informaatiota yhteisön investoinneista aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin ja näiden investointien muutoksista. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitokäsittelyssä keskeistä on hyödykkeiden kirjanpitoon merkitsemisen ajoitus sekä hyödykkeiden kirjanpitoarvojen ja niihin liittyen kirjattavien poistojen ja arvonalentumistappioiden määrittäminen.

SOVELTAMISALA

2. ***Tätä standardia sovelletaan aineellisten käyttöomaisuushyödykkei-den kirjanpitokäsittelyyn, ellei jokin toinen standardi edellytä tai salli erilaista kirjanpitokäsittelyä.***

3. Tämä standardi ei koske:

   (a) maataloustoimintaan liittyviä biologisia hyödykkeitä (ks. IAS 41 *Maatalous*);

▼M5

eikä

(b) mineraaleihin liittyviä oikeuksia tai mineraalivarantoja, kuten öljyä, maakaasua ja muita vastaavanlaisia uusiutumattomia varantoja.

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

4. Toiset standardit saattavat edellyttää aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamista tästä standardista poikkeavalla tavalla. Esimerkiksi IAS 17:n *Vuokrasopimukset* mukaan yhteisön täytyy arvioida vuokratun aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamista siirtyvien riskien ja etujen pohjalta. Tällaisissa tapauksissa näiden hyödykkeiden muusta kirjanpitokäsittelystä, kuten poistoista, määrätään kuitenkin tässä standardissa.

5. Yhteisön on sovellettava tätä standardia sellaisiin kiinteistöihin, joita parhaillaan rakennetaan tai kunnostetaan käytettäväksi myöhemmin sijoituskiinteistöinä mutta jotka eivät vielä vastaa ”sijoituskiinteistön” määritelmää IAS 40:ssä *Sijoituskiinteistöt*. Rakennus- tai kunnostustyön valmistuttua kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö ja yhteisön täytyy soveltaa IAS 40:tä. IAS 40 koskee myös sellaisia sijoituskiinteistöjä, joita parhaillaan kunnostetaan tarkoituksena käyttää niitä tulevaisuudessa edelleen sijoituskiinteistöinä. Jos yhteisö käyttää IAS 40:n mukaista hankintamenomallia, sen on käytettävä hankintamenomallia myös tätä standardia soveltaessaan.

MÄÄRITELMÄT

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

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

Hankintameno on hyödykkeen hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä ja muun annetun vastikkeen käypä arvo hyödykkeen hankinta- tai valmistusajankohtana.

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

Poistoilla tarkoitetaan hyödykkeen poistopohjan systemaattista kuluksi kirjaamista sen taloudellisen vaikutusajan kuluessa.

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.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Arvonalentumistappio on määrä, jolla hyödykkeen kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän.

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet ovat aineellisia hyödykkeitä, joita:

(a) käytetään tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen, vuokrataan ulkopuolisille tai käytetään hallinnollisiin tarkoituksiin;

ja

(b) odotetaan käytettävän useammalla kuin yhdellä tilikaudella.

Kerrytettävissä oleva rahamäärä on omaisuuserän nettomyyntihinta tai sitä korkeampi käyttöarvo.

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) niiden suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jotka hyödykkeen odotetaan tuottavan yhteisölle.

▼M5

KIRJAAMINEN

7. ***Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno merkitään taseeseen varoiksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että:***

   (a) on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi;

   ja

   (b) hyödykkeen hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

8. Varaosat ja huoltotarvikkeet sisällytetään yleensä vaihto-omaisuuteen ja kirjataan tulosvaikutteisesti sitä mukaa kuin niitä käytetään. Suurempia varaosia ja varakalustoa voidaan käsitellä aineellisina käyttöomaisuushyödykkeinä silloin, kun yhteisö odottaa käyttävänsä niitä useammalla kuin yhdellä tilikaudella. Vastaavasti jos varaosia tai varakalustoa voidaan käyttää vain jonkin aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen yhteydessä, niitä käsitellään aineellisina käyttöomaisuushyödykkeinä.

9. Tässä standardissa ei määrätä kirjaamistasoa, ts. sitä, mikä muodostaa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen. Näin ollen tarvitaan harkintaa, kun kirjaamisehtojen täyttymistä arvioidaan yhteisön nimenomaisissa olosuhteissa. Saattaa olla tarkoituksenmukaista yhdistää eriä, jotka ovat yksinään vähämerkityksisiä, esimerkiksi muotit ja työkalut, ja arvioida ehtojen täyttymistä niiden yhteenlasketun määrän suhteen.

10. Yhteisö arvioi kaikkia aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä johtuvia menoja tämän kirjausperiaatteen mukaisesti niiden toteutuessa. Näitä menoja ovat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen alkuperäisestä hankkimisesta tai valmistamisesta johtuvat menot sekä myöhemmin syntyvät menot, jotka johtuvat hyödykkeeseen tehtävistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella tai hyödykkeen ylläpidosta.

Alkuperäiset menot

11. Aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä saatetaan hankkia turvallisuuteen tai ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Vaikka tällaisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinta ei välittömästi lisää minkään tietyn olemassa olevan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen tuottamaa vastaista taloudellista hyötyä, ne saattavat olla välttämättömiä, jotta yhteisö pystyisi saamaan vastaista taloudellista hyötyä muista varoistaan. Tällaiset aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet voidaan merkitä varoiksi taseeseen, koska yhteisö voi niiden ansiosta saada niihin liittyvistä hyödykkeistä suuremman taloudellisen hyödyn kuin se voisi saada, jos näitä hyödykkeitä ei olisi hankittu. Esimerkiksi kemian teollisuutta harjoittava yritys saattaa asentaa uusia kemikaalien käsittelyprosesseja noudattaakseen vaarallisten kemikaalien tuotantoa ja varastointia koskevia ympäristönsuojeluvaatimuksia; tähän liittyvät tehtaan parannustyöt merkitään taseeseen varoiksi, koska yritys ei pysty valmistamaan eikä myymään kemikaaleja ilman niitä. Tällaisen hyödykkeen ja siihen liittyvien hyödykkeiden kirjanpitoarvot tarkistetaan kuitenkin arvonalentumisen varalta IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.

Myöhemmin syntyvät menot

12. Kappaleessa 7 esitetyn kirjaamisperiaatteen mukaan yhteisö ei sisällytä aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon hyödykkeen huoltomenoja. Sen sijaan nämä menot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun ne ovat toteutuneet. Huoltomenot ovat pääasiassa henkilöstö- ja tarvikemenoja, ja niihin saattaa sisältyä pienten osien hankintamenoja. Näiden aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä koskevien menojen tarkoitusta kuvataan usein sanoilla ”korjaukset ja kunnossapito”.

13. Joidenkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden osia saatetaan joutua korvaamaan uusilla säännöllisesti. Esimerkiksi sulatusuuni voidaan joutua vuoraamaan uudelleen, kun sitä on käytetty tietty tuntimäärä, tai lentokoneen sisustus, kuten istuimet ja keittiö, voidaan joutua korvaamaan uusilla useita kertoja rungon kestoaikana. Aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä saatetaan hankkia myös harvemmin tapahtuvan korvaamisen, kuten rakennusten sisäseinien uudistamisen, yhteydessä tai kertaluonteisen korvaamisen yhteydessä. Kappaleessa 7 esitetyn kirjausperiaatteen mukaan yhteisö sisällyttää tällaisen hyödykkeen osan uudistamisesta johtuvat menot aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon, kun ne ovat toteutuneet, mikäli kirjaamisedellytykset täyttyvät. Uudella korvattujen osien kirjanpitoarvo kirjataan pois taseesta tämän standardin taseesta pois kirjaamista koskevien määräysten mukaisesti (ks. kappaleet 67 - 72).

▼M5

14. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen (esimerkiksi lentokoneen) käytön jatkaminen saattaa edellyttää säännöllisiä perinpohjaisia tarkastuksia vikojen löytämiseksi riippumatta siitä, korvataanko hyödykkeen osia uusilla vai ei. Kustakin perinpohjaisesta tarkastuksesta johtuvat menot sisällytetään osan korvaamisesta johtuvina menoina aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon tarkastuksen tapahduttua, jos kirjaamisedellytykset täyttyvät. Edellisestä tarkastuksesta johtuvien menojen mahdollinen jäljellä oleva kirjanpitoarvo (aineellisista osista erotettuna) kirjataan pois taseesta. Näin tehdään riippumatta siitä, onko edellisen tarkastuksen menot yksilöity kirjattaessa hyödykkeen hankinta- tai valmistustapahtumaa. Tarvittaessa voidaan apuna käyttää tulevaisuudessa tapahtuvan vastaavanlaisen tarkastuksen arvioituja menoja osoittamaan, mikä on ollut olemassa olevan tarkastuskomponentin hankintameno silloin, kun hyödyke on hankittu tai valmistettu.

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN TAPAHTUESSA

15. ***Taseeseen varoiksi merkitsemisen edellytykset täyttävä aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan hankintamenoon.***

Hankintamenon koostumus

16. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno käsittää:

(a) ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset myyntiin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, ja josta on vähennetty käteis- ja muut alennukset.

(b) kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamisesta sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla.

(c) alkuperäisen arvion mukaiset menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä sekä sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle syntyy tätä koskeva velvoite joko hyödykkeen hankinnan yhteydessä tai sen myötä, että yhteisö on käyttänyt hyödykettä tiettynä ajanjaksona muuhun tarkoitukseen kuin vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana.

17. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:

(a) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot (määritelty IAS 19:ssä *Työsuhde-etuudet*), jotka välittömästi johtuvat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen valmistamisesta tai hankinnasta;

(b) sijaintipaikan pohjatöistä aiheutuvat menot;

(c) toimitus- ja käsittelymenot;

(d) asentamisesta ja kokoamisesta aiheutuvat menot;

(e) menot, jotka syntyvät testattaessa toimiiko hyödyke asianmukaisesti; näistä vähennetään nettotulot niiden tuotteiden myynnistä, jotka on valmistettu sinä aikana, kun hyödykettä on oltu saattamassa kyseiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon (kuten laitteistoa testattaessa valmistetut näytteet);

ja

(f) asiantuntijapalkkiot.

18. Yhteisö soveltaa IAS 2:ta *Vaihto-omaisuus* menoihin, jotka liittyvät purkamista, siirtämistä ja hyödykkeen sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamista koskeviin velvoitteisiin, jos nämä syntyvät tiettynä ajanjaksona ja ovat seurausta siitä, että hyödykettä on käytetty vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana. Velvoitteet, jotka koskevat IAS 2:n tai IAS 16:n mukaisesti kirjanpidossa käsiteltäviä menoja, kirjataan ja arvostetaan IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti.

19. Esimerkkejä menoista, jotka eivät ole aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoa, ovat:

(a) uuden toimipaikan avaamisesta aiheutuvat menot;

(b) menot uuden tuotteen tai palvelun tuomisesta markkinoille (mukaan lukien mainosmenot ja myynninedistämistoimenpiteistä johtuvat menot);

(c) menot, jotka johtuvat liiketoiminnan harjoittamisesta uudessa toimipaikassa tai uudenlaisen asiakasryhmän kanssa (mukaan lukien henkilöstön koulutusmenot);

▼M5

ja

(d) hallinnon menot ja muut yhteiset yleismenot.

20. Menojen sisällyttäminen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon lakkaa, kun hyödyke on sellaisessa sijaintipaikassa ja kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Tämän vuoksi hyödykkeen hankintamenoon ei sisällytetä menoja, jotka syntyvät, kun hyödykettä käytetään tai sitä siirretään toiseen paikkaan. Esimerkiksi seuraavia menoja ei sisällytetä aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon:

(a) menot, jotka syntyvät, kun hyödyke, joka on valmis toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, on vielä ottamatta käyttöön, tai sitä käytetään vajaalla kapasiteetilla;

(b) alkuvaiheessa syntyvät liiketoiminnan tappiot, kuten tappiot, joita syntyy hyödykkeen tuotoksen kysynnän vasta muodostuessa;

ja

(c) menot, jotka syntyvät, kun yhteisön toiminnot siirretään kokonaan tai osaksi toiseen paikkaan tai organisoidaan uudelleen.

21. Jotkin toiminnot toteutuvat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen valmistamisen tai kehittämisen yhteydessä mutta eivät ole välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Nämä poikkeukselliset toimenpiteet saattavat toteutua ennen valmistamista tai kehittämistä tai näiden aikana. Tuottoja saatetaan ansaita esimerkiksi käyttämällä rakennuspaikkaa pysäköintialueena ennen rakennustyön aloittamista. Koska poikkeukselliset toimenpiteet eivät ole välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, poikkeuksellisista toimenpiteistä syntyvät tuotot ja niihin liittyvät kulut kirjataan tulosvaikutteisesti ja sisällytetään asianmukaisiin tuotto- ja kulueriin.

22. Itse valmistetun hyödykkeen hankintameno määritetään samalla periaatteella kuin hankitun hyödykkeen. Jos yhteisö valmistaa vastaavia hyödykkeitä myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa, hyödykkeen hankintameno on tavallisesti sama kuin myytäväksi valmistettavien hyödykkeiden hankintameno (ks. IAS 2). Tämän vuoksi sisäiset katteet vähennetään tällaista hankintamenoa määritettäessä. Vastaavasti hyödykkeen hankintamenoon ei sisällytetä menoja, jotka johtuvat ainehävikistä, työsuorituksesta ja itse valmistettavan hyödykkeen valmistamiseen käytettävistä muista tuotannontekijöistä, jos nämä menot ovat epätavallisen suuria. IAS 23:ssa *Vieraan pääoman menot* määrätään ehdot, joiden mukaan korot voidaan sisällyttää itse valmistetun aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon.

Hankintamenon määrittäminen

23. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno on sen kirjaamispäivän käteishintaa vastaava määrä. Jos maksua lykätään tavanomaisista luottoehdoista poiketen, vastaavan käteishinnan ja maksujen kokonaismäärän välinen ero kirjataan korkokuluksi luottoajalle, ellei sitä sisällytetä hyödykkeen kirjanpitoarvoon IAS 23:n salliman vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti.

24. Yksi tai useampi käyttöomaisuushyödyke voidaan hankkia siten, että vaihdossa luovutetaan ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarisia omaisuuseriä taikka monetaaristen ja ei-monetaaristen omaisuuserien yhdistelmä. Seuraavassa viitataan vain yhden ei-monetaarisen omaisuuserän vaihtamiseen toiseen ei-monetaariseen omaisuuserään, mutta se soveltuu kaikkiin edellisessä virkkeessä kuvattuihin vaihtoihin. Tällaisen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno määritetään käyvän arvoon perusteella, paitsi jos (a) vaihdolla ei ole kaupallista merkitystä tai (b) sen paremmin vastaanotetun kuin luovutetunkaan omaisuuserän käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Hankittu hyödyke arvostetaan tällä tavalla, vaikka yhteisö ei pystyisi kirjaamaan luovutettua omaisuuserää välittömästi pois taseesta. Jos hankittua hyödykettä ei arvosteta käypään arvoon, sen hankintamenoksi merkitään luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvo.

25. Sen, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, yhteisö ratkaisee harkitsemalla, missä määrin sen rahavirtojen odotetaan tulevaisuudessa muuttuvan tapahtuman seurauksena. Vaihtotapahtumalla on kaupallista sisältöä, jos:

(a) vastaanotettuun hyödykkeeseen liittyvien rahavirtojen koostumus (riski, ajoittuminen ja määrä) poikkeaa luovutettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumuksesta;

tai

▼M5

(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, 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.

26. Jos hyödykkeelle ei ole olemassa vertailukelpoisia markkinatapahtumia, sen käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, jos (a) käypää arvoa koskevat järkevät arviot eivät vaihtele merkittävästi tai (b) vaihteluvälille sijoittuvien erilaisten arvioiden todennäköisyydet ovat luotettavasti arvioitavissa ja käyttökelpoisia käyvän arvon arviointiin. 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.

27. Jos aineellinen käyttöomaisuushyödyke on otettu vuokralle rahoitusleasingsopimuksella, vuokralle ottaja määrittää sen hankintamenon IAS 17:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti.

28. Aineellisen käyttöomaisuuden hankintamenosta voidaan vähentää julkiset avustukset IAS 20:n *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely jajulkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaisesti.

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

29. ***Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen joko kappaleen 30 mukainen hankintamenomalli tai kappaleen 31 mukainen uudelleenarvostusmalli, ja sen on sovellettava valitsemaansa periaatetta kokonaiseen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmään.***

Hankintamenomalli

30. ***Sen jälkeen, kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke on kirjattu varoiksi, se on merkittävä taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.***

Uudelleenarvostusmalli

31. ***Sen jälkeen, kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke, jonka käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, on kirjattu varoiksi, se on merkittävä taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon, joka on sen uudelleenarvostuspäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. Uudelleenarvostaminen tapahtuu riittävän säännöllisesti niin, että kirjanpitoarvo ei poikkea olennaisesti arvosta, johon tilinpäätöspäivän käypää arvoa käyttäen tehtävä määrittäminen johtaisi.***

32. Maa-alueiden ja rakennusten käypä arvo määritetään tavallisesti käyttämällä markkinapohjaiseen näyttöön perustuvana arviointia, jonka yleensä suorittavat ammatillisesti pätevät arvioitsijat. Koneiden ja kaluston käypä arvo on yleensä niiden arviointiin perustuva markkina-arvo.

33. Jos käyvästä arvosta ei ole markkinapohjaista näyttöä koneiden ja kaluston erityisestä luonteesta johtuen ja koska hyödykettä myydään harvoin muutoin kuin jatkuvan liiketoiminnon osana, yhteisö voi joutua arvioimaan käyvän arvon joko tuottojen tai poistoilla vähennetyn jälleenhankinta-arvon perusteella.

34. Uudelleenarvostamisen toteuttamisväli riippuu arvostettavien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypien arvojen vaihtelusta. Silloin kun uudelleenarvostetun hyödykkeen käypä arvo poikkeaa olennaisesti sen kirjanpitoarvosta, uudelleenarvostus on jälleen tarpeen. Joidenkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypä arvo saattaa vaihdella merkittävästi ja satunnaisesti, ja tällöin vuosittainen uudelleenarvostaminen on välttämätöntä. Jos aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käyvän arvon vaihtelut ovat vähäisiä, niitä ei tarvitse arvostaa uudelleen näin usein. Sen sijaan ne saattaa olla tarpeen arvostaa uudelleen vain kolmen tai viiden vuoden välein.

▼M5

35. Kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, uudelleenarvostuspäivään mennessä kertyneet poistot käsitellään jommallakummalla seuraavista tavoista:

(a) oikaistaan suhteessa hyödykkeen bruttomääräisen kirjanpitoarvon muutokseen siten, että hyödykkeen kirjanpitoarvo uudelleenarvostamisen jälkeen on yhtä suuri kuin sen uudelleenarvostukseen perustuva arvo. Tätä menetelmää käytetään usein silloin, kun hyödyke arvostetaan poistoilla vähennettyyn jälleenhankinta-arvoon indeksiä käyttämällä.

(b) vähennetään hyödykkeen bruttomääräistä kirjanpitoarvoa vastaan, ja nettomäärä oikaistaan uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa vastaavaksi. Tätä menetelmää sovelletaan usein rakennuksiin.

Kertyneisiin poistoihin tehtävän oikaisun tai vähennyksen määrä muodostaa osan kappaleiden 39 ja 40 mukaisesti käsiteltävästä kirjanpitoarvon lisäyksestä tai vähennyksestä.

36. ***Jos aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, koko se aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmä, johon kyseinen hyödyke kuuluu, on arvostettava uudelleen.***

37. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmä on samanluonteisten, yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien hyödykkeiden muodostama joukko. Seuraavat ovat esimerkkejä erillisistä ryhmistä:

(a) rakentamattomat maa-alueet;

(b) rakennetut maa-alueet ja rakennukset;

(c) koneet;

(d) laivat;

(e) lentokoneet;

(f) moottoriajoneuvot;

(g) huonekalut ja kiinteät kalusteet;

ja

(h) toimistokoneet ja -kalusto.

38. Samaan ryhmään kuuluvat aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet arvostetaan uudelleen samanaikaisesti, jotta vältettäisiin hyödykkeiden valikoiva uudelleenarvostaminen ja se, että tilinpäätöksessä esitettäisiin arvoja, joihin sisältyy hankintamenoja ja eri aikoina määritettyjä arvoja. Hyödykeryhmä voidaan kuitenkin arvostaa uudelleen kiertävällä periaatteella edellyttäen, että ryhmään kuuluvat hyödykkeet arvostetaan lyhyen ajanjakson kuluessa ja että uudelleenarvostukset pidetään ajan tasalla.

39. ***Jos hyödykkeen kirjanpitoarvo lisääntyy uudelleenarvostamisen seurauksena, lisäys on hyvitettävä suoraan omaan pääomaan erään, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. Uudelleenarvostuksesta johtuva lisäys on kuitenkin kirjattava tulosvaikutteisesti siltä osin kuin se kumoaa saman hyödykkeen uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti.***

40. ***Jos hyödykkeen kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, vähennys on kirjattava tulosvaikutteisesti. Uudelleenarvostuksesta johtuva vähennys on kuitenkin veloitettava oman pääoman erästä, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto, siltä osin kuin vähennys ei ylitä kyseisestä hyödykkeestä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.***

41. Omaan pääomaan sisältyvä aineelliseen käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyvä uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun hyödyke kirjataan pois taseesta. Tämä saattaa tarkoittaa kyseisen rahaston siirtämistä kokonaisuudessaan, kun hyödyke poistetaan käytöstä tai myydään. Osa rahastosta voidaan kuitenkin siirtää yrityksen käyttäessä hyödykettä. Tällöin siirrettävän rahaston määrä olisi hyödykkeen uudelleenarvostettuun kirjanpitoarvoon perustuvan poiston ja hyödykkeen alkuperäiseen hankintamenoon perustuvan poiston välinen erotus. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä tuloksen kautta.

42. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostamisen mahdolliset verovaikutukset kirjataan ja esitetään IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

▼M5

Poistot

43. ***Jokaisesta aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen osasta, jonka hankintameno muodostaa merkittävän osan hyödykkeen koko hankintamenosta, on tehtävä poistot erikseen.***

44. Yhteisö kohdistaa aineellisesta käyttöomaisuushyödykkeestä alun perin kirjattavan määrän hyödykkeen merkittäville osille ja tekee jokaisesta tällaisesta osasta poistot erikseen. Esimerkiksi lentokoneen rungosta ja moottoreista voi olla asianmukaista tehdä poistot erikseen riippumatta siitä, omistetaanko kone vai onko se otettu vuokralle rahoitusleasingsopimuksella.

45. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen jollakin merkittävällä osalla saattaa olla sama taloudellinen vaikutusaika ja poistomenetelmä kuin saman hyödykkeen toisella merkittävällä osalla. Tällaiset osat saadaan yhdistää poistoa määritettäessä.

46. Jos yhteisö tekee aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen joistakin osista poistot erikseen, se tekee erikseen poistot myös kyseisen hyödykkeen jäljelle jäävästä osuudesta. Jäljelle jäävä osuus koostuu hyödykkeen niistä osista, jotka eivät yksittäisinä ole merkittäviä. Jos yhteisöllä on näiden osien suhteen erilaisia odotuksia, saattaa olla tarpeellista soveltaa jotakin likiarvon tuottavaa menetelmää, jotta jäljelle jäävästä osuudesta tehtäisiin poistot tavalla, joka kuvastaa todenmukaisesti hyödykkeen eri osien käytön jakautumista ja/tai taloudellista vaikutusaikaa.

47. Yhteisö voi halutessaan tehdä poistot erikseen myös hyödykkeen sellaisista osista, joiden hankintameno ei ole merkittävä suhteessa hyödykkeen koko hankintamenoon.

48. ***Kunkin kauden poistot kirjataan tulosvaikutteisesti, ellei poistoja sisällytetä jonkin toisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon.***

49. Kauden poistot kirjataan yleensä tulosvaikutteisesti. Joskus hyödykkeen ilmentämää vastaista taloudellista hyötyä käytetään kuitenkin toisten omaisuuserien valmistamiseen. Tällöin poistot muodostavat osan toisen hyödykkeen hankintamenosta ja sisällytetään sen kirjanpitoarvoon. Esimerkiksi tuotantokoneiston poistot sisällytetään vaihto-omaisuuden valmistusmenoihin (ks. IAS 2). Vastaavasti voidaan kehittämistoiminnassa käytettyjen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistot sisällyttää aineettoman hyödykkeen hankintamenoon, joka kirjataan IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisesti.

Poistopohja ja poistoaika

50. ***Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen poistopohja on kirjattava kuluksi systemaattisella tavalla hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa.***

51. ***Hyödykkeen jäännösarvo ja taloudellinen vaikutusaika on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden lopussa, ja jos odotukset poikkeavat aikaisemmista arvioista, muutos (tai muutokset) käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n*** **Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet** ***mukaisesti.***

52. Poistot tehdään silloinkin, kun hyödykkeen käypä arvo ylittää sen kirjanpitoarvon, kunhan hyödykkeen jäännösarvo ei ylitä sen kirjanpitoarvoa. Hyödykkeen korjaukset ja kunnossapito eivät poista tarvetta poistojen tekemiseen.

53. Hyödykkeen poistopohjaa määritettäessä vähennetään hyödykkeen jäännösarvo. Käytännössä hyödykkeen jäännösarvo on usein vähämerkityksinen ja näin ollen epäolennainen poistopohjaa koskevaa laskelmaa laadittaessa.

54. Hyödykkeen jäännösarvo saattaa kasvaa yhtä suureksi tai suuremmaksi kuin hyödykkeen kirjanpitoarvo. Jos näin tapahtuu, hyödykkeestä tehtävä poisto on nollan suuruinen, paitsi jos ja siihen asti kunnes jäännösarvo myöhemmin pienenee alle hyödykkeen kirjanpitoarvon.

55. Poistojen tekeminen aloitetaan, kun hyödyke on valmis käytettäväksi, ts. kun se on sellaisessa sijaintipaikassa ja kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Poistojen tekeminen lopetetaan, kun hyödyke kirjataan pois taseesta. Näin ollen poistojen tekeminen ei lakkaa, kun hyödyke on käyttämättömänä tai poistettu aktiivisesta käytöstä, ellei hyödykettä ole poistettu loppuun. Käyttöön perustuvaa poistomenetelmää sovellettaessa poisto voi kuitenkin olla nollan suuruinen sen aikaa kuin valmistustoimintaa ei ole.

56. Yhteisö käyttää hyväkseen hyödykkeen ilmentämää vastaista taloudellista hyötyä pääasiassa käyttämällä hyödykettä. Muut tekijät, kuten tekninen tai kaupallinen vanheneminen ja kuluminen hyödykkeen ollessa käyttämättö-

▼M5

mänä, johtavat kuitenkin usein sen taloudellisen hyödyn vähenemiseen, joka hyödykkeestä olisi voitu odottaa koituvan. Kaikki seuraavat tekijät otetaan näin ollen huomioon hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa määritettäessä:

(a) miten yhteisö odottaa käyttävänsä hyödykettä. Käyttöä arvioitaessa otetaan huomioon hyödykkeen odotettu kapasiteetti tai fyysinen tuotos.

(b) odotettu fyysinen kuluminen, joka riippuu toiminnallisista tekijöistä, kuten niiden työvuorojen lukumäärästä, joiden aikana hyödykettä tullaan käyttämään, yrityksen korjaus- ja huolto-ohjelmasta sekä hyödykkeen hoidosta ja huollosta silloin, kun se ei ole käytössä.

(c) tekninen tai kaupallinen vanheneminen, joka johtuu tuotannossa tapahtuvista muutoksista tai parannuksista tai hyödykkeen tuottaman tuotteen tai palvelun markkinakysynnän muutoksista.

(d) oikeudelliset ja muut vastaavat hyödykkeen käyttöä koskevat rajoitteet, kuten vuokrasopimusten päättymisajat.

57. Hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan määrittäminen perustuu hyödykkeen odotettuun käyttökelpoisuuteen yhteisölle. Yhteisön omaisuudenhallintaperiaatteet saattavat edellyttää hyödykkeiden luovuttamista määrätyn ajan kuluttua taikka sen jälkeen, kun tietty osa hyödykkeen ilmentämästä taloudellisesta hyödystä on saatu. Sen vuoksi hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika yhteisölle saattaa olla lyhyempi kuin sen taloudellinen kokonaisvaikutusaika. Hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan arvioiminen edellyttää harkintaa, joka perustuu yrityksen saamaan kokemukseen vastaavanlaisista hyödykkeistä.

58. Maa-alueet ja rakennukset ovat erillisiä hyödykkeitä, ja niitä käsitellään kirjanpidossa erikseen, vaikka ne olisi hankittu yhdessä. Joitakin poikkeuksia, kuten louhoksia ja kaatopaikkana käytettyjä alueita, lukuun ottamatta maa-alueilla on rajoittamaton vaikutusaika, ja siksi niistä ei tehdä poistoja. Rakennuksilla on rajallinen vaikutusaika, ja sen vuoksi ne ovat poistojen kohteena olevia hyödykkeitä. Jos maan, jolla rakennus sijaitsee, arvo nousee, tämä ei vaikuta rakennuksen poistopohjan määrittämiseen.

59. Jos maa-alueen hankintameno sisältää purkamisesta, siirtämisestä ja alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja, niin tästä maa-alueen hankintamenon osasta tehdään poistot sen ajan kuluessa, jona näistä menoista koituu hyötyä. Joskus maa-alueella saattaa olla rajoitettu taloudellinen vaikutusaika, jolloin siitä tehdään poistot tavalla, joka kuvastaa siitä saatavaa hyötyä.

Poistomenetelmä

60. ***Käytettävän poistomenetelmän on kuvastettava sitä, miten yhteisö odottaa käyttävänsä hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää vastaista taloudellista hyötyä.***

61. ***Hyödykkeeseen sovellettava poistomenetelmä tarkistetaan vähintään jokaisen tilikauden lopussa, ja jos on tapahtunut merkittäviä muutoksia siinä, miten hyödykkeen ilmentämän taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan, menetelmä on muutettava kuvastamaan käytön muuttunutta jakautumista. Tällainen poistomenetelmän muutos käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n mukaisesti.***

62. Hyödykkeen poistopohjan systemaattiseen kuluksi kirjaamiseen hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa voidaan käyttää erilaisia poistomenetelmiä. Näihin menetelmiin kuuluvat tasapoistomenetelmä, degressiivinen menetelmä ja suoriteyksikköihin perustuva menetelmä. Tasapoisto johtaa vakiomääräiseen kulukirjaukseen hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana, ellei hyödykkeen jäännösarvo muutu. Degressiivinen poistomenetelmä johtaa pienenevään kulukirjaukseen hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana. Suoriteyksikköihin perustuva menetelmä johtaa kulukirjaukseen, joka perustuu odotettuun käyttöön tai tuotokseen. Yhteisö valitsee menetelmän, joka parhaiten kuvastaa sitä, miten hyödykkeen ilmentämän vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan. Tätä menetelmää sovelletaan johdonmukaisesti kaudesta toiseen, ellei kyseessä olevan vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotettu jakautuminen muutu.

Arvon alentuminen

63. Määrittäessään, onko aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen arvo alentunut, yhteisö soveltaa IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen*. Kyseisessä standardissa selostetaan, miten yhteisö tarkistaa omaisuuseriensä kirjanpitoarvot, kuinka se määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän ja milloin se kirjaa tai peruuttaa arvonalentumistappion.

▼M5

64. IAS 22:ssa *Yritysten yhteenliittymät* selostetaan, miten kirjanpidossa käsitellään arvonalentumistappiota, joka on kirjattu ennen ensimmäisen sellaisen tilikauden loppua, joka on alkanut hankinnaksi luokiteltavan yritysten yhteenliittymän toteutumisen jälkeen.

Arvon alentumisesta saadut korvaukset

65. ***Kolmansilta osapuolilta saatavat korvaukset aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, jotka ovat alentuneet arvoltaan, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, kirjataan tulosvaikutteisesti silloin, kun oikeus korvauksen saamiseen on syntynyt.***

66. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvonalentumiset tai menetykset, niihin liittyvät korvausvaateet kolmansille osapuolille tai näiden maksamat korvaukset sekä mahdollisesti myöhemmin tapahtuva korvaavien hyödykkeiden osto tai valmistaminen ovat erillisiä taloudellisia tapahtumia ja niitä käsitellään kirjanpidossa erikseen seuraavasti:

(a) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvonalentumiset kirjataan IAS 36:n mukaisesti;

(b) käytöstä poistettujen tai luovutettujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjaaminen pois taseesta määräytyy tämän standardin mukaisesti;

(c) kolmansilta osapuolilta saatavat korvaukset aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, joiden arvo on alentunut, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, otetaan huomioon voittoa tai tappiota määritettäessä, kun ne ovat saatavissa;

ja

(d) aiempaa omaisuuserää korvaavien kunnostettujen, ostettujen tai valmistettujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno määritetään tämän standardin mukaisesti.

KIRJAAMINEN POIS TASEESTA

67. ***Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvo kirjataan pois taseesta:***

(a) kun hyödykkeestä luovutaan;

tai

(b) kun hyödykkeen käytöstä tai luovutuksesta ei ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.

68. ***Voitto tai tappio, joka syntyy aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamisesta pois taseesta, kirjataan tulosvaikutteisesti silloin, kun hyödyke kirjataan pois taseesta (ellei IAS 17 edellytä muunlaista menettelyä myynnin ja takaisinvuokrauksen yhteydessä). Voittoja ei pidä esittää liikevaihtona.***

69. Aineellisesta käyttöomaisuushyödykkeestä voidaan luopua usealla eri tavalla (esimerkiksi myymällä se, tekemällä siitä rahoitusleasingsopimus tai lahjoittamalla se). Yhteisö määrittää hyödykkeen luovutuspäivän soveltamalla IAS 18:n *Tuotot* mukaisia tavaroiden myyntituottojen kirjaamiskriteerejä. Myyntinä ja takaisinvuokrauksena tapahtuvaan luovutukseen sovelletaan IAS 17:ää.

70. Jos yhteisö sisällyttää kappaleen 7 kirjausperiaatetta soveltaessaan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon menot, jotka johtuvat hyödykkeen osan korvaamisesta uudella, se kirjaa korvatun osan kirjanpitoarvon pois taseesta riippumatta siitä, onko uudella korvatusta osasta tehty poistot erikseen. Jos uudella korvatun osan kirjanpitoarvon määrittäminen ei ole yhteisölle käytännössä mahdollista, se voi käyttää korvaavasta osasta johtuvia menoja sen osoittamiseen, mikä korvatun osan hankintameno on ollut, kun se on hankittu tai valmistettu.

71. ***Voitto tai tappio, joka syntyy aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamisesta pois taseesta, määritetään mahdollisen nettoluovutustulon ja hyödykkeen kirjanpitoarvon erotuksena.***

72. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen luovutuksesta saatava vastike kirjataan alun perin käypään arvoonsa. Jos hyödykkeestä saatavaa maksua lykätään, saatava vastike kirjataan alun perin käteishintaa vastaavaan määrään. Vastikkeen nimellismäärän ja vastaavan käteishinnan erotus kirjataan korkotuotoksi IAS 18:n mukaisesti siten, että se kuvastaa saamisen efektiivistä tuottoa.

▼M5

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

73. ***Tilinpäätöksessä on esitettävä jokaisesta aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmästä:***

(a) bruttomääräistä kirjanpitoarvoa määritettäessä käytetyt arvostusperusteet;

(b) käytetyt poistomenetelmät;

(c) taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;

(d) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettyinä) kauden alussa ja lopussa;

ja

(e) kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:

(i) lisäykset;

(ii) vähennykset;

(iii) yritysten yhteenliittymien kautta tapahtuneet hankinnat;

(iv) uudelleenarvostuksista johtuvat kappaleiden 31, 39 ja 40 mukaiset lisäykset ja vähennykset sekä IAS 36:n mukaisesti suoraan omaan pääomaan kirjatuista arvonalentumistappioista tai niiden peruutuksista johtuvat lisäykset ja vähennykset;

(v) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappiot;

(vi) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset;

(vii) poistot;

(viii) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta toimintavaluutasta esittämisvaluuttaan - sisältää myös ulkomaisen yksikön muuntamisen raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan;

ja

(ix) muut muutokset.

74. ***Tilinpäätöksessä on esitettävä myös:***

(a) omistusrajoitusten olemassaolo ja määrä sekä velkojen vakuudeksi pantatut aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet;

(b) keskeneräisen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon sisältyvät menot;

(c) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintaa koskevat sopimukseen perustuvat sitoumukset;

ja

(d) tulosvaikutteisesti kirjatut kolmansilta osapuolilta saadut korvaukset aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, joiden arvo on alentunut, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, ellei näitä esitetä omana eränään tuloslaskelmassa.

75. Poistomenetelmän valinta ja arvioitu taloudellinen vaikutusaika ovat harkinnanvaraisia. Käytettyjä menetelmiä ja arvioituja taloudellisia vaikutusaikoja tai poistoprosentteja koskevat tiedot ovat sen vuoksi tilinpäätöksen käyttäjille informaatiota, joka mahdollistaa johdon valitsemien toimintatapojen tarkastelun sekä vertailut toisiin yhteisöihin. Vastaavanlaisista syistä on tarpeellista esittää tilinpäätöksessä:

(a) kaudella tehdyt poistot riippumatta siitä, onko ne kirjattu tulosvaikutteisesti vai osaksi muiden hyödykkeiden hankintamenoa;

ja

(b) kertyneet poistot kauden lopussa.

76. Yhteisö ilmoittaa IAS 8:n mukaisesti tilinpäätöksessään kirjanpidollisen arvion muutoksen luonteen ja vaikutuksen, jos muutoksella on vaikutusta tarkasteltavana olevaan kauteen tai sillä odotetaan olevan vaikutusta tulevaan kauteen. Tällainen aineellisiin käyttöomaisuushyö-dykkeisiin liittyvä tieto voi koskea:

(a) jäännösarvoja;

▼M5

(b) arvioituja menoja aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden purkamisesta, siirtämisestä ja alkuperäiseen tilaan saattamisesta;

(c) taloudellisia vaikutusaikoja;

ja

(d) poistomenetelmiä.

77. ***Jos aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuviin arvoihin, tilinpäätöksessä on esitettävä seuraavat tiedot:***

(a) uudelleenarvostuksen toteuttamispäivä;

(b) käytettiinkö riippumatonta arvioijaa;

(c) hyödykkeiden käypiä arvoja arvioitaessa käytetyt menetelmät ja tehdyt merkittävät oletukset;

(d) missä määrin hyödykkeiden käyvät arvot on määritetty välittömästi toimivilla markkinoilla havaittavissa olevien hintojen tai toisistaan riippumattomien osapuolten välillä markkinoilla toteutuneiden viimeaikaisten kauppojen perusteella tai on arvioitu muita arvostusmenetelmiä käyttäen;

(e) kunkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostetun ryhmän kirjanpitoarvo, joka olisi esitetty, jos hyödykkeet olisi merkitty taseeseen hankintamenomallin mukaisesti;

ja

(f) uudelleenarvostusrahasto ja tiedot siinä kaudella tapahtuneista muutoksista ja rajoituksista, jotka koskevat rahaston jakamista osakkeenomistajille.

78. Yhteisö esittää tilinpäätöksessään IAS 36:n mukaiset tiedot arvoltaan alentuneista aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä kappaleen 73(e)(iv)-(vi) edellyttämien tietojen lisäksi.

79. Tilinpäätöksen käyttäjät saattavat pitää myös seuraavaa informaatiota omien tarpeidensa kannalta merkityksellisenä:

(a) tilapäisesti käyttämättöminä olevien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo;

(b) loppuun poistettujen mutta edelleen käytössä olevien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden bruttomääräinen kirjanpitoarvo;

(c) aktiivisesta käytöstä poistettujen, myyntiä odottavien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo;

ja

(d) hankintamenomallia sovellettaessa aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypä arvo, kun se poikkeaa olennaisesti kirjanpitoarvosta.

Sen vuoksi yhteisöille suositellaan näiden tietojen esittämistä.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

80. ***Kappaleisiin 24 – 26 sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat vaihdossa saatujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden alkuperäistä arvostamista, sovelletaan ei-takautuvasti vain tuleviin tapahtumiin.***

VOIMAANTULO

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

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

82. Tämä standardi korvaa IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 1998).

▼**M5**

83. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

(a) SIC-6 *Nykyisten tietokoneohjelmistojen muuttamisesta johtuvat menot*;

(b) SIC-14 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet — hyödykkeiden arvonalentumisesta tai menetyksestä saatavat korvaukset*;

ja

(c) SIC-23 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet — suurista perinpohjaisista tarkastuksista tai huolloista johtuvat menot*.

▼M5

LIITE

Muutokset muihin määräyksiin

Tässä liitteessä esitettäviä muutoksia on sovellettava 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

A1. IFRS 1:tä *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* ja siihen liittyviä dokumentteja muutetaan seuraavalla tavalla.

Standardin kappale 24 muutetaan seuraavanlaiseksi:

24 Jos tytäryrityksestä tulee IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija myöhemmin kuin sen emoyrityksestä, tytäryrityksen on arvostettava varat ja velat omassa tilinpäätöksessään joko:

…

(b) tämän standardin muiden osien edellyttämiin kirjanpitoarvoihin tytäryrityksen IFRS-standardeihin siirtymispäivän perusteella. Nämä kirjanpitoarvot saattavat poiketa kohdassa (a) tarkoitetuista:

…

(ii) kun tytäryrityksen tilinpäätöksessä käytetyt laatimisperiaatteet poikkeavat konsernitilinpäätöksessä käytetyistä. Tytäryritys saattaa esimerkiksi käyttää laatimisperiaatteenaan IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaista hankintamenomallia, kun taas konserni saattaa käyttää uudelleenarvostusmallia.

A2. IAS 14:n *Segmenttiraportointi* kappale 21 muutetaan seuraavanlaiseksi:

21. Segmentin varoja ja velkoja määritettäessä otetaan huomioon hankintana käsiteltävässä yritysten yhteenliittymässä hankitun yhteisön yksilöitävissä olevien segmenttikohtaisten varojen ja velkojen aikaisempiin kirjanpitoarvoihin tehdyt oikaisut, vaikka kyseiset oikaisut tehtäisiin vain konsernitilinpäätöstä laadittaessa eikä niitä merkittäisi emoyrityksen 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.

A3. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A4. IAS 36:een *Omaisuuserien arvon alentuminen* tehdään seuraavat muutokset.

Standardin kappaleet 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 ja 104 muutetaan seuraavanlaisiksi:

4. Tämä standardi koskee omaisuuseriä, jotka merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen (käypä arvo) perustuvaan arvoon muiden IAS-standardien, kuten IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisen uudelleenarvostusmallin mukaan. Sen toteaminen, onko uudelleen arvostetun 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, suunnitelmat, jotka koskevat sen toiminnon, johon omaisuuserä kuuluu, lopettamista tai uudelleenjärjestelyä taikka omaisuuserästä luopumista ennen aiemmin ennakoitua ajankohtaa;

sekä

▼M5

…

37. ***Omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämät rahavirrat on arvioitava sen nykyisen kunnon perusteella. Vastaisia rahavirtoja koskevat arviot eivät saa sisältää sellaisia yritykseen tulevia tai yrityksestä lähteviä rahavirtoja, joiden odotetaan syntyvän:***

…

(b) vastaisista menoista, jotka johtuvat omaisuuserään tehtävistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella taikka sen ylläpidosta.

38. Koska vastaiset rahavirrat arvioidaan omaisuuserälle sen nykyisen kunnon perusteella, käyttöarvoa määritettäessä ei oteta huomioon:

…

(b) vastaisia menoja, jotka johtuvat omaisuuserään tehtävistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella taikka sen ylläpidosta, eikä näistä vastaisista menoista tulevaisuudessa koituvaa hyötyä.

41. Ennen kuin yhteisölle on syntynyt menoja, jotka johtuvat omaisuuserään tehtävistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella taikka sen ylläpidosta, vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin ei sisällytetä yritykseen tulevia vastaisia arvioituja rahavirtoja, joiden odotetaan syntyvän näiden menojen seurauksena (ks. liite A, esimerkki 6).

42. Vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin sisällytetään omaisuuserän välttämättömät huoltomenot.

59. ***Arvonalentumistappio on merkittävä välittömästi tuloslaskelmaan kuluksi, jollei omaisuuserän kirjanpitoarvo perustu uudelleenarvostukseen jonkin toisen standardin mukaisesti (esimerkiksi 16:n* Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet *uudelleenarvostusmallin mukaisesti). Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevaa arvonalentumistappiota on käsiteltävä uudelleenarvostuksesta johtuvana vähennyksenä tämän toisen standardin mukaisesti.***

96. ***Yhteisön on otettava huomioon vähintään seuraavat seikat arvioidessaan onko 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 yritykselle edullisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai odotetussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi kauden aikana toteutuneet menot, jotka johtuvat omaisuuserään tehtävistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella taikka sen ylläpidosta, tai sitoumus, joka koskee sen toiminnon, johon omaisuuserä kuuluu, lopettamista tai uudelleenjärjestelyä;

ja

…

104. ***Omaisuuserän arvonalentumistappion peruutus on merkittävä välittömästi tuotoksi tuloslaskelmaan, ellei omaisuuserän kirjanpitoarvo perustu uudelleenarvostukseen jonkin toisen standardin mukaisesti (esimerkiksi IAS 16:n* Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet *uudelleenarvostusmallin mukaisesti). Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevan arvonalentumistappion peruutusta käsitellään uudelleenarvostuksesta johtuvana lisäyksenä tämän toisen standardin mukaisesti.***

A5. IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* kappaleen 14(a) alaviite poistetaan.

A6. IAS 38:aan *Aineettomat hyödykkeet* tehdään seuraavat muutokset.

Johdanto

Kappale 7 poistetaan.

▼M5

Standardi

Kappaleeseen 7 lisätään seuraava määritelmä:

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.

Seuraavia kappaleeseen 7 sisältyviä määritelmiä muutetaan:

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

Hankintameno on hyödykkeen hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä ja muun vastikkeen käypä arvo hyödykkeen hankinta- tai valmistusajankohtana.

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) niiden suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jotka hyödykkeen odotetaan tuottavan yhteisölle.

Kappale 18 ja sitä välittömästi edeltävä otsikko muutetaan seuraavanlaisiksi:

Kirjaaminen ja arvostaminen

18. Erän merkitseminen taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi edellyttää, että yhteisö osoittaa erän:

    (a) olevan aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen (ks. kappaleet 7 - 17);

        ja

    (b) täyttävän tässä standardissa esitetyt kirjaamisedellytykset (ks. kappaleet 19-55).

    Tämä koskee menoja, jotka syntyvät aineettoman hyödykkeen alkuperäisestä hankkimisesta tai sisäisestä aikaansaamisesta, sekä menoja, jotka syntyvät myöhemmin lisäysten tekemisestä hyödykkeeseen, sen osan korvaamisesta uudella taikka sen ylläpidosta.

Lisätään kappale 18A:

18A. Aineettomat hyödykkeet ovat luonteeltaan sellaisia, että niihin ei yleensä tehdä lisäyksiä eikä niiden osia korvata uusilla. Näin ollen useimmat myöhemmin syntyvät menot johtuvat todennäköisesti pikemminkin tämän standardin mukaiset kirjaamisedellytykset täyttävän, jo olemassa olevan aineellisen hyödykkeen ilmentämän, vastaisen taloudellisen hyödyn säilyttämisestä. On myös usein vaikeaa osoittaa myöhemmin syntyvien menojen johtuvan välittömästi tietystä aineettomasta hyödykkeestä eikä liiketoiminnasta kokonaisuutena. Sen vuoksi myöhemmin syntyvät menot – menot, jotka syntyvät sen jälkeen, kun ostettu aineeton hyödyke on alun perin merkitty kirjanpitoon tai sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke on saatu valmiiksi – sisällytetään vain harvoin hyödykkeen kirjanpitoarvoon. Yhdenmukaisesti kappaleen 51 kanssa kirjataan brandeista, lehtien nimistä, julkaisunimikkeistä, asiakasluetteloista ja tosiasialliselta luonteeltaan samanlaisista eristä johtuvat myöhemmin syntyvät menot aina tulosvaikutteisesti silloin, kun ne ovat toteutuneet, jotta vältettäisiin sisäisesti aikaansaadun liikearvon kirjaaminen.

Kappale 24 muutetaan seuraavanlaiseksi:

24. Aineettoman hyödykkeen hankintameno käsittää:

    (a) ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset ostoihin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, ja josta on vähennetty käteis- ja muut alennukset;

        ja

▼M5

(b) menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamisesta valmiiksi sille aiottuun käyttötarkoitukseen.

Lisätään kappaleet 24A - 24D:

24A. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:

(a) työsuhde-etuuksista johtuvat menot (määritelty IAS 19:ssä *Työsuhde-etuudet*), jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamisesta toimintakuntoon;

ja

(b) asiantuntijapalkkiot.

24B. 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.

24C. Menojen sisällyttäminen aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvoon lakkaa, kun hyödyke on sellaisessa kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Tämän vuoksi hyödykkeen hankintamenoon ei sisällytetä menoja, jotka syntyvät, kun aineetonta hyödykettä käytetään tai sitä siirretään 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 kehittyessä.

24D. 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 kehittämistoimia tai näiden 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 tulosvaikutteisesti ja sisällytetään asianmukaisiin tuotto- ja kulueriin.

Kappale 34 muutetaan seuraavanlaiseksi:

34. Yksi tai useampi aineeton hyödyke voidaan hankkia siten, että vaihdossa luovutetaan ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarisia omaisuuseriä taikka monetaaristen ja ei-monetaaristen omaisuuserien yhdistelmä. Seuraavassa viitataan vain yhden ei-monetaarisen omaisuuserän vaihtamiseen toiseen ei-monetaariseen omaisuuserään, mutta tämä 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 hyödykkeen käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Hankittu hyödyke arvostetaan tällä tavalla, vaikka yhteisö ei pystyisi kirjaamaan luovutettua hyödykettä välittömästi pois taseesta. Jos hankittua hyödykettä ei arvosteta käypään arvoon, sen hankintamenoksi kirjataan luovutetun hyödykkeen kirjanpitoarvo.

Lisätään kappaleet 34A ja 34B:

34A. 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 (tai hyödykkeisiin) liittyvien rahavirtojen koostumus (riski, ajoittuminen ja määrä) poikkeaa

▼M5

luovutettuun hyödykkeeseen (tai hyödykkeisiin) 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, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, on tapahtuman vaikutuksen kohteena olevan yhteisön liiketoiminnan osan, yhteisökohtaisen arvon kuvastettava verojen jälkeen määritettyjä rahavirtoja. Näiden selvitysten tulos saattaa olla selvä ilman että yhteisön tarvitsee tehdä yksityiskohtaisia laskelmia.

34B. Kappaleessa 19(b) täsmennetään, että aineettoman hyödykkeen taseeseen merkitsemisen ehtona on, että hyödykkeen hankintameno on luotettavasti määritettävissä. Jos aineettomalle hyödykkeelle ei ole olemassa vertailukelpoisia markkinatapahtumia, sen käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, jos (a) käypää arvoa koskevat järkevät arviot eivät vaihtele hyödykkeen osalta merkittävästi tai (b) vaihteluvälille sijoittuvien erilaisten arvioiden todennäköisyydet ovat luotettavasti arvioitavissa ja käyttökelpoisia käyvän arvon arviointiin. Jos yhteisö pystyy määrittämään joko vastaanotetun tai luovutetun hyödykkeen käyvän arvon luotettavasti, luovutetun hyödykkeen käypää arvoa käytetään vastaanotetun hyödykkeen hankintamenon määrittämiseen, paitsi jos vastaanotetun hyödykkeen käypä arvo on selkeämmin ilmeinen.

Kappale 35 poistetaan.

Kappale 54 muutetaan seuraavanlaiseksi:

54. Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno käsittää kaikki välittömät menot, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen luomiseksi, tuottamiseksi ja saattamiseksi 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 johtuvat menot (määritelty IAS 19:ssä *Työsuhde-etuudet*), jotka syntyvät aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta;

(c) laillisen oikeuden rekisteröintipalkkiot;

ja

(d) poistot patenteista ja lisensseistä, joita käytetään aineettoman hyödykkeen aikaansaamiseen.

IAS 23:ssa *Vieraan pääoman menot* määrätään kriteerit korkojen sisällyttämiselle osaksi sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintamenoa.

Kappaleiden 60 – 62 edellä oleva otsikko poistetaan.

Kappaleet 60 ja 61 poistetaan.

Kappale 62 poistetaan, sillä sen sisältö on siirretty kappaleeseen 18A.

Kappaletta 63 edeltävä otsikko muutetaan seuraavanlaiseksi:

Arvostaminen kirjaamisen jälkeen

Kappaleet 76 ja 77 muutetaan seuraavanlaisiksi:

76. ***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.***

77. ***Jos aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, vähennys on kirjattava tulosvaikutteisesti. Vähennys on kuitenkin veloitettava suoraan oman pääoman erästä, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto, siltä osin kuin***

▼M5

vähennys ei ylitä samasta hyödykkeestä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.

Kappaleet 79 ja 80 muutetaan seuraavanlaisiksi:

79. ***Aineettoman hyödykkeen poistopohja on kirjattava kuluksi systemaattisella tavalla sen taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Lähtökohtaisesti oletetaan, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika ei ylitä kahtakymmentä vuotta siitä päivästä lukien, kun hyödyke on valmis käytettäväksi, mutta tämä olettamus on kumottavissa. Poistojen tekeminen on aloitettava, kun hyödyke on valmis käytettäväksi. Poistojen tekeminen on lopetettava, kun hyödyke kirjataan pois taseesta.***

80. Poistot kirjataan, vaikka esimerkiksi hyödykkeen käypä arvo tai siitä kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi lisääntynyt. 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 vastaavanlaisia, samalla tavalla käytettäviä hyödykkeitä koskeva informaatio;

    (c) tekninen, teknologinen, kaupallinen tai muun tyyppinen vanheneminen;

    (d) sen toimialan vakaus, jolla hyödykettä käytetään, ja muutokset hyödykkeen tuottamien tavaroiden ja palvelujen markkinakysynnässä;

    (e) kilpailijoiden tai mahdollisten 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.

Kappaleet 88 - 90 muutetaan seuraavanlaisiksi:

88. ***Käytettävän poistomenetelmän on kuvastettava sitä, miten yhteisö odottaa käyttävänsä hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää taloudellista hyötyä. Jos hyväksikäytön jakautuminen ei ole todettavissa luotettavasti, käytetään tasapoistomenetelmää. Kunkin tilikauden poistot kirjataan kuluksi, jollei jokin toinen standardi salli tai vaadi niiden sisällyttämistä jonkin toisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon.***

89. Hyödykkeen poistopohjan systemaattiseen kuluksi kirjaamiseen hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa voidaan käyttää erilaisia poistomenetelmiä. Näihin menetelmiin kuuluvat tasapoistomenetelmä, degressiivinen menetelmä ja suoriteyksikköihin perustuva menetelmä. Sovellettava menetelmä valitaan sen mukaan, miten hyödykkeen ilmentämän taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan, ja sitä sovelletaan tilikaudesta toiseen, jollei tämän taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotettu jakautuminen muutu. Vain harvoin, jos koskaan, on vakuuttavaa näyttöä, joka tukisi sellaista aineettomien hyödykkeiden poistomenetelmää, joka johtaa pienempiin kertyneisiin poistoihin kuin tasapoistomenetelmä.

90. Poistot kirjataan yleensä tulosvaikutteisesti. Joskus hyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä kuitenkin käytetään 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 (ks. IAS 2 *Vaihto-omaisuus*).

Kappale 93 muutetaan seuraavanlaiseksi:

93. Hyödykkeen jäännösarvo arvioidaan myynnistä saatavan rahamäärän perusteella, ja sitä määritettäessä käytetään hintoja, jotka arviointipäivänä saataisiin myytäessä vastaavanlainen hyödyke, jonka taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja jota on käytetty samankaltai-

▼M5

sissa olosuhteissa kuin tarkasteltavana olevaa hyödykettä tullaan käyttämään. Jäännösarvo tarkistetaan vähintään jokaisen tilikauden lopussa. Jäännösarvon muutos käsitellään kirjanpidollisten arvioiden muutoksina IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

Lisätään kappale 93A:

93A. Aineettoman hyödykkeen jäännösarvo saattaa kasvaa yhtä suureksi tai suuremmaksi kuin hyödykkeen kirjanpitoarvo. Jos näin tapahtuu, hyödykkeestä tehtävä poisto on nollan suuruinen, paitsi jos ja siihen asti kunnes jäännösarvo myöhemmin pienenee alle hyödykkeen kirjanpitoarvon.

Kappaleet 94 ja 95 muutetaan seuraavanlaisiksi:

94. ***Poistoaika ja poistomenetelmä on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden lopussa. Jos hyödykkeen odotettu taloudellinen vaikutusaika poikkeaa aikaisemmista arvioista, poistoaikaa on muutettava vastaavasti. Jos on tapahtunut muutoksia siinä, miten hyödykkeen ilmentämän vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan, poistomenetelmä on muutettava kuvastamaan käytön muuttunutta jakautumista. Tällaiset poistomenetelmän muutokset on käsiteltävä kirjanpidollisten arvioiden muutoksina IAS 8:n mukaisesti.***

95. ***Hyödykkeen käyttöajan kuluessa saattaa ilmetä, että sen taloudellista vaikutusaikaa koskeva arvio ei pidä paikkaansa. Esimerkiksi. arvonalentumistappion kirjaaminen voi olla viitteenä siitä, että poistoaikaa on tarpeen muuttaa.***

Kappaleet 103 ja 104 muutetaan seuraavanlaisiksi:

103. ***Aineeton hyödyke on kirjattava pois taseesta:***

(a) kun siitä luovutaan;

tai

(b) kun sen käytöstä tai luovutuksesta ei ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.

104. ***Voitto tai tappio, joka syntyy aineettoman hyödykkeen kirjaamisesta pois taseesta, on määritettävä mahdollisen nettomyyntituloon ja hyödykkeen kirjanpitoarvon erotuksena. Se kirjataan tulosvaikutteisesti silloin, kun hyödyke kirjataan pois taseesta (ellei IAS 17 edellytä muunlaista menettelyä myynnin ja takaisinvuokrauksen yhteydessä). Voittoja ei pidä esittää liikevaihtona.***

Lisätään kappaleet 104A - 104C:

104A. Aineettomasta hyödykkeestä voidaan luopua usealla eri tavalla (esimerkiksi myymällä se, tekemällä siitä rahoitusleasingsopimus tai lahjoittamalla se). Yhteisö määrittää hyödykkeen luovutuspäivän soveltamalla IAS 18:n *Tuotot* mukaisia tavaroiden myyntituottojen kirjaamiskriteerejä. Myyntinä ja takaisinvuokrauksena tapahtuvaan luovutukseen sovelletaan IAS 17:ää.

104B. Jos yhteisö kirjaa kappaleen 19 kirjaamisperiaatetta soveltaessaan hyödykkeen 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.

104C. Aineettoman hyödykkeen luovutuksesta saatava vastike kirjataan alun perin käypään arvoonsa. Jos hyödykkeestä saatavaa maksua lykätään, saatava vastike kirjataan alun perin käteishintaa vastaavaan määrään. Vastikkeen nimellismäärän ja vastaavan käteishinnan erotus kirjataan korkotuotoksi IAS 18:n mukaisesti niin, että se kuvastaa saamisen efektiivistä tuottoa.

Kappale 105 poistetaan.

Kappale 106 muutetaan seuraavanlaiseksi:

106. Poistojen tekemistä ei lopeteta, kun aineetonta hyödykettä ei enää käytetä tai kun se odottaa myyntiä, ellei hyödykettä ole poistettu loppuun.

Kappaleesta 107 poistetaan lause ”***Vertailutietoja ei edellytetä.***”

▼**M5**

Kappale 111(e) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(e) aineettomien hyödykkeiden hankintaa koskevat sopimukseen perustuvat sitoumukset.

Kappale 113(a)(iii) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(iii) kirjanpitoarvo, joka olisi esitetty, jos uudelleenarvostetut aineettomat hyödykkeet olisi merkitty taseeseen kappaleessa 63 esitetyn ensisijaisen menettelytavan mukaisesti;

ja

Kappale 113(b) muutetaan seuraavanlaiseksi ja lisätään kappale 113(c):

(b) aineettomiin hyödykkeisiin liittyvän uudelleenarvostusrahaston määrä kauden alussa ja lopussa sekä tiedot kauden aikana tapahtuneista muutoksista ja mahdollisista rajoituksista, jotka koskevat sen jakamista osakkeenomistajille;

ja

(c) hyödykkeiden käypiä arvoja arvioitaessa käytetyt menetelmät ja tehdyt merkittävät oletukset.

Lisätään kappale 121A:

121A. Kappaleissa 34 – 34B esitettyjä vaatimuksia, jotka koskevat vaihdossa saatavan aineettoman hyödykkeen alkuperäistä arvostamista, on sovellettava ei-takautuvasti vain tuleviin tapahtumiin.

A7. SIC-13 *Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset* muutetaan seuraavasti.

Kappaleet 5 ja 6 muutetaan seuraavanlaisiksi:

5. Kun yhteisyrityksen osapuoli soveltaa kohtaa IAS 31,48 JCE:hen antamiinsa ei-monetaarisiin panoksiin vastikkeeksi osuudesta JCE:ssä, yhteisyrityksen osapuolen on kirjattava kaudelle tulosvaikutteisesti se osuus voitosta tai tappiosta, joka kohdistuu muiden osapuolten omistusosuuteen, paitsi jos:

   (a) panoksena annetun ei-monetaarisen omaisuuserän (tai omaisuuserien) omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut eivät ole siirtyneet JCE:lle;

   tai

   (b) voitto tai tappio ei-monetaarisesta panoksesta ei ole määritettävissä luotettavasti;

   tai

   (c) panoksen antamisella ei olle kaupallista merkitystä, siten kuin termi on kuvattu IAS 16:ssa *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*.

   Jos poikkeus (a), (b) tai (c) toteutuu, voittoa tai tappiota pidetään realisoitumattomana, eikä sitä näin ollen kirjata tulosvaikutteisesti paitsi kappaleen 6 mukaisessa tapauksessa.

6. Jos yhteisyrityksen osapuoli saa JCE:n omistusosuuden lisäksi monetaarisia tai ei-monetaarisia omaisuuseriä, osapuolen on kirjattava asianmukainen osuus liiketoimesta johtuvasta voitosta tai tappiosta tulosvaikutteisesti.

Voimaantuloa koskevan kappaleen jälkeen lisätään kappaleet 14 ja 15 seuraavasti:

14. Kappaleen 5 mukaisia muutoksia ei-monetaaristen panosten kirjanpitokäsittelyyn on sovellettava ei-takautuvasti tuleviin tapahtumiin.

15. Yhteisön on sovellettava IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* seurauksena tähän tulkintaan tehtyjä muutoksia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa kyseistä standardia aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava myös näitä muutoksia tällä aikaisemmalla kaudella.

A8. SIC-21:n *Tuloverot — uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen* kappaleet 3 - 5 muutetaan seuraavanlaisiksi:

3. Käsiteltävä kysymys on, miten tulkitaan ”kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymistä”, jos kyseessä on omaisuuserä, josta ei tehdä poistoja (ei poistojen kohteena oleva omaisuuserä) ja se on arvostettu uudelleen IAS 16:n kappaleen 31 mukaisesti.

▼M5

4. Tätä tulkintaa sovelletaan myös sijoituskiinteistöihin, jotka merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon IAS 40.33:n mukaisesti mutta joita ei pidettäisi poistojen kohteena olevina, jos sovellettaisiin IAS 16:ta.

5. Laskennallinen verovelka tai -saaminen, joka johtuu ei poistojen kohteena olevan omaisuuserän uudelleenarvostamisesta IAS 16.31:n mukaan, on määritettävä niiden verovaikutusten perusteella, jotka seuraisivat kyseisen erän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä myymällä hyödyke, riippumatta siitä, millä perusteella kyseisen omaisuuserän kirjanpitoarvo on määritetty. Näin ollen jos verolaissa määrätään omaisuuserän myynnistä saatavaan verotettavaan määrään sovellettava verokanta, joka poikkeaa omaisuuserän käytöstä syntyvään verotettavaan määrään sovellettavasta verokannasta, käytetään ensiksi mainittua verokantaa ei poistojen kohteena olevaan omaisuuserään liittyvää laskennallista verovelkaa tai -saamista määritettäessä.

A9. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A10. SIC-32:n *Aineettomat hyödykkeet — verkkosivustoista johtuvat menot* kappale 9(d) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(d) käyttövaihe alkaa, kun verkkosivuston kehittämistyö on saatu valmiiksi. Tässä vaiheessa syntyvät menot kirjataan kuluksi, kun ne ovat toteutuneet, paitsi jos ne täyttävät IAS 38.19:n mukaiset omaisuuserän kirjaamiskriteerit.

A11. IASB julkaisi joulukuussa 2002 luonnoksen ehdotetuista muutoksista IAS 36:een *Omaisuuserien arvon alentuminen* ja IAS 38:aan *Aineettomat hyödykkeet*. IASB:n ehdottamat muutokset IAS 38:aan ja IAS 36:een liittyvät yritysten yhteenliittymiä koskevan projektin päätöksiin. Koska kyseinen projekti on edelleen käynnissä, näitä ehdotettuja muutoksia ei ole otettu huomioon tässä liitteessä esitettävissä IAS 38:n ja IAS 36:n muutoksissa.

A12. IASB julkaisi heinäkuussa 2003 ED 4:n *Luopuminen pitkäaikaisista omaisuuseristä ja lopetettujen toimintojen esittäminen,* jossa se ehdotti muutoksia IAS 38:aan sekä IAS 40:een *Sijoituskiinteistöt.* Näitä muutoksia ei ole otettu huomioon tässä liitteessä esitettävissä IAS 38:n ja IAS 40:n muutoksissa.

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 17

Vuokrasopimukset

SISÄLLYS

	Kappaleet
Tavoite	1
Soveltamisala	2-3
Määritelmät	4-6
Vuokrasopimusten luokittelu	7-19
Vuokrasopimukset vuokralle ottajan tilinpäätöksessä	20-35
Rahoitusleasingsopimukset	20-32
Alkuperäinen kirjaaminen	20-24
Myöhempi arvostaminen	25-32
Muut vuokrasopimukset	33-35
Vuokrasopimukset vuokralle antajan tilinpäätöksessä	36-57
Rahoitusleasingsopimukset	36-48
Alkuperäinen kirjaaminen	36-38
Myöhempi arvostaminen	39-48
Muut vuokrasopimukset	49-57
Myynti ja takaisinvuokraus	58-66
Siirtymäsäännöt	67-68
Voimaantulo	69
IAS 17:n (uudistettu 1997) kumoaminen	70

▼M5

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 17:n (uudistettu 1997) *Vuokrasopimukset*, ja sitä sovelletaan 1. 1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sekä vuokralle ottajia että vuokralle antajia koskevista asianmukaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joita sovelletaan vuokrasopimuksiin.

SOVELTAMISALA

2. ***Tätä standardia sovelletaan kaikkien vuokrasopimusten kirjanpidolliseen käsittelyyn lukuun ottamatta:***

   (a) vuokrasopimuksia, jotka koskevat mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien varantojen etsintää ja käyttöä;

   ja

   (b) lisenssisopimuksia, jotka koskevat sellaisia kohteita kuin elokuvia, videonauhoitteita, näytelmiä, käsikirjoituksia, patentteja ja tekijänoikeuksia.

   Tätä standardia ei kuitenkaan pidä soveltaa arvostusperusteena:

   (a) vuokralle ottajien hallussa oleviin kiinteistöihin, joita käsitellään kirjanpidossa sijoituskiinteistöinä (ks. IAS 40 **Sijoituskiinteistöt*****);***

   (b) muulla vuokrasopimuksella vuokralle annettuihin sijoituskiinteistöihin (ks. IAS 40);

   (c) rahoitusleasingsopimuksella vuokralle otettuihin biologisiin hyödykkeisiin (ks. IAS 41 **Maatalous*****);***

   eikä

   (d) muulla vuokrasopimuksella vuokralle annettuihin biologisiin hyödykkeisiin (ks. IAS 41).

3. Tämä standardi koskee sopimuksia, joiden mukaan hyödykkeen käyttöoikeus siirtyy, vaikka vuokralle antajalta voidaan vaatia merkittäviä kyseisten hyödykkeiden toimintaan tai huoltoon liittyviä palveluja. Tämä standardi ei koske sellaisia palvelusopimuksia, jotka eivät siirrä hyödykkeiden käyttöoikeutta sopimusosapuolelta toiselle.

MÄÄRITELMÄT

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

   Vuokrasopimus on sopimus, jonka mukaan vuokralle antaja antaa vuokralle ottajalle oikeuden käyttää hyödykettä sovitun ajan maksua tai toistuvia maksusuorituksia vastaan.

   Rahoitusleasingsopimus on vuokrasopimus, jonka mukaan hyödykkeen omistamiselle ominaiset riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin. Omistusoikeus voi siirtyä tai olla siirtymättä vuokra-ajan lopussa.

   Muu vuokrasopimus on vuokrasopimus, joka ei ole rahoitusleasingsopimus.

   Ei-purettavissa oleva vuokrasopimus on vuokrasopimus, joka voidaan purkaa vain:

   (a) jonkin epätodennäköisen ehdollisen tapahtuman toteutuessa;

   (b) vuokralle antajan suostumuksella;

   (c) jos vuokralle ottaja tekee uuden samaa tai vastaavaa hyödykettä koskevan vuokrasopimuksen saman vuokralle antajan kanssa;

   tai

   (d) jos vuokralle ottaja suorittaa sen suuruisen lisämaksun, että vuokrasopimuksen jatkuminen on sopimuksen syntymisajankohtana kohtuullisen varmaa.

▼M5

Vuokrasopimuksen syntymisajankohta on vuokrasopimuksen päiväys tai sitä aikaisempi päivä, jona osapuolet sitoutuvat noudattamaan vuokrasopimuksen keskeisiä ehtoja. Kyseisenä ajankohtana:

(a) vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi;

ja

(b) jos kyseessä on rahoitusleasingsopimus, määritetään summat, jotka merkitään kirjanpitoon vuokra-ajan alkamisajankohtana.

Vuokra-ajan alkamisajankohta on päivä, josta alkaen vuokralle ottajalla on oikeus käyttää vuokrattua hyödykettä koskevaa käyttöoikeuttaan. Se on päivä, jona vuokrasopimus merkitään alun perin kirjanpitoon (ts. vuokrasopimuksesta johtuvat asianmukaiset varat, velat, tuotot tai kulut kirjataan).

Vuokra-aika on aika, joksi vuokralle ottaja on ilman purkuoikeutta sopinut ottavansa hyödykkeen vuokralle sekä mahdollinen jatkokausi, jonka ajan vuokralle ottajalla on oikeus jatkaa hyödykkeen vuokrausta joko lisämaksusta tai ilman, kun vuokrasopimuksen syntymisajankohtana on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja tulee käyttämään tätä oikeutta.

Vähimmäisvuokrilla tarkoitetaan vuokra-ajalle kohdistuvia maksuja, jotka vuokralle ottajan tulee suorittaa tai jotka sitä voidaan vaatia suorittamaan, lukuun ottamatta muuttuvia vuokria, palveluista johtuvia menoja sekä veroja, jotka vuokralle antaja maksaa ja jotka hyvitetään tälle, ja lisäksi vähimmäisvuokriin luetaan:

(a) kun kyseessä on vuokralle ottaja: vuokralle ottajan tai tämän lähipiiriin kuuluvan osapuolen takaama määrä;

tai

(b) kun kyseessä on vuokralle antaja: vuokralle antajalle taattu jäännösarvo, jonka takaajana on joko:

(i) vuokralle ottaja;

(ii) vuokralle ottajan lähipiiriin kuuluva osapuoli;

tai

(iii) kolmas osapuoli, joka ei kuulu vuokralle antajan lähipiiriin ja on taloudellisesti kykenevä takuuvelvoitteen hoitamiseen.

Jos kuitenkin vuokralle ottajalla on oikeus ostaa hyödyke hintaan, jonka odotetaan olevan riittävän paljon alempi kuin hyödykkeen käypä arvo sinä ajankohtana, kun oikeus on käytettävissä, niin että oikeuden käyttäminen on sopimuksen syntymisajankohtana kohtuullisen varmaa, vähimmäisvuokrat koostuvat vähimmäismaksuista vuokra-ajalta tämän osto-option odotettuun toteuttamispäivään saakka ja sen toteuttamiseksi suoritettavasta määrästä.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Taloudellinen kokonaisvaikutusaika on joko:

(a) ajanjakso, jona hyödykkeen odotetaan olevan taloudellisesti käyttökelpoinen yhdelle tai useammalle käyttäjälle;

tai

(b) niiden suorite- tai muiden yksiköiden lukumäärä, jotka hyödykkeen odotetaan tuottavan yhdelle tai useammalle käyttäjälle.

Taloudellinen vaikutusaika on arvioitu vuokra-ajan alkamisajankohdasta lukien jäljellä oleva, vuokra-aikaan rajoittumaton ajanjakso, jona yhteisön odotetaan käyttävän hyväkseen hyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä.

Taattu jäännösarvo on:

(a) kun kyseessä on vuokralle ottaja: se osa jäännösarvosta, josta vuokralle ottaja tai tämän lähipiiriin kuuluva osapuoli on antanut takuun (takuun määrä on suurin mahdollinen maksettavaksi tuleva määrä);

ja

▼M5

(b) kun kyseessä on vuokralle antaja: se osa jäännösarvosta, josta vuokralle ottaja tai vuokralle antajan lähipiiriin kuulumaton, takuuvelvoitteen hoitamiseen taloudellisesti kykenevä kolmas osapuoli on antanut takuun.

Takaamaton jäännösarvo on se osa vuokratun hyödykkeen jäännösarvosta, jonka realisoimisesta vuokralle antajalla ei ole varmuutta tai josta yksinomaan vuokralle antajan lähipiiriin kuuluva osapuoli on antanut takuun.

Alkuvaiheen välittömät menot ovat lisämenoja, jotka välittömästi johtuvat vuokrasopimusta koskevista neuvotteluista ja järjestelyistä, lukuun ottamatta valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiville vuokralle antajille näin syntyviä menoja.

Bruttosijoitus vuokrasopimukseen on seuraavien erien yhteismäärä:

(a) vähimmäisvuokrat, jotka vuokralle antaja tulee saamaan rahoitusleasingsopimuksen mukaan,

ja

(b) vuokralle antajan hyväksi tuleva takaamaton jäännösarvo.

Nettosijoitus vuokrasopimukseen on bruttosijoitus vuokrasopimukseen diskontattuna vuokrasopimuksen sisäisellä korolla.

Kertymätön rahoitustuotto on seuraavien erien välinen erotus:

(a) bruttosijoitus vuokrasopimukseen,

ja

(b) nettosijoitus vuokrasopimukseen.

Vuokrasopimuksen sisäinen korko on diskonttauskorko, jota käyttäen (a) vähimmäisvuokrien ja (b) takaamattoman jäännösarvon yhteenlaskettu nykyarvo vastaa vuokrasopimuksen syntymisajankohtana (i) vuokratun hyödykkeen käyvän arvon ja (ii) vuokralle antajalle syntyneiden alkuvaiheen välittömien menojen yhteismäärää.

Vuokralle ottajan lisäluoton korko on korko, jota vuokralle ottaja joutuisi maksamaan vastaavanlaisesta vuokrasopimuksesta, tai, mikäli se ei ole määritettävissä, korko, jota vuokralle ottaja maksaisi lainatessaan vuokrasopimuksen syntymisajankohtana hyödykkeen hankkimiseen tarvittavat varat samaksi ajaksi ja samanlaisin vakuuksin.

Muuttuva vuokra on se osuus maksettavista vuokrista, joka ei ole määrältään kiinteä vaan määräytyy jonkin sellaisen tekijän tulevan arvon perusteella, joka muuttuu muutoin kuin ajan kulumisen mukaan (esimerkiksi prosenttiosuus vastaisesta myynnistä, vastainen käyttömäärä, vastaiset hintaindeksit, vastaiset markkinakorot).

5. Vuokrasopimus tai sitä koskeva sitoumus saattaa sisältää ehdon, jonka mukaan vuokria oikaistaan vastaamaan sellaisia vuokratun kiinteistön rakennusmenojen tai hankintamenon muutoksia tai joidenkin muiden menojen tai jonkin muun arvon, kuten yleisen hintaindeksin, muutoksia taikka vuokralle antajalle syntyvien vuokrasopimuksen rahoitusmenojen muutoksia, jotka toteutuvat vuokrasopimuksen syntymisajankohdan ja vuokra-ajan alkamisajankohdan välillä. Jos näin tapahtuu, tällaisten muutosten on tätä standardia sovellettaessa katsottava tapahtuneen vuokrasopimuksen syntymisajankohtana.

6. Vuokrasopimuksen määritelmä kattaa sellaiset hyödykettä koskevat vuokrasopimukset, joihin sisältyy vuokralle ottajan oikeus saada hyödyke omistukseensa sovittujen ehtojen täyttyessä. Näitä sopimuksia kutsutaan joskus ehdollisiksi osamaksusopimuksiksi *hire purchase contract*.

VUOKRASOPIMUSTEN LUOKITTELU

7. Tässä standardissa käytettävä vuokrasopimusten luokittelu perustuu siihen, missä määrin vuokratun hyödykkeen omistamiselle ominaiset riskit ja edut tulevat vuokralle antajalle tai vuokralle ottajalle. Riskejä ovat esimerkiksi mahdolliset tappiot, jotka johtuvat käyttämättömästä kapasiteetista tai teknisestä vanhentumisesta, ja mahdolliset tuoton vaihtelut, jotka johtuvat taloudellisten olosuhteiden muutoksista. Etuja voivat olla kannattavaan toimintaan liittyvät odotukset hyödykkeen taloudellisena kokonaisvaikutusaikana ja odotettavissa oleva voitto, joka syntyy arvonnoususta tai jäännösarvon realisoimisesta.

8. ***Vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, jos se siirtää omistamiselle ominaiset riskit ja edut olennaisilta osin.Vuokrasopimus***

▼M5

luokitellaan muuksi vuokrasopimukseksi, jos omistamiselle ominaiset riskit ja edut eivät siirry olennaisilta osin.

9. Koska vuokralle antajan ja vuokralle ottajan välinen liiketoimi perustuu niiden väliseen vuokrasopimukseen, on asianmukaista käyttää yhdenmukaisia määritelmiä. Näiden määritelmien soveltaminen vuokralle antajan ja vuokralle ottajan toisistaan poikkeavissa olosuhteissa voi johtaa siihen, että osapuolet luokittelevat saman vuokrasopimuksen eri tavalla. Näin voi tapahtua esimerkiksi, kun vuokralle antaja hyötyy vuokralle ottajan lähipiiriin kuulumattoman osapuolen antamasta jäännösarvon takuusta.

10. Se, onko kyseessä rahoitusleasingsopimus vai muu vuokrasopimus, riippuu pikemminkin liiketoimen tosiasiallisesta sisällöstä kuin sopimuksen muodosta (*). Esimerkkejä tilanteista, jotka yksin tai yhdessä yleensä johtaisivat vuokrasopimuksen luokittelemiseen rahoitusleasingsopimukseksi:

    (a) sopimuksen mukaan hyödykkeen omistus siirtyy vuokralle ottajalle vuokra-ajan loppuun mennessä;

    (b) vuokralle ottajalla on oikeus ostaa hyödyke hintaan, jonka odotetaan olevan niin paljon alempi kuin hyödykkeen käypä arvo silloin, kun oikeus on käytettävissä, että oikeuden käyttäminen on sopimuksen syntymisajankohtana kohtuullisen varmaa;

    (c) vuokra-aika kattaa valtaosan hyödykkeen taloudellisesta kokonaisvaikutusajasta, vaikka omistusoikeus ei siirtyisi;

    (d) vähimmäisvuokrien nykyarvo muodostaa sopimuksen syntymisajankohtana vähintäänkin olennaisen osan vuokratun hyödykkeen käyvästä arvosta;

    ja

    (e) vuokratut hyödykkeet ovat erityisluonteisia siten, että vain vuokralle ottaja voi käyttää niitä ilman merkittäviä muutoksia.

11. Tunnusomaista tilanteille, jotka myös voivat yksin tai yhdessä johtaa vuokrasopimuksen luokittelemiseen rahoitusleasingsopimukseksi, on:

    (a) jos vuokralle ottaja voi purkaa vuokrasopimuksen, vuokralle ottaja kantaa ne tappiot, joita vuokralle antajalle syntyy purkamisesta;

    (b) jäännösarvon käyvän arvon vaihtelusta syntyvät voitot tai tappiot tulevat vuokralle ottajalle (esimerkiksi vuokranalennuksena, joka vastaa suurinta osaa luovutustulosta vuokra-ajan päättyessä);

    ja

    (c) vuokralle ottaja pystyy jatkamaan sopimusta lisäkaudeksi markkinavuokraa tuntuvasti alemmalla vuokralla.

12. Kappaleissa 10 ja 11 esitetyt esimerkit ja tunnusmerkit eivät ole aina ratkaisevia. Jos muiden piirteiden perusteella on selvää, että omistamiselle ominaiset riskit ja edut eivät vuokrasopimuksen perusteella siirry olennaisilta osin, vuokrasopimus luokitellaan muuksi vuokrasopimukseksi. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun hyödykkeen omistusoikeus siirtyy vuokra-ajan päättyessä hyödykkeen senhetkistä käypää arvoa vastaavaa muuttuvaa maksua vastaan, tai jos sopimukseen liittyy muuttuvia vuokria, joiden vuoksi tällaiset riskit ja edut eivät ole olennaisilta osin vuokralle ottajalla.

13. Vuokrasopimus luokitellaan sopimuksen syntymisajankohtana. Mikäli vuokralle ottaja ja vuokralle antaja koska tahansa sopivat muutoksista vuokrasopimuksen ehtoihin – muutoin kuin uudistamalla sopimuksen – siten, että vuokrasopimus olisi luokiteltu kappaleissa 7 - 12 esitettyjen kriteerien perusteella eri tavalla, jos muuttuneet sopimusehdot olisivat olleet voimassa sopimuksen syntymisajankohtana, muutettua sopimusta pidetään uutena sopimuksena sen voimassaoloaikana. Arvioiden muutokset (esimerkiksi vuokratun hyödykkeen taloudellista kokonaisvaikutusaikaa tai jäännösarvoa koskevien arvioiden muutokset) tai olosuhteiden muutokset (esimerkiksi vuokralle ottajan laiminlyönti) eivät kuitenkaan aiheuta vuokrasopimuksen uudelleenluokittelua kirjanpitokäsittelyä varten.

14. Maa-alueita ja rakennuksia koskevat vuokrasopimukset luokitellaan rahoitusleasingsopimuksiksi ja muiksi vuokrasopimuksiksi samalla tavalla kuin muita hyödykkeitä koskevat sopimukset. Maa-alueelle on kuitenkin tyypillistä, että sillä on tavallisesti rajoittamaton taloudellinen kokonaisvaikutusaika, ja jos omistusoikeuden ei odoteta siirtyvän vuokralle ottajalle vuokra-ajan loppuun mennessä, vuokralle ottaja ei yleensä saa olennaista

(*) Ks. myös SIC-27 *Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus*.

▼M5

osaa omistamiselle ominaisista riskeistä ja eduista, ja tällöin maa-aluetta koskeva vuokrasopimus on muu vuokrasopimus. Maksu, joka suoritetaan muuksi vuokrasopimukseksi luokiteltavan sopimuksen tekemiseksi tai hankkimiseksi, on luonteeltaan etukäteen maksettua vuokraa, joka jaksotetaan vuokra-ajalle sen mukaan, miten hyödykkeestä saatavaa hyöty jakautuu.

15. Maa-alueita ja rakennuksia koskevan vuokrasopimuksen maa-alueisiin ja rakennuksiin liittyviä osuuksia käsitellään erikseen vuokrasopimusta luokiteltaessa. Jos molempien osuuksien omistusoikeuden odotetaan siirtyvän vuokralle ottajalle vuokra-ajan loppuun mennessä, molemmat osuudet luokitellaan rahoitusleasingsopimuksiksi riippumatta siitä, tarkastellaanko niitä yhtenä vai kahtena sopimuksena, paitsi jos on selvää, että vuokrasopimus ei siirrä toisen osuuden tai molempien osuuksien omistamiselle ominaisia riskejä ja etuja olennaisin osin. Kun maa-alueiden taloudellinen kokonaisvaikutusaika on rajoittamaton, maa-alueiden osuus luokitellaan yleensä muuksi vuokrasopimukseksi kappaleen 14 mukaisesti, paitsi jos omistusoikeuden odotetaan siirtyvän vuokralle ottajalle vuokra-ajan loppuun mennessä. Rakennusten osuus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi kappaleiden 7 – 13 mukaisesti.

16. Aina kun on tarpeellista luokitella ja määrittää kirjanpitoa varten maa-alueiden ja rakennusten osuus vuokrasopimuksesta, kohdistetaan vähimmäisvuokrat (jotka sisältävät mahdolliset kerralla suoritettavat etukäteismaksut) maa-alueiden ja rakennusten osuuksille maa-alueiden ja rakennusten vuokraoikeuksien sopimuksen syntymisajankohdan käypien arvojen suhteessa. Jos vuokria ei pystytä jakamaan luotettavasti näiden kahden osan kesken, koko vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, paitsi jos on selvää, että molemmat osat ovat muita vuokrasopimuksia, jolloin vuokrasopimus kokonaisuudessaan luokitellaan muuksi vuokrasopimukseksi.

17. Jos maa-alueita ja rakennuksia koskevassa vuokrasopimuksessa maa-alueen osuudelle kappaleen 20 mukaisesti alun perin kirjattava määrä olisi epäolennainen, saadaan maa-alueita ja rakennuksia käsitellä vuokrasopimusta luokiteltaessa yhtenä kokonaisuutena, ja sopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi kappaleiden 7 – 13 mukaisesti. Tällöin rakennusten taloudellista kokonaisvaikutusaikaa pidetään koko vuokratun hyödykkeen taloudellisena kokonaisvaikutusaikana.

18. Maa-alueiden ja rakennusten osuuksia ei tarvitse arvostaa erikseen silloin, kun vuokralle ottaja luokittelee sekä maa-alueen että rakennuksen sijoituskiinteistöksi IAS 40:n mukaisesti ja valitsee käyvän arvon mallin. Tämä arviointi edellyttää yksityiskohtaisia laskelmia vain, jos jommankumman tai molempien osuuksien luokittelu on muutoin epävarma.

19. IAS 40:n mukaan vuokralle ottajan on mahdollista luokitella muulla vuokrasopimuksella vuokralle otettu kiinteistö sijoituskiinteistöksi. Jos näin tapahtuu, vuokrattua kiinteistöä käsitellään kirjanpidossa ikään kuin kyseessä olisi rahoitusleasingsopimus, ja lisäksi tällöin kirjattavaan omaisuuserään sovelletaan käyvän arvon mallia. Vuokralle ottajan on jatkettava vuokrasopimuksen käsittelemistä rahoitusleasingsopimuksena, vaikka myöhemmät tapahtumat muuttaisivat vuokratun kiinteistön luonnetta niin, ettei sitä enää luokiteltaisi sijoituskiinteistöksi. Näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun vuokralle ottaja:

(a) ottaa kiinteistön käyttöönsä ja se siirretään omassa käytössä olevaksi kiinteistöksi ja arvostetaan käyttötarkoituksen muuttumispäivän käypää arvoa vastaavaan oletushankintamenoon;

tai

(b) vuokraa kiinteistön edelleen sopimuksella, joka siirtää omistukselle ominaiset riskit ja edut olennaisilta osin riippumattomalle kolmannelle osapuolelle. Vuokralle ottaja käsittelee tällaista edelleenvuokrausta kolmannen osapuolen kanssa tehtynä rahoitusleasingsopimuksena, joskin kolmas osapuoli saattaa käsitellä sitä muuna vuokrasopimuksena.

VUOKRASOPIMUKSET VUOKRALLE OTTAJAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

Rahoitusleasingsopimukset

Alkuperäinen kirjaaminen

20. ***Vuokralle ottajien tulee merkitä rahoitusleasinginsopimuksettaseeseensa varoiksi ja veloiksi vuokra-ajan alkamisajankohtana määrään, joka on yhtä suuri kuin vuokratun hyödykkeen käypä arvo tai sitä alempi vähimmäisvuokrien nykyarvo, jotka molemmat määritetään sopimuksen***

▼M5

syntymisajankohtana. Vähimmäisvuokrien nykyarvoa laskettaessa on käytettävä diskonttauskorkona vuokrasopimuksen sisäistä korkoa, mikäli tämä on käytännössä mahdollista määrittää, ja ellei ole, on käytettävä vuokralle ottajan lisäluoton korkoa. Vuokralle ottajalle mahdollisesti syntyvät alkuvaiheen välittömät menot lisätään kirjattavaan omaisuuserään.

21. Liiketoimia ja muita tapahtumia käsitellään kirjanpidossa ja ne esitetään tilinpäätöksessä niiden tosiasiallisen sisällön ja taloudellisten realiteettien eikä ainoastaan niiden oikeudellisen muodon mukaisesti. Vaikka vuokrasopimuksen oikeudellinen muoto on sellainen, että vuokralle ottaja ei voi hankkia vuokratun hyödykkeen laillista omistusoikeutta, rahoitusleasingsopimuksen tosiasiallinen sisältö ja taloudellinen realiteetti on se, että vuokralle ottaja saa vuokratun hyödykkeen käytöstä johtuvan taloudellisen hyödyn valtaosaksi hyödykkeen taloudellista kokonaisvaikutusaikaa ja tämän vastikkeeksi sitoutuu maksamaan tästä oikeudesta määrän, joka sopimuksen syntymisajankohtana suunnilleen vastaa hyödykkeen käyvän arvon ja siihen liittyvien rahoitusmenojen yhteismäärää.

22. Jos tällaisia vuokraustapahtumia ei merkitä vuokralle ottajan taseeseen, yhteisön taloudelliset voimavarat ja sen velvoitteiden määrä tulevat esitetyiksi todellista pienempinä, jolloin ne vääristävät taloudellisia tunnuslukuja. Tämän vuoksi rahoitusleasingsopimus on asianmukaista merkitä vuokralle ottajan taseeseen toisaalta varoiksi ja toisaalta vastaisten vuokrien suorittamista koskevaksi velvoitteeksi. Vuokra-ajan alkamisajankohtana omaisuuserä ja vastaisia vuokria koskeva velka merkitään taseeseen saman määräisinä, mistä poikkeuksena ovat vuokralle ottajalle syntyvät alkuvaiheen välittömät menot, jotka lisätään kirjattavaan omaisuuserään.

23. Vuokralle otettuja hyödykkeitä koskevia velkoja ei ole asianmukaista esittää tilinpäätöksessä vähennettynä vuokralle otetuista hyödykkeistä. Jos velat jaotellaan taseessa lyhyt- ja pitkäaikaisiin, leasingvelat jaotellaan samalla tavoin.

24. Tiettyjen vuokraukseen liittyvien toimien, kuten vuokrausjärjestelyjä koskevien neuvottelujen ja järjestelyn varmistamisen, yhteydessä syntyy usein alkuvaiheen välittömiä menoja. Menot, joiden voidaan todeta välittömästi johtuvan vuokralle ottajan toimista rahoitusleasingsopimuksen hyväksi, lisätään kirjattavaan omaisuuserään.

Myöhempi arvostaminen

25. ***Vähimmäisvuokrat on jaettava rahoitusmenoon ja velan vähennykseen. Rahoitusmenot on kohdistettava jokaiselle vuokra-aikaan kuuluvalle kaudelle siten, että jäljellä olevalle velalle tulee kullakin kaudella samansuuruinen korkoprosentti. Muuttuvat vuokrat on kirjattava niiden kausien kuluiksi, joiden aikana ne ovat toteutuneet.***

26. Käytännössä vuokralle ottaja voi laskennan yksinkertaistamiseksi käyttää jonkinlaista likiarvoa kohdistaessaan rahoitusmenoja vuokra-aikaan kuuluville kausille.

27. ***Rahoitusleasingsopimus aiheuttaa kullakin tilikaudella poistojen kohteena olevista hyödykkeistä tehtävän poiston ja rahoituskulun. Vuokralle otettujen poistojen kohteena olevien hyödykkeiden poistot on tehtävä samoilla periaatteilla kuin omistettujen hyödykkeiden poistot, ja kirjattavat poistot on laskettava IAS 16:n*** **Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet** ***ja IAS 38:n*** **Aineettomat hyödykkeet** ***mukaisesti. Jos ei ole kohtuullista varmuutta siitä, että vuokralle ottaja saa omistusoikeuden vuokra-ajan päättymiseen mennessä, hyödykkeen on tultava kokonaan poistetuksi vuokra-ajan tai sitä lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan kuluessa.***

28. Vuokralle otetun hyödykkeen poistopohja kohdistetaan systemaattisella perusteella kullekin tilikaudelle ajanjaksona, jona hyödykettä odotetaan käytettävän, ja samoilla periaatteilla kuin vuokralle ottaja tekee poistot omistamistaan poistojen kohteena olevista hyödykkeistä. Jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja saa omistusoikeuden vuokra-ajan päättymiseen mennessä, odotettu käyttöaika on sama kuin hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika; muussa tapauksessa hyödykkeestä tehdään poistot vuokra-ajan tai sitä lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan kuluessa.

29. Hyödykkeestä kaudella tehtävän poiston ja rahoituskulun yhteismäärä on harvoin yhtä suuri kuin kaudelta maksettavat vuokrat, ja tämän vuoksi ei ole perusteltua kirjata maksettuja vuokria yksinkertaisesti kuluksi. Vastaavasti omaisuuserä ja siihen liittyvä velka eivät todennäköisesti ole yhtä suuria vuokra-ajan alkamisen jälkeen.

▼M5

30. Yhteisö soveltaa IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen* määrittääkseen, onko vuokralle otetun omaisuuserän arvo alentunut.

31. ***Vuokralle ottajien tulee esittää IAS 32:n*** **Rahoitusinstrumentit:tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa** ***edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat rahoitusleasingsopimuksia koskevat tiedot:***

(a) tilinpäätöspäivän kirjanpitoarvo jokaisesta hyödykeryhmästä.

(b) täsmäytyslaskelma tilinpäätöspäivän vähimmäisvuokrien kokonaismäärän ja niiden nykyarvon välillä. Lisäksi yhteisön on esitettävä vastaisten vähimmäisvuokrien tilinpäätöspäivän kokonaismäärä ja nykyarvo kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

(i) yhden vuoden kuluessa;

(ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

(iii) yli viiden vuoden kuluttua.

(c) kaudella kuluksi kirjatut muuttuvat vuokrat.

(d) ei-purettavissa olevista edelleenvuokraussopimuksista odotettavissa olevien vastaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä tilinpäätöspäivänä.

(e) vuokralle ottajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä yleinen kuvaus, joka sisältää seuraavat tiedot, mutta ei rajoitu niihin:

(i) peruste, jolla muuttuva vuokra määräytyy;

(ii) uudistamis- tai osto-optioiden olemassaolo ja ehdot ja indeksiehdot;

sekä

(iii) vuokrausjärjestelyjen asettamat rajoitukset, kuten osinkoja, lisävelanottoa ja uusia vuokrasopimuksia koskevat rajoitukset.

32. Lisäksi rahoitusleasingsopimuksella vuokralle otettuja hyödykkeitä koskevat IAS 16:een, IAS 36:een, IAS 38:aan, IAS 40:een ja IAS 41:een sisältyvät vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

Muut vuokrasopimukset

33. ***Muun vuokrasopimuksen perusteella määräytyvät vuokrat on kirjattava kuluksi tasasuuruisina erinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista.*** (*)

34. Muun vuokrasopimuksen mukaiset vuokrat (lukuun ottamatta menoja, jotka johtuvat palveluista, kuten vakuutuksista ja huollosta) kirjataan kuluksi tasasuuruisina erinä, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista, vaikka maksut eivät määräytyisikään tällä perusteella.

35. ***Vuokralle ottajien on esitettävä tilinpäätöksessään IAS 32:n edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat muita vuokrasopimuksiakoskevattiedot:***

(a) ei-purettavissa olevien muiden vuokrasopimusten mukaisten vastaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

(i) yhden vuoden kuluessa;

(ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

(iii) yli viiden vuoden kuluttua.

(b) ei-purettavissa olevista edelleenvuokraussopimuksista odotettavissa olevien vastaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä tilinpäätöspäivänä.

(c) kaudella kuluksi kirjatut vuokrat ja edelleenvuokrausmaksut siten, että esitetään erikseen vähimmäisvuokrat, muuttuvat vuokrat ja edelleenvuokrausmaksut.

(d) vuokralle ottajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä yleinen kuvaus, joka sisältää seuraavat tiedot, mutta ei rajoitu niihin:

(i) peruste, jolla muuttuva vuokra määräytyy;

(*) Ks. myös SIC-15 Muut vuokrasopimukset – kannustimet

▼M5

(ii) uudistamis- tai osto-optioiden olemassaolo ja ehdot ja indeksiehdot;

sekä

(iii) vuokrausjärjestelyjen asettamat rajoitukset, kuten osinkoja, lisävelanottoa ja uusia vuokrasopimuksia koskevat rajoitukset.

VUOKRASOPIMUKSET VUOKRALLE ANTAJAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

Rahoitusleasingsopimukset

Alkuperäinen kirjaaminen

36. ***Vuokralle antajien on merkittävä rahoitusleasinginsopimuksen kohteena olevat hyödykkeet taseeseensa ja esitettävä ne saamisena määrään, joka on yhtä suuri kuin nettosijoitus vuokrasopimukseen.***

37. Rahoitusleasingsopimuksessa oikeudelliselle omistukselle ominaiset riskit ja hyödyt siirtyvät olennaisilta osin pois vuokralle antajalta, ja näin ollen vuokralle antaja käsittelee saatavia vuokria pääoman palautuksena ja rahoitustuottona, joka on korvausta ja palkkiota vuokralle antajan tekemästä sijoituksesta ja tämän antamista palveluista.

38. Vuokralle antajille syntyy usein alkuvaiheen välittömiä menoja, kuten välityspalkkioita, lainopillisista palveluista suoritettuja palkkioita ja sisäisiä menoja, jotka ovat lisämenoja ja johtuvat välittömästi vuokrasopimusta koskevista neuvotteluista ja järjestelyistä. Niihin ei lueta yhteisiä yleismenoja kuten myynnin ja markkinoinnin menoja. Kun kyseessä on rahoitusleasingsopimus eivätkä vuokralle antajat toimi valmistajana tai jälleenmyyjänä, alkuvaiheen välittömät menot otetaan huomioon rahoitusleasingsaamisen alkuperäistä arvoa määritettäessä ja ne vähentävät vuokra-ajan kuluessa kirjattavia tuottoja. Vuokrasopimuksen sisäinen korko määritetään siten, että alkuvaiheen välittömät menot otetaan automaattisesti huomioon rahoitusleasingsaamisessa; niitä ei siis ole tarpeellista lisätä erikseen. Alkuvaiheen välittömien menojen määritelmä ei kata valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiville vuokralle antajille syntyviä menoja, jotka johtuvat vuokrasopimusta koskevista neuvotteluista ja järjestelyistä. Tämän vuoksi niitä ei oteta huomioon määritettäessä nettosijoitusta vuokrasopimukseen, ja ne kirjataan kuluksi silloin, kun myyntivoitto kirjataan, mikä yleensä tapahtuu rahoitusleasingsopimuksen kyseessä ollessa vuokra-ajan alussa.

Myöhempi arvostaminen

39. ***Rahoitustuotot on kirjattava sellaisella perusteella, joka tuottaa kultakin kaudelta samansuuruisen tuottoasteen vuokralle antajan nettosijoitukselle vuokrasopimukseen.***

40. Vuokralle antaja pyrkii jaksottamaan rahoitustuotot vuokra-ajalle systemaattisella ja järkevällä perusteella. Tämä tulon kohdistaminen tapahtuu sellaisella perusteella, joka tuottaa kultakin kaudelta samansuuruisen tuottoasteen vuokralle antajan nettosijoitukselle rahoitusleasingsopimukseen. Kauden vuokrat – lukuun ottamatta palveluista aiheutuvia menoja – kirjataan vuokrasopimukseen tehtyä bruttosijoitusta vastaan siten, että ne vähentävät sekä pääomaa että kertymätöntä rahoitustuottoa.

41. Arvioidut takaamattomat jäännösarvot, joita käytetään laskettaessa vuokralle antajan bruttosijoitusta vuokrasopimukseen, tarkistetaan säännöllisesti. Jos arvioitu takaamaton jäännösarvo on pienentynyt, tarkistetaan tulon jakautumista vuokra-ajalle, ja vähentyminen, joka koskee jo huomioon otettua määrää, kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti.

42. ***Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivien vuokralle antajien on kirjattava kauden myyntivoitot tai -tappiot sen periaatteen mukaisesti, jota yhteisö soveltaa tavanomaisen myynnin kirjaamiseen. Jos käytetään keinotekoisen alhaista korkoa, myyntivoitto on rajoitettava siihen määrään, joka syntyisi markkinakorkoa käytettäessä. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiville vuokralle antajille syntyvät menot, jotka johtuvat vuokrasopimusta koskevista neuvotteluista ja järjestelyistä, kirjataan kuluksi silloin, kun myyntivoitto kirjataan.***

43. Valmistajat ja jälleenmyyjät tarjoavat usein asiakkailleen vaihtoehtoina hyödykkeen ostamisen tai vuokraamisen. Kun valmistaja tai jälleenmyyjä antaa hyödykkeen vuokralle rahoitusleasingsopimuksella, syntyy kahdenlaisia tuottoja:

(a) voitto tai tappio, joka on samansuuruinen kuin se voitto tai tappio, joka syntyisi vuokralle annettavan hyödykkeen välittömästä myynnistä tava-

▼M5

nomaisella myyntihinnalla mahdolliset paljous- tai muut alennukset huomioon ottaen;

ja

(b) rahoitustuotto vuokra-ajalta.

44. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivan vuokralle antajan kirjaama myyntitulo vuokra-ajan alussa on hyödykkeen käypä arvo tai sitä pienempi vuokralle antajalle kertyvien vähimmäisvuokrien nykyarvo markkinakorolla laskettuna. Vuokra-ajan alkaessa kirjattavat myytyä hyödykettä vastaavat kulut ovat yhtä suuret kuin vuokralle annetun hyödykkeen hankintameno tai siitä poikkeava kirjanpitoarvo vähennettynä takaamattoman jäännösarvon nykyarvolla. Myyntitulon ja myytyä hyödykettä vastaavien kulujen välinen erotus on myyntivoittoa, ja se kirjataan sen periaatteen mukaisesti, jota yhteisö soveltaa tavanomaisen myynnin kirjaamiseen.

45. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivat vuokralle antajat käyttävät joskus keinotekoisen alhaista korkoa houkutellakseen asiakkaita. Tällaisen koron käyttäminen johtaisi siihen, että liian suuri osuus liiketoimen kokonaistuloksesta kirjattaisiin myyntihetkellä. Jos käytetään keinotekoisen alhaista korkoa, myyntivoitto on rajoitettava siihen määrään, joka syntyisi markkinakorkoa käytettäessä.

46. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivalle vuokralle antajalle syntyvät menot, jotka liittyvät rahoitusleasinigsopimusta koskeviin neuvotteluihin ja järjestelyihin, kirjataan kuluksi vuokra-ajan alussa, koska ne liittyvät pääasiassa valmistajan tai jälleenmyyjän saaman myyntivoiton ansaitsemiseen.

47. ***Vuokralle antajien on esitettävä tilinpäätöksessään IAS 32:n edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat rahoitusleasingsopimuksia koskevat tiedot:***

(a) seuraavien erien välinen täsmäytyslaskelma: bruttosijoitus vuokrasopimukseen tilinpäätöspäivänä ja saatavien vähimmäisvuokrien nykyarvo tilinpäätöspäivänä. Lisäksi yhteisön on esitettävä bruttosijoitus vuokrasopimukseen tilinpäätöspäivänä ja saatavien vähimmäisvuokrien nykyarvo tilinpäätöspäivänä kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

(i) yhden vuoden kuluessa;

(ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

(iii) yli viiden vuoden kuluttua.

(b) kertymätön rahoitustuotto.

(c) vuokralle antajan hyväksi tuleva takaamaton jäännösarvo.

(d) saamatta jäävistä vähimmäisvuokrasaamisista kirjattu kertynyt vähennyserä.

(e) kaudella tuloutetut muuttuvat vuokrat.

(f) yleinen kuvaus vuokralle antajan olennaisista vuokrausjärjestelyistä.

48. Kasvun kuvaajana on usein hyödyllistä esittää myös bruttosijoitus tilikauden aikana tulleeseen uuteen liiketoimintaan vähennettynä kertymättömällä tuotolla ja sen jälkeen, kun vastaavat purettuihin vuokrasopimuksiin liittyvät määrät on vähennetty.

Muut vuokrasopimukset

49. ***Vuokralle antajien on esitettävä muun vuokrasopimuksen kohteena olevat hyödykkeet taseessaan hyödykkeen luonteen mukaisesti.***

50. ***Muun vuokrasopimuksen mukaiset vuokratuotot kirjataan tulosvaikutteisesti tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin vuokralle annetun hyödykkeen käytöstä saatavan hyödyn vähentymistä.*** (*)

51. Vuokratuoton ansaitsemisesta syntyneet menot, poistot mukaan luettuina, kirjataan kuluksi. Vuokratuotot (lukuun ottamatta suoritetuista palveluista, kuten vakuutuksista ja huollosta, saatuja tuloja) kirjataan tasasuuruisina erinä vuokra-ajan kuluessa, vaikka saadut erät eivät määräytyisikään tällaisella perusteella, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin vuokralle annetun hyödykkeen käytöstä saatavan hyödyn vähentymistä.

(*) Ks. myös SIC-15 Muut vuokrasopimukset – kannustimet

▼M5

52. ***Alkuvaiheen välittömät menot, joita vuokralle antajille syntyy muuta vuokrasopimusta koskevista neuvotteluista ja järjestelyistä, on lisättävä vuokralle annetun hyödykkeen kirjanpitoarvoon ja kirjattava kuluksi vuokra-ajan kuluessa samalla perusteella kuin vuokratuotot.***

53. ***Vuokralle annettujen poistojen kohteena olevien hyödykkeiden poistot on tehtävä samalla periaatteella kuin vuokralle antaja tekee tavanomaiset poistot vastaavanlaisista hyödykkeistä, ja poistot on laskettava IAS 16:n ja IAS 38:n mukaisesti.***

54. Yhteisö soveltaa IAS 36:ta määrittääkseen, onko vuokralle annetun omaisuuserän arvo alentunut.

55. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiva vuokralle antaja ei kirjaa myyntivoittoa muusta vuokrasopimuksesta, koska se ei ole verrattavissa myyntiin.

56. ***Vuokralle antajien on esitettävä tilinpäätöksessään IAS 32:n edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat muita vuokrasopimuksia koskevat tiedot:***

(a) ei-purettavissa olevien muiden vuokrasopimusten mukaiset vastaiset vähimmäisvuokrat yhteensä ja kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

(i) yhden vuoden kuluessa;

(ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

(iii) yli viiden vuoden kuluttua.

(b) kaudella tuloutettujen muuttuvien vuokrien kokonaismäärä.

(c) yleinen kuvaus vuokralle antajan vuokrausjärjestelyistä.

57. Lisäksi muulla vuokrasopimuksella vuokralle annettuja hyödykkeitä koskevat IAS 16:een, IAS 36:een, IAS 38:aan, IAS 40:een ja IAS 41:een sisältyvät vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

MYYNTI JA TAKAISINVUOKRAUS

58. Myynti- ja takaisinvuokraussopimukseen kuuluu hyödykkeen myynti ja saman hyödykkeen takaisinvuokraus. Vuokra ja myyntihinta ovat yleensä toisistaan riippuvaisia, sillä niistä neuvotellaan yhtenä kokonaisuutena. Myynti- ja takaisinvuokraustapahtuman kirjanpitokäsittely riippuu vuokrasopimuksen tyypistä.

59. ***Jos myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen tuloksena syntyy rahoitusleasingsopimus, kirjanpitoarvon ylittävää myyntituloa ei pidä tulouttaa välittömästi myyjä-vuokralleottajan tilinpäätöksessä. Sen sijaan se on merkittävä velaksi taseeseen ja tuloutetaan vuokra-ajan kuluessa.***

60. Jos takaisinvuokraussopimus on rahoitusleasingsopimus, liiketoimi on keino, jolla vuokralle antaja rahoittaa vuokralle ottajaa hyödykettä vakuutena käyttäen. Tämän vuoksi ei ole perusteltua pitää kirjanpitoarvon ylittävää myyntituloa tuottona. Tällainen erotus merkitään velaksi taseeseen ja jaksotetaan vuokra-ajalle.

61. ***Jos myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen tuloksena syntyy muu vuokrasopimus ja jos on selvää, että liiketoimi on perustunut käypään arvoon, mahdollinen voitto tai tappio on kirjattava välittömästi. Jos myyntihinta alittaa käyvän arvon, voitto tai tappio kirjataan välittömästi, paitsi silloin kun vastaiset markkinahintaa pienemmät vuokrat kompensoivat tappion, jolloin tappio on merkittävä taseeseen ja kirjattava tulosvaikutteisesti vuokrien suhteessa hyödykkeen odotetun käyttöajan kuluessa. Jos myyntihinta ylittää käyvän arvon, käyvän arvon ylittävä osuus merkitään taseeseen velaksi ja kirjataan tulosvaikutteisesti hyödykkeen odotetun käyttöajan kuluessa.***

62. Jos takaisinvuokraus on muu vuokrasopimus ja vuokrat ja myyntihinta perustuvat käypään arvoon, on tosiasiallisesti tapahtunut normaali myynti ja mahdollinen voitto tai tappio kirjataan välittömästi.

63. ***Jos kyseessä on muu vuokrasopimus ja käypä arvo myynnin ja takaisinvuokrauksen tapahtumahetkellä on pienempi kuin hyödykkeen kirjanpitoarvo, kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotuksen suuruinen tappio on kirjattava välittömästi.***

64. Jos kyseessä on rahoitusleasingsopimus, tällainen oikaisu ei ole tarpeen muutoin kuin siinä tapauksessa, että arvo on alentunut, jolloin kirjanpitoarvo alennetaan kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaavaksi IAS 36:n mukaisesti.

65. Vuokralle ottajia ja vuokralle antajia koskevat vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskevat samalla tavoin myynti- ja takaisinvuokraussopimuksia. Vaadittava kuvaus olennaisista vuokrausjärjestelyistä edellyttää

▼M5

ainoalaatuisten tai epätavanomaisten sopimusehtojen tai myynti- ja takaisinvuokraussopimusten ehtojen esittämistä.

66. Myynti- ja takaisinvuokraustapahtumat saattavat täyttää IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaiset kriteerit erikseen esitettäville tiedoille.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

67. ***Tämän standardin takautuva soveltaminen on suositeltavaa kappaleessa 68 esitetyin rajoituksin, mutta sitä ei edellytetä. Jos standardia ei sovelleta takautuvasti, on oletettava, että vuokralle antaja on määrittänyt mahdollisten aikaisempien rahoitusleasingsopimusten kirjanpitoarvot asianmukaisesti, ja niitä on käsiteltävä vastedes tämän standardin vaatimusten mukaisesti.***

68. ***Josyhteisö on aikaisemmin soveltanut IAS 17:ää (uudistettu 1997), sen on sovellettava tämän standardin aiheuttamia muutoksia takautuvasti kaikkiin vuokrasopimuksiin, ja mikäli IAS 17:ää (uudistettu 1997) ei ole sovellettu takautuvasti, muutoksia on sovellettava takautuvasti kaikkiin niihin vuokrasopimuksiin, jotka on tehty kyseisen standardin käyttöönoton jälkeen.***

VOIMAANTULO

69. ***Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1. 1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1. 1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.***

IAS 17:N (UUDISTETTU 1997) KUMOAMINEN

70. Tämä standardi korvaa vuonna IAS 17:n *Vuokrasopimukset* (uudistettu 1997).

▼M5

LIITE:

Muutokset muihin määräyksiin

Tämän liitteen sisältämiä muutoksia on sovellettava 1. 1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

A1. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A2. [tämä muutos ei koske itse standardia]

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 18

(UUDISTETTU 1993)

Tuotot

IAS 39 ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” aiheutti muutoksen IAS 18:n kappaleeseen 11 vuonna 1998, jolloin lisättiin viittaus IAS-standardiin 39.

IAS 10 (uudistettu 1999) ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” aiheutti muutoksen kappaleeseen 36 toukokuussa 1999. Muuttunut teksti tuli voimaan koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

IAS 41 ”Maatalous” aiheutti muutoksen kappaleeseen 6 tammikuussa 2001. IAS-standardia 41 sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 18:

— SIC-27: ”Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus”; ja

— SIC-31: ”Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat”.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-6
Määritelmät	7-8
Tuottojen määrittäminen	9-12
Liiketoimen tunnistaminen	13
Tavaroiden myynti	14-19
Palvelujen tuottaminen	20-28
Korot, rojaltit ja osingot	29-34
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	35-36
Voimaantulo	37

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tuotot määritellään tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleisissä periaatteissa tilikauden aikana tapahtuvaksi taloudellisen hyödyn lisäykseksi, joka toteutuu varojen lisääntymisenä tai arvonnousuna taikka velkojen vähentymisenä ja johtaa oman pääoman lisäykseen, joka on muusta kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuvaa. Tuotot käsittävät sekä varsinaiset tuotot että voitot. Varsinaiset tuotot ovat tuottoja, jotka syntyvät yrityksen tavanomaisesta toiminnasta, ja niistä käytetään erilaisia nimityksiä kuten myyntituotot, palkkiot, korot, osingot ja rojaltit. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä tietynlaisista liiketoimista ja muista tapahtumista johtuvien varsinaisten tuottojen kirjanpidollisesta käsittelystä.

▼B

Keskeistä tuottojen kirjanpidollisessa käsittelyssä on sen ratkaiseminen, milloin tuotot kirjataan. Tuotto kirjataan, kun on todennäköistä, että vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi ja tämä hyöty on luotettavasti määritettävissä. Tässä standardissa määritellään tilanteet, joissa nämä ehdot täyttyvät ja näin ollen tuotto kirjataan. Standardi sisältää myös käytännön ohjeita näiden ehtojen soveltamisesta.

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan seuraavista liiketoimista tai muista tapahtumista johtuvien tuottojen kirjanpidolliseen käsittelyyn:**

   (a) **tavaroiden myynti;**

   (b) **palvelujen tuottaminen; ja**

   (c) **korot, rojaltit tai osingot, jotka saadaan, kun yrityksen varoja on muiden käytössä.**

2. Tämä standardi korvaa vuonna 1982 hyväksytyn IAS 18:n ”Tuottojen kirjaaminen”.

3. Tavaroita ovat yrityksen myyntitarkoituksessa valmistamat tuotteet ja edelleen myytäväksi hankitut tuotteet kuten vähittäiskauppiaan ostamat kauppatavarat tai myyntitarkoituksessa pidettävät maa-alueet ja muut kiinteistöt.

4. Palvelujen tuottaminen tarkoittaa tyypillisesti, että yritys suorittaa sopimuksenmukaisen tehtävän sovittuna ajanjaksona. Palvelut voidaan toteuttaa yhden tai useamman tilikauden aikana. Jotkut palveluja koskevat sopimukset liittyvät välittömästi pitkäaikaishankkeisiin, esimerkiksi projektipäälliköiden ja arkkitehtien palveluja koskevat sopimukset. Näistä hankkeista johtuvia tuottoja ei käsitellä tässä standardissa, vaan niiden kirjanpidollinen käsittely määräytyy IAS-standardissa 11 ”Pitkäaikaishankkeet” esitettyjen pitkäaikaishankkeita koskevien vaatimusten mukaisesti.

5. Kun yrityksen varoja on muiden käytössä, syntyy seuraavanlaisia tuottoja:

   (a) korko – korvausta rahavarojen käytöstä tai yrityksellä olevista saamisista;

   (b) rojaltit – korvausta yrityksen pitkäaikaisten omaisuuserien, esimerkiksi patenttien, tavaramerkkien, tekijänoikeuksien ja tietokoneohjelmien käyttämisestä; ja

   (c) osingot – voittojen jakamista oman pääoman sijoittajille näiden tietystä osakelajista omistaman osuuden suhteessa.

6. Tässä standardissa ei käsitellä tuottoja, jotka syntyvät:

   (a) vuokrasopimuksista (ks. IAS 17 ”Vuokrasopimukset”);

   (b) osingoista sellaisista sijoituksista, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää (ks. IAS 28 ”Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely”);

   (c) vakuutusyhtiöiden tekemistä vakuutussopimuksista;

   (d) rahoitusvarojen ja -velkojen käypien arvojen muutoksista tai niiden luovuttamisesta (ks. IAS 39 ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen”;

   (e) muiden lyhytaikaisten varojen arvonmuutoksista;

   (f) maataloustoimintaan liittyvien biologisten hyödykkeiden alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tai niiden käyvän arvon muutoksista (ks. IAS 41 ”Maatalous”);

   (g) maataloustuotteiden alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä (ks. IAS 41 ”Maatalous”); ja

   (h) malmien louhinnasta.

MÄÄRITELMÄT

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

   Tuotoilla tarkoitetaan yrityksen tavanomaisesta toiminnasta tilikaudella koituvan taloudellisen hyödyn bruttomäärää, joka johtaa oman pääoman lisäykseen muutoin kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuen.

▼B

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten kesken.

8. Tuotot sisältävät vain sen taloudellisen hyödyn bruttomäärän jonka yritys saa tai tulee saamaan omaan lukuunsa. Ulkopuolisten puolesta perityt määrät kuten liikevaihtovero, tavara- ja palveluverot ja arvonlisäverot eivät ole yrityksen hyväksi koituvaa taloudellista hyötyä, eivätkä ne kasvata omaa pääomaa. Tämän vuoksi niitä ei sisällytetä tuottoihin. Samoin agenttisuhteessa taloudellisen hyödyn kokonaismäärä sisältää päämiehen puolesta perittyjä määriä, jotka eivät kasvata yrityksen omaa pääomaa. Päämiehen puolesta perityt määrät eivät ole tuottoja. Tuottoa on sen sijaan palkkion määrä.

TUOTTOJEN MÄÄRITTÄMINEN

9. **Tuotot määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella** ([1])**.**

10. Liiketoimesta syntyvän tuoton määrä perustuu yleensä yrityksen ja kyseisen omaisuuserän ostajan tai käyttäjän väliseen sopimukseen. Tuotto määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella ottaen huomioon mahdolliset yrityksen myöntämät paljous- ja muut alennukset.

11. Useimmiten vastike on rahavarojen muodossa, jolloin tuottojen määrä on yhtä suuri kuin saatujen tai saatavien rahavarojen määrä. Vastikkeen käypä arvo voi kuitenkin olla pienempi kuin saadun tai saatavan rahamäärän nimellisarvo silloin, kun yritykseen tulevaa rahavirtaa lykätään. Yritys saattaa esimerkiksi antaa ostajalle korotonta luottoa tai hyväksyä tavaroiden myynnistä ostajalta vastikkeeksi velkakirjan jonka korko on markkinakorkoa alempi. Silloin kun järjestely on tosiasiassa rahoitustoimi, vastikkeen käypä arvo määritetään diskonttaamalla kaikki vastaiset maksut laskennallisella korolla. Laskennallinen korko on seuraavista selkeämmin määritettävissä oleva:

    (a) senhetkinen korko vastaavanlaiselle instrumentille, jonka liikkeeseenlaskijalla on sama luottokelpoisuusluokitus; tai

    (b) korko, jolla instrumentin nimellisarvo tulee diskontatuksi kyseisten tavaroiden tai palvelujen senhetkisen käteismyyntihinnan määräiseksi.

    Vastikkeen käyvän arvon ja nimellisarvon erotus kirjataan korkotuotoksi kappaleiden 29 ja 30 sekä IAS 39:n ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” mukaisesti.

12. Kun tavaroita tai palveluja vaihdetaan luonteeltaan ja arvoltaan samanlaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihtoa ei katsota tuottoja kerryttäväksi liiketoimeksi. Tämä pätee usein kulutushyödykkeisiin kuten öljyyn tai maitoon, joiden toimittajat vaihtavat eri paikkakunnilla sijaitsevia varastoja keskenään vastatakseen oikea-aikaisesti kysyntään tietyllä paikkakunnalla. Kun tavaroita myydään tai palveluja tuotetaan siten, että ne vaihdetaan erilaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihdon katsotaan olevan tuottoja kerryttävä liiketoimi. Tuotot määritetään saatujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon perusteella mahdollisesti siirrettyjen rahavarojen määrällä oikaistuna. Kun saatujen tavaroiden tai palvelujen käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti, tuotot määritetään luovutettujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon perusteella mahdollisesti siirrettyjen rahavarojen määrällä oikaistuna.

LIIKETOIMEN TUNNISTAMINEN

13. Tämän standardin sisältämien kirjaamisedellytysten täyttymistä tarkastellaan yleensä kunkin liiketoimen osalta erikseen. Tietyissä tapauksissa kirjaamisedellytysten täyttymistä on kuitenkin välttämätöntä tarkastella yksittäisen liiketoimen erikseen yksilöitävissä olevien osatekijöiden suhteen, jotta liiketoimen tosiasiallinen sisältö tulee otetuksi huomioon. Esimerkiksi kun tuotteen myyntihintaan sisältyy erotettavissa oleva myöhemmin tapahtuvaa palvelua koskeva osuus, tämä määrä merkitään taseeseen velaksi ja tuloutetaan sillä tilikaudella, jonka aikana palvelu toteutuu. Päinvastaisissa tilanteissa kirjaamisedellytyksiä tarkastellaan suhteessa kahteen tai useampaan liiketoimeen yhdessä silloin, kun ne liittyvät toisiinsa niin, että taloudellinen vaikutus ei ole ymmärrettävissä muutoin kuin liiketapahtumien muodostaman kokonaisuuden perusteella. Yritys saattaa esimerkiksi myydä tavaroita ja samanaikaisesti tehdä erillisen sopimuksen tavaroiden takaisinostamisesta myöhempänä

([1]) Ks. myös SIC-31: ”Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat”.

▼B

ajankohtana, jolloin liiketoimen tosiasiallinen vaikutus kumoutuu; tällaisessa tapauksessa näitä kahta liiketointa käsitellään yhdessä.

TAVAROIDEN MYYNTI

14. **Tuotot tavaroiden myynnistä kirjataan kaikkien seuraavien ehtojen täyttyessä:**

(a) **yritys on siirtänyt tavaroiden omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut ostajalle;**

(b) **yritykselle ei jää sellaista liikkeenjohdollista roolia, joka yleensä liittyy omistamiseen, eikä tosiasiallista määräysvaltaa myytyihin tavaroihin;**

(c) **tuotot ovat määritettävissä luotettavasti;**

(d) **on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja**

(e) **toteutuneet tai toteutuvat liiketoimeen kohdistuvat menot ovat määritettävissä luotettavasti.**

15. Jotta voitaisiin arvioida, milloin yritys on siirtänyt merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut ostajalle, on tutkittava olosuhteita, joissa liiketoimi on toteutunut. Useimmiten omistukseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät samanaikaisesti kuin laillinen omistusoikeus tai hallinta siirtyy ostajalle. Näin tapahtuu valtaosin vähittäiskaupan myynnissä. Toisinaan taas omistukseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät eri aikaan kuin laillinen omistusoikeus tai hallinta.

16. Jos yrityksellä säilyy merkittäviä omistukseen liittyviä riskejä, liiketoimi ei ole myynti, eikä tuottoja kirjata. Yritys voi säilyttää merkittävän omistukseen liittyvän riskin usealla eri tavalla. Esimerkkejä tilanteista, joissa yritys voi säilyttää merkittäviä omistukseen liittyviä riskejä ja etuja, ovat:

(a) kun yrityksellä säilyy epätyydyttävää suoritusta koskeva velvoite, jota tavanomaiset takuuehdot eivät kata;

(b) kun maksu tietystä myynnistä saadaan sillä ehdolla, että ostaja on saanut maksun myydessään tavarat;

(c) kun tavarat toimitetaan asennettuina ja asennus on merkittävä osa sopimuksesta eikä asennusta ole vielä suoritettu kokonaan; ja

(d) kun ostajalla on oikeus peruuttaa kauppa myyntisopimuksessa mainitusta syystä ja yritys on epävarma peruutuksen todennäköisyydestä.

17. Jos yrityksellä säilyy vain merkityksetön omistukseen liittyvä riski, liiketoimi on myynti ja tuotot kirjataan. Myyjällä saattaa esimerkiksi säilyä laillinen omistusoikeus tavaroihin yksinomaan saamisen turvaamista varten. Jos yritys on tällaisessa tapauksessa siirtänyt merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut, liiketoimi on myynti ja tuotot kirjataan. Toinen esimerkki tapauksesta, jossa yrityksellä säilyy vain merkityksetön omistamiseen liittyvä riski, voi olla kun vähittäiskaupassa asiakkaalle tarjotaan rahojen palauttamista, ellei hän ole tyytyväinen. Tällöin tuotot kirjataan myynnin tapahtuessa, mikäli myyjä pystyy arvioimaan tulevaisuudessa tapahtuvat palautukset luotettavasti ja kirjaa palautuksia koskevan velan aikaisemman kokemuksen ja muiden merkityksellisten tekijöiden perusteella.

18. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi. Joissakin tapauksissa tämä saattaa olla todennäköistä vasta silloin, kun vastike on saatu tai epävarmuus poistunut. Voi esimerkiksi olla epävarmaa, myöntääkö ulkomainen viranomainen luvan ulkomaille tapahtuneesta myynnistä saatavan kauppahinnan siirtämiseen. Kun lupa on myönnetty, epävarmuus poistuu ja tuotot kirjataan. Jos kuitenkin on epävarmaa, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan, että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.

19. Samaan liiketoimeen tai muuhun tapahtumaan liittyvät tuotot ja kulut kirjataan samanaikaisesti; tätä prosessia kutsutaan yleisesti menon kirjaamiseksi tulon kohdalle. Menot, mukaan lukien takuumenot ja muut tavaroiden toimittamisen jälkeen toteutuvat menot, ovat yleensä määritettävissä luotettavasti silloin, kun muut tuoton kirjaamisen edellytykset täyttyvät. Tuottoja ei kuitenkaan voida kirjata silloin, kun kulut eivät ole määritettävissä luotettavasti; sellaisissa tapauksissa tavaroiden myynnistä mahdollisesti jo saatu vastike merkitään taseeseen velaksi.

▼B

PALVELUJEN TUOTTAMINEN

20. **Silloin kun palvelujen tuotantoon liittyvän liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, liiketoimeen liittyvät tuotot kirjataan tilinpäätöspäivän valmistumisasteen mukaisesti. Liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, kun kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:**

(a) **tuotot ovat määritettävissä luotettavasti;**

(b) **on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi;**

(c) **liiketoimen valmistumisaste tilinpäätöspäivänä on määritettävissä luotettavasti; ja**

(d) **liiketoimen toteutuneet menot ja sen valmiiksi saattamiseksi tarvittavat menot ovat määritettävissä luotettavasti** [1] [2]**.**

21. Tuottojen kirjaamista liiketoimen valmistumisasteen perusteella kutsutaan usein valmistusasteen mukaiseksi tulouttamismenetelmäksi. Tätä menetelmää käytettäessä tuotot merkitään tuloslaskelmaan niillä tilikausilla, joiden aikana palvelut tuotetaan. Kun tuotot kirjataan tällä perusteella, annetaan hyödyllistä informaatiota palvelutoiminnan laajuudesta ja tuloksellisuudesta tilikaudella. Myös IAS 11 ”Pitkäaikaishankkeet” edellyttää tuottojen kirjaamista tällä perusteella. Kyseisen standardin vaatimukset ovat yleisesti sovellettavissa palvelun tuottamiseen liittyvän liiketoimen tuottojen ja niitä vastaavien kulujen kirjaamiseen.

22. Tuotot kirjataan vain silloin, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi. Kun syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä kuitenkaan maksua, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan, että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.

23. Yritys pystyy yleensä tekemään luotettavia arvioita silloin, kun se on sopinut seuraavista seikoista liiketoimen toisten osapuolten kanssa:

(a) toimeenpantavissa olevat osapuolten oikeudet koskien osapuolten tuottamia ja saamia palveluja;

(b) vaihdettava vastike; ja

(c) maksutapa ja -ehdot.

Yrityksellä on yleensä myös oltava tehokas sisäinen budjetointi- ja raportointijärjestelmä. Palvelua tuotettaessa yritys seuraa ja tarvittaessa oikaisee tuottoja koskevia arvioita. Se, että arvioista joudutaan oikaisemaan, ei välttämättä tarkoita, etteikö liiketoimen lopputulos olisi arvioitavissa luotettavasti.

24. Liiketoimen valmistumisaste voidaan määrittää usealla eri tavalla. Yritys käyttää menetelmää, joka määrittää suoritetut palvelut luotettavasti. Liiketoimen luonteesta riippuen menetelmät voivat sisältää esimerkiksi seuraavia:

(a) suoritettua työtä koskevat selvitykset;

(b) tarkasteluhetkeen mennessä suoritettujen palvelujen osuus suoritettavien palvelujen kokonaismäärästä; tai

(c) toteutuneiden menojen osuus liiketoimen arvioiduista kokonaismenoista. Toteutuneisiin menoihin sisällytetään vain tarkasteluhetkeen mennessä suoritettuja palveluja koskevat menot. Liiketoimen arvioituihin kokonaismenoihin sisällytetään vain jo suoritettuja ja vielä suoritettavia palveluja koskevat menot.

Asiakkailta saatavat työn edistymiseen perustuvat maksusuoritukset ja ennakot eivät useinkaan vastaa suoritettuja palveluja.

25. Kun palvelut suoritetaan tiettynä ajanjaksona siten, että toimenpiteiden lukumäärää ei ole määritelty, tuotot kirjataan käytännön syistä tasasuuruisina erinä kyseisen ajanjakson kuluessa, ellei ole näyttöä siitä, että jokin muu menetelmä kuvaisi paremmin valmistumisastetta. Silloin kun tietty toimenpide on paljon merkittävämpi kuin mitkään muut toimenpiteet, tulouttamista siirretään kunnes tämä merkittävä toimenpide on toteutettu.

---

[1] Ks. myös SIC-27: ”Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus”

[2] Ks. myös SIC-31: ”Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat”.

▼B

26. **Silloin kun palvelujen tuotantoon liittyvän liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, tuottoa kirjataan vain siihen määrään asti, kuin toteutuneita menoja vastaava määrä on kerrytettävissä.**

27. Liiketoimen varhaisissa vaiheissa lopputulos ei usein ole arvioitavissa luotettavasti. Siitä huolimatta voi olla todennäköistä, että yritys tulee saamaan vähintään määrän, joka vastaa liiketoimesta johtuvia toteutuneita menoja. Sen vuoksi tuottoja kirjataan vain siihen määrään asti kuin toteutuneita menoja vastaavan määrän odotetaan olevan kerrytettävissä. Koska liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, voittoa ei esitetä.

28. Silloin kun liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti eikä ole todennäköistä, että toteutuneita menoja vastaava määrä saadaan kerrytetyksi, tuottoja ei kirjata ja toteutuneet menot kirjataan kuluiksi. Kun hankkeen lopputuloksen luotettavan arvioimisen estäneet epävarmuustekijät ovat poistuneet, tuotot kirjataan pikemminkin kappaleen 20 kuin kappaleen 26 mukaisesti.

KOROT, ROJALTIT JA OSINGOT

29. **Tuotot, jotka syntyvät muiden käyttäessä yrityksen varoja, jotka tuottavat korkoa, rojaltia tai osinkoja, kirjataan kappaleessa 30 esitettyjen perusteiden mukaisesti, kun:**

   (a) **on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja**

   (b) **tuotot ovat määritettävissä luotettavasti.**

30. **Tuotot kirjataan seuraavilla perusteilla:**

   (a) **korot kirjataan ajan kulumisen perusteella ottaen huomioon omaisuuserän efektiivinen tuotto;**

   (b) **rojaltit kirjataan suoriteperusteisesti asianomaisen sopimuksen tosiasiallisen sisällön mukaisesti; ja**

   (c) **osingot kirjataan, kun osakkeenomistajan oikeus maksun saamiseen on syntynyt.**

31. Omaisuuserän efektiivinen tuotto on korkokanta, jolla omaisuuserän vaikutusaikana odotettavissa olevat vastaiset yritykseen tulevat rahavirrat tulevat diskontatuiksi omaisuuserän alkuperäisen kirjanpitoarvon suuruiseksi. Korkotuotot sisältävät myös vieraan pääoman ehtoisen arvopaperin yli- tai alikurssin tai muun alkuperäisen kirjanpitoarvon ja erääntymismäärän välisen erotuksen jaksotuksista johtuvat tulosvaikutteiset kirjaukset.

32. Kun maksamatonta korkoa on kertynyt ennen korkoa tuottavan sijoituksen hankkimista, hankinnan jälkeen saatava korkomaksu jaetaan hankintaa edeltävälle ja hankinnan jälkeiselle ajalle; vain hankinnan jälkeen kertynyt osa tuloutetaan. Kun ennen oman pääoman ehtoisten arvopapereiden hankkimista syntyneitä voittoja on päätetty jakaa osinkoina, kyseiset osingot vähennetään arvopapereiden hankintamenoista. Jos tällaista jakoa on vaikea tehdä muutoin kuin mielivaltaisella perusteella, osingot tuloutetaan, elleivät ne selkeästi ole takaisin saatava osa oman pääoman ehtoisen arvopaperin hankintamenosta.

33. Rojalteja kertyy asianomaisen sopimuksen ehtojen mukaisesti, ja ne kirjataan yleensä tällä perusteella, ellei sopimuksen tosiasiallinen sisältö huomioon ottaen ole tarkoituksenmukaisempaa kirjata tuottoja jollakin muulla systemaattisella ja järkevällä perusteella.

34. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi. Kun syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

35. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:**

   (a) **tuottojen kirjaamisessa noudatetut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, palvelujen tuotantoon liittyvien liiketoimien valmistumisasteen määrittämisessä käytetyt menetelmät;**

   (b) **tilikaudella kirjattujen tuottojen määrä kussakin merkittävässä tuottojen ryhmässä sisältäen tuotot, jotka johtuvat:**

      (i) **tavaroiden myynnistä;**

      (ii) **palvelujen tuottamisesta;**

▼B

(iii) **koroista;**

(iv) **rojalteista;**

(v) **osingoista; ja**

(c) **kuhunkin merkittävään tuottojen ryhmään sisältyvän tuoton määrä, joka johtuu tavaroiden tai palvelujen vaihdosta.**

36. Yritys esittää mahdolliset ehdolliset velat ja varat IAS 37:n ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja varoja voi johtua esimerkiksi takuumenoista, vaateista, sakoista tai mahdollisista tappioista.

VOIMAANTULO

37. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.**

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 19

(UUDISTETTU 2000)

Työsuhde-etuudet

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 19:n ”Eläke-etuuksista johtuvat menot”, jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi uudelleen muotoiltuna vuonna 1993. Tätä uudistettua standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS 10 (uudistettu 1999) ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” aiheutti toukokuussa 1999 muutoksia kappaleisiin 20(b), 35, 125 and 141. Muuttunut teksti tuli voimaan koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

Standardia muutettiin vuonna 2000 siten, että järjestelyyn kuuluvien varojen määritelmä muuttui ja standardiin lisättiin korvausten kirjaamista ja määrittämistä ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Nämä muutokset tulivat voimaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Vuonna 2002 tehtiin uusia muutoksia, joiden tarkoituksena oli estää sellaisten tappioiden kirjaaminen, jotka syntyvät yksinomaan vakuutusmatemaattisista tappioista tai takautuvaan työsuoritukseen perustuvista menoista, ja estää sellaisten voittojen kirjaaminen, jotka syntyvät yksinomaan vakuutusmatemaattisista voitoista. Nämä muutokset tulevat voimaan koskien 31.5.2002 tai sen jälkeen alkavia tilikausia. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

JOHDANTO

1. Standardissa määrätään, miten työnantajat käsittelevät työsuhde-etuuksia kirjanpidossaan ja mitä tietoja niistä esitetään tilinpäätöksessä. Se korvaa vuonna 1993 hyväksytyn IAS 19:n ”Eläke-etuuksista johtuvat menot”. Keskeiset muutokset vanhaan IAS 19:ään verrattuna esitetään ”Johtopäätösten perusteluissa” (liite C). Standardissa ei käsitellä työnantajien eläkejärjestelyjen omaa tilinpäätösraportointia (ks. IAS 26 ”Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi”).

2. Standardissa nimetään viisi työsuhde-etuuksien ryhmää:

(a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet kuten palkat ja sosiaaliturvaa koskevat suoritukset, palkallinen vuosiloma ja sairausloma, voitto-osuudet ja bonukset (jos ne maksetaan 12 kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä) sekä muuna kuin rahana suoritettavat etuudet (kuten terveydenhoito, asunto, auto, taikka ilmaiset tai edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilöstölle;

(b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet kuten esimerkiksi eläkkeet, muut eläke-etuudet, työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito;

(c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, joihin kuuluvat pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat lomat tai sapattivapaat, juhlat tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet, pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet sekä kahdentoista kuukauden tai sitä pitemmän ajan kuluttua tilikauden päättymisestä suoritettavat voitto-osuudet, bonukset ja myöhemmin maksettavat korvaukset;

(d) irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet; sekä

(e) omaan pääomaan sidotut etuudet.

▼B

3. Standardi edellyttää, että yritys kirjaa lyhytaikaiset työsuhde-etuudet kuluksi, kun henkilö on suorittanut kyseisiä etuuksia vastaavan työn.

4. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt luokitellaan maksupohjaisiin ja etuuspohjaisiin järjestelyihin. Standardi sisältää erityiset ohjeet usean työnantajan järjestelyjen, valtiollisten järjestelyjen ja vakuutettujen etuuksien jaottelusta.

5. Maksupohjaisessa järjestelyssä yritys suorittaa kiinteitä maksuja erilliselle yksikölle (rahasto) eikä sillä ole oikeudellista tai tosiasiallista velvoitetta suorittaa lisämaksuja, mikäli rahastolla ei ole riittävästi varoja kaikkien tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvien työsuhde-etuuksien suorittamiseen. Standardi edellyttää, että yritys kirjaa maksupohjaiseen järjestelyyn suorittamansa maksut silloin, kun henkilö on suorittanut kyseisiä maksuja vastaavan työn.

6. Kaikki muut työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt ovat etuuspohjaisia. Etuuspohjaiset järjestelyt voivat olla rahastoimattomia tai ne voivat olla kokonaan tai osaksi rahastoivia. Standardi edellyttää, että yritys:

   (a) ei merkitse kirjanpitoonsa ainoastaan oikeudellista velvoitettaan vaan myös kaikki toiminnastaan johtuvat tosiasialliset velvoitteet;

   (b) määrittää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon ja järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon riittävän säännöllisesti, jotta tilinpäätöksessä esitettävät määrät eivät poikkea olennaisesti niistä, jotka tilinpäätöspäivänä tapahtuva määrittäminen tuottaisi;

   (c) käyttää velvoitteidensa ja menojensa määrittämiseen ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää *Projected Unit Credit Method*;

   (d) kohdistaa etuudet työsuhteen kestoajan tilikausille järjestelyssä noudatettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti, jollei henkilön työsuoritus johda myöhempinä vuosina olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempina vuosina;

   (e) käyttää vinoutumattomia ja keskenään yhteensopivia vakuutusmatemaattisia olettamuksia väestötilastollisista muuttujista (kuten esimerkiksi henkilöstön vaihtuvuus ja kuolleisuus) ja taloudellisista muuttujista (kuten esimerkiksi vastaiset palkankorotukset, terveydenhoidon kustannusten muutokset ja tiettyjen valtiollisten etuuksien muutokset). Taloudellisten olettamusten tulee perustua tilinpäätöspäivänä markkinoilla vallitseviin odotuksiin siitä ajanjaksosta jonka aikana velvoitteet tulevat suoritettaviksi;

   (f) määrittää diskonttauskoron sen markkinatuoton pohjalta, jota tilinpäätöspäivänä saadaan korkealuokkaisille yritysten joukkovelkakirjalainoille (tai valtion joukkolainoille maissa, joissa tällaisille joukkovelkakirjalainoille ei ole syviä markkinoita), jotka ovat saman valuutan määräisiä ja juoksuajaltaan samanlaisia kuin työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuva velvoite;

   (g) vähentää järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon velvoitteen kirjanpitoarvosta. Tiettyjä korvauksensaantioikeuksia, jotka eivät ole luettavissa järjestelyyn kuuluviin varoihin, käsitellään samalla tavoin kuin järjestelyyn kuuluvia varoja, paitsi että ne esitetään erillisenä omaisuuseränä sen sijaan että ne vähennettäisiin velvoitteen määrästä;

   (h) rajaa varojen kirjanpitoarvon siten, että se ei ylitä seuraavien yhteenlaskettua nettomäärää:

      (i) kirjaamattomat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ja vakuutusmatemaattiset tappiot; ja

      (ii) sellaisen taloudellisen hyödyn nykyarvo, joka saadaan palautuksina etuusjärjestelystä tai vastaisten etuusjärjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä;

   (i) kirjaa takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot tasaerinä sen keskimääräisen ajan kuluessa, joka kuluu muutettujen etuuksien vapaakirjautumiseen;

   (j) kirjaa etuuspohjaisen järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot tai tappiot kyseisen supistamisen tai täyttämisen tapahtuessa. Voiton tai tappion tulee koostua etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon ja järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon muutoksista sekä siihen liittyvien vakuutusmatemaattisten voittojen tai tappioiden ja takautuvaan

▼B

työsuoritukseen perustuvien menojen vielä kirjaamattomasta osasta; sekä

(k) kirjaa määrätyn osuuden nettomääräisistä kertyneistä vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista, jotka ylittävät suuremman seuraavista;

(i) 10 % etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvosta (ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä); ja

(ii) 10 % järjestelyyn kuuluvien varojen käyvästä arvosta.

Kutakin etuuspohjaista järjestelyä koskien kirjattava osuus vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista on määrä, joka ylitti 10 %:ksi määrätyn ”putken” edellisenä tilinpäätöspäivänä, jaettuna kyseiseen järjestelyyn osallistuvien henkilöiden keskimääräisellä jäljellä olevalla työssäoloajalla.

Standardi sallii myös systemaattisella tavalla tapahtuvan nopeamman kirjaamisen edellyttäen, että samaa perustetta sovelletaan sekä voittoihin että tappioihin ja että perustetta sovelletaan johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen. Tällainen hyväksytty tapa on myös kaikkien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden välitön kirjaaminen.

7. Standardi edellyttää yksinkertaisempaa kirjanpidollista käsittelyä muille pitkäaikaisille työsuhde-etuuksille kuin työsuhteen päättymisen jälkeisille: vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sekä takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan välittömästi.

8. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet ovat työsuhde-etuuksia, jotka tulevat maksettavaksi, kun jompikumpi seuraavista on tapahtunut: yritys päättää lopettaa työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jääntiaikaa tai henkilö päättää suostua vapaaehtoiseen irtisanoutumiseen ja saa vastikkeeksi kyseiset etuudet. Velvoitteen synnyttävä tapahtuma on tällöin irtisanominen eikä työsuoritus. Tämän vuoksi yrityksen tulee kirjata irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet silloin ja vain silloin, kun yritys on todistettavasti sitoutunut joko:

(a) lopettamaan yhden tai useamman henkilön työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai

(b) järjestämään irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia vapaaehtoisen irtisanoutumisen edistämiseksi tehdyn tarjouksen seurauksena.

9. Yritys on todistettavasti sitoutunut irtisanomiseen silloin ja vain silloin, kun yrityksellä on irtisanomista koskeva yksityiskohtainen asianmukaisesti laadittu suunnitelma (jolla on tietty vähimmäissisältö) eikä yrityksellä ole realistisia mahdollisuuksia peräytyä siitä.

10. Jos irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet erääntyvät maksettaviksi pitemmän ajan kuin 12 kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä, ne diskontataan. Jos kysymyksessä on vapaaehtoisen irtisanoutumisen kannustamiseksi tehty tarjous, irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet määritetään sillä perusteella, kuinka monen henkilöstöön kuuluvan odotetaan hyväksyvän tarjouksen.

11. Pääomasidonnaiset etuudet ovat työsuhde-etuuksia, joiden mukaisesti joko: henkilöstöllä on oikeus saada yrityksen (tai sen emoyrityksen) liikkeeseen laskemia oman pääoman ehtoisia rahoitusinstrumentteja; tai yrityksen velvoite henkilöstöä kohtaan riippuu yrityksen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien hinnasta tulevaisuudessa. Standardi edellyttää määrättyjen tietojen esittämistä tällaisista etuuksista mutta ei sisällä erityisiä vaatimuksia näiden etuuksien kirjaamisesta tai arvostamisesta.

12. Standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Kun yritys alkaa soveltaa standardia, se saa kirjata työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvan velan lisäyksen enintään viiden vuoden kuluessa. Jos standardin käyttöönotto pienentää velkaa, yrityksen on kirjattava vähennys välittömästi.

13. Tätä standardia muutettiin vuonna 2000 siten, että järjestelyyn kuuluvien varojen määritelmä muuttui ja standardiin lisättiin korvausten kirjaamista ja arvostamista ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Nämä muutokset ovat voimassa 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

▼B

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-6
Määritelmät	7
Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet	8-23
Kirjaaminen ja arvostaminen	10-22
Kaikki lyhytaikaiset työsuhde-etuudet	10
Lyhytaikaiset palkalliset poissaolot	11-16
Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyt	17-22
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	23
Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet: maksupohjaisten ja etuuspohjaisten järjestelyjen erottaminen toisistaan	24-42
Usean työnantajan järjestelyt	29-35
Valtiolliset järjestelyt	36-38
Vakuutetut etuudet	39-42
Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet: maksupohjaiset järjestelyt	43-47
Kirjaaminen ja arvostaminen	44-45
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	46-47
Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet: etuuspohjaiset järjestelyt	48-125
Kirjaaminen ja arvostaminen	49-62
Tosiasiallisen velvoitteen kirjanpidollinen käsittely	52-53
Tase	54-60
Tuloslaskelma	61-62
Kirjaaminen ja arvostaminen: etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien velvoitteiden nykyarvo ja tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot	63-101
Vakuutusmatemaattinen arviointimenetelmä	64-66
Etuuden kohdistaminen työsuhteen kestoajan tilikausille	67-71
Vakuutusmatemaattiset olettamukset	72-77
Vakuutusmatemaattiset olettamukset: diskonttauskorko	78-82
Vakuutusmatemaattiset olettamukset: palkat, etuudet ja terveydenhoitomenot	83-91
Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot	92-95
Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot	96-101
Kirjaaminen ja arvostaminen: järjestelyyn kuuluvat varat	102-107
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	102-104
Korvaukset	104A-104D
Järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto	105-107
Yritysten yhteenliittymät	108
Järjestelyn supistaminen ja velvoitteiden täyttäminen	109-115
Esittäminen tilinpäätöksessä	116-119
Netottaminen	116-117
Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin	118

▼B

Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien menojen osatekijät tilinpäätöksessä	119
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	120-125
Muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet	126-131
Kirjaaminen ja arvostaminen	128-130
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	131
Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet	132-143
Kirjaaminen	133-138
Arvostaminen	139-140
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	141-143
Omaan pääomaan sidotut etuudet	144-152
Kirjaaminen ja arvostaminen	145
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	146-152
Siirtymäsäännöt	153-156
Voimaantulo	157-160

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä työsuhde-etuuksien kirjanpidollisesta käsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Standardi edellyttää, että yritys kirjaa:

(a) velan, kun henkilö on suorittanut työtä, jonka vastikkeena on tulevaisuudessa suoritettavia työsuhde-etuuksia; ja

(b) kulun, kun yritys käyttää hyväkseen taloudellista hyötyä henkilön työsuorituksesta, jonka vastikkeena on työsuhde-etuuksia.

SOVELTAMISALA

1. **Työnantajan tulee soveltaa tätä standardia työsuhde-etuuksien kirjanpidolliseen käsittelyyn.**

2. Tässä standardissa ei käsitellä työnantajien eläkejärjestelyjen raportointia (ks. IAS 26 ”Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi”).

3. Tämä standardi koskee kaikkia työsuhde-etuuksia, jotka järjestetään:

   (a) yrityksen ja yksittäisten henkilöiden, henkilökuntaryhmien tai heidän edustajiensa välisten virallisten järjestelyjen tai muiden virallisten sopimusten mukaisesti;

   (b) lakisääteisten vaatimusten mukaisesti tai toimialakohtaisina järjestelyinä, joissa yritykset joutuvat suorittamaan maksuja valtiolliseen, osavaltiotasoiseen, toimialakohtaiseen tai muunlaiseen usean työnantajan järjestelyyn; tai

   (c) sellaisten epävirallisten toimintatapojen mukaisesti, jotka synnyttävät tosiasiallisen velvoitteen. Epävirallinen toimintatapa synnyttää tosiasiallisen velvoitteen silloin, kun yrityksellä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa kyseiset työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta velvoitteesta on, että muutos yrityksen epävirallisessa toimintatavassa vahingoittaisi yrityksen suhdetta henkilöstöön tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.

4. Työsuhde-etuuksiin kuuluvat:

   (a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet kuten esimerkiksi palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut, palkallinen vuosiloma ja sairausloma, voitto-osuudet ja bonukset (jos ne maksetaan 12 kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä) ja muutoin kuin rahana annettavat etuudet (kuten terveydenhoito, asunto, auto taikka ilmaiset tai edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilökunnalle;

▼B

(b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet kuten eläkkeet, muut eläketurvaa koskevat etuudet, työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja terveydenhoito;

(c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, joita ovat pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat lomat tai sapattivapaat, juhlat tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet, pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet sekä sellaiset voitto-osuudet, bonukset ja myöhemmin maksettavat korvaukset, joita ei makseta kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä;

(d) irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet; sekä

(e) omaan pääomaan sidotut etuudet.

Koska kullakin kohdissa (a)-(e) mainitulla ryhmällä on erilaisia piirteitä, tämä standardi sisältää erilliset vaatimukset kullekin ryhmälle.

5. Työsuhde-etuudet sisältävät joko henkilöstöön kuuluville tai heidän huollettavilleen annettavat etuudet, ja ne voidaan suorittaa rahana (taikka tavaroina tai palveluina) joko suoraan henkilökuntaan kuuluville, heidän puolisoilleen, lapsilleen tai muille huollettavilleen taikka toisille osapuolille, kuten esimerkiksi vakuutusyhtiöille.

6. Henkilö voi olla yrityksen palveluksessa kokoaikaisesti, osa-aikaisesti, vakinaisesti, tilapäisesti tai määräaikaisesti. Tässä standardissa hallituksen jäsenet ja toimiva johto sisällytetään henkilöstöön.

MÄÄRITELMÄT

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

Työsuhde-etuuksia ovat yrityksen eri muodoissa antamat vastikkeet henkilöstön työsuorituksesta.

Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muita kuin irtisanomisen yhteydessä suoritettavia tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia), jotka erääntyvät kokonaisuudessaan maksettavaksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu.

Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muita kuin irtisanomisen yhteydessä suoritettavia tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia), jotka tulevat maksettaviksi työsuhteen päättymisen jälkeen.

Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt ovat virallisia tai epävirallisia järjestelyjä, joiden mukaisesti yritys antaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia yhdelle tai useammalle henkilölle.

Maksupohjaiset järjestely t ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä, joiden mukaisesti yritys suorittaa kiinteitä maksuja erilliselle yksikölle (rahasto), eikä sillä ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta suorittaa lisämaksuja, mikäli rahastolla ei ole riittävästi varoja kaikkien tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvien työsuhde-etuuksien suorittamiseen.

Etuuspohjaiset järjestelyt ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä, jotka eivät ole maksupohjaisia järjestelyjä.

Usean työnantajan järjestelyt ovat maksupohjaisia järjestelyjä (muita kuin valtiollisia järjestelyjä) tai etuuspohjaisia järjestelyjä (muita kuin valtiollisia järjestelyjä), joissa:

(a) **yhdistetään varat, jotka on saatu eri yrityksiltä, jotka eivät ole saman määräysvallan alaisia; ja**

(b) **näitä varoja käytetään useamman kuin yhden yrityksen henkilöstölle suoritettaviin etuuksiin siten, että maksusuoritusten ja saatavien etuuksien taso määräytyy riippumatta siitä, minkä yrityksen palveluksessa kyseiset henkilöt ovat.**

Muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muita kuin työsuhteen päättymisen jälkeen tai irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia), jotka eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu.

▼B

Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet ovat työsuhde-etuuksia, jotka tulevat maksettaviksi seurauksena jommastakummasta seuraavasta tapahtumasta:

(a) **yritys päättää lopettaa henkilön työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai**

(b) **henkilö päättää suostua vapaaehtoiseen irtisanoutumiseen kyseisiä etuuksia vastaan.**

Omaan pääomaan sidotut etuudet ovat työsuhde-etuuksia, jotka joko:

(a) **oikeuttavat henkilöstön saamaan yrityksen (tai sen emoyrityksen) liikkeeseen laskemia oma pääoman ehtoisia rahoitusinstrumentteja; tai**

(b) **joissa yrityksen velvoitteen määrä henkilöstöä kohtaan riippuu yrityksen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien hinnasta tulevaisuudessa.**

Omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevat järjestelyt ovat virallisia tai epävirallisia järjestelyjä, joiden mukaisesti yritys antaa omaan pääomaan sidottuja etuuksia yhdelle tai useammalle henkilölle.

Vapaakirjautuneet työsuhde-etuudet ovat työsuhde-etuuksia, joiden saaminen ei edellytä työsuhteen jatkumista tulevaisuudessa.

Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo on kuluvan tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuorituksiin perustuvan velvoitteen täyttämiseksi vaadittavien tulevaisuudessa odotettavissa olevien maksujen nykyarvo ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä.

Tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot ovat etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon lisäys, joka perustuu tarkasteltavana olevan tilikauden työsuoritukseen.

Korkomeno on etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen käyvän arvon lisäys tilikauden aikana sen johdosta, että etuuksien suorittaminen on yhtä tilikautta lähempänä.

Järjestelyyn kuuluvat varat käsittävät:

(a) **pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat; ja**

(b) **hyväksyttävät vakuutukset.**

Pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat ovat varoja (muita kuin tilinpäätöksen laativan yrityksen liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja), jotka

(a) **ovat sellaisen yksikön (rahaston) hallussa, joka on tilinpäätöksen laativasta yrityksestä oikeudellisesti erillään ja on olemassa yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamista tai rahastointia varten; ja**

(b) **ovat käytettävissä yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastoimiseen, eivät ole tilinpäätöksen laativan yrityksen omien velkojien saatavissa (edes konkurssin sattuessa) eikä niitä voi palauttaa tilinpäätöksen laativalle yritykselle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:**

(i) **rahaston jäljellä olevat varat riittävät rahaston tai yrityksen kaikkien asianomaisia työsuhde-etuuksia koskevien velvoitteiden täyttämiseen; tai**

(ii) **varat palautetaan tilinpäätöksen laativalle yritykselle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.**

Hyväksyttävä vakuutus on tilinpäätöksen laativan yrityksen (IAS-standardissa 24 ”Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä” määriteltyyn) lähipiiriin kuulumattoman vakuutuksenantajan myöntämä vakuutus, josta saatavat maksut:

(a) **voidaan käyttää yksinomaan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisten työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastoimiseen; ja**

▼B

(b) **eivät ole tilinpäätöksen laativan yrityksen omien velkojien saatavissa (edes konkurssin sattuessa) eikä niitä voi maksaa tilinpäätöksen laativalle yritykselle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:**

(i) **maksut edustavat ylimääräisiä varoja, jotka eivät ole tarpeen, jotta vakuutus pystyisi kattamaan kaikki asianomaiset työsuhde-etuuksia koskevat velvoitteet; tai**

(ii) **maksut palautetaan tilinpäätöksen laativalle yritykselle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.**

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Järjestelyyn kuuluvien varojen tuottoa ovat korot, osingot ja muut järjestelyyn kuuluvista varoista saadut tuotot sekä järjestelyyn kuuluvista varoista aiheutuneet realisoituneet ja realisoitumattomat voitot ja tappiot, vähennettyinä järjestelyn hallinnosta johtuvilla menoilla ja järjestelyn itsensä maksettavaksi tulevilla veroilla.

Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sisältävät:

(a) **kokemusperäiset tarkistukset (edellisten vakuutusmatemaattisten olettamusten ja toteutumien välisten erojen vaikutukset); ja**

(b) **vakuutusmatemaattisten olettamusten muutosten vaikutukset.**

Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ovat aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvan, etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon lisäys, joka aiheutuu siitä, että tarkasteltavana olevalla tilikaudella on otettu käyttöön työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia tai muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia tai niihin on tullut muutoksia. Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot voivat johtaa joko menojen lisäykseen (jos on otettu käyttöön uusia etuuksia tai jos etuudet ovat parantuneet) tai vähennykseen (jos olemassa olevia etuuksia on vähennetty).

LYHYTAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUDET

8. Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet sisältävät esimerkiksi sellaisia eriä kuin:

(a) palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut;

(b) lyhytaikaiset palkalliset poissaolot (kuten esimerkiksi palkallinen vuosiloma ja palkallinen sairausloma) silloin, kun poissaolojen odotetaan toteutuvan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu;

(c) voitto-osuudet ja bonukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu; ja

(d) muutoin kuin rahana annettavat etuudet (kuten esimerkiksi terveydenhoito, asunto, auto ja ilmaiset taikka edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilöstölle.

9. Lyhytaikaisten työsuhde-etuuksien kirjanpidollinen käsittely on yleensä yksinkertaista, koska velvoitteen tai menojen määrittämiseksi ei tarvita vakuutusmatemaattisia olettamuksia, eivätkä vakuutusmatemaattiset voitot tai tappiot ole mahdollisia. Lisäksi lyhytaikaisista työsuhde-etuuksista johtuvat velvoitteet määritetään diskonttaamattomina.

Kirjaaminen ja arvostaminen

Kaikki lyhytaikaiset työsuhde-etuudet

10. **Kun henkilö on suorittanut yritykselle työtä tilikauden aikana, yrityksen tulee kirjata lyhytaikaisten työsuhde-etuuksien diskonttaamaton määrä, joka kyseisestä työsuorituksesta odotetaan maksettavan:**

(a) **velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Mikäli jo maksettu määrä ylittää etuuksien diskonttaamattoman määrän, yrityksen tulee kirjata erotus varoiksi (siirtosaaminen) siihen määrään asti, kuin ennakkoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen; ja**

(b) **kuluksi, ellei jokin toinen IAS-standardi edellytä tai salli etuuden sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon (ks. esim.**

▼B

IAS 2 ”Vaihto-omaisuus” ja IAS 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet”).

Kappaleissa 11, 14 ja 17 selostetaan, miten yrityksen tulee soveltaa tätä vaatimusta palkallisten poissaolojen, voitto-osuuksien tai bonusjärjestelyjen muodossa annettaviin lyhytaikaisiin työsuhde-etuuksiin.

Lyhytaikaiset palkalliset poissaolot

11. **Yrityksen tulee kirjata kappaleen 10 mukaiset palkallisena poissaolona annettavista työsuhde-etuuksista johtuvat odotettavissa olevat menot seuraavasti:**

(a) **henkilöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan tulevaisuudessa tapahtuviin palkallisiin poissaoloihin, jos kyseessä ovat kertyvät palkalliset poissaolot; ja**

(b) **poissaolojen toteutuessa, jos kyseessä ovat kertymättömät palkalliset poissaolot.**

12. Yritys voi myöntää henkilöstölle palkallista vapaata useasta eri syystä, joita ovat loma, sairaus ja lyhytaikainen työkyvyttömyys, äitiys tai isyys, toimiminen oikeuden maallikkojäsenenä ja asepalvelus. Palkallisia poissaoloja koskevat oikeudet jakautuvat kahteen ryhmään:

(a) kertyvät; ja

(b) kertymättömät.

13. Kertyvät palkalliset poissaolot voidaan siirtää tulevilla tilikausilla käytettäviksi, jos tarkasteltavana olevalle tilikaudelle kuuluvaa oikeutta ei ole käytetty kokonaisuudessaan. Kertyvät palkalliset poissaolot voivat olla joko vapaakirjautuvia (toisin sanoen henkilöt ovat oikeutettuja saamaan rahallisen korvauksen käyttämättömästä oikeudesta lähtiessään yrityksestä) tai vapaakirjautumattomia (jos henkilöt eivät ole lähtiessään oikeutettuja rahalliseen korvaukseen käyttämättömästä oikeudesta). Velvoite syntyy henkilöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan tulevaisuudessa tapahtuviin palkallisiin poissaoloihin. Velvoite on olemassa ja se kirjataan silloinkin, kun palkalliset poissaolot eivät ole vapaakirjautuvia, joskin se, että henkilöt saattavat lähteä yrityksestä ennen kuin ovat käyttäneet kertyneen vapaakirjautumattoman oikeutensa, vaikuttaa kyseisen velvoitteen määrittämiseen.

14. **Yrityksen tulee määrittää odotettavissa olevat kertyvistä palkallisista poissaoloista johtuvat menot sen lisäsuorituksen mukaisesti, jonka yritys odottaa maksavansa tilinpäätöspäivään mennessä kertyneen käyttämättömän oikeuden seurauksena.**

15. Edellisessä kappaleessa kuvatun menettelyn mukaisesti velvoite määritetään sen lisäsuorituksen mukaisesti, jonka odotetaan aiheutuvan yksinomaan siitä, että etuutta kertyy. Useinkaan yrityksen ei tarvitse tehdä yksityiskohtaisia laskelmia pystyäkseen arvioimaan, että olennaista käyttämättömistä palkallisista poissaoloista johtuvaa velvoitetta ei ole. Esimerkiksi sairauspoissaoloja koskeva velvoite on todennäköisesti olennainen vain, jos virallisesti tai epävirallisesti ymmärretään, että käyttämätön palkallinen sairausloma voidaan pitää palkallisena lomana.

Kappaleita 14 ja 15 havainnollistava esimerkki

Yrityksen palveluksessa on 100 henkilöä, joilla kullakin on oikeus viiteen palkalliseen sairauslomapäivään vuodessa. Käyttämätön sairausloma voidaan siirtää eteenpäin yhden kalenterivuoden verran. Sairausloma otetaan ensin kuluvan vuoden oikeudesta ja sen jälkeen mahdollisesta aikaisemmilta vuosilta siirtyvästä saldosta (LIFO-periaatteella). Keskimääräinen käyttämätön oikeus 31.12.20X1 on kaksi päivää henkilöä kohden. Perustuen aikaisempaan kokemukseen, jonka mukaisesti toteutuman odotetaan jatkuvan, yritys odottaa 92:n henkilön käyttävän enintään viisi sairauslomapäivää vuonna 20X2 ja kunkin jäljellä olevan 8 henkilön käyttävän keskimäärin kuusi ja puoli päivää.

Yritys odottaa maksavansa vielä 12 sairauslomapäivää 31.12.20X1 kertyneen käyttämättömän oikeuden johdosta (8 henkilölle puolitoista päivää kullekin). Tämän vuoksi yritys merkitsee taseeseensa 12 sairauslomapäivän palkan suuruisen velan.

16. Kertymättömät palkalliset poissaolot eivät siirry eteenpäin: ne raukeavat, jos tilikaudelle kuuluvaa oikeutta ei ole käytetty kokonaan, eivätkä ne oikeuta henkilöitä saamaan rahallista korvausta heidän lähtiessään yrityksestä. Tämä pätee yleisesti sairauslomaan (siltä osin, kuin käyttämätön aikaisempi oikeus ei lisää vastaista oikeutta), äitiys- tai isyyslomaan sekä palkalliseen poissaoloon oikeudessa maallikkojäsenenä

▼B

toimimista tai asepalvelusta varten. Yritys ei kirjaa velkaa eikä kulua ennen poissaolon toteutumista, koska työsuoritus ei lisää etuuden määrää.

Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyt

17. **Yrityksen tulee kirjata voitto-osuuksista ja bonuksista odotettavissa olevat menot kappaleen 10 mukaisesti silloin ja vain silloin, kun:**

(a) **yrityksellä on aikaisempien tapahtumien seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite kyseisten maksujen suorittamiseen; ja**

(b) **velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.**

Olemassa oleva velvoite on syntynyt silloin ja vain silloin, kun yrityksellä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa maksut.

18. Joidenkin voitto-osuusjärjestelyjen mukaan henkilöstöön kuuluvat saavat osan voitosta vain, jos he pysyvät yrityksessä tietyn ajan. Tällaiset järjestelyt johtavat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen sitä mukaa kuin henkilöt suorittavat työtä, joka kasvattaa määrää, joka maksetaan heidän pysyttyään palveluksessa määrätyn ajanjakson loppuun saakka. Tällaista tosiasiallista velvoitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa henkilöstöstä saattaa lähteä yrityksestä saamatta voitto-osuusmaksuja.

Kappaletta 18 havainnollistava esimerkki

Voitto-osuusjärjestely edellyttää, että yritys maksaa määrätyn osuuden tilikauden voitosta koko vuoden palveluksessa oleville henkilöille. Jos yksikään henkilö ei lähde yrityksestä vuoden aikana, vuoden voitto-osuusmaksut ovat yhteensä 3 prosenttia tilikauden voitosta. Yritys arvioi, että henkilöstön vaihtuvuus pienentää maksut 2,5 %:iin voitosta.

Yritys kirjaa velan ja kulun, joiden määrä on 2,5 % tilikauden voitosta.

19. Yrityksellä ei mahdollisesti ole oikeudellista velvoitetta bonuksen maksamiseen. Joskus bonusten maksaminen on kuitenkin yrityksessä vallitseva käytäntö. Tällöin yrityksellä on tosiasiallinen velvoite, koska sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin maksaa bonus. Tosiasiallista velvoitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa henkilöstöstä saattaa lähteä yrityksestä saamatta bonusta.

20. Yritys pystyy arvioimaan voitto-osuus- tai bonusjärjestelyn mukaisen oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteensa luotettavasti silloin ja vain silloin, kun:

(a) järjestelyn virallisiin ehtoihin sisältyy kaava etuuksien määrittämistä varten;

(b) yritys määrittää maksettavan summan ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi; tai

(c) aikaisempi kokemus antaa selkeää näyttöä yrityksen tosiasiallisen velvoitteen määrästä.

21. Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyn mukainen velvoite perustuu henkilön työsuoritukseen eikä johdu liiketoimesta yrityksen omistajien kanssa. Tämän vuoksi yritys ei kirjaa voitto-osuuksista ja bonusjärjestelyistä johtuvia menoja voitonjaoksi vaan kuluksi.

22. Jos voitto-osuudet ja bonukset eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana niiden perusteena oleva työ on suoritettu, kyseiset maksut ovat muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia (ks. kappaleet 126 -131). Jos voitto-osuudet ja bonukset ovat omaan pääomaan sidottujen etuuksien määritelmän mukaisia, yritys käsittelee niitä kappaleiden 144-152 mukaisesti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

23. Vaikka tämä standardi ei edellytä erityisten lyhytaikaisia työsuhde-etuuksia koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, toiset IAS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Yritys esittää esimerkiksi johtoon kuuluville avainhenkilöille annettuja työsuhde-etuuksia koskevat tiedot IAS 24:n ”Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä” edellyttämissä tapauksissa. IAS 1 ”Tilinpäätöksen esittäminen” vaatii yritystä esittämään henkilöstökulut erikseen.

▼B

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: MAKSUPOHJAISTEN JA ETUUSPOHJAISTEN JÄRJESTELYJEN EROTTAMINEN TOISISTAAN

24. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia ovat esimerkiksi:

(a) eläketurvaa koskevat etuudet, kuten esimerkiksi eläkkeet; ja

(b) muut työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten esimerkiksi työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus tai terveydenhoito.

Toimenpiteet joita käyttäen yritys toteuttaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia, ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä. Yritys soveltaa tätä standardia kaikkiin tällaisiin järjestelyihin riippumatta siitä, sisältyykö järjestelyyn erillisen maksuja saavan ja etuuksia suorittavan yksikön perustaminen.

25. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt jaetaan maksupohjaisiin ja etuuspohjaisiin riippuen järjestelyn tosiasiallisesta taloudellisesta luonteesta, joka on johdettavissa järjestelyn pääasiallisista säännöistä ja ehdoista. Maksupohjaisissa järjestelyissä:

(a) yrityksen oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite rajoittuu määrään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle. Henkilön saamien työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien määrä perustuu näin ollen maksuihin, jotka yritys (ja mahdollisesti myös henkilö itse) suorittaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevaan järjestelyyn tai vakuutusyhtiölle sekä näistä maksuista syntyviin sijoitustuottoihin; ja

(b) tämän seurauksena vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet ovat odotettua pienempiä) ja sijoitusriski (että sijoitetut varat eivät riitä odotettuihin etuuksiin) jäävät henkilön itsensä kannettaviksi.

26. Esimerkkejä tapauksista, joissa yrityksen velvoite ei rajoitu määrään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle, ovat ne, joissa yrityksellä on oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, joka perustuu:

(a) järjestelyssä sovellettavaan etuuksien määräytymiskaavaan, joka ei ole sidottu yksinomaan maksujen määrään;

(b) joko järjestelyn kautta toteutuvaan tai suoraan takuuseen tietystä tuotosta suoritetuille maksuille; tai

(c) sellaisiin epävirallisiin toimintatapoihin, jotka aiheuttavat tosiasiallisen velvoitteen syntymisen. Tosiasiallinen velvoite voi syntyä esimerkiksi, kun yritys on aikaisemmin antanut silloiselle henkilöstölleen kasvavia etuuksia inflaation tahdissa pysymiseksi silloinkin, kun tähän ei ole oikeudellista velvoitetta.

27. Etuuspohjaisissa järjestelyissä:

(a) yrityksellä on velvoite toteuttaa sovitut etuudet nykyiselle ja entiselle henkilöstölle; ja

(b) vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet tulevat odotettua kalliimmiksi) ja sijoitusriski jäävät pääasiassa yrityksen kannettaviksi. Jos vakuutusmatemaattinen toteutuma tai sijoitustoiminnan toteutunut tulos on odotettua huonompi, yrityksen velvoite saattaa kasvaa.

28. Jäljempänä kappaleissa 29-42 selostetaan maksupohjaisten ja etuuspohjaisten järjestelyjen erottamista toisistaan silloin, kun kysymyksessä ovat usean työnantajan järjestelyt, valtiolliset järjestelyt tai vakuutetut etuudet.

Usean työnantajan järjestelyt

29. **Yrityksen tulee luokitella usean työnantajan järjestely maksupohjaiseksi tai etuuspohjaiseksi järjestelyn ehtojen perusteella (sisältäen tosiasialliset velvoitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot). Jos usean työnantajan järjestely on etuuspohjainen, yrityksen tulee:**

(a) **käsitellä kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velvoitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuuspohjaista järjestelyä; ja**

(b) **esittää kappaleen 120 edellyttämät tiedot.**

30. **Silloin kun ei ole saatavissa riittävästi informaatiota, jotta usean työnantajan järjestelyä voitaisiin käsitellä kirjanpidossa siten kuin etuuspohjaista järjestelyä käsitellään, yrityksen tulee:**

(a) **käsitellä järjestelyä kirjanpidossaan kappaleiden 44-46 mukaisesti ikään kuin se olisi maksupohjainen järjestely;**

▼B

(b) **ilmoittaa:**

(i) **että järjestely on etuuspohjainen; ja**

(ii) **syy siihen, miksi ei ole saatavissa riittävästi informaatiota, jotta yritys voisi käsitellä järjestelyä kirjanpidossaan etuuspohjaisena järjestelynä; ja**

(c) **siltä osin, kuin järjestelyn yli- tai alijäämä saattaa vaikuttaa vastaisiin maksusuorituksiin, esittää lisäksi:**

(i) **käytettävissä olevat tiedot kyseisestä yli- tai alijäämästä;**

(ii) **yli- tai alijäämää määritettäessä käytetyt perusteet; ja**

(iii) **mahdolliset vaikutukset yritykselle.**

31. Yksi esimerkki etuuspohjaisesta usean työantajan järjestelystä on sellainen, jossa:

(a) järjestely rahoitetaan seuraavanlaisella maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman tilikauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen; ja tarkasteltavana olevalla tilikaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista; ja

(b) henkilöstön saamat etuudet määräytyvät heidän työsuhteensa pituuden perusteella, ja osallistuvilla yrityksillä ei ole realistisia keinoja irtautua järjestelystä muutoin kuin suorittamalla maksu niistä etuuksista, jotka henkilöstö on ansainnut irtautumisajankohtaan mennessä. Tällainen järjestely aiheuttaa yritykselle vakuutusmatemaattisen riskin: jos tilinpäätöspäivään mennessä jo ansaituista etuuksista aiheutuvat lopulliset menot ovat odotettua suuremmat, yrityksen on joko kasvatettava maksusuorituksiaan tai saatava henkilöstö suostumaan etuuksien vähennyksiin. Tästä johtuen tällainen järjestely on etuuspohjainen.

32. Kun etuuspohjaisesta usean työnantajan järjestelystä on saatavissa riittävästi informaatiota, yritys käsittelee kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velvoitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvista menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuuspohjaista järjestelyä. Joskus yritys ei mahdollisesti kuitenkaan pysty määrittelemään osuuttaan järjestelyn taloudellisesta asemasta ja tuloksellisuudesta riittävän luotettavasti kirjanpidon tarkoituksia varten. Näin voi tapahtua, jos:

(a) yrityksen saatavissa ei ole tämän standardin vaatimukset täyttävää informaatiota järjestelystä; tai

(b) järjestelyyn osallistuvat yritykset ovat alttiina toisten yritysten nykyiseen ja entiseen henkilöstöön liittyvälle vakuutusmatemaattiselle riskille sillä seurauksella, että ei ole olemassa yhdenmukaista ja luotettavaa perustetta, jonka mukaan velvoite, järjestelyyn kuuluvat varat ja menot voitaisiin kohdistaa yksittäisille järjestelyyn osallistuville yrityksille.

Tällöin yritys käsittelee järjestelyä kirjanpidossaan ikään kuin se olisi maksupohjainen ja esittää tilinpäätöksessään kappaleen 30 edellyttämät tiedot.

33. Usean työnantajan järjestelyt on erotettava yhteisesti hallinnoiduista järjestelyistä. Yhteisesti hallinnoitu järjestely on pelkästään ryhmä yksittäisten työnantajien järjestelyjä, jotka on liitetty yhteen, jotta osallistuvat työnantajat voivat yhdistää varansa sijoittamista varten ja vähentää salkunhoidosta ja hallinnosta aiheutuvia menoja, mutta eri työnantajien osuudet pidetään erillään, ja ne koituvat ainoastaan näiden työnantajien oman henkilöstön eduksi. Yhteisesti hallinnoitavat järjestelyt eivät aiheuta erityisiä kirjanpidollisia ongelmia, koska informaatio, jota tarvitaan niiden käsittelemiseksi samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta yksittäisen työnantajan järjestelyä, on helposti saatavissa ja koska tällaiset järjestelyt eivät altista niihin osallistuvia yrityksiä toisten yritysten nykyiseen ja entiseen henkilöstöön liittyville vakuutusmatemaattisille riskeille. Tämän standardin sisältämät määritelmät edellyttävät, että yritys luokittelee yhteisesti hallinnoidun järjestelyn joko maksupohjaiseksi tai etuuspohjaiseksi järjestelyn ehtojen mukaisesti (sisältäen tosiasialliset velvoitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot).

34. Sellaiset etuuspohjaiset järjestelyt, joissa yhdistetään saman määräysvallan alaisten yritysten, esimerkiksi emoyrityksen ja sen tytäryritysten, järjestelyyn tuomat varat, eivät ole usean työnantajan järjestelyjä. Siksi yritys käsittelee kaikkia tällaisia järjestelyjä etuuspohjaisina.

▼B

35. IAS 37 ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” edellyttää, että yritys kirjaa tietyt ehdolliset velat tai esittää tilinpäätöksessä niitä koskevia tietoja. Usean työantajan järjestelyn yhteydessä ehdollinen velka voi syntyä esimerkiksi:

(a) toisiin osallistujayrityksiin liittyvistä vakuutusmatemaattisista tappioista, koska kukin usean työnantajan järjestelyyn osallistuva yritys kantaa osan kaikkien muiden osallistuvien yritysten vakuutusmatemaattisista riskeistä; tai

(b) järjestelyn ehtojen mukaisesta velvollisuudesta rahoittaa järjestelyn vajaus, jos muut yritykset lakkaavat osallistumasta.

Valtiolliset järjestelyt

36. Yrityksen tulee käsitellä valtiollista järjestelyä kirjanpidossaan samalla tavalla kuin usean työnantajan järjestelyä (ks. kappaleet 29 ja 30).

37. Valtiolliset järjestelyt on perustettu lakisääteisinä kattamaan kaikki yritykset (tai kaikki tiettyyn ryhmään kuuluvat, esimerkiksi tietyn toimialan yritykset) ja niitä toteuttaa valtakunnallinen tai paikallinen julkishallinnon yksikkö tai muu elin (esimerkiksi itsenäinen nimenomaisesti tätä tarkoitusta varten perustettu virasto), joka ei ole tilinpäätöksen laativan yrityksen määräys- eikä vaikutusvallan alainen. Jotkut yrityksen perustamat järjestelyt tuottavat sekä pakollisia etuuksia, jotka korvaavat muutoin valtiollisella järjestelyllä katettavia etuuksia, että myös vapaaehtoisia lisäetuuksia. Tällaiset järjestelyt eivät ole valtiollisia.

38. Valtiolliset järjestelyt ovat luonteeltaan joko etuuspohjaisia tai maksupohjaisia sen mukaan, mikä on yrityksen velvoite järjestelyssä. Monet valtiolliset järjestelyt rahoitetaan maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman kauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen; tilikaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista. Useimmissa valtiollisissa järjestelyissä yrityksellä ei kuitenkaan ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta kyseisten tulevaisuudessa suoritettavien etuuksien maksamiseen: sen ainoana velvoitteena on suorittaa maksut järjestelyyn niiden erääntyessä, ja jos valtiolliseen järjestelyyn kuuluvia henkilöitä ei enää ole yrityksen palveluksessa, sillä ei ole velvoitetta maksaa oman henkilöstönsä aikaisempina vuosina ansaitsemia etuuksia. Valtiolliset järjestelyt ovat tästä johtuen yleensä maksupohjaisia. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa valtiollinen järjestely on etuuspohjainen, yritys kuitenkin soveltaa kappaleissa 29 ja 30 määrättyä käsittelytapaa.

Vakuutetut etuudet

39. **Yritys saattaa suorittaa vakuutusmaksuja työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevan järjestelyn rahoittamiseksi. Yrityksen tulee käsitellä tällaista järjestelyä maksupohjaisena, jollei yrityksellä ole (välittömästi tai välillisesti järjestelyn kautta) oikeudellista tai tosiasiallista velvoitetta joko:**

(a) **suorittaa työsuhde-etuuksia suoraan niiden erääntyessä; tai**

(b) **suorittaa lisämaksuja, mikäli vakuutuksenantaja ei maksa kaikkia kuluvan tilikauden tai aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvia vastaisia työsuhde-etuuksia.**

Jos yritykselle jää tällainen oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, sen tulee käsitellä järjestelyä etuuspohjaisena.

40. Vakuutussopimuksella vakuutetuilla etuuksilla ei tarvitse olla välitöntä tai automaattista yhteyttä yrityksen työsuhde-etuuksia koskevaan velvoitteeseen. Vakuutussopimuksia sisältävät työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt jaotellaan kirjanpidollisen käsittelyn ja rahoituksen osalta samalla tavalla kuin muut rahastoivat järjestelyt.

41. Jos yritys rahoittaa työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvan velvoitteen suorittamalla maksuja vakuutuksesta, jonka mukaisesti yritys (joko välittömästi tai välillisesti järjestelyn kautta, tulevien vakuutusmaksujen määräytymismekanismin kautta tai vakuutuksenantajan kanssa olevan lähipiirisuhteen vuoksi) säilyttää itsellään oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteen, vakuutusmaksujen suorittaminen ei johda maksupohjaisen järjestelyn syntymiseen. Tästä seuraa, että yritys:

(a) käsittelee hyväksyttävää vakuutusta kirjanpidossaan järjestelyyn kuuluvina varoina (ks. kappale 7); ja

▼B

(b) kirjaa muut vakuutukset korvauksensaantioikeuksiksi (mikäli vakuutukset täyttävät kappaleen 104 mukaiset edellytykset).

42. Jos vakuutus on järjestelyn tietyn osallistujan tai osallistujaryhmän nimissä eikä yrityksellä ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta vakuutuksesta aiheutuvan tappion kattamiseen, yrityksellä ei ole velvoitetta maksaa etuuksia henkilöstölle ja yksinomaan vakuutuksenantaja on velvollinen maksamaan etuudet. Tällaisten sopimusten mukaisten kiinteiden vakuutusmaksujen suorittaminen on tosiasialliselta sisällöltään pikemminkin työsuhde-etuudesta johtuvan velvoitteen suorittamista kuin velvoitteen kattamiseksi tehtävä sijoitus. Yrityksellä ei näin ollen ole enää omaisuuserää eikä velkaa. Sen vuoksi yritys käsittelee tällaisia maksuja suorituksina maksupohjaiseen järjestelyyn.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: MAKSUPOHJAISET JÄRJESTELYT

43. Maksupohjaisten järjestelyjen kirjanpidollinen käsittely on yksinkertaista, koska tilinpäätöksen laativan yrityksen velvoitteen suuruus kullakin tilikaudella määräytyy kyseiseltä kaudelta suoritettavien maksujen mukaisesti. Velvoitteen tai menojen määrittämiseen ei näin ollen tarvita vakuutusmatemaattisia olettamuksia, eivätkä vakuutusmatemaattiset voitot tai tappiot ole mahdollisia. Lisäksi velvoitteet määritetään diskonttaamattomina, paitsi silloin, kun ne eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu.

Kirjaaminen ja arvostaminen

44. **Kun henkilö on suorittanut työtä yritykselle tilikauden aikana, yrityksen tulee kirjata maksu, joka suoritetaan maksupohjaiseen järjestelyyn kyseisen työsuorituksen vastikkeena:**

(a) **velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Mikäli jo maksettu määrä ylittää ennen tilinpäätöspäivää suoritettuun työhön perustuvan maksusuorituksen määrän, yrityksen tulee kirjata erotus varoiksi (siirtosaaminen) siltä osin, kuin ennakkoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen; ja**

(b) **kuluksi, ellei jokin toinen IAS-standardi edellytä tai salli maksun sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon (ks. esim. IAS 2 ”Vaihto-omaisuus” ja IAS 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet”).**

45. **Jos maksupohjaiseen järjestelyyn suoritettavat maksut eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu, ne tulee diskontata kappaleessa 78 määrättyä diskonttauskorkoa käyttäen.**

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

46. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään maksupohjaisista järjestelyistä kuluksi kirjattu määrä.**

47. IAS 24:n ”Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä” edellyttämissä tapauksissa yritys esittää tilinpäätöksessään tiedot johtoon kuuluvia avainhenkilöitä koskevista suorituksista maksupohjaisiin järjestelyihin.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: ETUUSPOHJAISET JÄRJESTELYT

48. Etuuspohjaisten järjestelyjen kirjanpidollinen käsittely on monimutkaista, koska velvoitteen ja menojen määrittämiseen tarvitaan vakuutusmatemaattisia olettamuksia ja vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ovat mahdollisia. Lisäksi velvoitteet määritetään diskontattuina, koska ne saatetaan suorittaa useita vuosia sen jälkeen, kun niiden perustana oleva työ on suoritettu.

Kirjaaminen ja arvostaminen

49. Etuuspohjaiset järjestelyt saattavat olla rahastoimattomia, tai ne voidaan rahastoida kokonaan tai osaksi maksuilla, joita yritys ja joskus myös sen henkilöstö suorittaa yksikköön tai rahastoon, joka on oikeudellisesti erillään tilinpäätöksen laativasta yrityksestä ja josta työsuhde-etuudet suoritetaan. Rahastoitujen etuuksien suorittaminen niiden erääntyessä ei riipu vain rahaston taloudellisesta asemasta ja sen sijoitustoiminnan tuloksellisuudesta vaan myös yrityksen kyvystä (ja halukkuudesta) korvata

▼B

rahaston varojen mahdolliset vajaukset. Yritys ottaa näin ollen tosiasiallisesti vastuulleen järjestelyyn liittyvät vakuutusmatemaattiset riskit ja sijoitusriskit. Tästä johtuen etuuspohjaisesta järjestelystä kuluksi kirjattava määrä ei välttämättä ole sama kuin tilikaudelta suoritettavan maksun määrä.

50. Etuuspohjaisten järjestelyjen käsittely yrityksen kirjanpidossa käsittää seuraavat vaiheet:

(a) vakuutusmatemaattisten menetelmien käyttäminen luotettavan arvion tekemiseksi sen etuuden määrästä, jonka henkilöstö on ansainnut vastikkeeksi tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuorituksesta. Tämä edellyttää, että yritys määrittää tarkasteltavana olevalle tilikaudelle ja aikaisemmille tilikausille kohdistuvan etuuden (ks. kappaleet 67-71) ja tekee arviot (vakuutusmatemaattiset olettamukset) väestötilastollisista muuttujista (kuten esimerkiksi henkilöstön vaihtuvuus ja kuolleisuus) ja taloudellisista muuttujista (kuten esimerkiksi tulevat palkankorotukset ja terveydenhoitomenojen kasvu), jotka vaikuttavat etuudesta johtuviin menoihin (ks. kappaleet 72-91);

(b) kyseisen etuuden diskonttaaminen ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää **Projected Unit Credit Method** käyttäen etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon ja tilikauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi (ks. kappaleet 64-66);

(c) järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon määrittäminen (ks. kappaleet 102-104);

(d) vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kokonaismäärän selvittäminen sekä niiden vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden määrittäminen, joka tulee kirjata (ks. kappaleet 92-95);

(e) jos järjestely on otettu käyttöön tai sitä on muutettu, tästä johtuvien takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen määrittäminen (ks. kappaleet 96-101); ja

(f) jos järjestelyä on supistettu tai velvoite täytetty, tästä johtuvan voiton tai tappion määrittäminen (ks. kappaleet 109-115).

Jos yrityksellä on useampi kuin yksi etuuspohjainen järjestely, se soveltaa näitä menettelyjä kuhunkin olennaiseen järjestelyyn erikseen.

51. Joskus arviot, keskiarvot ja laskennalliset yksinkertaistukset saattavat tuottaa luotettavan likiarvon tässä standardissa kuvattavien yksityiskohtaisten laskelmien antamalle tulokselle.

Tosiasiallisen velvoitteen kirjanpidollinen käsittely

52. **Yrityksen ei tule käsitellä kirjanpidossaan ainoastaan etuuspohjaisen järjestelyn virallisten ehtojen mukaista oikeudellista velvoitettaan vaan myös yrityksen epävirallisista toimintatavoista johtuvaa tosiasiallista velvoitetta. Epäviralliset toimintatavat johtavat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen, jos yrityksellä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta velvoitteesta on, että muutos yrityksen epävirallisessa toimintatavassa vahingoittaisi yrityksen suhdetta henkilöstöön tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.**

53. Etuuspohjaisen järjestelyn viralliset säännöt saattavat sallia yrityksen irtisanoutumisen järjestelyn mukaisesta velvoitteestaan. Tavallisesti yrityksen on kuitenkin vaikeaa purkaa järjestely, jos se haluaa pitää henkilöstönsä. Siksi työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien kirjanpidollisessa käsittelyssä oletetaan, että yritys, joka tällä hetkellä lupaa tällaisia etuuksia, jatkaa niiden antamista henkilöstön jäljellä olevan työssäoloajan, jollei päinvastaisesta ole osoitusta.

Tase

54. **Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvana velkana merkitään taseeseen seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma:**

(a) **etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo tilinpäätöspäivänä (ks. kappale 64);**

(b) **lisättynä vakuutusmatemaattisilla voitoilla (ja vähennettynä vakuutusmatemaattisilla tappioilla), joita ei ole kirjattu kappaleissa 92-93 esitettävästä käsittelytavasta johtuen;**

(c) **vähennettynä takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla kirjaamattomilla menoilla (ks. kappale 96);**

▼B

(d) **vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen tilinpäätöspäivän käyvällä arvolla, joista velvoitteet välittömästi tullaan suorittamaan (ks. kappaleet 102-104).**

55. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo on velvoitteen bruttomäärä ennen järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon vähentämistä.

56. **Yrityksen tulee määrittää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo riittävän säännöllisesti, jotta tilinpäätökseen merkittävät määrät eivät poikkea olennaisesti niistä, mihin tilinpäätöspäivänä tapahtuva määrittäminen johtaisi.**

57. Tässä standardissa suositellaan mutta ei edellytetä, että yritys käyttää auktorisoitua vakuutusmatemaatikkoa määrittämään kaikki olennaiset työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat velvoitteet. Käytännön syistä yritys voi pyytää auktorisoitua vakuutusmatemaatikkoa suorittamaan velvoitteen yksityiskohtaisen arvioinnin ennen tilinpäätöspäivää. Tämän arvioinnin tuloksia päivitetään kuitenkin tilinpäätöspäivään mennessä tapahtuneiden olennaisten liiketoimien tai muiden olennaisten olosuhteiden muutosten (sisältäen markkinahintojen ja korkojen muutokset) vaikutuksella.

58. **Kappaleen 54 mukaisesti määritetty luku saattaa olla negatiivinen (omaisuuserä). Yrityksen tulee arvostaa tästä johtuva omaisuuserä määrään, joka vastaa alempaa seuraavista:**

(a) **kappaleen 54 mukaisesti määritetty määrä; ja**

(b) **seuraavien kokonaissumma:**

(i) **kertyneet kirjaamattomat nettomääräiset vakuutusmatemaattiset tappiot ja takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 92, 93 ja 96); ja**

(ii) **palautuksina järjestelystä tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatavan taloudellisen hyödyn nykyarvo. Taloudellisen hyödyn nykyarvo määritetään kappaleessa 78 määrättyä diskonttauskorkoa käyttäen.**

58A. **Kappaleen 58 soveltaminen ei saa johtaa voiton kirjaamiseen yksinomaan tilikauden vakuutusmatemaattisen tappion tai takautuvaan työsuoritukseen perustuvan menon seurauksena eikä tappion kirjaamiseen yksinomaan tilikauden vakuutusmatemaattisen voiton perusteella. Näin ollen yrityksen tulee kirjata seuraavat erät välittömästi kappaleen 54 mukaisesti siltä osin, kuin ne syntyvät samalla, kun kappaleen 58(b) mukaan syntyy etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva omaisuuserä:**

(a) **tilikauden vakuutusmatemaattiset nettovoitot ja takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot siltä osin kuin ne ylittävät kappaleessa 58(b)(ii) määritetyn taloudellisen hyödyn nykyarvon vähennyksen. Jos taloudellisen hyödyn nykyarvo on pysynyt ennallaan tai kasvanut, tilikauden kaikki vakuutusmatemaattiset nettotappiot ja kaikki takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan välittömästi kappaleen 54 mukaisesti.**

(b) **tilikauden vakuutusmatemaattiset voitot vähennettynä tilikauden takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla siltä osin kuin ne ylittävät kappaleessa 58(b)(ii) määritetyn taloudellisen hyödyn nykyarvon lisäyksen. Jos taloudellisen hyödyn nykyarvo on pysynyt ennallaan tai pienentynyt, tilikauden kaikki vakuutusmatemaattiset nettovoitot vähennettynä tilikauden takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla kirjataan välittömästi kappaleen 54 mukaisesti.**

58B. Yritys soveltaa kappaletta 58A vain, jos sillä on tilikauden alussa tai lopussa ylikatetta [1] etuuspohjaisessa järjestelyssä eikä se järjestelyn voimassaolevien sääntöjen mukaan pysty käyttämään ylikatetta kokonaan hyväkseen takaisinsaanteina tai vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä. Tällöin tilikaudella syntyvät takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ja vakuutusmatemaattiset tappiot, joiden kirjaamista lykätään kappaleen 54 mukaisesti, lisäävät kappaleen 58(b)(i) mukaista määrää. Jos tätä lisäystä ei ole kumoamassa vastaavan suuruinen taloudellisen hyödyn nykyarvon vähennys, joka on kappaleen 58(b)(ii) mukaan kirjattavissa, kappaleen 58 (b) mukainen kokonaisnettosumma kasvaa ja tulee kirjattavaksi voitto.

[1] Ylikatteella tarkoitetaan määrää, jolla järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo ylittää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon.

▼B

Kappale 58A kieltää voiton kirjaamisen tällaisissa tilanteissa. Päinvastainen vaikutus toteutuu, kun tilikaudella syntyy vakuutusmatemaattisia voittoja, joiden kirjaamista lykätään kappaleen 54 mukaisesti, siltä osin kuin vakuutusmatemaattiset voitot pienentävät kirjaamattomia kertyneitä vakuutusmatemaattisia tappioita. Kappale 58 A kieltää tappion kirjaamisen tällaisissa tapauksissa. Liitteessä C on esimerkkejä tämän kappaleen soveltamisesta.

59. Omaisuuserä voi syntyä, jos etuuspohjainen järjestely on ylirahastoitu tai joskus myös vakuutusmatemaattisia voittoja kirjattaessa. Tällöin yritys merkitsee taseeseensa omaisuuserän, koska:

(a) yrityksellä on määräysvalta voimavaraan, toisin sanoen sillä on mahdollisuus käyttää ylijäämä vastaisen hyödyn kerryttämiseen;

(b) kyseinen määräysvalta on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena (yrityksen maksusuoritukset ja henkilöstön työsuoritukset); ja

(c) yrityksen saatavissa on vastaista taloudellista hyötyä vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä tai rahana maksettavana palautuksena joko välittömästi yritykselle itselleen tai välillisesti toiseen järjestelyyn, jossa on vajausta.

60. Kappaleessa 58(b) esitetty rajoite ei kumoa sitä, että tietyt vakuutusmatemaattiset voitot (ks. kappaleet 92 ja 93) ja tietyt takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappale 96) kirjataan lykättyinä muilta osin kuin mitä kappaleessa 58A määrätään. Kyseinen rajoite estää kuitenkin kappaleen 155(b) mukaisen siirtymävaihtoehdon käyttämisen. Kappale 120(c)(vi) edellyttää, että yritys ilmoittaa määrän, jota ei ole merkitty taseeseen varoiksi kappaleen 58(b) mukaisen rajoituksen takia.

Kappaletta 60 havainnollistava esimerkki

Etuuspohjaisella järjestelyllä on seuraavat piirteet:

Velvoitteen nykyarvo	1,1
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	(1 190)
	(90)
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot	(110)
Kirjaamattomat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot	(70)
Kirjaamaton velvoitteen lisäys standardia ensimmäistä kertaa sovellettaessa kappaleen 155(b) mukaisesti	(50)
Kappaleen 54 mukaisesti määritetty negatiivinen luku	(320)
Vastaisten palautusten ja maksusuoritusten vähennysten nykyarvo	90
Kappaleen 58(b) mukainen yläraja lasketaan seuraavasti:	
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot	110
Kirjaamattomat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot	70
Vastaisten palautusten ja maksusuoritusten vähennysten nykyarvo	90
Yläraja	270

270 on pienempi kuin 320. Tämän vuoksi yritys merkitsee taseeseensa omaisuuserän 270 ja ilmoittaa, että omaisuuserän kirjanpitoarvo on vähentynyt rajoitteen vuoksi 50:llä (ks. kappale 120(c)(vi)).

Tuloslaskelma

61. **Yrityksen tulee kirjata kuluksi tai (kappaleen 58(b) mukainen yläraja huomioon ottaen) tuotoksi seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma muulta kuin siltä osin, kuin jokin toinen IAS-standardi edellyttää tai sallii erien sisällyttämisen jonkin omaisuuserän hankintamenoon:**

(a) **tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 63-91);**

(b) **korkomenot (ks. kappale 82);**

(c) **järjestelyyn kuuluvien varojen (ks. kappaleet 105-107) ja korvaussensaantioikeuksien (ks. kappale 104A) odotettavissa oleva tuotto;**

▼B

(d) **vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot siltä osin, kuin ne kirjataan kappaleiden 92 ja 93 mukaisesti;**

(e) **takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot siltä osin, kuin kappale 96 edellyttää niiden kirjaamista; ja**

(f) **järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen vaikutukset (ks. kappaleet 109 ja 110).**

62. Toiset IAS-standardit edellyttävät tiettyjen työsuhde-etuuksista johtuvien menojen sisällyttämistä joidenkin hyödykkeiden kuten esimerkiksi vaihto-omaisuuden tai aineellisen käyttöomaisuuden hankintamenoon (ks. IAS 2 ”Vaihto-omaisuus” ja IAS 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet”). Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoon sisällytetyt työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat menot sisältävät asianmukaisen osuuden kappaleessa 61 luetelluista osatekijöistä.

Kirjaaminen ja arvostaminen: etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien velvoitteiden nykyarvo ja tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot

63. Etuuspohjaisesta järjestelystä aiheutuviin lopullisiin menoihin vaikuttavat monet tekijät kuten lopulliset palkat, henkilöstön vaihtuvuus ja kuolleisuus, terveydenhoitomenojen kehitys ja rahastoivien järjestelyjen ollessa kyseessä myös järjestelyyn kuuluvista varoista saatavat sijoitustuotot. Järjestelyn lopulliset menot ovat epävarmoja, ja epävarmuus tulee todennäköisesti säilymään pitkän ajan. Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien velvoitteiden käyvän arvon ja niihin liittyvien tilikauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi on välttämätöntä:

(a) soveltaa vakuutusmatemaattista arviointimenetelmää (ks. kappaleet 64-66);

(b) kohdistaa etuus tilikausille, joiden aikana työ on suoritettu (ks. kappaleet 67-71); ja

(c) tehdä vakuutusmatemaattisia olettamuksia (ks. kappaleet 72-91).

Vakuutusmatemaattinen arviointimenetelmä

64. **Yrityksen tulee käyttää ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen käypää arvoa, siihen liittyviä tilikauden työsuoritukseen perustuvia menoja ja, soveltuvissa kohdissa, takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja.**

65. Ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää (joka joskus tunnetaan määräsuhteessa työn suorittamisajalle jaetun siirtyvän etuuden menetelmänä tai etuus/palvelusvuodet -menetelmänä) sovellettaessa katsotaan kunkin työssäolotilikauden synnyttävän yhden lisäyksikön verran oikeutta etuuteen (ks. kappaleet 67-71), ja kukin yksikkö arvostetaan erikseen lopullisen velvoitteen selvittämiseksi (ks. kappaleet 72-91).

66. Yritys diskonttaa työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvan velvoitteen kokonaisuudessaan, vaikka osa velvoitteesta erääntyy maksettavaksi kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä.

Kappaletta 65 havainnollistava esimerkki

Työsuhteen päättyessä suoritetaan kertamaksuna etuus, joka on suuruudeltaan 1 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta. Vuoden 1 palkka on 10 000, ja sen oletetaan nousevan kunakin vuonna 7 % edellisestä vuodesta. Diskonttauskorkona käytetään 10 %:n vuosikorkoa. Seuraava taulukko osoittaa velvoitteen syntymisen sellaisen henkilön osalta, jonka odotetaan lähtevän yrityksestä vuoden 5 lopussa olettaen, ettei vakuutusmatemaattisiin olettamuksiin tule muutoksia. Yksinkertaisuuden vuoksi tässä esimerkissä sivuutetaan tarvittavat lisäoikaisut, jotka tarvitaan sen mahdollisuuden huomioon ottamiseksi, että henkilö saattaa lähteä yrityksestä aikaisemmin tai myöhemmin.

Vuosi	1	2	3	4	5
Etuus, joka kohdistuu:					
– aiempiin vuosiin	0	131	262	393	524
– tarkasteltavana olevaan vuoteen (1 % lopullisesta palkasta)	131	131	131	131	131

▼B

Vuosi	1	2	3	4	5
– tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin	131	262	393	524	655
Velvoite vuoden alussa	—	89	196	324	476
Korko 10 %	—	9	20	33	48
Tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot	89	98	108	119	131
Velvoite vuoden lopussa	89	196	324	476	655

Huomautukset: 1. Velvoite vuoden alussa on aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.

2. Tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot ovat tarkasteltavana olevaan vuoteen kohdistuvan etuuden nykyarvo.

3. Velvoite vuoden lopussa on tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.

Etuuden kohdistaminen työsuhteen kestoajan tilikausille

67. **Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteensa nykyarvoa ja siihen liittyviä tilikauden työsuoritukseen perustuvia menoja ja, soveltuvissa kohdin, takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja, yrityksen tulee kohdistaa etuus järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti niihin tilikausiin, joiden aikana työ on suoritettu. Jos henkilön työsuoritus kuitenkin johtaa myöhemmillä tilikausilla olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisemmilla tilikausilla, yrityksen tulee kohdistaa etuus tilikausille tasaerinä alkaen:**

(a) **päivästä, jona henkilön työsuoritus ensimmäisen kerran johtaa järjestelyn mukaiseen etuuteen (siitä riippumatta, onko työsuhteen jatkuminen etuuksien saamisen ehtona); jatkuen**

(b) **päivään, jona henkilön lisätyösuoritus ei johda järjestelyn mukaisten etuuksien olennaiseen lisääntymiseen muutoin kuin palkankorotusten seurauksena.**

68. Ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuva menetelmä edellyttää, että yritys kohdistaa etuuden tarkasteltavana olevaan tilikauteen (tilikauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi) ja toisaalta tarkasteltavana olevaan tilikauteen ja aikaisempiin tilikausiin (etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon määrittämiseksi). Yritys kohdistaa etuuden niihin tilikausiin, joiden aikana velvoite työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien maksamiseen syntyy. Kyseinen velvoite syntyy henkilöiden suorittaessa työtä, jonka vastikkeena on työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavia etuuksia, jotka yritys odottaa maksavansa tulevilla tilikausilla. Vakuutusmatemaattiset menetelmät mahdollistavat yritykselle kyseisen velvoitteen määrittämisen riittävän luotettavasti, jotta velan kirjaaminen on perusteltua.

Kappaletta 68 havainnollistavia esimerkkejä

1. Etuuspohjainen järjestely tuottaa eläkkeelle jäätäessä kertasummana maksettavan 100:n suuruisen etuuden kultakin työssäolovuodelta.

   Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100:n suuruinen etuus. Tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot ovat 100:n nykyarvo. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo on 100:n nykyarvo kerrottuna tilinpäätöspäivään mennessä kuluneiden työssäolovuosien lukumäärällä.

   Jos etuus maksetaan välittömästi henkilön lähtiessä yrityksestä, tilikauden työsuoritukseen perustuvia menoja ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon päivä, jona henkilön odotetaan lähtevän yrityksestä. Näin ollen menot ja velvoite ovat diskonttauksen vaikutuksesta johtuen pienempiä kuin mitä ne olisivat, jos henkilö lähtisi tilinpäätöspäivänä.

2. Järjestely tuottaa kuukausieläkkeen, joka on 0,2 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta. Eläke maksetaan 65 vuoden iästä alkaen.

   Kuhunkin työssäolovuoteen kohdistetaan etuus, joka on määrältään odotetusta eläkkeelle jäämispäivästä odotettuun kuolinpäivään saakka maksettavan, 0,2 % arvioidusta loppupalkasta vastaavan

▼B

kuukausieläkkeen nykyarvo ennakoituna eläkkeelle jäämispäivänä. Tilikauden työsuoritukseen perustuva meno on kyseisen etuuden nykyarvo. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo on 0,2 %:a loppupalkasta vastaavien kuukausieläkkeiden nykyarvo kerrottuna tilinpäätöspäivään mennessä kuluneiden työssäolovuosien lukumäärällä. Tilikauden työsuoritukseen perustuva meno ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo diskontataan, koska eläkkeen maksaminen alkaa 65 vuoden iässä.

69. Työsuoritus synnyttää etuuspohjaisen järjestelyn mukaisen velvoitteen silloinkin, kun tuleva työsuoritus on etuuksien saamisen ehtona (toisin sanoen etuudet eivät ole vapaakirjautuneet). Ennen vapaakirjautumispäivää tapahtunut työsuoritus synnyttää tosiasiallisen velvoitteen, koska sen tulevaisuudessa toteutuvan työn määrä, joka henkilön pitää suorittaa ennen kuin hän on oikeutettu etuuteen, on kunakin tilinpäätöspäivänä pienempi kuin edellisenä. Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velvoitetta yritys harkitsee, miten todennäköistä on, että jotkut työntekijät eivät mahdollisesti täytä mitään vapaakirjautumisen edellytyksiä. Samoin velvoite syntyy henkilön suorittaessa työtä, joka oikeuttaa etuuteen määrätyn tapahtuman toteutuessa, vaikka tietyt työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavat etuudet, esimerkiksi työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito, tulevat maksettaviksi vain, jos määrätyt tapahtumat toteutuvat, kun henkilö ei ole enää työsuhteessa. Tämän määrätyn tapahtuman toteutumisen todennäköisyys vaikuttaa velvoitteen määrittämiseen, mutta ei ratkaise sitä, onko velvoite olemassa.

Kappaletta 69 havainnollistavia esimerkkejä

1. Järjestelystä maksetaan kultakin työssäolovuodelta 100:n suuruinen etuus. Etuudet vapaakirjautuvat kymmenen työssäolovuoden jälkeen.

   Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100:n suuruinen etuus. Kymmenenä ensimmäisenä vuotena tilikauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon, miten todennäköistä on, että henkilö ei ole palveluksessa kymmentä vuotta.

2. Järjestelystä maksetaan 100:n suuruinen etuus kultakin työssäolovuodelta lukuun ottamatta ennen 25 vuoden ikää tehtyä työtä. Etuudet vapaakirjautuvat välittömästi.

   Ennen 25 vuoden ikää suoritettavaan työhön ei kohdisteta etuutta, koska ennen tuota päivää suoritettu työ ei johda etuuksiin (ehdollisiin eikä ehdottomiin). Kuhunkin tämän jälkeiseen vuoteen kohdistetaan 100:n suuruinen etuus.

70. Velvoite kasvaa siihen päivään asti, jona henkilön lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämän vuoksi kaikki etuudet kohdistetaan ennen kyseistä päivää päättyviin tilikausiin. Etuus kohdistetaan yksittäisiin tilikausiin järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti. Jos henkilön työsuoritus kuitenkin johtaa myöhempinä vuosina olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempina vuosina, yrityksen tulee kohdistaa etuus tilikausille tasaerinä siihen päivään saakka, jona henkilön lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämä tehdään siksi, että henkilön työsuoritus koko ajalta johtaa lopulta tämän korkeamman tason mukaiseen etuuteen.

Kappaletta 70 havainnollistavia esimerkkejä

1. Järjestelystä maksetaan kertasummana 1 000:n suuruinen etuus, joka vapaakirjautuu kymmenen työssäolovuoden jälkeen. Järjestely ei tuota lisää etuuksia tämän jälkeen suoritettavasta työstä.

   Kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kohdistetaan kuhunkin 100:n suuruinen etuus. Tilikauden työsuoritukseen perustuvia menoja määritettäessä otetaan kymmenenä ensimmäisenä vuonna huomioon se, miten todennäköistä on, ettei henkilö ole palveluksessa kymmentä vuotta. Myöhempiin vuosiin ei kohdisteta etuutta.

2. Järjestelystä maksetaan kertasummana 2 000:n suuruinen eläke-etuus kaikille, jotka ovat edelleen työsuhteessa 55:n vuoden iässä kahdenkymmenen työssäolovuoden jälkeen tai jotka ovat edelleen työsuhteessa 65 vuoden iässä työsuhteen pituudesta riippumatta.

   Ennen 35 vuoden ikää palvelukseen tulevien henkilöiden työsuoritus johtaa järjestelyn mukaisiin etuuksiin vasta 35 vuoden iässä (henkilö voisi lähteä yrityksestä 30-vuotiaana ja palata 33-vuotiaana ilman, että tällä on mitään vaikutusta etuuksien määrään tai ajoittumiseen). Kyseiset etuudet riippuvat vastaisesta työsuori-

▼B

tuksesta. Myöskään 55 ikävuoden jälkeen suoritettu työ ei johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Yritys kohdistaa näiden henkilöiden osalta kuhunkin vuoteen 100:n suuruisen etuuden (2 000 jaettuna 20:llä) ikävuosina 35-55.

Ikävuosien 35 ja 45 välillä palvelukseen tulevien henkilöiden työsuoritus ei kahdenkymmenen työvuoden jälkeen johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Yritys kohdistaa näiden henkilöiden osalta ensimmäisiin kahteenkymmeneen vuoteen 100:n (2 000 jaettuna 20:llä) suuruisen etuuden kuhunkin.

55 vuoden iässä palvelukseen tulevan henkilön työsuoritus ei kymmenen työvuoden jälkeen johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Tämän henkilön osalta yritys kohdistaa kymmeneen ensimmäiseen vuoteen 200:n suuruisen (2 000 jaettuna 10:llä) etuuden kuhunkin.

Tilikauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan kaikkien henkilöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, että he eivät ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa.

3. Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan henkilön työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 40 %, jos henkilö lähtee yrityksestä yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja 50 % kyseisistä menoista, jos henkilö lähtee työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

   Yritys kohdistaa järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin 4 % odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (40 % jaettuna kymmenellä) ja seuraaviin kymmeneen vuoteen kuhunkin 1 % (10 % jaettuna kymmenellä). Tilikauden työsuoritukseen perustuvaa menoa määritettäessä otetaan kaikkien henkilöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, että henkilö ei ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa ansaitakseen etuudet osaksi tai kokonaan. Etuutta ei oteta huomioon sellaisten henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yrityksestä kymmenen vuoden kuluessa.

4. Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan henkilön työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 10 %, jos henkilö lähtee yrityksestä yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja 50 % kyseisistä menoista, jos henkilö lähtee työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

   Myöhempien vuosien työsuoritus johtaa olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempien vuosien. Sen vuoksi yritys kohdistaa etuuden tasaerinä kappaleen 68 mukaisesti niiden henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yrityksestä työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin. Kahdenkymmenen työssäolovuoden jälkeen työsuoritus ei johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Sen vuoksi ensimmäisiin kahteenkymmeneen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 2,5 % odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (50 % jaettuna kahdellakymmenellä).

   Niiden henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yrityksestä työsuhteen kestettyä kymmenestä kahteenkymmeneen vuotta, kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 1 % odotettavissa olevien terveydenhoitomenojen nykyarvosta. Näiden henkilöiden osalta etuutta ei kohdisteta kymmenennen vuoden päättymisen ja arvioidun lähtöpäivän välisenä aikana suoritettavaan työhön.

   Etuutta ei kohdisteta niiden henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yrityksestä kymmenen vuoden kuluessa.

71. Jos etuuden määrä on vakio-osuus kunkin työssäolovuoden loppupalkasta, vastaiset palkankorotukset vaikuttavat määrään, joka tarvitaan ennen tilinpäätöspäivää suoritetusta työstä johtuvan velvoitteen täyttämiseen, mutta korotukset eivät synnytä lisävelvoitetta. Tämän vuoksi:

   (a) kappaleen 67(b) tarkoitusta varten palkankorotukset eivät johda etuuksien lisääntymiseen, vaikka etuuksien määrä riippuukin loppupalkasta; ja

   (b) kuhunkin tilikauteen kohdistettava etuuden määrä on kiinteä osuus palkasta, johon etuus on sidottu.

▼B

Kappaletta 71 havainnollistavia esimerkkejä

Henkilöt ovat oikeutettuja etuuteen, joka on suuruudeltaan 3 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta ennen 55 vuoden ikää.

Kuhunkin vuoteen ennen 55 vuoden ikää kohdistetaan etuus, joka on 3 % arvioidusta loppupalkasta. Tämä on ajankohta, josta alkaen henkilön suorittama työ ei johda järjestelyn mukaisen etuuden olennaiseen lisäykseen. Etuutta ei kohdisteta kyseisen iän jälkeen suoritettavaan työhön.

Vakuutusmatemaattiset olettamukset

72. **Vakuutusmatemaattisten olettamusten tulee olla vinoutumattomia ja keskenään yhteensopivia.**

73. Vakuutusmatemaattiset olettamukset ovat yrityksen parhaita arvioita muuttujista, jotka määräävät työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat lopulliset menot. Vakuutusmatemaattisiin olettamuksiin kuuluvat:

(a) väestötilastolliset olettamukset nykyisen ja aikaisemman etuuksiin oikeutetun henkilöstön (ja heidän huollettaviensa) ominaisuuksista. Väestötilastolliset olettamukset koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:

(i) kuolleisuus, sekä työsuhteen aikana että sen päätyttyä;

(ii) henkilöstön vaihtuvuus, työkyvyttömyys ja ennenaikainen eläkkeelle jäänti;

(iii) niiden henkilöiden osuus kaikista järjestelyyn kuuluvista henkilöistä, joilla on etuuksiin oikeutettuja huollettavia; ja

(iv) terveydenhoitojärjestelyyn perustuvien vaateiden määrä; sekä

(b) taloudelliset olettamukset, jotka koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:

(i) diskonttauskorko (ks. kappaleet 78-82);

(ii) tuleva palkkataso ja etuuksien taso (ks. kappaleet 83-87);

(iii) terveydenhoitojärjestelyissä vastaiset terveydenhoitomenot sisältäen korvaushakemusten käsittelystä ja korvausten maksamisesta johtuvat menot, jos ne ovat olennaisia (ks. kappaleet 88-91); ja

(iv) järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuottoaste (ks. kappaleet 105-107).

74. Vakuutusmatemaattiset olettamukset ovat vinoutumattomia, jos ne eivät ole ylioptimistisia eivätkä ylivarovaisia.

75. Vakuutusmatemaattiset olettamukset ovat keskenään yhteensopivia, jos ne kuvastavat taloudellisia suhteita esimerkiksi sellaisten tekijöiden välillä kuin inflaatio, palkkojen korotusasteet, järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto ja diskonttauskorot. Esimerkiksi kaikissa olettamuksissa, jotka riippuvat tietystä inflaatiotasosta (kuten esimerkiksi korkoja ja palkkojen ja etuuksien korotuksia koskevat olettamukset) tiettynä tulevana ajanjaksona, käytetään kyseisenä ajanjaksona samaa inflaatiotasoa.

76. Yritys määrittää diskonttauskoron ja muut taloudelliset olettamukset nimellisarvoperusteisina, elleivät reaaliperusteiset (inflaatiokorjatut) arviot ole luotettavampia, esimerkiksi hyperinflaatiomaassa (ks. IAS 29 ”Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa”), tai kun etuudet ovat indeksisidonnaisia ja saman valuutan määräisille ja samaan aikaan erääntyville joukkovelkakirjalainoille on syvät markkinat.

77. **Taloudellisten olettamusten tulee perustua markkinoilla tilinpäätöspäivänä vallitseviin odotuksiin siitä ajanjaksosta, jonka aikana velvoitteet tulevat täytettäviksi.**

Vakuutusmatemaattiset olettamukset: diskonttauskorko

78. **Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvia velvoitteita (sekä rahastoituja että rahastoimattomia) diskontattaessa käytettävä korko määritetään yritysten liikkeeseen laskemien korkealaatuisten joukkovelkakirjalainojen tilinpäätöspäivän markkinatuoton perusteella. Maissa, joissa tällaisille joukkovelkakirjalainoille ei ole syviä markkinoita, käytetään valtion joukkolainojen tilinpäätöspäivän markkinatuottoa. Yritysten joukkovelkakirjalainojen ja valtion joukkolainojen tulee olla saman valuutan määräisiä kuin työsuhteen**

▼B

päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuva velvoite ja niiden juoksuajan tulee olla sama kuin työsuhteen päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuvan velvoitteen arvioitu kestoaika.

79. Yksi vaikutukseltaan olennainen vakuutusmatemaattinen olettamus on diskonttauskorko. Diskonttauskorko kuvastaa rahan aika-arvoa mutta ei vakuutusmatemaattista riskiä eikä sijoitusriskiä. Diskonttauskorossa ei myöskään oteta huomioon yrityksen velkojien kantamaa yrityskohtaista luottoriskiä eikä riskiä siitä, että vastaiset toteutumat saattavat poiketa vakuutusmatemaattisista olettamuksista.

80. Diskonttauskorko kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa. Käytännössä yritys saa tämän usein aikaan käyttämällä yhtä painotettuun keskiarvoon perustuvaa diskonttauskorkoa, joka kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa ja määrää sekä valuuttaa, jonka määräisinä etuudet tulevat maksettaviksi.

81. Joskus ei ehkä ole olemassa syviä markkinoita joukkovelkakirjalainoille, joilla on niin pitkä erääntymisaika, että ne vastaisivat kaikkien etuusmaksujen arvioitua erääntymisaikaa. Tällöin yritys käyttää lyhyemmän ajan sisällä erääntyvien maksujen diskonttaamiseen tarkasteluhetkellä vallitsevia asianmukaisen ajanjakson markkinakorkoja ja arvioi pitemmän ajan kuluttua erääntyvien maksujen diskonttauskoron ekstrapoloimalla senhetkiset markkinakorot tuottokäyrälle. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon kokonaismäärä ei todennäköisesti ole kovinkaan herkkä sen diskonttauskoron muutoksille, jota käytetään siihen osaan etuuksista, joka maksetaan käytettävissä olevien joukkovelkakirjalainojen tai valtion joukkolainojen lopullisen eräpäivän jälkeen.

82. Korkomenot lasketaan kertomalla tilikauden alussa määritetty diskonttauskorko etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan tilikauden aikaisen velvoitteen nykyarvolla ottaen huomioon kaikki olennaiset velvoitteessa tapahtuneet muutokset. Velvoitteen nykyarvo poikkeaa taseeseen merkitystä velasta, koska velkaa kirjattaessa on vähennetty järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo ja koska eräitä vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappioita ja eräitä takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja ei kirjata välittömästi. [Liite A havainnollistaa muun muassa korkomenojen laskemista]

Vakuutusmatemaattiset olettamukset: palkat, etuudet ja terveydenhoitomenot

83. **Työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavat etuudet määritetään ottaen huomioon:**

(a) **arvioidut tulevaisuudessa tapahtuvat palkankorotukset;**

(b) **järjestelyn ehdoissa määrätyt (tai mahdollisesta nämä ehdot ylittävästä tosiasiallisesta velvoitteesta johtuvat) etuudet tilinpäätöspäivänä; ja**

(c) **arvioidut vastaiset muutokset sellaisten valtiollisten etuuksien tasossa, jotka vaikuttavat etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettaviin etuuksiin siinä ja vain siinä tapauksessa, että:**

(i) **kyseisistä muutoksista on säädetty ennen tilinpäätöspäivää; tai**

(ii) **aikaisempi kokemus tai muu luotettava näyttö osoittaa, että kyseiset valtiolliset etuudet muuttuvat jollakin ennustettavalla tavalla, esimerkiksi yleisen hintatason tai yleisen palkkatason tulevia muutoksia vastaavasti.**

84. Tulevaisuudessa tapahtuvia palkankorotuksia arvioitaessa otetaan huomioon inflaatio, työkokemus, ylennykset ja muut merkitykselliset tekijät, kuten tarjonta ja kysyntä työmarkkinoilla.

85. Jos järjestelyn viralliset ehdot (tai tosiasiallinen velvoite, joka ylittää nämä ehdot) edellyttävät, että yritys tekee etuuksiin muutoksia tulevilla tilikausilla, velvoite määritetään kyseiset muutokset huomioon ottaen. Näin on esimerkiksi silloin, kun:

(a) yritys on aikaisemmin lisännyt etuuksia esimerkiksi inflaation vaikutusten lieventämiseksi eikä ole osoitusta siitä, että tämä toimintatapa muuttuisi tulevaisuudessa; tai

(b) vakuutusmatemaattiset voitot on jo merkitty tilinpäätökseen ja yritys joutuu joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nämä ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttämään järjestelyn tuottaman ylijäämän järjestelyyn osallistuvien hyväksi (ks. kappale 98(c)).

▼B

86. Vakuutusmatemaattisissa olettamuksissa ei oteta huomioon vastaisia etuuksien muutoksia, jotka eivät perustu järjestelyn virallisiin ehtoihin (tai tosiasialliseen velvoitteeseen) tilinpäätöspäivänä. Tällaiset muutokset aiheuttavat:

(a) takautuvaan työsuoritukseen perustuvan menon siltä osin, kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat ennen muutosta suoritettuun työhön; ja

(b) tilikauden työsuoritukseen perustuvan menon kyseisen muutoksen jälkeisillä tilikausilla siltä osin, kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat muutoksen jälkeen suoritettavaan työhön.

87. Eräät työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet on sidottu sellaisiin muuttujiin kuin valtiollisten eläke-etuuksien taso tai valtiollinen terveydenhoito. Tällaisia etuuksia määritettäessä otetaan huomioon kyseisten muuttujien odotetut muutokset aikaisempaan kokemukseen ja muuhun luotettavaan näyttöön perustuen.

88. **Terveydenhoitomenoja koskevissa olettamuksissa otetaan huomioon sekä inflaatiosta että erityisistä terveydenhoitokustannusten muutoksista johtuvat muutokset vastaisiin terveydenhoitopalveluista aiheutuviin arvioituihin menoihin.**

89. Työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien määrittäminen edellyttää, että tehdään olettamukset vastaisten korvausvaatimusten tasosta ja määrästä sekä menoista, jotka johtuvat kyseisten vaatimusten täyttämisestä. Yritys arvioi vastaiset terveydenhoitomenot yrityksen omaan aikaisempaan kokemukseen perustuvien toteutumatietojen pohjalta, joita toisista yrityksistä, vakuutusyhtiöistä, terveydenhoitopalvelujen tuottajilta ja muista lähteistä saadut toteutumatiedot tarvittaessa tukevat. Vastaisia terveydenhoitomenoja arvioitaessa otetaan huomioon teknologisen kehityksen vaikutus, terveydenhoitopalvelujen käytössä ja saatavuudessa tapahtuvat muutokset sekä järjestelyyn osallistuvien henkilöiden terveydentilan muutokset.

90. Korvausvaatimusten taso ja määrä riippuvat erityisesti henkilöiden (ja heidän huollettaviensa) iästä, terveydentilasta ja sukupuolesta, ja ne saattavat riippua myös muista tekijöistä kuten esimerkiksi maantieteellisestä sijainnista. Toteutumatietoja oikaistaan tämän vuoksi siltä osin kuin populaation väestötilastollinen koostumus poikkeaa toteutumatietojen perustana olevan väestön koostumuksesta. Niitä oikaistaan myös, jos on luotettavaa näyttöä siitä, että toteutuneet kehityssuunnat eivät jatku.

91. Joissakin työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevissa järjestelyissä edellytetään, että henkilöstö maksaa osan järjestelyn kattamista terveydenhoitomenoista. Vastaisia terveydenhoitomenoja koskevissa arvioissa tällaiset maksusuoritukset otetaan huomioon järjestelyn tilinpäätöspäivänä vallitsevien ehtojen (tai nuo ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) perusteella. Henkilöstön maksusuorituksissa tapahtuvat muutokset aiheuttavat takautuvaan työsuoritukseen perustuvan menon tai – milloin se on sovellettavissa – järjestelyn supistamisen. Valtiolta tai muilta terveydenhoitopalvelujen tarjoajilta saatavat etuudet voivat pienentää korvausvaatimusten kattamisesta aiheutuvia menoja (ks. kappaleet 83(c) ja 87).

Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot

92. **Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kappaleen 54 mukaisesti yrityksen tulee ottaa huomioon kappale 58A ja merkitä (kappaleessa 93 tarkemmin määrätty) osa vakuutusmatemaattisista voitoistaan ja tappioistaan tuotoiksi tai kuluiksi tuloslaskelmaan, jos nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ylittivät edellisen tilikauden päättyessä suuremman seuraavista:**

(a) **10 % etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvosta kyseisenä päivänä (ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä); ja**

(b) **10 % järjestelyyn kuuluvien varojen käyvästä arvosta kyseisenä päivänä.**

Nämä rajat lasketaan ja niitä sovelletaan kunkin etuuspohjaisen järjestelyn osalta erikseen.

▼B

93. **Kutakin etuuspohjaista järjestelyä koskien kirjattava osuus vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista on kappaleen 92 mukaisesti määritetty ylimenevä määrä jaettuna kyseiseen järjestelyyn osallistuvien henkilöiden odotetulla keskimääräisellä jäljellä olevalla työssäoloajalla. Yritys voi kuitenkin ottaa käyttöön minkä tahansa systemaattisen menetelmän, joka johtaa vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden nopeammin tapahtuvaan kirjaamiseen edellyttäen, että samaa perustetta sovelletaan sekä voittoihin että tappioihin ja että perustetta sovelletaan tilikaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla. Yritys voi soveltaa tällaisia systemaattisia menetelmiä vakuutusmatemaattisiin voittoihin ja tappioihin, vaikka ne olisivat kappaleessa 92 määriteltyjen rajojen sisällä.**

94. Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot voivat aiheutua joko etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon tai siihen liittyvien järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon lisäyksistä tai vähennyksistä. Vakuutusmatemaattisiin voittoihin ja tappioihin johtavia syitä ovat esimerkiksi:

(a) odotettua suurempi tai pienempi henkilöstön vaihtuvuus, ennenaikainen eläkkeelle jäänti tai kuolleisuus taikka odotettua suuremmat tai pienemmät palkankorotukset, etuuksien lisäykset (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvu;

(b) sellaisten arvioiden muutosten vaikutus, jotka koskevat vastaista henkilöstön vaihtuvuutta, ennenaikaista eläkkeelle jäämistä tai kuolleisuutta tai palkankorotuksia, etuuksien lisäyksiä (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvua;

(c) diskonttauskoron muutosten vaikutus; ja

(d) järjestelyyn kuuluvien varojen toteutuneen ja odotetun tuoton väliset erot (ks. kappaleet 105-107).

95. Pitkällä aikavälillä vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot saattavat kumota toisensa. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat arviot voidaan siksi parhaiten nähdä parhaan arvion ympärillä olevana vaihteluvälinä (tai ”putkena”). Yritys saa kirjata tälle vaihteluvälille osuvat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, mutta niiden kirjaamista ei edellytetä. Tämä standardi edellyttää, että yritys kirjaa vähintäänkin määrätyn osuuden niistä vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappiosta, jotka jäävät plus tai miinus 10 prosentiksi määrätyn ”putken” ulkopuolelle. [Liitteessä A havainnollistetaan muun muassa vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden käsittelyä] Standardi sallii myös systemaattisella tavalla tapahtuvan nopeamman kirjaamisen edellyttäen, että menettelytavat täyttävät kappaleessa 93 määrätyt ehdot. Tällainen hyväksytty tapa on esimerkiksi kaikkien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden, sekä ”putken” sisälle että sen ulkopuolelle jäävien, välitön kirjaaminen. Kappaleessa 155(b)(iii) selostetaan miksi siirtyvän velvoitteen kirjaamaton osuus on tarpeen ottaa huomioon myöhempiä vakuutusmatemaattisia voittoja koskevissa laskelmissa.

Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot

96. **Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kappaleen 54 mukaisesti yrityksen tulee ottaa huomioon kappale 58A ja kirjata takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kuluiksi tasaerinä sinä keskimääräisenä ajanjaksona, joka kuluu etuuksien vapaakirjautumiseen. Siltä osin kuin etuudet vapaakirjautuvat välittömästi järjestelyn käyttöönoton tai siihen tehtyjen muutosten jälkeen, yrityksen tulee kirjata takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot välittömästi kuluksi.**

97. Takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja syntyy, kun yritys ottaa etuuspohjaisen järjestelyn käyttöön tai muuttaa olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettavia etuuksia. Tällaiset muutokset ovat vastiketta työsuorituksesta siihen saakka, kunnes kyseiset etuudet vapaakirjautuvat. Sen vuoksi takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan kuluiksi tämän ajanjakson kuluessa, riippumatta siitä, että menot perustuvat aikaisempien tilikausien työsuoritukseen. Takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen määrä on sama kuin järjestelyn muutoksesta johtuva velan muutos (ks. kappale 64).

Kappaletta 97 havainnollistava esimerkki

Yrityksellä on eläkejärjestely, jonka tuottama eläke-etuus on 2 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta. Etuudet vapaakirjautuvat viiden vuoden työsuhteen jälkeen. 1.1.20X5 yritys lisää eläkettä niin, että se on 2,5 %

▼B

kunkin työssäolovuoden loppupalkasta 1.1.20X1 alkaen. Päivänä, jona etuutta parannetaan, sen lisäetuuden nykyarvo, joka perustuu 1.1.20X1 ja 1.1.20X5 välisenä aikana suoritettavaan työhön, on seuraava:

Henkilöt, joiden työsuhde on kestänyt yli viisi vuotta 1.1.X5	150
Henkilöt, joiden työsuhde on kestänyt alle viisi vuotta 1.1.X5 (keskimääräinen vapaakirjautumiseen kuluva aika: kolme vuotta)	120
	270

Yritys kirjaa 150 välittömästi kuluksi, koska kyseiset etuudet ovat jo vapaakirjautuneet. Yritys kirjaa 120 tasaerinä kolmen vuoden aikana alkaen 1.1.20X5.

98. Takautuvaan työsuoritukseen perustuviin menoihin ei lueta:

(a) toteutuneiden ja aikaisemmin arvioitujen palkankorotusten välisten erojen vaikutusta velvoitteeseen, joka koskee aikaisempien vuosien työsuoritukseen perustuvien etuuksien suorittamista (ei synny takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja, koska palkkakehitys otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa olettamuksissa);

(b) liian pieniksi tai suuriksi arvioituja eläkkeiden harkinnanvaraisia lisäyksiä, jos yrityksellä on tosiasiallinen velvoite tällaisten lisäysten myöntämiseen (ei synny takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja, koska tällaiset lisäykset otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa olettamuksissa);

(c) arvioita sellaisista etuuksien lisäyksistä, jotka johtuvat tilinpäätökseen jo merkityistä vakuutusmatemaattisista voitoista, jos yritys joutuu joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nuo ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttämään järjestelyn tuottaman ylijäämän järjestelyyn osallistuvien hyväksi, vaikka etuuden lisäystä ei vielä olisi myönnetty (tästä johtuva velvoitteen lisäys on vakuutusmatemaattinen tappio eikä takautuvaan työsuoritukseen perustuva meno, ks. kappale 85(b));

(d) vapaakirjautuneiden etuuksien lisäystä silloin, kun uusia etuuksia tai parannuksia entisiin ei ole ja henkilöt täyttävät vapaakirjautumisen ehdot (takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja ei synny, koska arvioidut etuuksista johtuvat menot on kirjattu tilikauden työsuoritukseen perustuvina menoina silloin, kun työ on suoritettu); ja

(e) sellaisten järjestelyyn tehtävien muutosten vaikutusta, jotka vähentävät vastaiseen työsuoritukseen perustuvia etuuksia (järjestelyn supistaminen).

99. Yritys laatii takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen kuluksi kirjaamista koskevan suunnitelman silloin, kun etuuksia otetaan käyttöön tai niihin tehdään muutoksia. Käytännössä ei ole mahdollista pitää yksityiskohtaista kirjanpitoa, jota tarvitaan kyseiseen kuluksi kirjaamista koskevaan suunnitelmaan myöhemmin tulevien muutosten havaitsemiseen ja toteuttamiseen. Lisäksi vaikutus on todennäköisesti olennainen vain silloin, kun kyseessä on etuusjärjestelyn supistaminen tai velvoitteen suorittaminen. Sen vuoksi yritys muuttaa takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen kuluksi kirjaamista koskevaa suunnitelmaa vain silloin, kun kyseessä on etuusjärjestelyn supistaminen tai velvoitteen suorittaminen.

100. Jos yritys pienentää olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti suoritettavia etuuksia, tästä aiheutuva etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen vähennys kirjataan (negatiivisina) takautuvaan työsuoritukseen perustuvina menoina ajanjaksona, joka keskimäärin kuluu etuuksien pienentyneen osuuden vapaakirjautumiseen.

101. Jos yritys pienentää tiettyjä olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti suoritettavia etuuksia ja samanaikaisesti lisää toisia etuuksia, joita järjestelyn mukaan suoritetaan samoille henkilöille, se käsittelee muutosta yksittäisenä nettomääräisenä muutoksena.

Kirjaaminen ja arvostaminen: järjestelyyn kuuluvat varat

Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo

102. Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo vähennetään määritettäessä taseeseen merkittävää erää kappaleen 54 mukaisesti. Silloin kun markkinahintoja ei ole käytettävissä, järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo arvioidaan esimerkiksi diskonttaamalla odotettavissa olevat vastaiset rahavirrat käyttäen diskonttauskorkoa, joka ottaa huomioon sekä järjeste-

▼B

lyyn kuuluviin varoihin liittyvän riskin että kyseisten varojen erääntymisajan tai odotetun luovuttamisajan (tai jos niillä ei ole erääntymisaikaa, ajan, joka odotetaan kuluvan niihin liittyvän velvoitteen suorittamiseen).

103. Järjestelyyn kuuluvat varat eivät sisällä tilinpäätöksen laativan yrityksen maksamatta olevia suorituksia eivätkä yrityksen liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja, jotka ovat rahaston hallussa. Rahaston velat, jotka eivät liity työsuhde-etuuksiin, esimerkiksi ostovelat, muut velat ja johdannaissopimuksista johtuvat velat, vähentävät järjestelyyn kuuluvia varoja.

104. Jos järjestelyyn kuuluvat varat sisältävät hyväksyttäviä vakuutuksia, jotka vastaavat määrältään ja ajoitukseltaan täsmälleen kaikkia järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia tai osaa niistä, näiden vakuutusten käypänä arvona pidetään niihin liittyvien velvoitteiden kappaleen 54 mukaista käypää arvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos vakuutukseen perustuvat määrät eivät ole kokonaisuudessaan saatavissa).

Korvaukset

104A. **Silloin ja vain silloin, kun on käytännössä varmaa, että toinen osapuoli tulee korvaamaan etuuspohjaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan, yrityksen tulee merkitä korvauksensaantioikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen. Omaisuuserä arvostetaan käypään arvoon. Yrityksen tulee käsitellä omaisuuserää kaikissa muissa suhteissa samalla tavalla kuin järjestelyyn kuuluvia varoja. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva kulu voidaan esittää tuloslaskelmassa vähennettynä korvaukseen liittyvällä kirjatulla määrällä.**

104B. Joskus yritys voi odottaa toisen osapuolen, kuten vakuutuksenantajan, maksavan etuuspohjaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan. Kappaleessa 7 määritellyt hyväksyttävät vakuutukset ovat järjestelyyn kuuluvia varoja. Yritys käsittelee hyväksyttäviä vakuutuksia kirjanpidossaan samalla tavalla kuin kaikkia muita järjestelyyn kuuluvia varoja, eikä niihin sovelleta kappaletta 104A (ks. kappaleet 39-42 ja 104).

104C. Jos vakuutus ei ole hyväksyttävä vakuutus, se ei ole järjestelyn varoihin kuuluva omaisuuserä. Tällaisia tapauksia käsitellään kappaleessa 104A: yritys merkitsee vakuutukseen perustuvan korvauksensaantioikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen, eikä sitä vähennetä kappaleen 54 mukaista etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa määritettäessä, kaikissa muissa suhteissa yritys käsittelee omaisuuserää samalla tavalla kuin järjestelyyn kuuluvia varoja. Erityisesti kappaleen 54 mukaan kirjattua etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kasvatetaan (tai pienennetään) siltä osin kuin nettomääräiset kertyneet vakuutusmatemaattiset voitot (tai tappiot) etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velasta ja siihen liittyvästä korvauksesta jäävät kirjaamatta kappaleiden 92 ja 93 mukaan. Kappale 120(c)(vii) edellyttää, että yritys esittää tilinpäätöksessään lyhyen kuvauksen korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän velvoitteen välisestä yhteydestä.

Kappaleita 104 A-C havainnollistava esimerkki

Velvoitteen käypä arvo	1 241
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot	17
Taseeseen merkittävä velka	1 258
Vakuutussopimukseen perustuvat oikeudet, jotka vastaavat täsmälleen joitakin järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia määrältään ja ajoittumiseltaan. Näiden etuuksien käypä arvo on 1 092	1 092

Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot 17 ovat velvoitteesta ja korvauksensaantioikeudesta syntyneitä nettomääräisiä kertyneitä tappioita.

104D. Jos korvauksensaantioikeus perustuu vakuutukseen, joka vastaa määrältään ja ajoittumiseltaan täsmälleen joitakin tai kaikkia etuuspohjaisen järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia, korvauksensaantioikeuden käypänä arvona pidetään niihin liittyvien velvoitteiden kappaleen 54 mukaista käypää arvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos vakuutukseen perustuvat määrät eivät ole kokonaisuudessaan saatavissa).

Järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto

105. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto on yksi tuloslaskelmaan merkittävän kulun osatekijä. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotetun ja

▼B

toteutuneen tuoton välinen erotus on vakuutusmatemaattista voittoa tai tappiota; se otetaan huomioon yhdessä etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velvoitteesta aiheutuvien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kanssa määritettäessä sitä nettosummaa, jota verrataan kappaleessa 92 tarkemmin määritellyn 10 %:n määräisen ”putken” rajoihin.

106. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto perustuu markkinoilla tilikauden alkaessa vallitsevaan tuotto-odotukseen varoihin liittyvän velvoitteen koko olemassaoloajalta. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettua tuottoa määritettäessä otetaan huomioon järjestelyssä tilikauden aikana olleiden varojen käyvän arvon muutokset, jotka aiheutuvat toteutuneista rahastoon maksetuista suorituksista ja toteutuneista rahastosta suoritetuista etuuksista.

107. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettua ja toteutunutta tuottoa määritettäessä yritys vähentää odotetut hallinnolliset menot lukuun ottamatta niitä, jotka sisältyvät velvoitteen määrittämisessä käytettäviin vakuutusmatemaattisiin olettamuksiin.

Kappaletta 106 havainnollistava esimerkki

Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1.1.20X1 oli 10 000, ja kertyneet nettomääräiset kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot olivat 760. Järjestelystä maksettiin 30.6.20X1 etuuksia 1 900, ja se sai maksusuorituksina 4 900. Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 31.12.20X1 oli 15 000, ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo oli 14 792. Velvoitteesta aiheutuneet vakuutusmatemaattiset tappiot vuodelta 20X1 olivat 60.

Tilinpäätöksen laativa yritys teki 1.1.20X1 seuraavat arviot kyseisen päivän markkinahintojen perusteella:

	(%)
Korko- ja osinkotuotot rahaston maksamien verojen jälkeen	9,25
Realisoituneet ja realisoitumattomat voitot järjestelyyn kuuluvista varoista (verojen jälkeen)	2,00
Hallinnolliset menot	(1,00)
Odotettu tuottoaste	10,25

Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu ja toteutunut tuotto vuonna 20X1:

10,25 %:n tuotto 12 kuukautta pidetylle 10 000:lle	1 025
5 %:n tuotto 6 kuukautta pidetylle 3 000:lle (vastaa 10,25 %:n vuotuista tuottoa, korko lisätään pääomaan 6 kuukauden välein)	150
Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto vuonna 20X1	1 175
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 31.12.20X1	15 000
Vähennetään järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1.1.20X1	(10 000)
Vähennetään saadut maksusuoritukset	(4 900)
Lisätään maksetut etuudet	1 900
Järjestelyyn kuuluvien varojen toteutunut tuotto	2 000

Järjestelyyn kuuluvien varojen odotetun tuoton (1 175) ja toteutuneen tuoton (2 000) erotus on 825:n suuruinen vakuutusmatemaattinen voitto. Kertyneet nettomääräiset kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot ovat näin ollen 1 525 (760 lisättynä 825:llä ja vähennettynä 60:llä). Kappaleen 92 mukaisesti putken rajaksi asetetaan 1 500 (suurempi seuraavista: (i) 10 % 15 000:sta ja (ii) 10 % 14 792:sta). Seuraavana vuonna (20X2) yritys merkitsee tuloslaskelmaansa vakuutusmatemaattisen voiton 25 (1 525 vähennettynä 1 500:lla) jaettuna kyseisten henkilöiden keskimääräisellä jäljellä olevalla työssäoloajalla.

Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto perustuu 1.1.X2 markkinoilla vallitseviin tuotto-odotuksiin velvoitteen koko jäljellä olevalta ajalta.

Yritysten yhteenliittymät

108. Hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä yritys merkitsee työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat varat ja velat taseeseen määrään, joka on velvoitteen nykyarvo vähennettynä järjestelyyn kuuluvien varojen käyvällä arvolla (ks. IAS 22 ”Yritysten

▼B

yhteenliittymät”). Velvoitteen nykyarvo sisältää kaikki seuraavat erät, vaikka hankittu yritys ei olisi vielä kirjannut niitä hankinta-ajankohtana:

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

(b) ennen hankinta-ajankohtaa tapahtuneista etuuksien muutoksista tai järjestelyn käyttöönotosta johtuvat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot; ja

(c) määrät, joita ostettu yritys ei ole kirjannut kappaleeseen 155(b) sisältyvien siirtymäsääntöjen perusteella.

Järjestelyn supistamiset ja velvoitteen täyttämiset

109. **Yrityksen tulee kirjata etuuspohjaisen järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot tai tappiot, kun supistaminen tai täyttäminen on tapahtunut. Järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuvan voiton tai tappion tulee sisältää:**

(a) **mahdolliset muutokset etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaan velvoitteeseen;**

(b) **mahdolliset muutokset järjestelyyn kuuluvien varojen käypään arvoon;**

(c) **vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sekä takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot, joita ei ole aikaisemmin kirjattu kappaleiden 92 ja 96 perusteella.**

110. **Ennen kuin yritys määrittää järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen vaikutuksen, sen tulee määrittää velvoite (ja siihen liittyvät mahdolliset järjestelyyn kuuluvat varat) uudelleen käyttäen tarkasteluhetkellä vallitsevia vakuutusmatemaattisia olettamuksia (sisältäen mm. sen hetkiset markkinakorot ja muut senhetkiset markkinahinnat).**

111. Järjestelyn supistamista tapahtuu, kun yritys joko:

(a) on todistettavasti sitoutunut olennaisesti vähentämään järjestelyn piiriin kuuluvien henkilöiden määrää; tai

(b) muuttaa etuuspohjaisen järjestelyn ehtoja siten, että olennainen osa nykyisen henkilöstön tulevasta työsuorituksesta ei enää oikeuta etuuksiin tai oikeuttaa vain vähennettyihin etuuksiin.

Supistaminen saattaa johtua yksittäisestä tapahtumasta kuten tehtaan sulkemisesta, toiminnon lopettamisesta tai järjestelyn lopettamisesta tai lakkauttamisesta. Tapahtuma on riittävän olennainen ollakseen järjestelyn supistaminen, jos supistamisesta aiheutuvan voiton tai tappion kirjaamisella olisi olennainen vaikutus tilinpäätökseen. Järjestelyn supistaminen liittyy usein toimintojen uudelleenjärjestelyyn. Sen vuoksi yritys ottaa järjestelyn supistamisen huomioon kirjanpidossaan samanaikaisesti kuin kyseisen uudelleenjärjestelyn.

112. Velvoitteen täyttäminen tapahtuu yrityksen toteuttaessa liiketoimen, joka poistaa kokonaan vastaiset oikeudelliset tai tosiasialliset velvoitteet, jotka koskevat kaikkia etuuspohjaisessa järjestelyssä toteutettavia etuuksia tai osaa niistä, esimerkiksi siten, että järjestelyyn osallistuville tai näiden puolesta suoritetaan kertamaksu vastikkeeksi heidän oikeudestaan saada määrättyjä työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia.

113. Joskus yritys ottaa vakuutuksen rahoittaakseen jotkut tai kaikki tarkasteltavana olevan tilikauden tai tulevien tilikausien työsuoritukseen perustuvat työsuhde-etuudet. Tällaisen vakuutuksen ottaminen ei ole velvoitteen täyttämistä silloin, kun yritykselle jää oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite (ks. kappale 39) lisämaksujen suorittamiseen siinä tapauksessa, että vakuutuksenantaja ei maksa vakuutussopimuksessa määrättyjä työsuhde-etuuksia. Kappaleissa 104 A-D käsitellään sellaisten vakuutussopimuksiin perustuvien korvauksensaantioikeuksien kirjaamista ja arvostamista, jotka eivät ole järjestelyyn kuuluvia varoja.

114. Velvoitteen täyttäminen tapahtuu yhdessä järjestelyn supistamisen kanssa, jos järjestely lopetetaan siten, että velvoite täytetään ja järjestely lakkaa olemasta. Järjestelyn lopettaminen ei kuitenkaan ole supistamista tai velvoitteen täyttämistä, mikäli järjestely korvataan uudella järjestelyllä, joka tarjoaa tosiasiallisesti samat etuudet.

115. Jos supistaminen koskee vain joitakin järjestelyyn kuuluvia henkilöitä tai jos vain osa velvoitteesta täytetään, voitto tai tappio sisältää suhteellisen osuuden aikaisemmin kirjaamattomista takautuvaan työsuoritukseen perus-

▼B

tuvista menoista ja vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista (ja kappaleen 155(b) mukaan kirjaamatta jäävistä siirtyvistä määristä). Suhteellinen osuus määritetään perustuen velvoitteiden nykyarvoon ennen ja jälkeen järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen, jollei jokin muu peruste ole järkevämpi kyseisessä tapauksessa. Voi esimerkiksi olla tarkoituksenmukaista käyttää järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä syntyvä voitto ensin vähentämään samaan järjestelyyn liittyviä kirjaamattomia takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja.

Kappaletta 115 havainnollistava esimerkki

Yritys lopettaa yhden toimialan, eikä lopetetun toimialan henkilöstö ansaitse lisää etuuksia. Kyseessä on järjestelyn supistaminen ilman velvoitteen suorittamista. Tarkasteluhetkellä juuri ennen supistamista tehtyjä vakuutusmatemaattisia olettamuksia (jotka sisältävät tarkasteluhetken markkinakorot ja muut markkinahinnat) käyttäen yrityksellä on etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva velvoite, jonka nettomääräinen nykyarvo on 1 000, järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo on 820 ja nettomääräisiä kertyneitä kirjaamattomia vakuutusmatemaattisia voittoja on 50. Yritys on alkanut noudattaa standardia vuotta aikaisemmin. Tämä on kasvattanut nettomääräistä velkaa 100:lla, jonka määrän yritys on päättänyt kirjata viiden vuoden aikana (ks. kappale 155(b)). Järjestelyn supistaminen pienentää velvoitteen nettomääräistä nykyarvoa 100:lla, jolloin nykyarvoksi tulee 900.

Aikaisemmin kirjaamattomista vakuutusmatemaattisista voitoista ja siirtyvistä määristä 10 % (100/1 000) liittyy siihen osaan velvoitteesta, joka on poistunut järjestelyn supistamisen johdosta. Supistamisen vaikutus on näin ollen seuraavanlainen:

	Ennen supistamista	Voitto supistamisesta	Supistamisen jälkeen
Velvoitteen nettomääräinen nykyarvo	1 000	(100)	900
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot	50	(5)	45
Kirjaamaton siirtyvä määrä (100 X 4/5)	(80)	8	(72)
Taseeseen merkittävä nettovelka	150	(97)	53

Esittäminen tilinpäätöksessä

Netottaminen

116. **Yrityksen tulee netottaa yhdestä järjestelystä johtuva omaisuuserä toisesta järjestelystä johtuvaa velkaa vastaan silloin ja vain silloin, kun:**

(a) **yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus käyttää yhden järjestelyn ylijäämä toisesta järjestelystä aiheutuvan velvoitteen suorittamiseen; ja**

(b) **yritys aikoo joko suorittaa velvoitteet nettomääräisenä tai realisoida yhden järjestelyn ylijäämän ja samanaikaisesti täyttää toisesta järjestelystä johtuvan velvoitteensa.**

117. Netottamisen edellytykset ovat samat kuin rahoitusinstrumentteja koskevat edellytykset IAS 32:ssa ”Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa”.

Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin

118. Jotkut yritykset esittävät lyhytaikaiset varat ja velat ja toisaalta pitkäaikaiset varat ja velat erikseen. Tässä standardissa ei erityisesti määrätä siitä, tuleeko yrityksen esittää työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista järjestelyistä johtuvien varojen ja velkojen lyhytaikaiset ja pitkäaikaiset osuudet erikseen.

▼B

Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien menojen osatekijät tilinpäätöksessä

119. Tässä standardissa ei erityisesti määrätä siitä, tuleeko yrityksen esittää tilikauden työsuorituksesta johtuvat menot, korkomenot ja järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto tuloslaskelmassa yhtenä tuotto- tai kulueränä.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

120. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään seuraavat tiedot etuuspohjaisista järjestelyistä:**

(a) **yrityksen noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kirjaamisessa;**

(b) **yleinen kuvaus siitä, minkä tyyppinen järjestely on kyseessä;**

(c) **taseeseen merkittyjen varojen ja toisaalta velkojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa vähintään:**

(i) **kokonaan rahastoimattomien etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien velvoitteiden nykyarvon tilinpäätöspäivänä;**

(ii) **kokonaan tai osaksi rahastoitujen etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien velvoitteiden nykyarvon tilinpäätöspäivänä (ennen järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon vähentämistä);**

(iii) **järjestelyyn kuuluvien varojen tilinpäätöspäivän käyvän arvon;**

(iv) **taseeseen merkitsemättömien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden nettomäärän (ks. kappale 92);**

(v) **taseeseen vielä merkitsemättömät takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappale 96);**

(vi) **määrän, jota ei ole merkitty taseeseen omaisuuseräksi kappaleen 58(b) mukaisesta rajoitteesta johtuen;**

(vii) **kappaleen 104A mukaisesti taseeseen varoiksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien tilinpäätöspäivän käypä arvo (sekä lyhyt kuvaus korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän velvoitteen välisestä yhteydestä); ja**

(viii) **muut taseeseen merkityt määrät;**

(d) **järjestelyyn kuuluvien varojen käypään arvoon sisältyvät määrät seuraavista:**

(i) **tilinpäätöksen laativan yrityksen omien rahoitusinstrumenttien eri ryhmät; ja**

(ii) **tilinpäätöksen laativan yrityksen käytössä olevat kiinteistöt tai muu omaisuus;**

(e) **täsmäytyslaskelma, joka osoittaa taseeseen merkityn nettomääräisen velan (tai omaisuuserän) muutokset tilikauden aikana;**

(f) **tuloslaskelmaan merkityt kulut jokaisesta seuraavasta sekä tuloslaskelman erät, joihin ne sisältyvät:**

(i) **tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot;**

(ii) **korkomenot;**

(iii) **järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto;**

(iv) **kappaleen 104A mukaisesti taseeseen merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotettu tuotto;**

(v) **vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot;**

(vi) **takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot; sekä**

(vii) **järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen vaikutus;**

(g) **järjestelyyn kuuluvien varojen toteutunut tuotto ja kappaleen 104A mukaisesti taseeseen merkittyjen korvauksensaantioikeuksien toteutunut tuotto; sekä**

(h) **käytetyt keskeiset vakuutusmatemaattiset olettamukset tilinpäätöspäivänä, sisältäen soveltuvin osin:**

(i) **diskonttauskorot;**

▼B

(ii) **järjestelyyn kuuluvien varojen odotetut tuottoasteet tilinpäätöksessä esitettävillä tilikausina;**

(iii) **kappaleen 104A mukaisesti taseeseen merkittyjen korvausoikeuksien odotetut tuottoasteet tilinpäätöksessä esitettävillä tilikausilla;**

(iv) **odotetut palkankorotusasteet (sekä indeksien tai muiden sellaisten muuttujien muutokset, jotka on järjestelyn virallisissa tai tosiasiallisissa ehdoissa määrätty perustaksi vastaisille etuuksien lisäyksille);**

(v) **terveydenhoitomenojen kehityssuunnat; ja**

(vi) **muut olennaiset vakuutusmatemaattiset olettamukset, joita on käytetty.**

Yrityksen tulee esittää kukin vakuutusmatemaattinen olettamus absoluuttiseen määräänsä (esimerkiksi absoluuttisena prosenttilukuna) eikä vain eri prosenttimäärien tai muiden muuttujien välisenä erona.

121. Kappaleessa 120(b) edellytetään yleistä kuvausta siitä, minkä tyyppinen järjestely on kysymyksessä. Tällaisessa kuvauksessa erotetaan esimerkiksi kiinteään palkkaan perustuvat eläkejärjestelyt loppupalkkaan perustuvista eläkejärjestelyistä ja työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevista järjestelyistä. Yksityiskohtaisempia tietoja ei edellytetä.

122. Kun yrityksellä on useampi kuin yksi etuuspohjainen järjestely, tiedot saadaan antaa joko yhteenlaskettuina, jokaisesta järjestelystä erikseen tai hyödyllisimmiksi katsotulla tavalla ryhmiteltynä. Saattaa olla hyödyllistä tehdä ryhmittelyt esimerkiksi seuraavilla kriteereillä:

(a) järjestelyjen maantieteellinen sijainti; esimerkiksi esittämällä kotimaiset ja ulkomaiset järjestelyt erikseen; tai

(b) koskevatko järjestelyjä olennaisesti erilaiset riskit; esimerkiksi esittämällä erikseen kiinteään palkkaan perustuvat eläkejärjestelyt, loppupalkkaan perustuvat eläkejärjestelyt ja työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevat järjestelyt.

Kun yritys esittää yhteenlasketut tiedot ryhmästä järjestelyjä, tiedot esitetään painotettuina keskiarvoina tai suhteellisen kapeina vaihteluväleinä.

123. Kappaleessa 30 edellytetään lisätietojen antamista sellaisista usean työnantajan järjestelyistä, joita käsitellään ikään kuin ne olisivat maksupohjaisia järjestelyjä.

124. IAS 24:n ”Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä” edellyttämissä tapauksissa yritys esittää tilinpäätöksessään tiedot:

(a) lähipiiritapahtumista, joiden toisena osapuolena on työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavia etuuksia koskeva järjestely; ja

(b) johtoon kuuluville avainhenkilöille myönnettävät työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet.

125. IAS 37:n ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” edellyttämissä tapauksissa yritys esittää tiedot ehdollisista veloista, jotka aiheutuvat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista velvoitteista.

MUUT PITKÄAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUDET

126. Muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia ovat esimerkiksi:

(a) pitkäaikaiset palkalliset poissaolot kuten esimerkiksi pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuva loma tai sapattivapaa;

(b) juhlat ja muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet;

(c) pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet;

(d) voitto-osuudet ja bonukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden tai sitä pitemmän ajan kuluttua sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana niiden perusteena oleva työ on suoritettu; ja

(e) myöhemmin suoritettavat korvaukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden tai sitä pitemmän ajan kuluttua sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana ne on ansaittu.

127. Muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien määrittämiseen ei yleensä liity yhtä paljon epävarmuutta kuin työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien määrittämiseen. Lisäksi muiden pitkäaikaisten työsuhde-

▼B

etuuksien käyttöön ottaminen tai niihin tehtävät muutokset aiheuttavat harvoin merkittäviä takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja. Näistä syistä johtuen tämä standardi edellyttää muille pitkäaikaisille työsuhde-etuuksille yksinkertaisempaa kirjanpidollista käsittelytapaa. Tämä käsittelytapa poikkeaa työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien vaaditusta kirjanpidollisesta käsittelystä seuraavasti:

(a) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan välittömästi eikä sovelleta mitään ”putkea”; ja

(b) kaikki takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan välittömästi kuluiksi.

Kirjaaminen ja arvostaminen

128. **Muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista velaksi merkittävä määrä on seuraavien erien yhteenlaskettu nettomäärä:**

(a) **etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo tilinpäätöspäivänä (ks. kappale 64);**

(b) **vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen tilinpäätöspäivän käyvällä arvolla, joista velvoitteet välittömästi tullaan suorittamaan (ks. kappaleet 102-104).**

Velkaa määritettäessä yrityksen tulee soveltaa kappaleita 49-91 lukuun ottamatta kappaleita 54 ja 61. Yrityksen tulee soveltaa kappaletta 104A korvauksensaantioikeuden kirjaamiseen ja arvostamiseen.

129. **Yrityksen tulee kirjata muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista kuluksi tai (kappaleen 58 mukaisilla perusteilla) tuotoksi seuraavien erien yhteenlaskettu nettomäärä muulta kuin siltä osin, kuin jokin toinen IAS-standardi edellyttää tai sallii erien sisällyttämisen jonkin omaisuuserän hankintamenoon:**

(a) **tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 63 -91);**

(b) **korkomenot (ks. kappale 82);**

(c) **järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto (ks. kappaleet 105-107) ja taseeseen varoiksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotettu tuotto (ks. kappale 104A);**

(d) **vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, jotka kaikki kirjataan välittömästi;**

(e) **takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot, jotka kaikki kirjataan välittömästi; ja**

(f) **järjestelyn supistamisten tai velvoitteen täyttämisten vaikutukset (ks. kappaleet 109 ja 110).**

130. Yksi muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien muoto on pitkäaikainen työkyvyttömyysetuus. Mikäli etuuden taso riippuu työsuhteen kestoajasta, velvoite syntyy, kun työtä suoritetaan. Kyseinen velvoite määritetään ottaen huomioon, miten todennäköisesti maksua tullaan edellyttämään ja miten pitkältä ajalta maksu odotetaan suoritettavan. Mikäli etuus on jokaiselle työkyvyttömälle henkilölle samantasoinen työssäolovuosista riippumatta, kyseisistä etuuksista aiheutuvat odotettavissa olevat menot kirjataan silloin, kun pitkäaikaisen työkyvyttömyyden aiheuttava tapahtuma on toteutunut.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

131. Vaikka tämä standardi ei edellytä erityisten tietojen esittämistä muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista, muut IAS-standardit saattavat edellyttää tietojen esittämistä esimerkiksi, jos tällaisista etuuksista johtuvat kulut ovat kooltaan, luonteeltaan tai vaikutukseltaan sellaisia, että niiden erillisellä esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella (ks. IAS 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset”). IAS 24:n ”Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä” edellyttämissä tapauksissa yritys esittää tiedot johtoon kuuluvien avainhenkilöiden muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista.

IRTISANOMISEN YHTEYDESSÄ SUORITETTAVAT ETUUDET

132. Tässä standardissa irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia käsitellään erillään muista työsuhde-etuuksista, koska velvoitteen synnyttävä tapahtuma on irtisanominen eikä työsuoritus.

▼B

Kirjaaminen

133. **Yrityksen tulee merkitä irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet velaksi ja kuluksi silloin ja vain silloin, kun yritys on todistettavasti sitoutunut joko:**

(a) **lopettamaan yhden tai useamman henkilön työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai**

(b) **myöntämään irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia vapaaehtoisen irtisanoutumisen edistämiseksi tehdyn tarjouksen seurauksena.**

134. **Yritys on todistettavasti sitoutunut irtisanomiseen silloin ja vain silloin, kun yrityksellä on yksityiskohtainen, asianmukaisesti laadittu irtisanomissuunnitelma eikä sillä ole realistista mahdollisuutta peräytyä siitä. Yksityiskohtaisen suunnitelman tulee sisältää vähintäänkin:**

(a) **irtisanottavien henkilöiden toimipaikkojen sijainti, työtehtävät ja arvioitu määrä;**

(b) **irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet kunkin tyyppisessä tehtävässä tai kussakin toimessa; ja**

(c) **suunnitelman toimeenpanoaika. Toimeenpano tulee aloittaa mahdollisimman pian, ja se tulee toteuttaa sellaisen ajan kuluessa, että suunnitelmaan ei todennäköisesti tule olennaisia muutoksia.**

135. Yritys on velvollinen suorittamaan maksuja (tai järjestämään muita etuuksia) henkilöstölleen lopettaessaan heidän työsuhteensa, ja tämä velvoite voi perustua lainsäädäntöön, sopimukseen tai henkilöstön tai heidän edustajansa kanssa tehtyyn muuhun järjestelyyn, taikka tosiasialliseen velvoitteeseen, joka perustuu liiketoiminnassa omaksuttuun käytäntöön, tapaan tai pyrkimykseen toimia oikeudenmukaisella tavalla. Tällaiset maksut ovat irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet ovat tyypillisesti kertamaksuja, mutta joskus ne sisältävät myös:

(a) parannuksen eläke-etuuksiin tai muihin työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettaviin etuuksiin joko välillisesti työsuhde-etuuksia koskevan järjestelyn kautta tai välittömästi; ja

(b) palkkaa määrätyn irtisanomisajan loppuun saakka, jollei henkilö enää suorita työtä, joka tuottaa yritykselle taloudellista hyötyä.

136. Eräät työsuhde-etuudet tulevat maksettaviksi riippumatta siitä, mistä syystä henkilö lähtee yrityksestä. Tällaisten etuuksien suorittaminen on varmaa (edellyttäen, että mahdolliset vapaakirjautumista tai vähimmäistyössäoloaikaa koskevat vaatimukset täyttyvät), mutta niiden suorittamisajankohta on epävarma. Vaikka tällaisia etuuksia nimitetään joissakin maissa irtisanomiskorvauksiksi tai erorahoiksi, ne ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia eivätkä irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia, ja yritys käsittelee niitä kirjanpidossaan kuten työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia. Jotkut yritykset myöntävät alemmantasoisen etuuden työntekijän omasta pyynnöstä tapahtuvassa irtisanoutumisessa (tosiasiallisesti työsuhteen päättymisen jälkeinen etuus) kuin yrityksen pyynnöstä tapahtuvassa ei-vapaaehtoisessa irtisanomisessa. Jos irtisanominen ei ole henkilön kannalta vapaaehtoinen, siitä suoritettava lisäetuus on irtisanomisen yhteydessä suoritettavaa etuutta.

137. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavista etuuksista ei koidu yritykselle vastaista taloudellista hyötyä, ja ne kirjataan välittömästi kuluiksi.

138. Jos yritys kirjaa irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet, sen saattaa olla tarpeen käsitellä kirjanpidossaan myös eläke-etuuksien tai muiden työsuhde-etuuksien supistamista (ks. kappale 109).

Arvostaminen

139. **Jos irtisanomisen yhteydessä suoritetut etuudet erääntyvät maksettaviksi yli 12 kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä, ne diskontataan kappaleessa 78 määriteltyä diskonttauskorkoa käyttäen.**

140. **Jos kysymyksessä on vapaaehtoisen irtisanoutumisen edistämiseksi tehty tarjous, irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet määritetään sillä perusteella, kuinka monen henkilön odotetaan hyväksyvän tarjouksen.**

▼B

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

141. Jos on epävarmaa, kuinka moni henkilö tulee hyväksymään irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia koskevan tarjouksen, on syntynyt ehdollinen velka. Kuten IAS 37 ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” edellyttää, yritys esittää tilinpäätöksessään ehdollista velkaa koskevat tiedot, ellei maksusuoritus ole erittäin epätodennäköinen.

142. Kuten IAS 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” edellyttää, yritys ilmoittaa tilinpäätöksessään kulujen luonteen ja määrän, jos ne ovat kooltaan, luonteeltaan tai esiintymistiheydeltään sellaisia, että niiden erillisellä esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet saattavat aiheuttaa kuluja, jotka on esitettävä erikseen tämän vaatimuksen täyttämiseksi.

143. IAS 24:n ”Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä” edellyttämissä tapauksissa yritys esittää tiedot irtisanomisen yhteydessä suoritettavista etuuksista johtoon kuuluville avainhenkilöille.

OMAAN PÄÄOMAAN SIDOTUT ETUUDET

144. Omaan pääomaan sidottuihin etuuksiin kuuluu sellaisessa muodossa olevia etuuksia kuin:

(a) osakkeet, osakeoptiot ja muut oman pääoman ehtoiset instrumentit, jotka on annettu henkilöstölle alle sen käyvän arvon, johon ne olisi annettu kolmannelle osapuolelle; ja

(b) rahasuoritukset, joiden määrä riippuu tilinpäätöksen laativan yrityksen osakkeiden markkinahinnasta tulevaisuudessa.

Kirjaaminen ja arvostaminen

145. Tässä standardissa ei erityisesti määrätä pääomasidonnaisten etuuksien kirjaamista ja arvostamista koskevista vaatimuksista.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

146. Jäljempänä esitettäväksi vaadittavien tietojen tarkoituksena on, että tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan omaan pääomaan sidottujen etuuksien vaikutusta yrityksen taloudelliseen asemaan, toiminnan tulokseen ja rahavirtoihin. Pääomasidonnaiset etuudet voivat vaikuttaa:

(a) yrityksen taloudelliseen asemaan edellyttämällä yritykseltä oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien liikkeeseen laskemista tai rahoitusinstrumenttien vaihtamista toisiksi esimerkiksi silloin, kun henkilöstön tai henkilöstölle etuuksia tuottavan järjestelyn hallussa on osakeoptioita tai kun henkilöt ovat osaksi täyttäneet vapaakirjautumisedellytykset, jotka mahdollistavat heille osakeoptioiden saamisen tulevaisuudessa; ja

(b) yrityksen toiminnan tulokseen ja rahavirtoihin pienentämällä rahana suoritettavia tai muita työsuhde-etuuksia, joita yritys antaa henkilöstölleen vastikkeeksi työsuorituksesta.

147. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:**

(a) **omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen luonne ja ehdot (mukaan lukien vapaakirjautumista koskevat ehdot);**

(b) **omaan pääomaan sidottuihin etuuksiin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet;**

(c) **omaan pääomaan sidotuista etuuksista tilinpäätökseen merkityt määrät;**

(d) **omaan pääomaan sidotun etuusjärjestelyn ((ja osakeoptioiden tapauksessa henkilöstön) hallussa tilikauden alkaessa ja päättyessä olevien yrityksen oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien lukumäärä ja ehdot (sisältäen soveltuvissa kohdin oikeudet osinkoihin ja äänioikeudet, vaihto-oikeudet, toteuttamispäivät ja -hinnat sekä raukeamispäivät). Erikseen ilmoitetaan, miltä osin henkilöstön oikeudet kyseisiin instrumentteihin ovat vapaakirjautuneet tilikauden alussa ja lopussa;**

▼B

(e) **yrityksen tilikauden aikana liikkeeseen laskemien omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskeville järjestelyille tai henkilöstölle suunnattujen oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien (tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevan järjestelyn kautta henkilöstölle jaettujen yrityksen omien oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien) lukumäärä ja ehdot (sisältäen soveltuvissa kohdin oikeudet osinkoihin ja äänioikeudet, vaihto-oikeudet, toteuttamispäivät ja -hinnat sekä raukeamispäivät), sekä omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevilta järjestelyiltä tai henkilöstöltä mahdollisesti saatujen vastikkeiden käypä arvo;**

(f) **omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen mukaisesti tilikauden aikana toteutettujen osakeoptioiden lukumäärä, toteuttamispäivät ja -hinnat;**

(g) **omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevan järjestelyn hallussa tai henkilöstön hallussa tällaisten järjestelyjen kautta olevien sellaisten osakeoptioiden lukumäärä, jotka ovat rauenneet tilikauden aikana; ja**

(h) **sellaisten lainojen ja takausten määrä ja pääasialliset ehdot, jotka tilinpäätöksen laativa yritys on myöntänyt omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevalle järjestelylle tai sen puolesta.**

148. **Yrityksen tulee lisäksi esittää:**

(a) **omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen hallussa olevien yrityksen omien oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien (muiden kuin osakeoptioiden) käypä arvo tilikauden alussa ja lopussa; ja**

(b) **yrityksen tilikauden aikana liikkeeseen laskemien omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevalle järjestelyille tai henkilöstölle suunnattujen oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien (muiden kuin osakeoptioiden) käypä arvo liikkeeseenlaskuhetkellä.**

Mikäli oman pääoman ehtoisten instrumenttien (muiden kuin osakeoptioiden) käyvän arvon määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista, tämä ilmoitetaan.

149. Silloin kun yrityksellä on useampi kuin yksi omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskeva järjestely, tiedot saadaan antaa joko yhteenlaskettuina, jokaisesta järjestelystä erikseen tai ryhmiteltynä tavalla, joka katsotaan hyödyllisimmiksi arvioitaessa yrityksen velvollisuutta laskea liikkeelle oman pääoman ehtoisia rahoitusinstrumentteja tällaisten järjestelyjen mukaisesti tai kyseisten velvoitteiden muutoksia tarkasteltavana olevalla tilikaudella. Ryhmittelyt voidaan tehdä esimerkiksi järjestelyihin osallistuvien henkilöstöryhmien maantieteellisen sijainnin tai ikäluokan perusteella. Kun yritys esittää yhteenlasketut tiedot ryhmästä järjestelyjä, tiedot esitetään painotettuina keskiarvoina tai suhteellisen kapeina vaihteluväleinä.

150. Silloin kun yritys on asettanut osakeoptioita henkilöstölle tai työsuhde-etuusjärjestelylle, tiedot voidaan esittää yhteenlaskettuina tai ryhmiteltynä tavalla, joka katsotaan hyödyllisimmäksi arvioitaessa mahdollisesti liikkeeseen laskettavien osakkeiden lukumäärää ja ajoitusta sekä tämän seurauksena mahdollisesti saatavaa rahasuoritusta. Voi olla esimerkiksi hyödyllistä esittää erikseen optiot, jotka ovat ”arvottomia”**”out-of-the-money”** (kun toteuttamishinta ylittää senhetkisen markkinahinnan) ja optiot, jotka ovat ”rahan arvoisia”**”in-the-money”** (kun markkinahinta ylittää toteuttamishinnan). Lisäksi voi olla hyödyllistä ryhmitellä annettavat tiedot siten, että ei yhdistetä optioita, joiden toteuttamishinnat ja -päivät vaihtelevat laajasti.

151. Kappaleiden 147 ja 148 edellyttämien tietojen tarkoituksena on tämän standardin tavoitteiden saavuttaminen. IAS 24:n ”Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä” sisältämien vaatimusten täyttäminen saattaa edellyttää lisätietoja, jos yritys:

(a) antaa omaan pääomaan sidottuja etuuksia johtoon kuuluville avainhenkilöille;

(b) antaa omaan pääomaan sidottuja etuuksia yrityksen emoyrityksen liikkeelle laskemien instrumenttien muodossa; tai

(c) toteuttaa lähipiiritapahtumia, joiden toisina osapuolina on omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevia järjestelyjä.

▼B

152. Koska omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen kirjaamisesta ja arvostamisesta ei ole erityisiä vaatimuksia, informaatio tällaisissa järjestelyissä käytettyjen tilinpäätöksen laativan yrityksen rahoitusinstrumenttien käyvästä arvosta on hyödyllistä tilinpäätöksen käyttäjille. Koska osakeoptioiden käyvän arvon määrittämistavasta ei vallitse yksimielisyyttä, tämä standardi ei kuitenkaan edellytä, että yritys esittää niiden käyvän arvon.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

153. Tässä jaksossa määrätään etuuspohjaisten järjestelyjen käsittelystä siirtymävaiheessa. Kun yritys soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa muihin työsuhde-etuuksiin, se noudattaa IAS-standardia 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja laskentaperiaatteiden muutokset”.

154. **Kun yritys soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, sen tulee määrittää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva siirtyvä velka kyseisenä päivänä seuraavasti:**

(a) **velvoitteen nykyarvo (ks. kappale 64) päivänä, jona soveltaminen aloitetaan;**

(b) **vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen käyvällä arvolla soveltamisen aloittamispäivänä, joista velvoitteet tullaan välittömästi suorittamaan (ks. kappaleet 102 -104);**

(c) **vähennettynä takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla, jotka kappaleen 96 mukaisesti kirjataan kuluiksi myöhemmillä tilikausilla.**

155. **Jos siirtyvä velka on suurempi kuin velka, joka olisi merkitty taseeseen samana päivänä yrityksen aikaisemmin noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, yrityksen tulee päättää peruuttamattomasti, kirjaako se kyseisen lisäyksen osaksi etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa kappaleen 54 mukaista velkaansa:**

(a) **välittömästi IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja laskentaperiaatteiden muutokset” mukaisesti; vai**

(b) **kirjaamalla se kuluksi tasaerinä enintään viiden vuoden kuluessa soveltamisen aloittamisesta. Jos yritys valitsee vaihtoehdon (b), sen tulee:**

(i) **käyttää kappaleessa 58(b) kuvattua ylärajaa taseeseen merkittävän omaisuuserän määrittämiseen;**

(ii) **esittää kunakin tilinpäätöspäivänä: (1) edelleen kirjaamatta jäävä lisäyksen määrä; ja (2) tilikaudella kirjattu määrä;**

(iii) **rajoittaa myöhemmin syntyvien vakuutusmatemaattisten voittojen (mutta ei takautuvaan työsuoritukseen perustuvien negatiivisten menojen) kirjaamista seuraavasti. Jos vakuutusmatemaattinen voitto tulee kirjattavaksi kappaleiden 92 ja 93 mukaisesti, yrityksen tulee kirjata kyseinen vakuutusmatemaattinen voitto vain siihen määrään asti, kuin nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot (ennen kyseisen vakuutusmatemaattisen voiton kirjaamista) ylittävät siirtyvästä velasta kirjaamatta olevan osuuden; ja**

(iv) **ottaa vastaava osuus kirjaamattomasta siirtyvästä velasta huomioon määritettäessä siirtymisen jälkeen tapahtuvasta järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuva voittoa tai tappiota.**

Mikäli siirtyvä velka on pienempi kuin velka, joka olisi merkitty taseeseen samana päivänä yrityksen aikaisemmin noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, yrityksen tulee kirjata vähennys välittömästi IAS 8:n mukaisesti.

156. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen vaikutus sisältää standardia ensimmäistä kertaa sovellettaessa kaikki aikaisemmilla tilikausilla syntyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, vaikka ne olisivat kappaleessa 92 määritellyn ”putken” sisällä.

Kappaleita 154-156 havainnollistava esimerkki

Yrityksen taseessa 31.12.1998 on 100:n suuruinen eläkevelka. Yritys alkaa soveltaa standardia 1.1.1999 alkaen, jolloin velvoitteen standardin

▼B

mukainen nykyarvo on 1 300 ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo on 1 000. Yritys on parantanut eläkkeitä 1.1.1993 (vapaakirjautumattomista etuuksista johtuvat menot: 160; ja kyseisestä päivästä vapaakirjautumispäivään keskimäärin kuluva aika: 10 vuotta).

Siirtymisen vaikutus on seuraava:

Velvoitteen nykyarvo	1 300
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	(1 000)
Vähennettynä myöhemmillä tilikausilla kirjattavilla takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla (160 x 4/10)	(64)
Siirtyvä velka	236
Jo kirjattu velka	100
Velan lisäys	136

Yritys voi valita, kirjaako se 136:n suuruisen lisäyksen välittömästi vai enintään 5 vuoden kuluessa. Valinta on peruuttamaton.

Velvoitteen standardin mukainen nykyarvo 31.12.1999 on 1 400 ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1 050. Standardin käyttöönottamisen jälkeen syntyneet nettomääräiset vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ovat 120. Järjestelyyn osallistuvien henkilöiden odotettu keskimääräinen jäljellä oleva työssäoloaika oli kahdeksan vuotta. Yritys soveltaa periaatetta, jonka mukaan kaikki vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan välittömästi kappaleen 93 sallimalla tavalla.

Kappaleen 155(b)(iii) mukaisen rajoitteen vaikutus on seuraava:

Nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot	120
Kirjaamaton osuus siirtyvästä velasta (136 x 4/5)	(109)
Kirjattavien voittojen enimmäismäärä (kappale 155(b)(iii))	11

VOIMAANTULO

157. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kappaleissa 159 ja 159A esitettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Aikaisempaa soveltamista suositellaan. Jos yritys soveltaa tätä standardia eläke-etuuksia johtuviin menoihin tilinpäätöksessä, joka laaditaan ennen 1.1.1999 alkavalta tilikaudelta, yrityksen tulee ilmoittaa, että se on soveltanut vuonna 1993 hyväksytyn IAS 19:n ”Eläke-etuuksista johtuvat menot” sijasta tätä standardia.**

158. Tämä standardi korvaa vuonna 1993 hyväksytyn IAS 19:n ”Eläke-etuuksista johtuvat menot”.

159. **Seuraavia kohtia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin** [1]**:**

(a) **järjestelyyn kuuluvien varojen uudistettu määritelmä kappaleessa 7 ja siihen liittyvät määritelmät, jotka koskevat pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevia varoja ja hyväksyttävää vakuutusta; ja**

(b) **korvauksensaantien kirjaamista ja arvostamista koskevat vaatimukset kappaleissa 104A, 128 ja 129 sekä niihin liittyen esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset kappaleissa 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) ja 120(h)(iii).**

Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yrityksen tulee antaa tästä tieto.

[1] Kappaleissa 159 ja 159A viitataan ”vuositilinpäätöksiin”, joka on vuodesta 1998 alkaen käytetty täsmällisempi tapa esittää voimaantuloaika. Kappaleessa 157 viitataan ”tilinpäätöksiin”.

▼B

159A. **Kappaleen 58A mukaista muutosta sovelletaan 31.5.2002 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa ([1]). Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yrityksen tulee antaa tästä tieto.**

160. Kun yritys muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kappaleiden 159 ja 159A mukaisesti, sovelletaan IAS-standardia 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset”. Toteutettaessa kyseiset muutokset takautuvasti – kuten IAS 8:n mukainen ensisijainen ja sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa edellyttävät – yritys käsittelee muutoksia ikään kuin ne olisi otettu käyttöön samaan aikaan kuin muut standardin osat.

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 20

(MUOTOILTU UUDELLEEN 1994)

Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus *Board* alun perin hyväksyi marraskuussa 1982. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota on käytetty IAS-standardeissa vuodesta 1991 alkaen. Alkuperäiseen hyväksyttyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

IAS 10 (uudistettu 1999) ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” aiheutti toukokuussa 1999 muutoksen kappaleeseen 11. Muuttunut teksti tuli voimaan samalla, kun IAS 10 (uudistettu 1999) tuli voimaan – toisin sanoen 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä koskien.

IAS 41 ”Maatalous” aiheutti tammikuussa 2001 muutoksen IAS 20:n kappaleeseen 2. Muuttunut teksti tulee voimaan koskien 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

IAS-standardiin 20 liittyy yksi SIC:n tulkinta

— SIC-10: ”Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan”.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-2
Määritelmät	3-6
Julkiset avustukset	7-33
Muuna kuin rahana saatavat julkiset avustukset	23
Hyödykkeisiin liittyvien avustusten esittäminen	24-28
Tuottoihin liittyvien avustusten esittäminen	29-31
Julkisten avustusten takaisinmaksu	32-33
Julkinen tuki	34-38
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	39
Siirtymäsäännöt	40
Voimaantulo	41

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan julkisten avustusten kirjanpidolliseen käsittelyyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä muissa**

([1]) Kappaleissa 159 ja 159A viitataan ”vuositilinpäätöksiin”, joka on vuodesta 1998 alkaen käytetty täsmällisempi tapa esittää voimaantuloaika. Kappaleessa 157 viitataan ”tilinpäätöksiin”.

▼B

muodoissa olevasta julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

2. Tässä standardissa ei käsitellä:

(a) erityisiä ongelmia, jotka syntyvät julkisten avustusten käsittelyssä hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavaa tilinpäätöstä laadittaessa taikka sen luonteista lisäinformaatiota tuotettaessa;

(b) julkisia avustuksia, jotka yritys saa etuuksina, jotka ovat käytettävissä verotettavaa tuloa määrättäessä tai joiden määräytymisperusteena tai rajoituksena on tuloveroja koskeva velvoite (kuten esimerkiksi määräaikainen vapautus veroista, investointeihin liittyvät veronhyvitykset, kiihdytetyt poistot ja alennetut verokannat);

(c) julkisen vallan osallistumista yrityksen omistukseen;

(d) IAS-standardin 41 ”Maatalous” kattamia julkisia avustuksia.

MÄÄRITELMÄT

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

Julkinen valta tarkoittaa valtion hallintoa, julkishallinnon yksikköjä ja vastaavia paikallisia, valtakunnallisia tai kansainvälisiä elimiä.

Julkinen tuki on julkisen vallan toimenpide, joka tarkoituksena on tuottaa erityistä taloudellista hyötyä tietyt kriteerit täyttävälle yritykselle tai joukolle yrityksiä. Tässä standardissa julkiseen tukeen ei lueta vain välillisesti saatavaa hyötyä, joka toteutuu yleisiin taloudellisiin olosuhteisiin vaikuttavina toimina kuten esimerkiksi infrastruktuurin rakentamisena kehitettäville alueille tai kilpailijoita koskevien kaupankäyntirajoitusten asettamisena.

Julkiset avustukset ovat julkista tukea, joka toteutetaan siirtämällä voimavaroja yritykselle, joka on saamansa tuen vastikkeeksi noudattanut tai noudattaa tulevaisuudessa tiettyjä sen liiketoimintaa koskevia ehtoja. Näihin avustuksiin ei lueta sellaista julkista tukea, jonka arvo ei ole kohtuudella määritettävissä eikä sellaisia julkisen vallan kanssa toteutuvia liiketoimia, jotka eivät ole erotettavissa yrityksen normaaleista liiketoimista ([1])**.**

Hyödykkeisiin liittyvät avustukset ovat julkisia avustuksia, joiden ensisijaisena ehtona on, että niihin oikeutetun yrityksen tulee ostaa, rakentaa tai muutoin hankkia pitkäaikaisia omaisuuseriä. Hyödykkeiden tyyppiä tai sijaintipaikkaa taikka hankinta- tai käyttöaikaa koskevat alaehdot ovat mahdollisia.

Tuottoihin liittyvät avustukset ovat muita kuin hyödykkeisiin liittyviä julkisia avustuksia.

Anteeksi annettavissa olevat lainat ovat lainoja, joiden takaisinsaamisesta lainanantaja sitoutuu luopumaan tiettyjen erikseen määrättyjen ehtojen toteutuessa.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevan, liiketoimeen halukkaan ostajan ja asiaa tuntevan, liiketoimeen halukkaan myyjän välillä, kun osapuolet ovat toisistaan riippumattomia.

4. Julkinen tuki toteutuu monessa eri muodossa ja vaihtelee sekä annetun tuen luonteen että tukeen yleensä liitettävien ehtojen suhteen. Tuen tarkoituksena saattaa olla yrityksen kannustaminen sellaisen toiminnan aloittamiseen, johon se ei normaalisti olisi ryhtynyt, ellei tukea olisi myönnetty.

5. Julkisen tuen saamisella voi olla tilinpäätöksen laatimisen kannalta merkitystä kahdesta syystä. Ensinnäkin mikäli voimavaroja on siirretty, on löydettävä asianmukainen tapa käsitellä siirtoa kirjanpidossa. Toiseksi on suotavaa osoittaa, missä määrin yritys on hyötynyt tällaisesta tuesta tilikauden aikana. Tämä helpottaa yrityksen tilinpäätöksen vertailemista aikaisemmilta tilikausilta laadittuihin tilinpäätöksiin ja toisten yritysten tilinpäätöksiin.

6. Julkisia avustuksia kutsutaan joskus muilla nimillä kuten esimerkiksi tukipalkkiot, subventiot tai houkutinpalkkiot.

([1]) Ks. myös SIC-10: ”Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan”.

▼B

JULKISET AVUSTUKSET

7. **Julkisia avustuksia, mukaan lukien muuna kuin rahana käypään arvoon saatavat avustukset, ei kirjata ennen kuin on kohtuullisen varmaa, että:**

   (a) **yritys täyttää niihin liittyvät ehdot; ja**

   (b) **avustukset tullaan saamaan.**

8. Julkista avustusta ei kirjata ennen kuin on kohtuullisen varmaa, että yritys täyttää siihen liittyvät ehdot ja että avustus saadaan. Avustuksen maksaminen sinänsä ei anna ratkaisevaa näyttöä siitä, että avustukseen liittyvät ehdot on täytetty tai että ne tullaan täyttämään.

9. Se, millä tavalla avustus saadaan, ei vaikuta siihen sovellettavaan kirjanpidolliseen käsittelyyn. Avustusta käsitellään näin ollen samalla tavalla riippumatta siitä, saadaanko se rahana vai vähentääkö se yrityksen velkaa julkiselle vallalle.

10. Julkiselta vallalta saatua anteeksi annettavissa olevaa lainaa käsitellään julkisena avustuksena, mikäli on kohtuullisen varmaa, että yritys täyttää lainan anteeksiantamisen ehdot.

11. Kun julkinen avustus on kirjattu, siihen liittyviä ehdollisia velkoja tai ehdollisia varoja käsitellään IAS 37:n ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” mukaisesti.

12. **Julkiset avustukset tuloutetaan systemaattisella tavalla niillä tilikausilla, joilla ne tulevat kirjatuiksi niiden menojen kohdalle, joita ne on tarkoitettu kattamaan. Avustuksia ei kirjata suoraan omaa pääomaa hyvittäen.**

13. Julkisten avustusten kirjanpidolliseen käsittelyyn on kaksi yleistä lähestymistapaa: pääomaperusteinen lähestymistapa, jonka mukaan avustus kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen ja tuottoperusteinen lähestymistapa, jonka mukaan avustus tuloutetaan yhden tai useamman tilikauden aikana

14. Pääomaperusteisen lähestymistavan kannattajat esittävät seuraavia väittämiä:

   (a) julkiset avustukset ovat rahoituskeino, ja niitä tulee käsitellä sellaisena taseessa eikä viedä tuloslaskelmaan vähentämään kulueriä, jotka niillä on rahoitettu. Koska takaisinmaksua ei odoteta, avustukset kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen; ja

   (b) ei ole perusteltua merkitä julkisia avustuksia tuloslaskelmaan, koska niitä ei ole ansaittu vaan ne edustavat julkisen vallan antamaa kannustinta, johon ei liity vastaavia menoja.

15. Tuottoperusteisen lähestymistavan kannattajat esittävät seuraavia väittämiä:

   (a) koska julkiset avustukset saadaan muusta lähteestä kuin osakkeenomistajilta, niitä ei kirjata suoraan omaa pääomaa hyvittäen vaan tuloutetaan asianmukaisilla tilikausilla;

   (b) julkiset avustukset ovat harvoin vastikkeettomia. Yritys ansaitsee ne täyttämällä niiden ehdot ja kohtaamalla niihin liittyvät velvoitteet. Sen vuoksi ne merkitään tuotoiksi ja kohdistetaan menoihin, jotka avustus on tarkoitettu kattamaan; ja

   (c) koska tuloverot ja muut verot ovat tuotoista vähennettäviä kuluja, on johdonmukaista käsitellä tuloslaskelmassa myös julkisia avustuksia, jotka ovat veropolitiikan jatke.

16. Tuottoperusteisessa lähestymistavassa on perustavanlaatuista se, että julkiset avustukset tuloutetaan systemaattisella ja järkevällä perusteella tilikausilla, joilla ne tulevat kohdistetuiksi niihin liittyviin menoihin. Julkisten avustusten maksuperusteinen tulouttaminen ei ole suoriteperustetta koskevan olettamuksen mukaista (ks. IAS 1 ”Tilinpäätöksen esittäminen”), ja se olisi hyväksyttävää vain siinä tapauksessa, että ei olisi olemassa mitään perustetta avustuksen kohdistamiseen muihin tilikausiin kuin siihen, jonka aikana se on saatu.

17. Tilikaudet, joilla yritys kirjaa julkiseen avustukseen liittyvät menot tai kulut, ovat useimmissa tapauksissa helposti todettavissa, ja näin ollen tiettyihin kuluihin liittyvät avustukset tuloutetaan samalla tilikaudella kuin vastaava kulu kirjataan. Poistojen kohteena olevia hyödykkeitä koskevat avustukset tuloutetaan vastaavasti niillä tilikausilla ja siinä suhteessa kuin kyseisistä hyödykkeistä tehdään poistoja.

18. Myös avustukset, jotka koskevat hyödykkeitä, joista ei tehdä poistoja, saattavat edellyttää tiettyjen velvoitteiden täyttämistä, ja siten ne

▼B

tuloutetaan niillä tilikausilla, joiden aikana velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot syntyvät. Esimerkiksi maa-alueen lahjoituksen ehtona voi olla rakennuksen pystyttäminen sille, ja avustus voi olla perusteltua tulouttaa rakennuksen käyttöaikana.

19. Avustukset saadaan toisinaan osana rahoituksellista tai verotuksellista tukikokonaisuutta, johon liittyy useita ehtoja. Tällaisissa tapauksissa on huolellisesti todettava sellaisten menojen ja kulujen syntymistä koskevien ehtojen täyttyminen, jotka määräävät, millä tilikausilla avustus ansaitaan. Voi olla perusteltua kohdistaa osa avustuksesta yhdellä perusteella ja osa toisella.

20. **Sellainen julkinen avustus, joka saadaan korvauksena jo toteutuneista kuluista tai tappioista tai välittömänä rahallisena tukena yritykselle ilman, että siihen liittyy tulevaisuudessa toteutuvia menoja, tuloutetaan sillä tilikaudella, jonka aikana se oikeus sen saamiseen syntyy ja esitetään satunnaisena eränä, mikäli tämä on tarkoituksenmukaista (ks. IAS 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset”).**

21. Tietyissä tapauksissa julkinen avustus voidaan myöntää pikemminkin välittömän rahallisen tuen antamiseksi yritykselle kuin kannustimena erikseen määrättyjen menojen toteuttamiseen. Tällaiset avustukset voivat rajoittua yksittäiseen yritykseen, eivätkä ne mahdollisesti ole kokonaisen edunsaajaryhmän saatavissa. Tällaiset tilanteet voivat oikeuttaa avustuksen tulouttamisen sillä tilikaudella, jonka aikana yritys täyttää sen saamisen edellytykset, ja mikäli tarkoituksenmukaista, se esitetään satunnaisena eränä ja annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.

22. Yritys voi saada julkisen avustuksen korvauksena aikaisemmalla tilikaudella syntyneistä kuluista tai tappioista. Tällainen avustus tuloutetaan sillä tilikaudella, jonka aikana oikeus sen saamiseen syntyy, ja mikäli tarkoituksenmukaista, se esitetään satunnaisena eränä ja annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.

Muuna kuin rahana saatavat julkiset avustukset

23. Julkinen avustus voit toteutua ei-monetaarisen omaisuuserän kuten maa-alueen tai muiden resurssien siirtona yrityksen käyttöön. Näissä tapauksissa arvioidaan tavallisesti ei-monetaarisen omaisuuserän käypä arvo ja käsitellään sekä avustusta että omaisuuserää kirjanpidossa tämän käyvän arvon määräisenä. Vaihtoehtoinen menettelytapa, jota joskus noudatetaan, on sekä omaisuuserän että avustuksen kirjaaminen nimellisarvoon.

Hyödykkeisiin liittyvien avustusten esittäminen

24. **Hyödykkeisiin liittyvät julkiset avustukset, mukaan lukien muuna kuin rahana käypään arvoon saatavat avustukset, esitetään taseessa joko merkitsemällä avustus taseen vastattaviin tuloennakoksi tai vähentämällä se hyödykkeen kirjanpitoarvoa määritettäessä.**

25. Kahta tapaa pidetään hyväksyttävänä vaihtoehtona esittää hyödykkeisiin liittyvät avustukset (tai asianmukaiset osuudet niistä) tilinpäätöksessä.

26. Ensimmäisen menettelytavan mukaan avustus merkitään taseeseen tuloennakoksi, joka tuloutetaan systemaattisella ja järkevällä perusteella hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana.

27. Toisen menettelytavan mukaan avustus vähennetään hyödykkeen kirjanpitoarvoa määritettäessä. Avustus tuloutuu poistojen kohteena olevan hyödykkeen käyttöaikana pienentyneen poiston muodossa.

28. Hyödykkeiden hankinta ja niihin liittyvien avustusten saaminen voivat aiheuttaa merkittäviä muutoksia yrityksen rahavirtoihin. Tämän vuoksi ja hyödykkeisiin tehdyn bruttomääräisen sijoituksen osoittamiseksi tällaiset muutokset esitetään usein omina erinään rahavirtalaskelmassa riippumatta siitä, vähennetäänkö avustus taseessa siitä hyödykkeestä, johon se liittyy.

Tuottoihin liittyvien avustusten esittäminen

29. Tuottoihin liittyvät avustukset esitetään joskus tuloslaskelmassa tuottoina, joko omana eränään tai johonkin yleiseen nimikkeeseen, kuten ”Muut tuotot”, sisältyvänä; vaihtoehtoisesti ne vähennetään tilinpäätöksessä niitä vastaavista kuluista.

30. Ensiksi mainitun menettelytavan kannattajat väittävät, että ei ole perusteltua netottaa tuotto- ja kulueriä ja että avustuksen erottaminen kulusta helpottaa vertaamista muihin kuluihin, joihin avustus ei vaikuta.

▼B

Toisen menetelmän puolesta väitetään, että yritykselle ei mahdollisesti olisi syntynyt kyseisiä kuluja, jos avustusta ei olisi saatu, ja kulun esittäminen vähentämättä siitä avustusta olisi sen vuoksi harhaanjohtavaa.

31. Molempia tapoja esittää tuottoihin liittyvät avustukset pidetään hyväksyttävinä. Avustusta koskevan tiedon erillinen esittäminen saattaa olla välttämätöntä, jotta tilinpäätös ymmärrettäisiin oikein. Yleensä on tarkoituksenmukaista esittää tieto avustusten vaikutuksesta kuhunkin sellaiseen tuotto- ja kuluerään, jonka erillistä esittämistä edellytetään.

Julkisten avustusten takaisinmaksu

32. **Julkista avustusta, joka joudutaan maksamaan takaisin, käsitellään kirjanpidollisen arvion oikaisuna (ks. IAS 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset”). Tuottoihin liittyvän avustuksen takaisinmaksu kohdistetaan ensin mahdolliseen tulouttamattomaan avustuksesta kirjattuun velkaan, joka on vielä tulouttamatta. Siltä osin kuin takaisinmaksu ylittää tällaisen velan tai kun tällaista velkaa ei ole, takaisinmaksu kirjataan välittömästi kuluksi. Hyödykkeeseen liittyvän avustuksen takaisinmaksu kirjataan lisäämällä hyödykkeen kirjanpitoarvoa tai vähentämällä taseen vastattaviin merkityn tuloennakon saldoa takaisin maksettavalla määrällä. Kertyneet lisäpoistot, jotka olisi kirjattu siihen mennessä kuluksi, ellei avustusta olisi ollut, kirjataan välittömästi kuluiksi.**

33. Tilanne, joka aiheuttaa hyödykkeeseen liittyvän avustuksen takaisinmaksun, saattaa vaatia harkitsemaan, olisiko hyödykkeen uudesta kirjanpitoarvosta tehtävä arvonalennus.

JULKINEN TUKI

34. Kappaleessa 3 esitetyn julkisten avustusten määritelmän ulkopuolelle jäävät tietynlaiset julkisen vallan tukimuodot, joiden arvo ei ole kohtuudella määritettävissä sekä sellaiset liiketoimet julkisen vallan kanssa, jotka eivät ole erotettavissa yrityksen normaaleista liiketoimista.

35. Esimerkkejä tuesta, jonka arvo ei ole kohtuudella määritettävissä, ovat maksuton tekninen tai markkinointia koskeva neuvonta sekä takuiden antaminen. Esimerkkejä tuesta, joka ei ole erotettavissa yrityksen normaaliin liiketoimintaan kuuluvista liiketoimista, ovat julkisen vallan hankintoihin liittyvät toimitukset, jotka muodostavat osan yrityksen myynnistä. Hyödyn olemassaolo saattaa olla kiistaton, mutta kaikki yritykset erottaa liiketoiminta julkisesta tuesta saattaisivat hyvinkin olla mielivaltaisia.

36. Hyödyn merkitys saattaa olla edellä olevissa esimerkeissä niin suuri, että on välttämätöntä esittää tilinpäätöksessä tuen luonne, laajuus ja kestoaika, jotta tilinpäätös ei olisi harhaanjohtava.

37. Korottomat tai matalakorkoiset lainat ovat yksi julkisen tuen muoto, mutta hyötyä ei määritetä korkolaskennan avulla.

38. Tässä standardissa julkiseen tukeen ei lueta infrastruktuurin rakentamista yleistä liikenne- ja tietoliikenneverkkoa parantamalla ja toteuttamalla parempia palveluja kuten keinokastelu tai vesijohtoverkosto, jotka ovat käytössä koko paikallisen yhteisön hyödyksi pysyvällä ja määrittelemättömällä perusteella.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. **Seuraavat tiedot esitetään tilinpäätöksessä:**

(a) **julkisiin avustuksiin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, mukaan lukien tavat, joilla avustukset esitetään tilinpäätöksessä;**

(b) **tilinpäätökseen merkittyjen julkisten avustusten luonne ja laajuus sekä muunlaiset julkiset tukitoimet, joista yritys on välittömästi hyötynyt; ja**

(c) **tilinpäätökseen merkittyyn julkiseen tukeen liittyvät täyttymättömät ehdot ja muut ehdolliset seuraamukset.**

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

40. **Standardia ensimmäistä kertaa soveltavan yrityksen tulee:**

(a) **noudattaa tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia soveltuvin osin; ja**

▼B

(b) **joko:**

(i) **oikaista tilinpäätöstään laatimisperiaatteiden muutosta vastaavasti IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesti; tai**

(ii) **soveltaa tämän standardin mukaisia kirjanpidollista käsittelyä koskevia sääntöjä vain niihin avustuksiin tai avustusten osiin, joiden saamisoikeus tai takaisinmaksuvelvollisuus syntyy standardin voimaantulon jälkeen.**

VOIMAANTULO

41. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1984 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.**

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI *IAS 21*

Valuuttakurssien muutosten vaikutukset

SISÄLLYS

	Kappaleet
Tavoite	1-2
Soveltamisala	3-7
Määritelmät	8-16
Määritelmien tarkentaminen	9-16
Toimintavaluutta	9-14
Nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön	15
Monetaariset erät	16
Yhteenveto tämän standardin edellyttämästä lähestymistavasta	17-19
Ulkomaan rahan määräisten liiketoimien esittäminen toimintavaluutassa	20-37
Alkuperäinen kirjaaminen	20-22
Esittäminen myöhemmissä tilinpäätöksissä	23-26
Kurssierojen kirjaaminen	27-34
Toimintavaluutan muutos	35-37
Muun kuin toimintavaluutan käyttäminen esittämisvaluuttana	38-49
Muuntaminen esittämisvaluuttaan	38-43
Ulkomaisen yksikön muuntaminen	44-47
Luopuminen ulkomaisesta yksiköstä	48-49
Kaikkien kurssierojen verovaikutukset	50
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	51-57
Voimaantulo ja siirtyminen	58-60
Muiden määräysten kumoaminen	61-62

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 21:n (uudistettu 1993) *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*, ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

TAVOITE

1. Yhteisö voi harjoittaa ulkomaantoimintaa kahdella eri tavalla. Sillä voi olla ulkomaanrahan määräisiä liiketoimia tai sillä voi olla ulkomaisia yksikköjä. Lisäksi yhteisö saattaa esittää tilinpäätöksensä ulkomaan rahan määräisenä. Tämän standardin tavoitteena on määrätä, miten ulkomaan rahan määräiset liiketoimet ja ulkomaiset yksiköt sisällytetään yhteisön tilinpäätökseen ja miten tilinpäätös muunnetaan esittämisvaluutan määräiseksi.

2. Keskeisiä kysymyksiä ovat, mitä valuuttakurssia (tai -kursseja) käytetään ja miten valuuttakurssien muutosten vaikutukset esitetään tilinpäätöksessä.

▼M5

SOVELTAMISALA

3. ***Tätä standardia on sovellettava*** (*)***:***

(a) ulkomaanrahan määräisten liiketoimien ja saldojen kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta sellaisia johdannaisiin liittyviä liiketoimia ja eriä, jotka kuuluvat IAS 39:n **Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen soveltamisalaan;**

(b) sellaisten ulkomaisten yksikköjen tulosta ja taloudellista asemaa koskevien lukujen muuntamiseen, jotka sisällytetään raportoivan yhteisön tilinpäätökseen yhdistelemällä ne kokonaan, omistusosuuden mukaisesti tai pääomaosuusmenetelmällä;

ja

(c) muunnettaessa yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut esittämisvaluutan määräisiksi.

4. Moniin valuuttajohdannaisiin sovelletaan IAS 39:ää ja näin ollen ne jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle. IAS 39:n soveltamisalan ulkopuolelle jäävät valuuttajohdannaiset (esimerkiksi eräät toisiin sopimuksiin kytketyt valuuttajohdannaiset) kuuluvat kuitenkin tämän standardin soveltamisalaan. Lisäksi tätä standardia sovelletaan, kun yhteisö muuntaa johdannaisiin liittyvät luvut toimintavaluutasta esittämisvaluuttaan.

5. Tämä standardi ei koske ulkomaanrahan määräisiin eriin liittyvää suojauslaskentaa, ei myöskään ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojausta. Suojauslaskentaan sovelletaan IAS 39:ää.

6. Tätä standardia sovelletaan yhteisön tilinpäätöksen esittämiseen ulkomaan rahan määräisenä, ja standardi sisältää vaatimukset siitä, milloin näin syntyvän tilinpäätöksen voidaan sanoa olevan IFRS-standardien mukainen. Jos taloudellinen informaatio on muunnettu ulkomaan rahan määräiseksi tavalla, joka ei täytä näitä vaatimuksia, tässä standardissa määrätään tiedot, jotka tällöin on esitettävä.

7. Tämä standardi ei koske ulkomaanrahan määräisistä liiketoimista syntyvien rahavirtojen esittämistä rahavirtalaskelmassa eikä ulkomaisen yksikön rahavirtojen muuntamista (ks. IAS 7 *Rahavirtalaskelmat*).

MÄÄRITELMÄT

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

Tilinpäätöspäivän kurssi on tilinpäätöspäivänä vallitseva avistakurssi.

Kurssiero on ero, joka aiheutuu siitä, että tietty määrä jonkin valuutan yksikköjä muunnetaan toiseksi valuutaksi eri valuuttakursseja käyttäen.

Valuuttakurssi on kahden valuutan välinen vaihtokurssi.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Ulkomaan raha on muu valuutta kuin yhteisön toimintavaluutta.

Ulkomainen yksikkö on raportoivan yhteisön tytär- tai osakkuusyritys, yhteisyritys tai toimipaikka, jonka toiminta sijaitsee tai sitä harjoitetaan muussa maassa kuin raportoivan yhteisön kotimaassa tai muussa valuutassa kuin raportoivan yhteisön valuutassa.

Toimintavaluutta on sen taloudellisen ympäristön valuutta, jossa yhteisö pääasiallisesti toimii.

Konserni on emoyritys ja sen kaikki tytäryritykset.

Monetaarisia eriä ovat raha sekä sellaiset varat ja velat, jotka saadaan tai maksetaan kiinteään tai määritettävissä olevaan määrään rahayksikköjä.

Nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön on raportoivan yhteisön osuus kyseisen yksikön nettovarallisuudesta.

Esittämisvaluutta on valuutta, jonka määräisenä tilinpäätös esitetään.

Avistakurssi on kurssi jota käytetään luovutuksen tapahtuessa välittömästi.

(*) Ks. myös SIC-7 ”Euron käyttöönotto”.

▼M5

Määritelmien tarkentaminen

Toimintavaluutta

9. Taloudellinen ympäristö, jossa yhteisö pääasiallisesti toimii, on yleensä se ympäristö, jossa se pääasiallisesti kerryttää ja kuluttaa rahaa. Yhteisö ottaa seuraavat tekijät huomioon toimintavaluuttaa määrittäessään:

   (a) valuutta:

      (i) joka pääasiallisesti vaikuttaa tavaroiden ja palvelujen myyntihintoihin (tämä on yleensä se valuutta, jonka määräisenä yhteisön tavaroiden ja palvelujen hinnat ilmaistaan ja suoritetaan);

      ja

      (ii) jota käytetään maassa, jossa tapahtuva kilpailu ja sääntely pääasiallisesti määräävät tavaroiden ja palvelujen myyntihinnat.

   (b) valuutta, joka pääasiallisesti vaikuttaa tavaroiden ja palvelujen tuottamisesta aiheutuviin henkilöstö-, raaka-aine- ja muihin menoihin (tämä on usein se valuutta, jonka määräisinä tällaiset menot ilmaistaan ja suoritetaan).

10. Myös seuraavat tekijät saattavat osoittaa, mikä on yhteisön toimintavaluutta:

   (a) valuutta, jonka määräisinä rahoitustoiminnasta (ts. vieraan tai oman pääoman ehtoisten instrumenttien liikkeeseen laskemisesta) kertyvät varat saadaan.

   (b) valuutta, jonka määräisinä liiketoiminnasta syntyvät maksut yleensä kerrytetään.

11. Lisäksi otetaan huomioon seuraavat tekijät määritettäessä, mikä on ulkomaisen yksikön toimintavaluutta ja onko sen toimintavaluutta sama kuin raportoivan yhteisön toimintavaluutta (raportoiva yhteisö on tässä yhteisö, jonka tytäryritys, toimipaikka, osakkuusyritys tai yhteisyritys kyseinen ulkomainen yksikkö on):

   (a) harjoitetaanko ulkomaisen yksikön liiketoimintaa pikemminkin raportoivan yhteisön jatkeena kuin suhteellisen itsenäisesti. Esimerkki ensiksi mainitusta on sellainen ulkomainen yksikkö, joka pelkästään myy raportoivalta yhteisöltä tuotua tavaraa ja siirtää myyntitulot sille. Esimerkki jälkimmäisestä on yksikkö, joka kerryttää rahaa ja muita monetaarisia eriä, synnyttää kuluja ja tuottoja ja ottaa lainaa, ja kaikki tapahtuu pääasiallisesti sen paikallisessa valuutassa.

   (b) muodostavatko liiketoimet raportoivan yhteisön kanssa suuren vai pienen osan ulkomaisen yksikön toiminnasta.

   (c) vaikuttavatko ulkomaisen yksikön toiminnasta johtuvat rahavirrat välittömästi raportoivan yhteisön rahavirtoihin ja ovatko ne helposti siirrettävissä tälle.

   (d) riittävätkö ulkomaisen yksikön toiminnasta kertyvät rahavirrat sen olemassaolevien ja normaalisti odotettavissa olevien velkojen hoitamiseen ilman että raportoiva yhteisö rahoittaa sitä.

12. Silloin kun edellä mainitut tunnusmerkit viittaavat eri valuuttoihin eikä toimintavaluutta ole ilmeinen, johto määrittää harkintansa perusteella toimintavaluutan, joka kuvastaa liiketoimien, tapahtumien ja olosuhteiden taloudellisia vaikutuksia kaikkein todenmukaisimmin. Näin toimiessaan johto ottaa ensisijaisesti huomioon kappaleessa 9 tarkoitetut ensisijaiset tekijät ja vasta sen jälkeen harkitsee kappaleissa 10 ja 11 tarkoitettuja tekijöitä, joiden tarkoituksena on antaa lisänäyttöä yhteisön toimintavaluutan määrittämistä varten.

13. Yhteisön toimintavaluutta kuvastaa yhteisön kannalta merkityksellisiä liiketoimia, tapahtumia ja olosuhteita. Kerran määritettyä toimintavaluuttaa ei näin ollen muuteta, ellei liiketoimissa, tapahtumissa ja olosuhteissa tapahdu muutoksia.

14. Jos toimintavaluutta on hyperinflatorinen, yhteisön tilinpäätös oikaistaan IAS 29:n *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa* mukaisesti. Yhteisö ei pysty välttymään IAS 29:n mukaisten oikaisujen tekemiseltä esimerkiksi valitsemalla toimintavaluutakseen jonkin muun kuin tämän standardin mukaisesti määritetyn toimintavaluutan (kuten emoyrityksensä toimintavaluutan).

Nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön

15. Yhteisöllä saattaa olla monetaarinen erä, joka on saaminen ulkomaiselta yksiköltä tai velka sille. Erä, jonka suorittamista ei ole suunniteltu ja jonka

▼M5

suorittaminen ei ole todennäköistä ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa, on tosiasialliselta sisällöltään osa yhteisön kyseiseen ulkomaisen yksikköön tekemää nettosijoitusta, ja sitä käsitellään kirjanpidossa kappaleiden 32 ja 33 mukaisesti. Tällaisiin monetaarisiin eriin saattaa kuulua pitkäaikaisia saamisia tai lainoja. Niihin ei kuulu myyntisaamisia tai ostovelkoja.

Monetaariset erät

16. Monetaarisen erän olennainen tunnusmerkki on oikeus saada (tai velvollisuus luovuttaa) kiinteä tai määritettävissä oleva määrä rahayksikköjä. Esimerkkejä ovat: rahana maksettavat eläkkeet ja muut työsuhde-etuudet, rahana suoritettavat provisiot sekä rahana maksettavat osingot, jotka on kirjattu velaksi. Monetaarisiin eriin kuuluu myös sopimus, jonka mukaan saadaan (tai luovutetaan) muuttuva lukumäärä yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja tai muuttuva määrä varoja ja jossa saatavien (tai luovutettavien) erien käypä arvo on määrätty kiinteäksi tai se on määritettävissä oleva määrä rahayksikköjä. Sen sijaan ei-monetaarisen erän olennainen tunnusmerkki on, että siihen ei liity oikeutta saada (tai velvollisuutta luovuttaa) kiinteää tai määritettävissä olevaa määrää rahayksikköjä. Esimerkkejä ovat: tavaroista tai palveluista suoritetut ennakkomaksut (esimerkiksi etukäteen maksettu vuokra), liikearvo, aineettomat hyödykkeet, vaihto-omaisuus, aineellinen käyttöomaisuus sekä varaukset, joihin liittyvä velvoite täytetään luovuttamalla ei-monetaarinen omaisuuserä.

YHTEENVETO TÄMÄN STANDARDIN EDELLYTTÄMÄSTÄ LÄHESTYMISTAVASTA

17. Tilinpäätöstä laatiessaan yhteisö – riippumatta siitä, onko se itsenäinen yhteisö, yhteisö jolla on ulkomaisia yksikköjä (kuten emoyritys) vai ulkomainen yksikkö (kuten tytäryritys tai toimipaikka) – määrittää toimintavaluuttansa kappaleiden 9 - 14 mukaisesti. Yhteisö muuttaa ulkomaan rahan määräiset erät toimintavaluuttansa määräisiksi ja esittää tällaisten muuttamistoimenpiteiden vaikutukset kappaleiden 20 - 37 ja 50 mukaisesti.

18. Monet raportoivat yhteisöt koostuvat useista yksittäisistä yhteisöistä (esimerkiksi konserni koostuu emoyrityksestä ja yhdestä tai useammasta tytäryrityksestä). Monenlaisilla konserniin kuuluvilla tai kuulumattomilla yhteisöillä saattaa olla sijoituksia osakkuus- tai yhteisyrityksiin. Niillä saattaa myös olla sivutoimipaikkoja. Kunkin raportoivaan yhteisöön kuuluvan yksittäisen yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on välttämätöntä muuntaa siihen valuuttaan, jonka määräisenä raportoiva yhteisö esittää tilinpäätöksensä. Raportoiva yhteisö saa tämän standardin mukaan käyttää esittämisvaluuttana mitä valuuttaa (tai valuuttoja) tahansa. Jos raportoivaan yhteisöön kuuluvan yksittäisen yhteisön toimintavaluutta ei ole sama kuin esittämisvaluutta, sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on muunnettava kappaleiden 38 - 50 mukaisesti.

19. Tämän standardin mukaan myös tilinpäätöksen laativa itsenäinen yhteisö tai yhteisö, joka laatii erillistilinpäätöksen IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* mukaisesti, saa esittää tilinpäätöksensä missä valuutassa (tai valuutoissa) tahansa. Jos yhteisön esittämisvaluutta ei ole sama kuin sen toimintavaluutta, myös sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut muunnetaan esittämisvaluuttaan kappaleiden 38 - 50 mukaisesti.

ULKOMAAN RAHAN MÄÄRÄISTEN LIIKETOIMIEN ESITTÄMINEN TOIMINTAVALUUTASSA

Alkuperäinen kirjaaminen

20. Ulkomaanrahan määräinen liiketoimi on liiketoimi, joka ilmaistaan ulkomaan rahan määräisenä tai jonka suorittamista edellytetään ulkomaan rahana, ja niitä ovat esimerkiksi liiketoimet, jotka syntyvät, kun yhteisö joko:

    (a) ostaa tai myy tavaroita tai palveluja, joiden hinta ilmaistaan ulkomaan rahan määräisenä;

    (b) ottaa tai antaa lainaksi rahaa, kun maksettavat tai saatavat määrät ilmaistaan ulkomaan rahassa;

        tai

    (c) muutoin hankkii tai luovuttaa omaisuuseriä taikka ottaa vastatakseen tai suorittaa velkoja, jotka ilmaistaan ulkomaan rahan määräisinä.

21. ***Ulkomaan rahan määräinen liiketoimi on merkittävä alun perin kirjanpitoon toimintavaluutan määräisenä siten, että ulkomaan rahan määräinen***

▼M5

erä muutetaan käyttäen avistakurssia, joka vallitsee toimintavaluutan ja ulkomaanvaluutan välillä liiketoimen toteutumispäivänä.

22. Liiketoimen toteutumispäivä on päivä, jona liiketoimi täyttää IFRS-standardien mukaiset kirjausedellytykset. Käytännön syistä käytetään usein kurssia, joka on lähellä liiketoimen toteutumispäivän kurssia, esimerkiksi viikon tai kuukauden keskikurssia saatetaan käyttää kaikkiin kunkin valuutan määräisiin kyseisen jakson aikana toteutuviin liiketoimiin. Jos valuuttakurssit kuitenkin vaihtelevat merkittävästi, kauden keskikurssin käyttäminen ei ole asianmukaista.

Esittäminen myöhemmissä tilinpäätöksissä

23. ***Kunakin tilinpäätöspäivänä:***

(a) monetaariset ulkomaanrahan määräiset erät esitetään tilinpäätöksessä käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia;

(b) ei-monetaariset erät, joiden taseeseen merkittävä määrä perustuu ulkomaan rahan määräisenä ilmaistuun alkuperäiseen hankintamenoon, esitetään tilinpäätöksessä käyttäen liiketoimen toteutumispäivän kurssia;

ja

(c) ei-monetaariset erät, joiden taseeseen merkittävä määrä perustuu ulkomaanrahan määräisenä ilmaistuun käypään arvoon, esitetään tilinpäätöksessä käyttäen valuuttakursseja, jotka ovat vallinneet silloin, kun käypä arvo on määritetty.

24. Kunkin erän kirjanpitoarvo määritetään muiden sitä koskevien standardien mukaisesti. Esimerkiksi aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet voidaan arvostaa joko käypään arvoon tai alkuperäiseen hankintamenoon perustuen IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti. Riippumatta siitä, onko kirjanpitoarvo määritetty alkuperäiseen hankintamenoon vai käypään arvoon perustuen, ulkomaan rahan määräisinä määritetyt arvot on määrittämisen jälkeen muutettava toimintavaluutan määräisiksi tämän standardin mukaisesti.

25. Joidenkin erien kirjanpitoarvo määritetään vertaamalla toisiinsa kahta tai useampaa arvoa. Esimerkiksi vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo on hankintameno tai sitä pienempi nettorealisointiarvo IAS 2:n *Vaihto-omaisuus* mukaisesti. Samoin jos on viitteitä omaisuuserän arvon alentumisesta, sen kirjanpitoarvo on IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaan joko kirjanpitoarvo ennen mahdollisen arvonalentumistappion huomioon ottamista tai sitä pienempi omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Jos tällainen omaisuuserä on ei-monetaarinen ja sen arvo on määritetty ulkomaan rahan määräisenä, kirjanpitoarvo määritetään vertaamalla toisiinsa seuraavia lukuja:

(a) hankintameno tai kirjanpitoarvo – sen mukaisesti, kumpi näistä soveltuu – joka on muutettu käyttäen arvon määrittämispäivän kurssia (ts. liiketoimen toteutumispäivän kurssia, jos liiketoimi koskee alkuperäisen hankintamenon perusteella arvostettavaa erää);

ja

(b) nettorealisointiarvo tai kerrytettävissä oleva rahamäärä – sen mukaisesti, kumpi näistä soveltuu – joka on muutettu käyttäen arvon määrittämispäivän kurssia (esimerkiksi tilinpäätöspäivän kurssia).

Tämä vertailu saattaa johtaa siihen, että toimintavaluutassa kirjataan arvonalentumistappio, jota ei kirjattaisi ulkomaan rahan määräisenä, tai päinvastoin.

26. Silloin kun käytettävissä on useita eri valuuttakursseja, käytetään sitä kurssia, jonka mukaisesti liiketoimesta tai saldosta johtuvat vastaiset rahavirrat olisivat määräytyneet, jos kyseiset rahavirrat olisivat toteutuneet arvonmääritys päivänä. Jos kaksi valuuttaa eivät tilapäisesti ole vaihdettavissa toisiinsa, käytetään ensimmäistä myöhemmän ajankohdan kurssia, johon vaihdot olisi mahdollista toteuttaa.

Kurssierojen kirjaaminen

27. Kuten kappaleessa 3 todetaan, ulkomaan rahan määräisiä eriä koskevaan suojauslaskentaan sovelletaan IAS 39:ää. Suojauslaskennan soveltaminen edellyttää, että yhteisö käsittelee joitakin kurssieroja tämän standardin vaatimuksista poikkeavalla tavalla. IAS 39:n mukaan esimerkiksi kurssierot sellaisista monetaarisista eristä, jotka täyttävät suojausinstrumentin kriteerit rahavirran suojauksessa, esitetään alun perin omassa pääomassa siltä osin, kuin suojaus on tehokas.

▼M5

28. ***Kurssierot, jotka johtuvat monetaaristen erien suorittamisesta tai monetaaristen erien esittämisestä tilinpäätöksessä eri kurssiin kuin mihin ne on alun perin kirjattu kauden aikana tai esitetty edellisessä tilinpäätöksessä, on kirjattava tulosvaikutteisesti sille kaudelle, jonka aikana ne syntyvät, lukuun ottamatta kappaleessa 32 tarkoitettuja eriä.***

29. Kun ulkomaan rahan määräisistä liiketoimista syntyy monetaarisia eriä ja valuuttakurssi muuttuu liiketoimen toteutumispäivän ja maksun suorittamispäivän välillä, syntyy kurssiero. Silloin kun maksu suoritetaan saman kauden aikana kuin liiketoimi on toteutunut, koko kurssiero kirjataan kyseiselle kaudelle. Kun liiketoimesta suoritetaan maksu myöhemmällä kaudella, määritetään kullekin liiketoimen toteutumisen ja maksun suorittamisen väliselle kaudelle kirjattava kurssiero perustuen kyseisen kauden aikana tapahtuneeseen valuuttakurssien muutokseen.

30. ***Silloin kun ei-monetaarisesta erästä johtuva voitto tai tappio kirjataan suoraan omaan pääomaan, tähän voittoon tai tappioon mahdollisesti sisältyvä kurssiero on kirjattava suoraan omaan pääomaan. Toisaalta silloin, kun ei-monetaarisesta erästä johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti, tähän voittoon tai tappioon mahdollisesti sisältyvä kurssiero on kirjattava tulosvaikutteisesti.***

31. Toiset standardit edellyttävät joidenkin voittojen ja tappioiden kirjaamista suoraan omaan pääomaan. Esimerkiksi IAS 16:n mukaan eräät aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostuksesta johtuvat voitot ja tappiot on kirjattava suoraan omaan pääomaan. Silloin kun tällaisen omaisuuserän arvo määritetään ulkomaan rahan määräisenä, uudelleenarvostukseen perustuva arvo on tämän standardin kappaleen 23(c) mukaan muutettava arvonmäärittämispäivän kurssiin, ja tällöin syntyy kurssiero, joka myös kirjataan omaan pääomaan.

32. ***Kurssierot sellaisesta monetaarisesta erästä, joka on osa yhteisön nettosijoitusta ulkomaiseen yksikköön (ks. kappale 15), on kirjattava tulosvaikutteisesti raportoivan yhteisön erillistilinpäätöksessä tai ulkomaisen yksikön omassa tilinpäätöksessä. Tilinpäätöksessä, joka sisältää sekä ulkomaisen yksikön että raportoivan yhteisön (esimerkiksi konsernitilinpäätös ulkomaisen yksikön ollessa tytäryritys), tällaiset kurssierot merkitään alun perin omaksi eräkseen omaan pääomaan ja kirjataan tulosvaikutteisesti kappaleen 48 mukaisesti, kun nettosijoituksesta luovutaan.***

33. Silloin kun monetaarinen erä muodostaa osan raportoivan yhteisön nettosijoituksesta ulkomaiseen yksikköön ja se ilmaistaan raportoivan yhteisön toimintavaluutassa, kurssieroa syntyy ulkomaisen yksikön omassa tilinpäätöksessä kappaleen 28 mukaisesti. Vastaavasti jos tällainen erä ilmaistaan ulkomaisen yksikön toimintavaluutassa, kurssiero syntyy raportoivan yhteisön erillistilinpäätöksessä. Sellaisessa tilinpäätöksessä, joka sisältää sekä ulkomaisen yksikön että raportoivan yhteisön (ts. tilinpäätöksessä, johon ulkomainen yksikkö on yhdistelty joko kokonaan, omistusosuuden mukaisesti tai pääomaosuusmenetelmällä), tällaiset kurssierot siirretään omaan pääomaan omaksi eräkseen. Kurssieroja, jotka syntyvät monetaaristen erien muuttamisesta raportoivan yhteisön ja ulkomaisen yksikön toimintavaluuttoihin, ei siirretä omaksi eräkseen omaan pääomaan tilinpäätöksessä, joka sisältää sekä ulkomaisen yksikön että raportoivan yhteisön (ts. ne jätetään tuloslaskelmaan).

34. Silloin kun yhteisö pitää kirjanpitonsa jossakin muussa valuutassa kuin toimintavaluutassa, yhteisö muuttaa tilinpäätöstä laatiessaan kaikki luvut toimintavaluutan määräisiksi kappaleiden 20 - 26 mukaisesti. Tämä johtaa samoihin toimintavaluutan määräisiin lukuihin kuin jos liiketoimet olisi alun perin kirjattu toimintavaluutassa. Esimerkiksi monetaariset erät muutetaan toimintavaluutan määräisiksi tilinpäätöspäivän kurssiin ja ei-monetaariset erät, joiden taseeseen merkittävä määrä perustuu alkuperäiseen hankintamenoon, muutetaan sen liiketoimen toteutumispäivän kurssiin, joka on johtanut niiden kirjaamiseen.

Toimintavaluutan muutos

35. ***Silloin kun yhteisön toimintavaluutta muuttuu, yhteisön on käytettävä uuteen toimintavaluuttaan sovellettavia muuntamismenettelyjä ei-takautuvasti muutoksen tapahtumispäivästä alkaen.***

36. Kuten kappaleessa 13 todetaan, yhteisön toimintavaluutta kuvastaa yhteisön kannalta merkityksellisiä liiketoimia, tapahtumia ja olosuhteita. Kun toimintavaluutta on määritetty, sitä muutetaan näin ollen vain jos näissä liiketoimissa, tapahtumissa ja olosuhteissa tapahtuu muutoksia. Jos esimerkiksi se valuutta, joka pääasiallisesti vaikuttaa tavaroiden ja palvelujen myyntihintoihin, muuttuu, tämä voi johtaa yhteisön toimintavaluutan muuttumiseen.

▼M5

37. Toimintavaluutan muutoksen vaikutusta käsitellään kirjanpidossa ei-takautuvasti. Toisin sanoen yhteisö muuttaa kaikki erät uuteen toimintavaluuttaan muutoksen tapahtumispäivän kurssia käyttäen. Näin syntyviä ei-monetaarisiin eriin liittyviä määriä käsitellään niiden alkuperäisiin hankintamenoihin perustuvina määrinä. Sellaiset ulkomaisen yksikön muuntamisesta johtuvat kurssierot, jotka on aiemmin esitetty omassa pääomassa kappaleiden 32 ja 39 (c) mukaisesti, kirjataan tulosvaikutteisesti vasta kun yksiköstä luovutaan.

MUUN KUIN TOIMINTAVALUUTAN KÄYTTÄMINEN ESITTÄMISVALUUTTANA

Muuntaminen esittämisvaluuttaan

38. Yhteisö saa esittää tilinpäätöksensä missä valuutassa (tai valuutoissa) tahansa. Jos esittämisvaluuttana on muu kuin yhteisön toimintavaluutta, yhteisö muuntaa tulostaan ja taloudellista asemaansa koskevat luvut esittämisvaluutan määräisiksi. Esimerkiksi silloin, kun konserni sisältää yhteisöjä, joilla on eri toimintavaluutat, kunkin yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut ilmaistaan yhteisessä valuutassa, jotta konsernitilinpäätöksen esittäminen olisi mahdollista.

39. ***Jos yhteisön toimintavaluutta ei ole hyperinflatorinen, sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on muunnettava toimintavaluutasta poikkeavaan esittämisvaluuttaan seuraavaa menettelytapaa käyttäen:***

(a) kaikkien esitettävien taseiden (ts. mukaan lukien vertailutiedot) varat ja velat on muunnettava kunkin esitettävän tilikauden päättymispäivän kurssiin;

(b) kaikkien esitettävien tuloslaskelmien (ts. mukaan lukien vertailutiedot) tuotto- ja kuluerät on muunnettava liiketoimien toteutumispäivien kursseihin;

ja

(c) kaikki tästä syntyvät kurssierot on kirjattava omaksi eräkseen omaan pääomaan.

40. Käytännön syistä käytetään usein liiketoimien toteutumispäivien kursseja lähellä olevaa kurssia, esimerkiksi tuotto- ja kuluerien muuntamiseen käytetään usein kauden keskikurssia. Jos valuuttakurssit kuitenkin vaihtelevat merkittävästi, kauden keskikurssin käyttäminen ei ole suotavaa.

41. Kappaleessa 39(c) tarkoitetut kurssierot aiheutuvat:

(a) siitä, että tuotto- ja kuluerät muunnetaan liiketoimien toteutumispäivien kursseihin ja varat ja velat tilinpäätöspäivän kursseihin. Tällaisia kurssieroja syntyy sekä tulosvaikutteisesti että suoraan omaan pääomaan kirjatuista tuotto- ja kulueristä.

(b) tilikauden alun nettovarallisuuden muuntamisesta tilinpäätöspäivän kurssiin, joka poikkeaa edellisen tilinpäätöspäivän kurssista.

Näitä kurssieroja ei kirjata tulosvaikutteisesti, koska valuuttakurssien muutoksilla on vain vähän tai ei lainkaan vaikutusta nykyisiin ja vastaisiin liiketoiminnan rahavirtoihin. Silloin kuin kurssierot liittyvät ulkomaiseen yksikköön, joka yhdistellään konsernitilinpäätökseen mutta jota ei omisteta kokonaan, vähemmistöosuudesta johtuvat muuntamisesta syntyvät kertyneet kurssierot kohdistetaan vähemmistön osuuteen ja esitetään sen osana konsernitaseessa.

42. ***Jos yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorinen, sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on muutettava toimintavaluutasta poikkeavaan esittämisvaluuttaan seuraavaa menettelytapaa käyttäen:***

(a) kaikki luvut (ts. varat, velat, oman pääoman erät, tuotto- ja kuluerät vertailutiedot mukaan lukien) on muunnettava viimeisimmän tilikauden päättymispäivän kurssiin,

paitsi että

(b) kun luvut muunnetaan muuhun kuin hyperinflatoriseen valuuttaan, vertailutietojen on oltava samat kuin ne, jotka kyseisen aiemman vuoden tilinpäätöksessä on esitetty kyseisen vuoden lukuina (ts. niitä ei oikaista sen jälkeisiä hintatason muutoksia tai valuuttakurssien muutoksia vastaavasti).

43. ***Silloin kun yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorinen, yhteisön on oikaistava tilinpäätöksensä IAS 29:n*** **Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa** ***mukaisesti ennen kuin siihen sovelletaan kappaleessa 42 tarkoitettua muuntamismenetelmää, lukuun ottamatta muuhun kuin***

▼M5

hyperinflatoriseen valuuttaan muunnettavia vertailutietoja (ks. kappale 42 (b)). Kun valuutta lakkaa olemasta hyperinflatorinen ja yhteisö lakkaa oikaisemasta tilinpäätöstään IAS 29:n mukaisesti, sen on käytettävä alkuperäisinä hankintamenoina esittämisvaluuttaan muuntamista varten lukuja, jotka on oikaistu vastaamaan sen päivän hintatasoa, jona yhteisö on lakannut oikaisemasta tilinpäätöstään.

Ulkomaisen yksikön muuntaminen

44. Kun ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut muunnetaan esittämisvaluuttaan, jotta ulkomainen yksikkö voitaisiin sisällyttää raportoivan yhteisön tilinpäätökseen yhdistelemällä se kokonaan, omistusosuuden mukaisesti tai pääomaosuusmenetelmällä, noudatetaan kappaleiden 38 - 43 lisäksi kappaleita 45 - 47.

45. Ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa koskevien lukujen yhdisteleminen raportoivan yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskeviin lukuihin tapahtuu normaalien konsernitilinpäätöstä laadittaessa sovellettavien menettelytapojen mukaisesti, joita ovat esimerkiksi tytäryrityksellä olevien konserniin sisäisten saamisten ja velkojen ja konsernin sisäisten liiketapahtumien vähentäminen (ks. IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* ja IAS 31 *Osuudet yhteisyrityksissä)*. Konsernin sisäistä monetaarista omaisuuserää (tai velkaa), olipa erä lyhyt- tai pitkäaikainen, ei kuitenkaan voida eliminoida vastaavaa konsernin sisäistä velkaa (tai omaisuuserää) vastaan ilman että valuuttakurssien vaihtelujen vaikutukset näytetään konsernitilinpäätöksessä. Tämä johtuu siitä, että monetaarinen erä edustaa velvoitetta vaihtaa yksi valuutta toiseksi ja altistaa raportoivan yhteisön valuuttakurssien vaihteluista johtuvalle voitolle tai tappiolle. Tällainen kurssiero esitetään näin ollen tulosvaikutteisesti yhteisön konsernitilinpäätöksessä tai – mikäli se on syntynyt kappaleessa 32 kuvatussa tilanteessa – se esitetään omassa pääomassa siihen asti, kunnes ulkomaisesta yksiköstä luovutaan.

46. Silloin kun ulkomaisen yksikön tilinpäätös laaditaan eri päivälle kuin raportoivan yhteisön tilinpäätös, ulkomainen yksikkö laatii usein ylimääräisen tilinpäätöksen samalle päivälle kuin raportoiva yhteisö. Silloin kun näin ei tapahdu, IAS 27 sallii eri raportointipäivän käyttämisen edellyttäen, ettei ero ole suurempi kuin kolme kuukautta ja että tehdään kaikkia näiden päivämäärien välillä toteutuneita merkittäviä liiketoimia tai muita tapahtumia koskevat oikaisut. Tällöin ulkomaisen yksikön varat ja velat muunnetaan ulkomaisen yksikön tilinpäätöspäivän kurssiin. Jos valuuttakurssit ovat muuttuneet merkittävästi ennen raportoivan yhteisön tilinpäätöspäivää, tehdään tätä koskevat oikaisut IAS 27:n mukaisesti. Samoin toimitaan sovellettaessa pääomaosuusmenetelmää osakkuus- tai yhteisyrityksiin ja yhdisteltäessä yhteisyrityksiä omistusosuuden mukaan IAS 28:n *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* ja IAS 31:n mukaisesti.

47. ***Ulkomaisen yksikön hankinnasta johtuvaa liikearvoa ja kyseisen ulkomaisen yksikön varojen ja velkojen kirjanpitoarvoihin hankinnan yhteydessä tehtäviä oikaisuja käypään arvoon pääsemiseksi on käsiteltävä ulkomaisen yksikön varoina ja velkoina. Näin ollen ne on ilmaistava kyseisen ulkomaisen yksikön toimintavaluutassa ja muunnettava tilinpäätöspäivän kurssiin kappaleiden 39 ja 42 mukaisesti.***

Luopuminen ulkomaisesta yksiköstä

48. ***Kun ulkomaisesta yksiköstä luovutaan, kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvät, omaksi eräkseen omassa pääomassa kirjatut kertyneet kurssierot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun luovutusvoitto tai -tappio kirjataan.***

49. Yhteisön luopuminen osuudestaan itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön voi toteutua kyseisen yksikön myyntinä, purkamisena, osakepääoman takaisinmaksuna tai yksikön toiminnan lopettamisena kokonaan tai osaksi. Osingon maksaminen on osa luovutusta vain silloin, kun se on sijoituksen palautusta, esimerkiksi kun osinko jaetaan ennen hankintaa kertyneistä voitoista. Osittaisen luovutuksen yhteydessä vain suhteellinen osuus kertyneistä kurssieroista kirjataan tulosvaikutteisesti. Ulkomaisen yksikön kirjanpitoarvosta tehtävä kulukirjaus käypään arvoon pääsemiseksi ei ole osittainen luovutus. Mitään osaa tulosvaikutteisesti kirjaamattomista kurssivoitoista tai -tappioista ei näin ollen kirjata tällaisen kulukirjauksen yhteydessä.

KAIKKIEN KURSSIEROJEN VEROVAIKUTUKSET

50. Ulkomaan rahan määräisistä liiketoimista johtuviin voittoihin ja tappioihin sekä ulkomaisten yksiköiden tulosta ja taloudellista asemaa koskevien lukujen muuntamisesta johtuviin kurssieroihin saattaa liittyä verovaikutuksia: Näihin verovaikutuksiin sovelletaan IAS 12:ta *Tuloverot.*

▼M5

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

51. ***Kun kappaleissa 53 ja 55 - 57 viitataan "toimintavaluuttaan", tällä tarkoitetaan emoyrityksen toimintavaluuttaa, kun kyseessä on konserni.***

52. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:***

    (a) tulosvaikutteisesti kirjatut kurssierot lukuun ottamatta kurssieroja, jotka johtuvat IAS 39:n mukaisesti käypään arvoon tuloksen kautta arvostettavista rahoitusinstrumenteista;

    ja

    (b) omana eränään omassa pääomassa esitettävät nettomääräiset kurssierot sekä tällaisten kurssierojen kauden alun ja lopun määrien välinen täsmäytyslaskelma.

53. ***Silloin kun esittämisvaluutta ei ole sama kuin toimintavaluutta, annetaan tieto tästä sekä ilmoitetaan toimintavaluutta ja syy, jonka vuoksi esittämisvaluuttana on käytetty eri valuuttaa.***

54. ***Silloin kun joko raportoivan yhteisön tai jonkin merkittävän ulkomaisen yksikön toimintavaluutta on muuttunut, tästä annetaan tieto sekä ilmoitetaan toimintavaluutan muutokseen johtanut syy.***

55. ***Silloin kun yhteisö esittää tilinpäätöksensä valuutassa, joka ei ole sen toimintavaluutta, se saa ilmoittaa tilinpäätöksen olevan IFRS-standardien mukainen vain, jos se täyttää jokaisen sovellettavissa olevan standardin ja jokaisen näitä standardeja koskevan tulkinnan kaikki vaatimukset, joihin kuuluvat myös kappaleissa 39 ja 42 esitetyt muuntamismenetelmää koskevat vaatimukset.***

56. Joskus yhteisö esittää tilinpäätöksensä tai antaa muuta taloudellista informaatiota valuutassa, joka ei ole sen toimintavaluutta, ja tämä tapahtuu siten, että kappaleen 55 mukaiset vaatimukset eivät täyty. Yhteisö saattaa esimerkiksi muuntaa vain tietyt tilinpäätöksen erät toisen valuutan määräisiksi. Tai yhteisö, jonka toimintavaluutta ei ole hyperinflatorinen, saattaa muuntaa tilinpäätöksensä toiseen valuuttaan muuntamalla kaikki erät viimeisimmän tilikauden päättymispäivän kurssiin. Tällainen muuntaminen ei ole IFRS-standardien mukaista, ja tällöin tilinpäätöksessä on esitettävä kappaleen 57 mukaiset tiedot.

57. ***Silloin kuin yhteisö esittää tilinpäätöksensä tai antaa muuta taloudellista informaatiota valuutassa, joka ei ole sen toimintavaluutta eikä esittämisvaluutta, ja kun kappaleen 55 mukaiset vaatimukset eivät täyty, yhteisön on:***

    (a) esitettävä selkeästi, että kyseessä on täydentävä informaatio, jotta se erottuisi IFRS-standardien mukaisesta informaatiosta;

    (b) ilmoitettava valuutta, jossa täydentävä informaatio esitetään;

    ja

    (c) ilmoitettava yhteisön toimintavaluuttaa ja täydentävää informaatiota tuotettaessa käytetty muuntamismenetelmä.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMINEN

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

59. ***Yhteisön on sovellettava kappaletta 47 ei-takautuvasti kaikkiin hankintoihin, jotka toteutuvat sen tilikauden alkamisen jälkeen, jolla tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran. Kappaleen 47 takautuva soveltaminen aikaisempiin hankintoihin on sallittua. Jos ulkomaisen yksikön hankintaa, joka on toteutunut ennen tämän standardin käyttöönottopäivää, käsitellään ei-takautuvasti, yhteisön ei pidä oikaista aikaisempien vuosien tietoja, ja näin ollen se voi käsitellä kyseisestä hankinnasta johtuvaa liikearvoa ja käypään arvoon pääsemiseksi hankinnan yhteydessä tehtyjä oikaisuja yhteisön omina varoina ja velkoina sen sijaan että se käsittelisi niitä ulkomaisen yksikön varoina ja velkoina. Tällöin tämä liikearvo ja nämä oikaisut käypään arvoon pääsemiseksi joko on jo ilmaistu yhteisön toimintavaluutassa tai ne ovat eimonetaarisia ulkomaan rahan määräisiä eriä, jotka esitetään käyttäen hankinta-ajankohdan kurssia.***

60. ***Kaikkia muita tämän standardin noudattamisesta aiheutuvia muutoksia on käsiteltävä IAS 8:n*** **Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet** ***sisältämien vaatimusten mukaisesti.***

▼M5

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

61. Tämä standardi korvaa IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* (uudistettu 1993).

62. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

(a) SIC-11 *Ulkomaan rahan määräiset erät — valuutan tuntuvasta devalvoitumisesta johtuvien tappioiden aktivoiminen*;

(b) SIC-19 *Tilinpäätösvaluutta — tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaisesti;*

ja

(c) SIC-30 *Tilinpäätösvaluutta — muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan.*

▼M5

LIITE

Muutokset muihin määräyksiin

Tässä liitteessä esitettäviä muutoksia on sovellettava 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

A1. IAS 7:n *Rahavirtalaskelmat* kappaleet 25 ja 26 muutetaan seuraavanlaisiksi:

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

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

A2. IAS 12:een *Tuloverot* tehdään seuraavat muutokset:

Johdannon kappale 1 (jonka numero on nyt IN2) muutetaan seuraavanlaiseksi:

IN2. …

Lisäksi on joitakin väliaikaisia eroja, jotka eivät ole jaksotuseroja, esimerkiksi väliaikaiset erot, jotka syntyvät, kun:

(a) yhteisön ei-monetaariset varat ja velat arvostetaan sen toimintavaluutan määräisinä mutta verotettava tulo tai verotuksellinen tappio (ja näin ollen sen ei-monetaaristen varojen ja velkojen verotuksellinen arvo) määritetään jossakin muussa valuutassa;

(b) …

Kappaleet 41 ja 62 muutetaan seuraavanlaisiksi:

41. Yhteisön ei-monetaariset varat ja velat arvostetaan sen toimintavaluutan määräisinä (ks. IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*). Jos yhteisön verotettava tulo tai verotuksellinen tappio (ja näin ollen myös sen ei-monetaaristen varojen ja velkojen verotuksellinen arvo) määritetään jossakin muussa valuutassa, valuuttakurssin muutokset aiheuttavat väliaikaisia eroja, jotka johtavat laskennallisen verovelan tai (kohdan 24 mukaisten edellytysten täyttyessä) laskennallisen verosaamisen kirjaamiseen. Syntyvää laskennallista verovelkaa tai -saamista vastaava määrä merkitään kuluksi tai tuotoksi tuloslaskelmaan (ks. kappale 58).

62. IFRS-standardit vaativat tai sallivat, että tietyt erät kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen. Esimerkkejä tällaisista eristä ovat:

…

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

ja

…

A3. IAS 29:ään *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa* tehdään seuraavat muutokset:

Kappale 1 muutetaan seuraavanlaiseksi:

1. ***Tätä standardia on sovellettava yhteisön omaan tilinpäätökseen, konsernitilinpäätös mukaan lukien, jos yhteisön toimintavaluutta on hyperinflaatiomaan valuutta.***

Kappale 8 muutetaan seuraavanlaiseksi:

8. ***Jos yhteisön toimintavaluutta on hyperinflaatiomaan valuutta, niin yhteisön tilinpäätös on esitettävä tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä riippumatta siitä, perustuuko tilinpäätös alkuperäisiin hankintamenoihin tai jälleenhankinta-arvoihin. Myös IAS 1:n*** **Tilinpäätöksen esittäminen** ***edellyttämät edellisen tilikauden vertailutiedot ja kaikki aikaisempia tilikausia koskevat tiedot on esitettävä tilinpäätöspäivän mukaisen mittayksikön määräisinä. Jos vertailutiedot esitetään jonkin muun esittämisvaluutan määräisinä, sovelletaan IAS 21:n*** **Valuuttakurssien muutosten vaikutukset** ***(uudistettu 2003) kappaleita 42(b) ja 43.***

▼M5

Kappale 17 muutetaan seuraavanlaiseksi:

17. Yleistä hintaindeksiä ei mahdollisesti ole saatavissa niiltä tilikausilta, joilta tämä standardi edellyttää aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden oikaisemista. Näissä tapauksissa voidaan joutua käyttämään arviota, joka perustuu esimerkiksi toimintavaluutan ja jonkin suhteellisen vakaan ulkomaan valuutan välisen vaihtokurssin muutoksiin.

Kappale 23 poistetaan.

Kappale 31 muutetaan seuraavanlaiseksi:

31. Monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota käsitellään kappaleiden 27 ja 28 mukaisesti.

Kappale 34 muutetaan seuraavanlaiseksi:

34. Edellisen tilikauden vertailuluvut oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen riippumatta siitä, perustuvatko ne alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoon, siten että vertailutilinpäätös esitetään tarkasteltavana olevan tilikauden päättymispäivän mukaisessa mittayksikössä. Myös aikaisempia tilikausia koskevat tiedot esitetään kuluvan tilikauden päättymispäivän mukaisen mittayksikön määräisinä. Jos vertailuluvut esitetään jonkin muun esittämisvaluutan määräisinä, sovelletaan IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* (uudistettu 2003) kappaleita 42(b) and 43.

Kappale 39 muutetaan seuraavanlaiseksi:

39. ***Tilinpäätöksessä on esitettävä seuraavat tiedot:***

(a) maininta siitä, että tilinpäätöstä ja aikaisempien tilikausien vertailutietoja on oikaistu toimintavaluutan yleisen ostovoiman muutoksilla ja että ne on tästä johtuen esitetty tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä;

…

A4. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A5. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A6. IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* kappale 107 muutetaan seuraavanlaiseksi:

107. ***Tilinpäätöksessä on esitettävä jokaisesta aineettomien hyödykkeiden ryhmästä seuraavat tiedot siten, että sisäisesti aikaansaatuja aineettomia hyödykkeitä ja muita aineettomia hyödykkeitä koskevat tiedot esitetään erikseen:***

…

(e) kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:

…

(vii) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta toiseen esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön lukujen muuntamisesta raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan;

ja

…

A7. IAS 41:n *Maatalous* kappale 50 muutetaan seuraavanlaiseksi:

50. ***Yhteisön on esitettävä täsmäytyslaskelma biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvon muutoksista kauden alun ja lopun välillä. Täsmäytyslaskelman on sisällettävä:***

…

(f) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta toiseen esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön lukujen muuntamisesta raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan;

ja

…

▼M5

A8. SIC-7:ään *Euron käyttöönotto* tehdään seuraavat muutokset.

Kappale 4 muutetaan seuraavanlaiseksi:

4. Tämä tarkoittaa erityisesti, että:

(a) liiketoimista johtuvat ulkomaan rahan määräiset monetaariset varat ja velat on edelleen muutettava toimintavaluutan määräisiksi tilikauden päättymispäivän kurssiin. Tästä johtuvat kurssierot kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi välittömästi, paitsi että yhteisön on edelleen noudatettava niitä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, joita se soveltaa kurssivoittoihin ja -tappioihin, jotka liittyvät suojautumiseen ennakoidun liiketoimen valuuttariskiltä.

(b) kertyneet kurssierot, jotka liittyvät ulkomaisten yksiköiden tilinpäätösten muuntamiseen, merkitään edelleen omaan pääomaan ja kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi vasta silloin, kun luovutaan nettosijoituksesta ulkomaiseen yksikköön.

…

Voimaantuloa koskeva kohta muutetaan seuraavanlaiseksi:

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 1.6.1998. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8:n vaatimusten mukaisesti.

A9. IFRS 1:een *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* tehdään seuraavat muutokset.

Liitteeseen B lisätään kappaleet B1A ja B1B:

B1A Yhteisön ei tarvitse soveltaa IAS 21:tä *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* takautuvasti sellaisiin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, jotka liittyvät ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneisiin yritysten yhteenliittymiin. Jos yhteisö ei sovella IAS 21:tä takautuvasti tällaisiin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, sen on käsiteltävä niitä yhteisön varoina ja velkoina sen sijaan että niitä käsiteltäisiin hankitun kohteen varoina ja velkoina. Tällöin tämä liikearvo ja nämä oikaisut käypään arvoon pääsemiseksi on jo ilmaistu yhteisön toimintavaluutassa tai ne ovat ei-monetaarisia ulkomaanrahan määräisiä eriä, jotka esitetään tilinpäätöksessä käyttäen samaa kurssia kuin aiemman tilinpäätösnormiston mukaan on käytetty.

B1B Yhteisö saa soveltaa IAS 21:tä ei-takautuvasti niihin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, jotka johtuvat joko:

(a) kaikista ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneisiin yritysten yhteenliittymiin;

tai

(b) kaikista niistä yritysten yhteenliittymistä, jotka yhteisö oman valintansa mukaan oikaisee IAS 22:n mukaisiksi kappaleen B1 sallimalla tavalla.

▼M3

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

▼M3

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.

▼M3

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.

▼M3

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.

▼M3

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 toteutumisajan-

▼M3

kohdan 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.

▼M3

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.

▼M3

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.

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.

▼M3

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.

▼M3

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

▼M3

(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

▼M3

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.

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.

▼M3

(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.

▼M3

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.

▼M3

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.

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:

▼M3

(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.*

▼M3

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.

▼M3

kaupan toteutumisajankohta	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 eimonetaarinen 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.

▼M3

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.

(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 yhdis-

▼M3

tämisen 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

▼M3

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.

(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

▼M3

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.

▼M3

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.

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

▼M3

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 liiketoi-

▼M3

mintojen 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.

…

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.

▼M3

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.

▼M3

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.

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.

▼M3

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.

▼**M3**

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.

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

…

▼M3

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 taloudel-

▼M3

lista hyötyä, ja näin ollen kaikki tällaisen verkkosivuston kehittämisestä johtuvat menot on kirjattava kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

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

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

   (b) 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.

▼M3

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.

▼M3

(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).

▼M3

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.

▼M3

(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.

(*) 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.

▼M3

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.**

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.

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

▼M3

(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.

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

▼M3

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”.

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. Myyjäosa-

▼M3

puoli 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.

Rahoitusinstrumentteihin sisältyvä oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä

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.

▼M3

(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.

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

▼M3

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.

▼M3

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 kurssi-indeksi, 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.

▼M3

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.

▼M3

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-

▼M3

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.

▼M3

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.

▼M3

(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).

▼M3

(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.

▼M3

(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.

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

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

▼M3

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.

▼M3

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.

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).***

▼M3

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 nimeno-

▼M3

maisesti 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.

(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-

▼M3

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

▼M3

(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.

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-

▼M3

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.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 23

(UUDISTETTU 1993)

Vieraan pääoman menot

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa alkuperäisen standardin IAS 23 ”Vieraan pääoman menojen aktivointi”, jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi maaliskuussa 1984. Uudistettua IAS-standardia sovelletaan 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS-standardiin 23 liittyy yksi SIC:n tulkinta:

— SIC-2: ”Johdonmukaisuus – vieraan pääoman menojen aktivoiminen”.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-3
Määritelmät	4-6
Vieraan pääoman menot – Ensisijainen menettelytapa	7-9
Kirjaaminen	7-8
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	9
Vieraan pääoman menot – Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa	10-29
Kirjaaminen	10-28
Aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot	13-18
Ehdot täyttävän hyödykkeen kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän	19
Aktivoimisen aloittaminen	20-22
Aktivoimisen keskeyttäminen	23-24
Aktivoinnin lopettaminen	25-28
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	29
Siirtymäsäännöt	30
Voimaantulo	31

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä

▼B

IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä vieraan pääoman menojen kirjanpidollisesta käsittelystä. Yleisesti tämä standardi edellyttää vieraan pääoman menojen välitöntä kuluiksi kirjaamista. Standardi sallii kuitenkin vaihtoehtoisena menettelytapana sellaisten vieraan pääoman menojen aktivoimisen, jotka välittömästi johtuvat tietyt ehdot täyttävän hyödykkeen hankinnasta, rakentamisesta tai valmistamisesta.

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan vieraan pääoman menojen kirjanpidolliseen käsittelyyn.**

2. Tämä standardi korvaa vuonna 1983 hyväksytyn IAS 23:n ”Vieraan pääoman menojen aktivointi”.

3. Tässä standardissa ei käsitellä oman pääoman todellisia eikä laskennallisia menoja, ei myöskään vieraaksi pääomaksi luokiteltavan etuoikeutetun oman pääoman osalta.

MÄÄRITELMÄT

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

   Vieraan pääoman menot ovat korkomenoja ja muita menoja, joita yritykselle on syntynyt varojen lainaamisen johdosta.

   Ehdot täyttävä hyödyke on sellainen hyödyke, jonka saaminen valmiiksi sen aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten vaatii välttämättä huomattavan pitkän ajan.

5. Vieraan pääoman menoihin voivat sisältyä:

   (a) shekkitililuottojen sekä lyhyt- ja pitkäaikaisten lainojen korot;

   (b) lainoihin liittyvät yli- ja alikurssien jaksotukset;

   (c) lainajärjestelyjen yhteydessä syntyneiden muiden menojen jaksotukset;

   (d) IAS 17:n ”Vuokrasopimukset” mukaisesti kirjatut rahoitusleasingsopimuksiin liittyvät rahoitusmenot; sekä

   (e) ulkomaan rahan määräisistä lainoista aiheutuvat kurssierot siltä osin, kuin niiden katsotaan olevan korkomenojen oikaisuja.

6. Esimerkkejä ehdot täyttävistä hyödykkeistä ovat sellaiset vaihto-omaisuushyödykkeet, joiden saattaminen myyntikelpoiseen kuntoon vaatii huomattavan pitkän ajan, tuotantolaitokset, voimalaitokset ja sijoituskiinteistöt. Muut sijoitukset ja sellaiset vaihto-omaisuushyödykkeet, jotka tuotetaan rutiininomaisesti tai muutoin valmistetaan toistuvasti suurina määrinä lyhyessä ajassa, eivät ole ehdot täyttäviä hyödykkeitä. Ehtoja eivät myöskään täytä hyödykkeet, jotka jo hankittaessa ovat valmiita niille tarkoitettuun käyttöön tai myytäväksi.

VIERAAN PÄÄOMAN MENOT – ENSISIJAINEN MENETTELYTAPA

Kirjaaminen

7. **Vieraan pääoman menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.**

8. Ensisijaisen menettelytavan mukaisesti vieraan pääoman menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet riippumatta siitä, miten lainat on käytetty.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

9. **Tilinpäätöksessä esitetään vieraan pääoman menoihin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet.**

▼B

VIERAAN PÄÄOMAN MENOT – SALLITTU VAIHTOEHTOINEN MENETTELYTAPA

Kirjaaminen

10. **Vieraan pääoman menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet, paitsi siltä osin kuin ne aktivoidaan kappaleen 11 mukaisesti.**

11. **Vieraan pääoman menot, jotka välittömästi johtuvat ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta, aktivoidaan osana kyseisen hyödykkeen hankintamenoa. Aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot määritetään tämän standardin mukaisesti** [1]**.**

12. Sallitun vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti vieraan pääoman menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta, sisällytetään kyseisen hyödykkeen hankintamenoon. Tällaiset vieraan pääoman menot aktivoidaan osana hyödykkeen hankintamenoa silloin, kun on todennäköistä, että ne tuottavat yritykselle vastaista taloudellista hyötyä ja kun menot ovat määritettävissä luotettavasti. Muut vieraan pääoman menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.

Aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot

13. Ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta välittömästi johtuvat vieraan pääoman menot ovat sellaisia vieraan pääoman menoja, jotka olisi vältetty, jos ei olisi syntynyt menoja ehdot täyttävästä hyödykkeistä. Silloin kun yritys ottaa varoja lainaksi nimenomaisesti tietyn hyödykkeen hankkimista varten, kyseiseen ehdot täyttävään hyödykkeeseen välittömästi liittyvät vieraan pääoman menot voivat olla helposti määriteltävissä.

14. Saattaa olla vaikeaa havaita välitöntä yhteyttä tiettyjen lainojen ja ehdot täyttävän hyödykkeen välillä sekä määrittää lainat, jotka muutoin olisi voitu välttää. Tällainen vaikeus ilmenee esimerkiksi silloin, kun yrityksen rahoitustoimintaa koordinoidaan keskitetysti. Vaikeuksia syntyy myös, kun konserni käyttää varojen lainaamiseen useita korkotasoltaan erilaisia vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja ja lainaa näin saamiaan varoja erilaisilla perusteilla toisille konserniin kuuluville yrityksille. Muita ongelmia syntyy ulkomaan rahan määräisiä tai ulkomaanrahaan sidottuja lainoja käytettäessä, konsernin toimiessa korkean inflaation maissa sekä valuuttakurssien vaihdellessa. Ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta välittömästi johtuvien vieraan pääoman menojen määrittäminen on tästä johtuen vaikeaa, ja harkintaa edellytetään.

15. **Siltä osin kuin laina otetaan nimenomaan ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimista varten, aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot määritetään niin, että ne ovat yhtä suuret kuin kyseisestä lainasta johtuen tilikauden aikana toteutuneet vieraan pääoman menot vähennettyinä mahdollisilla kyseisten lainattujen varojen tilapäisestä sijoittamisesta johtuvilla sijoitustuotoilla.**

16. Ehdot täyttävän hyödykkeen rahoitusta koskevat järjestelyt voivat johtaa siihen, että yritys saa lainaksi otettuja varoja ja sille syntyy siihen liittyen vieraan pääoman menoja jo ennen kuin varat käytetään kokonaan tai osaksi ehdot täyttävää hyödykettä koskeviin menoihin. Tällaisissa tilanteissa varat usein sijoitetaan tilapäisesti siihen asti, kunnes ne käytetään ehdot täyttävään hyödykkeeseen. Tilikaudelta aktivoitavissa olevia vieraan pääoman menoja määritettäessä tällaisista varoista mahdollisesti saadut sijoitustuotot vähennetään syntyneistä vieraan pääoman menoista.

17. **Siltä osin kuin lainat otetaan yleisellä tasolla ja käytetään ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimiseen, aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot määritetään siten, että hyödykkeestä aiheutuneet menot kerrotaan rahoituskulukertoimella. Rahoituskulukerroin on yrityksellä tilikauden aikana olevista lainoista johtuvien vieraan pääoman menojen painotettu keskiarvo, lukuun ottamatta niitä lainoja, jotka on otettu nimenomaisesti jonkin ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimista varten. Tilikaudella aktivoitavien vieraan pääoman menojen määrä ei saa ylittää kyseisellä kaudella syntyneiden vieraan pääoman menojen määrää.**

[1] Ks. myös SIC-2: ”Johdonmukaisuus – vieraan pääoman menojen aktivoiminen”.

▼B

18. Joissakin tapauksissa on perusteltua ottaa huomioon kaikki emoyrityksen ja sen tytäryritysten lainat laskettaessa vieraan pääoman menojen painotettua keskiarvoa; toisissa tapauksissa on perusteltua, että kukin tytäryritys käyttää omista lainoistaan johtuvien vieraan pääoman menojen painotettua keskiarvoa.

Ehdot täyttävän hyödykkeen kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän

19. Kun ehdot täyttävän hyödykkeen kirjanpitoarvo tai odotettu lopullinen hankintameno ylittää hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän tai hyödykkeen nettorealisointiarvon, kirjanpitoarvoa alennetaan tai se kirjataan kokonaan kuluksi muiden IAS-standardien vaatimusten mukaisesti. Tietyissä tilanteissa arvonalennus tai kuluksi kirjaus peruutetaan kyseisten IAS-standardien mukaisesti.

Aktivoimisen aloittaminen

20. **Vieraan pääoman menojen aktivoiminen osana ehdot täyttävän hyödykkeen hankintamenoa aloitetaan silloin kun:**

(a) **hyödykkeestä syntyy menoja;**

(b) **syntyy vieraan pääoman menoja; ja**

(c) **toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen valmiiksi saattamiseksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, ovat käynnissä.**

21. Ehdot täyttävästä hyödykkeestä johtuviin menoihin luetaan vain sellaiset menot, jotka ovat aiheuttaneet maksusuorituksen, muiden varojen siirtämisen tai korollisten velkojen syntymisen. Menoista vähennetään mahdolliset hyödykkeeseen liittyvät työn edistymiseen perustuen saadut maksusuoritukset ja saadut avustukset (ks. IAS 20 ”Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot”). Hyödykkeen keskimääräinen kirjanpitoarvo tilikaudella aiemmin aktivoidut vieraan pääoman menot mukaan lukien on normaalisti kohtuullinen likiarvo niille menoille, jotka kerrotaan rahoituskulukertoimella kyseisellä tilikaudella.

22. Toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, käsittävät muutakin kuin hyödykkeen fyysisen valmistamisen. Niihin kuuluu ennen fyysisen valmistamisen aloittamista tapahtuva tekninen ja hallinnollinen työ, kuten esimerkiksi lupien saamiseen liittyvät toimenpiteet ennen fyysisen toteuttamisen aloittamista. Tällaisiin toimenpiteisiin ei kuitenkaan lueta hyödykkeen hallussapitoa, kun ei ole käynnissä hyödykkeen tilaa muuttavaa valmistusta tai kehittämistä. Esimerkiksi vieraan pääoman menot, jotka syntyvät maa-aluetta parannettaessa, aktivoidaan sillä tilikaudella, jonka aikana parantamiseen liittyvät toimenpiteet suoritetaan. Vieraan pääoman menot, jotka syntyvät, kun rakentamista varten hankittua maa-aluetta pidetään hallussa ilman siihen liittyvää kehittämistoimintaa, eivät ole aktivoitavissa.

Aktivoimisen keskeyttäminen

23. **Vieraan pääoman menojen aktivoiminen keskeytetään, jos aktiivinen kehittämistyö keskeytyy pitemmäksi aikaa.**

24. Vieraan pääoman menoja voi syntyä pitkähkönä ajanjaksona, jonka aikana toimenpiteet, jotka tarvitaan hyödykkeen valmiiksi saattamiseen sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, ovat keskeytyksissä. Tällaiset menot ovat keskeneräisten hyödykkeiden hallussapidosta syntyviä menoja, eivätkä ne ole aktivoitavissa. Vieraan pääoman menojen aktivoimista ei kuitenkaan normaalisti keskeytetä ajanjaksona, jona suoritetaan merkittävää teknistä ja taloudellista työtä. Vieraan pääoman menojen aktivoimista ei keskeytetä myöskään silloin, kun tilapäinen viive on tarpeellinen osa prosessia, jonka avulla hyödyke saatetaan valmiiksi sen aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten. Aktivoiminen jatkuu esimerkiksi, kun varaston kypsyminen vaatii pitkähkön ajan tai kun korkea vedenpinta viivyttää sillan rakentamista, mikäli tällaiset vedenkorkeudet ovat tavallisia kyseisellä maantieteellisellä alueella rakentamisen aikana.

Aktivoimisen lopettaminen

25. **Vieraan pääoman menojen aktivoiminen lopetetaan, kun olennainen osa toimenpiteistä, jotka tarvitaan ehdot täyttävän hyödykkeen saatta-**

▼B

miseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, on suoritettu loppuun.

26. Hyödyke on normaalisti valmis sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten silloin, kun hyödykkeen fyysinen valmistaminen on loppuun suoritettu, vaikka rutiininomainen hallinnollinen työ saattaakin jatkua edelleen. Jos tekemättä on vain vähäisiä muutoksia, kuten esimerkiksi kiinteistön viimeistely ostajan tai käyttäjän erityisohjeiden mukaisesti, tämä viittaa siihen, että olennainen osa toimenpiteistä on suoritettu loppuun.

27. **Silloin kun ehdot täyttävän hyödykkeen valmistaminen tapahtuu osissa ja kutakin osaa voidaan käyttää valmistustyön yhä jatkuessa muissa osissa, vieraan pääoman menojen aktivoiminen lopetetaan silloin, kun olennainen osa toimenpiteistä, jotka tarvitaan kyseisen osan saattamiseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, on suoritettu loppuun.**

28. Toimitilakokonaisuus, joka koostuu useammasta rakennuksesta, joista kutakin voidaan käyttää erillisenä, on esimerkki ehdot täyttävästä hyödykkeestä, jonka kutakin osaa voidaan käyttää sillä aikaa, kun valmistustyö jatkuu edelleen muissa osissa. Esimerkki ehdot täyttävästä hyödykkeestä, jonka on oltava valmis ennen kuin mitään osaa voidaan käyttää, on teollisuuslaitos, joka käsittää useita peräkkäisiä tehtaan eri osissa samalla alueella tapahtuvia prosesseja, esimerkiksi terästehdas.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

29. **Tilinpäätöksessä esitetään:**

(a) **vieraan pääoman menoihin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet;**

(b) **tilikaudella aktivoidut vieraan pääoman menot; ja**

(c) **rahoituskulukerroin, jota on käytetty aktivoitavissa olevien vieraan pääoman menojen määrittämiseen.**

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

30. **Silloin kun tämän standardin käyttöönotto johtaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokseen, on suositeltavaa, että yritys oikaisee tilinpäätöstään IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesti. Sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa noudattavat yritykset aktivoivat vain ne aktivoimisedellytykset täyttävät vieraan pääoman menot, jotka syntyvät tämä standardin voimaantulopäivän jälkeen.**

VOIMAANTULO

31. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.**

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 24

Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä

SISÄLLYS

	Kappaleet
Tavoite	1
Soveltamisala	2-4
Lähipiiriä koskevien tietojen tarkoitus	5-8
Määritelmät	9-11
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	12-22
Voimaantulo	23
IAS 24:n (muotoiltu uudelleen 1994) kumoaminen	24

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 24:n (muotoiltu uudelleen 1994) *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä*, ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

▼M5

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on varmistaa, että yhteisön tilinpäätös sisältää tarvittavat tiedot huomion kiinnittämiseksi siihen, että lähipiirin olemassaolo sekä liiketoimet ja avoimet saldot lähipiiriin kuuluvien kanssa ovat mahdollisesti vaikuttaneet yhteisön taloudelliseen asemaan ja voittoon tai tappioon.

SOVELTAMISALA

2. ***Tätä standardia on sovellettava:***

   (a) lähipiirisuhteiden ja lähipiirin kanssa toteutuneiden liiketoimien tunnistamiseen;

   (b) yhteisön ja sen lähipiirin välisten avointen saldojen tunnistamiseen;

   (c) niiden tilanteiden tunnistamiseen, joissa kohtien (a) ja (b) mukaisia eriä on esitettävä tilinpäätöksessä;

   ja

   (d) sen määrittämiseen, mitä tietoja kyseisistä eristä on esitettävä.

3. ***Tämä standardi edellyttää, että liiketoimet ja avoimet saldot lähipiirin kanssa on ilmoitettava myös emoyrityksen, osapuolen tai sijoittajayrityksen erillistilinpäätöksessä, joka esitetään IAS 27:n*** **Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös** ***mukaisesti.***

4. Liiketoimet ja avoimet saldot toisten konserniyritysten kanssa esitetään yhteisön omassa tilinpäätöksessä. Konsernin sisäiset lähipiiriliiketoimet ja avoimet saldot eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

LÄHIPIIRIÄ KOSKEVIEN TIETOJEN TARKOITUS

5. Lähipiirisuhteet ovat normaalisti luonteenomaisia kaupassa ja muussa liiketoiminnassa. Usein yhteisöt esimerkiksi toteuttavat osia toiminnoistaan tytär-, yhteis- tai osakkuusyritysten kautta. Tällaisissa tapauksissa yhteisö pystyy vaikuttamaan kyseisen kohteen talouden ja liiketoiminnan periaatteisiin määräysvaltaa, yhteistä määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa käyttämällä.

6. Lähipiirisuhde voi vaikuttaa yhteisön voittoon tai tappioon ja taloudelliseen asemaan. Toistensa lähipiiriin kuuluvat osapuolet saattavat toteuttaa sellaisia liiketoimia, joita toistensa lähipiiriin kuulumattomat eivät toteuttaisi. Esimerkiksi yhteisö, joka myy tuotteita emoyritykselleen hankintamenoa vastaavaan hintaan, ei ehkä myisi samoilla ehdoilla toiselle asiakkaalle. Toistensa lähipiiriin kuuluvien väliset liiketoimet eivät mahdollisesti myöskään toteudu saman määräisinä kuin toistensa lähipiiriin kuulumattomien väliset liiketoimet.

7. Lähipiirisuhde saattaa vaikuttaa yhteisön voittoon tai tappioon ja sen taloudelliseen asemaan, vaikka lähipiiriin kuuluvien välillä ei toteutuisi liiketoimia. Pelkästään suhteen olemassaolo saattaa riittää vaikuttamaan yhteisön liiketoimiin muiden osapuolten kanssa. Esimerkiksi tytäryritys saattaa lopettaa liikesuhteen kauppakumppaninsa kanssa silloin, kun sen on hankkinut sellainen emoyritys, jonka toinen tytäryritys toimii samalla toimialalla kuin aikaisempi liikekumppani. Vaihtoehtoisesti yksi osapuoli voi pidättäytyä toiminnasta toisen osapuolen huomattavan vaikutusvallan vuoksi – esimerkiksi emoyritys voi kehottaa tytäryritystään olemaan harjoittamatta tutkimus- ja kehittämistoimintaa.

8. Lähipiiriliiketoimien, avointen saldojen ja lähipiirisuhteiden tuntemus saattaa näistä syistä johtuen vaikuttaa arvioihin, joita tilinpäätöksen käyttäjät tekevät yhteisön toiminnasta, esimerkiksi arvioihin yhteisöä koskevista riskeistä ja mahdollisuuksista.

MÄÄRITELMÄT

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

   Lähipiiri Osapuoli kuuluu yhteisön lähipiiriin, jos:

   (a) osapuoli välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti:

      (i) käyttää yhteisössä määräysvaltaa, on yhteisön määräysvallassa tai on yhteisön kanssa saman määräysvallan alaisena (tämä kattaa emo-, tytär- ja sisaryritykset);

▼M5

(ii) omistaa yhteisöstä sellaisen osuuden, joka tuottaa sille huomattavan vaikutusvallan yhteisössä;

tai

(iii) käyttää yhteisössä toisen osapuolen kanssa yhteistä määräysvaltaa;

(b) osapuoli on yhteisön osakkuusyritys (määritelty IAS 28:ssa **Sijoitukset osakkuusyrityksiin***);*

(c) osapuoli on yhteisyritys, jossa yhteisö on yhteisyrityksen osapuolena (ks. IAS 31 **Osuudet yhteisyrityksissä***);*

(d) osapuoli on yhteisön tai sen emoyrityksen johtoon kuuluva avainhenkilö;

(e) osapuoli on kohdissa (a) tai (d) tarkoitetun henkilön läheinen perheenjäsen;

(f) osapuoli on yhteisö, jossa kohdassa (d) tai (e) tarkoitettu henkilö käyttää välittömästi tai välillisesti määräysvaltaa, toisen osapuolen kanssa yhteistä määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa tai jossa tällaisella henkilöllä on välittömästi tai välillisesti merkittävä äänivalta;

tai

(g) osapuoli on työsuhteenpäättymisen jälkeisiä etuuksia koskeva järjestely yhteisön tai sen lähipiiriin kuuluvan yhteisön henkilöstöä varten.

Lähipiiriliiketoimet ovat voimavarojen, palvelujen tai velvoitteiden siirtoja toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä riippumatta siitä, tapahtuuko veloitusta vai ei.

Henkilön läheisiä perheenjäseniä ovat ne perheenjäsenet, joiden voidaan odottaa vaikuttavan kyseiseen henkilöön tai joihin kyseisen henkilön voidaan odottaa vaikuttavan yhteisön kanssa toimittaessa. Näihin voivat kuulua:

(a) henkilön avio- tai avopuoliso ja lapset;

(b) henkilön avio- tai avopuolison lapset;

ja

(c) henkilön tai tämän avio- tai avopuolison huollettavat.

Kompensaatio sisältää kaikki työsuhde-etuudet (määritelty IAS 19:ssä **Työsuhde-etuudet***), myös ne työsuhde-etuudet, joita koskee IFRS 2* **Osakkeisiin perustuvat suoritukset***. Työsuhde-etuuksia ovat eri muodoissa olevat vastikkeet yhteisölle suoritetusta työstä, jotka yhteisö tai sen puolesta toimiva on maksanut, tulee maksamaan tai järjestää. Se sisältää myös vastikkeet, jotka on maksettu yhteisöä koskien sen emoyrityksen puolesta. Kompensaatiota ovat:*

(a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet, kuten palkat ja sosiaaliturvamaksut, palkallinen vuosiloma ja palkallinen sairausloma, voitto-osuudet ja bonukset (mikäli ne maksetaan kahdentoista kuukauden kuluessa kauden päättymisestä) sekä ei-monetaariset etuudet (kuten terveydenhoito, asunto, auto ja ilmaiset taikka edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilöstölle;

(b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten eläkkeet, muut eläketurvaan liittyvät etuudet, työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito;

(c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, joita ovat esimerkiksi pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuva loma tai sapattivapaa, juhlat tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet, pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet sekä – jos niitä ei suoriteta kokonaan kahdentoista kuukauden kuluessa kauden päättymisestä - voitto-osuudet, bonukset ja myöhemmin suoritettava kompensaatio;

(d) irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet;

ja

(e) osakkeisiin perustuvat suoritukset.

Määräysvalta on oikeus määrätä yhteisön talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.

▼M5

Yhteinen määräysvalta on taloudellista toimintaa koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen.

Johtoon kuuluvat avainhenkilöt ovat henkilöitä, joilla on yhteisön toiminnan suunnittelua, johtamista ja valvontaa koskevat välittömät tai välilliset valtuudet ja vastuu, mukaan lukien yhteisön hallituksen jäsenet (toimivaan johtoon kuuluvat ja muut).

Huomattava vaikutusvalta on oikeus osallistua yhteisön talouden ja liiketoiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon, mutta se ei ole määräysvaltaa näistä periaatteista. Huomattava vaikutusvalta voidaan saada osakeomistuksen, säännöksen tai sopimuksen kautta.

10. Kutakin mahdollista lähipiirisuhdetta tarkasteltaessa huomio kohdistetaan suhteen tosiasialliseen sisältöön eikä ainoastaan sen oikeudelliseen muotoon.

11. Tätä standardia sovellettaessa seuraavia ei välttämättä lueta lähipiiriin kuuluviksi:

(a) kahta yhteisöä pelkästään sen vuoksi, että niillä on yhteinen hallituksen jäsen tai muu johtoon kuuluva avainhenkilö, huolimatta ”lähipiirin” määritelmän kohdista (d) ja (f).

(b) kahta osapuolta vain sen vuoksi, että ne käyttävät yhteistä määräysvaltaa yhteisyrityksessä.

(c) (i) rahoittajia,

(ii) ammattijärjestöjä,

(iii) julkisten palvelujen tuottajia,

ja

(iv) viranomaisia ja julkisen vallan yksiköitä

vain niiden normaalin toiminnan nojalla yhteisön kanssa (vaikka ne saattavatkin vaikuttaa yhteisön toimintavapauteen tai osallistua sen päätöksentekoon);

ja

(d) asiakasta, tavarantoimittajaa, franchising-kumppania, jakelijaa tai asiamiestä, jonka kanssa yhteisöllä on merkittävä määrä liiketoimintaa, pelkästään tästä johtuvan taloudellisen riippuvuuden nojalla.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

12. ***Emo- ja tytäryrityssuhteet on ilmoitettava riippumatta siitä, onko näiden toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä ollut liiketoimia. Yhteisön on ilmoitettava emoyrityksensä nimi sekä koko konsernin emoyrityksen nimi, jos se ei ole sama kuin emoyritys. Jos emoyritys ja koko konsernin emoyritys eivät kumpikaan laadi yleisesti saatavissa olevaa tilinpäätöstä, on ilmoitettava myös sen seuraavan konsernitason emoyrityksen nimi, joka laatii tällaisen tilinpäätöksen.***

13. Jotta tilinpäätöksen käyttäjät voisivat muodostaa käsityksen lähipiirisuhteiden vaikutuksista yhteisöön, on perusteltua esittää tilinpäätöksessä sellaiset lähipiirisuhteet, joissa esiintyy määräysvalta, riippumatta siitä, onko toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä ollut liiketoimia.

14. Emo- ja tytäryritysten väliset lähipiirisuhteet esitetään IAS 27:n, IAS 28:n ja IAS 31:n sisältämien vaatimusten lisäksi; näissä standardeissa vaaditaan esittämään asianmukainen luettelo ja kuvaus merkittävistä sijoituksista tytär-, ja osakkuusyrityksiin sekä yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin.

15. Kun yhteisön emoyritys ja koko konsernin emoyritys eivät kumpikaan laadi yleisesti saatavissa olevaa tilinpäätöstä, yhteisö ilmoittaa sen seuraavan konsernitason emoyrityksen nimen, joka laatii tällaisen tilinpäätöksen. Seuraavan konsernitason emoyrityksellä tarkoitetaan ensimmäistä välittömän emoyrityksen yläpuolella konsernissa olevaa emoyritystä, joka laatii yleisesti saatavissa olevan konsernitilinpäätöksen.

16. ***Yhteisön on esitettävä johtoon kuuluvien avainhenkilöiden saaman kompensaation yhteismäärä sekä kuhunkin seuraavaan ryhmään kuuluva määrä:***

(a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet;

(b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet;

(c) muut pitkäaikaiset etuudet;

▼M5

(d) irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet;

ja

(e) osakkeisiin perustuvat suoritukset.

17. ***Jos toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä on ollut liiketoimia, yhteisön on esitettävä lähipiirisuhteen mahdollisten tilinpäätösvaikutusten ymmärtämiseksi tarvittavat tiedot suhteen luonteesta sekä liiketoimista ja avoimista saldoista. Nämä tiedot esitetään kappaleessa 16 vaadittavien, johtoon kuuluvien avainhenkilöiden saamaa kompensaatiota koskevien tietojen lisäksi. Vähintäänkin on esitettävä:***

(a) liiketoimien rahamäärä;

(b) avointen saldojen rahamäärät; ja

(i) niiden ehdot, kuten onko niistä annettu vakuus, sekä niiden maksuksi suoritettavan vastikkeen luonne;

ja

(ii) yksityiskohtaiset tiedot annetuista tai saaduista takauksista;

(c) ulkona oleviin saldoihin liittyvät luottotappiovaraukset;

ja

(d) kaudella tehdyt kulukirjaukset menetetyistä tai epävarmoista lähipiirisaamisista.

18. ***Kappaleen 17 mukaiset tiedot on esitettävä erikseen jokaisesta seuraavasta ryhmästä:***

(a) emoyritys;

(b) yhteisöt, jotka käyttävät yhteisössä yhteistä määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa;

(c) tytäryritykset;

(d) osakkuusyritykset;

(e) yhteisyritykset, joissa yhteisö on osapuolena;

(f) yhteisön tai sen emoyrityksen johtoon kuuluvat avainhenkilöt;

ja

(g) muut lähipiiriin kuuluvat.

19. Kappaleen 18 mukainen lähipiirivelkojen ja -saamisten ryhmäkohtainen erittely laajentaa IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältämiä vaatimuksia joko taseessa tai liitetiedoissa esitettävistä tiedoista. Ryhmittelyä on laajennettu, jotta lähipiirisaldoista annettaisiin täydellisempi erittely, ja sitä sovelletaan myös lähipiiriliiketoimiin.

20. Seuraavat ovat esimerkkejä liiketoimista, jotka esitetään, jos ne ovat toteutuneet lähipiiriin kuuluvan osapuolen kanssa:

(a) tavaroiden (valmiiden ja keskeneräisten) ostot tai myynnit;

(b) kiinteistöjen tai muiden omaisuuserien ostot ja myynnit;

(c) palvelujen tuottaminen tai vastaanottaminen;

(d) vuokrausjärjestelyt;

(e) tutkimus- ja kehittämispalvelut;

(f) lisenssisopimusten mukaiset siirrot;

(g) rahoitusjärjestelyjen mukaiset siirrot (kuten lainat ja oman pääoman sijoitukset rahana tai apporttina);

(h) takauksien tai muiden vakuuksien antaminen;

ja

(i) yhteisön puolesta suoritetut velat tai yhteisön suorittamat velat toisen osapuolen puolesta.

21. Lähipiiriliiketoimissa toteutuneiden ehtojen ilmoitetaan vastaavan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa noudatettavia ehtoja vain, jos tällaiset ehdot pystytään näyttämään toteen.

▼M5

22. ***Samankaltaiset erät voidaan esittää yhdistettyinä, paitsi milloin erillinen esittäminen on tarpeen sen ymmärtämiseksi, millainen vaikutus lähipiiriliiketoimilla on yhteisön tilinpäätökseen.***

VOIMAANTULO

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

IAS 24:N (MUOTOILTU UUDELLEEN 1994) KUMOAMINEN

24. Tämä standardi korvaa IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* (muotoiltu uudelleen vuonna 1994).

▼M5

LIITE

Muutos IAS 30:een

Tässä liitteessä esitettävää muutosta on sovellettava 1. 1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmalla kaudella, tätä muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

A1. IAS 30:n *Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot* kappale 58 muutetaan seuraavanlaiseksi:

58. Silloin kun pankki on ryhtynyt liiketoimiin lähipiiriin kuuluvien kanssa, on perusteltua esittää tilinpäätöksessä lähipiirisuhteen luonne sekä antaa sellaiset liiketoimia ja avoimia saldoja koskevat tiedot, jotka ovat tarpeen sen ymmärtämiseksi, millainen vaikutus suhteella on pankin tilinpäätökseen. Tiedot esitetään IAS 24:n mukaisesti, ja niihin kuuluvat tiedot pankin luotonantoperiaatteista lähipiiriin kuuluville sekä seuraaviin eriin sisältyvä lähipiiriliiketoimia koskeva määrä:

(a) …

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 26

(MUOTOILTU UUDELLEEN 1994)

Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus Board alun perin hyväksyi maaliskuussa 1986. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota on käytetty IAS-standardeissa vuodesta 1991 alkaen. Alkuperäiseen hyväksyttyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-7
Määritelmät	8-12
Maksupohjaiset järjestelyt	13-16
Etuuspohjaiset järjestelyt	17-31
Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo	23-26
Vakuutusmatemaattisten laskelmien laatimisväli	27
Raportin sisältö	28-31
Kaikki järjestelyt	32-36
Järjestelyyn kuuluvien varojen arvostaminen	32-33
Raportissa esitettävät tiedot	34-36
Voimaantulo	37

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan eläke-etuusjärjestelyjen raportteihin, kun sellaisia laaditaan.**

2. Eläke-etuusjärjestelyjä kutsutaan toisinaan useilla eri nimillä, kuten esimerkiksi ”eläkejärjestelmät”, ”työssäolon jälkeiset järjestelyt” tai ”eläke-etuusjärjestelmät”. Tässä standardissa eläke-etuusjärjestelyä pidetään raportin laativana yksikkönä, joka on erillään järjestelyyn osallistuvien henkilöiden työnantajista. Kaikki muut IAS-standardit koskevat eläke-etuusjärjestelyjen raportointia siltä osin, kuin tämä standardi ei korvaa niitä.

▼B

3. Tässä standardissa käsitellään järjestelyn kirjanpitoa ja sen raportointia kaikille järjestelyyn osallistuville yhtenä ryhmänä. Siinä ei käsitellä yksittäisille osallistujille annettavia tietoja heidän oikeuksistaan eläke-etuuksiin.

4. IAS 19 ”Työsuhde-etuudet” käsittelee eläke-etuuksista johtuvien menojen määrittämistä sellaisten työnantajien tilinpäätöksissä, joilla on kyseisiä järjestelyjä. Näin ollen tämä standardi täydentää IAS-standardia 19.

5. Eläke-etuusjärjestelyt voivat olla maksupohjaisia tai etuuspohjaisia. Monet niistä edellyttävät, että perustetaan erillinen rahasto, jolla on tai ei ole oma oikeudellinen identiteetti, jolla on tai ei ole asiamiehiä, johon suoritetaan maksuja ja josta eläke-etuuksia suoritetaan. Tätä standardia sovelletaan riippumatta siitä, onko tällainen rahasto perustettu ja siitä, onko asiamiehiä vai ei.

6. Sellaisiin eläke-etuusjärjestelyihin, joiden varat on sijoitettu vakuutusyhtiöihin, sovelletaan samoja kirjanpitoa ja rahastointia koskevia vaatimuksia kuin järjestelyihin, joiden varat on sijoitettu yksityisesti. Ne kuuluvat siis tämän standardin soveltamisalaan, paitsi silloin kun sopimus vakuutusyhtiön kanssa on tietyn osallistujan tai osallistujaryhmän nimissä tai eläke-etuudesta johtuva velvoite on yksinomaan vakuutusyhtiön vastuulla.

7. Tässä standardissa ei käsitellä muussa muodossa annettavia työsuhde-etuuksia kuten esimerkiksi korvauksia työsuhteen päättymisestä, myöhemmin suoritettavia korvauksia koskevia järjestelyjä, pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvia lomaetuuksia, erityisiä varhaiseläke- tai irtisanoutumisjärjestelyjä, eikä terveydenhoito-, sosiaalietuus- tai bonusjärjestelyjä. Julkisen vallan järjestämän sosiaaliturvan tyyppiset järjestelyt jäävät myös tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle.

MÄÄRITELMÄT

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

   — **Eläke-etuusjärjestelyt ovat järjestelyjä, joiden avulla yritys antaa henkilöstölleen etuuksia työsuhteen päättyessä tai päättymisen jälkeen (joko vuositulon tai kertakorvauksen muodossa), kun tällaiset etuudet tai työnantajan niihin kohdistuvat maksusuoritukset ovat määritettävissä tai arvioitavissa ennen eläkkeelle jäämisajankohtaa joko jonkin asiakirjan ehtojen tai yrityksessä noudatettavan käytännön perusteella.**

   — **Maksupohjaiset järjestelyt ovat eläke-etuusjärjestelyjä, joissa eläke-etuuksina suoritettavat summat määräytyvät rahastoon maksettavien suoritusten ja rahastosta saatavien sijoitustuottojen perusteella.**

   — **Etuuspohjaiset järjestelyt ovat eläke-etuusjärjestelyjä, joissa eläke-etuuksina suoritettavat summat määritetään laskentakaavan avulla perustuen tavallisesti henkilön ansioihin ja/tai työsuhteen kestoon.**

   — **Rahastointi on varojen siirtämistä työnantajan yrityksestä erillään olevaan yksikköön (rahasto) vastaisten eläke-etuuksien suorittamista koskevien velvoitteiden täyttämiseksi.**

   Tässä standardissa käytetään myös seuraavia termejä:

   — **Osallistujia ovat eläke-etuusjärjestelyn jäsenet ja muut järjestelyn mukaisiin etuuksiin oikeutetut.**

   — **Etuuksiin käytettävissä oleva nettovarallisuus on järjestelyyn kuuluvat varat vähennettyinä veloilla lukuun ottamatta luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa.**

   — **Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo on eläke-etuusjärjestelystä nykyiselle ja aikaisemmin palveluksessa olleelle henkilöstölle suoritettavien, jo toteutuneeseen työsuoritukseen perustuvien, odotettavissa olevien maksujen nykyarvo.**

   — **Vapaakirjautuneet etuudet ovat etuuksia, joiden saaminen ei eläke-etuusjärjestelyn ehtojen mukaan edellytä työsuhteen jatkumista.**

9. Joillakin eläke-etuusjärjestelyillä on myös muita rahoittajia kuin työnantajat; tämä standardi koskee myös tällaisten järjestelyjen raportointia.

10. Useimmat eläke-etuusjärjestelyt perustuvat virallisiin sopimuksiin. Jotkut järjestelyt ovat epävirallisia, mutta ne ovat jossakin määrin velvoittavia työnantajan noudattaman vakiintuneen käytännön seurauksena. Vaikka jotkut järjestelyt sallivat työnantajien rajoittaa järjestelyn mukaisia velvoit-

▼B

teitaan, työnantajan on tavallisesti vaikeaa purkaa järjestelyä, mikäli henkilöstö halutaan pitää palveluksessa. Epävirallista järjestelyä koskevat samat kirjanpidon ja raportoinnin perusteet kuin virallista järjestelyä.

11. Moniin eläke-etuusjärjestelyihin liittyy erillisen rahaston perustaminen, johon maksut suoritetaan ja josta etuudet maksetaan. Tällaisia rahastoja saattavat hoitaa osapuolet, jotka toimivat itsenäisesti hallitessaan rahaston varoja. Kyseisiä osapuolia nimitetään joissakin maissa asiamiehiksi. Tässä standardissa käytetään termiä toimitsija kuvaamaan kyseisiä osapuolia riippumatta siitä, onko rahasto muodostettu.

12. Eläke-etuusjärjestelyjä kuvataan normaalisti joko maksupohjaisiksi tai etuuspohjaisiksi, joilla molemmilla on omat selvästi erottuvat piirteensä. Joskus esiintyy järjestelyjä, joissa on molempien ominaisuuksia. Tällaisia yhdistelmäjärjestelyjä pidetään tässä standardissa etuuspohjaisina.

MAKSUPOHJAISET JÄRJESTELYT

13. **Maksupohjaisen järjestelyn raportin tulee sisältää laskelma etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta sekä kuvaus rahastoimisperiaatteista.**

14. Maksupohjaisessa järjestelyssä osallistujan tulevaisuudessa saamien etuuksien suuruuden määräävät työnantajan, osallistujan itsensä tai näiden molempien maksusuoritukset sekä rahaston toiminnan tehokkuus ja sijoitustuotot. Tavallisesti työnantaja vapautuu velvoitteesta suorittamalla maksut rahastolle. Vakuutusmatemaatikon palveluja ei normaalisti edellytetä, joskin tällaisia palveluja käytetään joskus arvioitaessa nykyisten maksujen perusteella saavutettavissa olevia tulevaisuudessa toteutuvia etuuksia sekä vastaisten maksusuoritusten ja sijoitustuottojen tasojen vaihtelua.

15. Osallistujat ovat kiinnostuneita järjestelyn toiminnasta, koska se vaikuttaa välittömästi heidän vastaisten etuuksiensa tasoon. Osallistujat ovat kiinnostuneita tietämään, onko maksusuoritukset saatu ja onko järjestetty asianmukainen valvonta edunsaajien oikeuksien turvaamiseksi. Työnantajaa kiinnostaa järjestelyn tehokas ja oikeudenmukainen toiminta.

16. Maksupohjaisen järjestelyn raportoinnin tavoitteena on antaa säännöllisesti informaatiota järjestelystä ja sen sijoitustoiminnan tuloksellisuudesta. Kyseinen tavoite saavutetaan yleensä laatimalla raportti, joka sisältää:

(a) kuvauksen merkittävistä toiminnoista tilikauden aikana sekä järjestelyä, sen jäsenyyttä, sääntöjä ja ehtoja koskevien muutosten vaikutuksesta;

(b) laskelmat, joissa esitetään tilikauden liiketoimet ja sijoitustoiminnan tulos sekä järjestelyn taloudellinen asema tilikauden päättyessä; sekä

(c) kuvauksen sijoitustoiminnan periaatteista.

ETUUSPOHJAISET JÄRJESTELYT

17. **Etuuspohjaisen järjestelyn raportin tulee sisältää joko:**

(a) **laskelma, joka osoittaa:**

(i) **etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden;**

(ii) **luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon siten, että vapaakirjautuneet ja vapaakirjautumattomat etuudet esitetään erikseen; ja**

(iii) **näiden tuloksena muodostuvan yli- tai alikatteen; tai**

(b) **laskelma, joka osoittaa etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden sisältäen joko:**

(i) **liitetiedot, joissa esitetään luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo siten, että vapaakirjautuneet ja vapaakirjautumattomat etuudet estetään erikseen; tai**

(ii) **viittauksen tähän informaatioon, joka sisältyy raportin liitteenä olevaan vakuutusmatemaatikon raporttiin.**

Mikäli vakuutusmatemaattisia laskelmia ei ole laadittu raportointipäivälle, perusteena käytetään viimeisimpiä laskelmia ja ilmoitetaan mille päivälle ne on laadittu.

18. **Kappaleessa 17 tarkoitetun luvattujen eläke-etuuksien nykyarvon tulee perustua järjestelyn ehtojen mukaisesti luvattuihin, jo toteutuneeseen työsuoritukseen perustuviin etuuksiin käyttäen joko tarkasteluhetken palkkatasoa tai ennakoituja palkkatasoja, ja**

▼B

käytetty peruste ilmoitetaan. Raportissa ilmoitetaan myös sellaiset vakuutusmatemaattisten olettamusten muutokset, joilla on ollut merkittävä vaikutus luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattiseen nykyarvoon.

19. **Raportissa selostetaan luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon ja etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden välistä suhdetta sekä luvattujen etuuksien rahoittamisperiaatteita.**

20. Etuuspohjaisessa järjestelyssä luvattujen eläke-etuuksien maksaminen riippuu järjestelyn taloudellisesta asemasta ja rahoittajien kyvystä suorittaa maksuja järjestelyyn tulevaisuudessa sekä järjestelyn sijoitustoiminnan tuotosta ja toiminnan tehokkuudesta.

21. Etuuspohjaisessa järjestelyssä tarvitaan määräajoin vakuutusmatemaatikon palveluja järjestelyn taloudellisen aseman arvioimiseksi, olettamusten tarkistamiseksi ja järjestelyyn tehtävien vastaisten maksusuoritusten tasoa koskevien suositusten saamiseksi.

22. Etuuspohjaisen järjestelyn raportoinnin tavoitteena on antaa järjestelyn taloudellisista resursseista ja toiminnasta säännöllisesti informaatiota, joka on hyödyllistä arvioitaessa resurssien kertymisen ja järjestelyn mukaisten etuuksien välistä suhdetta eri ajankohtina. Tämä tavoite saavutetaan yleensä laatimalla raportti, joka sisältää:

(a) kuvauksen merkittävistä toiminnoista tilikauden aikana sekä järjestelyä, sen jäsenyyttä, sääntöjä ja ehtoja koskevien muutosten vaikutuksesta;

(b) laskelmat, joissa esitetään tilikauden liiketoimet ja sijoitustoiminnan tulos sekä järjestelyn taloudellinen asema tilikauden päättyessä;

(c) vakuutusmatemaattisen informaation joko osana laskelmia tai erillisenä raporttina; sekä

(d) kuvauksen sijoitustoiminnan periaatteista.

Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo

23. Odotettavissa olevien, eläke-etuusjärjestelystä suoritettavien maksujen nykyarvo voidaan laskea ja esittää käyttäen tarkasteluhetken palkkatasoa tai osallistujien eläkkeelle jäämisajankohtaan saakka ennakoituja palkkatasoja.

24. Tarkasteluhetken palkkatasoon perustuvan lähestymistavan puolesta esitettäviä syitä ovat:

(a) luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo, joka on kustakin osallistujasta sillä hetkellä aiheutuvien määrien summa, voidaan laskea objektiivisemmin kuin ennakoituja palkkatasoja käytettäessä, koska se sisältää vähemmän olettamuksia;

(b) palkankorotuksista johtuvista etuuksien lisäyksistä tulee järjestelyn velvoitteita palkankorotuksen toteutumisajankohtana; ja

(c) nykyistä palkkatasoa käyttäen laskettu luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo vastaa yleensä läheisemmin sitä määrää, joka tulisi maksettavaksi, jos järjestely lopetettaisiin tai lakkautettaisiin.

25. Ennakoituihin palkkatasoihin perustuvan lähestymistavan puolesta esitettäviä syitä ovat:

(a) taloudellinen informaatio tulisi tuottaa toiminnan jatkuvuuteen perustuen huolimatta siitä, että joudutaan tekemään olettamuksia ja arvioita;

(b) loppupalkkaan perustuvissa järjestelyissä etuudet määritetään perustuen palkkoihin eläkkeelle jääntiajankohtana tai lähellä sitä; näin ollen palkat, maksusuoritusten tasot ja tuottoasteet on ennakoitava; ja

(c) palkkojen ennakoimatta jättäminen silloin, kun suurin osa rahastoinnista perustuu ennakoituihin palkkoihin, saattaa johtaa näennäisen ylikatteen esittämiseen, vaikka järjestelmä ei ole ylikatettu tai riittävän katteen esittämiseen, vaikka järjestely on alikatettu.

26. Tarkasteluhetken palkkoihin perustuva luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään järjestelyn raportissa raportointipäivään mennessä ansaittuja etuuksia koskevan velvoitteen osoittamiseksi. Ennakoituihin palkkoihin perustuva luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään osoittamaan mahdollista velvoitetta perustuen toiminnan jatkuvuuteen, johon yleensä myös rahastointi perustuu. Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaat-

▼B

tista nykyarvoa koskevien tietojen lisäksi saattaa olla tarpeen selostaa riittävän selkeästi, mitä taustaa vasten luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa tulee tarkastella. Tällaisessa selostuksessa voidaan tarkastella suunnitellun vastaisen rahastoinnin riittävyyttä ja ennakoituihin palkkoihin perustuvia rahastointiperiaatteita. Se voidaan sisällyttää taloudelliseen informaatioon tai vakuutusmatemaatikon raporttiin.

Vakuutusmatemaattisten laskelmien laatimisväli

27. Useissa maissa vakuutusmatemaattisia laskelmia ei hankita useammin kuin kerran kolmessa vuodessa. Mikäli vakuutusmatemaattisia laskelmia ei ole laadittu raportointipäivälle, perusteena käytetään viimeisintä laskelmaa ja ilmoitetaan, mille päivälle se on laadittu.

Raportin sisältö

28. Etuuspohjaisia järjestelyjä koskeva informaatio esitetään käyttäen yhtä seuraavista malleista, jotka kuvastavat erilaisia käytäntöjä vakuutusmatemaattisen informaation esittämisessä ja sitä koskevien tietojen antamisessa:

(a) raporttiin sisällytetään laskelma, joka osoittaa etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden, luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon sekä näiden tuloksena muodostuvan yli- tai alikatteen. Järjestelyn raportti sisältää myös laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden ja luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon muutoksista. Raportti voi sisältää erillisen vakuutusmatemaatikon raportin, jossa annetaan lisätietoja luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisesta nykyarvosta;

(b) raportti, joka sisältää laskelman etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta ja laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista. Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään laskelmien liitetietona. Raportti voi sisältää vakuutusmatemaatikon raportin, joka tukee luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa; ja

(c) raportti, joka sisältää laskelman etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta ja laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista, ja luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo sisältyy erilliseen vakuutusmatemaatikon raporttiin.

Kussakin mallissa laskelmiin voi liittyä myös asiamiehen kertomus, joka on johdon tai hallituksen kertomuksen luonteinen, sekä sijoituksia koskeva raportti.

29. Kappaleissa 28 (a) ja 28 (b) kuvattujen mallien kannattajat ovat sitä mieltä, että luvattujen eläke-etuuksien määrän esittäminen ja muu kyseisellä lähestymistavalla tuotettu informaatio auttavat käyttäjiä arvioimaan järjestelyn senhetkistä tilaa ja sitä, miten todennäköisesti järjestelyn velvoitteet täytetään. He ovat myös sitä mieltä, että taloudellisten raporttien tulee olla muodoltaan täydellisiä sellaisenaan eikä niiden pidä tukeutua mukana seuraaviin laskelmiin. Jotkut kuitenkin uskovat, että kappaleessa 28 (a) kuvattu malli saattaisi antaa käsityksen, että on olemassa velka, kun sitä vastoin luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisella nykyarvolla ei heidän mielestään ole kaikkia velan ominaisuuksia.

30. Kappaleessa 28 (c) kuvatun mallin kannattajat ovat sitä mieltä, että luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa ei pidä sisällyttää etuuksiin käytettävissä olevaa nettovarallisuutta koskevaan laskelmaan kuten kappaleessa 28 (a) kuvatussa mallissa tai edes esittää liitetietona kuten kohdassa 28 (b), koska silloin sitä verrataan välittömästi järjestelyyn kuuluviin varoihin, eikä tällainen vertailu ole välttämättä perusteltu. He esittävät, että vakuutusmatemaatikot eivät välttämättä vertaa luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa sijoitusten markkina-arvoon vaan saattavat sen sijaan arvioida sijoituksista saatavien odotettujen rahavirtojen nykyarvoa. Sen vuoksi tämän mallin kannattajat uskovat, että tällainen vertailu ei todennäköisesti kuvasta vakuutusmatemaatikon kokonaisarviota järjestelystä ja että se voitaisiin ymmärtää väärin. Jotkut uskovat myös, että riippumatta siitä, esitetäänkö lukuja vai ei, luvattuja eläke-etuuksia koskeva informaatio tulee sisällyttää ainoastaan erilliseen vakuutusmatemaatikon raporttiin, jossa voidaan antaa asianmukainen selostus.

31. Tässä standardissa hyväksytään näkemykset sen puolesta, että luvattuja eläke-etuuksia koskeva informaatio saadaan esittää erillisessä vakuutusmatemaatikon raportissa. Tässä kielletään väitteet, jotka on esitetty luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon numeerista esittämistä vastaan. Kappaleissa 28 (a) ja 28 (b) kuvattuja malleja pidetään näin

▼B

ollen tämän standardin mukaan hyväksyttävinä samoin kuin kappaleessa 28 (c) kuvattua mallia, kunhan taloudelliseen informaatioon sisältyy viittaus vakuutusmatemaatikon raporttiin, joka on raportin liitteenä ja sisältää luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon.

KAIKKI JÄRJESTELYT

Järjestelyyn kuuluvien varojen arvostaminen

32. **Eläke-etuusjärjestelyn sijoitukset merkitään taseeseen käypiin arvoihin. Markkinakelpoisten arvopapereiden käypä arvo on niiden markkina-arvo. Jos järjestelyllä on sijoituksia, joiden käypää arvoa ei ole mahdollista arvioida, raportissa esitetään syy siihen, että käypää arvoa ei käytetä.**

33. Markkinakelpoisten arvopapereiden käypä arvo on tavallisesti niiden markkina-arvo, koska sitä pidetään hyödyllisimpänä raportointipäivän arvopapereiden ja kauden sijoitustoiminnan tuloksen kuvaajana. Ne arvopaperit, joilla on kiinteä lunastusarvo ja jotka on hankittu järjestelyn velvoitteiden tai osan niistä kattamiseksi, voidaan merkitä raporttiin niiden lopulliseen lunastusarvoon perustuviin määriin siten, että oletetaan vakiotuottoaste eräpäivään asti. Jos järjestelyllä on sijoituksia, joiden käypää arvoa ei ole mahdollista arvioida, kuten esimerkiksi kokonaan omistettu yritys, raportissa esitetään syy siihen, että käypää arvoa ei käytetä. Siltä osin kuin sijoitukset on merkitty taseeseen muuhun määrään kuin markkina-arvoon tai käypään arvoon, esitetään yleensä myös käypä arvo. Rahaston toiminnassa käytettäviä varoja käsitellään kirjanpidossa asianomaisten IAS-standardien mukaisesti.

Raportissa esitettävät tiedot

34. **Eläke-etuusjärjestelyn raportin tulee sisältää myös seuraavat tiedot riippumatta siitä, onko järjestely etuuspohjainen vai maksupohjainen:**

    (a) **laskelma etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista;**

    (b) **yhteenveto merkittävistä raportin laatimisperiaatteista; ja**

    (c) **kuvaus järjestelystä sekä kauden aikana järjestelyssä tapahtuneiden muutosten vaikutus.**

35. Eläke-etuusjärjestelyistä tuotettavat raportit sisältävät seuraavat tiedot soveltuvilta osin:

    (a) etuuksiin käytettävissä olevaa nettovarallisuutta koskeva laskelma, jossa esitetään:

        (i) varat kauden lopussa sopivalla tavalla jaoteltuina;

        (ii) varojen arvostusperuste;

        (iii) tiedot yksittäisistä sijoituksista, jotka ylittävät joko 5 % etuuksiin käytettävissä olevista nettovaroista tai 5 % jostakin arvopaperiluokasta tai -tyypistä;

        (iv) tiedot sijoituksista työnantajayritykseen; ja

        (v) muut velat kuin luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo;

    (b) etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksia koskeva laskelma, joka osoittaa:

        (i) työnantajan suorittamat maksut;

        (ii) henkilöstön suorittamat maksut;

        (iii) sijoitustuotot kuten korot ja osingot;

        (iv) muut tuotot;

        (v) maksetut tai maksettavat etuudet (eriteltyinä esimerkiksi eläke-etuuksiin, kuolemantapauksiin liittyen suoritettaviin etuuksiin, työkyvyttömyysetuuksiin ja kertasuorituksena maksettaviin etuuksiin);

        (vi) hallinnolliset kulut;

        (vii) muut kulut;

        (viii) tuloverot;

▼B

(ix) luovutusvoitot ja -tappiot sijoituksista sekä sijoitusten arvonmuutokset; sekä

(x) järjestelyiden väliset siirrot;

(c) kuvaus rahoittamisperiaatteista;

(d) etuuspohjaisissa järjestelyissä järjestelyn ehtojen mukaisesti luvattujen jo suoritettuun työhön perustuvien eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo (joka voidaan jaotella vapaakirjautuneisiin ja vapaakirjautumattomiin etuuksiin) käyttäen joko tarkasteluhetken palkkatasoa tai ennakoituja palkkatasoja; tämä informaatio voidaan sisällyttää raportin liitteenä olevaan vakuutusmatemaatikon raporttiin, jota tulee lukea yhdessä vastaavan taloudellisen informaation kanssa; sekä

(e) etuuspohjaisissa järjestelyissä kuvaus tehdyistä merkittävistä vakuutusmatemaattisista olettamuksista ja menetelmä, jota on käytetty luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa laskettaessa.

36. Eläke-etuusjärjestelyn raportti sisältää kuvauksen järjestelystä joko osana taloudellista informaatiota tai erillisenä raporttina. Siinä voidaan esittää:

(a) työnantajien nimet ja järjestelyyn kuuluvat henkilöstöryhmät;

(b) etuuksia saavien osallistujien ja muiden osallistujien lukumäärä asianmukaisella tavalla jaoteltuina;

(c) järjestelyn tyyppi – maksupohjainen vai etuuspohjainen;

(d) tieto siitä, suorittavatko osallistujat maksuja järjestelyyn;

(e) kuvaus osallistujille luvatuista eläke-etuuksista;

(f) kuvaus järjestelyn purkamista koskevista ehdoista; sekä

(g) raportin kattamana ajanjaksona tapahtuneet muutokset kohdissa (a)-(f).

Usein viitataan toisiin asiakirjoihin, jotka ovat helposti käyttäjien saatavissa ja joissa järjestelyä kuvataan, ja raporttiin sisällytetään vain kyseisten asiakirjojen laatimisen jälkeen tapahtuneita muutoksia koskeva informaatio.

VOIMAANTULO

37. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1988 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin eläke-etuusjärjestelyjen tilinpäätöksiin.**

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 27

Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös

SISÄLLYS

	Kappaleet
Soveltamisala	1-3
Määritelmät	4-8
Konsernitilinpäätöksen esittäminen	9-11
Konsernitilinpäätöksen laajuus	12-21
Konsernitilinpäätöksen laatiminen	22-36
Tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten käsittely erillistilinpäätöksessä	37-39
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	40-42
Voimaantulo	43
Muiden määräysten kumoaminen	44-45

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 27:n (uudistettu 2000) *Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely*, ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

▼M5

SOVELTAMISALA

1. ***Tätä standardia on sovellettava emoyrityksen määräysvallassa olevien yhteisöjen muodostamaa ryhmää koskevan konsernitilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen.***

2. Tässä standardissa ei käsitellä yritysten yhteenliittymien kirjanpitokäsittelyssä sovellettavia menetelmiä ja niiden vaikutusta konsernitilinpäätöksen laatimiseen, kuten esimerkiksi yritysten yhteenliittymästä syntyvää liikearvoa (ks. IAS 22 *Yritysten yhteenliittymät).*

3. ***Tätä standardia on sovellettava myös tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpitokäsittelyyn silloin, kun yhteisö esittää erillistilinpäätöksen joko vapaaehtoisesti tai paikallisten määräysten vaatimuksesta.***

MÄÄRITELMÄT

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

   Konsernitilinpäätös on konsernista laadittu tilinpäätös, joka esitetään niin kuin se olisi yhden taloudellisen kokonaisuuden tilinpäätös.

   Määräysvalta on oikeus määrätä yhteisön talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.

   Hankintamenoon perustuva kirjaaminen on menettely, jonka mukaan sijoitus merkitään taseeseen hankintamenon määräisenä. Sijoittajayritys kirjaa sijoituksesta tuottoa vain sen verran, kuin sijoittajayritykselle jaetaan sijoituskohteen hankinta-ajankohdan jälkeen kertyneitä voittoja. Voitonjakoa, joka ylittää tällaiset voitot, pidetään sijoituksen palautuksena, ja se kirjataan sijoituksen hankintamenon vähennykseksi.

   Konserni on emoyritys ja sen kaikki tytäryritykset.

   Vähemmistön osuus on se osa tytäryrityksen voitosta tai tappiosta ja nettovarallisuudesta, joka kuuluu sille osuudelle yrityksestä, jota emoyritys ei omista suoraan eikä tytäryritysten kautta välillisesti.

   Emoyritys on yhteisö, jolla on yksi tai useampia tytäryrityksiä.

   Erillistilinpäätös on emoyrityksen, osakkuusyrityksen sijoittajayrityksen tai yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön osapuolen esittämä tilinpäätös, jossa kyseisten sijoitusten kirjanpitokäsittely perustuu suoraan pääomasijoitukseen sen sijaan että se perustuisi sijoituskohteiden esittämään tulokseen ja nettovarallisuuteen.

   Tytäryritys on toisen yhteisön (emoyritys) määräysvallassa oleva yhteisö, joka voi olla myös muu kuin osakeyhtiömuotoinen yhteisö, esimerkiksi henkilöyhtiö.

5. Emoyritys tai sen tytäryritys voi olla sijoittajayrityksenä osakkuusyrityksessä tai osapuolena yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä. Tällöin tämän standardin mukaisesti laadittavaa ja esitettävää konsernitilinpäätöstä laadittaessa noudatetaan myös IAS 28:aa *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* ja IAS 31:tä *Osuudet yhteisyrityksissä.*

6. Kun kyseessä on kappaleessa 5 kuvattu yhteisö, erillistilinpäätöksellä tarkoitetaan tilinpäätöstä, joka laaditaan ja esitetään kappaleessa 5 tarkoitetun tilinpäätöksen lisäksi. Erillistilinpäätöstä ei tarvitse liittää kyseiseen tilinpäätökseen tai esittää sen yhteydessä.

7. Jos yhteisöllä ei ole lainkaan tytäryrityksiä tai osakkuusyrityksiä eikä se ole osapuolena yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, sen tilinpäätös ei ole erillistilinpäätös.

8. Jos emoyritys on kappaleen 10 mukaisesti vapautettu konsernitilinpäätöksen esittämisestä, se saa esittää erillistilinpäätöksen ainoana tilinpäätöksenään.

KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN ESITTÄMINEN

9. ***Muun kuin kappaleessa 10 kuvatun emoyrityksen on esitettävä konsernitilinpäätös, johon se yhdistelee tytäryrityksensä tämän standardin mukaisesti.***

10. ***Emoyrityksen ei tarvitse esittää konsernitilinpäätöstä siinä ja vain siinä tapauksessa, että:***

    (a) emoyritys on itse kokonaan omistettu tytäryritys tai toisen yhteisön osittain omistama tytäryritys ja sen toisille omistajille, myös niille, joilla ei muutoin olisi äänioikeutta, on ilmoitettu, että emoyritys ei esitä konsernitilinpäätöstä, ja nämä eivät vastusta sitä;

▼M5

(b) emoyrityksen vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei ole julkisen kaupankäynnin kohteena (ei kotimaisessa eikä ulkomaisessa pörssissä eikä OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina);

(c) emoyritys ei ole toimittanut tilinpäätöstään arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle valvontaviranomaiselle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkäänlaisia instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin, eikä se ole parhaillaan toteuttamassa tällaista toimenpidettä;

ja

(d) koko konsernin emoyritys tai jokin sen ja emoyrityksen välissä oleva alakonsernin emoyritys laatii yleisesti saatavissa olevan, IFRS-standardien mukaisen konsernitilinpäätöksen.

11. Jos emoyritys päättää kappaleen 10 mukaisesti olla esittämättä konsernitilinpäätöstä ja esittää ainoastaan erillistilinpäätöksen, se noudattaa kappaleita 37 - 42.

KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAAJUUS

12. ***Konsernitilinpäätöksen on sisällettävä emoyrityksen kaikki tytäryritykset kappaleessa 16 tarkoitettuja tytäryrityksiä lukuun ottamatta.***

13. Määräysvallan oletetaan toteutuvan silloin, kun emoyritys omistaa suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti enemmän kuin puolet äänivallasta, jollei poikkeuksellisissa tapauksissa pystytä selkeästi osoittamaan, että tällainen omistus ei aikaansaa määräysvaltaa. Määräysvalta toteutuu myös emoyrityksen omistaessa enintään puolet äänivallasta silloin, kun sillä on: (*)

    (a) oikeus enempään kuin puoleen äänivallasta toisten sijoittajien kanssa tehdyn sopimuksen perusteella;

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

    (c) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö hallituksen tai vastaavan hallintoelimen jäsenistä ja kyseinen hallitus tai muu hallintoelin käyttää määräysvaltaa yhteisössä;

    tai

    (d) oikeus käyttää äänten enemmistöä hallituksen tai vastaavan hallintoelimen kokouksissa, ja kyseinen hallitus tai muu hallintoelin käyttää määräysvaltaa yhteisössä.

14. Yhteisö saattaa omistaa osakewarrantteja, osakkeiden osto-optioita, kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevia vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja tai muita vastaavanlaisia instrumentteja, jotka pystyvät antamaan yhteisölle lisää äänivaltaa tai pienentämään muun osapuolen äänivaltaa määrättäessä toisen yhteisön talouden ja liiketoiminnan periaatteista (potentiaalinen äänivalta), jos oikeudet käytetään tai vaihto suoritetaan. Arvioitaessa, onko yhteisöllä oikeus määrätä toisen yhteisön talouden ja liiketoiminnan periaatteista, otetaan huomioon sellaisen potentiaalisen äänivallan olemassaolo ja vaikutus, joka on tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto, samoin kuin toisten yhteisöjen potentiaalinen äänivalta. Potentiaalinen äänivalta ei ole tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto esimerkiksi silloin, kun käyttäminen tai vaihtaminen on mahdollista vasta tulevaisuudessa tai jonkin vastaisen tapahtuman toteutuessa.

15. Kun yhteisö arvioi, onko potentiaalisella äänivallalla vaikutusta määräysvaltaan, se tutkii kaikki potentiaaliseen äänivaltaan vaikuttavat seikat ja olosuhteet (esimerkiksi potentiaaliseen äänivallan toteuttamiseen liittyvät ehdot ja muut sopimukseen perustuvat järjestelyt erikseen ja yhdessä tarkasteltuina), lukuun ottamatta johdon aikomuksia ja yhteisön taloudellisia mahdollisuuksia oikeuden käyttämiseen tai vaihdon suorittamiseen.

16. ***Tytäryritys on jätettävä yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, kun on näyttöä siitä, että (a) määräysvalta on tarkoitettu tilapäiseksi, koska yhteisö on hankittu ja omistetaan yksinomaan tarkoituksena luovuttaa se kahdentoista kuukauden kuluessa ja (b) johto etsii ostajaa aktiivisesti. Sijoitukset tällaisiin tytäryrityksiin on luokiteltava kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi ja käsiteltävä kirjanpidossa IAS 39:n*** **Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen** ***mukaisesti.***

(*) Ks. myös SIC-12 *Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt.*

▼M5

17. Silloin kun tytäryritystä, joka on kappaleen 16 mukaisesti jätetty yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, ei ole luovutettu kahdentoista kuukauden kuluessa, se on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen hankinta-ajankohdasta lukien (ks. IAS 22). Aikaisempien kausien tilinpäätökset on oikaistava hankinta-ajankohdasta lähtien.

18. Poikkeuksellisissa tapauksissa yhteisö on saattanut löytää ostajan tytäryritykselle, joka on jätetty kappaleen 16 mukaisesti yhdistelemättä konsernintilinpäätökseen, mutta kauppaa ei mahdollisesti ole saatettu päätökseen kahdentoista kuukauden kuluessa hankinnasta siksi, että siihen tarvitaan valvontaviranomaisten tai joidenkin muiden tahojen lupa. Yhteisön ei tarvitse yhdistellä tällaista tytäryritystä konsernitilinpäätökseen, jos myyntiprosessi on käynnissä tilinpäätöspäivänä eikä ole mitään syytä uskoa, että sitä ei saatettaisi päätökseen pian tilinpäätöspäivän jälkeen.

19. Tytäryritystä ei jätetä yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen pelkästään sillä perusteella, että sijoittajayritys on venture capital -sijoittaja, sijoitusrahasto tai muu vastaavanlainen yhteisö.

20. Tytäryritystä ei jätetä yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen sillä perusteella, että sen liiketoiminta poikkeaa muiden konserniin kuuluvien yhteisöjen liiketoiminnasta. Tuotettava informaatio on merkityksellistä, kun tällaiset tytäryritykset yhdistellään ja konsernitilinpäätöksessä esitetään lisätietoja tytäryritysten erilaisesta liiketoiminnasta. Esimerkiksi IAS 14:n *Segmenttiraportoint*i edellyttämät tiedot ovat avuksi selitettäessä konsernin eri liiketoimintojen merkittävyyttä.

21. Emoyritys menettää määräysvallan silloin, kun se menettää oikeuden määrätä sijoituskohteen talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta. Määräysvalta voidaan menettää riippumatta siitä muuttuuko absoluuttinen tai suhteellinen omistusosuus vai ei. On esimerkiksi mahdollista, että tytäryritys joutuu valtion, tuomioistuimen, hallintoviranomaisen tai valvontaviranomaisen määräysvaltaan. Määräysvallan menettäminen voi perustua myös sopimusjärjestelyyn.

KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMINEN

22. Konsernitilinpäätöstä laatiessaan yhteisö yhdistää emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset rivi riviltä laskemalla yhteen samanlaiset varojen, velkojen, oman pääoman, tuottojen ja kulujen erät. Jotta konsernitilinpäätös esittäisi konsernia koskevan taloudellisen informaation ikään kuin kyseessä olisi yhtä taloudellista kokonaisuutta koskeva informaatio, suoritetaan tämän jälkeen seuraavat toimenpiteet:

    (a) emoyrityksen kuhunkin tytäryritykseen tekemän sijoituksen kirjanpitoarvo ja emoyrityksen osuus kunkin tytäryrityksen omasta pääomasta eliminoidaan (ks. IAS 22, jossa kuvataan tästä johtuvan liikearvon käsittely);

    (b) määritetään vähemmistön osuus konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryritysten voitosta tai tappiosta raportointikaudelta;

        ja

    (c) vähemmistön osuus konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryritysten nettovarallisuudesta erotetaan emoyrityksen omistajille kuuluvasta omasta pääomasta. Vähemmistön osuus nettovarallisuudesta koostuu:

        (i) IAS 22:n mukaisesti lasketusta vähemmistön osuudesta alkuperäisen yhteenliittymisen ajankohtana;

            ja

        (ii) vähemmistön osuudesta oman pääoman muutoksiin, jotka ovat tapahtuneet yhteenliittymisen jälkeen.

23. Silloin kun esiintyy potentiaalista äänivaltaa, emoyritykselle ja vähemmistölle kuuluvat osuudet voitosta tai tappiosta ja oman pääoman muutoksista määritetään senhetkisen omistuksen perusteella ilman että otetaan huomioon mahdollinen potentiaalisen äänivallan toteutumiseen johtava oikeuksien käyttö tai vaihdon suorittaminen.

24. ***Konsernin sisäiset saamiset ja velat, liiketoimet, tuotot ja kulut on eliminoitava kokonaisuudessaan.***

25. Konsernin sisäiset saamiset ja velat sekä liiketoimet, joihin kuuluvat esimerkiksi tuotot, kulut ja osingot, eliminoidaan kokonaisuudessaan. Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvat voitot ja tappiot, jotka on sisällytetty omaisuuseriin, kuten vaihto-omaisuuteen ja käyttöomaisuuteen, eliminoidaan kokonaisuudessaan. Konsernin sisäiset tappiot saattavat viitata arvonalentumiseen, joka on kirjattava konsernitilinpäätöksessä.

▼M5

Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvien voittojen ja tappioiden eliminoimisesta syntyviin väliaikaisiin eroihin sovelletaan IAS 12:ta *Tuloverot*.

26. ***Konsernitilinpäätöksen laatimiseen käytettävät emoyrityksen ja tytäryritysten tilinpäätökset on laadittava samalle raportointikauden päättymispäivälle. Silloin kun emoyrityksen ja tytäryrityksen raportointikaudet päättyvät eri päivinä, tytäryritys laatii lisäksi konsernitilinpäätöstä varten tilinpäätöksen samalle päivälle kuin emoyrityksen tilinpäätös, jos tämä on käytännössä mahdollista.***

27. ***Silloin kun konsernitilinpäätöksen laatimiseen käytettävä tytäryrityksen tilinpäätös laaditaan kappaleen 26 mukaisesti päivälle, joka poikkeaa emoyrityksen raportointikauden päättymispäivästä, on tehtävä oikaisut, joiden avulla otetaan huomioon kyseisen ajankohdan ja emoyrityksen tilinpäätöspäivän välillä toteutuneiden merkittävien liiketoimien tai muiden tapahtumien vaikutus. Raportointikauden päättymispäivien välinen ero ei saa missään tapauksessa olla kolmea kuukautta pitempi. Raportointikauden pituuden ja raportointikauden päättymispäivien välisen eron on oltava samat kaudesta toiseen.***

28. ***Konsernitilinpäätös on laadittava soveltaen yhtenäisiä laatimisperiaatteita samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin samanlaisiin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin.***

29. Mikäli konserniin kuuluva yhteisö soveltaa erilaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kuin ne, joita konsernitilinpäätöksessä sovelletaan samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin samanlaisiin liiketoimiin tai muihin tapahtumiin, kyseisen yhteisön tilinpäätökseen tehdään tarvittavat oikaisut konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

30. Tytäryrityksen tuotot ja kulut sisällytetään konsernitilinpäätökseen IAS 22:ssa määritellystä hankinta-ajankohdasta alkaen. Tytäryrityksen tuotot ja kulut sisällytetään konsernitilinpäätökseen siihen päivään asti, jona emoyrityksen määräysvalta tytäryrityksessä lakkaa. Tytäryrityksestä saadun luovutushinnan ja sen luovutuspäivän kirjanpitoarvon erotus merkitään konsernituloslaskelmaan tytäryrityksestä saaduksi luovutusvoitoksi tai -tappioksi; tämä sisältää myös tytäryritykseen liittyvät kertyneet muuntoerot, jotka on kirjattu omaan pääomaan IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* mukaisesti.

31. ***Yhteisöön tehtyä sijoitusta on käsiteltävä IAS 39:n*** **Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen** ***mukaisesti siitä päivästä alkaen, jona kyseinen yhteisö lakkaa olemasta tytäryritys, edellyttäen ettei siitä tule IAS 28:ssa määriteltyä osakkuusyritystä eikä IAS 31:ssä määriteltyä yhteisessä määräysvallassa olevaa yksikköä.***

32. ***Sijoituksen kirjanpitoarvoa päivänä, jona yhteisö lakkaa olemasta tytäryritys, on pidettävä rahoitusvaroihin kuuluvan omaisuuserän alkuperäisenä hankintamenona IAS 39:n mukaisessa arvostuksessa.***

33. ***Vähemmistön osuus on esitettävä konsernitaseen omassa pääomassa erillään veloista ja emoyrityksen omistajille kuuluvasta omasta pääomasta. Myös vähemmistön osuus konsernin voitosta tai tappiosta esitetään erikseen.***

34. Voitto tai tappio jaotellaan emoyhteisön omistajille kuuluvaan ja vähemmistölle kuuluvaan osuuteen. Koska molemmat ovat omaa pääomaa, vähemmistölle kuuluva osuus ei ole tuottoa tai kulua.

35. Vähemmistölle kuuluvat konsernitilinpäätökseen sisältyvän tytäryrityksen tappiot saattavat ylittää vähemmistön osuuden tytäryrityksen omasta pääomasta. Ylimenevä osa ja myöhemmin syntyvät vähemmistölle kuuluvat tappiot kohdistetaan enemmistön osuutta vastaan paitsi siltä osin, kuin vähemmistöllä on sitova velvollisuus lisäsijoituksen tekemiseen tappioiden kattamiseksi ja se pystyy tekemään tällaisen sijoituksen. Jos tytäryritys osoittaa myöhemmin voittoa, nämä voitot kohdistetaan enemmistölle, kunnes enemmistön aikaisemmin kantama vähemmistön osuus tappioista on katettu.

36. Mikäli tytäryrityksellä on ulkona olevia, kumuloituvaa osinkoa kerryttäviä etuosakkeita, jotka ovat vähemmistön hallussa ja jotka luokitellaan omaksi pääomaksi, emoyritys laskee osuutensa voitosta tai tappiosta tytäryrityksen tällaisille osakkeille kuuluvia osinkoja koskevan oikaisun jälkeen riippumatta siitä, onko osingonjaosta tehty päätös vai ei.

▼M5

TYTÄRYRITYKSIIN, YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVIIN YKSIKKÖIHIN JA OSAKKUUSYRITYKSIIN TEHTYJEN SIJOITUSTEN KÄSITTELY ERILLISTILINPÄÄTÖKSESSÄ

37. ***Sijoituksia tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin on käsiteltävä erillistilinpäätöstä laadittaessa joko:***

(a) hankintamenoon perustuen,

tai

(b) IAS 39:n mukaisesti.

Jokaiseen sijoitusten ryhmään on sovellettava samaa kirjanpitokäsittelyä.

38. Tässä standardissa ei määrätä, mitkä yhteisöt laativat yleisesti saatavissa olevan erillistilinpäätöksen. Kun yhteisö laatii IFRS-standardien mukaisen erillistilinpäätöksen, noudatetaan kappaleita 37 ja 39 - 42. Yhteisö laatii myös yleisesti saatavissa olevan kappaleessa 9 vaaditun konsernitilinpäätöksen, ellei kappaleen 10 mukainen helpotus ole sovellettavissa.

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

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

40. ***Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä seuraavat tiedot:***

(a) että tytäryritys on jätetty kappaleen 16 mukaisesti yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen;

(b) [poistettu]

(c) emoyrityksen ja tytäryrityksen välisen suhteen luonne silloin, kun emoyritys ei omista enempää kuin puolet äänivallasta suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti;

(d) syyt siihen, että välitön tai tytäryritysten kautta välillisesti toteutuva omistus, joka kattaa yli puolet äänivallasta, ei synnytä määräysvaltaa;

(e) tytäryrityksen raportointikauden päättymispäivä silloin, kun sen tilinpäätös, jota on käytetty konsernitilinpäätöksen laatimiseen, on laadittu eri päivälle tai kattaa eri ajanjakson kuin emoyrityksen tilinpäätös, sekä syy eri aikana päättyvän tai eri pituisen raportointikauden käyttämiseen;

ja

(f) sellaisten merkittävien rajoitusten (jotka johtuvat esimerkiksi lainajärjestelyistä tai valvontaviranomaisten vaatimuksista) luonne ja laajuus, jotka heikentävät tytäryritysten kykyä siirtää varoja emoyritykselle käteisosinkoina tai kykyä maksaa lainoja takaisin.

41. ***Kun emoyritys, joka kappaleen 10 mukaisesti päättää olla laatimatta konsernitilinpäätöksen, laatii erillistilinpäätöksen, tässä erillistilinpäätöksessä on esitettävä:***

(a) että kyseinen tilinpäätös on erillistilinpäätös; että on käytetty oikeutta jättää konsernitilinpäätös laatimatta; mikä on nimeltään ja missä valtiossa on rekisteröity tai pitää kotipaikkaansa sellainen yhteisö, jonka IFRS-standardien mukaisesti laadittu konsernitilinpäätös on yleisesti saatavissa; sekä osoite, josta tällainen tilinpäätös on saatavissa;

(b) luettelo merkittävistä sijoituksista tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin, sisältäen nimen, valtion jossa yritys on rekisteröity tai jossa sillä on kotipaikka, omistusosuuden sekä osuuden äänivallasta, mikäli se eroaa omistusosuudesta;

ja

(c) kuvaus menetelmästä, jolla kohdan (b) mukaisesti lueteltuja sijoituksia on käsitelty kirjanpidossa.

42. ***Silloin kun emoyritys (muu kuin kappaleessa 41 tarkoitettu emoyritys), osapuoli jolla on osuus yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä tai osakkuusyrityksen sijoittajayritys laatii erillistilinpäätöksen, tässä erillistilinpäätöksessä on esitettävä:***

(a) että kyseessä on erillistilinpäätös, ja syy sen laatimiseen, ellei laki vaadi sitä;

▼M5

(b) luettelo merkittävistä sijoituksista tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin, sisältäen nimen, valtion jossa yritys on rekisteröity tai jossa sillä on kotipaikka, omistusosuuden sekä osuuden äänivallasta, mikäli se eroaa omistusosuudesta;

ja

(c) kuvaus menetelmästä, jolla kohdan (b) mukaisesti lueteltuja sijoituksia on käsitelty kirjanpidossa.

ja siinä on yksilöitävä se tämän standardin kappaleen 9, IAS 28:n ja IAS 31:n mukaisesti laadittu tilinpäätös, johon ne liittyvät.

VOIMAANTULO

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

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

44. Tämä standardi korvaa IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely* (uudistettu 2000).

45. Tämä standardi korvaa SIC-33:n *Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä – potentiaalinen äänivalta ja omistusosuuksien jakaminen*.

▼M5

LIITE

Muutokset muihin määräyksiin

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

A1. IAS 22:n *Yritysten yhteenliittymät* kappale 1 muutetaan seuraavanlaiseksi:

1. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

…

Tytäryritys on toisen yhteisön (emoyritys) määräysvallassa oleva yhteisö, joka voi olla myös muu kuin osakeyhtiömuotoinen yhteisö, esimerkiksi henkilöyhtiö.

Vähemmistön osuus on se osa tytäryrityksen voitosta tai tappiosta ja nettovarallisuudesta, joka kuuluu sille osalle yrityksestä, jota emoyritys ei omista suoraan eikä tytäryritysten kautta välillisesti.

A2. [tämä muutos ei koske itse standardia]

A3. SIC-12.een *Konsernitilinpäätös — erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt* tehdään seuraavat muutokset:

Viittaus muutetaan seuraavanlaiseksi:

Viittaus: IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*

Kappaleet 9, 10 ja 11 muutetaan seuraavanlaisiksi:

9. SPE:ssä määräysvalta voi toteutua siten, että yhteisö määrää etukäteen SPE:n toiminnasta (toimii ”automaattiohjauksessa”) tai muulla tavalla. Kohdassa IAS 27.13 mainitaan useita tilanteita, jotka johtavat määräysvallan syntymiseen, vaikka yhteisö omistaa enintään puolet toisen yhteisön äänivallasta. Määräysvalta voi toteutua myös tapauksissa, joissa yhteisö omistaa vain pienen osuuden tai ei minkäänlaista osuutta SPE:n omasta pääomasta. Määräysvallan käsitteen soveltaminen edellyttää kussakin tapauksessa harkintaa, jossa otetaan huomioon kaikki merkitykselliset tekijät.

10. Kohdassa IAS 27.13 kuvattujen tilanteiden lisäksi esimerkiksi seuraavat olosuhteet saattavat olla merkkinä sellaisesta suhteesta, jossa yhteisöllä on määräysvalta SPE:ssä ja sen tulee tästä johtuen yhdistellä SPE konsernitilinpäätökseensä (tämän tulkinnan liitteessä on lisäohjeistusta):

(a) SPE:n toimintaa harjoitetaan tosiasiallisesti yhteisön puolesta sen nimenomaisten liiketoiminnallisten tarpeiden mukaisesti niin, että yhteisö saa hyötyä SPE:n toiminnasta;

(b) yhteisöllä on tosiasiallisesti päätösvalta, jonka perusteella se saa pääosan SPE:n toiminnan tuottamasta hyödystä, tai yhteisö on delegoinut tämän päätösvallan luomalla ”automaattiohjauksen”;

(c) yhteisöllä on tosiasiallisesti oikeus pääosaan SPE:n tuottamasta hyödystä, ja sen vuoksi yhteisö saattaa olla alttiina riskeille, jotka liittyvät SPE:n toimintaan;

tai

(d) yhteisö pitää tosiasiallisesti itsellään enemmistön SPE:hen tai sen varoihin liittyvistä jäännösarvoon tai omistukseen perustuvista riskeistä saadakseen hyötyä sen toiminnasta.

11. [Poistettu]

A4. Joulukuussa 2003 voimassa olevissa IFRS-standardeissa, IAS-standardit ja tulkinnat mukaan luettuina, viittaukset IAS 27:n versioon *Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely* muutetaan muotoon IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*.

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 28

Sijoitukset osakkuusyrityksiin

SISÄLLYS

	Kappaleet
Soveltamisala	1
Määritelmät	2-12
Huomattava vaikutusvalta	6-10
Pääomaosuusmenetelmä	11-12
Pääomaosuusmenetelmän soveltaminen	13-36
Arvonalentumistappiot	31-34
Erillistilinpäätös	35-36
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	37-40
Voimaantulo	41
Muiden määräysten kumoaminen	42-43

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 28:n (uudistettu 2000) *Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely,* ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

SOVELTAMISALA

1. ***Tätä standardia on sovellettava osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpitokäsittelyyn. Se ei kuitenkaan koske sellaisia sijoituksia osakkuusyrityksiin, joiden tekijöinä ovat:***

   (a) venture capital -sijoittajat,

   tai

   (b) sijoitusrahastot ja muut vastaavanlaiset yhteisöt, mukaan luettuina sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin liittyvät rahastot

   ja jotka alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä on määrätty kirjattavaksi käypään arvoon tuloksen kautta tai luokiteltu kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi ja käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n **Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen** ***mukaisesti. Tällaiset sijoitukset on arvostettava käypään arvoon IAS 39:n mukaisesti, ja käyvän arvon muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana ne ovat toteutuneet.***

MÄÄRITELMÄT

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

   Osakkuusyritys on yhteisö, jossa sijoittajayrityksellä on huomattava vaikutusvalta, joka ei ole tytäryritys eikä yhteisyritys ja joka voi olla myös muu kuin osakeyhtiömuotoinen yhteisö, esimerkiksi henkilöyhtiö.

   Konsernitilinpäätös on konsernista laadittu tilinpäätös, joka esitetään niin kuin se olisi yhden taloudellisen kokonaisuuden tilinpäätös.

   Määräysvalta on oikeus määrätä yhteisön talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.

   Pääomaosuusmenetelmä on menetelmä, jonka mukaan sijoitus kirjataan alun perin hankintamenon määräisenä ja tämän jälkeen sitä oikaistaan hankinta-ajankohdan jälkeen tapahtuneella muutoksella sijoittajayrityksen osuudessa sijoituskohteen nettovarallisuudesta. Sijoittajayritys kirjaa tulosvaikutteisesti osuutensa sijoituskohteen voitosta tai tappiosta.

   Yhteinen määräysvalta on taloudellista toimintaa koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen.

   Erillistilinpäätös on emoyrityksen, osakkuusyrityksen sijoittajayrityksen tai yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön osapuolen esittämä tilinpäätös, jossa kyseisten sijoitusten kirjanpitokäsittely perustuu suoraan pääomasijoitukseen sen sijaan että se perustuisi sijoituskohteiden esittämään tulokseen ja nettovarallisuuteen.

▼M5

Huomattava vaikutusvalta on oikeus osallistua sijoituskohteen talouden ja liiketoiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon, mutta se ei ole määräysvaltaa eikä yhteistä määräysvaltaa kyseisiin periaatteisiin.

Tytäryritys on toisen yhteisön (emoyritys) määräysvallassa oleva yhteisö, joka voi olla myös muu kuin osakeyhtiömuotoinen yhteisö, esimerkiksi henkilöyhtiö.

3. Tilinpäätös, jossa on sovellettu pääomaosuusmenetelmää, ei ole erillistilinpäätös, eikä myöskään sellaisen yhteisön tilinpäätös, jolla ei ole yhtäkään tytäryritystä, osakkuusyritystä tai osuutta yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, ole erillistilinpäätös.

4. Erillistilinpäätös esitetään konsernitilinpäätöksen ja sellaisen tilinpäätöksen lisäksi, jossa sijoituksia käsitellään pääomaosuusmenetelmällä ja johon osapuolten osuudet yhteisyrityksistä yhdistellään omistusosuuden mukaisesti. Erillistilinpäätös voidaan liittää tai olla liittämättä tällaiseen tilinpäätökseen.

5. Jos yhteisö on IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* kappaleen 10 mukaisesti vapautettu konsernitilinpäätöksen esittämisestä, IAS 31:n *Osuudet yhteisyrityksissä* kappaleen 2 mukaisesti vapautettu suhteellisen yhdistelyn soveltamisesta tai tämän standardin kappaleen 13(c) mukaisesti vapautettu pääomaosuusmenetelmän soveltamisesta, se saa esittää erillistilinpäätöksen ainoana tilinpäätöksenään.

Huomattava vaikutusvalta

6. Jos sijoittajayrityksellä on suoraan tai välillisesti (esimerkiksi tytäryritysten kautta) 20 prosenttia tai enemmän äänivallasta sijoituskohteessa, sijoittajayrityksellä oletetaan olevan huomattava vaikutusvalta, jollei pystytä selkeästi osoittamaan, että näin ei ole. Vastaavasti jos sijoittajayrityksellä on suoraan tai välillisesti (esimerkiksi tytäryritysten kautta) vähemmän kuin 20 prosenttia sijoituskohteen äänivallasta, sijoittajayrityksellä ei oleteta olevan huomattavaa vaikutusvaltaa, jollei tällaista vaikutusvaltaa pystytä selkeästi osoittamaan. Toisen sijoittajan huomattava tai enemmistöön kohdistuva omistus ei välttämättä estä sitä, että sijoittajayrityksellä on huomattava vaikutusvalta.

7. Sijoittajayrityksen huomattava vaikutusvalta tulee tavallisesti osoitetuksi yhdellä tai useammalla seuraavista tavoista:

   (a) edustus sijoituskohteen hallituksessa tai vastaavassa hallintoelimessä;

   (b) osallistuminen toimintaperiaatteiden luomiseen, esimerkiksi osallistuminen osinkoja ja muuta varojen jakamista koskevaan päätöksentekoon;

   (c) olennaiset liiketoimet sijoittajayrityksen ja sijoituskohteen välillä;

   (d) johtoon kuuluvien henkilöiden vaihtaminen yritysten välillä;

   tai

   (e) tärkeän teknisen tiedon antaminen.

8. Yhteisö saattaa omistaa osakewarrantteja, osakkeiden osto-optioita, kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevia vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja tai muita vastaavanlaisia instrumentteja, jotka pystyvät antamaan yhteisölle lisää äänivaltaa tai pienentämään muun osapuolen äänivaltaa määrättäessä toisen yhteisön talouden ja liiketoiminnan periaatteista (ts. potentiaalinen äänivalta), jos oikeudet käytetään tai vaihto toteutetaan. Arvioitaessa, onko yhteisöllä huomattava vaikutusvalta, otetaan huomioon sellaisen potentiaalisen äänivallan olemassaolo ja vaikutus, joka on tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto, samoin kuin toisten yhteisöjen potentiaalinen äänivalta. Potentiaalinen äänivalta ei ole tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto esimerkiksi silloin, kun käyttäminen tai vaihtaminen on mahdollista vasta tulevaisuudessa tai jonkin vastaisen tapahtuman toteutuessa.

9. Kun yhteisö arvioi, onko potentiaalisella äänivallalla vaikutusta huomattavaan vaikutusvaltaan, se tutkii kaikki potentiaaliseen äänivaltaan vaikuttavat seikat ja olosuhteet (esimerkiksi potentiaaliseen äänivallan toteuttamiseen liittyvät ehdot ja muut sopimukseen perustuvat järjestelyt erikseen ja yhdessä tarkasteltuina), lukuun ottamatta johdon aikomuksia ja yhteisön taloudellisia mahdollisuuksia oikeuden käyttämiseen tai vaihdon suorittamiseen.

10. Yhteisö menettää huomattavan vaikutusvallan sijoituskohteeseen, kun se menettää oikeuden osallistua sijoituskohteen talouden ja liiketoiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon. Huomattava vaikutusvalta voidaan menettää riippumatta siitä muuttuuko absoluuttinen tai suhteellinen omistu-

▼M5

sosuus vai ei. On esimerkiksi mahdollista, että osakkuusyritys joutuu valtion, tuomioistuimen, hallintoviranomaisen tai valvontaviranomaisen määräysvaltaan. Huomattavan vaikutusvallan menettäminen voi perustua myös sopimusjärjestelyyn.

Pääomaosuusmenetelmä

11. Pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa sijoitus osakkuusyritykseen kirjataan alun perin hankintamenon määräisenä ja kirjanpitoarvoa lisätään tai vähennetään, jotta sijoittajayrityksen osuus sijoituskohteen hankinta-ajankohdan jälkeisistä voitoista tai tappioista tulee otetuksi huomioon. Sijoittajayritys kirjaa tulosvaikutteisesti osuutensa sijoituskohteen voitosta tai tappiosta. Sijoituskohteesta saatu varojen jako vähentää sijoituksen kirjanpitoarvoa. Kirjanpitoarvoa voidaan joutua oikaisemaan myös, jos sijoittajayrityksen suhteellisessa osuudessa sijoituskohteen omasta pääomasta on tapahtunut sellaisia muutoksia, joita ei ole kirjattu sijoituskohteessa tulosvaikutteisesti. Tällaisia muutoksia aiheutuu esimerkiksi aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostuksesta ja muuntoeroista. Sijoittajayrityksen osuus näistä muutoksista kirjataan suoraan sijoittajayrityksen omaan pääomaan.

12. Silloin kun esiintyy potentiaalista äänivaltaa, sijoittajayrityksen osuus sijoituskohteen voitosta tai tappiosta ja oman pääoman muutoksista määritetään senhetkisen omistuksen perusteella ilman että otetaan huomioon mahdollinen potentiaalisen äänivallan toteutumiseen johtava oikeuksien käyttö tai vaihdon suorittaminen.

PÄÄOMAOSUUSMENETELMÄN SOVELTAMINEN

13. ***Osakkuusyritykseen tehtyyn sijoitukseen on sovellettava pääomaosuusmenetelmää, paitsi silloin kun:***

(a) on näyttöä siitä, että sijoitus on hankittu ja omistetaan yksinomaan tarkoituksena luovuttaa se kahdentoista kuukauden kuluessa hankinnasta ja että johto etsii ostajaa aktiivisesti;

(b) IAS 27:n kappaleen 10 mukainen poikkeussääntö, jonka mukaan emoyrityksen, jolla on myös sijoitus osakkuusyritykseen, ei tarvitse esittää konsernitilinpäätöstä, on sovellettavissa;

tai

(c) kaikki seuraavat kohdat toteutuvat:

(i) sijoittajayritys on kokonaan omistettu tytäryritys tai toisen yhteisön osittain omistama tytäryritys ja sen toisille omistajille, myös niille, joilla ei muutoin olisi äänioikeutta, on ilmoitettu, että sijoittajayritys ei sovella pääomaosuusmenetelmää, ja nämä eivät vastusta sitä;

(ii) sijoittajayrityksen vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei ole julkisen kaupankäynnin kohteena (ei kotimaisessa eikä ulkomaisessa pörssissä eikä OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina);

(iii) sijoittajayritys ei ole toimittanut tilinpäätöstään arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle valvontaviranomaiselle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkäänlaisia instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin, eikä se ole parhaillaan toteuttamassa tällaista toimenpidettä;

ja

(iv) koko konsernin emoyritys tai jokin sen ja sijoittajayrityksen välissä oleva alakonsernin emoyritys laatii yleisesti saatavissa olevan, IFRS-standardien mukaisen konsernitilinpäätöksen.

14. ***Kappaleessa 13(a) kuvatut sijoitukset on luokiteltava kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi ja käsiteltävä kirjanpidossa IAS 39:n mukaisesti.***

15. Silloin kun osakkuusyritykseen tehtyä sijoitusta, jota on aikaisemmin käsitelty IAS 39:n mukaisesti, ei ole luovutettu kahdentoista kuukauden kuluessa, siihen on sovellettava pääomaosuusmenetelmää hankinta-ajankohdasta alkaen (ks. IAS 22 *Yritysten yhteenliittymät).* Aikaisempien kausien tilinpäätökset on oikaistava hankinta-ajankohdasta lähtien.

16. Poikkeuksellisissa tapauksissa yhteisö on saattanut löytää ostajan kappaleessa 13(a) kuvatulle osakkuusyritykselle mutta kauppaa ei mahdollisesti ole saatettu päätökseen kahdentoista kuukauden kuluessa siksi, että siihen tarvitaan valvontaviranomaisten tai joidenkin muiden tahojen lupa. Yhteisön ei tarvitse soveltaa pääomaosuusmenetelmää tällaiseen osakkuu-

▼M5

syritykseen tehtyyn sijoitukseen, jos myyntiprosessi on käynnissä tilinpäätöspäivänä eikä ole syytä uskoa, että sitä ei saatettaisi päätökseen pian tilinpäätöspäivän jälkeen.

17. Tuottojen kirjaaminen saadun voitonjaon perusteella ei välttämättä osoita tarkoituksenmukaisella tavalla tuottoa, jonka sijoittajayritys on ansainnut sijoituksestaan osakkuusyritykseen, koska saadulla voitonjaolla saattaa olla vain vähän yhteyttä osakkuusyrityksen tulokseen. Koska sijoittajayrityksellä on osakkuusyrityksessä huomattava vaikutusvalta, sillä on osallisuutensa osakkuusyrityksen tuloksellisuuteen ja näin ollen sijoituksensa tuottoon. Sijoittajayritys käsittelee tätä osallisuuttaan laajentamalla tilinpäätöstään niin, että siihen sisällytetään sijoittajayrityksen osuus tällaisen osakkuusyrityksen voitoista tai tappioista. Pääomaosuusmenetelmän käyttäminen johtaa näin ollen sijoittajayrityksen nettovarallisuuden ja voiton tai tappion informatiivisempaan esittämiseen.

18. ***Sijoittajayrityksen on lopetettava pääomaosuusmenetelmän soveltaminen sinä päivänä, jona sillä lakkaa olemasta huomattava vaikutusvalta osakkuusyrityksessä, ja sen on tuosta päivästä alkaen käsiteltävä sijoitusta IAS 39:n mukaisesti, edellyttäen ettei osakkuusyrityksestä tule tytäryritystä tai IAS 31:ssä määriteltyä yhteisyritystä.***

19. ***Sijoituksen kirjanpitoarvoa päivänä, jona yhteisö lakkaa olemasta osakkuusyritys, on pidettävä IAS 39:n mukaisen rahoitusvaroihin kuuluvan omaisuuserän alkuperäisenä hankintamenona.***

20. Monet pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa suoritettavat toimenpiteet ovat samankaltaisia kuin IAS 27:ssä kuvatut konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteet. Lisäksi käsitteitä, jotka ovat tytäryrityksen hankintaan sovellettavan kirjanpitokäsittelyn pohjana, sovelletaan myös osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankinnan käsittelyyn.

21. Konsernin osuus osakkuusyrityksestä on emoyrityksen ja sen tytäryritysten omistusten yhteismäärä. Konsernin muiden osakkuusyritysten tai yhteisyritysten omistuksia ei oteta tässä huomioon. Silloin kun osakkuusyrityksellä on tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksiä, pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa otetaan huomioon sellainen voitto tai tappio ja sellaiset nettovarat, jotka on merkitty osakkuusyrityksen tilinpäätökseen (ja sisältävät osakkuusyrityksen osuuden sen osakkuus- ja yhteisyritysten voitoista tai tappioista ja nettovaroista) sen jälkeen, kun niihin on tehty tarvittavat oikaisut yhtenäisiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin pääsemiseksi (ks. kappaleet 26 ja 27).

22. Voitoista ja tappioista, jotka johtuvat sijoittajayrityksen (mukaan lukien sen yhdistellyt tytäryritykset) ja osakkuusyrityksen välisistä ”ylöspäin” ja ”alaspäin” toteutuneista liiketoimista, otetaan sijoittajayrityksen tilinpäätöksessä huomioon vain se osa, joka liittyy ulkopuolisten sijoittajien osuuteen osakkuusyrityksestä. ”Ylöspäin” toteutuvia liiketoimia ovat esimerkiksi hyödykkeiden myynnit osakkuusyritykseltä sijoittajayritykselle. ”Alaspäin” toteutuvia liiketoimia ovat esimerkiksi hyödykkeiden myynnit sijoittajayritykseltä osakkuusyritykselle. Sijoittajayrityksen osuus näistä liiketoimista osakkuusyritykselle syntyneistä voitoista ja tappioista eliminoidaan.

23. Osakkuusyritykseen tehtyä sijoitusta käsitellään pääomaosuusmenetelmällä siitä päivästä alkaen, jona siitä tulee osakkuusyritys. Mahdollista eroa (joko positiivista tai negatiivista), joka syntyy sijoituksen hankintamenon ylittäessä tai alittaessa sijoittajayrityksen osuuden osakkuusyrityksen yksilöitävissä olevien nettovarojen käyvästä arvosta, käsitellään hankinnan yhteydessä liikearvona (ks. IAS 22). Osakkuusyritykseen liittyvä liikearvo sisällytetään sijoituksen kirjanpitoarvoon. 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.

24. ***Sijoittajayritys käyttää pääomaosuusmenetelmää soveltaessaan osakkuusyrityksen viimeisintä saatavissa olevaa tilinpäätöstä. Silloin kun sijoittajayrityksen ja tytäryrityksen raportointikaudet päättyvät eri päivinä, osakkuusyritys laatii sijoittajayrityksen käyttöön tilinpäätöksen samalle päivälle kuin sijoittajayrityksen tilinpäätös, jos tämä on käytännössä mahdollista.***

25. ***Silloin kun pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa käytettävä osakkuusyrityksen tilinpäätös laaditaan kappaleen 24 mukaisesti päivälle, joka poikkeaa sijoitusyrityksen raportointikauden päättymispäivästä, on tehtävä oikaisut, joiden avulla otetaan huomioon kyseisen ajankohdan ja sijoittajayrityksen tilinpäätöspäivän välillä toteutuneiden merkittävien liiketoimien tai muiden tapahtumien vaikutus. Osakkuusyrityksen ja sijoittajayrityksen raportointikauden päättymispäivien välinen ero ei saa missään tapauksessa olla kolmea kuukautta pitempi. Raportointikauden***

▼M5

pituuden ja raportointikauden päättymispäivien välisen eron on oltava samat kaudesta toiseen.

26. ***Sijoittajayrityksen tilinpäätös on laadittava niin, että samanlaisiin, samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin sovelletaan yhtenäisiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita.***

27. Mikäli osakkuusyritys soveltaa erilaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kuin ne, joita sijoittajayritys soveltaa samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin samanlaisiin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin, on pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa tehtävä tarvittavat oikaisut, joiden avulla osakkuusyrityksen noudattamat periaatteet saatetaan yhdenmukaisiksi sijoittajayrityksen noudattamien periaatteiden kanssa.

28. Mikäli osakkuusyrityksellä on ulkona olevia, kumuloituvaa osinkoa kerryttäviä etuosakkeita, jotka ovat muiden kuin sijoittajayrityksen hallussa ja jotka luokitellaan omaksi pääomaksi, sijoittajayritys laskee osuutensa voitosta tai tappiosta tällaisille osakkeille kuuluvia osinkoja koskevan oikaisun jälkeen riippumatta siitä, onko osingonjaosta tehty päätös vai ei.

29. Jos sijoittajayrityksen osuus osakkuusyrityksen tappioista on yhtä suuri tai suurempi kuin sen osuus osakkuusyrityksestä, sijoittajayritys ei kirjaa osuuttaan sen ylittävistä tappioista. Osuudella osakkuusyrityksestä tarkoitetaan osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen pääomaosuusmenetelmän mukaista kirjanpitoarvoa sekä mahdollisia muita pitkäaikaisia sijoituksia, jotka tosiasiallisesti ovat osa sijoittajayrityksen nettosijoitusta osakkuusyritykseen. Esimerkiksi erä, jonka suorittamista ei ole suunniteltu ja jonka suorittaminen ei ole ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa todennäköistä, on tosiasialliselta luonteeltaan yhteisön kyseiseen osakkuusyritykseen tekemän sijoituksen jatke. Tällaisiin eriin voi kuulua esimerkiksi etuosakkeita ja pitkäaikaisia saamisia tai lainoja, mutta niihin eivät kuulu myyntisaamiset, ostovelat eivätkä pitkäaikaiset saamiset, joilla on riittävä vakuus, kuten vakuudelliset lainat. Pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa kirjattavat tappiot, jotka ylittävät sijoittajayrityksen sijoituksen kantaosakkeisiin, kohdistetaan sijoittajayrityksen muille osakkuusyritystä koskevan sijoituksen osille käänteisessä etuoikeusjärjestyksessä (toisin sanoen päinvastoin kuin etuoikeusjärjestys likvidaatiotilanteessa).

30. Kun sijoittajayrityksen osuus on pienentynyt nollan suuruiseksi, lisätappioita otetaan huomioon ja velkaa kirjataan vain siihen määrään asti kuin sijoittajayrityksellä on oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite tai se on suorittanut maksuja osakkuusyrityksen puolesta. Jos osakkuusyritys myöhemmin näyttää voittoa, sijoittajayritys jatkaa osuutensa kirjaamista kyseisistä voitoista vasta sen jälkeen, kun sen osuus voitoista on yhtä suuri kuin kirjaamaton osuus tappioista.

Arvonalentumistappiot

31. Sovellettuaan pääomaosuusmenetelmää ja kirjattuaan osakkuusyrityksen tappiot kappaleen 29 mukaisesti sijoittajayritys soveltaa IAS 39:n vaatimuksia määrittääkseen, onko osakkuusyritykseen tehdystä nettosijoituksesta tarpeellista kirjata lisää arvonalentumistappiota.

32. Sijoittaja soveltaa IAS 39:n mukaisia vaatimuksia myös määrittäessään, kirjataanko lisää arvonalentumistappiota sellaisesta osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta, joka ei ole osa nettosijoitusta, ja minkä suuruinen tämä arvonalentumistappio on.

33. Jos IAS 39:n mukaisia vaatimuksia sovellettaessa ilmenee viitteitä siitä, että sijoituksen arvo saattaa olla alentunut, yhteisö soveltaa IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen*. Sijoituksen käyttöarvoa määrittäessään yhteisö arvioi:

(a) osuutensa niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvosta, jotka sijoituskohteen odotetaan kerryttävän, sisältäen rahavirrat sijoituskohteen 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. Tuloksena saatava arvonalentumistappio kohdistetaan IAS 36:n mukaisesti. Näin ollen se kohdistetaan ensiksi jäljellä olevaan liikearvoon (ks. kappale 23).

34. Osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta kerrytettävissä oleva rahamäärä arvioidaan kukin osakkuusyrityksen osalta erikseen, paitsi silloin kun osak-

▼M5

kuusyrityksen jatkuvasta hyödyntämisestä ei kerry rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia yhteisön muiden varojen kerryttämistä rahavirroista.

Erillistilinpäätös

35. ***Sijoitusta osakkuusyritykseen on käsiteltävä sijoittajayrityksen erillistilinpäätöksessä IAS 27:n kappaleiden 37 - 42 mukaisesti.***

36. Tässä standardissa ei määrätä, mitkä yhteisöt laativat yleisesti saatavissa olevan erillistilinpäätöksen.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

37. ***Tilinpäätöksessä on esitettävä seuraavat tiedot:***

(a) sellaisten osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten käypä arvo, joille on olemassa julkistetut hintanoteeraukset;

(b) osakkuusyrityksiä koskevan taloudellisen informaation yhteenveto, joka sisältää yhteenlasketut varat, velat, liikevaihdon ja voiton tai tappion;

(c) syyt, joiden vuoksi olettamus, että sijoittajayrityksellä ei ole huomattavaa vaikutusvaltaa, on kumottu, jos sijoittajayrityksellä on suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti vähemmän kuin 20 prosenttia sijoituskohteen äänivallasta mutta se toteaa, että sillä on huomattava vaikutusvalta;

(d) syyt, joiden vuoksi olettamus, että sijoittajayrityksellä on huomattava vaikutusvalta, on kumottu, jos sijoittajayrityksellä on suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti 20 prosenttia tai enemmän sijoituskohteen äänivallasta mutta se toteaa, että sillä ei ole huomattavaa vaikutusvaltaa;

(e) osakkuusyrityksen raportointikauden päättymispäivä silloin, kun sen tilinpäätös, jota on käytetty pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa, on laadittu eri päivälle tai kattaa eri ajanjakson kuin sijoittajayrityksen tilinpäätös, sekä syy eri aikana päättyvän tai eri pituisen raportointikauden käyttämiseen;

(f) sellaisten merkittävien rajoitusten (jotka johtuvat esimerkiksi lainajärjestelyistä tai valvontaviranomaisten vaatimuksista) luonne ja laajuus, jotka heikentävät osakkuusyritysten kykyä siirtää varoja sijoittajayritykselle käteisosinkoina tai kykyä maksaa lainoja takaisin;

(g) kirjaamaton osuus osakkuusyrityksen kauden tappioista ja kertyneistä tappioista, jos sijoittajayritys on lakannut kirjaamasta osuutensa osakkuusyrityksen tappioista;

(h) että osakkuusyritykseen ei ole kappaleen 13 mukaisesti sovellettu pääomaosuusmenetelmää;

ja

(i) taloudellisen informaation yhteenveto – joko yksitellen tai ryhmiteltynä – joka sisältää varojen ja velkojen kokonaismäärät, liikevaihdon ja voiton tai tappion osakkuusyrityksistä, joihin ei ole sovellettu pääomaosuusmenetelmää.

38. ***Osakkuusyrityksiin tehdyt sijoitukset, joihin on sovellettu pääomaosuusmenetelmää, on luokiteltava pitkäaikaisiksi varoiksi. Sijoittajayrityksen osuus näiden osakkuusyritysten voitoista tai tappioista ja näiden sijoitusten kirjanpitoarvo on esitettävä erikseen. Sijoittajayrityksen osuus tällaisten osakkuusyritysten lopetettavista toiminnoista on myös esitettävä erikseen.***

39. ***Sijoittajayrityksen osuus suoraan osakkuusyrityksen omaan pääomaan kirjatuista muutoksista on kirjattava suoraan sijoittajayrityksen omaan pääomaan ja esitettävä oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa IAS 1:n*** **Tilinpäätöksen esittäminen** ***mukaisella tavalla***.

40. ***IAS 37:n*** **Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat** ***mukaisesti sijoittajayrityksen on esitettävä tilinpäätöksessään:***

(a) osuutensa sellaisista osakkuusyritysten ehdollisista veloista, jotka sille on syntynyt yhdessä muiden sijoittajien kanssa;

ja

(b) sellaiset ehdolliset velat, jotka syntyvät, koska sijoittajayritys ottaa vastatakseen osakkuusyrityksen kaikista tai joistakin veloista.

▼M5

VOIMAANTULO

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

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

42. Tämä standardi korvaa IAS 28:n *Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely* (uudistettu 2000).

43. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

(a) SIC-3 *Osakkuusyritysten kanssa toteutuneista liiketoimista johtuvien realisoitumattomien voittojen ja tappioiden eliminoiminen*;

(b) SIC-20 *Pääomaosuusmenetelmä – tappioiden kirjaaminen;*

ja

(c) SIC-33 *Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä – potentiaalinen äänivalta ja omistusosuuksien jakaminen*.

▼M5

LIITE

Muutokset muihin määräyksiin

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

A1. Joulukuussa 2003 sovellettavissa olevissa IFRS-standardeissa, mukaan lukien IAS-standardit ja tulkinnat, viittaukset IAS 28:n *Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely* olemassaolevaan versioon muutetaan viittauksiksi IAS 28:aan *Sijoitukset osakkuusyrityksiin*.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 29

(MUOTOILTU UUDELLEEN 1994)

Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus *Board* alun perin hyväksyi huhtikuussa 1989. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota on käytetty IAS-standardeissa vuodesta 1991 alkaen. Alkuperäiseen hyväksyttyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

Seuraava SIC:n tulkinta liittyy IAS-standardiin 29:

— SIC-19: ”Tilinpäätösvaluutta – tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaan”; ja

— SIC-30: ”Tilinpäätösvaluutta – muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan”.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-4
Tilinpäätöksen oikaiseminen	5-10
Alkuperäisiin hankintamenoihin perustuva tilinpäätös	11-28
Tase	11-25
Tuloslaskelma	26
Voitto tai tappio monetaarisesta nettopositiosta	27-28
Jälleenhankinta-arvoihin perustuva tilinpäätös	29-31
Tase	29
Tuloslaskelma	30
Voitto tai tappio monetaarisesta nettopositiosta	31
Verot	32
Rahavirtalaskelma	33
Vertailuluvut	34
Konsernitilinpäätös	35-36
Yleisen hintaindeksin valinta ja käyttäminen	37
Maat, joissa ei enää vallitse hyperinflaatio	38
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	39-40
Voimaantulo	41

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

▼B

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan yrityksen varsinaiseen tilinpäätökseen, konsernitilinpäätös mukaan lukien, joka esitetään hyperinflaatiomaan valuutan määräisenä.**

2. Toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman esittäminen hyperinflaatiomaassa paikallisen valuutan määräisenä ilman oikaisujen tekemistä ei ole tarkoituksenmukaista. Raha menettää ostovoimaansa niin nopeasti, että eri aikoina toteutuneiden liiketoimien ja muiden tapahtumien rahamäärien vertaileminen – vaikka liiketoimet ja muut tapahtumat olisivat toteutuneet samalla tilikaudella – on harhaanjohtavaa.

3. Tässä standardissa ei aseteta ehdotonta prosenttilukua, josta hyperinflaation katsotaan alkavan. On harkinnanvaraista, milloin tilinpäätöstä on tarpeen oikaista tämän standardin mukaisesti. Seuraavat piirteet maan taloudellisessa ympäristössä ovat merkkejä korkeasta inflaatiosta, mutta ne eivät rajoitu näihin:

   (a) yleisö pyrkii sijoittamaan varansa ei-monetaariseen omaisuuteen tai suhteellisen vakaaseen ulkomaan valuuttaan. Paikallisen valuutan määräiset erät sijoitetaan välittömästi ostovoiman säilyttämiseksi;

   (b) yleisö ei miellä rahamääriä paikallisessa valuutassa vaan jonkin suhteellisen vakaan ulkomaisen valuutan määräisenä. Hinnat saatetaan ilmoittaa kyseisessä valuutassa;

   (c) luotolla myytäessä ja velaksi ostettaessa käytetään myös lyhyellä aikavälillä hintoja, jotka kompensoivat maksupäivään mennessä odotettavissa olevan ostovoiman menetyksen;

   (d) korot, palkat ja hinnat on sidottu hintaindeksiin; ja

   (e) kolmen vuoden kertynyt inflaatioaste on lähellä 100 prosenttia tai sitä suurempi.

4. On suotavaa, että kaikki yritykset, jotka esittävät tilinpäätöksen samassa hyperinflaatiomaan valuutassa, soveltavat tätä standardia samasta päivästä alkaen. Tämä standardi koskee kuitenkin yrityksen tilinpäätöstä siitä tilikaudesta alkaen, jonka aikana yritys toteaa että maassa, jonka valuutan määräisenä se laatii tilinpäätöksensä, vallitsee hyperinflaatio.

TILINPÄÄTÖKSEN OIKAISEMINEN

5. Hinnat muuttuvat ajan kuluessa useiden erityisten tai yleisten poliittisten, taloudellisten ja yhteiskunnallisten tekijöiden vaikutuksesta. Erityiset tekijät, kuten kysynnän ja tarjonnan muutokset ja teknologiset muutokset, saattavat aiheuttaa yksittäisten hintojen merkittäviä ja toisistaan riippumattomia nousuja ja laskuja. Lisäksi yleiset tekijät voivat johtaa yleisen hintatason ja tästä johtuen rahan yleisen ostovoiman muuttumiseen.

6. Tilinpäätös laaditaan useimmissa maissa alkuperäisiin hankintamenoihin perustuen ottamatta huomioon sen paremmin yleisen hintatason muutoksia kuin hallussa pidettyjen varojen nimenomaisten hintojen muutoksia muutoin, kuin että aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet on mahdollisesti arvostettu uudelleen. Jotkut yritykset esittävät kuitenkin jälleenhankinta-arvoihin perustuvan tilinpäätöksen, jossa otetaan huomioon hallussa pidettävien varojen nimenomaisten hintojen muutosten vaikutukset.

7. Hyperinflaatiomaassa tilinpäätös on hyödyllinen vain, jos se esitetään tilinpäätöspäivän mukaisen mittayksikön määräisenä riippumatta siitä, perustuuko tilinpäätös alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoihin. Tämän vuoksi tämä standardi koskee yrityksen ensisijaista tilinpäätöstä, joka esitetään hyperinflaatiomaan valuutan määräisenä. Tämän standardin vaatiman informaation esittäminen oikaisemattoman tilinpäätöksen täydennyksenä ei ole sallittua. Oikaisemattoman tilinpäätöksen erillinen esittäminen ei myöskään ole suositeltavaa.

8. **Yrityksen tilinpäätös, joka laaditaan hyperinflaatiomaan valuutan määräisenä, esitetään tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä riippumatta siitä, perustuuko tilinpäätös alkuperäisiin hankintamenoihin tai jälleenhankinta-arvoihin. Myös IAS 1:n ”Tilinpäätöksen esittäminen” edellyttämät edellisen tilikauden vertailutiedot ja kaikki aikaisempia tilikausia koskevat tiedot esitetään tilinpäätöspäivän mukaisen mittayksikön määräisinä.**

9. **Monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio kirjataan tilikauden tulokseen vaikuttavasti ja esitetään omana eränään.**

10. Tämän standardin mukainen tilinpäätöksen oikaiseminen edellyttää tietynlaisia menettelytapoja sekä harkintaa. Näiden menettelytapojen ja

▼B

harkinnan tulosten johdonmukainen käyttäminen tilikaudesta toiseen on tärkeämpää kuin niiden tuloksena saatavien, oikaistuun tilinpäätökseen sisällytettävien lukujen täsmällinen tarkkuus.

Alkuperäisiin hankintamenoihin perustuva tilinpäätös

Tase

11. Taseeseen merkityt määrät, joita ei jo ole ilmaistu tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä, oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen.

12. Monetaarisia eriä ei oikaista, koska ne ovat jo tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä. Monetaarisia eriä ovat rahat ja rahana saatavat tai maksettavat erät.

13. Varat ja velat, jotka on sopimuksella sidottu hinnanmuutoksiin, kuten indeksiin sidotut joukkovelkakirjalainat tai muut lainat, oikaistaan sopimuksen mukaisesti, jotta saadaan selville tilinpäätöspäivänä avoimena oleva määrä. Nämä erät merkitään oikaistuun taseeseen kyseiseen korjattuun määrään.

14. Kaikki muut varat ja velat ovat ei-monetaarisia. Joidenkin ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvona on tilinpäätöspäivän mukainen määrä, kuten nettorealisointiarvo ja markkina-arvo, joten niitä ei oikaista. Kaikki muut ei-monetaariset varat ja velat oikaistaan.

15. Useimpien ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvona on hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno; joten ne on ilmaistu hankintapäivänsä mukaisina määrinä. Kunkin omaisuuserän oikaistu hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno määritetään oikaisemalla erän hankintamenoa ja kertyneitä poistoja hankintapäivän ja tilinpäätöspäivän välisellä yleisen hintaindeksin muutoksella. Näin ollen aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, sijoitukset, raaka-aine- ja kauppatavaravarastot, liikearvo, patentit, tavaramerkit ja muut vastaavanlaiset omaisuuserät oikaistaan niiden ostopäivästä lähtien. Keskeneräisten ja valmiiden tuotteiden varastot oikaistaan niistä päivistä lähtien, joina hankinta- ja valmistusmenot ovat syntyneet.

16. Yksityiskohtaista kirjanpitoa aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintapäivistä ei ehkä ole käytettävissä eikä hankintapäiviä pystytä arvioimaan. Näissä harvinaisissa tapauksissa saatetaan ensimmäisellä tämän standardin soveltamistilikaudella joutua käyttämään omaisuuserien oikaisun perusteena riippumattoman asiantuntijan arviota niiden arvosta.

17. Yleistä hintaindeksiä ei mahdollisesti ole saatavissa niiltä tilikausilta, joilta tämä standardi edellyttää aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden oikaisemista. Näissä harvinaisissa tapauksissa voidaan joutua käyttämään arviota, joka perustuu esimerkiksi tilinpäätösvaluutan ja jonkin suhteellisen vakaan ulkomaan valuutan välisen vaihtokurssin muutoksiin.

18. Eräiden ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvo on jonkin muun päivän kuin hankintapäivän tai tilinpäätöspäivän mukainen, esimerkkinä aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, jotka on arvostettu uudelleen jonakin aikaisempana ajankohtana. Tällöin kirjanpitoarvot oikaistaan uudelleenarvostuspäivästä lähtien.

19. Ei-monetaarisen erän oikaistua määrää vähennetään asianmukaisten IAS-standardien mukaisesti silloin, kun määrä ylittää sen rahamäärän, joka on kerrytettävissä omaisuuserän käytöstä tulevaisuudessa (myynti tai muu luovutus mukaan lukien). Tällöin siis aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, liikearvon, patenttien ja tavaramerkkien oikaistut määrät alennetaan niistä kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaaviksi, vaihto-omaisuuden oikaistut määrät alennetaan nettorealisointiarvoa vastaaviksi ja lyhytaikaisten sijoitusten oikaistut määrät markkina-arvoa vastaaviksi.

20. Sijoituskohde, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, saattaa laatia tilinpäätöksensä hyperinflaatiomaan valuutassa. Tällaisen sijoituskohteen tase ja tuloslaskelma oikaistaan tämän standardin mukaisesti sijoittajan osuuden laskemiseksi kohteen nettovarallisuudesta ja toiminnan tuloksesta. Jos sijoituskohteen tilinpäätös on ulkomaanrahan määräinen, se muunnetaan tilinpäätöspäivän kurssia käyttäen.

21. Inflaation vaikutus on yleensä otettu huomioon vieraan pääoman kustannuksissa. Ei ole perusteltua toisaalta oikaista lainalla rahoitettujen investointien menoja ja toisaalta aktivoida samalla tilikaudella sitä osaa vieraan pääoman menoista, joka kompensoi inflaatiota. Tämä osa vieraan pääoman menoista kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana menot ovat toteutuneet.

22. Yritys saattaa hankkia omaisuuseriä sellaisella sopimuksella, joka sallii maksusuorituksen lykkäämisen ilman nimenomaista korkoveloitusta. Jos

▼B

koron määrää ei ole käytännössä mahdollista laskea, tällaiset omaisuuserät oikaistaan hankintapäivän sijaan maksupäivästä alkaen.

23. IAS 21 ”Valuuttakurssien muutosten vaikutukset” sallii lainojen kurssierojen sisällyttämisen omaisuuserien hankintamenoon silloin, kun äskettäin on toteutunut tuntuva devalvaatio. Tällainen menettely ei ole perusteltu hyperinflaatiomaan valuutassa tilinpäätöksensä laativalle yritykselle, kun omaisuuserän kirjanpitoarvo oikaistaan sen hankintapäivästä lähtien.

24. Ensimmäisen tämän standardin soveltamistilikauden alussa oman pääoman erät kertyneitä voittoja ja tappioita ja uudelleenarvostusrahastoa lukuun ottamatta oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen niistä päivistä alkaen, joina erät on saatu tai ne ovat muutoin syntyneet. Aikaisemmilla tilikausilla syntynyt uudelleenarvostusrahasto eliminoidaan. Oikaistut kertyneet voittovarat johdetaan kaikista muista oikaistun taseen eristä.

25. Ensimmäisen tilikauden päättyessä ja tulevilla tilikausilla kaikki oman pääoman erät oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen tilikauden alusta tai sitä myöhemmästä erän saamispäivästä lähtien. Oman pääoman muutokset tilikaudella esitetään IAS 1:n ”Tilinpäätöksen esittäminen” mukaisesti.

Tuloslaskelma

26. Tämä standardi edellyttää kaikkien tuloslaskelman erien ilmaisemista tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä. Kaikki erät on tämän vuoksi oikaistava käyttäen yleisen hintaindeksin muutosta niistä päivistä lähtien, joina tuotto- ja kuluerät on alun perin merkitty kirjanpitoon.

Voitto tai tappio monetaarisesta nettopositiosta

27. Yritys, jolla on enemmän monetaarisia saamisia kuin monetaarisia velkoja, menettää ostovoimaa ja yritys, jolla on enemmän monetaarisia velkoja kuin monetaarisia saamisia, saa lisää ostovoimaa tilikaudella, jonka aikana vallitsee inflaatio, siltä osin kuin varat ja velat eivät ole hintatasoon sidottuja. Tämä monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio voidaan määrittää ei-monetaaristen varojen, oman pääoman ja tuloslaskelman erien ja indeksiin sidottujen varojen ja velkojen oikaisemisesta aiheutuvana erona. Voitto tai tappio voidaan arvioida soveltamalla yleisen hintatason muutosta monetaaristen varojen ja monetaaristen velkojen erotuksen painotettuun keskiarvoon tilikaudella.

28. Monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti. Kappaleen 13 mukaisesti tehdyt oikaisut niihin varoihin ja velkoihin, jotka on sopimuksella sidottu hintojen muutoksiin, kirjataan monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota vastaan. Muut tuloslaskelman erät, kuten korkotuotot ja -kulut ja sijoitettuihin tai lainattuihin varoihin liittyvät kurssierot, ovat myös yhteydessä monetaariseen nettopositioon. Vaikka tällaisista eristä annetaan tilinpäätöksessä tiedot erikseen, voi olla avuksi, että ne esitetään tuloslaskelmassa yhdessä monetaarisesta nettopositiosta johtuvan voiton tai tappion kanssa.

Jälleenhankinta-arvoihin perustuva tilinpäätös

Tase

29. Jälleenhankinta-arvoon esitettyjä eriä ei oikaista, koska ne jo ilmaistaan tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä. Muut taseen erät oikaistaan kappaleiden 11-25 mukaisesti.

Tuloslaskelma

30. Ennen oikaisemista jälleenhankinta-arvoihin perustuva tuloslaskelma esittää yleensä menot sen ajankohdan mukaisina, jona vastaavat liiketoimet tai muut tapahtumat ovat toteutuneet. Myytyjen suoritteiden hankintameno ja poistot kirjataan perustuen jälleenhankinta-arvoon toteutumisajankohtana; myyntituotot ja muut kulut kirjataan niiden toteutumisajankohdan rahamääriin. Kaikki erät on siis oikaistava yleistä hintaindeksiä käyttäen tilinpäätöspäivän mukaisen mittayksikön määräisiksi.

Voitto tai tappio monetaarisesta nettopositiosta

31. Monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota käsitellään kappaleiden 27 ja 28 mukaisesti. Jälleenhankinta-arvoon perustuva tuloslaskelma saattaa kuitenkin jo sisältää IAS 15:n ”Hintojen muutosten vaikutuksia koskeva informaatio” kappaleen 16 mukaisen oikaisun, joka ottaa huomioon hintojen muutoksen vaikutuksen monetaarisiin eriin.

▼B

Tällainen oikaisu on osa monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota.

Verot

32. Tämän standardin mukainen tilinpäätöksen oikaiseminen voi synnyttää eroja verotettavan tulon ja kirjanpidon tuloksen välille. Nämä erot käsitellään IAS 12:n ”Tuloverot” mukaisesti.

Rahavirtalaskelma

33. Tämä standardi edellyttää kaikkien rahavirtalaskelman erien esittämistä tilinpäätöspäivän mukaisen mittayksikön määräisinä.

Vertailuluvut

34. Edellisen tilikauden vertailuluvut oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen riippumatta siitä, perustuvatko ne alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoon, siten että vertailutilinpäätös esitetään tarkasteltavana olevan tilikauden päättymispäivän mukaisessa mittayksikössä. Myös aikaisempia tilikausia koskevat tiedot esitetään kuluvan tilikauden päättymispäivän mukaisen mittayksikön määräisinä.

Konsernitilinpäätös

35. Emoyrityksellä, joka laatii tilinpäätöksen hyperinflaatiomaan valuutan määräisenä, saattaa olla tytäryrityksiä, jotka myös laativat tilinpäätöksensä hyperinflaatiomaiden valuutoissa. Kunkin tällaisen tytäryrityksen tilinpäätös joudutaan oikaisemaan käyttäen sen maan yleistä hintaindeksiä, jonka valuutan määräisenä tytäryritys laatii tilinpäätöksensä, ennen kuin se sisällytetään emoyrityksen julkistamaan konsernitilinpäätökseen. Jos tällainen tytäryritys on ulkomainen, sen tilinpäätös muunnetaan tilinpäätöspäivän kurssia käyttäen. Sellaisia tytäryritysten tilinpäätöksiä, joita ei ole laadittu hyperinflaatiomaiden valuutoissa, käsitellään IAS 21:n ”Valuuttakurssien muutosten vaikutukset” mukaisesti.

36. Jos konsernitilinpäätökseen yhdistellään eri ajankohdille laadittuja tilinpäätöksiä, kaikki erät joudutaan muuttamaan konsernitilinpäätöspäivän mukaiseen mittayksikköön riippumatta siitä, ovatko ne ei-monetaarisia tai monetaarisia.

Yleisen hintaindeksin valinta ja käyttäminen

37. Tämän standardin mukaiseen tilinpäätöksen oikaisemiseen joudutaan käyttämään yleistä hintaindeksiä, joka kuvaa yleisen ostovoiman muutoksia. On suotavaa, että kaikki yritykset, jotka laativat tilinpäätöksensä saman maan valuutassa, käyttävät samaa indeksiä.

MAAT, JOISSA EI ENÄÄ VALLITSE HYPERINFLAATIO

38. **Silloin kun maassa ei enää vallitse hyperinflaatio ja yritys lakkaa laatimasta ja esittämästä tämän standardin mukaista tilinpäätöstä, sen tulee pitää edellisen tilikauden päättymispäivän mukaisen mittayksikön määräisiä summia kirjanpitoarvojen perustana myöhemmissä tilinpäätöksissään.**

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. **Tilinpäätöksessä esitetään seuraavat tiedot** ([1])**:**

(a) **maininta siitä, että tilinpäätöstä ja aikaisempien tilikausien vertailutietoja on oikaistu tilinpäätösvaluutan yleisen ostovoiman muutoksilla ja että ne on tästä johtuen esitetty tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä;**

(b) **onko tilinpäätös laadittu alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoihin perustuen; ja**

(c) **hintaindeksin laji ja taso tilinpäätöspäivänä sekä indeksin muutokset tilikaudella ja edellisellä tilikaudella.**

40. Tämän standardin edellyttämien tietojen esittäminen on tarpeen, jotta tehdään selväksi inflaation vaikutusten käsittelyperuste tilinpäätöksessä.

([1]) Ks. myös SIC-30: ”Tilinpäätösvaluutta – muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan”.

▼B

Niiden tarkoituksena on myös antaa muuta informaatiota, joka on tarpeen kyseisen perusteen ja tuloksena syntyvien määrien ymmärtämiseksi.

VOIMAANTULO

41. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1990 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.**

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 30

(MUOTOILTU UUDELLEEN 1994)

Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi alun perin kesäkuussa 1990. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota IAS-standardeissa on käytetty vuodesta 1991 alkaen. Alkuperäiseen hyväksyttyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

IAS 30:n kappaleita 24 ja 25 muutettiin vuonna 1998. Muutos korvasi viittaukset IAS-standardiin 25 ”Sijoitusten kirjanpidollinen käsittely” viittauksilla IAS-standardiin 39 ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen”.

IAS 30:n kappaleita 26, 27, 50 ja 51 muutettiin vuonna 1999. Nämä muutokset korvasivat viittaukset IAS-standardiin 10 ”Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” viittauksilla IAS-standardiin 37 ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” sekä mukauttivat terminologian vastaamaan IAS-standardissa 37 käytettyä terminologiaa.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-5
Tausta	6-7
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	8
Tuloslaskelma	9-17
Tase	18-25
Ehdolliset erät ja sitoumukset, mukaan lukien taseen ulkopuoliset erät	26-29
Varojen ja velkojen maturiteetit	30-39
Varojen, velkojen ja taseen ulkopuolisten erien keskittymät	40-42
Luottotappiot	43-49
Yleiset pankkitoiminnan riskit	50-52
Vakuudeksi annetut varat	53-54
Omaisuudenhoitotoiminta	55
Liiketoimet lähipiirin kanssa	56-58
Voimaantulo	59

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan pankkien ja muiden rahoituslaitosten (joita jatkossa kutsutaan pankeiksi) tilinpäätökseen.**

2. Tässä standardissa termi ”pankki” kattaa kaikki rahoituslaitokset, joiden pääasiallisiin toimintoihin kuuluu talletusten vastaanottaminen ja lainanotto luotonantoa ja sijoittamista varten ja jotka kuuluvat pankki- tai muun vastaavan lainsäädännön soveltamisalaan. Standardi koskee tällaisia yrityksiä riippumatta siitä, sisältyykö niiden nimeen sana ”pankki” vai ei.

3. Pankit edustavat maailmanlaajuisesti merkittävää ja vaikutusvaltaista liiketoiminnan alaa. Useimmat henkilöt ja organisaatiot käyttävät pankkeja joko tallettajan tai lainanottajan ominaisuudessa. Pankeilla on keskeinen

▼B

rooli rahajärjestelmää kohtaan tunnetun luottamuksen säilyttämisessä, koska niillä on läheiset suhteet valvontaviranomaisiin ja julkiseen valtaan ja koska kyseiset viranomaiset antavat niitä koskevia määräyksiä. Tästä syystä pankkien hyvinvointi ja erityisesti niiden vakavaraisuus ja maksuvalmius ja niiden eri liiketoimintojen suhteellinen riski on huomattavan ja laajan mielenkiinnon kohteena. Pankkien liiketoiminta ja näin ollen niiden kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat vaatimukset poikkeavat muiden liikeyritysten toiminnasta ja niitä koskevista vaatimuksista. Tämä standardi ottaa huomioon pankkien erityistarpeet. Siinä myös suositellaan sellaisen tilinpäätöstä koskevan selostuksen esittämistä, jossa käsitellään esimerkiksi maksuvalmiuden ja riskien hallintaa ja valvontaa.

4. Tämä standardi täydentää muita IAS-standardeja, jotka koskevat myös pankkeja, ellei niitä ole nimenomaisesti suljettu ulkopuolelle yksittäisessä standardissa.

5. Tämä standardi koskee pankin erillistilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä. Jos konserni harjoittaa pankkitoimintaa, tätä standardia sovelletaan kyseiseen toimintaan konsernin tasolla.

TAUSTA

6. Pankin tilinpäätöksen käyttäjät tarvitsevat merkityksellistä, luotettavaa ja vertailukelpoista informaatiota, joka auttaa heitä arvioimaan pankin taloudellista asemaa ja toiminnan tulosta ja joka on heille hyödyllistä taloudellisessa päätöksenteossa. He tarvitsevat myös informaatiota, joka antaa paremmin käsityksen pankin toiminnan erityispiirteistä. Käyttäjät tarvitsevat tällaista informaatiota, vaikka pankkia valvotaan ja se toimittaa säännöllisesti valvontaviranomaisille informaatiota, joka ei aina ole yleisön saatavissa. Siksi pankin tilinpäätöksessä tulee esittää riittävän kattavat tiedot käyttäjien tarpeiden tyydyttämiseksi siinä määrin kuin johdolta voidaan kohtuudella vaatia.

7. Pankin tilinpäätöksen käyttäjät ovat kiinnostuneita sen maksuvalmiudesta ja vakavaraisuudesta samoin kuin sen taseeseen merkittyihin varoihin ja velkoihin sekä taseen ulkopuolisiin eriin liittyvistä riskeistä. Maksuvalmiudella tarkoitetaan sitä, onko saatavissa riittävästi varoja talletusten nostoihin ja muihin sitoumuksiin niiden erääntyessä. Vakavaraisuudella tarkoitetaan sitä, miten paljon varat ovat velkoja suuremmat ja näin ollen pankin oman pääoman riittävyyttä. Pankki on alttiina maksuvalmiusriskille samoin kuin valuuttojen vaihteluista, korkojen liikkeistä, markkinahintojen muutoksista ja vastapuolen laiminlyönneistä johtuville riskeille. Nämä riskit voivat kuvastua tilinpäätöksessä, mutta käyttäjät saavat niistä paremmin käsityksen, jos johto esittää tilinpäätökseen liittyvän selostuksen, jossa kuvataan tapaa, jolla pankin toimintaan liittyviä riskejä hallitaan ja valvotaan.

TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISPERIAATTEET

8. Pankit käyttävät erilaisia menetelmiä tilinpäätökseen merkittävien erien kirjaamisessa ja arvostamisessa. Vaikka näiden menetelmien yhdenmukaistaminen on toivottavaa, se on tämän standardin ulkopuolella. Seuraaviin eriin sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen tilinpäätöksessä saattaa olla tarpeen, jotta noudatettaisiin IAS-standardia 1 ”Tilinpäätöksen esittäminen” ja tehtäisiin tilinpäätöksen käyttäjille mahdolliseksi ymmärtää perusteet, joilla pankin tilinpäätös on laadittu:

   (a) päätuottotyyppien kirjaaminen (ks. kappaleet 10 ja 11);

   (b) sijoitustarkoituksessa ja kaupankäyntitarkoituksessa pidettyjen arvopapereiden arvostaminen (ks. kappaleet 24 ja 25);

   (c) niiden liiketoimien ja muiden tapahtumien, joiden seurauksena on taseen varoihin tai velkoihin tehtävä merkintä, erottaminen niistä liiketoimista tai muista tapahtumista, jotka johtavat vain ehdollisiin eriin ja sitoumuksiin (ks. kappaleet 26-29);

   (d) peruste, jolla luottotappiot määritetään sekä peruste, jolla luotot, joita ei saada perityksi, poistetaan taseesta (ks. kappaleet 43-49); ja

   (e) peruste, jolla määritetään yleisiä pankkitoiminnan riskejä koskevat kulukirjaukset, ja tällaisten kulujen kirjanpidollinen käsittely (ks. kappaleet 50-52).

   Joitakin näistä aiheista käsitellään olemassa olevissa IAS-standardeissa, ja toisia saatetaan käsitellä myöhemmin annettavissa standardeissa.

▼B

TULOSLASKELMA

9. **Pankin tulee esittää tuloslaskelma, jossa tuotot ja kulut ryhmitellään luonteensa mukaisesti ja esitetään tuottojen ja kulujen määrät päätyypeittäin.**

10. **Muiden IAS-standardien edellyttämien tietojen lisäksi tuloslaskelman tai liitetietojen tulee sisältää vähintään seuraavat tuotto- ja kuluerät:**

— **Korkotuotot ja muut vastaavat tuotot;**

— **Korkokulut ja muut vastaavat kulut;**

— **Osinkotuotot;**

— **Palkkiotuotot;**

— **Palkkiokulut;**

— **Voitot kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä arvopapereista tappioilla vähennettynä;**

— **Voitot sijoitustarkoituksessa pidettävistä arvopapereista tappioilla vähennettynä;**

— **Valuuttatoiminnan voitot tappioilla vähennettynä;**

— **Liiketoiminnan muut tuotot;**

— **Luottotappiot;**

— **Yleiset hallintokulut; ja**

— **Liiketoiminnan muut kulut.**

11. Pankkitoiminnasta syntyvien tuottojen päätyyppeihin sisältyvät korot, palvelupalkkiot, muut palkkiot ja arvopaperikaupan tulos. Kukin tuottotyyppi esitetään omana eränään, jotta käyttäjät pystyvät arvioimaan pankin toiminnan tulosta. Tällaiset tiedot esitetään IAS 14:n ”Segmenttiraportointi” edellyttämien, tuottojen lähteitä koskevien tietojen lisäksi.

12. Pankkitoiminnasta syntyvien kulujen päätyyppeihin sisältyvät korot, palkkiot, luottotappiot, sijoitusten käyvän arvon pienentymiseen liittyvät kulukirjaukset ja yleiset hallintokulut. Kukin kulutyyppi esitetään omana eränään, jotta käyttäjät pystyvät arvioimaan pankin toiminnan tulosta.

13. **Tuotto- ja kulueriä ei netoteta keskenään muutoin kuin siinä tapauksessa, että ne liittyvät suojaukseen tai sellaisiin varoihin ja velkoihin, jotka on netotettu keskenään kappaleen 23 mukaisesti.**

14. Muiden kuin suojaukseen tai kappaleessa 23 kuvatulla tavalla keskenään netotettuihin varoihin tai velkoihin liittyvien erien netottaminen estää käyttäjiä arvioimasta pankin eri toimintojen tuloksellisuutta ja sen erityyppisistä varoista saamaa tuottoa.

15. Kustakin seuraavasta toiminnosta johtuvat tuotot ja kulut esitetään nettoperusteisesti:

(a) kaupankäyntitarkoituksessa pidettyjen arvopapereiden vähennykset ja kirjanpitoarvon muutokset;

(b) sijoitustarkoituksessa pidettyjen arvopapereiden vähennykset; ja

(c) valuuttatoiminta.

16. Korkotuotot ja korkokulut esitetään omina erinään paremman käsityksen antamiseksi korkokatteen rakenteesta ja sen muutoksiin johtaneista syistä.

17. Korkokatteeseen vaikuttavat sekä korkotaso että otto- ja antolainauksen määrät. On suositeltavaa, että johto esittää selostuksen keskikoroista sekä keskimääräisistä korollisista varoista ja veloista tilikaudella. Joissakin maissa julkinen valta tukee pankkeja siten, että talletuksia ja muita luottojärjestelyjä on saatavissa markkinakorkoja huomattavasti alemmilla koroilla. Tällöin johdon antamassa selostuksessa esitetään usein tällaisten talletusten ja luottojärjestelyjen määrä ja niiden vaikutus tulokseen.

TASE

18. **Pankin tulee esittää tase, jossa varat ja velat ryhmitellään luonteensa mukaisesti ja esitetään suhteellisen likvidiytensä mukaisessa järjestyksessä.**

▼B

19. **Muiden IAS-standardien sisältämien vaatimusten lisäksi taseen tai liitetietojen tulee sisältää vähintään seuraavat varojen ja velkojen erät:**

Varat

— **Käteiset varat ja keskuspankkitalletukset;**

— **Valtion velkasitoumukset ja muut keskuspankkirahoitukseen oikeuttavat saamistodistukset;**

— **Kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät julkisyhteisöjen ja muiden liikkeeseen laskemat arvopaperit;**

— **Talletukset muihin pankkeihin ja luotot niille;**

— **Muut rahamarkkinasijoitukset;**

— **Luotot asiakkaille; ja**

— **Sijoitustarkoituksessa pidettävät arvopaperit.**

Velat

— **Talletukset muilta pankeilta;**

— **Muut rahamarkkinatalletukset;**

— **Muut talletukset;**

— **Sijoitustodistukset;**

— **Liikkeeseen lasketut velkakirjat; ja**

— **Muut lainaksi otetut varat.**

20. Hyödyllisin lähestymistapa pankin varojen ja velkojen luokittelussa on ryhmitellä ne luonteensa mukaisesti ja esittää ne likimain likvidiysjärjestyksessä; tämä saattaa suurin piirtein vastata niiden maturiteetteja. Lyhyt- ja pitkäaikaisia eriä ei esitetä erikseen, koska enin osa pankin varoista ja veloista on realisoitavissa tai maksettavissa lähitulevaisuudessa.

21. Sellaisten sopimusten, joissa toisena osapuolena on muu pankki tai muu markkinaosapuoli, erottaminen sopimuksista muiden tallettajien kanssa on merkittävä tieto, koska se antaa käsityksen pankin suhteista muihin pankkeihin ja rahamarkkinoihin ja siitä, miten riippuvainen pankki on niistä. Pankki esittää näin ollen erikseen:

(a) saamiset keskuspankilta ja velat sille;

(b) talletukset muihin pankkeihin;

(c) muut rahamarkkinasijoitukset;

(d) talletukset muilta pankeilta;

(e) muut rahamarkkinatalletukset; ja

(f) muut talletukset.

22. Yleensä pankki ei tiedä, kenen hallussa sen sijoitustodistukset ovat, koska ne tavallisesti ovat kaupankäynnin kohteena yleisillä markkinoilla. Tästä johtuen pankki esittää erikseen talletukset, jotka on se on saanut laskemalla liikkeeseen omia sijoitustodistuksiaan tai muita haltijavelkakirjoja.

23. **Omaisuuserän tai velan taseeseen merkittävästä määrästä ei vähennetä toista velkaa tai omaisuuserää, ellei ole laillista kuittausoikeutta eikä omaisuuserän tai velan odoteta tulevan kuittauksella realisoiduksi tai maksetuksi.**

24. **Pankin tulee esittää kunkin rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmän käyvät arvot IAS 32:n ”Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa” ja IAS 39:n ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” edellyttämällä tavalla.**

25. IAS-standardissa 39 esitetään neljä rahoitusvarojen ryhmää: yrityksen myöntämät lainat ja muut saamiset, eräpäivään pidettävät sijoitukset, kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät rahoitusvarat ja myytävissä olevat rahoitusvarat. Pankki esittää käyvät arvot vähintään näistä neljästä rahoitusvarojen ryhmästä.

▼B

EHDOLLISET ERÄT JA SITOUMUKSET, MUKAAN LUKIEN TASEEN ULKOPUOLISET ERÄT

26. **Pankin tulee esittää tilinpäätöksessään seuraavat ehdolliset velat ja sitoumukset:**

(a) **sellaisten luottolupauksia koskevien sitoumusten luonne ja määrä, jotka eivät ole peruutettavissa, koska pankki ei voi halutessaan vetäytyä niistä ilman merkittävien rangaistusseuraamusten tai kulujen riskiä; ja**

(b) **taseen ulkopuolisista eristä johtuvien ehdollisten velkojen ja sitoumusten luonne ja määrä sisältäen seuraavat:**

(i) **suorat luoton vastineet, esimerkiksi yleiset velkojen takaukset, vekselin siirtämisestä johtuvat vastuut sekä takauksenomaiset remburssit, jotka toimivat luottojen ja arvopapereiden rahallisena takauksena;**

(ii) **tietyt liiketoimiin liittyvät ehdolliset velat, esimerkiksi suoritustakuut, tarjoustakuut, muut takuut ja takauksenomaiset remburssit, jotka liittyvät tiettyihin liiketoimiin;**

(iii) **lyhytaikaiset, maksuvelvoitteen aiheuttavat, kaupankäyntiin liittyvät ehdolliset velat, jotka aiheutuvat tavaran liikkumisesta kuten remburssit, joiden kohteena olevaa toimitusta käytetään vakuutena;**

(iv) **myynti- ja takaisinostosopimukset, joita ei ole merkitty taseeseen;**

(v) **korkoihin ja valuuttakursseihin liittyvät erät, esimerkiksi swap-sopimukset, optiot ja futuurit; sekä**

(vi) **muut sitoumukset, NIF- ja RUF-sopimukset.**

27. IAS-standardissa 37 ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” käsitellään yleisesti ehdollisten velkojen kirjanpidollista käsittelyä ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Kyseinen standardi on erityisen merkityksellinen pankeille, koska niillä on usein monenlaisia ehdollisia velkoja ja sitoumuksia – toiset peruutettavissa olevia, toiset peruuttamattomia – jotka ovat usein määrältään merkittäviä ja olennaisesti suurempia kuin muilla liikeyrityksillä.

28. Monilla pankeilla on myös liiketoimia, joita ei tällä hetkellä merkitä taseeseen varoiksi tai veloiksi, mutta jotka synnyttävät ehdollisia eriä ja sitoumuksia. Tällaiset taseen ulkopuoliset erät muodostavat usein tärkeän osan pankin liiketoiminnasta, ja niillä saattaa olla merkittävä vaikutus siihen riskitasoon, jolle pankki on alttiina. Nämä erät voivat lisätä muita riskejä tai vähentää niitä esimerkiksi suojaamalla taseessa olevia varoja tai velkoja. Taseen ulkopuolisia eriä voi aiheutua asiakkaiden puolesta toteutetuista liiketoimista tai pankin omasta kaupankäyntisalkusta.

29. Tilinpäätöksen käyttäjien tulee tietää pankin ehdollisista eristä ja peruuttamattomista sitoumuksista, koska ne voivat asettaa vaatimuksia sen maksuvalmiudelle ja vakavaraisuudelle ja koska niistä voi mahdollisesti aiheutua tappioita. Käyttäjät edellyttävät myös riittävää informaatiota pankin taseen ulkopuolisen liiketoiminnan luonteesta ja määrästä.

VAROJEN JA VELKOJEN MATURITEETIT

30. **Pankin tulee esittää tilinpäätöksessään varojen ja velkojen asianmukainen maturiteettijakauma tilikauden päättyessä eräpäivään jäljellä olevan juoksuajan perusteella.**

31. Varojen ja velkojen maturiteettien ja korkojen ajallinen yhteensovittaminen ja erojen hallinta on perustavaa laatua oleva kysymys pankin johtamisessa. Täydellinen yhteensovittaminen on pankeille ylipäätään epätavallista, koska liiketoimet ovat usein kestoajaltaan epävarmoja ja eri tyyppisiä. Avoin positio voi parantaa kannattavuutta, mutta se voi myös lisätä tappioriskiä.

32. Varojen ja velkojen maturiteetit sekä mahdollisuus uudistaa korolliset velat kohtuullisin kustannuksin niiden erääntyessä ovat tärkeitä tekijöitä arvioitaessa pankin maksuvalmiutta ja sen alttiutta korkojen ja valuuttakurssien muutoksille. Jotta pankki antaisi maksuvalmiutensa arvioimisen kannalta merkityksellistä informaatiota, se esittää tilinpäätöksessään vähintäänkin varojen ja velkojen erittelyn asianmukaisten maturiteettiryhmien mukaan.

33. Yksittäisiin omaisuus- ja velkaeriin sovellettavat maturiteettiryhmittelyt poikkeavat toisistaan eri pankeissa ja siinä, miten ne soveltuvat eri

▼B

omaisuus- ja velkaeriin. Seuraavassa esimerkkejä käytettävistä ajanjaksoista:

(a) enintään 1 kuukausi;

(b) 1-3 kuukautta;

(c) 3 kuukaudesta 1 vuoteen;

(d) 1-5 vuotta; ja

(e) yli 5 vuotta.

Ajanjaksoja yhdistetään usein esimerkiksi luotoissa ryhmittelemällä yhtä vuotta lyhyemmät ja yhtä vuotta pitemmät ajanjaksot. Kun takaisinmaksu ulottuu yhtä ajanjaksoa pitemmälle ajalle, kukin lyhennyserä kohdistetaan siihen ajanjaksoon, jonka aikana se sopimuksen perusteella tai odotusten mukaan tullaan maksamaan tai saamaan.

34. On tärkeää, että pankki käyttää samaa maturiteettiryhmittelyä sekä varoille että veloille. Tämä selventää sitä, missä määrin maturiteetit vastaavat toisiaan ja sen seurauksena sitä, miten riippuvainen pankki on muista rahoituslähteistä.

35. Maturiteetit voidaan ilmaista:

(a) jäljellä olevan juoksuajan mukaan;

(b) alkuperäisen juoksuajan mukaan; tai

(c) seuraavaan korontarkistuspäivään jäljellä olevan juoksuajan mukaan.

Eräpäivään jäljellä olevaan juoksuaikaan perustuva varojen ja velkojen erittely on paras peruste pankin maksukyvyn arvioimiselle. Pankki voi esittää maturiteetit myös alkuperäisen juoksuajan mukaan antaakseen informaatiota rahoitus- ja liiketoimintastrategioistaan. Pankki voi lisäksi esittää maturiteettijakauman seuraavaan korontarkistuspäivään jäljellä olevaan juoksuaikaan perustuen osoittaakseen, missä määrin se on alttiina korkoriskeille. Johto voi antaa myös tilinpäätöstä koskevassa selostuksessa tietoja pankin korkoriskipositiosta ja siitä, miten se hallitsee ja valvoo tällaista positiota.

36. Useissa maissa pankkitalletukset voivat olla vaadittaessa nostettavia ja pankin myöntämät luotot vaadittaessa takaisinmaksettavia. Käytännössä tällaisia talletuksia ja luottoja pidetään kuitenkin pitkiä aikoja ilman, että niitä nostetaan tai maksetaan takaisin; näin ollen todellinen takaisinmaksupäivä on sopimuksen mukaista päivää myöhäisempi. Siitä huolimatta pankki esittää erittelyn sopimuksen mukaisiin maturiteetteihin perustuvana, vaikka sopimuksen mukainen takaisinmaksuaika ei useinkaan ole todellinen takaisinmaksuaika, koska sopimuksen mukaiset päivät kuvastavat pankin varoihin ja velkoihin liittyviä maksuvalmiusriskejä.

37. Joillakin pankin varoilla ei ole sopimuksen mukaista eräpäivää. Näiden varojen oletetuksi erääntymisajankohdaksi otetaan yleensä se päivä, jona varat odotetaan realisoitavan.

38. Käyttäjien arvioidessa pankin maksuvalmiutta sen esittämän maturiteettijakauman perusteella lähtökohtana on paikallinen käytäntö sisältäen rahoituksen saatavuuden pankeille. Joissakin maissa lyhytaikaista rahoitusta on saatavissa rahamarkkinoilta osana normaalia liiketoimintaa tai hätätapauksessa keskuspankilta. Toisissa maissa näin ei ole.

39. Jotta käyttäjät saisivat kattavan käsityksen maturiteettiryhmittelystä, tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin saattaa olla tarpeen lisätä informaatiota siitä, miten todennäköinen takaisinmaksu on jäljellä olevana ajanjaksona. Johto voi näin ollen antaa tilinpäätöstä koskevassa selostuksessaan tietoja todellisista takaisinmaksuajoista sekä siitä, miten se hallitsee ja valvoo erilaisiin maturiteetti- ja korkoprofiileihin liittyviä riskejä ja niille altistumista.

VAROJEN, VELKOJEN JA TASEEN ULKOPUOLISTEN ERIEN KESKITTYMÄT

40. **Pankin tulee esittää tilinpäätöksessään kaikki merkittävät varojen, velkojen ja taseen ulkopuolisten erien keskittymät. Tällaiset tiedot esitetään maantieteellisten alueiden, asiakas- tai toimialaryhmien mukaisesti eriteltyinä tai muiden riskikeskittymien perusteella. Pankin tulee myös esittää tilinpäätöksessään myös merkittävät nettomääräiset valuuttapositionsa.**

41. Pankki esittää tilinpäätöksessään merkittävät keskittymät varojen jakaantumisessa ja velkojen lähteissä, koska ne osoittavat hyödyllisellä tavalla niitä

▼B

potentiaalisia riskejä, jotka liittyvät varojen realisoimiseen ja rahoituksen saatavuuteen. Tällaiset tiedot annetaan maantieteellisten alueiden, asiakas- tai toimialaryhmien tai muiden riskikeskittymien mukaisesti eriteltyinä, riippuen siitä, mitkä perusteet soveltuvat kyseisen pankin olosuhteisiin. Samanlainen erittely ja selvitys taseen ulkopuolisista eristä on myös tärkeää. Maantieteelliset alueet voivat koostua yksittäisistä valtioista, maaryhmistä tai alueista yhden valtion sisällä; asiakkaista esitettävät tiedot voivat koskea esimerkiksi sellaisia sektoreita kuin valtionhallintoa ja muita julkisyhteisöjä sekä kaupallisia yrityksiä ja muita liikeyrityksiä. Tällaiset tiedot esitetään IAS 14:n ”Segmenttiraportointi” vaatimien tietojen lisäksi.

42. Merkittävien nettomääräisten valuuttapositioiden esittäminen on myös hyödyllistä, koska ne kuvaavat valuuttakurssien muutoksista johtuvaa tappioriskiä.

LUOTTOTAPPIOT

43. **Pankin tulee esittää tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:**

(a) **tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joissa kuvataan peruste, jonka mukaan luotot, joita ei saada perityksi, kirjataan kuluiksi ja poistetaan taseesta;**

(b) **yksityiskohtaiset tiedot luottotappiovarauksen muutoksista tilikauden aikana. Erikseen esitetään määrä, joka tilikaudella on kirjattu kuluksi tappiona luotoista, joita ei saada perityksi, määrä, joka luotoista on tilikaudella poistettu taseesta sekä määrä, joka tilikaudella on kirjattu palautukseksi aikaisemmin taseesta poistetuista luotoista;**

(c) **luottotappiovarauksen kokonaismäärä tilinpäätöspäivänä; ja**

(d) **sellaisten tilinpäätökseen sisältyvien luottojen yhteismäärä, joille ei kirjanpidossa kerrytetä korkoa sekä peruste, jonka mukaan tällaisten luottojen kirjanpitoarvo on määritetty.**

44. **Luottotappiovaraukset, jotka on tehty sellaisten varausten lisäksi, joissa varaustarve on tunnistettu sopimuskohtaisesti tai joissa varaus on tehty niiden potentiaalisten tappioiden varalle, joiden aikaisemman kokemuksen perusteella tiedetään sisältyvän lainasalkkuun, käsitellään kirjanpidossa kertyneiden voittovarojen varaamisena tiettyyn tarkoitukseen. Kaikki tällaisten määrien pienentymisestä johtuvat hyvitykset lisäävät kertyneitä voittovaroja, eikä niitä oteta huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä.**

45. On väistämätöntä, että pankeille syntyy tavanomaisessa liiketoiminnassa tappioita lainoista ja muista luottojärjestelyistä siitä johtuen, että luottoja ei pystytä perimään joko kokonaan tai osaksi. Ne tappiot, joka on tunnistettu sopimuskohtaisesti, kirjataan kuluiksi ja vähennetään luottotappiovarauksena asianomaisen saamisryhmän kirjanpitoarvosta. Sellaiset tappiot, joita ei ole sopimuskohtaisesti tunnistettu mutta jotka aikaisemman kokemuksen perusteella sisältyvät lainasalkkuun, kirjataan myös kuluiksi ja vähennetään luottotappiovarauksena koko kyseisten saamisten kirjanpitoarvosta. Kyseisten tappioiden arvioiminen perustuu johdon harkintaan; on kuitenkin tärkeää, että johto tekee arvionsa tilikaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla.

46. Paikalliset olosuhteet tai lainsäädäntö saattavat vaatia tai sallia, että pankki kirjaa luottotappioita varten varauksia sopimuskohtaisesti tunnistettujen ja aikaisemman kokemuksen perusteella lainasalkkuun sisältyvien potentiaalisten tappioiden lisäksi. Kaikki tällaiset määrät ovat kertyneiden voittovarojen varaamista tiettyyn tarkoitukseen, eivätkä ne ole kuluja tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä. Vastaavasti hyvitykset, jotka aiheutuvat tällaisten määrien vähennyksistä, lisäävät kertyneitä voittovaroja, eikä niitä oteta huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä.

47. Pankin tilinpäätöksen käyttäjien on tarpeellista tietää, mikä vaikutus luottotappioilla on ollut pankin taloudelliseen asemaan ja toiminnan tulokseen; tämä auttaa heitä arvioimaan, miten tehokkaasti pankki on käyttänyt voimavarojaan. Siksi pankki esittää tilinpäätöksessään luottotappiovarauksen kokonaismäärän tilinpäätöspäivänä ja siinä tilikauden aikana tapahtuneet muutokset. Varauksen muutokset esitetään sisältäen aikaisemmin taseesta poistetuista luotoista saadut palautukset.

48. Pankki voi päättää olla kerryttämättä luotolle korkoa kirjanpidossa esimerkiksi silloin, kun luotonottajan korot tai lyhennykset ovat olleet erääntyneenä tietyn ajanjakson ylittävän ajan. Pankki esittää tilinpäätöksessään sellaisten luottojen tilinpäätöspäivän yhteismäärän, joille ei ole kirjanpidossa kerrytetty korkoa, sekä perusteen, jota on käytetty tällaisten

▼B

luottojen kirjanpitoarvoa määritettäessä. On myös suotavaa, että pankki ilmoittaa tilinpäätöksessään, kirjaako se tällaisista lainoista korkotuottoa sekä vaikutuksen, joka korkojen kerryttämättä jättämisellä on sen tuloslaskelmaan.

49. Silloin kun luottoja ei saada perityksi, ne kirjataan pois taseesta luottotappiovarausta vastaan. Joskus niitä ei poisteta taseesta ennen kuin kaikki oikeustoimet on saatettu loppuun ja tappion suuruus on määritetty lopullisesti. Joskus ne taas kirjataan pois taseesta aikaisemmin, esimerkiksi kun lainanottaja ei ole maksanut yhtään korkoa tai tietyllä ajanjaksolla erääntynyttä lyhennystä. Koska ajankohta, jona luotot, joita ei saada perityksi, poistetaan taseesta, vaihtelee, luottojen ja luottotappiovarausten bruttomäärät voivat poiketa toisistaan merkittävästi samanlaisissa olosuhteissa. Sen vuoksi pankki ilmoittaa tilinpäätöksessään periaatteet, joiden mukaan se poistaa taseestaan luotot, joita ei saada perityksi.

YLEISET PANKKITOIMINNAN RISKIT

50. **Kaikki määrät, jotka on kirjattu varauksiksi kattamaan yleisiä pankkitoiminnan riskejä sisältäen vastaiset tappiot ja muut ennalta arvaamattomat riskit tai ehdolliset tapahtumat, esitetään omana eränään kertyneiden voittovarojen varaamisena tiettyyn tarkoitukseen. Tällaisten määrien vähennyksistä johtuvat hyvitykset lisäävät kertyneitä voittovaroja, eikä niitä oteta huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä.**

51. Paikalliset olosuhteet tai lainsäädäntö saattavat vaatia tai sallia, että pankki kirjaa kappaleen 45 mukaisesti määritettyjen luottotappiovarausten lisäksi varauksen kattamaan yleisiä pankkitoiminnan riskejä, joihin kuuluvat vastaiset tappiot tai muut ennalta arvaamattomat riskit. Pankilta voidaan myös vaatia tai sille voidaan sallia varauksen tekeminen ehdollisia tapahtumia varten. Tällaiset yleisiä pankkitoiminnan riskejä ja ehdollisia tapahtumia koskevat varaukset eivät täytä IAS 37:n ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” mukaisia varauksen kirjaamisen edellytyksiä. Sen vuoksi pankki kirjaa tällaiset määrät kertyneiden voittovarojen varaamisena tiettyyn tarkoitukseen. Tämä on tarpeen, jotta vältetään velkojen esittäminen taseessa todellista suurempina, varojen esittäminen todellista pienempinä ja piilovelat tai -varaukset sekä poistetaan mahdollisuus vääristää tilikauden tulosta ja omaa pääomaa.

52. Tuloslaskelma ei voi antaa merkityksellistä ja luotettavaa informaatiota pankin toiminnan tuloksesta, mikäli on kirjattu tulosvaikutteisesti yleistä pankkitoiminnan riskiä tai muita ehdollisia eriä varten tehtyjä varauksia tai näiden peruutuksia, joita ei ole esitetty erikseen tilinpäätöksessä. Vastaavasti tase ei voi antaa merkityksellistä ja luotettavaa informaatiota pankin taloudellisesta asemasta, jos tase sisältää todellista suurempina esitettyjä velkoja, todellista pienempinä esitettyjä varoja tai piilovelkoja ja -varauksia.

VAKUUDEKSI ANNETUT VARAT

53. **Pankin tulee esittää tilinpäätöksessään vakuudellisten velkojen yhteismäärä sekä vakuudeksi annettujen varojen luonne ja kirjanpitoarvo.**

54. Joissakin maissa edellytetään lakiin tai kansalliseen tapaan perustuen, että pankit antavat omaisuutta vakuudeksi tiettyjen talletusten tai muiden velkojen turvaamiseksi. Määrät ovat usein huomattavia, ja niillä voi olla merkittävä vaikutus arvioitaessa pankin taloudellista asemaa.

OMAISUUDENHOITOTOIMINTA

55. Pankit toimivat usein asiakkaan omaisuuden hoitajana ja muissa luottamukseen perustuvissa toimissa, joiden vuoksi ne pitävät hallussaan tai sijoittavat varoja yksittäisten henkilöiden, säätiöiden, eläke-etuusjärjestelyjen ja muiden instituutioiden lukuun. Edellyttäen, että tällainen suhde tai vastaava perustuu lakiin, nämä varat eivät ole pankin varoja, eikä niitä näin ollen sisällytetä sen taseeseen. Mikäli pankki harjoittaa merkittävää omaisuudenhoitotoimintaa, tämä seikka samoin kuin kyseisen toiminnan laajuus ilmoitetaan sen tilinpäätöksessä, koska pankille syntyy potentiaalinen velvoite, jos se epäonnistuu omaisuudenhoitotehtävässään. Tässä yhteydessä omaisuudenhoitotoiminta ei sisällä säilyttämispalveluja.

LIIKETOIMET LÄHIPIIRIN KANSSA

56. IAS 24 ”Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä” käsittelee yleisesti tietoja, jotka tilinpäätöksessä annetaan lähipiirisuhteista ja liiketoimista tilinpäätöksen laativan yrityksen ja sen lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä. Joissakin maissa laki tai valvontaviranomaiset estävät pankkien

▼B

liiketoimet lähipiiriin kuuluvien kanssa tai rajoittavat niitä, kun taas toisissa maissa tällaiset liiketoimet ovat sallittuja. IAS 24 ”Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä” on erityisen merkityksellinen sellaisen pankin tilinpäätöksen kannalta, joka toimii tällaiset liiketoimet sallivassa maassa.

57. Tietyt liiketoimet lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä saatetaan toteuttaa erilaisilla ehdoilla kuin liiketoimet lähipiiriin kuulumattomien osapuolten kanssa. Pankki voi esimerkiksi antaa lähipiiriin kuuluvalle lainaksi suuremman rahamäärän tai periä alhaisempia korkoja kuin se tekisi samanlaisessa tilanteessa lähipiiriin kuulumattoman osapuolen ollessa kyseessä; luottoja tai talletuksia voidaan siirtää lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä nopeammin ja pienemmin muodollisuuksin kuin on mahdollista silloin, kun kysymyksessä ovat lähipiiriin kuulumattomat osapuolet. Vaikka liiketoimet lähipiirin kanssa syntyisivätkin pankin normaalissa liiketoiminnassa, tiedot tällaisista liiketoimista ovat merkityksellisiä käyttäjien tarpeiden kannalta, ja IAS 24 ”Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä” edellyttää niiden esittämistä.

58. Silloin kun pankki on ryhtynyt liiketoimiin lähipiiriin kuuluvien kanssa, on perusteltua esittää tilinpäätöksessä lähipiirisuhteen luonne, minkä tyyppisiä liiketoimet ovat sekä sellaiset liiketoimia koskevat tiedot, jotka ovat tarpeen pankin tilinpäätöksen ymmärtämiseksi. Tietoja, jotka normaalisti esitettäisiin IAS 24:n ”Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä” noudattamiseksi, ovat pankin luotonantoperiaatteet lähipiiriin kuuluville sekä seuraaviin eriin sisältyvä lähipiiriliiketoimia koskeva määrä tai suhteellinen osuus:

(a) luotot, talletukset, vekselit ja velkakirjat; esitettäviin tietoihin voi sisältyä yhteismäärä tilikauden alussa ja lopussa sekä tilikauden aikana annetut lainat, tehdyt talletukset, takaisinmaksut ja muut muutokset;

(b) kaikki päätuottotyypit, korkokulut ja maksetut palkkiot;

(c) tilikaudella luottotappiona kuluksi kirjattu määrä sekä varauksen määrä tilinpäätöspäivänä; sekä

(d) peruuttamattomat sitoumukset sekä taseen ulkopuolisista eristä johtuvat ehdolliset erät ja sitoumukset.

VOIMAANTULO

59. **Tätä IAS-standardia sovelletaan pankkien tilinpäätöksiin, jotka laaditaan 1.1.1991 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta.**

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 31

Osuudet yhteisyrityksissä

SISÄLLYS

	Kappaleet
Soveltamisala	1-2
Määritelmät	3-12
Yhteisyritysten muodot	7
Yhteinen määräysvalta	8
Sopimukseen perustuva järjestely	9-12
Yhteisessä määräysvallassa olevat toiminnot	13-17
Yhteisessä määräysvallassa olevat omaisuuserät	18-23
Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt	24-47
Yhteisyrityksen osapuolen tilinpäätös	30-45
Suhteellinen yhdistely	30-37
Pääomaosuusmenetelmä	38-41
Poikkeukset suhteellisesta yhdistelystä ja pääomaosuusmenetelmästä	42-45
Yhteisyrityksen osapuolen erillistilinpäätös	46-47
Yhteisyrityksen osapuolen ja yhteisyrityksen väliset liiketoimet	48-50

▼M5

Yhteisyritysosuuksien esittäminen sijoittajan tilinpäätöksessä	51
Yhteisyrityksen hallinnoijat	52-53
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	54-57
Voimaantulo	58
IAS 31:n (uudistettu 2000) kumoaminen	59

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 31:n (uudistettu 2000) *Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä*, ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

SOVELTAMISALA

1. ***Tätä standardia on sovellettava yhteisyritysosuuksien kirjanpitokäsittelyyn sekä yhteisyrityksen varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen esittämiseen yhteisyrityksen osapuolen ja sijoittajan tilinpäätöksessä riippumatta rakenteesta tai muodosta, jossa yhteisyrityksen toiminta tapahtuu. Standardi ei kuitenkaan koske sellaisia osuuksia yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä, joiden haltijana ovat:***

   (a) venture capital -sijoittajat,

   tai

   (b) sijoitusrahastot ja muut vastaavanlaiset yhteisöt, mukaan luettuina sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin liittyvät rahastot

   ja jotka on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä määrätty kirjattaviksi käypään arvoon tuloksen kautta tai luokiteltu kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi ja käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n **Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen** ***mukaisesti. Tällaiset sijoitukset on arvostettava käypään arvoon IAS 39:n mukaisesti, ja käyvän arvon muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana ne ovat toteutuneet.***

2. ***Osapuolen, jolla on osuus yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, ei tarvitse noudattaa kappaleita 30 (suhteellinen yhdistely) ja 38 (pääomaosuusmenetelmä), kun se täyttää seuraavat edellytykset:***

   (a) on näyttöä siitä, että osuus on hankittu ja omistetaan yksinomaan tarkoituksena luovuttaa se kahdentoista kuukauden kuluessa hankinnasta ja että johto etsii ostajaa aktiivisesti;

   (b) IAS 27:n **Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös** ***kappaleen 10 mukainen poikkeussääntö, joka sallii emoyrityksen, jolla on myös osuus yhteisyrityksessä, olla esittämättä konsernitilinpäätöstä, on sovellettavissa;***

   tai

   (c) kaikki seuraavat kohdat toteutuvat:

      (i) osapuoli on kokonaan omistettu tytäryritys tai toisen yhteisön osittain omistama tytäryritys ja sen omistajille, myös niille, joilla ei muutoin olisi äänioikeutta, on ilmoitettu, että osapuoli ei sovella suhteellista yhdistelyä eikä pääomaosuusmenetelmää, ja nämä eivät vastusta sitä;

      (ii) osapuolen vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei ole julkisen kaupankäynnin kohteena (ei kotimaisessa eikä ulkomaisessa pörssissä eikä OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina);

      (iii) osapuoli ei ole toimittanut tilinpäätöstään arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle valvontaviranomaiselle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkäänlaisia instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin, eikä se ole parhaillaan toteuttamassa tällaista toimenpidettä;

      ja

      (iv) koko konsernin emoyritys tai jokin sen ja osapuolen välissä oleva alakonsernin emoyritys laatii yleisesti saatavissa olevan, IFRS-standardien mukaisen konsernitilinpäätöksen.

▼M5

MÄÄRITELMÄT

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

Määräysvalta on oikeus määrätä taloudellisessa toiminnassa noudatettavista talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi siitä.

Pääomaosuusmenetelmä on menetelmä, jonka mukaan osuus yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä kirjataan alun perin hankintamenon määräisenä ja tämän jälkeen sitä oikaistaan hankinta-ajankohdan jälkeen tapahtuneella muutoksella osapuolen osuudessa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön nettovarallisuudesta. Osapuoli kirjaa tulosvaikutteisesti osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön voitosta tai tappiosta.

Yhteisyrityksen sijoittaja on osallisena yhteisyrityksessä eikä käytä yhteistä määräysvaltaa kyseisessä yhteisyrityksessä.

Yhteinen määräysvalta on taloudellista toimintaa koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen.

Yhteisyritys on sopimukseen perustuva järjestely, jonka mukaisesti vähintään kaksi osapuolta harjoittaa taloudellista toimintaa, joka on yhteisessä määräysvallassa.

Suhteellinen yhdistely on menetelmä, jonka mukaisesti yhteisyrityksen osapuolen osuus kustakin yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen erästä yhdistellään rivi riviltä yhteisyrityksen osapuolen tilinpäätöksen samanlaisiin eriin tai esitetään tämän tilinpäätöksessä omina erinään.

Erillistilinpäätös on emoyrityksen, osakkuusyrityksen sijoittajayrityksen tai yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön osapuolen esittämä tilinpäätös, jossa kyseisten sijoitusten kirjanpitokäsittely perustuu suoraan pääomasijoitukseen sen sijaan että se perustuisi sijoituskohteiden esittämään tulokseen ja nettovarallisuuteen.

Huomattava vaikutusvalta on oikeus osallistua taloudellisessa toiminnassa noudatettavia talouden ja liiketoiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon mutta se ei ole määräysvaltaa eikä yhteistä määräysvaltaa kyseisiin periaatteisiin.

Yhteisyrityksen osapuoli on osallisena yhteisyrityksessä ja käyttää kyseisessä yhteisyrityksessä yhteistä määräysvaltaa.

4. Tilinpäätös, jossa on sovellettu suhteellista yhdistelyä, ei ole erillistilinpäätös, eikä myöskään sellaisen yhteisön tilinpäätös, jolla ei ole yhtäkään tytäryritystä, osakkuusyritystä tai osuutta yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, ole erillistilinpäätös.

5. Erillistilinpäätös esitetään konsernitilinpäätöksen ja sellaisen tilinpäätöksen lisäksi, jossa sijoituksia käsitellään pääomaosuusmenetelmällä ja johon osapuolten osuudet yhteisyrityksissä yhdistellään omistusosuuden mukaisesti. Erillistilinpäätös voidaan liittää tai olla liittämättä tällaiseen tilinpäätökseen.

6. Jos yhteisö on IAS 27:n kappaleen 10 mukaisesti vapautettu konsernitilinpäätöksen esittämisestä, IAS 28:n *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* kappaleen 13(c) mukaisesti vapautettu pääomaosuusmenetelmän soveltamisesta tai tämän standardin kappaleen 2 mukaisesti vapautettu suhteellisen yhdistelyn tai pääomaosuusmenetelmän soveltamisesta, se saa esittää erillistilinpäätöksen ainoana tilinpäätöksenään.

Yhteisyritysten muodot

7. Yhteisyritykset voivat olla monenlaisia muodoltaan ja rakenteeltaan. Tässä standardissa määritellään kolme päätyyppiä – yhteisessä määräysvallassa olevat toiminnot, yhteisessä määräysvallassa olevat omaisuuserät ja yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – joita kutsutaan yleisesti yhteisyrityksiksi ja jotka ovat sen määritelmän mukaisia. Seuraavat piirteet ovat yhteisiä kaikille yhteisyrityksille:

   (a) vähintään kaksi osapuolta on mukana sopimukseen perustuvassa järjestelyssä;

   ja

   (b) sopimukseen perustuva järjestely synnyttää yhteisen määräysvallan.

▼M5

Yhteinen määräysvalta

8. Yhteisen määräysvallan käyttäminen saattaa estyä, kun sijoituskohteessa on käynnissä yrityssaneeraus tai konkurssi tai kun se toimii sellaisten ankarien, pitkäaikaisten rajoitteiden alaisina, jotka heikentävät sen kykyä siirtää varoja yhteisyrityksen osapuolelle. Jos yhteinen määräysvalta jatkuu, nämä tapahtumat eivät sinänsä riitä perusteeksi sille, että yhteisyrityksiä ei käsiteltäisi tämän standardin mukaisesti.

Sopimukseen perustuva järjestely

9. Sopimukseen perustuvan järjestelyn olemassaolo erottaa osuudet, joihin liittyy yhteinen määräysvalta, sellaisista sijoituksista osakkuusyrityksiin, joissa sijoittajayrityksellä on huomattava vaikutusvalta (ks. IAS 28). Toiminnot, joihin ei liity sopimukseen perustuvaa, yhteisen määräysvallan synnyttävää järjestelyä, eivät ole tässä standardissa tarkoitettuja yhteisyrityksiä.

10. Sopimukseen perustuva järjestely voidaan näyttää toteen usealla eri tavalla, esimerkiksi osapuolten välisellä sopimuksella tai osapuolten välisistä keskusteluista pidetyillä pöytäkirjoilla. Joskus järjestely sisältyy yhteisyrityksen yhtiöjärjestykseen tai muihin vastaaviin sääntöihin. Sopimukseen perustuva järjestely tehdään sen muodosta riippumatta yleensä kirjallisena, ja siinä käsitellään seuraavia asioita:

    (a) yhteisyrityksen toiminta, kestoaika ja raportointivelvoitteet;

    (b) hallituksen tai vastaavan hallintoelimen nimittäminen ja osapuolten äänivallat;

    (c) osapuolten pääomasijoitukset;

    ja

    (d) yhteisyrityksen tuotannon, tuottojen, kulujen tai tuloksen jakaminen osapuolten kesken.

11. Sopimukseen perustuva järjestely synnyttää yhteisen määräysvallan yhteisyrityksessä. Tällainen vaatimus varmistaa sen, ettei yksikään osapuoli ole sellaisessa asemassa, että se pystyisi yksipuolisesti määräämään toiminnasta. Järjestelyssä yksilöidään ne yhteisyrityksen tavoitteiden kannalta keskeisillä alueilla tehtävät päätökset, jotka edellyttävät kaikkien osapuolten suostumusta, ja sellaiset päätökset, jotka saattavat edellyttää osapuolten tietyn suuruisen enemmistön suostumusta.

12. Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä voidaan määrätä yksi osapuoli yhteisyrityksen hallinnoijaksi tai hoitajaksi. Hallinnoija ei käytä määräysvaltaa yhteisyrityksessä vaan toimii niiden talouden ja liiketoiminnan periaatteiden puitteissa, joista osapuolet ovat sopineet sopimukseen perustuvan järjestelyn mukaisesti ja jotka ne ovat delegoineet hallinnoijalle. Jos hallinnoijalla on oikeus määrätä taloudellisessa toiminnassa noudatettavista talouden ja liiketoiminnan periaatteista, silläon yhteisyrityksessä määräysvalta ja yhteisyritys on hallinnoijan tytäryritys eikä yhteisyritys.

YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVAT TOIMINNOT

13. Joidenkin yhteisyritysten toiminta käsittää osapuolten omaisuuserien ja muiden resurssien käyttämistä ilman että perustettaisiin osakeyhtiö, henkilöyhtiö tai muu yhteisö tai osapuolista erillinen taloudellinen rakenne. Kukin osapuoli käyttää omia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitään ja pitää omia varastojaan. Sille syntyy myös omia kuluja ja velkoja, ja se hoitaa oman rahoituksensa, ja nämä ovat sen omia velvoitteita. Osapuolen henkilöstö voi toteuttaa yhteisyritystoimintoja osapuolen omien samankaltaisten toimintojen rinnalla. Yhteisyrityssopimuksessa määrätään yleensä tapa, jolla yhteisen tuotteen myyntituotot ja yhteiset kulut jaetaan osapuolten kesken.

14. Esimerkki yhteisessä määräysvallassa olevasta toiminnosta on, että vähintään kaksi osapuolta yhdistää toimintansa, voimavaransa ja asiantuntemuksensa valmistaakseen, markkinoidakseen ja toimittaakseen yhteisesti tietyn tuotteen, esimerkiksi lentokoneen. Kukin osapuoli suorittaa valmistusprosessin eri osia. Kukin osapuoli vastaa omista menoistaan ja saa lentokoneen myyntituotosta osuuden, joka määritetään sopimukseen perustuvan järjestelyn mukaisesti.

15. ***Yhteisyrityksen osapuolen on merkittävä tilinpäätökseen yhteisessä määräysvallassa olevista toiminnoista:***

    (a) määräysvallassaan olevat varat ja sille syntyneet velat;

    sekä

▼M5

(b) sille syntyneet kulut ja osuutensa tuotoista, jotka se ansaitsee yhteisyrityksen tuotteiden tai palvelujen myynnistä.

16. Koska varat, velat, tuotot ja kulut sisältyvät jo osapuolen tilinpäätökseen, ei näihin eriin tarvitse tehdä oikaisuja tai muita yhdistelytoimenpiteitä osapuolen laatiessa konsernitilinpäätöstä.

17. Yhteisyrityksestä itsestään ei mahdollisesti ole tarpeen pitää erillistä kirjanpitoa eikä yhteisyrityksestä mahdollisesti laadita tilinpäätöstä. Osapuolet saattavat kuitenkin laatia sisäiseen käyttöön tarkoitettuja laskelmia voidakseen arvioida yhteisyrityksen tulosta.

YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVAT OMAISUUSERÄT

18. Jotkin yhteisyritykset käsittävät osapuolten yhteisen määräysvallan ja usein yhteisomistuksen, joka kohdistuu yhteen tai useampaan omaisuuserään, jotka on annettu tai hankittu yhteisyritykselle ja tarkoitettu sen käyttöön. Omaisuuseriä käytetään hyödyn hankkimiseksi osapuolille. Kukin osapuoli saattaa ottaa osuuden omaisuuserien tuotoksesta, ja kukin vastaa sovitusta osuudesta syntyneitä kuluja.

19. Tällaisiin yhteisyrityksiin ei liity osakeyhtiön, henkilöyhtiön tai muun yhteisön eikä osapuolista erillisen taloudellisen rakenteen perustamista. Kullakin osapuolella on määräysvalta omaan osuuteensa vastaisesta taloudellisesta hyödystä sen osuuden perusteella, joka sillä on yhteisessä määräysvallassa olevasta omaisuuserästä.

20. Monet öljy-, kaasu- ja kaivosteollisuuden toiminnot käsittävät yhteisessä määräysvallassa olevia omaisuuseriä. Esimerkiksi useat öljyntuotantoa harjoittavat yhtiöt saattavat käyttää yhteistä määräysvaltaa yhteisessä käytössä olevaan öljyputkeen. Kukin osapuoli käyttää putkea oman tuotteensa kuljettamiseen, minkä vastikkeeksi se kantaa sovitun osuuden putken toimintakuluista. Toinen esimerkki yhteisessä määräysvallassa olevasta omaisuuserästä on, kun kaksi yhteisöä käyttää yhdessä määräysvaltaa kiinteistössä siten, että kumpikin osapuoli saa osuuden vuokratuotoista ja vastaa osasta kuluja.

21. ***Yhteisyrityksen osapuolen on merkittävä yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuuseristä tilinpäätökseensä:***

(a) osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuuseristä ryhmiteltyinä niiden luonteen mukaisesti;

(b) sille syntyneet velat;

(c) osuutensa yhteisyritykseen liittyvistä veloista, jotka ovat yhteisiä toisten osapuolten kanssa;

(d) tuotot, jotka on saatu myytäessä sen osuus yhteisyrityksen tuotoksesta tai sitä käytettäessä sekä sen osuus yhteisyrityksen kuluista;

ja

(e) kulut, jotka sille on syntynyt liittyen sen osuuteen yhteisyrityksessä.

22. Kunkin osapuolen on merkittävä yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuuseristä kirjanpitoonsa ja tilinpäätökseensä:

(a) osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuuseristä ryhmiteltynä niiden luonteen mukaisesti, ei sijoituksena. Esimerkiksi osuus yhteisessä määräysvallassa olevasta öljyputkesta esitetään aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmässä.

(b) sille syntyneet velat, esimerkiksi velat, joilla on rahoitettu sen osuus omaisuuseristä.

(c) osuutensa yhteisyritykseen liittyvistä veloista, jotka ovat yhteisiä toisten osapuolten kanssa.

(d) tuotot, jotka on saatu myytäessä sen osuus yhteisyrityksen tuotoksesta tai sitä käytettäessä sekä sen osuus yhteisyrityksen kuluista.

(e) kulut, jotka sille on syntynyt liittyen sen osuuteen yhteisyrityksessä, esimerkiksi kulut, jotka liittyvät osapuolella omaisuuseristä olevan osuuden rahoittamiseen ja sille tuotoksesta kuuluvan osuuden myymiseen.

Koska varat, velat, tuotot ja kulut sisältyvät jo osapuolen tilinpäätökseen, ei näihin eriin tarvitse tehdä oikaisuja tai muita yhdistelytoimenpiteitä osapuolen laatiessa konsernitilinpäätöstä.

23. Yhteisessä määräysvallassa olevien omaisuuserien käsittely kuvastaa yhteisyrityksen tosiasiallista luonnetta ja taloudellista realiteettia ja yleensä myös sen oikeudellista muotoa. Yhteisyrityksen oma erilliskirjanpito saattaa

▼M5

rajoittua niihin kuluihin, jotka syntyvät osapuolille yhteisesti ja joista osapuolet viime kädessä vastaavat sovittujen osuuksien mukaisesti. Yhteisyrityksestä ei mahdollisesti laadita tilinpäätöstä, joskin osapuolet saattavat laatia sisäiseen käyttöön tarkoitettuja laskelmia voidakseen arvioida yhteisyrityksen tulosta.

YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVAT YKSIKÖT

24. Yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö on yhteisyritys, johon liittyy sellaisen osakeyhtiön, henkilöyhtiön tai muun yhteisön perustaminen, jossa kullakin yhteisyrityksen osapuolella on omistusosuus. Yksikkö toimii samoin kuin muutkin yhteisöt, paitsi että osapuolten välinen sopimukseenperustuva järjestely synnyttää yhteisen määräysvallan, joka kohdistuu yksikön taloudelliseen toimintaan.

25. Yhteisessä määräysvallassa olevalla yksiköllä on määräysvalta yhteisyrityksen varoihin, se ottaa velkaa, sille syntyy kuluja ja se ansaitsee tuottoja. Se voi tehdä sopimuksia omissa nimissään ja hankkia rahoitusta yhteisyrityksen toimintaa varten. Kullakin osapuolella on oikeus saada osuus yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön voitosta, joskin joissakin yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä jaetaan myös yhteisyrityksen tuotos.

26. Tyypillinen esimerkki yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä on, että kaksi yhteisöä yhdistää tietyn liiketoimintansa siirtämällä kyseiseen toimintaan liittyvät varat ja velat yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön. Toinen esimerkki on liiketoiminta, jonka yhteisö aloittaa vieraassa maassa yhdessä kyseisen valtion tai muun viranomaistahon kanssa perustamalla erillisen yksikön, jossa yhteisö ja valtio tai viranomaistaho käyttävät yhteistä määräysvaltaa.

27. Monet yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt ovat tosiasialliselta luonteeltaan samanlaisia kuin sellaiset yhteisyritykset, joita kutsutaan yhteisessä määräysvallassa oleviksi toiminnoiksi tai yhteisessä määräysvallassa oleviksi omaisuuseriksi. Osapuolet voivat esimerkiksi siirtää yhteisessä määräysvallassa olevan omaisuuserän, kuten esimerkiksi öljyputken, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön verotuksellisista tai muista syistä. Osapuolet voivat myös luovuttaa yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön omaisuuseriä, joita käytetään yhdessä. Joihinkin yhteisessä määräysvallassa oleviin toimintoihin liittyy myös yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön perustaminen hoitamaan tiettyjä osia toiminnasta, esimerkiksi tuotteen suunnittelua, markkinointia, jakelua tai myynnin jälkeistä palvelua.

28. Yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö pitää omaa kirjanpitoa sekä laatii ja esittää tilinpäätöksen samalla tavoin kuin muut yhteisöt IFRS-standardien mukaisesti.

29. Kukin osapuoli antaa tavallisesti käteisvaroja tai muita voimavaroja yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön. Nämä panokset sisältyvät osapuolen kirjanpitoon ja merkitään sen tilinpäätökseen sijoituksena yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön.

Yhteisyrityksen osapuolen tilinpäätös

Suhteellinen yhdistely

30. ***Yhteisyrityksen osapuolen on merkittävä tilinpäätökseen osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä soveltaen joko suhteellista yhdistelyä tai kappaleessa 38 kuvattua vaihtoehtoista menetelmää. Suhteellista yhdistelyä sovellettaessa on käytettävä jompaa kumpaa kahdesta jäljempänä mainittavasta esittämistavasta.***

31. Yhteisyrityksen osapuoli kirjaa osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä käyttäen jompaa kumpaa suhteellisen yhdistelyn kahdesta vaihtoehtoisesta esittämistavasta riippumatta siitä, onko sillä myös sijoituksia tytäryrityksiin tai nimittääkö se tilinpäätöstään konsernitilinpäätökseksi.

32. Kun yhteisyrityksen osapuoli merkitsee tilinpäätökseen osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä, on olennaista, että se ottaa huomioon järjestelyn tosiasiallisen sisällön ja taloudellisen realiteetin eikä niinkään yhteisyrityksen tiettyä rakennetta tai muotoa. Yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön osapuolella on määräysvalta omaan osuuteensa vastaisesta taloudellisesta hyödystä sen osuuden perusteella, joka sillä on yhteisyrityksen varoista ja veloista. Tämä tosiasiallinen sisältö ja taloudellinen realiteetti tulevat otetuiksi huomioon osapuolen konsernitilinpäätöksessä, kun osapuoli kirjaa osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varoista, veloista, tuotoista ja kuluista käyttäen jompaa kumpaa

▼M5

kappaleessa 34 esitetyistä suhteellisen yhdistelyn kahdesta vaihtoehtoisesta esittämistavasta.

33. Suhteellisen yhdistelyn soveltaminen tarkoittaa, että osapuolen tase sisältää osapuolen osuuden niistä varoista, joihin se käyttää yhteistä määräysvaltaa sekä osapuolen osuuden niistä veloista, joista se on yhteisvastuullinen. Osapuolen tuloslaskelma sisältää sen osuuden yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön tuotoista ja kuluista. Monet suhteellista yhdistelyä sovellettaessa toteutettavista toimenpiteistä ovat samankaltaisia kuin IAS 27:ssä esitetyt toimenpiteet, jotka suoritetaan yhdisteltäessä tytäryrityksiin tehtyjä sijoituksia.

34. Suhteellinen yhdistely voidaan toteuttaa eri tavoilla. Osapuoli voi yhdistää osuutensa jokaisesta yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen erästä rivi riviltä oman tilinpäätöksensä samanlaisiin eriin. Se voi esimerkiksi yhdistää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön vaihto-omaisuudesta omaan vaihto-omaisuuteensa ja osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä omiin käyttöomaisuushyödykkeisiinsä. Vaihtoehtoisesti osapuoli voi lisätä tilinpäätökseensä erilliset rivit, joilla esitetään sen osuus yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varoista, veloista, tuotoista ja kuluista. Se voi esimerkiksi esittää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön lyhytaikaisesta omaisuuserästä erillisenä eränä osana lyhytaikaisia varoja, ja se voi esittää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä erillisenä eränä osana aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä. Molemmat tavat johtavat yhtä suuren voiton tai tappion sekä samansuuruisten varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen pääryhmien esittämiseen, ja molemmat esittämistavat ovat tämän standardin mukaan hyväksyttäviä.

35. Riippumatta siitä, kumpaa esittämistapaa käytetään suhteellista yhdistelyä toteutettaessa, ei ole asianmukaista netottaa varoja tai velkoja vähentämällä niistä toisia velkoja tai varoja eikä tuottoja tai kuluja vähentämällä niistä toisia kuluja tai tuottoja muutoin kuin siinä tapauksessa, että on olemassa laillinen kuittaamisoikeus ja omaisuuserä odotetaan realisoitavan tai velka suoritettavan kuittaamalla.

36. ***Osapuolen on lopetettava suhteellisen yhdistelyn soveltaminen sinä päivänä, josta alkaen se ei enää osallistu määräysvaltaan yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä.***

37. Osapuoli lopettaa suhteellisen yhdistelyn soveltamisen sinä päivänä, josta alkaen se ei enää osallistu määräysvaltaan yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä. Tämä voi tapahtua esimerkiksi osapuolen luopuessa osuudestaan tai kun yhteisessä määräysvallassa olevalle yksikölle asetetaan sellaisia ulkoisia rajoituksia, ettei osapuolella enää ole yhteistä määräysvaltaa.

Pääomaosuusmenetelmä

38. ***Vaihtoehtona suhteelliselle yhdistelylle yhteisyrityksen osapuolen tulee soveltaa pääomaosuusmenetelmääosuuteensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä.***

39. Yhteisyrityksen osapuoli soveltaa pääomaosuusmenetelmää osuuteensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä riippumatta siitä, onko sillä myös sijoituksia tytäryrityksiin tai nimittääkö se tilinpäätöstään konsernitilinpäätökseksi.

40. Jotkin yhteisyritysten osapuolet soveltavat IAS 28:ssa kuvattua pääomaosuusmenetelmää osuuksiinsa yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä. Pääomaosuusmenetelmän soveltamista kannattavat ne, joiden mielestä ei ole perusteltua yhdistellä määräysvallassa olevia eriä yhteisessä määräysvallassa oleviin eriin, samoin kuin ne, jotka katsovat, että osapuolilla on yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä huomattava vaikutusvalta yhteisen määräysvallan sijasta. Tässä standardissa ei suositella pääomaosuusmenetelmän käyttämistä, koska suhteellinen yhdistely kuvastaa paremmin osapuolen yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä omistaman osuuden tosiasiallista luonnetta ja taloudellista realiteettia, toisin sanoen määräysvaltaa osapuolen osuuteen vastaisesta taloudellisesta hyödystä. Tämä standardi sallii kuitenkin pääomaosuusmenetelmän käyttämisen vaihtoehtoisena menettelytapana käsiteltäessä osuuksia yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä.

41. ***Yhteisyrityksen osapuolen on lopetettava pääomaosuusmenetelmän käyttäminen sinä päivänä, jona se lakkaa osallistumasta yhteiseen määräysvaltaan tai sillä lakkaa olemasta huomattava vaikutusvalta yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä.***

▼M5

Poikkeukset suhteellisesta yhdistelystä ja pääomaosuusmenetelmästä

42. ***Sellaiset osuudet yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä, jotka täyttävät kappaleessa 2(a) esitetyt ehdot, on luokiteltava kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi ja käsiteltävä kirjanpidossa IAS 39:n mukaisesti.***

43. Silloin kun sellaista osuutta yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, jota on aikaisemmin käsitelty IAS 39:n mukaisesti kappaleiden 2(a) ja 42 perusteella, ei ole luovutettu kahdentoista kuukauden kuluessa, siihen on sovellettava suhteellista yhdistelyä tai pääomaosuusmenetelmää hankinta-ajankohdasta alkaen (ks. IAS 22 *Yritysten yhteenliittymät).* Aikaisempien kausien tilinpäätökset on oikaistava hankinta-ajankohdasta lähtien.

44. Poikkeuksellisissa tapauksissa yhteisyrityksen osapuoli on saattanut löytää ostajan kappaleessa 2(a) kuvatulle osuudelle mutta kauppaa ei mahdollisesti ole saatettu päätökseen kahdentoista kuukauden kuluessa siksi, että siihen tarvitaan valvontaviranomaisten tai joidenkin muiden tahojen lupa. Osapuolen ei tarvitse soveltaa suhteellista yhdistelyä tai pääomaosuusmenetelmää tällaiseen osuuteen yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, jos myyntiprosessi on käynnissä tilinpäätöspäivänä eikä ole syytä uskoa, että sitä ei saatettaisi päätökseen pian tilinpäätöspäivän jälkeen.

45. ***Siitä päivästä alkaen, jona yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä tulee osapuolen tytäryritys, osapuolen on käsiteltävä osuuttaan kirjanpidossa IAS 27:n mukaisesti. Siitä päivästä alkaen, jona yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä tulee osapuolen osakkuusyritys, osapuolen on käsiteltävä osuuttaan kirjanpidossa IAS 28:n mukaisesti.***

Yhteisyrityksen osapuolen erillistilinpäätös

46. ***Osuutta yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä on käsiteltävä yhteisyrityksen osapuolen erillistilinpäätöksessä IAS 27:n kappaleiden 37 - 42 mukaisesti.***

47. Tässä standardissa ei määrätä, mitkä yhteisöt laativat yleisesti saatavissa olevan erillistilinpäätöksen.

YHTEISYRITYKSEN OSAPUOLEN JA YHTEISYRITYKSEN VÄLISET LIIKETOIMET

48. ***Silloin kun yhteisyrityksen osapuoli luovuttaa tai myy omaisuuseriä yhteisyritykselle, osuus liiketoimesta johtuvasta voitosta tai tappiosta on kirjattava niin, että se vastaa liiketoimen tosiasiallista sisältöä. Kun yhteisyritys pitää omaisuuserät hallussaan ja jos merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut ovat siirtyneet osapuolelta yhteisyritykselle, osapuolen on kirjattava vain se osuus voitosta tai tappiosta, joka kohdistuu toisten osapuolten omistusosuuksiin.*** (*) ***Osapuolen on kirjattava tappio kokonaisuudessaan silloin, kun luovutus tai myynti antaa näyttöä lyhytaikaisten varojen nettorealisointiarvon vähentymisestä taikka arvonalentumistappiosta.***

49. ***Silloin kun yhteisyrityksen osapuoli ostaa omaisuuseriä yhteisyritykseltä, sen on kirjattava osuutensa yhteisyrityksen tästä liiketoimesta saamasta voitosta vasta kun se myy omaisuuserät edelleen riippumattomalle osapuolelle. Yhteisyrityksen osapuolen on kirjattava osuutensa tällaisista liiketoimista syntyvistä tappioista samalla tavalla kuin voitoista, paitsi että tappiot kirjataan välittömästi silloin, kun ne vastaavat lyhytaikaisten varojen nettorealisointiarvon vähenemistä tai arvonalentumistappiota.***

50. Yhteisyrityksen osapuoli määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti arvioidakseen, antaako osapuolen ja yhteisyrityksen välinen liiketoimi näyttöä omaisuuserän arvon alentumisesta. Käyttöarvoa määrittäessään yhteisyrityksen osapuoli arvioi omaisuuserästä kertyvät vastaiset rahavirrat perustuen yhteisyrityksessä tapahtuvaan omaisuuserän jatkuvaan käyttöön ja lopulliseen luovutukseen.

YHTEISYRITYSOSUUKSIEN ESITTÄMINEN SIJOITTAJAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

51. ***Yhteisyrityksen sijoittajan, joka ei osallistu yhteiseen määräysvaltaan, on käsiteltävä kyseistä sijoitusta IAS 39:n mukaisesti, tai mikäli sillä on yhteisyrityksessä huomattava vaikutusvalta, IAS 28:n mukaisesti.***

(*) Ks. myös SIC-13 *Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset*.

▼M5

YHTEISYRITYKSEN HALLINNOIJAT

52. ***Yhteisyrityksen hallinnoijien tai hoitajien on kirjattava palkkionsa IAS 18:n* Tuotot *mukaisesti.***

53. Yksi tai useampi yhteisyrityksen osapuoli voi toimia yhteisyrityksen hallinnoijana tai hoitajana. Hallinnoijille maksetaan yleensä hallinnointipalkkiota tällaisten tehtävien hoitamisesta. Yhteisyritys käsittelee kirjanpidossaan palkkioita kuluina.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

54. ***Yhteisyrityksenosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavien ehdollisten velkojen kokonaismäärä erillään muiden ehdollisten velkojen määrästä, jollei tappion todennäköisyys ole erittäin vähäinen:***

(a) sellaiset ehdolliset velat, jotka osapuolelle on syntynyt sen yhteisyrityssosuuksiin liittyen sekä osuutensa sellaisista ehdollisista veloista, jotka sille on syntynyt toisten osapuolten kanssa yhteisesti;

(b) sen osuus sellaisista yhteisyrityksen ehdollisista veloista, joista se vastaa ehdollisesti;

sekä

(c) ne ehdolliset velat, jotka syntyvät, koska yhteisyrityksen osapuoli vastaa ehdollisesti yhteisyrityksen toisten osapuolten veloista.

55. ***Yhteisyrityksen osapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavien yhteisyritysosuuksiin liittyvien sitoumustensa kokonaismäärä erillään muista sitoumuksista:***

(a) yhteisyrityksen osapuolen yhteisyritysosuuteen liittyvät investointisitoumukset sekä sen osuus sellaisista investointisitoumuksista, jotka on tehty toisten osapuolten kanssa yhteisesti;

sekä

(b) osuutensa yhteisyritysten itsensä tekemistä investointisitoumuksista.

56. ***Yhteisyrityksen osapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään luettelo ja kuvaus merkittävistä yhteisyritysosuuksistaan sekä omistusosuutensa yhteisessä määräysvallassa olevista yksiköistä. Jos yhteisyrityksen osapuoli kirjaa osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä käyttäen rivi riviltä tapahtuvaa suhteellista yhdistelyä tai pääomaosuusmenetelmää, sen on esitettävä yhteisyritysosuuksiin liittyvien lyhytaikaisten varojen, pitkäaikaisten varojen, lyhytaikaisten velkojen, pitkäaikaisten velkojen, tuottojen ja kulujen osalta niiden yhteenlasketut määrät.***

57. ***Yhteisyrityksen osapuolen on ilmoitettava, mitä menetelmää se soveltaa osuuksiinsa yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä.***

VOIMAANTULO

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

IAS 31:N (UUDISTETTU 2000) KUMOAMINEN

59. Tämä standardi korvaa IAS 31:n *Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä* (uudistettu vuonna 2000).

▼**M5**

LIITE

Muutokset muihin määräyksiin

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

A1. SIC-13:een *Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset* tehdään seuraavat muutokset.

Viittaus muutetaan seuraavanlaiseksi:

Viittaus:IAS 31 *Osuudet yhteisyrityksissä*

Kappale 1 muutetaan seuraavanlaiseksi:

1. IAS 31.48 viittaa yhteisyrityksen ja sen osapuolen välisiin panoksiin ja myynteihin seuraavasti: ”Kun yhteisyrityksen osapuoli luovuttaa tai myy omaisuuseriä yhteisyritykselle, osuus liiketoimesta johtuvasta voitosta tai tappiosta kirjataan niin, että se vastaa liiketoimen tosiasiallista sisältöä”. Lisäksi kohdassa IAS 31.24 todetaan, että ”yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö on yhteisyritys, johon liittyy sellaisen osakeyhtiön, henkilöyhtiön tai muun yhteisön perustaminen, jossa kullakin osapuolella on omistusosuus”. Voitoista tai tappioista, jotka johtuvat ei-monetaarisista panoksista yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin (”JCE”), ei anneta nimenomaisia ohjeita.

…

A2. Joulukuussa 2003 sovellettavissa olevissa IFRS-standardeissa, mukaan lukien IAS-standardit ja tulkinnat, viittaukset IAS 31:n *Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä* olemassaolevaan versioon muutetaan viittauksiksi IAS 31:een *Osuudet yhteisyrityksissä*.

▼**M4**

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 32

Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa

SISÄLLYS

	Kappaleet
Tavoite	1-3
Soveltamisala	4-10
Määritelmät	11-14
Esittämistapa tilinpäätöksessä	15-50
Vieras ja oma pääoma	15-27
Käteisvarojen tai muiden rahavarojen luovuttamiseen ei ole sopimukseen perustuvaa velvollisuutta (kappale 16(a))	17-20
Toteuttaminen yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina (kappale 16(b))	21-24
Ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat	25
Vaihtoehtoiset toteuttamistavat	26-27
Yhdistelmäinstrumentit	28-32
Omat osakkeet	33-34
Korot, osingot, tappiot ja voitot	35-41
Rahoitusvarojen ja -velkojen netottaminen	42-50
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	51-95
Rahoitusinstrumenttien esittämismuoto, esittämispaikka ja ryhmittely	53-55
Riskienhallintaperiaatteet ja suojaustoimenpiteet	56-59
Sopimusehdot ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	60-66
Korkoriski	67-75
Luottoriski	76-85

▼M4

Käypä arvo	86-93
Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	94-94
Kirjaaminen pois taseesta	94
Vakuus	94
Yhdistelmäinstrumentit, joihin on kytketty useita johdannaisia	94
Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat ja -velat	94
Luokittelun muuttaminen	94
Tuloslaskelma ja oma pääoma	94
Arvon alentuminen	94
Laiminlyönnit ja rikkomukset	94
Voimaantulo	96-97
Muiden määräysten kumoaminen	98-100

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 32:n (uudistettu 2000) *Rahoitusinstrumentit: esitettävät tiedot ja esittämistapa,* ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on, että tilinpäätöksen käyttäjät ymmärtävät paremmin, millainen merkitys rahoitusinstrumenteilla on yhteisön taloudelliseen asemaan, tulokseen ja rahavirtoihin.

2. Tämä standardi sisältää vaatimuksia rahoitusinstrumenttien esittämistavasta tilinpäätöksessä sekä yksilöi niistä esitettävän informaation. Esittämistapaan liittyvät vaatimukset koskevat rahoitusinstrumenttien luokittelua liikkeeseenlaskijan näkökulmasta katsottuna rahoitusvaroihin, rahoitusvelkoihin ja oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, niihin liittyvien korkojen, osinkojen, voittojen ja tappioiden luokittelua sekä tilanteita, joissa rahoitusvarat ja -velat netotetaan keskenään. Standardin mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä tiedot sellaisista tekijöistä, jotka vaikuttavat yhteisön rahoitusinstrumentteihin liittyvien vastaisten rahavirtojen määrään, ajoittumiseen ja varmuuteen, sekä näihin instrumentteihin sovelletuista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista. Tämän standardin mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä tiedot myös rahoitusinstrumenttien käytön luonteesta ja laajuudesta yhteisössä, tarkoituksesta johon niitä käytetään liiketoiminnassa, niihin liittyvistä riskeistä sekä johdon noudattamista periaatteista kyseisten riskien valvonnassa.

3. Tämän standardin sisältämät periaatteet täydentävät rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaamista ja arvostamista koskevia IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* periaatteita.

SOVELTAMISALA

4. ***Tätä standardia on sovellettava kaikkien yhteisöjen kaikkiin rahoitusinstrumentteihin lukuun ottamatta seuraavia:***

   (a) sellaiset osuudet tytär-, osakkuus- ja yhteisyrityksissä, joita käsitellään kirjanpidossa IAS 27:n **Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös,** ***IAS 28:n*** **Sijoitukset osakkuusyrityksiin** ***tai IAS 31:n*** **Osuudet yhteisyrityksissä** ***mukaisesti. Yhteisöjen on kuitenkin sovellettava tätä standardia sellaiseen osuuteen tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksessä, jota IAS 27:n, IAS 28:n tai IAS 31:n mukaan käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n*** **Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen mukaisesti.** ***Tällaisissa tapauksissa yhteisöjen on sovellettava tähän standardiin sisältyvien, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten lisäksi IAS 27:n, IAS 28:n ja IAS 31:n mukaisia vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Yhteisöjen on sovellettava tätä standardia myös kaikkiin johdannaisiin, jotka perustuvat osuuksiin tytär-, osuus- tai yhteisyrityksissä.***

   (b) työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvät työnantajien oikeudet ja velvoitteet, joita koskee IAS 19 **Työsuhde-etuudet.**

   (c) vakuutussopimuksista johtuvat oikeudet ja velvoitteet. Yhteisöjen on kuitenkin sovellettava tätä standardia sellaiseen rahoitusinstrumenttiin, joka on muodoltaan kappaleessa 6 kuvattu vakuutussopimus (tai jälleenvakuutussopimus) mutta jonka avulla siirretään pääasiassa kappaleessa 52 kuvattuja rahoitusriskejä. Lisäksi

▼M4

yhteisöjen on sovellettava tätä standardia vakuutussopimuksiin kytkettyihin johdannaisiin (ks. IAS 39:n kappaleet 10 - 13).

(d) ehdollista vastiketta koskevat sopimukset liiketoimintojen yhdistämisessä (ks. IAS 22:n* Yritysten yhteenliittymät *kappaleet 65 - 67). Tämä poikkeus koskee vain hankkijaosapuolta.

(e) sopimukset, joiden mukaiset maksut perustuvat ilmastollisiin, geologisiin tai muihin luonnonilmiöihin liittyviin muuttujiin (ks. IAS 39:n kappale AG1). Tätä standardia on kuitenkin sovellettava tällaisiin sopimuksiin kytkettyihin muuntyyppisiin johdannaisiin (esimerkiksi jos koronvaihtosopimuksen ehto perustuu ilmastolliseen muuttujaan, kuten astepäivälukuun, koronvaihtosopimuksen osuus on tämän standardin soveltamisalaan kuuluva kytketty johdannainen — katso IAS 39:n kappaleet 10 - 13).

5. Tätä standardia sovelletaan taseeseen merkittyihin ja taseeseen merkitsemättömiin rahoitusinstrumentteihin. Taseeseen merkittyjä rahoitusinstrumentteja ovat yhteisön liikkeeseen laskemat oman pääoman ehtoiset instrumentit sekä rahoitusvarat ja -velat, jotka kuuluvat IAS 39:n soveltamisalaan. Taseeseen merkitsemättömiä rahoitusinstrumentteja ovat eräät rahoitusinstrumentit, jotka kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan vaikka ovat IAS 39:n soveltamisalan ulkopuolella (kuten eräät luottositoumukset).

6. Tässä standardissa vakuutussopimuksella tarkoitetaan sopimusta, joka altistaa vakuutuksenantajan yksilöidyille tappioriskeille, jotka johtuvat määrättynä ajanjaksona toteutuvista tai havaittavista tapahtumista tai olosuhteista, joita ovat esimerkiksi kuolema (tai elinkoron kyseessä ollessa elinkoron saajan henkiinjääminen), sairaus, työkyvyttömyys, omaisuuden vahingoittuminen, toisille aiheutetut vammat ja liiketoiminnan keskeytyminen. Tätä standardia sovelletaan silloin, kun rahoitusinstrumentti on muodoltaan vakuutussopimus mutta sen avulla siirretään pääasiassa rahoitusriskejä (katso kappale 52), esimerkkeinä jonkin tyyppiset jälleenvakuutussopimuksen muotoiset rahoitusinstrumentit ja takauksen sisältävät sijoitussopimukset, joita vakuutusyhteisöt ja muut yhteisöt tekevät. Yhteisöjä, joilla on vakuutussopimuksiin perustuvia velvoitteita, kehotetaan harkitsemaan, onko perusteltua noudattaa tätä standardia tällaisten velvoitteiden esittämistavan ja niistä esitettävien tietojen osalta.

7. Muut erityisesti tietyntyyppisten rahoitusinstrumenttien käsittelyä koskevat standardit sisältävät lisää esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 17 *Vuokrasopimukset* ja IAS 26 *Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi* sisältävät esitettäviä tietoja koskevia erityisvaatimuksia, jotka liittyvät rahoitusleasingsopimuksiin ja eläke-etuusjärjestelyjen tekemiin sijoituksiin. Lisäksi eräiden muiden standardien, erityisesti IAS 30:n *Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot,* sisältämät vaatimukset koskevat rahoitusinstrumentteja.

8. ***Tätä standardia on sovellettava sellaisiin muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimuksiin, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisinä joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ikään kuin sopimukset olisivat rahoitusinstrumentteja, lukuun ottamatta sopimuksia, jotka on tehty ja pidetään edelleen voimassa muun kuin rahoituserän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti.***

9. Muun kuin rahoituserän osto- tai myyntisopimus voidaan toteuttaa nettomääräisenä käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina tai rahoitusinstrumentteja vaihtamalla usealla eri tavalla. Näitä ovat esimerkiksi:

   (a) tilanteet, joissa sopimusehdot sallivat jommallekummalle osapuolelle sopimuksen nettomääräisen toteuttamisen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla;

   (b) tilanteet, joissa mahdollisuutta nettomääräiseen toteuttamiseen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ei ole nimenomaisesti mainittu sopimusehdoissa mutta yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten nettomääräinen toteuttaminen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla (riippumatta siitä, tapahtuuko tämä vastapuolen kanssa, tekemällä toisensa kumoavat sopimukset vai myymällä sopimus ennen sen toteuttamista tai raukeamista);

   (c) tilanteet, joissa yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten osalta kohde-etuutena olevan erän vastaanottaminen ja myyminen lyhyen ajan kuluessa vastaanottamisen jälkeen voiton hankkimiseksi hintojen tai välittäjän katteen lyhyen aikavälin vaihteluista;

   ja

▼M4

(d) tilanteet, joissa sopimuksen kohteena oleva rahoituseriin kuulumaton erä on helposti vaihdettavissa käteisvaroiksi.

Sopimusta, jota koskee kohta (b) tai (c), ei tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti, joten se kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Muut sopimukset, joita kappale 8 koskee, arvioidaan sen ratkaisemiseksi, onko ne tehty ja pidetäänkö ne edelleen voimassa muun kuin rahoituserän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti ja kuuluvatko ne siis tämän standardin soveltamisalaan.

10. Muun kuin rahoituserän ostamista tai myymistä koskeva asetettu optio, joka voidaan toteuttaa nettomääräisenä joko rahavaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla kappaleen 9(a) tai (d) mukaisesti, kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Tällaista sopimusta ei voida tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti.

MÄÄRITELMÄT (katso myös kappaleet AG3 - AG24)

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

Rahoitusinstrumentti on mikä tahansa sopimus, joka synnyttää yhdelle yhteisölle rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja samalla toiselle yritykselle rahoitusvelan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin.

Rahoitusvaroihin kuuluva erä on mikä tahansa omaisuuserä, joka on:

(a) käteisvaroja;

(b) toisen yhteisön oman pääoman ehtoinen instrumentti;

(c) sopimukseen perustuva oikeus:

(i) saada toiselta yhteisöltä käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja;

tai

(ii) vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen yrityksen kanssa olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat yhteisölle edullisiksi;

tai

(d) sopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina, ja joka on:

(i) muu kuin johdannaistyyppinen sopimus, jonka perusteella yhteisö on tai saattaa olla velvollinen vastaanottamaan muuttuvan lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan;

tai

(ii) johdannaissopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa muulla tavalla kuin vaihtamalla kiinteä määrä käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja kiinteään lukumäärään yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Tässä yhteisön omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei lueta sellaisia instrumentteja, jotka itse ovat sopimuksia yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamisesta tai luovuttamisesta tulevaisuudessa.

Rahoitusvelka on mikä tahansa velka, joka on:

(a) sopimukseen perustuva velvollisuus:

(i) luovuttaa toiselle yhteisölle käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja;

tai

(ii) vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen yhteisön kanssa olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat yhteisölle epäedullisiksi;

tai

(b) sopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina ja joka on:

(i) muu kuin johdannaistyyppinen sopimus, jonka perusteella yhteisö on tai saattaa olla velvollinen luovuttamaan muuttuvan lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan;

▼M4

tai

(ii) johdannaissopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa muulla tavalla kuin vaihtamalla kiinteä määrä käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja kiinteään lukumäärän yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Tässä yhteisön omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei lueta sellaisia instrumentteja, jotka itse ovat sopimuksia yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamisesta tai luovuttamisesta tulevaisuudessa.

Oman pääoman ehtoinen instrumentti on mikä tahansa sopimus, joka osoittaa oikeutta osuuteen yhteisön varoista sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

12. Seuraavat termit on määritelty IAS 39:n kappaleessa 9, ja niitä käytetään tässä standardissa IAS 39:n mukaisessa merkityksessä.

— rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän jaksotettu hankintameno

— myytävissä olevat rahoitusvarat

— kirjaaminen pois taseesta

— johdannainen

— efektiivisen koron menetelmä

— käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattava rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä

— kiinteäehtoinen sitoumus

— ennakoitu liiketoimi

— suojauksen tehokkuus

— suojauskohde

— suojausinstrumentti

— eräpäivään asti pidettävät sijoitukset

— lainat ja muut saamiset

— selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti

— transaktiomenot.

13. Tässä standardissa termit ”sopimus” tai ”sopimukseen perustuva” viittaavat kahden tai useamman osapuolen väliseen sopimukseen, jolla on selviä taloudellisia seuraamuksia, joita osapuolilla on vain vähäinen mahdollisuus tai ei lainkaan mahdollisuutta välttää tavallisesti siksi, että sopimus on toimeenpantavissa lain perusteella. Sopimukset ja näin ollen myös rahoitusinstrumentit voivat olla muodoltaan monenlaisia, eikä niiden tarvitse olla kirjallisia.

14. Tässä standardissa ”yhteisö” kattaa yksittäiset henkilöt, henkilöyhtiöt, muut rekisteröidyt yhteisöt, trustit ja julkisen vallan yksiköt.

ESITTÄMISTAPA TILINPÄÄTÖKSESSÄ

Vieras ja oma pääoma (katso myös kappaleet AG25 - AG29)

15. ***Rahoitusinstrumentin liikkeeseenlaskijan on luokiteltava instrumentti tai sen osatekijät rahoitusvelaksi, rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai omaksi pääomaksi sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä sopimukseen perustuvan järjestelyn tosiasiallisen sisällön sekä rahoitusvelkojen, rahoitusvarojen ja oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmien mukaisesti.***

16. Kun liikkeeseenlaskija soveltaa kappaleessa 11 esitettyjä määritelmiä sen ratkaisemiseen, onko rahoitusinstrumentti oman pääoman ehtoinen instrumentti vai rahoitusvelka, niin instrumentti on oman pääoman ehtoinen instrumentti siinä ja vain siinä tapauksessa, että molemmat ehdot (a) ja (b) täyttyvät:

(a) Instrumentti ei sisällä sopimukseen perustuvaa velvollisuutta:

(i) luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja toiselle yhteisölle;

▼M4

tai

(ii) vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen yhteisön kanssa olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat epäedullisiksi liikkeeseenlaskijalle.

(b) Jos instrumentti tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa liikkeeseenlaskijan omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina, se on:

(i) muu kuin johdannaissopimus, joka ei sisällä liikkeeseenlaskijalle sopimusperusteista velvollisuutta luovuttaa muuttuvaa lukumäärää omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan;

tai

(ii) johdannaissopimus, joka tullaan toteuttamaan yksinomaan siten, että liikkeeseenlaskija vaihtaa kiinteän määrän käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja kiinteään lukumäärään omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Tässä liikkeeseenlaskijan omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei lueta sellaisia instrumentteja, jotka itse ovat sopimuksia liikkeeseenlaskijan omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamisesta tai luovuttamisesta tulevaisuudessa.

Sellainen sopimukseen perustuva velvoite, johdannaissopimuksesta johtuvat mukaan lukien, joka tulee johtamaan tai saattaa johtaa liikkeeseenlaskijan omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamiseen tai luovuttamiseen tulevaisuudessa mutta ei täytä edellä tarkoitettuja ehtoja (a) ja (b), ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti.

Käteisvarojen tai muiden rahavarojen luovuttamiseen ei ole sopimukseen perustuvaa velvollisuutta (kappale 16(a))

17. Ratkaiseva piirre, joka erottaa rahoitusvelan oman pääoman ehtoisesta instrumentista, on se, että rahoitusinstrumentin toisella osapuolella (liikkeeseenlaskija) on sopimukseen perustuva velvollisuus joko luovuttaa toiselle osapuolelle (haltija) käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja tai vaihtaa haltijan kanssa rahoitusvaroja tai -velkoja olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat liikkeeseenlaskijalle epäedullisiksi. Vaikka oman pääoman ehtoisen instrumentin haltijalla saattaa olla oikeus saada määräsuhteessa jaettu osuus osingoista tai muusta oman pääoman jakamisesta, liikkeeseenlaskijalla ei ole sopimukseen perustuvaa velvollisuutta tällaiseen varojen jakoon, koska sitä ei voida vaatia luovuttamaan käteisvaroja tai muita rahavaroja toiselle osapuolelle.

18. Rahoitusinstrumentin tosiasiallinen luonne, ei niinkään sen oikeudellinen muoto, määrää sen luokittelun yhteisön taseessa. Tosiasiallinen luonne ja oikeudellinen muoto vastaavat yleensä toisiaan, mutta aina näin ei ole. Jotkin rahoitusinstrumentit ovat oikeudelliselta muodoltaan omaa pääomaa mutta tosiasialliselta luonteeltaan velkaa, ja toisilla saattaa olla sekä oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin että rahoitusvelkoihin liittyviä piirteitä. Esimerkiksi:

(a) sellainen etuosake, johon liittyy liikkeeseenlaskijan lunastusvelvollisuus kiinteään tai määritettävissä olevaan hintaan tiettynä tai määritettävissä olevana päivänä tulevaisuudessa tai jonka haltijalla on oikeus vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan instrumentti tiettynä päivänä tai sen jälkeen kiinteään tai määritettävissä olevaan hintaan, on rahoitusvelka.

(b) sellainen rahoitusinstrumentti, jonka haltijalla on oikeus lunastuttaa se liikkeeseenlaskijalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan (”lunastusvelvoitteinen instrumentti”) on rahoitusvelka. Näin on silloinkin, kun käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrä perustuu indeksiin tai muuhun tekijään, joka mahdollisesti kasvaa tai pienenee, tai kun lunastusvelvoitteinen instrumentti on oikeudelliselta muodoltaan sellainen, että sen haltijalla on oikeus osuuteen liikkeeseenlaskijan varoista kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen. Jos haltijalla on oikeus lunastuttaa instrumentti liikkeeseenlaskijalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan, tämä tarkoittaa sitä, että lunastusvelvoitteinen instrumentti vastaa rahoitusvelan määritelmää. Esimerkiksi avointen sijoitusrahastojen, henkilöyhtiöiden ja eräiden osuustoiminnallisten yhteisöjen osuudenomistajilla tai jäsenillä saattaa olla oikeus koska tahansa lunastuttaa osuutensa liikkeeseenlaskijassa rahamäärään, joka vastaa niiden suhteellista osuutta liikkeeseenlaskijan varojen arvosta. Rahoitusvelaksi luokitteleminen ei kuitenkaan estä sellaista yhteisöä, jolla ei ole omaa pääomaa (kuten joitakin sijoitusrahastoja, katso havainnollistava esimerkki 7), käyttämästä tilinpäätöslaskelmissa sellaisia nimityksiä kuin ”osuudenomistajille kuuluvien nettovarojen arvo” ja ”osuudenomistajille kuuluvien nettovarojen arvon muutos” tai esittämästä tilinpäätöksessä lisätietoja, jotka osoittavat, että jäsenten

▼M4

kokonaisintressi sisältää esimerkiksi rahastoja, jotka vastaavat oman pääoman määritelmää, ja lunastusvelvoitteisia instrumentteja, jotka eivät vastaa sitä (katso havainnollistava esimerkki 8).

19. Jos yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta välttyä käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta sopimukseen perustuvan velvoitteen täyttämiseksi, velvoite vastaa rahoitusvelan määritelmää. Esimerkiksi:

(a) rajoitus, joka vähentää yhteisön mahdollisuutta täyttää sopimusvelvoite, kuten esimerkiksi ulkomaanrahan rajoitettu saatavuus tai maksun suorittamiseen tarvittava valvontaviranomaisen lupa, ei tee tyhjäksi yhteisön sopimusvelvoitetta tai haltijalla olevaa sopimuksen mukaista oikeutta, jotka perustuvat instrumenttiin.

(b) sopimukseen perustuva velvoite, joka riippuu siitä, toteuttaako vastapuoli lunastuttamisoikeutensa, on rahoitusvelka, koska yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta välttyä käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta.

20. Rahoitusinstrumentti, joka ei nimenomaisesti sisällä sopimukseen perustuvaa velvollisuutta käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiseen, saattaa sisältää sen epäsuorasti ehtojensa perusteella. Esimerkiksi:

(a) rahoitusinstrumentti saattaa sisältää ei-rahoituksellisen velvoitteen, joka on täytettävä siinä ja vain siinä tapauksessa, että yhteisö ei pysty jakamaan osinkoja tai lunastamaan instrumenttia. Jos yhteisö pystyy välttymään käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta ainoastaan täyttämällä tämän ei-rahoituksellisen velvoitteen, kyseinen rahoitusinstrumentti on rahoitusvelka.

(b) rahoitusinstrumentti on rahoitusvelka, jos yhteisö sen ehtojen mukaan luovuttaa instrumenttia toteutettaessa joko:

(i) käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja;

tai

(ii) omia osakkeitaan, joiden arvo on määritetty huomattavasti suuremmaksi kuin käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen arvo.

Vaikka yhteisöllä ei olisi nimenomaista sopimukseen perustuvaa velvollisuutta luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja, vaihtoehtoinen osakkeina tapahtuva toteuttaminen on arvoltaan sellainen, että toteutus tulee tapahtumaan käteismaksuna. Joka tapauksessa haltijalle on tosiasiallisesti taattu vähintään määrä, joka vastaa käteismaksuna tapahtuvaa toteuttamista (katso kappale 21).

Toteuttaminen yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina (kappale 16(b))

21. Sopimus ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti pelkästään sillä perusteella, että se saattaa johtaa yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamiseen tai luovuttamiseen. Yhteisöllä saattaa olla sopimukseen perustuva oikeus tai velvollisuus vastaanottaa tai luovuttaa omia osakkeitaan tai muita oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan, joiden määrä vaihtelee siten, että vastaanotettavien tai luovutettavien yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo vastaa sopimukseen perustuvan oikeuden tai velvoitteen määrää. Tällainen sopimukseen perustuva velvoite saattaa olla kiinteämääräinen tai sen määrä saattaa vaihdella osaksi tai kokonaan jonkin muun muuttujan (esimerkiksi koron, hyödykkeen hinnan tai jonkin rahoitusinstrumentin hinnan) kuin yhteisön omien oman pääoman instrumenttien markkinahinnan muutosten mukaisesti. Kaksi esimerkkiä: (a) sopimus, jonka mukaan luovutetaan niin monta yhteisön omaa oman pääoman ehtoista instrumenttia, että niiden arvo on yhteensä 100 CU, (*) ja (b) sopimus, jonka mukaan luovutetaan niin monta yhteisön omaa oman pääoman ehtoista instrumenttia, että niiden arvo vastaa 100:n kultaunssin arvoa. Tällainen sopimus on yhteisölle rahoitusvelka, vaikka yhteisön täytyy toteuttaa sopimus tai se voi toteuttaa sen luovuttamalla omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Kyseessä ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti, koska yhteisö käyttää sopimuksen toteuttamiseen muuttuvan määrän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Sopimus ei näin ollen osoita oikeutta osuuteen yhteisön varoista sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen.

22. Sellainen sopimus, jonka yhteisö tulee toteuttamaan (vastaanottamalla tai) luovuttamalla kiinteän lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan kiinteää käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää

(*) Tässä standardissa monetaaristen erien yksikkönä käytetään ”currency units” (CU).

▼M4

vastaan, on oman pääoman ehtoinen instrumentti. Esimerkiksi liikkeeseen laskettu osakeoptio, jonka mukaan vastapuolella on oikeus ostaa kiinteä lukumäärä yhteisön osakkeita kiinteään hintaan tai kiinteällä joukkovelkakirjalainan pääomamäärällä, on oman pääoman ehtoinen instrumentti. Markkinakorkojen muutoksista johtuvat sopimuksen käyvän arvon muutokset, jotka eivät vaikuta sopimusta toteutettaessa maksettavien tai saatavien rahavarojen tai muiden rahoitusvarojen määrään tai vastaanotettavien tai luovutettavien oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärään, eivät estä sopimusta olemasta oman pääoman ehtoinen instrumentti. Kaikki saadut vastikkeet (kuten saatu preemio yhteisön omia osakkeita koskevasta asetetusta optiosta tai merkintäoikeudesta) lisätään suoraan omaan pääomaan. Kaikki maksetut vastikkeet (kuten ostetusta optiosta maksettu preemio) vähennetään suoraan omasta pääomasta. Oman pääoman ehtoisen instrumentin käyvän arvon muutoksia ei kirjata tilinpäätökseen.

23. Sopimus, jonka mukaan yhteisö on velvollinen ostamaan omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan käteisvaroja tai muista rahoitusvaroja vastaan, synnyttää rahoitusvelan, joka vastaa lunastusmäärän nykyarvoa (esimerkiksi takaisinostotermiinin hinnan, option toteuttamishinnan tai muun lunastusmäärän nykyarvoa). Näin on silloinkin, kun itse sopimus on oman pääoman ehtoinen instrumentti. Yhtenä esimerkkinä on yhteisön velvollisuus ostaa omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan käteisvaroja vastaan termiinisopimuksen perusteella. Kun rahoitusvelka merkitään alun perin kirjanpitoon IAS 39:n mukaisesti, sen käypä arvo (lunastusmäärän nykyarvo) siirretään pois omasta pääomasta. Myöhemmin rahoitusvelka arvostetaan IAS 39:n mukaisesti. Jos sopimus raukeaa ilman että luovutusta tapahtuu, rahoitusvelan kirjanpitoarvo siirretään takaisin omaan pääomaan. Yhteisön sopimusperusteinen velvollisuus ostaa omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan synnyttää lunastusmäärän nykyarvoa vastaavan rahoitusvelan, vaikka ostovelvoite riippuisi siitä, käyttääkö vastapuoli lunastuttamisoikeuttaan (esimerkiksi asetettu myyntioptio, joka oikeuttaa vastapuolen myymään yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja yhteisölle kiinteään hintaan).

24. Sopimus, jonka yhteisö tulee toteuttamaan luovuttamalla tai vastaanottamalla kiinteän lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen muuttuvaa määrää vastaan, kuuluu rahoitusvaroihin tai -velkoihin. Yhtenä esimerkkinä tästä on sopimus, jonka mukaan yhteisö luovuttaa 100 omaa oman pääoman ehtoista instrumenttiaan ja saa vastikkeeksi rahamäärän, joka määräytyy siten, että se vastaa 100:n kultaunssin arvoa.

Ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat

25. Rahoitusinstrumentti saattaa edellyttää, että yhteisö luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja tai toteuttaa instrumentin muulla sellaisella tavalla, joka tekisi siitä rahoitusvelan, ja tämä tapahtuisi sellaisten epävarmojen vastaisten tapahtumien toteutuessa tai jäädessä toteutumatta (tai epävarmojen olosuhteiden toteutuessa), joihin sen paremmin liikkeeseenlaskijalla kuin haltijallakaan ei ole määräysvaltaa, kuten osakemarkkinaindeksin, kuluttajahintaindeksin, koron tai verotusta koskevien vaatimusten muutos tai liikkeeseenlaskijan tuleva liikevaihto, tulos tai velkojen ja oman pääoman suhde. Tällaisen instrumentin liikkeeseenlaskijalla ei ole ehdotonta oikeutta välttyä käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta (tai instrumentin toteuttamiselta muulla tavalla, joka tekisi siitä rahoitusvelan). Sen vuoksi kyseessä on liikkeeseenlaskijan rahoitusvelka, paitsi jos:

(a) ehdollista suorittamista koskevan sopimuskohdan se osa, joka saattaisi edellyttää suoritusta käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina (tai sen toteuttamista muutoin niin, että kyseessä olisi rahoitusvelka) ei ole todellinen;

tai

(b) liikkeeseenlaskijaa voidaan vaatia täyttämään velvoitteensa käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina (tai täyttämään sen muutoin niin, että kyseessä olisi rahoitusvelka) vain siinä tapauksessa, että liikkeeseenlaskija joutuu selvitystilaan.

Vaihtoehtoiset toteuttamistavat

26. ***Kun johdannaissopimus antaa yhdelle osapuolelle mahdollisuuden valita tavan, jolla se toteutetaan (esimerkiksi liikkeeseenlaskija tai haltija voi valita joko nettomääräisen käteismaksun tai osakkeiden vaihtamisen käteisvaroihin), instrumentti kuuluu rahoitusvaroihin tai velkoihin, paitsi jos kaikki toteutusvaihtoehdot tekisivät instrumentista oman pääoman ehtoisen.***

▼M4

27. Esimerkkinä rahoitusvelaksi luokiteltavasta toteuttamisvaihtoehdon sisältävästä johdannaissopimuksesta on sellainen osakeoptio, jonka liikkeeseenlaskija voi halutessaan toteuttaa joko nettomääräisenä käteismaksuna tai vaihtamalla omia oman pääoman ehtoisia osakkeitaan käteisvaroihin. Vastaavasti eräät sopimukset muun kuin rahoituserän ostamisesta tai myymisestä vaihtamalla se yhteisön omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan, koska ne voidaan toteuttaa joko luovuttamalla kyseinen rahoituseriin kuulumaton erä taikka nettomääräisenä käteismaksuna tai muuna rahoitusinstrumenttina (katso kappaleet 8 - 10). Tällaiset sopimukset ovat rahoitusvaroja tai -velkoja, eivät oman pääoman ehtoisia instrumentteja.

Yhdistelmäinstrumentit (katso myös kappaleet AG30 - AG35 ja havainnollistavat esimerkit 9 - 12)

28. ***Muun kuin johdannaistyyppisen rahoitusinstrumentin liikkeeseenlaskijan on arvioitava rahoitusinstrumentin ehdot sen ratkaisemiseksi, sisältääkö instrumentti sekä vieraan että oman pääoman komponentteja. Tällaiset komponentit on luokiteltava erikseen kappaleen 15 mukaisesti rahoitusveloiksi, rahoitusvaroiksi tai oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi.***

29. Yhteisö kirjaa erikseen sellaisen rahoitusinstrumentin komponentit, joka (a) synnyttää yhteisölle rahoitusvelan ja (b) antaa instrumentin haltijalle oikeuden vaihtaa se yhteisön oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin. Esimerkiksi joukkovelkakirja tai vastaavanlainen instrumentti, jonka haltija voi vaihtaa kiinteään määrään yhteisön kantaosakkeita, on yhdistelmäinstrumentti. Yhteisön näkökulmasta katsottuna tällainen instrumentti koostuu kahdesta komponentista: rahoitusvelasta (sopimukseen perustuva velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja) ja oman pääoman ehtoisesta instrumentista (osto-optio, joka antaa haltijalle oikeuden vaihtaa se kiinteään määrään yhteisön kantaosakkeita tietyn ajanjakson kuluessa). Tällaisen instrumentin liikkeeseen laskeminen vastaa tosiasiallisesti taloudellisilta vaikutuksiltaan samanaikaisesti liikkeeseen laskettavaa velkainstrumenttia, johon liittyy ennen eräpäivää tapahtuvaa suorittamista koskeva ehto, ja kantaosakkeiden ostamiseen oikeuttavia merkintäoikeuksia taikka sellaista liikkeeseen laskettavaa velkainstrumenttia, johon liittyy irrotettavissa olevia, osakkeiden ostoon oikeuttavia merkintäoikeuksia. Näin ollen yhteisö esittää kaikissa tapauksissa vieraan ja oman pääoman komponentit erikseen taseessa.

30. Vaihdettavissa olevan instrumentin oman ja vieraan pääoman komponenttien luokittelua ei muuteta sen johdosta, että vaihto-oikeuden toteuttamisen todennäköisyys muuttuu, ei edes silloin, kun oikeuden toteuttaminen näyttää mahdollisesti tulleen taloudellisesti edulliseksi joillekin haltijoille. Haltijat eivät ehkä aina toimi odotetulla tavalla, koska esimerkiksi vaihdon verovaikutukset saattavat olla erilaiset eri haltijoille. Lisäksi vaihdon toteutumisen todennäköisyys vaihtelee ajan kuluessa. Yhteisön sopimusperusteinen velvollisuus vastaisten maksujen suorittamiseen säilyy, kunnes se lakkaa vaihdon tapahtuessa, instrumentin erääntyessä tai jonkin muun transaktion seurauksena.

31. IAS 39 käsittelee rahoitusvarojen ja -velkojen arvostamista. Oman pääoman ehtoiset instrumentit ovat instrumentteja, jotka osoittavat oikeutta osuuteen yhteisön varoista sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen. Tämän vuoksi jaettaessa yhdistelmäinstrumentin alkuperäistä kirjanpitoarvoa oman ja vieraan pääoman komponentteihin oman pääoman komponentille kohdistetaan se määrä, joka jää jäljelle, kun koko instrumentin käyvästä arvosta vähennetään erikseen määritetty vieraan pääoman komponentin arvo. Yhdistelmäinstrumenttiin kytkettyjen johdannaispiirteiden (kuten osto-option) arvo oman pääoman komponenttia (kuten vaihto-oikeus omaan pääomaan) lukuun ottamatta sisällytetään vieraan pääoman komponenttiin. Instrumenttia alun perin kirjanpitoon merkittäessä oman ja vieraan pääoman komponenteille kohdistettavien kirjanpitoarvojen yhteismäärä vastaa aina koko instrumentille määritettyä käypää arvoa. Instrumentin komponenttien alkuperäisestä erikseen kirjaamisesta ei synny voittoa tai tappiota.

32. Kappaleessa 31 kuvatun lähestymistavan mukaisesti kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevan joukkovelkakirjalainan liikkeeseenlaskija selvittää ensin vieraan pääoman komponentin kirjanpitoarvon määrittämällä sellaisen vastaavanlaisen velan (mukaan lukien mahdolliset kytketyt muut kuin omaan pääomaan liittyvät johdannaispiirteet) käyvän arvon, johon ei liity oman pääoman komponenttia. Sen jälkeen määritetään kirjanpitoarvo sille oman pääoman ehtoiselle instrumentille, jota oikeus vaihtaa instrumentti kantaosakkeisiin edustaa, vähentämällä koko yhdistelmäinstrumentin käyvästä arvosta rahoitusvelan käypä arvo.

▼M4

Omat osakkeet (katso myös kappale AG36)

33. ***Jos yhteisö hankkii takaisin omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan, nämä instrumentit (omat osakkeet) on vähennettävä omasta pääomasta. Yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien ostosta, myynnistä, liikkeeseenlaskusta tai mitätöinnistä ei kirjata voittoa tai tappiota. Tällaisia omia osakkeita on saattanut hankkia tai niitä saattaa pitää hallussaan yhteisö itse tai muut saman konsernin jäsenet. Maksetut tai saadut vastikkeet on kirjattava suoraan omaan pääomaan.***

34. Hallussa pidettyjen omien osakkeiden määrä esitetään erikseen joko taseessa tai liitetiedoissa IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti. Yhteisö esittää IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* mukaiset tiedot, jos yhteisö hankkii omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja takaisin lähipiiriin kuuluvilta.

Korot, osingot, tappiot ja voitot (katso myös kappale AG37)

35. ***Rahoitusvelaksi luokiteltuun rahoitusinstrumenttiin tai sen komponenttiin liittyvät korot, osingot, tappiot ja voitot on merkittävä tuloslaskelmaan tuotoiksi tai kuluiksi. Yhteisön on vähennettävä varojen jakaminen oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijoille suoraan omasta pääomasta oikaistuna mahdollisella tuloveroihin liittyvällä hyödyllä. Omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvia transaktiomenoja, lukuun ottamatta menoja sellaisista oman pääoman ehtoisten instrumenttien liikkeeseenlaskuista, jotka johtuvat välittömästi liiketoiminnan hankinnasta (jota on käsiteltävä kirjanpidossa IAS 22:n mukaisesti), on käsiteltävä oman pääoman vähennyksenä oikaistuna mahdollisella tuloveroihin liittyvällä hyödyllä.***

36. Rahoitusinstrumentin luokittelu rahoitusvelaksi tai oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi määrää, merkitäänkö kyseiseen instrumenttiin liittyvät korot, osingot, tappiot ja voitot tuloslaskelmaan tuotoiksi tai kuluiksi. Kokonaan veloiksi luokiteltaville osakkeille maksetut osingot kirjataan näin ollen kuluksi samalla tavalla kuin joukkovelkakirjalainan korko. Vastaavasti voitot ja tappiot, jotka liittyvät rahoitusvelkojen takaisinmaksuihin ja jälleenrahoittamiseen, kirjataan tulosvaikutteisesti, kun taas oman pääoman ehtoisten instrumenttien lunastaminen tai jälleenrahoittaminen kirjataan oman pääoman muutoksiksi. Oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon muutoksia ei merkitä tilinpäätökseen.

37. Yhteisölle syntyy tyypillisesti erilaisia menoja, kun se laskee liikkeeseen tai hankkii omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Nämä menot voivat sisältää rekisteröintipalkkioita ja muita viranomaisvalvontaan liittyviä palkkioita, lainopillisten, kirjanpidollisten ja muiden kysymysten asiantuntijoille maksettavia rahamääriä, painatuskuluja ja varainsiirtoveroja. Omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvia transaktiomenoja käsitellään kirjanpidossa oman pääoman vähennyksenä (mahdollisella tuloveroihin liittyvällä hyödyllä oikaistuna) siltä osin, kuin ne ovat lisämenoja, jotka välittömästi johtuvat omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta ja joilta olisi muutoin vältytty. Menot sellaisesta omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta, jonka toteuttamisesta luovutaan, kirjataan kuluksi.

38. Yhdistelmäinstrumentin liikkeeseenlaskemiseen liittyvät transaktiomenot kohdistetaan instrumentin vieraan ja oman pääoman komponenteille samassa suhteessa kuin saadut maksut jakautuvat. Transaktiomenot, jotka liittyvät yhteisesti useampaan kuin yhteen liiketoimeen (esimerkiksi menot, jotka johtuvat joidenkin osakkeiden tarjoamisesta myyntiin ja toisten osakkeiden samanaikaisesta listalle otosta) jaetaan kyseisille liiketoimille perusteella, joka on rationaalinen ja yhdenmukainen vastaavanlaisten liiketoimien kanssa.

39. Oman pääoman vähennyksenä kauden aikana käsitellyt transaktiomenot esitetään erikseen IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti. Niihin liittyvät, suoraan omaan pääomaan kirjatut tuloverot sisällytetään siihen omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjattujen tilikauden verotettavaan tuloon perustuvien verojen ja laskennallisten verojen yhteismäärään, joka ilmoitetaan IAS 12:n *Tuloverot* mukaan.

40. Kuluiksi luokiteltavat osingot voidaan esittää tuloslaskelmassa joko yhdessä muun vieraan pääoman korkojen kanssa tai omana eränään. Tämän standardin lisäksi korkojen ja osinkojen esittämistä koskevia vaatimuksia sisältyy standardeihin IAS 1 sekä IAS 30 *Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot*. Joissakin tapauksissa korot ja osingot on suotavaa esittää erikseen tuloslaskelmassa, koska niiden välillä on merkittäviä eroja esimerkiksi verovähennyskelpoisuuden suhteen. Verovaikutuksia koskevat tiedot esitetään IAS 12:n mukaisesti.

41. Rahoitusvelan kirjanpitoarvon muutoksiin liittyvät voitot ja tappiot kirjataan tulosvaikutteisesti tuotoksi tai kuluksi silloinkin, kun ne liittyvät instrument-

▼M4

tiin, joka sisältää oikeuden yhteisön varoihin kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan (katso kappale 18(b)). IAS 1:n mukaan yhteisö esittää tällaisen instrumentin arvonmuutoksesta johtuvat voitot tai tappiot omana eränään tuloslaskelmassa silloin, kun tällä on merkitystä yhteisön tuloksen selittämisen kannalta.

Rahoitusvarojen ja -velkojen netottaminen (katso myös kappaleet AG38 ja AG39)

42. ***Rahoitusvaroihin kuuluva erä ja rahoitusvelka on vähennettävä toisistaan ja taseessa on esitettävä nettomäärä siinä ja vain siinä tapauksessa, että:***

(a) yhteisöllä on tarkasteluhetkellä laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kirjattujen määrien kuittaamiseen;

ja

(b) yhteisö aikoo joko toteuttaa suorituksen nettomääräisenä tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.

Kun kyseessä on sellainen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto, joka ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, yhteisön ei pidä vähentää siirrettyä omaisuuserää ja siihen liittyvää velkaa toisistaan (katso IAS 39 kappale 36).

43. Tämä standardi edellyttää rahoitusvarojen ja -velkojen esittämistä nettomääräisenä silloin, kun tämä esittämistapa kuvastaa kahden tai useamman erillisen rahoitusinstrumentin toteuttamisesta odotettavissa olevia vastaisia rahavirtoja yhteisölle. Kun yhteisöllä on oikeus saada tai maksaa yksittäinen nettomäärä ja se aikoo menetellä näin, sillä on tosiasiassa vain yksi rahoitusvarojen tai -velkojen erä. Muissa tapauksissa rahoitusvarat ja -velat esitetään erillään toisistaan niiden tunnusmerkkejä vastaavasti yhteisön varoina ja velkoina.

44. Taseeseen merkittävän rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja rahoitusvelan vähentäminen toisistaan ja nettomäärän esittäminen on eri asia kuin rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaaminen pois taseesta. Netottamisesta ei aiheudu voiton tai tappion kirjaamista, kun taas rahoitusinstrumentin kirjaaminen pois taseesta voi johtaa myös voiton tai tappion kirjaamiseen sen lisäksi, että aikaisemmin taseeseen merkitty erä poistetaan.

45. Kuittausoikeus on sopimukseen tai muuhun perustuva velallisen laillinen oikeus suorittaa tai muutoin eliminoida velkojalle suoritettava määrä kokonaan tai osaksi kohdistamalla tätä vastaan velkojalta saatavana oleva määrä. Poikkeustapauksissa velallisella saattaa olla laillinen oikeus vähentää kolmannelta osapuolelta saatavana oleva määrä velkojalle suoritettavasta määrästä edellyttäen, että näiden kolmen osapuolen välillä on sopimus, joka selkeästi antaa velalliselle kuittausoikeuden. Koska kuittausoikeus on laillinen oikeus, sen toteuttamisedellytykset saattavat poiketa toisistaan eri maissa, ja on otettava huomioon, mitä lakeja osapuolten välisiin suhteisiin sovelletaan.

46. Toimeenpantavissa olevan rahoitusvarojen ja -velkojen kuittausoikeuden olemassaolo vaikuttaa kyseisiin rahoitusvaroihin ja -velkoihin liittyviin oikeuksiin ja velvoitteisiin, ja sillä voi olla merkittävä vaikutus yrityksen luotto- ja maksuvalmiusriskiin. Oikeuden olemassaolo itsessään ei kuitenkaan ole riittävä peruste netottamiselle. Jos oikeutta ei aiota käyttää tai jos oikeuksia ja velvoitteita ei aiota toteuttaa samanaikaisesti, tällä ei ole vaikutusta yhteisön vastaisten rahavirtojen määrään ja ajoittumiseen. Silloin kun yhteisö aikoo käyttää oikeuttaan tai toteuttaa oikeuden ja velvoitteen samanaikaisesti, varojen ja velkojen nettomääräinen esittäminen kuvaa tarkoituksenmukaisemmalla tavalla odotettavissa olevien vastaisten rahavirtojen määriä ja ajoittumista samoin kuin näihin rahavirtoihin liittyviä riskejä. Yhden osapuolen tai molempien osapuolten aikomus toteuttaa suoritus nettomääräisenä ilman että tähän on laillista oikeutta ei riitä netottamisen perusteeksi, koska yksittäisiin rahoitusvaroihin ja -velkoihin liittyvät oikeudet ja velvoitteet eivät muutu.

47. Yhteisön aikomuksiin toteuttaa tiettyjä varoihin ja velkoihin liittyviä oikeuksia ja velvoitteita saattavat vaikuttaa sen liiketoiminnassaan tavanomaisesti noudattama käytäntö, rahoitusmarkkinoiden vaatimukset ja muut olosuhteet, jotka saattavat rajoittaa mahdollisuutta oikeuksien ja velvoitteiden nettomääräiseen tai samanaikaiseen toteuttamiseen. Silloin kun yhteisöllä on kuittausoikeus mutta se ei aio toteuttaa oikeutta ja velvoitetta nettomääräisenä eikä realisoida varoja ja suorittaa velkaa samanaikaisesti, kyseisen oikeuden vaikutus yhteisön luottoriskiin esitetään tilinpäätöksessä kappaleen 76 mukaisesti.

48. Kahteen rahoitusinstrumenttiin liittyvien oikeuksien ja velvoitteiden samanaikainen toteuttaminen voi tapahtua esimerkiksi selvitysyhtiön välityksellä organisoituneilla rahoitusmarkkinoilla tai kahdenkeskisenä vaihtona. Tällöin rahavirta tosiasiallisesti vastaa yhtä nettomäärää, eikä luottoriskiä tai maksu-

▼M4

valmiusriskiä synny. Toisissa tapauksissa yhteisö voi toteuttaa kahteen instrumenttiin liittyvät oikeudet ja velvoitteet siten, että se saa ja maksaa erilliset suoritukset, jolloin varojen koko määrä on alttiina luottoriskille ja velan koko määrä on alttiina maksuvalmiusriskille. Tällaiset riskit voivat olla merkittäviä, vaikkakin suhteellisen lyhytaikaisia. Näin ollen rahoitusvarojen realisoimista ja rahoitusvelan suorittamista pidetään samanaikaisina vain silloin, kun liiketoimet tapahtuvat samalla hetkellä.

49. Kappaleessa 42 esitetyt ehdot eivät yleensä täyty eikä netottaminen yleensä ole asianmukaista silloin, kun:

(a) käytetään useita erilaisia rahoitusinstrumentteja yksittäisen rahoitusinstrumentin ominaisuuksien jäljittelemiseksi (”synteettinen instrumentti”);

(b) rahoitusvarat ja -velat johtuvat rahoitusinstrumenteista, joihin liittyvät keskeiset riskit ovat samoja (esimerkiksi termiinisopimusten tai muiden johdannaissopimusten salkkuun sisältyvät varat ja velat) mutta joilla on eri vastapuolet;

(c) rahoitusvarat tai muut varat on pantattu ilman takautumisoikeutta olevien rahoitusvelkojen vakuudeksi;

(d) velallinen siirtää rahoitusvaroja omaisuudenhoitajalle velvoitteen täyttämiseksi ilman että velkoja on hyväksynyt kyseiset varat velan suoritukseksi (esimerkiksi *sinking fund* -järjestely);

tai

(e) tappioita aiheuttaneista tapahtumista syntyneistä velvoitteista odotetaan saatavan korvaus kolmannelta osapuolelta vakuutussopimuksen mukaisen korvausvaateen nojalla.

50. Yhteisö, jolla on useita saman vastapuolen kanssa toteutettavia rahoitusinstrumenttiliiketoimia, voi tehdä kyseisen vastapuolen kanssa ”yleisen netotussopimuksen”. Tällaisen sopimuksen mukaisesti kaikki siihen kuuluvat rahoitusinstrumentit selvitetään samalla kertaa nettomääräisinä, jos yhteenkin sopimukseen liittyy laiminlyönti tai irtisanominen. Rahoituslaitokset käyttävät usein tällaisia järjestelyjä suojautuakseen tappioilta konkurssissa tai muissa sellaisissa olosuhteissa, joiden toteutuessa vastapuoli ei pysty täyttämään velvoitteitaan. Yleinen netotussopimus synnyttää yleensä toimeenpantavissa olevan kuittausoikeuden, joka vaikuttaa yksittäisten rahoitusvarojen ja -velkojen realisointiin ja suorittamiseen vain määrätyn laiminlyönnin seurauksena tai muussa sellaisessa tilanteessa, jonka ei odoteta syntyvän tavanomaisessa liiketoiminnassa. Yleinen netotussopimus ei ole peruste erien vähentämiselle toisistaan, jolleivät molemmat kappaleessa 42 mainitut ehdot täyty. Silloin kun yleiseen netotussopimukseen kuuluvia rahoitusvaroja ja -velkoja ei vähennetä toisistaan, sopimuksen vaikutus yhteisön luottoriskiin esitetään tilinpäätöksessä kappaleen 76 mukaisesti.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

51. Tämän standardin esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten tarkoituksena on sellaisen informaation esittäminen, joka parantaa mahdollisuuksia ymmärtää, millainen merkitys rahoitusinstrumenteilla on yhteisön taloudelliseen asemaan, tulokseen ja rahavirtoihin, ja josta on apua arvioitaessa kyseisiin instrumentteihin liittyvien vastaisten rahavirtojen määrää, ajankohtaa ja varmuutta.

52. Rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien tuloksena yhteisö saattaa ottaa vastuulleen tai siirtää toiselle osapuolelle yhden tai useampia jäljempänä kuvatuista rahoitusriskeistä. Tiedot, joiden esittämistä tilinpäätöksessä edellytetään, sisältävät informaatiota, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä arvioimaan rahoitusinstrumentteihin liittyviä riskejä.

(a) *Markkinariskiin* sisältyy kolmenlaista riskiä:

(i) *valuuttariski* — riski että rahoitusinstrumentin arvo vaihtelee valuuttakurssien muutoksista johtuen.

(ii) *käyvän arvon korkoriski* — riski että rahoitusinstrumentin arvo vaihtelee markkinakorkojen muutoksista johtuen.

(iii) *hintariski* — riski että rahoitusinstrumentin arvo vaihtelee markkinahintojen muutoksista johtuen riippumatta siitä, aiheutuvatko muutokset yksittäiseen arvopaperiin tai sen liikkeeseenlaskijaan liittyvistä tekijöistä vai kaikkiin markkinoilla oleviin arvopapereihin vaikuttavista tekijöistä.

Markkinariski käsittää paitsi tappion myös voiton mahdollisuuden.

▼M4

(b) *Luottoriski* — riski että rahoitusinstrumentin sopimusosapuoli ei pysty täyttämään velvoitettaan ja aiheuttaa siten toiselle osapuolelle taloudellisen tappion.

(c) *Maksuvalmiusriski* (kutsutaan myös *varainhankintaan liittyväksi riskiksi*) — riski että yrityksellä on vaikeuksia hankkia riittävästi varoja rahoitusinstrumentteihin liittyvien velvoitteiden täyttämiseksi. Maksuvalmiusriski saattaa johtua siitä, että rahoitusvaroihin kuuluvaa omaisuuserää ei pystytä myymään nopeasti sen käypää arvoa lähellä olevaan hintaan.

(d) *Rahavirran korkoriski* — riski että rahoitusinstrumentista johtuvat vastaiset rahavirrat vaihtelevat markkinakorkojen muutoksista johtuen. Jos kysymyksessä on esimerkiksi vaihtuvakorkoinen velkainstrumentti, tällaiset vaihtelut muuttavat rahoitusinstrumentin efektiivistä korkoa tavallisesti ilman että sen käypä arvo muuttuu vastaavasti.

Rahoitusinstrumenttien esittämismuoto, esittämispaikka ja ryhmittely

53. Tässä standardissa ei määrätä vaadittavien tietojen esittämismuotoa eikä niiden esittämispaikkaa tilinpäätöksessä. Jos vaadittu tieto esitetään tilinpäätöslaskelmissa, on tarpeetonta toistaa sitä liitetiedoissa. Tiedot voidaan esittää sanallisen kuvauksen ja numeerisen tiedon yhdistelmänä sen mukaan, minkä luonteisia instrumentit ovat ja mikä on niiden suhteellinen merkitys yhteisölle.

54. Se, miten yksityiskohtaisesti tiettyjä rahoitusinstrumentteja koskevat tiedot esitetään, on ratkaistava käyttämällä harkintaa, jossa otetaan huomioon kyseisten instrumenttien suhteellinen merkitys. Esittämistavassa on löydettävä tasapaino siten, että tilinpäätöstä ei rasiteta runsailla yksityiskohdilla, jotka eivät ehkä auta tilinpäätöksen käyttäjiä, eikä toisaalta tehdä tärkeää informaatiota vaikeasti ymmärrettäväksi yhdistelemällä tietoja liikaa. Kun yhteisö on esimerkiksi monen ominaisuuksiltaan samanlaisen rahoitusinstrumentin osapuolena eikä yksikään sopimus ole sellaisenaan olennainen, on perusteltua esittää instrumenttiryhmittäinen yhteenveto. Toisaalta yksittäistä instrumenttia koskevat tiedot saattavat olla tärkeitä silloin, kun kyseinen instrumentti on esimerkiksi olennainen tekijä yrityksen pääomarakenteessa.

55. Yhteisön johto jakaa rahoitusinstrumentit esitettävän informaation luonteen kannalta tarkoituksenmukaisiin ryhmiin ottaen huomioon esimerkiksi instrumenttien ominaisuudet ja niihin sovelletut arvostusperusteet. Hankintamenoon tai jaksotettuun hankintamenoon arvostetut erät erotetaan yleensä käypään arvoon arvostetuista. Tilinpäätöksessä esitetään riittävästi informaatiota, jotta täsmäytys vastaaviin tase-eriin on mahdollista. Silloin kun yhteisö on tämän standardin soveltamisalaan kuulumattomien rahoitusinstrumenttien sopijaosapuolena, näistä instrumenteista muodostuu yksi tai useampi rahoitusvarojen tai -velkojen ryhmä, jotka erotetaan tämän standardin soveltamisalaan kuuluvista eristä. Kyseisistä rahoitusinstrumenteista esitettäviä tietoja käsitellään muissa IFRS-standardeissa.

Riskienhallintaperiaatteet ja suojaustoimenpiteet

56. ***Yhteisön on kuvattava rahoitusriskiensä hallinnan tavoitteet ja periaatteet, mukaan lukien periaatteet, joiden mukaisesti suojataan kutakin sellaista ennakoitujen liiketoimien päätyyppiä, johon sovelletaan suojauslaskentaa.***

57. Tiettyjen rahoitusinstrumenttien taseeseen merkittyä määrää ja niihin liittyviä liiketoimia koskevien erityisten tietojen lisäksi yhteisö selostaa, miten laajasti rahoitusinstrumentteja käytetään, millaisia riskejä niihin liittyy ja mihin tarkoitukseen niitä käytetään liiketoiminnassa. Selostus johdon määrittämistä rahoitusinstrumentteihin liittyvistä riskien valvonnan periaatteista kattaa esimerkiksi periaatteet, joiden mukaisesti suojaudutaan riskeiltä, vältetään kohtuuttomia riskikeskittymiä ja vaaditaan vakuuksia luottoriskien pienentämiseksi. Tällainen selostus tarjoaa arvokkaan lisänäkökulman, joka on riippumaton yksittäisistä tiettynä ajankohtana voimassa olevista rahoitusinstrumenteista.

58. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot eriteltyinä nimenomaisesti määritettyihin käyvän arvon suojauksiin, rahavirran suojauksiin ja ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojauksiin (määritelty IAS 39:ssä):***

(a) kuvaus suojauksesta;

(b) kuvaus suojausinstrumenteiksi nimenomaisesti määritetyistä rahoitusinstrumenteista ja niiden tilinpäätöspäivän käyvät arvot;

▼M4

(c) niiden riskien luonne, joilta suojaudutaan;

ja

(d) jos kyseessä on rahavirran suojaus, kaudet joiden aikana rahavirtojen odotetaan toteutuvan ja milloin ne odotetaan otettavan huomioon voittoa tai tappiota määritettäessä, sekä esitetään kuvaus kaikista niistä ennakoiduista liiketoimista, joihin on aikaisemmin sovellettu suojauslaskentaa mutta joiden ei enää odoteta toteutuvan.

59. ***Silloin kun suojausinstrumentin voitto tai tappio on rahavirran suojauksessa kirjattu suoraan omaan pääomaan oman pääoman muutoksia koskevan laskelman kautta, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:***

(a) kaudella tällä tavoin omaan pääomaan kirjattu määrä;

(b) omasta pääomasta pois kirjattu ja kauden tuloslaskelmaan sisältyvä määrä;

ja

(c) määrä, joka on kaudella kirjattu pois omasta pääomasta ja sisällytetty muun kuin rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän alkuperäiseen hankintamenoon tai muuhun kirjanpitoarvoon suojatussa erittäin todennäköisessä ennakoidussa liiketoimessa.

Sopimusehdot ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

60. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisesta rahoitusvarojen, rahoitusvelkojen ja oman pääoman ehtoisten instrumenttien ryhmästä seuraavat tiedot:***

(a) tiedot rahoitusinstrumenttien määrästä ja luonteesta, mukaan lukien sellaiset merkittävät sopimusehdot, jotka saattavat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoittumiseen ja varmuuteen;

ja

(b) sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja menetelmät, mukaan lukien kirjaamiskriteerit ja käytetyt arvostusperusteet.

61. ***Osana tietoja, jotka koskevat yhteisön soveltamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, yhteisön on ilmoitettava jokaisesta rahoitusvarojen ryhmästä, onko selvityspäiväkäytännön mukaiset rahoitusvarojen ostot ja myynnit kirjattu kaupantekopäivän vai selvityspäivän perusteella (katso IAS 39 kappale 38).***

62. Sopimukseen perustuvat rahoitusinstrumentin ehdot vaikuttavat instrumentin sopimusosapuolten tulevaisuudessa saamien ja suorittamien maksujen määrään, ajoittumiseen ja varmuuteen. Silloin kun rahoitusinstrumentit ovat joko yksittäisinä tai ryhmänä merkittäviä yhteisön taloudellisen aseman tai vastaisen toiminnan tuloksen kannalta, niiden ehdot esitetään tilinpäätöksessä. Jos mikään yksittäinen instrumentti ei sellaisenaan ole merkittävä yhteisön vastaisten rahavirtojen kannalta, kuvaus instrumenttien keskeisistä ominaisuuksista esitetään samankaltaisten instrumenttien muodostamia ryhmiä koskevana.

63. Silloin kun yhteisön hallussa olevat tai sen liikkeeseen laskemat rahoitusinstrumentit joko yksittäisinä instrumentteina tai instrumenttiryhmänä mahdollisesti altistavat yrityksen merkittävästi kappaleessa 52 kuvatuille riskeille, tilinpäätöksessä on syytä esittää seuraavat instrumenttien sopimusehdot:

(a) pääoma, sopimuksen mukainen määrä, nimellisarvo tai muu vastaava arvo, joka voi tietyissä johdannaissopimuksissa, kuten esimerkiksi koronvaihtosopimuksissa, olla määrä (nimitetään nimellispääomaksi), johon vastaiset maksut perustuvat;

(b) erääntymis-, raukeamis- tai toteuttamispäivä;

(c) instrumentin kummalla tahansa sopimusosapuolella oleva oikeus toteuttaa sopimus ennen erä- tms. päivää mukaan lukien ajanjakso tai päivä, jona oikeudet ovat toteutettavissa sekä toteuttamishinta tai hintahaarukka;

(d) instrumentin kummalla tahansa sopimusosapuolella oleva oikeus muuttaa instrumentti toiseksi tai vaihtaa se toiseen instrumenttiin tai joihinkin muihin varoihin tai velkoihin mukaan lukien ajanjakso tai päivä, jona oikeudet ovat käytettävissä sekä muuttamis- tai vaihtosuhde (tai -suhteet);

(e) instrumentin pääomasta suunnitelman mukaan tulevaisuudessa saatavien ja suoritettavien maksujen määrä ja ajoittuminen, mukaan lukien

▼M4

lyhennykset ja mahdolliset *sinking fund* -vaatimukset ja muut vastaavanlaiset vaatimukset;

(f) koron, osingon tai muun ajan kulumisen perusteella pääomalle kertyvän tuoton sopimuksen mukainen prosenttimäärä tai suuruus sekä maksujen ajoittuminen;

(g) saatu vakuus, kun kyseessä on rahoitusvaroihin kuuluva erä ja annettu vakuus, kun kyseessä on rahoitusvelka;

(h) jos kyseessä on instrumentti, jonka aiheuttamat rahavirrat ilmaistaan muun kuin yhteisön toimintavaluutan määräisinä, ilmoitetaan valuutta, jonka määräisenä saatavat tai suoritettavat maksut vaaditaan;

(i) jos kyseessä on vaihdettavissa oleva instrumentti, kohdissa (a) - (h) kuvatut tiedot esitetään vaihdossa saatavasta instrumentista;

ja

(j) instrumentin tai siihen liittyvän kovenantin kaikki ehdot, joiden rikkominen muuttaisi jotain toista ehtoa merkittävästi, (esimerkiksi joukkovelkakirjalainaa koskevassa kovenantissa velkojen ja oman pääoman suhteen yläraja, jonka rikkominen aiheuttaisi lainan koko pääoman välittömän erääntymisen).

64. Silloin kun rahoitusinstrumentti esitetään taseessa sen oikeudellisesta muodosta poikkeavasti, on suotavaa, että yhteisö selostaa instrumentin luonnetta liitetiedoissa.

65. Rahoitusinstrumenttien määrää ja luonnetta koskevan informaation käyttökelpoisuus lisääntyy, kun tuodaan esiin sellaiset yksittäisten instrumenttien väliset suhteet, jotka saattavat vaikuttaa merkittävästi yhteisön vastaisten rahavirtojen määrään, ajoittumiseen tai varmuuteen. Saattaa olla tärkeää esittää tilinpäätöksessä esimerkiksi sellaiset suojaussuhteet, joita voi olla olemassa, kun yhteisöllä on osakesijoitus, jota varten se on ostanut myyntioption. Se, missä määrin varojen ja velkojen väliset suhteet muuttavat riskiasemaa, saattaa käydä selväksi tilinpäätöksen käyttäjille jo kappaleessa 63 kuvatun tyyppisestä informaatiosta, mutta joissakin tapauksissa lisätietojen esittäminen on välttämätöntä.

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;

ja

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

Korkoriski

67. ***Yhteisön on esitettävä kunkin rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmän osalta korkoriskiä koskevat tiedot, joihin kuuluvat:***

(a) sopimuksen mukaiset uudelleenhinnoittelupäivät tai niitä aikaisemmat eräpäivät;

ja

(b) efektiiviset korkokannat tarvittaessa.

68. Yhteisö esittää informaatiota siitä, miten altis se on tulevaisuudessa tapahtuvien korkotason muutosten vaikutuksille. Markkinakorkojen muutoksilla on välitön vaikutus joihinkin rahoitusvaroihin ja -velkoihin liittyviin, sopimuksen mukaisesti määräytyviin rahavirtoihin (rahavirran korkoriski) ja toisten rahoitusvarojen ja -velkojen käypiin arvoihin (käyvän arvon korkoriski).

69. Tiedot eräpäivistä (tai niitä aikaisemmista uudelleenhinnoittelu-päivistä) osoittavat, miten pitkäksi aikaa korot on kiinnitetty, ja tiedot efektiivisistä korkokannoista osoittavat tasot, joille ne on kiinnitetty. Tämän informaation esittäminen antaa käyttäjille perusteen arvioida käyvän arvon korkoriskiä, jolle yritys on alttiina, ja näin ollen voiton tai tappion mahdollisuutta. Jos instrumentit hinnoitellaan uudelleen markkinakoron perusteella ennen

▼M4

niiden erääntymistä, tieto niiden seuraavaan uudelleenhinnoittelupäivään jäljellä olevasta ajasta on tähän tarkoitukseen tärkeämpi kuin tieto jäljellä olevasta juoksuajasta.

70. Sopimuksen mukaisia uudelleenhinnoittelu- ja eräpäiviä koskevaa informaatiota täydentääkseen yhteisö saattaa esittää tietoja odotetuista uudelleenhinnoittelu- tai eräpäivistä silloin, kun kyseiset päivät poikkeavat merkittävästi sopimuksen mukaisista päivistä. Tällaisella informaatiolla saattaa olla erityistä merkitystä esimerkiksi silloin, kun yhteisö pystyy kohtuullisen luotettavasti ennakoimaan ennen eräpäivää maksettavien kiinteäkorkoisten kiinnelainojen määrän ja käyttää tätä tietoa perustana korkoriskiensä hallinnassa. Tämä lisäinformaatio sisältää selvityksen siitä, että se perustuu johdon odotuksiin tulevista tapahtumista, ja siinä tehdään selkoa uudelleenhinnoittelu- tai eräpäivien suhteen tehdyistä oletuksista ja siitä miten nämä oletuksiin perustuvat päivät poikkeavat sopimuksen mukaisista.

71. Yhteisö ilmoittaa, mitkä sen rahoitusvaroista ja -veloista:

(a) ovat alttiina käyvän arvon korkoriskille, kuten kiinteäkorkoiset rahoitusvarat ja -velat;

(b) ovat alttiina rahavirran korkoriskille, kuten vaihtuvakorkoiset rahoitusvarat ja -velat, joiden korko muuttuu markkinakorkojen muuttuessa;

ja

(c) eivät ole välittömästi alttiina korkoriskille, kuten eräät sijoitukset oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin.

72. Kappaleeseen 67(b) sisältyvä vaatimus koskee joukkovelkakirjoja, velkakirjaan perustuvia lyhytaikaisia velkoja, lainoja ja muita vastaavanlaisia rahoitusinstrumentteja, joihin liittyy vastaisia maksuja, jotka synnyttävät rahan aika-arvoa kuvastavan tuoton instrumentin haltijalle ja kulun sen liikkeeseenlaskijalle. Vaatimus ei koske sellaisia rahoitusinstrumentteja, kuten sijoituksia oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tai johdannaissopimuksia, joilla ei ole määritettävissä olevaa efektiivistä korkoa. Vaikka esimerkiksi korkojohdannaiset (kuten koronvaihtosopimukset, termiinisopimukset ja optiot) ovat alttiina markkinakorkojen muutoksista johtuvalle käyvän arvon riskille tai rahavirtariskille, efektiivistä korkoa koskevien tietojen esittämistä ei vaadita. Efektiivistä korkoa koskevan informaation yhteydessä yhteisö kuitenkin ilmoittaa, millainen vaikutus suojaavilla liiketoimilla, kuten koronvaihtosopimuksilla, on ollut sen korkoriskiin.

73. Yhteisö saattaa altistua korkoriskille sellaisen liiketoimen tuloksena, josta ei merkitä taseeseen rahoitusvaroja tai -velkoja. Tällaisissa tapauksissa yhteisö esittää tilinpäätöksessään tiedot, joiden perusteella tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista ymmärtää riskien luonnetta ja määrää. Kun yhteisö on esimerkiksi sitoutunut antamaan varoja lainaksi kiinteällä korolla, esitettäviin tietoihin kuuluu yleensä sovittu pääoma, korko, lainaksi annettavan määrän erääntymiseen jäljellä oleva aika ja ne liiketoimen merkittävät ehdot, joihin korkoriskin syntyminen perustuu.

74. Yhteisön liiketoiminnan luonne ja rahoitusinstrumenttien käytön laajuus määräävät, esitetäänkö korkoriskiä koskeva informaatio selostuksen muotoisena, taulukkoina vai näiden yhdistelmänä. Kun yhteisöllä on erilaisia rahoitusinstrumentteja, jotka ovat alttiina käyvän arvon tai rahavirran korkoriskille, se voi valita yhden tai useamman seuraavista lähestymistavoista informaation esittämiseen:

(a) Korkoriskille alttiiden rahoitusinstrumenttien kirjanpitoarvot voidaan esittää taulukon muodossa ryhmiteltyinä sen mukaan, onko niiden sopimuksen mukainen eräpäivä tai uudelleenhinnoittelupäivä tilinpäätöspäivästä lukien:

(i) yhden vuoden kuluessa;

(ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään kahden vuoden kuluttua;

(iii) kahta vuotta pitemmän ajan ja enintään kolmen vuoden kuluttua;

(iv) kolmea vuotta pitemmän ajan ja enintään neljän vuoden kuluttua;

(v) neljää vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

ja

(vi) viittä vuotta pitemmän ajan kuluttua.

(b) Silloin kun yhteisön tulokseen vaikuttaa merkitsevästi se, miten altis se on korkoriskille tai siinä tapahtuville muutoksille, yksityiskohtaisemman informaation esittäminen on suotavaa. Esimerkiksi sellainen yhteisö kuin pankki voi esittää rahoitusinstrumenttien kirjanpitoarvot

▼M4

ryhmiteltyinä sen mukaan, onko niiden sopimuksen mukainen eräpäivä tai uudelleenhinnoittelupäivä:

(i) kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä;

(ii) yhtä kuukautta pitemmän ajan ja enintään kolmen kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä;

ja

(iii) kolmea kuukautta pitemmän ajan ja enintään kahdentoista kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä.

(c) Vastaavasti yhteisö voi esittää rahavirran korkoriskin taulukkona, joka osoittaa tulevaisuudessa eri ajanjaksoina erääntyvien vaihtuvakorkoisten rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmien yhteenlasketut kirjanpitoarvot.

(d) Korkoja koskeva informaatio voidaan esittää jokaisesta yksittäisestä rahoitusinstrumentista erikseen. Vaihtoehtoisesti voidaan esittää kunkin rahoitusinstrumenttiryhmän korkojen painotetut keskiarvot tai vaihteluvälit. Yhteisö voi luokitella eri valuuttojen määräiset tai luottoriskiltään merkittävästi toisistaan poikkeavat instrumentit eri ryhmiin silloin, kun nämä tekijät aiheuttavat sen, että instrumenttien efektiiviset korot poikkeavat toisistaan merkittävästi.

75. Joissakin tilanteissa yhteisön voi olla mahdollista antaa hyödyllistä informaatiota korkoriskeistään esittämällä, miten oletettu markkinakorkotason muutos vaikuttaisi yhteisön rahoitusinstrumenttien käypään arvoon sekä vastaiseen voittoon tai tappioon ja rahavirtoihin. Tällainen informaatio voi perustua esimerkiksi oletettuun yhden prosenttiyksikön (100 korkopisteen) muutokseen markkinakoroissa tilinpäätöspäivänä. Korkojen muutoksen vaikutuksiin kuuluvat vaihtuvakorkoisiin rahoitusinstrumentteihin liittyvät korkotuottojen ja -kulujen muutokset sekä kiinteäkorkoisten instrumenttien käypien arvojen muutoksista johtuvat voitot ja tappiot. Tilinpäätöksessä esitettävä korkoherkkyys voidaan rajata niihin välittömiin vaikutuksiin, joita korkojen muutoksilla on tilinpäätöspäivänä taseeseen merkittyihin korollisiin rahoitusinstrumentteihin, koska korkojen muutosten välilliset vaikutukset rahoitusmarkkinoihin ja yksittäisiin yhteisöihin eivät yleensä ole ennustettavissa luotettavasti. Korkoherkkyyttä koskevan informaation yhteydessä yhteisö esittää perusteen, jonka mukaan tiedot on tuotettu, mukaan lukien kaikki merkittävät oletukset.

Luottoriski

76. ***Yhteisön on esitettävä jokaisesta rahoitusvarojen ja muiden luottoriskille alttiiden kohteiden ryhmästä luottoriskiä koskevat tiedot, joihin kuuluvat:***

(a) rahamäärä, joka parhaiten kuvaa yhteisön luottoriskin enimmäismäärää tilinpäätöspäivänä vakuuden käypää arvoa huomioon ottamatta siinä tapauksessa, että toiset sopimusosapuolet eivät pysty täyttämään rahoitusinstrumentteihin liittyviä velvoitteitaan;

ja

(b) merkittävät luottoriskikeskittymät.

77. Yhteisö esittää informaatiota luottoriskistä, jotta tilinpäätöksen käyttäjien olisi mahdollista arvioida, missä määrin vastapuolten laiminlyönnit velvoitteidensa täyttämisessä vähentäisivät tilinpäätöspäivänä yhteisön taseeseen merkityistä rahoitusvaroista saatavia vastaisia rahavirtoja tai edellyttäisivät muista luottoriskeille alttiina olevista eristä johtuvia maksuja (esimerkiksi luottojohdannainen tai kolmannen osapuolen velvoitteista annettu vakuus). Tällaiset laiminlyönnit aiheuttavat tappion, joka merkitään yhteisön tuloslaskelmaan. Kappale 76 ei vaadi yhteisöä esittämään arviota vastaisten tappioiden todennäköisyydestä.

78. Luottoriskille alttiina olevat määrät esitetään ilman vakuuden realisoimisesta mahdollisesti saatavia määriä (”yhteisön luottoriskin enimmäismäärä”) seuraavista syistä:

(a) jotta tilinpäätöksen käyttäjille esitettäisiin yhdenmukaisella tavalla määritetty luottoriskille alttiina olevien rahoitusvarojen ja muiden luottoriskille alttiiden erien määrä;

ja

(b) jotta otettaisiin huomioon mahdollisuus, että tappion enimmäismäärä voi poiketa tilinpäätöspäivänä taseeseen merkittyjen rahoitusvarojen kirjanpitoarvosta.

79. Kun kyseessä ovat luottoriskin alaiset rahoitusvarat, varojen kirjanpitoarvo taseessa vähennettynä kaikilla asianmukaisilla tappioita varten tehdyillä varauksilla kuvaa tavallisesti luottoriskin alaista määrää. Esimerkiksi

▼M4

käypään arvoon taseeseen merkityn koronvaihtosopimuksen tilinpäätöspäivänä tappiolle alttiina oleva enimmäismäärä on normaalisti kirjanpitoarvo, koska se kuvaa senhetkisiin markkinahintoihin perustuvaa menoa, joka syntyisi koronvaihtosopimuksen korvaamisesta uudella laiminlyönnin tapahtuessa. Tällaisissa tilanteissa ei tarvita muita tietoja sen lisäksi, mitä taseessa on esitetty. Toisaalta yhteisön mahdollinen enimmäistappio joistakin rahoitusinstrumenteista saattaa poiketa merkittävästi niiden kirjanpitoarvoista ja muista tilinpäätöksessä esitetyistä arvoista, kuten niiden käyvästä arvosta tai pääomasta. Tällaisissa tilanteissa lisätiedot ovat tarpeen kappaleeseen 76(a) sisältyvien vaatimusten täyttämiseksi.

80. Sellaista rahoitusvaroihin kuuluvaa erää, jota koskee laillisesti toimeenpantavissa oleva kuittausoikeus rahoitusvelkaa vastaan, ei esitetä taseessa velan kanssa netotettuna, ellei kyseisiin eriin liittyviä oikeuksia ja velvoitteita aiota toteuttaa nettomääräisenä tai samanaikaisesti. Yhteisö ilmoittaa kuitenkin laillisen kuittausoikeuden olemassaolon tilinpäätöksessään antaessaan kappaleen 76 mukaiset tiedot. Esimerkiksi kun yhteisö on saamassa rahoitusvaroihin kuuluvan erän realisoimisesta johtuvan myyntitulon ennen kuin se suorittaa samansuuruisen tai suuremman rahoitusvelan, jota vastaan yhteisöllä on laillinen kuittaamissoikeus, se voi käyttää tätä kuittaamisoikeuttaan tappion välttämiseksi vastapuolen laiminlyödessä suorituksensa. Jos yhteisö kuitenkin tulee reagoimaan tai todennäköisesti reagoi laiminlyöntiin myöntämällä saamiselleen lisää maksuaikaa, luottoriski olisi olemassa, jos uudistetut ehdot ovat sellaiset, että maksun perimisen odotetaan siirtyvän myöhemmäksi kuin se päivä, jolloin velka vaaditaan maksettavaksi. Jotta tilinpäätöksen käyttäjät saisivat informaatiota siitä, missä määrin luottoriskiä on tiettynä ajankohtana pienennetty, yhteisö antaa tilinpäätöksessään tiedot kuittausoikeuden olemassaolosta ja vaikutuksesta, kun rahoitusvaroihin kuuluva erä odotetaan saatavan sen ehtojen mukaisesti. Kun rahoitusvelka, jota vastaan on olemassa kuittausoikeus, erääntyy aikaisemmin kuin kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä, yhteisö on alttiina luottoriskille varojen täyteen kirjanpitoarvoon asti, mikäli vastapuoli laiminlyö suorituksensa sen jälkeen, kun velka on maksettu.

81. Yhteisö on saattanut tehdä yhden tai useampia yleisiä netotussopimuksia, joiden tarkoituksena on vähentää sen luottotappioriskiä mutta jotka eivät täytä netottamisen edellytyksiä. Silloin kun yleinen netotussopimus vähentää merkitsevästi sellaisiin rahoitusvaroihin liittyvää luottoriskiä, joita ei ole netotettu samalle vastapuolelle olevien rahoitusvelkojen kanssa, yhteisö esittää tilinpäätöksessään lisäinformaatiota järjestelyn vaikutuksista. Tällaiset tiedot osoittavat, että:

(a) yleiseen netotussopimukseen kuuluviin rahoitusvaroihin liittyvä luottoriski häviää vain siltä osin, kuin rahoitusvelat samalle vastapuolelle suoritetaan sen jälkeen, kun varat on realisoitu;

ja

(b) se, miltä osin yhteisön kokonaisluottoriski pienenee yleisen netotussopimuksen ansiosta, voi muuttua olennaisesti lyhyessä ajassa tilinpäätöspäivän jälkeen, koska jokainen järjestelyyn kuuluva tapahtuma vaikuttaa riskiin.

Yhteisön on myös suotavaa esittää tilinpäätöksessä ne yleisten netotussopimusten ehdot, joiden mukaan luottoriskin pieneneminen määräytyy.

82. Yhteisö saattaa altistua luottoriskille sellaisen liiketoimen tuloksena, josta ei merkitä rahoitusvaroja sen taseeseen, kuten takaus tai luottojohdannaissopimus. Toisen yhteisön velvoitteen takaaminen synnyttää velvoitteen ja altistaa takaajan luottoriskille, joka otetaan huomioon kappaleen 76 edellyttämiä tietoja esitettäessä.

83. Luottoriskikeskittymiä koskevat tiedot esitetään tilinpäätöksessä silloin, kun keskittymät eivät käy selville muista yhteisön liiketoiminnan luonnetta ja taloudellista asemaa koskevista tiedoista ja kun niistä aiheutuu merkittävä tappioriski toisten osapuolten laiminlyödessä velvoitteensa. Merkittävien keskittymien tunnistaminen edellyttää johdolta harkintaa sekä yhteisön ja sen velallisten olosuhteiden huomioon ottamista. IAS 14 *Segmenttiraportointi* sisältää ohjeita sellaisten liiketoiminnallisten ja maantieteellisten segmenttien tunnistamisesta, joissa voi syntyä luottoriskikeskittymiä.

84. Luottoriskikeskittymät voivat aiheutua yhdestä velallisesta tai velallisryhmästä, jolla on sellainen yhteinen ominaisuus, että taloudellisten tai muiden olosuhteiden muutosten odotetaan vaikuttavan samalla tavalla velallisten kykyyn hoitaa velvoitteensa. Riskikeskittymän mahdollisesti aiheuttavia ominaisuuksia ovat esimerkiksi velallisten toiminnan luonne, kuten ala, jolla ne toimivat, maantieteellinen alue, jolle toiminta sijoittuu, sekä luotonsaajaryhmien luottokelpoisuuden taso. Esimerkiksi öljy- ja kaasuteollisuuden laitteita valmistavalla yrityksellä on normaalisti tuottei-

▼M4

densa myynnistä johtuvia myyntisaamisia, joiden maksamatta jättämisen todennäköisyyteen vaikuttavat öljy- ja kaasuteollisuudessa tapahtuvat taloudelliset muutokset. Pankilla, joka normaalisti myöntää luottoja kansainvälisesti, voi olla merkittäviä lainasaamisia kehitysmaista, ja paikalliset taloudelliset olot saattavat vaikuttaa haitallisesti pankin mahdollisuuksiin saada niistä takaisinmaksu.

85. Tilinpäätöksessä esitettävät luottoriskikeskittymiä koskevat tiedot sisältävät kuvauksen niistä yhteisistä ominaisuuksista, joiden perusteella kukin keskittymä on määritelty, sekä sen luottoriskin enimmäismäärän, joka liittyy kaikkiin sellaisiin rahoitusvaroihin, joilla on tämä yhteinen ominaisuus.

Käypä arvo

86. ***Yhteisön on kappaleessa 90 määrätyin poikkeuksin esitettävä tilinpäätöksessään kaikista rahoitusvarojen ja velkojen ryhmistä kyseisen varojen tai velkojen ryhmän käypä arvo tavalla, joka mahdollistaa sen vertaamisen vastaavaan kirjanpitoarvoon taseessa. (IAS 39 sisältää ohjeistusta käyvän arvon määrittämisestä.)***

87. Käypiä arvoja koskevaa informaatiota käytetään laajasti liiketoiminnassa yhteisön yleisen taloudellisen aseman selvittämiseen ja yksittäisiä rahoitusinstrumentteja koskevaan päätöksentekoon. Sillä on merkitystä myös monissa tilinpäätöksen käyttäjien tekemissä päätöksissä, koska se monissa tapauksissa kuvastaa rahoitusmarkkinoiden arviota instrumenttiin liittyvien, odotettavissa olevien vastaisten rahavirtojen nykyarvosta. Käypiä arvoja koskeva informaatio mahdollistaa taloudellisilta piirteiltään olennaisilta osin samanlaisten rahoitusinstrumenttien vertaamisen riippumatta siitä, miksi niitä pidetään hallussa, ja siitä, kuka ne on laskenut liikkeeseen tai hankkinut ja milloin. Käyvät arvot ovat neutraali perusta johdon taloudellisen toiminnan arvioimiselle, koska ne osoittavat rahoitusvarojen ostamista, myymistä tai hallussapitoa ja rahoitusvelkojen ottamista, pitämistä tai maksamista koskevien päätösten vaikutuksia. Silloin kun yhteisö ei merkitse rahoitusvaroihin kuuluvaa erää tai rahoitusvelkaa taseeseensa käypään arvoon, se esittää käypiä arvoja koskevan informaation täydentävinä liitetietoina.

88. Sellaisten rahoitusinstrumenttien kuin esimerkiksi lyhytaikaisten myyntisaamisten ja ostovelkojen käypien arvojen esittämistä ei edellytetä silloin, kun niiden kirjanpitoarvo on kohtuullisen lähellä käypää arvoa.

89. Käypiä arvoja koskevaa informaatiota esittäessään yhteisö ryhmittelee rahoitusvarat ja -velat ja vähentää ne toisistaan vain siltä osin kuin vastaavat kirjanpitoarvot on vähennetty toisistaan taseessa.

90. ***Jos sijoitukset noteeraamattomiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tai johdannaiset, joiden kohde-etuutena on tällainen oman pääoman ehtoinen instrumentti, arvostetaan IAS 39:ää sovellettaessa hankintamenon perusteella siitä syystä, että niiden käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä, tästä on annettava tieto tilinpäätöksessä ja esitettävä kuvaus kyseisistä rahoitusinstrumenteista, niiden kirjanpitoarvo, selostus siitä, miksi käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä ja mikäli mahdollista, vaihteluväli, jolle käyvän arvon hyvin todennäköisesti arvioidaan sijoittuvan. Jos on myyty rahoitusvaroja, joiden käypä arvo ei aiemmin ole ollut luotettavasti määritettävissä, annetaan lisäksi tieto tästä ja esitetään tällaisten rahoitusvarojen kirjanpitoarvo myyntihetkellä sekä kirjatun voiton tai tappion määrä.***

91. Jos sijoitukset noteeraamattomiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tai tällaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin liittyvät johdannaiset arvostetaan IAS 39:ää sovellettaessa hankintamenon perusteella siitä syystä, että niiden käyvät arvot eivät ole luotettavasti määritettävissä, ei kappaleiden 86 ja 92 mukaisia tietoja käyvistä arvoista vaadita esitettäväksi. Sen sijaan esitetään informaatiota, josta on tilinpäätöksen käyttäjille apua heidän tehdessään omia arvioitaan tällaisten rahoitusvarojen ja -velkojen kirjanpitoarvojen ja käypien arvojen mahdollisista eroista. Sen lisäksi, että selostetaan rahoitusinstrumenttien pääasiallisia, niiden arvon kannalta olennaisia ominaisuuksia ja syytä, jonka vuoksi käypiä arvoja ei esitetä, annetaan informaatiota myös instrumenttien markkinoista. Joissakin tapauksissa kappaleen 60 mukaisesti esitetyt instrumenttien sopimusehdot saattavat sisältää riittävästi informaatiota. Kun johdolla on siihen kohtuulliset perusteet, se voi esittää käsityksensä sellaisten rahoitusvarojen ja -velkojen käypien arvojen ja kirjanpitoarvojen välisistä suhteista, joiden käypää arvoa se ei pysty määrittämään luotettavasti.

92. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:***

(a) rahoitusvarojen ja -velkojen käypiä arvoja määritettäessä käytetyt menetelmät ja tehdyt merkittävät oletukset erikseen jokaisesta merkit-

▼M4

tävästä rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmästä. (Kappale 55 sisältää ohjeita rahoitusvarojen ryhmien määrittämisestä).

(b) onko rahoitusvarojen ja -velkojen käyvät arvot määritetty kokonaan tai osaksi välittömästi toimivilla markkinoilla julkaistujen hintanoteerausten pohjalta vai onko ne arvioitu jotakin arvonmääritysmenetelmää käyttäen (ks. IAS 39 kappaleet AG71 - AG79).

(c) sisältyykö sen tilinpäätökseen sellaisia käypään arvoon arvostettuja rahoitusinstrumentteja, joiden arvot on kokonaan tai osaksi määritetty arvonmääritysmenetelmien avulla sellaisten oletusten perusteella, joiden tukena ei ole havaittavissa olevia markkinahintoja tai -korkoja. Jos jonkin tällaisen oletuksen vaihtaminen toiseksi kohtuullisen mahdolliseksi vaihtoehdoksi johtaisi merkittävästi erilaiseen käypään arvoon, yhteisön on annettava tästä tieto ja esitettävä, millainen vaikutus tällä kohtuullisen mahdollisten vaihtoehtoisten oletusten vaihteluvälillä on käypään arvoon. Merkittävyyttä arvioidaan tässä voiton tai tappion ja varojen tai velkojen kokonaismäärän perusteella.

(d) arvonmääritysmenetelmien avulla arvioitujen käypien arvojen kokonaismuutos, joka on kirjattu kaudella tulosvaikutteisesti.

93. Käyvistä arvoista esitettäviin tietoihin kuuluvat myös tiedot käypien arvojen määrittämiseen käytetystä menetelmästä ja sitä sovellettaessa tehdyistä merkittävistä oletuksista. Yhteisö esittää tilinpäätöksessään tiedot esimerkiksi oletuksista, jotka koskevat ennen eräpäivää maksettavia suhteellisia määriä, arvioitujen luottotappioiden suhteellisia määriä sekä korkokantoja tai diskonttauskorkoja, jos nämä oletukset ovat merkittäviä.

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Kirjaaminen pois taseesta

94. *(a) Yhteisö on saattanut joko siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle (katso IAS 39:n kappale 18) tai tehdä IAS 39:n kappaleessa 19 kuvatun järjestelyn sillä tavalla, että järjestely ei täytä rahoitusvarojen toiselle osapuolelle siirtämisen edellytyksiä. Jos yhteisö edelleen joko merkitsee koko omaisuuserän taseeseen tai merkitsee omaisuuserän taseeseen siltä osin kuin yhteisöllä säilyy siihen intressi (katso IAS 39 kappaleet 29 ja 30), sen on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisesta rahoitusvarojen ryhmästä:*

(i) varojen luonne;

(ii) niiden omistukseen liittyvien riskien ja etujen luonne, joille yhteisö on edelleen alttiina;

(iii) silloin kun yhteisö edelleen merkitsee koko omaisuuserän taseeseensa, esitetään kyseisen omaisuuserän ja siihen liittyvän velan kirjanpitoarvo;

ja

(iv) silloin kun yhteisö edelleen merkitsee omaisuuserän taseeseensa siltä osin, kuin yhteisöllä säilyy siihen intressi, esitetään omaisuuserän koko määrä, se osa omaisuuserästä, jonka yhteisö edelleen merkitsee taseeseensa sekä siihen liittyvän velan kirjanpitoarvo.

Vakuus

94. *(b) Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään velkojen vakuudeksi pantattujen rahoitusvarojen kirjanpitoarvo, ehdollisten velkojen vakuudeksi pantattujen rahoitusvarojen kirjanpitoarvo ja (kappaleiden 60(a) ja 63(g) kanssa yhdenmukaisesti) vakuudeksi pantattuihin omaisuuseriin liittyvät olennaiset ehdot.*

(c) Silloin kun yhteisö on vastaanottanut sellaisen vakuuden, jonka se saa myydä tai pantata edelleen ilman että vakuuden omistaja on lyönyt laimin velvoitteitaan, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(i) vastaanotetun vakuuden käypä arvo (rahoitusvarat ja muut varat);

(ii) mahdollisen myydyn tai edelleen pantatun vakuuden käypä arvo ja tieto siitä, onko yhteisöllä velvollisuus palauttaa se;

ja

▼M4

(iii) tämän vakuuden käyttöön liittyvät olennaiset ehdot (yhdenmukaisesti kappaleiden 60(a) ja 63(g) kanssa).

Yhdistelmäinstrumentit, joihin on kytketty useita johdannaisia

94. *(d) Jos yhteisö on laskenut liikkeeseen instrumentin, joka sisältää sekä vieraan että oman pääoman komponentin (katso kappale 28) ja instrumentissa on useita kytkettyjä johdannaispiirteitä, joiden arvot riippuvat toisistaan (kuten vaihdettavissa oleva velkainstrumentti, jonka liikkeeseenlaskijalla on oikeus lunastaa se ennen eräpäivää), sen on esitettävä tilinpäätöksessään näiden piirteiden olemassaolo sekä vieraan pääoman luonteisen osuuden efektiivinen korko (ilman sellaisia kytkettyjä johdannaisia, joita käsitellään erikseen).*

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

94. *(e) Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään sellaisten rahoitusvarojen ja -velkojen kirjanpitoarvot:*

(i) jotka on luokiteltu kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi;

ja

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

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

(i) se osuus käyvän arvon muutoksesta, joka ei johdu vertailukoron (esim. LIBOR) muutoksista;

ja

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

Luokittelun muuttaminen

94. *(g) Jos yhteisö on muuttanut rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua niin, että se arvostetaan hankintamenoon tai jaksotettuun hankintamenoon käyvän arvon sijaan (ks. IAS 39 kappale 54), sen on esitettävä tilinpäätöksessään syy tähän luokittelun muutokseen.*

Tuloslaskelma ja oma pääoma

94. *(h) Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään rahoitusvaroista ja -veloista johtuvat olennaiset tuotto-, kulu-, voitto- ja tappioerät riippumatta siitä, onko ne kirjattu tulosvaikutteisesti vai esitetäänkö ne omana eränään omassa pääomassa. Tätä tarkoitusta varten on esitettävä vähintään seuraavat erät:*

(i) korkotuottojen ja korkokulujen kokonaismäärät (efektiivisen koron menetelmällä laskettuna) sellaisista rahoitusvaroista ja -veloista, joita ei arvosteta käypään arvoon tulosvaikutteisesti;

(ii) kaudella suoraan omaan pääomaan kirjatut voitot tai tappiot myytävissä olevista rahoitusvaroista sekä kaudella omasta pääomasta pois kirjattu ja tuloslaskelmassa esitetty määrä;

ja

(iii) arvoltaan alentuneista rahoitusvaroista kirjatut siirtyvät korkotuotot IAS 39:n kappaleen AG93 mukaisesti.

Arvon alentuminen

94. *(i) Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään rahoitusvaroista tulosvaikutteisesti kirjattujen arvonalentumistappioiden luonne ja määrä erikseen jokaisesta merkittävästä rahoitusvarojen ryhmästä (kappale 55 sisältää ohjeita rahoitusvarojen ryhmien määrittämisestä).*

Laiminlyönnit ja rikkomukset

94. *(j) Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot kaikista pääomaa, korkoa,* **sinking fund** *-ehtoa tai lunastusehtoa koskevista, kauden aikana tapahtuneista laiminlyönneistä, jotka liittyvät tilinpäätöspäivänä*

▼M4

taseeseen merkittyihin otettuihin lainoihin, sekä kaikista muista lainasopimusten ehtojen rikkomuksista kauden aikana, kun nämä rikkomukset voivat oikeuttaa lainanantajan vaatimaan takaisinmaksua (lukuun ottamatta tapauksia, joissa sopimusehtojen vastainen tilanne on korjattu tai joiden seurauksena lainan ehdot on neuvoteltu uudelleen tilinpäätöspäivään mennessä):

(i) yksityiskohtaiset tiedot rikkomuksista;

(ii) tilinpäätöspäivänä taseeseen merkitty lainojen määrä, jota tapahtuneet rikkomukset koskevat;

ja

(iii) kohdan (ii) perusteella esitettyjen määrien osalta ilmoitetaan, onko tilanne korjattu tai lainojen ehdot neuvoteltu uudelleen ennen päivää, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi.

95. Kun esitetään informaatiota lainasopimusten ehtoja koskevista rikkomuksista kappaleen 94(j) mukaisesti, lainoihin luetaan liikkeeseen lasketut vieraan pääoman ehtoiset instrumentit ja rahoitusvelat lukuun ottamatta normaalien luottoehtojen mukaisia lyhytaikaisia ostovelkoja. Silloin kun tällainen rikkomus on tapahtunut kauden aikana eikä sopimusehtojen vastaista tilannetta ole korjattu eikä lainan ehtoja ole neuvoteltu uudelleen tilinpäätöspäivään mennessä, rikkomuksen vaikutus velan luokitteluun lyhyt- tai pitkäaikaiseksi ratkaistaan IAS 1:n mukaisesti.

VOIMAANTULO

96. ***Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö saa soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla tilikaudella vain, jos se soveltaa myös IAS 39:ää (julkistettu joulukuussa 2003). Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla tilikaudella, tästä on annettava tieto.***

97. ***Tätä standardia on sovellettava takautuvasti.***

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

98. Tämä standardi korvaa vuonna 2000 uudistetun IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen.*

99. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

(a) SIC-5 *Rahoitusinstrumenttien luokittelu — ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat;*

(b) SIC-16 *Osakepääoma — takaisin hankitut omat oman pääoman ehtoiset instrumentit (omat osakkeet);*

ja

(c) SIC-17 *Oma pääoma — omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvat menot.*

100. Tämä standardi kumoaa tulkintaluonnoksen D34 *Rahoitusinstrumentit — haltijan vaatimuksesta lunastettavat instrumentit tai toteutettavat oikeudet.*

▼M4

LIITE A

Soveltamisohjeistus: IAS 32 Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

AG1. Tässä soveltamisohjeistuksessa selostetaan standardin tiettyjen kohtien soveltamista.

AG2. Standardissa ei käsitellä rahoitusinstrumenttien kirjaamista tai arvostamista. Rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaamista ja arvostamista koskevat vaatimukset sisältyvät IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen.*

Määritelmä (kappaleet 11 - 14)

Rahoitusvarat ja -velat

AG3. Raha (käteisvarat) kuuluu rahoitusvaroihin, koska se on vaihdon väline ja on sen vuoksi kaikkien liiketoimien arvostamisen ja esittämisen perusta tilinpäätöksessä. Käteistalletus pankissa tai muussa rahoituslaitoksessa kuuluu rahoitusvaroihin, koska siihen liittyy tallettajan sopimusperusteinen oikeus saada kyseisestä laitoksesta käteisvaroja tai asettaa shekki tai vastaava instrumentti saldoa vastaan velkojan hyväksi rahoitusvelan suorittamiseksi.

AG4. Tavanomaisia esimerkkejä rahoitusvaroista, joihin liittyy sopimukseen perustuva oikeus käteisvarojen saamiseen tulevaisuudessa, ja vastaavista rahoitusveloista, joihin liittyy sopimukseen perustuva velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tulevaisuudessa, ovat:

(a) myyntisaamiset ja ostovelat;

(b) lyhytaikaiset velkakirjoihin perustuvat saamiset ja velat;

(c) myönnetyt ja otetut lainat;

ja

(d) myönnetyt ja otetut joukkovelkakirjalainat.

Kussakin tapauksessa yhdellä osapuolella on sopimukseen perustuva oikeus saada (tai velvollisuus maksaa) käteisvaroja, ja tätä vastaa toisen osapuolen velvollisuus maksaa (tai oikeus saada) käteisvaroja.

AG5. Toinen rahoitusinstrumenttityyppi on sellainen, johon liittyen saatava tai luovutettava taloudellinen hyöty on muita rahoitusvaroja kuin käteisvaroja. Esimerkiksi lyhytaikainen velkakirjoihin perustuva laina, joka maksetaan valtion joukkovelkakirjoina, antaa haltijalle sopimusperusteisen oikeuden saada ja velvoittaa liikkeeseenlaskijaa toimittamaan käteisvarojen sijaan valtion joukkovelkakirjoja. Joukkovelkakirjat ovat rahoitusvaroja, koska niihin liittyy liikkeeseen laskeneen julkisen vallan yksikön velvollisuus maksaa käteistä rahaa. Velkakirja on tämän vuoksi sen haltijan rahoitusvaroja ja liikkeeseenlaskijan rahoitusvelkaa.

AG6. ”Ikuiset” velkainstrumentit (kuten ”ikuiset” joukkovelkakirjalainat, debentuurit ja pääomalainat) tuottavat normaalisti haltijalleen sopimukseen perustuvan oikeuden saada korkomaksuja sovittuina päivinä jatkuen määräämättömään tulevaisuuteen joko siten, että pääoman palautukseen ei ole lainkaan oikeutta tai että oikeus pääoman palautukseen riippuu sellaisista ehdoista, että se on erittäin epätodennäköistä tai toteutuu hyvin kaukana tulevaisuudessa. Yhteisö voi esimerkiksi laskea liikkeeseen rahoitusinstrumentin, joka edellyttää siltä ikuisesti jatkuvia vuotuisia maksuja, jotka vastaavat sovittua 8 %:n korkoa 1 000 CU:n (*) suuruiselle nimellisarvolle tai sovitulle pääomalle. Kun oletetaan, että instrumentin markkinakorko sitä liikkeeseen laskettaessa on 8 %, liikkeeseenlaskijalla on sopimukseen perustuva velvoite suorittaa tulevaisuudessa korkomaksuja, joiden käypä arvo (nykyarvo) on alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa 1 000 CU. Instrumentin haltijalla on rahoitusvaroja ja liikkeeseenlaskijalla rahoitusvelkaa.

AG7. Sopimukseen perustuva oikeus tai velvollisuus saada, luovuttaa tai vaihtaa rahoitusinstrumentteja on itsessään rahoitusinstrumentti. Sopimukseen perustuvien oikeuksien tai velvoitteiden muodostama ketju vastaa rahoitusinstrumentin määritelmää, jos se viime kädessä

(*) Tässä ohjeessa monetaariset määrät ilmaistaan ”rahayksikköinä”*currency units* (CU).

▼M4

johtaa käteisvarojen saamiseen tai suorittamiseen taikka oman pääoman ehtoisen instrumentin hankkimiseen tai liikkeeseen laskemiseen.

AG8. Mahdollisuus käyttää sopimukseen perustuvaa oikeutta tai vaatimus täyttää sopimukseen perustuva velvoite saattaa olla ehdoton, tai se voi riippua jonkin vastaisen tapahtuman toteutumisesta. Esimerkiksi takaus on luotonantajan sopimusperusteinen oikeus saada käteisvaroja takaajalta ja vastaavasti takaajan sopimusperusteinen velvollisuus suorittaa maksu luotonantajalle, mikäli luotonsaaja laiminlyö maksun. Sopimukseen perustuva oikeus ja velvoite ovat olemassa aikaisemman liiketoimen tai tapahtuman (takauksen antaminen) perusteella, vaikka sekä luotonantajan mahdollisuus käyttää oikeuttaan että takaajalle esitettävä vaatimus velvoitteen täyttämisestä riippuvat luotonsaajan tulevaisuudessa tapahtuvasta laiminlyönnistä. Ehdollinen oikeus ja velvoite vastaavat rahoitusvarojen ja -velkojen määritelmiä, vaikka tällaisia varoja ja velkoja ei aina merkitä tilinpäätökseen.

AG9. IAS 17:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti rahoitusleasingsopimuksen katsotaan ensisijaisesti oikeuttavan vuokralle antajan saamaan ja velvoittavan vuokralle ottajan suorittamaan sarjan maksuja, jotka olennaisilta osin vastaavat lainasopimuksen mukaista yhdistettyä pääoman ja koron maksua. Vuokralle antaja käsittelee sijoitustaan kirjanpidossa vuokrasopimukseen perustuvana saamisena eikä vuokralle annettuna omaisuuseränä. Toisaalta muun vuokrasopimuksen katsotaan olevan ensisijaisesti osittain toteutettu sopimus, jonka perusteella vuokralle antaja sitoutuu antamaan hyödykkeen käyttöön tulevilla kausilla palvelupalkkion kaltaista vastiketta vastaan. Vuokralle antaja pitää edelleenkin kirjanpidossaan vuokralle annetun hyödykkeen eikä sopimuksen mukaista tulevaisuudessa saatavaa rahamäärää. Näin ollen rahoitusleasingsopimusta pidetään ja muuta vuokrasopimusta ei pidetä rahoitusinstrumenttina (yksittäisiä erääntyneitä maksuja lukuun ottamatta).

AG10. Aineelliset hyödykkeet (kuten vaihto-omaisuus ja aineellinen käyttöomaisuus), vuokratut hyödykkeet ja aineettomat hyödykkeet (kuten patentit ja tavaramerkit) eivät ole rahoitusvaroja. Määräysvalta tällaisiin aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin antaa mahdollisuuden käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen kerryttämiseen, mutta se ei anna välitöntä oikeutta käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen saamiseen.

AG11. Sellaiset omaisuuserät (kuten ennakkomaksut) joihin liittyvä vastainen taloudellinen hyöty saadaan pikemminkin tavaroina tai palveluina kuin oikeutena käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen saamiseen, eivät ole rahoitusvaroja. Vastaavasti tuloennakkojen kaltaiset erät ja useimmat takuuvelvoitteet eivät ole rahoitusvelkoja, koska niihin liittyvä taloudellisen hyödyn vähentyminen toteutuu tavaroiden tai palveluiden toimituksina pikemminkin kuin sopimukseen perustuvana velvollisuutena käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiseen.

AG12. Sellaiset velat tai varat, jotka eivät perustu sopimukseen (kuten tuloverot, jotka johtuvat julkisen vallan lakisääteisistä vaatimuksista), eivät ole rahoitusvelkoja tai -varoja. Tuloverojen kirjanpitokäsittelyä koskee IAS 12 *Tuloverot.* Vastaavasti IAS 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* määritellyt tosiasialliset velvoitteet eivät johdu sopimuksista eivätkä ole rahoitusvelkoja.

Oman pääoman ehtoiset instrumentit

AG13. Esimerkkejä oman pääoman ehtoisista instrumenteista ovat kantaosakkeet, joihin ei liity lunastusvelvoitetta, tietynlaiset etuosakkeet (ks. kappaleet AG25 ja AG26) sekä merkintäoikeudet tai asetetut optiot, jotka oikeuttavat haltijansa merkitsemään tai ostamaan kiinteän lukumäärän ne liikkeeseen laskeneen yrityksen kantaosakkeita kiinteää käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan. Yhteisön velvollisuus laskea liikkeeseen tai ostaa kiinteä lukumäärä omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan kiinteää käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan, on yhteisön oman pääoman ehtoinen instrumentti. Jos tällainen sopimus kuitenkin velvoittaa yhteisön suorittamaan maksun käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina, se myös synnyttää yhteisölle lunastusmäärän nykyarvoa vastaavan velan (ks. kappale AG27(a)). Jos kantaosakkeisiin ei liity lunastusvelvoitetta, niiden liikkeeseenlaskija ottaa vastatakseen velan, kun se virallisesti jakaa varoja omistajille ja sille syntyy velvollisuus osakkeenomistajia kohtaan toimia siten. Näin voi tapahtua osingonjakopäätöksen jälkeen tai kun yhteisöä ollaan purkamassa ja kaikki velkojen suorittamisen jälkeen jäljelle jäävät varat tullaan jakamaan osakkeenomistajille.

AG14. Ostettu osto-optio tai muu vastaava yhteisön hankkima instrumentti, joka oikeuttaa sen ostamaan takaisin kiinteän lukumäärän omia oman

▼M4

pääoman ehtoisia instrumenttejaan käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen kiinteää määrää vastaan, ei kuulu yhteisön rahoitusvaroihin. Sen sijaan tällaisesta sopimuksesta maksettu vastike vähennetään omasta pääomasta.

Johdannaissopimukset

AG15. Rahoitusinstrumentteihin kuuluvat sekä käteisinstrumentit (kuten saamiset, velat ja oman pääoman ehtoiset instrumentit) että johdannaissopimukset (kuten optiot, futuurit ja termiinit, sekä koron- ja valuutanvaihtosopimukset). Johdannaissopimukset ovat rahoitusinstrumentin määritelmän mukaisia ja näin ollen kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan.

AG16. Johdannaissopimukset synnyttävät oikeuksia ja velvoitteita, joiden vaikutuksesta instrumentin sopimusosapuolten välillä siirtyy yksi tai useampia kohde-etuutena olevaan käteisinstrumenttiin liittyviä rahoitusriskejä. Johdannaissopimukset synnyttävät niitä solmittaessa yhdelle osapuolelle sopimusperusteisen oikeuden vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen osapuolen kanssa olosuhteissa, jotka saattavat osoittautua edullisiksi, tai sopimusperusteisen velvollisuuden vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen osapuolen kanssa olosuhteissa, jotka saattavat osoittautua epäedullisiksi. Ne eivät kuitenkaan yleensä (*) aiheuta kohde-etuutena olevan käteisinstrumentin siirtymistä sopimuksen tekohetkellä, eikä tällaista siirtoa välttämättä tapahdu myöskään sopimuksen erääntyessä. Erät instrumentit sisältävät sekä oikeuden että velvollisuuden vaihtoon. Koska vaihtoa koskevat ehdot määrätään johdannaissopimusta tehtäessä, nämä ehdot saattavat rahoitusmarkkinoilla tapahtuvien hinnanmuutosten myötä tulla joko edullisiksi tai epäedullisiksi.

AG17. Rahoitusvaroja tai -velkoja (ts. muita rahoitusinstrumentteja kuin yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja) koskeva osto- tai myyntioptio antaa haltijalleen oikeuden saada tulevaisuudessa potentiaalista taloudellista hyötyä, joka liittyy sopimuksen kohde-etuutena olevan rahoitusinstrumentin käyvän arvon muutoksiin. Option asettajalle syntyy vastaavasti velvoite, jonka perusteella se mahdollisesti menettää tulevaisuudessa saatavan taloudellisen hyödyn tai kantaa mahdollisen hyödyn menetyksestä koituvan tappion, joka liittyy kohde-etuutena olevan rahoitusinstrumentin käyvän arvon muutoksiin. Haltijan sopimusperusteinen oikeus on rahoitusvarojen määritelmän mukainen ja asettajan velvoite rahoitusvelkojen määritelmän mukainen. Optiosopimuksen kohde-etuutena oleva rahoitusinstrumentti voi olla mitä tahansa rahoitusvaroja, muun muassa toisten yhteisöjen osakkeita ja korkoinstrumentteja. Optio saattaa edellyttää asettajalta vieraan pääoman ehtoisen instrumentin liikkeeseen laskemista rahoitusvaroihin kuuluvan erän luovuttamisen sijaan, mutta kohde-etuutena oleva instrumentti olisi haltijalle rahoitusvaroja, mikäli optio toteutettaisiin. Optionhaltijan oikeus rahoitusvaroihin kuuluvan erän vaihtamiseen mahdollisesti edullisiksi osoittautuvissa olosuhteissa ja asettajan velvollisuus rahoitusvaroihin kuuluvan erän vaihtamiseen mahdollisesti epäedullisiksi osoittautuvissa olosuhteissa ovat erotettavissa kohde-etuutena olevasta rahoitusvaroihin kuluvasta erästä, joka vaihdetaan toteutettaessa optio. Option toteuttamisen todennäköisyys ei vaikuta haltijan saaman oikeuden ja asettajalle syntyvän velvoitteen luonteeseen.

AG18. Toinen esimerkki johdannaissopimuksesta on kuuden kuukauden kuluttua toteutettava termiinisopimus, jonka mukaan toinen osapuoli (ostaja) lupaa luovuttaa rahaa 1 000 000 CU ja saa vastikkeeksi kiinteäkorkoisen valtion joukkolainan nimellisarvoltaan 1 000 000 CU, ja toinen osapuoli (myyjä) lupaa luovuttaa nimellisarvoltaan 1 000 000:n CU:n suuruisen kiinteäkorkoisen valtion joukkolainan ja saa vastikkeeksi 1 000 000 CU rahaa. Näiden kuuden kuukauden aikana molemmilla osapuolilla on sopimukseen perustuva oikeus ja velvollisuus rahoitusinstrumenttien vaihtamiseen. Jos valtion joukkolainan markkinahinta nousee yli 1 000 000 CU:n, olosuhteet ovat ostajalle edulliset ja myyjälle epäedulliset; jos markkinahinta laskee alle 1 000 000 CU:n, vaikutus on päinvastainen. Ostajalla on sekä sopimukseen perustuva oikeus (rahoitusvaroja), joka vastaa hallussa olevan osto-option tuottamaa oikeutta, että sopimukseen perustuva velvoite (rahoitusvelka), joka vastaa asetetun myyntioption aiheuttamaa velvoitetta; myyjällä on sekä sopimukseen perustuva oikeus (rahoitusvaroja), joka vastaa hallussa olevan myyntioption tuottamaa oikeutta, että sopimukseen

(*) Tämä pätee useimpiin mutta ei kaikkiin johdannaisiin, esim. joissakin valuutasta toiseen tapahtuvissa koronvaihtosopimuksissa pääomat vaihdetaan sopimusta tehtäessä (ja vaihdetaan takaisin eräpäivänä).

▼M4

perustuva velvoite (rahoitusvelka), joka vastaa asetetun osto-option aiheuttamaa velvoitetta. Samoin kuin optioiden kyseessä ollessa, nämä sopimukseen perustuvat oikeudet ja velvoitteet muodostavat rahoitusvaroja ja rahoitusvelkoja, jotka ovat erillisiä ja erotettavissa kohde-etuutena olevista rahoitusinstrumenteista (vaihdettavat joukkovelkakirjalainat ja käteisvarat). Termiinisopimuksen molemmilla osapuolilla on velvollisuus toimia sopimuksen mukaisesti sovittuna ajankohtana, kun taas optiosopimuksen mukaisesti toimitaan vain, jos ja kun option haltija päättää toteuttaa sen.

AG19. Useihin muuntyyppisiin johdannaissopimuksiin, kuten koron- ja valuutanvaihtosopimuksiin, enimmäiskorkosopimuksiin *caps,* korkokaulussopimuksiin *collars* ja vähimmäiskorkosopimuksiin *floors,* lainasitoumuksiin, NIF-sopimuksiin ja rembursseihin, sisältyy oikeus tai velvollisuus tulevaisuudessa tapahtuvaan vaihtoon. Koronvaihtosopimusta voidaan pitää termiinisopimuksen muunnoksena, jossa osapuolet sopivat toteuttavansa sarjan keskinäisiä maksusuorituksia tulevaisuudessa siten, että toinen suoritus määritetään vaihtuvaan korkoon ja toinen kiinteään korkoon perustuen. Futuurisopimukset ovat toinen muunnos termiinisopimuksista, joista ne eroavat lähinnä siinä, että sopimukset on standardisoitu ja niillä käydään kauppaa pörssissä.

Muiden kuin rahoituserien osto- ja myyntisopimukset (kappaleet 8-10)

AG20. Muiden kuin rahoituserien osto- ja myyntisopimukset eivät ole rahoitusinstrumentin määritelmän mukaisia siitä syystä, että yhden osapuolen sopimusperusteinen oikeus muun kuin rahoituserän saamiseen ja toisen osapuolen vastaava velvollisuus eivät synnytä kummallekaan osapuolelle voimassaolevaa oikeutta tai velvollisuutta rahoitusvarojen saamiseen, luovuttamiseen tai vaihtamiseen. Rahoitusinstrumentteja eivät ole esimerkiksi sopimukset, jotka toteutetaan yksinomaan vastaanottamalla tai luovuttamalla muu kuin rahoituserä (esimerkiksi hopeaa koskeva optio-, futuuri- tai termiinisopimus). Monet hyödykkeitä koskevat sopimukset ovat tämäntyyppisiä. Jotkut ovat muodoltaan standardoituja, ja niillä käydään kauppaa organisoiduilla markkinoilla pitkälti samaan tapaan kuin joillakin johdannaistyyppisillä rahoitusinstrumenteilla. Esimerkiksi hyödykefutuurisopimus saattaa olla helposti ostettavissa ja myytävissä käteisellä, koska se on kaupankäynnin kohteena pörssissä ja se saattaa siirtyä useita kertoja haltijalta toiselle. Sopimuksia ostavat ja myyvät osapuolet käyvät kuitenkin tosiasiassa kauppaa kohde-etuutena olevalla hyödykkeellä. Sellaiset seikat, kuin että hyödykkeitä koskeva sopimus pystytään ostamaan tai myymään käteisellä, miten helposti se voidaan ostaa tai myydä ja mahdollisuus neuvotella hyödykkeen vastaanottamista tai toimittamista koskevan velvoitteen täyttämisestä rahana, eivät muuta sopimuksen perusluonnetta sillä tavoin, että syntyisi rahoitusinstrumentti. Kuitenkin jotkin muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimukset, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisinä tai vaihtamalla rahoitusinstrumentteja tai joiden kohteena oleva rahoitusinstrumentteihin kuulumaton erä on helposti vaihdettavissa käteisvaroiksi, kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan ikään kuin ne olisivat rahoitusinstrumentteja (ks. kappale 8).

AG21. Sopimus, joka koskee aineellisten hyödykkeiden vastaanottamista tai luovuttamista, ei synnytä rahoitusvaroja yhdelle osapuolelle ja rahoitusvelkaa toiselle osapuolelle, jollei vastaava maksu siirry aineellisten hyödykkeiden toimittamispäivää myöhäisemmäksi. Näin on esimerkiksi, kun ostetaan tai myydään tavaroita luotolla.

AG22. Jotkin sopimukset ovat hyödykkeisiin sidottuja, mutta niitä ei kuitenkaan toteuteta niin, että otetaan vastaan tai luovutetaan hyödyke fyysisesti. Ne määrätään toteutettaviksi sopimukseen sisältyvän kaavan mukaisesti määritettävinä maksuina kiinteiden maksujen sijasta. Esimerkiksi joukkovelkakirjalainan pääoman määrä saatetaan laskea soveltamalla lainan eräpäivänä vallitsevaa öljyn markkinahintaa kiinteälle öljymäärälle. Pääoma on sidottu hyödykkeen hintaan mutta suoritetaan yksinomaan käteisvaroina. Tällainen sopimus on rahoitusinstrumentti.

AG23. Rahoitusinstrumentin määritelmä kattaa myös sellaisen sopimuksen, joka synnyttää rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän lisäksi rahoituseriin kuulumattoman omaisuuserän tai velan. Tällaiset rahoitusinstrumentit tuottavat yleensä toiselle osapuolelle oikeuden vaihtaa rahoitusvaroja rahoitusvaroihin kuulumattomiin varoihin. Esimerkiksi öljyyn sidottu joukkovelkakirjalaina saattaa antaa haltijalleen oikeuden saada kiinteä kausittainen korkovirta ja eräpäivänä kiinteä rahamäärä sekä oikeuden vaihtaa pääoma kiinteään määrään öljyä. Se, miten kannattavaa option toteuttaminen on, vaihtelee ajan kuluessa sen mukaan, mikä on öljyn käypä arvo suhteutettuna joukkovelkakirjalainassa käytettyyn rahan ja öljyn väliseen vaihtosuhteeseen (vaihtohintaan). Joukkovelkakirjalainan haltijan aikomukset toteuttaa

▼M4

optio eivät vaikuta tällaisten varojen tosiasialliseen luonteeseen. Haltijalle syntyneet rahoitusvarat ja liikkeeseenlaskijalle syntynyt rahoitusvelka tekevät joukkovelkakirjalainasta rahoitusinstrumentin riippumatta siitä, minkä muun tyyppisiä varoja ja velkoja on syntynyt niiden lisäksi.

AG24. Vaikka standardia ei ole tarkoitettu sovellettavaksi hyödykkeitä koskeviin sopimuksiin tai muihin sellaisiin sopimuksiin, jotka eivät vastaa rahoitusinstrumentin määritelmää tai ole kappaleen 8 mukaisia, yhteisöt saattavat pitää tarkoituksenmukaisena soveltaa tällaisiin sopimuksiin soveltuvilta osin tämän standardin vaatimuksia esitettävistä tiedoista.

Esittämistapa

Vieras ja oma pääoma (kappaleet 15 - 27)

Ei sopimukseen perustuvaa velvollisuutta luovuttaa käteisvaroja tai muita rahavaroja (kappaleet 17 - 20)

AG25. Etuosakkeet voidaan laskea liikkeeseen erilaisilla oikeuksilla varustettuna. Ratkaistessaan, onko etuosake rahoitusvelkaa vai omaa pääomaa, liikkeeseenlaskija arvioi osakkeeseen liittyviä nimenomaisia oikeuksia selvittääkseen, onko sillä rahoitusvelan perusominaisuudet. Esimerkiksi etuosake, joka lunastetaan takaisin tiettynä päivänä tai haltijan vaatiessa, sisältää rahoitusvelan, koska liikkeeseenlaskijalla on velvollisuus siirtää rahoitusvaroja osakkeen haltijalle. Liikkeeseenlaskijan mahdollinen kyvyttömyys täyttää etuosakkeen lunastusvelvoite, kun sitä vaaditaan sopimukseen perustuen, ei poista velvoitetta riippumatta siitä, johtuuko se rahan puutteesta, lakisääteisestä rajoitteesta vai voittojen tai oman pääoman rahastojen pienuudesta. Liikkeeseenlaskijan oikeus lunastaa osakkeet käteisvaroja vastaan ei vastaa rahoitusvelan määritelmää, koska liikkeeseenlaskijalla ei ole olemassa olevaa velvoitetta rahoitusvarojen siirtämiseen osakkeenomistajille. Tässä tapauksessa osakkeiden lunastaminen on yksinomaan liikkeeseenlaskijan päätettävissä. Velvoite voi kuitenkin syntyä silloin, kun osakkeiden liikkeeseenlaskija toteuttaa optionsa, tavallisesti ilmoittamalla virallisesti osakkeenomistajille aikeestaan lunastaa osakkeet.

AG26. Silloin kun etuosakkeet eivät ole lunastettavissa, asianmukainen luokittelu määräytyy muiden niihin liittyvien oikeuksien perusteella. Luokittelu perustuu sopimuksen mukaisten järjestelyjen tosiasiallisen luonteen arviointiin sekä rahoitusvelkojen ja oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmiin. Silloin kun voitonjako etuosakkeiden haltijoille on liikkeeseenlaskijan päätettävissä, riippumatta siitä, ovatko osakkeet kumuloituvaa voittoa kerryttäviä tai kerryttämättömiä, osakkeet ovat oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Etuosakkeen luokitteluun oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi tai rahoitusvelaksi eivät vaikuta esimerkiksi:

(a) aikaisemmat voitonjaot;

(b) aikomus jakaa voittoa tulevaisuudessa;

(c) mahdollinen negatiivinen vaikutus liikkeeseenlaskijan kantaosakkeiden hintaan, jos voittoa ei jaeta (koska osinkojen jakamatta jättäminen etuosakkeille rajoittaa osingonjakoa kantaosakkeille);

(d) liikkeeseenlaskijan oman pääoman rahastojen määrä;

(e) liikkeeseenlaskijan odotukset kauden voitosta tai tappiosta;

tai

(f) pystyykö liikkeeseenlaskija vaikuttamaan kauden voiton tai tappion määrään.

Toteuttaminen yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina (kappaleet 21 - 24)

AG27. Seuraavat esimerkit havainnollistavat yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja koskevien erilaisten sopimusten luokittelua:

(a) Sopimus, joka tullaan toteuttamaan siten, että yhteisö vastaanottaa tai luovuttaa kiinteän lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia osakkeitaan ilman tulevaisuudessa suoritettavaa vastiketta, tai siten, että se vaihtaa kiinteän lukumäärän omia osakkeitaan kiinteään määrään käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja, on oman pääoman ehtoinen instrumentti. Niinpä kaikki tällaisesta sopimuksesta saadut

▼M4

tai maksetut vastikkeet lisätään suoraan omaan pääomaan tai vähennetään siitä. Eräs esimerkki on liikkeeseen laskettu osakeoptio, joka tuottaa vastapuolelle oikeuden ostaa kiinteän lukumäärän yhteisön osakkeita kiinteää rahamäärää vastaan. Jos sopimus kuitenkin edellyttää, että yhteisö ostaa (lunastaa) omia osakkeitaan käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan määrättynä tai määritettävissä olevana päivänä tai vaadittaessa, yhteisö kirjaa myös lunastusmäärän nykyarvoa vastaavan rahoitusvelan. Yksi esimerkki on yhteisön velvollisuus ostaa termiinisopimuksen nojalla takaisin kiinteä lukumäärä omia osakkeitaan kiinteää rahamäärää vastaan.

(b) Yhteisön velvollisuus ostaa omia osakkeitaan käteisvaroja vastaan synnyttää lunastusmäärän nykyarvoa vastaavan rahoitusvelan, vaikka osakemäärä, jonka yhteisö on velvollinen ostamaan takaisin, ei olisi kiinteä tai vaikka velvoite riippuisi siitä, käyttääkö vastapuoli oikeuttaan vaatia lunastusta. Yhtenä esimerkkinä ehdollisesta velvoitteesta on liikkeeseen laskettu optio, jonka mukaan yhteisön on ostettava takaisin omia osakkeitaan käteisvaroja vastaan, jos vastapuoli toteuttaa option.

(c) Käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina toteutettava sopimus kuuluu rahoitusvaroihin tai -velkoihin, vaikka saatavien tai luovutettavien käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrä perustuisi yhteisön oman pääoman markkinahinnan muutoksiin. Yhtenä esimerkkinä on nettomääräisenä käteisellä toteutettava osakeoptio.

(d) Sopimus, joka toteutetaan vaihtuvana määränä yhteisön omia osakkeita, joiden arvo vastaa kiinteää rahamäärää tai alla olevan muuttujan (esimerkiksi hyödykkeen hinnan) muutoksiin perustuvaa määrää, kuuluu rahoitusvaroihin tai -velkoihin. Eräs esimerkki on asetettu kullan osto-optio, joka toteutettaessa suoritetaan nettomääräisenä yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina siten, että yhteisö luovuttaa niin monta tällaista instrumenttia, että ne vastaavat optiosopimuksen arvoa. Tällainen sopimus on rahoitusvaroja tai -velkoja, vaikka alla oleva muuttuja olisi kullan sijasta yhteisön omien osakkeiden hinta. Vastaavasti sopimus, joka toteutetaan kiinteänä lukumääränä yhteisön omia osakkeita mutta näihin osakkeisiin liittyvät oikeudet vaihtelevat siten, että toteutusarvo vastaa kiinteää rahamäärää tai jonkin alla olevan muuttujan muutoksiin perustuvaa määrää, kuuluu rahoitusvaroihin tai -velkoihin.

Ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat (kappale 25)

AG28. Kappale 25 edellyttää, että jos osa ehdollista suorittamista koskevasta sopimuskohdasta, joka saattaisi edellyttää suoritusta käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina (tai muulla sellaisella tavalla, jonka seurauksena instrumentti olisi rahoitusvelka), ei ole todellinen, suorittamista koskeva sopimuskohta ei vaikuta rahoitusinstrumentin luokitteluun. Näin ollen sopimus, joka edellyttää suoritusta käteisvaroina tai muuttuvana lukumääränä yhteisön omia osakkeita vain äärimmäisen harvinaisen, erittäin epätavallisen ja hyvin epätodennäköisen tapahtuman toteutuessa, on oman pääoman ehtoinen instrumentti. Vastaavasti suorittaminen kiinteänä lukumääränä yhteisön omia osakkeita saattaa olla sopimuksella estetty sellaisissa olosuhteissa, joihin yhteisöllä ei ole määräysvaltaa, mutta jos tällaisten olosuhteiden toteutumiseen ei ole todellista mahdollisuutta, instrumentti on perusteltua luokitella oman pääoman ehtoiseksi.

Käsittely konsernitilinpäätöksessä

AG29. Yhteisö esittää konsernitilinpäätöksessään vähemmistöosuudet – toisin sanoen toisten osapuolten osuudet tytäryritysten omasta pääomasta ja tuloksesta – IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* ja IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* mukaisesti. Kun yhteisö luokittelee rahoitusinstrumentin (tai sen komponentin) konsernitilinpäätöksessä, se ottaa huomioon kaikki konserniin kuuluvien yhteisöjen ja instrumentin haltijoiden välillä sovitut ehdot sen ratkaisemiseksi, onko konsernilla kokonaisuutena velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja instrumenttiin liittyen tai toteuttaa se tavalla, joka johtaisi sen luokittelemiseen velaksi. Silloin kun konserniin kuuluva tytäryritys laskee liikkeeseen rahoitusinstrumentin ja emoyritys tai muu konserniin kuuluva yhteisö sopii lisäehdoista suoraan instrumentin haltijoiden kanssa (esimerkiksi takaus), konsernilla ei ehkä ole harkintavaltaa osingonjaon tai takaisinmaksun suhteen. Vaikka tytäryrityksen saattaa olla asianmukaista luokitella instrumentti omassa tilinpäätöksessään ottamatta näitä lisäehtoja huomioon, otetaan konserniin kuuluvien yhteisöjen ja instrumentin haltijoiden välisten muiden sopimusten

▼M4

vaikutus huomioon sen varmistamiseksi, että konsernitilinpäätös kuvastaa konsernikokonaisuuden tekemiä sopimuksia ja liiketoimia. Siltä osin kuin tällainen velvoite tai suorittamista koskeva sopimuskohta on olemassa, instrumentti (tai sen komponentti, jota velvoite koskee) luokitellaan konsernitilinpäätöksessä rahoitusvelaksi.

Yhdistelmäinstrumentit (kappaleet 28 - 32)

AG30. Kappale 28 koskee vain muiden kuin johdannaistyyppisten yhdistelmäinstrumenttien liikkeeseen laskijoita. Kappaleessa 28 ei käsitellä yhdistelmäinstrumentteja haltijoiden näkökulmasta. IAS 39:ssä käsitellään kytkettyjen johdannaisten erottamista haltijoiden näkökulmasta katsottuna, kun yhdistelmäinstrumentti sisältää velan ja oman pääoman piirteitä.

AG31. Tavanomainen yhdistelmäinstrumentti on muodoltaan vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, johon on kytketty vaihto-oikeus, kuten liikkeeseenlaskijan kantaosakkeisiin vaihdettavissa oleva joukkovelkakirjalaina, ja johon ei sisälly muita kytkettyjä johdannaispiirteitä. Kappaleen 28 mukaan tällaisen rahoitusinstrumentin liikkeeseenlaskijan on esitettävä vieraan pääoman komponentti ja oman pääoman komponentti erikseen taseessa seuraavasti:

(a) Liikkeeseenlaskijan velvollisuus säännöllisten korko- ja lyhennysmaksujen suorittamiseen synnyttää rahoitusvelan, joka on olemassa niin kauan kuin instrumentin vaihtoa ei ole toteutettu. Instrumenttia alun perin kirjanpitoon merkittäessä vieraan pääoman luonteisen osuuden käypä arvo on sopimuksen mukaan määräytyvän vastaisten rahavirtojen sarjan nykyarvo diskontattuna korkokannalla, joka kyseisillä markkinoilla vallitsee kyseisenä aikana luottoasemaltaan vertailukelpoisille instrumenteille, jotka tuottavat olennaisilta osin samat rahavirrat samoilla ehdoilla mutta ilman vaihto-oikeutta.

(b) Oman pääoman ehtoinen instrumentti on kytketty optio, joka oikeuttaa vaihtamaan velan liikkeeseenlaskijan osakkeisiin. Option käypä arvo koostuu aika-arvosta ja mahdollisesta perusarvosta. Tällä optiolla on arvo sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä silloinkin, kun se on miinusoptio *out of the money*.

AG32. Kun vaihdettavissa oleva instrumentti vaihdetaan sen erääntyessä, yhteisö kirjaa vieraan pääoman komponentin pois taseesta ja kirjaa sen omaksi pääomaksi. Alkuperäinen oman pääoman komponentti pysyy omana pääomana (joskin se saatetaan siirtää oman pääoman sisällä erästä toiseen). Voittoa tai tappiota ei synny eräpäivänä tapahtuvan vaihdon seurauksena.

AG33. Kun yhteisö kuolettaa vaihdettavissa olevan instrumentin ennen eräpäivää lunastamalla sen ennenaikaisesti tai ostamalla sen takaisin niin että alkuperäiset vaihto-oikeudet pysyvät ennallaan, yhteisö jakaa takaisinoston tai lunastuksen yhteydessä maksetun vastikkeen ja mahdolliset transaktiomenot instrumentin oman ja vieraan pääoman komponenteille liiketoimen toteutumispäivänä. Maksettu vastike ja transaktiomenot kohdistetaan eri komponenteille samalla menetelmällä kuin yhteisön saamat maksut on alun perin kohdistettu eri komponenteille instrumentin liikkeeseenlaskun yhteydessä kappaleiden 28 - 32 mukaisesti.

AG34. Kun vastike on kohdistettu, tästä mahdollisesti syntyvä voitto tai tappio käsitellään vastaavaan komponenttiin sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti seuraavasti:

(a) vieraan pääoman komponenttiin liittyvä voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti;

ja

(b) oman pääoman komponenttiin liittyvä vastikkeen määrä kirjataan omaan pääomaan.

AG35. Yhteisö saattaa muuttaa vaihdettavissa olevan instrumentin ehtoja kannustaakseen vaihtamaan instrumentin aikaisemmin esimerkiksi tarjoamalla edullisempaa vaihtosuhdetta tai maksamalla muuta lisävastiketta vaihdon tapahtuessa ennen määrättyä ajankohtaa. Ehtojen muuttamispäivänä oleva erotus sen vastikkeen käyvän arvon, jonka haltija saa vaihtaessaan instrumentin muutetuilla ehdoilla ja sen vastikkeen käyvän arvon välillä, jonka haltija olisi saanut alkuperäisten ehtojen mukaisesti, kirjataan tulosvaikutteisesti.

▼M4

Omat osakkeet (kappaleet 33 ja 34)

AG36. Yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei merkitä rahoitusvaroiksi taseeseen riippumatta siitä, mitä tarkoitusta varten ne on hankittu takaisin. Kappaleen 33 mukaan omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan takaisin hankkivan yhteisön on vähennettävä nämä oman pääoman ehtoiset instrumentit omasta pääomasta. Kuitenkin silloin kun yhteisö hallitsee omaa pääomaansa toisten puolesta, kuten rahoituslaitos joka pitää hallussaan omaa pääomaansa asiakkaan puolesta, kyseessä on toimeksiantosuhde, ja tästä johtuen näitä hallussa pidettäviä instrumentteja ei sisällytetä yhteisön taseeseen.

Korot, osingot, tappiot ja voitot (kappaleet 35 - 41)

AG37. Seuraava esimerkki havainnollistaa kappaleen 35 soveltamista yhdistelmäinstrumenttiin. Oletetaan, että kumuloituvaa osinkoa kerryttämätön etuosake on lunastettava käteisellä viiden vuoden kuluttua mutta osingon maksaminen ennen lunastuspäivää on yhteisön päätettävissä. Tällainen instrumentti on yhdistelmäinstrumentti, jonka vieraan pääoman komponentin osuus on lunastusmäärän nykyarvo. Tämän komponentin diskonttausvaikutuksen ajasta johtuva väheneminen kirjataan tulosvaikutteisesti ja esitetään korkokuluina. Mahdolliset maksetut osingot liittyvät oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin ja näin ollen kirjataan voitonjaoksi. Samanlaista käsittelyä sovellettaisiin, jos lunastaminen ei olisi pakollista vaan haltijan päätettävissä tai jos osake olisi vaihdettava muuttuvaan kantaosakemäärään, joka lasketaan siten, että se vastaa kiinteää rahamäärää tai jonkin alla olevan muuttujan (esimerkiksi hyödykkeen) muutoksiin perustuvaa rahamäärää. Jos lunastusmäärään kuitenkin lisätään maksamattomia osinkoja, koko instrumentti on velkaa. Tällöin osingot esitetään korkokuluina.

Rahoitusvarojen ja -velkojen netottaminen (kappaleet 42 - 50)

AG38. Jotta rahoitusvaroihin kuuluva erä ja rahoitusvelka voitaisiin vähentää toisistaan, yhteisöllä on oltava välittömästi toimeenpantavissa oleva laillinen oikeus taseeseen merkittyjen määrien kuittaamiseen. Yhteisöllä saattaa olla ehdollinen oikeus taseeseen merkittyjen määrien kuittaamiseen, kuten jos kyseessä on yleinen kuittausoikeus tai jonkin muotoinen ilman takautumisoikeutta oleva *non-recourse* -velka, mutta tällaiset oikeudet ovat toimeenpantavissa vain jonkin vastaisen tapahtuman toteutuessa, yleensä vastapuolen lyödessä laimin velvollisuutensa. Tällainen järjestely ei näin ollen täytä netottamisen edellytyksiä.

AG39. Standardissa ei määrätä erityistä käsittelytapaa niin sanotuille ”synteettisille instrumenteille”, jotka muodostuvat joukosta erillisiä rahoitusinstrumentteja, jotka on hankittu ja joita pidetään hallussa toisen instrumentin ominaisuuksien jäljittelemiseksi. Esimerkiksi vaihtuvakorkoinen pitkäaikainen laina yhdistettynä koronvaihtosopimukseen, jonka mukaisesti saadaan vaihtuvia maksuja ja suoritetaan kiinteitä maksuja, luo synteettisesti kiinteäkorkoisen pitkäaikaisen velan. Kukin ”synteettisen instrumentin” yhdessä muodostavista yksittäisistä osatekijöistä edustaa sopimukseen perustuvaa oikeutta tai velvoitetta, jolla on omat ehtonsa, ja kukin niistä voidaan siirtää tai toteuttaa erikseen. Kukin rahoitusinstrumentti on alttiina riskeille, jotka saattavat poiketa niistä riskeistä, joille muut rahoitusinstrumentit ovat alttiina. Silloin kun yksi ”synteettisen instrumentin” muodostavista rahoitusinstrumenteista on varoja ja toinen velkoja, niitä ei näin ollen netoteta ja esitetä yhteisön taseessa nettomääräisenä, jolleivät ne täytä kappaleessa 42 esitettyjä netottamisedellytyksiä. Tilinpäätöksessä esitetään kunkin rahoitusinstrumentin keskeiset ehdot, joskin yhteisö voi lisäksi esittää tietoja yksittäisten instrumenttien välisen suhteen luonteesta (ks. kappale 65).

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat ja -velat (kappale 94 (f))

AG40. Jos yhteisö luokittelee rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, sen on esitettävä tilinpäätöksessä se osuus velan käyvän arvon muutoksesta, joka ei johdu vertailukoron (esim. LIBOR) muutoksista. Jos velan käypä arvo määritetään havaittujen markkinahintojen perusteella, kyseinen määrä voidaan arvioida seuraavalla tavalla:

(a) Ensin yhteisö laskee velan sisäisen korkokannan kauden alussa käyttäen velan havaittua markkinahintaa ja sopimuksen mukaisia velasta johtuvia rahavirtoja kauden alussa. Tästä korkokannasta se

▼M4

vähentää vertailukoron kauden alussa ja saa näin selville instrumenttikohtaisen osuuden sisäisestä korkokannasta.

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

(c) Sen jälkeen kohdassa (b) määritetystä arvosta vähennetään kaudella suoritetut velkaan liittyvät maksut 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 vertailukoron muutoksista. Tämä määrä esitetään tilinpäätöksessä.

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 33

Osakekohtainen tulos

SISÄLLYS

	Kappaleet
Tavoite	1
Soveltamisala	2-4
Määritelmät	5-8
Arvostaminen	9-63
Laimentamaton osakekohtainen tulos	9-29
Tulos	12-18
Osakemäärä	19-29
Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos	30-63
Tulos	33-35
Osakemäärä	36-40
Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet	41-63
Optiot, warrantit ja muut vastaavat instrumentit	45-48
Vaihdettavissa olevat instrumentit	49-51
Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet	52-57
Sopimukset, jotka voidaan toteuttaa kantaosakkeina tai käteisvaroina	58-61
Ostetut optiot	62
Asetetut myyntioptiot	63
Takautuvat oikaisut	64-65
Esittäminen	66-69
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	70-73
Voimaantulo	74
Toisten määräysten kumoaminen	75-76

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 33:n (1997) *Osakekohtainen tulos*, ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä osakekohtaisen tuloksen määrittämistä ja esittämistä koskevista periaatteista, niin että tuloksen vertailukelpoisuus paranee eri yhteisöjen kesken samalla ajanjaksolla ja toisaalta saman yhteisön eri raportointikausien kesken. Vaikka osakekohtaiseen tulokseen liittyy rajoitteita, jotka johtuvat ”tuloksen” määrittämiseen sovellettavista erilaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, yhdenmukai-

▼M5

sella tavalla määritetty nimittäjä parantaa tilinpäätösraportointia. Tämä standardi keskittyy osakekohtaista tulosta koskevan laskelman nimittäjään.

SOVELTAMISALA

2. ***Tätä standardia on noudatettava niiden yhteisöjen, joiden kantaosakkeet tai potentiaaliset kantaosakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, ja niiden yhteisöjen, jotka ovat parhaillaan toteuttamassa kantaosakkeiden tai potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseen laskemista julkisille markkinoille.***

3. ***Yhteisön, joka esittää osakekohtaisen tuloksen, on laskettava ja esitettävä osakekohtainen tulos tämän standardin mukaisesti.***

4. ***Silloin kun yhteisö esittää sekä konsernitilinpäätöksen että erillistilinpäätöksen, jotka on laadittu IAS 27:n*** **Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös** ***mukaisesti, tämän standardin vaatimat tiedot tarvitsee esittää vain konsernin tietojen perusteella. Jos yhteisö päättää esittää erillistilinpäätökseen perustuvan osakekohtaisen tuloksen, sen on esitettävä tällainen osakekohtainen tulosinformaatio vain erillistuloslaskelmansa yhteydessä. Yhteisön ei pidä esittää tällaista osakekohtaista tulosinformaatiota konsernitilinpäätöksessä.***

MÄÄRITELMÄT

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

   Vahvennus on osakekohtaisen tuloksen lisääntyminen tai osakekohtaisen tappion vähentyminen perustuen oletukseen, että vaihdettavissa olevat instrumentit vaihdetaan, että optiot tai warrantit toteutetaan tai että kantaosakkeita lasketaan liikkeeseen yksilöityjen ehtojen täyttyessä.

   Ehdollinen osakesopimus on osakkeiden liikkeeseen laskemista koskeva sopimus, jonka toteutuminen riippuu yksilöityjen ehtojen täyttymisestä.

   Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat kantaosakkeet ovat kantaosakkeita, jotka lasketaan liikkeeseen vähäistä käteismaksua vastaan tai vastikkeetta tai muuta vastiketta vastaan ehdollisessa osakesopimuksessa yksilöityjen ehtojen täyttyessä.

   Laimennus on osakekohtaisen tuloksen vähentyminen tai osakekohtaisen tappion lisääntyminen perustuen oletukseen, että vaihdettavissa olevat instrumentit vaihdetaan, että optiot tai warrantit toteutetaan tai että kantaosakkeita lasketaan liikkeeseen yksilöityjen ehtojen täyttyessä.

   Optiot, warrantit ja muut vastaavat instrumentit ovat rahoitusinstrumentteja, jotka antavat niiden haltijalle oikeuden ostaa kantaosakkeita.

   Kantaosake on oman pääoman ehtoinen instrumentti, jolla on kaikkia muita oman pääoman ehtoisia instrumenttilajeja huonommat oikeudet.

   Potentiaalinen kantaosake on rahoitusinstrumentti tai muu sopimus, joka saattaa oikeuttaa sen haltijan saamaan kantaosakkeita.

   Kantaosakkeiden myyntioptiot ovat sopimuksia, jotka antavat niiden haltijalle oikeuden myydä kantaosakkeita määrättyyn hintaan tietyn ajan kuluessa.

6. Kantaosakkeille kuuluu osuus tilikauden voitosta vasta sen jälkeen, kun muun tyyppiset osakkeet, kuten etuosakkeet, ovat saaneet osuutensa. Yhteisöllä voi olla useamman kuin yhden lajisia kantaosakkeita. Samanlajisilla kantaosakkeilla on samat osinko-oikeudet.

7. Potentiaalisia kantaosakkeita ovat esimerkiksi:

   (a) kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevat rahoitusvelat tai oman pääoman ehtoiset instrumentit, etuosakkeet mukaan lukien;

   (b) optiot ja warrantit;

   (c) osakkeet, jotka laskettaisiin liikkeeseen sellaisten ehtojen täyttyessä, jotka liittyvät sopimukseen perustuviin järjestelyihin, kuten liiketoiminnan tai muiden varojen osto.

8. Termejä, jotka on määritelty IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa,* käytetään tässä standardissa IAS 32:n kappaleen 11 mukaisessa merkityksessä, ellei muuta mainita. IAS 32:ssa määritellään rahoitusinstrumentti, rahoitusvarat, rahoitusvelat, oman pääoman ehtoinen instrumentti ja käypä arvo sekä ohjeistetaan näiden määritelmien soveltamista.

▼M5

ARVOSTAMINEN

Laimentamaton osakekohtainen tulos

9. ***Yhteisön on laskettava laimentamaton osakekohtainen tulos emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvan voiton tai tappion perusteella sekä, jos jatkuvan toiminnan voitto tai tappio esitetään, näille osakkeenomistajille kuuluvan jatkuvan toiminnan voiton tai tappion perusteella.***

10. ***Laimentamaton osakekohtainen tulos on laskettava jakamalla emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluva voitto tai tappio (osoittaja) kauden aikana ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla (nimittäjä).***

11. Laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevan informaation tarkoituksena on antaa tietoa kunkin emoyhteisön kantaosakkeen osuudesta yhteisön raportointikauden tulokseen.

Tulos

12. ***Laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvien määrien:***

    (a) emoyhteisölle kuuluvasta jatkuvan toiminnan voitosta tai tappiosta;

    ja

    (b) emoyhteisölle kuuluvasta voitosta tai tappiosta

    on oltava (a):n ja (b):n mukaiset määrät oikaistuina etuosakkeille kuuluvilla osingoilla verovaikutus huomioon otettuna, etuosakkeiden lunastamisesta johtuvilla eroilla ja muilla vastaavanlaisilla omaksi pääomaksi luokiteltavien etuosakkeiden vaikutuksilla.

13. Emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa kauden voittoa tai tappiota määritettäessä on otettava huomioon kaikki emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvat, kaudelle kirjatut tuotto- ja kuluerät, mukaan luettuina verot ja vieraaksi pääomaksi luokitelluille etuosakkeille kuuluvat osingot (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*).

14. Voitosta tai tappiosta vähennettävä etuosakkeille kuuluvien osinkojen määrä verovaikutus huomioon otettuna sisältää:

    (a) kumuloituvaa osinkoa kerryttämättömille etuosakkeille kuuluvat kaudelta jaettavaksi päätetyt osingot niihin liittyvä verovaikutus huomioon otettuna;

        ja

    (b) kumuloituvaa osinkoa kerryttäville etuosakkeille kaudelta vaadittavat osingot verovaikutus huomioon otettuna riippumatta siitä, onko osinkojen jakamisesta tehty päätös. Etuosakkeille kuuluvat osingot tilikaudelta eivät sisällä kumuloituvaa osinkoa kerryttäville etuosakkeille kauden aikana maksettuja tai jaettavaksi päätettyjä osinkoja, jotka koskevat aikaisempia tilikausia.

15. Sellaisia etuosakkeita, jotka tuottavat aluksi alhaista osinkoa, jotta yhteisölle kompensoitaisiin etuosakkeiden myyminen alikurssiin, tai jotka myöhemmin tuottavat markkinatason ylittävää osinkoa, jotta sijoittajille kompensoitaisiin etuosakkeiden ostaminen ylikurssiin, nimitetään joskus nousevatuottoisiksi etuosakkeiksi. Nousevatuottoisten etuosakkeiden liikkeeseenlaskun yhteydessä syntynyt alkuperäinen ali- tai ylikurssi jaksotetaan ja kirjataan kertyneisiin voittovaroihin efektiivisen koron menetelmää käyttäen, ja sitä käsitellään osakekohtaista tulosta laskettaessa etuosakkeille kuuluvana osinkona.

16. Etuosakkeita saatetaan ostaa takaisin haltijoilta yhteisön tekemän ostotarjouksen nojalla. Määrä, jolla etuosakkeiden omistajille maksettavan vastikkeen käypä arvo ylittää etuosakkeiden kirjanpitoarvon, on etuosakkeiden omistajien saamaa tuottoa, ja se veloitetaan yhteisön kertyneistä voittovaroista. Tämä määrä vähennetään emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota laskettaessa.

17. Yhteisö saattaa kannustaa vaihtamaan vaihdettavissa olevat etuosakkeet aikaisemmin muuttamalla vaihdon alkuperäisiä ehtoja edullisemmiksi tai maksamalla lisävastikkeen. Määrä, jolla kantaosakkeiden käypä arvo tai muu maksettava vastike ylittää vaihdon alkuperäisten ehtojen mukaisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden käyvän arvon, on etuosakkeiden omistajien saamaa tuottoa, ja se vähennetään laskettaessa emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota.

▼M5

18. Määrä, jolla etuosakkeiden kirjanpitoarvo ylittää niiden lunastamisesta suoritettavan vastikkeen, lisätään emoyrityksen kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota laskettaessa.

Osakemäärä

19. ***Kantaosakkeiden lukumäärän laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa on oltava ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo kauden aikana.***

20. Ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän kauden painotetun keskiarvon käyttäminen kuvastaa sitä, että osakepääoman määrä on saattanut vaihdella kauden aikana, koska ulkona olevien osakkeiden lukumäärä on ollut eri aikoina suurempi tai pienempi. Ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo kauden aikana on ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kauden alussa oikaistuna kauden aikana takaisin ostettujen tai liikkeeseen laskettujen kantaosakkeiden lukumäärällä, joka kerrotaan aikatekijällä painotetulla kertoimella. Aikatekijällä painotettu kerroin on niiden päivien lukumäärä, joiden aikana kyseiset osakkeet ovat olleet ulkona, jaettuna kauden päivien kokonaismäärällä; useissa tapauksissa riittää painotetun keskiarvon kohtuullinen likiarvo.

21. Yleensä osakkeet sisällytetään osakkeiden lukumäärän painotettuun keskiarvoon siitä päivästä alkaen, jona vastike on saatavissa (joka on tavallisesti niiden liikkeeseenlaskupäivä), esimerkiksi:

(a) käteismaksua vastaan liikkeeseen lasketut kantaosakkeet otetaan mukaan silloin, kun suoritus on saatavissa;

(b) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen kanta- tai etuosakkeille kuuluvien osinkojen vapaaehtoisena uudelleensijoittamisena, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona osingot sijoitetaan uudelleen;

(c) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen sen seurauksena, että velkainstrumentti vaihdetaan kantaosakkeisiin, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona korko lakkaa kertymästä;

(d) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen toisen rahoitusinstrumentin koron tai pääoman asemasta, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona korko lakkaa kertymästä;

(e) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen yhteisön velan suorittamiseksi, otetaan mukaan velan suorittamispäivästä alkaen;

(f) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen muun omaisuuden kuin käteisvarojen hankinnan vastikkeena, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona hankinta merkitään kirjanpitoon;

ja

(g) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen yhteisölle suoritettavien palvelujen vastikkeena, otetaan mukaan siitä alkaen kun palvelut suoritetaan.

Se, milloin kantaosakkeet otetaan mukaan laskelmaan, määräytyy niiden liikkeeseen laskemiseen liittyvien ehtojen perusteella. Liikkeeseenlaskuun liittyvien sopimusten tosiasiallinen sisältö otetaan huomioon asianmukaisesti.

22. Kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen osana kauppahinnan vastiketta hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä, sisällytetään osakemäärän painotettuun keskiarvoon hankinta-ajankohdasta alkaen. Tämä johtuu siitä, että hankkijaosapuoli sisällyttää hankitun kohteen toiminnan tuloksen tuloslaskelmaansa tuosta päivästä lukien. Kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen omistusten yhdistämiseksi luokiteltavan yhteenliittymän osana, sisällytetään osakemäärän painotetun keskiarvon laskelmaan kaikilla esitettävillä kausilla. Tämä johtuu siitä, että yhteen liittyneiden yhteisöjen tilinpäätös laaditaan ikään kuin yhdistynyt yhteisö olisi ollut aina olemassa. Sen vuoksi omistusten yhdistämiseksi luokiteltavan yritysten yhteenliittymän laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa käytettävä kantaosakkeiden lukumäärä on yhteen liittyneiden yhteisöjen osakkeiden lukumäärien painotettujen keskiarvojen yhteismäärä muutettuna sen yhteisön vastaaviksi osakkeiksi, jonka osakkeet ovat ulkona yhteenliittymisen jälkeen.

23. Kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen vaihdettaessa instrumentti, johon liittyy vaihtovelvoite, sisällytetään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan siitä päivästä alkaen, jona sopimus tehdään.

24. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet katsotaan ulkona oleviksi ja sisällytetään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan vasta siitä päivästä alkaen, jona kaikki vaadittavat ehdot ovat täyttyneet

▼M5

(ts. tapahtumat ovat toteutuneet). Osakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen vasta tietyn ajan kuluttua, eivät ole ehdollisesti liikkeeseen laskettavia, sillä ajan kuluminen on varmaa.

25. Sellaisia ulkona olevia kantaosakkeita, jotka ovat palautettavissa tiettyjen ehtojen täyttyessä (ts. ne voidaan vaatia takaisin), ei katsota ulkona oleviksi, ja ne sisällytetään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan vasta sinä päivänä, jona niitä ei enää voida vaatia takaisin.

26. ***Kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa tarkasteltavana olevalla kaudella ja kaikilla esitettävillä kausilla on oikaistava sellaisilla tapahtumilla, potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtoja lukuun ottamatta, jotka ovat muuttaneet ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää ilman vastaavaa varallisuuden muutosta.***

27. Kantaosakkeita voidaan laskea liikkeeseen tai ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää voidaan vähentää ilman vastaavaa varallisuuden muutosta. Esimerkkejä tästä ovat:

(a) rahastoanti tai maksuton osakeanti (joskus nimitetään osakkeina jaettavaksi osingoksi);

(b) ilmaiselementti muussa liikkeeseenlaskussa, esimerkiksi osakkeenomistajille suunnatun maksullisen osakeannin ilmaiselementti;

(c) osakkeen jakaminen useammaksi osakkeeksi;

ja

(d) osakkeen käänteinen jakaminen (osakkeiden yhdistäminen).

28. Kun toteutetaan rahastoanti tai maksuton osakeanti tai kun osakkeet jaetaan useammaksi osakkeeksi, kantaosakkeita annetaan nykyisille osakkeenomistajille ilman lisävastiketta. Näin ollen ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kasvaa ilman, että varallisuus kasvaa. Ennen tätä tapahtumaa ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää oikaistaan kantaosakkeiden lukumäärän suhteellista muutosta vastaavasti ikään kuin tapahtuma olisi toteutunut aikaisimman esitettävän kauden alussa. Esimerkiksi sellaisessa maksuttomassa osakeannissa, jossa yhtä osaketta kohden saadaan kaksi uutta, kantaosakkeiden ulkona oleva lukumäärä ennen antia kerrotaan kolmella kantaosakkeiden uuden kokonaismäärän selville saamiseksi tai kahdella uusien kantaosakkeiden määrän selville saamiseksi.

29. Kun kantaosakkeita yhdistetään, ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä yleensä vähenee ilman vastaavaa varallisuuden vähennystä. Silloin kun kokonaisvaikutus vastaa osakkeen takaisinostoa käypään arvoon, ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän vähentyminen on kuitenkin seurausta vastaavasta varallisuuden vähentymisestä. Esimerkkinä on osakkeiden yhdistäminen, johon liittyy erikoisosinko. Ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa sillä kaudella, jonka aikana osakkeet yhdistetään, oikaistaan kantaosakkeiden lukumäärän vähennyksellä siitä päivästä lukien, jona erikoisosinko kirjataan.

Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos

30. ***Yhteisön on laskettava laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvan voiton tai tappion perusteella sekä, jos jatkuvan toiminnan voitto tai tappio esitetään, näille osakkeenomistajille kuuluvan jatkuvan toiminnan voiton tai tappion perusteella.***

31. ***Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisön on oikaistava emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota samoin kuin ulkona olevien osakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa kaikkien laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaikutuksella.***

32. Laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tarkoitus on sama kuin laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen — antaa tietoa kunkin kantaosakkeen osuudesta yhteisön tulokseen – samalla kun otetaan huomioon kaikki kauden aikana ulkona olleet laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet. Tästä johtuu, että:

(a) emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa lisätään kaudella kirjatuilla laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden osingoilla ja koroilla niihin liittyvä verovaikutus huomioon ottaen, ja sitä oikaistaan kaikilla muilla tuottojen ja kulujen muutoksilla, jotka aiheutuisivat laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtamisesta osakkeisiin;

ja

▼M5

(b) ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa lisätään niiden uusien kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla, jotka olisivat olleet ulkona olettaen, että kaikki laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet olisi vaihdettu osakkeisiin.

Tulos

33. ***Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisön on oikaistava emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa, kappaleen 12 mukaisesti laskettua voittoa tai tappiota seuraavien tekijöiden vaikutuksella verovaikutus huomioon ottaen:***

(a) laimentaviin potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyvät osingot tai muut erät, jotka on vähennetty määritettäessä kappaleen 12 mukaisesti laskettua emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota;

(b) kaudelle kirjatut laimentaviin potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyvät korot;

ja

(c) mahdolliset muut tuottojen ja kulujen muutokset, jotka aiheutuisivat laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtamisesta osakkeisiin.

34. Kun potentiaaliset kantaosakkeet on vaihdettu kantaosakkeisiin, kappaleessa 33(a) - (c) mainittuja eriä ei enää synny. Uudet kantaosakkeet ovat sen sijaan oikeutettuja osuuteen emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvasta voitosta tai tappiosta. Kappaleen 12 mukaisesti laskettua emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota oikaistaan tämän vuoksi kappaleessa 33(a) – (c) mainituilla erillä ja niihin liittyvillä veroilla. Potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyviä kuluja ovat esimerkiksi transaktiomenot ja alikurssit, joita käsitellään kirjanpidossa efektiivisen koron menetelmällä (ks. IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen,* uudistettu 2003, kappale 9).

35. Potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtaminen osakkeisiin saattaa aiheuttaa seurannaisvaikutuksia tuottoihin tai kuluihin. Esimerkiksi potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyvien korkokulujen pienentyminen ja siitä johtuva voiton kasvu tai tappion vähentyminen saattaa lisätä kuluja, jotka liittyvät ei-harkinnanvaraiseen henkilöstön voitto-osuusjärjestelyyn. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota oikaistaan tällaisilla seurannaisvaikutuksina syntyvillä tuottojen ja kulujen muutoksilla.

Osakemäärä

36. ***Kantaosakkeiden lukumäärän on laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa oltava kappaleiden 19 ja 26 mukaisesti laskettu kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo lisättynä niiden kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos kaikki laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet vaihdettaisiin kantaosakkeisiin. Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet on katsottava vaihdetun kantaosakkeisiin kauden alussa tai sitä myöhäisempänä potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseenlaskupäivänä.***

37. Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet on selvitettävä kultakin esitettävältä kaudelta erikseen. Laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärä, jota käytetään tarkasteltaessa ajanjaksoa tilikauden alusta kauden loppuun, ei ole eri osavuosijaksojen laskelmissa käytettyjen laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärien painotettu keskiarvo.

38. Potentiaaliset kantaosakkeet painotetaan sen ajanjakson perusteella, jonka ne ovat ulkona. Sellaiset potentiaaliset kantaosakkeet, jotka on mitätöity tai joiden on annettu raueta kauden aikana, otetaan laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan vain kauden siltä osalta, jonka aikana ne ovat ulkona. Potentiaaliset kantaosakkeet, jotka on kauden aikana vaihdettu kantaosakkeisiin, sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan kauden alusta vaihtopäivään asti; vaihdon seurauksena syntyvät kantaosakkeet sisältyvät vaihtopäivästä alkaen sekä laimentamatonta että laimennusvaikutuksella oikaistuun osakekohtaiseen tulokseen.

39. Niiden kantaosakkeiden lukumäärä, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet vaihdettaisiin osakkeisiin, selvitetään potentiaalisten kantaosakkeiden ehtojen perusteella. Silloin kun vaihtoperusteita on useampi kuin yksi, laskelmassa käytetään potentiaalisten

▼M5

kantaosakkeiden haltijan kannalta edullisinta vaihtosuhdetta tai toteutushintaa.

40. Tytär-, yhteis- tai osakkuusyritys saattaa laskea liikkeeseen muille tahoille kuin emoyritykselle, yhteisyrityksen osapuolelle tai sijoittajalle sellaisia potentiaalisia kantaosakkeita, jotka ovat vaihdettavissa joko tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeisiin tai emoyrityksen, yhteisyrityksen osapuolen tai sijoittajan (raportoiva yhteisö) kantaosakkeisiin. Jos näillä tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen potentiaalisilla kantaosakkeilla on laimentava vaikutus raportoivan yhteisön osakekohtaiseen tulokseen, ne sisällytetään laimennettua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan.

Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet

41. ***Potentiaalisia kantaosakkeita käsitellään laimentavina siinä ja vain siinä tapauksessa, että niiden vaihtaminen kantaosakkeisiin pienentäisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tulosta tai kasvattaisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tappiota.***

42. Yritys käyttää emoyhteisölle kuuluvaa jatkuvan toiminnan voittoa tai tappiota tarkistuslukuna määritettäessä, onko potentiaalisilla kantaosakkeilla laimentava vai vahventava vaikutus. Emoyhteisölle kuuluvaa jatkuvan toiminnan voittoa tai tappiota oikaistaan kappaleen 12 mukaisesti, ja lopetettaviin toimintoihin liittyvät erät jätetään ulkopuolelle.

43. Potentiaalisilla kantaosakkeilla on vahventava vaikutus silloin, kun niiden vaihtaminen kantaosakkeisiin kasvattaisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tulosta tai pienentäisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tappiota. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa ei oleteta sellaista vaihtoa, oikeuden käyttöä tai muunlaista potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseen laskua, jolla olisi vahventava vaikutus osakekohtaiseen tulokseen.

44. Määritettäessä, onko potentiaalisilla kantaosakkeilla laimentava tai vahvistava vaikutus, kutakin potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseenlaskua tai osakesarjaa tarkastellaan erikseen eikä kaikkia yhdessä. Se, missä järjestyksessä potentiaaliset kantaosakkeet otetaan huomioon, saattaa vaikuttaa siihen, onko niillä laimennusvaikutusta. Jotta laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen laimennus tehtäisiin mahdollisimman suureksi, kukin potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseenlasku tai osakesarja otetaan huomioon laimennusvaikutukseltaan suurimmasta pienimpään, toisin sanoen ne potentiaaliset kantaosakkeet, joilla on pienin ”tulos uutta osaketta kohden”, otetaan laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan ennen niitä, joilla on suurempi tulos uutta osaketta kohden. Optiot ja warrantit otetaan yleensä huomioon ensimmäisinä, koska ne eivät vaikuta laskelman osoittajaan.

Optiot, warrantit ja muut vastaavat instrumentit

45. ***Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisön on oletettava, että yhteisön laimentavat optiot ja warrantit on käytetty. Näistä instrumenteista saadut oletetut suoritukset on käsiteltävä ikään kuin ne olisi saatu kantaosakkeiden liikkeeseenlaskusta kantaosakkeiden kauden keskimääräiseen markkinahintaan. Liikkeeseen laskettujen kantaosakkeiden lukumäärän ja niiden kantaosakkeiden lukumäärän välinen erotus, jotka olisi laskettu liikkeeseen kantaosakkeiden kauden keskimääräiseen markkinahintaan, on käsiteltävä kantaosakkeiden vastikkeettomana liikkeeseenlaskuna.***

46. Optiot ja warrantit ovat laimentavia silloin, kun ne johtaisivat kantaosakkeiden liikkeeseen laskemiseen alle kantaosakkeiden kauden keskimääräisen markkinahinnan. Laimennusvaikutuksen määrä on kantaosakkeen kauden keskimääräisen markkinahinnan ja merkintähinnan välinen erotus. Tästä syystä potentiaalisia kantaosakkeita käsitellään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa ikään kuin ne sisältäisivät molemmat seuraavista osista:

(a) sopimus tietyn kantaosakemäärän liikkeeseen laskemisesta kauden keskimääräiseen markkinahintaan. Tällaisten kantaosakkeiden oletetaan olevan oikein hinnoiteltuja, eikä niiden oleteta olevan sen paremmin laimentavia kuin vahventaviakaan. Niitä ei oteta huomioon laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.

(b) sopimus jäljellä olevien kantaosakkeiden vastikkeettomasta liikkeeseen laskemisesta. Tällaisista kantaosakkeista ei saada suorituksia, eikä niillä ole mitään vaikutusta ulkona oleville kantaosakkeille kuuluvaan voittoon tai tappioon. Siten tällaiset osakkeet ovat laimentavia, ja ne lisätään ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.

▼M5

47. Optioilla ja warranteilla on laimennusvaikutusta vain silloin, kun kantaosakkeen kauden keskimääräinen markkinahinta on suurempi kuin optioiden tai warranttien toteutushinta (ts. ne ovat ”in the money”). Aiemmin esitettyjä osakekohtaisia tuloksia ei oikaista takautuvasti kuvastamaan kantaosakkeiden hinnanmuutoksia.

48. Henkilöstön osakeoptiot, joiden ehdot ovat kiinteät tai määritettävissä olevat samoin kuin vapaakirjautumattomat kantaosakkeet käsitellään optioina laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevassa laskelmassa, vaikka niiden ansainta voi olla ehdollinen. Niiden katsotaan olevan ulkona myöntämispäivänä. Tuloksellisuuteen perustuvat henkilöstön osakeoptiot käsitellään ehdollisesti liikkeeseen laskettavina osakkeina, koska niiden liikkeeseen laskemisen ehtona on tiettyjen ehtojen täyttyminen ajan kulumisen lisäksi.

Vaihdettavissa olevat instrumentit

49. Vaihdettavissa olevien instrumenttien laimennusvaikutus on otettava huomioon laimennusvaikutuksella oikaistussa osakekohtaisessa tuloksessa kappaleiden 33 ja 36 mukaisesti.

50. Vaihdettavissa olevilla etuosakkeilla on vahventava vaikutus aina silloin, kun vaihdossa saatavaa kantaosaketta kohden tällaisille osakkeille tarkasteltavana olevalta kaudelta jaettavaksi päätetty tai kertynyt osinko ylittää laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen. Vastaavasti vaihdettavissa olevalla velkainstrumentilla on vahventava vaikutus aina silloin, kun sen korko (vero ja muut tuottojen ja kulujen muutokset huomioon otettuna) vaihdossa saatavaa kantaosaketta kohden ylittää laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen.

51. Vaihdettavissa olevien etuosakkeiden lunastaminen tai kannustettu vaihtaminen saattaa vaikuttaa vain osaan aiemmin ulkona olleista vaihdettavissa olevista etuosakkeista. Tällöin kappaleessa 17 tarkoitettu lisävastike kohdistetaan lunastetuille tai vaihdetuille osakkeille sen selvittämiseksi, ovatko jäljelle jääneet ulkona olevat etuosakkeet laimentavia. Lunastettuja tai vaihdettuja osakkeita tarkastellaan erillään osakkeista, joita ei ole lunastettu eikä vaihdettu.

Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet

52. Samoin kuin laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa, ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita käsitellään ulkona olevina ja ne sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, jos ehdot täyttyvät (ts. tapahtumat ovat toteutuneet). Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet otetaan mukaan kauden alusta (tai sitä myöhemmästä ehdollisen osakesopimuksen päivämäärästä) lähtien. Jos ehdot eivät täyty, laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan sisällytettävä ehdollisesti liikkeeseen laskettavien osakkeiden lukumäärä perustuu niiden osakkeiden lukumäärään, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos ehdollinen ajanjakso päättyisi kauden lopussa. Oikaiseminen ei ole sallittua, jos ehdot eivät täyty ehdollisen ajanjakson päättymiseen mennessä.

53. Jos ehdollisen liikkeeseenlaskun ehtona on tietyn tuloksen saavuttaminen tai säilyttäminen jollakin kaudella ja jos tämä tulos on saavutettu raportointikauden loppuun mennessä mutta se on säilytettävä vielä raportointikauden päättymisen jälkeen jatkuvan kauden ajan, niin uusia kantaosakkeita käsitellään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa ulkona olevina, mikäli vaikutus on laimentava. Tällöin laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos lasketaan niiden kantaosakkeiden lukumäärän perusteella, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos tulos raportointikauden lopussa olisi yhtä suuri kuin tulos ehdollisen ajanjakson päättyessä. Koska tulos voi muuttua tulevalla kaudella, tällaisia ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita ei sisällytetä laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan ennen ehdollisen ajanjakson päättymistä, sillä kaikki vaadittavat ehdot eivät ole täyttyneet.

54. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden lukumäärä saattaa riippua kantaosakkeiden tulevasta markkinahinnasta. Jos vaikutus tällöin on laimentava, lasketaan laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos niiden kantaosakkeiden lukumäärän perusteella, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos markkinahinta raportointikauden lopussa olisi yhtä suuri kuin markkinahinta ehdollisen ajanjakson päättyessä. Jos ehto perustuu keskimääräiseen markkinahintaan kaudelta, joka jatkuu raportointikauden päättymisen jälkeen, käytetään jo kuluneen ajanjakson keskihintaa. Koska markkinahinta saattaa muuttua tulevalla kaudella, tällaisia ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita ei sisällytetä laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan ennen ehdollisen ajanjakson päättymistä, sillä kaikki vaadittavat ehdot eivät ole täyttyneet.

▼M5

55. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden lukumäärä saattaa riippua tulevaisuudessa kertyvästä tuloksesta ja kantaosakkeiden tulevista hinnoista. Tällöin laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan sisällytettävä osakemäärä perustuu molempiin ehtoihin (ts. siihen mennessä kertyneeseen tulokseen ja markkinahintaan raportointikauden lopussa). Ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita ei sisällytetä laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, elleivät molemmat ehdot täyty.

56. Joissakin toisissa tapauksissa ehdollisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden lukumäärä riippuu muista ehdoista kuin tuloksesta tai markkinahinnasta (kuten esimerkiksi siitä, että avataan tietty määrä vähittäismyymälöitä). Tällöin oletetaan, että ehdon toteutumisen senhetkinen tilanne pysyy muuttumattomana ehdollisen ajanjakson loppuun, ja ehdollisesti liikkeeseen laskettavat kantaosakkeet sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan raportointikauden lopun tilanteen mukaisesti.

57. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat potentiaaliset kantaosakkeet (muut kuin ne, joita koskee ehdollinen osakesopimus, kuten esimerkiksi ehdollisesti liikkeeseen laskettavat vaihdettavissa olevat instrumentit) sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan seuraavasti:

(a) yhteisö määrittää, voidaanko potentiaaliset kantaosakkeet olettaa laskettavan liikkeeseen niiden liikkeeseenlaskua koskevien ehtojen mukaisesti ehdollisia kantaosakkeita koskevien kappaleiden 52 - 56 sääntöjä noudattamalla;

ja

(b) jos nämä potentiaaliset kantaosakkeet olisi otettava huomioon laimennusvaikutuksella oikaistussa osakekohtaisessa tuloksessa, yhteisö määrittää niiden vaikutuksen laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan noudattamalla optioita ja warrantteja koskevia sääntöjä kappaleissa 45 - 48, vaihdettavissa olevia instrumentteja koskevia sääntöjä kappaleissa 49 - 51, kappaleiden 58 - 61 mukaisia sääntöjä sopimuksista, jotka voidaan toteuttaa kantaosakkeina tai käteisvaroina, taikka muita sääntöjä soveltuvin osin.

Vaihtoa tai toteutusta ei kuitenkaan oleteta tapahtuneeksi laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa, ellei samalla oleteta vaihdetuiksi tai toteutetuiksi myös sellaisia vastaavia ulkona olevia potentiaalisia kantaosakkeita, jotka eivät ole ehdollisesti liikkeeseen laskettavia.

Sopimukset, jotka voidaan toteuttaa kantaosakkeina tai käteisvaroina

58. ***Kun yhteisö on tehnyt sopimuksen, joka voidaan yhteisön valinnan mukaan toteuttaa joko kantaosakkeina tai käteisvaroina, yhteisön on oletettava, että sopimus toteutetaan kantaosakkeina, ja tämän seurauksena syntyvät potentiaaliset kantaosakkeet on otettava huomioon laimennusvaikutuksella oikaistussa osakekohtaisessa tuloksessa, jos vaikutus on laimentava.***

59. Kun tällainen sopimus esitetään kirjanpidossa varoina tai velkoina tai jos siinä on oman ja vieraan pääoman luonteiset komponentit, yhteisön on oikaistava osoittajaa sellaisilla voiton tai tappion muutoksilla, joita olisi syntynyt kauden aikana, jos sopimus olisi luokiteltu kokonaisuudessaan oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi. Oikaisu vastaa kappaleen 33 edellyttämiä oikaisuja.

60. ***Kun kyseessä on sopimus, joka voidaan toteuttaa sen haltijan valinnan mukaan joko kantaosakkeina tai käteisvaroina, laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa käytetään käteisvaroina tai osakkeina tapahtuvasta toteutuksesta sitä, jolla on suurempi laimennusvaikutus.***

61. Esimerkki sopimuksesta, joka voidaan toteuttaa kantaosakkeina tai käteisvaroina, on vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, joka erääntyessään antaa yhteisölle rajoittamattoman oikeuden suorittaa pääoma käteismaksuna tai sen omina kantaosakkeina. Toinen esimerkki on asetettu myyntioptio, joka antaa haltijalleen oikeuden valita toteutus kantaosakkeina tai käteisvaroina.

Ostetut optiot

62. Sellaisia sopimuksia kuin ostetut myyntioptiot ja ostetut osto-optiot (ts. optiot, jotka ovat yhteisön hallussa ja koskevat sen omia kantaosakkeita) ei

▼M5

sisällytetä laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, koska niiden mukaan ottamisella olisi vahventava vaikutus. Myyntioptio toteutettaisiin vain jos toteutushinta olisi markkinahintaa korkeampi, ja osto-optio toteutettaisiin vain, jos toteutushinta olisi markkinahintaa alhaisempi.

Asetetut myyntioptiot

63. ***Sopimukset, joiden mukaan yhteisön on ostettava takaisin omia osakkeitaan, kuten esimerkiksi asetetut myyntioptiot ja ostotermiinisopimukset, otetaan huomioon laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa, jos niillä on laimentava vaikutus. Jos nämä sopimukset ovat kauden aikana ”in the money” (ts. toteutus- tai lunastushinta ylittää kyseisen kauden keskimääräisen markkinahinnan), potentiaalinen laimennusvaikutus osakekohtaiseen tulokseen on laskettava seuraavasti:***

(a) on oletettava, että kauden alussa lasketaan vastikkeellisesti liikkeeseen riittävä määrä kantaosakkeita (kauden keskimääräiseen markkinahintaan) sopimusehtojen täyttämiseksi;

(b) on oletettava, että liikkeeseenlaskusta saatavat suoritukset käytetään sopimusehtojen täyttämiseen (ts. kantaosakkeiden takaisinostoon);

ja

(c) lisänä tulleet kantaosakkeet (liikkeeseen laskettavaksi oletettujen kantaosakkeiden lukumäärän ja sopimusehtojen täyttyessä saatavien kantaosakkeiden lukumäärän välinen erotus) on sisällytettävä laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan.

TAKAUTUVAT OIKAISUT

64. ***Jos ulkona olevien kantaosakkeiden tai potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärä kasvaa rahastoannin, maksuttoman osakeannin tai osakkeiden jakamisen seurauksena tai vähenee osakkeiden käänteisen jakamisen seurauksena, kaikkien esitettävien kausien laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevia laskelmia oikaistaan takautuvasti. Jos tällaiset muutokset tapahtuvat tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, tarkasteltavana olevan kauden ja kaikkien esitettävien aikaisempien kausien tilinpäätöksissä osakekohtaisten laskelmien on perustuttava uuteen osakemäärään. Tilinpäätöksessä on esitettävä, että osakekohtaisissa laskelmissa on otettu huomioon tällaiset osakemäärän muutokset. Lisäksi kaikkien esitettävien kausien laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta on oikaistava:***

(a) virheiden ja takautuvasti toteutettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten vaikutuksilla;

ja

(b) omistusten yhdistämiseksi luokiteltavan yritysten yhteenliittymän vaikutuksilla.

65. Yhteisö ei oikaise minkään esitettävän aikaisemman kauden laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskelmissa käytettyjen olettamusten muutoksilla eikä potentiaalisten kantaosakkeiden vaihdoilla kantaosakkeiksi.

ESITTÄMINEN

66. ***Yhteisön on esitettävä tuloslaskelmassaan laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvasta jatkuvan toiminnan voitosta tai tappiosta sekä emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvasta kauden voitosta tai tappiosta laskettuna erikseen jokaiselle kantaosakkeiden lajille, jolla on erilainen oikeus kauden voittoon. Yhteisön on esitettävä laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos kaikilta esitettäviltä kausilta yhtä näkyvästi.***

67. Osakekohtainen tulos esitetään jokaiselta kaudelta, jolta esitetään tuloslaskelma. Jos laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos esitetään vähintään yhdeltä kaudelta, se on esitettävä kaikilta esitettäviltä kausilta, vaikka se olisi yhtä suuri kuin laimentamaton osakekohtainen tulos. Jos laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos ovat yhtä suuret, ne voidaan esittää yhdessä yhdellä rivillä tuloslaskelmassa.

▼M5

68. ***Jos yhteisö esittää lopetettavan toiminnon, sen tulee esittää lopetettavan toiminnon laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos joko tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa.***

69. ***Yhteisön on esitettävä laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos, vaikka luvut olisivat negatiivisia (ts. osakekohtainen tappio).***

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

70. ***Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot:***

(a) luvut, joita on käytetty osoittajana laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa sekä kyseisten lukujen ja emoyhteisölle kuuluvan kauden voiton tai tappion välinen täsmäytyslaskelma. Täsmäytyslaskelman on osoitettava jokaisen osakekohtaiseen tulokseen vaikuttavan instrumenttilajin vaikutus erikseen.

(b) nimittäjänä käytetty kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa sekä näiden nimittäjien välinen täsmäytyslaskelma. Täsmäytyslaskelman on osoitettava jokaisen osakekohtaiseen tulokseen vaikuttavan instrumenttilajin vaikutus erikseen.

(c) instrumentit (mukaan lukien ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet), joilla saattaa tulevaisuudessa olla laimentava vaikutus osakekohtaiseen tulokseen mutta joita ei ole sisällytetty laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, koska niillä on esitettävällä kaudella (tai esitettävillä kausilla) vahventava vaikutus.

(d) kuvaus muista kuin kappaleen 64 mukaisesti käsitellyistä kantaosakkeita tai potentiaalisia kantaosakkeita koskevista liiketoimista, jotka ovat toteutuneet tilinpäätöspäivän jälkeen ja jotka olisivat muuttaneet merkittävästi kauden lopussa ulkona olleiden kantaosakkeiden tai potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärää, jos kyseiset liiketoimet olisivat toteutuneet ennen raportointikauden päättymistä.

71. Esimerkkejä kappaleessa 70(d) tarkoitetuista liiketoimista ovat:

(a) maksullinen osakeanti;

(b) osakeanti, josta saatava vastike käytetään tilinpäätöspäivänä avoimena olevan velan maksamiseen tai ulkona olevien etuosakkeiden lunastamiseen;

(c) ulkona olevien kantaosakkeiden lunastaminen;

(d) tilinpäätöspäivänä ulkona olevien potentiaalisten kantaosakkeiden muuttaminen kantaosakkeiksi suorittamalla vaihto tai käyttämällä oikeus;

(e) optioiden, warranttien tai vaihdettavissa olevien instrumenttien liikkeeseen laskeminen;

ja

(f) sellaisten ehtojen täyttäminen, joiden tuloksena ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet lasketaan liikkeeseen.

Osakekohtaista tulosta ei oikaista tällaisilla tilinpäätöspäivän jälkeisillä liiketoimilla, koska tällaiset liiketoimet eivät vaikuta sen oman pääoman määrään, jota on käytetty kauden voiton tai tappion aikaansaamiseen.

72. Rahoitusinstrumentit ja muut potentiaalisia kantaosakkeita aikaansaavat sopimukset saattavat sisältää ehtoja, jotka vaikuttavat laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen määrittämiseen. Nämä ehdot saattavat määrätä sen, ovatko mitkään potentiaaliset kantaosakkeet laimentavia ja jos ovat, vaikutuksen ulkona olevien osakkeiden lukumäärän painotettuun keskiarvoon ja siitä mahdollisesti aiheutuvat oikaisut kantaosakkeiden omistajille kuuluvaan voittoon tai tappioon. Tällaisten rahoitusinstrumenttien ja muiden sopimusten ehtojen ilmoittaminen on suositeltavaa, ellei sitä muutoin edellytetä (ks. IAS 32).

73. ***Jos yhteisö esittää laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen lisäksi muita osakekohtaisia lukuja, joissa käytetään jotain muuta tuloslaskelmassa esitettävää osatekijää kuin mitä tämä standardi edellyttää, tällaiset luvut on laskettava käyttäen tämän standardin mukaan määritettyä kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa. Tällaiseen tuloslaskelman osatekijään liittyvät laimentamattomat ja laimennusvaikutuksella oikaistut luvut on esitettävä***

▼M5

yhtä näkyvästi tilinpäätöksessä liitetiedoissa. Yhteisön on ilmoitettava, millä perusteella osoittaja(t) on määritetty, esimerkiksi onko verovaikutus otettu huomioon vai ei. Mikäli käytetään sellaista tuloslaskelman osatekijää, jota ei esitetä omana eränään tuloslaskelmassa, esitetään käytetyn osatekijän ja vastaavan tuloslaskelmassa esitettävän erän välinen täsmäytyslaskelma.

VOIMAANTULO

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

TOISTEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

75. Tämä standardi korvaa IAS 33:n *Osakekohtainen tulos* (julkaistu vuonna 1997).

76. Tämä standardi korvaa SIC-24:n *Osakekohtainen tulos — rahoitusinstrumentit ja muut sopimukset, jotka voidaan toteuttaa osakkeina*.

▼M5

LIITE A

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

Emoyhteisölle kuuluva voitto tai tappio

A1. Laskettaessa osakekohtaista tulosta konsernitilinpäätöksen perusteella emoyhteisölle kuuluva voitto tai tappio tarkoittaa konsernin voittoa tai tappiota vähemmistöosuuksia koskevan oikaisun jälkeen.

Maksulliset osakeannit osakkeenomistajille

A2. Kantaosakkeiden liikkeeseenlasku ajankohtana, jona potentiaaliset kantaosakkeet ovat vaihdettavissa tai niihin liittyvät oikeudet käytettävissä käytetään, ei yleensä saa aikaan ilmaiselementtiä. Tämä johtuu siitä, että potentiaaliset kantaosakkeet lasketaan yleensä liikkeeseen täyteen arvoonsa, ja tämän seurauksena yhteisön käytettävissä oleva varallisuus muuttuu samassa suhteessa. Maksullisessa osakeannissa osakkeenomistajille merkintähinta on kuitenkin usein alhaisempi kuin osakkeiden käypä arvo. Siksi tällainen maksullinen osakeanti osakkeenomistajille sisältää ilmaiselementin, kuten kappaleessa 27(b) todetaan. Mikäli maksullista osakeantia tarjotaan kaikille nykyisille osakkeenomistajille, laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa käytettävä kantaosakkeiden lukumäärä kaikilta maksullista osakeantia edeltäviltä kausilta on ennen antia ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kerrottuna seuraavalla tekijällä:

(Osakkeen käypä arvo välittömästi ennen merkintäoikeuksien käyttämistä)/ (Osakkeen teoreettinen käypä arvo merkintäoikeuksien käyttämisen jälkeen)

Osakkeen teoreettinen käypä arvo merkintäoikeuksien käyttämisen jälkeen lasketaan lisäämällä osakkeiden yhteenlaskettu markkina-arvo välittömästi ennen merkintäoikeuksien käyttämistä merkintäoikeuksien käyttämisestä saatuihin tuottoihin ja jakamalla tulos ulkona olevien osakkeiden lukumäärällä merkintäoikeuksien käyttämisen jälkeen. Jos merkintäoikeudet ovat ennen merkintäpäivää julkisen kaupankäynnin kohteena erillään osakkeista, tässä laskelmassa käytettävä käypä arvo määritetään viimeisen sellaisen päivän päättymisajankohdan mukaan, jona osakkeilla käydään kauppaa yhdessä merkintäoikeuksien kanssa.

Tarkistusluku

A3. Kappaleissa 42 ja 44 kuvatun tarkistusluvun käytön havainnollistamiseksi oletetaan, että emoyhteisölle kuuluva jatkuvan toiminnan voitto on 4 800 (*) CU, emoyhteisölle kuuluva tappio lopettavista toiminnoista on – 7 200 CU, emoyhteisölle kuuluva tappio – 2 400 CU, ja ulkona on 2 000 kantaosaketta ja 400 potentiaalista kantaosaketta. Yhteisön laimentamaton osakekohtainen tulos jatkuvasta toiminnasta on 2,40 CU, lopetettavista toiminnoista – 3,60 CU ja tappiosta – 1,20 CU. 400 potentiaalista kantaosaketta sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, koska näin saatava jatkuvan toiminnan osakekohtainen tulos – 2,00 CU – on laimentava olettaen, että nämä 400 potentiaalista kantaosaketta eivät vaikuta voittoon tai tappioon. Koska tarkistuslukuna on emoyhteisölle kuuluva jatkuvan toiminnan voitto, yhteisö sisällyttää nämä 400 potentiaalista kantaosaketta mukaan myös muita osakekohtaisia lukuja koskeviin laskelmiin, vaikka näin saatavat osakekohtaiset luvut ovat vahventavia verrattuna vastaaviin laimentamattomiin osakekohtaisiin lukuihin, ts. osakekohtainen tappio osaketta kohden on pienempi [– 3,00 CU per osake lopetettavista toiminnoista ja – 1,00 CU per osake tappiosta].

Kantaosakkeiden keskimääräinen markkinahinta

A4. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa käytettävä liikkeeseen laskettavaksi oletettavien kantaosakkeiden keskimääräinen markkinahinta lasketaan kantaosakkeiden kauden keskimääräisen markkinahinnan perusteella. Teoreettisesti katsottuna jokainen yhteisön kantaosakkeiden markkinatapahtuma voitaisiin ottaa huomioon keskimääräistä markkinahintaa määritettäessä. Käytännössä kuitenkin viikoittaisten tai kuukausittaisten hintojen yksinkertainen keskiarvo tavallisesti riittää.

(*) Tässä ohjeessa monetaariset summat ilmaistaan rahayksiköinä *currency units* (CU).

▼M5

A5. Yleensä päivän viimeiset markkinakurssit ovat riittäviä keskimääräisen markkinahinnan laskemiseen. Silloin kun hinnat vaihtelevat laajasti, korkeiden ja matalien hintojen keskiarvo antaa kuitenkin tavallisesti edustavamman hinnan. Keskimääräisen markkinahinnan laskennassa käytettävää menetelmää käytetään johdonmukaisesti, paitsi jos se ei enää ole edustava muuttuneista olosuhteista johtuen. Jos yhteisö esimerkiksi käyttää päivän viimeisiä markkinakursseja keskimääräisen markkinahinnan laskemiseen useana suhteellisen vakaiden hintojen vuotena, se saattaisi siirtyä käyttämään korkeiden ja matalien hintojen keskiarvoa, jos hinnat alkavat vaihdella kovasti eivätkä päivän viimeiset markkinakurssit enää anna tulokseksi edustavaa keskimääräistä markkinahintaa.

Optiot, warrantit ja muut vastaavat instrumentit

A6. Vaihdettavissa olevien instrumenttien ostamiseen oikeuttavat optiot ja warrantit oletetaan käytetyn vaihdettavissa olevien instrumenttien ostamiseen aina silloin, kun sekä vaihdettavissa olevan instrumentin että vaihdossa saatavien kantaosakkeiden keskihinnat ylittävät optioiden tai warranttien toteutushinnat. Toteutuksen ei kuitenkaan oleteta tapahtuneen, ellei samalla oleteta vastaavanlaisten ulkona olevien vaihdettavissa olevien instrumenttien vaihtoa, mikäli tällaisia on.

A7. Optiot tai warrantit saattavat joko sallia tai vaatia, että niiden haltija tarjoaa koko toteutushinnan tai sen osan maksuksi yhteisön (tai sen emo- tai tytäryrityksen) velkaa tai muuta instrumenttia. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa tällaisilla optioilla tai warranteilla on laimentava vaikutus, jos (a) vastaavien kantaosakkeiden kauden keskimääräinen markkinahinta on toteutushintaa suurempi tai (b) tarjottavan instrumentin myyntihinta alittaa hinnan, jolla instrumenttia voidaan tarjota optio- tai warranttisopimuksen perusteella, ja tästä aiheutuva alikurssi muodostaa tosiasiallisen toteutushinnan, joka alittaa merkinnässä saatavien kantaosakkeiden markkinahinnan. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa tällaiset optiot tai warrantit oletetaan toteutetuiksi ja velkaa tai muuta instrumenttia oletetaan tarjotun. Jos käteismaksun tarjoaminen on option tai warrantin haltijalle edullisempaa ja sopimus sallii käteismaksun tarjoamisen, oletetaan käteismaksun tarjoamista. Tarjottavaksi oletetun velan korko (verovaikutus huomioon otettuna) lisätään oikaisuna takaisin osoittajaan.

A8. Vastaavalla tavalla käsitellään etuosakkeita, joihin liittyy vastaavanlaisia ehtoja, tai muita instrumentteja, joihin liittyy sellaisia vaihto-oikeuksia, joiden mukaan sijoittaja voi käteismaksulla saada edullisemman vaihtosuhteen.

A9. Tiettyihin optioihin tai warrantteihin liittyvät ehdot saattavat edellyttää, että näiden instrumenttien toteuttamisesta saatavat suoritukset käytetään yhteisön (tai sen emo- tai tytäryrityksen) velan tai muiden instrumenttien takaisinmaksuun. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa oletetaan, että nämä optiot tai warrantit toteutetaan ja suoritukset käytetään velan hankkimiseen keskikurssiinsa sen sijaan että ostettaisiin kantaosakkeita. Oletetusta toteutuksesta saatavat suoritukset, jotka ylittävät velan oletettuun hankintaan käytettävän määrän, otetaan kuitenkin huomioon (ts. oletetaan käytettävän kantaosakkeiden takaisinostoon) laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa. Hankituksi oletetun velan korko (verovaikutus huomioon otettuna), lisätään oikaisuna takaisin osoittajaan.

Asetetut myyntioptiot

A10. Kappaleen 63 soveltamisen havainnollistamiseksi oletetaan, että yhteisöllä on ulkona 120 asetettua myyntioptiota, jotka koskevat sen kantaosakkeita ja joiden toteutushinta on 35 CU. Yhteisön kantaosakkeiden kauden keskimääräinen markkinahinta on 28 CU. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisö olettaa laskeneensa liikkeeseen 150 osaketta hintaan 28 CU per osake kauden alussa täyttääkseen myyntioptioon liittyvän velvoitteensa 4 200 CU. Liikkeeseen laskettujen 150:n kantaosakkeen ja myyntioptioon liittyvän velvoitteen täyttyessä saatujen 120:n kantaosakkeen välinen erotus (30 uutta kantaosaketta) lisätään nimittäjään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.

Tytär-, yhteis- tai osakkuusyritysten instrumentit

A11. Tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen potentiaaliset kantaosakkeet, jotka ovat vaihdettavissa joko tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeisiin tai emoyrityksen, yhteisyrityksen osapuolen tai sijoittajan (raportoiva yhteisö)

▼M5

kantaosakkeisiin, sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan seuraavasti:

(a) tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen liikkeeseen laskemat instrumentit, jotka oikeuttavat niiden haltijan saamaan tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeita, otetaan huomioon tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa. Nämä osakekohtaiset tulokset sisällytetään sitten raportoivan yhteisön osakekohtaista tulosta koskeviin laskelmiin perustuen raportoivan yhteisön hallussa oleviin tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen instrumentteihin.

(b) tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen instrumentit, jotka ovat vaihdettavissa raportoivan yhteisön kantaosakkeisiin, otetaan huomioon raportoivan yhteisön potentiaalisten kantaosakkeiden joukossa laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa. Samoin tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen liikkeeseen laskemat optiot tai warrantit raportoivan yhteisön kantaosakkeiden ostamiseksi otetaan huomioon raportoivan yhteisön potentiaalisten kantaosakkeiden joukossa konsernin laimennusvaikutuksella oikaistua tulosta laskettaessa.

A12. Määritettäessä, millainen vaikutus osakekohtaiseen tulokseen on raportoivan yhteisön liikkeeseen laskemilla instrumenteilla, jotka ovat vaihdettavissa tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeisiin, oletetaan, että instrumentit on vaihdettu, ja osoittajaa (emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluva voitto tai tappio) oikaistaan tarvittaessa kappaleen 33 mukaisesti. Näiden oikaisujen lisäksi osoittajaa oikaistaan raportoivan yhteisön kirjaamilla voiton tai tappion muutoksilla (kuten esimerkiksi osinkotuotto tai pääomaosuusmenetelmän mukainen tuotto), joka kuuluu niille tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeiden lukumäärää lisääville osakkeille, jotka ovat ulkona oletetun vaihdon seurauksena. Tämä ei vaikuta laimennettua osakekohtaista tulosta koskevan laskelman nimittäjään, koska oletettu vaihto ei muuttaisi raportoivan yhteisön ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää.

Voitto-osuuteen oikeuttavat oman pääoman ehtoiset instrumentit ja kaksi kantaosakelajia

A13. Joidenkin yhteisöjen oma pääoma sisältää:

(a) instrumentteja, jotka oikeuttavat osinkoihin yhdessä kantaosakkeiden kanssa ennalta määrätyn kaavan mukaisesti (esimerkiksi kahden suhde yhteen); joskus oikeudelle on asetettu yläraja (esimerkiksi tiettyyn määrään asti osaketta kohden mutta ei sen yli).

(b) kantaosakelajin, jonka osinko on erisuuruinen kuin toisen kantaosakelajin mutta jolla ei ole parempaa tai huonompaa oikeutta osinkoon.

A14. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa oletetaan kappaleessa A13 kuvatut kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevat instrumentit vaihdetuiksi, jos vaikutus on laimentava. Jos instrumentit eivät ole vaihdettavissa mihinkään kantaosakkeiden lajiin, kauden voitto tai tappio kohdistetaan eri osakelajeille ja muille voitto-osuuteen oikeuttaville oman pääoman ehtoisille instrumenteille niiden osinko-oikeuden tai muun jakamattomia voittovaroja koskevan oikeuden mukaisesti. Laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa:

(a) emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota oikaistaan (voittoa pienennetään tai tappiota suurennetaan) niiden osinkojen määrällä, joiden jakamisesta kullekin osakelajille on päätetty kauden aikana, sekä sopimukseen perustuvalla osinkojen (tai tulokseen oikeuttavien joukkovelkakirjojen koron) määrällä, joka on maksettava kaudelta (esimerkiksi maksamattomat kertyneet osingot).

(b) jäljelle jäävä voitto tai tappio kohdistetaan kantaosakkeille ja voitto-osuuteen oikeuttaville oman pääoman ehtoisille instrumenteille siihen määrään asti, johon kullakin instrumentilla olisi oikeus, jos kauden koko voitto tai tappio olisi jaettu. Kullekin oman pääoman ehtoisten instrumenttien lajille kohdistettava kokonaisvoitto tai -tappio määritetään laskemalla yhteen osinkoina kohdistettu määrä ja voitto-osuusoikeudelle kohdistettu määrä.

(c) kullekin oman pääoman ehtoisten instrumenttien lajille kohdistettava kokonaisvoitto tai –tappio jaetaan niiden ulkona olevien instrumenttien lukumäärällä, joille tulos on kohdistettu kyseisen instrumentin osakekohtaisen tuloksen laskemiseksi.

▼M5

Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa kaikki potentiaaliset kantaosakkeet, jotka on oletettu lasketun liikkeeseen, sisällytetään ulkona oleviin kantaosakkeisiin.

Osittain maksetut osakkeet

A15. Jos kantaosakkeita on laskettu liikkeeseen mutta niitä ei ole maksettu kokonaan, niitä käsitellään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevassa laskelmassa kantaosakkeen murto-osana sen mukaan kuin ne oikeuttavat osinkoon kauden aikana täysin maksettuihin kantaosakkeisiin suhteutettuina.

A16. Siltä osin kuin osittain maksetuilla osakkeilla ei ole oikeutta osinkoon kaudella, niitä käsitellään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevassa laskelmassa ikään kuin ne vastaisivat warrantteja tai optioita. Maksamattoman määrän oletetaan edustavan kantaosakkeiden ostamiseen käytettäviä tuottoja. Laimennusvaikutuksella oikaistuun osakekohtaiseen tulokseen sisällytettävä osakemäärä on merkittyjen osakkeiden lukumäärän ja ostetuiksi oletettujen osakkeiden lukumäärän erotus.

▼M5

LIITE B

Muutokset muihin määräyksiin

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

B1. Joulukuussa 2003 sovellettavissa IFRS-standardeissa, mukaan lukien IAS-standardit ja tulkinnat, muutetaan viittaukset IAS 33:n *Osakekohtainen tulos* voimassaolevaan versioon viittauksiksi IAS 33:een *Osakekohtainen tulos*.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 34

Osavuosikatsaukset

IASC:n hallitus Board hyväksyi tämän IAS-standardin helmikuussa 1998 ja se tuli voimaan koskien 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

IAS 40 ”Sijoituskiinteistöt” aiheutti huhtikuussa 2000 muutoksen liitteen C kappaleeseen 7.

JOHDANTO

1. Tämä standardi (”IAS 34”) käsittelee osavuosikatsauksia, joita ei käsitellä missään aikaisemmassa IAS-standardissa. IAS-standardia 34 sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

2. Osavuosikatsaus on taloudellinen raportti, joka sisältää joko täydellisen tilinpäätöksen tai tilinpäätöslyhennelmän ajanjaksolta, joka on yrityksen kokonaista tilikautta lyhyempi.

3. Tässä standardissa ei määrätä, mitkä yritykset julkistavat osavuosikatsauksen, miten usein ja miten pian osavuosijakson päättymisen jälkeen. IASC:n mielestä tällaisista asioista päättäminen kuuluu kansallisille valtioelimille, arvopaperimarkkinoiden valvojille, pörsseille ja laskentatoimen ammattilaisten yhteisöille. Tätä standardia sovelletaan, mikäli yritykseltä edellytetään IAS-standardien mukaisen osavuosikatsauksen julkistamista tai mikäli yritys julkistaa sellaisen vapaaehtoisesti.

4. Tässä standardissa:

   (a) määritellään osavuosikatsauksen vähimmäissisältö, liitetietona esitettävät tiedot mukaan lukien; ja

   (b) määritellään osavuosikatsauksessa sovellettavat kirjaus- ja arvostusperiaatteet.

5. Osavuosikatsauksen vähimmäissisältönä on lyhennetty tase, lyhennetty tuloslaskelma, lyhennetty rahavirtalaskelma, lyhennetty oman pääoman muutoksia koskeva laskelma sekä tietyt liitetiedot.

6. Olettaen, että yrityksen osavuosikatsauksen jokaisella lukijalla on käytettävissään myös yrityksen viimeisin vuosikertomus, käytännössä yhtäkään vuositilinpäätökseen sisältyvää liitetietoa ei toisteta eikä päivitetä osavuosikatsauksessa. Osavuosikatsauksen liitetiedot sisältävät sen sijaan pääasiassa selostusta sellaisista tapahtumista ja muutoksista, jotka ovat merkittäviä yrityksen taloudellisessa asemassa ja toiminnan tuloksessa viimeisimmän vuositilinpäätöspäivän jälkeen tapahtuneiden muutosten ymmärtämiseksi.

7. Yrityksen tulee soveltaa osavuosikatsauksessaan samoja laatimisperiaatteita kuin vuositilinpäätöksessään, lukuun ottamatta sellaisia laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka on toteutettu viimeisimmän vuositilinpäätöksen jälkeen ja jotka tullaan ottamaan huomioon seuraavassa vuositilinpäätöksessä. Yrityksen raportointivälin – vuosittain, puolivuosittain vai neljännesvuosittain – ei tule vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi osavuosikatsausta varten tarvittavat arvostukset tehdään perustuen ajanjaksoon edellisestä tilinpäätöspäivästä osavuosijakson loppuun.

▼B

8. Tämän standardin liite sisältää ohjeita keskeisten kirjaus- ja arvostusperiaatteiden soveltamisesta erityyppisiin varoihin, velkoihin, tuottoihin ja kuluihin osavuosijakson lopussa. Osavuosikatsauksen tuloverot perustuvat vuoden arvioituun keskimääräiseen efektiiviseen veroasteeseen samalla tavalla, kuin verot arvioidaan vuositasolla.

9. Ratkaistaessa, miten jokin erä otetaan huomioon, luokitellaan tai esitetään osavuosikatsauksessa, olennaisuutta tulee arvioida osavuosijaksoa koskevan taloudellisen informaation, ei ennakoidun vuositason informaation perusteella.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-3
Määritelmät	4
Osavuosikatsauksen sisältö	5-25
Osavuosikatsauksen vähimmäissisältö	8
Osavuosikatsauksen muoto ja sisältö	9-14
Tietyt liitetiedot	15-18
IAS:n noudattamista koskevat tiedot	19
Ajanjaksot, joilta osavuosikatsauksen esittämistä edellytetään	20-22
Olennaisuus	23-25
Vuositilinpäätöksessä esitettävät tiedot	26-27
Kirjaaminen ja arvostaminen	28-42
Samat laatimisperiaatteet kuin vuositilinpäätöksessä	28-36
Kausiluonteisesti, jaksoittain tai epäsäännöllisesti saatavat tuotot	37-38
Tilikauden aikana epätasaisesti syntyvät menot	39
Kirjaus- ja arvostusperiaatteiden soveltaminen	40
Arvioiden käyttäminen	41-42
Aikaisemmin esitettyjen osavuosijaksojen tietojen oikaiseminen	43-45
Voimaantulo	46

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä osavuosikatsauksen vähimmäissisällöstä sekä osavuosijaksolta laadittavassa kokonaisessa tilinpäätöksessä tai tilinpäätöslyhennelmässä noudatettavista kirjaamis- ja arvotusperiaatteista. Oikeaaikainen ja luotettava osavuosiraportointi parantaa sijoittajien, luotonantajien ja muiden käyttäjien mahdollisuuksia ymmärtää yrityksen kykyä kerryttää tulosta ja rahavirtoja sekä sen taloudellista tilaa ja maksuvalmiutta.

SOVELTAMISALA

1. Tässä standardissa ei määrätä, miltä yrityksiltä osavuosikatsauksen julkistamista tulisi edellyttää eikä sitä, miten usein tai kuinka pian osavuosijakson päättymisen jälkeen osavuosikatsaus tulee julkistaa. Julkinen valta, arvopaperimarkkinoiden valvojat, pörssit tai laskentatoimen ammattilaisten yhteisöt edellyttävät kuitenkin usein osavuosikatsausten julkistamista yrityksiltä, joiden vieraan tai oman pääoman ehtoiset arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Tätä standardia noudatetaan, mikäli yritykseltä edellytetään IAS:n mukaisen osavuosikatsauksen laatimista tai mikäli yritys julkistaa sellaisen vapaaehtoisesti. IASC suosittelee tähän standardiin sisältyvien kirjaamista, arvostamista ja esitettäviä tietoja koskevien periaatteiden mukaisten osavuosikatsausten esittämistä yrityksille, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin

▼B

kohteena. Erityisesti yrityksille, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, suositellaan:

(a) osavuosikatsauksen esittämistä vähintäänkin tilikauden ensimmäiseltä puoliskolta; ja

(b) osavuosikatsauksen asettamista saataville viimeistään 60 päivää osavuosijakson päättymisen jälkeen.

2. Kunkin vuositilinpäätöksen tai osavuosikatsauksen osalta arvioidaan erikseen, onko se IAS:n mukainen. Se, ettei yritys mahdollisesti ole esittänyt osavuosikatsauksia tietyn tilikauden aikana tai että se on mahdollisesti esittänyt osavuosikatsauksia, jotka eivät ole tämän standardin mukaisia, ei estä yrityksen vuositilinpäätöstä olemasta IAS:n mukainen, jos se muutoin on sitä.

3. Jos yrityksen osavuosikatsauksen sanotaan olevan IAS:n mukainen, sen on oltava kaikkien tämän standardin vaatimusten mukainen. Kappale 19 edellyttää tiettyjen tietojen esittämistä tätä koskien.

MÄÄRITELMÄT

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

Osavuosijakso on kokonaista tilikautta lyhyempi ajanjakso, jolta laaditaan taloudellinen raportti.

Osavuosikatsaus on taloudellinen raportti, joka sisältää joko (IAS 1: ssä ”Tilinpäätöksen esittäminen” kuvatun) kokonaisen tilinpäätöksen tai (tässä standardissa kuvatun) tilinpäätöslyhennelmän osavuosijaksolta.

OSAVUOSIKATSAUKSEN SISÄLTÖ

5. IAS-standardissa 1 määritellään, että tilinpäätös kokonaisuudessaan sisältää seuraavat osat:

(a) tase;

(b) tuloslaskelma;

(c) laskelma, joka osoittaa joko (i) kaikki oman pääoman muutokset tai (ii) muut oman pääoman muutokset kuin ne, jotka johtuvat oman pääoman siirroista yrityksen ja sen omistajien välillä tai voitonjaosta omistajille;

(d) rahavirtalaskelma; sekä

(e) tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja liitetiedot.

6. Yrityksen saatetaan edellyttää esittävän tai se voi päättää esittää osavuosikatsauksessaan vähemmän informaatiota kuin vuositilinpäätöksessään informaation oikea-aikaisuuden ja kustannuskysymysten huomioon ottamiseksi ja aikaisemmin jo esitetyn informaation toistamisen välttämiseksi. Tässä standardissa määritellään osavuosikatsauksen vähimmäissisällöksi lyhennetyt tilinpäätöslaskelmat ja tietyt liitetiedot. Osavuosikatsaus on tarkoitettu päivittämään viimeisintä kokonaista tilinpäätöstä. Näin ollen se keskittyy uusiin toimintoihin, tapahtumiin ja olosuhteisiin eikä toista aikaisemmin esitettyä informaatiota.

7. Mitään tässä standardissa esitettyä ei ole tarkoitettu kieltämään tai rajoittamaan yritystä julkistamasta osavuosikatsauksessaan (IAS-standardissa 1 kuvattua) tilinpäätöstä kokonaisuudessaan lyhennettyjen tilinpäätöslaskelmien ja tiettyjen liitetietojen sijasta. Tämä standardi ei myöskään kiellä eikä rajoita yritystä sisällyttämästä osavuosikatsaukseen enemmän tietoja kuin tässä standardissa määrättävät vähimmäiserät tai tietyt liitetiedot. Tähän standardiin sisältyvät ohjeet kirjaamisesta ja arvostamisesta koskevat myös osavuosijaksolta laadittavaa kokonaista tilinpäätöstä, ja tällaisen tilinpäätöksen tulee sisältää myös kaikki tämän standardin edellyttämät tiedot (erityisesti kappaleen 16 mukaiset liitetiedot) samoin kuin muiden IAS-standardien edellyttämät tiedot.

Osavuosikatsauksen vähimmäissisältö

8. **Osavuosikatsauksen tulee sisältää vähintään seuraavat osat:**

(a) **lyhennetty tase;**

(b) **lyhennetty tuloslaskelma;**

(c) **lyhennetty laskelma, joka osoittaa joko (i) kaikki oman pääoman muutokset tai (ii) muut pääoman muutokset kuin ne, jotka**

▼B

johtuvat oman pääoman siirroista yrityksen ja sen omistajien välillä tai voitonjaosta omistajille;

(d) **lyhennetty rahavirtalaskelma; sekä**

(e) **tietyt liitetiedot.**

Osavuosikatsauksen muoto ja sisältö

9. **Jos yritys julkistaa osavuosikatsauksessaan tilinpäätöksen kokonaisuudessaan, tämän tilinpäätöksen muodon ja sisällön tulee täyttää IAS 1: n mukaiset kokonaista tilinpäätöstä koskevat vaatimukset.**

10. **Jos yritys julkistaa osavuosikatsauksessaan tilinpäätöslyhennelmän, tämän tilinpäätöslyhennelmän tulee sisältää vähintään kaikki viimeisimpään vuositilinpäätökseen sisältyneet otsikkorivit ja välisummat sekä tämän standardin edellyttämät liitetiedot. Rivejä tai liitetietoja lisätään, mikäli niiden poisjättäminen tekisi lyhennetystä osavuositilinpäätöksestä harhaanjohtavan.**

11. **Laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos esitetään osavuosijakson kokonaisessa tai lyhennetyssä tuloslaskelmassa.**

12. IAS 1 sisältää tilinpäätöksen rakennetta koskevia ohjeita, ja siihen sisältyy liite ”Esimerkki tilinpäätöksen rakenteesta”, jossa on lisää ohjeistusta pääotsikoista ja välisummista.

13. Vaikka IAS 1 edellyttää, että oman pääoman muutoksia esittävä laskelma on yrityksen tilinpäätöksessä erillisenä osana, se sallii yrityksen ja sen omistajien välisiä oman pääoman siirtoja ja omistajille tapahtunutta voitonjakoa koskevan informaation esittämisen joko kyseisessä laskelmassa tai vaihtoehtoisesti liitetietona. Yritys noudattaa oman pääoman muutoksia koskevassa laskelmassa osavuosikatsauksessa samaa esittämismuotoa kuin viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä.

14. Osavuosikatsaus laaditaan konsernitasolla, jos yrityksen viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä esitettiin konsernitilinpäätös. Emoyrityksen erillistilinpäätös ei ole yhdenmukainen eikä vertailukelpoinen viimeisimpään vuosikertomukseen sisältyvän konsernitilinpäätöksen kanssa. Jos yrityksen vuositilinpäätös on sisältänyt konsernitilinpäätöksen lisäksi emoyrityksen erillistilinpäätöksen, tämä standardi ei edellytä mutta ei myöskään estä emoyrityksen erillistilinpäätöksen sisällyttämistä yrityksen osavuosikatsaukseen.

Tietyt liitetiedot

15. Yrityksen osavuosikatsauksen käyttäjällä on käytettävissään myös kyseisen yrityksen viimeisin vuositilinpäätös. Siksi ei ole tarpeen esittää osavuosikatsauksen liitetiedoissa suhteellisen merkityksettömiä päivityksiä tietoihin, jotka on jo esitetty viimeisimpään vuositilinpäätökseen sisältyvissä liitetiedoissa. Osavuosijakson lopussa on hyödyllisempää selostaa sellaisia tapahtumia ja liiketoimia, jotka ovat merkittäviä niiden muutosten ymmärtämiseksi, joita yrityksen taloudellisessa asemassa ja toiminnan tuloksessa on tapahtunut edellisen vuositilinpäätöspäivän jälkeen.

16. **Yrityksen tulee sisällyttää osavuosikatsauksen liitetietoihin vähintään seuraava informaatio, mikäli se on olennaista eikä sitä esitetä muualla osavuosikatsauksessa. Tiedot esitetään normaalisti perustuen ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun. Yrityksen tulee kuitenkin esittää myös kaikki tapahtumat tai liiketoimet, jotka ovat olennaisia tarkasteltavana olevan osavuosijakson ymmärtämiseksi:**

(a) **tieto siitä, että osavuosikatsauksessa sovelletaan samoja laatimisperiaatteita ja laskentamenetelmiä kuin edellisessä vuositilinpäätöksessä, tai – mikäli kyseisissä periaatteissa tai menetelmissä on tapahtunut muutoksia – kuvaus muutosten luonteesta ja vaikutuksesta;**

(b) **selostus osavuosijakson toiminnan kausiluonteisuudesta tai jaksottaisuudesta;**

(c) **sellaisten varoihin, velkoihin, omaan pääomaan, tulokseen tai rahavirtoihin vaikuttavien erien luonne ja määrä, jotka ovat luonteensa, kokonsa tai esiintymistiheytensä vuoksi poikkeuksellisia;**

(d) **niiden muutosten luonne ja määrä, joita on tapahtunut tarkasteltavana olevan tilikauden aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä**

▼B

lukuja koskevissa arvioissa tai aikaisemmilla tilikausilla esitettyjä lukuja koskevissa arvioissa, mikäli kyseisillä muutoksilla on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevaan osavuosijaksoon;

(e) **vieraan ja oman pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseenlaskut, takaisinhankinnat ja takaisinmaksut;**

(f) **maksetut osingot (yhteensä tai osaketta kohden) siten, että kantaosakkeille ja muille osakkeille maksetut osingot esitetään erikseen;**

(g) **segmentin tuotot ja segmentin tulos liiketoiminnallisista tai maantieteellisestä segmenteistä sen mukaan, kumpi on yrityksen ensisijainen segmenttiraportointimuoto (segmenttikohtaisten tietojen esittämistä edellytetään osavuosikatsauksessa vain, jos IAS 14 "Segmenttiraportointi" edellyttää yrityksen esittävän segmenttikohtaiset tiedot vuositilinpäätöksessään);**

(h) **osavuosijakson päättymisen jälkeiset olennaiset tapahtumat, joita ei ole otettu huomioon osavuosijakson tilinpäätöslaskelmissa;**

(i) **yrityksen rakenteessa osavuosijaksolla tapahtuneiden muutosten vaikutus, sisältäen mm. yritysten yhteenliittymät, tytäryritysten ja pitkäaikaisten sijoitusten hankinnat ja niistä luopumiset, uudelleenjärjestelyt ja lopetettavat toiminnot; sekä**

(j) **ehdollisten velkojen ja ehdollisten varojen muutokset edellisen tilinpäätöspäivän jälkeen.**

17. Seuraavassa esitetään esimerkkejä siitä, minkä kaltaisten tietojen esittämistä kappale 16 edellyttää. Yksittäisiin IAS-standardeihin sisältyy monien näiden erien esittämistä koskevia ohjeita:

(a) vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi ja tällaisen arvonalennuksen peruuttaminen;

(b) aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden tai muiden omaisuuserien arvon alentumisesta johtuvan tappion kirjaaminen ja tällaisen arvonalentumistappion peruuttaminen;

(c) toiminnan uudelleenjärjestelystä johtuvia menoja varten tehtyjen varausten peruuttaminen;

(d) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinnat ja vähennykset;

(e) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankkimista koskevat sitoumukset;

(f) oikeudenkäynnin seurauksena suoritettavat korvaukset;

(g) aikaisemmin raportoituun taloudelliseen informaatioon sisältyvien perustavaa laatua olevien virheiden korjaukset;

(h) satunnaiset erät;

(i) velan hoitamisen laiminlyönti tai velkasopimuksen rikkomus, jota ei ole myöhemmin korjattu; sekä

(j) liiketoimet lähipiiriin kuuluvien kanssa.

18. Muissa IAS-standardeissa määrätään tiedoista, jotka tulee esittää tilinpäätöksessä. Siinä yhteydessä tilinpäätöksellä tarkoitetaan sellaista kokonaista tilinpäätöstä, joka yleensä sisällytetään vuosikertomukseen ja joskus muihin raportteihin. Näiden muiden IAS-standardien vaatimien tietojen esittämistä ei edellytetä, jos osavuosikatsaus sisältää kokonaisen tilinpäätöksen sijasta vain lyhennetyt tilinpäätöslaskelmat ja tietyt liitetiedot.

IAS:n noudattamista koskevat tiedot

19. **Jos yrityksen osavuosikatsaus on tämän IAS-standardin mukainen, tästä annetaan tieto. Osavuosikatsausta ei pidä sanoa IAS-standardien mukaiseksi, ellei se ole jokaisen sovellettavissa olevan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkien vaatimusten mukainen.**

Ajanjaksot, joilta osavuosikatsauksen esittämistä edellytetään

20. **Osavuosikatsauksen tulee sisältää osavuositilinpäätös (lyhennetty tai kokonainen) seuraavilta ajanjaksoilta:**

(a) **tase tarkasteltavana olevan osavuosijakson lopussa ja vertailutase kuluvaa tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden lopussa;**

(b) **tuloslaskelma tarkasteltavana olevalta osavuosijaksolta ja kuluvan tilikauden alusta osavuosijakson loppuun sekä vertailutuloslaskelmat kuluvaa tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden**

▼B

vastaavilta ajanjaksoilta (tarkasteltavana olevalta jaksolta ja tilikauden alusta osavuosijakson loppuun);

(c) **laskelma, joka osoittaa oman pääoman muutokset, jotka ovat kertyneet kuluvan tilikauden alusta osavuosijakson loppuun sekä vertailulaskelma vastaavalta ajanjaksolta tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden alusta osavuosijakson loppuun; ja**

(d) **kumulatiivinen rahavirtalaskelma kuluvan tilikauden alusta osavuosijakson loppuun sekä vertailulaskelma vastaavalta ajanjaksolta tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden alusta osavuosijakson loppuun.**

21. Taloudellinen informaatio osavuosijakson päättymistä edeltävältä kahdentoista kuukauden jaksolta ja vertailutiedot tätä edeltäviltä kahdeltatoista kuukaudelta saattavat olla hyödyllisiä yritykselle, jonka liiketoiminta on erittäin kausiluonteista. Näin ollen yritysten, joiden liiketoiminta on erittäin kausiluonteista, suositellaan harkitsevan tällaisen informaation esittämistä edellisessä kappaleessa vaadittavan informaation lisäksi.

22. Liitteessä A esitetään esimerkki jaksoista, joita koskevien tietojen esittämistä edellytetään yritykseltä, joka raportoi puolivuosittain ja toisaalta yritykseltä, joka raportoi neljännesvuosittain.

Olennaisuus

23. **Ratkaistaessa, miten jokin erä otetaan huomioon, arvostetaan, luokitellaan, tai esitetään osavuosikatsauksessa, olennaisuutta arvioidaan suhteessa kyseistä osavuosijaksoa koskevaan taloudelliseen informaatioon. Olennaisuutta arvioitaessa tulee ottaa huomioon, että osavuosijaksoa koskevat arvonmääritykset voivat perustua suuremmassa määrin arvioihin kuin tilikauden tietoja koskevat arvonmääritykset.**

24. IAS-standardien esipuheessa todetaan, että ”IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.” Yleisissä perusteissa todetaan, että ”informaatio on olennaista, mikäli sen esittämättä jättäminen tai virheellinen esittäminen saattaisi vaikuttaa käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin”. IAS 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” edellyttää olennaisten satunnaisten erien, tavanomaiseen toimintaan kuuluvien poikkeuksellisten erien, lopetettujen toimintojen, kirjanpidollisten arvioiden muutosten, perustavaa laatua olevien virheiden ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten esittämistä. IAS 8 ei sisällä olennaisuutta koskevia määrällisiä ohjeita.

25. Vaikka tilinpäätöstä laadittaessa vaaditaan aina harkintaa olennaisuutta arvioitaessa, tässä standardissa perustetaan tietojen sisällyttämistä ja esittämistä koskevat päätökset osavuosijaksoa itseään koskeviin tietoihin, jotta osavuosijakson luvut olisivat ymmärrettäviä. Näin ollen esimerkiksi poikkeukselliset tai satunnaiset erät, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden tai kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja perustavaa laatua olevat virheet otetaan huomioon ja esitetään osavuosikatsauksessa sillä perusteella, ovatko ne olennaisia suhteessa osavuosijakson tietoihin, jotta vältetään sellaiset harhaanjohtavat päätelmät, joita voi seurata tietojen esittämättä jättämisestä. Kaikkein tärkein tavoite on varmistaa, että osavuosikatsaus sisältää kaiken sellaisen informaation, jolla on merkitystä yrityksen taloudellisen aseman ja osavuosijakson toiminnan tuloksen ymmärtämiseksi.

VUOSITILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

26. **Mikäli osavuosikatsauksessa esitettyä lukua koskeva arvio muuttuu merkittävästi tilikauden viimeisellä osavuosijaksolla mutta tästä viimeisestä osavuosijaksosta ei julkisteta erillistä raporttia, arvion muutoksen luonne ja suuruus esitetään liitetietona kyseisen tilikauden vuositilinpäätöksessä.**

27. IAS 8:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä sellaisen arvion muutoksen luonne ja (mikäli käytännössä mahdollista) suuruus, jolla joko on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevaan tilikauteen tai jolla odotetaan olevan olennainen vaikutus tuleviin tilikausiin. Tämän standardin kappaleessa 16(d) edellytetään vastaavanlaisen tiedon antamista osavuosikatsauksessa. Esimerkkejä ovat viimeisellä osavuosijaksolla tapahtuneet arvion muutokset, jotka liittyvät tilikauden aikaisemmalla osavuosijaksolla esitettyihin vaihto-omaisuuden arvonalennuksiin, uudelleenjärjestelyihin tai arvonalentumistappioihin. Edellisen kappaleen edellyttämät tiedot ovat yhdenmukaisia IAS 8:n sisältämän vaatimuksen kanssa, ja niiden soveltamisala on tarkoitettu kapeaksi, ainoastaan arvion muutosta koskevaksi.

▼B

Yritykseltä ei edellytetä muun osavuosijaksoa koskevan taloudellisen informaation sisällyttämistä vuositilinpäätökseen.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

Samat laatimisperiaatteet kuin vuositilinpäätöksessä

28. **Yrityksen tulee soveltaa osavuositilinpäätöksessään samoja laatimisperiaatteita kuin vuositilinpäätöksessään, lukuun ottamatta laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka on toteutettu viimeisimmän vuositilinpäätöspäivän jälkeen ja jotka tullaan ottamaan huomioon seuraavassa vuositilinpäätöksessä. Yrityksen raportointiväli (vuosittain, puolivuosittain tai neljännesvuosittain) ei kuitenkaan saa vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi arvot määritetään osavuosikatsauksessa siten, että ne perustuvat ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun.**

29. Se, että yrityksen edellytetään soveltavan samoja laatimisperiaatteita osavuositilinpäätöksessä kuin vuositilinpäätöksessä, saattaa näyttää viittaavan siihen että osavuosijaksoja koskevat arvonmääritykset tehdään ikään kuin jokainen yksittäinen osavuosijakso olisi itsenäinen raportointijakso. Kappaleessa 28 myönnetään kuitenkin osavuosijakson olevan osa pitempää tilikautta toteamalla, että yrityksen raportointiväli ei saa vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Arvo, joka perustuu ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun, saattaa sisältää kuluvan tilikauden aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja koskevien arvioiden muutoksia. Mutta periaatteet, joiden mukaan varat, velat, tuotot ja kulut otetaan huomioon osavuosijaksoilla, ovat samat kuin vuositilinpäätöksessä.

30. Esimerkiksi:

(a) periaatteet, joita noudatetaan kirjattaessa ja määritettäessä tappioita, jotka johtuvat vaihto-omaisuuden arvonalentumisesta, uudelleenjärjestelyistä tai muista arvonalentumisista, ovat samat, joita yritys noudattaisi, jos se laatisi vain vuositilinpäätöksen. Jos tällaiset erät kuitenkin kirjataan ja määritetään yhdellä osavuosijaksolla ja arvio muuttuu kyseisen tilikauden seuraavalla osavuosijaksolla, alkuperäistä arviota muutetaan seuraavalla osavuosijaksolla joko kirjaamalla lisää tappiota tai peruuttamalla aikaisemmin kirjattua määrää;

(b) menoa, joka ei osavuosijakson lopussa ole varojen määritelmän mukainen, ei aktivoida odottamaan myöhemmin saatavaa informaatiota siitä, vastaako se varojen määritelmää eikä tasaamaan tilikauden eri osavuosijaksojen tulosta; ja

(c) tuloverot kirjataan kullakin osavuosijaksolla perustuen parhaaseen arvioon sen vuotuisen tuloverokannan painotetusta keskiarvosta, jonka odotetaan toteutuvan koko tilikaudelta. Yhdellä osavuosijaksolla kirjattuja tuloveroja saatetaan joutua oikaisemaan kyseisen tilikauden myöhemmällä osavuosijaksolla, mikäli vuoden tuloverokantaa koskeva arvio muuttuu.

31. Tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleisten perusteiden (Yleiset perusteet) mukaan kirjaaminen tarkoittaa ”perustekijän määritelmää vastaavan ja kirjaamisedellytykset täyttävän erän sisällyttämistä taseeseen tai tuloslaskelmaan”. Varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmät ovat olennaisen tärkeitä erien kirjaamisen kannalta sekä vuositilinpäätöksessä että välitilinpäätöksessä.

32. Varoihin soveltuvat osavuosikatsauspäivinä samat vastaista taloudellista hyötyä koskevat testit kuin yrityksen tilikauden lopussa. Menot, jotka eivät luonteensa vuoksi olisi merkittävissä varoiksi taseeseen tilikauden lopussa, eivät ole merkittävissä taseeseen myöskään osavuosikatsauspäivänä. Vastaavasti osavuosikatsauspäivän velan tulee vastata kyseisenä päivänä olemassa olevaa velvoitetta aivan samoin kuin vuositilinpäätöspäivänä.

33. Tuottojen ja kulujen oleellinen piirre on, että niihin liittyvät varojen ja velkojen siirtymiset yritykseen ja pois yrityksestä ovat jo toteutuneet. Mikäli kyseiset siirtymiset ovat jo toteutuneet, niihin liittyvät tuotot ja kulut merkitään tilinpäätökseen, muussa tapauksessa niitä ei merkitä. Yleisissä perusteissa todetaan, että ”kulut merkitään tuloslaskelmaan silloin, kun on tapahtunut varojen vähenemiseen tai velan lisääntymiseen liittyvä taloudellisen hyödyn vähennys, joka on luotettavasti määritettävissä”. Yleisten perusteiden mukaan ei ole sallittua merkitä taseeseen eriä, jotka eivät vastaa varojen tai velkojen määritelmää.

34. Yritys, joka esittää tilinpäätöksen vain kerran vuodessa, pystyy tilinpäätöksessä esitettäviä varoja, velkoja, tuottoja, kuluja ja rahavirtoja

▼B

määrittäessään ottamaan huomioon koko tilikauden aikana tulevan informaation. Sen arvonmääritykset perustuvat tosiasiassa tilikauden alusta lähtien kuluneeseen aikaan.

35. Puolivuosittain raportoiva yritys käyttää ensimmäisen kuuden kuukauden tilinpäätöstä laatiessaan käyttämissään arvonmäärityksissä vuoden puoliväliin mennessä tai pian sen jälkeen saatavissa olevaa informaatiota ja kahdentoista kuukauden tilinpäätöksessä vuoden loppuun mennessä tai pian sen jälkeen saatavissa olevaa informaatiota. Kahteentoista kuukauteen perustuvissa arvoissa otetaan huomioon mahdolliset muutokset ensimmäisellä kuuden kuukauden jaksolla esitettyihin arvioihin. Ensimmäisen kuuden kuukauden osavuosikatsauksessa esitettyjä lukuja ei oikaista takautuvasti. Kappaleet 16(d) ja 26 edellyttävät kuitenkin, että arvioissa tapahtuneiden merkittävien muutosten luonne ja määrä ilmoitetaan.

36. Yritys, joka raportoi useammin kuin puolen vuoden välein, määrittää kunkin osavuosijakson tuotot ja kulut vuoden alusta osavuosijakson loppuun kuluneeseen aikaan perustuen ja käyttäen informaatiota, joka on saatavissa, kun kutakin osavuositilinpäätöstä laaditaan. Tarkasteltavana olevalta osavuosijaksolta esitettävissä tuotoissa ja kuluissa otetaan huomioon tilikauden aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja koskevien arvioiden muutokset. Aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja ei oikaista takautuvasti. Kappaleet 16(d) ja 26 edellyttävät kuitenkin, että arvioissa tapahtuneiden merkittävien muutosten luonne ja määrä ilmoitetaan.

Kausiluonteisesti, jaksoittain tai epäsäännöllisesti saatavat tuotot

37. **Tilikauden aikana kausiluonteisesti, jaksoittaisesti tai epäsäännöllisesti saatavia tuottoja ei ennakoida eikä tulouttamista lykätä osavuosijakson lopussa, mikäli ennakoiminen tai lykkääminen ei olisi perusteltua yrityksen tilikauden lopussa.**

38. Esimerkkejä ovat korkotuotot, rojaltit ja julkiset avustukset. Lisäksi jotkut yritykset ansaitsevat jatkuvasti tilikauden tietyillä osavuosijaksoilla enemmän tuottoja kuin toisilla osavuosijaksoilla, esimerkiksi kauppiaiden kausiluonteiset myyntituotot. Tällaiset tuotot kirjataan, kun ne ovat toteutuneet.

Tilikauden aikana epätasaisesti syntyvät menot

39. **Yrityksen tilikauden aikana epätasaisesti syntyvät menot ennakoidaan tai niiden kuluksi kirjaamista lykätään osavuosikatsauksessa siinä ja vain siinä tapauksessa, että tämäntyyppisten menojen ennakoiminen tai kuluksi kirjaamisen lykkääminen olisi perustelua myös tilikauden lopussa.**

Kirjaus- ja arvostusperiaatteiden soveltaminen

40. Liitteessä 2 on esimerkkejä kappaleissa 28-39 esitettyjen yleisten kirjaamista ja arvostamista koskevien periaatteiden soveltamisesta.

Arvioiden käyttäminen

41. **Osavuosikatsausta laadittaessa käytettävät arvostusmenettelyt valitaan siten, että varmistetaan, että niiden tuloksena syntyvä informaatio on luotettavaa ja että kaikki yrityksen taloudellisen aseman tai toiminnan tuloksen ymmärtämiseksi olennainen informaatio esitetään asianmukaisesti. Vaikka sekä vuositilinpäätöksissä että osavuosikatsauksissa käytettävät arvostukset usein perustuvat järkeviin arvioihin, osavuosikatsausten laatiminen edellyttää yleensä arviointimenetelmien käyttämistä suuremmassa määrin kuin vuositilinpäätösten laatiminen.**

42. Liitteessä C esitetään esimerkkejä arvioiden käyttämisestä osavuosijaksoilla.

AIKAISEMMIN ESITETTYJEN OSAVUOSIJAKSOJEN TIETOJEN OIKAISEMINEN

43. **Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutos, jota koskevia siirtymäsääntöjä ei määrätä uudessa IAS-standardissa, esitetään:**

(a) **oikaisemalla kuluvan tilikauden aikaisempien osavuosijaksojen tietoja ja aikaisempien tilikausien vastaavien osavuosijaksojen tietoja (ks. kappale 20), jos yritys noudattaa IAS 8:n mukaista ensisijaista menettelytapaa; tai**

▼B

(b) **oikaisemalla kuluvan tilikauden aikaisempien osavuosijaksojen tietoja, jos yritys noudattaa IAS 8:n mukaista sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa. Tällöin aikaisempien tilikausien vastaavien osavuosijaksojen tietoja ei oikaista.**

44. Yksi edellä mainitun periaatteen tavoitteista on varmistaa, että tietyntyppisiin liiketapahtumiin sovelletaan samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koko tilikauden ajan. IAS 8:n mukaisesti tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutos esitetään takautuvasti siten, että aikaisemman tilikauden tiedot oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista. Jos aikaisempiin tilikausiin liittyvän oikaisun määrä ei kuitenkaan ole kohtuudella määritettävissä, uusia laatimisperiaatteita noudatetaan IAS 8:n mukaan eitakautuvasti. Sallittu vaihtoehto on koko kertyneen takautuvan oikaisun ottaminen huomioon määritettäessä sen tilikauden voittoa tai tappiota, jonka aikana tilinpäätöksen laatimisperiaatteita muutetaan. Kappaleessa 43 esitetty periaate vaikuttaa niin, että se edellyttää kuluvan tilikauden aikana tapahtuvan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen takautuvaa soveltamista tilikauden alusta lähtien.

45. Jos sallittaisiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten huomioon ottaminen tilikauden aikana osavuosijaksojen lopussa, olisi mahdollista soveltaa kahta erilaista laatimisperiaatetta tietyntyyppisiin tapahtumiin saman tilikauden aikana. Tämä johtaisi osavuosijaksojen välisiin kohdistamisongelmiin, toiminnan tuloksen hämärtymiseen ja osavuosi-informaation analysoinnin ja ymmärtämisen vaikeutumiseen.

VOIMAANTULO

46. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.**

▼M3

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

▼M3

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.

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.

(*) 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.

▼M3

(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.**

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.

▼M3

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.**

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

▼M3

(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.

▼M3

(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

▼M3

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;

    (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.

▼M3

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*.

▼M3

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.

▼M3

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**.
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.

▼M3

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 oikeaaikaisesti,

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.

▼M3

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.***

▼**M3**

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…

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***

▼M3

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.

▼**M3**

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 omaisuuserä-ryhmä, 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 omaisuuserä-ryhmä, 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.

▼M3

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.

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.

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

▼**M3**

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 olettamus 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);

▼M3

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.

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

▼M3

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
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.

▼M3

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

▼M3

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.

Taloudellinen vaikutusaika on joko:

(a) ajanjakso, jona yhteisön odotetaan käyttävän omaisuuserää; tai

(*) Aineettomien hyödykkeiden tai liikearvon kyseessä ollessa käytetään usein ”poiston” asemasta termiä ”hankintamenon jaksottaminen”. Molemmat termit tarkoittavat samaa.

▼M3

(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

▼M3

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;

(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

(*) 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.

▼M3

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

▼M3

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.

▼M3

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.

▼M3

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.

Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden laatiminen

39. ***Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden on sisällettävä:***

(a) omaisuuserän jatkuvasta käytöstä saatavat ennakoidut rahavirrat;

(b) ennakoidut lähtevät rahavirrat, jotka vääjäämättä syntyvät omaisuuserän jatkuvasta käytöstä saatavan rahavirran kerryttämiseksi (sisältäen rahavirrat omaisuuserän saattamisesta käyttövalmiiksi) ja jotka johtuvat välittömästi omaisuuserästä tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella;

ja

(c) mahdolliset nettorahavirrat, jotka saadaan (tai maksetaan) 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.

▼M3

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;

▼M3

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.

▼M3

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.

▼M3

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,

▼M3

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.

▼M3

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

(*) Tässä standardissa monetaariset erät ilmaistaan rahayksikköinä ”currency unit” (CU).

▼M3

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.

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 omaisuuserä-ryhmään 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***

▼M3

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.

▼M3

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;

▼M3

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.

▼M3

Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappio

104. ***Rahavirtaa tuottavan yksikön (tai pienimmän rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmän, jolle on kohdistettu liikearvoa tai osa yrityksen yhteisestä omaisuuserästä) arvonalentumistappio on kirjattava siinä ja vain siinä tapauksessa, että yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on pienempi kuin yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kirjanpitoarvo. Arvonalentumistappio on kohdistettava vähentämään yksikön (tai yksikköjen ryhmän) omaisuuserien kirjanpitoarvoa seuraavassa järjestyksessä:***

(a) ensin vähentämään rahavirtaa tuottavalle yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvoa;

ja

(b) sen jälkeen yksikön (tai yksikköjen ryhmän) muille omaisuuserille tasasuhteisesti yksikköön (tai yksikköjen ryhmään) kuuluvien yksittäisten omaisuuserien kirjanpitoarvojen perusteella.

Näitä kirjanpitoarvon vähennyksiä on käsiteltävä yksittäisten omaisuuserien arvonalentumistappioina, ja ne on kirjattava kappaleen 60 mukaisesti.

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.

▼M3

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 omaisuuserä-yhmä, 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:***

Ulkoiset informaatiolähteet

(a) omaisuuserän markkina-arvo on noussut merkittävästi kauden aikana.

▼M3

(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 kirjan-***

▼M3

pitoarvoa, 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.

Liikearvon arvonalentumistappion peruuttaminen

124. ***Liikearvosta kirjattua arvonalentumistappiota ei saa peruuttaa myöhemmällä kaudella.***

125. IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* kieltää sisäisesti aikaansaadun liikearvon kirjaamisen. Liikearvosta kerrytettävissä olevan rahamäärän lisääntyminen kyseistä liikearvoa koskevan arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeisillä kausilla on todennäköisesti sisäisesti aikaansaadun liikearvon lisäystä eikä hankitusta liikearvosta kirjatun arvonalentumistappion peruutusta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

126. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot jokaisesta 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.

▼M3

(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).

▼M3

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.***

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).

▼M3

(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.

▼M3

(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.

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).

▼M3

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.

▼M3

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 arvonmääritäjän 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

▼M3

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 arvonmäärityksen.

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

▼M3

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.

▼M3

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.

▼M3

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.***

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 37

Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat

IASC:n hallitus Board hyväksyi tämän IAS-standardin heinäkuussa 1998, ja se tuli voimaan koskien 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavin tilinpäätöksiä.

JOHDANTO

1. IAS-standardissa 37 määrätään kaikkien varausten, ehdollisten velkojen ja ehdollisten varojen kirjanpidollisesta käsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista lukuun ottamatta niitä:

    (a) jotka johtuvat taseeseen käypään arvoon merkittävistä rahoitusinstrumenteista;

▼B

(b) jotka johtuvat myöhemmin toimeenpantavista sopimuksista, paitsi milloin sopimus on tappiollinen. Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset ovat sopimuksia, joiden mukaisia velvoitteita kumpikaan osapuoli ei ole täyttänyt lainkaan tai joiden mukaiset velvoitteet kumpikin osapuoli on täyttänyt vain osaksi ja samassa laajuudessa;

(c) jotka syntyvät vakuutusyhtiöissä vakuutuksenottajien kanssa tehtyjen sopimusten perusteella; tai

(d) joita koskee jokin toinen IAS-standardi.

Varaukset

2. Tässä standardissa varaukset määritellään veloiksi, joiden ajoittuminen tai määrä on epävarma. Varaus kirjataan silloin ja vain silloin, kun:

(a) yrityksellä on aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva velvoite (oikeudellinen tai tosiasiallinen);

(b) on todennäköistä (ts. toteutuminen on todennäköisempää kuin toteutumatta jääminen), että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä; ja

(c) velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti. Standardissa todetaan, että vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa luotettavaa arviota ei ole mahdollista tehdä.

3. Tosiasiallinen velvoite määritellään standardissa velvoitteeksi, joka johtuu yrityksen toiminnasta siten että:

(a) yritys on osoittanut toisille osapuolille vakiintuneen toimintatavan, julkistettujen toimintaperiaatteiden tai äskettäisen riittävän yksityiskohtaisen ilmoituksen perusteella ottavansa hoitaakseen tiettyjä velvollisuuksia; ja

(b) yritys on näin ollen antanut toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että se tulee täyttämään nämä velvollisuudet.

4. Harvinaisissa tapauksissa, esimerkiksi oikeudenkäynnissä, ei mahdollisesti ole selvää, onko yrityksellä olemassa olevaa velvoitetta. Tällöin katsotaan, että aikaisemmin toteutunut tapahtuma synnyttää olemassa olevan velvoitteen, jos kaikki käytettävissä olevat tiedot huomioon ottaen on todennäköisempää, että yrityksellä on tilinpäätöspäivänä olemassa oleva velvoite kuin että velvoitetta ei ole. Yritys kirjaa varauksen kyseistä olemassa olevaa velvoitetta varten, jos muut edellä mainitut kirjaamisedellytykset täyttyvät. Jos on todennäköisempää, että yrityksellä ei ole olemassa olevaa velvoitetta kuin että velvoite on, yritys ilmoittaa ehdollisen velan tilinpäätöksessään liitetietona, jollei taloudellisesta hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä.

5. Kirjattavan varauksen tulee vastata parasta arviota olemassa olevan velvoitteen täyttämisen edellyttämistä menoista tilinpäätöspäivänä, toisin sanoen määrää, jonka yritys järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään velvoitteen tilinpäätöspäivänä tai siirtäessään sen tuona ajankohtana kolmannelle osapuolelle.

6. Standardin mukaan yrityksen tulee varausta määrittäessään:

(a) ottaa huomioon riskit ja epävarmuustekijät. Epävarmuus ei kuitenkaan oikeuta tekemään varauksia liian suurina tai esittämään velkoja tietoisesti todellista suurempina;

(b) diskontata varaus, jos rahan aika-arvon vaikutus on olennainen, käyttäen ennen veroja määritettyä diskonttauskorkoa (tai -korkoja), joka kuvastaa (tai jotka kuvastavat) markkinoiden näkemystä rahan aika-arvosta tarkasteluhetkellä ja niitä kyseistä velkaa koskevia erityisriskejä, joita ei ole otettu huomioon toteutuvia menoja koskevassa parhaassa arviossa. Diskonttausta käytettäessä ajan kulumisesta johtuva varauksen lisäys kirjataan korkokuluksi;

(c) ottaa huomioon vastaiset tapahtumat kuten lainmuutokset ja teknologiset muutokset, jos niiden toteutumisesta on riittävästi objektiivista näyttöä; ja

(d) jättää ottamatta huomioon omaisuuserien ennakoidusta luovutuksesta saatavat voitot, vaikka odotettavissa oleva luovutus liittyisi läheisesti tapahtumaan, joka on aiheuttanut varauksen syntymisen.

▼B

7. Yritys saattaa odottaa saavansa korvauksen osasta niitä menoja tai kaikista niistä menoista, jotka varaukseen liittyvän velvoitteen täyttäminen edellyttää (esimerkiksi vakuutussopimusten, vahingonkorvausehtojen tai toimittajien takuuehtojen mukaisesti). Yrityksen tulee:

   (a) kirjata saatava korvaus silloin ja vain silloin, kun korvauksen saaminen on käytännössä varmaa, jos yritys täyttää velvoitteen. Korvauksena kirjattava määrä ei saa olla varauksen määrää suurempi; ja

   (b) merkitä saatava korvaus taseeseen omaksi eräkseen. Tuloslaskelmassa varaukseen liittyvät kulut voidaan esittää kirjatun korvaussaamisen määrällä vähennettyinä.

8. Varauksia tarkastellaan uudelleen jokaisena tilinpäätöspäivänä ja oikaistaan siten, että ne kuvastavat parasta arviota tarkasteluajankohtana. Jos ei enää ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä, varaus peruutetaan.

9. Varausta käytetään vain sellaisten menojen kattamiseen, joita varten varaus alun perin tehtiin.

Varaukset – erityisiä sovelluksia

10. Standardissa selostetaan, miten varauksia koskevia yleisiä kirjaus- ja arvostusvaatimuksia sovelletaan kolmessa erityistapauksessa: vastaiset liiketoiminnan tappiot, tappiolliset sopimukset ja uudelleenjärjestelyt.

11. Varauksia ei tehdä vastaisia liiketoiminnan tappioita varten. Se, että vastaisia liiketoiminnan tappioita on odotettavissa, on viite siitä, että tiettyjen tähän toimintaan liittyvien omaisuuserien arvo saattaa olla alentunut. Tällöin yritys tekee kyseisille omaisuuserille arvonalentumistestin IAS 36:n ”Omaisuuserien arvon alentuminen” mukaisesti.

12. Jos yrityksellä on tappiollinen sopimus, sopimuksen mukainen olemassa oleva velvoite kirjataan ja määritetään varauksena. Tappiollinen sopimus on sopimus, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa väistämättä menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn.

13. Uudelleenjärjestely määritellään standardissa johdon suunnittelemaksi ja valvomaksi ohjelmaksi, joka muuttaa olennaisesti joko:

   (a) yrityksen liiketoiminnan laajuutta; tai

   (b) tapaa, jolla tätä liiketoimintaa harjoitetaan.

14. Uudelleenjärjestelymenoja varten kirjataan varaus vain silloin, kun varauksen kirjaamisen yleiset edellytykset täyttyvät. Tässä yhteydessä uudelleenjärjestelyä koskeva tosiasiallinen velvoite syntyy vain silloin, kun yritys:

   (a) on laatinut uudelleenjärjestelyä koskevan yksityiskohtaisen asianmukaisen suunnitelman, jossa määritellään vähintään:

      (i) liiketoiminta tai liiketoiminnan osa, jota järjestely koskee;

      (ii) pääasialliset toimipaikat, joihin järjestely vaikuttaa;

      (iii) niiden henkilöiden toimipaikkojen sijainti, työtehtävät ja arvioitu lukumäärä, joille tullaan suorittamaan korvausta työsuhteen päättymisestä;

      (iv) toteutuvat menot; ja

      (v) milloin suunnitelma pannaan toimeen; sekä

   (b) on antanut niille, joihin järjestely vaikuttaa, riittävän perusteen odottaa, että yritys toteuttaa uudelleenjärjestelyn, joko aloittamalla suunnitelman toimeenpanon tai tiedottamalla järjestelyn keskeisistä kohdista niille, joihin järjestely vaikuttaa.

15. Toimivan johdon tai hallituksen tekemä päätös uudelleenjärjestelystä ei synnytä tosiasiallista velvoitetta tilinpäätöspäivänä, ellei yritys ole ennen tilinpäätöspäivää:

   (a) aloittanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanoa; tai

   (b) tiedottanut uudelleenjärjestelyä koskevasta suunnitelmasta niille, joihin se vaikuttaa, ja tehnyt sitä riittävän yksityiskohtaisesti antaakseen heille riittävän perusteen odottaa, että yritys toteuttaa uudelleenjärjestelyn.

▼B

16. Kun uudelleenjärjestelyyn kuuluu toiminnon myyminen, myyntiä koskevaa velvoitetta ei synny ennen kuin yritys on sitoutunut myyntiin, ts. on olemassa sitova myyntisopimus.

17. Uudelleenjärjestelyvaraukseen sisällytetään vain uudelleenjärjestelystä johtuvat välittömät menot, joita ovat molemmat seuraavat ehdot täyttävät menot:

    (a) uudelleenjärjestely aiheuttaa ne välttämättä; ja

    (b) ne eivät liity yrityksen jatkuvaan toimintaan. Uudelleenjärjestelyvaraus ei näin ollen sisällä menoja, jotka johtuvat esimerkiksi toiminnassa jatkavan henkilökunnan uudelleenkoulutuksesta tai uudelleen sijoittamisesta, markkinoinnista tai sijoituksista uusiin järjestelmiin ja jakeluverkostoihin.

Ehdolliset velat

18. Standardi korvaa ne osat IAS-standardista 10 ”Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” ([1]), jotka koskevat ehdollisia eriä. Standardissa määritellään ehdollinen velka seuraavasti:

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

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

        (i) ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä; tai

        (ii) velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti.

19. Yrityksen ei tule merkitä ehdollista velkaa taseeseen. Yrityksen tulee ilmoittaa ehdollisesta velasta tilinpäätöksessä liitetietona, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä.

Ehdolliset varat

20. Standardissa määritellään ehdollinen omaisuuserä mahdolliseksi omaisuuseräksi, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yrityksen määräysvallassa, on toteutunut tai jäänyt toteutumatta. Esimerkkinä on vaade, jota yritys ajaa oikeusprosessissa, jonka lopputulos on epävarma.

21. Yrityksen ei tule merkitä ehdollista omaisuuserää taseeseen. Ehdollisesta omaisuuserästä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona, jos on todennäköistä, että yrityksen hyväksi koituu taloudellista hyötyä.

22. Kun tulon realisoituminen on käytännössä varmaa, siihen liittyvä omaisuuserä ei ole ehdollinen, ja sen taseeseen merkitseminen on perusteltua.

Voimaantulo

23. Standardia sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempaa soveltamista suositellaan.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-9
Määritelmät	10-13
Varaukset ja muut velat	11
Varausten ja ehdollisten velkojen suhde toisiinsa	12-13

([1]) IAS 10 (uudistettu 1999) ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat”, joka tuli voimaan 1.1.2000, korvasi IAS 10:n ”Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat”.

▼B

Kirjaaminen	14-35
Varaukset	14-26
Olemassa oleva velvoite	15-16
Aikaisempi tapahtuma	17-22
Taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen todennäköinen siirtyminen pois yrityksestä	23-24
Luotettava arvio velvoitteesta	25-26
Ehdolliset velat	27-30
Ehdolliset varat	31-35
Arvostaminen	36-52
Paras arvio	36-41
Riskit ja epävarmuustekijät	42-44
Nykyarvo	45-47
Vastaiset tapahtumat	48-50
Odotettavissa olevat omaisuuserien luovutukset	51-52
Saatavat korvaukset	53-58
Varausten muutokset	59-60
Varausten käyttö	61-62
Kirjaus- ja arvostussääntöjen soveltaminen	63-83
Vastaiset liiketoiminnan tappiot	63-65
Tappiolliset sopimukset	66-69
Uudelleenjärjestely	70-83
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	84-92
Siirtymäsäännöt	93-94
Voimaantulo	95-96

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on varmistaa, että varauksiin, ehdollisiin velkoihin ja ehdollisiin varoihin sovelletaan asianmukaisia kirjauskriteereitä ja arvostusperusteita ja että tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään riittävästi tietoa, jotta käyttäjät pystyvät ymmärtämään niiden luonnetta, toteutumisajankohtaa ja suuruutta.

SOVELTAMISALA

1. **Kaikkien yritysten tulee soveltaa tätä standardia varausten, ehdollisten velkojen ja ehdollisten varojen kirjanpidolliseen käsittelyyn lukuun ottamatta niitä:**

   (a) **jotka johtuvat taseeseen käypään arvoon merkittävistä rahoitusinstrumenteista;**

   (b) **jotka johtuvat myöhemmin toimeenpantavista sopimuksista, paitsi milloin sopimus on tappiollinen;**

   (c) **jotka syntyvät vakuutusyhtiöissä vakuutuksenottajien kanssa tehtyjen sopimusten perusteella; ja**

   (d) **joita koskee jokin toinen IAS-standardi.**

2. Tämä standardi koskee niitä rahoitusinstrumentteja (takaukset mukaan lukien), joita ei merkitä taseeseen käypään arvoon.

▼B

3. Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset ovat sopimuksia, joiden mukaisia velvoitteita kumpikaan osapuoli ei ole täyttänyt lainkaan tai joiden mukaiset velvoitteet kumpikin osapuoli on täyttänyt vain osaksi ja samassa laajuudessa. Tämä standardi ei koske myöhemmin toimeenpantavia sopimuksia, elleivät ne ole tappiollisia.

4. Tämä standardi koskee vakuutusyhtiöiden varauksia, ehdollisia velkoja ja ehdollisia varoja lukuun ottamatta niitä, jotka perustuvat sopimuksiin vakuutuksenottajien kanssa.

5. Jos jossakin toisessa IAS-standardissa käsitellään tietyntyyppisiä varauksia, ehdollisia velkoja tai ehdollisia varoja, yritys soveltaa tämän standardin sijasta kyseistä standardia. Tietyn tyyppisiä varauksia käsitellään esimerkiksi standardeissa, jotka koskevat:

   (a) pitkäaikaishankkeita (ks. IAS 11 ”Pitkäaikaishankkeet”);

   (b) tuloveroja (ks. IAS 12 ”Tuloverot”);

   (c) vuokrasopimuksia (ks. IAS 17 ”Vuokrasopimukset”). Koska IAS 17 ei kuitenkaan sisällä erityisiä vaatimuksia sellaisten tappiollisiksi muuttuneiden vuokrasopimusten käsittelystä, jotka eivät ole rahoitusleasingsopimuksia, tämä standardi koskee tällaisia tapauksia; ja

   (d) työsuhde-etuuksia (ks. IAS 19 ”Työsuhde-etuudet”).

6. Eräät varauksina käsiteltävät erät saattavat liittyä tuottojen kirjaamiseen, esimerkiksi yrityksen antaessa takuita palkkiota vastaan. Tässä standardissa ei käsitellä tuottojen kirjaamista. IAS-standardissa 18 ”Tuotot” määritellään tilanteet, joissa tuotot kirjataan, ja se sisältää käytännön ohjeistusta tulouttamiskriteerien soveltamiseen. Tämä standardi ei muuta IAS-standardiin 18 sisältyviä vaatimuksia.

7. Tässä standardissa varaukset määritellään veloiksi, joiden toteutumisajankohta tai toteutuva määrä ovat epävarmoja. Joissakin maissa termiä ”varaus” käytetään myös esimerkiksi poistojen, omaisuuserien arvonalentumisten ja luottotappiokirjausten yhteydessä: nämä ovat kirjanpitoarvon oikaisuja, eikä niitä käsitellä tässä standardissa.

8. Toisissa IAS-standardeissa määrätään tarkemmin, aktivoidaanko menot vai kirjataanko ne kuluiksi. Näitä kysymyksiä ei käsitellä tässä standardissa. Tämä standardi ei näin ollen estä eikä vaadi varausta tehtäessä kirjattavien kustannusten aktivoimista.

9. Tämä standardi koskee uudelleenjärjestelyvarauksia (lopetettavat toiminnot mukaan lukien). Jos uudelleenjärjestely vastaa lopetettavan toiminnon määritelmää, IAS 35 ”Lopetettavat toiminnot” saattaa edellyttää lisätietojen esittämistä.

MÄÄRITELMÄT

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

Varaus on velka, jonka toteutumisajankohta tai toteutuva määrä on epävarma.

Velka on aikaisempien tapahtumien seurauksena yritykselle syntynyt olemassa oleva velvoite, jonka täyttämisen odotetaan johtavan taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yrityksestä.

Velvoitteen synnyttävä tapahtuma on tapahtuma, joka synnyttää oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteen, joka johtaa siihen, että yritykselle ei jää muuta realistista vaihtoehtoa kuin täyttää kyseinen velvoite.

Oikeudellinen velvoite on velvoite, joka johtuu:

(a) **sopimuksesta (sen eksplisiittisten tai implisiittisten ehtojen kautta);**

(b) **lainsäädännöstä; tai**

(c) **muusta oikeudellisesta toimesta.**

Tosiasiallinen velvoite on velvoite, joka johtuu yrityksen toiminnasta siten että:

(a) **yritys on osoittanut toisille osapuolille vakiintuneen toimintatavan, julkistettujen toimintaperiaatteiden tai äskettäisen riittävän yksityiskohtaisen ilmoituksen perusteella ottavansa hoitaakseen tiettyjä velvollisuuksia; ja**

(b) **yritys on näin ollen antanut toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että se tulee täyttämään nämä velvollisuudet.**

▼B

Ehdollinen velka on:

(a) **mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yrityksen 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 yrityksestä; tai**

(ii) **velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti.**

Ehdollinen omaisuuserä on mahdollinen omaisuuserä, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yrityksen määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa.

Tappiollinen sopimus on sopimus, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa väistämättä menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn.

Uudelleenjärjestely on johdon suunnittelema ja valvoma ohjelma, joka muuttaa olennaisesti joko:

(a) **yrityksen harjoittaman liiketoiminnan laajuutta; tai**

(b) **tapaa, jolla tätä liiketoimintaa harjoitetaan.**

Varaukset ja muut velat

11. Varaukset ovat erotettavissa muista veloista, kuten esimerkiksi osto- ja siirtoveloista, koska niihin liittyvän velvoitteen täyttämiseksi vaadittavan vastaisen menon toteutumisajankohta tai määrä on epävarma. Sen sijaan:

(a) ostovelat ovat velkoja, jotka suoritetaan tavaroista tai palveluista, jotka on vastaanotettu tai toimitettu ja jotka on laskutettu tai joista on tehty asianmukainen sopimus toimittajan kanssa; ja

(b) siirtovelat ovat velkoja, jotka suoritetaan tavaroista tai palveluista, jotka on vastaanotettu tai toimitettu, mutta joista ei ole suoritettu maksua, joita ei ole laskutettu tai joista ei ole tehty asianmukaista sopimusta toimittajan kanssa, mukaan lukien velat henkilöstölle (esimerkiksi ansaittuihin lomapalkkoihin liittyvät erät). Vaikka siirtovelkojen määrä ja toteutumisajankohta on joskus tarpeen arvioida, epävarmuus on yleensä paljon pienempi kuin varausten ollessa kysymyksessä.

Siirtovelat esitetään usein taseessa osana osto- ja muita velkoja, kun taas varaukset esitetään omana eränään.

Varausten ja ehdollisten velkojen suhde toisiinsa

12. Yleisesti voidaan sanoa, että kaikki varaukset ovat ehdollisia, koska niiden toteutumisajankohta tai toteutuva määrä on epävarma. Tässä standardissa sanaa ”ehdollinen” käytetään kuitenkin sellaisista veloista ja varoista, joita ei merkitä taseeseen, koska niiden olemassaolo varmistuu vasta kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole täysin yrityksen määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa. Sanaa ”ehdollinen velka” käytetään lisäksi veloista, jotka eivät täytä kirjaamisedellytyksiä.

13. Tässä standardissa erotetaan toisistaan:

(a) varaukset – jotka merkitään velaksi taseeseen (olettaen, että ne pystytään arvioimaan luotettavasti) koska ne ovat olemassa olevia velvoitteita ja koska on todennäköistä, että velvoitteiden täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä; ja

(b) ehdolliset velat – joita ei merkitä taseeseen velaksi, koska ne ovat joko:

(i) mahdollisia velvoitteita, koska ei ole vielä varmistunut, onko yrityksellä sellainen olemassa oleva velvoite, joka saattaisi johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yrityksestä; tai

▼B

(ii) olemassa olevia velvoitteita, jotka eivät täytä tämän standardin mukaisia kirjaamisedellytyksiä (joko siksi, että ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä tai siksi, että velvoitteen määrä ei ole arvioitavissa riittävän luotettavasti).

KIRJAAMINEN

Varaukset

14. **Varaus merkitään taseeseen, kun:**

(a) **yritykselle on syntynyt aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva velvoite (oikeudellinen tai tosiasiallinen)** [1]**;**

(b) **on todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä; ja**

(c) **velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.**

Mikäli nämä ehdot eivät täyty, varausta ei merkitä taseeseen.

Olemassa oleva velvoite

15. **Vain harvoin ei ole selvää, onko yritykselle syntynyt olemassa oleva velvoite. Tällöin katsotaan, että aikaisempi tapahtuma aiheuttaa olemassa olevan velvoitteen, jos kaikki käytettävissä olevat tiedot huomioon ottaen on todennäköisempää, että yrityksellä on tilinpäätöspäivänä olemassa oleva velvoite kuin että velvoitetta ei ole.**

16. Lähes aina on selvää, onko aikaisempi tapahtuma synnyttänyt olemassa olevan velvoitteen. Harvoissa tapauksissa, esimerkiksi oikeudenkäynnin ollessa kyseessä, saattaa olla erimielisyyttä siitä ovatko tietyt tapahtumat toteutuneet tai johtavatko kyseiset tapahtumat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen. Tällöin yritys ratkaisee, ottaen huomioon kaiken käytettävissä olevan tiedon – esimerkiksi asiantuntijalausunnot – onko sillä tilinpäätöspäivänä olemassa oleva velvoite. Huomioon otettaviin tietoihin kuuluvat kaikki tilinpäätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin perustuvat lisätiedot. Jos näiden tietojen perusteella:

(a) on todennäköisempää, että yrityksellä on tilinpäätöspäivänä olemassa oleva velvoite kuin että velvoitetta ei ole, yritys kirjaa varauksen (mikäli kirjaamisedellytykset täyttyvät); ja

(b) on todennäköisempää, että tilinpäätöspäivänä ei ole olemassa olevaa velvoitetta, yritys ilmoittaa ehdollisen velan tilinpäätöksessään liitetietona, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä (ks. kappale 86).

Aikaisempi tapahtuma

17. Aikaisempaa tapahtumaa, jotka johtaa olemassa olevan velvoitteen syntymiseen, kutsutaan velvoitteen synnyttäväksi tapahtumaksi. Jotta tapahtuma olisi velvoitteen synnyttävä tapahtuma, on välttämätöntä, että yrityksellä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tapahtuman synnyttämän velvoitteen täyttäminen. Näin on vain:

(a) jos velvoitteen täyttäminen on oikeudellisesti toimeenpantavissa; tai

(b) tosiasiallisen velvoitteen olleessa kysymyksessä, jos tapahtuma (joka saattaa olla yrityksen oma toimenpide) antaa toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että yritys tulee täyttämään velvoitteensa.

18. Tilinpäätös esittää yrityksen taloudellisen tilanteen tilikauden päättyessä eikä sen mahdollista tilannetta tulevaisuudessa. Sen vuoksi taseeseen ei merkitä varausta vastaisesta toiminnasta aiheutuvia menoja varten. Yrityksen taseeseen merkitään vain ne velat, jotka ovat olemassa tilinpäätöspäivänä.

19. Varauksena merkitään taseeseen vain ne velvoitteet, jotka johtuvat aikaisemmista tapahtumista ja jotka ovat olemassa riippumatta yrityksen tulevista toimista (ts. sen liiketoiminnan harjoittamisesta tulevaisuudessa). Esimerkkejä tällaisista velvoitteista ovat rangaistusseuraamukset tai lainvastaisen ympäristövahingon korjaamisesta johtuvat menot, joiden molempien suorittaminen saattaa johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yrityksestä riippumatta yrityksen omista

[1] Ks. myös SIC-6: ”Nykyisten tietokoneohjelmistojen muuttamisesta johtuvat menot”.

▼B

tulevista toimista. Samoin yritys kirjaa varauksen öljysäiliön tai ydinvoimalan purkamisesta johtuvia menoja varten siltä osin kuin yritys on velvollinen korjaamaan jo aiheutetut vahingot. Toisaalta yrityksellä saattaa olla markkinoilta tulevien paineiden tai oikeudellisten vaatimusten vuoksi aikomus tai tarve toteuttaa menoja toimiakseen tietyllä tavalla tulevaisuudessa (esimerkiksi asentamalla savusuodattimet tietyntyyppiseen tehtaaseen). Koska yritys voi välttää vastaiset menot omilla vastaisilla toimenpiteillään, esimerkiksi muuttamalla toimintatapaansa, sillä ei ole tosiasiallista velvoitetta tätä vastaista menoa koskien, eikä varausta tehdä.

20. Velvoite edellyttää aina toista osapuolta, jota kohtaan kyseinen velvoite on olemassa. Ei ole kuitenkaan välttämätöntä pystyä nimeämään sitä osapuolta, jota kohtaan yrityksellä on velvoite – velvoitehan voi olla myös suurta yleisöä kohtaan. Koska velvoite käsittää aina sitoumuksen toista osapuolta kohtaan, tästä seuraa, että toimivan johdon tai hallituksen päätös ei synnytä tosiasiallista velvoitetta tilinpäätöspäivänä, ellei päätöksestä ole ennen tilinpäätöspäivää tiedotettu niille, joihin se vaikuttaa, riittävän yksityiskohtaisella tavalla, jotta he saavat riittävän perusteen odottaa, että yritys tulee täyttämään velvollisuutensa.

21. Tapahtuma, joka ei synnytä velvoitetta välittömästi, saattaa synnyttää sen myöhempänä ajankohtana lainmuutoksista johtuen tai koska jokin yrityksen oma toimenpide (esimerkiksi yksityiskohtainen julkinen tiedote) synnyttää tosiasiallisen velvoitteen. Esimerkiksi kun on aiheutunut ympäristövahinko, yrityksellä ei mahdollisesti ole velvollisuutta korjata sen vaikutuksia. Vahingon aiheuttaminen saattaa kuitenkin muuttua velvoitteen synnyttäväksi tapahtumaksi, kun uusi laki vaatii jo syntyneen vahingon korjaamista tai kun yritys hyväksyy korjaamisvelvollisuutensa julkisesti tavalla, joka synnyttää tosiasiallisen velvoitteen.

22. Kun esitetyn uuden lain yksityiskohtia ei ole vielä lyöty lukkoon, velvoite syntyy vain silloin, kun on käytännössä varmaa, että lainsäädäntö toteutuu esityksen mukaisena. Tässä standardissa tällaista velvoitetta käsitellään oikeudellisena velvoitteena. Lainsäädäntöolosuhteisiin liittyvistä eroista johtuen ei ole mahdollista määritellä tiettyä yksittäistä tapahtumaa, joka tekisi lain säätämisestä käytännössä varman. On usein mahdotonta olla käytännössä varma lain säätämisestä ennen kuin se on tosiasiallisesti annettu.

Taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen todennäköinen siirtyminen pois yrityksestä

23. Jotta velka olisi merkittävissä taseeseen, on sen lisäksi, että yrityksellä on olemassa oleva velvoite, myös oltava todennäköistä, että yrityksestä siirtyy pois taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja velvoitteen täyttämiseksi. Tässä standardissa [1] voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä tai jotain muuta tapahtumaa pidetään todennäköisenä, jos tapahtuman toteutuminen on todennäköisempää kuin sen toteutumatta jääminen, ts. jos todennäköisyys sille, että tapahtuma toteutuu on suurempi kuin sille, että se ei toteudu. Jos velvoitteen olemassaolo ei ole todennäköistä, tilinpäätöksessä ilmoitetaan ehdollinen velka liitetietona, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistuminen yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä (ks. kappale 86).

24. Jos yrityksellä on useita samankaltaisia velvoitteita (esim. tuotteisiin liittyviä takuusitoumuksia tai muita sellaisia sopimuksia) todennäköisyys sille, että velvoitteen täyttäminen edellyttää voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä, määritetään pitäen velvoitteiden ryhmää yhtenä kokonaisuutena. Vaikka voimavarojen poistumisen todennäköisyys saattaa olla yksittäisen erän osalta pieni, voi hyvinkin olla todennäköistä, että koko velvoitteiden ryhmän täyttäminen edellyttää jonkin verran voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä. Mikäli näin on, varaus tehdään (jos muut kirjaamisedellytykset täyttyvät).

Luotettava arvio velvoitteesta

25. Arvioiden käyttäminen on olennainen osa tilinpäätöksen laatimista, eikä se vie pohjaa tilinpäätöksen luotettavuudelta. Tämä pätee erityisesti varauksiin, jotka ovat luonteeltaan epävarmempia kuin useimmat muut tase-erät. Äärimmäisen harvoja tapauksia lukuun ottamatta yritys pystyy määrittämään mahdollisten tulemien vaihteluvälin ja voi näin ollen tehdä arvion, joka on riittävän luotettava käytettäväksi varauksen kirjaamiseen.

[1] Sanan ”todennäköinen” tulkitseminen tässä standardissa tarkoittamaan ”toteutuminen on todennäköisempää kuin toteutumatta jääminen” ei välttämättä päde muissa IAS-standardeissa.

▼B

26. Siinä äärimmäisen poikkeuksellisessa tapauksessa, ettei luotettavaa arviota ole tehtävissä, on olemassa velka, joka ei ole merkittävissä taseeseen. Kyseinen velka ilmoitetaan liitetietona tilinpäätöksessä ehdollisena velkana (ks. kappale 86).

Ehdolliset velat

27. **Yrityksen ei tule merkitä ehdollista velkaa taseeseen.**

28. Ehdollinen velka ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona kappaleen 86 mukaisella tavalla, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä.

29. Jos yritys vastaa velvoitteesta yhteisvastuullisesti, sitä osuutta velvoitteesta, joka toisten osapuolten odotetaan hoitavan, käsitellään ehdollisena velkana. Yritys kirjaa varauksen siitä velvoitteen osasta, josta johtuen taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä on todennäköistä, lukuun ottamatta niitä äärimmäisen harvinaisia tapauksia, joissa ei ole tehtävissä luotettavaa arviota.

30. Ehdolliset velat saattavat kehittyä alun perin ennakoidusta poikkeavalla tavalla. Sen vuoksi niitä arvioidaan jatkuvasti sen toteamiseksi, onko taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä tullut todennäköiseksi. Mikäli tulee todennäköiseksi, että jokin aikaisemmin ehdollisena velkana käsitelty erä edellyttää vastaisen taloudellisen hyödyn poistumista yrityksestä, merkitään varaus sen tilikauden tilinpäätökseen, jonka aikana todennäköisyyden aste muuttuu (lukuun ottamatta niitä äärimmäisen harvoja tapauksia, joissa ei ole tehtävissä luotettavaa arviota).

Ehdolliset varat

31. **Yrityksen ei tule merkitä ehdollista omaisuuserää taseeseen.**

32. Ehdolliset varat johtuvat suunnittelemattomista tai muista odottamattomista tapahtumista, joiden perusteella tulee mahdolliseksi, että yrityksen hyväksi koituu taloudellista hyötyä. Esimerkkinä on vaade, jota yritys ajaa sellaisten oikeudenkäyntien avulla, joiden lopputulos on epävarma.

33. Ehdollisia varoja ei merkitä tilinpäätökseen, koska tämä saattaisi johtaa sellaisten tuottojen kirjaamiseen, jotka eivät ehkä koskaan realisoidu. Jos tuoton realisoituminen kuitenkin on käytännössä varmaa, siihen liittyvä omaisuuserä ei ole ehdollinen omaisuuserä, ja sen merkitseminen taseeseen on perusteltua.

34. Ehdollinen omaisuuserä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona kappaleen 89 mukaisella tavalla, jos taloudellisen hyödyn koituminen yritykselle on todennäköistä.

35. Ehdollisia varoja arvioidaan jatkuvasti sen varmistamiseksi, että niiden muutokset otetaan asiamukaisesti huomioon tilinpäätöksessä. Mikäli taloudellisen hyödyn koituminen yrityksen hyväksi on tullut käytännössä varmaksi, omaisuuserä ja siihen liittyvä tuotto merkitään sen tilikauden tilinpäätökseen, jonka aikana muutos tapahtuu. Jos taloudellisen hyödyn koituminen yritykselle on tullut todennäköiseksi, yritys esittää ehdollisen omaisuuserän tilinpäätöksessään liitetietona (ks. kappale 89).

ARVOSTAMINEN

Paras arvio

36. **Varauksena kirjattavan määrän tulee vastata parasta arviota menoista, joita olemassa olevan velvoitteen täyttäminen edellyttää tilinpäätöspäivänä.**

37. Paras arvio menoista, jotka olemassa olevan velvoitteen täyttäminen tilinpäätöspäivänä edellyttää, on se määrä, jonka yritys järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään velvoitteen tilinpäätöspäivänä tai siirtäessään sen tuona ajankohtana kolmannelle osapuolelle. Velvoitteen täyttäminen tai siirtäminen tilinpäätöspäivänä on usein mahdotonta tai kohtuuttoman kallista. Arvioitu määrä, jonka yritys järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään tai siirtäessään velvoitteen, vastaa kuitenkin parasta arviota menoista, joita olemassa olevan velvoitteen täyttäminen edellyttää tilinpäätöspäivänä.

38. Arviot tulemasta ja taloudellisesta vaikutuksesta perustuvat yrityksen johdon harkintaan, jota tukevat vastaavanlaisista liiketoimista saatu kokemus ja joissakin tapauksissa riippumattomien asiantuntijoiden lausunnot. Huomioon otettaviin tietoihin kuuluvat myös kaikkien tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien tuomat lisätiedot.

▼B

39. Varauksena kirjattavaan määrään liittyviä epävarmuustekijöitä käsitellään eri tavoin tilanteesta riippuen. Jos määritettävänä oleva varaus käsittää suuren joukon eriä, velvoite arvioidaan painottamalla mahdolliset tulemat niihin liittyvillä todennäköisyyksillä. Tämän tilastollisen arviointimenetelmän nimi on ”odotusarvomenetelmä”. Varauksesta tulee näin ollen erisuuruinen riippuen siitä, onko tietyn suuruisen tappion todennäköisyys esimerkiksi 60 vai 90 prosenttia. Jos mahdolliset tulemat sijoittuvat jatkuvalle vaihteluvälille ja vaihteluvälin jokainen piste on yhtä todennäköinen kuin muut, käytetään vaihteluvälin keskipistettä.

Esimerkki

Yritys myy tuotteita, joihin liittyy takuu, jonka mukaan asiakkaille korvataan kaikista sellaisista valmistusvirheistä johtuvat korjausmenot, jotka havaitaan kuuden ensimmäisen kuukauden kuluessa ostosta lukien. Jos kaikissa myydyissä tuotteissa havaittaisiin vähäisiä vikoja, tästä aiheutuisi 1 miljoonan korjausmenot. Jos kaikissa myydyissä tuotteissa havaittaisiin suuria vikoja, tästä aiheutuisi 4 miljoonan korjausmenot. Yrityksen aikaisempi kokemus ja tulevaisuuden odotukset osoittavat, että tulevana vuonna 75 prosentissa myydyistä tuotteista ei ole mitään vikaa, 20 prosentissa myydyistä tuotteista on vähäisiä vikoja ja 5 prosentissa tuotteista on suuria vikoja. Kappaleen 24 mukaisesti yritys arvioi takuuvelvoitteesta johtuvan voimavarojen poistumisen todennäköisyyden kokonaisuutena.

Korjausmenojen odotusarvo on:

(75 % nollasta) + (20 % … 1 000 000) + (5 % … 4 000 000) = 400 000

40. Yksittäistä velvoitetta arvostettaessa todennäköisin tulema saattaa olla paras arvio velan määrästä. Myös tällöin yritys ottaa kuitenkin huomioon myös muut mahdolliset tulemat. Jos valtaosa muista mahdollisista tulemista on korkeampia tai alempia kuin todennäköisin tulema, paras arvio on korkeampi tai alempi. Jos yritys joutuu esimerkiksi korjaamaan merkittävän vian suuressa asiakkaalle rakennetussa tehtaassa, yksittäinen todennäköisin tulema saattaa olla, että korjaus onnistuu ensimmäisellä yrittämällä ja siitä aiheutuu 1 000:n suuruiset menot, mutta varaus kirjataan suurempana, jos on huomattavan todennäköistä, että korjaustoimenpiteitä tarvitaan lisää.

41. Varaus määritetään ennen veroja, sillä varauksen ja sen muutosten verovaikutuksia käsitellään IAS 12:n ”Tuloverot” mukaisesti.

Riskit ja epävarmuustekijät

42. **Riskit ja epävarmuustekijät, joita moniin tapahtumiin ja olosuhteisiin väistämättä liittyy, otetaan huomioon tehtäessä parasta arviota varauksen määrästä.**

43. Riski kuvaa tuleman vaihtelua. Riskiin perustuva oikaisu saattaa lisätä määritettävän velan suuruutta. Epävarmuuden vallitessa suoritettava harkinta edellyttää varovaisuutta, jotta tuottoja tai varoja ei esitetä todellista suurempina eikä kuluja tai velkoja todellista pienempinä. Epävarmuus ei kuitenkaan oikeuta tekemään liian suuria varauksia tai esittämään velkoja tietoisesti todellista suurempina. Jos esimerkiksi erityisen haitallisesta tulemasta johtuvat ennakoidut menot on arvioitu varovaisuutta noudattaen, kyseistä tulemaa ei käsitellä tarkoituksellisesti todennäköisempänä kuin se realistisesti katsottuna on. Huolellisuus on tarpeen, jotta estetään riskejä ja epävarmuustekijöitä koskevat päällekkäiset oikaisut, jotka johtavat liian suureen varaukseen.

44. Tiedot toteutuviin menoihin liittyvistä epävarmuustekijöistä annetaan tilinpäätöksessä kappaleen 85(b) mukaisesti.

Nykyarvo

45. **Jos rahan aika-arvon vaikutus on olennainen, varauksen määrän tulee olla niiden menojen nykyarvo, joita velvoitteen täyttämisen odotetaan edellyttävän.**

46. Varaukset, jotka liittyvät pian tilinpäätöspäivän jälkeen yrityksestä poistuviin rahavirtoihin, ovat rahan aika-arvosta johtuen rasitteeltaan suurempia kuin varaukset, joihin liittyvät samansuuruiset rahavirrat toteutuvat myöhemmin. Sen vuoksi varaukset diskontataan, jos vaikutus on olennainen.

47. **Diskonttauskoron (tai -korkojen) tulee olla ennen veroja määritetty korko (tai määritettyjä korkoja), joka kuvastaa (tai jotka kuvastavat) markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä rahan aika-arvosta ja kyseistä velkaa koskevista erityisriskeistä. Diskonttauskoron (tai**

▼B

-korkojen) ei tule kuvastaa riskejä, jotka on jo otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirtoja koskevia ennusteita.

Vastaiset tapahtumat

48. **Vastaiset tapahtumat, jotka saattavat vaikuttaa velvoitteen täyttämisen edellyttämään rahamäärään, otetaan huomioon varauksen määrässä, jos niiden toteutumisesta on riittävästi objektiivista näyttöä.**

49. Odotettavissa olevat vastaiset tapahtumat saattavat olla varauksia määritettäessä erityisen tärkeitä. Yritys voi esimerkiksi uskoa, että vastaiset teknologian muutokset pienentävät menoja, jotka aiheutuvat sijaintipaikan puhdistamisesta sen käyttöajan päätyttyä. Taseeseen merkittävä määrä kuvastaa teknisesti pätevien, puolueettomien tarkastelijoiden järkeviä odotuksia, ottaen huomioon kaiken saatavilla olevan tiedon puhdistamisajankohtana käytettävissä olevasta teknologiasta. Täten on perusteltua ottaa huomioon esimerkiksi ennakoidut kustannusten vähennykset, jotka liittyvät lisääntyneeseen kokemukseen olemassa olevan teknologian soveltamisesta taikka odotettavissa olevat menot, jotka johtuvat olemassa olevan teknologian soveltamisesta laajempaan tai monimutkaisempaan puhdistusoperaatioon, kuin mitä on aikaisemmin toteutettu. Yritys ei kuitenkaan ennakoi kokonaan uuden puhdistusteknologian kehittymistä, jollei sitä tue riittävä puolueeton näyttö.

50. Mahdollisen uuden lainsäädännön vaikutus otetaan huomioon olemassa olevaa velvoitetta määritettäessä silloin, kun on riittävästi objektiivista näyttöä siitä, että lain säätäminen on käytännössä varmaa. Käytännössä esiintyvien erilaisten olosuhteiden vuoksi on mahdotonta määritellä tiettyä yksittäistä tapahtumaa, joka aina antaisi riittävästi objektiivista näyttöä. Näyttöä edellytetään sekä siitä, mitä lainsäädäntö tulee vaatimaan että siitä, onko sen toteutuminen ja toimeenpaneminen asianmukaisessa järjestyksessä käytännössä varmaa. Useissa tapauksissa riittävää objektiivista näyttöä ei ole olemassa ennen kuin uusi laki on säädetty.

Odotettavissa olevat omaisuuserien luovutukset

51. **Omaisuuserien odotettavissa olevista luovutuksista johtuvia voittoja ei oteta huomioon varausta määritettäessä.**

52. Omaisuuserien odotetuista luovutuksista johtuvia voittoja ei oteta huomioon varausta määritettäessä, vaikka odotettu luovutus liittyisi läheisesti tapahtumaan, joka on aiheuttanut varauksen. Sen sijaan yritys kirjaa omaisuuserien odotettavissa olevista luovutuksista johtuvat voitot ajankohtana, josta määrätään tarkemmin kyseisiä varoja koskevassa IAS -standardissa.

SAATAVAT KORVAUKSET

53. **Jos toisen osapuolen odotetaan korvaavan varaukseen liittyvän velvoitteen täyttämisen edellyttämät menot osaksi tai kokonaan, korvaus kirjataan vain silloin, kun sen saaminen on käytännössä varmaa, jos yritys täyttää velvoitteen. Korvausta käsitellään erillisenä omaisuuseränä. Korvaussaamisena kirjattava määrä ei saa olla varauksen määrää suurempi.**

54. **Tuloslaskelmassa varaukseen liittyvät kulut saadaan esittää saatavan korvauksen määrällä vähennettynä.**

55. Joskus yritys voi odottaa toisen osapuolen maksavan varaukseen liittyvän velvoitteen täyttämiseksi edellytettävät menot kokonaan tai osaksi (esimerkiksi vakuutussopimusten, vahingonkorvausehtojen tai toimittajien takuuehtojen mukaisesti). Toinen osapuoli voi joko korvata yrityksen suorittamat maksut tai hoitaa maksut suoraan.

56. Useimmiten yritys vastaa edelleen koko kyseessä olevasta määrästä niin, että yritys joutuisi suorittamaan koko määrän, jos kolmas osapuoli jostakin syystä laiminlöisi maksunsa. Tässä tilanteessa varaus kirjataan velan koko määrää vastaavana, ja odotettavissa oleva korvaus kirjataan erilliseksi omaisuuseräksi silloin, kun korvauksen saaminen on käytännössä varmaa, jos yritys hoitaa velan.

57. Joissakin tapauksissa yritys ei ole vastuussa kysymyksessä olevista menoista kolmannen osapuolen laiminlyödessä maksunsa. Tällöin yrityksellä ei ole kyseisiin menoihin perustuvaa velkaa, eikä menoja sisällytetä varaukseen.

58. Kuten kappaleessa 29 todetaan, velvoite, josta yritys vastaa yhteisvastuullisesti, on ehdollinen velka siltä osin, kuin toisten osapuolten odotetaan hoitavan kyseisen velvoitteen.

▼B

VARAUSTEN MUUTOKSET

59. **Varauksia tarkastellaan jokaisena tilinpäätöspäivänä, ja niitä oikaistaan siten, että ne kuvastavat parasta arviota tarkasteluhetkellä. Mikäli ei enää ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä, varaus peruutetaan.**

60. Jos käytetään diskonttausta, varauksen määrä suurenee jokaisella tilikaudella ajan kulumista kuvastaen. Tämä lisäys kirjataan vieraan pääoman menoiksi.

VARAUSTEN KÄYTTÖ

61. **Varausta käytetään vain niiden menojen kattamiseen, joita varten varaus alun perin tehtiin.**

62. Vain ne menot, jotka liittyvät alkuperäiseen varaukseen, kirjataan sitä vastaan. Jos menoja kirjattaisiin toista tarkoitusta varten tehtyä varausta vastaan, kätkettäisiin kahden erilaisen tapahtuman vaikutukset.

KIRJAUS- JA ARVOSTUSSÄÄNTÖJEN SOVELTAMINEN

Vastaiset liiketoiminnan tappiot

63. **Vastaisia liiketoiminnan tappioita varten ei kirjata varauksia.**

64. Vastaiset liiketoiminnan tappiot eivät vastaa kappaleessa 10 esitettyä velan määritelmää eivätkä kappaleessa 14 esitettyjä yleisiä kirjaamisedellytyksiä.

65. Se, että vastaisia liiketoiminnan tappioita on odotettavissa, on viite siitä, että tiettyjen toimintaan liittyvien omaisuuserien arvo saattaa olla alentunut. Yritys tekee näille omaisuuserille arvonalentumistestin IAS 36: n ”Omaisuuserien arvon alentuminen” mukaisesti.

Tappiolliset sopimukset

66. **Jos yrityksellä on tappiollinen sopimus, sopimuksen mukainen olemassa oleva velvoite kirjataan ja määritetään varauksena.**

67. Monet sopimukset (esimerkiksi eräät rutiininomaiset ostotilaukset) voidaan purkaa maksamatta korvausta toiselle osapuolelle, ja siksi velvoitetta ei ole. Toiset sopimukset synnyttävät molemmille sopijaosapuolille sekä oikeuksia että velvoitteita. Jos toteutuneet tapahtumat tekevät tällaisesta sopimuksesta tappiollisen, sopimus kuuluu tämän standardin soveltamisalaan, ja on syntynyt taseeseen merkittävä velka. Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset, jotka eivät ole tappiollisia, jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle.

68. Tappiollinen sopimus määritellään tässä standardissa sopimukseksi, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa väistämättä menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn. Sopimuksen mukaiset väistämättömät menot kuvastavat pienintä sopimuksen purkamisesta aiheutuvien nettomenojen määrää, joka on yhtä suuri kuin sopimuksen mukaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavien menojen määrä tai sitä alempi sopimusvelvoitteiden täyttämisen laiminlyönnistä aiheutuva korvausten tai rangaistusseuraamusten määrä.

69. Ennen kuin tappiollista sopimusta varten kirjataan erillinen varaus, yritys kirjaa mahdolliset arvonalentumistappiot, jotka ovat syntyneet kyseiseen sopimukseen kohdistuvista omaisuuseristä (ks. IAS 36 ”Omaisuuserien arvon alentuminen”).

Uudelleenjärjestely

70. Seuraavassa on esimerkkejä tapahtumista, jotka saattavat olla uudelleenjärjestelyn määritelmän mukaisia:

    (a) toimialan myynti tai lakkauttaminen;

    (b) toimipaikkojen sulkeminen jossakin maassa tai jollakin alueella taikka liiketoiminnan siirtäminen maasta toiseen tai alueelta toiselle;

    (c) johdon rakenteen muutokset, esimerkiksi yhden johtamistason poistaminen; ja

    (d) perustavaa laatua olevat uudelleenorganisoinnit, joilla on olennainen vaikutus yrityksen toimintojen luonteeseen ja painopisteeseen.

71. Uudelleenjärjestelystä johtuvia menoja varten tehdään varaus vain silloin, kun kappaleessa 14 esitetyt varausten kirjaamista koskevat yleiset edelly-

▼B

tykset täyttyvät. Kappaleissa 72-83 esitetään, miten yleisiä kirjaamisedellytyksiä sovelletaan uudelleenjärjestelyihin.

72. **Uudelleenjärjestelyä koskeva tosiasiallinen velvoite syntyy vain silloin, kun yritys:**

(a) **on laatinut uudelleenjärjestelyä koskevan yksityiskohtaisen asianmukaisen suunnitelman, jossa määritellään vähintään:**

(i) **liiketoiminta tai liiketoiminnan osa, jota järjestely koskee;**

(ii) **pääasialliset toimipaikat, joihin järjestely vaikuttaa;**

(iii) **niiden henkilöiden toimipaikkojen sijainti, työtehtävät ja arvioitu lukumäärä, joille tullaan suorittamaan korvausta työsuhteen päättymisestä;**

(iv) **toteutuvat menot; ja**

(v) **milloin suunnitelma pannaan toimeen; sekä**

(b) **on antanut niille, joihin järjestely vaikuttaa, riittävän perusteen odottaa, että yritys toteuttaa uudelleenjärjestelyn, joko aloittamalla suunnitelman toimeenpanon tai tiedottamalla suunnitelman keskeisistä kohdista niille, joihin järjestely vaikuttaa.**

73. Näyttöä siitä, että yritys on aloittanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanon, olisi esimerkiksi tuotantolaitoksen purkaminen, omaisuuden myynti tai julkinen tiedottaminen suunnitelman keskeisistä kohdista. Julkinen tiedottaminen uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman keskeisistä kohdista synnyttää tosiasiallisen velvoitteen vain, jos se toteutetaan sillä tavalla ja niin yksityiskohtaisesti (ts. ilmoittamalla suunnitelman keskeiset kohdat), että se antaa toisille osapuolille, kuten esimerkiksi asiakkaille, tavarantoimittajille ja henkilöstölle (tai heidän edustajilleen), riittävän perusteen odottaa, että yritys toteuttaa uudelleenjärjestelyn.

74. Jotta suunnitelma riittäisi synnyttämään tosiasiallisen velvoitteen silloin, kun siitä tiedotetaan niille, joihin se vaikuttaa, suunnitelman toimeenpanemisen pitää olla suunniteltu alkavan niin pian kuin mahdollista ja saatettavan loppuun sellaisen ajan kuluessa, etteivät merkittävät muutokset suunnitelmaan ole todennäköisiä. Mikäli on odotettavissa, että uudelleenjärjestelyn aloittamiseen kuluu pitkä aika tai että uudelleenjärjestelyn toteuttaminen kestää kohtuuttoman kauan, on epätodennäköistä, että suunnitelma antaisi toisille riittävän perusteen odottaa, että yritys on tarkasteluhetkellä sitoutunut uudelleenjärjestelyyn, koska aikaväli antaa yritykselle mahdollisuuksia muuttaa suunnitelmiaan.

75. Toimivan johdon tai hallituksen ennen tilinpäätöspäivää tekemä päätös uudelleenjärjestelystä ei synnytä yritykselle tilinpäätöspäivänä tosiasiallista velvoitetta, ellei yritys ole ennen tilinpäätöspäivää:

(a) aloittanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanoa; tai

(b) tiedottanut uudelleenjärjestelyä koskevasta suunnitelmasta niille, joihin se vaikuttaa, ja tehnyt sitä riittävän yksityiskohtaisesti antaakseen heille riittävän perusteen odottaa, että yritys toteuttaa uudelleenjärjestelyn.

Joskus yritys aloittaa uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanemisen tai tiedottaa järjestelyn keskeisistä kohdista niille, joihin se vaikuttaa, vasta tilinpäätöspäivän jälkeen. IAS 10 ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” saattaa edellyttää uudelleenjärjestelyä koskevien tietojen antamista tilinpäätöksessä, mikäli järjestely on niin tärkeä, että sen esittämättä jättäminen vaikuttaisi siihen, pystyvätkö tilinpäätöksen käyttäjät tekemään asianmukaisia arvioita ja päätöksiä.

76. Vaikka johdon tekemä päätös yksinään ei synnytä tosiasiallista velvoitetta, velvoite voi aiheutua toisista aikaisemmin toteutuneista tapahtumista yhdessä tällaisen päätöksen kanssa. Esimerkiksi irtisanomiskorvauksia koskevat neuvottelut henkilöstön edustajien kanssa tai toiminnon myyntiä koskevat neuvottelut ostajien kanssa saattavat olla loppuunvietyjä ja vain hallituksen hyväksymistä vailla. Heti kun tämä hyväksyminen on saatu ja siitä on tiedotettu toisille osapuolille, yrityksellä on uudelleenjärjestelyä koskeva tosiasiallinen velvoite, mikäli kohdassa 72 mainitut ehdot toteutuvat.

77. Joissakin maissa ylin päätösvalta on hallituksella, jonka jäseniin kuuluu myös muiden sidosryhmien kuin johdon (esimerkiksi henkilöstön) edustajia, tai tällaisille edustajille on mahdollisesti ilmoitettava asiasta ennen hallituksen päätöstä. Koska tällaisen hallituksen tekemä päätös

▼B

edellyttää tiedonantoa kyseisille edustajille, päätös saattaa johtaa uudelleenjärjestelyä koskevan tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen.

78. **Toiminnon myyntiä koskeva velvoite syntyy vasta silloin, kun yritys on sitoutunut myyntiin, ts. kun sitova myyntisopimus on tehty.**

79. Vaikka yritys on tehnyt toiminnon myyntiä koskevan päätöksen ja tiedottanut siitä julkisesti, se ei voi olla sitoutunut myyntiin ennen kuin ostaja on yksilöity ja sitova myyntisopimus on tehty. Ennen kuin sitova myyntisopimus on tehty, yritys pystyy muuttamaan mieltään, ja sen täytyykin muuttaa menettelyään, jos ostajaa ei löydy hyväksyttävillä ehdoilla. Kun toiminnon myynti nähdään osana uudelleenjärjestelyä, toimintoon liittyvien varojen mahdollinen arvonalentuminen tarkistetaan IAS 36:n ”Omaisuuserien arvon alentuminen” mukaisesti. Silloin kuin myynti on vain yksi osa uudelleenjärjestelyä, kyseisen uudelleenjärjestelyn muista osista voi syntyä tosiasiallinen velvoite ennen sitovan myyntisopimuksen tekemistä.

80. **Uudelleenjärjestelyvaraukseen sisällytetään vain uudelleenjärjestelystä johtuvat välittömät menot, joita ovat molemmat seuraavat ehdot täyttävät menot:**

(a) **uudelleenjärjestely aiheuttaa ne välttämättä; ja**

(b) **ne eivät liity yrityksen jatkuvaan toimintaan.**

81. Uudelleenjärjestelyvaraukseen ei sisällytetä menoja, jotka johtuvat esimerkiksi:

(a) palvelukseen jäävän henkilöstön uudelleenkoulutuksesta tai uudelleensijoittamisesta;

(b) markkinoinnista; tai

(c) investoinneista uusiin järjestelmiin ja jakeluverkostoihin.

Nämä menot liittyvät liiketoiminnan harjoittamiseen jatkossa, eivätkä ne ole uudelleenjärjestelystä johtuvia velkoja tilinpäätöspäivänä. Tällaiset menot kirjataan samalla perusteella kuin jos ne syntyisivät uudelleenjärjestelystä riippumatta.

82. Yksilöitävissä olevia, vastaisia liiketoiminnan tappioita, jotka syntyvät uudelleenjärjestelypäivään mennessä, ei sisällytetä varaukseen, jolleivät ne liity kappaleessa 10 määriteltyyn tappiolliseen sopimukseen.

83. Kuten kappale 51 edellyttää, varojen odotettavissa olevista luovutuksista johtuvia voittoja ei oteta huomioon uudelleenjärjestelyvarausta määritettäessä, vaikka omaisuuserien myynti nähtäisiin osana uudelleenjärjestelyä.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

84. **Yrityksen tulee esittää seuraavat tiedot jokaisesta varausten ryhmästä:**

(a) **kirjanpitoarvo tilikauden alussa ja lopussa;**

(b) **varausten lisäykset tilikaudella mukaan lukien olemassa olevien varausten lisäykset;**

(c) **tilikaudella käytetyt määrät (ts. toteutuneet ja varausta vastaan kirjatut);**

(d) **tilikaudella peruutetut käyttämättömät määrät; ja**

(e) **ajan kulumisesta johtunut diskontatun määrän lisäys tilikaudella sekä diskonttauskoron muutosten vaikutus.**

Vertailutietoja ei edellytetä.

85. **Yrityksen tulee esittää seuraavat tiedot jokaisesta varausten ryhmästä:**

(a) **lyhyt kuvaus velvoitteen luonteesta ja ajankohta, jona yrityksen odotetaan menettävän taloudellista hyötyä velvoitteesta johtuen;**

(b) **tieto näiden hyödynmenetysten määrään ja ajoittumiseen liittyvistä epävarmuustekijöistä. Jos se on tarpeen riittävän tiedon antamiseksi, yrityksen tulee esittää tiedot tärkeimmistä vastaisia tapahtumia koskevista olettamuksista kappaleen 48 mukaisesti; ja**

(c) **saatavaksi odotettujen korvausten määrä sekä omaisuuserät, jotka on merkitty taseeseen odotettavissa olevien korvausten perusteella.**

▼B

86. **Ellei voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä, yrityksen tulee esittää tilinpäätöspäivän jokaisen ehdollisten velkojen ryhmän osalta lyhyt kuvaus ehdollisen velan luonteesta ja – silloin kun se on käytännössä mahdollista:**

(a) **arvio sen taloudellisesta vaikutuksesta kappaleiden 36-52 mukaisesti määritettynä;**

(b) **tieto voimavarojen poissiirtymisen määrään ja ajankohtaan liittyvistä epävarmuustekijöistä; ja**

(c) **tieto mahdollisuudesta saada korvausta.**

87. Ratkaistaessa, mitkä varaukset tai ehdolliset velat voidaan yhdistää yhdeksi ryhmäksi, on tarpeen harkita ovatko erät luonteeltaan niin samanlaisia, että niistä annettava yhdistetty tieto täyttää kappaleiden 85(a) ja (b) sekä 86(a) ja (b) mukaiset vaatimukset. Näin ollen voi olla perusteltua käsitellä eri tuotteita koskeviin takuisiin liittyviä summia yhtenä varausten ryhmänä, mutta ei olisi perusteltua käsitellä yhtenä eränä tavallisiin takuisiin liittyviä määriä ja oikeustoimien kohteena olevia määriä.

88. Jos varaus ja ehdollinen velka aiheutuvat samoista olosuhteista, yritys esittää kappaleiden 84-86 edellyttämät tiedot siten, että ne osoittavat varauksen ja ehdollisen velan välisen yhteyden.

89. **Jos taloudellisen hyödyn koituminen yritykselle on todennäköistä, yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään lyhyt kuvaus tilinpäätöspäivän ehdollisten varojen luonteesta ja – mikäli se on käytännössä mahdollista – niiden taloudellisesta vaikutuksesta, joka määritetään varauksia koskevien, kappaleissa 36-52 esitettyjen periaatteiden mukaisesti.**

90. On tärkeää, että ehdollisia varoja koskevissa tiedoissa vältetään harhaanjohtavia viittauksia syntyvien tuottojen todennäköisyyteen.

91. **Jos jokin kappaleiden 86 ja 89 edellyttämistä tiedoista jätetään esittämättä siksi, että niiden antaminen ei ole käytännössä mahdollista, tästä annetaan tieto.**

92. **Äärimmäisen harvoissa tapauksissa joidenkin tai kaikkien kappaleiden 84-89 edellyttämien tietojen esittämisen voidaan odottaa haittaavan vakavasti yrityksen asemaa toisten osapuolten kanssa käytävässä kiistassa, joka koskee varauksen, ehdollisen velan tai ehdollisen omaisuuserän aiheuttanutta tekijää. Tällöin yrityksen ei tarvitse esittää informaatiota tilinpäätöksessään, vaan sen tulee antaa tiedot kiistan yleisestä luonteesta, ilmoittaa, että tietoja ei ole annettu ja kertoa, mikä syy tähän on johtanut.**

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

93. **Vaikutus, joka aiheutuu tämän standardin käyttöönotosta sen voimaantullessa (tai aikaisemmin), esitetään sen tilikauden alun kertyneiden voittovarojen oikaisuna, jolla standardia sovelletaan ensimmäistä kertaa. Yrityksille suositellaan aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden kertyneiden voittovarojen alkusaldon oikaisemista sekä vertailutietojen muuttamista, mutta tätä ei kuitenkaan edellytetä. Jos vertailutietoja ei ole oikaistu, tästä annetaan tieto.**

94. Standardi vaatii erilaista menettelytapaa kuin IAS 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset”. IAS 8:n mukaan vertailutiedot on oikaistava (ensisijainen menettelytapa) tai on esitettävä oikaistut pro-forma -vertailutiedot lisätietona (sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa), jos se on käytännössä mahdollista.

VOIMAANTULO

95. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempaa soveltamista suositellaan. Jos yritys soveltaa tätä standardia tilikaudella, joka alkaa ennen 1.7.1999, sen tulee antaa tästä tieto tilinpäätöksessään.**

96. Tämä standardi korvaa ne osat IAS-standardista 10 ”Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” ([1]), jotka koskevat ehdollisia eriä.

([1]) IAS 10 (uudistettu 1999) ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat”, joka tuli voimaan 1.1.2000, korvasi IAS 10:n ”Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat”.

▼M3

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
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

▼M3

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;

   (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

▼M3

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;

▼M3

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.*

***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, franchising-sopimukset, asiakas- tai toimittajasuhteet, asiakasuskollisuus, markkinaosuus ja markkinointioikeudet.

10. Kaikki kappaleessa 9 mainitut erät eivät vastaa aineettoman hyödykkeen määritelmää, joka kattaa yksilöitävyyden, voimavaroja koskevan määräysvallan sekä vastaisen taloudellisen hyödyn olemassaolon. Jos tämän standardin soveltamisalaan kuuluva erä ei ole aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, sen hankkimisesta tai sisäisestä aikaansaamisesta johtuvat menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet. Jos erä kuitenkin hankitaan liiketoimintojen yhdistämisessä, se muodostaa osan hankinta-ajankohtana kirjattavasta liikearvosta (katso kappale 68).

▼M3

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

▼M3

muuta hyötyä, joka syntyy yhteisön käyttäessä hyödykettä. Esimerkiksi tietämyksen hyödyntäminen tuotantoprosessissa saattaa pikemminkin vähentää vastaisia valmistuskustannuksia kuin lisätä vastaisia tuottoja.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

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.

▼M3

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.

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

▼M3

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.

▼M3

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.

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 vaih-

▼M3

tamiseen 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.

▼M3

Tämän vuoksi yhteisö soveltaa kaikkiin sisäisesti aikaansaatuihin aineettomiin hyödykkeisiin kappaleissa 52-67 esitettyjä vaatimuksia ja ohjeita sen lisäksi, että se noudattaa aineettoman hyödykkeen kirjaamista ja alkuperäistä arvostamista koskevia yleisiä vaatimuksia.

52. Arvioidessaan, täyttääkö sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke kirjaamisedellytykset, yhteisö jakaa omaisuuserän aikaansaamisen:

(a) tutkimusvaiheeseen;

ja

(b) kehittämisvaiheeseen.

Vaikka käsitteet ”tutkimus” ja ”kehittäminen” on määritelty, käsitteillä ”tutkimusvaihe” ja ”kehittämisvaihe” on tässä standardissa laajempi merkitys.

53. Jos yhteisö ei pysty erottamaan aineettoman hyödykkeen luomiseen tähtäävän sisäisen projektin tutkimusvaihetta sen kehittämisvaiheesta, yhteisö käsittelee kyseisestä projektista johtuvia menoja ikään kuin ne olisivat toteutuneet yksinomaan tutkimusvaiheessa.

Tutkimusvaihe

54. ***Aineetonta hyödykettä, joka syntyy tutkimustoiminnasta (tai sisäisen projektin tutkimusvaiheesta) ei 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.

▼M3

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;

(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;

▼M3

(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*).

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), elleivät 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

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

▼M3

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.***

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, sopi-

▼M3

muksista 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 *Omaisuuserien 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***

▼M3

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.

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.

▼M3

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;

▼M3

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

▼M3

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;

▼M3

(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);*

(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.

▼M3

(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

▼M3

(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 (JULKAISTU 1998) KUMOAMINEN

133. Tämä standardi korvaa IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* (julkaistu 1998).

▼M2

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 39

Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	1
Soveltamisala	2—7
Määritelmät	8—9
Kytketyt johdannaiset	10—13

▼M2

Merkitseminen taseeseen ja kirjaaminen pois taseesta	14—42
Alkuperäinen kirjaaminen	14
Rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjaaminen pois taseesta	15—23
Siirrot, jotka täyttävät taseesta pois kirjaamisen edellytykset	24—28
Siirrot, jotka eivät täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä	29
Siirrettyihin varoihin säilyvä intressi	30—35
Kaikki siirrot	36—37
Rahoitusvaroihin kuuluvan erän selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti	38
Rahoitusvelan kirjaaminen pois taseesta	39—42
Arvostaminen	43—70
Rahoitusvarojen ja -velkojen alkuperäinen arvostaminen	43—44
Rahoitusvarojen myöhempi arvostaminen	45—46
Rahoitusvelkojen myöhempi arvostaminen	47
Käypään arvoon arvostamiseen liittyviä näkökohtia	48—49
Luokittelun muutokset	50—54
Voitot ja tappiot	55—57
Rahoitusvarojen arvon alentuminen ja maksun saamatta jääminen	58—62
Jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkittävät rahoitusvarat	63—65
Hankintamenoon taseeseen merkittävät rahoitusvarat	66
Myytävissä olevat rahoitusvarat	67—70
Suojaus	71—102
Suojausinstrumentit	72—77
Ehdot täyttävät instrumentit	72—73
Suojausinstrumenttien määrittäminen	74—77
Suojauskohteet	78—84
Ehdot täyttävät erät	78—80
Rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi	81
Muiden kuin rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi	82
Erien muodostamien ryhmien määrittäminen suojauskohteiksi	83—84
Suojauslaskenta	85—101
Käyvän arvon suojaukset	89—94
Rahavirran suojaukset	95—101
Nettosijoituksen suojaukset	102
Voimaantulo ja siirtymäsäännöt	103—108
Muiden määräysten kumoaminen	109—110

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* (uudistettu 2000), ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittu.

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrittää kirjaus- ja arvostusperiaatteet, joita sovelletaan rahoitusvaroihin, rahoitusvelkoihin ja joihinkin muiden kuin rahoituserien osto- ja myyntisopimuksiin. Rahoitusinstrumenttien esittämistapaa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset asetetaan IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa*.

▼M2

SOVELTAMISALA

2. ***Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä standardia kaiken tyyppisiin rahoitusinstrumentteihin lukuun ottamatta seuraavia:***

(a) sellaiset osuudet tytär-, osakkuus- ja yhteisyrityksissä, joita käsitellään kirjanpidossa IAS 27:n Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös, IAS 28:n Sijoitukset osakkuusyrityksiin tai IAS 31:n Osuudet yhteisyrityksissä mukaisesti. Yhteisöjen on kuitenkin sovellettava tätä standardia sellaiseen osuuteen tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksessä, jota IAS 27:n, IAS 28:n tai IAS 31:n mukaan käsitellään tämän standardin mukaisesti. Yhteisöjen on sovellettava tätä standardia myös johdannaisiin, jotka perustuvat osuuksiin tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksessä, paitsi jos johdannainen vastaa IAS 32:een sisältyvää yhteisön oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmää.

(b) vuokrasopimuksiin perustuvat oikeudet ja velvoitteet, joita koskee IAS 17 Vuokrasopimukset. Kuitenkin:

(i) tämän standardin määräykset taseesta pois kirjaamisesta ja arvonalentumisista koskevat vuokralle antajan kirjaamia vuokrasaamisia (katso kappaleet 15 - 37, 58, 59, 63 - 65 ja liitteen A kappaleet AG36 - AG 53 ja AG84 - AG93);

(ii) tämän standardin määräykset taseesta pois kirjaamisesta koskevat vuokralle ottajan kirjaamia rahoitusleasingvelkoja (katso kappaleet 39 - 42 ja liitteen A kappaleet AG57 - AG 63);

ja

(iii) tämän standardin määräykset kytketyistä johdannaisista koskevat vuokrasopimuksiin kytkettyjä johdannaisia (katso kappaleet 10 - 13 ja liitteen A kappaleet AG27 - AG 33).

(c) työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvät työnantajien oikeudet ja velvoitteet, joita koskee IAS 19 **Työsuhde-etuudet.**

(d) vakuutussopimuksista johtuvat oikeudet ja velvoitteet. Yhteisöjen on kuitenkin sovellettava tätä standardia sellaiseen rahoitusinstrumenttiin, joka on muodoltaan IAS 32:n kappaleessa 6 kuvattu vakuutussopimus (tai jälleenvakuutussopimus) mutta jonka avulla siirretään pääasiassa kyseisen standardin kappaleessa 52 kuvattuja rahoitusriskejä. Lisäksi tämän standardin määräykset kytketyistä johdannaisista koskevat vakuutussopimuksiin kytkettyjä johdannaisia (katso kappaleet 10 - 13 ja liitteen A kappaleet AG27 - AG33).

(e) 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.

(f) takaussopimukset (mukaan luettuina remburssit ja muut luottoriskinsiirto- eli credit default -sopimukset), jotka edellyttävät määrättyjen maksujen suorittamista haltijalle syntyvän tappion korvaamiseksi kun määrätty velallinen laiminlyö maksun velkainstrumentin alkuperäisten tai muutettujen ehtojen mukaisena eräpäivänä (katso kappale 3). Tällaisen takauksen antajan on kirjattava takaus alun perin käypään arvoon ja sen jälkeen arvostettava se (i) IAS 37:n Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat mukaisesti kirjattavaan määrään tai (ii) sitä suurempaan alun perin kirjattuun määrään, josta on vähennetty IAS 18:n **Tuotot** ***mukaisesti kirjattavat kertyneet jaksotukset, milloin tämä on asianmukaista. Tämän standardin määräykset taseesta pois kirjaamisesta koskevat takauksia (katso kappaleet 39 - 42 ja liitteen A kappaleet AG57 - AG 63).***

(g) ehdollista vastiketta koskevat sopimukset liiketoimintojen yhdistämisessä (ks. IAS 22:n **Yritysten yhteenliittymät** ***kappaleet 65 – 67). Tämä poikkeus koskee vain hankkijaosapuolta.***

(h) sopimukset, joiden mukaiset maksut perustuvat ilmastollisiin, geologisiin tai muihin luonnonoloihin liittyviin muuttujiin (katso liitteen A kappale AG1). Tämän standardin kytkettyjä johdannaisia koskevia määräyksiä sovelletaan kuitenkin tällaisiin sopimuksiin kytkettyihin muuntyyppisiin johdannaisiin (esimerkiksi jos koronvaihtosopimuksen ehto perustuu ilmastolliseen muuttujaan, kuten astepäivälukuun, koronvaihtosopimuksen osuus on tämän standardin soveltamisalaan kuuluva kytketty johdannainen – katso kappaleet 10 - 13 ja liitteen A kappaleet AG27 - AG33).

▼M2

(i) sellaiset luottositoumukset kappaleessa 4 kuvattuja lukuun ottamatta, jotka eivät ole toteutettavissa nettomääräisinä joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina. Luottositoumusta ei katsota nettomääräisesti toteutettavaksi pelkästään sillä perusteella, että laina nostetaan erissä (esimerkiksi rakentamista varten myönnettävä kiinnelaina, jota nostetaan rakennustyön edistymisen mukaan määräytyvissä erissä). Jos luottositoumuksen myöntäjä sitoutuu antamaan lainan alle markkinakoron, sen on kirjattava sitoumus alun perin käypään arvoon ja sen jälkeen arvostettava se (i) IAS 37:n mukaisesti kirjattavaan määrään tai (ii) sitä suurempaan alun perin kirjattuun määrään, josta on vähennetty IAS 18:n mukaisesti kirjattavat kertyneet jaksotukset, milloin tämä on asianmukaista. Luottositoumuksen myöntäjän on sovellettava IAS 37:ää muihin luottositoumuksiin, jotka eivät kuulu tämän standardin soveltamisalaan. Tämän standardin määräyksiä taseesta pois kirjaamisesta sovelletaan luottositoumuksiin (katso kappaleet 15 - 42 ja liitteen A kappaleet AG36 - AG63).

3. *Tämä standardi koskee takaussopimuksia, mikäli ne edellyttävät maksujen suorittamista tietyn korkokannan, rahoitusinstrumentin hinnan, hyödykkeen hinnan, valuuttakurssin, hinta- tai kurssi-indeksin, luottoluokituksen tai luottoindeksin tai muun muuttujan (jota joskus sanotaan ”alla olevaksi”) arvon muutoksen seurauksena. Esimerkiksi sellainen takaussopimus, joka edellyttää maksujen suorittamista, kun velallisen luottoluokitus putoaa alle tietyn tason, kuuluu tämän standardin soveltamisalaan.*

4. *Luottositoumukset, jotka yhteisö luokittelee käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi rahoitusveloiksi, kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan. Jos yhteisön aikaisempana käytäntönä on ollut luottositoumuksista syntyvien omaisuuserien myyminen pian niiden syntymisen jälkeen, sen on sovellettava tätä standardia kaikkiin samaan ryhmään kuuluviin luottositoumuksiinsa.*

5. *Tätä standardia on sovellettava sellaisiin muiden kuin rahoituserien osto- ja myyntisopimuksiin, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisinä joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka instrumentteja vaihtamalla ikään kuin sopimukset olisivat rahoitusinstrumentteja, lukuun ottamatta sopimuksia, jotka on tehty ja pidetään edelleen voimassa muun kuin rahoituserän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- ja käyttötarpeiden mukaisesti.*

6. Muun kuin rahoituserän osto- tai myyntisopimus voidaan toteuttaa nettomääräisenä käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla usealla eri tavalla. Näitä ovat esimerkiksi:

   (a) tilanteet, joissa sopimusehdot sallivat jommallekummalle osapuolelle sopimuksen nettomääräisen toteuttamisen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla;

   (b) tilanteet, joissa mahdollisuutta nettomääräiseen toteuttamiseen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ei ole nimenomaisesti mainittu sopimusehdoissa, mutta yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten nettomääräinen toteuttaminen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla (riippumatta siitä, tapahtuuko tämä vastapuolen kanssa, tekemällä toisensa kumoavat sopimukset vai myymällä sopimus ennen sen toteuttamista tai raukeamista);

   (c) tilanteet, joissa yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten osalta kohde-etuutena olevan erän vastaanottaminen ja myyminen lyhyen ajan kuluessa vastaanottamisen jälkeen voiton hankkimiseksi hintojen tai välittäjän katteen lyhyen aikavälin vaihteluista;

   ja

   (d) tilanteet, joissa sopimuksen kohteena oleva rahoituseriin kuulumaton erä on helposti vaihdettavissa käteisvaroiksi.

   Kohtien (b) tai (c) mukaista sopimusta ei tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti, joten se kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Muut sopimukset, joita kappale 5 koskee, arvioidaan sen ratkaisemiseksi, onko ne tehty ja pidetäänkö ne edelleen voimassa muun kuin rahoituserän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti ja kuuluvatko ne siis tämän standardin soveltamisalaan.

▼M2

7. Muun kuin rahoituserän ostamista tai myymistä koskeva asetettu optio, joka voidaan toteuttaa nettomääräisenä joko rahavaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla kappaleen 6(a) tai (d) mukaisesti, kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Tällaista sopimusta ei voida tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti.

MÄÄRITELMÄT

8. Tässä standardissa käytetään IAS 32:ssa määriteltyjä termejä IAS 32:n kappaleen 11 mukaisessa merkityksessä. IAS 32:ssa on määritelty seuraavat termit:

— rahoitusinstrumentti

— rahoitusvaroihin kuuluva erä

— rahoitusvelka

— oman pääoman ehtoinen instrumentti,

ja kyseinen standardi sisältää ohjeistusta näiden määritelmien soveltamisesta.

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

Johdannaisen määritelmä

Johdannainen on rahoitusinstrumentti tai muu tämän standardin soveltamisalaan kuuluva sopimus (katso kappaleet 2 - 7), jolla on kaikki seuraavat kolme ominaisuutta:

(a) sen arvo muuttuu tietyn koron, rahoitusinstrumentin hinnan, hyödykkeen hinnan, valuuttakurssin, hinta- tai kurssi-indeksin, luottoluokituksen tai luottoindeksin taikka muun muuttujan (jota joskus sanotaan ”alla olevaksi”) arvon muuttuessa;

(b) se ei sopimusta tehtäessä vaadi lainkaan nettosijoitusta tai vaatii pienemmän nettosijoituksen kuin mitä vaadittaisiin toisen tyyppisissä sopimuksissa, joiden odotettaisiin reagoivan markkinatekijöiden muutoksiin vastaavalla tavalla;

ja

(c) se toteutetaan tiettynä päivänä tulevaisuudessa.

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) Se luokitellaan kaupankäyntitarkoituksessa pidettäväksi. Rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä luokitellaan kaupankäyntitarkoituksessa pidettäväksi, jos:

(i) se on hankittu tai syntynyt pääasiallisena tarkoituksena myydä se tai ostaa se takaisin lyhyen ajan kuluessa;

(ii) se on osa sellaisten yksilöityjen rahoitusinstrumenttien muodostamaa salkkua, joita hallinnoidaan yhdessä ja joita on todistettavasti viime aikoina toistuvasti käytetty lyhyen aikavälin voiton tavoitteluun;

tai

(iii) se on johdannainen (lukuun ottamatta johdannaista, joka on nimenomaisesti määritetty suojausinstrumentiksi ja on sellaisena tehokas).

(b) […] Mikä tahansa tämän standardin soveltamisalaan kuuluva rahoitusvaroihin […] kuuluva erä voidaan sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin […] kuuluvaksi eräksi lukuun ottamatta sijoituksia sellaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, joilla ei ole toimivilla markkinoilla noteerattua markkinahintaa ja joiden käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä (katso kappale 46(c) ja liitteen A kappaleet AG80 ja AG81).

Eräpäivään asti pidettävät sijoitukset ovat sellaisia johdannaisvaroihin kuulumattomia rahoitusvaroja, joihin liittyvät maksusuoritukset ovat kiinteitä tai määritettävissä, jotka erääntyvät määrättynä päivänä ja jotka

▼M2

yhteisöllä on vakaa aikomus ja kyky pitää eräpäivään asti (katso liitteen A kappaleet AG16 - AG25) lukuun ottamatta:.

(a) niitä, jotka yhteisö alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä määrää kirjattavaksi käypään arvoon tulosvaikutteisesti;

(b) niitä, jotka yhteisö luokittelee myytävissä oleviksi;

ja

(c) niitä, jotka vastaavat lainojen ja muiden saamisten määritelmää.

Yhteisö ei saa luokitella mitään rahoitusvaroja eräpäivään asti pidettäviksi, jos yhteisö on tilikaudella tai kahden edellisen tilikauden aikana myynyt eräpäivään asti pidettäviä sijoituksia tai muuttanut niiden luokittelua ennen eräpäivää siten, että näiden erien määrä on ollut vähämerkityksellistä suurempi (vähämerkityksellistä suurempi verrattuna eräpäivään asti pidettävien sijoitusten kokonaismäärään) muutoin kuin sellaisin myynnein tai uudelleenluokitteluin, jotka:

(i) tapahtuvat niin lähellä eräpäivää tai rahoitusvaroihin kuuluvan erän lunastuspäivää (esimerkiksi alle kolme kuukautta ennen eräpäivää), että markkinakoron muutoksilla ei olisi merkittävää vaikutusta rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypään arvoon;

(ii) toteutuvat sen jälkeen kun yhteisö on saanut rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisen pääoman olennaisilta osin takaisin sopimuksenmukaisina tai ennen eräpäivää tapahtuvina maksuina;

tai

(iii) johtuvat sellaisesta yksittäisestä tapahtumasta, joka ei ole yhteisön määräysvallassa, joka on kertaluonteinen ja jota yhteisö ei olisi voinut kohtuudella ennakoida.

Lainat ja muut saamiset ovat johdannaisvaroihin kuulumattomia rahoitusvaroja, joihin liittyvät maksut ovat kiinteitä tai määritettävissä olevia ja joita ei noteerata toimivilla markkinoilla lukuun ottamatta:

(a) niitä, jotka yhteisö aikoo myydä välittömästi tai lyhyen ajan kuluessa – nämä erät on luokiteltava kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi – ja niitä, jotka yhteisö alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä määrää kirjattaviksi käypään arvoon tulosvaikutteisesti;

(b) niitä, jotka yhteisö alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä luokittelee myytävissä oleviksi;

tai

(c) niitä, joista niiden haltija ei mahdollisesti saa alkuperäistä sijoitustaan olennaisilta osin takaisin muun syyn kuin luoton laadun heikentymisen vuoksi – nämä on luokiteltava myytävissä oleviksi.

Hankittu osuus sellaisten omaisuuserien ryhmästä, jotka eivät ole lainoja tai muita saamisia (esimerkiksi osuus sijoitusrahastosta tai vastaavanlaisesta rahastosta) ei ole laina tai muu saaminen.

Myytävissä olevat rahoitusvarat ovat sellaisia johdannaisvaroihin kuulumattomia rahoitusvaroja, jotka on luokiteltu myytävissä oleviksi tai joita ei ole luokiteltu (a) lainoiksi ja muiksi saamisiksi (b) eräpäivään asti pidettäviksi sijoituksiksi eikä (c) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi rahoitusvaroiksi.

Kirjaamiseen ja arvostamiseen liittyvät määritelmät

Rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän jaksotettu hankintameno on määrä, johon kyseinen rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä on arvostettu alun perin kirjanpitoon merkittäessä, vähennettynä lyhennyksillä, lisättynä tai vähennettynä alkuperäisen määrän ja erääntyvän määrän välisen erotuksen kertyneillä, efektiivisen koron menetelmällä lasketuilla jaksotuksilla ja oikaistuna mahdollisilla vähennyskirjauksilla (joko suoraan tai vähennyserää käyttäen tehdyillä), jotka johtuvat arvonalentumisesta tai siitä, että erästä ei saada maksua.

Efektiivisen koron menetelmä on menetelmä, jota käytetään rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän (tai rahoitusvarojen tai -velkojen ryhmän) jaksotetun hankintamenon laskemiseen ja korkotuoton tai -kulun kohdistamiseen asianomaiselle ajanjaksolle. Efektiivinen korko on se korkokanta, jota käyttäen rahoitusinstrumentin odotettavissa olevana juoksuaikana tai – mikäli tämä on asianmukaista – lyhyemmän ajanjakson kuluessa saatavaksi tai suoritettavaksi arvioidut vastaiset maksut tulevat diskontatuiksi täsmälleen kyseisen rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän nettokirjanpitoarvon suuruisiksi. Efektiivistä korkokantaa laskettaessa yhteisön on arvioitava rahavirrat ottamalla

▼M2

huomioon rahoitusinstrumentin kaikki sopimusehdot (esimerkiksi mahdollisuus suorittaa maksu ennen eräpäivää tai lunastaa instrumentti ja muut vastaavat optiot), mutta se ei saa ottaa huomioon vastaisia luottotappioita. Laskelmaan on sisällytettävä kaikki sellaiset sopimusosapuolten välillä suoritettavat tai saatavat palkkiot ja korkopisteet, jotka ovat kiinteä osa efektiivistä korkoa (katso IAS 18), transaktiomenot sekä kaikki muut yli- tai alikurssit. Lähtökohtaisesti oletetaan, että samankaltaisten rahoitusinstrumenttien muodostaman ryhmän rahavirrat ja odotettavissa oleva juoksuaika ovat arvioitavissa luotettavasti. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa rahoitusinstrumentin (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) rahavirtoja tai odotettavissa olevaa juoksuaikaa ei ole mahdollista arvioida luotettavasti, yhteisön on kuitenkin käytettävä sopimukseen perustuvia rahavirtoja rahoitusinstrumentin (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) koko sopimusajalta.

Kirjaaminen pois taseesta tarkoittaa aikaisemmin kirjatun rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän poistamista yhteisön taseesta.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä. (*)

Selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti on rahoitusvaroihin kuuluvan erän osto tai myynti sellaisella sopimuksella, jonka ehtojen mukaan omaisuuserä on luovutettava sen ajan kuluessa, jota yleisesti noudatetaan kyseisillä markkinoilla viranomaismääräykseen tai vakiintuneeseen tapaan perustuen.

Transaktiomenoja ovat rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän hankkimisesta, liikkeeseenlaskusta tai luovuttamisesta välittömästi johtuvat lisämenot (katso liitteen A kappale AG13). Lisämenoja ovat sellaiset menot, joita ei olisi syntynyt, jollei yhteisö olisi hankkinut, laskenut liikkeeseen tai luovuttanut rahoitusinstrumenttia.

Suojauslaskentaan liittyvät määritelmät

Kiinteäehtoinen sitoumus on sitova sopimus, jonka perusteella vaihdetaan tietty määrä voimavaroja tiettyyn hintaan tiettynä päivänä tai tiettyinä päivinä tulevaisuudessa.

Ennakoitu liiketoimi on vastainen liiketoimi, johon ei ole sitouduttu mutta jonka odotetaan toteutuvan.

Suojausinstrumentti on nimenomaisesti tähän tarkoitukseen määritetty johdannainen tai (ainoastaan valuuttakurssien muutosriskiltä suojauduttaessa) nimenomaisesti tähän tarkoitukseen määritetty muihin rahoitusvaroihin kuin johdannaisvaroihin tai muihin rahoitusvelkoihin kuin johdannaisvelkoihin kuuluva erä, jonka käyvän arvon tai rahavirtojen odotetaan kumoavan suojattavaksi määrätyn kohteen käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset (suojausinstrumentin määritelmää käsitellään tarkemmin kappaleissa 72 - 77 ja liitteen A kappaleissa AG94 - AG 97).

Suojauskohde on omaisuuserä, velka, kiinteäehtoinen sitoumus, erittäin todennäköinen ennakoitu liiketoimi tai ulkomaiseen yksikköön tehty nettosijoitus, joka (a) altistaa yhteisön käyvän arvon tai vastaisten rahavirtojen muutosten riskille ja joka (b) on nimenomaisesti määrätty suojattavaksi (suojauskohteen määritelmää käsitellään tarkemmin kappaleissa 78 - 84 ja liitteen A kappaleissa AG98 - AG101).

Suojauksen tehokkuudella tarkoitetaan sitä, missä määrin suojausinstrumentin käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset kumoavat suojattavasta riskistä johtuvia suojauskohteen käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksia (katso liitteen A kappaleet AG105 - AG113).

KYTKETYT JOHDANNAISET

10. Kytketty johdannainen on osa hybridi-instrumenttia (yhdistettyä instrumenttia), joka sisältää myös johdannaissopimuksiin kuulumattoman pääsopimuksen – ja tällä on sellainen vaikutus, että osa yhdistetyn instrumentin rahavirroista vaihtelee samankaltaisella tavalla kuin itsenäisen johdannaisen rahavirrat. Kytketty johdannainen saa aikaan sen, että kaikki ne rahavirrat tai osa niistä rahavirroista, jotka sopimus muutoin edellyttäisi, muuttuvat tietyn korkokannan, rahoitusinstrumentin hinnan, hyödykkeen hinnan, valuuttakurssin, hinta- tai kurssi-indeksin, luottoluokituksen tai luottoindeksin tai muun muuttujan mukaisesti. Johdannainen, joka liittyy rahoitusinstrumenttiin mutta on sopimuksen perusteella siirrettävissä

(*) Kappaleet 48 ja 49 sekä liitteen A kappaleet AG69 - AG82 sisältävät vaatimuksia rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän käyvän arvon määrittämisestä.

▼M2

riippumatta tästä instrumentista tai jossa on eri vastapuoli kuin tällä instrumentilla, ei ole kytketty johdannainen vaan erillinen rahoitusinstrumentti.

11. ***Kytketty johdannainen on erotettava pääsopimuksesta ja käsiteltävä kirjanpidossa johdannaisena tämän standardin mukaisesti siinä ja vain siinä tapauksessa, että:***

(a) kytketyn johdannaisen taloudelliset ominaispiirteet ja riskit eivät liity läheisesti pääsopimuksen taloudellisiin ominaispiirteisiin ja riskeihin (katso liitteen A kappaleet AG30 ja AG33;

(b) erillinen instrumentti, jolla on samat ehdot kuin kytketyllä johdannaisella, vastaisi johdannaisen määritelmää;

ja

(c) hybridi-instrumenttia (yhdistettyä instrumenttia) ei arvosteta käypään arvoon siten, että käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti (toisin sanoen johdannaista, joka on kytketty käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaan rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvaan erään, ei eroteta).

Jos kytketty johdannainen erotetaan pääsopimuksesta, pääsopimusta itseään on käsiteltävä kirjanpidossa tämän standardin mukaisesti, jos se on rahoitusinstrumentti, ja muiden asianmukaisten standardien mukaisesti, jos se ei ole rahoitusinstrumentti. Tässä standardissa ei käsitellä sitä, onko kytketty johdannainen esitettävä erikseen tilinpäätöslaskelmissa.

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 käsiteltävä koko yhdistettyä sopimusta kaupankäyntitarkoituksessa pidettävänä rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvana eränä.***

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 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 yhdistettyä instrumenttia käsitellään kaupankäyntitarkoituksessa pidettävänä.

MERKITSEMINEN TASEESEEN JA KIRJAAMINEN POIS TASEESTA

Alkuperäinen kirjaaminen

14. ***Yhteisön on merkittävä rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä taseeseen silloin ja vain silloin, kun yhteisöstä tulee instrumentin sopimusehtojen osapuoli. (Katso kappale 38 rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukaisten ostojen osalta.)***

Rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjaaminen pois taseesta

15. Konsernitilinpäätöksessä kappaleita 16 - 23 ja liitteen A kappaleita AG34 - AG52 sovelletaan konsernitasolla. Näin ollen yhteisö yhdistelee ensin kaikki tytäryritykset IAS 27:n ja SIC-12:n *Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt* mukaisesti ja sitten soveltaa näin syntyvään konserniin kappaleita 16 - 23 ja liitteen A kappaleista AG34 - AG52.

16. **Ennen kuin yhteisö arvioi onko taseesta pois kirjaaminen kappaleiden 17 - 23 mukaan asianmukaista ja miltä osin se on asianmukaista, se ratkaisee, olisiko kyseisiä kappaleita sovellettava rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaan (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän osaan) vai koko rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (tai samankaltaisten rahoitusvarojen erien ryhmään), ja tämä tapahtuu seuraavalla tavalla.**

(a) Kappaleita 17 - 23 sovelletaan rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaan (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän osaan) siinä ja vain siinä tapauksessa, että osa, jonka kirjaamista pois taseesta tarkastellaan, täyttää jonkin seuraavista kolmesta ehdosta:

(i) Kyseinen osa sisältää vain nimenomaisesti yksilöityjä rahavirtoja rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmästä). Esimerkiksi kun yhteisö tekee korkostrippisopimuksen, jonka mukaan vastapuoli saa oikeuden vieraan pääoman ehtoisesta instrumentista tuleviin

▼M2

korkorahavirtoihin mutta ei pääomarahavirtoihin, kappaleita 17 - 23 sovelletaan korkorahavirtoihin.

(ii) Kyseinen osa sisältää vain täysin suhteellisen (määräsuhteessa jaetun) osuuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän) rahavirroista. Esimerkiksi kun yhteisö osallistuu järjestelyyn, jonka mukaan vastapuoli saa oikeuden 90 prosenttiin vieraan pääoman ehtoisen instrumentin kaikista rahavirroista, kappaleita 17 - 23 sovelletaan 90 prosenttiin näistä rahavirroista. Jos vastapuolia on enemmän kuin yksi, kaikilla vastapuolilla ei tarvitse olla suhteellista osuutta rahavirroista, kunhan siirron tekevän yhteisön osuus on täysin suhteellinen.

(iii) Kyseinen osa sisältää vain täysin suhteellisen (määräsuhteessa jaetun) osuuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän) nimenomaisesti yksilöidyistä rahavirroista. Esimerkiksi kun yhteisö osallistuu järjestelyyn, jonka mukaan vastapuoli saa oikeuden 90 prosenttiin rahoitusvaroihin kuuluvan erän korkorahavirroista, kappaleita 17 - 23 sovelletaan 90 prosenttiin näistä korkorahavirroista. Jos vastapuolia on enemmän kuin yksi, kaikilla vastapuolilla ei tarvitse olla suhteellista osuutta nimenomaisesti yksilöidyistä rahavirroista, kunhan siirron tekevän yhteisön osuus on täysin suhteellinen.

(b) Kaikissa muissa tapauksissa kappaleita 17 - 23 sovelletaan koko rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (tai koko samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmään). Esimerkiksi kun yhteisö siirtää (i) oikeudet ensimmäiseen tai viimeiseen 90 prosenttiin maksuista, jotka saadaan perityksi rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä (tai rahoitusvarojen ryhmästä) tai (ii) oikeudet 90 prosenttiin saamisten muodostaman ryhmän rahavirroista mutta antaa takauksen, jonka mukaan se korvaa ostajalle luottotappiot 8 prosenttiin asti saamisten pääomasta, kappaleita 17 - 23 sovelletaan koko rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmään).

Termillä ”rahoitusvaroihin kuuluva erä” tarkoitetaan kappaleissa 17 - 26 joko edellä kohdassa (a) kuvattua rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaa (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän osaa) tai muussa tapauksessa koko rahoitusvaroihin kuuluvaa erää (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmää).

17. ***Yhteisön on kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta silloin ja vain silloin, kun:***

(a) sopimusperusteinen oikeus rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtoihin lakkaa olemasta voimassa;

tai

(b) se siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle kappaleissa 18 ja 19 esitetyllä tavalla ja siirto täyttää taseesta pois kirjaamisen edellytykset kappaleen 20 mukaisesti.

(Katso kappale 38 rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukaisten myyntien osalta.)

18. ***Yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle siinä ja vain siinä tapauksessa, että se:***

(a) joko siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamista koskevat sopimusperusteiset oikeutensa toiselle osapuolelle;

tai

(b) pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle vastaanottajalle kappaleen 19 sisältämät ehdot täyttävän järjestelyn mukaisesti.

19. ***Kun yhteisö pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän (”alkuperäinen omaisuuserä”) rahavirtojen saamiseen mutta se ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa nämä rahavirrat yhdelle tai useammalle yhteisölle (”lopulliset saajat”), yhteisö käsittelee liiketointa rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirtona toiselle osapuolelle siinä ja vain siinä tapauksessa, että kaikki seuraavat kolme ehtoa täyttyvät.***

(a) Yhteisöllä ei ole velvollisuutta maksaa lopullisille saajille, ellei se saa maksua vastaavasta alkuperäisen omaisuuserän määrästä. Yhteisön

▼M2

antamat lyhytaikaiset luotot, joihin liittyy oikeus saada takaisin koko lainaksi annettu määrä sekä markkinakoron mukainen kertynyt korko, ei estä tämän ehdon toteutumista.

(b) Siirtosopimuksen ehdot estävät yhteisöä myymästä tai panttaamasta alkuperäistä omaisuuserää muutoin kuin rahavirtojen maksamista koskevan velvoitteen vakuudeksi lopullisille saajille.

(c) Yhteisö on velvollinen maksamaan kaikki lopullisten saajien puolesta perimänsä rahavirrat eteenpäin ilman olennaista viivettä. Yhteisöllä ei myöskään ole oikeutta sijoittaa tällaisia rahavirtoja uudelleen, lukuun ottamatta rahavaroihin tehtäviä sijoituksia (määritelty IAS 7:ssä* Rahavirtalaskelmat*), sinä lyhyenä ajanjaksona, joka jää maksujen saantipäivän ja sen päivän väliin, jona maksut on suoritettava lopullisille vastaanottajille, ja tällaisista sijoituksista saatavat korot siirretään lopullisille saajille.

20. ***Kun yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle (katso kappale 18), sen on arvioitava, missä määrin se pitää rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut itsellään. Tällöin:***

(a) jos yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle, yhteisön on kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta ja kirjattava sille siirron yhteydessä mahdollisesti syntyvät tai sen mahdollisesti itsellään pitämät oikeudet ja velvoitteet erikseen varoiksi tai veloiksi.

(b) jos yhteisö pitää rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään, yhteisön on pidettävä rahoitusvaroihin kuuluva erä edelleen taseessaan.

(c) jos yhteisö ei siirrä rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja olennaisilta osin toiselle osapuolelle eikä pidä niitä olennaisilta osin itsellään, yhteisön on ratkaistava, onko sillä säilynyt määräysvalta rahoitusvaroihin kuuluvaan erään. Tällöin:

(i) jos yhteisöllä ei ole säilynyt määräysvaltaa, sen on kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta ja kirjattava sille siirron yhteydessä mahdollisesti syntyvät tai sen mahdollisesti itsellään pitämät oikeudet ja velvoitteet erikseen varoiksi tai veloiksi.

(ii) jos yhteisöllä on säilynyt määräysvalta, sen on pidettävä rahoitusvaroihin kuuluva erä edelleen taseessaan siltä osin kuin sillä on säilynyt intressi kyseiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (katso kappale 30).

21. Riskien ja etujen siirtymistä (katso kappale 20) arvioidaan vertaamalla yhteisön altistumista siirretyn omaisuuserän nettorahavirtojen määrien ja ajoittumisen vaihtelulle ennen ja jälkeen siirron. Yhteisö on pitänyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään, jos sen altistuminen rahoitusvaroihin kuuluvan erän vastaisten nettorahavirtojen nykyarvon vaihtelulle ei muutu merkittävästi siirron seurauksena (esimerkiksi sen vuoksi, että yhteisö on myynyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimuksella, jonka mukaan se ostaa erän takaisin kiinteään hintaan tai myyntihintaan, johon lisätään tuotto lainan antajalle). Yhteisö on siirtänyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle, jos sen altistuminen tällaiselle vaihtelulle ei enää ole merkittävää verrattuna rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyvien vastaisten nettorahavirtojen nykyarvon kokonaisvaihteluun (esimerkiksi siksi, että yhteisö on myynyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän vain sillä ehdolla, että sillä on oikeus ostaa se takaisin takaisinostoajankohdan käypään arvoon tai se on siirtänyt toiselle osapuolelle täysin suhteellisen osuuden suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirroista sellaisessa kappaleen 19 mukaiset ehdot täyttävässä järjestelyssä kuten esimerkiksi *loan sub-participation* -järjestelyssä).

22. Usein on täysin selvää, onko yhteisö siirtänyt vai pitänyt itsellään omistukseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin, eikä laskelmien tekemiseen ole tarvetta. Toisissa tapauksissa on tarpeellista tehdä laskelmia ja vertailla yhteisön altistumista vastaisten nettorahavirtojen nykyarvon vaihtelulle ennen ja jälkeen siirron. Laskelmia ja vertailuja tehtäessä käytetään diskonttauskorkona asianmukaista tarkasteluhetken markkinakorkoa. Kaikki jokseenkin mahdolliset nettorahavirtojen vaihtelut otetaan huomioon, ja niille tulemille, joiden toteutuminen on todennäköisempää, annetaan suurempi paino.

▼M2

23. Se, onko yhteisöllä säilynyt määräysvalta (katso kappale 20(c)) siirrettyyn omaisuuserään, riippuu siirron saajan mahdollisuudesta myydä omaisuuserä. Jos siirron saaja pystyy käytännössä myymään koko omaisuuserän riippumattomalle kolmannelle osapuolelle ja pystyy käyttämään tätä mahdollisuutta yksipuolisesti ja ilman että sen tarvitsee määrätä siirrolle lisärajoitteita, määräysvalta ei ole säilynyt yhteisöllä. Kaikissa muissa tapauksissa yhteisöllä on säilynyt määräysvalta.

Siirrot, jotka täyttävät taseesta pois kirjaamisen edellytykset

(katso kappaleet 20(a) ja (c)(i))

24. ***Jos yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle sellaisella siirrolla, joka kokonaisuudessaan täyttää taseesta pois kirjaamisen edellytykset, ja pitää itsellään oikeuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän hoitamiseen palkkiota vastaan, sen on kirjattava kyseistä hoitopalvelusopimusta koskien joko omaisuuserä tai velka. Jos saatavan palkkion ei odoteta tuottavan yhteisölle riittävää korvausta hoitopalvelun suorittamisesta, on kirjattava hoitopalveluvelvoitteen käypää arvoa vastaava hoitopalveluvelka. Jos saatavan palkkion odotetaan olevan suurempi kuin riittävä korvaus hoitopalvelun suorittamisesta, on kirjattava hoitopalveluoikeutta koskeva omaisuuserä, jonka määrittäminen perustuu suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän kohdistamiseen kappaleen 27 mukaisesti.***

25. ***Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan siirron seurauksena kokonaan pois taseesta mutta yhteisö saa siirrosta johtuen uuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai ottaa vastatakseen uuden rahoitusvelan tai hoitopalveluvelvoitteen, yhteisön on kirjattava uusi rahoitusvaroihin kuuluva erä, rahoitusvelka tai hoitopalveluvelka käypään arvoon.***

26. ***Kun rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan kokonaan pois taseesta, on seuraavien erien välinen erotus kirjattava tulosvaikutteisesti:***

    (a) kirjanpitoarvo

    ja

    (b) seuraavien erien yhteismäärä: (i) saatu vastike (mukaan lukien saatu uusi omaisuuserä vähennettynä vastattavaksi otetulla uudella velalla) ja (ii) suoraan omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio (katso kappale 55(b)).

27. ***Jos toiselle osapuolelle siirretty omaisuuserä on osa suurempaa rahoitusvaroihin kuuluvaa erää (esimerkiksi kun yhteisö siirtää toiselle osapuolelle korkorahavirrat, jotka ovat osa vieraan pääoman ehtoista instrumenttia, katso kappale 16(a)) ja siirretty osa täyttää kokonaisuudessaan taseesta pois kirjaamisen edellytykset, tämän suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän aikaisempi kirjanpitoarvo on jaettava taseeseen jäävän ja taseesta pois kirjattavan osan kesken näiden osien siirtoajankohdan käypien arvojen suhteen perusteella. Itsellä pidettyä hoitopalveluun liittyvää omaisuuserää on tässä käsiteltävä taseeseen jäävänä osana. Seuraavien erien välinen erotus:***

    (a) taseesta pois kirjattavalle osalle kohdistettava kirjanpitoarvo;

    ja

    (b) seuraavien erien yhteismäärä: (i) taseesta pois kirjatusta osasta saatu vastike (mukaan lukien saatu uusi omaisuuserä vähennettynä vastattavaksi otetulla uudella velalla) ja (ii) sille kohdistettava suoraan omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio (katso kappale 55(b))

    on kirjattava tulosvaikutteisesti. Omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio jaetaan taseeseen jäävän ja taseesta pois kirjattavan osan kesken kyseisten osien käypien arvojen suhteen perusteella.

28. Kun yhteisö jakaa suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän aikaisempaa kirjanpitoarvoa taseeseen jäävän ja taseesta pois kirjattavan osan kesken, on määritettävä taseeseen jäävän osan käypä arvo. Kun yhteisön käytäntönä on ollut myydä taseeseen jäävän osan kaltaisia osia tai tällaisten osien kauppoja on muutoin toteutunut markkinoilla, viime aikoina todellisissa liiketoimissa toteutuneiden hintojen pohjalta saadaan paras arvio kyseisen osan käyvästä arvosta. Silloin kun taseeseen jäävän osan käyvän arvon tukena ei ole hintanoteerauksia tai viimeaikaisia kauppoja, paras arvio käyvästä arvosta on koko suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän käyvän arvon ja siirron saajan taseesta pois kirjatusta osasta maksaman vastikkeen välinen erotus.

▼M2

Siirrot, jotka eivät täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä

(katso kappale 20(b))

29. ***Jos siirto ei johda taseesta pois kirjaamiseen sen vuoksi, että yhteisö on pitänyt toiselle osapuolelle siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisin osin itsellään, yhteisön on pidettävä koko toiselle osapuolelle siirretty omaisuuserä edelleen taseessaan ja kirjattava saatua vastiketta vastaava rahoitusvelka. Myöhemmillä kausilla yhteisön on kirjattava toiselle osapuolelle siirretystä omaisuuserästä saatavat tuotot ja rahoitusvelasta aiheutuvat kulut.***

Siirrettyihin varoihin säilyvä intressi

(katso kappale 20 (c)(ii))

30. ***Jos yhteisö ei siirrä siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja olennaisilta osin toiselle eikä pidä niitä olennaisilta osin itsellään ja sillä säilyy määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään, yhteisö pitää toiselle osapuolelle siirretyn omaisuuserän edelleen taseessaan siihen määrään asti kuin sillä on säilynyt siihen intressi. Yhteisöllä toiselle osapuolelle siirrettyyn omaisuuserään säilyvän intressin määrä on se määrä, johon asti yhteisö on alttiina toiselle osapuolelle siirretyn omaisuuserän arvon muutoksille. Esimerkiksi:***

(a) kun yhteisöllä säilyvä intressi muodostuu toiselle osapuolelle siirretystä omaisuuserästä annetusta takauksesta, yhteisöllä säilyvän intressin määrä on (i) omaisuuserän määrä tai (ii) sitä pienempi saadun vastikkeen määrä, joka yhteisöä enintään voidaan vaatia maksamaan takaisin (”takausmäärä”).

(b) kun yhteisöllä säilyvä intressi muodostuu toiselle osapuolelle siirrettyyn omaisuuserään perustuvasta asetetusta tai ostetusta optiosta (tai molemmista), yhteisöllä säilyvän intressin määrä on se siirretyn omaisuuserän määrä, jonka yhteisö saattaa ostaa takaisin. Jos kyseessä on asetettu myyntioptio, joka perustuu käypään arvoon arvostettavaan omaisuuserään, yhteisöllä säilyvä intressi rajoittuu kuitenkin määrään, joka on toiselle osapuolelle siirretyn omaisuuserän käypä arvo tai sitä alempi option toteuttamishinta (katso kappale AG48).

(c) kun yhteisöllä säilyvä intressi muodostuu toiselle osapuolelle siirrettyyn omaisuuserään perustuvasta käteisvaroina toteutettavasta optiosta tai vastaavanlaisesta sopimusehdosta, yhteisöllä säilyvän intressin suuruus määritetään samalla tavalla kuin muuna kuin käteisvaroina toteutettavista optioista johtuvan intressin määrä kohdan (b) mukaan.

31. ***Kun yhteisö pitää omaisuuserän edelleen taseessaan siihen määrään asti kuin sillä säilyy siihen intressi, yhteisö kirjaa myös siihen liittyvän velan. Tämän standardin muista arvostamista koskevista vaatimuksista huolimatta arvostetaan toiselle osapuolelle siirretty omaisuuserä ja siihen liittyvä velka sellaisella perusteella, joka kuvastaa yhteisön itsellään pitämiä oikeuksia ja velvoitteita. Omaisuuserään liittyvä velka arvostetaan siten, että toiselle osapuolelle siirretyn omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo on:***

(a) yhteisön itsellään pitämien oikeuksien ja velvoitteiden jaksotettu hankintameno, mikäli toiselle siirretty omaisuuserä arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon;

tai

(b) määrä, joka vastaa yhteisön itsellään pitämien oikeuksien ja velvoitteiden käypää arvoa, kun ne arvostetaan erikseen, mikäli toiselle siirretty omaisuuserä arvostetaan käypään arvoon.

32. ***Yhteisön on edelleen kirjattava toiselle osapuolelle siirretystä omaisuuserästä saamansa tuotot siihen määrään asti kuin sillä on säilynyt siihen intressi, ja sen on edelleen kirjattava omaisuuserään liittyvästä velasta aiheutuvat kulut.***

33. ***Toiselle osapuolelle siirretyn omaisuuserän ja siihen liittyvän velan käyvän arvon kirjattuja muutoksia käsitellään myöhemmin tapahtuvassa arvostuksessa toisiinsa nähden yhdenmukaisesti kappaleen 55 mukaan, eikä niitä saa netottaa keskenään.***

34. ***Jos yhteisöllä säilyvä intressi koskee vain osaa rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä (esimerkiksi kun yhteisö pitää itsellään oikeuden ostaa takaisin osa siirretystä omaisuuserästä tai sille jää sellainen jäännösintressi, joka ei johda omistukseen liittyvien riskien ja etujen pitämiseen olennaisilta osin itsellä, ja yhteisöllä säilyy määräysvalta), yhteisö jakaa***

▼M2

rahoitusvaroihin kuuluvan erän aikaisemman kirjanpitoarvon säilyvän intressin perusteella taseeseen jäävän osan ja sen osan, jota ei enää merkitä taseeseen, kesken kyseisten osien siirtoajankohdan käypien arvojen suhteen perusteella. Tässä sovelletaan kappaleen 28 mukaisia vaatimuksia. Seuraavien erien välinen erotus:

(a) kirjanpitoarvo, joka kohdistetaan sille osalle, jota ei enää merkitä taseeseen;

ja

(b) seuraavien erien yhteismäärä: (i) siitä osasta saatu vastike, jota ei enää merkitä taseeseen ja (ii) sille kohdistettava suoraan omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio (katso kappale 55(b))

on kirjattava tulosvaikutteisesti. Omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio jaetaan taseeseen jäävän ja ei enää taseeseen merkittävän osan kesken kyseisten osien käypien arvojen suhteen perusteella.

35. ***[…]***

Kaikki siirrot

36. ***Jos toiselle osapuolelle siirretty omaisuuserä pidetään edelleen taseessa, kyseistä omaisuuserää ja siihen liittyvää velkaa ei saa netottaa keskenään. Vastaavasti yhteisö ei saa netottaa toiselle osapuolelle siirretystä omaisuuserästä saatavia tuottoja ja siihen liittyvästä velasta aiheutuvia kuluja keskenään (katso IAS 32 kappale 42).***

37. ***Jos siirron tekijä antaa siirron saajalle muun kuin käteisvakuuden (kuten vieraan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin), se miten siirron tekijä ja siirron saaja käsittelevät vakuutta kirjanpidossa, riippuu siitä, onko siirron saajalla oikeus myydä vakuus tai pantata se edelleen, ja siitä, onko siirron tekijä lyönyt laimin velvoitteitaan. Siirron tekijän ja siirron saajan on käsiteltävä vakuutta kirjanpidossa seuraavasti:***

(a) Jos siirron saajalla on sopimukseen tai käytäntöön perustuva oikeus myydä vakuus tai pantata se edelleen, niin siirron tekijän on esitettävä kyseinen omaisuuserä taseessaan erillään muista varoista (esimerkiksi lainaksi annettuna omaisuuseränä, pantattuina oman pääoman ehtoisina instrumentteina tai takaisinostosaamisena).

(b) Jos siirron saaja myy saamansa vakuuden, sen on kirjattava myyntitulo ja kirjattava velka määrään, joka vastaa vakuuden palauttamisvelvoitteen käypää arvoa.

(c) Jos siirron tekijä laiminlyö sopimusvelvoitteensa eikä ole enää oikeutettu saamaan vakuutta takaisin, sen on kirjattava vakuus pois taseesta, ja siirron saajan on merkittävä vakuus varoiksi taseeseensa alun perin käypään arvoon, tai jos se on jo myynyt vakuuden, kirjattava vakuuden palauttamisvelvoite pois taseesta.

(d) Kohdassa (c) tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta siirron tekijän on pidettävä vakuus edelleen varoina taseessaan, eikä siirron saaja saa merkitä vakuutta varoiksi taseeseensa.

Rahoitusvaroihin kuuluvan erän selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti

38. ***Rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti on merkittävä taseeseen ja kirjattava pois taseesta joko kaupantekopäivän tai selvityspäivän perusteella sen mukaan kumpaa sovelletaan (katso liitteen A kappaleet AG53 - AG56).***

Rahoitusvelan kirjaaminen pois taseesta

39. ***Yhteisön on poistettava rahoitusvelka (tai rahoitusvelan osa) taseestaan silloin ja vain silloin, kun velka on lakannut olemasta olemassa – toisin sanoen kun sopimuksessa yksilöity velvoite on täytetty tai kumottu tai sen voimassaolo on lakannut.***

40. ***Jos olemassa olevan velallisen ja lainanantajan välillä vaihdetaan vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja, joiden ehdot poikkeavat huomattavasti toisistaan, vaihtoa on käsiteltävä alkuperäisen rahoitusvelan kuoletuksena ja uuden rahoitusvelan kirjaamisena. Samoin olemassa olevan rahoitusvelan tai sen osan ehtojen huomattavaa muutosta (riippumatta siitä, johtuuko se velallisen rahoitusvaikeuksista vai ei) on käsiteltävä kirjanpidossa alkuperäisen rahoitusvelan kuoletuksena ja uuden rahoitusvelan kirjaamisena.***

41. ***Kuoletetun tai toiselle osapuolelle siirretyn rahoitusvelan (tai rahoitusvelan osan) kirjanpitoarvon ja maksetun vastikkeen – joka sisältää***

▼M2

siirretyt muut kuin käteiset varat tai vastattaviksi otetut velat – välinen erotus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

42. Jos yhteisö ostaa takaisin osan rahoitusvelasta, yhteisön on jaettava rahoitusvelan aikaisempi kirjanpitoarvo taseeseen jäävän osan ja taseesta pois kirjattavan osan kesken kyseisten osien takaisinostoajankohdan käypien arvojen suhteen perusteella. Erotus (a) taseesta pois kirjattavalle osalle kohdistettavan kirjanpitoarvon ja (b) taseesta pois kirjattavasta osasta maksetun vastikkeen – joka sisältää siirretyt muut kuin käteiset varat ja vastattaviksi otetut velat – välillä on kirjattava tulosvaikutteisesti.

ARVOSTAMINEN

Rahoitusvarojen ja -velkojen alkuperäinen arvostaminen

43. ***Kun rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä merkitään alun perin kirjanpitoon, yhteisön on arvostettava se käypään arvoon, johon lisätään kyseisen rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän hankinnasta tai liikkeeseenlaskusta välittömästi johtuvat transaktiomenot silloin, kun kyseessä on sellainen rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä, jota ei arvosteta käypään arvoon tulosvaikutteisesti.***

44. Silloin kun yhteisö kirjaa selvityspäivän perusteella omaisuuserän, joka myöhemmin arvostetaan hankintamenoon tai jaksotettuun hankintamenoon, omaisuuserä kirjataan alun perin kaupantekopäivän käypään arvoon (katso liitteen A kappaleet AG53 - AG56).

Rahoitusvarojen myöhempi arvostaminen

45. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisen kirjaamisen jälkeistä arvostamista varten rahoitusvarat jaetaan tässä standardissa seuraaviin neljään ryhmään, jotka määritellään kappaleessa 9:

    (a) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat;

    (b) eräpäivään asti pidettävät sijoitukset;

    (c) lainat ja muut saamiset;

    ja

    (d) myytävissä olevat rahoitusvarat.

    Tämä luokittelu koskee tämän standardin mukaista arvostamista ja tulosvaikutteista kirjaamista. Yhteisö saa käyttää näistä ryhmistä muita nimityksiä tai se voi käyttää toisenlaista ryhmittelyä esittäessään informaatiota tilinpäätöslaskelmissa. Yhteisön on esitettävä liitetiedoissa IAS 32:n edellyttämät tiedot.

46. ***Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen yhteisön on arvostettava rahoitusvarat, johdannaisvarat mukaan lukien, käypään arvoon vähentämättä niitä transaktiomenoja, joita sille saattaa syntyä myynnin tai muun luovutuksen yhteydessä, lukuun ottamatta seuraavia rahoitusvaroja:***

    (a) kappaleessa 9 määritellyt lainat ja muut saamiset, jotka on arvostettava jaksotettuun hankintamenoon efektiivisen koron menetelmää käyttäen;

    (b) kappaleessa 9 määritellyt eräpäivään asti pidettävät sijoitukset, jotka on arvostettava jaksotettuun hankintamenoon efektiivisen koron menetelmää käyttäen;

    ja

    (c) sijoitukset sellaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, joilla ei ole toimivilla markkinoilla noteerattua markkinahintaa ja joiden käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä sekä johdannaiset, joiden kohde-etuutena ovat tällaiset noteeraamattomat oman pääoman ehtoiset instrumentit ja jotka on toteutettava luovuttamalla tällaisia noteeraamattomia oman pääoman ehtoisia instrumentteja; nämä on arvostettava hankintamenoon (katso liitteen A kappaleet AG80 ja AG81).

    Suojauskohteiksi määritetyt rahoitusvarat arvostetaan kappaleisiin 89 - 102 sisältyvien suojauslaskentaa koskevien vaatimusten mukaisesti. Kaikkien rahoitusvaroihin kuuluvien erien, käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavia eriä lukuun ottamatta, on oltava arvonalentumistarkastelun kohteina kappaleiden 58 - 70 ja liitteen A kappaleiden AG84 - AG93 mukaisesti.

▼M2

Rahoitusvelkojen myöhempi arvostaminen

47. ***Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen yhteisön on arvostettava kaikki rahoitusvelat jaksotettuun hankintamenoon efektiivisen koron menetelmää käyttäen lukuun ottamatta seuraavia:***

(a) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvelat. Tällaiset velat, johdannaisvelat mukaan lukien, on arvostettava käypään arvoon lukuun ottamatta johdannaisvelkaa, jonka kohde-etuutena on noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti, jonka käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti, ja jonka suorittamiseksi on luovutettava tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti; nämä on arvostettava hankintamenoon.

(b) rahoitusvelat, jotka syntyvät, kun rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä tai sitä käsitellään kirjanpidossa yhteisöllä säilyvään intressiin perustuvalla tavalla. Kappaleet 29 ja 31 koskevat tällaisten rahoitusvelkojen arvostamista.

Suojauskohteiksi määritetyt rahoitusvelat arvostetaan kappaleiden 89 - 102 suojauslaskentaa koskevien vaatimusten mukaisesti.

Käypään arvoon arvostamiseen liittyviä näkökohtia

48. ***Kun yhteisö tätä standardia tai IAS 32:ta soveltaessaan määrittää rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypää arvoa, sen on sovellettava liitteen A kappaleita AG69 - AG82.***

49. Vaadittaessa maksettavan velan (esimerkiksi vaadittaessa maksettavan talletuksen) käypä arvo on vähintään se määrä, joka voidaan vaatia maksettavaksi, diskontattuna ensimmäisestä päivästä, jona määrän maksamista voitaisiin vaatia.

Luokittelun muutokset

50. ***Yhteisö ei saa siirtää rahoitusinstrumenttia käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmään tai siitä pois sinä aikana, kun se on sen hallussa tai sen liikkeeseen laskun jälkeen.***

51. ***Jos aikomuksen tai kyvyn muuttumisen vuoksi sijoitusta ei ole enää asianmukaista luokitella eräpäivään asti pidettäväksi, se on luokiteltava myytävissä olevaksi ja arvostettava käypään arvoon, ja sen kirjanpitoarvon ja käyvän arvon välinen erotus on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleen 55(b) mukaisesti.***

52. ***Aina kun myynti tai siirto ryhmästä toiseen koskee suurempaa kuin vähämerkityksellistä määrää eräpäivään asti pidettäviä sijoituksia eikä se täytä mitään kappaleen 9 mukaisista ehdoista, kaikki jäljellä olevat eräpäivään asti pidettävät sijoitukset on luokiteltava myytävissä oleviksi. Kun tällainen ryhmästä toiseen siirto tehdään, niiden kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotus on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleen 55(b) mukaisesti.***

53. ***Jos luotettava arvon määritys tulee mahdolliseksi sellaiselle rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvalle erälle, jonka aikaisempi arvon määrittäminen tällä tavoin ei ollut mahdollista, ja kyseinen omaisuuserä tai velka täytyy arvostaa käypään arvoon jos luotettava arvon määritys on mahdollista (katso kappaleet 46(c) ja 47), niin kyseinen omaisuuserä tai velka on arvostettava käypään arvoon ja sen kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotus on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleen 55 mukaisesti.***

54. ***Jos tulee asianmukaiseksi arvostaa rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä käyvän arvon sijasta hankintamenoon tai jaksotettuun hankintamenoon aikomuksen tai kyvyn muuttumisen vuoksi tai siinä harvinaisessa tapauksessa, että käypää arvoa ei enää pystytä määrittämään luotettavasti (katso kappaleet 46(c) ja 47) tai koska kappaleessa 9 tarkoitetut "kaksi edellistä tilikautta" ovat kuluneet, rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän käypään arvoon perustuvasta kyseisen päivän kirjanpitoarvosta tulee sen uusi hankintameno tai jaksotettu hankintameno sen mukaan, kumman käyttäminen on asianmukaista. Kyseisestä omaisuuserästä suoraan omaan pääomaan kappaleen 55(b) mukaisesti kirjatut aikaisemmat voitot tai tappiot on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:***

(a) Jos kyseessä on rahoitusvaroihin kuuluva erä, jolla on määrätty eräpäivä, voitto tai tappio on jaksotettava tulosvaikutteisesti eräpäivään asti pidettävän sijoituksen jäljellä olevalle juoksuajalle efektiivisen koron menetelmää käyttäen. Uuden jaksotetun hankintamenon ja erääntyvän määrän välinen erotus on myös jaksotettava rahoitusvaroihin kuuluvan erän jäljellä olevalle juoksuajalle efektii-

▼M2

visen koron menetelmää käyttäen vastaavalla tavalla kuin yli- tai alikurssi jaksotetaan. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvo myöhemmin alentuu, suoraan omaan pääomaan kirjattu voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti kappaleen 67 mukaisesti.

(b) Jos kyseessä on rahoitusvaroihin kuuluva erä, jolla ei ole määrättyä eräpäivää, voitto tai tappio on jätettävä omaan pääomaan siihen asti, kunnes kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä myydään tai siitä muutoin luovutaan, jolloin se on kirjattava tulosvaikutteisesti. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvo myöhemmin alentuu, suoraan omaan pääomaan kirjattu aikaisempi voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti kappaleen 67 mukaisesti.

Voitot ja tappiot

55. ***Voitto tai tappio, joka syntyy sellaisen rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän käyvän arvon muutoksesta, joka ei ole osana suojaussuhdetta (ks. kappaleet 89 -102), on kirjattava seuraavasti:***

(a) ***Voitto tai tappio rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvasta erästä, joka on luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, on kirjattava tulosvaikutteisesti.***

(b) ***Voitto tai tappio myytävissä oleviin rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä on kirjattava suoraan omaan pääomaan oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman kautta (katso IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen), lukuun ottamatta arvonalentumistappioita (katso kappaleet 67 - 70) ja kurssivoittoja ja -tappioita (katso liitteen A kappale AG83), siihen asti kunnes rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta, jolloin aiemmin omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti. Efektiivisen koron menetelmää käyttäen (katso kappale 9) laskettu korko kirjataan kuitenkin tulosvaikutteisesti (katso IAS 18 Tuotot). Myytävissä olevan oman pääoman ehtoisen instrumentin osingot kirjataan tulosvaikutteisesti silloin, kun yhteisölle syntyy oikeus maksun saamiseen (katso IAS 18).***

56. ***Jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkittävistä rahoitusvaroista ja -veloista (katso kappaleet 46 ja 47) johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti, kun kyseinen rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta tai kun sen arvo alentuu sekä yli- ja alikurssin jaksotuksia tehtäessä. Jos rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvat erät ovat suojauskohteita (katso kappaleet 78 - 84 ja liitteen A kappaleet AG98 - AG101), voiton tai tappion kirjanpitokäsittelyn on kuitenkin tapahduttava kappaleiden 89 - 102 mukaisesti.***

57. ***Jos yhteisö kirjaa rahoitusvarat selvityspäivän perusteella (katso kappale 38 ja liitteen A kappaleet AG53 ja AG56), vastaanotettavan omaisuuserän käyvän arvon muutoksia kaupantekopäivän ja selvityspäivän välillä ei kirjata, jos omaisuuserät merkitään taseeseen hankintamenoon tai jaksotettuun hankintamenoon (lukuun ottamatta arvonalentumistappioita). Jos omaisuuserät merkitään taseeseen käypään arvoon, käyvän arvon muutos on kuitenkin kirjattava tulosvaikutteisesti tai omaan pääomaan sen mukaan, mikä kappaleen 55 mukaisesti on asianmukaista.***

Rahoitusvarojen arvon alentuminen ja maksun saamatta jääminen

58. ***Yhteisön on arvioitava jokaisena tilinpäätöspäivänä, onko olemassa mitään objektiivista näyttöä siitä, että rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai erien ryhmän arvo on alentunut. Jos tällaista näyttöä on, yhteisön on sovellettava mahdollisen arvonalentumistappion määrittämiseen kappaletta 63 (jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkittäviin rahoitusvaroihin), kappaletta 66 (hankintamenoon taseeseen merkittäviin rahoitusvaroihin) tai kappaletta 67 (myytävissä oleviin rahoitusvaroihin).***

59. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvarojen ryhmän arvo on alentunut ja arvonalentumistappiota on syntynyt siinä ja vain siinä tapauksessa, että arvonalentumisesta on objektiivista näyttöä yhden tai useamman, omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen jälkeen toteutuneen tapahtuman (”tappion synnyttävä tapahtuma”) seurauksena ja että tappion synnyttävällä tapahtumalla (tai tapahtumilla) on luotettavasti arvioitavissa oleva vaikutus rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai erien ryhmän arvioituihin vastaisiin rahavirtoihin. Saattaa olla, että ei ole mahdollista yksilöidä yhtä erillistä tapahtumaa, joka on aiheuttanut arvon alentumisen. Arvonalentuminen on saattanut pikemminkin syntyä useiden tapahtumien yhteisvaikutuksen seurauksena. Vastaisista tapahtumista odotettavissa olevia tappioita ei kirjata riippumatta siitä, miten todennäköisiä ne ovat. Objektiivista näyttöä siitä, että rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai varojen ryhmän arvo on alentunut, on omaisuuserän haltijan tietoon tullut havaitta-

▼M2

vissa oleva informaatio esimerkiksi seuraavista tappion synnyttävistä tapahtumista:

(a) liikkeeseenlaskijan tai velallisen merkittävät taloudelliset vaikeudet;

(b) sopimusehtojen rikkominen, kuten koronmaksun tai lyhennysten viivästyminen tai maksamatta jääminen;

(c) velkojan velalliselle tämän rahoitusvaikeuksiin liittyvistä taloudellisista tai oikeudellisista syistä johtuen antama sellainen myönnytys, jota velkoja ei muutoin harkitsisi antavansa;

(d) velallisen konkurssi tai muu taloudellinen uudelleenjärjestely tulee todennäköiseksi;

(e) taloudellisista vaikeuksista johtuva toimivien markkinoiden häviäminen kyseiseltä rahoitusvaroihin kuuluvalta erältä;

tai

(f) havaittavissa olevat tosiseikat osoittavat, että rahoitusvarojen ryhmän alkuperäisen kirjaamisen jälkeen niistä syntyvien arvioitujen vastaisten rahavirtojen määrä on vähentynyt ja vähentyminen on määritettävissä, vaikka vähenemistä ei voida vielä kohdistaa mihinkään yksittäiseen rahoitusvarojen ryhmään kuuluvaan erään, ja tällaisia seikkoja ovat esimerkiksi:

(i) epäedulliset muutokset ryhmään kuuluvien velallisten maksukäyttäytymisessä (esimerkiksi maksuviivästysten määrän kasvu tai sellaisten luottokorttivelallisten määrän kasvu, jotka ovat saavuttaneet luottorajansa ja jotka suorittavat vähimmäiskuukausimaksua);

tai

(ii) valtion tai paikallisen tason taloudelliset olosuhteet, jotka korreloivat ryhmään kuuluviin varoihin liittyviin laiminlyönteihin (esimerkiksi työttömyysasteen kasvu velallisten sijaintialueella, kiinnitettyjen kiinteistöjen hintojen lasku niiden sijaintialueella, öljyn hinnan lasku öljyn tuottajille lainattujen varojen osalta tai epäedulliset muutokset sellaisissa toimialan olosuhteissa, joilla on vaikutusta ryhmään kuuluviin velallisiin).

60. Toimivien markkinoiden häviämistä siksi, että yhteisön rahoitusinstrumenteilla ei enää käydä julkisesti kauppaa, ei pidetä näyttönä arvonalentumisesta. Jonkin yhteisön luottoluokituksen alentuminen ei sinänsä ole näyttönä arvonalentumisesta, joskin se saattaa olla näyttö arvonalentumisesta yhdessä muun saatavissa olevan informaation kanssa tarkasteltuna. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän käyvän arvon alentuminen alle sen hankintamenon tai jaksotetun hankintamenon ei välttämättä ole näyttö arvonalentumisesta (esimerkiksi vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen käyvän arvon alentuminen, joka johtuu riskittömän koron noususta).

61. Oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen arvonalentumista osoittavaan objektiiviseen näyttöön kuuluu kappaleessa 59 mainittujen tapahtumatyyppien lisäksi informaatio merkittävistä, vaikutuksiltaan epäedullisista muutoksista siinä teknologia- tai markkinaympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa liikkeeseenlaskija toimii, ja tällainen näyttö antaa viitteitä siitä, että oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen hankintamenoa ei mahdollisesti saada takaisin. Myös oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen käyvän arvon merkittävä tai pitkäaikainen lasku alle hankintamenon on objektiivista näyttöä arvon alentumisesta.

62. Joskus rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvonalentumistappion määrän arvioimiseen tarvittava havaittavissa oleva aineisto saattaa olla suppeaa taikka ei enää täysin käyttökelpoista tarkasteluhetken olosuhteissa. Näin voi olla esimerkiksi, kun velallinen on taloudellisissa vaikeuksissa ja vastaavanlaisiin velallisiin liittyvää toteutumatietoa on saatavissa niukasti. Tällöin yhteisö käyttää kokemukseensa perustuvaa harkintaa arvioidessaan arvonalentumistappion määrää. Vastaavasti yhteisö käyttää kokemukseensa perustuvaa harkintaa oikaistessaan rahoitusvarojen ryhmää koskevaa havaittavissa olevaa aineistoa kuvastamaan tarkasteluhetken olosuhteita (katso kappale AG89). Järkevien arvioiden tekeminen on olennainen osa tilinpäätöksen laatimista, eikä se vie pohjaa tilinpäätöksen luotettavuudelta.

Jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkittävät rahoitusvarat

63. ***Jos on objektiivista näyttöä siitä, että jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkityistä lainoista ja muista saamisista tai eräpäivään asti pidettävistä sijoituksista on syntynyt arvonalentumistappiota, tappion suuruus määritetään omaisuuserän kirjanpitoarvon ja kyseisen rahoitus-***

▼M2

varoihin kuuluvan erän alkuperäisellä efektiivisellä korolla (toisin sanoen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä lasketulla efektiivisellä korolla) diskontattujen arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon erotuksena (ottamatta huomioon vastaisia, vielä toteutumattomia luottotappioita). Omaisuuserän kirjanpitoarvoa on alennettava joko suoraan tai käyttämällä vähennyserää. Tappion määrä on kirjattava tulosvaikutteisesti.

64. Yhteisö arvioi ensin yksittäin, onko olemassa objektiivista näyttöä sellaisten rahoitusvarojen arvon alentumisesta, jotka ovat yksinään merkittäviä, ja tekee sitten tämän arvioinnin joko yksittäin tai ryhmäkohtaisesti sellaisten rahoitusvarojen osalta, jotka eivät ole yksinään merkittäviä (katso kappale 59). Jos yhteisö toteaa, ettei yksittäin arvioidun rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvonalentumisesta ole objektiivista näyttöä riippumatta siitä, onko erä merkittävä vai ei, se sisällyttää kyseisen omaisuuserän luottoriskiominaisuuksiltaan samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmään ja arvioi niiden arvon alentumista ryhmäkohtaisesti. Sellaisia omaisuuseriä, joiden arvon alentumista on arvioitu yksittäin ja joista kirjataan arvonalentumistappio tai joista on kirjattu arvonalentumistappio, ei oteta huomioon ryhmäkohtaista arvon alentumista arvioitaessa.

65. ***Mikäli arvonalentumistappion määrä pienenee jollakin myöhemmällä kaudella ja vähennyksen voidaan objektiivisesti katsoa liittyvän arvonalentumisen kirjaamisen jälkeiseen tapahtumaan (kuten velallisen luottoluokituksen paranemiseen), aikaisemmin kirjattu arvonalentumistappio on peruutettava joko suoraan tai oikaisemalla vähennyserää. Peruuttaminen ei saa johtaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjaamiseen arvoon, joka on suurempi kuin jaksotettu hankintameno olisi ollut arvonalentumisen peruuttamisajankohtana, jos arvonalentumista ei olisi kirjattu. Peruutuksen määrä on kirjattava tulosvaikutteisesti.***

Hankintamenoon taseeseen merkittävät rahoitusvarat

66. ***Jos on objektiivista näyttöä siitä, että on syntynyt arvonalentumistappio sellaisesta noteeraamattomasta oman pääoman ehtoisesta instrumentista, jota ei merkitä taseeseen käypään arvoon, koska sen käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä, tai sellaisesta johdannaisvaroihin kuuluvasta erästä, jonka kohde-etuutena on tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti ja jonka selvittämiseksi on luovutettava tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti, niin arvonalentumistappio määritetään rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjanpitoarvon ja vastaavanlaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tarkasteluhetken markkinatuotolla diskontattujen arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon erotuksena (katso kappale 46(c) ja liitteen A kappaleet AG80 ja AG81). Tällaisia arvonalentumistappioita ei saa peruuttaa.***

Myytävissä olevat rahoitusvarat

67. ***Kun myytävissä oleviin rahoitusvaroihin kuuluvan erän käyvän arvon vähennys on kirjattu suoraan omaan pääomaan ja omaisuuserän arvon alentumisesta on objektiivista näyttöä (katso kappale 59), suoraan omaan pääomaan kirjattu kertynyt tappio on poistettava omasta pääomasta ja kirjattava tulosvaikutteisesti, vaikka rahoitusvaroihin kuuluvaa erää ei olisi kirjattu pois taseesta.***

68. ***Omasta pääomasta poistettavan ja kappaleen 67 mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjattavan kertyneen tappion määrän on oltava seuraavien erien välinen erotus: hankintameno (oikaistuna pääoman lyhennyksillä ja jaksotuksilla) ja tarkasteluhetken käypä arvo, vähennettynä kyseisestä rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä aikaisemmin tulosvaikutteisesti kirjatuilla arvonalentumistappioilla.***

69. ***Myytävissä olevaksi luokiteltuun oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen tulosvaikutteisesti kirjattuja arvonalentumistappioita ei saa peruuttaa tulosvaikutteisesti.***

70. ***Jos myytävissä olevaksi luokitellun vieraan pääoman ehtoisen instrumentin käypä arvo nousee myöhemmällä kaudella ja jos nousun voidaan objektiivisesti katsoa liittyvän tappion tulosvaikutteisen kirjaamisen jälkeiseen tapahtumaan, arvonalentumistappio on peruutettava ja peruutus kirjattava tulosvaikutteisesti.***

SUOJAUS

71. ***Jos suojausinstrumentin ja suojauskohteen välillä on kappaleissa 85 - 88 ja liitteen A kappaleissa AG102 - AG104 kuvattu nimenomaisesti määritetty suojaussuhde, suojausinstrumentista ja suojauskohteesta***

▼M2

syntyvät voitot tai tappiot on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleiden 89 - 102 mukaisesti.

Suojausinstrumentit

Ehdot täyttävät instrumentit

72. Tämä standardi ei rajoita tilanteita, joissa johdannainen voidaan määrittää suojausinstrumentiksi, kunhan kappaleen 88 ehdot täyttyvät, joitakin asetettuja optioita lukuun ottamatta (katso liitteen A kappale AG94). Muihin rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuin johdannaisvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä voidaan kuitenkin määrittää suojausinstrumentiksi ainoastaan suojauduttaessa valuuttariskiltä.

73. Suojauslaskennassa voidaan suojausinstrumenteiksi määrittää vain sellaiset instrumentit, joissa on raportoivan yhteisön ulkopuolinen vastapuoli (toisin sanoen ulkopuolinen siihen konserniin, segmenttiin tai yksittäiseen yhteisöön nähden, jonka raportoinnista on kyse). Vaikka konserniin kuuluvat yksittäiset yhteisöt tai yhteisön osastot saattavat toteuttaa suojausliiketoimia toisten konserniin kuuluvien yhteisöjen tai yhteisön muiden osastojen kanssa, tällaiset konsernin sisäiset liiketoimet eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Tällaiset suojausliiketoimet eivät sen vuoksi täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä konsernitilinpäätöksessä. Ne saattavat kuitenkin täyttää suojauslaskennan soveltamisedellytykset yksittäisten yhteisöjen omassa tilinpäätöksessä tai erillistilinpäätöksessä, kunhan ne ovat ulkoisia sen yksittäisen yhteisön tai segmentin kannalta, jonka raportoinnista on kysymys.

Suojausinstrumenttien määrittäminen

74. Tavallisesti suojausinstrumentilla on sitä kokonaisuutena koskeva yksi käyvän arvon mitta, ja käyvän arvon muutoksia aiheuttavat tekijät ovat riippuvaisia toisistaan. Näin ollen yhteisö määrittää suojaussuhteen suojausinstrumentille kokonaisuutena. Ainoat sallitut poikkeukset ovat:

(a) option perusarvon ja aika-arvon erottaminen ja vain option perusarvon muutoksen määrittäminen suojausinstrumentiksi sen aika-arvon muutoksen jäädessä ulkopuolelle;

ja

(b) termiinin korkoelementin ja spot-hinnan erottaminen.

Nämä poikkeukset sallitaan, koska option perusarvo ja termiinin korkoero ovat yleensä määritettävissä erikseen. Dynaaminen suojausstrategia, jossa suojaavaksi määritetään sekä option perusarvo että sen aika-arvo, voi täyttää suojauslaskennan soveltamisedellytykset.

75. Suojaussuhteessa on mahdollista määrittää suojausinstrumentiksi vain tietty osa koko suojausinstrumentista, esimerkiksi 50 prosenttia nimellismäärästä. Suojaussuhdetta ei kuitenkaan voida määrittää vain osalle suojausinstrumentin jäljellä olevaa juoksuaikaa.

76. Yksittäinen suojausinstrumentti voidaan määrittää useamman kuin yhden tyyppisen riskin suojaukseksi edellyttäen, että (a) suojattavat riskit ovat selvästi yksilöitävissä, (b) suojauksen tehokkuus on osoitettavissa ja (c) on mahdollista varmistua siitä, että suojausinstrumentti ja eri riskipositiot on nimenomaisesti kohdistettu toisiinsa.

77. Kahta tai useampaa johdannaista tai näiden osia (tai valuuttariskiltä suojauduttaessa kahta tai useampaa muuta kuin johdannaisiin kuuluvaa erää tai niiden osaa taikka johdannaisten ja muiden kuin johdannaisten yhdistelmää tai osaa niistä) voidaan tarkastella yhdistelmänä ja ne voidaan yhdessä määrittää suojausinstrumentiksi, ja näin voidaan toimia myös silloin kun joistakin johdannaisista johtuva riski tai johtuvat riskit kumoavat joitakin muista johdannaisista johtuvat riskit. Korkokaulussopimus *collar* tai muu johdannaissopimus, jossa yhdistyy asetettu ja ostettu optio, ei kuitenkaan kelpaa suojausinstrumentiksi, jos se on tosiasiallisesti nettomääräinen asetettu optio (josta saadaan nettopreemio). Vastaavasti kaksi tai useampia instrumentteja voidaan määrittää suojausinstrumentiksi vain, jos mikään niistä ei ole asetettu optio tai nettomääräinen asetettu optio.

Suojauskohteet

Ehdot täyttävät erät

78. Suojauskohde voi olla taseeseen merkitty omaisuuserä tai velka, taseeseen merkitsemätön kiinteäehtoinen sitoumus, erittäin todennäköinen ennakoitu liiketoimi tai nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön. Suojauskohteena voi

▼M2

olla (a) yksittäinen omaisuuserä, velka, kiinteäehtoinen sitoumus, erittäin todennäköinen ennakoitu liiketoimi tai nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön, (b) riskiominaisuuksiltaan samankaltaisten varojen, velkojen, kiinteäehtoisten sitoumusten, erittäin todennäköisten ennakoitujen liiketoimien tai ulkomaisiin yksikköihin tehtyjen nettosijoitusten muodostama ryhmä tai (c) yksinomaan korkoriskin portfoliosuojauksessa osa sellaisten rahoitusvarojen tai -velkojen muodostamasta salkusta, joita koskee suojattavana oleva riski

79. Toisin kuin lainat ja muut saamiset, eräpäivään asti pidettävä sijoitus ei voi olla suojauskohteena suojauduttaessa korkoriskiltä ja ennen eräpäivää tapahtuvan maksun riskiltä, koska sijoituksen luokitteleminen eräpäivään asti pidettäväksi edellyttää aikomusta pitää sijoitus eräpäivään asti riippumatta tällaisen sijoituksen käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksista, jotka johtuvat korkomuutoksista. Eräpäivään asti pidettävä sijoitus voi kuitenkin olla suojauskohteena valuutta- ja luottoriskiltä suojauduttaessa.

80. Suojauslaskennassa voidaan suojauskohteiksi määrittää vain sellaiset varat, velat, kiinteäehtoiset sitoumukset tai erittäin todennäköiset ennakoidut liiketoimet, joissa on yhteisön ulkopuolinen vastapuoli. Näin ollen suojauslaskentaa voidaan soveltaa samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen tai segmenttien välisiin liiketoimiin vain kyseisten yhteisöjen tai segmenttien omissa tilinpäätöksissä tai erillistilinpäätöksissä, ei konsernitilinpäätöksessä. Poikkeuksellisesti konsernin sisäisen monetaarisen erän (esimerkiksi kahden tytäryrityksen välisen saamisen/velan) valuuttariski saattaa kelvata suojauskohteeksi konsernitilinpäätöksessä, jos sen seurauksena altistutaan sellaisille kurssivoitoille tai -tappioille, jotka eivät konsernitilinpäätöstä laadittaessa eliminoidu kokonaan IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* mukaisesti. IAS 21:n mukaan konsernin sisäisistä monetaarisista eristä johtuvat kurssivoitot ja -tappiot eivät eliminoidu kokonaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa silloin, kun monetaarinen erä on kahden eri toimintavaluuttoja käyttävän, konserniin kuuluvan yhteisön välinen.

Rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi

81. Jos suojauskohde kuuluu rahoitusvaroihin tai -velkoihin, se voi olla suojauskohteena suojauduttaessa riskeiltä, jotka liittyvät vain osaan sen rahavirroista tai käyvästä arvosta (kuten yksi tai useampi valikoitu sopimukseen perustuva rahavirta tai näiden osa tai prosenttiosuus käyvästä arvosta), kunhan tehokkuus on mitattavissa. Esimerkiksi yksilöitävissä oleva ja erikseen määritettävissä oleva osuus korollisen omaisuuserän tai korollisen velan korkoriskistä voidaan määrittää suojattavaksi riskiksi (kuten riskittömän koron tai vertailukoron osuus suojattavan rahoitusinstrumentin kokonaiskorkoriskistä).

81A. Suojattaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostamaa salkkua korkoriskiltä käyvän arvon suojauksessa (ja vain tällaisessa suojauksessa) saadaan suojauksen kohteena oleva osuus määrittää rahamääränä (esimerkiksi tiettynä määränä dollareita, euroja, puntia tai randeja) yksittäisten omaisuuserien (tai velkojen) sijaan. Vaikka salkku saattaa riskienhallintatarkoituksessa muodostua varoista ja veloista, suojattavaksi kohdistetaan tietty määrä varoja tai tietty määrä velkoja. Varoista ja veloista muodostuva nettomäärän määrittäminen suojauskohteeksi ei ole sallittua. Yhteisö saattaa suojata jonkin osan tähän näin kohdistettuun määrään liittyvästä korkoriskistä. Jos esimerkiksi suojataan salkkua, joka sisältää ennen eräpäivää maksettavissa olevia varoja, yhteisö voi suojautua suojauskohteena olevan koron muutoksista johtuvalta käyvän arvon muutokselta odotettavissa olevien eikä sopimuksen mukaisten uudelleenhinnoittelupäivien perusteella. ***[…].***

Muiden kuin rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi

82. ***Jos suojauskohde on rahoitusvaroihin kuulumaton omaisuuserä tai rahoitusvelkoihin kuulumaton velka, se on määritettävä suojauskohteeksi (a) suojauduttaessa valuuttariskeiltä tai (b) kokonaisuudessaan suojauduttaessa kaikilta riskeiltä, koska on vaikeaa erottaa ja määrittää tietyistä riskeistä johtuvaa osaa rahavirroista tai käyvän arvon muutoksista muutoin kuin valuuttariskien osalta.***

Erien muodostamien ryhmien määrittäminen suojauskohteiksi

83. Samankaltaiset varat tai samankaltaiset velat saadaan yhdistää ja suojata ryhmänä vain, jos kaikki ryhmään kuuluvat yksittäiset varat tai yksittäiset velat ovat alttiina riskille, joka määrätään suojattavaksi. Lisäksi edellytetään, että kunkin ryhmään kuuluvan yksittäisen erän käyvän arvon suojattavasta riskistä johtuvan muutoksen odotetaan olevan suunnilleen verrannollinen ryhmään kuuluvien erien suojauksen kohteena olevasta riskistä johtuvaan käyvän arvon kokonaismuutokseen.

▼M2

84. Koska yhteisö arvioi suojauksen tehokkuutta vertaamalla suojausinstrumentin (tai samankaltaisten suojausinstrumenttien ryhmän) ja suojauskohteen (tai samankaltaisten suojauskohteiden ryhmän) käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksia, niin suojausinstrumentin vertaaminen yksilöidyn suojauskohteen asemasta kokonaisnettopositioon (esimerkiksi kaikkien samaan aikaan erääntyvien kiinteäkorkoisten varojen ja velkojen nettomäärään) ei täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä.

Suojauslaskenta

85. Suojauslaskentaa sovellettaessa kirjataan suojausinstrumentin ja suojauskohteen käypien arvojen muutosten toisensa kumoavat tulosvaikutukset.

86. ***Suojaussuhteita on kolmen tyyppisiä:***

(a) käyvän arvon suojaus: suojautuminen taseeseen merkityn omaisuuserän tai velan tai taseeseen merkitsemättömän kiinteäehtoisen sitoumuksen taikka tällaisen omaisuuserän, velan tai kiinteäehtoisen sitoumuksen yksilöidyn osan käyvän arvon muutoksilta, jotka johtuvat tietystä riskistä ja jotka saattavat vaikuttaa voittoon tai tappioon.

(b) rahavirran suojaus: suojautuminen rahavirtojen vaihtelulta, joka (i) johtuu tietystä riskistä, joka liittyy taseeseen merkittyyn omaisuuserään tai velkaan (kuten vaihtuvakorkoisen velan kaikki vastaiset koronmaksut tai osa niistä) tai erittäin todennäköiseen ennakoituun liiketoimeen ja (ii) saattaa vaikuttaa voittoon tai tappioon.

(c) IAS 21:ssä määritellyn ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaus.

87. Kiinteäehtoisen sitoumuksen valuuttariskin suojausta voidaan käsitellä joko käyvän arvon suojauksena tai rahavirran suojauksena.

88. ***Suojaussuhde täyttää kappaleiden 89 - 102 mukaiset suojauslaskennan soveltamisedellytykset siinä ja vain siinä tapauksessa, että kaikki seuraavat ehdot täyttyvät.***

(a) Yhteisöllä on suojausta aloitettaessa asianmukaisesti laaditut määritykset ja kuvaukset suojaussuhteista sekä yhteisön riskienhallinnan tavoitteista ja suojaukseen ryhtymisen strategiasta. Kyseisessä dokumentaatiossa on yksilöitävä suojausinstrumentti, suojauskohde tai suojattava liiketoimi, suojattavan riskin luonne ja se, miten yhteisö arvioi, kuinka tehokkaasti suojausinstrumentti kumoaa suojattavasta riskistä johtuvia muutoksia suojauskohteen käyvässä arvossa tai rahavirroissa.

(b) Suojauksen odotetaan kumoavan suojattavasta riskistä johtuvat käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset erittäin tehokkaasti (katso liitteen A kappaleet AG105 - AG113) alun perin dokumentoidun, kyseistä suojaussuhdetta koskevan riskienhallintastrategian mukaisesti.

(c) Rahavirran suojauksessa on suojattavan ennakoidun liiketoimen oltava erittäin todennäköinen ja sen täytyy altistaa yritys rahavirtojen vaihtelulle, joka voi viime kädessä vaikuttaa voittoon tai tappioon.

(d) Suojauksen tehokkuus on mitattavissa luotettavasti, toisin sanoen sekä suojauskohteen käypä arvo ja rahavirrat, joihin suojattava riski vaikuttaa, että suojausinstrumentin käypä arvo ovat määritettävissä luotettavasti (katso kappaleet 46 ja 47 ja liitteen A kappaleet AG80 ja AG81, jotka sisältävät ohjeistusta käyvän arvon määrittämisestä).

(e) Suojausta arvioidaan jatkuvasti, ja sen todetaan tosiaan olleen erittäin tehokas kaikkien niiden tilikausien ajan, joille suojaus on ollut määritettynä.

Käyvän arvon suojaukset

89. ***Jos käyvän arvon suojaus täyttää kappaleen 88 mukaiset ehdot kauden aikana, se on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:***

(a) voitto tai tappio suojausinstrumentin arvostamisesta käypään arvoon (kun suojausinstrumenttina on johdannainen) tai sen kirjanpitoarvon valuuttakomponentin IAS 21:n mukaisesta arvostamisesta (kun suojausinstrumenttina on muu kuin johdannainen) on kirjattava tulosvaikutteisesti;

ja

(b) suojattavasta riskistä johtuva suojauskohteen voitto tai tappio on kirjattava suojauskohteen kirjanpitoarvon oikaisuksi ja tulosvaikuttei-

▼M2

sesti. Tämä pätee, jos suojauskohde muutoin arvostetaan hankintamenoon. Suojattavasta riskistä johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti, jos suojauskohde on myytävissä oleviin rahoitusvaroihin kuuluva erä.

89A. Suojattaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostaman salkun osan käypää arvoa korkoriskiltä (ja vain tällaisessa suojauksessa) kappaleen 89(b) mukainen vaatimus voidaan täyttää esittämällä suojauskohteesta johtuva voitto tai tappio joko:

(a) yhtenä erillisenä varoihin kuuluvana eränä, kun uudelleenhinnoittelujakson suojauskohteena on omaisuuserä; tai

(b) yhtenä erillisenä velkoihin kuuluvana eränä, kun uudelleenhinnoittelujakson suojauskohteena on velka.

Kohdissa (a) ja (b) tarkoitettu erillinen erä on esitettävä rahoitusvarojen tai -velkojen välittömässä läheisyydessä. Tällaisiin eriin sisältyvät määrät on poistettava taseesta silloin, kun ne varat tai velat, joihin ne liittyvät, kirjataan pois taseesta.

90. Jos suojaudutaan vain suojauskohteen tietyiltä riskeiltä, ne suojauskohteen käyvän arvon tunnistetut muutokset, jotka eivät liity suojattavaan riskiin, kirjataan kappaleessa 55 esitettävällä tavalla.

91. ***Yhteisön on lopetettava kappaleessa 89 tarkoitettu suojauslaskenta eitakautuvasti, jos:***

(a) suojausinstrumentti erääntyy tai myydään, sopimus puretaan tai toteutetaan (tässä yhteydessä suojausinstrumentin korvaaminen tai jatkaminen toisella suojausinstrumentilla ei ole erääntymistä tai purkamista, jos tällainen korvaaminen tai jatkaminen on osa yhteisön dokumentoitua suojausstrategiaa);

tai

(b) suojaus ei enää täytä kappaleen 88 mukaisia suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä;

tai

(c) yhteisö peruuttaa suojauksen määrityksen.

92. ***Kappaleen 89(b) mukaisesti tehtävä oikaisu sellaisen suojattavan rahoitusinstrumentin kirjanpitoarvoon, johon sovelletaan efektiivisen koron menetelmää (tai korkoriskin portfoliosuojauksessa kappaleessa 89A kuvattuun erilliseen erään), on jaksotettava tulosvaikutteisesti. Jaksottaminen voidaan aloittaa heti kun oikaisu on kirjattu, ja se on aloitettava viimeistään silloin, kun suojauskohdetta ei enää oikaista suojattavasta riskistä johtuvilla käyvän arvon muutoksilla. Oikaisu perustuu jaksotuksen alkamispäivänä uudelleen laskettuun efektiiviseen korkoon. Jos jaksottaminen uudelleen laskettua efektiivistä korkoa käyttäen ei ole käytännössä mahdollista suojattaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostaman salkun käypää arvoa korkoriskiltä (ja vain tällaisessa suojauksessa), oikaisu on kuitenkin kirjattava tulosvaikutteisesti tasaerinä. Oikaisu on kirjattava kokonaan tulosvaikutteisesti rahoitusinstrumentin eräpäivään mennessä, tai jos kyseessä on korkoriskin portfoliosuojaus, asianomaisen uudelleenhinnoittelujakson loppuun mennessä.***

93. Kun taseeseen merkitsemätön kiinteäehtoinen sitoumus määritetään suojauskohteeksi, suojattavasta riskistä johtuva kiinteäehtoisen sitoumuksen käyvän arvon myöhemmin kertyvä muutos merkitään taseeseen omaisuuseräksi tai velaksi ja vastaava voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti (katso kappale 89(b)). Myös suojausinstrumentin käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti.

94. Kun yhteisö tekee omaisuuserän hankkimista tai velan ottamista koskevan kiinteäehtoisen sitoumuksen, joka on suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa, niin omaisuuserää tai velkaa, joka syntyy yhteisön täyttäessä kyseisen kiinteäehtoisen sitoumuksen, oikaistaan sisällyttämällä siihen suojatusta riskistä johtuva kiinteäehtoisen sitoumuksen käyvän arvon muutos, joka on merkitty taseeseen.

Rahavirran suojaukset

95. ***Jos rahavirran suojaus täyttää kappaleen 88 mukaiset ehdot kauden aikana, se on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:***

(a) se osa suojausinstrumentin voitosta tai tappiosta, jonka todetaan olevan tehokas suojaus (katso kappale 88), on kirjattava suoraan

▼M2

omaan pääomaan oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman kautta (katso IAS 1);

ja

(b) suojausinstrumentin voiton tai tappion tehoton osuus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

96. Rahavirran suojausta käsitellään kirjanpidossa tarkemmin sanottuna seuraavasti:

(a) suojauskohteeseen liittyvää erillistä oman pääoman erää oikaistaan siten, että siitä tulee yhtä suuri kuin pienempi seuraavista eristä (absoluuttisina lukuina):

(i) suojausinstrumentista kertynyt voitto tai tappio suojauksen alkamisajankohdasta lähtien;

ja

(ii) suojauskohteen odotettavissa olevien vastaisten rahavirtojen käyvän arvon (nykyarvon) kertynyt muutos suojauksen alkamisajankohdasta lähtien;

(b) suojausinstrumentista tai siitä suojaavaksi määritetystä osasta jäljellä oleva voitto tai tappio (joka ei ole tehokasta suojausta) kirjataan tulosvaikutteisesti;

ja

(c) jos yhteisön tiettyä suojaussuhdetta koskevan dokumentoidun riskienhallintastrategian mukaan tietty osa suojausinstrumentin voitosta tai tappiosta tai siihen liittyvistä rahavirroista jätetään ottamatta huomioon arvioitaessa suojauksen tehokkuutta (katso kappaleet 74, 75 ja 88(a)), tämä ulkopuolelle jätetty osa voitosta tai tappiosta kirjataan kappaleen 55 mukaisesti.

97. ***Jos ennakoidun liiketoimen suojaus johtaa myöhemmin rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän kirjaamiseen, siihen liittyvät, kappaleen 95 mukaisesti suoraan omaan pääomaan kirjatut voitot tai tappiot on siirrettävä tuloslaskelmaan sillä kaudella, jonka aikana, tai niillä kausilla, joiden aikana kyseinen hankittu omaisuuserä tai vastattavaksi otettu velka vaikuttaa voittoon tai tappioon (esimerkiksi niillä kausilla, joilla kirjataan korkotuottoja tai -kuluja). Jos yhteisö kuitenkin odottaa suoraan omaan pääomaan kirjatun tappion jäävän osaksi tai kokonaan kattamatta yhden tai useamman vastaisen kauden aikana, sen on siirrettävä tuloslaskelmaan määrä, jonka ei odoteta tulevan katetuksi.***

98. ***Jos ennakoidun liiketoimen suojaus johtaa myöhemmin rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän tai rahoitusvelkoihin kuulumattoman velan kirjaamiseen tai jos rahoitusvaroihin kuulumatonta omaisuuserää tai rahoitusvelkoihin kuulumatonta velkaa koskeva ennakoitu liiketoimi muuttuu kiinteäehtoiseksi sitoumukseksi, johon sovelletaan käyvän arvon suojauslaskentaa, niin yhteisön on valittava alla olevista joko (a) tai (b):***

(a) se siirtää siihen liittyvät, kappaleen 95 mukaisesti suoraan omaan pääomaan kirjatut voitot tai tappiot tuloslaskelmaan sillä kaudella, jonka aikana, tai niillä kausilla joiden aikana kyseinen hankittu omaisuuserä tai vastattavaksi otettu velka vaikuttaa voittoon tai tappioon (esimerkiksi niillä kausilla, joilla kirjataan poistoja tai myytyjä suoritteita vastaavia kuluja). Jos yhteisö kuitenkin odottaa, että suoraan omaan pääomaan kirjattu tappio jää osaksi tai kokonaan kattamatta yhden tai useamman vastaisen kauden aikana, sen on siirrettävä tuloslaskelmaan määrä, jonka ei odoteta tulevan katetuksi.

(b) Se poistaa siihen liittyvät, kappaleen 95 mukaisesti suoraan omaan pääomaan kirjatut voitot tai tappiot ja sisällyttää ne kyseisen omaisuuserän tai velan alkuperäiseen hankintamenoon tai muuhun kirjanpitoarvoon.

99. ***Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen joko kohta (a) tai kohta (b) kappaleesta 98 ja sovellettava sitä johdonmukaisesti kaikkiin suojauksiin, joihin kappale 98 liittyy.***

100. ***Kun kyseessä on muunlainen kuin kappaleissa 97 ja 98 tarkoitettu rahavirran suojaus, suoraan omaan pääomaan kirjatut erät on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella jolla tai niillä kausilla joilla suojattu ennakoitu liiketoimi vaikuttaa voittoon tai tappioon (esimerkiksi ennakoidun myynnin toteutuessa).***

101. ***Yhteisön on lopetettava kappaleissa 95 - 100 tarkoitettu suojauslaskenta ei-takautuvasti kaikissa seuraavissa tapauksissa:***

▼M2

(a) Suojausinstrumentti erääntyy tai myydään, sopimus puretaan tai toteutetaan (tässä yhteydessä suojausinstrumentin korvaaminen tai jatkaminen toisella suojausinstrumentilla ei ole erääntymistä tai purkamista, jos tällainen korvaaminen tai jatkaminen on osa yhteisön dokumentoitua suojausstrategiaa). Tällöin suojausinstrumentista kertyneen voiton tai tappion, joka on edelleen kirjattuna suoraan omaan pääomaan ajalta, jolloin suojaus oli tehokas (katso kappale 95(a)), on jäätävä omaan pääomaan erilliseksi eräksi, kunnes ennakoitu liiketoimi toteutuu. Liiketoimen toteutuessa sovelletaan kappaletta 97, 98 tai 100.

(b) Suojaus ei enää täytä kappaleen 88 mukaisia suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä. Tällöin suojausinstrumentista kertyneen voiton tai tappion, joka on edelleen kirjattuna suoraan omaan pääomaan ajalta, jolloin suojaus oli tehokas (katso kappale 95(a)), on jäätävä omaan pääomaan erilliseksi eräksi, kunnes ennakoitu liiketoimi toteutuu. Liiketoimen toteutuessa sovelletaan kappaletta 97, 98 tai 100.

(c) Ennakoidun liiketoimen ei enää odoteta toteutuvan, jolloin suojausinstrumentista kertynyt voitto tai tappio, joka on edelleen kirjattuna suoraan omaan pääomaan ajalta, jolloin suojaus oli tehokas (katso kappale 95(a)), on kirjattava tulosvaikutteisesti. Vaikka ennakoitu liiketoimi ei enää olisi erittäin todennäköinen, sen saatetaan silti odottaa toteutuvan.

(d) Yhteisö peruuttaa määrityksen. Jos kyseessä on ennakoidun liiketoimen suojaus, suojausinstrumentista kertyneen voiton tai tappion, joka on edelleen kirjattuna suoraan omaan pääomaan ajalta, jolloin suojaus oli tehokasta (katso kappale 95(a)), on jäätävä omaan pääomaan erilliseksi eräksi, kunnes ennakoitu liiketoimi toteutuu tai kunnes sen ei enää odoteta toteutuvan. Liiketoimen toteutuessa sovelletaan kappaletta 97, 98 tai 100. Jos liiketoimen ei enää odoteta toteutuvan, suoraan omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti.

Nettosijoituksen suojaukset

102. *Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset, mukaan lukien sellaisen monetaarisen erän suojaus, jota käsitellään kirjanpidossa osana nettosijoitusta, on käsiteltävä kirjanpidossa samalla tavalla kuin käsitellään rahavirran suojauksia:*

(a) se osa suojausinstrumentin voitosta tai tappiosta, jonka todetaan olevan tehokas suojaus (katso kappale 88), on kirjattava suoraan omaan pääomaan oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman kautta (katso IAS 1);

ja

(b) tehoton osuus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

Suojausinstrumentin tehokkaan osan suoraan omaan pääomaan kirjattu voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti ulkomaisesta yksiköstä luovuttaessa.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

103. *Yhteisön on sovellettava tätä standardia (maaliskuussa 2004 julkaistu muutos mukaan luettuna) 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittu. Yhteisön soveltaessa tätä standardia (maaliskuussa 2004 julkaistu muutos mukaan lukien) aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla tilikaudella sen on sovellettava myös IAS 32:ta (julkaistu joulukuussa 2003). Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.*

104. *Tätä standardia on sovellettava takautuvasti lukuun ottamatta kappaleissa 105 - 108 tarkoitettuja poikkeuksia. Kertyneet voittovarat aikaisimman esitettävän kauden alussa ja kaikki muut vertailutiedot on oikaistava ikään kuin tätä standardia olisi noudatettu aina, paitsi milloin informaation oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista. Jos oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista, yhteisön on annettava tästä tieto ja ilmoitettava, missä määrin informaatiota on oikaistu.*

105. *Kun tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran, yhteisö saa luokitella aikaisemmin taseeseen merkityn rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvaksi eräksi tai myytävissä olevaksi huolimatta kappaleen 9 vaatimuksesta, jonka mukaan tällainen määritys on tehtävä alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa. Myytävissä olevaksi*

▼M2

luokitellusta 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. Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavan tai myytävissä olevaksi luokitellun rahoitusinstrumentin osalta yhteisön on:

(a) oikaistava kyseistä rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvaa erää käyttämällä vertailutilinpäätöksissä uutta luokittelua;

ja

(b) esitettävä kuhunkin ryhmään luokiteltujen rahoitusvarojen ja -velkojen käypä arvo sekä niiden luokittelu ja kirjanpitoarvo edellisessä tilinpäätöksessä.

106. ***Kappaleen 107 sallimaa poikkeusta lukuun ottamatta yhteisön on noudatettava kappaleiden 15 - 37 ja liitteen A kappaleiden AG36 - AG52 mukaisia taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia ei-takautuvasti. Näin ollen jos yhteisö on IAS 39:ää (uudistettu vuonna 2000) noudattaessaan kirjannut rahoitusvaroja pois taseesta aikaisemmin kuin 1.1.2004 toteutuneen liiketoimen seurauksena ja kyseisiä varoja ei olisi tämän standardin mukaan kirjattu pois taseesta, sen ei pidä merkitä kyseisiä varoja taseeseen.***

107. ***Kappaleesta 106 huolimatta yhteisö saa noudattaa kappaleiden 15 - 37 ja liitteen A kappaleiden AG36 - AG52 mukaisia vaatimuksia itse valitsemastaan päivästä alkaen takautuvasti, kunhan informaatio, jota tarvitaan IAS 39:n soveltamiseksi aikaisempien liiketoimien tuloksena taseesta pois kirjattuihin varoihin ja velkoihin, on saatu kyseisiä liiketoimia alun perin kirjanpitoon merkittäessä.***

108. ***Yhteisö ei saa oikaista rahoitusvaroihin kuulumattomien omaisuuserien tai rahoitusvelkoihin kuulumattomien velkojen kirjanpitoarvoja poistamalla niistä sellaisia rahavirran suojaukseen liittyviä voittoja tai tappioita, jotka on sisällytetty kirjanpitoarvoon ennen sen tilikauden alkua, jolla tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran. Suoraan omaan pääomaan sellaisen kiinteäehtoisen sitoumuksen suojauksesta kirjattu määrä, jota tämän standardin mukaan käsitellään käyvän arvon suojauksena, on siirrettävä omaisuuseräksi tai velaksi sen tilikauden alussa, jolla tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran, lukuun ottamatta valuuttariskin suojausta, jota käsitellään edelleen rahavirran suojauksena.***

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

109. Tämä standardi korvaa lokakuussa 2000 uudistetun IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

110. Tämä standardi ja siihen liittyvät toteuttamisohjeet korvaavat aikaisemman IASC:n perustaman IAS 39:n toimeenpanoa ohjaavan komitean julkaiseman toimeenpano-ohjeistuksen.

▼M2

LIITE A

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

Soveltamisala (kappaleet 2 - 7)

AG1. Sopimuksia, joiden mukaiset maksut perustuvat ilmastollisiin, geologisiin tai muihin luonnonoloihin liittyviin muuttujiin, käytetään yleisesti vakuutuksina. (Ilmastollisiin muuttujiin perustuvia sopimuksia nimitetään joskus ”sääjohdannaisiksi”.) Tällaisten sopimusten mukaan suoritettava maksu perustuu vakuutetulle yhteisölle aiheutuvan vahingon määrään. Oikeudet ja velvoitteet, jotka perustuvat sellaisiin vakuutussopimuksiin, jotka eivät ole pääasiallisesti rahoitusriskien siirtämistä, suljetaan kappaleessa 2(d) tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle. Joihinkin sellaisiin sopimuksiin perustuvilla maksuilla, joiden mukainen suoritus perustuu ilmastollisiin, maantieteellisiin tai muihin luonnonoloihin liittyviin muuttujiin, ei ole yhteyttä vakuutetulle yhteisölle syntyneen vahingon määrään. Kappale 2(h) sulkee tällaiset sopimukset tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle.

AG2. Tämä standardi ei aiheuta muutoksia vaatimuksiin, jotka liittyvät IAS 26:n *Työsuhde-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi* mukaisiin työsuhde-etuusjärjestelyihin ja IAS 18:n *Tuotot* mukaisesti käsiteltäviin, myynti- tai palvelutuottojen määrään perustuviin rojaltisopimuksiin.

AG3. Joskus yhteisö tekee toisen yhteisön liikkeeseen laskemiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin sijoituksen, jota se pitää strategisena, aikomuksenaan luoda tai säilyttää pitkäaikainen toiminnallinen yhteys siihen yhteisöön, johon sijoitus tehdään. Sijoittajayritys soveltaa IAS 28:aa *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* ratkaistakseen, onko asianmukaista soveltaa tällaiseen sijoitukseen pääomaosuusmenetelmää. Vastaavasti sijoittajayritys soveltaa IAS 31:tä *Osuudet yhteisyrityksissä* ratkaistakseen, onko asianmukaista soveltaa tällaiseen sijoitukseen suhteellista yhdistelyä tai pääomaosuusmenetelmää. Jos sen paremmin pääomaosuusmenetelmän kuin suhteellisen yhdistelynkään soveltaminen ei ole asianmukaista, yhteisö soveltaa kyseiseen strategiseen sijoitukseen tätä standardia.

AG4. Tämä standardi koskee vakuutuksenantajien muita rahoitusvaroja ja -velkoja kuin vakuutussopimuksiin perustuvia oikeuksia ja velvoitteita, jotka kappale 2(d) sulkee ulkopuolelle.

Määritelmät (kappaleet 8 - 9)

Efektiivinen korko

AG5. Joskus rahoitusvaroja hankitaan tuntuvaan alikurssiin, joka kuvastaa syntyneitä luottotappioita. Efektiivistä korkokantaa laskiessaan yhteisöt sisällyttävät tällaiset syntyneet luottotappiot arvioituihin rahavirtoihin.

AG6. Efektiivisen koron menetelmää soveltaessaan yhteisö yleensä jaksottaa kaikki efektiivistä korkoa koskevaan laskelmaan sisällytettävät palkkiot, maksetut tai saadut korkopisteet, transaktiomenot ja muut yli- tai alikurssit instrumentin odotetulle juoksuajalle. Lyhyempää ajanjaksoa käytetään kuitenkin, jos palkkiot, maksetut tai saadut korkopisteet, transaktiomenot tai muut yli- tai alikurssit liittyvät lyhyempään jaksoon. Näin on silloin, kun se muuttuja, johon palkkiot, maksetut tai saadut korkopisteet, transaktiomenot tai yli- tai alikurssit liittyvät, hinnoitellaan uudelleen markkinakorkojen pohjalta ennen instrumentin odotettavissa olevaa eräpäivää. Tällöin jaksotus on asianmukaista tehdä ajalle, joka päättyy seuraavaan tällaiseen uudelleenhinnoittelupäivään. Esimerkiksi jos vaihtuvakorkoisen instrumentin yli- tai alikurssi kuvastaa korkoa, joka instrumentille on kertynyt edellisen koronmaksun jälkeen, tai markkinakorkojen muutoksia sen jälkeen, kun vaihtuva korko on asetettu markkinakorkojen mukaiseksi, se jaksotetaan ajalle, joka päättyy seuraavana sellaisena päivänä, jona vaihtuva korko tarkistetaan markkinakorkojen mukaiseksi. Tämä johtuu siitä, että yli- tai alikurssi liittyy seuraavana korontarkistuspäivänä päättyvään ajanjaksoon, koska tuona päivänä se muuttuja, johon yli- tai alikurssi liittyy (siis korko), tarkistetaan markkinakoron mukaiseksi. Jos yli- tai alikurssi johtuu instrumentille määritetyn vaihtuvan koron luottomarginaalin muutoksesta tai joistakin muista sellaisista muuttujista, joita ei tarkisteta markkinakoron mukaisiksi, se kuitenkin jaksotetaan instrumentin odotettavissa olevalle juoksuajalle.

AG7. Kun kyseessä ovat vaihtuvakorkoiset rahoitusvarat tai -velat, rahavirtojen määräajoin toistuva uudelleenarviointi markkinakorkojen

▼M2

vaihteluiden huomioon ottamiseksi muuttaa efektiivistä korkoa. Jos vaihtuvakorkoinen rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä merkitään alun perin kirjanpitoon määrään, joka vastaa eräpäivänä saatavaa tai maksettavaa pääomaa, vastaisten koronmaksujen uudelleenarvioinnilla ei yleensä ole merkittävää vaikutusta omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon.

AG8. Jos yhteisö tarkistaa arvioitaan saatavista tai suoritettavista maksuista, yhteisön on oikaistava rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) kirjanpitoarvoa kuvastamaan toteutuneita ja uudelleen arvioituja rahavirtoja. Yhteisö selvittää uuden kirjanpitoarvon laskemalla arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon rahoitusinstrumentin alkuperäisellä efektiivisellä korolla. Oikaisu kirjataan tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi.

Johdannaiset

AG9. Tyypillisiä esimerkkejä johdannaisista ovat futuurit sekä termiini-, swap- ja optiosopimukset. Johdannaisella on yleensä nimellismäärä, joka on sopimuksessa määritetty rahamäärä, osakemäärä, paino- tai tilavuusyksikkömäärä tai jokin muu yksikkömäärä. Johdannaissopimus ei kuitenkaan edellytä, että haltija tai asettaja sijoittaa tai vastaanottaa nimellismäärän sopimuksen voimaantulohetkellä. Johdannainen voisi vaihtoehtoisesti edellyttää kiinteää maksua tai maksuja, jotka voivat muuttua (mutta ei suhteessa kohde-etuuden muutokseen) jonkin nimellismäärään liittymättömän vastaisen tapahtuman seurauksena. Sopimus saattaa esimerkiksi edellyttää 1 000 CU:n (*) suuruista kiinteää maksua, jos kuuden kuukauden LIBOR nousee 100 korkopisteellä. Tällainen sopimus on johdannainen, huolimatta siitä, että nimellisarvoa ei ole määritetty.

AG10. Tämän standardin mukainen johdannaisen määritelmä kattaa sopimukset, jotka toteutetaan bruttomääräisinä luovuttamalla kohde-etuus (esimerkiksi termiinisopimus kiinteäkorkoisen velkainstrumentin hankkimisesta). Yhteisö on saattanut tehdä muuta kuin rahoituserää koskevan osto- tai myyntisopimuksen, joka voidaan toteuttaa nettomääräisenä joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka instrumentteja vaihtamalla. (esimerkiksi sopimus hyödykkeen ostamisesta tai myymisestä tulevana ajankohtana kiinteään hintaan). Tällainen sopimus kuuluu tämän standardin soveltamisalaan, paitsi jos se on tehty ja pidetään edelleen voimassa muun kuin rahoituserän luovuttamiseksi yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti (katso kappaleet 5-7).

AG11. Yksi johdannaisen määrittelevistä piirteistä on, että sen edellyttämä alkuperäinen sijoitus on pienempi kuin mitä edellytettäisiin muun tyyppisissä sopimuksissa, joiden voitaisiin odottaa reagoivan vastaavalla tavalla markkinatekijöiden muutoksiin. Optiosopimus vastaa tätä määritelmää, koska preemio on pienempi kuin sijoitus, joka vaadittaisiin sen kohde-etuutena olevan rahoitusinstrumentin hankkimiseksi, johon optio on sidottu. Valuutanvaihtosopimus, joka edellyttää käyvältä arvoltaan yhtä suurten, eri valuutoissa olevien määrien vaihtamista sopimuksen syntyessä, vastaa määritelmää, koska alkuperäinen sijoitus on siinä nollan suuruinen.

AG12. Selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti synnyttää kaupantekopäivän ja selvityspäivän väliseksi ajaksi kiinteähintaisen sitoumuksen, joka vastaa johdannaisen määritelmää. Sitoumuksen lyhyen keston vuoksi sitä ei kuitenkaan merkitä tilinpäätökseen johdannaissopimukseksi. Sen sijaan tässä standardissa määrätään tällaisille selvityspäiväkäytännön mukaisille sopimuksille erityinen kirjanpitokäsittely (katso kappaleet 38 ja AG53 - AG56).

Transaktiomenot

AG13. Transaktiomenoja ovat agenttien (mukaan lukien myyntiagentteina toimiva henkilöstö), neuvonantajien, arvopaperimeklareiden ja välittäjien palkkiot, valvontaviranomaisten ja pörssien perimät maksut sekä siirto- ja leimaverot. Transaktiomenoihin ei lueta velan yli- tai alikursseja, rahoitusmenoja, sisäisiä hallintomenoja eikä hallussapidosta johtuvia menoja.

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

▼M2

Kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät rahoitusvarat ja -velat

AG14. Kaupankäynti tarkoittaa yleensä aktiivista ja toistuvaa ostamista ja myymistä, ja kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviä rahoitusinstrumentteja käytetään yleensä tavoitteena kerryttää voittoa hinnan ja välittäjän katteen lyhyen aikavälin vaihteluista.

AG15. Kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviä rahoitusvelkoja ovat:

(a) johdannaisvelat, joita ei käsitellä kirjanpidossa suojausinstrumentteina;

(b) lyhyeksimyyjän (toisin sanoen yhteisön, joka myy rahoitusvaroja, jotka se on ottanut lainaksi ja joita se ei vielä omista) velvoitteet, jotka koskevat lainaksi otettujen rahoitusvarojen luovuttamista;

(c) rahoitusvelat, jotka otetaan tarkoituksena ostaa ne takaisin lähitulevaisuudessa (esimerkiksi noteerattu velkainstrumentti, jonka liikkeeseenlaskija voi ostaa takaisin lähitulevaisuudessa sen käyvän arvon muutoksista riippuen);

ja

(d) rahoitusvelat, jotka ovat osa sellaisten yksilöityjen rahoitusinstrumenttien muodostamaa salkkua, joita hallinnoidaan yhdessä ja joita on todistettavasti käytetty viime aikoina lyhyen aikavälin voiton tavoitteluun.

Se, että velkaa käytetään kaupankäynnin rahoittamiseen, ei itsessään tee kyseisestä velasta kaupankäyntitarkoituksessa pidettävää.

Eräpäivään asti pidettävät sijoitukset

AG16. Yhteisöllä ei ole vakaata aikomusta pitää eräpäivään asti rahoitusvaroihin kuuluvaan erään tehtyä sijoitustaan, jolla on määrätty eräpäivä, jos:

(a) yhteisö aikoo pitää rahoitusvaroihin kuuluvan erän määrittelemättömän ajan;

(b) yhteisö on valmis myymään rahoitusvaroihin kuuluvan erän (muutoin kuin sellaisen tilaisuuden tullessa, joka on kertaluonteinen ja jota yhteisö ei olisi voinut kohtuudella ennakoida) vastatakseen markkinakorkojen tai riskien muutoksiin, maksuvalmiustarpeisiin, vaihtoehtoisten sijoituskohteiden saatavuuden ja niiden tuoton muutoksiin, rahoituksen lähteiden ja ehtojen muutoksiin tai valuuttariskien muutoksiin;

tai

(c) liikkeeseenlaskijalla on oikeus lunastaa rahoitusvaroihin kuuluva erä määrään, joka alittaa merkittävästi sen jaksotetun hankintamenon.

AG17. Vaihtuvakorkoinen velkainstrumentti voi täyttää eräpäivään asti pidettävän sijoituksen kriteerit. Oman pääoman ehtoiset instrumentit eivät voi olla eräpäivään asti pidettäviä sijoituksia joko siksi, että niillä on rajoittamaton kestoaika (kuten kantaosakkeilla) tai siksi, että haltijan saamat rahamäärät voivat vaihdella ennalta määräämättömällä tavalla (kuten osakeoptiot, merkintäoikeudet ja muut vastaavanlaiset oikeudet). Eräpäivään asti pidettävien sijoitusten määritelmässä kiinteät tai määritettävissä olevat maksut ja määrätty eräpäivä tarkoittavat, että sopimukseen perustuva järjestely määrää haltijalle tulevien maksujen, kuten korko- ja lyhennysmaksujen, määrät ja ajankohdat. Merkittävä riski maksun saamatta jäämisestä ei estä rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelemista eräpäivään asti pidettäväksi, kunhan sen sopimukseen perustuvat maksut ovat kiinteät tai määritettävissä ja muut kyseisen luokittelun edellytykset täyttyvät. Jos ikuinen velkainstrumentti edellyttää korkomaksuja määräämättömältä ajanjaksolta, instrumenttia ei voida luokitella eräpäivään asti pidettäväksi, koska mitään eräpäivää ei ole.

AG18. Rahoitusvaroihin kuuluva erä, joka sen liikkeeseenlaskijalla on oikeus lunastaa takaisin ennen eräpäivää, täyttää eräpäivään asti pidettäväksi sijoitukseksi luokittelemisen edellytykset, jos haltija aikoo pitää ja pystyy pitämään sen siihen asti kunnes se lunastetaan tai erääntyy ja haltijan saama määrä kattaisi sen kirjanpitoarvon olennaisilta osin. Jos liikkeeseenlaskija käyttää lunastusoikeutta, tämä vain nopeuttaa omaisuuserän erääntymistä. Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä on kuitenkin lunastettavissa takaisin ennen erääntymistä sellaisella perusteella, jolla haltijan saama määrä ei kattaisi olennaista osaa sen kirjanpitoarvosta, rahoitusvaroihin kuuluvaa erää ei voida luokitella eräpäivään asti pidet-

▼M2

täväksi sijoitukseksi. Yhteisö ottaa huomioon mahdollisen maksetun ylikurssin ja aktivoidut transaktiomenot ratkaistessaan sitä, saadaanko kirjanpitoarvoa vastaava määrä olennaisilta osin katetuksi.

AG19. Sellaista rahoitusvaroihin kuuluvaa erää, joka voidaan vaatia maksettavaksi (toisin sanoen haltijalla on oikeus vaatia, että liikkeeseenlaskija maksaa tai lunastaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän ennen eräpäivää) ei voida luokitella eräpäivään asti pidettäväksi sijoitukseksi, koska tällaisesta ominaisuudesta maksaminen ei ole yhdenmukaista sen kanssa, että rahoitusvaroihin kuuluva erä aiottaisiin pitää eräpäivään asti.

AG20. Käypä arvo on useimmille rahoitusvaroille asianmukaisempi arvostusperuste kuin jaksotettu hankintameno. Eräpäivään asti pidettävien ryhmä on poikkeus, mutta vain jos yhteisöllä on vakaa aikomus ja kyky pitää sijoitus eräpäivään asti. Silloin kun yhteisön toimet antavat aihetta epäillä sen aikomusta ja kykyä pitää tällaisia sijoituksia eräpäivään asti, kappale 9 estää tämän poikkeussäännön soveltamisen kohtuullisena pidettävänä aikana.

AG21. Yhteisö ei ota huomioon erittäin epätodennäköistä ”kauhuskenaariota”, kuten talletuspakoa tai vastaavaa vakuutuksenantajaan vaikuttavaa tilannetta, ratkaistessaan, onko sillä vakaa aikomus ja kyky pitää sijoitus eräpäivään asti.

AG22. Ennen eräpäivää tapahtuvat myynnit saattaisivat täyttää kappaleessa 9 esitetyn ehdon – eivätkä näin ollen asettaisi kyseenalaiseksi yhteisön aikomusta ja kykyä pitää muita sijoituksia eräpäivään asti – mikäli myynti aiheutuu mistä tahansa seuraavasta seikasta:

(a) liikkeeseenlaskijan luottokelpoisuuden merkittävä heikentyminen. Esimerkiksi myynti, joka tapahtuu sen jälkeen, kun ulkopuolinen luokituslaitos on antanut merkittävästi aikaisempaa huonomman luottoluokituksen, ei välttämättä aseta kyseenalaiseksi yhteisön aikomusta pitää muita sijoituksia eräpäivään asti, jos luokituksen huonontuminen osoittaa liikkeeseenlaskijan luottokelpoisuuden merkittävää heikentymistä verrattuna alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä olleeseen luottoluokitukseen. Vastaavasti jos yhteisö käyttää riskien arvioinnissa sisäisiä luokituksia, näiden sisäisten luokitusten muutokset saattavat olla avuksi yksilöitäessä liikkeeseenlaskijoita, joiden luottokelpoisuus on heikentynyt merkittävästi, edellyttäen että yhteisön tapa tehdä sisäisiä luokituksia ja näiden luokitusten muutokset mittaavat liikkeeseenlaskijoiden luottokelpoisuutta johdonmukaisesti, luotettavasti ja objektiivisesti. Jos on näyttöä rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvon alentumisesta (katso kappaleet 58 ja 59), luottokelpoisuuden katsotaan usein huonontuneen merkittävästi.

(b) sellainen verolainsäädännön muutos, joka poistaa eräpäivään asti pidettävän sijoituksen koron verovapauden tai alentaa sitä merkittävästi (mutta ei sellainen verolainsäädännön muutos, joka muuttaa korkotuloon sovellettavia lisäveroprosentteja).

(c) merkittävä liiketoimintojen yhdistäminen tai merkittävä luovutus (kuten segmentin myyminen), jonka vuoksi eräpäivään asti pidettävien sijoitusten myynti tai siirto on välttämätöntä yhteisön korkoriskiposition tai luottoriskiä koskevien periaatteiden pysyttämiseksi ennallaan (vaikka liiketoimintojen yhdistäminen on yhteisön määräysvallassa oleva tapahtuma, sijoitussalkun muutokset korkoriskiposition tai luottoriskiä koskevien periaatteiden säilyttämiseksi saattavat olla pikemminkin seurausta tapahtuneesta kuin ennakoitavia).

(d) lainsäädännön tai valvontaviranomaisten muuttuneet vaatimukset, jotka merkittävästi muuttavat joko sitä, mikä on sallittu sijoitus, tai tietyn tyyppisten sijoitusten enimmäismääriä, ja tämän vuoksi yhteisö luopuu eräpäivään asti pidettävästä sijoituksesta.

(e) merkittävä lisäys valvontaviranomaisen edellyttämiin toimialan pääomavaatimuksiin, minkä vuoksi yhteisö supistaa tasetta myymällä eräpäivään asti pidettäviä sijoituksia.

(f) eräpäivään asti pidettävien sijoitusten riskipainojen merkittävä kasvu viranomaismääräysten mukaan laskettavassa riskiperusteisessa pääomassa.

▼M2

AG23. Yhteisöllä ei ole toteen näytettyä kykyä pitää eräpäivään asti rahoitusvaroihin kuuluvaan erään tehtyä sijoitusta, jolla on määrätty eräpäivä, jos:

(a) sillä ei ole käytettävissään taloudellisia resursseja sijoituksen rahoittamisen jatkamiseen eräpäivään asti;

tai

(b) sitä koskee voimassaoleva oikeudellinen tai muu rajoitus, joka saattaa mitätöidä sen aikeet pitää rahoitusvaroihin kuuluva erä eräpäivään asti. (Liikkeeseenlaskijalla oleva oikeus ennen eräpäivää tapahtuvaan lunastamiseen ei kuitenkaan välttämättä mitätöi yhteisön aikeita pitää rahoitusvaroihin kuuluva erä eräpäivään asti – katso kappale AG18.)

AG24. Muut kuin kappaleissa AG16 – AG23 kuvatut olosuhteet saattavat antaa viitteitä siitä, että yhteisöllä ei ole vakaata aikomusta tai kykyä pitää sijoitusta eräpäivään asti.

AG25. Yhteisö arvioi aikomuksensa ja kykynsä pitää eräpäivään asti pidettävät sijoituksensa eräpäivään saakka silloin, kun kyseiset rahoitusvarat alun perin merkitään kirjanpitoon, ja lisäksi jokaisena sen jälkeisenä tilinpäätöspäivänä.

Lainat ja muut saamiset

AG26. Mikä tahansa muihin rahoitusvaroihin kuin johdannaisvaroihin kuuluva erä, johon liittyvät maksut ovat kiinteitä tai määritettävissä olevia (kuten lainasaamiset, myyntisaamiset, sijoitukset velkainstrumentteihin ja pankkitalletukset), saattaa mahdollisesti vastata lainojen ja muiden saamisten määritelmää. Toimivilla markkinoilla noteerattu rahoitusvaroihin kuuluva erä (kuten noteerattu velkainstrumentti, katso kappale AG71), ei kuitenkaan täytä lainaksi tai muuksi saamiseksi luokittelemisen edellytyksiä. Rahoitusvarat, jotka eivät vastaa lainojen ja muiden saamisten määritelmää, voidaan luokitella eräpäivään asti pidettäviksi sijoituksiksi, jos ne täyttävät tämän luokittelun ehdot (katso kappaleet 9 ja AG16 - AG25). Sellaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän, joka muutoin luokiteltaisiin lainaksi tai muuksi saamiseksi, yhteisö voi alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvaksi eräksi taikka myytävissä olevaksi.

Kytketyt johdannaiset (kappaleet 10 - 13)

AG27. Jos pääsopimuksella ei ole sovittua tai ennalta määrättyä eräpäivää ja se edustaa yhteisön nettovarallisuuden jäännöserää, niin sillä on oman pääoman ehtoisen instrumentin taloudelliset ominaisuudet ja riskit, ja kytketyllä johdannaisella pitäisi olla samaan yhteisöön liittyviä oman pääoman ehtoisia piirteitä, jotta sen katsottaisiin liittyvän läheisesti pääsopimukseen. Jos pääsopimus ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti ja se vastaa rahoitusinstrumentin määritelmää, niin sillä on velkainstrumentin taloudelliset ominaisuudet ja riskit.

AG28. Muu kuin optiotyyppinen kytketty johdannainen (esimerkiksi kytketty termiini- tai swap-sopimus), erotetaan pääsopimuksesta sopimuksessa määrättyjen tai siinä tarkoitettujen pääasiallisten ehtojen perusteella siten, että sen käyväksi arvoksi sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä tulee nolla. Optioperusteinen kytketty johdannainen (kuten kytketty myynti- tai osto-optio, cap- tai floor-optio taikka swaptio) erotetaan pääsopimuksesta optio-ominaisuuden sopimuksen mukaisten ehtojen perusteella. Pääinstrumentin alkuperäinen kirjanpitoarvo on jäännösarvo kytketyn johdannaisen erottamisen jälkeen.

AG29. Useita yhteen instrumenttiin kytkettyjä johdannaisia käsitellään yleensä yhtenä kytkettynä yhdistelmäjohdannaisena. Omaksi pääomaksi luokiteltavia kytkettyjä johdannaisia (katso IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa*) käsitellään kuitenkin kirjanpidossa erillään varoiksi tai veloiksi luokiteltavista kytketyistä johdannaisista. Lisäksi jos instrumentissa on useampi kuin yksi kytketty johdannainen ja nämä johdannaiset liittyvät eri riskeihin sekä ovat helposti erotettavissa ja toisistaan riippumattomia, niitä käsitellään kirjanpidossa erillään toisistaan.

▼M2

AG30. Kytketyn johdannaisen taloudelliset ominaispiirteet ja riskit eivät liity läheisesti pääsopimukseen (kappale 11(a)) seuraavissa esimerkeissä. Näissä esimerkeissä yhteisö käsittelee kytkettyä johdannaista kirjanpidossa erillään pääsopimuksesta olettaen, että kappaleiden 11(b) ja (c) mukaiset ehdot täyttyvät.

(a) Instrumenttiin kytketty myyntioptio, joka antaa haltijalle oikeuden vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan instrumentti sellaista käteisvarojen tai muiden varojen määrää vastaan, joka vaihtelee perustuen oman pääoman tai hyödykkeen hinnan tai indeksin muutokseen, ei liity läheisesti pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin.

(b) Oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin kytketty osto-optio, joka antaa liikkeeseenlaskijalle oikeuden ostaa kyseinen oman pääoman ehtoinen instrumentti takaisin tiettyyn hintaan, ei liity läheisesti pääsopimuksena olevaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin haltijan näkökulmasta katsottuna (liikkeeseenlaskijan näkökulmasta osto-optio on oman pääoman ehtoinen instrumentti, jos se täyttää tällaisen luokittelun ehdot IAS 32:n mukaan, jolloin se jää tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle).

(c) Oikeus velkainstrumentin jäljellä olevan laina-ajan pidentämiseen tai tätä koskeva automaattinen ehto ei liity läheisesti pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin, jollei pidentämisajankohtana samanaikaisesti tarkisteta korkoa suunnilleen tarkasteluhetken markkinakoron mukaiseksi. Jos yhteisö laskee liikkeeseen velkainstrumentin ja tämän velkainstrumentin haltija asettaa kyseistä velkainstrumenttia koskevan osto-option kolmannelle osapuolelle, liikkeeseenlaskija katsoo osto-option pidentävän velka-instrumentin laina-aikaa edellyttäen, että liikkeeseenlaskijaa voidaan vaatia osallistumaan velkainstrumentin uudelleenmarkkinointiin tai edistämään sitä osto-option toteuttamisen seurauksena.

(d) Pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin tai vakuutussopimukseen kytketyt osakeindeksiin sidotut korot tai lyhennykset – joissa koron tai lyhennyksen määrä on indeksillä sidottu oman pääoman ehtoisten instrumenttien arvoon – eivät liity läheisesti pääsopimukseen, koska pääsopimukselle ja kytketylle johdannaiselle ominaiset riskit ovat erilaisia.

(e) Pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin tai vakuutussopimukseen kytketyt hyödykeindeksiin sidotut korot tai lyhennykset – joissa koron tai lyhennyksen määrä on indeksillä sidottu hyödykkeen (esimerkiksi kullan) hintaan – eivät liity läheisesti pääsopimukseen, koska pääsopimukselle ja kytketylle johdannaiselle ominaiset riskit ovat erilaisia.

(f) Vaihdettavissa olevaan velkainstrumenttiin kytketty mahdollisuus vaihtaa velka omaksi pääomaksi ei liity läheisesti pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin instrumentin haltijan näkökulmasta katsottuna (liikkeeseenlaskijan näkökulmasta vaihto-oikeus on oman pääoman ehtoinen instrumentti ja jää tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle, jos se täyttää tällaisen luokittelun ehdot IAS 32:n mukaan).

(g) Pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin kytketty osto- tai myyntioptio, takaisinosto-oikeus 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. Kun kyseessä on vaihdettavissa oleva velkainstrumentti, johon on kytketty osto- tai myyntioptio, liikkeeseenlaskija arvioi ensin, liittyykö osto- tai myyntioptio läheisesti pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin, ja vasta sen jälkeen erottaa oman pääoman komponentin IAS 32:n mukaisesti.

(h) Luottojohdannaiset, jotka on kytketty pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin ja jotka sallivat yhden osapuolen (”edunsaaja”) siirtää mahdollisesti mutta ei välttämättä omistuksessaan olevan referenssiomaisuuserän luottoriskin toiselle osapuolelle (”takaaja”), eivät liity läheisesti pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin. Tällaiset luottojohdannaiset mahdollistavat sen, että takaaja ottaa vastatakseen kyseisen referenssiomaisuuserän luottoriskin ilman omaisuuserän suoranaista omistamista.

AG31. Esimerkki hybridi-instrumentista on rahoitusinstrumentti, joka antaa haltijalle oikeuden luovuttaa instrumentti takaisin liikkeeseenlaskijalle sellaista käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan, joka

▼M2

vaihtelee perustuen sellaisen osake- tai hyödykeindeksin muutokseen, joka voi nousta tai laskea (”lunastusvelvoitteinen instrumentti”). **/…/** Kytketty johdannainen (toisin sanoen indeksiin sidottu pääomamaksu) tulee erottaa kappaleen 11 mukaisesti, koska pääsopimus on kappaleen AG27 mukainen velkainstrumentti eikä indeksiin sidottu pääoman maksu liity läheisesti pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin kappaleen AG30(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.

AG32. Jos kyseessä on sellainen lunastusvelvoitteinen instrumentti, joka on milloin tahansa luovutettavissa sellaista rahamäärää vastaan, joka vastaa suhteellista osuutta yhteisön nettovarallisuuden arvosta (kuten avoimen sijoitusrahaston osuudet tai eräät sijoitussidonnaiset tuotteet), kytketyn johdannaisen erottamisella ja jokaisen komponentin käsittelemisellä kirjanpidossa erikseen on sama vaikutus kuin jos yhdistetty instrumentti arvostettaisiin siihen lunastusmäärään, joka tilinpäätöspäivänä olisi maksettava, jos haltija käyttäisi oikeuttaan lunastuttaa instrumentti liikkeeseenlaskijalla.

AG33. Kytketyn johdannaisen taloudelliset ominaispiirteet ja riskit liittyvät läheisesti pääsopimuksen taloudellisiin ominaispiirteisiin ja riskeihin seuraavissa esimerkeissä. Näissä esimerkeissä yhteisö ei käsittele kytkettyä johdannaista kirjanpidossa erillään pääsopimuksesta.

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

(b) Velkainstrumenttiin kytketty vähimmäiskorko *floor* tai enimmäiskorko *cap* liittyy läheisesti pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin, kun instrumentin liikkeeseenlaskuajankohtana enimmäiskorko on vähintään yhtä suuri kuin markkinakorko tai vähimmäiskorko on enintään yhtä suuri kuin markkinakorko eikä enimmäis- tai vähimmäiskorolla ole vipuvaikutusta suhteessa pääinstrumenttiin. 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.

(c) Kytketty valuuttajohdannainen, jonka mukainen pääomien tai korkojen maksuvirta ilmaistaan ulkomaan rahan määräisenä ja joka on kytketty pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin (esimerkiksi kahteen valuuttaan sidottu joukkovelkakirjalaina *dual currency bond*), liittyy läheisesti pääsopimuksena olevaan velkainstrumenttiin. Tällaista johdannaista ei eroteta pääinstrumentista, koska IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* edellyttää monetaarisista eristä johtuvien kurssivoittojen ja -tappioiden kirjaamista tulosvaikutteisesti.

(d) Kytketty valuuttajohdannainen, jonka pääsopimuksena on 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 on tapana ilmaista kaupoissa maailmanlaajuisesti (esimerkiksi USA:n dollari raakaöljykaupassa);

tai

(iii) valuutta, jota käytetään yleisesti muiden kuin rahoituserien osto- ja myyntisopimuksissa siinä taloudellisessa ympäristössä, jossa liiketoimi toteutuu (esimerkiksi suhteellisen vakaa ja

▼M2

likvidi valuutta, jota käytetään yleisesti paikallisessa kaupankäynnissä tai ulkomaankaupassa).

(Tällainen sopimus ei ole pääsopimus, johon on kytketty valuuttajohdannainen.)

(e) Korko- tai pääomastrippiin kytketty oikeus ennen eräpäivää tapahtuvaan maksuun liittyy läheisesti pääsopimukseen, jos pääsopimus (i) on alun perin syntynyt siitä, että on erotettu oikeus saada sopimukseen perustuvia rahavirtoja sellaisesta rahoitusinstrumentista, johon itseensä ei sisältynyt kytkettyä johdannaista, ja joka (ii) ei sisällä mitään sellaisia ehtoja, joita ei ollut pääsopimuksena olevassa alkuperäisessä velkasopimuksessa.

(f) Pääsopimuksena olevaan vuokrasopimukseen kytketty johdannainen liittyy läheisesti pääsopimukseen, jos kytketty johdannainen on (i) inflaatioon sidottu indeksi, kuten esimerkiksi vuokrien sitominen kuluttajahintaindeksiin (edellyttäen, että vuokrasopimuksessa ei ole vipuvaikutusta ja että indeksi liittyy yhteisön oman taloudellisen ympäristön inflaatioon), (ii) muuttuvia vuokria, jotka määräytyvät myynnin perusteella, tai (iii) muuttuvia vuokria, jotka määräytyvät vaihtuvien korkojen perusteella.

Merkitseminen taseeseen ja kirjaaminen pois taseesta (kappaleet 14 - 42)

Alkuperäinen kirjaaminen (kappale 14)

AG34. Kappaleen 14 mukaisesta periaatteesta seuraa, että yhteisö merkitsee kaikki johdannaissopimuksiin perustuvat oikeutensa ja velvoitteensa taseeseen varoiksi ja veloiksi lukuun ottamatta johdannaisia, jotka estävät rahoitusvarojen siirron käsittelemisen kirjanpidossa myyntinä (katso kappale AG49). Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto toiselle osapuolelle ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, siirron saaja ei kirjaa siirrettyä omaisuuserää varoiksi taseeseensa (katso kappale AG50).

AG35. Seuraavat ovat esimerkkejä kappaleessa 14 esitetyn periaatteen soveltamisesta:

(a) saamiset ja velat, joihin ei liity ehtoja, merkitään taseeseen varoiksi tai veloiksi silloin, kun yhteisöstä tulee sopimusosapuoli ja kun yhteisöllä on tästä johtuen laillinen oikeus saada tai oikeudellinen velvoite maksaa käteisvaroja.

(b) omaisuuseriä, jotka tullaan hankkimaan ja velkoja, jotka tulevat syntymään tavaroiden tai palvelujen ostamista koskevan kiinteäehtoisen sitoumuksen seurauksena, ei yleensä kirjata, ellei ainakin yksi sopimuspuoli ole täyttänyt sopimuksen mukaista velvoitettaan. Esimerkiksi sitovan tilauksen saava yhteisö ei yleensä kirjaa saamista (eikä tilauksen tehnyt yhteisö kirjaa velkaa) sitoumuksen syntymisajankohtana vaan sen sijaan lykkää kirjaamista siihen asti, kunnes tilatut tuotteet on toimitettu tai luovutettu tai palvelut suoritettu. Jos muun kuin rahoituserän ostamista tai myymistä koskeva kiinteäehtoinen sitoumus kuuluu tämän standardin soveltamisalaan kappaleiden 5 - 7 mukaan, sen nettomääräinen käypä arvo kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi sitoumuksen syntymisajankohtana (katso kohta (c)). Lisäksi jos aikaisemmin taseeseen merkitsemätön kiinteäehtoinen sitoumus määritetään suojauskohteeksi käyvän arvon suojauksessa, suojattavasta riskistä johtuva nettomääräisen käyvän arvon muutos kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi suojauksen aloittamisen jälkeen (katso kappaleet 93 ja 94).

(c) tämän standardin soveltamisalaan kuuluva termiinisopimus (katso kappaleet 2 - 7) kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi sitoumuksen syntymisajankohtana sen sijaan, että se kirjattaisiin sinä päivänä, jona se toteutetaan. Kun yhteisöstä tulee termiinisopimuksen osapuoli, oikeuden ja velvoitteen käyvät arvot ovat yleensä yhtä suuret, jolloin termiinin nettomääräinen käypä arvo on nolla. Jos oikeuden ja velvoitteen nettomääräinen käypä arvo ei ole nollan suuruinen, sopimus kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi.

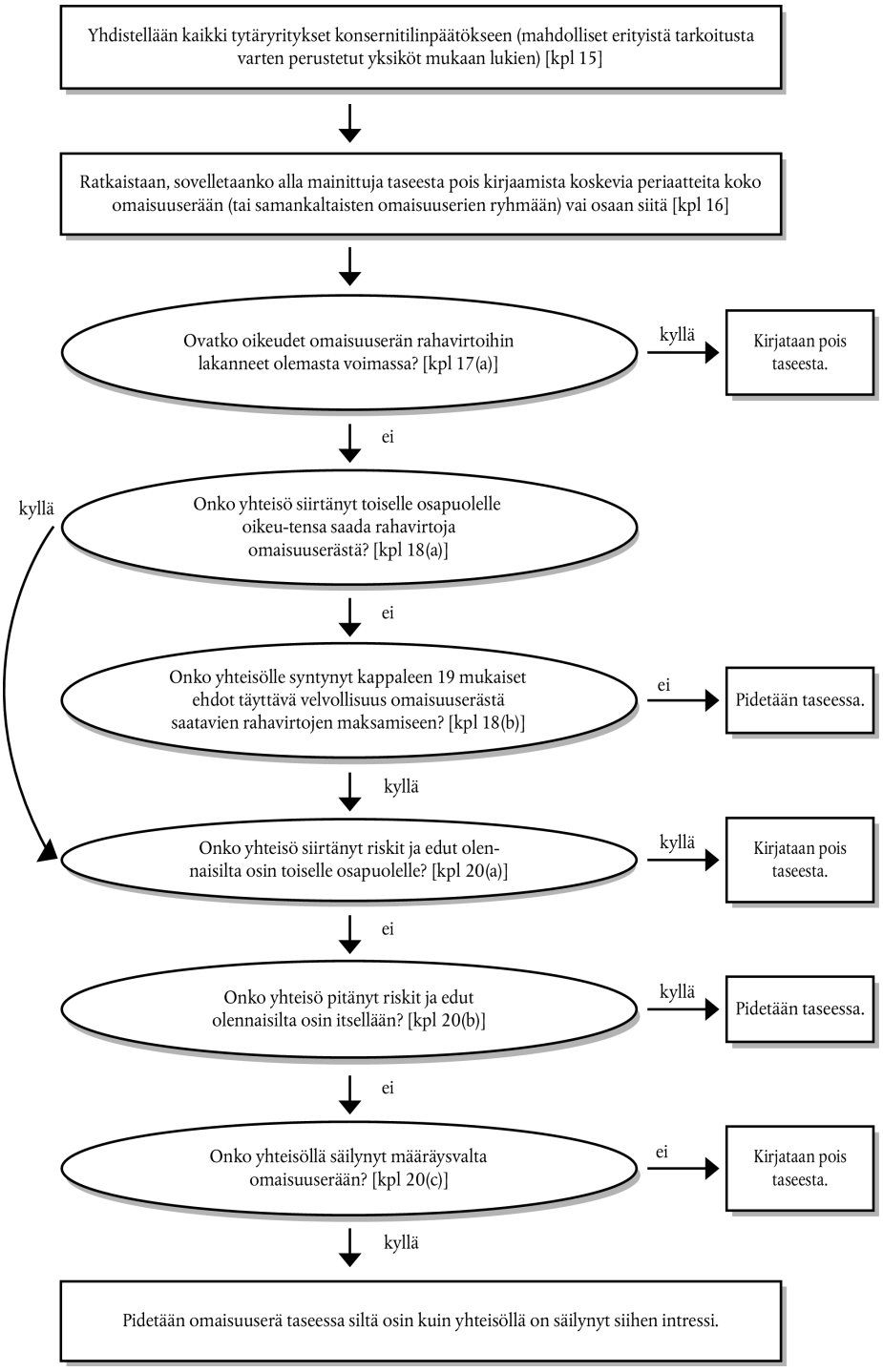
(d) tämän standardin soveltamisalaan kuuluvat optiosopimukset (katso kappaleet 2 - 7) kirjataan varoiksi ja veloiksi silloin, kun haltijasta tai asettajasta tulee sopimuksen osapuoli.

(e) suunnitellut vastaiset liiketoimet eivät ole varoja ja velkoja riippumatta siitä, miten todennäköisiä ne ovat, koska yhteisöstä ei ole tullut sopimuksen osapuolta.

▼**M2**

Rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjaaminen pois taseesta (kappaleet 15 – 37)]

AG36. Seuraava kaavio havainnollistaa sen seikan arvioimista, kirjataanko, ja miltä osin, omaisuuserä pois taseesta.



Järjestelyt, joiden perusteella yhteisö pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta se ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle vastaanottajalle (kappale 18(b))

AG37. Kappaleessa 18(b) kuvattu tilanne (kun yhteisö pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle vastaanottajalle) syntyy esimerkiksi, jos yhteisö on erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö tai trusti, joka laskee liikkeelle sijoittajille tarkoitettuja osuuksia, joiden tuotto perustuu yhteisön omistamiin rahoitusvaroihin, ja tuottaa näiden rahoitusvarojen hoitopalveluja. Tällöin

▼M2

rahoitusvarat täyttävät taseesta pois kirjaamisen edellytykset, jos kappaleiden 19 ja 20 mukaiset ehdot täyttyvät.

AG38. Kappaletta 19 sovellettaessa yhteisö voi olla esimerkiksi rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuunpanija *originator*, tai se voi olla konserni, johon kuuluu konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö, joka on hankkinut rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja siirtää siihen liittyvät rahavirrat edelleen sijoittajina oleville riippumattomille kolmansille osapuolille.

Omistamiseen liittyvien riskien ja etujen siirtymisen arvioiminen (kappale 20)

AG39. Esimerkkejä siitä, milloin yhteisö on siirtänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle, ovat:

(a) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon ei liity rajoittavia ehtoja;

(b) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy oikeus ostaa rahoitusvaroihin kuuluva erä takaisin sen takaisinostoajankohdan käypään arvoon;

ja

(c) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy sellainen myynti- tai osto-optio, joka on selvästi miinusoptio *out of the money* (toisin sanoen optio, joka on niin selvästi miinusoptio, että sen muuttuminen plusoptioksi *in-the-money* ennen erääntymistään on erittäin epätodennäköistä).

AG40. Esimerkkejä siitä, milloin yhteisö on pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään, ovat:

(a) myynti ja takaisinostotapahtuma, jossa takaisinostohinta on kiinteä tai myyntihinta lisättynä lainanantajan tuotolla;

(b) arvopapereiden lainaussopimus;

(c) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy tuottojenvaihtosopimus *total return swap*, joka siirtää markkinariskin takaisin yhteisölle;

(d) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy sellainen myynti- tai osto-optio, joka on selvästi plusoptio (toisin sanoen optio, joka on niin selvästi plusoptio, että sen muuttuminen miinusoptioksi ennen erääntymistään on erittäin epätodennäköistä);

ja

(e) lyhytaikaisten saamisten myynti, jossa yhteisö antaa siirron saajalle takauksen todennäköisesti syntyvien luottotappioiden korvaamisesta.

AG41. Jos yhteisö päätyy siihen lopputulokseen, että se on siirron seurauksena siirtänyt siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle, se ei merkitse siirrettyä omaisuuserää uudelleen taseeseen tulevalla kaudella, ellei se hanki siirrettyä omaisuuserää takaisin siten, että hankinta on uusi liiketoimi.

Määräysvallan siirtymisen arvioiminen

AG42. Yhteisöllä ei ole säilynyt määräysvaltaa siirrettyyn omaisuuserään, jos siirron saaja pystyy käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän. Yhteisöllä on säilynyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään, jos siirron saaja ei pysty käytännössä myymään siirrettyä omaisuuserää. Siirron saaja pystyy käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän, jos sillä käydään kauppaa toimivilla markkinoilla, koska siirron saaja pystyisi ostamaan siirrettyä omaisuuserää vastaavan omaisuuserän markkinoilta siinä tapauksessa, että se joutuisi palauttamaan omaisuuserän yhteisölle. Siirron saaja saattaa pystyä käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän esimerkiksi tilanteessa, jossa siirrettyyn omaisuuserään liittyy optio, jonka perusteella yhteisöllä on oikeus ostaa se takaisin, mutta siirron saaja pystyy helposti hankkimaan siirretyn omaisuuserän markkinoilta siinä tapauksessa, että tätä oikeutta käytetään. Siirron saaja ei pysty käytännössä myymään siirrettyä omaisuuserää, jos yhteisö pitää itsellään tällaisen oikeuden eikä siirron saaja pysty helposti hankkimaan siirrettyä omaisuuserää markkinoilta siinä tapauksessa, että yhteisö käyttää oikeuttaan.

AG43. Siirron saaja pystyy käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän vain, jos se pystyy myymään siirretyn omaisuuserän kokonaisuudessaan riippumattomalle kolmannelle osapuolelle ja kykenee tähän yksipuolisesti ja ilman, että sen tarvitsee määrätä siirrolle lisärajoitteita. Ratkaiseva

▼M2

kysymys on, mitä siirron saaja pystyy tekemään käytännössä, ei se, mitä sopimukseen perustuvia oikeuksia siirron saajalla on sen suhteen, mitä se saa tehdä siirretylle omaisuuserälle tai mitä sopimukseen perustuvia rajoituksia on olemassa. Erityisesti:

(a) sopimukseen perustuvalla oikeudella luovuttaa siirretty omaisuuserä on vain vähän käytännön merkitystä, jos siirretylle omaisuuserälle ei ole markkinoita;

ja

(b) mahdollisuudella luovuttaa siirretty omaisuuserä on vain vähän käytännön vaikutusta, jos mahdollisuutta ei pystytä käyttämään vapaasti. Tästä syystä:

(i) siirron saajan mahdollisuus luovuttaa siirretty omaisuuserä ei saa riippua toisten osapuolten toimenpiteistä (toisin sanoen sen täytyy olla mahdollista yksipuolisesti);

ja

(ii) siirron saajan täytyy pystyä luovuttamaan siirretty omaisuuserä ilman, että sen tarvitsee liittää siirtoon rajoittavia ehtoja tai ”varauksia” (esimerkiksi ehtoja siitä, miten lainasaamista hoidetaan tai siirron saajan oikeutta ostaa omaisuuserä takaisin).

AG44. Se että siirron saaja todennäköisesti ei myy siirrettyä omaisuuserää, ei itsessään tarkoita, että siirtäjälle olisi jäänyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään. Jos kuitenkin myyntioptio tai takaus rajoittaa siirron saajaa myymästä siirrettyä omaisuuserää, niin siirtäjällä on säilynyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään. Jos esimerkiksi myyntioptio tai takaus on arvoltaan riittävän suuri, se rajoittaa siirron saajaa myymästä siirrettyä omaisuuserää, koska siirron saaja ei käytännössä myisi siirrettyä omaisuuserää kolmannelle osapuolelle ilman, että se liittäisi siihen samankaltaisen option tai muita rajoittavia ehtoja. Sen sijaan siirron saaja pitäisi siirretyn omaisuuserän saadakseen takaukseen tai myyntioptioon perustuvat maksut. Tällaisissa olosuhteissa siirron tekijälle on jäänyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään.

Siirrot, jotka täyttävät taseesta pois kirjaamisen edellytykset

AG45. Yhteisö saattaa pitää itsellään oikeuden osaan siirrettyjen omaisuuserien korkomaksuista vastikkeena näiden omaisuuserien hoitopalvelusta. Se osa koroista, josta yhteisö joutuisi luopumaan hoitopalvelusopimuksen päättyessä tai siirtyessä, kohdistetaan hoitopalvelua koskevalle omaisuuserälle tai velalle. Se osa korosta, josta yhteisö ei joutuisi luopumaan, on korkostrippiä koskeva saaminen. Jos yhteisö ei esimerkiksi joutuisi lainkaan luopumaan korosta hoitopalvelusopimuksen päättyessä tai siirtyessä, koko korkomarginaali on korkostrippisaamista. Kappaletta 27 sovellettaessa käytetään hoitopalvelua koskevan omaisuuserän ja korkostrippisaamisen käypiä arvoja saamisen kirjanpitoarvon jakamisessa omaisuuserän taseesta pois kirjattavan osan ja taseeseen jäävän osan kesken. Jos hoitopalvelupalkkiota ei ole määritetty tai jos saatavan palkkion ei odoteta tuottavan yhteisölle riittävää korvausta hoitopalvelun suorittamisesta, sen on kirjattava käypää arvoa vastaava hoitopalveluvelka.

AG46. Arvioitaessa taseeseen jäävän ja taseesta pois kirjattavan osan käypiä arvoja kappaletta 27 sovellettaessa yhteisö soveltaa kappaleen 28 lisäksi käyvän arvon määrittämistä koskevia vaatimuksia kappaleissa 48, 49 ja AG69 - AG82.

Siirrot, jotka eivät täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä

AG47. Seuraavana on kappaleessa 29 pääpiirteittäin kuvatun periaatteen sovellus. Jos yhteisön antama, siirrettyyn omaisuuserään liittyvä maksujen laiminlyönnistä aiheutuvia tappioita koskeva takaus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta sen vuoksi, että yhteisö on pitänyt siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään, siirretty omaisuuserä pidetään kokonaisuudessaan taseessa ja saatu vastike kirjataan velaksi.

▼M2

Siirrettyyn omaisuuserään säilyvä intressi

AG48. Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, miten yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän ja siihen liittyvän velan kappaleen 30 perusteella.

Kaikki omaisuuserät

(a) Jos yhteisön antama, siirrettyyn omaisuuserään liittyvä maksujen laiminlyönneistä aiheutuvia tappioita koskeva takaus estää omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta siltä osin kuin yhteisöllä on säilynyt siihen intressi, siirretty omaisuuserä arvostetaan siirtopäivänä määrään, joka on seuraavista pienempi: (i) omaisuuserän kirjanpitoarvo ja (ii) siirrosta saadun vastikkeen enimmäismäärä, joka yhteisöä voitaisiin vaatia maksamaan takaisin (”takausmäärä”). Omaisuuserään liittyvä velka kirjataan alun perin takausmäärää vastaavaan määrään lisättynä takauksen käyvällä arvolla (joka on tavallisesti takauksesta saatu vastike). Myöhemmin takauksen alkuperäinen käypä arvo kirjataan tulosvaikutteisesti ajan kulumisen perusteella (katso IAS 18), ja omaisuuserän kirjanpitoarvoa pienennetään mahdollisilla arvonalentumistappioilla.

Jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat omaisuuserät

(b) Jos yhteisön asettamaa myyntioptiota koskeva velvoite tai yhteisöllä olevaa osto-optiota koskeva oikeus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän jaksotettuun hankintamenoon, siihen liittyvä velka arvostetaan hankintamenoon (toisin sanoen saatua vastiketta vastaavaan määrään) oikaistuna tämän hankintamenon ja siirretyn omaisuuserän option erääntymispäivän mukaisen jaksotetun hankintamenon välisellä erotuksella. Oletetaan esimerkiksi, että omaisuuserän jaksotettu hankintameno ja kirjanpitoarvo siirron tapahtuessa on 98 CU ja saatu vastike on 95 CU. Omaisuuserän jaksotettu hankintameno option toteutuspäivänä tulee olemaan 100 CU. Siihen liittyvän velan alkuperäinen kirjanpitoarvo on 95 CU, ja 95 CU:n ja 100 CU:n välinen erotus kirjataan tulosvaikutteisesti efektiivisen koron menetelmää käyttäen. Jos optio toteutetaan, kyseisen velan kirjanpitoarvon ja toteutushinnan välinen erotus kirjataan tulosvaikutteisesti.

Käypään arvoon arvostettavat omaisuuserät

(c) Jos yhteisön itsellään pitämä osto-optio-oikeus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän käypään arvoon, omaisuuserä arvostetaan edelleen käypään arvoon. Siihen liittyvä velka arvostetaan (i) option toteutushintaan vähennettynä option aika-arvolla, jos optio on plusoptio *in the money* tai tasaoptio *at the money*, tai siirretyn omaisuuserän käypään arvoon vähennettynä option aika-arvolla, jos optio on miinusoptio *out of the money.* Velan arvoon tehtävä oikaisu varmistaa, että omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo vastaa osto-optio-oikeuden käypää arvoa. Esimerkiksi jos kohde-etuutena olevan omaisuuserän käypä arvo on 80 CU, option toteutushinta 95 CU ja option aika-arvo 5 CU, niin velan kirjanpitoarvo on 75 CU (80 CU – 5 CU) ja siirretyn omaisuuserän kirjanpitoarvo on 80 CU (siis sen käypä arvo).

(d) Jos yhteisön asettama myyntioptio estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän käypään arvoon, siihen liittyvä velka arvotetaan option toteutushintaan lisättynä option aika-arvolla. Omaisuuserän käyvän arvon ylärajana on sen käypä arvo tai sitä alempi option toteutushinta, koska yhteisöllä ei ole oikeutta siirretyn omaisuuserän käyvän arvon lisäykseen yli option toteutushinnan. Näin varmistetaan, että omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo vastaa myyntioptioon liittyvän velvoitteen käypää arvoa. Esimerkiksi jos kohde-etuutena olevan omaisuuserän käypä arvo on 120 CU, option toteutushinta 100 CU ja option aika-arvo 5 CU, niin velan kirjanpitoarvo on 105 CU (100 CU + 5 CU) ja omaisuuserän kirjanpitoarvo on 100 CU (tässä tapauksessa option toteutushinta).

(e) Jos korkokaulussopimus *collar*, joka muodostuu ostetusta osto-optiosta ja asetetusta myyntioptiosta, estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa omaisuuserän käypään arvoon, se arvostaa omaisuuserän edelleen käypään arvoon. Siihen liittyvä velka arvostetaan (i) osto-option toteutushinnan ja myyntioption käyvän arvon yhteismäärään vähennettynä osto-option aika-arvolla, jos osto-optio on plusoptio tai tasaoptio,

▼M2

tai (ii) omaisuuserän käyvän arvon ja myyntioption käyvän arvon yhteismäärään vähennettynä osto-option aika-arvolla, jos osto-optio on miinusoptio. Velan arvoon tehtävä oikaisu varmistaa, että omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo vastaa yhteisön hallussaan pitämän ja asettaman option käypää arvoa. Oletetaan esimerkiksi, että yhteisö siirtää käypään arvoon arvostettavan omaisuuserän toiselle osapuolelle ja samanaikaisesti ostaa osto-option, jonka toteutushinta on 120 CU, ja asettaa myyntioption, jonka toteutushinta on 80 CU. Oletetaan myös, että omaisuuserän käypä arvo siirtopäivänä on 100 CU. Myyntioption aika-arvo on 1 CU ja osto-option aika-arvo 5 CU. Tällöin yhteisö kirjaa omaisuuserän 100 CU (omaisuuserän käypä arvo) ja velan 96 CU [(100 CU + 1 CU) – 5 CU]. Nettomääräiseksi omaisuuseräksi saadaan 4 CU, joka on yhteisön hallussaan pitämän ja asettaman option käypä arvo.

Kaikki siirrot

AG49. Siltä osin kuin rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto toiselle osapuolelle ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, siirtoon liittyviä siirtäjän sopimusperusteisia oikeuksia tai velvoitteita ei käsitellä kirjanpidossa erikseen johdannaisina, jos sekä johdannaisen että joko siirretyn omaisuuserän tai siirrosta aiheutuvan velan kirjaaminen johtaisi siihen, että samat oikeudet tai velvoitteet tulisivat kirjatuiksi kahteen kertaan. Esimerkiksi siirtäjän itsellään pitämä osto-optio saattaa estää rahoitusvarojen siirron käsittelemisen myyntinä kirjanpidossa. Tällöin osto-optiota ei kirjata erikseen johdannaisvaroiksi.

AG50. Siltä osin kuin rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto toiselle osapuolelle ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, siirron saaja ei kirjaa siirrettyä omaisuuserää varoiksi taseeseensa. Siirron saaja kirjaa maksetut käteisvarat tai muun vastikkeen pois taseesta ja kirjaa saamisen siirtäjältä. Jos siirtäjällä on sekä oikeus että velvollisuus hankkia koko siirrettyä omaisuuserää koskeva määräysvalta takaisin kiinteään rahamäärään (esimerkiksi takaisinostosopimuksen perusteella), siirron saaja saa käsitellä saamistaan lainana tai muuna saamisena.

Esimerkkejä

AG51. Seuraavat esimerkit havainnollistavat tämän standardin mukaisia taseesta pois kirjaamisen periaatteita.

(a) *Takaisinostosopimukset ja arvopaperilainaus.* Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä myydään sopimuksella, jonka mukaan se ostetaan takaisin kiinteään hintaan tai myyntihintaan lisättynä lainanantajan tuotolla, tai jos erä annetaan lainaksi sopimuksella, jonka mukaan se palautetaan siirtäjälle, kyseistä erää ei kirjata pois taseesta, koska siirtäjä pitää omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään. Jos siirron saaja saa oikeuden myydä tai pantata omaisuuserän, siirtäjä muuttaa omaisuuserän luokittelua taseessaan esimerkiksi siirtämällä sen lainatuksi omaisuuseräksi tai takaisinostosaamiseksi.

(b) *Takaisinostosopimukset ja arvopaperilainaus – omaisuuserät, jotka ovat olennaisilta osin samoja.* Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä myydään sopimuksella, jonka mukaan ostetaan takaisin sama tai olennaisilta osin samanlainen omaisuuserä kiinteään hintaan tai myyntihintaan lisättynä lainanantajan tuotolla, tai jos erä otetaan tai annetaan lainaksi sopimuksella, jonka mukaan siirtäjälle palautetaan sama tai olennaisilta osin samanlainen omaisuuserä, kyseistä erää ei kirjata pois taseesta, koska siirtäjä pitää omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään.

(c) *Takaisinostosopimukset ja arvopaperilainaus – oikeus korvaavan erän käyttämiseen.* Jos takaisinostosopimus, jonka mukainen takaisinostohinta on kiinteä tai myyntihinnan ja lainanantajan tuoton yhteismäärä, tai vastaavanlainen arvopaperilainaussopimus antaa siirron saajalle oikeuden korvata omaisuuserän muilla omaisuuserillä, jotka ovat vastaavanlaisia kuin siirretty omaisuuserä ja joiden siirtopäivän käypä arvo on sama kuin siirretyn omaisuuserän, takaisinosto- tai arvopaperilainaussopimuksella myytyä tai lainaksi annettua omaisuuserää ei kirjata pois taseesta, koska siirtäjä pitää omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään.

▼M2

(d) *Etuoikeus takaisinostoon käypään arvoon.* Jos yhteisö myy rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja pitää itsellään vain etuoikeuden siirretyn omaisuuserän takaisinostamiseen käypään arvoon siinä tapauksessa, että siirron saaja myöhemmin myy sen, yhteisö kirjaa omaisuuserän pois taseesta, koska se on siirtänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle.

(e) *Näennäiskauppa* wash sale. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän ostamista takaisin pian sen jälkeen, kun se on myyty, nimitetään joskus näennäiskaupaksi *wash sale*. Tällainen takaisinosto ei estä taseesta pois kirjaamista, jos alkuperäinen liiketoimi on täyttänyt taseesta pois kirjaamista koskevat vaatimukset. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän myyntisopimus kuitenkin tehdään samanaikaisesti kuin sopimus saman omaisuuserän ostamisesta takaisin kiinteään hintaan tai myyntihintaan lisättynä lainanantajan tuotolla, omaisuuserää ei kirjata pois taseesta.

(f) *Myynti- ja osto-optiot, jotka ovat selvästi plusoptioita* in the money. Jos siirtäjällä on oikeus ostaa siirretty rahoitusvaroihin kuuluva erä takaisin ja osto-optio on selvästi plusoptio, siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, koska siirtäjä on pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään. Vastaavasti jos siirron saajalla on oikeus myydä rahoitusvaroihin kuuluva erä takaisin ja myyntioptio on selvästi plusoptio, siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, koska siirtäjä on pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään.

(g) *Myynti- ja osto-optiot, jotka ovat selvästi miinusoptioita* out of the money. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirtoon liittyy vain sellainen siirron saajan myyntioptio, joka on selvästi miinusoptio, tai sellainen siirtäjän osto-optio, joka on selvästi miinusoptio, erä kirjataan pois taseesta. Tämä johtuu siitä, että siirron tekijä on siirtänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle.

(h) *Helposti saatavissa olevat omaisuuserät, joita koskee osto-optio, joka ei ole selvästi plusoptio eikä selvästi miinusoptio.* Jos yhteisöllä on osto-optio sellaiseen omaisuuserään, joka on helposti saatavissa markkinoilta, eikä optio ei ole selvästi plusoptio eikä selvästi miinusoptio, omaisuuserä kirjataan pois taseesta. Tämä johtuu siitä, että yhteisö ei (i) ole pitänyt itsellään mutta ei myöskään siirtänyt omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja olennaisilta osin toiselle eikä (ii) sillä ole säilynyt määräysvaltaa. Jos omaisuuserä ei kuitenkaan ole helposti saatavissa markkinoilta, taseesta pois kirjaaminen estyy siltä osin kuin omaisuuserää koskee osto-optio, koska yhteisöllä on säilynyt määräysvalta omaisuuserään.

(i) *Muu kuin helposti saatavissa oleva omaisuuserä, jota koskee yhteisön asettama myyntioptio, joka ei ole selvästi plusoptio eikä selvästi miinusoptio.* Jos yhteisö siirtää toiselle osapuolelle rahoitusvaroihin kuuluvan erän, joka ei ole helposti saatavissa markkinoilta, ja asettaa myyntioption, joka ei ole selvästi miinusoptio, yhteisö ei asetetun myyntioption vuoksi pidä omistamiseen liittyviä riskejä eikä etuja olennaisilta osin itsellään eikä siirrä niitä olennaisilta osin toiselle osapuolelle. Yhteisöllä säilyy määräysvalta omaisuuserään, jos myyntioption arvo on riittävän suuri, jotta se estää siirron saajaa myymästä omaisuuserää, jolloin omaisuuserä pidetään edelleen taseessa siltä osin kuin siirtäjällä on säilynyt siihen intressi (katso kappale AG44). Yhteisö siirtää omaisuuserää koskevan määräysvallan toiselle osapuolelle, jos myyntioption arvo ei ole riittävän suuri, jotta se estäisi siirron saajaa myymästä omaisuuserää, ja tällöin omaisuuserä kirjataan pois taseesta.

(j) *Omaisuuserät, joita koskee käypään arvoon toteutettava osto- tai myyntioptio tai takaisinostotermiinisopimus.* Sellaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto, johon liittyy vain sellainen myynti- tai osto-optio tai takaisinostotermiinisopimus, jonka mukainen toteutus- tai takaisinostohinta on yhtä suuri kuin rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypä arvo takaisinostopäivänä, johtaa erän kirjaamiseen pois taseesta, koska omistamiseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin toiselle osapuolelle.

(k) *Käteisvaroina toteutettavat osto- tai myyntioptiot.* Yhteisö arvioi sellaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirtoa, johon liittyy nettomääräisesti käteisvaroina toteutettava myynti- tai osto-optio tai takaisinostotermiinisopimus, määrittääkseen, onko se pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään vai onko

▼M2

se siirtänyt ne olennaisilta osin toiselle osapuolelle. Jos yhteisö ei ole pitänyt itsellään olennaista osaa siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyvistä riskeistä ja eduista, se ratkaisee, onko sillä säilynyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään. Se, että myynti- tai osto-optio tai takaisinostotermiinisopimus toteutetaan nettomääräisesti käteisvaroina, ei automaattisesti tarkoita, että yhteisö olisi siirtänyt määräysvallan toiselle osapuolelle (katso kappale AG44 ja edellä kohdat (g), (h) ja (i)).

(l) *Removal of accounts provision. Removal of accounts provision* on ehdoton takaisinosto-optio (osto-optio), joka antaa yhteisölle oikeuden vaatia toiselle osapuolelle siirretyn omaisuuserän takaisin eräin rajoituksin. Jos yhteisö ei tällaisen option seurauksena pidä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja olennaisilta osin itsellään eikä siirrä niitä olennaisilta osin toiselle osapuolelle, tämä estää taseesta pois kirjaamisen vain takaisinoston kohteena olevan varojen määrän osalta (olettaen, että siirron saaja ei pysty myymään omaisuuseriä). Jos esimerkiksi lainasaamisten kirjanpitoarvo ja niiden siirtämisestä saatu tulo on 100 000 CU ja mikä tahansa yksittäinen laina on ostettavissa takaisin mutta takaisinostettavien lainojen yhteismäärä ei voisi olla suurempi kuin 10 000 CU, niin lainasaamisista 90 000 CU olisi kirjattavissa pois taseesta.

(m) *Loppuunosto-optiot* clean-up calls. Yhteisöllä, joka saattaa olla siirtäjä ja joka hoitaa siirrettyjä varoja, saattaa olla loppuunosto-optio jäljellä olevien siirrettyjen varojen ostamiseen, kun jäljellä olevien varojen määrä laskee tietylle tasolle, jolla näiden varojen hoitamisesta aiheutuvista menoista tulee rasite suhteessa hoitopalvelusta saatavaan hyötyyn. Jos tällaisen loppuunosto-option seurauksena yhteisö ei pidä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja olennaisilta osin itsellään eikä siirrä niitä olennaisilta osin toiselle osapuolelle eikä siirron saaja pysty myymään varoja, tämä estää taseesta pois kirjaamisen vain osto-option kohteena olevan varojen määrän osalta.

(n) *Jäljellä olevat intressit ja luottotakaukset, joilla on huonompi etuoikeus.* Yhteisö saattaa pienentää siirron saajan luottoriskiä muuttamalla siirretyn omaisuuserän osalta itselleen jäävän intressin osaksi tai kokonaan etuoikeudeltaan huonommaksi. Vaihtoehtoisesti yhteisö voi pienentää siirron saajan luottoriskiä antamalla sille luottotakauksen, joka voi olla joko rajoittamaton tai rajoittua tiettyyn määrään. Jos yhteisö pitää rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään, omaisuuserä pidetään edelleen taseessa kokonaisuudessaan. Jos yhteisö pitää itsellään osan mutta ei olennaista osaa omistamiseen liittyvistä riskeistä ja eduista ja on säilyttänyt määräysvallan kyseiseen omaisuuserään, taseesta pois kirjaaminen estyy sen käteisvarojen tai muiden varojen määrän osalta, joka yhteisöä voidaan vaatia maksamaan.

(o) *Tuottojenvaihtosopimus* total return swap. Yhteisö saattaa myydä rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirron saajalle ja tehdä siirron saajan kanssa tuottojenvaihtosopimuksen, jonka mukaan kohde-etuutena olevan omaisuuserän kaikki korkorahavirrat maksetaan yhteisölle kiinteää maksua tai vaihtuvakorkoista maksua vastaan ja yhteisö kantaa kohde-etuutena olevan omaisuuserän käyvän arvon nousut ja laskut. Tällöin koko omaisuuserän kirjaaminen pois taseesta on kielletty.

(p) *Koronvaihtosopimukset.* Yhteisö saattaa siirtää kiinteäkorkoisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirron saajalle ja tehdä siirron saajan kanssa koronvaihtosopimuksen, jonka mukaan se saa kiinteää korkoa ja maksaa vaihtuvaa korkoa sellaisen nimellispääoman perusteella, joka on sama kuin siirretyn rahoitusvaroihin kuuluvan erän pääoman määrä. Koronvaihtosopimus ei estä siirretyn omaisuuserän kirjaamista pois taseesta, jos siirrettyä omaisuuserää koskevat maksut eivät ole koronvaihtosopimuksen mukaisten maksujen ehtona.

(q) *Pääomamäärältään alenevat koronvaihtosopimukset.* Yhteisö saattaa siirtää siirron saajalle kiinteäkorkoisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän, joka kuoletetaan pitemmän ajan kuluessa, ja tehdä siirron saajan kanssa pääomamäärältään alenevan koronvaihtosopimuksen, jonka mukaan se saa kiinteää korkoa ja maksaa vaihtuvaa korkoa nimellispääoman perusteella. Jos koronvaihtosopimuksen nimellispääoma alenee siten, että se vastaa siirretyn rahoitusvaroihin kuuluvan erän kunakin ajankohtana jäljellä olevaa pääomaa, yhteisö pitäisi yleensä koronvaihtosopimuksen seurauksena itsellään merkittävän riskin ennen eräpäivää tapahtuvasta

▼M2

maksusta, jolloin yhteisö pitää siirretyn omaisuuserän taseessaan joko kokonaan tai siltä osin kuin sillä on säilynyt siihen intressi. Toisaalta jos koronvaihtosopimuksen nimellispääoman aleneminen ei ole sidottu siirretyn omaisuuserän jäljellä olevaan määrään, yhteisölle ei jäisi tällaisen koronvaihtosopimuksen seurauksena ennen eräpäivää tapahtuvan maksun riskiä kyseisestä omaisuuserästä. Näin ollen tämä ei estäisi siirretyn omaisuuserän kirjaamista pois taseesta, edellyttäen että siirretystä omaisuuserästä maksettavien korkojen suorittaminen ei ole koronvaihtosopimukseen perustuvien maksujen ehtona eikä koronvaihtosopimus johda siihen, että yhteisö pitää itsellään muita siirretyn erän omistamiseen liittyviä merkittäviä riskejä ja etuja.

AG52. Tässä kappaleessa havainnollistetaan yhteisöllä säilyvään intressiin perustuvaa lähestymistapaa, kun yhteisöllä säilyvä intressi kohdistuu rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaan.

Oletetaan, että yhteisöllä on salkku ennen eräpäivää suoritettavissa olevia lainasaamisia, joiden kuponkikorko ja efektiivinen korko on 10 % ja joiden pääoma ja jaksotettu hankintameno on 10 000 CU. Yhteisö toteuttaa liiketoimen, jonka mukaan siirron saaja saa 9 115 CU:n suuruista maksua vastaan oikeuden saada 9 000 CU takaisin maksettavasta pääomasta sekä sille 9,5 %:n koron. Yhteisö pitää itsellään oikeuden 1 000 CU:n määrään pääoman takaisinmaksuista ja sen 10 %:n suuruiseen korkoon sekä lisäksi 0,5 %:n lisämarginaaliin jäljelle jäävästä 9 000 CU:n pääomasta. Ennen eräpäivää tapahtuvat takaisinmaksut jaetaan yhteisön ja siirron saajan kesken suhteellisesti 1:9, mutta mahdolliset laiminlyönnit vähennetään yhteisölle kuuluvasta 1 000 CU:n osuudesta, kunnes tämä osuus on käytetty loppuun. Lainasaamisten käypä arvo liiketoimen toteutumispäivänä on 10 100 CU, ja 0,5 %:n lisämarginaalin arvioitu käypä arvo on 40 CU.

Yhteisö toteaa siirtäneensä toiselle osapuolelle joitakin merkittäviä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja (esimerkiksi merkittävän riskin ennen eräpäivää tapahtuvista maksuista), mutta se on myös pitänyt itsellään joitakin merkittäviä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja (sille jääneen etuoikeudeltaan huonomman osuuden vuoksi), ja sillä on säilynyt määräysvalta. Tämän vuoksi se soveltaa yhteisöllä säilyvään intressiin perustuvaa menettelyä.

Tämän standardin soveltamiseksi yhteisö jaottelee liiketoimen (a) itsellä pidettävän täysin suhteellisen osuuden 1 000 CU säilyttämiseen ja (b) tämän itsellä pidettävän osuuden etuoikeuden huonontamiseen siirron saajan luottotappioriskin pienentämiseksi.

Yhteisön laskelmat osoittavat, että saadusta 9 115 CU:n suuruisesta vastikkeesta 9 090 CU (90 % 10 100 CU:sta) on vastiketta täysin suhteellisesta 90 %:n osuudesta. Jäljelle jäävä osuus saadusta vastikkeesta (25 CU) on vastiketta yhteisölle jäävän osuuden etuoikeuden huonontamisesta siirron saajan luottotappioriskin pienentämiseksi. Lisäksi 0,5 %:n lisämarginaali on vastiketta luottoriskin pienentämisestä. Saatu kokonaisvastike luottoriskin pienentämisestä on näin ollen 65 CU (25 CU + 40 CU).

Yhteisö laskee voiton tai tappion, joka sille syntyy sen myydessä 90 % rahavirroista. Olettaen, että toiselle osapuolelle siirretyn 10 %:n osuuden ja itsellä pidetyn 90 %:n osuuden erillisiä käypiä arvoja ei ole saatavissa siirtopäivänä, yhteisö kohdistaa omaisuuserän kirjanpitoarvon kappaleen 28 mukaisesti seuraavasti:

	Arvioitu käypä arvo	*Prosentti osuus*	*Kohdistettu kirjanpitoarvo:*
Siirretty osuus	9 090	90 %	9 000
Itsellä pidetty osuus	1 010	10 %	1 000
Yhteensä	**10 100**		**10 000**

Yhteisö laskee voiton tai tappion, joka sille syntyy sen myydessä 90 % rahavirroista, vähentämällä saadusta vastikkeesta toiselle osapuolelle siirretyn osuuden kirjanpitoarvon, ja se on 90 CU (9 090 CU – 9 000 CU). Yhteisön itsellään pitämän osuuden kirjanpitoarvo on 1 000 CU.

▼M2

Lisäksi yhteisö kirjaa sillä säilyvän intressin, joka on seurausta sen ensisijaisesti kannettavakseen ottamasta luottotappioriskistä. Näin ollen se kirjaa omaisuuserän 1 000 CU (niiden rahavirtojen enimmäismäärä, jotka siltä jäisi saamatta etuoikeusjärjestyksen huonontamisen takia) ja siihen liittyvän velan 1 065 CU (joka on niiden rahavirtojen enimmäismäärä, joita siltä jäisi saamatta etuoikeusjärjestyksen huonontamisen takia, siis 1 000 CU, lisättynä etuoikeusjärjestyksen huonontamisen käyvällä arvolla 65 CU).

Yhteisö käyttää kaikkea edellä esitettyä informaatiota liiketoimen kirjanpitokäsittelyssä seuraavasti:

	Debet	*Kredit*
Alkuperäinen omaisuuserä	—	9 000
Etuoikeusjärjestyksen huonontamisesta tai jäljelle jäävästä osuudesta kirjattu omaisuuserä	1 000	—
Omaisuuserä, joka liittyy lisämarginaalina saatavaan vastikkeeseen	40	—
Voitto tai tappio (luovutusvoitto)	—	90
Velka	—	1 065
Saadut käteisvarat	9 115	—
Yhteensä	**10 155**	**10 155**

Välittömästi liiketoimen toteutumisen jälkeen omaisuuserän kirjanpitoarvo on 2 040 CU, joka koostuu itsellä pidetylle osuudelle kohdistetusta hankintamenosta 1 000 CU ja yhteisölle syntyvästä lisäintressistä 1 040 CU, joka johtuu itsellä pidetyn osuuden etuoikeusjärjestyksen huonontamisesta luottotappioiden osalta (joka sisältää marginaalin 40 CU).

Myöhemmillä kausilla yhteisö kirjaa luottoriskin pienentämisestä saamansa vastikkeen (65 CU) ajan kulumisen perusteella, jaksottaa koron taseeseen merkitystä omaisuuserästä efektiivisen koron menetelmää käyttäen ja kirjaa taseeseen merkittyihin varoihin mahdollisesti liittyvät arvon alentumiset. Esimerkkinä jälkimmäisestä oletetaan, että kyseisistä lainasaamisista syntyy seuraavana vuonna arvonalentumistappio 300 CU. Yhteisö pienentää taseeseen merkittyä omaisuuserää 600 CU:lla (josta 300 CU liittyy sen itsellään pitämään osuuteen ja 300 CU sillä säilyneeseen lisäintressiin, joka johtuu sen kannettavakseen ottamasta luottoriskistä) ja pienentää taseeseen merkittyä velkaa 300 CU:lla. Nettotuloksena on luoton arvon alentumista koskeva kulukirjaus 300 CU.

Rahoitusvaroihin kuuluvan erän selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti (kappale 38)

AG53. Rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti kirjataan joko kaupantekopäivän tai selvittämispäivän perusteella kappaleissa AG55 ja AG56 kuvatulla tavalla. Käytettävää menetelmää sovelletaan johdonmukaisesti kaikkiin sellaisten rahoitusvarojen ostoihin ja myynteihin, jotka kuuluvat samaan kappaleessa 9 määriteltyyn rahoitusvarojen ryhmään. Tätä tarkoitusta varten kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät varat muodostavat oman ryhmänsä erillään varoista, jotka on luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

AG54. Sopimus, joka edellyttää sopimuksen arvon muutoksen nettomääräistä toteuttamista tai mahdollistaa sen, ei ole selvityspäiväkäytännön mukainen sopimus. Sen sijaan tällaista sopimusta käsitellään kirjanpidossa johdannaisena kaupankäyntipäivän ja selvityspäivän välisenä aikana.

AG55. Kaupantekopäivä on se päivä, jona yhteisö sitoutuu ostamaan tai myymään omaisuuserän. Kaupantekopäivään perustuva kirjaaminen tarkoittaa (a) saatavan omaisuuserän ja sen maksamisesta johtuvan velan kirjaamista kaupantekopäivänä ja (b) myydyn omaisuuserän kirjaamista pois taseesta, mahdollisen luovutusvoiton tai -tappion kirjaamista ja ostajalta saatavaa maksua koskevan saamisen kirjaamista kaupantekopäivänä. Kyseiselle omaisuuserälle ja sitä vastaavalle velalle ei yleensä ala kertyä korkoa ennen kuin omistusoikeus siirtyy selvityspäivänä.

▼M2

AG56. Selvityspäivä on päivä, jona omaisuuserä toimitetaan yhteisölle tai jona yhteisö toimittaa omaisuuserän toiselle osapuolelle. Selvityspäivään perustuva kirjaaminen tarkoittaa (a) omaisuuserän kirjaamista sinä päivänä, jona yhteisö vastaanottaa sen ja (b) omaisuuserän kirjaamista pois taseesta ja mahdollisen luovutusvoiton tai -tappion kirjaamista sinä päivänä, jona yhteisö luovuttaa sen toiselle osapuolelle. Soveltaessaan selvityspäivään perustuvaa kirjaamista yhteisö käsittelee vastaanotettavan omaisuuserän käyvän arvon mahdollista muutosta kaupantekopäivän ja selvityspäivän välisenä aikana kirjanpidossaan samalla tavalla kuin se käsittelee hankittua omaisuuserää. Toisin sanoen hankintamenoon tai jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkittävien omaisuuserien arvonmuutosta ei kirjata, käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi luokiteltujen omaisuuserien arvonmuutos kirjataan tulosvaikutteisesti, ja myytävissä oleviksi luokitelluista omaisuuseristä se kirjataan omaan pääomaan.

Rahoitusvelan kirjaaminen pois taseesta (kappaleet 39 - 42)

AG57. Rahoitusvelka (tai sen osa) lakkaa olemasta olemassa silloin, kun velallinen joko:

(a) täyttää velvoitteen (tai osan siitä) suorittamalla velan velkojalle, tavallisesti käteisvaroina, muina rahoitusvaroina, tavaroina tai palveluina;

tai

(b) vapautuu laillisesti velkaan (tai sen osaan) liittyvästä ensisijaisesta vastuusta joko oikeusprosessin seurauksena tai velkojan vapauttamana. (Jos velallinen on antanut takauksen, tämä ehto saattaa silti täyttyä.)

AG58. Jos velkainstrumentin liikkeeseenlaskija ostaa kyseisen instrumentin takaisin, velka lakkaa olemasta olemassa, vaikka liikkeeseenlaskija olisi kyseisen instrumentin markkinatakaaja tai aikoisi myydä sen edelleen lyhyen ajan kuluessa.

AG59. Maksusuoritus kolmannelle osapuolelle, joka voi olla myös omaisuudenhoitaja (tällaiseen viitataan joskus nimellä ”*in-substance defeasance*”) ei sinänsä vapauta velallista ensisijaisesta velvoitteesta velkojaa kohtaan laillisen vapautuksen puuttuessa.

AG60. Jos velallinen maksaa kolmannelle osapuolelle siitä, että tämä ottaa velvoitteen vastatakseen, ja ilmoittaa velkojalle, että kolmas osapuoli on ottanut velkaa koskevan velvoitteen vastatakseen, velallinen ei kirjaa velkaa pois taseesta, ellei kappaleen AG57(b) mukainen ehto täyty. Jos velallinen maksaa kolmannelle osapuolelle siitä, että tämä ottaa velvoitteen vastatakseen ja saa laillisen vapautuksen velkojalta, velallinen on kuolettanut velan. Jos velallinen kuitenkin sopii suorittavansa velkaa koskevia maksuja kolmannelle osapuolelle tai suoraan alkuperäiselle velkojalle, velkoja kirjaa uuden velan kolmannelle osapuolelle.

AG61. Vaikka laillinen vapautus velasta johtaa velan kirjaamiseen pois taseesta riippumatta siitä, toteutuuko se oikeudellisesti vai antaako velkoja vapautuksen velalliselle, yhteisö voi merkitä taseeseensa uuden velan, jos kappaleiden 15 - 37 mukaiset taseesta pois kirjaamisen edellytykset eivät täyty siirrettyjen rahoitusvarojen osalta. Jos nämä edellytykset eivät täyty, siirrettyjä varoja ei kirjata pois taseesta ja yhteisö kirjaa siirrettyihin varoihin liittyvän uuden velan.

AG62. Kappaletta 40 sovellettaessa ehtojen katsotaan olevan olennaisesti erilaiset, jos uusien ehtojen mukainen rahavirtojen diskontattu nykyarvo, joka sisältää maksetut palkkiot vähennettyinä saaduilla palkkioilla ja joka on diskontattu alkuperäistä efektiivistä korkoa käyttäen, poikkeaa vähintään 10 % alkuperäisen rahoitusvelan jäljellä olevista diskontatuista rahavirroista. Jos velkainstrumenttien vaihtamista tai ehtojen muuttamista käsitellään kirjanpidossa kuoletuksena, syntyneet menot tai palkkiot kirjataan osana kuolettamisesta johtuvaa voittoa tai tappiota. Jos vaihtoa tai muutosta ei käsitellä kirjanpidossa kuoletuksena, syntyneet menot tai palkkiot ovat velan kirjanpitoarvon oikaisuja, ja ne kirjataan kuluiksi ehdoiltaan muuttuneen velan jäljellä olevana juoksuaikana.

▼M2

AG63. Joskus velkoja vapauttaa velallisen maksusuorituksia koskevasta olemassa olevasta velvoitteesta mutta velallinen ottaa vastatakseen takausvelvoitteen, jonka mukaan se suorittaa maksun, jos ensisijaisen vastuun ottava osapuoli laiminlyö suoritukset. Tällaisessa tilanteessa velallinen:

(a) merkitsee taseeseensa uuden takausvelvoitteensa käypään arvoon perustuvan rahoitusvelan;

ja

(b) kirjaa voiton tai tappion, joka perustuu seuraavien erien väliseen erotukseen: (i) maksettu rahamäärä ja (ii) alkuperäisen rahoitusvelan kirjanpitoarvo vähennettynä uuden rahoitusvelan käyvällä arvolla.

Arvostaminen (kappaleet 43 -70)

Rahoitusvarojen ja -velkojen alkuperäinen arvostaminen (kappale 43)

AG64. Rahoitusinstrumentin käypä arvo alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä on yleensä liiketoimessa toteutunut hinta (toisin sanoen annetun tai saadun vastikkeen käypä arvo, katso myös kappale AG76). Jos osa annetusta tai saadusta vastikkeesta kuitenkin koskee jotain muuta kuin kyseistä rahoitusinstrumenttia, rahoitusinstrumentin käypä arvo arvioidaan arvostusmenetelmää käyttäen (katso kappale AG74 - AG79). Esimerkiksi pitkäaikaisen korottoman lainan tai muun pitkäaikaisen korottoman saamisen käypä arvo voidaan arvioida kaikkien tulevaisuudessa saatavien maksujen nykyarvona, jonka laskemiseen käytetään vastaavanlaisen instrumentin (valuutan, ehtojen, korkotyypin ja muiden tekijöiden suhteen), jolla on vastaavanlainen luottokelpoisuusluokitus, senhetkistä markkinakorkoa (tai -korkoja). Mahdollinen tämän ylittävä lainaksi annettu määrä on kulua tai tuoton vähennystä, ellei se täytä jonkin muun tyyppisen omaisuuserän kirjaamisen edellytyksiä.

AG65. Jos yhteisö antaa lainan, jonka korko poikkeaa markkinakorosta (esimerkiksi 5 %, kun vastaavanlaisten lainojen markkinakorko on 8 %), ja saa korvaukseksi ennakkopalkkion, yhteisö kirjaa lainan sen käypään arvoon, toisin sanoen saadulla palkkiolla vähennettynä. Yhteisö jaksottaa alikurssin tulosvaikutteisesti efektiivisen koron menetelmää käyttäen.

Rahoitusvarojen myöhempi arvostaminen (kappaleet 45 ja 46)

AG66. Jos aiemmin rahoitusvaroiksi kirjattu rahoitusinstrumentti arvostetaan käypään arvoon ja sen käypä arvo alenee nollaa pienemmäksi, se on kappaleen 47 mukainen rahoitusvelka.

AG67. Seuraava esimerkki havainnollistaa transaktiomenojen käsittelyä myytävissä olevan rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisen ja myöhemmän arvostamisen yhteydessä. Omaisuuserä hankitaan hintaan 100 CU lisättynä ostoon liittyvällä välityspalkkiolla 2 CU. Omaisuuserä kirjataan alun perin määrään 102 CU. Seuraava tilinpäätöspäivä on päivää myöhemmin, jolloin omaisuuserän noteerattu markkinahinta on 100 CU. Jos omaisuuserä myytäisiin, olisi maksettava palkkiota 3 CU. Omaisuuserä arvostetaan kyseisenä päivänä määrään 100 CU (ottamatta huomioon mahdollista myyntiin liittyvää palkkiota), ja 2 CU:n suuruinen tappio kirjataan omaan pääomaan. Jos myytävissä olevaan rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyvät maksut ovat kiinteitä tai määritettävissä olevia, transaktiomenot jaksotetaan tulosvaikutteisesti efektiivisen koron menetelmää käyttäen. Jos myytävissä olevaan rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyvät maksut eivät ole kiinteitä tai määritettävissä olevia, transaktiomenot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun omaisuuserä kirjataan pois taseesta tai sen arvo alentuu.

AG68. Lainoiksi tai muiksi saamisiksi luokiteltavat instrumentit arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon riippumatta siitä, onko yhteisön tarkoituksena pitää ne eräpäivään asti.

Käypään arvoon arvostamiseen liittyviä näkökohtia (kappaleet 48 ja 49)

AG69. Käyvän arvon määritelmän taustalla on oletus, että yhteisö jatkaa toimintaansa eikä sillä ole aikomusta eikä tarvetta lopettaa toimintaansa, supistaa toimintojensa laajuutta olennaisesti, tai toteuttaa liiketoimia epäedullisin ehdoin. Käypä arvo ei näin ollen ole se määrä, jonka yhteisö saisi tai maksaisi pakkotilanteessa toteutetussa kaupassa,

▼M2

pakkoselvitystilassa tai panttihuutokaupassa. Käypä arvo kuvastaa kuitenkin instrumentin luottokelpoisuutta.

AG70. Standardissa käytetään termejä ”ostokurssi” ja ”myyntikurssi” (joita joskus nimitetään noteerattujen markkinahintojen yhteydessä ”tarkasteluhetken hintatarjoukseksi”, ja termiä ”osto- ja myyntikurssin erotus” niin, että se sisältää vain transaktiomenot. Termi ”osto- ja myyntikurssin erotus” ei sisällä muita käypään arvoon pääsemiseksi tehtäviä oikaisuja (esimerkiksi vastapuolen luottoriskiä koskevaa oikaisua).

Toimivat markkinat: hintanoteeraus

AG71. Rahoitusinstrumentti katsotaan noteeratuksi toimivilla markkinoilla, jos hintanoteerauksia on helposti ja säännönmukaisesti saatavissa pörssistä, välittäjältä, meklarilta, toimialaryhmästä, hintainformaatiota antavalta toimijalta tai sääntelyviranomaiselta ja tällaiset hinnat kuvastavat todellisia ja säännönmukaisesti toistuvia, toisistaan riippumattomien osapuolten välisiä markkinatransaktioita. Käypä arvo määritellään hintana, josta liiketoimeen halukas ostaja ja liiketoimeen halukas myyjä sopivat toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. Toimivilla markkinoilla noteeratun rahoitusinstrumentin käyvän arvon määrittämisen tavoitteena on päästä sellaiseen hintaan, johon tällaista instrumenttia koskeva liiketoimi tilinpäätöspäivänä toteutuisi (siis ilman että instrumenttia muokataan tai että se sisällytetään erilaiseen instrumenttikombinaatioon) edullisimmilla toimivilla markkinoilla, joille yhteisöllä on välitön pääsy. Yhteisö oikaisee kuitenkin edullisemmilla markkinoilla toteutuvaa hintaa siten, että se kuvastaa vastapuolten luottoriskien eroja kyseisillä markkinoilla kaupankäynnin kohteena olevien instrumenttien ja arvostettavina olevien instrumenttien välillä. Parhaiten käypää arvoa osoittaa toimivien markkinoiden julkisten hintanoteerausten olemassaolo, ja kun tällaisia noteerauksia on, niitä käytetään rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän arvostamiseen.

AG72. Hallussa olevan omaisuuserän tai liikkeeseen laskettavan velan asianmukainen markkinahinta on yleensä tarkasteluhetken ostokurssi, ja hankittavan omaisuuserän tai otetun velan asianmukainen markkinahinta on myyntikurssi. Kun yhteisöllä on varoja ja velkoja, joihin liittyvät markkinariskit kumoavat toisensa, se voi käyttää markkinoiden perusteella määräytyvää keskikurssia määrittäessään toisensa kumoavien riskipositioiden käypiä arvoja ja käyttää avoimeen nettopositioon osto- tai myyntikurssia sen mukaan, kummasta positiosta on kysymys. Kun tarkasteluhetken osto- ja myyntikursseja ei ole saatavissa, viimeisimmässä kaupassa toteutunut hinta antaa näyttöä tarkasteluhetken käyvästä arvosta, kunhan taloudellisissa olosuhteissa ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia liiketoimen toteutumisajankohdan jälkeen. Jos olosuhteet ovat muuttuneet liiketoimen toteutumisajankohdan jälkeen (esimerkiksi riskitön korko on muuttunut yrityksen liikkeeseen laskeman joukkovelkakirjalainan viimeisimmän hintanoteerauksen jälkeen), olosuhteiden muutos otetaan huomioon käyvässä arvossa vastaavanlaisten rahoitusinstrumenttien tarkasteluhetken hintojen tai korkojen mukaisesti sen mukaan, millaisesta instrumentista on kysymys. Vastaavasti jos yhteisö pystyy osoittamaan, että viimeisimmässä liiketoimessa toteutunut hinta ei ole käypä arvo (esimerkiksi siksi, että se kuvastaa määrää, jonka yhteisö saisi tai maksaisi pakkotilanteessa toteutuvassa kaupassa, pakkoselvitystilassa tai panttihuutokaupassa) kyseistä hintaa oikaistaan. Rahoitusinstrumenttien muodostaman salkun käypä arvo on instrumentin yksikköjen lukumäärän ja sen noteeratun markkinahinnan tulo. Jos rahoitusinstrumentille kokonaisuutena ei ole olemassa julkista hintanoteerausta toimivilla markkinoilla mutta sen osatekijöille on olemassa toimivat markkinat, käypä arvo määritetään näiden osatekijöiden asianmukaisten markkinahintojen perusteella.

AG73. Jos toimivilla markkinoilla noteerataan korko (hinnan sijaan), yhteisö käyttää tätä markkinoilla noteerattua korkoa arvostusmenetelmän syöttötietona käypää arvoa määrittäessään. Jos markkinoilla noteerattu korko ei sisällä luottoriskiä tai muita sellaisia tekijöitä, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon instrumentin arvoa määrittäessään, yhteisö tekee näitä tekijöitä koskevat oikaisut.

Ei toimivia markkinoita: arvostusmenetelmä

AG74. Jos rahoitusinstrumentin markkinat eivät ole toimivat, yhteisö määrittää käyvän arvon arvostusmenetelmän avulla. Arvostusmenetelmiä ovat esimerkiksi asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden osapuolten välisten viimeaikaisten markkinatransaktioiden käyttäminen – mikäli tällaisia on käytettävissä, nojautuminen toisen olennaisilta osin

▼M2

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.

AG75. Arvostusmenetelmän käyttämisen tavoitteena on määrittää, mihin hintaan liiketoimi olisi arvonmäärittämispäivänä toteutunut toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä vaihdossa, joka perustuu tavanomaisiin liiketaloudellisiin näkökohtiin. Käyvän arvon arviointi pohjautuu sellaisen arvostusmenetelmän tuottamiin tuloksiin, jossa käytetään mahdollisimman paljon markkinoilta saatavia syöttötietoja ja luotetaan mahdollisimman vähän yhteisökohtaisiin syöttötietoihin. Arvostusmenetelmän voidaan odottaa tuottavan realistisen arvion käyvästä arvosta, jos (a) se kuvastaa kohtuullisen hyvin sitä, miten instrumentti voitaisiin odottaa hinnoiteltavan markkinoilla, ja (b) arvostusmenetelmän syöttötiedot kuvastavat kohtuullisen hyvin markkinoiden odotuksia ja rahoitusinstrumentille luontaisten riski-tuotto-tekijöiden arvoja.

AG76. Näin ollen arvostusmenetelmä (a) kattaa kaikki tekijät, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hintaa asettaessaan, ja (b) on yhdenmukainen rahoitusinstrumenttien hinnoittelussa käytettävien hyväksyttyjen taloudellisten metodiikkojen kanssa. Yhteisö tarkistaa arvostusmenetelmän toimivuuden määräajoin ja testaa sen luotettavuuden 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 olevan todettavissa olevan markkinatiedon pohjalta. Yhteisö saa jatkuvasti markkinatietoa niiltä markkinoilta, joilla instrumentti on myönnetty tai joilta se on hankittu. Parhaiten instrumentin käypää arvoa sen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä osoittaa liiketoimessa toteutunut hinta (toisin sanoen annetun tai saadun vastikkeen käypä arvo), paitsi milloin kyseisen instrumentin käyvästä arvosta saadaan näyttöä vertaamalla sitä muihin saman instrumentin (siis ilman muokkaamista tai sisällyttämistä uudenlaiseen instrumenttikombinaatioon) havaittavissa oleviin markkinatapahtumiin taikka sellaisen arvostusmenetelmän perusteella, jonka muuttujat sisältävät vain seurattavissa olevilta markkinoilta saatuja tietoja.

AG77. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäinen hankinta tai myöntäminen tai rahoitusvelan syntyminen on markkinatapahtuma, joka antaa perusteen rahoitusinstrumentin käyvän arvon arvioimiselle. Erityisesti jos rahoitusinstrumentti on velkainstrumentti (esimerkiksi laina), sen käypä arvo voidaan määrittää hankinta- tai liikkeeseenlaskuajankohdan ja tarkasteluajankohdan markkinatilanteen perusteella tai niiden korkojen perusteella, joita yhteisö tai muut osapuolet tarkasteluhetkellä perivät vastaavanlaisesta velkainstrumentista (siis eräpäivään jäljellä olevan ajan, rahavirtojen jakaantumisen, valuutan, luottoriskin, vakuuden ja koron suhteen). Vaihtoehtoisesti – edellyttäen, että velallisen luottoriski ja käytettävät luottomarginaalit eivät ole muuttuneet velkainstrumentin liikkeeseenlaskun jälkeen – arvio tarkasteluhetken markkinakorosta voidaan johtaa nyt tarkasteltavana olevaa velkainstrumenttia korkeampitasoisten lainojen vertailukorkojen perusteella pitämällä luottomarginaali vakiona ja oikaisemalla korkoa liikkeeseenlaskuajankohdan jälkeisellä vertailukoron muutoksella. Jos olosuhteet ovat muuttuneet viimeisimmän markkinatapahtuman jälkeen, arvostettavana olevan instrumentin käyvän arvon vastaava muutos määritetään perustuen vastaavanlaisten rahoitusinstrumenttien tarkasteluhetken hintoihin tai korkoihin, ja tarvittaessa niitä oikaistaan näiden ja arvostettavana olevien instrumenttien välisten erojen huomioon ottamiseksi.

AG78. Samaa informaatiota ei välttämättä ole käytettävissä jokaisena arvostuspäivänä. Esimerkiksi sinä päivänä, jona yhteisö myöntää lainan tai hankkii velkainstrumentin, joka ei ole aktiivisen kaupankäynnin kohteena, yhteisöllä on liiketoimessa toteutunut hinta, joka on samalla markkinahinta. Uusia liiketoimia koskevia hintoja ei ehkä kuitenkaan ole saatavissa seuraavana arvostuspäivänä, ja vaikka yhteisö pystyy määrittämään markkinakorkojen yleisen tason, se ei ehkä tiedä, minkä tasoisen luottoriskin tai muun riskin markkinaosapuolet ottaisivat tuona päivänä huomioon instrumenttia hinnoitellessaan. Yhteisöllä ei ehkä ole tietoja viimeaikaisista liiketoimista, jotta se pystyisi määrittämään pohjakorkoon lisättävää asianmukaista luottomarginaalia määrittäessään nykyarvon laskennassa käytettävää diskonttauskorkoa. Voitaisiin kohtuudella olettaa, että jos päinvastaisesta ei ole näyttöä, lainan myöntämisajankohtana vallinnut korkomarginaali on pysynyt

▼M2

muuttumattomana. Yhteisöltä voidaan kuitenkin odottaa kohtuullisia ponnistuksia sen toteamiseksi, onko tällaisten tekijöiden muutoksesta näyttöä. Silloin kun muutoksesta on näyttöä, yhteisö ottaisi muutoksen vaikutukset huomioon rahoitusinstrumentin käypää arvoa määrittäessään.

AG79. Soveltaessaan rahavirtojen diskonttausmenetelmää yhteisö käyttää yhtä tai useampaa diskonttauskorkoa, jotka ovat yhtä suuria kuin sellaisten rahoitusinstrumenttien tarkasteluhetken korot, joilla on olennaisilta osin samanlaiset ehdot ja ominaisuudet, mukaan luettuna instrumentin luottokelpoisuus, jäljellä oleva aika, jona sopimukseen perustuva korko on kiinteä, pääoman takaisinmaksuun jäljellä oleva aika sekä valuutta, jonka määräisinä maksut suoritetaan. Lyhytaikaiset saamiset ja velat, joille ei sopimuksen mukaan kerry korkoa, voidaan arvostaa alkuperäisen laskun mukaiseen määrään, jos diskonttauksen vaikutus ei ole olennainen.

Ei toimivia markkinoita: oman pääoman ehtoiset instrumentit

AG80. Sellaisten oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehtyjen sijoitusten käypä arvo, joilla ei ole toimivilla markkinoilla noteerattua markkinahintaa, ja sellaisten johdannaisten käypä arvo, joiden kohde-etuutena on tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti ja jotka on toteutettava luovuttamalla tällainen oman pääoman ehtoinen instrumentti (katso kappaleet 46(c) ja 47), on määritettävissä luotettavasti, jos (a) käypää arvoa koskevat järkevät arviot eivät kyseisen instrumentin osalta vaihtele merkittävästi tai (b) vaihteluvälille sijoittuvien erilaisten arvioiden todennäköisyydet ovat kohtuullisesti määritettävissä ja käytettävissä käyvän arvon arvioimiseen.

AG81. On paljon tilanteita, joissa sellaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehtyjen sijoitusten käypää arvoa koskevat järkevät arviot, joilla ei ole noteerattua markkinahintaa, ja sellaisten johdannaisten käypää arvoa koskevat järkevät arviot, joiden kohde-etuutena on tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti ja jotka on toteutettava luovuttamalla tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti (katso kappaleet 46(c) ja 47), eivät todennäköisesti vaihtele merkittävästi. Yhteisön ulkopuoliselta osapuolelta hankkiman rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypä arvo on tavallisesti mahdollista arvioida. Jos käypää arvoa koskevien järkevien arvioiden vaihteluväli kuitenkin on merkittävä ja erilaisten arvioiden todennäköisyyksiä ei pystytä kohtuullisesti arvioimaan, yhteisö on estynyt arvostamasta instrumenttia käypään arvoon.

Arvostusmenetelmien syöttötiedot

AG82. Tietyn rahoitusinstrumentin käyvän arvon arvioimiseen käytettävä asianmukainen menetelmä ottaisi huomioon todettavissa olevat markkinatiedot sellaisista markkinaolosuhteista ja muista tekijöistä, jotka todennäköisesti vaikuttavat instrumentin käypään arvoon. Rahoitusinstrumentin käypä arvo perustuu yhteen tai useampaan seuraavista tekijöistä (ja mahdollisesti muihin tekijöihin).

(a) *Rahan aika-arvo (toisin sanoen pohjakorko tai riskitön korko).* Pohjakorot voidaan yleensä johtaa valtion joukkolainojen havaituista hinnoista, ja usein ne noteerataan talousalan julkaisuissa. Tyypillisesti nämä korot vaihtelevat ennakoitujen rahavirtojen odotettavissa olevien toteutumispäivien mukaisesti eri aikahorisonttien korkojen tuottokäyrää mukaillen. Käytännön syistä yhteisö saattaa käyttää vertailukorkona jotakin yleisesti hyväksyttyä ja helposti havaittavissa olevaa korkoa, esimerkiksi LIBORia tai swap-korkoa. (Koska LIBORin kaltainen korko ei ole riskitön korko, tiettyä instrumenttia koskeva asianmukainen luottoriskioikaisu määritetään vertaamalla sen luottoriskiä tähän vertailukorkoon sisältyvään luottoriskiin.) Joissakin maissa valtion joukkolainoihin voi liittyä merkittävää luottoriskiä eikä niiden pohjalta mahdollisesti saada vakaata vertailupohjakorkoa kyseisen valuutan määräisille instrumenteille. Näissä maissa joillakin yhteisöillä saattaa olla parempi luottokelpoisuus ja alempi luottokorko kuin valtiolla. Tällöin on ehkä asianmukaisempaa määrittää pohjakorot kyseisessä maassa ylimpään luokkaan luokiteltujen, kyseisen maan valuutassa liikkeeseen laskettujen yrityslainojen korkojen perusteella.

(b) *Luottoriski.* Luottoriskin vaikutus käypään arvoon (toisin sanoen pohjakoron lisäksi tuleva luottoriskipreemio) voidaan johtaa luottokelpoisuudeltaan erilaisten, kaupankäynnin kohteena olevien instrumenttien todettavissa olevista markkinahinnoista tai todetta-

▼M2

vissa olevista koroista, joita luotonantajat perivät luottoluokitukseltaan erilaisista lainoista.

(c) *Valuuttakurssit.* Useimmille tärkeimmille valuutoille on olemassa toimivat valuuttamarkkinat, ja kurssit noteerataan päivittäin talousalan julkaisuissa.

(d) *Hyödykkeiden hinnat.* Monille hyödykkeille on todettavissa olevat markkinahinnat.

(e) *Osakkeiden hinnat.* Kaupankäynnin kohteena olevien oman pääoman ehtoisten instrumenttien hinnat (ja hintaindeksit) ovat helposti todettavissa joillakin markkinoilla. Nykyarvoon perustuvia menetelmiä voidaan käyttää sellaisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien tarkasteluhetken markkinahintojen arvioimiseen, joille ei ole olemassa todettavissa olevia hintoja.

(f) *Volatiliteetti (toisin sanoen rahoitusinstrumentin hinnan tai muun tekijän tulevien muutosten suuruus).* Aktiivisen kaupankäynnin kohteena olevien erien volatiliteetti pystytään tavallisesti arvioimaan toteutuneiden markkinatietojen perusteella tai käyttämällä volatiliteetteja, jotka ilmentyvät tarkasteluhetken markkinahinnoissa.

(g) *Riski ennen eräpäivää tapahtuvasta maksusta tai takaisinostosta*. Se, miten rahoitusvaroja tullaan todennäköisesti maksamaan takaisin ennen eräpäivää, tai miten rahoitusvelkoja tullaan todennäköisesti ostamaan takaisin, voidaan arvioida toteutumatietojen perusteella. (Sellaisen rahoitusvelan, jonka vastapuoli voi lunastuttaa, käypä arvo ei voi olla pienempi kuin takaisinostoarvon nykyarvo – katso kappale 49.)

(h) *Rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän hoitopalvelumenot.* Hoitopalvelumenot voidaan arvioida tekemällä vertailuja toisten markkinaosapuolten tarkasteluhetkellä perimiin palkkioihin. Jos rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän hoitopalvelumenot ovat merkittävät ja muut markkinaosapuolet joutuisivat hyväksymään samaa suuruusluokkaa olevia menoja, liikkeeseenlaskija ottaisi ne huomioon määrittäessään kyseisen rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän käypää arvoa. Palkkioita koskevien sopimukseen perustuvien oikeuksien syntymisajankohdan käypä arvo on todennäköisesti yhtä suuri kuin niiden hankkimisesta aiheutuvat menot, elleivät vastaiset palkkiot ja niihin liittyvät menot poikkea markkinoilla tavanomaisesti toteutuvista.

Voitot ja tappiot (kappaleet 55 - 57)

AG83. Yhteisö soveltaa IAS 21:tä sellaisiin rahoitusvaroihin ja -velkoihin, jotka IAS 21:n mukaan ovat monetaarisia eriä ja jotka ilmaistaan ulkomaan rahan määräisinä. Kaikki monetaarisista eristä johtuvat kurssivoitot ja -tappiot kirjataan IAS 21:n mukaan tulosvaikutteisesti. Poikkeuksena on monetaarinen erä, joka on nimenomaisesti määritetty suojausinstrumentiksi joko rahavirran suojauksessa (katso kappaleet 95 - 101) tai nettosijoituksen suojauksessa (katso kappale 102). Kun valuuttakurssivoittoja ja -tappioita kirjataan IAS 21:n mukaisesti, monetaarista myytävissä oleviin rahoitusvaroihin kuuluvaa erää käsitellään ikään kuin sen kirjanpitoarvo perustuisi ulkomaan rahan määräiseen jaksotettuun hankintamenoon. Näin ollen tällaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän jaksotetun hankintamenon muutoksista johtuvat kurssierot kirjataan tulosvaikutteisesti ja muut kirjanpitoarvon muutokset kirjataan kappaleen 55(b) mukaisesti. Jos myytävissä olevat rahoitusvarat eivät ole IAS 21:n mukaan monetaarisia (esimerkiksi oman pääoman ehtoiset instrumentit), suoraan omaan pääomaan kappaleen 55(b) mukaisesti kirjattava voitto tai tappio sisältää siihen mahdollisesti liittyvän kurssieron osuuden. Jos johdannaisvaroihin kuulumattoman monetaarisen omaisuuserän ja johdannaisvelkoihin kuulumattoman monetaarisen velan välillä on suojaussuhde, näiden rahoitusinstrumenttien valuuttakomponenttien muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti.

Rahoitusvarojen arvon alentuminen ja maksun saamatta jääminen (kappaleet 58 - 70)

Jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkittävät rahoitusvarat (kappaleet 63 - 65)

AG84. Jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkityn rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvon alentuminen määritetään käyttäen rahoitusinstrumentin alkuperäistä efektiivistä korkokantaa, koska diskonttaaminen

▼M2

tarkasteluhetken markkinakorolla merkitsisi tosiasiallisesti käyvän arvon soveltamista sellaisiin rahoitusvaroihin, jotka muuten arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon. Jos lainan, muun saamisen tai eräpäivään asti pidettävän sijoituksen ehdot neuvotellaan uudelleen tai niitä muutoin muutetaan lainansaajan tai liikkeeseenlaskijan taloudellisten vaikeuksien vuoksi, arvon alentuminen määritetään käyttäen ennen ehtojen muuttamista vallinnutta alkuperäistä efektiivistä korkokantaa. Lyhytaikaisista saamisista johtuvia rahavirtoja ei diskontata, jos diskonttaamisen vaikutus ei ole olennainen. Mikäli lainan, muun saamisen tai eräpäivään asti pidettävän sijoituksen korko on vaihtuva, kappaleen 63 mukaista arvonalentumistappiota määritettäessä käytetään diskonttauskorkona sopimuksen perusteella määräytyvää tarkasteluhetken efektiivistä korkoa (tai efektiivisiä korkoja). Käytännössä velkoja voi määrittää jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkityn rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvon alentumisen instrumentin käyvän arvon perusteella käyttäen todettavissa olevaa markkinahintaa. Vakuudellisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon laskennassa otetaan huomioon rahavirrat, jotka mahdollisesti saadaan vakuuden realisoinnin seurauksena, vähennettyinä vakuuden haltuunotosta ja myynnistä aiheutuvilla menoilla, riippumatta siitä, onko vakuuden realisointi todennäköistä vai ei.

AG85. Arvonalentumisen arviointiprosessi koskee kaikkia luottoriskiä sisältäviä eriä, ei vain niitä, joihin liittyy korkea luottoriski. Esimerkiksi jos yhteisö käyttää sisäistä luokittelumenetelmää, se ottaa kantaa kaikkiin luottoriskiluokkiin, ei ainoastaan niihin, joihin liittyy merkittävää luottokelpoisuuden heikentymistä.

AG86. Arvonalentumistappion määrän arviointiprosessi saattaa päätyä joko yksittäiseen määrään tai jollakin vaihteluvälillä oleviin määriin. Viimeksi mainitussa tapauksessa yhteisö kirjaa arvonalentumistappiona määrän, joka vastaa vaihteluvälillä olevaa parasta arviota (*) ottaen huomioon kaiken ennen tilinpäätöksen julkistamista saatavissa olevan asiaankuuluvan informaation tilinpäätöshetkellä vallinneesta tilanteesta.

AG87. Ryhmäkohtaista arvonalentumisen arviointia varten rahoitusvarat ryhmitellään samankaltaisten luottoriskiominaisuuksien perusteella, jotka antavat viitteitä velallisten kyvystä suorittaa kaikki sopimusehtojen perusteella maksettaviksi tulevat määrät (esimerkiksi sellaisen luottoriskin arvioinnin tai luokitteluprosessin perusteella, jossa otetaan huomioon varojen luonne, toimiala, maantieteellinen sijainti, vakuustyyppi, erääntymisvaihe ja muut asiaan kuuluvat tekijät). Valittavat ominaisuudet ovat merkityksellisiä tällaisten varojen ryhmien vastaisten rahavirtojen arvioinnin kannalta antaessaan viitteitä velallisten kyvystä suorittaa kaikki arvioitavia varoja koskevien sopimusehtojen mukaiset maksut. Tappioiden todennäköisyydet ja muut tappiotilastot poikkeavat kuitenkin toisistaan ryhmätasolla (a) sellaisten omaisuuserien, joiden arvon alentumista on arvioitu yksittäin eikä arvon ole todettu alentuneen ja (b) sellaisten omaisuuserien, joiden arvon alentumista ei ole arvioitu yksittäin, välillä, mistä seuraa, että tarvittava arvonalentuminen saattaa olla eri suuruinen. Jos yhteisöllä ei ole samankaltaisten riskiominaisuuksien perusteella muodostettua omaisuuserien ryhmää, se ei tee lisäarviointia.

AG88. Ryhmäkohtaisesti kirjatut arvonalentumistappiot ovat välivaihe ennen kuin pystytään tunnistamaan ryhmäkohtaisesti arvioituun rahoitusvarojen ryhmään kuuluvien yksittäisten omaisuuserien arvonalentumistappiot. Niin pian kuin on saatavilla informaatiota, joka nimenomaisesti yksilöi tappiot yksittäisistä ryhmään kuuluvista arvoltaan alentuneista omaisuuseristä johtuviksi, kyseiset omaisuuserät poistetaan ryhmästä.

AG89. Vastaiset rahavirrat sellaisesta rahoitusvarojen ryhmästä, jonka arvon alentumista arvioidaan ryhmäkohtaisesti, arvioidaan luottoriskiominaisuuksiltaan tätä ryhmää vastaavien omaisuuserien ryhmän aikaisemman tappiokehityksen perusteella. Ne yhteisöt, joilla ei ole omaa yhteisökohtaista aikaisempaa tappiokehitystä tai joiden kokemus on riittämätöntä, käyttävät vertailukelpoisten rahoitusvarojen ryhmien tappiokehityksestä saatavaa vertaisryhmätietoa. Aikaisempaa tappiokehitystä mukautetaan tarkasteluhetkellä havaittavissa olevan aineiston perusteella kuvastamaan niitä tarkasteluhetken olosuhteita, joilla ei ole ollut vaikutusta sillä kaudella, johon aikaisempi tappiokehitys perustuu, ja poistetaan ne aikaisempien kausien olosuhteiden vaikutukset, joita ei ole tarkasteluhetkellä. Arviot vastaisten rahavirtojen muutoksista kuvastavat niitä muutoksia ja ovat yhdensuuntaisia

(*) IAS 37:n kappale 39 sisältää ohjeistusta siitä, miten määritetään vaihteluvälille sijoittuvia mahdollisia tulemia koskeva paras arvio.

▼M2

niiden muutosten kanssa, jotka johtuvat ajanjaksosta toiseen tapahtuvista havaittavissa olevan aineiston muutoksista (esimerkiksi työttömyysasteen muutoksista, kiinteistöjen hintojen muutoksista, hyödykkeiden hintojen muutoksista, maksukäyttäytymisen tai muiden tekijöiden muutoksia, jotka antavat viitteitä ryhmässä syntyneistä tappioista ja niiden suuruusluokasta). Vastaisten rahavirtojen arviointiin käytettävää metodiikkaa ja oletuksia tarkistetaan määräajoin tappioarvioiden ja tosiasiallisten tappioiden välisten erojen pienentämiseksi.

AG90. Esimerkkinä kappaleen AG98 soveltamisesta yhteisö saattaa toteutumatietojen perusteella päätellä, että luottokorttilainojen maksujen laiminlyönnin yksi keskeinen syy on velallisen kuolema. Yhteisö saattaa havaita kuolleisuuden olevan muuttumaton vuodesta toiseen. Siitä huolimatta jotkut yhteisön luottokorttilainojen ryhmään kuuluvat velalliset ovat saattaneet kuolla tuona vuonna, mikä antaa viitteitä siitä, että kyseisistä lainoista on syntynyt arvonalentumistappiota, vaikka yhteisö ei vielä vuoden lopussa tietäisikään, ketkä tietyt velalliset ovat kuolleet. Näistä “syntyneistä mutta ei vielä raportoiduista” tappioista olisi asianmukaista kirjata arvonalentumistappiota. Ei kuitenkaan olisi asianmukaista kirjata arvonalentumistappiota niiden kuolemantapausten perusteella, joiden odotetaan tapahtuvan jollakin vastaisella kaudella, koska edellytyksenä oleva tappion aikaansaava tapahtuma (velallisen kuolema) ei ole vielä sattunut.

AG91. Kun vastaisten rahavirtojen arvioimiseen käytetään aikaisempaan tappiokehitykseen perustuvia tappiosuhteita, on tärkeää, että aikaisempaan tappiokehitykseen perustuvia suhdelukuja sovelletaan ryhmiin, jotka on määritetty samanlaisella perusteella kuin ryhmät, joista aikaisemmat tappiosuhteet on havaittu. Käytettävän menetelmän tulisi tämän vuoksi mahdollistaa kunkin ryhmän yhdistäminen riskiominaisuuksiltaan samankaltaisten omaisuuseräryhmien aikaisempaan tappiokehitykseen sekä tarkasteluhetken olosuhteita kuvaavaan merkitykselliseen havaittavissa olevaan aineistoon.

AG92. Kaavamaisia lähestymistapoja tai tilastollisia menetelmiä voidaan käyttää määritettäessä rahoitusvarojen ryhmäkohtaisia arvonalentumistappioita (esimerkiksi pienehköille lainoille), kunhan ne vastaavat kappaleisiin 63 - 65 ja AG87 - AG91 sisältyviä vaatimuksia. Käytettävän mallin tulee sisältää rahan aika-arvotekijä, ottaa huomioon omaisuuserän koko jäljellä olevan juoksuajan (ei vain seuraavan vuoden) rahavirrat ja ottaa huomioon salkkuun kuuluvien lainojen ikä, eikä se saa aikaansaada arvonalentumistappiota rahoitusvaroihin kuuluvaa erää alun perin kirjanpitoon merkittäessä.

Korkotuotot arvonalentumisen kirjaamisen jälkeen

AG93. Siitä alkaen, kun rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai samankaltaisten rahoitusvarojen muodostaman ryhmän kirjanpitoarvoa on alennettu arvonalentumistappion johdosta, korkotuottoa kirjataan käyttämällä sitä korkokantaa, jota on käytetty vastaisten rahavirtojen diskonttaamiseen arvonalentumistappiota määritettäessä.

Suojaus (kappaleet 71 - 102)

Suojausinstrumentit (kappaleet 72 -77)

Ehdot täyttävät instrumentit (kappaleet 72 ja 73)

AG94. Yhteisön asettamasta optiosta mahdollisesti syntyvä tappio voi olla merkittävästi suurempi kuin siihen liittyvän suojauskohteen arvon muutoksesta mahdollisesti syntyvä voitto. Toisin sanoen asetettu optio ei vähennä tehokkaasti suojauskohteen tulosriskiä. Asetettu optio ei tämän vuoksi täytä suojausinstrumentin edellytyksiä, ellei sitä ole nimenomaisesti määritetty kumoamaan ostettua optiota, joka voi olla myös toiseen rahoitusinstrumenttiin kytketty optio (esimerkiksi asetettu ostooptio, jota käytetään suojaamaan ennen eräpäivää eräännytettävissä olevaa velkaa). Sen sijaan ostetusta optiosta mahdollisesti syntyvät voitot ovat yhtä suuria tai suurempia kuin tappiot, ja sen vuoksi se saattaa pienentää käypien arvojen tai rahavirtojen muutoksista johtavaa tulosriskiä. Se voi näin ollen olla pätevä suojausinstrumentti.

AG95. Eräpäivään asti pidettävät sijoitukset, jotka merkitään taseeseen jaksotettuun hankintamenoon, voidaan määrittää suojausinstrumentiksi suojauduttaessa valuuttakurssiriskeiltä.

AG96. Noteeraamattomaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehtyä sijoitusta, jota ei arvosteta käypään arvoon sen vuoksi, että käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä, tai johdannaista, jonka kohde-

▼M2

etuutena on tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti ja joka on toteutettava luovuttamalla tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti (katso kappaleet 46(c) ja 47), ei voida määrittää suojausinstrumentiksi.

AG97. Yhteisön omat oman pääoman ehtoiset instrumentit eivät ole yhteisön rahoitusvaroja tai -velkoja, ja näin ollen niitä ei voida määrittää suojausinstrumenteiksi.

Suojauskohteet (kappaleet 78 - 84)

Ehdot täyttävät erät (kappaleet 78 - 80)

AG98. Kiinteäehtoinen sitoumus liiketoiminnan hankkimisesta liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä ei voi olla suojauskohteena muutoin kuin valuuttakurssiriskiltä suojauduttaessa, koska muut suojattavat riskit eivät ole erikseen yksilöitävissä ja määritettävissä. Nämä muut riskit ovat yleisiä liiketoiminnan riskejä.

AG99. Sijoitus, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, ei voi olla suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa, koska pääomaosuusmenetelmä ottaa tulosvaikutteisesti huomioon sijoittajayrityksen osuuden osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta sijoituksen käyvän arvon muutosten sijaan. Samasta syystä sijoitus konsernitilinpäätökseen sisältyvään tytäryritykseen ei voi olla suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa, koska konsernitilinpäätöstä laadittaessa otetaan tulosvaikutteisesti huomioon tytäryrityksen voitto tai tappio sijoituksen käyvän arvon muutosten sijaan. Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaus on toinen asia, koska suojaus koskee valuuttariskiä eikä kyseessä ole suojautuminen sijoituksen käyvän arvon muutokselta.

Rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi (kappaleet 81 ja 81A)

AG99A. ***/…/***Yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi koko rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän kaikki rahavirrat ja suojata ne joltakin tietyltä riskiltä (esimerkiksi vain LIBORin muutoksista johtuvilta muutoksilta). Jos kyseessä on esimerkiksi rahoitusvelka, jonka efektiivinen korko on 100 korkopistettä alle LIBORin, yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi koko velan (siis pääoman lisättynä korolla LIBOR miinus sata korkopistettä) ja suojata sen osan koko velan käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksesta, joka johtuu LIBORin muutoksista. Yhteisö voi valita suojausasteeksi myös muun kuin yhden suhde yhteen suojauksen tehokkuuden parantamiseksi kappaleessa AG100 kuvatulla tavalla.

AG99B. Lisäksi jos kiinteäkorkoinen rahoitusinstrumentti suojataan jonkin aikaa sen syntymisen jälkeen ja korot ovat sillä välin muuttuneet, yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi sen osuuden, joka vastaa vertailukorkoa. ***/…/*** Oletetaan esimerkiksi, että yhteisö sijoittaa kiinteäkorkoiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään 100 CU, jonka efektiivinen korko on 6 % silloin, kun LIBOR on 4 %. Se ryhtyy suojaamaan tätä omaisuuserää jonkin verran myöhemmin, kun LIBOR on noussut 8 %:iin ja omaisuuserän käypä arvo on laskenut 90 CU:hun. Yhteisö laskee, että jos se olisi ostanut omaisuuserän sinä päivänä, jona se määrittää sen suojauskohteeksi, sen tuonhetkiseen käypään arvoon 9 CU, efektiivinen tuotto olisi ollut 9,5 %. ***/…/*** Yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi LIBORin osuuden 8 %, joka koostuu osaksi sopimukseen perustuvista korkorahavirroista ja osaksi tarkasteluhetken käyvän arvon (90 CU) ja eräpäivänä takaisin maksettavan määrän (100 CU) erotuksesta.

Muiden kuin rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi (kappale 82).

AG100. Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän tai rahoitusvelkoihin kuulumattoman velan yksittäisen osatekijän tai komponentin hinnan muutoksilla ei yleensä ole sellaista ennakoitavissa ja erikseen määritettävissä olevaa vaikutusta erän hintaan, joka olisi verrattavissa esimerkiksi vaikutukseen, joka markkinakorkojen muutoksella on joukkovelkakirjalainan hintaan. Näin ollen rahoitusvaroihin kuulumaton omaisuuserä tai rahoitusvelkoihin kuulumaton velka on suojauskohteena vain kokonaisuudessaan tai valuuttariskiltä suojauduttaessa. Jos suojausinstrumentin ja suojauskohteen ehdot poikkeavat toisistaan (esimerkiksi suojattaessa ennakoitua brasilialaisen kahvin ostoa termiinisopimuksella, joka koskee kolumbialaisen kahvin ostoa muutoin vastaavanlaisin ehdoin), suojaussuhde voi tästä huolimatta täyttää suojaussuhteen edellytykset, jos kaikki kappaleen 88 mukaiset ehdot täyttyvät, mukaan lukien se, että suojauksen odotetaan olevan erittäin

▼M2

tehokas. Tässä suojausinstrumentin määrä voi olla suurempi tai pienempi kuin suojauskohteen määrä, jos tämä parantaa suojaussuhteen tehokkuutta. Voidaan esimerkiksi tehdä regressioanalyysi, jonka avulla selvitetään tilastollinen suhde suojauskohteen (esimerkiksi brasilialaista kahvia koskeva liiketoimi) ja suojausinstrumentin (esimerkiksi kolumbialaista kahvia koskeva liiketoimi) välillä. Jos näiden kahden muuttujan (siis brasilialaisen kahvin yksikköhinnan ja kolumbialaisen kahvin yksikköhinnan) välillä on pätevä tilastollinen suhde, regressiosuoran kulmakertoimen perusteella voidaan määrittää se suojausaste, jota käyttäen odotettavissa oleva tehokkuus on mahdollisimman suuri. Jos regressiosuoran kulmakerroin on esimerkiksi 1,02, sellainen suojausaste, jossa suojauskohteen määrää 0,98 vastaava suojausinstrumentin määrä on 1,00, tuottaa suurimman mahdollisen odotettavissa olevan tehokkuuden. Tämä suojaussuhde voi kuitenkin aiheuttaa suojaussuhteen kestoaikana tulosvaikutteisesti kirjattavaa tehottomuutta.

Erien muodostamien ryhmien määrittäminen suojauskohteiksi (kappaleet 83 ja 84)

AG101. Suojaus, joka koskee kokonaisnettopositiota (esimerkiksi kaikkien samaan maturiteettiryhmään kuuluvien kiinteäkorkoisten varojen ja velkojen nettoa) eikä tiettyä suojauskohdetta, ei täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä. Tämän tyyppisestä suojaussuhteesta on kuitenkin mahdollista aikaansaada lähes sama suojauslaskennan tulosvaikutus määrittämällä suojauskohteeksi osa kohde-etuutena olevista eristä. Jos esimerkiksi pankilla on riskeiltään ja ehdoiltaan saman luonteisia varoja 100 CU ja velkoja 90 CU ja se suojaa nettopositiota 10 CU, se voi määrittää suojauskohteeksi 10 CU kyseisistä varoista. Tätä määritystä voidaan käyttää, jos tällaiset varat ja velat ovat kiinteäkorkoisia instrumentteja, jolloin kyseessä on käyvän arvon suojaus, tai jos ne ovat vaihtuvakorkoisia instrumentteja, jolloin kyseessä on rahavirran suojaus. Vastaavasti jos yhteisöllä on kiinteäehtoinen sitoumus ulkomaan rahan määräiseen ostoon 100 CU ja kiinteäehtoinen sitoumus ulkomaan rahan määräiseen myyntiin 90 CU, se voi suojata nettomäärän 10 CU hankkimalla johdannaisen ja kohdistamalla sen suojaamaan 10 CU:n suuruista osuutta kyseisestä kiinteäehtoisesta ostositoumuksesta 100 CU.

Suojauslaskenta (kappaleet 85 -102)

AG102. Esimerkki käyvän arvon suojauksesta on suojautuminen kiinteäkorkoisen velkainstrumentin korkotason muutoksista johtuvien käyvän arvon muutosten riskiltä. Tällaiseen suojaukseen voi ryhtyä liikkeeseenlaskija tai haltija.

AG103. Esimerkki rahavirran suojauksesta on swap-sopimuksen käyttäminen muuttamaan vaihtuvakorkoinen laina kiinteäkorkoiseksi (vastaisen liiketoimen suojaus, jossa suojattavat vastaiset rahavirrat ovat tulevaisuudessa tapahtuvia koronmaksuja).

AG104. Kiinteäehtoisen sitoumuksen suojaus (esimerkiksi suojautuminen sellaiselta polttoaineen hinnan muutokselta, joka liittyy sähkölaitoksen taseeseen merkitsemättömään, sopimukseen perustuvaan sitoumukseen polttoaineen ostamisesta kiinteään hintaan) on suojautumista käyvän arvon muutosriskiltä. Näin ollen tällainen suojaus on käyvän arvon suojaus. Kiinteäehtoiseen sitoumukseen liittyvän valuuttariskin suojausta voidaan kuitenkin kappaleen 87 mukaan käsitellä vaihtoehtoisesti rahavirran suojauksena.

Suojauksen tehokkuuden arvioiminen

AG105. Suojauksen katsotaan olevan erittäin tehokas vain, jos molemmat seuraavat ehdot täyttyvät:

(a) Suojausta aloitettaessa ja myöhemmillä kausilla suojauksen odotetaan erittäin tehokkaasti kumoavan suojattavasta riskistä johtuvat käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset ajanjaksolla, jolle suojaus on määritetty. Nämä odotukset voidaan näyttää toteen usealla eri tavalla, esimerkiksi vertaamalla suojattavasta riskistä johtuvia suojauskohteen käyvän arvon tai rahavirtojen aikaisempia muutoksia suojausinstrumentin käyvän arvon tai rahavirtojen aikaisempiin muutoksiin tai osoittamalla korkea tilastollinen korrelaatio suojauskohteen ja suojausinstrumentin käyvän arvon tai rahavirtojen välillä. Yhteisö voi valita suojausasteeksi muun kuin yhden suhde yhteen suojauksen tehokkuuden parantamiseksi kappaleessa AG100 kuvatulla tavalla.

(b) Suojauksen toteutuneet tulokset ovat 80 ja 125 %:n välillä. Jos toteutuneet tulokset ovat esimerkiksi sellaiset, että suojausinstru-

▼M2

mentista johtuva tappio on 120 CU ja käteisinstrumentista johtuva voitto 100 CU, kumoamista voidaan mitata suhdeluvulla 120/100, joka on 120 %, tai suhdeluvulla 100/120, joka on 83 %. Tässä esimerkissä yhteisö päättelisi suojauksen olevan erittäin tehokas, jos suojaus täyttää kohdan (a) mukaisen ehdon.

AG106. Tehokkuus arvioidaan vähintäänkin yhteisön laatiessa vuosi- tai välitilinpäätöksen.

AG107. Tässä standardissa ei määrätä tiettyä menetelmää suojauksen tehokkuuden arviointiin. Menetelmä, jota yhteisö käyttää suojauksen tehokkuuden arviointiin, riippuu sen riskienhallintastrategiasta. Jos yhteisön riskienhallintastrategiana on esimerkiksi suojausinstrumentin määrän tarkistaminen säännöllisesti suojattavan position muutoksia vastaavasti, yhteisön tarvitsee osoittaa vain suojausinstrumentin määrän seuraavaan tarkistamispäivään ulottuvalta ajanjaksolta, että suojauksen odotetaan olevan erittäin tehokas. Joskus yhteisö soveltaa eri menetelmiä eri tyyppisiin suojauksiin. Yhteisön suojausstrategiaa koskeva dokumentaatio kattaa tehokkuuden arvioimiseen käytettävät menettelytavat. Näissä menettelytavoissa todetaan, kattaako arviointi koko suojausinstrumentista johtuvan voiton tai tappion vai jätetäänkö instrumentin aika-arvo ulkopuolelle.

AG107A. ***/…/***

AG108. Jos suojausinstrumentin ja suojattavan omaisuuserän, velan, kiinteäehtoisen sitoumuksen tai erittäin todennäköisen ennakoidun liiketoimen keskeiset ehdot ovat samat, suojattavasta riskistä johtuvat käyvän arvon ja rahavirtojen muutokset saattavat todennäköisesti kumota toisensa kokonaan sekä suojauksen alkaessa että sen jälkeen. Esimerkiksi koronvaihtosopimus on todennäköisesti tehokkaasti suojaava, jos nimellismäärä ja pääoma, ehdot, uudelleenhinnoittelupäivät, korko- ja pääomamaksujen saamis- ja suorittamispäivät sekä korkojen määrittämisperusteet ovat samat suojausinstrumentilla ja suojauskohteella. Lisäksi erittäin todennäköisen ennakoidun hyödykeoston suojaaminen termiinisopimuksella on todennäköisesti erittäin tehokasta, jos:

(a) termiinisopimus koskee saman hyödykkeen saman määrän ostamista samaan aikaan ja samassa paikassa kuin suojattava ennakoitu ostotapahtuma;

(b) termiinisopimuksen käypä arvo suojausta aloitettaessa on nolla;

ja

(c) joko termiinisopimuksen diskonton tai preemion muutos jätetään ulkopuolelle tehokkuutta arvioitaessa ja kirjataan tulosvaikutteisesti tai erittäin todennäköisestä ennakoidusta liiketoimesta johtuvien odotettavissa olevien rahavirtojen muutos perustuu hyödykkeen termiinihintaan.

AG109. Joskus suojausinstrumentti kumoaa vain osan suojattavasta riskistä. Suojaus ei olisi täysin tehokas esimerkiksi, jos suojausinstrumentti ja suojauskohde ilmaistaan eri valuutoissa, joiden kurssit eivät liiku samansuuntaisesti. Suojautuminen korkoriskiltä johdannaista käyttäen ei myöskään olisi täysin tehokasta, jos osa johdannaisen käyvän arvon muutoksesta johtuu vastapuolen luottoriskistä.

AG110. Täyttääkseen suojauslaskennan soveltamisedellytykset suojauksen täytyy liittyä tiettyyn yksilöityyn ja määritettyyn riskiin eikä pelkästään yhteisön yleisiin liiketoiminnan riskeihin, ja sen pitää viime kädessä vaikuttaa yhteisön tulokseen. Suojautuminen aineellisen omaisuuserän vanhentumisriskiltä tai riskiltä, että valtio pakkolunastaa omaisuuden, ei täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä; tehokkuutta ei pystytä mittaamaan, koska nämä riskit eivät ole määritettävissä luotettavasti.

AG111. Kun kyseessä on korkoriski, suojauksen tehokkuus voidaan arvioida laatimalla rahoitusvarojen ja -velkojen maturiteettitaulukko, joka osoittaa korkoriskille alttiina olevan nettomäärän kullakin ajanjaksolla, edellyttäen, että tämä korkoriskille alttiina oleva nettomäärä on yhdistettävissä nettoposition muodostavaan määrättyyn omaisuuserään tai velkaan (tai määrättyyn varojen tai velkojen ryhmään tai niiden määrättyyn osaan), ja suojauksen tehokkuutta arvioidaan tämän omaisuuserän tai velan perusteella.

▼M2

AG112. Suojauksen tehokkuutta arvioidessaan yhteisö ottaa yleensä huomioon rahan aika-arvon. Suojauskohteen kiinteän koron ei tarvitse tarkalleen vastata käyvän arvon suojaukseksi määritetyn koronvaihtosopimuksen kiinteää korkoa. Myöskään korollisen omaisuuserän tai velan vaihtuvan koron ei tarvitse olla sama kuin rahavirran suojaukseksi määritetyn koronvaihtosopimuksen vaihtuva korko. Swap-sopimuksen käypä arvo muodostuu sen nettosuorituksista. Swap-sopimuksen kiinteää ja vaihtuvaa korkoa voidaan muuttaa ilman, että sillä on vaikutusta nettosuoritukseen, jos molempia korkoja muutetaan saman verran.

AG113. Jos yhteisö ei täytä suojauksen tehokkuutta koskevia vaatimuksia, yhteisö lopettaa suojauslaskennan soveltamisen viimeisenä sellaisena päivänä, jona suojauksen tehokkuutta koskevien vaatimusten noudattaminen on näytetty toteen. Jos yhteisö kuitenkin yksilöi sen tapahtuman tai olosuhteiden muutoksen, joka on aiheuttanut sen, että suojaussuhde ei enää täytä tehokkuusvaatimuksia, ja osoittaa suojauksen olleen tehokas ennen kuin kyseinen tapahtuma tai olosuhteiden muutos on toteutunut, yhteisö lopettaa suojauslaskennan soveltamisen tämän tapahtuman tai olosuhteiden muutoksen toteutumisajankohtana.

Käyvän arvon suojauslaskenta korkoriskin portfoliosuojauksessa

AG114. Kun kyseessä on rahoitusvarojen tai -velkojen muodostaman salkun käyvän arvon suojaaminen korkoriskiltä, yhteisö täyttää tämä standardin mukaiset vaatimukset, jos se noudattaa kohdissa (a) - (i) ja kappaleissa AG115 - AG132 kuvattuja menettelyjä.

(a) Osana riskienhallintaprosessiaan yhteisö yksilöi niistä eristä muodostuvan salkun, joiden aiheuttamalta korkoriskiltä se haluaa suojautua. Salkku voi koostua pelkästään varoista, pelkästään veloista tai sekä varoista että veloista. Yhteisö voi yksilöidä kaksi tai useampia salkkuja (yhteisö voi esimerkiksi ryhmitellä myytävissä olevat omaisuuserät erilliseksi salkuksi), jolloin se soveltaa alla olevaa ohjeistusta kuhunkin salkkuun erikseen.

(b) Yhteisö ryhmittelee salkun uudelleenhinnoittelujaksoihin odotettavissa olevien uudelleenhinnoittelupäivien eikä sopimuksen mukaisten päivien perusteella. Ryhmitteleminen uudelleenhinnoittelujaksoihin voidaan toteuttaa usealla eri tavalla, esimerkiksi kohdistamalla rahavirrat niille ajanjaksoille, joilla niiden odotetaan toteutuvan, tai kohdistamalla nimellispääomamäärät kaikille ajanjaksoille sen mukaan, milloin uudelleenhinnoittelun odotetaan tapahtuvan.

(c) Tämän ryhmittelyn perusteella yhteisö tekee päätöksen siitä määrästä, jonka se haluaa suojata. Yhteisö määrittää yksilöidystä salkusta suojauskohteeksi varojen tai velkojen määrän (mutta ei nettomäärää), joka vastaa sitä määrää, jonka se haluaa määrittää suojauskohteeksi. ***[…]***

(d) Yhteisö määrittää korkoriskin, jolta se on suojautumassa. Tämä riski voi olla jokin osuus kunkin suojattavaan positioon sisältyvän erän korkoriskistä, esimerkiksi vertailukorko (kuten LIBOR).

(e) Yhteisö määrittää kullekin uudelleenhinnoittelujaksolle yhden tai useamman suojausinstrumentin.

(f) Yhteisö arvioi suojausta aloitettaessa ja myöhemmillä kausilla kohdissa (c) - (e) tehtyjä määrityksiä käyttäen, odotetaanko suojauksen olevan erittäin tehokas ajanjaksolla, jolle suojaus on määritetty.

(g) Yhteisö määrittää määräajoin suojauskohteen (määritetty kohdassa (c)) käyvän arvon muutoksen, joka johtuu suojattavasta riskistä (määritetty kohdassa (d)). ***[…]*** Edellyttäen, että suojauksen on todettu tosiaan olleen erittäin tehokas, kun sitä arvioidaan käyttäen yhteisön dokumentoitua tehokkuudenarviointimenetelmää, yhteisö kirjaa suojauskohteen käyvän arvon muutoksen voitoksi tai tappioksi tuloslaskelmaan sekä yhdeksi tai kahdeksi eräksi taseeseen kappaleessa 89A kuvatulla tavalla. Käyvän arvon muutosta ei tarvitse kohdistaa yksittäisille varoille tai veloille.

▼M2

(h) Yhteisö määrittää suojausinstrumentin tai suojausinstrumenttien (määritetty kohdassa (e)) käyvän arvon muutoksen ja kirjaa sen voitoksi tai tappioksi tuloslaskelmaan. Suojausinstrumentin tai -instrumenttien käypä arvo merkitään taseeseen omaisuuseräksi tai velaksi.

(i) Mahdollinen tehottomuus (*) kirjataan tulosvaikutteisesti, ja se on kohdassa (g) tarkoitetun käyvän arvon muutoksen ja kohdassa (h) tarkoitetun käyvän arvon muutoksen välinen erotus.

AG115. Tätä lähestymistapaa kuvataan tarkemmin jäljempänä. Tätä lähestymistapaa sovelletaan vain suojauduttaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostamaan salkkuun liittyvältä korkoriskiltä käyvän arvon suojauksessa.

AG116. Kappaleessa AG114(a) yksilöity salkku voi muodostua varoista sekä veloista. Vaihtoehtoisesti se voi olla vain varoja tai vain velkoja käsittävä salkku. Salkun avulla määritetään se varojen tai velkojen määrä, jonka yhteisö haluaa suojata. Salkkua itseään ei kuitenkaan määritetä suojauskohteeksi.

AG117. Kappaletta AG114(b) soveltaessaan yhteisö määrittää erän odotettavissa olevaksi uudelleenhinnoittelupäiväksi sen ajankohdan, jolloin sen odotetaan erääntyvän, tai sitä aikaisemman ajankohdan, jolloin se uudelleenhinnoitellaan markkinahintoja vastaavaksi. Odotettavissa olevat uudelleenhinnoittelupäivät arvioidaan suojausta aloitettaessa ja koko suojauksen kestoaikana perustuen toteutumatietoihin ja muuhun käytettävissä olevaan informaatioon, joka käsittää kaikki tiedot ja arviot ennen eräpäivää maksettavista osuuksista, koroista ja näiden keskinäisestä vaikutuksesta. Sellaiset yhteisöt, joilla ei ole yhteisökohtaisia toteutumatietoja tai joiden kokemus on riittämätöntä, käyttävät vertailukelpoisten rahoitusinstrumenttien kehityksestä saatavaa vertaisryhmätietoa. Näitä arvioita tarkistetaan määräajoin ja niitä päivitetään toteutumatietojen valossa. Jos kyseessä on ennen eräpäivää maksettavissa oleva kiinteäkorkoinen erä, odotettavissa oleva uudelleenhinnoittelupäivä on se päivä, jona erän odotetaan tulevan maksetuksi ennen eräpäivää, ellei sitä uudelleenhinnoitella markkinahintoja vastaavaksi tätä aikaisemmin. Jos kyseessä on samankaltaisten erien muodostama ryhmä, kohdistaminen odotettavissa olevien uudelleenhinnoittelupäivien mukaisiin ajanjaksoihin voidaan toteuttaa kohdistamalla kuhunkin ajanjaksoon yksittäisten erien sijaan prosenttiosuus ryhmästä. Yhteisö voi käyttää tällaiseen kohdistamiseen muitakin menetelmiä. Se voi käyttää esimerkiksi ennen eräpäivää tapahtuvien maksujen osuutta kuvaavaa kerrointa kohdistaessaan pääomamäärältään alenevia lainoja eri ajanjaksoihin odotettavissa olevien uudelleenhinnoittelupäivien perusteella. Tällaiseen kohdistamiseen käytettävän menetelmän on kuitenkin oltava yhdenmukainen yhteisön riskienhallinnassa käyttämien menetelmien ja riskienhallinnan tavoitteiden kanssa.

AG118. Esimerkki kappaleessa AG114(a) kuvatusta määrittämisestä: jos yhteisö arvioi sillä olevan tiettynä uudelleenhinnoittelujaksona kiinteäkorkoisia varoja 100 CU ja kiinteäkorkoisia velkoja 80 CU ja se päättää suojata koko nettoposition 20 CU, se määrittää suojauskohteeksi varoja 20 CU (osa varoista). (**) Määritetty kohde ilmaistaan ”rahamääränä” (esimerkiksi dollari-, euro-, punta- tai randimääränä) eikä yksittäisinä omaisuuserinä. Tästä seuraa, että kaikkien varojen (tai velkojen), joista suojattava määrä koostuu – toisin sanoen edellä olevassa esimerkissä kaikkien varojen 100 CU – on oltava eriä, joiden käypä arvo muuttuu suojattavana olevan koron muutosten mukaisesti***/…/***.

AG119. Yhteisö täyttää myös muut kappaleen 88(a) mukaiset suojauksen määrittämistä ja dokumentointia koskevat vaatimukset. Kun kyseessä on korkoriskin portfoliosuojaus, tässä määrityksessä ja dokumentaatiossa täsmennetään yhteisön noudattamat menettelytavat koskien kaikkia niitä muuttujia, joita käytetään suojattavan määrän yksilöimiseen, sekä se, miten tehokkuus mitataan, kuten esimerkiksi:

(a) mitkä varat ja velat sisällytetään portfoliosuojaukseen ja mitä perustetta käyttäen ne poistetaan salkusta.

(b) miten yhteisö arvioi uudelleenhinnoittelupäivät, mukaan lukien millä korko-olettamuksilla ennen eräpäivää maksettavat osuudet on arvioitu ja perusteet, joilla näitä arvioita muutetaan. Samaa

(*) Tässä yhteydessä sovelletaan samoja olennaisuutta koskevia näkökohtia kuin kaikkialla IFRS-standardeissa.

(**) Tämän standardin mukaan yhteisö saa määrittää suojauskohteeksi minkä tahansa määrän käytettävissä olevia, ehdot täyttäviä varoja tai velkoja, tässä esimerkissä siis 0 CU:n ja 100 CU:n välillä olevan määrän varoja.

▼M2

menetelmää käytetään sekä alkuperäisissä arvioissa, jotka tehdään kun omaisuuserä tai velka sisällytetään suojattavaan salkkuun, että myöhemmin tarkistettaessa näitä arvioita.

(c) uudelleenhinnoittelujaksojen lukumäärä ja kestoaika.

(d) miten usein yhteisö mittaa tehokkuutta ***/…/***.

(e) yhteisön käyttämä metodiikka niiden varojen tai velkojen määrän selvittämiseksi, joka määritetään suojauskohteeksi ***/…/***.

(f) ***/…/*** testaako yhteisö tehokkuutta kultakin uudelleenhinnoittelujaksolta erikseen, kaikilta jaksoilta yhteensä vai käyttääkö se jotain näiden kahden yhdistelmää.

Suojaussuhteen määrittämisessä ja dokumentoinnissa täsmennettävien menettelytapojen on oltava yhdenmukaisia yhteisön riskienhallinnassa käyttämien menetelmien ja riskien hallinnan tavoitteiden kanssa. Menettelytapoja ei saa mielivaltaisesti muuttaa. Muutosten täytyy olla perusteltavissa markkinaolosuhteiden tai muiden muuttujien muutoksilla, ja niiden on perustuttava yhteisön riskienhallinnassa käyttämiin menetelmiin ja riskien hallinnan tavoitteisiin sekä oltava näiden kanssa yhdenmukaisia.

AG120. Kappaleessa AG114(e) tarkoitettu suojausinstrumentti voi olla yksittäinen johdannainen tai sellaisten johdannaisten muodostama salkku, joita kaikkia koskee kappaleessa AG114(d) määritettävä suojattava korkoriski (esimerkiksi sellaisten koronvaihtosopimusten muodostama salkku, joista kaikki ovat alttiina LIBORiin liittyvälle riskille). Tällainen johdannaissalkku saattaa sisältää toisiaan kumoavia riskipositioita. Se ei kuitenkaan saa sisältää asetettuja optioita eikä nettomääräisiä asetettuja optioita, koska tämä standardi (*) ei salli tällaisten optioiden määrittämistä suojausinstrumenteiksi (paitsi milloin asetettu optio määritetään kumoamaan ostettua optiota). Jos suojausinstrumentti suojaa kappaleessa AG114(c) suojauskohteeksi määritettyä määrää useamman kuin yhden uudelleenhinnoittelujakson aikana, se kohdistetaan kaikille niille ajanjaksoille, joita se suojaa. Koko suojausinstrumentti on kuitenkin kohdistettava näille uudelleenhinnoittelujaksoille, koska tämä standardi (**) ei salli suojaussuhteen määrittämistä vain osalle sitä ajanjaksoa, jolla suojausinstrumentti on voimassa.

AG121. Kun yhteisö määrittää ennen eräpäivää maksettavissa olevan erän käyvän arvon muutoksen kappaleen AG114(g) mukaisesti, korkokannan muutos vaikuttaa ennen eräpäivää maksettavissa olevan erän käypään arvoon kahdella eri tavalla: se vaikuttaa sopimuksen mukaisten rahavirtojen käypään arvoon sekä ennen eräpäivää maksettavissa olevaan erään sisältyvän, ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevan option käypään arvoon. Standardin kappaleen 81 mukaan yhteisö saa määrittää suojauskohteeksi osan rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvasta erästä, jota koskee yhteinen riski, edellyttäen että tehokkuus on mitattavissa. ***/…/***.

AG122. Tässä standardissa ei määrätä menetelmää, jota käyttäen määritetään kappaleessa AG114(g) tarkoitettu määrä, siis suojattavasta riskistä johtuva muutos suojauskohteen käyvässä arvossa. ***/…/***. Ei ole asianmukaista olettaa, että suojauskohteen käyvän arvon muutokset vastaisivat suojausinstrumentin arvon muutoksia.

AG123. Kappale 89A edellyttää, että jos tietyn uudelleenhinnoittelujakson suojauskohteena on omaisuuserä, sen arvon muutos esitetään erillisenä varoihin kuuluvana eränä. Toisaalta jos tietyn uudelleenhinnoittelujakson suojauskohteena on velka, sen arvon muutos esitetään erillisenä velkoihin kuuluvana eränä. Nämä ovat kappaleessa AG114(g) tarkoitettuja erillisiä eriä. Erillistä kohdistamista yksittäisille varoille (tai veloille) ei vaadita.

AG124. Kappaleessa AG114(i) todetaan syntyvän tehottomuutta siltä osin, kuin suojattavasta riskistä johtuva suojauskohteen käyvän arvon muutos poikkeaa suojaavan johdannaisen käyvän arvon muutoksesta. Tällainen ero voi johtua useista eri syistä, esimerkiksi:

(a) ***/…/***

(b) suojattavaan salkkuun kuuluvien erien arvo on alentunut tai ne on kirjattu pois taseesta;

(*) katso kappaleet 77 ja AG94
(**) katso kappale 75

▼M2

(c) siitä, että suojausinstrumentin ja suojauskohteen maksupäivät eroavat;

ja

(d) muista syistä */…/*.

Tällainen tehottomuus (*) on yksilöitävä ja kirjattava tulosvaikutteisesti.

AG125. Yleensä suojauksen tehokkuus paranee:

(a) jos yhteisö kohdistaa ennen eräpäivää tapahtuvaan maksamiseen liittyviltä ominaisuuksiltaan eroavia eriä siten, että erilaiset käytännöt ennen eräpäivää tapahtuvan maksamisen suhteen otetaan huomioon.

(b) kun salkkuun kuuluvien erien lukumäärä kasvaa. Kun salkkuun sisältyy vain muutamia eriä, suhteellisen suuri tehottomuus on todennäköistä, jos jokin eristä maksetaan takaisin odotettua aikaisemmin tai myöhemmin. Toisaalta kun salkku sisältää useita eriä, erilaiset käytännöt ennen eräpäivää tapahtuvan maksamisen suhteen kyetään ennustamaan tarkemmin.

(c) kun käytettävät uudelleenhinnoittelujaksot ovat lyhyempiä (esimerkiksi kuukauden uudelleenhinnoittelujakso verrattuna kolmen kuukauden uudelleenhinnoittelujaksoon). Lyhyemmät uudelleenhinnoittelujaksot vähentävät suojauskohteen ja suojausinstrumentin uudelleenhinnoittelupäivien ja maksupäivien eriaikaisuuden (uudelleenhinnoittelujakson sisällä) vaikutusta.

(d) mitä useammin suojausinstrumentin määrää tarkistetaan vastaamaan suojauskohteen muutoksia (esimerkiksi ennen eräpäivää tapahtuvia maksuja koskevien odotusten muutosten vuoksi).

AG126. Yhteisö testaa tehokkuutta määräajoin. */…/*.

AG127. Tehokkuutta mitatessaan yhteisö erottaa olemassa olevien omaisuuserien (tai velkojen) arvioitujen uudelleenhinnoittelupäivien muutokset ja uusien omaisuuserien (tai velkojen) syntymisen toisistaan, ja vain ensiksi mainittu aiheuttaa tehottomuutta. */…/*. Kun tehottomuus on kirjattu edellä kuvatulla tavalla, yhteisö tekee uuden arvion kunkin uudelleenhinnoittelujakson kokonaisvaroista (tai -veloista) mukaan lukien uudet varat (tai velat), jotka ovat syntyneet viimeisimmän tehokkuustestauksen jälkeen, ja määrittää suojauskohteeksi uuden määrän ja suojattavaksi osuudeksi uuden prosenttimäärän. */…/*.

AG128. Johonkin uudelleenhinnoittelujaksoon alun perin sijoitetut erät saatetaan kirjata pois taseesta odotettua aikaisemmasta ennen eräpäivää tapahtuvasta maksusta johtuen tai arvonalentumisen tai myynnin aiheuttamasta poistosta johtuen. Kun näin tapahtuu, kappaleessa AG114(g) tarkoitettuun erilliseen erään sisällytetty käyvän arvon muutoksen määrä, joka liittyy taseesta pois kirjattuun erään, on poistettava taseesta ja sisällytettävä voittoon tai tappioon, joka syntyy kyseisen erän kirjaamisesta pois taseesta. Tällöin on välttämätöntä tietää, mihin uudelleenhinnoittelujaksoon taseesta pois kirjattu erä oli sijoitettu, koska tämä määrää, mistä uudelleenhinnoittelujaksosta (tai jaksoista) se poistetaan, ja näin ollen se määrää sen määrän, joka poistetaan kappaleessa AG114(g) tarkoitetusta erillisestä erästä. Kun erä kirjataan pois taseesta, se poistetaan siitä ajanjaksosta, johon se kuuluu, jos tämä pystytään määrittämään. Jos tätä ei pystytä määrittämään, erä poistetaan aikaisimmasta ajanjaksosta siinä tapauksessa, että taseesta pois kirjaaminen johtuu siitä, että ennen eräpäivää tapahtuneet maksut ovat olleet odotettua suuremmat, tai se kohdistetaan kaikille taseesta pois kirjatun erän sisältäville ajanjaksoille systemaattisella ja järkevällä perusteella siinä tapauksessa, että erä on myyty tai sen arvo on alentunut.

AG129. Lisäksi tiettyyn ajanjaksoon liittyvä määrä, jota ei ole kirjattu pois taseesta, kun ajanjakso päättyy, kirjataan tulosvaikutteisesti tuona ajankohtana (katso kappale 89A). */…/*.

AG130. */…/*

AG131. Jos uudelleenhinnoittelujakson suojattava määrä vähenee ilman että siihen liittyviä varoja (tai velkoja) kirjataan pois taseesta, kappaleessa AG114(g) tarkoitettuun erilliseen erään sisältyvä määrä, joka liittyy vähennykseen, on jaksotettava kappaleen 92 mukaisesti.

(*) Tässä pätevät samat olennaisuutta koskevat näkökohdat kuin muualla IFRS-standardeissa.

▼**M2**

AG132. Yhteisö saattaa haluta soveltaa kappaleiden AG114 – AG131 mukaisia menettelytapoja portfoliosuojaukseen, jota on aiemmin käsitelty kirjanpidossa rahavirran suojauksena IAS 39:n mukaisesti. Tällainen yhteisö peruuttaisi aikaisemman rahavirran suojauksen määrityksen kappaleen 101(d) mukaisesti ja soveltaisi kyseisen kappaleen mukaisia vaatimuksia. Se myös määrittäisi suojauksen uudelleen käyvän arvon suojaukseksi ja käyttäisi kappaleissa AG114 – AG131 kuvattua lähestymistapaa ei-takautuvasti myöhemmillä tilikausilla.

▼M2

LIITE B

Muutokset muihin määräyksiin

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

Muutokset IFRS 1:een

B1. IFRS 1:een *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* tehdään seuraavanlaiset muutokset:

Standardi

Lisätään kappaleet 25A, 27A, 36A ja 47A, ja muutetaan kappaleita 13, 27 ja 30 seuraavasti:

13 Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa seuraavista helpotuksista:

(a) …

(e) yhdistelmäinstrumentit (kappale 23);

(f) tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat (kappaleet 24 ja 25);

ja

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

Aikaisemmin taseeseen merkittyjen rahoitusinstrumenttien luokittelu

25A IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaan rahoitusinstrumentti saadaan alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvaksi eräksi tai myytävissä olevaksi. Yhteisö saa tästä vaatimuksesta huolimatta tehdä tällaisen luokittelun IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

27 IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on kappaleen 27A sallimia poikkeuksia lukuun ottamatta sovellettava IAS 39:n mukaisia taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia ei-takautuvasti 1.1.2004 ja sen jälkeen toteutuviin liiketoimiin. Toisin sanoen jos IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan kirjannut johdannaisvaroihin kuulumattomia rahoitusvaroja tai johdannaisvelkoihin kuulumattomia rahoitusvelkoja pois taseesta sellaisen liiketoimen seurauksena, joka on toteutunut aikaisemmin kuin 1.1.2004, ensilaatija ei saa merkitä kyseisiä varoja tai velkoja IFRS-standardien mukaiseen taseeseen (paitsi jos ne täyttävät kirjaamisedellytykset myöhemmin toteutuneen liiketoimen tai tapahtuman seurauksena).

27A Yhteisö saa kappaleesta 27 huolimatta soveltaa IAS 39:n mukaisia taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia takautuvasti itse valitsemastaan päivästä alkaen, kunhan informaatio, jota tarvitaan IAS 39:n soveltamiseksi aikaisempien liiketoimien tuloksena taseesta pois kirjattuihin varoihin ja velkoihin, on saatu kyseisiä liiketoimia alun perin kirjanpitoon merkittäessä.

30 Jos yhteisö on ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää määrittänyt jonkin liiketoimen suojaukseksi mutta suojaus ei täytä IAS 39:n mukaisia suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä, yhteisön on sovellettava IAS 39:n kappaleita 91 ja 101 suojauslaskennan lopettamiseen. Ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneita liiketoimia ei saa takautuvasti määrittää suojauksiksi.

Helpotus IAS 39:n mukaisten vertailutietojen oikaisemista koskevasta vaatimuksesta

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 ja IAS 39:n mukaisia. Jos yhteisö esittää ensimmäisenä siirtymisvuonna vertailutiedot, jotka eivät ole IAS 32:n ja IAS 39:n mukaisia, sen on:

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

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

ja

▼M2

(c) ilmoitettava, minkä luonteisia olisivat ne merkittävimmät oikaisut, jotka tekisivät informaatiosta IAS 32:n ja IAS 39:n mukaista. Yhteisön ei tarvitse kvantifioida näitä oikaisuja. Yhteisön on kuitenkin käsiteltävä vertailukauden päättymispäivän taseen (toisin sanoen aikaisemman tilinpäätösnormiston mukaista vertailuinformaatiota sisältävän taseen) ja ensimmäisen IFRS-tilikauden (toisin sanoen ensimmäisen IAS 32:n ja IAS 39:n mukaista informaatiota sisältävän kauden) alkavan taseen välisiä oikaisuja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista johtuvina oikaisuina ja esitettävä tilinpäätöksessä IAS 8:n kappaleissa 28(a) - (f) vaadittavat tiedot. Kappale 28(f) koskee vain vertailukauden päättymispäivän taseessa esitettäviä tietoja.

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

Rahoitusvarojen tai -velkojen luokitteleminen

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

Liite A

Lisätään seuraava määritelmä:

Ensimmäinen IFRS-tilikausi	Tilikausi, joka päättyy yhteisön **ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen** kattaman ajanjakson **päättymispäivänä**.

Muutokset IAS 12:een

B2. IAS 12:een *Tuloverot* tehdään seuraavat muutokset:

Kappaleen 20 ensimmäinen virke muutetaan seuraavanlaiseksi:

20. IFRS-standardien mukaan tietyt omaisuuserät saadaan tai ne täytyy merkitä taseeseen käypään arvoon tai arvostaa uudelleen (ks. esimerkiksi IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*; IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*, IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* sekä IAS 40 *Sijoituskiinteistöt*).

Muutokset IAS 18:aan

B3. IAS 18:aan *Tuotot* tehdään seuraavat muutokset:

Kappale 30 muutetaan seuraavanlaiseksi:

30. ***Tuotot on kirjattava seuraavilla perusteilla:***

(a) korot on kirjattava efektiivisen koron menetelmää käyttäen IAS 39:n kappaleiden 9 ja AG5 - AG8 mukaisella tavalla;

(b) rojaltit on kirjattava suoriteperusteisesti asianomaisen sopimuksen tosiasiallisen sisällön mukaisesti;

ja

(c) osingot on kirjattava, kun osakkeenomistajan oikeus maksun saamiseen on syntynyt.

Kappale 31 poistetaan.

Muutokset IAS 19:ään

B4. [Muutos ei koske varsinaista standarditekstiä]

Muutokset IAS 30:een

B5. IAS 30:een *Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot* tehdään seuraavat muutokset.

▼**M2**

Kappale 8 muutetaan seuraavanlaiseksi:

8. Pankit käyttävät erilaisia menetelmiä tilinpäätökseen merkittävien erien kirjaamisessa ja arvostamisessa. Vaikka näiden menetelmien yhdenmukaistaminen on toivottavaa, se on tämän standardin ulkopuolella. Jotta noudatettaisiin IAS 1:tä *Tilinpäätöksen esittäminen* ja tehtäisiin tilinpäätöksen käyttäjille mahdolliseksi ymmärtää perusteet, joilla pankin tilinpäätös on laadittu, tilinpäätöksessä saattaa olla tarpeen esittää seuraaviin eriin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet.

….

(d) peruste, jolla luottojen arvonalentumistappiot määritetään sekä peruste, jolla luotot, joita ei saada perityksi, poistetaan taseesta (ks. kappaleet 43 - 49);

ja

….

Kappale 10 muutetaan seuraavanlaiseksi:

10. ***Muiden standardien edellyttämien tietojen lisäksi tuloslaskelman tai liitetietojen on sisällettävä vähintään seuraavat tuotto- ja kuluerät:***

Korkotuotot ja muut vastaavat tuotot;

Korkokulut ja muut vastaavat kulut;

Osinkotuotot;

Palkkiotuotot;

Palkkiokulut;

Voitot kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä arvopapereista tappioilla vähennettynä;

Voitot sijoitustarkoituksessa pidettävistä arvopapereista tappioilla vähennettynä;

Voitot valuuttakaupasta tappioilla vähennettynä;

Liiketoiminnan muut tuotot

Arvonalentumistappiot luotoista;

Yleiset hallintokulut;

ja

Liiketoiminnan muut kulut.

Kappale 13 muutetaan seuraavanlaiseksi:

13. ***Tuotto- ja kulueriä ei pidä netottaa keskenään muutoin kuin siinä tapauksessa, että ne liittyvät suojaukseen tai sellaisiin varoihin ja velkoihin, jotka on netotettu keskenään IAS 32:n mukaisesti.***

Kappale 14 muutetaan seuraavanlaiseksi:

14. Muiden kuin suojaukseen tai IAS 32:ssa kuvatulla tavalla keskenään netotettuihin varoihin tai velkoihin liittyvien erien netottaminen estää käyttäjiä arvioimasta pankin eri toimintojen tuloksellisuutta ja sen erityyppisistä varoista saamaa tuottoa.

Kappale 23 poistetaan.

Kappaleet 24 ja 25 muutetaan seuraavanlaisiksi:

24. ***Pankin on esitettävä kunkin rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmän käyvät arvot IAS 32:n Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot edellyttämällä tavalla.***

25. IAS 39:ssä esitetään neljä rahoitusvarojen ryhmää: lainat ja muut saamiset, eräpäivään pidettävät sijoitukset, käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat ja myytävissä olevat rahoitusvarat. Pankin on esitettävä tilinpäätöksessään käyvät arvot vähintään näistä neljästä rahoitusvarojen ryhmästä.

Kappaleen 26 kohdat (b)(iv) ja (v) poistetaan.

Kappaleen 28 viimeinen virke poistetaan.

▼**M2**

Kappaleet 43 ja 44 muutetaan seuraavanlaisiksi:

43. ***Pankin on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:***

(a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joissa kuvataan peruste, jonka mukaan luotot, joita ei saada perityksi, kirjataan kuluiksi ja poistetaan taseesta.

(b) yksityiskohtaiset tiedot luottojen arvonalentumistappioihin liittyvän vähennyserän muutoksista kauden aikana. Erikseen on esitettävä määrä, joka kaudella on kirjattu kuluksi arvonalentumistappiona luotoista, joita ei saada perityksi; määrä, joka luotoista on kaudella poistettu taseesta; sekä määrä, joka kaudella on kirjattu palautukseksi aikaisemmin taseesta poistetuista luotoista.

(c) luottojen arvonalentumistappioihin liittyvän vähennyserän kokonaismäärä tilinpäätöspäivänä.

44. ***Luottotappiovaraukset, jotka on kirjattu luotoista IAS 39:n mukaisesti kirjattujen arvonalentumistappioiden lisäksi, on käsiteltävä kirjanpidossa kertyneiden voittovarojen varaamisena tiettyyn tarkoitukseen. Kaikki tällaisten määrien pienentymisestä johtuvat hyvitykset lisäävät kertyneitä voittovaroja, eikä niitä oteta huomioon kauden voittoa tai tappiota määritettäessä.***

Kappale 45 poistetaan.

Kappale 46 muutetaan seuraavanlaiseksi:

46. Paikalliset olosuhteet tai lainsäädäntö saattavat vaatia tai sallia, että pankki varaa luottojen arvonalentumista varten eriä IAS 39:n mukaan kirjattujen tappioiden lisäksi. Kaikki tällaiset määrät ovat kertyneiden voittovarojen varaamista tiettyyn tarkoitukseen, eivätkä ne ole kuluja kauden voittoa tai tappiota määritettäessä. Vastaavasti kaikki tällaisten määrien pienentymisestä johtuvat hyvitykset lisäävät kertyneitä voittovaroja, eikä niitä oteta huomioon kauden voittoa tai tappiota määritettäessä.

Kappale 47 muutetaan seuraavanlaiseksi:

47. Pankin tilinpäätöksen käyttäjien on tarpeellista tietää, mikä vaikutus luottojen arvonalentumistappioilla on ollut pankin taloudelliseen asemaan ja tulokseen; tämä auttaa heitä arvioimaan, miten tehokkaasti pankki on käyttänyt voimavarojaan. Siksi pankki esittää tilinpäätöksessään arvonalentumistappioihin liittyvän vähennyserän kokonaismäärän tilinpäätöspäivänä ja kyseisessä vähennyserässä kauden aikana tapahtuneet muutokset. Vähennyserän muutokset, mukaan lukien aikaisemmin taseesta poistetuista määristä kaudella saadut palautukset, esitetään erikseen.

Kappale 48 poistetaan.

Kappale 49 muutetaan seuraavanlaiseksi:

49. Silloin kun luottoja ei saada perityiksi, ne kirjataan pois taseesta luottojen arvonalentumistappioihin liittyvää vähennyserää vastaan. Joskus niitä ei poisteta taseesta ennen kuin kaikki tarvittavat oikeustoimet on saatettu loppuun ja arvonalentumistappion suuruus on määräytynyt lopullisesti. Joskus ne taas poistetaan taseesta aikaisemmin, esimerkiksi kun lainanottaja ei ole maksanut lainkaan tietyllä ajanjaksolla erääntynyttä korkoa tai lyhennystä. Koska ajankohta, jona luotot, joita ei saada perityksi, poistetaan taseesta, vaihtelee, luottojen ja arvonalentumistappioihin liittyvien vähennyserien bruttomäärät voivat poiketa toisistaan merkittävästi samanlaisissa olosuhteissa. Sen vuoksi pankki ilmoittaa tilinpäätöksessään periaatteet, joiden mukaan se poistaa taseestaan luotot, joita ei saada perityksi.

Kappaleen 58 kohta (c) muutetaan seuraavanlaiseksi:

(c) luottojen arvonalentumistappioina kaudella kuluksi kirjattu määrä sekä vähennyserän suuruus tilinpäätöspäivänä;

sekä

…

▼M2

Muutokset IAS 32:een

B6. IAS 32:een Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen tehdään seuraavat muutokset:

Kappale 96 muutetaan seuraavanlaiseksi (uusi teksti esitetään alleviivattuna).

96. ***Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittu. Yhteisön ei pidä soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavilla tilikausilla, ellei se sovella myös IAS 39:ää (uudistettu 2003) maaliskuussa 2004 julkaistu muutos mukaan luettuna. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.***

Muutokset IAS 36:een

B7. IAS 36:een *Omaisuuserien arvon alentuminen* tehdään seuraavat muutokset:

Standardi

Kappale 1 muutetaan seuraavanlaiseksi:

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

   …

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

   …

Muutokset IAS 37:ään

B8. IAS 37:ään *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* tehdään seuraavat muutokset:

Kappaleet 1 ja 2 muutetaan seuraavanlaisiksi:

1. ***Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä standardia varausten, ehdollisten velkojen ja ehdollisten varojen kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta niitä:***

   (a) jotka johtuvat myöhemmin toimeenpantavista sopimuksista, paitsi milloin sopimus on tappiollinen;

   (b) jotka syntyvät vakuutusyhteisöissä vakuutuksenottajien kanssa tehtyjen sopimusten perusteella;

   ja

   (c) joita koskee jokin muu standardi.

2. Tämä standardi ei koske IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* soveltamisalaan kuuluvia rahoitusinstrumentteja (mukaan lukien takaukset). Tämä standardi koskee IAS 39:n soveltamisalan ulkopuolelle jääviä takauksia IAS 39:n kappaleessa 2(f) esitettävällä tavalla.

Muutokset SIC-27:ään

B9 [Muutos ei koske varsinaista standarditekstiä]

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 40

Sijoituskiinteistöt

SISÄLLYS

	Kappaleet
Tavoite	1
Soveltamisala	2-4
Määritelmät	5-15
Kirjaaminen	16-19
Arvostaminen kirjaamisen tapahtuessa	20-29
Arvostaminen kirjaamisen jälkeen	30-56

▼M5

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	30-32
Käyvän arvon malli	33-55
Käyvän arvon luotettava määrittäminen ei mahdollista	53-55
Hankintamenomalli	56
Siirrot	57-65
Vähennykset	66-73
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	74-79
Käyvän arvon malli ja hankintamenomalli	74-79
Käyvän arvon malli	76-78
Hankintamenomalli	79
Siirtymäsäännöt	80-84
Käyvän arvon malli	80-82
Hankintamenomalli	83-84
Voimaantulo	85
IAS 40:n (2000) kumoaminen	86

Tämä uudistettu standardi korvaa IAS 40:n (2000) *Sijoituskiinteistöt,* ja sitä sovelletaan 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sijoituskiinteistöjen kirjanpitokäsittelystä ja siihen liittyvistä, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista.

SOVELTAMISALA

2. ***Tätä standardia on sovellettava sijoituskiinteistöjen kirjaamiseen ja arvostamiseen sekä sijoituskiinteistöistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.***

3. Tämä standardi koskee muun muassa. kirjanpidossa rahoitusleasingsopimuksena käsiteltävällä sopimuksella vuokratun sijoituskiinteistön arvostamista vuokralle ottajan tilinpäätöksessä sekä muunlaisella sopimuksella vuokralle annetun sijoituskiinteistön arvostamista vuokralle antajan tilinpäätöksessä. Tässä standardissa ei käsitellä IAS 17:n *Vuokrasopimukset* kattamia aiheita, kuten esimerkiksi:

   (a) vuokrasopimusten luokittelu rahoitusleasingsopimuksiin ja muihin vuokrasopimuksiin;

   (b) sijoituskiinteistöistä saatavan vuokratuoton kirjaaminen (ks. myös IAS 18 *Tuotot*);

   (c) muulla kuin rahoitusleasingsopimuksella vuokratun kiinteistön arvostaminen vuokralle ottajan tilinpäätöksessä;

   (d) rahoitusleasingsopimukseen tehdyn nettosijoituksen arvostaminen vuokralle antajan tilinpäätöksessä;

   (e) myynti- ja takaisinvuokraussopimusten kirjanpitokäsittely;

   ja

   (f) rahoitusleasingsopimuksia ja muita vuokrasopimuksia koskevien tietojen esittäminen tilinpäätöksessä.

4. Tämä standardi ei koske:

   (a) maataloustoimintaan liittyviä biologisia hyödykkeitä (ks. IAS 41 *Maatalous*); eikä

   (b) mineraaleihin liittyviä oikeuksia ja mineraalivarantoja, kuten öljy, maakaasu ja muut vastaavanlaiset uusiutumattomat varannot.

MÄÄRITELMÄT

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

   Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen.

▼M5

Hankintameno on omaisuuserän hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai annetun muun vastikkeen käypä arvo omaisuuserän hankinta- tai valmistusajankohtana.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Sijoituskiinteistö on kiinteistö (maa-alue tai rakennus – tai rakennuksen osa – tai molemmat) jota yhteisö (omistaja tai vuokralle ottaja rahoitusleasingsopimuksessa) pitää hallussaan pikemminkin hankkiakseen vuokratuottoa tai omaisuuden arvonnousua tai niitä molempia kuin:

(a) käyttääkseen sitä tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen tai hallinnollisiin tarkoituksiin;

taikka

(b) myydäkseen sen tavanomaisessa liiketoiminnassa.

Omassa käytössä oleva kiinteistö on kiinteistö, jota yhteisö (omistaja tai rahoitusleasingsopimuksessa vuokralle ottaja) käyttää tavaroiden tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin.

6. ***Muulla kuin rahoitusleasingsopimuksella vuokralle otettu kiinteistö saadaan luokitella sijoituskiinteistöksi ja käsitellä sellaisena kirjanpidossa siinä ja vain siinä tapauksessa, että kiinteistö muutoin vastaa sijoituskiinteistön määritelmää ja vuokralle ottaja soveltaa kirjattavaan omaisuuserään kappaleiden 33 - 55 mukaista käyvän arvon mallia. Tätä luokittelumahdollisuutta voidaan käyttää kiinteistökohtaisesti. Kaikkia sijoituskiinteistöiksi luokiteltuja kiinteistöjä on kuitenkin käsiteltävä kirjanpidossa käyvän arvon mallin mukaisesti, jos tämä luokitteluvaihtoehto on valittu yhdellekin tällaiselle muulla kuin rahoitusleasingsopimuksella vuokralle otetulle kiinteistölle. Kun tämä luokitteluvaihtoehto on valittu, kaikki näin luokitellut vuokraoikeudet sisältyvät tietoihin, joiden esittämistä vaaditaan kappaleissa 74 -78.***

7. Sijoituskiinteistöä pidetään vuokratuoton tai omaisuuden arvonnousun tai näiden molempien saamiseksi. Näin ollen sijoituskiinteistö kerryttää rahavirtoja pitkälti yhteisön muista varoista riippumatta. Tämä erottaa sijoituskiinteistön omassa käytössä olevasta kiinteistöstä. Tavaroiden valmistus tai palvelujen tuotanto (tai kiinteistön käyttö hallinnollisiin tarkoituksiin) kerryttää rahavirtoja, jotka aiheutuvat kiinteistön lisäksi myös muista tuotantoprosessissa käytetyistä varoista. Omassa käytössä oleviin kiinteistöihin sovelletaan IAS 16:ta *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*.

8. Esimerkkejä sijoituskiinteistöistä ovat:

   (a) maa-alue, jota pidetään pikemminkin pitkäaikaisen arvonnousun vuoksi kuin tavanomaisessa liiketoiminnassa lyhyellä aikavälillä myytäväksi tarkoitettuna.

   (b) maa-alue, jota pidetään toistaiseksi määrittelemätöntä vastaista käyttöä varten. (Jollei yhteisö ole päättänyt ottaa maa-aluetta omaan käyttöön tai myydä sitä tavanomaisessa liiketoiminnassa lyhyellä aikavälillä, yhteisön katsotaan pitävän kyseistä maa-aluetta omaisuuden arvonnousun takia).

   (c) yhteisön omistama (tai rahoitusleasingsopimuksella vuokralle ottama) rakennus, joka on annettu vuokralle yhdellä tai useammalla muulla sopimuksella, joka ei ole rahoitusleasingsopimus.

   (d) rakennus, joka on käyttämättömänä mutta joka on tarkoitus antaa vuokralle yhdellä tai useammalla vuokrasopimuksella, joka ei ole rahoitusleasingsopimus.

9. Esimerkkejä kiinteistöistä, jotka eivät ole sijoituskiinteistöjä ja näin ollen jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle:

   (a) kiinteistöt, joka on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa tai joita parhaillaan rakennetaan tai kunnostetaan tällaista myyntiä varten (ks. IAS 2 *Vaihto-omaisuus*), esimerkiksi kiinteistö, joka on hankittu yksinomaan lähitulevaisuudessa tapahtuvaa luovutusta taikka kunnostusta ja myöhempää myyntiä varten.

   (b) kiinteistöt, joita rakennetaan tai kunnostetaan ulkopuolisten lukuun (ks. IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*).

   (c) omassa käytössä olevat kiinteistöt (ks. IAS 16), joita ovat (muiden muassa) kiinteistöt, jotka on tarkoitus ottaa omaan käyttöön tulevaisuudessa, kiinteistöt, jotka on tarkoitus myöhemmin kunnostaa omaa käyttöä varten, henkilöstön käytössä olevat kiinteistöt (riippumatta

▼M5

siitä, maksavatko henkilöt käypiä vuokria) ja omassa käytössä olevat, myyntiä odottavat kiinteistöt.

(d) kiinteistöt, joita parhaillaan rakennetaan tai kunnostetaan käytettäväksi sijoituskiinteistönä tulevaisuudessa. Tällaisiin kiinteistöihin sovelletaan IAS 16:ta siihen asti, kunnes rakennus- tai kunnostustyö on saatu valmiiksi, jolloin kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö ja siihen sovelletaan tätä standardia. Tämä standardi koskee kuitenkin sellaista jo olemassa olevaa sijoituskiinteistöä, jota parhaillaan kunnostetaan tarkoituksena jatkaa sen käyttöä sijoituskiinteistönä (ks. kappale 58).

(e) kiinteistöt, jotka on vuokrattu toiselle yhteisölle rahoitusleasingsopimuksella.

10. Joitakin kiinteistöjä käytetään osaksi vuokratuoton tai omaisuuden arvonnousun hankkimiseen ja osaksi tavaroiden tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin. Mikäli nämä osat pystyttäisiin myymään erikseen (tai antamaan erikseen vuokralle rahoitusleasingsopimuksella), yhteisö käsittelee kutakin osaa kirjanpidossa erikseen. Jos osat eivät olisi erikseen myytävissä, kiinteistö on sijoituskiinteistö vain, jos ainoastaan vähäistä osaa käytetään tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin.

11. Joskus yhteisö tarjoaa hallitsemansa kiinteistön käyttäjille lisäpalveluja. Yhteisö käsittelee tällaista kiinteistöä sijoituskiinteistönä, jos kyseiset palvelut ovat merkityksetön osa kokonaisjärjestelyä. Esimerkkinä ovat toimistorakennuksen omistajan tarjoamat turvallisuus- ja huoltopalvelut rakennuksen vuokralaisille.

12. Toisinaan nämä tarjottavat palvelut merkittäviä. Jos esimerkiksi yhteisö omistaa hotellin ja hoitaa sitä, asiakkaille tarjottavat palvelut ovat merkittävä osa kokonaisjärjestelyä. Omistajan hoitama hotelli on näin ollen pikemminkin omassa käytössä oleva kiinteistö kuin sijoituskiinteistö.

13. Saattaa olla vaikeaa ratkaista, ovatko lisäpalvelut niin merkittäviä, että kiinteistön ei voida katsoa olevan sijoituskiinteistö. Esimerkiksi hotellin omistaja siirtää joskus joitakin tehtäviä ulkopuolisille hallintopalvelusopimuksella. Tällaisten sopimusten ehdot vaihtelevat paljonkin. Toisessa ääripäässä omistajan asema saattaa tosiasiassa olla sama kuin passiivisen sijoittajan. Toisessa ääripäässä taas omistaja on ehkä yksinkertaisesti ulkoistanut päivittäistoimintoja ja on edelleen merkittävästi alttiina hotellin toimintojen kerryttämien rahavirtojen vaihtelulle.

14. Sen ratkaiseminen, voidaanko kiinteistön katsoa olevan sijoituskiinteistö, vaatii harkintaa. Yhteisö kehittää käyttämänsä arviointikriteerit siten, että se voi toteuttaa tätä harkintaa johdonmukaisesti sijoituskiinteistön määritelmän ja siihen liittyvän, kappaleissa 7 - 13 esitetyn ohjeistuksen mukaan. Kappaleen 73(c) mukaan yhteisön on esitettävä nämä kriteerit tilinpäätöksessä silloin, kun luokittelu on vaikeaa.

15. Joskus yhteisö omistaa kiinteistön, joka on vuokrattu sen emo- tai sisaryrityksen käyttöön. Kiinteistöä ei voida pitää sijoituskiinteistönä konsernitilinpäätöksessä, koska koko konsernin kannalta katsottuna kiinteistö on omassa käytössä. Kiinteistö on kuitenkin sen omistavan yhteisön kannalta sijoituskiinteistö, jos se vastaa kappaleessa 5 esitettyä määritelmää. Siksi vuokralle antaja käsittelee kiinteistöä omassa tilinpäätöksessään sijoituskiinteistönä.

KIRJAAMINEN

16. ***Sijoituskiinteistö on merkittävä varoiksi taseeseen silloin ja vain silloin, kun:***

(a) on todennäköistä, että sijoituskiinteistöön liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi;

ja

(b) sijoituskiinteistön hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

17. Yhteisö arvioi kaikkia sijoituskiinteistöistä johtuvia menoja näiden kriteerien mukaisesti niiden toteutuessa. Näitä menoja ovat sijoituskiinteistön alkuperäisestä hankinnasta johtuvat menot sekä menot, jotka ovat syntyneet sen jälkeen kiinteistöön tehdyistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella tai kiinteistön ylläpidosta.

18. Kappaleessa 16 esitetyn kirjausperiaatteen mukaan yhteisö ei sisällytä sijoituskiinteistön kirjanpitoarvoon tällaisen kiinteistön huoltomenoja. Sen sijaan tällaiset menot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun ne ovat toteutuneet. Huoltomenot ovat lähinnä henkilöstö- ja tarvikemenoja, ja niihin saattaa sisältyä pienten osien hankintamenoja. Näiden menojen tarkoitusta kuvataan usein sanoilla kiinteistön ”korjaukset ja kunnossapito”.

▼M5

19. Osia sijoituskiinteistöstä on saatettu hankkia siten, että olemassa olevia osia on korvattu uusilla. Esimerkiksi sisäseinät on saatettu rakentaa alkuperäisten seinien tilalle. Kirjausperiaatteen mukaan yhteisö sisällyttää olemassa olevan sijoituskiinteistön osan uudistamisesta johtuvat menot sijoituskiinteistön kirjanpitoarvoon silloin, kun ne ovat toteutuneet, mikäli kirjaamisedellytykset täyttyvät. Uudella korvattujen osien kirjanpitoarvo kirjataan pois taseesta tämän standardin taseesta pois kirjaamista koskevien määräysten mukaisesti.

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN TAPAHTUESSA

20. ***Sijoituskiinteistö on alun perin arvostettava hankintamenoon. Transaktiomenot on sisällytettävä alkuperäiseen arvoon.***

21. Ostetun sijoituskiinteistön hankintameno sisältää ostohinnan sekä mahdolliset hankinnasta välittömästi johtuvat menot. Välittömästi hankinnasta johtuvia menoja ovat esimerkiksi asiantuntijapalkkiot lainopillisista palveluista, varainsiirtoverot ja muut transaktiomenot.

22. Itse valmistetun sijoituskiinteistön hankintameno on sille kertynyt hankintameno sinä päivänä, jona sen rakentamis- tai kunnostamistyö saadaan valmiiksi. Tuohon päivään saakka yhteisö soveltaa IAS 16:ta. Kyseisenä päivänä kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö, ja siihen sovelletaan tätä standardia (ks. kappaleet 57(e) ja 65).

23. Sijoituskiinteistön hankintamenoa eivät kasvata:

(a) toiminnan käynnistämisestä johtuvat menot (elleivät ne ole tarpeen kiinteistön saattamiseksi sellaiseen kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla),

(b) liiketoiminnan tappiot, jotka syntyvät ennen kuin kiinteistön käyttöaste saadaan suunnitellulle tasolle,

tai

(c) epätavallisen suuret ainehävikit, työsuorituksesta johtuvat menot tai muut kiinteistön rakentamisesta tai kunnostamisesta johtuvat menot.

24. Jos sijoituskiinteistöstä suoritettavaa maksua lykätään, sen hankintamenona käytetään vastaavaa käteishintaa. Tämän määrän ja maksusuoritusten kokonaismäärän välinen ero kirjataan korkokuluksi luottoajalle.

25. ***Vuokralle otetun ja sijoituskiinteistöksi luokiteltavan kiinteistön alkuperäinen hankintameno on määritettävä tavalla, joka IAS 17:n kappaleessa 20 määrätään rahoitusleasingkohteelle, toisin sanoen omaisuuserä kirjataan määrään, joka vastaa kiinteistön käypää arvoa tai sitä alempaa vähimmäisvuokrien nykyarvoa. Vastaava määrä on kirjattava saman kappaleen mukaisesti velaksi.***

26. Mahdollisia vuokrasopimukseen liittyviä palkkioita käsitellään tässä osana vähimmäisvuokria ja ne siis sisällytetään omaisuuserän hankintamenoon mutta ei velkaan. Jos vuokralle otettu kiinteistö luokitellaan sijoituskiinteistöksi, kirjanpidossa käsitellään käypään arvoon kyseistä vuokraoikeutta, ei sen kohteena olevaa kiinteistöä. Kiinteistöä koskevan vuokraoikeuden käyvän arvon määrittämistä ohjeistetaan käyvän arvon mallin yhteydessä kappaleissa 33 - 52. Tämä ohjeistus koskee käyvän arvon määrittämistä myös silloin, kun kyseistä arvoa käytetään hankintamenona alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa.

27. Yksi tai useampia sijoituskiinteistöjä saatetaan hankkia siten, että vaihdossa annetaan ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarisia omaisuuseriä tai monetaaristen ja ei-monetaaristen omaisuuserien yhdistelmä. Seuraavassa viitataan vain yhden ei-monetaarisen omaisuuserän vaihtamiseen toiseen ei-monetaariseen omaisuuserään, mutta se soveltuu kaikkiin edellisessä virkkeessä kuvattuihin vaihtoihin. Tällaisen sijoituskiinteistön hankintameno määritetään käyvän arvon perusteella, paitsi jos (a) vaihdolla ei ole kaupallista merkitystä tai (b) sen paremmin vastaanotetun kuin luovutetunkaan omaisuuserän käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Hankittu omaisuuserä arvostetaan tällä tavalla, vaikka yhteisö ei pystyisi kirjaamaan luovutettua omaisuuserää välittömästi pois taseesta. Jos hankittua omaisuuserää ei arvosteta käypään arvoon, sen hankintamenoksi merkitään luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvo.

▼M5

28. 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 (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, 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.

29. Jos omaisuuserälle ei ole olemassa vertailukelpoisia markkinatapahtumia, sen käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, jos (a) käypää arvoa koskevat järkevät arviot eivät vaihtele merkittävästi vaihteluvälin sisällä 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.

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

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

31. IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* määrätään, että laatimisperiaatteita voidaan muuttaa vapaaehtoisesti vain, jos muutos johtaa liiketoimien, muiden tapahtumien tai olosuhteiden tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen yhteisön tilinpäätöksessä. On erittäin epätodennäköistä, että siirtyminen käyvän arvon mallista hankintamenomalliin johtaisi tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen.

32. Standardin mukaan kaikkien yhteisöjen on määritettävä sijoituskiinteistöjen käyvät arvot joko taseeseen merkittävän arvon määrittämistä varten (jos yhteisö käyttää käyvän arvon mallia) tai liitetietoja varten (jos se käyttää hankintamenomallia). On suositeltavaa, ei kuitenkaan vaadittua, että yhteisö määrittää sijoituskiinteistöjen käyvän arvon sellaisen arvion perusteella, jonka on tehnyt riippumaton, tunnustetun ja asianmukaisen ammatillisen pätevyyden omaava arvioija, jolla on viimeaikaista kokemusta sijainniltaan ja tyypiltään vastaavanlaisista kiinteistöistä kuin arvioitavana oleva sijoituskiinteistö.

Käyvän arvon malli

33. ***Jos yhteisö valitsee käyvän arvon mallin, sen on arvostettava kaikki sijoituskiinteistönsä alkuperäisen kirjaamisen jälkeen käypään arvoon kappaleessa 53 kuvattuja poikkeuksellisia tapauksia lukuun ottamatta.***

34. ***Silloin, kun muulla kuin rahoitusleasingsopimuksella vuokralle otettu kiinteistö luokitellaan sijoituskiinteistöksi kappaleen 6 mukaisesti, kappaleen 30 mukaista valinnaisuutta ei ole; on sovellettava käyvän arvon mallia.***

35. ***Sijoituskiinteistön käyvän arvon muutoksesta johtuva voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana se syntyy.***

36. Sijoituskiinteistön käypä arvo on se hinta, johon kiinteistö voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä (ks. kappale 5). Käypää arvoa määritettäessä jätetään nimenomaisesti ottamatta huomioon sellainen hinta-arvio, jota parantavat tai huonontavat erityiset ehdot tai olosuhteet, kuten epätavalliset rahoitus-, myynti- ja takaisinvuokrausjärjestelyt tai jonkun myynnin kanssa

▼M5

tekemisissä olevan osapuolen antamat erityisluonteiset vastikkeet tai hyvitykset.

37. Yhteisö määrittää käyvän arvon vähentämättä mahdollisia transaktiomenoja, joita sille syntyisi myynnin tai muun luovutuksen yhteydessä.

38. ***Sijoituskiinteistön käyvän arvon on kuvastettava tilinpäätöspäivän markkinaolosuhteita.***

39. Käypä arvo on sidottu tiettyyn ajankohtaan. Koska markkinat ja markkinaolosuhteet saattavat muuttua, käypänä arvona esitetty arvo saattaa olla toiselta ajankohdalta arvioituna väärä tai epätarkoituksenmukainen. Käyvän arvon määritelmässä oletetaan myös, että vaihto tapahtuu samanaikaisesti ja myyntisopimus toimeenpannaan ilman hinnanmuutoksia, joita voisi tapahtua asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa, jos itse vaihtotapahtuma ja sen toteuttaminen eivät tapahdu samanaikaisesti.

40. Sijoituskiinteistön käypä arvo kuvastaa muun muassa voimassaoleviin vuokrasopimuksiin perustuvia vuokratuottoja sekä järkeviä ja perusteltavissa olevia oletuksia, jotka kuvaavat sitä, millaiseksi asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat osapuolet otaksuisivat tulevaisuudessa tehtävien vuokrasopimusten mukaisen vuokratuoton tarkasteluhetken olosuhteiden valossa. Se kuvastaa vastaavasti myös lähteviä rahavirtoja (esimerkiksi maksettavia vuokria ja muita maksuja), jotka voisivat olla odotettavissa kiinteistöön liittyen. Jotkin näistä lähtevistä rahavirroista näkyvät taseessa velkana, kun taas toiset liittyvät lähteviin rahavirtoihin, jotka merkitään tilinpäätökseen vasta myöhemmin (esimerkiksi toistuvat maksut, kuten muuttuvat vuokrat).

41. Kappaleessa 25 määrätään perusteet vuokralle otetun kiinteistön hankintamenon alkuperäiselle kirjaamiselle. Kappaleen 33 mukaan vuokralle otettu kiinteistö on tarvittaessa arvostettava uudelleen käypään arvoon. Jos vuokrasopimus on neuvoteltu markkinavuokrien mukaiseksi, vuokralle otetun kiinteistön hankinta-ajankohdan käyvän arvon kaikilla odotetuilla vuokrilla vähennettynä (kirjattuihin velkoihin liittyvät mukaan luettuina) pitäisi olla nollan suuruinen. Tämä käypä arvo on sama riippumatta siitä, merkitäänkö vuokralle otettu hyödyke ja velka IAS 17:n kappaleen 20 mukaisesti kirjanpitoon käypään arvoon vai vähimmäisvuokrien nykyarvoon. Näin ollen vuokralle otetun hyödykkeen arvostuksen muuttamisen kappaleen 25 mukaisesta hankintamenosta kappaleen 33 mukaiseen käypään arvoon ei pitäisi johtaa voiton tai tappion syntymiseen, ellei käypiä arvoja ole määritetty eri aikoina. Näin voi tapahtua silloin, kun käyvän arvon mallin käyttöönotosta päätetään alkuperäisenkirjaamisen jälkeen.

42. Käyvän arvon määritelmässä viitataan ”asiaa tunteviin, liiketoimeen halukkaisiin osapuoliin”. ”Asiaa tuntevalla” tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että sekä liiketoimeen halukas ostaja että liiketoimeen halukas myyjä ovat kohtuullisesti perillä sijoituskiinteistön luonteesta ja piirteistä, sen toteutuneista ja mahdollisista käyttötarkoituksista sekä tilinpäätöspäivän markkinaolosuhteista. Liiketoimeen halukas ostaja on motivoitunut, mutta sillä ei ole ostopakkoa. Tämä ostaja ei ole yli-innokas eikä ole päättänyt ostaa mihin hintaan tahansa. Oletettu ostaja ei maksaisi enempää kuin asiaa tuntevista, liiketoimeen halukkaista ostajista ja myyjistä koostuvat markkinat vaatisivat.

43. Halukas myyjä ei ole yli-innokas eikä myy pakon edessä, ei ole valmis myymään mihin hintaan tahansa eikä tyytymään hintaan, jota ei pidetä kohtuullisena kyseisissä markkinaolosuhteissa. Halukas myyjä on motivoitunut myymään sijoituskiinteistön markkinoilla vallitsevin ehdoin parhaaseen saatavissa olevaan hintaan. Sijoituskiinteistön varsinaisen omistajan tosiasiallinen tilanne ei kuulu tähän tarkasteluun, koska halukas myyjä on mahdollinen omistaja (halukas myyjä ei esimerkiksi ottaisi huomioon nimenomaan sijoituskiinteistön tosiasiallista omistajaa koskevia veroseuraamuksia).

44. Käyvän arvon määritelmässä viitataan toisistaan riippumattomien osapuolten väliseen liiketoimeen. Tällainen liiketoimi toteutuu sellaisten osapuolten välillä, joilla ei ole sellaista yleistä eikä erityistä suhdetta, jonka perusteella kauppahinnoista tulisi epätyypillisiä kyseisillä markkinaolosuhteissa.. Liiketoimen oletetaan toteutuvan toisistaan riippumattomien osapuolten välillä, joista kukin toimii itsenäisesti.

45. Käypää arvoa osoittavat parhaiten hinnat, joita tarkasteluhetkellä maksetaan toimivilla markkinoilla kiinteistöistä, jotka ovat samankaltaisia ja vastaavat sijaintipaikaltaan ja kunnoltaan tarkasteltavana olevaa kiinteistöä ja joita koskevat vastaavanlaiset vuokra- tai muut sopimukset. Yhteisö selvittää huolellisesti, poikkeaako kyseessä oleva kiinteistö niistä luonteeltaan, sijainniltaan, kunnoltaan tai sitä koskevien vuokra- tai muiden sopimusten suhteen.

▼M5

46. Jos tarkasteluhetkellä ei ole olemassa kappaleessa 45 kuvattuja toimivilla markkinoilla määräytyviä hintoja, yhteisö ottaa huomioon eri lähteistä saatavaa informaatiota, esimerkiksi:

(a) luonteeltaan, kunnoltaan tai sijainniltaan poikkeavien (tai erilaisten vuokra- tai muiden sopimusten kohteena olevien) kiinteistöjen tarkasteluhetken hinnat toimivilla markkinoilla kyseisten erojen vaikutuksilla oikaistuna;

(b) vastaavanlaisten kiinteistöjen viime aikoina toteutuneet hinnat vähemmän toimivilla markkinoilla oikaistuina sellaisten taloudellisen tilanteen muutosten vaikutuksella, jotka ovat tapahtuneet kyseisillä hinnoilla tehtyjen kauppojen toteutumispäivän jälkeen;

ja

(c) vastaisia rahavirtoja koskeviin luotettaviin arvioihin perustuvat ennakoidut diskontatut rahavirrat, joiden tukena on voimassaoleva vuokra- tai muu sopimus ja (milloin mahdollista) ulkoinen näyttö kuten esimerkiksi tarkasteluhetkellä vallitsevat markkinavuokrat samankaltaisista, sijainniltaan ja kunnoltaan vastaavista kiinteistöistä, ja jotka on laskettu käyttäen diskonttauskorkoja, jotka kuvastavat markkinoilla tarkasteluhetkellä vallitsevia arvioita rahavirtojen määrään ja ajankohtaan liittyvästä epävarmuudesta.

47. Joskus edellisessä kappaleessa luetellut tietolähteet saattavat tuottaa erilaisia tuloksia sijoituskiinteistön käyvästä arvosta. Yhteisö harkitsee näiden erojen syitä päästäkseen luotettavimpaan käypää arvoa koskevaan arvioon käypää arvoa koskevien järkevien arvioiden vaihteluvälillä.

48. Poikkeuksellisissa tapauksissa on jo yhteisön hankkiessa sijoituskiinteistön (tai kun olemassa olevasta kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö rakennus- tai kunnostustyön valmistuessa tai käyttötarkoituksen muuttuessa) selvää näyttöä siitä, että käypiä arvoja koskevat järkevät arviot vaihtelevat niin paljon ja eri tulemien todennäköisyydet ovat niin vaikeasti arvioitavissa, ettei käypää arvoa koskeva yksittäinen arvio ole käyttökelpoinen. Tämä saattaa viitata siihen, että kiinteistön käypä arvo ei ole jatkuvasti määritettävissä luotettavasti (ks. kappale 53).

49. Käypä arvo poikkeaa IAS 36:ssa *Omaisuuserien arvon alentuminen* määritellystä käyttöarvosta. Käypä arvo kuvastaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien tietämystä ja arvioita. Käyttöarvo sitä vastoin kuvastaa yhteisön omia arvioita ja sellaisten tekijöiden vaikutuksia, jotka saattavat koskea nimenomaan kyseistä yhteisöä eivätkä ole sovellettavissa yhteisöihin yleensä. Käypä arvo ei kuvasta esimerkiksi mitään seuraavista tekijöistä enempää kuin sen verran, mitä asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien tiedossa yleisesti on:

(a) lisäarvo, joka saadaan eri paikoissa sijaitsevista kiinteistöistä koostuvasta sijoitussalkusta;

(b) kyseisen sijoituskiinteistön ja muiden omaisuuserien väliset synergiat;

(c) lailliset oikeudet tai oikeudelliset rajoitteet, jotka koskevat nimenomaisesti vain senhetkistä omistajaa;

eikä

(d) verohyötyjä tai veroseuraamuksia, jotka koskevat nimenomaisesti senhetkistä omistajaa.

50. Sijoituskiinteistön käypää arvoa määrittäessään yhteisö ei ota kahteen kertaan huomioon sellaisia varoja ja velkoja, jotka kirjataan erillisiksi omaisuuseriksi tai veloiksi. Esimerkiksi:

(a) laitteistot, kuten esimerkiksi hissit tai ilmastointilaitteet, ovat usein kiinteä osa rakennusta ja sisällytetään yleensä sijoituskiinteistön käypään arvoon eikä niitä kirjata erikseen aineellisiksi käyttöomaisuushyödykkeiksi;

(b) jos toimisto on annettu vuokralle kalustettuna, kaluston käypä arvo sisältyy yleensä toimiston käypään arvoon, koska vuokratuotot liittyvät kalustettuun toimistoon. Kun kalusto sisältyy sijoituskiinteistön käypään arvoon, yhteisö ei kirjaa kyseistä kalustoa erilliseksi omaisuuseräksi;

(c) sijoituskiinteistön käypä arvo ei sisällä etukäteen maksettua tai vielä saamatta olevaa vuokratuloa, joka perustuu muuhun kuin rahoitusleasingsopimukseen, koska yhteisö kirjaa sitä koskevan saamisen tai velan erikseen;

(d) vuokralle otetun sijoituskiinteistön käypä arvo kuvastaa odotettuja rahavirtoja (mukaan lukien muuttuvat vuokrat, jotka odotetaan maksettavan). Jos siis kiinteistöstä saadusta arviosta on vähennetty

▼M5

kaikki odotettavissa olevat maksusuoritukset, on mahdollinen leasingvelka lisättävä, jotta päästäisiin kirjanpidossa käytettävään sijoituskiinteistön käypään arvoon.

51. Sijoituskiinteistön käyvässä arvossa ei oteta huomioon vastaisia investointeja, jotka parantavat kiinteistöä tai lisäävät sen arvoa, eikä se myöskään kuvasta kyseiseen investointiin liittyvää vastaista hyötyä.

52. Joskus yhteisö ennakoi, että sen sijoituskiinteistöön liittyen suorittamien maksujen nykyarvo (muiden kuin kirjattuihin velkoihin liittyvien maksujen) tulee ylittämään vastaavien, sijoituskiinteistöön liittyen saatavien maksujen nykyarvon. Yhteisö soveltaa IAS 37:ää *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* ratkaistessaan, kirjaako se velan ja jos kirjaa, miten se määritetään.

Käyvän arvon luotettava määrittäminen ei mahdollista

53. ***Lähtökohtaisesti oletetaan, että yhteisö pystyy jatkuvasti määrittämään sijoituskiinteistön käyvän arvon luotettavasti, mutta tämä olettamus on kumottavissa. Poikkeuksellisissa tapauksissa on jo yhteisön hankkiessa sijoituskiinteistön (tai kun olemassa olevasta kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö rakennus- tai kunnostustyön valmistuessa tai käyttötarkoituksen muuttuessa) selvää näyttöä siitä, ettei sijoituskiinteistön käypä arvo ole jatkuvasti määritettävissä luotettavasti. Näin on silloin ja vain silloin, kun vertailukelpoisia kauppoja toteutuu markkinoilla harvoin ja muita käypää arvoa koskevia arvioita (esimerkiksi diskontattuihin rahavirtaennusteisiin perustuvia) ei ole saatavissa. Tällöin yhteisön on arvostettava kyseinen sijoituskiinteistö IAS 16:n mukaista hankintamenomallia käyttäen. Sijoituskiinteistön jäännösarvo oletetaan nollan suuruiseksi. Yhteisön on sovellettava IAS 16:ta sijoituskiinteistön luovutukseen asti.***

54. Niissä poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa yhteisön on edellisessä kappaleessa esitetyistä syistä johtuen pakko arvostaa jokin sijoituskiinteistö IAS 16:n mukaista hankintamenomallia käyttäen, se arvostaa kuitenkin kaikki muut sijoituskiinteistönsä käypään arvoon. Vaikka yhteisö saattaa tällaisissa tapauksissa soveltaa hankintamenomallia yhteen sijoituskiinteistöön, sen on edelleen käsiteltävä kaikkia muita kiinteistöjä käyvän arvon mallin mukaisesti.

55. ***Jos yhteisö on aiemmin arvostanut sijoituskiinteistön käypään arvoon, sen on jatkettava käypään arvoon arvostamista kiinteistön luovutukseen saakka (tai siihen asti, kun kiinteistö otetaan omaan käyttöön tai yhteisö alkaa kunnostaa kiinteistöä tavanomaisessa liiketoiminnassa myytäväksi), vaikka markkinoilla toteutuisi vertailukelpoisia kauppoja entistä harvemmin tai markkinahintojen saaminen vaikeutuisi.***

Hankintamenomalli

56. ***Jos yhteisö valitsee hankintamenomallin, sen on arvostettava kaikki sijoituskiinteistönsä tätä mallia koskevien IAS 16:n sisältämien vaatimusten mukaisesti, toisin sanoen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.***

SIIRROT

57. ***Siirtoja toisista varojen ryhmistä sijoituskiinteistöihin tai sijoituskiinteistöistä toisiin ryhmiin on tehtävä silloin ja vain silloin, kun kyseessä on käyttötarkoituksen muutos, jota osoittaa:***

(a) oman käytön alkaminen siirrettäessä sijoituskiinteistö omassa käytössä olevaksi kiinteistöksi;

(b) myyntiä varten tehtävän kunnostuksen aloittaminen siirrettäessä sijoituskiinteistö vaihto-omaisuudeksi;

(c) oman käytön loppuminen siirrettäessä omassa käytössä ollut kiinteistö sijoituskiinteistöksi;

(d) vuokrasopimuksen voimaantulo siirrettäessä muulla kuin rahoitusleasingsopimuksella toiselle osapuolelle vuokrattu kiinteistö vaihto-omaisuudesta sijoituskiinteistöksi;

tai

(e) rakennus- tai kunnostustyön päättyminen siirrettäessä kiinteistö rakennus- tai kunnostustyön kohteena olevasta omaisuudesta (jota koskee IAS 16) sijoituskiinteistöksi.

58. Kappaleen 57(b) mukaan yhteisön on siirrettävä kiinteistö sijoituskiinteistöistä vaihto-omaisuudeksi silloin ja vain silloin, kun kyseessä on

▼M5

käyttötarkoituksen muutos, jota osoittaa myyntiä varten tehtävän kunnostustyön aloittaminen. Kun yhteisö päättää luovuttaa sijoituskiinteistön ilman kunnostamista, se jatkaa kiinteistön käsittelemistä sijoituskiinteistönä siihen asti kunnes se kirjataan pois taseesta (sitä ei enää merkitä taseeseen) eikä sitä käsitellä vaihto-omaisuutena. Samoin, jos yhteisö alkaa kunnostaa olemassa olevaa sijoituskiinteistöä jatkaakseen sen käyttöä sijoituskiinteistönä myös tulevaisuudessa, kiinteistö pysyy sijoituskiinteistönä eikä sitä siirretä omassa käytössä olevaksi kiinteistöksi kunnostustyön ajaksi.

59. Kappaleet 60 - 65 koskevat kirjaamiseen ja arvostamiseen liittyviä kysymyksiä, joita tulee esiin, kun yhteisö soveltaa sijoituskiinteistöihin käyvän arvon mallia. Yhteisön käyttäessä hankintamenomallia sijoituskiinteistöjen, omassa käytössä olevien kiinteistöjen ja vaihto-omaisuuden väliset siirrot eivät muuta siirretyn kiinteistön kirjanpitoarvoa, eivätkä ne myöskään muuta kyseisen kiinteistön arvostamiseen tarvittavaa tai liitetietona ilmoitettavaa hankintamenoa.

60. ***Jos käypään arvoon taseeseen merkitty sijoituskiinteistö siirretään omaan käyttöön tai vaihto-omaisuudeksi, IAS 16:n tai IAS 2:n mukaisessa kirjanpitokäsittelyssä on käytettävä kiinteistön oletushankintamenona sen käypää arvoa päivänä, jona käyttötarkoitus muuttuu.***

61. ***Jos omassa käytössä olevasta kiinteistöstä tulee käypään arvoon taseeseen merkittävä sijoituskiinteistö, yhteisön on sovellettava IAS 16:ta siihen päivään asti, jona käyttötarkoitus muuttuu. Yhteisön on käsiteltävä kiinteistön IAS 16:n mukaisen kirjanpitoarvon ja sen käyvän arvon välillä tuona ajankohtana oleva ero samalla tavalla kuin uudelleenarvostus käsitellään IAS 16:n mukaan.***

62. Yhteisö tekee kiinteistöstä poistoja ja kirjaa mahdolliset arvonalentumistappiot siihen päivään asti, jona omassa käytössä olevasta kiinteistöstä tulee käypään arvoon taseeseen merkittävä sijoituskiinteistö. Yhteisö käsittelee kiinteistön IAS 16:n mukaisen kirjanpitoarvon ja sen käyvän arvon välillä tuona ajankohtana olevan eron samalla tavalla kuin uudelleenarvostus käsitellään IAS 16:n mukaan. Toisin sanoen:

(a) tästä johtuva kiinteistön kirjanpitoarvon vähennys kirjataan tulosvaikutteisesti. Vähennys kirjataan kuitenkin uudelleenarvostusrahastoa vastaan siihen määrään asti, joka sisältyy uudelleenarvostusrahastoon kyseistä kiinteistöä koskien.

(b) tästä johtuva kirjanpitoarvon lisäys käsitellään seuraavasti:

(i) siltä osin kuin lisäys kumoaa kyseisestä kiinteistöstä aikaisemmin kirjatun arvonalentumistappion, lisäys kirjataan tulosvaikutteisesti. Tulosvaikutteisesti ei kirjata enempää kuin määrä, joka tarvitaan kirjanpitoarvon palauttamiseksi siihen arvoon, joka kiinteistöllä olisi (poistoilla vähennettynä), ellei arvonalentumistappioita olisi kirjattu.

(ii) mahdollinen jäljellä oleva osuus lisäyksestä hyvitetään suoraan omaan pääomaan uudelleenarvostusrahastoon. Kun sijoituskiinteistö myöhemmin luovutetaan, omaan pääomaan sisältyvä uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää kertyneisiin voittovaroihin. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä tuloksen kautta.

63. ***Jos kiinteistö siirretään vaihto-omaisuudesta sijoituskiinteistöksi, joka merkitään taseeseen käypään arvoon, kiinteistön kyseisen päivän käyvän arvon ja sen aikaisemman kirjanpitoarvon välinen ero on kirjattava tulosvaikutteisesti.***

64. Siirtoja vaihto-omaisuudesta käypään arvoon taseeseen merkittäväksi sijoituskiinteistöksi käsitellään tavalla, joka on yhdenmukainen vaihto-omaisuuden myynnin käsittelyn kanssa.

65. ***Kun yhteisö saa valmiiksi itse rakentamansa, käypään arvoon taseeseen merkittävän sijoituskiinteistön rakentamis- tai kunnostustyön, kiinteistön kyseisen päivän käyvän arvon ja sen aikaisemman kirjanpitoarvon välinen ero on kirjattava tulosvaikutteisesti.***

VÄHENNYKSET

66. ***Sijoituskiinteistö on kirjattava pois taseesta (sitä ei enää merkitä taseeseen), kun se luovutetaan tai kun sijoituskiinteistö poistetaan käytöstä pysyvästi eikä sen luovuttamisesta ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.***

67. Sijoituskiinteistöstä voidaan luopua myymällä se tai antamalla se vuokralle rahoitusleasingsopimuksella. Yritys soveltaa sijoituskiinteistön luovutuspäivän määrittämiseen IAS 18:n mukaisia tavaroiden myyntituottojen

▼M5

kirjaamiskriteerejä ja ottaa huomioon IAS 18:n liitteessä esitetyn tähän liittyvän ohjeistuksen. Rahoitusleasingsopimuksen tekemiseen taikka myyntiin ja takaisinvuokraukseen sovelletaan IAS 17:ää.

68. Jos yhteisö sisällyttää kappaleessa 16 esitetyn kirjaamisperiaatteen mukaan omaisuuserän kirjanpitoarvoon menot, jotka johtuvat sijoituskiinteistön osan korvaamisesta uudella, se kirjaa korvatun osan kirjanpitoarvon pois taseesta. Jos sijoituskiinteistöön sovelletaan hankintamenomallia, uudella korvatusta osasta ei välttämättä ole tehty poistoja erikseen. Jos uudella korvatun osan kirjanpitoarvon määrittäminen ei ole yhteisölle käytännössä mahdollista, se voi käyttää korvaavasta osasta johtuvia menoja sen osoittamiseen, mikä korvatun osan hankintameno on ollut, kun se on hankittu tai valmistettu. Käyvän arvon mallia sovellettaessa sijoituskiinteistön käypään arvoon arvo saattaa jo vaikuttaa se, että uudelle korvattava osa on menettänyt arvonsa. Muulloin saattaa olla hankalaa selvittää, miten paljon käypää arvoa pitäisi alentaa uudella korvattavan osan takia. Silloin kun käyvän arvon pienentäminen uudella korvattua osaa vastaavasti ei ole käytännössä mahdollista, voidaan vaihtoehtoisesti sisällyttää osan korvaamisesta johtuvat menot omaisuuserän kirjanpitoarvoon ja arvioida sitten käypä arvo uudelleen, kuten olisi tehtävä silloin, kun lisäyksiin ei liity osan korvaamista uudella.

69. ***Voitto tai tappio sijoituskiinteistön käytöstä poistamisesta tai luovutuksesta on määritettävä nettomääräisen luovutustulon ja omaisuuserän kirjanpitoarvon välisenä erotuksena ja kirjattava tuotoksi tai kuluksi (ellei IAS 17 edellytä erilaista menettelyä myynti- ja takaisinvuokraustapauksessa) sillä kaudella, jonka aikana kiinteistö poistetaan käytöstä tai luovutetaan.***

70. Sijoituskiinteistön myynnistä saatava vastike kirjataan alun perin käypään arvoon. Erityisesti jos sijoituskiinteistöstä saatavaa maksua lykätään, saatava vastike kirjataan alun perin käteishintaa vastaavaan määrään. Vastikkeen nimellisarvon ja vastaavan käteishinnan välinen erotus kirjataan korkotuotoksi IAS 18:n mukaisesti efektiivisen koron menetelmää käyttäen.

71. Yhteisö soveltaa velkoihin, joita sille jää sijoituskiinteistön luovutuksen jälkeen, IAS 37:ää tai muita soveltuvia standardeja.

72. ***Kolmansilta osapuolilta saatavat korvaukset sijoituskiinteistöistä, jotka ovat alentuneet arvoltaan, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, on kirjattava tulosvaikutteisesti silloin, kun oikeus korvauksen saamiseen on syntynyt.***

73. Sijoituskiinteistöjen arvonalentumiset tai menetykset, niihin liittyvät korvausvaateet kolmansille osapuolille tai näiden maksamat korvaukset sekä mahdollisesti myöhemmin tapahtuva korvaavien hyödykkeiden osto tai valmistaminen ovat erillisiä taloudellisia tapahtumia ja niitä käsitellään kirjanpidossa erikseen seuraavasti:

(a) sijoituskiinteistöjen arvonalentumiset kirjataan IAS 36:n mukaisesti;

(b) sijoituskiinteistöjen käytöstä poistamiset tai luovutukset kirjataan tämän standardin kappaleiden 66 - 71 mukaisesti;

(c) kolmansilta osapuolilta saatavat korvaukset sijoituskiinteistöistä, jotka ovat alentuneet arvoltaan, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, kirjataan tulosvaikutteisesti silloin, kun oikeus korvauksen saamiseen on syntynyt;

ja

(d) aiempaa omaisuuserää korvaavien kunnostettujen, ostettujen tai valmistettujen omaisuuserien hankintameno määritetään tämän standardin kappaleiden 20 - 29 mukaisesti.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Käyvän arvon malli ja hankintamenomalli

74. Tässä mainittavat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot esitetään IAS 17:n mukaisten tietojen lisäksi. IAS 17:n mukaan sijoituskiinteistön omistaja antaa vuokralle antajalta vaadittavat tiedot tekemistään vuokrasopimuksista. Jos yhteisö on ottanut sijoituskiinteistön vuokralle rahoitusleasingsopimuksella tai muulla vuokrasopimuksella, se esittää vuokralle ottajalta vaadittavat tiedot tekemistään rahoitusleasingsopimuksista ja vuokralle antajalta vaadittavat tiedot edelleen tekemistään muista vuokrasopimuksista.

75. ***Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:***

(a) soveltaako se käyvän arvon mallia vai hankintamenomallia.

(b) jos se soveltaa käyvän arvon mallia, onko muulla kuin rahoitusleasingsopimuksella vuokralle otettuja kiinteistöjä luokiteltu

▼M5

sijoituskiinteistöiksi ja käsitelty sellaisina kirjanpidossa, ja jos niin millaisissa tapauksissa.

(c) luokittelun ollessa vaikeaa (ks. kappale 14) kriteerit, joita se käyttää sijoituskiinteistöjen erottamiseen omassa käytössä olevista kiinteistöistä ja kiinteistöistä, jotka pidetään tarkoituksena myydä ne tavanomaisessa liiketoiminnassa.

(d) sijoituskiinteistöjen käypää arvoa määritettäessä käytetyt menetelmät ja tehdyt merkittävät oletukset, mukaan lukien tieto siitä, perustuuko käyvän arvon määrittäminen markkinoilta saatuun näyttöön vaiko kiinteistön luonteesta johtuen tai vertailukelpoisen markkina-informaation puuttumisen vuoksi pikemminkin muihin tekijöihin (jotka yhteisön on ilmoitettava).

(e) missä määrin sijoituskiinteistöjen käypä arvo (taseeseen merkitty tai liitetietona esitetty) perustuu arvioon, jonka on tehnyt riippumaton, tunnustetun ja asianmukaisen ammatillisen pätevyyden omaava arvioija, jolla on viimeaikaista kokemusta sijainniltaan ja tyypiltään vastaavanlaisista kiinteistöistä kuin arvioitavana oleva sijoituskiinteistö. Jos tällaista arviota ei ole tehty, tämä on ilmoitettava.

(f) tulosvaikutteisesti kirjatut:

(i) vuokratuotot sijoituskiinteistöistä;

(ii) välittömät hoitokulut (korjaukset ja huolto mukaan lukien) sijoituskiinteistöistä, jotka ovat kerryttäneet vuokratuottoa kaudella;

ja

(iii) välittömät hoitokulut (korjaukset ja huolto mukaan lukien) sijoituskiinteistöistä, jotka eivät ole kerryttäneet vuokratuottoa kaudella.

(g) sijoituskiinteistöjen realisoitavuutta tai tuoton ja myyntitulon siirtämistä koskevien rajoitusten olemassaolo ja määrät.

(h) sopimukseen perustuvat velvoitteet, jotka koskevat sijoituskiinteistöjen ostamista, rakentamista tai kunnostamista taikka niiden korjaamista, huoltoa tai parannuksia.

Käyvän arvon malli

76. *Jos yhteisö soveltaa kappaleissa 33 - 55 esitettyä käyvän arvon mallia, sen on esitettävä kappaleen 75 edellyttämien tietojen lisäksi sijoituskiinteistöjen kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:*

(a) lisäykset, erikseen hankinnoista johtuvat ja myöhemmin toteutuneista omaisuuserän kirjanpitoarvoon sisällytetyistä menoista johtuvat;

(b) lisäykset, jotka johtuvat yritysten yhteenliittymien kautta toteutuneista hankinnoista;

(c) vähennykset;

(d) käypää arvoa koskevista oikaisuista johtuvat nettomääräiset voitot tai tappiot;

(e) nettomääräisen kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön muuntamisesta raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan;

(f) siirrot vaihto-omaisuuteen ja omaan käyttöön sekä vaihto-omaisuudesta ja omasta käytöstä;

ja

(g) muut muutokset.

77. *Jos sijoituskiinteistöstä saatua arviota muutetaan merkittävästi tilinpäätöstä laadittaessa esimerkiksi erikseen taseeseen merkittyjen varojen tai velkojen kahdenkertaisen huomioon ottamisen välttämiseksi kappaleessa 50 kuvatulla tavalla, yhteisön on esitettävä saadun arvion ja tilinpäätökseen merkityn oikaistun arvon välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa erikseen mahdollisesti lisätyt kirjatut leasingvelvoitteet ja kaikki muut merkittävät oikaisut.*

▼M5

78. ***Kun yhteisö kappaleessa 53 tarkoitetuissa poikkeuksellisissa tapauksissa arvostaa jonkin sijoituskiinteistön IAS 16:n mukaista hankintamenomallia käyttäen, kappaleen 76 mukainen täsmäytyslaskelma on esitettävä erikseen kyseisestä sijoituskiinteistöistä ja muista sijoituskiinteistöistä. Lisäksi yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:***

(a) kuvaus sijoituskiinteistöistä;

(b) selostus siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti;

(c) mikäli mahdollista, arvioitu vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu;

ja

(d) luovutettaessa sijoituskiinteistö, jota ei ole merkitty taseeseen käypään arvoon, esitetään:

(i) että yhteisö on luovuttanut sijoituskiinteistön, jota ei ole merkitty taseeseen käypään arvoon;

(ii) kyseisen sijoituskiinteistön myyntiajankohdan kirjanpitoarvo;

ja

(iii) syntynyt voitto tai tappio.

Hankintamenomalli

79. ***Jos yhteisö soveltaa kappaleessa 56 esitettyä hankintamenomallia, sen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleessa 75 vaadittavien tietojen lisäksi:***

(a) käytetyt poistomenetelmät;

(b) taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;

(c) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettyinä) kauden alussa ja lopussa;

(d) sijoituskiinteistöjen kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:

(i) lisäykset, hankinnoista johtuvat ja myöhemmin toteutuneista aktivoiduista menoista johtuvat erikseen;

(ii) lisäykset, jotka johtuvat yritysten yhteenliittymien kautta toteutuneista hankinnoista;

(iii) vähennykset;

(iv) poistot;

(v) IAS 36:n mukaisesti kaudella kirjatut arvonalentumistappiot ja arvonalentumistappioiden peruutukset;

(vi) nettomääräisen kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön muuntamisesta raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan;

(vii) siirrot vaihto-omaisuuteen ja omaan käyttöön sekä vaihto-omaisuudesta ja omasta käytöstä;

ja

(viii) muut muutokset;

ja

(e) sijoituskiinteistöjen käypä arvo. Niissä kappaleessa 53 kuvatuissa poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa yhteisö ei pysty määrittämään joidenkin sijoituskiinteistöjen arvoa luotettavasti, sen on esitettävä:

(i) kuvaus sijoituskiinteistöistä;

(ii) selostus siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti;

ja

(iii) mikäli mahdollista, arvioitu vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu.

▼M5

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

Käyvän arvon malli

80. ***Jos yhteisö on aikaisemmin soveltanut IAS 40:tä (2000) ja päättää nyt luokitella jotkin tai kaikki siihen vaadittavat edellytykset täyttävät, muulla kuin rahoitusleasingsopimuksella vuokralle otetut kiinteistöt ensimmäistä kertaa sijoituskiinteistöiksi ja käsitellä niitä sellaisina kirjanpidossa, sen on kirjattava tämän päätöksen vaikutus kertyneisiin voittovaroihin sen kauden alussa, jolla näin aletaan toimia. Lisäksi:***

(a) mikäli yhteisö on julkistanut (joko tilinpäätöksessä tai muutoin) näiden vuokraoikeuksien käyvän arvon jo aikaisemmilla kausilla (määritettynä sellaisella perusteella, joka vastaa sekä kappaleen 5 mukaista käyvän arvon määritelmää että kappaleisiin 36 - 52 sisältyvää ohjeistusta) yhteisölle suositellaan, mutta siltä ei kuitenkaan edellytetä, että:

(i) se oikaisee kauden alun kertyneitä voittovaroja aikaisimmalla tilinpäätöksessä esitettävällä kaudella, jolta tällainen käypä arvo on julkistettu;

ja

(ii) se oikaisee kyseisiä kausia koskevat vertailutiedot;

ja

(b) mikäli yhteisö ei ole aikaisemmin esittänyt kohdassa (a) tarkoitettua informaatiota, sen ei pidä oikaista vertailutietoja ja tämä on ilmoitettava tilinpäätöksessä.

81. Tämän standardin vaatima menettelytapa poikkeaa IAS 8:n vaatimasta menettelystä. IAS 8:n mukaan vertailutiedot on oikaistava, jos oikaiseminen on käytännössä mahdollista.

82. Kun yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, kauden alun kertyneisiin voittovaroihin tehtävä oikaisu sisältää myös uudelleenarvostusrahastoon mahdollisesti sisältyvän sijoituskiinteistöistä johtuvan määrän.

Hankintamenomalli

83. Kun hankintamenomallin valitseva yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin sovelletaan IAS 8:aa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen vaikutus sisältää myös uudelleenarvostusrahastoon mahdollisesti sisältyvän sijoituskiinteistöistä johtuvan määrän.

84. ***Kappaleisiin 27 - 29 sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat vaihdossa saatujen sijoituskiinteistöjen alkuperäistä arvostamista, on sovellettava ei-takautuvasti vain tuleviin tapahtumiin.***

VOIMAANTULO

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

IAS 40:N (2000) KUMOAMINEN

86. Tämä standardi korvaa IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* (julkaistu vuonna 2000).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 41

Maatalous

IASC:n hallitus Board hyväksyi tämän IAS-standardin joulukuussa 2000, ja se tulee voimaan koskien 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

JOHDANTO

1. IAS 41 määrää maataloustoimintaa koskevasta kirjanpidollisesta käsittelystä, esittämistavasta tilinpäätöksessä ja tilinpäätöksessä esitettävistä

▼B

tiedoista, joita mikään aikaisempi IAS-standardi ei kata. Maataloustoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jossa yritys hallitsee elävien eläinten tai kasvien (biologiset hyödykkeet) biologista muuttumista myyntiä varten, maataloustuotteiksi tai muiksi biologisiksi hyödykkeiksi.

2. IAS 41 määrää muun muassa biologisten hyödykkeiden kirjanpidollisesta käsittelystä kasvukaudella ja degeneroitumisen, tuotannon ja lisääntymisen aikana sekä maataloustuotteiden alkuperäisestä arvostamisesta korjuun tapahtuessa. Se edellyttää hyödykkeiden arvostamista käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla alkaen biologisten hyödykkeiden alkuperäisestä kirjanpitoon merkitsemisestä aina korjuuhetkeen asti, paitsi milloin käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti alkuperäisen kirjanpitoon merkitsemisen tapahtuessa. IAS-standardissa 41 ei kuitenkaan käsitellä maataloustuotteiden käsittelyä korjuun jälkeen, esimerkiksi viinin valmistamista rypäleistä tai langan valmistamista villasta.

3. Lähtökohtaisesti oletetaan, että biologisen hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Tämä olettamus on kuitenkin kumottavissa, mutta ainoastaan alkuperäisen kirjanpitoon merkitsemisen tapahtuessa, jos biologiselle hyödykkeelle ei ole saatavissa markkinoilla määräytyviä hintoja tai arvoja ja jos kyseisen hyödykkeen osalta käypää arvoa koskevien vaihtoehtoisten arvioiden todetaan olevan selvästi epäluotettavia. Tällaisessa tapauksessa IAS 41 vaatii yritystä arvostamaan kyseisen biologisen hyödykkeen alkuperäiseen hankintamenoon kertyneillä poistoilla ja kertyneillä arvonalentumistappioilla vähennettynä. Kun tällaisen biologisen hyödykkeen käyvän arvon luotettava määrittäminen tulee mahdolliseksi, yrityksen tulee arvostaa se käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla. Kaikissa tapauksissa yrityksen tulee korjuuajankohtana arvostaa maataloustuotteet käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla.

4. IAS 41 edellyttää, että biologisen hyödykkeen arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla vähennetyn käyvän arvon muutos kirjataan tulosvaikutteisesti sillä tilikaudella, jonka aikana se on tapahtunut. Elävän eläimen tai kasvin fyysisten ominaisuuksien muutos lisää tai vähentää välittömästi yritykselle koituvaa taloudellista hyötyä maataloustoiminnassa. Toteutuneisiin liiketoimiin pohjautuvassa, alkuperäiseen hankintamenoon perustuvassa laskentamallissa istutusmetsiä viljelevä yritys ei mahdollisesti esitä tilinpäätöksessään lainkaan tuottoja ennen ensimmäistä puunkorjuuta ja myyntiä, mahdollisesti 30 vuoteen istutuksen jälkeen. Toisaalta laskentamalli, joka ottaa huomioon biologisen kasvun käyttämällä tarkasteluajankohdan käypiä arvoja, johtaa käyvän arvon muutoksen esittämiseen tilinpäätöksessä koko istutuksen ja korjuun välisenä aikana.

5. IAS 41 ei määrittele uusia periaatteita maataloustoimintaan liittyviä maa-alueita koskien. Yritys noudattaa sen sijaan IAS-standardia 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” tai IAS-standardia 40 ”Sijoituskiinteistöt” riippuen siitä, kumpi standardi on kussakin tapauksessa asianmukainen. IAS 16 edellyttää maa-alueiden arvostamista mahdollisilla kertyneillä arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon taikka uudelleenarvostettuun määrään. IAS 40 edellyttää sijoituskiinteistönä olevan maan arvostamista käypään arvoon taikka mahdollisilla arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon. Biologiset hyödykkeet, jotka ovat fyysisesti kiinni maassa (esimerkiksi puut istutetussa metsässä) arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla erillään maa-alueesta.

6. IAS 41 edellyttää, että julkinen avustus, johon ei liity ehtoja ja joka liittyy sellaiseen biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla, tuloutetaan silloin ja vain silloin, kun oikeus julkisen avustuksen saamiseen syntyy. Mikäli julkiseen avustukseen liittyy ehtoja, kuten esimerkiksi silloin, kun julkinen avustus edellyttää, ettei yritys ryhdy harjoittamaan tietynlaista maataloustoimintaa, yrityksen tulee tulouttaa avustus silloin ja vain silloin, kun avustukseen liittyvät ehdot täyttyvät. Jos julkinen avustus liittyy biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon, sovelletaan IAS-standardia 20 ”Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot”.

7. IAS-standardia 41 sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

8. IAS 41 ei sisällä erityisiä siirtymäsääntöjä. IAS 41:n käyttöönottoa käsitellään IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesti.

9. Liite A sisältää havainnollistavia esimerkkejä IAS 41:n soveltamisesta. Liite B ”Johtopäätösten perustelut” sisältää yhteenvedon syistä, joiden

▼B

vuoksi IASC:n hallitus on päätynyt IAS-standardissa 41 esitettäviin vaatimuksiin.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-4
Määritelmät	5-9
Maatalouteen liittyvät määritelmät	5-7
Yleiset määritelmät	8-9
Kirjaaminen ja arvostaminen	10-33
Voitot ja tappiot	26-29
Käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti	30-33
Julkiset avustukset	34-38
Esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	39-57
Esittämistapa	39
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	40-57
Yleistä	40-53
Lisätiedot biologisista hyödykkeistä, kun käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti	54-56
Julkiset avustukset	57
Voimaantulo ja siirtymäsäännöt	58-59

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä maataloustoimintaa koskevasta kirjanpitokäsittelystä, esittämistavasta tilinpäätöksessä sekä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan seuraavien erien kirjanpidolliseen käsittelyyn niiden liittyessä maataloustoimintaan:**

   (a) **biologiset hyödykkeet;**

   (b) **maataloustuotteet korjuuajankohtana; sekä**

   (c) **kappaleissa 34-35 tarkoitetut julkiset avustukset.**

2. Tämä standardi ei koske:

   (a) maataloustoimintaan liittyviä maa-alueita (ks. IAS 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” ja IAS 40 ”Sijoituskiinteistöt”); eikä

   (b) maataloustoimintaan liittyviä aineettomia hyödykkeitä (ks. IAS 38 ”Aineettomat hyödykkeet”).

3. Tätä standardia sovelletaan maataloustuotteisiin, joilla tarkoitetaan yrityksen biologisten hyödykkeiden korjattuja tuotteita ainoastaan korjuun tapahtuessa. Sen jälkeen sovelletaan IAS-standardia 2 ”Vaihto-omaisuus” tai jotain muuta soveltuvaa IAS-standardia. Tässä standardissa ei näin ollen käsitellä maataloustuotteiden edelleen jalostamista korjuun jälkeen; esimerkiksi sitä, kun viininviljelijä valmistaa viiniä kasvattamistaan rypäleistä. Vaikka tällainen jalostustoiminta voi olla maataloustoiminnan johdonmukainen ja luonnollinen jatke ja vaikka tapahtumat voivat olla jossain määrin samankaltaisia kuin biologinen muuttuminen, tämän standardin mukainen maataloustoiminnan määritelmä ei kata tällaista jalostusta.

▼B

4. Seuraavassa taulukossa esitetään esimerkkejä biologisista hyödykkeistä, maataloustuotteista sekä tuotteista, jotka syntyvät jalostuksen tuloksena korjuun jälkeen:

Biologiset hyödykkeet	Maataloustuotteet	Tuotteet, jotka syntyvät jatkojalostuksen tuloksena korjuun jälkeen
Lammas	Villa	Lanka, matto
Puut istutetussa metsässä	Kuitu- ja tukkipuu	Puutavara
Kasvit	Puuvilla	Lanka, vaatteet
	Korjattu sokeriruoko	Sokeri
Lypsykarja	Maito	Juusto
Porsaat	Teurastettu ruho	Makkarat, käsitellyt kinkut
Pensaat	Lehdet	Tee, kuivattu tupakka
Viiniköynnökset	Rypäleet	Viini
Hedelmäpuut	Poimitut hedelmät	Jalostetut hedelmät

MÄÄRITELMÄT

Maatalouteen liittyvät määritelmät

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

Maataloustoiminta on toimintaa, jossa yritys hallitsee biologisten hyödykkeiden biologista muuttumista myyntiä varten, maataloustuotteiksi tai muiksi biologisiksi hyödykkeiksi.

Maataloustuotteet ovat yrityksen biologisista hyödykkeistä korjuun kautta saatuja tuotteita.

Biologinen hyödyke on elävä eläin tai kasvi.

Biologiseen muuttumiseen kuuluvat sellaiset kasvu-, degeneroitumis-, tuotanto- ja lisääntymisprosessit, jotka aiheuttavat biologiseen hyödykkeeseen laadullisia tai määrällisiä muutoksia.

Biologisten hyödykkeiden ryhmä on joukko samanlaisia eläviä eläimiä tai kasveja.

Korjuu tarkoittaa tuotteen irrottamista biologisesta hyödykkeestä tai biologisen hyödykkeen elintoimintojen lopettamista.

6. Maataloustoiminta kattaa monenlaista toimintaa, esimerkiksi karjankasvatus, metsätalous, vuotuinen ja monivuotinen viljely, hedelmätarhojen ja viljelmien hoitaminen, kukkien kasvattaminen sekä vesiviljely (kalankasvatus mukaan lukien). Tässä monimuotoisuudessa esiintyy kuitenkin tiettyjä yhteisiä piirteitä:

(a) Muuttumiskyky. Elävät eläimet ja kasvit pystyvät muuttumaan biologisesti.

(b) Muutoksen hallinta. Hallinta edistää biologista muuttumista parantamalla tai vähintäänkin vakiinnuttamalla olosuhteita, jotka ovat välttämättömiä prosessin toteutumiseksi (esimerkiksi ravinnetasot, kosteus, lämpötila, hedelmällisyys ja valo). Tällainen hallinta erottaa maataloustoiminnan muusta toiminnasta. Esimerkiksi sadon korjaaminen lähteistä, jotka eivät ole hallinnan alaisia (kuten esimerkiksi valtamerikalastus ja metsän hävittäminen) ei ole maataloustoimintaa.

(c) Muutoksen mittaaminen. Laadullista muutosta (esimerkiksi geneettinen ominaisuus, tiheys, kypsyys, rasvaisuus, valkuaisainepitoisuus ja kuidun kestävyys) tai määrällistä muutosta (esimerkiksi jälkeläisten määrä, paino, kuutiotilavuus, kuidun pituus tai halkaisija ja nuppujen lukumäärä), jonka biologinen muuttuminen on saanut aikaan, mitataan ja seurataan hallintaan liittyvänä rutiinitoimintona.

7. Biologinen muuttuminen johtaa seuraavantyyppisiin tuloksiin:

(a) hyödykkeen muuttuminen (i) kasvamalla (eläimen tai kasvin määrällinen lisäys tai laadun parantuminen); (ii) degeneroitumalla

▼B

(eläimen tai kasvin määrällinen vähentyminen tai laadun huonontuminen); tai (iii) lisääntymällä (syntyy uusia eläviä eläimiä tai kasveja); taikka

(b) maataloustuotteen kuten esimerkiksi kumin raaka-aineen, teelehtien, villan ja maidon tuotanto.

Yleiset määritelmät

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

Toimivat markkinat ovat markkinat, joilla kaikki seuraavat olosuhteet vallitsevat:

(a) **markkinoilla vaihdettavat hyödykkeet ovat homogeenisia;**

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

(c) **hinnat ovat yleisesti saatavissa.**

Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Julkiset avustukset on määritelty IAS-standardissa 20 ”Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot”.

9. Omaisuuserän käypä arvo perustuu sen tarkasteluhetken sijaintipaikkaan ja kuntoon. Tästä johtuen esimerkiksi maatilalla olevan karjan käypä arvo on karjan hinta asianmukaisilla markkinoilla, vähennettynä kuljetus- ja muilla menoilla, jotka syntyvät karjan kuljettamisesta kyseisille markkinoille.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

10. **Yrityksen tulee merkitä biologinen hyödyke tai maataloustuote taseeseen silloin ja vain silloin, kun:**

(a) **yrityksellä on aikaisempien tapahtumien seurauksena määräysvalta hyödykkeeseen;**

(b) **on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja**

(c) **hyödykkeen käypä arvo tai hankintameno on määritettävissä luotettavasti.**

11. Maataloustoiminnassa määräysvallan voi osoittaa esimerkiksi karjan laillisella omistusoikeudella ja polttomerkitsemällä karjan tai merkitsemällä sen muulla tavalla joko hankinnan tapahtuessa, syntymähetkellä tai emosta vierotettaessa. Vastainen hyöty arvioidaan tavallisesti arviomalla merkittävät fyysiset ominaisuudet ja niiden aikaansaama taloudellinen arvo.

12. **Biologinen hyödyke arvostetaan alun perin kirjanpitoon merkittäessä sekä jokaisena tilinpäätöspäivänä käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla, paitsi kappaleessa 30 kuvatussa tilanteessa, jossa käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti.**

13. **Yrityksen biologisista hyödykkeistä korjatut maataloustuotteet arvostetaan korjuuajankohdan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla. Tämä arvo on kyseisen päivän hankintameno sovellettaessa IAS-standardia 2 ”Vaihto-omaisuus” tai muuta soveltuvaa IAS-standardia.**

14. Myyntiin liittyviä menoja ovat meklareiden ja välittäjien palkkiot, valvontaviranomaisten ja raaka-ainepörssien perimät maksut sekä siirtoverot ja tullit. Myyntiin liittyviin menoihin eivät kuulu kuljetusmenot eivätkä muut menot, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeiden saamiseksi markkinoille.

15. Biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käyvän arvon määrittämistä voidaan helpottaa ryhmittelemällä biologiset hyödykkeet tai maataloustuotteet merkittävien ominaisuuksien, esimerkiksi iän tai laadun, mukaisesti. Yritys valitsee nämä ominaisuudet niitä ominaisuuksia vastaavasti, joita markkinoilla käytetään hinnoittelussa.

▼B

16. Yritykset tekevät usein sopimuksia biologisten hyödykkeiden tai maataloustuotteiden myymisestä tulevana ajankohtana. Sopimushinnoilla ei välttämättä ole merkitystä käypää arvoa määritettäessä, koska käypä arvo kuvastaa tarkasteluhetken tilannetta markkinoilla, joilla liiketoimeen halukkaat ostaja ja myyjä tekisivät kaupan. Biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käypää arvoa ei tämän vuoksi oikaista sopimuksen olemassaolosta johtuen. Joskus sopimus biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen myynnistä voi olla IAS-standardissa 37 ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” määritelty tappiollinen sopimus. Tappiollisiin sopimuksiin sovelletaan IAS-standardia 37.

17. Jos biologiselle hyödykkeelle on olemassa toimivat markkinat, näillä markkinoilla noteerattu hinta on asianmukainen perusta kyseisen omaisuuserän käyvän arvon määrittämiselle. Jos yrityksellä on mahdollisuus päästä useille toimiville markkinoille, yritys käyttää niitä markkinoita, jotka ovat sille merkityksellisimpiä. Jos yrityksellä on pääsy esimerkiksi kaksille toimiville markkinoille, se käyttäisi niillä markkinoilla vallitsevaa hintaa, joita odotetaan käytettävän.

18. Mikäli toimivia markkinoita ei ole olemassa, yritys käyttää käypää arvoa määrittäessään yhtä tai useampaa seuraavista arvon määritysperusteista silloin, kun ne ovat saatavissa:

    (a) viimeisimmässä liiketoimessa toteutunut hinta markkinoilla edellyttäen, että taloudelliset olosuhteet eivät ole muuttuneet merkittävästi kyseisen liiketoimen toteutumispäivän ja tilinpäätöspäivän välillä;

    (b) vastaavanlaisten omaisuuserien markkinahinnat oikaistuina erojen vaikutuksella; ja

    (c) toimialalla vallitsevat normit kuten hedelmätarhan arvo ilmaistuna vientilavaa, vakkaa tai hehtaaria kohden ja karjan arvo ilmaistuna lihakiloa kohden.

19. Joskus kappaleessa 18 luetellut tietolähteet saattavat tuottaa erilaisia tuloksia biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käyväksi arvoksi. Yritys punnitsee näihin eroihin johtavia syitä löytääkseen luotettavimman arvion käyvästä arvosta järkevien arvioiden suhteellisen kapealla vaihteluvälillä.

20. Joissakin tilanteissa biologiselle hyödykkeelle ei ole saatavissa markkinoilla määräytyviä hintoja hyödykkeen senhetkisessä tilassa. Tällaisessa tilanteessa yritys käyttää käyvän arvon määrittämiseen omaisuuserästä johtuvien, odotettavissa olevien rahavirtojen nykyarvoa, joka lasketaan käyttämällä tarkasteluhetkellä vallitsevaa, markkinoilla määräytyvää, ennen veroja laskettua korkokantaa.

21. Odotettavissa olevien rahavirtojen nykyarvo lasketaan, jotta voitaisiin määrittää biologisen hyödykkeen käypä arvo hyödykkeen tarkasteluhetken sijaintipaikassa ja tilassa. Yritys ottaa tämän huomioon asianmukaista korkokantaa määrittäessään ja ennakoituja nettorahavirtoja arvioidessaan. Biologisen hyödykkeen tarkasteluhetken tila määritetään ottamatta huomioon vielä toteutuvasta biologisesta muutoksesta johtuvia arvonnousuja ja yrityksen tulevia toimia kuten esimerkiksi toimia, jotka liittyvät vastaisen biologisen muuttumisen edistämiseen, sadonkorjuuseen ja myyntiin.

22. Yritys ei ota huomioon rahavirtoja, jotka johtuvat hyödykkeiden rahoittamisesta, verotuksesta tai biologisten hyödykkeiden uusintamisesta korjuun jälkeen (esimerkiksi menot, jotka johtuvat istutusmetsän uudelleenistuttamisesta korjuun jälkeen).

23. Kun asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat, toisistaan riippumattomat ostajat ja myyjät sopivat kauppahinnasta, he ottavat huomioon rahavirtojen muutosten mahdollisuuden. Tästä seuraa, että tällaisten muutosten mahdollisuus vaikuttaa käypään arvoon. Yritys ottaa siis rahavirtojen mahdollisia muutoksia koskevat odotukset huomioon joko ennakoiduissa rahavirroissa, diskonttauskorossa tai jonkinlaisena näiden kahden tekijän yhdistelmänä. Diskonttauskorkoa määrittäessään yritys käyttää olettamuksia, jotka ovat yhdenmukaisia niiden olettamusten kanssa, joita on käytetty ennakoituja rahavirtoja arvioitaessa, jottei joidenkin olettamusten vaikutus tulisi otetuksi huomioon kahteen kertaan tai jäisi kokonaan huomioon ottamatta.

24. Hankintameno saattaa joskus olla lähellä käypää arvoa, erityisesti kun:

    (a) alkuperäisten menojen syntymisen jälkeen on tapahtunut vain vähän biologista muuttumista (esimerkiksi juuri ennen tilinpäätöspäivää istutetut hedelmäpuun taimet); taikka

    (b) biologisella muuttumisella ei odoteta olevan olennaista vaikutusta hintaan (esimerkiksi alkukasvu mäntyviljelmän 30-vuotisessa tuotantosyklissä).

▼B

25. Biologiset hyödykkeet ovat usein fyysisesti kiinni maassa (esimerkiksi puut istutusmetsikössä). Maassa kiinni oleville biologisille hyödykkeille ei mahdollisesti ole erillisiä markkinoita, mutta yhdistetyille omaisuuserille, toisin sanoen biologisille hyödykkeille, luonnontilaiselle maalle ja maanparannustoimenpiteille yhdessä, saattaa olla olemassa toimivat markkinat. Yritys voi käyttää yhdistettyjä omaisuuseriä koskevaa informaatiota biologisten hyödykkeiden käypää arvoa määrittäessään. Esimerkiksi luonnontilaisen maan ja maanparannusten käypä arvo voidaan vähentää yhdistettyjen omaisuuserien käyvästä arvosta, ja näin päästään biologisten hyödykkeiden käypään arvoon.

Voitot ja tappiot

26. **Voitto tai tappio, joka syntyy, kun biologinen hyödyke merkitään alun perin kirjanpitoon käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla ja kun biologisen hyödykkeen käypä arvo vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla muuttuu, kirjataan tulosvaikutteisesti sillä tilikaudella, jonka aikana se on syntynyt.**

27. Kun biologinen hyödyke merkitään alun perin kirjanpitoon, voi syntyä tappiota, koska arvioidut myyntiin liittyvät menot vähennetään määritettäessä biologisen hyödykkeen käypää arvoa vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla. Biologisen hyödykkeen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä saattaa syntyä voittoa esimerkiksi silloin, kun vasikka syntyy.

28. **Voitto tai tappio, joka syntyy, kun maataloustuote merkitään alun perin kirjanpitoon käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla, kirjataan tulosvaikutteisesti sillä tilikaudella, jonka aikana se on syntynyt.**

29. Voittoa tai tappiota voi syntyä merkittäessä maataloustuote alun perin kirjanpitoon korjuun seurauksena.

Käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti

30. **Lähtökohtaisesti oletetaan, että biologisen hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Tämä olettamus 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 arvostetaan kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon. Heti kun tällaisen biologisen hyödykkeen käypä arvo pystytään määrittämään luotettavasti, yrityksen tulee arvostaa se käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla.**

31. Kappaleessa 30 esitetty olettamus on kumottavissa vain alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä. Jos yritys on aikaisemmin arvostanut biologisen hyödykkeen käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla, se arvostaa biologisen hyödykkeen edelleen aina luovutukseen saakka käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla.

32. Kaikissa tapauksissa yritys arvostaa korjuun tapahtuessa maataloustuotteet käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla. Tämä standardi kuvastaa näkemystä, jonka mukaan maataloustuotteiden korjuuhetken käypä arvo on aina määritettävissä luotettavasti.

33. Yritys ottaa huomioon IAS 2:n ”Vaihto-omaisuus”, IAS 16:n ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” ja IAS 36:n ”Omaisuuserien arvon alentuminen” määrittäessään hankintamenoa, kertyneitä poistoja ja kertyneitä arvonalentumistappioita.

JULKISET AVUSTUKSET

34. **Julkinen avustus, johon ei liity ehtoa ja joka koskee sellaista biologista hyödykettä, joka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla, tuloutetaan silloin ja vain silloin, kun oikeus avustuksen saamiseen on syntynyt.**

35. **Mikäli arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla vähennettyyn käypään arvoon arvostettavaan biologiseen hyödykkeeseen liittyy ehtoja, esimerkiksi julkisen avustuksen edellyttäessä, ettei yritys ryhdy harjoittamaan tietynlaista maataloustoimintaa, yrityksen tulee tulouttaa julkinen avustus silloin ja vain silloin, kun avustukseen liittyvät ehdot ovat täyttyneet.**

▼B

36. Julkisiin avustuksiin liittyvät ehdot vaihtelevat. Avustus saattaa esimerkiksi edellyttää, että yritys harjoittaa maataloutta tietyssä paikassa viiden vuoden ajan ja joutuu palauttamaan avustuksen kokonaan, jos se harjoittaa maataloutta viittä vuotta lyhyemmän ajan. Tällöin julkista avustusta ei tulouteta ennen kuin viisi vuotta on kulunut. Jos kuitenkin osa julkisesta avustuksesta saadaan pitää ajan kulumisen perusteella, yritys tulouttaa avustuksen ajan kulumisen mukaan.

37. Jos julkinen avustus liittyy biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon (ks. kappale 30), sovelletaan IAS-standardia 20 ”Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot”.

38. Tämä standardi edellyttää IAS-standardista 20 poikkeavaa menettelytapaa, jos julkinen avustus liittyy biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla tai jos julkinen avustus edellyttää, ettei yritys ryhdy harjoittamaan tietynlaista maataloustoimintaa. Niihin julkisiin avustuksiin, jotka liittyvät kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon arvostettavaan biologiseen hyödykkeeseen, sovelletaan IAS-standardia 20.

ESITTÄMISTAPA JA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Esittämistapa

39. **Yrityksen tulee esittää biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvo omana eränään taseessa.**

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Yleistä

40. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessä niiden voittojen ja tappioiden yhteismäärä, jotka ovat syntyneet tilikaudella biologisten hyödykkeiden ja maataloustuotteiden alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä ja biologisten hyödykkeiden arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla vähennetyn käyvän arvon muutoksesta.**

41. **Yrityksen tulee esittää kuvaus jokaisesta biologisten hyödykkeiden ryhmästä.**

42. Kappaleen 41 edellyttämä informaatio voidaan esittää kertovan tai numeerisen kuvauksen muodossa.

43. Yritykselle suositellaan numeerisen kuvauksen esittämistä jokaisesta biologisten hyödykkeiden ryhmästä siten, että erotetaan tarkoituksenmukaisella tavalla toisistaan kulutettavat ja tuottavat biologiset hyödykkeet tai tuotantokykyiset ja ei vielä tuotantokykyiset biologiset hyödykkeet. Yritys voi esimerkiksi esittää kulutettavien ja tuottavien biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot ryhmittäin. Yritys voi jaotella kyseiset kirjanpitoarvot edelleen tuotantokykyisiin ja ei vielä tuotantokykyisiin hyödykkeisiin. Nämä erottelut antavat informaatiota, joka saattaa olla hyödyllistä arvioitaessa vastaisten rahavirtojen ajankohtaa. Yritys esittää myös perusteet, joilla nämä erottelut on tehty.

44. Kulutettavat biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, jotka korjataan maataloustuotteina tai myydään biologisina hyödykkeinä. Esimerkkejä kulutettavista biologisista hyödykkeistä ovat lihakarja, myytäväksi tarkoitettu karja, viljeltävät kalat, kasvava vilja kuten maissi ja vehnä sekä puut, joita kasvatetaan puutavaran saantia varten. Tuottavat biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, jotka eivät ole kulutettavia, esimerkiksi lypsykarja, viiniköynnökset, hedelmäpuut ja puut, joista otetaan polttopuuta kaatamatta itse puuta. Tuottavat biologiset hyödykkeet eivät ole maataloustuotteita vaan pikemminkin itsestään uusiutuvia hyödykkeitä.

45. Biologiset hyödykkeet voidaan luokitella joko tuotantokykyisiksi tai ei vielä tuotantokykyisiksi biologisiksi hyödykkeiksi Tuotantokykyiset biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, joissa on satona korjattavissa olevia osia (kun kyseessä ovat kulutettavat biologiset hyödykkeet) tai jotka pystyvät tuottamaan säännöllisesti satoa (kun kyseessä ovat tuottavat biologiset hyödykkeet).

46. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään kuvaus seuraavista, jollei niitä esitetä muualla tilinpäätöksen yhteydessä julkistettavissa tiedoissa:**

(a) **niiden toimintojen luonne, joihin kukin biologisten hyödykkeiden ryhmä liittyy; ja**

▼B

(b) **muuna kuin rahana esitettävät fyysiset määrät tai arviot niistä seuraavien osalta:**

(i) **kaikki yrityksen biologisten hyödykkeiden ryhmät tilikauden lopussa; ja**

(ii) **maataloustuotteiden tuotanto tilikaudella.**

47. **Yrityksen tulee ilmoittaa käyttämänsä menetelmät ja merkittävät oletamukset, jotka se on tehnyt määrittäessään kunkin maataloustuotteiden ryhmän korjuuajankohdan käypää arvoa ja kunkin biologisten hyödykkeiden ryhmän käypää arvoa.**

48. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään tilikaudella korjattujen maataloustuotteiden korjuuhetkellä määritetty käypä arvo vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla.**

49. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessä:**

(a) **sellaisten biologisten hyödykkeiden olemassaolo ja kirjanpitoarvot, joihin sillä on rajoitettu omistusoikeus sekä velkojen vakuudeksi pantattujen biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot;**

(b) **sitoumukset, jotka koskevat biologisten hyödykkeiden kehittämistä tai hankintaa; ja**

(c) **maataloustoimintaan liittyvän taloudellisen riskin hallintastrategiat.**

50. **Yrityksen tulee esittää täsmäytyslaskelma biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvon muutoksista tilikauden alun ja lopun välillä. Vertailutietoja ei edellytetä. Täsmäytyslaskelman tulee sisältää:**

(a) **voitto tai tappio, joka johtuu arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla vähennetyn käyvän arvon muutoksista;**

(b) **ostoista johtuvat lisäykset;**

(c) **myynneistä johtuvat vähennykset;**

(d) **korjuusta johtuvat vähennykset;**

(e) **yritysten yhteenliittymien seurauksena syntyneet lisäykset;**

(f) **itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuttamisesta syntyneet nettomääräiset kurssierot; sekä**

(g) **muut muutokset.**

51. Biologisen hyödykkeen käypä arvo vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla saattaa muuttua sekä fyysisistä muutoksista että markkinoilla tapahtuneista hinnanmuutoksista johtuen. Fyysisten muutosten ja hinnanmuutosten erillinen esittäminen on hyödyllistä arvioitaessa yrityksen tuloksellisuutta tarkasteltavana olevalla tilikaudella ja tulevaisuuden näkymiä, erityisesti silloin, kun tuotantosykli on yhtä vuotta pitempi. Tällöin suositellaan, että yritys esittää tilinpäätöksessään – joko ryhmittäin tai muutoin – tilikaudella tulosvaikutteisesti kirjatun, arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla vähennetyn käyvän arvon muutoksen, joka johtuu toisaalta fyysisistä muutoksista ja toisaalta hinnan muutoksista. Tämä informaatio on yleensä vähemmän hyödyllistä silloin, kun tuotantosykli on yhtä vuotta lyhyempi (esimerkiksi kasvatettaessa kananpoikia tai leipäviljaa).

52. Biologinen muuttuminen aiheuttaa monenlaisia fyysisiä muutoksia – kasvu, degeneroituminen, tuotanto ja lisääntyminen – jotka kaikki ovat havaittavissa ja mitattavissa. Jokaisella fyysisellä muutoksella on välitön yhteys vastaiseen taloudelliseen hyötyyn. Myös korjuusta johtuva biologisen hyödykkeen käyvän arvon muutos on fyysinen muutos.

53. Maataloustoiminta on usein alttiina ilmastollisille riskeille, sairauksille ja muille luonnonriskeille. Mikäli toteutuu tapahtuma, joka on kokonsa, luonteensa tai toistumistiheytensä vuoksi merkityksellinen yrityksen tilikauden toiminnan tuloksen ymmärtämiseksi, siihen liittyvien tuottojen ja kulujen määrä ilmoitetaan tilinpäätöksessä IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesti. Esimerkkejä ovat tarttuvan sairauden puhkeaminen, tulva, ankarat kuivat kaudet tai pakkaset ja hyönteisten aiheuttama tuho.

Lisätiedot biologisista hyödykkeistä, kun käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti

54. **Jos yritys arvostaa biologiset hyödykkeet tilikauden lopussa kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn**

▼B

hankintamenoon (ks. kappale 30), tilinpäätöksessä esitetään tällaisista biologisista hyödykkeistä:

(a) **kuvaus biologisista hyödykkeistä;**

(b) **selostus siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti;**

(c) **mikäli mahdollista, sellainen arvioiden vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu;**

(d) **käytetty poistomenetelmä;**

(e) **käytetyt taloudelliset vaikutusajat tai poistoprosentit; ja**

(f) **bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettynä) tilikauden alussa ja lopussa.**

55. **Jos yritys arvostaa tarkasteltavana olevalla tilikaudella biologiset hyödykkeet kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon (ks. kappale 30), sen tulee esittää tilinpäätöksessään tällaisten hyödykkeiden luovuttamiseen liittyen kirjatut voitot tai tappiot, ja tällaisiin biologisiin hyödykkeisiin liittyvät summat esitetään kappaleen 50 edellyttämässä täsmäytyslaskelmassa erikseen. Täsmäytyslaskelman tulee lisäksi sisältää kyseisiä biologisia hyödykkeitä koskevat, tilikaudella tulosvaikutteisesti kirjatut:**

(a) **arvonalentumistappiot;**

(b) **arvonalentumistappioiden peruutukset; ja**

(c) **poistot.**

56. **Jos kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon aiemmin arvostettujen biologisten hyödykkeiden käypä arvo pystytäänkin määrittämään luotettavasti tarkasteltavana olevalla tilikaudella, yrityksen tulee esittää kyseisistä biologisista hyödykkeistä:**

(a) **kuvaus biologisista hyödykkeistä;**

(b) **selostus siitä, miksi käypä arvo on nyt määritettävissä luotettavasti; ja**

(c) **muutoksen vaikutus.**

Julkiset avustukset

57. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään tämän standardin mukaisesta maataloustoiminnasta seuraavat tiedot:**

(a) **tilinpäätökseen merkittyjen julkisten avustuksen luonne ja laajuus;**

(b) **julkisiin avustuksiin liittyvät vielä täyttymättömät ehdot ja muut ehdolliset erät; sekä**

(c) **odotettavissa olevat merkittävät vähennykset julkisten avustusten tasoon.**

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNTÖ

58. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Mikäli yritys soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2003 alkavalla tilikaudella, tämä seikka tulee ilmoittaa.**

▼B

59. Tämä standardi ei sisällä erityisiä siirtymäsääntöjä. Standardin käyttöönottoa käsitellään IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesti.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-7

Euron käyttöönotto

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 21 ”Valuuttakurssien muutosten vaikutukset”.

Käsiteltävä asia

1. Euroopan talous- ja rahaliiton (EMU:n) voimaantulosta 1.1.1999 alkaen euro on oma valuuttansa, ja euron ja liittoon osallistuvien kansallisten valuuttojen väliset kurssit kiinnitetään lopullisesti, ts. näihin valuuttoihin liittyvä myöhempien kurssierojen riski on poistunut tuosta päivästä lukien.

2. Käsiteltävä kysymys on, miten IAS-standardia 21 sovelletaan siirryttäessä liittoon osallistuvien Euroopan Unionin jäsenvaltioiden kansallisista valuutoista euroon (”siirtyminen”).

Päätös

3. Siirtymisessä noudatetaan ehdottomasti IAS 21:n vaatimuksia ulkomaan rahan määräisten liiketoimien ja ulkomaisten yksiköiden tilinpäätösten muuntamisesta. Samat perusteet soveltuvat, kun vaihtokurssit kiinnittyvät maiden liittyessä EMU:un myöhemmässä vaiheessa.

4. Tämä tarkoittaa erityisesti, että:

   (a) liiketoimista johtuvat ulkomaan rahan määräiset monetaariset varat ja velat muunnetaan tilinpäätösvaluutan määräisiksi edelleenkin tilikauden päättymispäivän kurssiin. Tästä johtuvat kurssierot kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi välittömästi, paitsi että yrityksen tulee edelleen noudattaa niitä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, joita se soveltaa kurssivoittoihin ja -tappioihin, jotka liittyvät sellaisiin valuutanvaihtoa koskeviin sopimuksiin, joita käytetään pienentämään ennakoitujen liiketoimien ja sitoumusten valuuttariskiä (ennakoidut suojaukset);

   (b) kertyneet kurssierot, jotka liittyvät itsenäisten ulkomaisten yksiköiden tilinpäätösten muuntamiseen, merkitään edelleen omaan pääomaan ja kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi ainoastaan silloin, kun luovutaan nettosijoituksesta ulkomaiseen yksikköön; ja

   (c) kurssieroja, jotka johtuvat rahaliittoon osallistuvissa valuutoissa ilmaistujen velkojen muuntamisesta, ei sisällytetä niihin liittyvien omaisuuserien kirjanpitoarvoon.

   Päätös tehty: lokakuussa 1997.

   Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 1.6.1998. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

▼M1

IFRS 1 — Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto

IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*(IFRS 1) kattaa 1—47 kohdan ja lisäykset A—C. Kaikki ovat yhtälailla sitovia. Lihavoituna esitetyt kohdat sisältävät keskeiset periaatteet. Lisäyksessä A määritellyt termit esitetään kursivoituna niiden esiintyessä standardissa ensimmäisen kerran. Muiden termien määritelmiä on IFRS:n termistössä. IFRS-standardia 1 luetaan yhdessä sen tavoitteen ja johtopäätösten perustelujen, IFRS-standardien esipuheen sekä tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevien yleisten perusteiden kanssa. Nämä ovat perustana tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnalle ja soveltamiselle silloin, kun nimenomaista ohjeistusta ei ole.

JOHDANTO

Syyt IFRS-standardin antamiseen

IN1 Tämä IFRS-standardi korvaa SIC-8:n IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana. IASB antoi tämän standardin, koska oli tarpeen ottaa kantaa seuraaviin huolta aiheuttaneisiin kysymyksiin:

a) Kokonaan takautuvaa soveltamista koskevat vaatimukset SIC-8:ssa aiheuttivat joissakin kohdin kustannuksia, jotka ylittivät tilinpäätöksen käyttäjille todennäköisesti koituvan hyödyn. Ja vaikka SIC-8 ei edellyttänytkään takautuvaa soveltamista silloin, kun se ei ollut käytännössä mahdollista, siinä ei selitetty, pitääkö IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan tulkita ankarasti vai vähemmän ankarasti sitä, milloin soveltaminen on käytännössä mahdollista, eikä myöskään määrätty mitään tiettyä menettelytapaa sellaisia tapauksia varten, joissa takautuva soveltaminen ei ollut käytännössä mahdollista.

b) SIC-8:n mukaan ensilaatija saattoi joutua soveltamaan saman standardin kahta eri versiota, jos standardista oli ilmestynyt uusi versio jollakin ensimmäisen IAS-standardien mukaan laaditun tilinpäätöksen kattamalla tilikaudella eikä uutta versiota saanut soveltaa takautuvasti.

c) SIC-8 ei sisältänyt selvää ohjetta siitä, onko IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan käytettävä jälkiviisautta tehdessään kirjaus- ja arvostuspäätöksiä takautuvasti.

d) Oli epäselvää, miten SIC-8 ja yksittäisten standardien nimenomaiset siirtymäsäännöt vaikuttivat toisiinsa.

IFRS-standardin keskeiset piirteet

IN2 Tätä IFRS-standardia sovelletaan, kun yhteisö ottaa IFRS-standardit ensimmäistä kertaa käyttöön ja antaa nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta.

IN3 Yleensä yhteisön on tämän IFRS-standardin mukaan noudatettava kaikkia IFRS-standardeja, jotka ovat voimassa sen ensimmäisen IFRS-tilikauden päättymispäivänä. Erityisesti tämä IFRS-standardi vaatii yhteisöä toimimaan seuraavalla tavalla laatiessaan avaavaa IFRS-tasetta lähtökohdaksi IFRS-standardien mukaiselle kirjanpidolle:

a) taseeseen merkitään kaikki varat ja velat, joiden kirjaamista IFRS-standardit edellyttävät;

b) taseeseen ei merkitä varoiksi tai veloiksi eriä, joiden kirjaamista IFRS-standardit eivät salli;

c) luokitellaan uudelleen sellaiset erät, jotka on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa merkitty taseeseen tietyntyyppiseksi omaisuuseräksi, velaksi tai oman pääoman eräksi mutta jotka IFRS-standardien mukaan ovat toisentyyppisiä omaisuuseriä, velkoja tai oman pääoman eriä; ja

d) IFRS-standardeja sovelletaan kaikkien taseeseen merkittyjen varojen ja velkojen arvostamiseen.

IN4 Tämä IFRS-standardi sallii näiden vaatimusten noudattamisesta rajoitettuja helpotuksia erikseen nimetyillä alueilla, joilla niiden noudattamisesta aiheutuvat kustannukset todennäköisesti ylittäisivät tilinpäätöksen käyttäjille koituvan hyödyn. Tämä IFRS-standardi myös kieltää IFRS-standardien takautuvan soveltamisen joillakin alueilla, erityisesti siellä, missä takautuva soveltaminen edellyttäisi johdolta menneisyyden

▼M1

olosuhteita koskevaa harkintaa tietyn liiketoimen lopputuloksen ollessa jo tiedossa.

IN5 Tämän IFRS-standardin mukaan tilinpäätöksessä on annettava tietoja, jotka osoittavat, miten siirtyminen aiemmasta tilinpäätösnormistosta IFRS-standardeihin on vaikuttanut yhteisön esittämään taloudelliseen asemaan, tuloksellisuuteen ja rahavirtoihin.

IN6 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia, jos sen ensimmäinen IFRS-tilinpäätös laaditaan 1. tammikuuta 2004 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

Muutokset aikaisempiin vaatimuksiin verrattuna

IN7 SIC-8:n tavoin tämä IFRS-standardi edellyttää useimmissa kohdissa takautuvaa soveltamista. SIC-8:sta poiketen tämä IFRS-standardi:

a) sisältää tarkkaan kohdistettuja helpotuksia sellaisten kustannusten välttämiseksi, jotka todennäköisesti ylittäisivät tilinpäätöksen käyttäjille koituvan hyödyn, sekä muutamia muita, käytännön syistä säädettyjä poikkeuksia;

b) ilmaisee selvästi, että yhteisö soveltaa IFRS-standardien viimeisintä versiota;

c) ilmaisee selvästi, mikä on IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan IFRS-standardien mukaisten arvioiden suhde aiemman tilinpäätösnormiston mukaisiin saman ajankohdan arvioihin;

d) määrää, etteivät toisiin IFRS-standardeihin sisältyvät siirtymäsäännöt koske IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijaa;

e) edellyttää esitettävän enemmän tietoja IFRS-standardeihin siirtymisestä.

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 1

Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on varmistaa, että yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös ja tämän tilinpäätöksen kattaman tilikauden osia koskevat osavuosikatsaukset sisältävät korkeatasoista informaatiota, joka:

a) on käyttäjille läpinäkyvää ja kaikilta esitettäviltä kausilta vertailukelpoista;

b) antaa sopivan lähtökohdan IFRS-standardien (IFRS) mukaiselle kirjanpidolle; ja

c) pystytään tuottamaan niin, että kustannukset eivät ylitä käyttäjille koituvaa hyötyä.

SOVELTAMISALA

2. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia:

a) ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään; ja

b) jokaisessa osavuosikatsauksessa, mikäli tällaisia laaditaan, jonka se esittää IAS 34:n Osavuosikatsaukset mukaisesti ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman tilikauden osasta.

3. Yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös on ensimmäinen vuositilinpäätös, jossa yhteisö ottaa IFRS-standardit käyttöön antaen tässä tilinpäätöksessä nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta. IFRS-standardien mukainen tilinpäätös on yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös esimerkiksi, jos yhteisö:

a) on esittänyt viimeisimmän sitä edeltävän tilinpäätöksensä:

i) sellaisten kansallisten vaatimusten mukaisesti, jotka eivät kaikilta osin vastaa IFRS-standardeja;

ii) IFRS-standardien mukaisesti kaikilta osin, paitsi että tilinpäätös ei ole sisältänyt nimenomaista ja varauksetonta lausumaa IFRS-standardien noudattamisesta;

▼M1

iii) niin että se sisältää nimenomaisen lausuman joidenkin, mutta ei kaikkien IFRS-standardien noudattamisesta;

iv) IFRS-standardeista poikkeavien kansallisten vaatimusten mukaisesti soveltamalla joitakin yksittäisiä IFRS-standardeja sellaisiin eriin, joista ei ole ollut kansallisia vaatimuksia; tai

v) kansallisten vaatimusten mukaisesti ja täsmäyttänyt jotkin luvut IFRS-standardien mukaisesti määritettyihin lukuihin;

b) on laatinut IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen vain sisäiseen käyttöön, niin ettei se ole ollut yhteisön omistajien tai muiden ulkoisten käyttäjien saatavilla;

c) on laatinut IFRS-standardien mukaisen raportointipaketin yhdisteltäväksi konsernitilinpäätökseen laatimatta kuitenkaan IAS-standardissa 1 Tilinpäätöksen esittäminen määriteltyä kokonaista tilinpäätöstä; tai

d) ei ole esittänyt tilinpäätöstä aiemmilta tilikausilta.

4. Tätä IFRS-standardia sovelletaan, kun yhteisö ottaa ensimmäisen kerran IFRS-standardit käyttöön. Sitä ei sovelleta esimerkiksi silloin, kun yhteisö:

a) lakkaa esittämästä kansallisten vaatimusten mukaisen tilinpäätöksen esitettyään aiemmin sen sekä lisäksi toisen tilinpäätöksen, joka on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta;

b) on esittänyt edellisenä vuonna kansallisten vaatimusten mukaisen tilinpäätöksen, ja tämä tilinpäätös on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta; tai

c) on esittänyt edellisenä vuonna tilinpäätöksen, joka on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta, vaikka tilintarkastajat ovat antaneet kyseisestä tilinpäätöksestä mukautetun tilintarkastuskertomuksen.

5. Tätä IFRS-standardia ei sovelleta tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin, jos muutokset tekevä yhteisö jo soveltaa IFRS-standardeja. Tällaisiin muutoksiin sovelletaan:

a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia koskevia vaatimuksia IAS 8:ssa Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset; ja

b) muihin IFRS-standardeihin sisältyviä erityisiä siirtymäsääntöjä.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

Avaava IFRS-tase

6. Yhteisön on laadittava avaava IFRS-tase IFRS-standardeihin siirtymispäivältä. Tämä on lähtökohtana yhteisön IFRS-standardien mukaiselle kirjanpidolle. Yhteisön ei tarvitse esittää avaavaa IFRS-tasetta ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

7. **Yhteisön tulee käyttää samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita avaavassa IFRS-taseessa ja kaikilla ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä esitettävillä tilikausilla. Näiden laatimisperiaatteiden on oltava kaikkien niiden IFRS-standardien mukaisia, jotka ovat voimassa ensimmäisen IFRS-tilikauden päättymispäivänä, 13—34 kohdassa esitetyin poikkeuksin.**

8. Yhteisö ei saa soveltaa IFRS-standardien erilaisia, aiemmin voimassa olleita versioita. Yhteisö saa soveltaa uutta IFRS-standardia, joka ei vielä ole pakollinen, mikäli sen aikaisempi soveltaminen on sallittua.

▼M1

Esimerkki: IFRS-standardien viimeisimmän version johdonmukainen soveltaminen.

TAUSTAA

Yhteisön A ensimmäinen IFRS-tilinpäätös laaditaan 31. joulukuuta 2005 päättyvältä tilikaudelta. Yhteisö A esittää tässä tilinpäätöksessään vertailutiedot vain yhdeltä vuodelta (ks. 36 kohta). IFRS-standardeihin siirtymispäivä on näin ollen liiketoiminnan raportoinnin alkamisaika 1. tammikuuta 2004 (tai vastaavasti liiketoiminnan raportoinnin päättymisaika 31. joulukuuta 2003). Yhteisö A on esittänyt aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen tilinpäätöksen joulukuun 31. päivältä vuosittain 31. joulukuuta 2004 saakka.

VAATIMUSTEN SOVELTAMINEN

Yhteisön A täytyy soveltaa 31. joulukuuta 2005 päättyvällä tilikaudella voimassa olevia IFRS-standardeja:

a) avaavan IFRS-taseen 1. tammikuuta 2004 laatimiseen; ja

b) taseen 31. joulukuuta 2005 (vertailutiedot vuodelta 2004 mukaan lukien), tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman ja rahavirtalaskelman 31. joulukuuta 2005 päättyneeltä tilikaudelta (vertailutiedot vuodelta 2004 mukaan lukien) sekä liitetietojen (vertailutiedot vuodelta 2004 mukaan lukien) laatimiseen ja esittämiseen.

Jos uusi IFRS-standardi ei vielä ole pakollinen mutta sen aikaisempi soveltaminen on sallittua, yhteisö A saa mutta sen ei tarvitse noudattaa kyseistä IFRS-standardia ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään.

9. Toisiin IFRS-standardeihin sisältyviä siirtymäsääntöjä sovelletaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin, jotka tekee IFRS-standardeja jo käyttävä yhteisö; ne eivät — 27—30 kohdassa esitetyin poikkeuksin — koske IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan siirtymistä IFRS-standardeihin.

10. 13—34 kohdassa esitetyin poikkeuksin yhteisön on avaavaa IFRS-tasetta laatiessaan:

    a) merkittävä taseeseen kaikki varat ja velat, joiden kirjaamista IFRS-standardit edellyttävät;

    b) jätettävä merkitsemättä erät varoiksi tai veloiksi taseeseen, jos IFRS-standardit eivät salli niiden kirjaamista;

    c) luokiteltava uudelleen sellaiset erät, jotka on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa merkitty taseeseen tietyn tyyppiseksi omaisuuseräksi, velaksi tai oman pääoman eräksi mutta jotka IFRS-standardien mukaan ovat toisentyyppisiä omaisuuseriä, velkoja tai oman pääoman eriä; ja

    d) sovellettava IFRS-standardeja kaikkien taseeseen merkittyjen varojen ja velkojen arvostamiseen.

11. Yhteisön avaavassa IFRS-taseessa soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet saattavat poiketa laatimisperiaatteista, joita se on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan soveltanut samana ajankohtana. Tästä johtuvat oikaisut aiheutuvat IFRS-standardeihin siirtymispäivää edeltäneistä tapahtumista ja liiketoimista. Sen vuoksi yhteisön on kirjattava nämä oikaisut IFRS-standardeihin siirtymispäivänä suoraan kertyneisiin voittovaroihin (tai johonkin muuhun oman pääoman erään, jos niin on asianmukaista).

12. Tässä IFRS-standardissa määrätään kahdenlaisia poikkeuksia siitä periaatteesta, että yhteisön avaavan IFRS-taseen on oltava kaikkien IFRS-standardien mukainen:

    a) 13—25 kohdassa myönnetään helpotuksia joistakin muiden IFRS-standardien vaatimuksista;

    b) 26—34 kohdassa — kielletään joidenkin muihin IFRS-standardeihin sisältyvien kohtien takautuva soveltaminen.

Helpotukset muiden IFRS-standardien vaatimuksista

13. Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa seuraavista helpotuksista:

    a) yritysten yhteenliittymät (15 kohta);

▼M1

b) käypä arvo tai uudelleenarvostukseen perustuva arvo oletushankintamenona (16—19 kohta);

c) työsuhde-etuudet (20 kohta);

d) kertyneet muuntoerot (21 ja 22 kohta);

e) yhdistelmäinstrumentit (23 kohta); ja

f) tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat (24 ja 25 kohta).

Yhteisö ei saa soveltaa näitä helpotuksia analogisesti muihin eriin.

14. Joissakin jäljempänä esitettävissä helpotuksissa viitataan käypään arvoon. IAS 22:ssa Yritysten yhteenliittymät selostetaan, miten käyvät arvot määritetään yksilöitävissä oleville varoille ja veloille, jotka on hankittu yritysten yhteenliittymässä. Yhteisön on sovellettava kyseistä ohjetta määrittäessään tämän IFRS-standardin mukaisia käypiä arvoja, ellei jokin toinen IFRS-standardi sisällä tarkempia ohjeita kyseessä olevan omaisuuserän tai velan käyvän arvon määrittämisestä. Näiden käypien arvojen on kuvastettava niiden määrittämispäivänä vallinneita olosuhteita.

Yritysten yhteenliittymät

15. Yhteisön on sovellettava lisäyksessä B olevia vaatimuksia ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää kirjaamiinsa yritysten yhteenliittymiin.

Käypä arvo tai uudelleenarvostukseen perustuva arvo oletushankintamenona

16. Yhteisö saa arvostaa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen sen käypään arvoon IFRS-standardeihin siirtymispäivänä ja käyttää tätä käypää arvoa hyödykkeen tuon ajankohdan oletushankintamenona.

17. IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija saa käyttää uudelleenarvostusajankohdan oletushankintamenona viimeistään IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tai sitä ennen tehtyyn aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa, jos uudelleenarvostus on uudelleenarvostusajankohtana jokseenkin vastannut:

a) käypää arvoa; tai

b) IFRS-standardien mukaista hankintamenoa tai poistoilla vähennettyä hankintamenoa, jota on oikaistu esimerkiksi yleisen tai erityisen hintaindeksin muutoksilla.

18. 16 ja 17 kohdassa esitettyjä vaihtoehtoja saadaan soveltaa myös:

a) sijoituskiinteistöihin, mikäli yhteisö päättää käyttää IAS 40:n Sijoituskiinteistöt mukaista hankintamenomallia; ja

b) aineettomiin hyödykkeisiin, jotka täyttävät:

i) IAS 38:n Aineettomat hyödykkeet mukaiset kirjaamisedellytykset (mukaan lukien alkuperäisen hankintamenon luotettava määrittäminen); ja

ii) (ii) IAS 38:n mukaiset edellytykset uudelleenarvostukselle (mukaan lukien toimivien markkinoiden olemassaolo).

Yhteisön ei pidä soveltaa näitä vaihtoehtoja muihin varoihin tai velkoihin.

19. IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija on saattanut aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan määrittää joillekin tai kaikille varoille ja veloille oletushankintamenon arvostamalla ne tietyn päivän käypään arvoon esimerkiksi sellaisen tapahtuman kuin yksityistämisen tai listautumisannin vuoksi. Se saa käyttää tällaisia tietystä tapahtumasta johtuvia käypiä arvoja IFRS-standardien mukaisina kyseisen arvostusajankohdan oletushankintamenoina.

Työsuhde-etuudet

20. IAS 19:n Työsuhde-etuudet mukaan yhteisö saa käyttää ”putkilähestymistapaa”, jonka mukaan eräät vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot jätetään kirjaamatta. Tällaisen lähestymistavan takautuva soveltaminen edellyttää, että yhteisö erottelee järjestelyn alkamisajankohdan ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä kertyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjattuun ja kirjaamattomaan osuuteen. IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija saa kuitenkin kirjata kaikki kertyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, vaikka se käyttäisi myöhemmin syntyvien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden käsittelyyn putkilähestymistapaa. Jos IFRS-tilinpää-

▼M1

töksen ensilaatija käyttää tätä vaihtoehtoa, sitä on sovellettava kaikkiin järjestelyihin.

Kertyneet muuntoerot

21. IAS 21:n Valuuttakurssien muutosten vaikutukset mukaan yhteisön on:

a) esitettävä jotkin muuntoerot omana eränään omassa pääomassa; ja

b) siirrettävä ulkomaisesta yksiköstä luopuessaan kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvä kertynyt muuntoero (mukaan lukien mahdolliset siihen liittyvistä suojauksista johtuvat voitot ja tappiot) tuloslaskelmaan osaksi luovutusvoittoa tai -tappiota.

22. IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan ei kuitenkaan tarvitse täyttää näitä vaatimuksia IFRS-standardeihin siirtymispäivän kertyneiden muuntoerojen osalta. Jos IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija käyttää tätä helpotusta:

a) kaikkien ulkomaisten yksiköiden kertyneet muuntoerot oletetaan IFRS-standardeihin siirtymispäivänä nollan suuruisiksi; ja

b) voitto tai tappio, joka syntyy luovuttaessa jostakin ulkomaisesta yksiköstä myöhemmin, ei saa sisältää ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää syntyneitä muuntoeroja, ja sen on sisällettävä myöhemmin syntyneet muuntoerot.

Yhdistelmäinstrumentit

23. IAS 32:n Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa mukaan yhteisön on jaettava yhdistelmäinstrumentti sitä alun perin kirjattaessa erillisiin vieraan ja oman pääoman luonteisiin osuuksiin. Jos vieraan pääoman luonteista osuutta ei enää ole ulkona, IAS 32:n takautuva soveltaminen tarkoittaa kahden oman pääoman luonteisen osuuden erottamista toisistaan. Ensimmäinen osuus sisältyy kertyneisiin voittovaroihin ja on vieraan pääoman luonteiselle osuudelle kertynyttä korkoa. Toinen osuus on alkuperäinen, oman pääoman luonteinen osuus. Tämän standardin mukaan IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan ei kuitenkaan tarvitse erottaa näitä kahta osuutta toisistaan, jos vieraan pääoman luonteista osuutta ei enää ole ulkona IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

Tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat

24. Jos tytäryrityksestä tulee IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija myöhemmin kuin sen emoyrityksestä, tytäryrityksen on arvostettava varat ja velat erillistilinpäätöksessään joko:

a) niihin kirjanpitoarvoihin, jotka sisältyisivät emoyrityksen konsernitilinpäätökseen emoyrityksen IFRS-standardeihin siirtymispäivän perusteella, jos ei tehtäisi konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteistä johtuvia oikaisuja eikä oikaisuja, jotka johtuvat sen yritysten yhteenliittymän vaikutuksista, jossa emoyritys on hankkinut tytäryrityksen; tai

b) tämän standardin muiden osien edellyttämiin kirjanpitoarvoihin tytäryrityksen IFRS-standardeihin siirtymispäivän perusteella. Nämä kirjanpitoarvot saattavat poiketa a kohdassa tarkoitetuista:

i) kun tämän IFRS-standardin sisältämien helpotusten mukainen arvostus riippuu IFRS-standardeihin siirtymispäivästä.

ii) kun tytäryrityksen tilinpäätöksessä käytetyt laatimisperiaatteet poikkeavat konsernitilinpäätöksessä käytetyistä. Tytäryritys saattaa esimerkiksi käyttää IAS 16:n Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet ensisijaista menettelytapaa, kun taas konserni saattaa käyttää sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa.

Vastaavanlainen vaihtoehto on osakkuus- tai yhteisyrityksen käytettävissä, jos siitä tulee IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija myöhemmin kuin yhteisöstä, jolla on siinä huomattava vaikutusvalta tai toisen osapuolen kanssa yhteinen määräysvalta.

25. Jos taas yhteisöstä tulee IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija myöhemmin kuin sen tytäryrityksestä (taikka osakkuus- tai yhteisyrityksestä), yhteisön on arvostettava konsernitilinpäätöksessään tytäryrityksen (taikka osakkuus- tai yhteisyrityksen) varat ja velat samoihin kirjanpitoarvoihin kuin ne ovat tytäryrityksen (taikka osakkuus- tai yhteisyrityksen) erillistilinpäätöksessä, sen jälkeen kun on tehty konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteisiin tai pääomaosuusmenetelmän soveltamiseen liittyvät oikaisut sekä oikaisut, jotka johtuvat sen yritysten yhteenliittymän vaikutuksista, jossa yhteisö on hankkinut tytäryrityksen. Vastaavasti jos emoyrityksestä tulee erillistilinpäätöksensä osalta IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija aikaisemmin tai myöhemmin kuin konsernitilinpäätöksen osalta, sen on arvostettava

▼M1

varansa ja velkansa samoihin määriin molemmissa tilinpäätöksissä, poikkeuksena konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteistä johtuvat oikaisut.

Poikkeukset muiden IFRS-standardien takautuvasta soveltamisesta

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

a) rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaamiseen pois taseesta (27 kohta);

b) suojauslaskentaan (28—30 kohta); ja

c) arvioihin (31—34 kohta).

Rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaaminen pois taseesta

27. IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan tulee soveltaa IAS 39:n Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen mukaisia taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia ei-takautuvasti IAS 39:n voimaantuloajankohdasta lukien. Toisin sanoen jos IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan kirjannut rahoitusvaroja tai -velkoja pois taseesta aikaisemmin kuin 1. tammikuuta 2001 alkaneella tilikaudella, se ei saa merkitä kyseisiä varoja tai velkoja IFRS-standardien mukaiseen taseeseen (paitsi jos ne täyttävät kirjaamisedellytykset myöhemmin toteutuneen liiketoimen tai tapahtuman seurauksena). IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on kuitenkin:

a) merkittävä taseeseen kaikki johdannaiset ja muut intressit, kuten hoitopalveluoikeudet tai -velvoitteet, jotka sille ovat jääneet taseesta pois kirjaamiseen johtaneen liiketoimen jälkeen ja jotka ovat IFRS-standardeihin siirtymispäivänä edelleen olemassa; ja

b) yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen kaikki erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt (SPE:t), joissa sillä on määräysvalta IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, vaikka SPE:t olisivat olleet olemassa ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää tai niillä olisi rahoitusvaroja tai -velkoja, jotka on aiempaa tilinpäätösnormistona noudatettaessa kirjattu pois taseesta.

Suojauslaskenta

28. Kuten IAS 39 Rahoitusinstrumentit; kirjaaminen ja arvostaminen edellyttää, yhteisön on IFRS-standardeihin siirtymispäivänä:

a) arvostettava kaikki johdannaiset käypään arvoon; ja

b) eliminoitava kaikki johdannaisista johtuvat lykätyt voitot ja tappiot, jotka on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa kirjattu ikään kuin ne olisivat varoja tai velkoja.

29. Yhteisö ei saa esittää avaavassa IFRS-taseessaan sentyyppistä suojaussuhdetta, joka ei IAS 39:n mukaan täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä (esimerkiksi monet suojaussuhteet, joissa suojausinstrumenttina on käteisinstrumentti tai asetettu optio, joissa suojauskohteena on nettopositio tai joissa suojataan eräpäivään asti pidettävän sijoituksen korkoriskiä). Jos yhteisö kuitenkin on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan määrittänyt suojauskohteeksi nettoposition, se saa määrittää tähän nettopositioon sisältyvän yksittäisen erän IFRS-standardien mukaiseksi suojauskohteeksi, edellyttäen että tämä tehdään viimeistään IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

30. Yhteisön on sovellettava IAS 39:n siirtymäsääntöjä kaikkiin muihin suojaussuhteisiin, jotka olivat olemassa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

Arviot

31. **Yhteisön IFRS-standardien mukaisten arvioiden IFRS-standardeihin siirtymispäivänä on vastattava aiemman tilinpäätösnormiston mukaisia saman ajankohdan arvioita (kun on tehty mahdollisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia koskevat oikaisut), paitsi jos kyseisten arvioiden virheellisyydestä on objektiivista näyttöä.**

32. Yhteisö saattaa saada IFRS-standardeihin siirtymispäivän jälkeen informaatiota aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan tekemistään arvioista. 31 kohdan mukaan yhteisön on käsiteltävä tällaista informaatiota samalla tavalla kuin IAS 10:n Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat mukaan käsitellään tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista. Oletetaan esimerkiksi, että yhteisön IFRS-standardeihin siirtymispäivä on 1. tammikuuta 2004, ja 15. heinäkuuta 2004 saatava uusi informaatio edellyttäisi muutosta arvioon, joka on tehty

▼M1

aiemman tilinpäätösnormiston mukaan 31. joulukuuta 2003. Yhteisön ei pidä ottaa tätä uutta informaatiota huomioon avaavassa IFRS-taseessaan (paitsi jos arvioita joudutaan muuttamaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen vuoksi tai jos arvioiden virheellisyydestä on objektiivista näyttöä). Sen sijaan yhteisön on otettava tämä uusi informaatio huomioon 31. joulukuuta 2004 päättyvän tilikauden tuloslaskelmassa (tai muissa oman pääoman muutoksissa, mikäli niin on asianmukaista).

33. Yhteisö saattaa joutua tekemään IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IFRS-standardien mukaisia arvioita, joita aiempi tilinpäätösnormisto ei ole tuona ajankohtana edellyttänyt. Jotta toimittaisiin IAS 10:n mukaisesti, noiden arvioiden on kuvastettava IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallinneita olosuhteita. Erityisesti IFRS-standardeihin siirtymispäivän arvioiden, jotka koskevat markkinahintoja, korkoja ja valuuttakursseja, on kuvastettava kyseisen päivän markkinaolosuhteita.

34. 31—33 kohta koskee avaavaa IFRS-tasetta. Ne koskevat myös yrityksen ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä esitettävää vertailutilikautta, jolloin IFRS-standardeihin siirtymispäivän sijasta viitataan kyseisen vertailutilikauden päättymispäivään.

ESITTÄMISTAPA JA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

35. Tämä IFRS-standardi ei sisällä helpotuksia muiden IFRS-standardien vaatimuksista, jotka koskevat esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.

Vertailutiedot

36. IAS 1:n Tilinpäätöksen esittäminen noudattaminen edellyttää, että yhteisön ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen on sisällettävä IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot vähintään yhdeltä vuodelta.

37. Jotkut yhteisöt esittävät usean vuoden yhteenvetoja valikoiduista tiedoista aikaisemmilta tilikausilta kuin miltä ne esittävät täydet IFRS-standardin mukaiset vertailutiedot. Tämä IFRS-standardi ei edellytä tällaisten yhteenvetojen täyttävän IFRS-standardien mukaisia kirjaamis- ja arvostusvaatimuksia. Lisäksi jotkut yhteisöt esittävät aiemman tilinpäätösnormiston mukaiset vertailutiedot IAS 1:n edellyttämien vertailutietojen ohella. Jos tilinpäätös sisältää usean vuoden yhteenvetoja tai vertailutietoja, jotka on laadittu aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti, yhteisön on:

a) merkittävä aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen informaatioon selkeästi, että sitä ei ole laadittu IFRS-standardien mukaisesti; ja

b) ilmoitettava, minkä luonteisia olisivat ne merkittävimmät oikaisut, jotka tekisivät informaatiosta IFRS-standardien mukaista. Yhteisön ei tarvitse kvantifioida näitä oikaisuja.

Selostus IFRS-standardeihin siirtymisestä

38. **Yhteisön on selostettava, miten siirtyminen aiemmasta tilinpäätösnormistosta IFRS-standardeihin on vaikuttanut sen esittämään taloudelliseen asemaan, tuloksellisuuteen ja rahavirtoihin.**

Täsmäytyslaskelmat

39. 38 kohdan noudattaminen edellyttää, että yhteisön ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen on sisällettävä:

a) täsmäytyslaskelmat aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen oman pääoman ja IFRS-standardien mukaisen oman pääoman välillä seuraavilta ajankohdilta:

i) IFRS-standardeihin siirtymispäivä; ja

ii) yhteisön viimeisimmässä, aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa vuositilinpäätöksessä esitetyn viimeisen tilikauden päättymispäivä;

b) täsmäytyslaskelma yhteisön viimeisimmässä, aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa vuositilinpäätöksessä esitetyn viimeisen tilikauden voiton tai tappion ja sen saman tilikauden IFRS-standardien mukaisen voiton tai tappion välillä; ja

▼M1

c) jos yhteisö on ensimmäistä kertaa kirjannut tai peruuttanut arvonalentumistappioita avaavaa IFRS-tasetta laatiessaan, ne tiedot, joita IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen olisi edellyttänyt, jos yhteisö olisi kirjannut kyseiset arvonalentumistappiot tai peruutukset IFRS-standardeihin siirtymispäivänä alkavalla tilikaudella.

40. 39 kohdan a ja b alakohdan edellyttämien täsmäytyslaskelmien on oltava riittävän yksityiskohtaisia, jotta käyttäjät ymmärtäisivät taseeseen ja tuloslaskelmaan tehdyt olennaiset oikaisut. Jos yhteisö on esittänyt rahavirtalaskelman aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan, sen on selostettava myös rahavirtalaskelmaan tehdyt olennaiset oikaisut.

41. Jos yhteisön tietoon tulee aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa tehtyjä virheitä, 39 kohdan a ja b alakohdan edellyttämissä täsmäytyslaskelmissa on erotettava näiden virheiden korjaukset tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista.

42. IAS 8:ssa Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset ei käsitellä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka tapahtuvat yhteisön ottaessa IFRS-standardit ensi kertaa käyttöön. IAS 8:ssa olevat vaatimukset tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia koskevien tietojen esittämisestä eivät näin ollen koske yhteisön ensimmäistä IFRS-tilinpäätöstä.

43. Jos yhteisö ei ole esittänyt tilinpäätöstä aikaisemmilta tilikausilta, tästä on annettava tieto ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä.

Käyvän arvon käyttäminen oletushankintamenona

44. Jos yhteisö käyttää avaavassa IFRS-taseessaan käypää arvoa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen, sijoituskiinteistön tai aineettoman hyödykkeen oletushankintamenona (ks. 16 ja 18 kohta), yhteisön ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä on esitettävä jokaisesta avaavan IFRS-taseen erästä:

a) näiden käypien arvojen yhteismäärä; ja

b) aiemman tilinpäätösnormiston mukaisiin kirjanpitoarvoihin tehdyn oikaisun kokonaismäärä.

Osavuosikatsaukset

45. 38 kohdan noudattaminen edellyttää, että mikäli yhteisö esittää ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman tilikauden osasta IAS 34:n Osavuosikatsaukset mukaisen osavuosikatsauksen, yhteisön on täytettävä IAS 34:n vaatimusten lisäksi seuraavat vaatimukset:

a) Jos yhteisö on esittänyt osavuosikatsauksen välittömästi edeltävän tilikauden vastaavalta osavuosijaksolta, kunkin osavuosikatsauksen on sisällettävä täsmäytyslaskelmat seuraavien erien välillä:

i) aiemman tilinpäätösnormiston mukainen oma pääoma vastaavan vertailuosavuosijakson lopussa ja IFRS-standardien mukainen oma pääoma kyseisenä ajankohtana; ja

ii) aiemman tilinpäätösnormiston mukainen voitto tai tappio vastaavalta vertailuosavuosijaksolta (osavuosijaksolta ja tilikauden alusta osavuosijakson loppuun) ja IFRS-standardien mukainen voitto tai tappio samalta ajanjaksolta.

b) a kohdan edellyttämien täsmäytyslaskelmien lisäksi yhteisön ensimmäisen IAS 34:n mukaisen osavuosikatsauksen, joka laaditaan ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman tilikauden osasta, on sisällettävä 39 kohdan a ja b alakohdassa (40 ja 42 kohdan mukaisilla täsmennyksillä täydennettyinä) kuvatut täsmäytyslaskelmat taikka viittaus toiseen julkistettuun asiakirjaan, joka sisältää kyseiset täsmäytyslaskelmat.

46. IAS 34 edellyttää vähimmäistietoja, jotka perustuvat oletukseen, että osavuosikatsauksen käyttäjillä on käytettävissään myös viimeisin vuositilinpäätös. IAS 34:n mukaan yhteisön on kuitenkin esitettävä myös ”kaikki tapahtumat tai liiketoimet, jotka ovat olennaisia tarkasteltavana olevan osavuosijakson ymmärtämiseksi”. Jos IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija ei näin ollen ole esittänyt viimeisimmässä aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa vuositilinpäätöksessään informaatiota, joka on olennaista tarkasteltavana olevan osavuosijakson ymmärtämiseksi, sen osavuosikatsauksessa on esitettävä tämä informaatio tai viitattava toiseen julkistettuun asiakirjaan, joka sisältää tämän informaation.

▼**M1**

VOIMAANTULO

47. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia, jos sen ensimmäinen IFRS-tilinpäätös laaditaan 1. tammikuuta 2004 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös laaditaan tilikaudelta, joka alkaa aikaisemmin kuin 1. tammikuuta 2004 ja yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia SIC-8:n IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana asemasta, sen on annettava tästä tieto.

▼M1

Lisäys A

Määritelmät

Tämä lisäys on kiinteä osa tätä IFRS-standardia.

IFRS-standardeihin siirtymispäivä	Aikaisimman sellaisen tilikauden alkamispäivä, jolta yhteisö esittää täydet IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään.
oletushankinta-meno	Rahamäärä, jota käytetään korvaamaan hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno tiettynä päivänä. Myöhemmät poistot tai muut jaksotukset tehdään olettaen, että yhteisö on alun perin kirjannut omaisuuserän tai velan kyseisenä päivänä ja että sen hankintameno on ollut yhtä suuri kuin oletushankintameno.
käypä arvo	Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.
ensimmäinen IFRS-tilinpäätös	Ensimmäinen vuositilinpäätös, jossa yhteisö ottaa IFRS-standardit käyttöön antaen nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta.
IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija	Yhteisö, joka esittää ensimmäisen IFRS-tilin-päätöksensä.
kansainväliset tilinpäätösstandardit International Financial Reporting Standards (IFRS-standardit)	Kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja antavan elimen International Accounting Standards Board (IASB) hyväksymät standardit ja tulkinnat. Niihin kuuluvat: a) IFRS-standardit; b) IAS-standardit; sekä c) Kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) tai aikaisemman pysyvän tulkintakomitean Standing Interpretations Committee (SIC) laatimat, IASB:n hyväksymät tulkinnat.
avaava IFRS-tase	Yhteisön IFRS-standardeihin siirtymispäivän tase (julkistettu tai julkistamaton).
aiempi tilinpäätösnormisto	Kirjanpidon perusta, jota IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija on käyttänyt välittömästi ennen IFRS-standardien käyttöönottoa.
(raportointikauden) päättymispäivä	Tilinpäätöksen tai osavuosikatsauksen kattaman viimeisimmän ajanjakson päättymispäivä.

▼M1

Lisäys B

Yritysten yhteenliittymät

Tämä lisäys on kiinteä osa tätä IFRS-standardia.

B1 IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija saa olla soveltamatta IAS 22:ta Yritysten yhteenliittymät takautuvasti aikaisempiin yritysten yhteenliittymiin (yritysten yhteenliittymät, jotka ovat toteutuneet ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää). Jos IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija kuitenkin oikaisee jonkin yritysten yhteenliittymän IAS 22:n mukaiseksi, sen on oikaistava kaikki myöhemmät yritysten yhteenliittymät. Esimerkiksi jos IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija päättää oikaista 30. kesäkuuta 2002 toteutuneen yritysten yhteenliittymän, sen on oikaistava kaikki yhteenliittymät, jotka ovat toteutuneet tuon päivän eli 30. kesäkuuta 2002 ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä.

B2 Jos IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija ei sovella IAS 22:ta takautuvasti aikaisempaan yritysten yhteenliittymään, tällä on seuraavat vaikutukset kyseiseen yritysten yhteenliittymään:

a) IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on pidettävä luokittelu (oikeudellisen hankkijaosapuolen suorittama hankinta, oikeudellisen hankintakohteen suorittama käänteinen hankinta tai omistusten yhdistäminen) samana kuin edellisessä aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa tilinpäätöksessä.

b) IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on merkittävä taseeseen kaikki IFRS-standardeihin siirtymisajankohdan varat ja velat, jotka on hankittu tai otettu vastattaviksi aikaisemmassa yritysten yhteenliittymässä, lukuun ottamatta:

i) joitakin rahoitusvaroja ja -velkoja, jotka on kirjattu pois taseesta aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa (ks. 27 kohta); ja

ii) omaisuuseriä, liikearvo mukaan lukien, ja velkoja, joita ei ole merkitty hankkijaosapuolen aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen konsernitaseeseen ja jotka eivät myöskään täyttäisi IFRS-standardien mukaisia kirjaamisedellytyksiä hankitun kohteen erillistaseessa (ks. B2 f—B2 i kohta).

IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on kirjattava tästä mahdollisesti johtuva muutos kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän, mikäli niin on asianmukaista) oikaisuksi, paitsi jos muutos aiheutuu sellaisen aineettoman hyödykkeen kirjaamisesta, joka on aikaisemmin sisällytetty liikearvoon (ks. kappale B2 g i kohta).

c) IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija ei saa merkitä avaavaan IFRS-taseeseen sellaista aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa kirjattua erää, joka ei täytä IFRS-standardien mukaisia omaisuuserän tai velan kirjaamisedellytyksiä. IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on käsiteltävä tästä johtuva muutos kirjanpidossa seuraavasti:

i) IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija on saattanut luokitella aikaisemman yritysten yhteenliittymän hankinnaksi ja kirjata aineettomaksi hyödykkeeksi erän, joka ei täytä IAS 38:n Aineettomat hyödykkeet mukaisia kirjaamisedellytyksiä. Sen on siirrettävä kyseinen erä (ja siihen mahdollisesti liittyvät laskennalliset verot ja vähemmistöosuudet) osaksi liikearvoa (paitsi jos se on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan vähentänyt liikearvon suoraan omasta pääomasta, ks. B2 g i kohta ja B2 i kohta).

ii) IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on kirjattava kaikki muut tästä johtuvat muutokset kertyneisiin voittovaroihin ([1]).

d) IFRS-standardit edellyttävät joidenkin varojen ja velkojen myöhempää arvostamista alkuperäisestä hankintamenosta poikkeavalla perusteella, kuten käypä arvo. IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on arvostettava nämä varat ja velat avaavassa IFRS-taseessa tällä perusteella, vaikka ne olisi hankittu tai otettu vastattaviksi aikaisemmassa yritysten yhteenliittymässä. Sen on kirjattava tästä johtuva kirjanpitoarvon muutos kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän, jos niin on asianmukaista), ei siis liikearvon, oikaisuksi.

e) Yritysten yhteenliittymässä hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen kirjanpitoarvon välittö-

([1]) Tällaisia muutoksia ovat siirrot aineettomiin hyödykkeisiin tai niistä pois, jos liikearvoa ei aiemman tilinpäätösnormiston mukaan merkitty varoiksi taseeseen. Näin on, jos yhteisö on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan a) vähentänyt liikearvon suoraan omasta pääomasta tai b) ei ole käsitellyt yritysten yhteenliittymää hankintana.

▼M1

mästi yhteenliittymän jälkeen on oltava IFRS-standardien mukainen, kyseisen päivän oletushankintameno. Jos nämä varat ja velat on IFRS-standardien mukaan myöhemmin arvostettava hankintamenoon perustuen, tämän oletushankintamenon on oltava hankintamenoon perustuvien poistojen tai muiden jaksotusten pohjana yritysten yhteenliittymän toteutumispäivästä alkaen.

f) Jos aikaisemmassa yritysten yhteenliittymässä hankittua omaisuuserää tai vastattavaksi otettua velkaa ei aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa ole merkitty taseeseen, sen oletushankintameno avaavassa IFRS-taseessa ei ole nolla. Sen sijaan hankkijaosapuolen on kirjattava se konsernitaseeseensa ja arvostettava se samalla perusteella kuin se IFRS-standardien mukaan olisi arvostettava hankitun kohteen erillistaseessa. Asian havainnollistamiseksi: jos hankkijaosapuoli ei ole aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan aktivoinut aikaisemmassa yritysten yhteenliittymässä hankittuja rahoitusleasingkohteita, sen on aktivoitava kyseiset vuokrauskohteet konsernitilinpäätöksessään siten kuin IAS 17 Vuokrasopimukset edellyttäisi hankinnan kohteen tekevän omassa IFRS-erillistaseessaan. Käänteisesti: jos omaisuuserä tai velka on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa sisällytetty liikearvoon mutta olisi IAS 22:n mukaan kirjattu erikseen, kyseinen omaisuuserä tai velka säilyy osana liikearvoa, elleivät IFRS-standardit edellyttäisi sen kirjaamista hankitun kohteen erillistilinpäätöksessä.

g) Liikearvon kirjanpitoarvon avaavassa IFRS-taseessa on oltava sen aiemman tilinpäätösnormiston mukainen kirjanpitoarvo IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, kun on tehty seuraavat kolme oikaisua:

   i) Jos B2 kohdan c alakohdan i alakohta sitä edellyttää, IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on lisättävä liikearvon kirjanpitoarvoa luokitellessaan uudelleen erän, jonka se on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan kirjannut aineettomaksi hyödykkeeksi. Vastaavasti jos IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan pitää B2 kohdan f alakohdan mukaan merkitä taseeseen aineeton hyödyke, joka on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa sisällytetty taseeseen merkittyyn liikearvoon, IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on vähennettävä liikearvon kirjanpitoarvoa vastaavasti (ja oikaistava tarvittaessa laskennallisia veroja ja vähemmistöosuuksia).

   ii) Aikaisemmasta yritysten yhteenliittymästä maksettavaan vastikkeeseen vaikuttava ehto on saattanut jo ratketa ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää. Jos ehdollinen vastike pystytään arvioimaan luotettavasti ja sen maksaminen on todennäköistä, IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on oikaistava liikearvoa tällä määrällä. Vastaavasti IFRStilinpäätöksen ensilaatijan on oikaistava liikearvon kirjanpitoarvoa, jos aikaisemmin kirjattua ehdollista oikaisua ei enää pystytä määrittämään luotettavasti tai jos sen maksaminen ei enää ole todennäköistä.

   iii) Riippumatta siitä, onko mitään viitteitä liikearvon arvonalentumisesta, IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on IAS 36:ta Omaisuuserien arvon alentuminen soveltaen tehtävä sille arvonalentumistesti ja kirjattava tästä mahdollisesti syntyvä arvonalentumistappio kertyneisiin voittovaroihin (tai uudelleenarvostusrahastoon IAS 36:n niin vaatiessa). Arvonalentumistestin on perustuttava IFRS-standardeihin siirtymispäivän olosuhteisiin.

h) Liikearvon kirjanpitoarvoon ei saa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tehdä muita oikaisuja. IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija ei saa oikaista liikearvon kirjanpitoarvoa esimerkiksi:

   i) jättääkseen pois kyseisessä yritysten yhteenliittymässä hankitun keskeneräisen tutkimus- ja kehittämisprojektin (paitsi jos siihen liittyvä aineeton hyödyke täyttäisi IAS 38:n mukaiset kirjaamisedellytykset hankinnan kohteen erillistilinpäätöksessä);

   ii) oikaisemalla liikearvosta aikaisemmin tehtyjä poistoja;

   iii) peruuttamalla sellaiset liikearvon oikaisut, joita IAS 22 ei sallisi, mutta jotka on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa tehty yritysten yhteenliittymän toteutumispäivän ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä varoihin ja velkoihin tehtyjen oikaisujen vuoksi.

i) Jos IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan kirjannut liikearvon oman pääoman vähennykseksi:

   i) se ei saa merkitä tätä liikearvoa avaavaan IFRS-taseeseen. Se ei myöskään saa siirtää liikearvoa tuloslaskelmaan, jos se luopuu tytäryrityksestä tai jos tytäryritykseen tehdyn sijoituksen arvo alentuu;

▼M1

ii) vastikkeeseen vaikuttavan ehdon myöhemmin ratketessa sen vaikutukset on kirjattava kertyneisiin voittovaroihin.

j) IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija on saattanut jättää aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen aikaisemmassa yritysten yhteenliittymässä hankitun tytäryrityksen (esimerkiksi koska emoyritys ei aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan ole pitänyt sitä tytäryrityksenä tai ei ole laatinut konsernitilinpäätöstä). IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on oikaistava tytäryrityksen varojen ja velkojen kirjanpitoarvot vastaamaan määriä, joita IFRS-standardit edellyttäisivät tytäryrityksen erillistaseessa. Liikearvon oletushankintamenoksi tulee seuraavien erien välinen ero IFRS-standardeihin siirtymispäivänä:

i) emoyrityksen osuus näistä oikaistuista kirjanpitoarvoista; ja

ii) tytäryritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno emoyrityksen erillistilinpäätöksessä.

k) Vähemmistöosuuksien ja laskennallisten verojen määrittäminen seuraa muiden varojen ja velkojen määrittämistä. Edellä mainitut oikaisut taseeseen merkittyihin varoihin ja velkoihin vaikuttavat näin ollen vähemmistöosuuksiin ja laskennallisiin veroihin.

B3 Aikaisempia yritysten yhteenliittymiä koskeva helpotus koskee myös aikaisempia sijoituksia osakkuusyrityksiin ja yhteisyritysosuuksia.

B4 Lisäksi B1 kohdan mukaan valittava päivä koskee myös kaikkia tällaisia hankintoja.

▼M1

Lisäys C

Muutokset muihin IFRS-standardeihin

Tässä lisäyksessä kuvatut muutokset tulevat voimaan koskien 1. tammikuuta 2004 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta laadittavaa vuositilinpäätöstä. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmalla tilikaudella, nämä muutokset tulevat voimaan tällä aikaisemmalla tilikaudella.

C1 Tämä IFRS-standardi korvaa SIC-8:n IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen pääasiallisena perustana.

C2 Tämä IFRS-standardi muuttaa IAS 39:n Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen 172 kohdan h alakohdan seuraavanlaiseksi:

”h) mikäli arvopaperistamiseen, siirtoon tai muuhun taseesta pois kirjaamiseen johtavaan liiketoimeen on ryhdytty ennen sen tilikauden alkua, jolla tätä standardia sovelletaan ensimmäistä kertaa, kyseisen liiketoimen kirjanpidollista käsittelyä ei muuteta takautuvasti tämän standardin vaatimuksia vastaavaksi. Tämä ei kuitenkaan vapauta siirron tekijää vaatimuksista:

i) kirjata kaikki johdannaiset tai muut intressit, kuten hoitopalveluoikeudet tai -velvoitteet, jotka sille on jäänyt kyseisen liiketoimen jälkeen ja jotka täyttävät tämän tai jonkin muun IFRS-standardin mukaiset kirjaamisedellytykset; ja

ii) yhdistellä konsernitilinpäätökseen kaikki erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt, joissa siirron tekijällä on määräysvalta (ks. SIC-12 Konsernitilinpäätös — erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt).”

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-10

Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 20 ”Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot”.

Käsiteltävä asia

1. Joissakin maissa julkinen tuki yrityksille saattaa olla tarkoitettu kannustamaan tai tukemaan pitkäaikaisesti tietyillä alueilla tai toimialoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa. Tällaisen tuen saannin ehdot eivät välttämättä liity nimenomaisesti yrityksen liiketoimintaan. Esimerkkejä tällaisesta tuesta ovat voimavarojen siirrot julkiselta vallalta yrityksille, jotka:

   (a) toimivat tietyllä toimialalla;

   (b) jatkavat toimintaa hiljattain yksityistetyillä toimialoilla; tai

   (c) aloittavat tai jatkavat toimintaansa kehitysalueilla.

2. Käsiteltävä kysymys on, onko tällainen julkinen tuki IAS 20:n soveltamisalaan kuuluva ”julkinen avustus” ja käsitelläänkö sitä siis kyseisen standardin mukaisesti.

Päätös

3. Julkinen tuki yrityksille on IAS-standardiin 20 sisältyvän julkisten avustusten määritelmän mukainen, vaikka sen saamiselle ei olisi muita nimenomaisesti yrityksen liiketoimintaan liittyviä ehtoja kuin vaatimus toimimisesta tietyillä alueilla tai toimialoilla. Tällaisia avustuksia ei sen vuoksi kirjata suoraan omaan pääomaan.

   Päätös tehty: tammikuussa 1998.

   Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 1.8.1998. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-12

Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 27 ”Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely”.

Käsiteltävä asia

1. Yksikkö on saatettu perustaa kapea-alaisen ja tarkasti määritellyn tavoitteen toteuttamista varten (esimerkiksi hoitamaan tiettyä vuokrasopimusta, tutkimus- ja kehittämistoimintaa tai rahoitusvarojen arvopaperistamista). Tällainen erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö (”SPE”) voi olla muodoltaan osakeyhtiö, säätiö, henkilöyhtiö tai rekisteröimätön yksikkö. SPE:tä perustettaessa tehdään usein oikeudellisia järjestelyjä, jotka rajoittavat tiukasti ja joskus pysyvästi yksikön hallituksen, asiamiehen tai johdon valtaa päättää SPE:n toiminnasta. Näissä ehdoissa määrätään usein, että SPE:n jatkuvaa toimintaa ohjaavia periaatteita ei voi muuttaa muu kuin mahdollisesti yksikön perustaja tai sponsori (ts. ne toimivat niin sanotusti ”automaattiohjauksella”).

2. Sponsori (tai yritys, jonka puolesta SPE on perustettu) siirtää usein SPE:lle varoja, saa oikeuden käyttää SPE:n hallussa olevia varoja tai suorittaa palveluja SPE:lle, kun taas muut osapuolet (”pääoman sijoittajat”)

▼B

saattavat hoitaa SPE:n rahoittamisen. Yritys, jolla on liiketoimia SPE:n kanssa (usein perustaja tai sponsori) saattaa tosiasiassa käyttää SPE:ssä määräysvaltaa.

3. Hyötyä tuottava intressi SPE:ssä saattaa olla muodoltaan esimerkiksi vieraan tai oman pääoman ehtoinen instrumentti, oikeus voitto-osuuteen, oikeus jäännösarvoon tai vuokrasopimus. Jotkut hyötyä tuottavat intressit saattavat yksinkertaisesti antaa haltijalleen kiinteän tai sopimuksen mukaisen tuoton, kun taas toiset antavat haltijalle oikeudet tai pääsyn SPE:n toiminnan tuottamaan muuhun vastaiseen taloudelliseen hyötyyn. Useimmiten perustajalla tai sponsorilla (tai yrityksellä, jonka puolesta SPE on perustettu) on merkittävä osuus SPE:n toiminnassa, vaikka se omistaisi vain pienen osuuden tai ei minkäänlaista osuutta SPE:n omasta pääomasta.

4. IAS 27 edellyttää tilinpäätöksen laativan yrityksen määräysvallassa olevien yksikköjen yhdistelemistä konsernitilinpäätökseen. Standardi ei kuitenkaan sisällä nimenomaisia ohjeita SPE:iden yhdistelemisestä.

5. Käsiteltävä kysymys on, missä tilanteissa yrityksen tulee yhdistellä SPE konsernitilinpäätökseensä.

6. Tätä tulkintaa ei sovelleta työsuhteen päättymisen jälkeisiin etusjärjestelyihin eikä omaan pääomaan sidottuihin järjestelyihin.

7. Varojen siirto yritykseltä SPE:lle voi kyseisen yrityksen näkökulmasta täyttää myynnin kriteerit. Vaikka siirto olisikin myynti, IAS 27:n ja tämän tulkinnan mukaiset vaatimukset saattavat tarkoittaa, että yrityksen tulee yhdistellä SPE konsernitilinpäätökseensä. Tässä tulkinnassa ei käsitellä tilanteita, joissa yrityksen tulee käsitellä siirtoa myyntinä, eikä tällaisen myynnin seuraamusten eliminointia konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

Päätös

8. SPE yhdistellään konsernitilinpäätökseen silloin, kun yrityksen ja SPE:n välisen suhteen tosiasiallinen luonne osoittaa SPE:n olevan yrityksen määräysvallassa.

9. SPE:ssä määräysvalta voi toteutua siten, että yritys määrää etukäteen SPE:n toiminnasta (toimii ”automaattiohjauksessa”) tai muulla tavalla. Kohdassa IAS 27.12 mainitaan useita tilanteita, jotka johtavat määräysvallan syntymiseen, vaikka yritys omistaa enintään puolet toisen yrityksen äänivallasta. Määräysvalta voi toteutua myös tapauksissa, joissa yritys omistaa vain pienen osuuden tai ei minkäänlaista osuutta SPE:n omasta pääomasta. Määräysvallan käsitteen soveltaminen edellyttää kussakin tapauksessa harkintaa, jossa otetaan huomioon kaikki merkitykselliset tekijät.

10. Kohdassa IAS 27.12 kuvattujen tilanteiden lisäksi esimerkiksi seuraavat olosuhteet saattavat olla merkkinä sellaisesta suhteesta, jossa yrityksellä on määräysvalta SPE:ssä ja sen tulee tästä johtuen yhdistellä SPE konsernitilinpäätökseensä (tämän tulkinnan liitteessä on lisäohjeistusta):

    (a) SPE:n toimintaa harjoitetaan tosiasiallisesti yrityksen puolesta sen nimenomaisten liiketoiminnallisten tarpeiden mukaisesti niin, että yritys saa hyötyä SPE:n toiminnasta;

    (b) yrityksellä on tosiasiallisesti päätösvalta, jonka perusteella se saa pääosan SPE:n toiminnan tuottamasta hyödystä, tai yritys on delegoinut tämän päätösvallan luomalla ”automaattiohjauksen”;

    (c) yrityksellä on tosiasiallisesti oikeus pääosaan SPE:n tuottamasta hyödystä, ja sen vuoksi yritys on alttiina riskeille, jotka liittyvät SPE:n toimintaan; tai

    (d) yritys pitää tosiasiallisesti itsellään enemmistön SPE:hen tai sen varoihin liittyvistä jäännösarvoon tai omistukseen perustuvista riskeistä saadakseen hyötyä sen toiminnasta.

11. Se, että yritys (sponsori tai muu osapuoli, jolla on SPE:ssä hyötyä tuottava intressi) määrää ennalta SPE:n jatkuvasta toiminnasta, ei ole kohdassa IAS 27.13(b) tarkoitettu rajoite.

    Päätös tehty: kesäkuussa 1998.

    Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla; aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-13

Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 31 (uudistettu 1998) ”Osakkuusyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä”.

Käsiteltävä asia

1. IAS 31.39 (uudistettu 1998) viittaa yhteisyrityksen ja sen osapuolen välisiin panoksiin ja myynteihin seuraavasti: ”Kun yhteisyrityksen osapuoli luovuttaa tai myy omaisuuseriä yhteisyritykselle, liiketoimesta johtuva voitto tai tappio tai osa siitä kirjataan niin, että se vastaa liiketoimen tosiasiallista sisältöä”. Lisäksi kohdassa IAS 31.19 (uudistettu 1998) todetaan, että ”yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö on yhteisyritys, johon liittyy sellaisen osakeyhtiön, henkilöyhtiön tai muun yksikön perustaminen, jossa kullakin osapuolella on omistusosuus”. Voitoista tai tappioista, jotka johtuvat ei-monetaarisista panoksista yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin (”JCE”), ei anneta nimenomaisia ohjeita.

2. Panokset JCE:hen ovat osapuolten omaisuuserien siirtoja vastikkeeksi omistusosuudesta JCE:ssä. Tällaiset panokset voidaan antaa eri muodoissa. Osapuolet voivat antaa panoksensa samanaikaisesti joko JCE:tä perustettaessa tai myöhemmin. Osapuolen (tai osapuolten) saama vastike JCE:hen luovutetuista omaisuuseristä saattaa sisältää myös käteisvaroja tai muuta vastiketta, joka ei ole riippuvainen JCE:n vastaisista rahavirroista (”lisävastike”).

3. Käsiteltävät kysymykset ovat:

   (a) milloin yhteisyrityksen osapuolen tulee merkitä tuloslaskelmaansa asianmukainen osuus voitosta tai tappiosta, joka syntyy ei-monetaarisesta omaisuuserästä, joka on annettu JCE:hen vastikkeeksi omistusosuudesta JCE:ssä;

   (b) miten yhteisyrityksen osapuolen tulee käsitellä lisävastike kirjanpidossaan; ja

   (c) miten realisoitumaton voitto tai tappio esitetään yhteisyrityksen osapuolen konsernitilinpäätöksessä.

4. Tämä tulkinta koskee sitä, miten yhteisyrityksen osapuoli käsittelee kirjanpidossaan JCE:hen annettavia ei-monetaarisia panoksia vastikkeeksi omistusosuudesta JCE:ssä, jota käsitellään joko pääomaosuusmenetelmällä tai suhteellisen yhdistelyn menetelmällä.

Päätös

5. Kun yhteisyrityksen osapuoli soveltaa kohtaa IAS 31.39 JCE:hen antamiinsa ei-monetaarisiin panoksiin vastikkeeksi omistusosuudesta JCE:ssä, yhteisyrityksen osapuolen tulee merkitä tilikauden tuloslaskelmaan se osuus voitosta tai tappiosta, joka kohdistuu muiden osapuolten omistusosuuteen, paitsi milloin:

   (a) panoksena annetun ei-monetaarisen omaisuuserän (tai omaisuuserien) omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut eivät ole siirtyneet JCE:lle;

   (b) voitto tai tappio ei-monetaarisesta panoksesta ei ole määritettävissä luotettavasti; tai

   (c) ei-monetaariset omaisuuserät ovat samankaltaisia kuin muiden osapuolten panoksena antamat. Ei-monetaariset omaisuuserät ovat samankaltaisia kuin muiden osapuolten panoksena antamat silloin, kun ne ovat luonteeltaan samanlaisia, niitä käytetään vastaavanlaiseen tarkoitukseen samassa liiketoiminnassa ja niiden käyvät arvot ovat samankaltaiset. Panos läpäisee samanlaisuustestin vain, jos kaikki siihen kuuluvat merkittävät omaisuuserät ovat samankaltaisia kuin yhteisyrityksen toisten osapuolten antamat.

▼B

Jos yksikin poikkeuksista (a)-(c) toteutuu, voittoa tai tappiota pidettäisiin realisoitumattomana eikä sitä näin ollen merkittäisi tuloslaskelmaan, paitsi kappaleen 6 mukaisessa tilanteessa.

6. Jos yhteisyrityksen osapuoli saa JCE:n omistusosuuden lisäksi monetaarisia tai ei-monetaarisia omaisuuseriä, jotka ovat erilaisia kuin ne, jotka se antoi panoksena, osapuolen tulee merkitä asianmukainen osuus liiketoimesta johtuvasta voitosta tai tappiosta tuloslaskelmaan.

7. Realisoitumattomat voitot tai tappiot JCE:hen annetuista ei-monetaarisista panoksista eliminoidaan suhteellista yhdistelyä sovellettaessa kyseisiä omaisuuseriä vastaan tai pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa sijoitusta vastaan. Tällaisia realisoitumattomia voittoja tai tappioita ei pidä esittää yhteisyrityksen osapuolen konsernitaseessa voittoina tai tappioina, joiden tulosvaikutteista kirjaamista on lykätty.

Päätös tehty: kesäkuussa 1998.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla; aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-15

Muut vuokrasopimukset – kannustimet

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 17 ”Vuokrasopimukset” (uudistettu 1997).

Käsiteltävä asia

1. Neuvoteltaessa uudesta tai uudistettavasta vuokrasopimuksesta, joka on muu kuin rahoitusleasingsopimus, vuokralle antaja saattaa tarjota vuokralle ottajalle kannustimia sopimuksen aikaansaamiseksi. Esimerkkejä tällaisista kannustimista ovat suorat rahasuoritukset vuokralle ottajalle taikka vuokralle ottajalle syntyvien menojen hyvittäminen tai vastattavaksi ottaminen (esimerkiksi muutosta johtuvat menot, vuokrattavan hyödykkeen parannustyöt ja vuokralle ottajan aikaisempaan vuokraussitoumukseen liittyvät menot). Vaihtoehtoisesti voidaan sopia, ettei vuokra-ajan ensimmäisiltä jaksoilta makseta lainkaan vuokraa tai että niiltä peritään alempaa vuokraa.

2. Käsiteltävä kysymys on, miten tällaiseen muuhun vuokrasopimukseen liittyvät kannustimet merkitään vuokralle ottajan ja vuokralle antajan tilinpäätökseen.

Päätös

3. Kaikki kannustimet, jotka liittyvät uuteen tai uudistettavaan vuokrasopimukseen, joka on muu kuin rahoitusleasingsopimus, käsitellään kiinteänä osana sitä nettovastiketta, joka on sovittu suoritettavan vuokratun hyödykkeen käytöstä, riippumatta kannustimen luonteesta tai muodosta taikka maksujen ajoittumisesta.

4. Vuokralle antajan tulee kirjata kannustimista johtuvien menojen kokonaismäärä vuokratuoton vähennykseksi tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa vuokratusta hyödykkeestä saatavan hyödyn vähentymisen ajallista jakautumista.

5. Vuokralle ottajan tulee kirjata kannustimista johtuva kokonaishyöty vuokrakulujen vähennykseksi tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa vuokralle ottajan hyödykkeestä saaman hyödyn ajallista jakautumista.

6. Vuokralle ottajalle syntyviä menoja, joihin kuuluvat myös aikaisempaan vuokrasopimukseen liittyvät menot (esimerkiksi irtisanomisesta, muutosta tai vuokrattavan hyödykkeen parannustöistä johtuvat menot) käsitellään vuokralle ottajan kirjanpidossa kyseisiä menoja koskevien IAS-standardien mukaisesti, mukaan lukien menot, jotka tosiasiassa hyvitetään kannustinjärjestelyä käyttäen.

▼B

Päätös tehty: kesäkuussa 1998.

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan vuokrasopimuksiin, joiden mukainen vuokra-aika alkaa 1.1.1999 tai sen jälkeen.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-21

Tuloverot – uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Tulkintaluonnos SIC-D21 ”Tuloverot – Omnibus” julkaistiin kommentoitavaksi syyskuussa 1999. Tulkintaluonnos sisälsi sekä tässä tulkinnassa että tulkinnassa SIC-25 ”Tuloverot – yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset” käsiteltävät asiat.

Viittaus: IAS 12 ”Tuloverot” (uudistettu 1996).

Käsiteltävä asia

1. IAS 12.51:n mukaan laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään siten, että ne kuvastavat verovaikutuksia, jotka seuraisivat siitä tavasta, jolla yritys tilinpäätöspäivänä odottaa kerryttävänsä niiden varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa niiden velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän, joista väliaikaiset erot johtuvat.

2. Kohdassa IAS 12.20 todetaan, että omaisuuserän uudelleenarvostus ei aina vaikuta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) ja että omaisuuserän verotuksellista arvoa ei ehkä oikaista uudelleenarvostuksen seurauksena. Jos tulevaisuudessa kertyvä kirjanpitoarvoa vastaava määrä on veronalaista, uudelleenarvostetun omaisuuserän kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon erotus on väliaikainen ero, ja se synnyttää laskennallisen verovelan tai -saamisen.

3. Käsiteltävä kysymys on, miten tulkitaan ”kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymistä”, jos kyseessä on omaisuuserä, josta ei tehdä poistoja (ei poistojen kohteena oleva omaisuuserä) ja se on arvostettu uudelleen IAS 16:n (uudistettu 1998) kappaleen 29 mukaisesti.

4. Tämä tulkinta koskee myös sijoituskiinteistöjä, jotka merkitään taseeseen uudelleenarvostettuun määrään IAS 25.23(b):n mukaan mutta joiden ei katsottaisi olevan poistojen kohteena, jos olisi sovellettava IAS-standardia 16.

Päätös

5. Laskennallinen verovelka tai -saaminen, joka johtuu ei poistojen kohteena olevan omaisuuserän uudelleenarvostamisesta IAS 16.29:n mukaan, määritetään niiden verovaikutusten perusteella, jotka seuraisivat kyseisen erän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä myymällä hyödyke, riippumatta siitä, millä perusteella kyseisen omaisuuserän kirjanpitoarvo on määritetty. Näin ollen jos verolaissa määrätään omaisuuserän myynnistä saatavaan verotettavaan määrään sovellettava verokanta, joka poikkeaa omaisuuserän käytöstä syntyvään verotettavaan määrään sovellettavasta verokannasta, käytetään ensiksi mainittua verokantaa ei poistojen kohteena olevaan omaisuuserään liittyvää laskennallista verovelkaa tai -saamista määritettäessä.

Päätös tehty: elokuussa 1999.

Voimaantulo: Tämä päätös tulee voimaan 15.7.2000. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-25

Tuloverot – yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Tulkintaluonnos SIC-D21 ”Tuloverot – Omnibus” julkistettiin kommentoitavaksi syyskuussa 1999. Tulkintaluonnos sisälsi sekä tässä tulkinnassa että tulkinnassa SIC-21 ”Tuloverot – uudelleen arvostettujen ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen”.

Viittaus: IAS 12 ”Tuloverot” (uudistettu 1996).

Käsiteltävä asia

1. Yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutoksella saattaa olla yritykselle seuraamuksia, jotka lisäävät tai vähentävät sen verovelkoja tai -saamisia. Tämä saattaa tapahtua esimerkiksi otettaessa yrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja julkisen kaupankäynnin kohteeksi tai kun yrityksen omaa pääomaa järjestellään uudelleen. Se voi tapahtua myös, kun määräysvaltainen osakkeenomistaja siirtyy toiseen maahan. Tällaisen tapahtuman seurauksena yritystä saatetaan verottaa eri tavalla; se voi esimerkiksi saada tai menettää veroetuja tai siihen saatetaan soveltaa erilaista verokantaa tulevaisuudessa.

2. Yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutoksella saattaa olla välitön vaikutus yrityksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuviin verovelkoihin tai -saamisiin. Muutos saattaa myös lisätä tai vähentää yrityksen kirjaamia laskennallisia verovelkoja ja -saamisia riippuen siitä, miten verotuksellisen aseman muutos vaikuttaa niihin veroseuraamuksiin, jotka johtuvat yrityksen varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä tai sen velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittamisesta.

3. Käsiteltävä kysymys on, miten yrityksen tulee käsitellä kirjanpidossaan muutosta sen omassa tai osakkeenomistajien verotuksellisessa asemassa.

Päätös

4. Yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutos ei lisää eikä vähennä suoraan omaan pääomaan kirjattavia määriä. Verotuksellisen aseman muutoksen vaikutus tilikauden verotettavaan tuloon perustuviin veroihin ja laskennallisiin veroihin kirjataan tulosvaikutteisesti tilikaudella, jolleivät nämä muutokset liity liiketoimiin tai muihin tapahtumiin, jotka johtavat samalla tilikaudella tai muulla tilikaudella suoraan oman pääoman määrään kirjattavaan hyvitykseen tai veloitukseen. Ne verovaikutukset, jotka liittyvät oman pääoman määrän muutoksiin samalla tilikaudella tai muulla tilikaudella (ei kirjata tulosvaikutteisesti), kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen.

   Päätös tehty: elokuussa 1999.

   Voimaantulo: Tämä päätös tulee voimaan 15.7.2000. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-27

Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 1 ”Tilinpäätöksen esittäminen” (uudistettu 1997), IAS 17 ”Vuokrasopimukset” (uudistettu 1997), IAS 18 ”Tuotot” (uudistettu 1993).

▼B

Käsiteltävä asia

1. Yritys voi toteuttaa lähipiiriinsä kuulumattoman toisen osapuolen tai osapuolten (sijoittajan) kanssa liiketoimen tai strukturoitujen liiketoimien sarjan (järjestely), johon sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus. Yritys voi esimerkiksi vuokrata hyödykkeitä sijoittajille ja vuokrata samat hyödykkeet takaisin, tai vaihtoehtoisesti se voi myydä hyödykkeet juridisesti ja vuokrata samat hyödykkeet takaisin. Järjestelyjen muoto samoin kuin niiden ehdot voivat vaihdella merkittävästi. Edellä olevassa vuokralle antoa ja vuokralle ottoa koskevassa esimerkissä järjestelyn tarkoituksena voi olla sijoittajan saama veroetu, joka jaetaan yrityksen kanssa palkkion muodossa, eikä sen tarkoituksena ole ollut hyödykkeen käyttöoikeuden siirtäminen.

2. Kun sijoittajan kanssa tehtyyn järjestelyyn kuuluu sopimus, joka on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus, käsiteltävät kysymykset ovat:

   (a) kuinka määritetään, kytkeytyvätkö sarjan muodostavat liiketoimet toisiinsa ja tuleeko niitä käsitellä yhtenä liiketoimena;

   (b) vastaako järjestely IAS 17:n mukaista vuokrasopimuksen määritelmää; ja jos ei,

      (i) ovatko erillinen sijoitustili ja mahdollisesti olemassa olevat vuokranmaksuvelvoitteet yrityksen varoja ja velkoja (ajatellen esimerkiksi liitteen A kappaleen 2(a) esimerkkiä);

      (ii) miten yrityksen tulee käsitellä kirjanpidossa muita järjestelystä johtuvia velvoitteita; ja

      (iii) miten yrityksen tulee käsitellä kirjanpidossa sijoittajalta mahdollisesti saatava palkkio.

Päätös

3. Sellaiset sarjan muodostavat liiketoimet, joihin sisältyy sopimus, joka on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus, kytkeytyvät toisiinsa ja ne käsitellään kirjanpidossa yhtenä liiketoimena silloin, kun sen taloudellista kokonaisvaikutusta ei voida ymmärtää muutoin kuin tarkastelemalla liiketoimien sarjaa yhtenä kokonaisuutena. Näin on esimerkiksi, kun sarjan muodostavat liiketoimet kuuluvat yhteen, niistä on neuvoteltu yhtenä kokonaisuutena ja ne toteutuvat samanaikaisesti tai yhtäjaksoisesti. (Liitteessä A havainnollistetaan tämän tulkinnan soveltamista).

4. Kirjanpidollisen käsittelyn tulee kuvastaa järjestelyn tosiasiallista sisältöä. Järjestelyn tosiasiallista sisältöä määritettäessä arvioidaan sen kaikkia piirteitä ja seuraamuksia painottaen niitä, joilla on taloudellista vaikutusta.

5. IAS-standardia 17 sovelletaan silloin, kun järjestelyn tosiasialliseen sisältöön kuuluu hyödykkeen käyttöoikeuden siirtäminen sovituksi ajaksi. Merkkejä, jotka yksittäisinä osoittavat, ettei järjestelyyn tosiasiassa ehkä kuulu IAS 17:n mukaista vuokrasopimusta, ovat (liitteessä B havainnollistetaan tämän tulkinnan soveltamista):

   (a) yritys pitää itsellään kaikki kohteena olevan omaisuuserän omistukselle ominaiset riskit ja edut, ja sillä on pääasiassa samat käyttöoikeudet siihen kuin ennen järjestelyä;

   (b) järjestelyn ensisijaisena syynä on tietyn verotukseen liittyvän tuloksen saavuttaminen eikä hyödykkeen käyttöoikeuden siirtäminen; ja

   (c) liiketoimeen liittyy optio, jonka ehdot ovat sellaiset, että sen käyttäminen on lähes varmaa (esimerkiksi myyntioptio, joka on toteutettavissa hintaan, joka on merkittävästi korkeampi kuin odotettu käypä arvo silloin, kun option toteuttaminen tulee mahdolliseksi).

6. Yleisten perusteiden kappaleiden 49-64 mukaisia määritelmiä ja ohjeita sovelletaan ratkaistaessa, ovatko erillinen sijoitustili ja vuokranmaksuvelvoite tosiasiallisesti yrityksen varoja ja velkoja. Merkkejä, jotka yhdessä osoittavat, etteivät erillinen sijoitustili ja vuokranmaksuvelvoite tosiasialliselta sisällöltään täytä varojen ja velkojen määritelmiä eikä niitä pidä sisällyttää yrityksen taseeseen, ovat:

   (a) yritys ei pysty käyttämään sijoitustiliin määräysvaltaa omien tavoitteidensa edistämiseksi eikä ole velvollinen maksamaan vuokria. Näin on esimerkiksi, kun ennakkoon suoritettu maksu on sijoitettu erilliselle sijoitustilille sijoittajan suojaksi ja saadaan käyttää vain suorituksiin sijoittajalle, sijoittaja hyväksyy vuokravelvoitteiden suorittamisen sijoitustilin varoista ja yrityksellä ei ole mahdollisuutta pidättää sijoitustililtä sijoittajalle suoritettavia maksuja;

▼B

(b) yrityksellä on vain erittäin vähäinen riski joutua palauttamaan kokonaan sijoittajalta saatu palkkio ja mahdollisesti suorittamaan jokin ylimääräinen maksu, tai kun palkkiota ei ole vielä saatu, yrityksellä on erittäin vähäinen riski joutua maksamaan muiden sitoumusten (esimerkiksi takaus) perusteella. Sille, että joudutaan suorittamaan maksuja, on vain erittäin vähäinen riski esimerkiksi silloin, kun järjestelyn ehdot vaativat, että etukäteen maksettu summa on sijoitettu riskittömiin kohteisiin, joiden odotetaan tuottavan riittävästi rahavirtoja vuokravelvoitteiden hoitamiseen; ja

(c) järjestelyn alussa toteutuneiden alkuperäisten rahavirtojen lisäksi ainoat odotettavissa olevat järjestelyyn perustuvat rahavirrat ovat vuokranmaksuja yksinomaan varoista, jotka nostetaan alkuperäisistä rahavirroista muodostetulta erilliseltä sijoitustililtä.

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

8. Kuhunkin järjestelyyn liittyviin tosiasioihin ja olosuhteisiin sovelletaan IAS 18:n kappaleen 20 mukaisia kriteerejä määritettäessä, milloin palkkio voidaan kirjata yrityksen mahdollisena tulona. Huomioon otettavia tekijöitä ovat mm. onko yritys edelleen sitoutunut esimerkiksi siten, että palkkion ansaitseminen edellyttää merkittävää vastaisen toiminnan tulosvaatimusta, onko riskejä jäänyt itselle, takausjärjestelyiden ehdot sekä riski joutua palauttamaan korvaus. Merkkejä, jotka jo yksittäisinä osoittavat, ettei saadun palkkion tulouttaminen kokonaisuudessaan heti ole perusteltua, jos palkkio on saatu järjestelyn alussa:

(a) velvoitteet joko joidenkin merkittävien toimenpiteiden suorittamiseen tai suorittamatta jättämiseen ovat saadun palkkion ansaitsemisen ehtona, ja näin ollen oikeudellisesti sitovan järjestelyn toimeenpano ei ole merkittävin järjestelyn edellyttämistä toimenpiteistä;

(b) kohteena olevan hyödykkeen käytölle on asetettu rajoituksia, jotka käytännössä rajoittavat ja merkittävästi muuttavat yrityksen mahdollisuuksia käyttää (esimerkiksi kuluttaa, myydä tai asettaa vakuudeksi) hyödykettä;

(c) todennäköisyys sille, että osa palkkiosta joudutaan palauttamaan tai joudutaan maksamaan lisää, ei ole erittäin vähäinen. Näin käy esimerkiksi, kun:

(i) kohteena oleva hyödyke ei ole erityislaatuinen siten, että se olisi yrityksen liiketoiminnan harjoittamisen kannalta välttämätön, ja siksi on mahdollista, että yritys saattaa maksaa jonkin summan päättääkseen järjestelyn ennenaikaisesti; tai

(ii) yritys on järjestelyn ehtojen mukaan velvollinen sijoittamaan tai sillä on jonkinasteinen tai täysi päätäntävalta sijoittaa etukäteen saatuja korvauksia kohteisiin, joihin liittyy vähäistä merkittävämpi riski (esimerkiksi valuutta-, korko- tai luottoriski). Tässä tapauksessa riski, ettei sijoituksen arvo enää riitä täyttämään vuokravelvoitteita, ei ole enää erittäin vähäinen, ja siksi on mahdollista, että yritys saattaa joutua maksamaan jonkin summan.

9. Palkkio esitetään tuloslaskelmassa perustuen sen taloudelliseen sisältöön ja luonteeseen.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

10. Jos järjestelyyn ei sen tosiasiallisen sisällön mukaan kuulu IAS 17:n mukaista vuokrasopimusta, otetaan sen kaikki piirteet huomioon määriteltäessä tarkoituksenmukaisia tietoja, joiden esittäminen tilinpäätöksessä on välttämätöntä järjestelyn sekä käytetyn kirjanpitokäsittelyn ymmärtämiseksi. Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään seuraavat tiedot kullakin tilikaudella, jonka aikana järjestely on voimassa:

(a) järjestelyn kuvaus, joka sisältää:

(i) kohteena olevan omaisuuserän ja sen käyttöä koskevat rajoitukset;

(ii) järjestelyn keston ja muut merkittävät ehdot;

(iii) liiketoimet, jotka kytkeytyvät toisiinsa, mukaan lukien mahdolliset optiot; ja

(b) saadun palkkion kirjanpidollisen käsittelyn, tilikaudella tuloutetun määrän sekä tuloslaskelman erän, johon se on sisällytetty.

▼B

11. Tämän tulkinnan kappaleen 10 mukaiset tiedot annetaan jokaisesta järjestelystä erikseen tai kustakin järjestelyjen muodostamasta ryhmästä yhteenlaskettuna. Ryhmällä tarkoitetaan järjestelyjä, joiden kohteena olevat omaisuuserät ovat samankaltaisia (esimerkiksi voimalaitokset).

Päätös tehty: helmikuussa 2000.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-29

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 1 ”Tilinpäätöksen esittäminen” (uudistettu 1997).

Käsiteltävä asia

1. Yritys (toimiluvan saaja) voi tehdä toisen yrityksen (toimiluvan myöntäjä) kanssa järjestelyn keskeisten taloudellisten ja yhteiskunnallisten palveluiden tarjoamisesta yleisölle. Toimiluvan myöntäjä voi olla yksityisen tai julkisen sektorin yritys, mukaan lukien julkishallinnon toimielimet. Esimerkkejä palveluja koskevista toimilupajärjestelyistä ovat mm. vedenkäsittely- ja -jakelujärjestelmät, moottoritiet, pysäköintialueet, tunnelit, sillat, lentokentät ja tietoliikenneverkot. Esimerkkejä järjestelyistä, jotka eivät kuulu palveluja koskeviin toimilupajärjestelyihin, ovat yrityksen omat sisäiset palvelut, jotka on ulkoistettu (esimerkiksi henkilöstöruokala, huoltopalvelut, ja laskenta- tai tietotekniikkatoiminnot).

2. Palvelua koskevassa toimilupajärjestelyssä toimiluvan myöntäjä antaa yleensä toimiluvan saajalle toimiluvan voimassaoloajaksi:

   (a) oikeuden tarjota yleisölle keskeisiä taloudellisia ja yhteiskunnallisia palveluita, ja

   (b) joissakin tapauksissa oikeuden käyttää tiettyjä aineellisia tai aineettomia hyödykkeitä ja/tai rahoitusvaroja,

   minkä vastikkeeksi toimiluvan saaja:

   (a) sitoutuu tuottamaan palvelut tiettyjen ehtojen mukaisesti toimiluvan voimassaoloajan; ja

   (b) milloin tämä on sovellettavissa, sitoutuu toimiluvan voimassaolon päättyessä palauttamaan oikeudet, jotka se on saanut toimilupakauden alussa ja/tai hankkinut toimilupakauden aikana.

3. Palveluja koskevien toimilupajärjestelyjen yleinen piirre on, että toimiluvan saaja sekä saa oikeuksia että sitoutuu tarjoamaan julkisia palveluita.

4. Käsiteltävä kysymys on, mitä informaatiota esitetään liitetietona toimiluvan saajan ja toimiluvan myöntäjän tilinpäätöksessä.

5. Tiettyjä asioita samoin kuin joihinkin palveluja koskeviin toimilupajärjestelyihin liittyvien tietojen esittämistä käsitellään jo olemassa olevissa IAS-standardeissa (esim. IAS 16 koskee aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintaa, IAS 17 hyödykkeiden vuokrausta ja IAS 38 aineettomien hyödykkeiden hankintaa). Palvelua koskevaan toimilupajärjestelyyn voi kuitenkin liittyä myöhemmin toimeenpantavia sopimuksia, joita ei käsitellä IAS-standardeissa, paitsi jos sopimukset ovat tappiollisia, jolloin niitä koskee IAS 37. Sen vuoksi tässä tulkinnassa käsitellään lisätietoja, jotka tilinpäätöksessä tulee esittää palveluja koskevista toimilupajärjestelyistä.

Päätös

6. Palvelua koskevan toimilupajärjestelyn kaikki piirteet otetaan huomioon ratkaistaessa, mitä tietoja siitä on perusteltua antaa tilinpäätöksessä. Toimiluvan saajan ja myöntäjän tulee esittää kultakin tilikaudelta seuraavat tiedot:

   (a) kuvaus järjestelystä;

▼B

(b) järjestelyn merkittävät ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoittumiseen ja varmuuteen (esimerkiksi toimiluvan voimassaoloaika, hintojen tarkistuspäivät ja perusteet, joilla hintojen tarkistukset ja uudet neuvottelut toteutetaan);

(c) seuraavien ehtojen luonne ja laajuus (esimerkiksi määrä, aika tai summa sen mukaan, mikä on perusteltua esittää):

(i) oikeus käyttää tiettyjä hyödykkeitä;

(ii) velvollisuus palvelun tuottamiseen tai oikeudet odottaa palvelun saamista;

(iii) velvollisuus hankkia tai rakentaa aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä;

(iv) velvollisuus luovuttaa tai oikeus saada tietyt hyödykkeet toimilupakauden päättyessä;

(v) mahdollisuus uudistamiseen tai lopettamiseen; ja

(vi) muut oikeudet ja velvoitteet (esim. suuret huollot); ja

(d) tilikauden aikana tapahtuneet muutokset järjestelyssä.

7. Tämän tulkinnan kappaleen 6 edellyttämät tiedot esitetään jokaisesta palveluja koskevasta toimilupajärjestelystä erikseen tai kustakin järjestelyjen ryhmästä. Palveluja koskevien toimilupajärjestelyjen ryhmä koostuu saman luonteisia palveluja koskevista järjestelyistä. Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt ryhmitellään palvelujen luonteen mukaisesti (esimerkiksi maksujen keruu-, tietoliikenne- ja vedenkäsittelypalvelut).

Päätös tehty: toukokuussa 2001.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-31

Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 18 ”Tuotot” (uudistettu 1993).

Käsiteltävä asia

1. Yritys (myyjä) voi tehdä vaihtokaupan, jossa se tuottaa mainospalveluja, joiden vastikkeeksi se saa mainospalveluja asiakkaaltaan (asiakas). Mainokset voivat olla esillä Internetissä tai julisteina, ne voidaan lähettää televisiossa tai radiossa, julkaista yleis- tai erikoisaikakauslehdissä tai esittää jossain muussa mediassa.

2. Joissakin tapauksissa yritysten välillä ei vaihdeta käteisvaroja eikä muuta vastiketta. Joissakin tapauksissa yritysten välillä vaihdetaan myös saman suuruiset tai jokseenkin saman suuruiset määrät käteisvaroja tai muuta vastiketta.

3. Myyjä, joka tuottaa mainospalveluja osana tavanomaista toimintaansa, kirjaa mainospalveluja sisältävästä vaihtokaupasta syntyvät tuotot IAS 18:n mukaisesti silloin, kun – muiden edellytysten ohella – vaihdetut palvelut ovat erilaisia (IAS 18.12) ja tuotot ovat määritettävissä luotettavasti (IAS 18.20 (a)). Tätä tulkintaa sovelletaan vain erilaisten mainospalvelujen vaihtamiseen. Samanlaisten mainospalvelujen vaihtaminen ei IAS 18:n mukaan ole tuottoja synnyttävä liiketoimi.

4. Käsiteltävä kysymys on, millaisissa tapauksissa myyjä pystyy luotettavasti määrittämään tuotot vaihtokaupassa saatujen tai suoritettujen mainospalvelujen käyvän arvon perusteella.

Päätös

5. Mainontaa sisältävästä vaihtokaupasta saatava tuotto ei ole määritettävissä luotettavasti saatujen mainospalvelujen käyvän arvon perusteella. Myyjä voi kuitenkin määrittää tuoton luotettavasti perustuen vaihtokaupassa

▼B

antamansa mainospalvelun käypään arvoon, mutta vain sellaisten kauppojen perusteella, jotka eivät ole vaihtokauppoja, ja:

(a) joihin kuuluva mainonta on samankaltaista kuin vaihtokaupassa tuotettava mainonta;

(b) jotka toteutuvat usein;

(c) jotka edustavat merkittävää määrää liiketoimia ja merkittävää rahamäärää verrattaessa kaikkiin liiketoimiin, joissa tuotetaan samankaltaista mainontaa kuin vaihtokaupassa tuotettava mainonta;

(d) joissa käytetään käteisvaroja tai muunlaista vastiketta (esimerkiksi markkinakelpoisia arvopapereita, ei-monetaarisia varoja ja muita palveluja), jolla on luotettavasti määritettävissä oleva käypä arvo; ja

(e) joissa vastapuoli ei ole sama kuin vaihtokaupassa.

Päätös tehty: toukokuussa 2001.

Voimaantulo Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-32

Aineettomat hyödykkeet – verkkosivustoista johtuvat menot

IAS 1:n (uudistettu 1997)”Tilinpäätöksen esittäminen”kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 38 ”Aineettomat hyödykkeet”.

Käsiteltävä asia

1. Yritykselle voi syntyä sisäisiä menoja sen omien, sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön tarkoitetun verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä. Ulkopuoliseen käyttöön tarkoitettua verkkosivustoa voidaan käyttää erilaisiin tarkoituksiin, kuten yrityksen omien tuotteiden ja palvelujen myynnin edistämiseen ja mainontaan tai sähköisten palvelujen tuottamiseen ja tavaroiden ja palvelujen myyntiin. Sisäiseen käyttöön tarkoitettua verkkosivustoa voidaan käyttää toimintaperiaatteiden ja asiakastietojen tallettamiseen ja tarvittavan tiedon hakuun.

2. Verkkosivuston kehittämistyön vaiheita voidaan kuvata seuraavasti:

   (a) Suunnitteluvaihe – toteutettavuusselvitykset, tavoitteiden ja yksityiskohtien määrittely, vaihtoehtojen arviointi ja valintojen tekeminen

   (b) Sovellusten ja perusrakenteiden kehittäminen – verkkotunnuksen hankkiminen, laitteiston ja käyttöohjelmistojen hankinta ja kehittäminen, kehitettyjen sovellusten asentaminen ja kuormitustestaukset.

   (c) Graafisen ulkoasun suunnittelu – verkkosivuston ulkonäön suunnittelu.

   (d) Sisällön kehittäminen – informaation – tekstin tai kuvien – luominen, hankkiminen, valmistelu ja vieminen palvelimelle ennen verkkosivuston kehittämistyön valmistumista. Tämä informaatio voi olla erillisissä tietokannoissa, jotka on liitetty verkkosivustoon (tai joihin verkkosivuilta on yhteys), tai se voi olla koodattuna suoraan verkkosivuille.

3. Kun verkkosivuston kehittämistyö on saatu päätökseen, alkaa käyttövaihe. Tämän vaiheen aikana yritys ylläpitää ja parantaa verkkosivuston sovelluksia, perusrakenteita, graafista ulkoasua ja sisältöä.

4. Yrityksen oman, sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön tarkoitetun verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä johtuvien sisäisten menojen kirjanpidolliseen käsittelyyn liittyen käsiteltävät kysymykset ovat:

   (a) onko verkkosivusto sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke, johon sovelletaan IAS 38:n vaatimuksia; ja

   (b) mikä on näiden menojen asianmukainen kirjanpitokäsittely.

5. Tämä tulkinta ei koske menoja, jotka johtuvat verkkosivuston laitteistojen (esim. verkkopalvelimien, koekäyttöpalvelimien, tuotantopalvelimien ja Internet-yhteyksien) hankinnasta, kehittämisestä ja käytöstä. Tällaisia menoja käsitellään IAS 16:n ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet”

▼B

(uudistettu 1998) mukaisesti. Jos yritykselle syntyy menoja siitä, että sen verkkosivustoa ylläpitää palveluntuottaja, nämä menot kirjataan kuluiksi kohdan IAS 8.7:n ja yleisten perusteiden mukaan silloin, kun palvelu saadaan.

6. IAS 38 ei koske aineettomia hyödykkeitä, jotka ovat yrityksen hallussa tavanomaisessa liiketoiminnassa tapahtuvaa myyntiä varten (ks. IAS 2 ”Vaihto-omaisuus” ja IAS 11 ”Pitkäaikaishankkeet”) eikä vuokrasopimuksia, jotka kuuluvat IAS 17:n ”Vuokrasopimukset” (uudistettu 1997) soveltamisalaan. Näin ollen tämä tulkinta ei koske menoja, jotka syntyvät verkkosivuston (tai verkkosivuohjelmistojen) kehittämisestä tai käytöstä, kun se on tarkoitettu myytäväksi toiselle yritykselle. Jos verkkosivusto vuokrataan muulla vuokrasopimuksella kuin rahoitusleasingsopimuksella, vuokralle antaja soveltaa tätä tulkintaa. Jos verkkosivusto vuokrataan rahoitusleasing-sopimuksella, vuokralle ottaja soveltaa tätä tulkintaa vuokralle otetun omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

Päätös

7. Yrityksen oma verkkosivusto, joka on syntynyt kehittämistyön tuloksena ja tarkoitettu sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön, on sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke, johon sovelletaan IAS 38:n vaatimuksia.

8. Kehittämistyön tuloksena syntyvä verkkosivusto merkitään taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että se täyttää kohdassa IAS 38.19 esitetyt edellytykset kirjaamiselle ja alkuperäiselle arvostamiselle ja lisäksi yritys pystyy täyttämään IAS 38.45:n vaatimukset. Vaatimuksen, jonka mukaan yrityksen on osoitettava, miten verkkosivusto todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä IAS 38.45(d):n mukaisesti, yritys voi kyetä täyttämään erityisesti silloin, kun verkkosivusto pystyy kerryttämään tuottoja, esimerkiksi välittömiä tuottoja mahdollistamalla tilausten tekemisen. Yritys 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 kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

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

   (a) suunnitteluvaihe on luonteeltaan samankaltainen kuin IAS 38.42-.44:n mukainen tutkimusvaihe. Tämän vaiheen aikana syntyvät menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

   (b) sovellusten ja perusrakenteiden kehittämisvaihe, graafisen ulkoasun suunnitteluvaihe ja sisällön kehittämisvaihe siltä osin kuin sisältöä kehitetään muuhun tarkoitukseen kuin yrityksen omien tuotteiden ja palvelujen mainostamiseen ja myynnin edistämiseen, ovat luonteeltaan samankaltaisia kuin IAS 38.45-.52:n mukainen kehittämisvaihe. Näissä vaiheissa syntyvät menot sisällytetään aineettomaksi hyödykkeeksi kirjattavan verkkosivuston hankintamenoon tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaisesti, kun menot välittömästi johtuvat verkkosivuston saattamisesta valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta varten tai ovat kohdistettavissa siihen järkevällä ja johdonmukaisella perusteella. Esimerkiksi menot, jotka johtuvat sisällön (muun kuin yrityksen 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) sisällytetään kehittämismenoihin tämän ehdon täyttyessä. IAS 38.59:n mukaan aineettomasta hyödykkeestä johtuvaa menoa, joka on alun perin kirjattu kuluksi aiemmassa tilinpäätöksessä, ei kuitenkaan saa myöhemmin sisällyttää aineettoman hyödykkeen hankintamenoon (esimerkiksi kun tekijänoikeudesta johtuvista menoista on tehty täydet poistot ja sisältö asetetaan myöhemmin verkkosivuille).

   (c) siltä osin kuin sisältö on kehitetty yrityksen omien tuotteiden ja palvelujen mainontaa ja myynninedistämistä varten (esim. digitaaliset valokuvat tuotteista), sisällön kehittämisvaiheessa syntyvät menot kirjataan IAS 38.57(c):n mukaisesti kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet. Esimerkiksi asiantuntijapalveluista syntyvät menot, jotka aiheutuvat digitaalisten valokuvien ottamisesta yrityksen omista tuotteista ja niiden esillepanon kehittämisestä, kirjataan kuluiksi sitä mukaa kuin

▼B

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 kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet, paitsi jos ne täyttävät kohdan IAS 38.60 mukaiset kriteerit.

10. Tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaan aineettomaksi hyödykkeeksi kirjattu verkkosivusto arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen jälkeen IAS 38.63-.78:n vaatimusten mukaisesti. Verkkosivuston parhaan arvion mukaisen taloudellisen vaikutusajan tulee olla lyhyt.

Päätös tehty: toukokuussa 2001.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 25.3.2002. Tämän tulkinnan käyttöönoton vaikutuksia käsitellään kohtiin IAS 38.118-.121 sisältyvien siirtymäsääntöjen mukaisesti. Näin ollen jos verkkosivusto ei täytä aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytyksiä mutta on aikaisemmin aktivoitu, erä kirjataan 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 tulkinnan voimaantulopäivänä 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.

▼M5

▼M4

TULKINTA IFRIC 1

Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset

VIITTAUKSET

IAS 1	*Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2003)
IAS 8	*Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*
IAS 16	*Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)
IAS 23	*Vieraan pääoman menot*
IAS 36	*Omaisuuserien arvon alentuminen* (uudistettu 2004)
IAS 37	*Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

TAUSTA

1. Useilla yhteisöillä on aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden purkamista, siirtämistä ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevia velvoitteita. Tässä tulkinnassa tällaisiin velvoitteisiin viitataan nimellä ”käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevat sekä muut vastaavanlaiset velat”. IAS 16:n mukaan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno sisältää alkuperäisen arvion mukaiset menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä sekä sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle syntyy tätä koskeva velvoite joko hyödykkeen hankinnan yhteydessä tai sen myötä, että yhteisö on käyttänyt hyödykettä tiettynä ajanjaksona muuhun tarkoitukseen kuin vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana. IAS 37 sisältää vaatimuksia käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen arvostamisesta. Tämä tulkinta ohjeistaa siitä, miten käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen määrän muutoksen vaikutusta käsitellään kirjanpidossa.

▼M4

SOVELTAMISALA

2. Tätä tulkintaa sovelletaan käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen määrien muutoksiin, jos tämä velka on sekä:

(a) kirjattu osana aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoa IAS 16:n mukaisesti;

että

(b) kirjattu velaksi IAS 37:n mukaisesti.

Käytöstä poistamista tai alkuperäiseen tilaan palauttamista koskeva tai muu vastaavanlainen velka on saatettu kirjata esimerkiksi tuotantolaitoksen käytöstä poistamista varten, ympäristövahingon korjaamista varten kaivannaisteollisuudessa taikka laitteiston paikasta toiseen siirtämistä varten.

KÄSITELTÄVÄ ASIA

3. Tämä tulkinta koskee seuraavien tapahtumien vaikutuksen käsittelyä kirjanpidossa, kun tapahtumat muuttavat käytöstä poistamista tai alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevan tai muun vastaavanlaisen velan määrää:

(a) muutos niissä pois siirtyvissä taloudellista hyötyä ilmentävissä voimavaroissa (esimerkiksi rahavirroissa), joita velvoitteen täyttämisen odotetaan edellyttävän;

(b) IAS 37:n kappaleessa 47 määritellyn, markkinoilla määräytyvän, tarkasteluhetken diskonttauskoron muutos (tämä sisältää rahan aika-arvon muutokset sekä velkaan nimenomaisesti liittyvien riskien muutokset);

ja

(c) ajan kulumista kuvastava lisäys (jota nimitetään myös diskonttausvaikutuksen purkautumiseksi).

PÄÄTÖS

4. Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevan sekä muun vastaavanlaisen velan muutokset, jotka johtuvat muutoksista siinä, milloin taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja arvioidaan siirtyvän pois, tai siinä, missä määrin niitä arvioidaan siirtyvän pois velvoitteen täyttämiseksi, tai muutokset, jotka johtuvat diskonttauskoron muutoksesta, on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleiden 5 - 7 mukaisesti.

5. Jos velkaan liittyvä omaisuuserä arvostetaan hankintamenomallin mukaisesti:

(a) kohdan (b) vaatimukset huomioon ottaen velan muutokset on lisättävä siihen liittyvän omaisuuserän hankintamenoon tai vähennettävä siitä tarkasteltavana olevalla kaudella.

(b) omaisuuserän hankintamenosta vähennettävä määrä ei saa ylittää sen kirjanpitoarvoa. Jos velan vähennys on suurempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo, ylimenevä määrä on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti.

(c) jos oikaisu johtaa omaisuuserän hankintamenon lisääntymiseen, yhteisön on harkittava, antaako tämä viitteitä siitä, että omaisuuserän koko uutta kirjanpitoarvoa vastaava rahamäärä ei välttämättä ole kerrytettävissä. Jos tällaisesta on viitteitä, yhteisön on tehtävä omaisuuserälle arvonalentumistesti arvioimalla siitä kerrytettävissä oleva rahamäärä ja kirjaamalla mahdollinen arvonalentumistappio IAS 36:n mukaisesti.

6. Jos velkaan liittyvä omaisuuserä arvostetaan uudelleenarvostusmallin mukaisesti:

(a) velan muutokset muuttavat kyseisestä omaisuuserästä aikaisemmin kirjattua uudelleenarvostuksesta johtuvaa lisäystä tai vähennystä siten, että:

(i) velan vähennys on (kohdan (b) vaatimukset huomioon ottaen) hyvitettävä suoraan omaan pääomaan uudelleenarvostusrahastoon, paitsi että se on kirjattava tulosvaikutteisesti siltä osin, kuin se kumoaa saman hyödykkeen uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti;

(ii) velan lisäys on kirjattava tulosvaikutteisesti, paitsi että se on veloitettava suoraan omasta pääomasta uudelleenarvostusrahastosta siltä osin, kuin vähennys ei ylitä kyseisestä hyödykkeestä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.

▼M4

(b) silloin, kun velan vähennys on suurempi kuin se kirjanpitoarvo, joka olisi esitetty, jos omaisuuserä olisi merkitty taseeseen hankintamenomallin mukaisesti, ylimenevä määrä on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti.

(c) velan muutos antaa viitteitä siitä, että omaisuuserä on ehkä arvostettava uudelleen sen varmistamiseksi, että sen kirjanpitoarvo ei poikkea olennaisesti siitä arvosta, johon tilinpäätöspäivän käypään arvoon perustuva arvostaminen johtaisi. Kaikki tällaiset uudelleenarvostukset on otettava huomioon määritettäessä kohdan (a) mukaisesti tuloslaskelmaan ja omaan pääomaan kirjattavia määriä. Jos uudelleenarvostaminen on tarpeen, kaikki kyseiseen ryhmään kuuluvat hyödykkeet on arvostettava uudelleen.

(d) IAS 1:n mukaan oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa on esitettävä erikseen kaikki suoraan omaan pääomaan kirjatut tuotto- ja kuluerät. Velan muutoksesta johtuva uudelleenarvostusrahaston muutos on tämän vaatimuksen noudattamiseksi yksilöitävä erikseen ja esitettävä sellaisenaan.

7. Hyödykkeen oikaistu poistopohja kirjataan poistoina kuluiksi sen taloudellisena vaikutusaikana. Tämän vuoksi velan muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti, jos ne toteutuvat sen jälkeen, kun kyseisen omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika on päättynyt. Tämä pätee sekä hankintamenomallia että uudelleenarvostusmallia sovellettaessa.

8. Kaudella tapahtuva diskonttausvaikutuksen purkautuminen on kirjattava tulosvaikutteisesti rahoituskuluksi sitä mukaa, kuin se toteutuu. IAS 23:n mukainen aktivointivaihtoehto ei ole sallittu.

VOIMAANTULO

9. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.9.2004 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.9.2004 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

10. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* vaatimusten mukaisesti. (*)

(*) Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, yhteisön on noudatettava IAS 8:n aikaisemman version *Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset* vaatimuksia, ellei yhteisö sovella kyseisen standardin uudistettua versiota tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M4

LIITE

Muutokset IFRS 1:een *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*

Tämän liitteen sisältämiä muutoksia on sovellettava 1.9.2004 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

A1 IFRS 1:een *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* ja siihen liittyviin asiakirjoihin tehdään seuraavanlaiset muutokset:

IFRS-standardin kappaleessa 12 viittaus kappaleisiin 13 - 25D muutetaan viittaukseksi kappaleisiin 13 - 25E.

IFRS-standardin kappaleen 13 kohtia (h) ja (i) muutetaan ja lisätään uusi kohta (j) seuraavasti:

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

(i) vakuutussopimukset (kappale 25D);

ja

(j) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenoon sisältyvät käytöstä poistamista koskevat velat (kappale 25E).

IFRS-standardiin lisätään seuraavanlainen uusi otsikko ja kappale 25E:

Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenoon sisältyvien, käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset

25E IFRIC 1 *Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset* edellyttää, että käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen tietyt muutokset lisätään sen hyödykkeen hankintamenoon, johon nämä velat liittyvät, tai vähennetään siitä; hyödykkeen oikaistu poistopohja kirjataan sitten ei-takautuvasti kuluksi sen jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana. Ensilaatijan ei tarvitse soveltaa tätä vaatimusta näiden velkojen muutoksiin, jotka ovat toteutuneet ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää. Jos ensilaatija käyttää tätä helpotusta, sen on:

(a) arvostettava velka IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IAS 37:n mukaisesti;

(b) siltä osin kuin velka kuuluu IFRIC 1:n soveltamisalaan, arvioitava määrä, joka olisi sisältynyt velkaan liittyvän omaisuuserän hankintamenoon, kun velka alun perin syntyi, diskonttaamalla velka kyseiseen ajankohtaan käyttämällä parhaan arvion mukaista toteutumaan perustuvaa riskioikaistua diskonttauskorkoa (tai -korkoja), jota velkaan olisi sovellettu tällä välin;

ja

(c) laskettava määrästä IFRS-standardeihin siirtymispäivään mennessä kertyneet poistot perustuen tarkasteluhetken arvioon omaisuuserän taloudellisesta vaikutusajasta ja käyttämällä yhteisön soveltamia IFRS-standardien mukaisia poistoperiaatteita.