I

(Aktid, mille avaldamine on kohustuslik)

KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 2237/2004, 29. detsember 2004, millega muudetakse määrust (EÜ) nr 1725/2003 (millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusele (EÜ) nr 1606/2002) rahvusvahelise raamatupidamisstandardi (IAS) 32 ja rahvusvahelise finantsaruandluse tõlgendamise komitee (IFRIC) tõlgenduse 1 osas

(EMPs kohaldatav tekst)

EUROOPA ÜHENDUSTE KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Ühenduse asutamislepingut,

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

ning arvestades järgmist:

(1) Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1725/2003 [2] võeti vastu teatavad 1. septembri seisuga olemasolevad rahvusvahelised standardid ja tõlgendused.

(2) Rahvusvaheline raamatupidamisstandardite nõukogu (IASB) avaldas 17. detsembril 2003 läbivaadatud standardi IAS 32 "Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine" osana IASB algatusest parandada õigeaegselt viisteist standardit, enne kui neid hakkavad kasutama ettevõtted, kes võtavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid esmakordselt vastu 2005. aastal. Standardi IAS 32 läbivaatamisel ei kaalunud IASB uuesti selle aluseks olevaid lähenemisviise. Standardis IAS 32 on kehtestatud peamised põhimõtted instrumentide liigitamiseks kohustisteks või omakapitaliks. Määrates kindlaks, kas instrumendid tuleks liigitada kohustisteks või omakapitaliks, peab majandusüksus võtma arvesse kõiki vastava lepingu tingimusi.

(3) Pärast kahepoolseid läbirääkimisi ühistute sektori esindajatega ning komisjoni taotluse alusel kutsus IASB rahvusvahelise finantsaruandluse tõlgendamise komiteed (IFRIC) üles töötama välja tõlgendus, mis hõlbustaks läbivaadatud standardi IAS 32 kohaldamist. Rahvusvahelise finantsaruandluse tõlgendamise komitee (IFRIC) tõlgenduse 2 "Liikmete osalus ühistutes ja sarnased instrumendid" lõplik versioon avaldati 2004. aasta 25. novembril. Kõnealust tõlgendust hakatakse kohaldama standardiga IAS 32 ühel kuupäeval. Euroopa Komisjon teeb otsuse kõnealuse tõlgenduse heakskiitmise kohta nii kiiresti kui võimalik aastal 2005.

(4) 27. mail 2004 avaldas IASB rahvusvahelise finantsaruandluse tõlgendamise komitee (IFRIC) tõlgenduse 1 "Muudatused olemasolevates tegevuse lõpetamise, taastamise ja sarnase tegevusega seotud kohustistes". Kõnealuses tõlgenduses käsitletakse seda, kuidas võtta arvesse muudatusi olemasolevates tegevuse lõpetamise, taastamise ja sarnase tegevusega seotud kohustistes, mis kuuluvad standardi IAS 16 "Materiaalne põhivara" reguleerimisalasse ning mida loetakse standardi IAS 37 "Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad" kohasteks eraldisteks.

(5) Konsulteerimine asjaomase valdkonna tehniliste ekspertidega kinnitab, et läbivaadatud standard IAS 32 "Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine" ning IFRICi tõlgendus 1 "Muudatused olemasolevates tegevuse lõpetamise, taastamise ja sarnase tegevusega seotud kohustistes" vastavad määruse (EÜ) nr 1606/2002 artikli 3 lõikes 2 sätestatud vastuvõtmiseks vajalikele tehnilistele kriteeriumidele ning eriti Euroopa üldsuse huvidele vastamise nõudele.

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

(7) Käesoleva määrusega ettenähtud meetmed on kooskõlas raamatupidamise regulatiivkomitee arvamusega,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA MÄÄRUSE:

Artikkel 1

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

1) Lisatakse käesoleva määruse lisas esitatud rahvusvaheline raamatupidamisstandard (IAS) 32 "Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine".

[1] ELT L 243, 27.9.2003, lk 1.

[2] ELT L 261, 13.10.2003, lk 1. Määrust on muudetud määrusega (EÜ) nr 2236/2004 (ELT L 392, 31.12.2004, lk 1).

2) Lisatakse käesoleva määruse lisas esitatud finantsaruandluse tõlgendamise komitee (IFRIC) tõlgendus 1 "Muudatused olemasolevates tegevuse lõpetamise, taastamise ja sarnase tegevusega seotud kohustistes".

Artikkel 2

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

Seda kohaldatakse hiljemalt alates 1. jaanuarist 2005.

Käesolev määrus on tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides.

Brüssel, 29. detsember 2004

Komisjoni nimel
komisjoni liige
Charlie McCREEVY

LISA

RAHVUSVAHELISED FINANTSARUANDLUSSTANDARDID

IAS 32	*Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine*
IFRIC 1	*Muudatused olemasolevates tegevuse lõpetamise, taastamise ja sarnase tegevusega seotud kohustistes*

Reprodutseerimine lubatud Euroopa Majanduspiirkonnas. Kõik olemasolevad õigused kaitstud väljaspool EMPd, välja arvatud õigus reprodutseerida isiklikuks kasutuseks või muuks õiguspäraseks otstarbeks. Lisainfot saab IASB aadressilt www.iasb.org.uk

IAS 32

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 32

Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1–3
Rakendusala	4–10
Mõisted	11–14
Esitamine	15–50
Kohustised ja omakapital	15–27
Lepingujärgne kohustus, mis ei sisalda raha või muu finantsvara üleandmist (paragrahv 16 (A))	17–20
Arveldamine ettevõtte omakapitaliinstrumentidega (paragrahv 16 (B))	21–24
Potentsiaalne arveldamine	25
Arvelduse valik	26–27
Liitfinantsinstrumendid	28–32
Omaaktsiad	33–34
Intressid, dividendid, kahjumid ja kasumid	35–41
Finantsvara ja finantskohustise tasaarvestus	42–50
Avalikustatav informatsioon	51–95
Finantsinstrumendi formaat, asukoht ja liigid	53–55
Riskijuhtimise poliitika ja riskimaandamise tegevused	56–59
Sätted, tingimused ja arvestusmeetodid	60–66
Intressirisk	67–75
Krediidirisk	76–85
Õiglane väärtus	86–93
Muu avalikustatav informatsioon	94–94
Kajastamise lõpetamine	94
Tagatis	94
Liitfinantsinstrumendid mitmete varjatud tuletisinstrumentidega	94
Õiglases väärtuses läbi kasumi või kahjumi kajastatavad finantsvara ja —kohustised	94
Ümberliigitus	94
Kasumiaruanne ja omakapital	94
Väärtuse langus	94
Kohustuse täitmatajätmine ja lepingu rikkumine	94
Jõustumiskuupäev	96–97
Teiste seisukohtade tühistamine	98–100

See muudetud standard asendab IAS 32 (muudetud 2000) *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on parandada finantsaruannete kasutajate arusaamist finantsinstrumentide olulisusest seoses ettevõtete finantsseisundi, finantstulemuste ja rahavoogudega.

2. Käesolev standard sisaldab finantsinstrumentide esitamise nõudeid ja sätestab nende kohta avalikustamisele kuuluva informatsiooni. Esitamisviiside nõudeid rakendatakse emitendi vaatenurgast finantsinstrumentide liigitamisel finantsvarasse, finantskohustisse ja omakapitaliinstrumentidesse; intresside, dividendide, kahjumite ja kasumite liikidesse; ning finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamise olukordadele. Standard nõuab ettevõtte finantsinstrumentide summa, ajastuse ja muidugi nendega seotud tulevaste rahavoogude usaldatavuse ning nendele instrumentidele rakendatavaid arvestusmeetodeid mõjutavate tegurite avalikustamist. Samuti nõuab antud standard informatsiooni avalikustamist ettevõtte poolt kasutatavate finantsinstrumentide omaduste ja ulatuse, nende äriliste eesmärkide, nendega seotud riskide ja neid riske kontrolliva juhtkonna poliitika kohta.

3. Käesoleva standardi põhimõtted täiendavad põhimõtteid finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise ja mõõtmise kohta IAS 39-s *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

RAKENDUSALA

4. ***Käesolevat standardit peavad kõik ettevõtted rakendama kõikidele finantsinstrumentide liikidele, välja arvatud:***

   (a) need osalused tütarettevõtetes, sidusettevõtetes ja ühisettevõtmistes, mis on käsitletud IAS-is 27* Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded, *IAS-is 28* Investeeringud sidusettevõtetesse *või IAS-is 31* Osalemine ühisettevõtmistes. *Ettevõtted peavad rakendama käesolevat standardit nende osaluste tütarettevõtetes, sidusettevõtetes või ühisettevõtetes suhtes, mis vastavalt IAS 27, IAS 28 või IAS 31-le on käsitletavad IAS 39-s* Finantsinstrumendid:kajastamine ja mõõtmine.*Sellistel juhtudel rakendavad ettevõtted lisaks käesolevale standardile ka IAS 27, IAS 28 ja IAS 31-st tulenevaid informatsiooni avalikustamise nõudeid. Ettevõtted peavad rakendama käesolevat standardit samuti osalustega tütarettevõtetes, sidusettevõtetes või ühisettevõtetes seotud kõikide tuletisinstrumentide suhtes.

   ***(b) tööandja õigused ja kohustused töötajate hüvitiste plaanides, millele kohaldatakse IAS 19* Hüvitised töövõtjatele.**

   (c) kindlustuslepingutest tulenevad õigused ja kohustused. Ettevõtted peavad rakendama käesolevat standardit finantsinstrumentidele, mis tulenevad paragrahvis 6 kirjeldatud kindlustuslepingu (või edasikindlustuslepingu) liikidest, kuid peamiselt sisaldavad paragrahvis 52 kirjeldatud finantsriskide ülekandmist. Lisaks peavad ettevõtted rakendama käesolevat standardit kindlustuslepingutes varjatud tuletisinstrumentidele (vaata IAS 39 paragrahvid 10–13).

IAS 32

(d) äriühenduste korrigeerimistega seotud lepingud (vaata IAS 22 paragrahve 65–67 Äriühendused). Käesolevat erandit rakendatakse üksnes omandajale.

(e) lepingud, mis nõuavad klimaatilistel, geoloogilistel või teistel füüsilistel muutujatel põhinevaid makseid (vaata IAS 39 paragrahvi AG1). Siiski peab käesolevat standardit rakendama teist liiki tuletisinstrumentidele, mis on varjatud sellistes lepingutes (näiteks nagu intressivahetusleping (intressi-swap) on sõltuv sellisest kliimaamuutujast, nagu päevade soojuskraadid, siis intressivahetuslepingu koostisosa kuulub varjatud tuletisinstrumendina käesoleva standardi rakendusalasse – vaata IAS 39 paragrahve 10–13).

5. Käesolevat standardit rakendatakse nii kajastatud kui ka kajastamata finantsinstrumentidele. Kajastatud finantsinstrumendid sisaldavad neid ettevõtte emiteeritud omakapitaliinstrumente ja finantsvarasid ning finantskohustisi, mis kuuluvad IAS 39 rakendusalasse. Kajastamata finantsinstrumendid sisaldavad mõningaid finantsinstrumente, mis vaatamata sellele, et nad jäävad välja IAS 39 rakendusalast, kuuluvad käesoleva standardi rakendusalasse (nagu mõned siduvad laenu tulevikukohustused).

6. Käesoleva standardi mõistes kindlustusleping on selline leping, mis tekitab kindlustusandjale kindlaks määratud riske saada kahjumit teatud ajaperioodil toimunud või ilmnenud sündmuste või asjaolude tagajärjel, sealhulgas surm (või annuiteedi puhul annuiteedi saaja üleelamine), haigus, puue, varaline kahju, teistele tekitatud vigastused ning ärikatkestus. Käesoleva standardi sätteid rakendatakse, kui finantsinstrument on kindlustuslepingu vormis, kuid peamiselt sisaldab finantsriskide ülekandmist (vaata paragrahv 52), näiteks kindlustusseltside ja teiste ettevõtete välja antud teatud laadi finantsedasikindlustuslepingud ja garanteeritud investeerimislepingud. Ettevõtetele, kellel on kindlustuslepingutest tulenevaid kohustusi, soovitatakse kaaluda käesoleva standardi sätete kohaldamise sobivust selliste kohustuste kohta käiva informatsiooni esitamisel ja avalikustamisel.

7. Lisanõuded teatud finantsinstrumentide esitamisele ja avalikustamisele on sätestatud teistes Standardites. Näiteks kehtestavad IAS 17 "*Rent*" ja IAS 26 "*Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*" konkreetsed nõuded kapitalirendi ning pensionihüvitiste plaanide investeeringute avalikustamisele. Lisaks rakendatakse finantsinstrumentidele mõningaid teiste standardite nõuded, eriti IAS 30 "*Pankade ja sarnaste finantsasutuste finantsaruannetes avalikustatav informatsioon*".

8. ***Käesolevat standardit peab rakendama sellistele lepingutele, mis on käsitletavad finantsinstrumendina ja millega ostetakse või müüakse mittefinants objekte, mida saab tasaarveldada raha või muu finantsinstrumendiga, või vahetades finantsinstrumente, erandiks on lepingud, mis on tehtud ja mida jätkuvalt järgitakse mittefinants objekti saamiseks või üleandmiseks kooskõlas ettevõtte eeldatava ostu, müügi või kasutamisnõuetega.***

9. On mitmesuguseid võimalusi, kuidas mittefinants objekti ostu- või müügilepingut saab tasaarveldada raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente. Seal hulgas:

(a) kui lepingu tingimused võimaldavad osapoolel tasaarveldada kas raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente;

(b) kui õigus tasaarveldada raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente ei ole lepingu tingimustes selgelt sätestatud, kuid ettevõttes on tavaks tasaarveldada sarnaseid lepinguid raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente (kas tehingu poolega tasaarvestuslepinguid sõlmides või müües lepingu enne selle kasutusele võttu või aegumist);

(c) kui ettevõttel on sarnaste lepingute puhul tavaks alusvara üleandmine ning pärast üleandmist selle müümine lühikese ajaperioodi jooksul hinna või müügimarginali (kaupleja hinnalisa) lühiajalisest kõikumisest kasumi saamise eesmärgil;

ja

(d) kui lepingu aluseks olev mittefinants objekt on kergesti rahaks vahetatav.

Kui (b) või (c) kohane leping ei ole tehtud mittefinants objekti laekumise või tarnimise eesmärgil vastavalt ettevõtte eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega, siis järelikult jääb see käesoleva standardi rakendusalasse. Muud paragrahv 8 kohased lepingud on määratud, et hinnata, kas need sõlmiti ja järgitakse jätkuvalt mittefinants objekti laekumiseks või tarnimiseks kooskõlas ettevõtte eeldatavate ostu, müügi või kasutamisnõuetega või nõuete rakendamiseks, ja järelikult need jäävad käesoleva standardi rakendusalasse.

10. Kirjutatud optsioon müüa või osta mittefinants objekti, mida saab tasaarveldada raha või muu finantsinstrumendiga, või vahetades finantsinstrumente vastavalt paragrahvile 9 (a) või (d), kuulub käesoleva standardi rakendusalasse. Selline leping ei saa olla tehtud mitterahalise objekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks vastavalt ettevõtte eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega.

MÕISTED (vaata samuti paragrahve AG3-AG24)

11. ***Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:***

Finantsinstrument on igasugune leping, mis tekitab finantsvara ühe ettevõtte jaoks ja finantskohustise või omakapitaliinstrumendi teise ettevõtte jaoks.

Finantsvara on igasugune vara, mis on:

(a) raha;

(b) teise ettevõtte omakapitaliinstrument;

(c) lepingujärgne õigus:

(i) saada teiselt ettevõttelt raha või muud finantsvara;

või

(ii) vahetada teise ettevõttega finantsvara või finantskohustisi ettevõttele potentsiaalselt soodsatel tingimustel;

või

(d) leping, mis on arveldatav ettevõtte enda omakapitaliinstrumentidega ja mis on:

(i) mitte-tuletisinstrument, millega ettevõte on või võib olla kohustatud vastu võtma (ostma) muutuva arvu ettevõtte enda omakapitaliinstrumente;

või

(ii) tuletisinstrument, mida arveldatakse või saab arveldada teisiti, kui vahetades kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu ettevõtte enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel põhjusel ei sisalda ettevõtte enda omakapitaliinstrumendid selliseid instrumente, mis on ettevõtte enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

IAS 32

Finantskohustis on igasugune kohustis, mis on:

(a) lepingujärgne kohustus:

(i) üle anda teisele ettevõttele raha või muud finantsvara;

või

(ii) vahetada teise ettevõttega finantsvara või finantskohustisi ettevõttele potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel;

või

(b) leping, mis on või mida saab arveldada ettevõtte enda omakapitaliinstrumentidega ja mis on:

(i) mitte-tuletisinstrument, millega ettevõte on või võib olla kohustatud üle andma muutuva arvu ettevõtte enda omakapitaliinstrumente;

või

(ii) tuletisinstrument, mida arveldatakse või saab arveldada teisiti, kui vahetades kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu ettevõtte enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel põhjusel ei sisalda ettevõtte enda omakapitaliinstrumendid selliseid instrumente, mis on ettevõtte enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

Omakapitaliinstrument on igasugune leping, mis tõendab osalust ettevõtte varade jäägis pärast kõikide tema kohustiste mahaarvamist.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja sõltumatute poolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.

12. Järgnevad mõisted on defineeritud IAS 39 paragrahvis 9 ning neid kasutatakse käesolevas standardis IAS 39 tähenduses:

— finantsvara või finantskohustise amortiseeritud soetusmaksumus

— müügivalmis finantsvarad

— kajastamise lõpetamine

— tuletisinstrument

— sisemise intressimäära meetod

— õiglases väärtuses kasumiaruande kaudu kajastatav finantsvara või -kohustis

— siduv tulevikukohustus

— prognoositav tehing

— riskimaandamisinstrumendi tõhusus

— maandatav alusinstrument või -tehing

— riskimaandamisinstrument

— lunastustähtajani hoitav investeering

— laenud ja nõuded

— reguleeritud ostud või müügid

— tehingukulutused.

13. Käesoleva standardi mõistes tähendavad mõisted "leping" ja "lepingujärgne" kahe või enama osapoole vahel sõlmitud kokkulepet, millel on selged majanduslikud tagajärjed, mille vältimiseks on osapooltel vähe võimalusi või need täielikult puuduvad, peamiselt sellepärast, et kokkulepe on seadusega täitmisele pööratav. Lepingud ja seega ka finantsinstrumendid võivad esineda erinevates vormides ja ei pea olema kirjalikud.

14. Käesoleva standardi mõistes sisaldab mõiste "ettevõte" eraisikuid, partnerlusi, äriühinguid, usaldusühinguid ja valitsusasutusi.

ESITAMINE

Kohustised ja omakapital (vaata samuti paragrahve AG25-AG29)

15. ***Finantsinstrumendi emitent liigitab instrumendi või selle komponendid esmakordsel kajastamisel kas finantskohustiseks, finantsvaraks või omakapitaliinstrumendiks vastavalt lepingujärgse kokkuleppe sisule ja finantskohustise, finantsvara ning omakapitaliinstrumendi mõistetele.***

16. Kui emitent rakendab paragrahvi 11 mõisteid, et otsustada, kas finantsinstrument on omakapitaliinstrument või finantskohustis, on instrument omakapitaliinstrument üksnes juhtudel, kui mõlemad tingimused (a) ja (b) on täidetud.

(a) Instrument ei sisalda lepingujärgset kohustust:

(i) üle anda teisele ettevõttele raha või muud finantsvara;

või

(ii) vahetada teise ettevõttega finantsvara või finantskohustisi emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel.

(b) instrument, mis on või mida saab arveldada emitendi enda omakapitaliinstrumentidega, on:

(i) mitte-tuletisinstrument, mis ei sisalda emitendi lepingujärgseid kohustusi üle anda muutuva arvu enda omakapitaliinstrumente;

või

(ii) tuletisinstrument, mida arveldatakse üksnes selliselt, et emitent vahetab kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud koguse enda omakapitaliinstrumentideks. Sellest tulenevalt ei sisalda emitendi enda omakapitaliinstrumendid selliseid instrumente, mis on emitendi enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

Lepingujärgne kohustus, seal hulgas tuletisinstrumendist tulenev, millest tuleneb või võib tuleneda emitendi enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmine või üleandmine, kuid mis ei vasta eelpool kirjeldatud tingimustele (a) ja (b), ei ole omakapitaliinstrument.

IAS 32

Lepingujärgne kohustus, mis ei sisalda raha või muu finantsvara üleandmist (paragrahv 16 (a))

17. Oluline tunnus finantskohustise eristamiseks omakapitaliinstrumendist on ühe osapoole (emitent) lepingujärgne kohustus kas üle anda teisele osapoolele (omanik) raha või muu finantsvara, või vahetada omanikuga emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel finantsvara või finantskohustisi. Kuigi omakapitaliinstrumendi omanik võib omada õigust saada proportsionaalset osa dividendist või muust omakapitali väljamaksest, emitendil ei ole lepingujärgset kohustust selliseid väljamakseid teha, sest et temalt ei saa nõuda raha või muu finantsvara üleandmist teisele osapoolele.

18. Finantsinstrumendi liigitust ettevõtte bilansis mõjutab rohkem selle sisu kui õiguslik vorm. Sisu ja õiguslik vorm on tavaliselt kooskõlas, kuid mitte alati. Mõned finantsinstrumendid omavad omakapitali õigusliku vormi, kuid on sisuliselt kohustised ning teised võivad ühendada omakapitaliinstrumentide ja finantskohustiste tunnuseid. Näiteks:

(a) eelisaktsia on finantskohustis, kui ta kohustab emitenti seda fikseeritud või kindlaksmääratud summa eest kindlaksmääratud kuupäeval tulevikus välja ostma või annab omanikule õiguse nõuda emitendilt instrumendi fikseeritud või kindlaksmääratud summas teatud kuupäeval või pärast seda tagasiostmist.

(b) finantsinstrument on finantskohustis, kui ta annab omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest ("müüdav instrument") emitendile tagasi müüa. Seda ka siis, kui rahasumma või muu finantsvara on indekseeritud või seotud muu suureneva või väheneva näitajaga või kui müüdava instrumendi õiguslik vorm annab omanikule õiguse osaleda emitendi varade jäägis. Kui omanikul on õigus instrument raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi müüa, tähendab see seda, et (tagasi) müüdav instrument vastab finantskohustuse mõistele. Näiteks, kui avatud investeerimisfondid, täisühingud ning mõningad ühisettevõtted võivad tekitada nende osaku omanike või liikmed, kellel on õigus emitendilt nende osalus emitendis igal ajahetkel välja osta sellise rahasumma eest, mis on võrdne nende proportsionaalse omandiosaga emitendi varade väärtusest. Siiski ei välista finantskohustise mõiste selliste kirjete kasutamist nagu "osaku omanikule kuuluvate netovarade väärtus" ja "osaku omanikule kuuluvate netovarade väärtuse muutus" sellise ettevõtte finantsaruandes, kellel ei ole omakapitali (nagu mõned avatud investeerimisfondid, vaata illustreerivat näidet 7) või täiendava avalikustamise nõude kasutamist näitamaks, et kõikide liikmete osalus hõlmab sellised kirjeid, mis on omakapitali mõistes reservid ja selle mõistele mittevastavaid müüdavaid instrumente (vaata illustreerivat näidet 8).

19. Kui mõnel ettevõttel ei ole tingimusteta õigust tühistada lepingjärgse kohustuse rahuldamiseks raha või muu finantsvara ülekandmist, vastab kohustus finantskohustise mõistele. Näiteks:

(a) piirangud ettevõtte suutlikkusele täita lepingujärgseid kohustusi, nagu juurdepääsu puudumine välisvaluutale või reguleerivate asutuste nõusoleku saamine maksete teostamiseks, ei vabasta ettevõtet instrumendist tulenevatest lepingujärgsetest kohustustest või omaniku lepingujärgsest õigustest.

(b) lepingujärgne kohustus, mis on tingimuslik tehingu poole lunastamise õiguse kasutamisel, on finantskohustis, sest ettevõtte ei oma tingimusteta õigust tühistada raha või muu finantsvara ülekandmist.

20. Finantsinstrument, mis ei tekita selget lepingujärgset kohustust raha või muu finantsvara ülekandmiseks, võib kaudselt tekitada mingi kohustuse läbi instrumendi tingimuste. Näiteks:

(a) finantsinstrument võib sisaldada mittefinants kohustust, mis peab olema rahuldatud siis ja ainult siis, kui ettevõtte ei suuda instrumenti turustada või lunastada. Kui ettevõtte saab vältida raha või muu finantsvara ülekandmist üksnes mittefinatskohustuse arvelduse kaudu, on finantsinstrument finantskohustis.

(b) finantsinstrument on finantskohustis juhul, kui sellest tulenevalt ettevõtte kannab üle kas:

(i) raha või muud finantsvara;

või

(ii) omaaktsiad (osad) kindlaks määratud väärtuses, mis ületab oluliselt raha või muu finantsvara väärtust.

Siiski ettevõttel ei ole selgesõnalist lepingujärgset raha või muu finantsavara ülekandmise kohustust, alternatiivne aktsiate ülekandmise väärtus on selline, et ettevõtte arveldab rahas. Igal juhul on omanik sisuliselt garanteerinud sellise laekumise, mis on võrdeline rahas arveldamise võimalusele(vaata paragrahvi 21).

Arveldamine ettevõtte omakapitaliinstrumentidega (paragrahv 16 (b))

21. Leping ei ole omakapitaliinstrument, üksnes sellepärast, et sellest võib tuleneda ettevõtte omakapitaliinstrumentide laekumine või ülekandmine. Ettevõttel võib olla lepingujärgne õigus või kohustus saada või ülekanda teatud arv oma aktsiaid või muid omakapitaliinstrumente, mis muutuvad nõnda, et ettevõtte omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus saadakse või kantakse üle võrdses summas lepingujärgse õiguse või kohustusega. Selline lepingujärgne õigus või kohustus võib olla fikseeritud summana või olla summas, mille kõikumine on kas osaliselt või tervikuna tingitud muudest kui ettevõtte omakapitaliinstrumendi turuhinna muutustest (näiteks intressimäär, kauba hind või finantsinstrumendi hind). Kaks näidet selle kohta: (a) leping nõuab sellise koguse ettevõtte omakapitaliinstrumente ülekandmist, mis on võrdne 100 VÜ (*) väärtusega, ja (b) leping nõuab sellise koguse ettevõtte omakapitaliinstrumentide ülekandmist, mis on võrdne 100 untsi kulla väärtusega. Selline leping on ettevõtte finantskohustis isegi juhul, kui ettevõte peab või saab seda täita kandes üle omakapitaliinstrumente. See ei ole omakapitaliinstrument, sest ettevõte kasutab lepingu täitmiseks muutuvat arvu omakapitaliinstrumente. Sellest tulenevalt leping ei tõenda osaluse suurust ettevõtte varade jäägis pärast kõikide kohustiste mahaarvamist.

22. Leping, mille alusel arveldamine toimub läbi ettevõtte omakapitaliinstrumentide fikseeritud koguse (saamise või) ülekandmise fikseeritud rahasumma või muu finantsvara vastu, on omakapitaliinstrument. Näiteks emiteeritud aktsiaoptsioon, mis annab tehingu poolele õiguse osta fikseeritud hinnas või nimiväärtuses fikseeritud koguse võlakirjade eest fikseeritud koguse ettevõtte aktsiaid, on omakapitaliinstrument. Turu intressimäärade muutustest tulenevad lepingu õiglase väärtuse muutused, mis ei mõjuta saadavat või makstavat rahasummat või muud finantsvara, või saadavat või ülekantavat omakapitaliinstrumentide kogust, lepingu täitmine ei välista omakapitaliinstrumendi olemise lepingut. Igasugune saadud tasu (nagu kirjutatud optsioonist või ettevõtte aktsia ostutähest saadud preemia) kantakse otse omakapitali. Iga makstud tasu (nagu müüdud optsiooni müügipreemia) arvatakse maha otse omakapitalist. Finantsaruannetes ei kajastata omakapitali instrumendi õiglase väärtuse muutusi.

23. Ettevõtte omakapitaliinstrumentide raha või muu finantsvara eest müügikohustuse leping, tekitab finantskohustise tagasiostu summa nüüdisväärtuse ulatuses (näiteks tuleviku tagasiostuhinna, optsiooni täitmishinna või muu tagasiostu summa nüüdisväärtus). Nii on ka juhul kui leping on käsitletav omakapitaliinstrumendina. Üheks näiteks on forvardlepingust tulenev ettevõtte kohustus müüa raha eest omakapitaliinstrumente. Kui finantskohustis on esmaselt arvele võetud IAS 39 kohaselt, liigitatakse selle õiglane väärtus (tagasiostu summa nüüdisväärtus) omakapitalist ümber. Edaspidi finantskohustist mõõdetakse kooskõlas IAS 39-ga. Kui leping lõppeb ilma üleandmiseta, liigitatakse finantskohustise soetusmaksumus ümber omakapitaliks. Ettevõtte lepingujärgne omakapitaliinstrumentide müügikohustus tekitab tagasiostu summa nüüdisväärtuses finantskohustise isegi juhul, kui kohustus müüa on sõltuv tehingu poole tagasiostmiseõiguse kasutamisel (näiteks kirjutatud müügioptsioon, mis annab tehingu poolele õiguse müüa ettevõttele fikseeritud hinnaga ettevõtte omakapitaliinstrumente).

(*) Käesolevas standardis on rahalised väärtused tasutud "valuutaühikutes" (VÜ).

IAS 32

24. Leping, mille alusel arveldamine toimub läbi ettevõtte omakapitaliinstrumentide fikseeritud koguse ülekandmise või saamise muutuva rahasumma või muu finantsvara vastu, on finantsvara või finantskohustis. Näiteks on leping, mille alusel ettevõte kannab üle 100 omakapitaliinstrumenti, saades vastu 100 untsi kulla väärtusega võrdväärse rahasumma.

Potentsiaalne arveldamine

25. Finantsinstrument võib nõuda ettevõte raha või muu finantsvara ülekandmist, või vastasel juhul selle arveldamist finantskohustisena teatavate ebakindlate tulevaste sündmuste toimumise või mittetoimumise korral (või ebakindlate tingimuste tulemusena), mis on nii emitendi kui ka instrumendi omaniku kontrolli alt väljas, nagu aktsiaturu indeksi, tarbijahinnaindeksi, intressimäära või maksustamisnõuete muutus, või emitendi tulevane müügitulu, netotulu või võlgnevuse suhe omakapitali.

Sellise instrumendi omanikul ei ole tingimusteta õigust vältida (tühistada) raha või muu finantsvara ülekandmist (või vastupidi, arveldada seda viisil, et ta oleks finantskohustis). Seega on see emitendi finantskohustis, v.a järgmistel juhtudel:

(a) osa potentsiaalsete arvelduste tingimustest, mis saaksid nõuda arveldamist rahas või muus finantsvaras (või vastupidi, sellisel viisil, mis teeks sellest finantskohustise), ei ole tõepärased;

või

(b) emitent saab nõuda kohustuse arveldamist rahas või muus finantsvaras (või vastupidi, arveldada seda viisil, mis teeks sellest finantskohustise) üksnes emitendi likvideerimise korral.

Arvelduse valik

26. ***Kui tuletisinstrument annab ühele osapoolele valiku, kuidas arveldada (näiteks kui emitent või omanik saab valida tasaarvelduse rahas või aktsiate rahaks vahetamise vahel), on see finantsvara või finantskohustis, välja arvatud juhul, kui kõikidest arvelduse alternatiividest tuleneb selle omakapitaliinstrumendi olemus.***

27. Näide tuletisinstrumendist sellise arvelduse valikuga, mis teeb selle finantskohustiseks, on aktsiaoptsioon, mille puhul on emitendi otsustada, kas tasaarveldada rahas või oma aktsiaid rahaks vahetades. Sarnaselt kuuluvad käesoleva standardi rakendusalasse mõned mittefinants objekti ostu või müüki ettevõtte omakapitaliinstrumentide eest käsitlevad lepingud, sellepärast, et neid saab arveldada kas kandes üle mittefinants objekti, tasaarveldada raha või muu finantsinstrumendiga (vaata paragrahve 8-10). Sellised lepingud on finantsvarad või finantskohustised, mitte omakapitaliinstrumendid.

Liitfinantsinstrumendid (vaata samuti paragrahve AG30-AG35 ja illustratiivseid näiteid 9-12)

28. ***Mitte-tuletisinstrumendi emitent hindab finantsinstrumendi tingimusi, et määrata kindlaks, kas need sisaldavad nii kohustise kui ka omakapitali komponente. Sellised komponendid peab liigitama vastavalt paragrahvile 15 eraldi finantskohustisteks, finantsvaradeks või omakapitaliinstrumentideks.***

29. Ettevõtte kajastab eraldi need finantsinstrumendi komponendid, mis (a) tekitavad ettevõtte finantskohustise ja (b) annavad instrumendi omanikule õiguse vahetada see ettevõtte omakapitaliinstrumendi vastu. Näiteks võlakiri või muu sarnane instrument, mida omanik saab vahetada fikseeritud arvu ettevõtte lihtaktsiate vastu, on liitfinantsinstrument. Ettevõte seisukohalt hõlmab selline instrument kahte komponenti: finantskohustist (lepingujärgne kokkulepe kanda üle raha või muud finantsvara) ja omakapitaliinstrumenti (ostuoptsioon, mis annab omanikule teatud ajaperioodiks õiguse vahetada see fikseeritud arvu ettevõtte lihtaktsiate vastu). Sellise instrumendi emiteerimise majanduslik mõju on põhiliselt sama kui samaaegselt oleks emiteeritud võlainstrumenti varasema arvelduse tingimusega ning lihtaktsiate müügi ostutähega, või kui oleks emiteeritud võlainstrumenti lahutatavate aktsiamüügi ostutähtedega. Sellest tulenevalt esitab ettevõte kõigil juhtudel kohustise ja omakapitali komponendid bilansis eraldi.

30. Vahetusinstrumentide kohustise ja omakapitali komponentide liigitust vahetusõiguste kasutamise tõenäosuse muutuse tulemusena ei parandata, isegi kui mõningatele omanikele on õiguse kasutamine majanduslikult soodne. Omanikud ei pruugi käituda alati ootuspäraselt, sest näiteks vahetusest tulenev maksustamine võib omanikele erinevalt mõjuda. Lisaks sellele, vahetuse tõenäosus muutub ajaga. Ettevõtte lepingujärgne tulevase makse kohustus jääb täitmata selle ajani, kuni see on läbi vahetuse, instrumendi tähtaja või mõne muu tehingu täidetud.

31. IAS 39 käsitleb finantsvarade ja finantskohustiste mõõtmist. Omakapitaliinstrumendid on instrumendid, mis tõendavad osalust ettevõtte varade jäägis pärast kõikide tema kohustiste mahaarvamist. Kuna liitfinantsinstrumendi esialgne bilansiline maksumus jaguneb omakapitali ja finantskohustise komponentideks, on omakapitali komponendi suuruseks instrumendi õiglase väärtuse jääk pärast õiglasest väärtusest kohustise komponendi eraldi kindlaks määratud kogusumma mahaarvamist. Selline tuletisinstrumendi tunnuse (nagu ostuoptsioon) väärtus, mis on varjatud liitfinantsinstrumendis ja mis ei ole omakapitali komponent (nagu omakapitali vahetusõigus) kaasatakse kohustise komponenti. Esmasel bilansis arvele võtmisel kohustise ja omakapitali komponentide bilansiliste väärtuste kogusumma on alati võrdne õiglase väärtusega, mis oleks määratud instrumendile tervikuna. Instrumendi komponentide eraldi kajastamisest ei tulene mingit kasumit ega kahjumit.

32. Paragrahvis 31 kirjeldatud lähenemisviisiga määrab lihtaktsiateks vahetatava võlakirja emitent kõigepealt kohustise komponendi bilansilise maksumuse läbi sarnase kohustise (seal hulgas iga varjatud mitteomakapitali tuletise tunnuse), millel ei ole liidetavat omakapitali komponenti, õiglase väärtuse mõõtmise. Lihtaktsiaks vahetatava omakapitaliinstrumendi bilansiline maksumus määratakse kindlaks arvates tervikliku liitfinantsinstrumendi õiglasest väärtusest maha finantskohustise õiglase väärtuse.

Omaaktsiad (vaata paragrahvi AG36)

33. ***Kui ettevõte ostab tagasi omakapitaliinstrumendid, arvatakse need instrumendid (omaaktsiad) ettevõtte omakapitalist maha. Ettevõtte oma omakapitaliinstrumentide ostu, müügi, emiteerimise või tühistamise tulu või kulu ei kajastata kasumis ega kahjumis. Selliseid omaaktsiaid võib osta ja hoida ettevõte või teised konsolideerimisgrupi liikmed. Vastastikuselt makstud või saadud tasu peab ettevõte kajastama otse omakapitalis.***

34. Kooskõlas IASiga 1 "*Finantsaruannete esitamine*" peab hoitavate omaaktsiate kogus olema eraldi avalikustatud kas bilansis või lisades. Kui ettevõte ostab tagasi seotud osapooltelt enda omakapitaliinstrumente, avalikustab ta seda IAS 24 "*Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine*".

Intressid, dividendid, kahjumid ja kasumid (vaata samuti paragrahvi AG37)

35. ***Finantsinstrumendi või selle komponendiga seotud intresse, dividende, kahjumit ja kasumit, mis on finantskohustis, peab kajastama kasumiaruandes tulude või kuludena. Omakapitaliinstrumendi omanikele väljamaksete tegemisel peab ettevõte otse debiteerima omakapitali, netona mis iganes seonduvast tulumaksu summast. Omakapitali tehingute tehingukulud, mis ei ole omakapitaliinstrumendi emissioonikulud, mis on otseselt seotud äritegevuse omandamisega(mis peavad olema kajastatud IAS 22 kohaselt), peab kajastama omakapitalist mahaarvamisena, netona mis iganes seonduvast tulumaksu summast.***

36. Finantsinstrumendi liigitamine finantskohustiseks või omakapitaliinstrumendiks määrab kindlaks, kas sellest instrumendist tulenevaid intresse, dividende, kahjumeid ja kasumeid kajastatakse kasumiaruandes tulu või kuluna. Seega täielikult kohustistena kajastatud aktsiate dividendimakseid kajastatakse kuludena nagu võlakirja intresse. Sarnaselt kajastatakse kohustusena kajastatud finantskohustiste tagasiostu või refinantseerimisega seotud kasumeid ja kahjumeid kasumiaruandes, kuna omakapitaliinstrumentide lunastamist või refinantseerimist kajastatakse omakapitaliliikumisena. Omakapitali instrumendi õiglase väärtuse muutusi finantsaruannetes ei kajastata.

IAS 32

37. Tavaliselt on ettevõttel omakapitaliinstrumentide soetamisel või emiteerimisel erinevaid kulusid. Nendes kuludes võivad sisalduda registreerimis- ja muud regulaarsed tasud, juriidilistele, raamatupidajatele ning teistele professionaalsetele nõustajatele makstud summad, trükikulud ja postitariifid. Omakapitali tehingute tehingukulud kajastatakse omakapitalist mahaarvamisena (netona mis iganes seonduvast tulumaksu summast), milles nad on käsitletavad omakapitali tehinguga otseselt kaasnevate vältimatute lisakuludena. Omakapitali tehingute kulusid, mida oleks olnud võimalik vältida, kajastatakse kuluna.

38. Liitfinantsinstrumendi emiteerimisega seotud tehingu kulud jaotatakse instrumendi kohustise ja omakapitali komponentideks tulujaotuse proportsiooni alusel. Tehingu kulud, mis on seotud rohkem kui ühe tehinguga (näiteks mõningate aktsiatega kaasneva oferdi (pakkumise) kulud ning teiste aktsiate börsil noteerimise kulud) on jaotatud nendele tehingutele, kasutades jaotusaluseid, mis on mõistlikud ning samalaadsed sarnaste tehingutega.

39. Perioodi omakapitali mahaarvamisena kajastatud tehingukulude summa kuulub IAS 1 "*Finantsaruannete esiamine*" kohaselt avalikustamisele eraldi. Otseselt omakapitalis kajastatud tulumaksu summa kuulub tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu koondsummasse või kajastamisele omakapitalis, mida avalikustatakse vastavalt standardile IAS 12 "*Tulumaks*".

40. Kuludeks liigitatud dividende võib esitada kasumiaruandes kas koos teistest kohustistest tulenevate intressidega või eraldi kirjel. Lisaks käesolevas standardis esitatud nõuetele nõuavad intresside ja dividendide avalikustamist ka standardid IAS 1 ja IAS 30 "*Pankade ja sarnaste finantsasutuste finantsaruannetes avalikustatav informatsioon*". Teatud olukorras, kuna intresside ja dividendide vahel on teatud olulised erinevused nt maksustamisel, on soovitatav need kasumiaruandes avalikustada eraldi. Maksudest tuleneva mõjuga seotud informatsioon avalikustatakse kooskõlas IASiga 12.

41. Finantsvara bilansilise maksumuse muudatustega seotud tulud ja kulud, kajastatakse kasumiaruandes tuluna või kuluna isegi siis, kui need on seotud instrumendiga, mis sisaldab osalust ettevõtte varade jäägis mida saab vahetada raha või teise finantsvara vastu (vaata paragrahvi 18(b)). Vastavalt standardile IAS 1 esitab ettevõte taolise instrumendi ümbermõõtmisest tuleneva tulu või kulu kasumiaruandes eraldi, kui see on ettevõtte tegevuse selgitamiseks oluline.

Finantsvara ja finantskohustise tasaarvestus (vaata samuti paragrahve AG38 ja AG39)

42. ***Finantsvara ja finantskohustis tasaarvestatakse ja esitatakse bilansis neosummana, siis ja ainult siis, kui:***

(a) ettevõttel on juriidiliselt rakendatav õigus kajastatud summasid tasaarveldada;

ja

(b) ettevõte kavatseb kas tasaarveldada netoalusel või realiseerida vara ja tasuda kohustise samaaegselt.

Finantsvara ülekannete kajastamisel, mis ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumile, ettevõte ei tasaarvesta ülekantud vara ja seotud kohustist (vaata IAS 39, paragrahv 36).

43. Käesolev standard nõuab finantsvarade ja finantskohustiste esitamist netosummadena, kui nii tehes peegeldab ettevõte kahe või enama finantsinstrumendi arveldusest eeldatavad tulevasi rahavoogusid. Kui ettevõttel on õigus saada või maksta üks netosumma ja ta kavatseb seda teha, siis on ettevõttel sisuliselt ainult üks finantsvara või finantskohustis. Teistel juhtudel esitatakse finantsvarad ja finantskohustised üksteisest eraldi tulenevalt nende iseloomust kas ettevõtte ressurssidena või kohustusena.

44. Bilansis kajastatud finantsvara ja finantskohustise tasaarvestamine ja netosumma esitamine erineb finantsvara või –kohustise kajastamise lõpetamisest. Kuigi tasaarvestamine ei tekita kulude ja tulude kajastamist, võib finantsinstrumendi kajastamise lõpetamise tulemuseks olla nii eelnevalt kajastatud objekti bilansist eemaldamine kui ka tulude ja kulude kajastamine.

45. Tasaarvestusõigus on võlgniku lepingust või muust tulenev juriidiline õigus tasuda või teisiti tervikuna või osaliselt likvideerida võlausaldajale võlgnetav summa, kasutades selle summa katteks võlausaldaja võlgnikule võlgnetavat summat. Ebatavalises olukorras võib võlgnikul olla juriidiline õigus kasutada kolmanda osapoole võlgnikule võlgnetavat summat võlausaldajale võlgnetava summa katteks tingimusel, et kolme osapoole vahel on sõlmitud leping, milles on selgelt sätestatud võlgniku õigus tasaarvestuseks. Kuna tasaarvestusõigus on juriidiline õigus, võivad seda õigust toetavad tingimused erinevates õigussüsteemides olla erinevad ja pooltevaheliste suhete suhtes rakendatavaid seadusi tuleb arvestada.

46. Finantsvara ja –kohustise tasaarvestuseks rakendatav õigus mõjutab finantsvara ja –kohustisega seotud õigusi ja kohustusi ning võib mõjutada ettevõtte avatust krediidi- ja likviidsusriskile. Kuid õiguse olemasolu iseenesest ei ole veel piisav põhjus tasaarvestuseks. Juhul kui puudub õiguse rakendamise või samaaegse arvelduse kavatsus, ei mõjuta see õigus ettevõtte tulevaste rahavoogude summat ega ajastust. Kui ettevõte kavatseb seda õigust rakendada või samaaegselt arveldada, peegeldab vara ja kohustise esitamine netosummana eeldatavate tulevaste rahavoogude summat ja ajastust ning ka rahavooge mõjutavaid riske sobivamalt. Ühe või mõlema osapoole kavatsus arveldada netosumma alusel ilma vastava juriidilise õiguseta ei ole piisav tasaarvestamise põhjendamiseks, sest eraldiseisva finantsvara ja –kohustisega seotud õigused ja kohustused jäävad endiseks.

47. Ettevõte kavatsust teatavate varade ja kohustiste arveldamiseks võivad mõjutada tavalise äritegevuse praktika, finantsturgude nõuded ning teised asjaolud, mis võivad piirata ettevõtte suutlikkust teostada netoarveldusi või samaaegseid arveldusi. Kui ettevõttel on tasaarvestusõigus, kuid ta ei kavatse teostada tasaarveldusi ega realiseerida vara ja tasuda kohustised samaaegselt, avalikustatakse kooskõlas paragrahviga 76 õiguse mõju ettevõtte avatusele krediidiriskile.

48. Kahe finantsinstrumendi samaaegne arveldamine võib toimuda näiteks reguleeritud finantsturul läbi arvelduskeskuse toimimise või näost-näkku vahetusel. Taolistes olukordades on rahavood võrdsed ühe netosummaga ja ettevõte ei ole avatud krediidi- või likviidsusriskile. Teistes olukordades võib ettevõte arveldada kahte finantsinstrumenti, saades ja makstes eraldi summad, mistõttu ta on avatud krediidiriskile kogu saadaoleva vara maksumuse ulatuses või likviidsuse riskile kogu maksmisele kuuluva kohustise maksumuse ulatuses. Taolised avatused riskidele võivad vaatamata suhtelise lühiajalisusele olla olulised. Seega on finantsvara realiseerimine ja finantskohustise tasumine samaaegsed ainult siis, kui tehingud toimuvad samal hetkel.

49. Paragrahvis 42 esitatud tingimused ei ole üldiselt täidetud ning tasaarveldamine on tavaliselt ebakorrektne, kui:

(a) ühe finantsinstrumendi tekitamiseks kasutatakse mitut erinevat finantsinstrumenti (“sünteetiline instrument”);

(b) finantsvara ja finantskohustised tulenevad finantsinstrumentidest, mis on avatud samadele põhiriskidele (nt forvardlepingute või teiste tuletisinstrumentide portfelli kuuluvad varad ja kohustised), kuid on seotud erinevate tehingu pooltega;

(c) finants- või muu vara on tagatisena panditud regressiõiguseta finantskohustiste katteks;

(d) võlgnik paigutab finantsvarad kohustuse tasumise eesmärgil usaldusfondi, ilma et võlausaldaja oleks neid varasid kohustuse tasumiseks aktsepteerinud (nt väljaostufondi korraldus);

või

(e) kahjumit tekitanud sündmuste tagajärjel tekkinud kohustused katab kindlustuspoliisi alusel algatatud kahjunõude käigus kolmas pool.

50. Kui ettevõte teostab hulga finantsinstrumentide tehinguid üheainsa osapoolega, võib selle osapoolega sõlmida "koondtasaarvelduse kokkuleppe". Taoline kokkulepe näeb ühe lepingu mittetäitmise või katkestamise korral ette kõigi kokkuleppe alla kuuluvate finantsinstrumentide tasaarvelduse. Tavaliselt finantsasutused kasutavad neid kokkuleppeid kaitseks kahjumi vastu pankroti puhul või juhul, kui üks pooltest muude asjaolude tõttu ei suuda oma kohustusi täita. Koondtasaarvelduse kokkulepe annab tavaliselt tasaarvestamise õiguse, mis on rakendatav ja mõjutab eraldiseisvat finantsvara ja –kohustise realiseerimist ja tasumist ainult kohustuste mittetäitmisest tulenevates eriolukordades või teistes olukordades, mille tekkimist tavalise äritegevuse käigus ei eeldata. Koondtasaarvelduse kokkulepe näeb tasaarvestust ette ainult siis, kui paragrahvis 42 esitatud mõlemad kriteeriumid on täidetud. Kui koondtasaarvelduse kokkuleppe alla kuuluvat finantsvara ja –kohustusi ei tasaarvestata, siis avalikustatakse kooskõlas paragrahviga 76 sellise kokkuleppe mõju ettevõtte avatusele krediidiriskile.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

51. Käesolevas standardis ette nähtud avalikustamise nõuete eesmärgiks on tagada informatsioon, mis aitaks aru saada finantsinstrumentide tähtsusest seoses ettevõtte finantsseisundi, tulemuste ja rahavoogudega ning oleks abiks nende instrumentidega seotud tulevaste rahavoogude summade, ajastuse ja usaldatavuse hindamisel.

52. Finantsinstrumentidega sooritatud tehingute tulemuseks võib olla ühe või mitme järgnevalt kirjeldatud finantsriski ülevõtmine või edasiandmine. Avalikustamise nõuded sätestavad sellise informatsiooni avalikustamise, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata finantsinstrumentidega seotud riski ulatust.

(a) *Tururisk* sisaldab kolme liiki riske:

(i) *valuutarisk* — risk, et finantsinstrumendi väärtus võib kõikuda välisvaluutakursside muutuste tõttu.

(ii) *õiglase väärtuse intressirisk* — risk, et finantsinstrumendi väärtus võib kõikuda turuintressi määrade muutuste tõttu.

(iii) *Hinnarisk* – risk, et finantsinstrumendi väärtus võib kõikuda turuhindade muutuste tõttu, olenemata sellest, kas need muutused tulenevad üksiku instrumendi või selle emitendist tulenevatest teguritest või kõiki turul kaubeldavaid instrumente mõjutavatest teguritest.

Tururisk ei väljenda mitte üksnes potentsiaalset kahjumit, vaid ka potentsiaalset kasumit.

(b) *Krediidirisk* – risk, et üks finantsinstrumendi osapool ei täida oma kohustusi ja põhjustab teisele osapoolele finantskahju tekkimise.

(c) *Likviidsusrisk* (nimetatakse samuti *finantseerimisriskiks*) – risk, et ettevõte satub vahendite hankimise raskustesse finantsinstrumentidega seotult kohustuste täitmiseks. Likviidsusrisk võib tuleneda võimetusest müüa finantsvara kiiresti õiglasele väärtusele lähedase hinnaga.

(d) *rahavoogude intressirisk* — risk, et finantsinstrumendiga seotud tulevased rahavood võivad kõikuda turuintressi määrade muutuste tõttu. Näiteks muutuva (intressi)määraga võlainstrumendi puhul võivad sellised kõikumised mõjutada finantsinstrumendi efektiivset intressimäära ilma vastava muutuseta instrumendi õiglases väärtuses.

Finantsinstrumendi formaat, asukoht ja liigid

53. Käesolev standard ei näe ette avalikustamisele kuuluva informatsiooni formaati ega asukohta finantsaruandes. Finantsaruannetes esitatud informatsiooni pole vaja korrata finantsaruande lisades. Avalikustatud informatsioon võib olla kombinatsioon tekstilisest ja numbrilisest vormist, vastavalt instrumentide omadustele ja nende tähtsusele ettevõtte jaoks.

54. Otsustamaks, kui detailne informatsioon teatud finantsinstrumendi kohta tuleb avalikustada, on vaja arvesse võtta selle instrumendi osatähtsust. On vaja leida tasakaal finantsaruannete liigsete detailidega, mis ei oleks finantsaruannete kasutajatele abiks, üleküllastamise ning liigsest koondamisest tuleneva olulise informatsiooni ähmastamise vahel. Näiteks, kui ettevõttel on palju sarnaste omadustega finantsinstrumente ning ükski leping pole eraldiseisvana oluline, siis on kohane instrumentide rühmade kaupa summeerimine. Teisest küljest on informatsioon iga üksiku instrumendi kohta oluline, kui see on näiteks oluline osa ettevõtte kapitali struktuurist.

55. Ettevõtte juhtkond liigitab finantsinstrumendid avalikustamisele kuuluva informatsiooni sisu alusel sobivatesse rühmadesse, võttes arvesse instrumentide omadusi ja rakendatud mõõtmise aluseid. Üldjuhul eristatakse objekte, mis on kajastatud soetusmaksumuses või amortiseeritud soetusmaksumuses, õiglases väärtuses kajastatud objektidest. Tuleb esitada piisavat informatsiooni bilansis oluliste kirjete võrdluseks. Kui ettevõttel on selliseid finantsinstrumentide, mida käesolev standard ei käsitle, siis moodustavad need instrumendid käesolevas standardis käsitletud instrumentidest eraldiseisva finantsvara või –kohustiste rühma või rühmad. Neid finantsinstrumente puudutava informatsiooni avalikustamist käsitlevad teised IFRSid.

Riskijuhtimise poliitika ja riskimaandamise tegevused

56. ***Ettevõtte peab kirjeldama oma finantsriski juhtimise eesmärke ja poliitikat, k.a riskimaandamise poliitika kõigi põhiliste tuleviku tehingutüüpide kohta, mille suhtes kasutatakse riskimaandamise põhimõtteid.***

57. Lisaks teatud finantsinstrumentidega seotud jääke ja tehinguid puudutavale üksikasjalikule informatsioonile peab ettevõte edastama ka selgituse finantsinstrumente kasutamise ulatuse nendega seotud riskide ja ärieesmärkide kohta. Selgitus juhtkonna poliitika finantsinstrumentidega seotud riskide kontrollimise kohta peab sisaldama poliitikat selliste valdkondade kohta nagu riskile avatuse maandamine, liigsete riskide kontsentreerumiste vältimine ja nõuded tagatistele krediidiriski vähendamiseks. Taoline selgitus annab väärtusliku lisaväljavaadet, mis ei sõltu teatud instrumentide omamisest või emiteerimisest teatud ajal.

58. ***Ettevõte peab avalikustama määratud õiglase väärtuse, rahavoo riski maandamise ja välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringute riski maandamise (määratletud standardis IAS 39) kohta eraldi järgmist:***

(a) riski maandamise kirjeldus;

(b) riskimaandamisinstrumentidena käsitletavate finantsinstrumentide kirjeldus ja nende õiglased väärtused bilansipäeval;

IAS 32

(c) maandatavate riskide olemus;

ning

(d) rahavoo riski maandamise kohta perioodid, mille jooksul rahavood eeldatavasti tekivad, millal neid kaasatakse kasumi või kahjumi määramisse ning iga tuleviku tehingu kirjelduse, mille puhul on eelnevalt kasutatud riskimaandamise arvestust, kuid mis arvatavasti enam ei ilmne.

59. ***Kui rahavoo riski maandamisel on riskimaandamisinstrumendi tulu ja kulu kajastatud läbi omakapitali muutuste aruande otse omakapitalis, peab ettevõte avalikustama järgmist:***

(a) omakapitalis perioodi jooksul taoliselt kajastatud summa;

(b) omakapitalist eemaldatud ja perioodi kasumisse või kahjumisse lisatud summa;

ning

(c) Perioodi jooksul omakapitalist eemaldatud ning väga tõenäolise tulevikutehingu riskimaandamise mittefinantsvara või kohustise soetusmaksumuse esmasesse mõõtmisesse või bilansilisse maksumusse lisatud summa.

Sätted, tingimused ja arvestusmeetodid

60. ***Ettevõte peab avalikustama igat liiki finantsvara, finantskohustise ja omakapitaliinstrumendi kohta järgneva informatsiooni:***

(a) finantsinstrumentide kasutusulatuse ja olemuse, kaasaarvatud olulised tingimused, mis võivad mõjutada tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja tõenäosust;

ja

(b) rakendatud arvestuspõhimõtted ja –meetodid, kaasa arvatud kajastamise kriteeriumid ning mõõtmise alused.

61. ***Ettevõtte arvestuspõhimõtete avalikustamise osana peab ettevõte avalikustama iga finantsvara liigi kohta, kas finantsvarade reguleeritud müügid või ostud on kajastatud tehingupäeval või väärtuspäeval (vaata IAS 39 paragrahvi 38).***

62. Finantsinstrumendi lepingujärgsed tingimused mõjutavad instrumendi osapooltelt tulevaste raha laekumiste ja maksete summat, ajastust ning tõenäosust mõjutavad faktorid. Tuleb avalikustada nende finantsinstrumentide ajastus ja tingimused, mis on kas üksikult või rühmana ettevõtte finantsseisundi või selle tulevase äritegevuse tulemuste suhtes olulised. Kui ükski instrument pole eraldi võttes ettevõtte tulevaste rahavoogude jaoks oluline, kirjeldatakse instrumentide olulisi omadusi, sarnaste instrumentide rühmade omadustest lähtudes.

63. Kui finantsinstrumendid, mida ettevõte hoiab või emiteerib, tekitavad üksikult või rühmana potentsiaalselt olulise avatuse paragrahvis 52 kirjeldatud riskidele, siis sisaldavad avalikustamist tagavad ajasus ja tingimused järgmist:

(a) põhi-, määratud, nominaal- või muu sarnane summa, mis mõnede tuletisinstrumentide puhul, näiteks intressivahetusleping, võib olla selliseks summaks (viidatud kui nominaalsumma), mis on tulevaste maksete aluseks;

(b) lunastus-, lõpetamis- või täitmiskuupäev;

(c) instrumendi mõlema osapoole valduses olevad instrumendi ennetähtaegse realiseerimisõiguse optsioonid, k.a periood või kuupäev, millal neid optsioone võib kasutada, ning kasutamise hind või hindade vahemik;

(d) instrumendi mõlema osapoole valduses olevad optsioonid instrumendi konverteerimiseks teiseks finantsinstrumendiks või mõneks muuks varaks või kohustiseks või nende vastu vahetamiseks, k.a periood või kuupäev, millal neid optsioone võib kasutada, ning konverteerimise või vahetamise kurss (kursid);

(e) finantsinstrumendi põhisummalt plaanitud tulevaste laekumiste või maksete summad ja ajastus, k.a osamaksete tagasimaksed ja kustutusfondiga seotud või muud sarnased nõuded;

(f) määratud intressi, dividendi või muude põhiosalt tehtavate tagasimaksete määr või summa ning maksete ajastus;

(g) hoitav tagatis (finantsvara puhul) või panditud tagatis (finantskohustise puhul);

(h) kui instrumendi rahavood on fikseeritud mõnes muus valuutas, mis pole ettevõtte arvestusvaluuta, siis valuuta, milles rahalaekumised või maksed on fikseeritud;

(i) vahetatava instrumendi puhul vahetuse käigus omandatava instrumendi kohta punktides (a)-(h) kirjeldatud informatsioon;

ning

(j) kõik instrumendiga seotud tingimused, mille rikkumine mõjutaks oluliselt ka teisi instrumendiga seotud tingimusi (nt võlakirja eritingimustes sätestatud maksimaalne kohustuste ja omakapitali suhe, mille ületamise korral kuulub võlakirja põhisumma kohesele maksmisele).

64. Kui finantsinstrumendi esitus bilansis erineb instrumendi juriidilisest vormist, siis on soovitatav, et ettevõte selgitaks finantsaruannete lisades instrumendi olemust.

65. Informatsiooni finantsinstrumendi olemuse ja ulatuse kohta kasulikus suureneb, kui see rõhutab üksikute instrumentide vahelisi suhteid, mis olulisel määral mõjutavad ettevõtte tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja tõenäosust. Näiteks on oluline avalikustada riskimaandamise instrumentidest tulenevad suhted nagu need, mis tekivad, kui ettevõttel on aktsiainvesteering, millele ta on omandanud müügioptsiooni. Millises ulatuses on riskile avatust mõjutanud varade ja kohustiste vahelised suhted, võib finantsaruannete kasutajatele olla arusaadav paragrahvis 63 kirjeldatud informatsioonipõhjal, kuid teatud olukordades on vajalik täpsem avalikustamine.

66. Vastavalt IASile 1 peab ettevõte avalikustama informatsiooni kõigi oluliste arvestuspõhimõtete kohta, k.a üldpõhimõtted ning milliste meetoditega rakendatakse neid põhimõtteid ettevõte äritegevuse käigus esinevate tehingute, muude sündmuste ja olukordade puhul. Finantsinstrumentide puhul kuuluvad avalikustamisele:

(a) kriteeriumid, millest lähtudes otsustatakse, millal finantsvara ja –kohustis kajastada ja millal selle kajastamine lõpetada;

(b) finantsvarade ja –kohustiste mõõtmise alused esmasel ja edasisel kajastamisel;

ning

(c) finantsvarade ja –kohustistega seotud tulu ja kulu kajastamise ja mõõtmise alused.

67. ***Ettevõte peab avalikustama informatsiooni igat liiki finantsvarade ja finantskohustist intressimäärariskidele avatuse kohta, seal hulgas:***

(a) lepingujärgsed ümberhindamised või tagasimaksetähtajad, vastavalt sellele kumb on varasem;

ja

(b) kehtivad intressimäärad, kui neid kohaldatakse.

68. Ettevõte avalikustab informatsiooni oma avatuse kohta intressimäärade tasemes toimuvate tulevaste muutuste suhtes. Muutused turu intressimäärades mõjutavad otseselt mõnede finantsvarade ja –kohustistega lepinguliselt kindlaks määratud rahavooge (rahavoo intressimäära risk) ning teiste õiglast väärtust (õiglase väärtuse intressimäära risk).

69. Informatsioon maksetähtaegade kohta (või ümberhindamise kuupäevade kohta, kui need on varasemad) näitab, kui pikaks ajaks on intressimäärad fikseeritud, ning informatsioon kehtivate intressimäärade kohta näitab, millisel tasemel need on fikseeritud. Selle informatsiooni avalikustamine annab finantsaruannete kasutajatele aluse õiglase väärtuse intressimäära riski hindamiseks ja seega potentsiaalsete kasumite ja kahjumite hindamiseks. Instrumentide puhul, mida hinnatakse enne maksetähtaega turu intressimäärade alusel ümber, on olulisem avalikustada periood järgmise ümberhindamiseni kui maksetähtajani.

70. Informatsiooni lepingujärgse ümberhindamiste ja maksetähtaegade kohta täiendamiseks, võib ettevõte otsustada avalikustada informatsiooni eeldatavate ümberhindamiste ja maksetähtaegade kohta juhul, kui need kuupäevad erinevad oluliselt lepingujärgsetest kuupäevadest. Näiteks võib taoline informatsioon olla eriti oluline juhul, kui ettevõte suudab piisava usaldusväärsusega prognoosida fikseeritud määraga hüpoteegi laenu summat, mis makstakse ennetähtaegselt tagasi, ja ta kasutab seda informatsiooni oma avatuse intressimäärariski suhtes juhtimiseks. Lisainformatsioon sisaldab juhtkonna ootusi tulevaste sündmuste suhtes ning selgitust eelduste kohta, mis puudutavad ümberhindamist ja maksetähtaegu ning seda, mille poolest need erinevad lepingujärgsetest kuupäevadest.

71. Ettevõte näitab, milline tema finantsvaradest ja –kohustistest:

(a) on avatud õiglase väärtuse intressimäära riskile, nt fikseeritud intressimääraga finantsvarad ja –kohustised;

(b) on avatud rahavoo intressimäära riskile, nt vastavalt turuintressimäära muutustele muutuva intressimääraga finantsvarad ja –kohustised;

ning

(c) ei ole otseselt avatud intressimäära riskile, nt teatud investeeringud omakapitali instrumentidesse.

72. Paragrahvi 67 punktis (b) sätestatud nõue on rakendatav võlakirjade, vekslite, laenude ja teiste sarnaste finantsinstrumentide suhtes, mille tulevased maksed toovad kasumit väljaandjale ja kulusid emitendile, peegeldades raha hetkeväärtust. See nõue pole rakendatav selliste finantsinstrumentide suhtes nagu investeeringud omakapitali instrumentidesse ja tuletisinstrumentidesse, millel puudub kindlaksmääratav kehtiv intressimäär. Näiteks, kuigi sellised instrumendid nagu intressimäära tuletisinstrumendid (k.a swap-tehingud, forward-lepingud ja optsioonid) on avatud turu intressimäärade muutustest tulenevale õiglase väärtuse või rahavoo riskile, pole nende puhul kehtiva intressimäära avalikustamine kohane. Kui ettevõte esitab informatsiooni kehtiva intressimäära kohta, avalikustab ettevõte selle mõju selliste riskimaandamistehingute nagu intressimäära swap'id avatusele intressimäära riskile.

73. Ettevõte võib saada avatuks intressimäära riskile sellise tehingu tulemusena, milles ei ole ühtegi bilansis kajastatavat finantsvara või –kohustist. Taolistes olukordades avalikustab ettevõte informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel aru saada selle riski avatuse olemusest ja ulatusest. Näiteks kui ettevõttel on kohustus anda fikseeritud intressimääraga laenu, sisaldab avalikustatav informatsioon tavaliselt laenu põhisummat, intressimäära ja tähtaja kestust ja olulisi tehingu tingimusi, millest tuleneb avatus intressimäära riskile.

74. Ettevõtte tegevusvaldkond ja finantsinstrumentidega seotud tegevuse ulatus määrab, kas informatsioon intressimäära riski kohta antakse jutustavas vormis, tabelitena või nende kahe kombinatsioonina. Kui ettevõttel on palju erinevaid finantsinstrumente, mis on avatud õiglase väärtuse või rahavoo intressimäära riskile, võib ta informatsiooni esitamisel kasutada ühte või enamat järgmistest informatsiooni esitamise võimalustest:

(a) Intressimäära riskile avatud finantsinstrumentide bilansilised maksumused võib esitada tabelina, rühmitades neid lepingujärgsete tähtaegade ümberhindamiste järgi pärast bilansipäeva algavatel järgmistel perioodidel:

(i) üks aasta või vähem;

(ii) kauem kui üks aasta, kuid mitte rohkem kui kaks aastat;

(iii) kauem kui kaks aastat, kuid mitte rohkem kui kolm aastat;

(iv) kauem kui kolm aastat, kuid mitte rohkem kui neli aastat;

(v) kauem kui neli aastat, kuid mitte rohkem kui viis aastat;

ja

(vi) rohkem kui viis aastat.

(b) Kui ettevõtte tegevust mõjutab oluliselt selle avatus intressimäära riskile või muutused selles avatuses, on soovitatav esitada üksikasjalikum informatsioon. Selline ettevõte nagu pank võib avalikustada näiteks eraldi grupid finantsinstrumentide bilansiliste maksumuste kohta, mille tähtajad või ümberhindamise kuupäevad on:

(i) üks kuu või vähem pärast bilansipäeva;

(ii) kauem kui üks kuu, kuid mitte rohkem kui kolm kuud pärast bilansipäeva;

ja

(iii) kauem kui kolm kuud, kuid mitte rohkem kui aasta pärast bilansipäeva.

(c) Samuti võib ettevõte näidata oma avatust rahavoo intressimäära riskile tabeli kaudu, tuues välja muutuva määraga finantsvara ja –kohustiste rühmade summeeritud bilansilised maksumused tulevaste tähtaegade lõikes.

(d) Informatsiooni intressimäära kohta võib avalikustada ka üksikute finantsinstrumentide kohta eraldi. Alternatiivina võib iga finantsinstrumentide rühma kohta esitada kaalutud keskmised määrad või määrade vahemikud. Ettevõte võib liigitada erinevatesse rühmadesse instrumendid, mis on fikseeritud välisvaluutas või millel on oluliselt erinev krediidirisk, kui nende faktorite tõttu on instrumentidel oluliselt erinevad kehtivad intressimäärad.

IAS 32

75. Mõningates olukordades võib ettevõte anda olulist informatsiooni oma avatuse kohta intressimäära riskidele, näidates turu intressimäärade muutuste hüpoteetiliste mõju oma finantsinstrumentide õiglasele väärtusele ja tulevasele kasumile või kahjumile ning rahavoogudele. Taolise informatsiooni aluseks võib olla näiteks eeldatav üheprotsendiline intressimäärade muutus turul bilansipäeval. Intressimäärade muutused mõjutavad muutusi tuludes ja kuludes, mis on seotud muutuva määraga finantsinstrumentidega, ja tulusid ja kulusid, mis tulenevad muutustest fikseeritud määraga instrumentide õiglastes väärtustes. Eeltoodud intressimäära tundlikkust võib piirata intressimäära muutuse otsese mõjuga bilansipäeval kajastatud intressi kandvatele finantsinstrumentidele, kuna kaudsed intressimäära muutuse mõjud finantsturgudele ja üksikutele ettevõtetele ei ole tavaliselt usaldusväärselt prognoositavad. Intressimäära tundlikkust puudutava informatsiooni avalikustamisel esitab ettevõte informatsiooni koostamise aluse, k.a kõik olulised eeldused.

Krediidirisk

76. ***Ettevõte peab avalikustama informatsiooni igat liiki finantsvarade ja teiste krediidipositsioonide krediidiriskidele avatuse kohta, seal hulgas:***

(a) summa, mis kõige paremini iseloomustab maksimaalset avatust krediidiriskile bilansipäeval, arvestamata tagatiste õiglast väärtust juhul, kui teised osapooled ei suuda täita nende finantsinstrumentidega seotud kohustusi;

ning

(b) olulised krediidiriski kontsentreerumised.

77. Ettevõte esitab informatsiooni krediidiriski kohta selleks, et tema finantsaruannete kasutajad saaksid hinnata, millises ulatuses võib teiste osapoolte suutmatus oma kohustusi täita vähendada bilansipäeval kajastatud finantsinstrumentidest tulenevate tulevaste rahavoogude summat või nõuda raha väljamakseid teistelt krediidipositsioonidelt (nt krediidituletis või kolmanda osapoole kohustuste katteks väljastatud garantii). Taolistest ebaõnnestumistest tulenev kahjum kajastatakse ettevõte kasumis või kahjumis. Paragrahv 76 ei näe ette, et ettevõte peaks avalikustama hinnangu tulevaste kahjumite tõenäosuse kohta.

78. Krediidiriskile avatud summade avalikustamise eesmärkideks, arvestamata tagatiste realiseerimisest tulenevat potentsiaalset kahjutasu ("ettevõte maksimaalne avatus krediidiriskile") on:

(a) esitada finantsaruannete kasutajatele järjepidevalt mõõdetud summa, mis näitaks finantsvara ja teiste krediidipositsioonide avatust krediidiriskile;

ning

(b) viidata võimalusele, et maksimaalne avatus kahjumile võib erineda bilansipäeval kajastatud finantsvara bilansilisest maksumusest.

79. Krediidiriskile avatud finantsvarade puhul tuleb arvestada sellega, et bilansis esitatud varade bilansiline maksumus, millest on maha arvatud kõik allahindlused, väljendab tavaliselt krediidiriskile avatud summat. Näiteks on õiglases väärtuses kajastatud intressivahetuslepingu (swap) puhul on maksimaalseks kahjumile avatud summaks bilansipäeval tavaliselt bilansiline maksumus, kuna see väljendab swap'i asendamise maksumust lepingu mittetäitmise korral hetke turuhindadele vastavalt. Taolises olukorras pole täiendava informatsiooni avalikustamine, peale selle, mis on bilansis esitatud, vajalik. Teisest küljest võib ettevõtte teatud finantsinstrumentides sisalduv potentsiaalne maksimaalne kahjum olulisel määral erineda nende bilansilisest maksumusest ja teistest avalikustatud summadest nagu õiglane väärtus või põhisumma. Taolistes olukordades on paragrahvi 76 punktis (a) esitatud nõuete täitmiseks vajalik avalikustada täiendavat informatsiooni.

80. Finantsvara, mille puhul kehtib juriidiliselt rakendatav tasaarvestamise õigus finantskohustise vastu, ei esitata bilansis kohustisega tasaarveldatuna, v.a juhul, kui kavatsetakse tasuda netosummana või samaaegselt. Sellest hoolimata avalikustab ettevõte informatsiooni esitamisel kooskõlas paragrahviga 76 tasaarvestamise õiguse olemasolu. Näiteks kui ettevõte saab finantsvara realiseerimisest laekumise enne võrdse või suurema väärtusega finantskohustise tasumist, mille suhtes on ettevõttel tasaarvestamise õigus, võib ettevõte tasaarvestamise õigust kasutada, et vältida teise osapoole lepingu mittetäitmise korral tekkivat kahjumit. Kui ettevõte vastab või tõenäoliselt vastab lepingu mittetäitmisele finantsvara tähtaja pikendamisega, tekib avatus krediidiriskile siis, kui ülevaadatud tähtajad näevad ette, et laekumine lükatakse edasi hilisemale kuupäevale kui kohustise täitmise kuupäev. Et informeerida finantsaruannete kasutajaid, millises ulatuses on teatud kindlal ajahetkel krediidiriskile avatust vähendatud, avalikustab ettevõte tasaarvestamise õiguse olemasolu ja mõju juhul, kui finantsvara peaks vastavalt selle tingimustele laekuma. Kui finantskohustis, mille suhtes on olemas tasaarvestamise õigus, tasutakse enne finantsvara, on ettevõte krediidiriskile avatud vara kogu bilansilise maksumuse ulatuses juhul, kui pärast kohustise tasumist oma teine osapool ei täida kohustusi.

81. Ettevõte võib krediidiriskist tuleneva kahjumile avatuse vähendamiseks sõlmida ühe või mitu selliseid koondtasaarvelduse kokkulepet, mis ei vasta tasaarvestuse kriteeriumitele. Kui koondtasaarvelduse kokkulepe vähendab oluliselt krediidiriski, mis on seotud finantsvaraga, mida ei ole tasaarvestatud sama tehingupoole finantskohustisega, avalikustab ettevõte kokkuleppe mõjuga seotud lisainformatsiooni. Taoline avalikustatav informatsioon näitab, et:

(a) koondtasaarvelduse kokkuleppe alla kuuluva finantsvaraga seotud krediidirisk on elimineeritud ainult sel määral, mil määral sama teise osapoole finantskohustised arveldatakse pärast varade realiseerimist;

ning

(b) ulatus, mil määral on ettevõte üldist avatust krediidiriskile saab koondtasaarvelduse kokkuleppe kaudu vähendada, võib lühikese aja jooksul pärast bilansipäeva oluliselt muutuda, kuna avatust mõjutab iga kokkuleppe alla kuuluv tehing.

On soovitatav, et majandusüksus avalikustaks ka koondtasaarvelduse kokkuleppe need tingimused, mis määravad krediidiriski vähendamise ulatuse.

82. Ettevõte võib olla avatud krediidiriskile sellise tehingu tulemusena, mille käigus ei kajastatud bilansis ühtegi finantsvara, nt finantsgarantii või krediidi tuletisinstrumendi leping. Teise osapoole kohustuse garanteerimine tekitab kohustise ja avab garanteerija krediidiriskile, millele viidatakse paragrahvis 76 sätestatud informatsiooni avalikustamisel.

83. Krediidiriski kontsentreerumised avalikustatakse, kui need pole juba muust avalikustatud informatsioonist ettevõtte äri olemuse ja finantsilise seisundi kohta arusaadavad ja nendest tuleneb teiste osapoolte lepingukohususte mittetäitmise korral oluline avatus kahjumile. Taoliste kontsentreerumiste tuvastamine nõuab juhatuse hinnangut, mis võtab arvesse ettevõtte ja selle võlgnike olukorda. IAS 14 "*Segmendiaruandlus*" annab juhiseid tööstusharude ja geograafiliste segmentide tuvastamiseks, milles võivad ilmneda krediidiriski kontsentreerumised.

84. Krediidiriski kontsentreerumised võivad tuleneda avatusest ühele võlgnikule või võlgnike rühmale, millel on nii sarnased tunnusomadused, et muutused majanduslikes või muudes tingimustes eeldatavalt mõjutavad nende suutlikkust kohustusi täita samamoodi. Tunnusomadused, millest võib tuleneda riski kontsentreerumine, hõlmavad võlgnike tegevuse iseloomu, nt nende tegevusvaldkond, tegevuse geograafiline piirkond ja laenuvõtjate grupi krediidivõime taset. Näiteks nafta- ja gaasitööstuse seadmeid tootval ettevõttel on tavaliselt oma toodete müügist saadava laekumise mittetasumise riski mõjutavad majanduslikud muutused nafta- ja gaasitööstuses. Pangal, mis tavaliselt annab laenu rahvusvahelisel tasemel, võib olla mitmeid laene vähemarenenud riikidele ja panga suutlikkust neid laene tagasi saada võivad ebasoodsalt mõjutada kohalikud majanduslikud tingimused.

IAS 32

85. Krediidiriski kontsentreerumist puudutav avalikustatav informatsioon hõlmab igat kontsentreerumist iseloomustava ühisomaduse kirjelduse avalikustamist ja kõigi taoliste omadustega finantsvarade kontsentreerumisi ja maksimaalset krediidiriskile avatud summat.

Õiglane väärtus

86. ***Välja arvatud paragrahvis 90 esitatud juhul avalikustab ettevõte iga finantsvara ja –kohustiste liigi kohta nende õiglase väärtuse nii, et seda saab võrrelda vastava bilansilise maksumusega. (IAS 39 sisaldab juhiseid õiglase väärtuse määramiseks.)***

87. Informatsiooni õiglase väärtuse kohta kasutatakse laialdaselt ettevõtte üldise finantsseisundi määramisel ja üksikute finantsinstrumentide kohta otsuste langetamisel. See on oluline ka finantsaruannete kasutajate otsuste jaoks, sest paljudes olukordades väljendab see finantsturgude hinnangut instrumendiga seotud tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse suhtes. Informatsioon õiglase väärtuse kohta võimaldab omavahel võrrelda põhimõtteliselt samasuguste majanduslikke omadustega finantsinstrumentide, olenemata nende hoidmise eesmärgist ning sellest, millal ja kes need on välja andnud või omandanud. Õiglane väärtus annab neutraalse aluse juhtkonna oskuste kritiseerimiseks, näidates otsuste osta, müüa või hoida finantsvara ja tekitada, säilitada ja täita finantskohustisi mõju. Kui ettevõte ei mõõda bilansis finantsvara või –kohustist õiglases väärtuses, avalikustab ta õiglase väärtuse kohta täiendavat informatsiooni.

88. Selliste finantsinstrumentide nagu lühiajalised nõuded ostjate vastu ja hankijatele tasumata arved õiglast väärtust ei pea avalikustama, kui bilansiline maksumus on ligilähedane õiglasele väärtusele.

89. Õiglaste väärtuste avalikustamisel liigitab ettevõte finantsvarad ja –kohustised rühmadesse ja tasaarveldab neid ainult sel määral, mil määral nende bilansilisi maksumusi bilansis tasaarveldatakse.

90. ***Kui investeeringuid noteerimata omakapitali instrumentidesse või nendega seotud tuletisinstrumentidesse, mõõdetakse soetusmaksumuses kooskõlas IASiga 39, kuna nende õiglast väärtust pole võimalik usaldusväärselt mõõta, siis see asjaolu avalikustatakse koos finantsinstrumentide kirjeldusega, nende bilansilise maksumuse, selgitusega, miks õiglane väärtus ei ole usaldusväärselt mõõdetav, ja, kui võimalik, hinnangute vahemikuga, mille vahele õiglane väärtus tõenäoliselt jääb. Lisaks tuleb juhul, kui finantsvara, mille õiglast väärtust pole olnud võimalik eelnevalt usaldusväärselt mõõta, müüakse, siis tuleb avalikustada taolise finantsvara bilansiline maksumus müügihetkel ja kajastatud tulu või kulu.***

91. Kui investeeringuid noteerimata omakapitali instrumentidesse või nendega seotud tuletisinstrumentidesse mõõdetakse kooskõlas IASiga 39 soetusmaksumuses, kuna nende õiglast väärtust pole võimalik usaldusväärselt mõõta, siis ei pea paragrahvides 86 ja 92 sätestatud informatsiooni õiglase väärtuse kohta avalikustama. Selle asemel esitatakse selline informatsioon, mis aitaks finantsaruannete kasutajatel anda omi hinnanguid taoliste finantsvarade ja –kohustiste bilansilise maksumuse ja õiglase väärtuse võimalike erinevuste suuruse kohta. Lisaks selgitusele finantsinstrumentide õiglast väärtust puudutavate peamiste tunnusomaduste ning õiglase väärtuse mitteavalikustamise põhjustele kohta esitatakse informatsioon instrumentide turu kohta. Mõningatel juhtudel annavad kooskõlas paragrahviga 60 avalikustatud instrumentide ajastus ja tingimused piisavalt informatsiooni. Kui see on põhjendatud, võib juhtkond esitada oma arvamuse finantsvarade ja –kohustiste, mille õiglast väärtust pole võimalik usaldusväärselt määrata, õiglase väärtuse ja bilansilise maksumuse suhte kohta.

92. ***Ettevõte peab avalikustama:***

(a) meetodid ja olulised eeldused, mida oluliste finantsvara ja –kohustiste rühmade finantsvara ja –kohustiste õiglase väärtuse määramisel rakendati. (Paragrahv 55 sisaldab juhiseid finantsvara rühmade määramiseks.)

(b) kas finantsvara ja –kohustiste õiglane väärtus määratakse täielikult või osaliselt otse, toetudes aktiivsel turul avaldatud hinnale või kasutades hindamistehnikat (vt IAS 39 paragrahvid AG 71-AG79).

(c) kas finantsaruanded sisaldavad õiglases väärtuses mõõdetud finantsinstrumente, mille õiglane väärtus on määratud täielikult või osaliselt, kasutades hindamistehnikat, mis põhineb eeldustel, mida ei toeta jälgitavad turu hinnad või määrad. Kui mõne taolise eelduse asendamise tulemuseks on oluliselt erinev õiglane väärtus, siis ettevõte avaldab selle fakti ja avalikustab selle mõju piisavalt tõenäoliste alternatiivsete eelduste õiglase väärtuse vahemikule. Seetõttu hinnatakse olulisust, arvestades kasumit või kahjumit ja kõiki varasid või kohustisi.

(d) hindamistehnika abil hinnatud õiglase väärtuse muutuse kogusumma, mis perioodi jooksul kasumis või kahjumis kajastati.

93. Avalikustatav informatsioon õiglase väärtuse kohta sisaldab informatsiooni õiglase väärtuse määramise meetodi ja selle rakendamise oluliste eelduste kohta. Näiteks avalikustab ettevõte informatsiooni ettemaksu määradega seotud eelduste kohta, eeldatava krediidikahjumi määrade, intressimäärade ja diskontomäärade kohta, kui need on olulised.

Muu avalikustatav informatsioon

Kajastamise lõpetamine

94. ***(a) Ettevõte võib kas finantsvara üle kanda (vt standardi IAS 39 paragrahv 18) või sõlmida IASi 39 paragrahvis 19 kirjeldatud kokkuleppe nii, et see kokkulepe ei vasta finantsvara ülekandmise määratlusele. Kui ettevõte jätkab kogu vara kajastamist või jätkab vara kajastamist ettevõtte jätkuva osaluse ulatuses (vt IAS 39 paragrahvid 29 ja 30), avalikustab ta iga finantsvara liigi kohta järgmist:***

(i) vara olemus;

(ii) valdamisega kaasnevate riskide ja hüvede olemus, millele ettevõte avatuks jääb;

(iii) kui ettevõte jätkab kogu vara kajastamist, siis vara ja seotud kohustiste bilansilised maksumused;

ning

(iv) kui ettevõte jätkab vara kajastamist oma jätkuva osaluse ulatuses, siis vara kogusumma, vara summa, mida ettevõte jätkuvalt kajastab, ning seotud kohustise bilansiline maksumus.

Tagatis

94. ***b) Ettevõte avalikustab kohustiste katteks tagatisena panditud finantsvarade bilansilise maksumuse, tingimuslike kohustiste katteks tagatisena panditud finantsvara bilansilise maksumuse ja (vastavalt paragrahvidele 60 punkt (a) ja 63 punkt (g)) kõik olulised tingimused, mis on seotud tagatisena panditud varadega.***

c) Kui ettevõte on võtnud vastu tagatise, mida võib juhul, kui tagatise omanikul ei ole lepingu rikkumisi, müüa või uuesti pantida, avalikustab ta järgmist:

(i) vastuvõetud tagatise õiglane väärtus (finants ja mittefinantsvarad);

IAS 32

(ii) iga taolise müüdud või uuesti panditud tagatise õiglane väärtus ja kas ettevõttel on selle tagastamise kohustus;

ning

(iii) kõik tagatise kasutamisega seotud olulised tingimused (vastavalt paragrahvidele 60 punkt (a) ja 63 punkt (g)).

Liitfinantsinstrumendid mitmete varjatud tuletisinstrumentidega

94. ***(d) Kui ettevõte on emiteerinud instrumendi, mis sisaldab nii kohustise kui ka omakapitali komponente (vt paragrahv 28) ning instrumendil on mitmeid varjatud tuletisinstrumendi omadusi, mille väärtused on vastastikkuses sõltuvuses (nt tagasiostetav konverteeritav võlainstrument), siis ta avalikustab nende omaduste olemasolu ning kohustise komponendi kehtiva intressimäära (välja arvatud kõik eraldi kajastatud varjatud tuletisinstrumendid).***

Õiglases väärtuses läbi kasumi või kahjumi kajastatavad finantsvara ja –kohustised (vt ka paragrahv AG40)

94. ***(e) Ettevõte avalikustab nende finantsvarade ja –kohustiste bilansilised maksumused, mis:***

(i) on liigitatud kauplemise eesmärgil hoitavateks;

ning

(ii) olid esmasel arvele võtmisel ettevõtte poolt määratletud õiglases väärtuses läbi kahjumi või kahjumi kajastatava finantsvara ja -kohustistena (nt need finantsinstrumendid, mis pole liigitatud kauplemiseesmärgil hoitavateks).

(f) Kui ettevõte on määratlenud finantskohustise õiglases väärtuses läbi kasumi või kahjumi kajastatavaks kohustiseks, avalikustab ta järgmist:

(i) sellised muutused kohustise õiglases väärtuses, mis ei ole tungitud baasintressimäära muutustest (nt LIBOR);

ning

(ii) erinevus kohustise bilansilise maksumuse ja selle summa vahel, mida ettevõte peab tähtaja saabumisel lepingu alusel kohustuse omanikule maksma.

Ümberliigitus

94. ***(g) Kui ettevõte liigitab ümber finantsvara, mis oli mõõdetud soetusmaksumuses või amortiseeritud soetusmaksumuses mitte õiglases väärtuses (vt IAS 39 paragrahv 54), avalikustab ta selle ümberliigituse põhjuse.***

Kasumiaruanne ja omakapital

94. ***(h) Ettevõte avalikustab olulised kasumi kirjed, finantsvarast ja –kohustistest tuleneva kulu, tulu ja kahjumi, mis arvatakse kas kasumi või kahjumi hulka või arvestatakse eraldiseisvana omakapitali komponendina. Seetõttu sisaldab avalikustatav informatsioon vähemalt järgmist:***

(i) finantsvara ja –kohustiste kohta, mis ei ole kajastatud õiglases väärtuses läbi kasumi ja kahjumi, kogu intressitulu ja kogu intressikulu (arvutatakse sisemise intressimäära meetodi alusel);

(ii) müügivalmis finantsvarade puhul perioodi jooksul otse omakapitalis kajastatud kõigi tulude ja kulude summa ning summa, mis eemaldati omakapitalist ja kajastati perioodi kasumis või kahjumis;

ning

(iii) kooskõlas IASi 39 paragrahviga AG93 intressikulu summa, mis tuleneb langenud väärtusega finantsvarast.

Väärtuse langus

94. ***(i) Ettevõte avalikustab kasumis või kahjumis kajastatud finantsvara väärtuse mistahes langusest tekkinud kahjumi olemuse ja summa iga olulise finantsvara liigi kohta eraldi (paragrahvis 55 on esitatud juhised finantsvara rühmade määramiseks).***

Kohustuse täitmatajätmine ja lepingu rikkumine

94. ***(j) Laenuperioodil toimunud põhiosamaksete, intressi, võlakustutusfondi või tagastamise tingimuste kohustuste täitmatajätmise kohta, mida kajastati bilansipäeval ning kõigi muude rikkumiste kohta laenulepingu perioodil, kui need rikkumised võimaldavad laenuandjal nõuda tagasimaksmist (v.a bilansipäeval või varem toimunud rikkumised, mida parandatakse või mille tulemusel laenutingimused vaadatakse ümber) kohta, avalikustab ettevõte järgmist:***

(i) rikkumiste üksikasjad;

(ii) bilansipäeval kajastatud selle võlgnetava laenu summa, mille lepingut rikuti;

ning

(iii) punti (ii) järgi avalikustatud summade kohta, kas täitmatajätmine on parandatud või on võlakohustiste tingimused enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva ümbervaadatud.

95. Informatsiooni avalikustamise eesmärgil laenulepingute rikkumise kohta kooskõlas paragrahviga 94 punkt (j) hõlmavad laenuvõlad emiteeritud võlainstrumente ja finantskohustisi, mis ei ole tavalistes krediiditingimustes lühiajalised kreditoorsed võlgnevused. Kui taoline rikkumine toimus perioodi jooksul ning rikkumist ei parandatud ega ei vaadatud bilansipäeval ümber laenuvõla tingimusi, otsustakse, kas rikkumise mõju kohustiste liigitusele on lühiajaline või pikaajaline, vastavalt standardile IAS 1.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

96. ***Käesolevat standardit rakendavad ettevõtted 1. jaanuaril 2005 või hilisematel aruandeperioodidel. Varasem rakendamine on lubatud. Ettevõte ei rakenda käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algavaid aruandeperioode, väljaarvatud juhul kui ta samuti rakendab IAS 39 (muudetud detsembris 2003). Kui ettevõte rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algaval perioodil, peab ta selle asjaolu avalikustama.***

97. ***Käesolevat standardit rakendatakse tagasiulatuvalt.***

TEISTE SEISUKOHTADE TÜHISTAMINE

98. Käesolev standard asendab IAS 32 "*Finantsinstrumendid: Avalikustamine ja esitamine*" muudetud 2000.

IAS 32

99. Käesolev standard asendab järgnevaid tõlgendusi:

(a) SIG-5 *Finantsinstrumentide klassifikatsioon – ettenägematud kokkuleppetingimused;*

(b) SIC-16 *Aktsiakapital – tagasi ostetavad omakapitaliinstrumendid (tresooraktsiad);*

ja

(c) SIC-17 *Omakapital – omakapitali tehingukulud.*

100. Käesolev standard tühistab eelnõu SIC tõlgendused D34 "*Finantsinstrumendid – omaniku tagasiostetavad õigused või instrumendid*".

LISA A

Rakendusjuhised IAS 32 Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa

AG1. Käesolevad rakendusjuhised selgitavad, standardi eri aspektide rakendamist.

AG2. Käesolev standard ei käsitle finantsinstrumentide kajastamist või mõõtmist. Finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise ja mõõtmise nõuded on esitatud IAS-is 39 "*Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*".

Mõisted (paragrahvid 11-14)

Finantsvarad ja finantskohustised

AG3. Raha (sularaha) on finantsvara, sellepärast, et ta esindab vahetuse vahendit ning sellest tulenevalt on kõikide tehingute finantsaruannetes kajastamise ja mõõtmise aluseks. Rahahoius pangas või muus sarnases finantsasutuses on finantsvara sellepärast, et see esindab hoiustaja lepingujärgset õigust saada asutuselt raha või pangatšekk või sarnane instrument juhul kui finantskohustise võlausaldaja seda eelistab.

AG4. Lihtsad näited finantsvaradest, mis esindavad lepingujärgset õigust saada tulevikus raha ning vastavatest finantskohustistest, mis esindavad lepingujärgset kohustist tulevikus raha ülekanda, on:

(a) kaubavahetuse nõuded ja võlad;

(b) keditoorsed ja debitoorsed võlgnevused;

(c) laenude saamised ja tagasimaksmised;

ja

(d) võlakirjade saamised ja tasumised.

Igal kirjeldatud juhtumil on ühe osapoole lepingujärgne õigus saada (või kohustus maksta) raha vastavuses teise osapoole vastava kohustusega maksta (või õigusega saada).

AG5. Teist tüüpi finantsinstrument on instrument, mille eest saadav või tasutav majanduslik kasu on selline finantsvara, mis pole raha. Näiteks riigi võlakirjaveksel annab omanikule lepingujärgse õiguse saada riigi võlakirju ning emitendile lepingujärgse kohustuse kanda üle riigi võlakirjad mitte raha. Võlakirjad on finantsvara, sest need väljendavad emiteerinud riigi kohustust maksta raha. Veksel on seega veksli omaniku finantsvara ja veksli emitendi finantskohustis.

AG6. Tähtajatud võlainstrumendid (nt tähtajatud võlakirjad, võlakohustused ja kapitali vekslid) annavad tavaliselt omanikule lepingujärgse õiguse saada tagasimakseid intressina kindlatel kuupäevadel määramata tähtajani tulevikus, kas ilma igasuguse õiguseta saada tagasi põhiosa või saada tagasi põhiosa sellistel tingimustel, mis teevad saamise väga ebatõenäoliseks või lükkavad edasi kaugesse tulevikku. Näiteks võib ettevõte emiteerida finantsinstrumendi, mis nõuab talt igavesi iga-aastaseid makseid, mis on võrduvad fikseeritud intressimääraga 8 % nominaalist või põhiosast summas 1 000 VÜ. (*) Eeldades, et turu intressimäär on instrumendi emiteerimisel 8 %, võtab emitent endale lepingujärgse kohustuse maksta tulevasi intressimakseid, mille õiglane väärtus (nüüdisväärtus) on esmasel kajastamisel 1 000 VÜ. Instrumendi omanikul ja emitendil on vastavalt finantsvara ja finantskohustis.

(*) Käesolevas juhises fikseeritakse rahalised summad "valuutaühikutes" (VÜ).

IAS 32

AG7. Lepingujärgne õigus või lepingujärgne kohustus saada, anda või vahetada finantsinstrumente on juba iseenesest finantsinstrument. Lepingujärgsete õiguste või kohustuste ahel vastab finantsinstrumendi määratlusele, kui selle lõplikuks tulemuseks on raha maksmine või saamine või omakapitali instrumendi omandamine või emiteerimine.

AG8. Suutlikkus kasutada lepingujärgset õigust või nõuda lepingujärgse kohustuse täitmist, võib olla täielik või see võib sõltuda tulevastest sündmustest. Näiteks on finantsgarantii laenuandja lepingujärgne õigus saada raha garanteerijalt ja vastav garanteerija lepingujärgne kohustus maksta laenuandjale, kui laenuvõtja kokkulepet ei täida. Lepingujärgne õigus ja kohustus tulenevad eelnevast tehingust või sündmusest (garanteerija eeldus) isegi siis, kui nii laenuandja suutlikkus seda õigust kasutada kui ka nõue garanteerijale tema kohustuse täitmise suhtes sõltuvad laenuvõtja tulevasest lepingu täitmatajätmisest. Tingimuslik õigus ja kohustus vastavad finantsvara ja –kohustise mõistele, kuigi taolisi varasid ja kohustisi finantsaruannetes alati ei kajastata.

AG9. Vastavalt IASile 17 *Rent* kapitalirent on eelkõige rendileandja õigus vastu võtta ja rentniku kohustus maksta, kusjuures maksete voog on põhimõtteliselt sama mis laenulepingust tulenevate põhiosa ja intresside maksete puhul. Rendileandja kajastab oma investeeringut pigem rendilepingu alusel saadaolevate summade alusel kui renditud vara enda alusel. Teisest küljest kasutusrent on eelkõige käsitletav lõpetamata lepinguna, mis kohustab rendileandjat võimaldama tulevastel perioodidel vara kasutamist teenustasuga sarnase hüvitise vastu. Rendileandja jätkab pigem renditud vara kajastamist kui lepingujärgi sellest varast tulevikus saadavate summadekajastamist. Seega on kapitalirent finantsinstrument ja kasutusrent ei ole finantsinstrument (v.a üksikud koheselt makstavad maksed).

AG10. Materiaalne vara (selline nagu varud, kinnisvara, seadmed ja varud), renditud vara ja immateriaalne vara (selline nagu patendid ja kaubamärgid) ei ole finantsvara. Taolise materiaalse ja immateriaalse vara kontrollimine loob võimaluse rahavoogude või muu finantsvara tekkimiseks, kuid ei tekita kohest õigust saada rahavooge või muud finantsvara.

AG11. Vara (nt ettemakstud kulud), mille tulevaseks majanduslikuks kasuks on pigem toodete ja teenuste saamine kui raha ja muu finantsvara saamine, pole finantsvara. Samuti pole edasilükkunud müügitulu ja enamus garantiikohustusi finantskohustised, sest nendega seotud majandusliku kasu väljaminekuks on pigem toodete üleandmine ja teenuste osutamine kui lepingujärgne kohustus maksta raha või muud finantsvara.

AG12. Kohustised või vara, mis ei tulene lepingutest (nt tulumaks, mis on valitsuse määratud seadusnõuete tulemus), ei ole finantskohustised ega –vara. Tulumaksu kajastamist käsitletakse standardis IAS 12 *"Tulumaks"*. Samuti standardis IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* määratletud faktilised kohustused ei tulene lepingutest ning ei ole finantskohustised.

Omakapitaliinstrumendid

AG13. Omakapitaliinstrumentide näideteks on mittemüüdavad lihtaktsiad, mõnda tüüpi eelisaktsiad (vt paragrahvid AG25 ja AG26) ja ostutähed või kirjutatud ostuoptsioonid, mis lubavad omanikul märkida või osta emiteeriva ettevõtte kindlaks määratud arvu mittemüüdavaid lihtaktsiaid kindlaks määratud rahasumma või muu finantsvara eest. Ettevõtte kohustus emiteerida või osta kindlaks määratud koguse enda omakapitaliinstrumente kindlaks määratud rahasumma või muu finantsvara eest on ettevõtte omakapitaliinstrument. Kui taoline leping aga sisaldab ettevõtte kohustust maksta raha või muu finantsvara, siis ta tekitab ka kohustise tagasiostu summa nüüdisväärtuse ulatuses (vt paragrahv AG27 punkt (a)). Mittemüüdavate lihtaktsiate emitent võtab endale kohustuse, kui ta ametlikult tegutseb tulu teenimise eesmärgil, siis ta on aktsionäride ees juriidiliselt kohustatud seda tegema. See võib nii olla pärast dividendide väljakuulutamist või siis, kui ettevõte hakkab tegevust lõpetama ja kõik pärast kohustiste täitmist järelejäänud varad jaotatakse aktsionäridele.

AG14. Ettevõtte ostetud müügioptsioon või muu sarnane leping, mis annab talle õiguse välja osta kindlaks määratud koguse oma omakapitaliinstrumente kindlaks määratud rahasumma või muu finantsvara eest, ei ole ettevõtte finantsvara. Iga taolise lepingu eest makstud hüvitis arvatakse omakapitalist maha.

Tuletisinstrumendid

AG15. Finantsinstrumendid sisaldavad lihtinstrumente (nt nõuded, võlad ja omakapitaliinstrumendid) ja tuletisfinantsinstrumente (nt finantsoptsioonid, futuurid, forvardid, intressimäära *swap*'id ja valuuta *swap*'id). Tuletisinstrumendid vastavad finantsinstrumendi määratlusele ja kuuluvad seega käesoleva standardi rakendusalasse.

AG16. Tuletisfinantsinstrumendid tekitavad õigusi ja kohustusi, mis mõjutavad instrumendi osapoolte vahelist tuletisinstrumendi aluseks olevas lihtfinantsinstrumendis sisalduva ühe või rohkema finantsriski ülekandmist. Jõustumisel annavad tuletisfinantsinstrumendid ühele osapoolele lepingujärgse õiguse soodsatel tingimustel finantsvarade või –kohustiste vahetamiseks teise osapoolega või lepingujärgse kohustuse ebasoodsatel tingimustel vahetada finantsvara või –kohustusi teise osapoolega. Tavaliselt (*) ei kanta üle tuletisinstrumendi aluseks olevat lihtfinantsinstrumenti ei lepingu jõustumisel ega lepingu lõpptähtajal. Mõned instrumendid sisaldavad nii vahetamise õigust kui ka kohustust. Kuna vahetuse tingimused määratakse tuletisinstrumendi jõustumisel, võivad need tingimused finantsturgude hindade muutumisel muutuda soodsaks või ebasoodsaks.

AG17. Müügi või ostuoptsioon vahetada finantsvara või –kohustisi (nt finantsinstrumendid, mis pole ettevõtte enda omakapitali instrumendid) annab omanikule õiguse saada potentsiaalset tulevast majandusliku kasu, mis on seotud lepingu aluseks oleva finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutustega. Optsiooni emitent aga võtab kohustuse anda ära potentsiaalne tulevane majanduslik kasu või kanda kahjumit, mis tuleneb optsiooni aluseks oleva finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutustega seotud majandusliku kasust. Omaniku lepingujärgne õigus ja emitendi kohustus vastavad finantsvara ja –kohustise mõistetele. Optsioonilepingu aluseksolev finantsinstrument võibolla ükskõik milline finantsvara, k.a osalused teistes ettevõtetes ja intressiga instrumendid. Optsioon võib nõuda selle emitendilt pigem võlainstrumendi väljastamist kui finantsvara ülekandmist, kuid optsiooni aluseks olev instrument oleks optsiooni kasutamise korral omaniku finantsvara. Optsiooni omaniku õigus vahetada finantsvara eeldatavalt soodsates tingimustes ja emitendi kohustus vahetada finantsvara eeldatavalt ebasoodsates tingimustes on erinev optsiooni aluseks oleva finantsvara vahetamisest optsiooni kasutamise korral. Optsiooni kasutamise tõenäosus ei mõjuta omaniku õiguse ja emitendi kohustuse olemust.

AG18. Teine näide tuletisfinantsinstrumendist on forvardleping, mis kuulub täitmisele kuue kuu jooksul, mille jooksul üks osapool (ostja) lubab anda sularaha 1 000 000 VÜ väärtuses fikseeritud intressimääraga riigi võlakirjade 1 000 000 VÜ nominaalsumma vastu ja teine osapool (müüja) lubab anda nominaalsummas 1 000 000 VÜ fikseeritud intressimääraga riigi võlakirju 1 000 000 VÜ väärtuses sularaha vastu. Kuue kuu jooksul on mõlemal osapoolel lepingujärgne õigus ja lepingujärgne kohustus vahetada finantsinstrumente. Kui riigi võlakirjade turuhind tõuseb kõrgemaks kui 1 000 000 VÜ, on tingimused soodsad ostja jaoks ja ebasoodsad müüja jaoks, kui aga turuhind langeb madalamale kui 1 000 000 VÜ, on mõju vastupidine. Ostjal on ostuoptsiooni omaniku õigusega sarnane lepingujärgne õigus (finantsvara ning müügioptsiooni emitendi kohustusega sarnane lepingujärgne kohustus (finantskohustis), müüjal on müügioptsiooni omaniku õigusega sarnane lepingujärgne õigus (finantsvara) ning ostuoptsiooni emitendi kohustusega sarnane lepingujärgne kohustus (finantskohustis). Mis puutub optsioonidesse, siis lepingujärgsed õigused ja kohustused moodustavad selgelt optsioonide aluseks olevatest finantsinstrumentidest (võlakirjad ja vahetatav sularaha) eristatavad finantsvara ja –kohustised. Forvardlepingu mõlemal osapoolel on kohustus täita kokkulepet kokkulepitud ajavahemiku jooksul, samas kui optsioonilepingut tuleb täita ainult siis, kui optsiooni omanik seda otsustab.

(*) See kehtib enamuste, aga mitte kõikide tuletisinstrumentide kohta, nt mõnede valuuta*swap*'ide puhul vahetatakse põhiosad jõustumisel (ja lepingu lõpptähtajal vahetatakse uuesti).

IAS 32

AG19. Paljud teist tüüpi tuletisinstrumendid sisaldavad õigust või kohustust tulevaste vahetuste tegemiseks, k.a intressimäära ja valuutaswap'id, muutuva intressimäära ülem- ja alampiirid, laenukohustused, vekslite emissioonilubadused ja akreditiivid. Intressimäära swap-lepingut võib vaadelda kui forvard lepingut, milles osapooled lepivad kokku rahasummade tulevastes vahetamisseeriates, millest üks summa arvutatakse muutuva intressimäära alusel ja teine fikseeritud intressimääraalusel. Futuurlepingud on teiseks forvardlepingu variandiks, erinedes peamiselt selle poolest, et futuurlepingud on standardiseeritud ja kaubeldavad reguleeritud turul.

Mittefinants objektide ostu- ja müügilepingud (paragrahvid 8-10)

AG20. Mittefinants objektide ostu- ja müügilepingud ei vasta finantsinstrumendi määratlusele, sest ühe osapoole lepingujärgne õigus saada mittefinantsvara või teenust ning teise osapoole vastav kohustus ei anna kummalegi osapoolele kohest õigust ega kohustust saada, anda või vahetada finantsvara. Näiteks lepingud, mis näevad tasumist ette ainult mitterahalise objekti (nt optsiooni- futuur- või forvardleping hõbeda kohta) saamise või andmise kaudu, ei ole finantsinstrumendid. Paljud kaubalepingud on seda tüüpi. Paljud on vormilt standardiseeritud ja nendega kaubeldakse reguleeritud turgudel samamoodi nagu mõnede tuletisfinantsinstrumentidega. Näiteks võib kauba futuurlepinguid raha eest kergelt osta ja müüa, sest need on noteeritud reguleeritud turul kaubeldava objektina ja võivad vahetada omanikku mitmeid kordi. Lepingu ostjad ja müüjad kauplevad aga tegelikult lepingu aluseks oleva kaubaga. Võimalus raha eest osta või müüa kaubalepingut, kergendab võimalust osta või müüa, ja võimalus läbirääkida kauba saamise või kättetoimetamise kohustuse tasumist rahas ei muuda lepingu põhiolemust nii, et seda saaks pidada finantsinstrumendiks. Sellest hoolimata kuuluvad mõningad mittefinants objekti ostu- või müügilepingud, mida saab tasuda netona või finantsinstrumentide vahetamisega või mille mittefinants objekt on kergesti vahetav rahaks, käesoleva standardi rakendusalasse, nagu oleksid need finantsinstrumendid (vaata paragrahvi 8).

AG21. Lepingust, mis sisaldab materiaalsete varade saamist või andmist, ei tulene ühele osapoolele finantsvara ja teisele finantskohustis, v.a juhul, kui mõni vastav makse lükkub materiaalse vara üle kandmisest hilisemale kuupäevale. Nii on see kommertslaenu alusel ostetud või müüdud kaupade puhul.

AG22. Mõned lepingud on kaubaga seotud, kuid ei näe ette kauba füüsilist saamist või andmist. Nad määratlevad tasumist rahamaksete kaudu, mis määratakse kindlaks pigem vastavalt lepingu mudelile kui fikseeritud maksesummade kaudu. Näiteks võib võlakirja põhiosasumma arvutada, kohaldades võlakirja lunastamise tähtjal valitsevat nafta turuhindafikseeritud nafta kogusele. Põhiosamakse indekseeritud kauba hinna suhtes, kuid see tasutakse ainult rahas. Taoline leping on finantsinstrument.

AG23. Finantsinstrumendi määratluse alla kuulub ka leping, mis tekitab peale finantsvara või –kohustise ka mittefinantsvara või –kohustise. Taoline finantsinstrument võimaldab tihti ühel osapoolel vahetada finantsvara mittefinantsvara vastu. Näiteks naftaga seotud võlakiri võib anda omanikule õiguse saada kindlaks määratud perioodil intressimakse ja lunastamisel fikseeritud rahasumma koos võimalusega vahetada võlakirja nominaal fikseeritud koguse nafta vastu. Soov taolist võimalust kasutada on erinevatel aegadel erinev ja sõltub nafta õiglasest väärtusest, mis on raha nafta vastu vahetamise kursi juures oluline (vahetushind). Võlakirja omaniku kavatsused selle võimaluse kasutamise suhtes ei mõjuta vara osa olemust. Omaniku finantsvara ja emitendi finantskohustis teevad võlakirja finantsinstrumendiks, olenemata teistest samal ajal tekkinud varadest ja kohustistest.

AG24. Kuigi käesolevat standardit ei töötatud välja selleks, et rakendada seda kauba- või teistele lepingutele, mis ei vasta finantsinstrumendi määratlusele ega kuulu paragrahvi 8 alla, võivad ettevõtted käesoleva standardi avalikustamise nõudeid kohaldada taoliste lepingute suhtes.

Kohustised ja omakapital (paragrahvid 15-27)

Lepingujärgne kohustus, mis ei sisalda raha või muu finantsvara üleandmist (paragrahvid 17-20)

AG25. Eelisaktsiaid saab emiteerida mitmesuguste õigustega. Määramisel, kas eelisaktsia on finantskohustis või omakapitaliinstrument, hindab emitent aktsiaga seotud üksikasjalike õigusi, et määrata kindlaks kas tas esineb finantskohustise põhilisi tunnusomadusi. Näiteks sisaldab eelisaktsia, mis määrab lunastamise kindlal kuupäeval või finantskohustise omaniku optsiooni, sest emitendil on kohustus kanda finantsvara aktsiaomanikule. Emitendi võimalik võimetus täita kohustust eelisaktsia tagasiostmiseks, kui nii on lepingujärgselt nõutud, kas rahaliste vahendite nappuse, seaduse nõuete või ebapiisava kasumi või reservide tõttu, ei tühista see kohustust. Emitendi õigus aktsia raha eest tagasi osta ei vasta finantskohustise mõistele, kuna emitendil ei ole kehtivat kohustust aktsiaomanikele finantsvara ülekanda. Sellisel juhul on aktsiate väljaostmine üksnes emitendi voli. Kohustus võib siiski tekkida siis, kui aktsiate emitent oma õigust kasutab, tavaliselt läbi aktsiaomaniku aktsiate tagasiostu kavatsuse teatavaks tegemisega.

AG26. Kui eelisaktsiad on mittetagastatavad, on asjakohane liigitus kindlaksmääratud läbi teiste nendega seotud õiguste. Liigitus põhineb lepingujärgse kokkuleppe sisu hindamisel ja finantskohustise ning omakapitaliinstrumendi mõistetel. Kui väljamaksed kumulatiivsete või mittekumulatiivsete eelisaktsiate omanikele on emitendi otsustada, on aktsiad omakapitaliinstrumendid. Eelisaktsia liigitus omakapitaliinstrumendiks või finantskohustiseks ei ole mõjutatud näiteks järgneva poolt:

(a) minevikus tehtud väljamaksetest;

(b) kavatsusest teha tulevikus väljamakseid;

(c) võimalik negatiivne mõju emitendi lihtaktsiate hinnale juhul kui väljamakseid ei tehta (kuna lihtaktsiate dividendide makseid piiratakse juhul, kui eelisaktsiatele ei maksta dividende);

(d) emitendi reservide maht;

(e) emitendi ootused perioodi kasumi või kahjumi suhtes;

või

(f) emitendi võimelisus või võimetus perioodi kasumi või kahjumi suurust mõjutada.

Arveldused ettevõtte omakapitaliinstrumentidega (paragrahv 21-24)

AG27. Järgmised näited illustreerivad ettevõtte eri tüüpi lepingute liigitamist ettevõtte omakapitaliinstrumentideks.

(a) Leping, mille alusel ettevõte saab või annab fikseeritud koguse oma aktsiaid ilma tulevase kasuta või vahetab fikseeritud koguse oma aktsiaid fikseeritud rahasumma või muu finantsvara vastu, on omakapitaliinstrument. Seega lisatakse taolise lepingu alusel saadud või makstud hüvitis otse omakapitali või arvatakse otse sellest maha. Üheks näiteks on emiteeritud aktsiaoptsioon, mis annab teisele osapoolele õiguse osta fikseeritud arv ettevõtte aktsiad fikseeritud rahasumma eest. Kui leping näeb ette, et ettevõte peab oma aktsiad ostma (tagasiostma) raha või muu finantsvara eest fikseeritud või fikseeritaval kuupäeval või nõudmisel, kajastab ettevõte ka finantskohustise tagasiostu summa nüüdisväärtuses. Üheks näiteks on forvardlepingust tulenev ettevõtte kohustus osta tagasi fikseeritud arv oma aktsiaid fikseeritud rahasumma eest.

(b) Ettevõtte kohustusest osta raha eest oma aktsiaid tuleneb finantskohustis tagasiostmise nüüdisväärtuse ulatuses isegi siis, kui aktsiate arv, mida ettevõtte peab tagasi ostma, pole määratud või kohustus sõltub teise osapoole otsusest tagasiostuõigust kasutada. Üheks näiteks tingimuslikust kohustusest on emiteeritud optsioon, mis nõuab ettevõtte aktsiate raha eest tagasi ostmist, kui teine osapool seda optsiooni kasutab.

(c) Leping, mille alusel arveldamine toimub rahas või muus finantsvaras, on finantsvara või –kohustis isegi siis, kui rahasumma või muu finantsvara, mis saadakse või antakse, põhineb ettevõtte omakapitali turuhinna muutustel. Üheks näiteks on sularahas tasaarveldatav aktsiaoptsioon.

(d) Leping, mille alusel arveldamine toimb muutuvas arvus ettevõtte aktsiates, mille väärtus on võrdne fikseeritud summaga või aluseks oleva muutuja (nt kauba hind) muutustel põhineva summaga, on finantsvara või –kohustis. Selle näiteks on kirjutatud optsioon kulla ostmiseks, mille kasutamisel tasub ettevõte oma instrumentides ning annab nendest instrumentidest nii palju, et see oleks väärtuselt optsioonilepinguga võrdne. Taoline leping on finantsvara või –kohustis isegi siis, kui aluseks olev muutuja on pigem ettevõtte oma aktsia hind kui kuld. Samuti on leping, mille alusel arveldamine toimub fikseeritud arvus ettevõtte aktsiates, kuid nende aktsiatega seotud õigused muudetakse nii, et arvelduse väärtus oleks võrdne fikseeritud summaga või aluseks oleva muutuja muutustel põhineva summaga, finantsvara või –kohustis.

Potentsiaalne arveldamine (paragrahv 25)

AG28. Paragrahv 25 nõuab, et kui osa potentsiaalsetest arveldustingimustest, mis saaksid nõuda arveldamist rahas või muus finantsvaras (või muul viisil, mille tulemusena instrument saab finantskohustiseks) ei ole tõepärane, kokkuleppe tingimused ei mõjuta finantsinstrumendi liigitust. Seega leping, mis nõuab arveldamist rahas või muutuvas hulgas ettevõtte omaaktsiates üksnes äärmiselt harva esineva, väga ebatavalise ning väga ebatõenäolise sündmuse puhul, on omakapitaliinstrument. Sarnaselt võib kokkulepe fikseeritud hulga ettevõtte omaaktsiate kohta olla lepingujärgselt välistatud asjaoludel, mis on ettevõtte kontrolli alt väljas, kuid juhul, kui need asjaolud tegelikult tõenäoliselt ei ilmne, liigitus omakapitaliinstrumendiks on otstarbekas.

Konsolideeritud finantsaruannete käsitlus

AG29. Konsolideeritud finantsaruandes esitab ettevõte vähemusosalusi – ettevõtte teiste osapoolte osalusi ja tütarettevõtte tulusid - kooskõlas IASiga 1 *"Finantsaruannete esitamine"* ning IASiga 27 *"Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded"*. Finantsinstrumendi (või selle komponenti) liigitamisel konsolideeritud finantsaruandes, juhindub ettevõte kõikidest grupiliikmete ning instrumendi omanike vahel kokkulepitud tingimustest, määramaks kindlaks, kas grupp tervikuna omab instrumendi suhtes raha või muu finantsvara üleandmise kohustust või ta arveldab seda viisil, mis kajastub kohustise liigituses. Kui kontserni tütarettevõte emiteerib finantsinstrumendi ja emaettevõte või muu kontserni ettevõte nõustub lisatingimustega koos instrumendi omanikega (näiteks garantii), võib kontsern valikuvabadust väljamaksetele ja tagasiostule mitte omada. Siiski võib tütarettevõte instrumenti nõuetekohaselt liigitada oma eraldiseisvates finantsaruannetes vaatamata nendele lisatingimustele, teiste grupiliikmete ja instrumendi omanike vaheliste kokkulepete mõjuga on arvestatud, et tagada, et konsolideeritud finantsaruanded peegeldaksid lepingute ning tehingute mõju kogu grupile. Sellise kohustuse või arveldustingimuse ulatuses on finantsinstrument (või selle komponent) liigitatud konsolideeritud finantsaruandes finantskohustiseks.

Liitfinantsinstrumendid (paragrahvid 28-32)

AG30. Paragrahvi 28 kohaldatakse üksnes mitte-tuletisliitfinantsinstrumentide emitendile. Paragrahv 28 ei käsitle liitfinantsinstrumente nende omanike seisukohast. IAS 39 eristab varjatud tuletisinstrumente omanike seisukohast võlgade ja omakapitali iseloomu sisaldavatest liitfinantsinstrumentidest.

AG31. Tavaliseks liitfinantsinstrumendi vormiks on varjatud vahetusoptsiooniga võlainstrument, nagu ilma ühegi teise varjatud tuletisinstrumendi tunnuseta emitendi lihtaktsiaks vahetatav võlakiri. Paragrahv 28 nõuab sellise finantsinstrumendi emitendilt kohustise komponendi ja omakapitali komponendi eraldi esitamist bilansis järgnevalt:

(a) Emitendi kohustus teha regulaarseid intressi- ja põhiosamakseid on finantskohustis, mis kestab seni, kuni instrumenti ei ole vahetatud. Esmasel arvelevõtmisel on kohustise komponendi õiglane väärtus lepinguliselt kindlaks määratud tulevastest laekumistest tulenevate rahavoogude nüüdisväärtus mis on diskonteeritud intressimääraga, mis sellel ajal kohaldati turul võrreldava krediidivõimega instrumentidele, mis tekitasid sisuliselt samast rahavoogu samadel tingimustel, kuid ilma vahetusõiguseta.

(b) Omakapitaliinstrument on varjatud optsioon vahetada kohustis emitendi omakapitaliks. Optsiooni õiglane väärtus hõlmab optsiooni ajalist väärtust ning optsiooni enda väärtust, võimalik kulu. Sellisel optsioonil on väärtus esmasel arvelevõtmisel isegi siis, kui ta ei ole rahas.

AG32. Vahetatava instrumendi lõpptähtajal vahetamisel lõpetab ettevõte kohustise komponendi kajastamise ning kajastab seda kui omakapitali. Algne omakapitali komponent jääb omakapitaliks (kuigi seda saab kanda ühelt omakapitali kirjelt teisele). Lõpptähtajal vahetamisel ei ole ei kasu ega kahjumit.

AG33. Kui ettevõte tühistab vahetatava instrumendi enne lõpptähtaega ennetähtaegse tagasiostu või tagasimüügiga, kus algseid vahetuse eelisõigusi ei ole muudetud, eraldab ettevõtte kohustise makstud tasu ja tehingukulu või tagasimüügi tehingukulu ning instrumendi omakapitali komponente tehingupäeval. Makstud tasude ja tehingukulude Eraldi komponendiks paigutamisel kasutatud meetod seisneb selles, mida kasutati algsel vahetatava instrumenti emiteerimisel ettevõtte saadud sissetulekute eraldi komponentide jaotamisel, kui vastavalt paragrahvidele 28-32.

AG34. Niipea kui tasude jaotus on tehtud, käsitletakse igat tulemust tulu või kulu kooskõlas komponendiga seotud arvestuspõhimõtetega järgmiselt:

(a) kohustise komponendiga seotud tulu või kulu summa kajastatakse kasumis või kahjumis;

ja

(b) omakapitaliinstrumendi komponendiga seotud tasu kajastatakse omakapitalis.

AG35. Ettevõte võib muuta vahetatava instrumendi tingimusi, et kutsuda esile ennetähtaegne vahetus, näiteks läbi soodsama vahetuskurssi pakkumise või muu täiendava tasu maksmise vahetamisel enne kindlaksmääratud kuupäeva. Tingimuste muutmise kuupäeval on erinevus muudetud instrumendi tingimuste alusel omaniku saadava õiglase väärtuse tasuja õiglase väärtusega tasu vahel, mida omanik oleks saanud algsetel tingimustel, kajastatakse kahjumina kasumis või kahjumis.

Omaaktsiad (paragrahvid 33 ja 34)

AG36. Ettevõtte enda omakapitaliinstrumente ei kajastata finantsvarana olenemata tagasiostmise põhjusest. Paragrahv 33 nõuab enda omakapitaliinstrumente tagasiostetavalt ettevõttelt, nende omakapitaliinstrumentide omakapitalist maha arvamist. Siiski, kui ettevõte omab enda omakapitali teiste nimel, näiteks kui finantsasutus omab kliendi nimel enda aktsiaid, on tegemist esindussuhtega ja sellest tulenevalt ei kajasta ettevõte neid hoiuseid oma bilansis.

IAS 32

Intressid, dividendid, kahjum/kasum (paragrahvid 35–41)

AG37. Järgnev näide illustreerib paragrahvi 35 rakendumist liitfinantsinstrumendile. Eeldades, et mittekumulatiivne eelisaktsia on kohustuslikus korras raha eest väljaostetav viie aasta jooksul, kuid dividendid on ettevõte otsustamisel makstavad enne väljaostmise tähtaega. Selline instrument on liitfinantsinstrument kohustisekomponendiga väljaostmise summa nüüdisväärtuses. Selle komponendi diskonto kajastatakse kasumis või kahjumis ning liigitatakse intressikuludeks. Omakapitaikomponendiga seotud dividendiväljamakset kajastatakse kasumi või kahjumi väljamaksena. Sarnast käitumist rakendatakse ka siis kui väljaostmine ei ole mitte omaniku kohustus vaid õigus või kui aktsia on kohustuslikult vahetatav muutuvaks arvuks lihtaktsiateks, mis on võrdsed fikseeritud summaga või summaga, mis põhineb aluseks oleva muutuja (näiteks kaup) muutustel. Siiski, kui väljaostu summale lisatakse ainult maksmata dividend, on kogu instrument kohustis. Sellisel juhul ei liigitata ühtegi dividendi intressikuluks.

Finantsvara ja finantskohustise tasaarvestamine (paragrahvid 42–50)

AG38. Finantsvara ja finantskohustise tasaarvestamiseks peab ettevõte omama hetkel kaitstavat juriidilist õigust, et kajastatud summasid tasaarvestada. Ettevõttel võib olla tingimuslik õigus tasaarvestada kajastatud summasid, nagu koondtasaarvelduse kokkuleppes või mõnes regressita võla vormis, kuid sellised õigused on täitmisele pööratavad üksnes mõne tulevase sündmuse toimumise korral, tavaliselt tehingu poole kohustuste mittetäitmisel. Seega ei vasta selline kokkulepe tasaarvestuse tingimustele.

AG39. Käesolev standard ei sätesta erikäsitlust nn. "sünteetilistele instrumentidele", mille pihul eraldiseisvate finantsinstrumentide grupid soetatakse ja hoitakse teise instrumendi tunnusomaduste imiteerimiseks. Näiteks muutuva intressimääraga võlakohustused kombineeritud intressivahetuslepinguga, mis sisaldab muutuva suurusega maksete saamist ning fikseeritud suurusega maksete tegemist sünteesi fikseeritud intressimääraga pikaajalisse võlakohustusse. Iga üksikutest finantsinstrumentidest, mis koos moodustavad "sünteetilise instrumendi", esindab oma enda tingimustega lepingulist õigust või kohustust ning võib olla eraldi ülekantud või arveldatud. Iga finantsinstrument on avatud riskidele, mis võivad erineda teiste finantsinstrumentide avatusest riskidele. Seega, kui üks finantsinstrument "sünteetilises instrumendis" on vara ning teine on kohustis, ei ole nad tasaarvestatavad ega netosummas ettevõtte balansis esitatavad, väljaarvatud juhul, kui nad vastavad toodud tasaarvestamise tingimustele. Avalikustamise nõudeid kohaldatakse iga finantsinstrumendi oluliste tingimuste kohta, siiski võib ettevõte lisaks esitada üksikute instrumentide vaheliste seoste sisu (vaata paragrahv 65).

Avalikustamine

Finantsvara või finantskohustise kajastamine õiglases väärtuses läbi kasumi/kahjumi (paragrahv 94 (f))

AG40. Kui ettevõte määrab finantskohustise õiglase väärtuse läbi kahjumi või kahjumi, tuleb avalikustada selline kohustiste õiglases väärtuses toimunud muutuste maht, mis ei ole baasintressimäära (näiteks LIBOR) muutustest tingitud. Kohustisel, mille õiglane väärtus on kindlaks määratud turuhinna alusel, saab seda summat hinnata järgmiselt:

(a) Esiteks, ettevõte arvutab perioodi alguses kohustise sisemise tulumäära, kasutades kohustise turuhinda ja perioodi algusest kohustise lepingujärgseid rahavooge. Ettevõte arvatakse sellest tulumäärast maha perioodi alguse baasintressimäär, et saada instrumendile teatud sisemise tulumäära komponent.

(b) Järgmisena arvutab ettevõte kohustise nüüdisväärtuse, kasutades kohustise perioodi alguse lepingujärgseid rahavooge ja perioodi alguse baasintressimäära summaga võrdset diskontomäära ning instrumendi perioodi alguse teatud sisemise tulumäära komponenti, nagu on sätestatud punktis (a).

(c) Seejärel vähendatakse punktis (b) sätestatud summat perioodi jooksul makstud raha summa ulatuses, et peegeldada õiglase väärtuse kasvu, mis ilmneb, sest lepingujärgsed rahavood on maksetähtajale ühe perioodi võrra lähemal.

(d) Kohustise perioodi lõpu turuhinna erinevus punktis (c) sätestatud summast on muutus õiglases väärtuses, mis ei ole tingitud baasintressimäära muutustes. See summa peab olema avalikustatud.

IFRIC 1

RAHVUSVAHELISTE RAAMATUPIDAMISSTANDARDITE TÕLGENDUSE KOMITEE
TÕLGENDUS 1

Muudatused eksisteerivates eemaldamis-, ennistamis- ning sarnastes kohustistes

VIITED

IAS 1	*Finantsaruannete esitusviis* (parandatud 2003)
IAS 8	*Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead*
IAS 16	*Materiaalne põhivara* (parandatud 2003)
IAS 23	*Laenukulud*
IAS 36	Varade *väärtuse langus* (parandatud 2004)
IAS 37	*Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

TAUST

1 Paljudel ettevõtetel on kohustus materiaalse põhivara objekte demonteerida, minema viia ning ennistada. Käesolevas tõlgenduses on kõnealused kohustused nimetatud kui "Eemaldamis-, ennistamis- ning sarnased kohustised". IAS 16 alusel sisaldab materiaalse põhivara objekti maksumus selle demonteerimise ja minema viimise ning asukoha ennistamise maksumuse esialgset hinnangut, kusjuures kohustus tekib ettevõtte jaoks kas objekti soetamisega või selle tagajärjel, et objekti on kindlaks määratud perioodi vältel kasutatud muudel eesmärkidel kui sellel ajaperioodil varude tootmiseks. IAS 37 sisaldab nõudeid selle kohta, kuidas hinnata eemaldamis-, ennistamis- ning sarnaseid kohustisi. Käesolev tõlgendus annab juhtnööre selle kohta, kuidas raamatupidamislikult kajastada mõju, mis on seotud muudatustega eksisteerivate eemaldamis-, ennistamis- ning sarnaste kohustuste hindamisel.

RAKENDUSALA

2 Käesolev tõlgendus kehtib kõigi eksisteerivate eemaldamis-, ennistamis- ning sarnaste kohustuste hindamise muudatuste osas eeldusel, et need kohustused on:

(a) kajastatud materiaalse põhivara objekti maksumuse osana kooskõlas IAS 16-ga;

ja

(b) kajastatud kohustisena kooskõlas IAS 37-ga.

Eemaldamis-, ennistamis- ning sarnane kohustus võib eksisteerida näiteks tehase eemaldamise näol, keskkonnakahjustuse likvideerimise näol hankivas tööstuses või seadmete ära viimise näol.

KÜSIMUS

3 Käesolev tõlgendus käsitleb seda, kuidas tuleks raamatupidamises kajastada järgmiste sündmuste mõju, mis muudavad eksisteerivate eemaldamis-, ennistamis- ning sarnaste kohustiste hindamist:

(a) muudatused hinnangulistes ressursside väjavoos, milles sisaldub majanduslik kasu (näiteks rahavoog) ning mis on vajalik kohustuse täitmiseks;

(b) muudatused IAS 37 lõikes 47 defineeritud jooksvas turu-põhises diskontomääras (see hõlmab muudatusi raha ajaväärtuses ja kohustise spetsiifilistes riskides);

ja

(c) suurenemine, mis peegeldab aja möödumist (viidatakse ka kui diskonteerumisele).

KONSENSUS

4 Muudatused eksisteerivate eemaldamis-, ennistamis- ning sarnaste kohustiste hindamises, mis väljenduvad kas ajastuse muutuses, kohustuse tasumise tarvis minevate majanduslikku kasu väljendavate ressursside väljavoo koguse muutuses või diskontomäära muutuses, tuleb raamatupidamises kajastada kooskõlas järgnevate lõigetega 5–7.

5 Kui seonduva vara hindamisel on kasutatud soetusmaksumuse mudelit:

(a) Arvestades punkti (b) tuleb muudatused kohustises liita või maha arvata seonduva vara soetusmaksumusest aruandeperioodil;

(b) summa, mis arvatakse maha vara soetusmaksumusest, ei tohi ületada tema bilansilist maksumust. Kui kohustise vähendamine ületab vara bilansilise maksumuse, tuleb ülejääk koheselt kajastada kasumis või kahjumis;

(c) kui korrigeerimise tulemusena vara maksumus suureneb, peab ettevõte kaaluma, kas võib tegemist olla indikatsiooniga, et vara uus bilansiline maksumus ei ole täies mahus kaetav. Kui selline indikatsioon on olemas, peab ettevõte kontrollima vara väärtuse langust hinnates selle kaetavat väärtust ning kajastama väärtuse languse kooskõlas IAS 36 ga.

6 Kui seonduva vara hindamisel on kasutatud ümberhindluse mudelit:

(a) Muudatused kohustises muudavad selle vara osas eelnevalt kajastatud ümberhindluse ülejääki või puudujääki, järgnevalt:

(i) kohustise vähenemist võib (arvestades punkti (b)) krediteerida otse ümberhindluse ülejäägina omakapitalis välja arvatud ulatuses, mis tuleb kajastada kasumis või kahjumis varasemalt kasumis või kahjumis kajastatud vara ümberhindluse puudujäägi katmiseks;

(ii) kohustise suurenemine tuleb kajastada kasumis või kahjumis, välja arvatud ulatuses, millega debiteeritakse otse omakapitali ümberhindluse ülejäägi kreeditsaldot selle vara varasemast ümberhindlusest;

(b) juhul, kui kohustise vähenemine ületab vara bilansilist maksumust, mis oleks varal olnud siis kui seda oleks kajastatud soetusmaksumuse mudeli põhjal, tuleb ületav osa kajastada koheselt kasumis või kahjumis;

(c) muudatus kohustises on indikaatoriks, et vara tuleks ümber hinnata tagamaks, et bilansiline maksumus ei erine oluliselt sellest, mis oleks tuletatud bilansikuupäeval kehtinud väärtuse alusel. Kõik sellised ümberhindlused tuleb arvesse võtta määratlemaks kasumisse või kahjumisse ja omakapitali võetavaid summasid punkti (a) põhjal. Kui ümberhindamine on vajalik, hinnatakse ümber kõik seda liiki varad;

(d) IAS 1 nõuab omakapitali muutuste aruandes kõikide otse omakapitalis kajastatud tulu- ja kululiikide esitamist. Sellest nõudest kinni pidades peab kohustise muutumisest tulenev muudatus ümberhindluse ülejäägis olema eraldi kindlaks määratud ja esitatud.

IFRIC 1

7 Vara korrigeeritud amortiseeritav maksumus amortiseeritakse vara kasuliku tööea vältel. Seega tuleb seonduva vara kasuliku tööea lõppedes kõik hilisemad muudatused kohustises kajastakse nende ilmnemisel kasumis või kahjumis. See kehtib nii soetusmaksumuse mudeli kui ka ümberhindluse mudeli puhul.

8 Perioodilist diskonteerumist tuleb selle ilmnedes kajastada kasumis või kahjumis finantskuluna. Kapitaliseerimise alternatiivkäsitlus IAS 23 mõistes ei ole lubatud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

9 Ettevõte rakendab käesolevat tõlgendust aruandeaastatele, mis algavad 1. septembrist 2004 või hiljem. Soovitatav on varasem rakendamine. Kui ettevõte rakendab tõlgendust perioodile, mis algab enne 1. septembrit 2004, peab ta selle fakti avalikustama.

ÜLEMINEK

10 Arvestuspõhimõtete muudatused kajastatakse kooskõlas IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead nõuetega*. (*)

(*) Kui raamatupidamise kohuslane rakendab seda tõlgendust perioodile, mis algab enne 1. jaanuari 2005, järgib ettevõte IAS 8 endise versiooni, mis kandis nimetust *Perioodi puhaskasum või -kahjum, rängad vead ja muutused arvestuspõhimõtetes*, nõudeid välja arvatud juhul, kui ettevõte on varasemal perioodiks rakendanud selle standardi muudetud versiooni.

LISA

Parandused Rahvusvahelisele finantsaruandluse standardile 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite esmakordne rakendamine*

Selles lisas mainitud parandusi rakendatakse aruandeaastatele, mis algavad 1. septembril 2004 või hiljem. Kui ettevõte rakendab seda tõlgendust varasemal perioodil, rakendatakse ka käesolevaid parandusi sellele varasemale perioodile.

A1 IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite esmakordne rakendamine* ja sellega kaasnevad dokumendid on muudetud allpool kirjeldatult.

IFRS paragrahvis 12 on viide lõigetele 13-25D muudetud viiteks 13-25E.

IFRS-i alamparagrahvid 13(h) ja (i) on parandatud ja lisatud on alamparagrahv (j), ning neid loetakse järgnevalt:

(h) aktsiapõhised maksed (lõiked 25B ja 25C);

(i) kindlustuslepingud (lõige 25D);

ja

(j) eemaldamise kohustis, mis sisaldub põhivara maksumuses (lõige 25E).

IFRS-i on lisatud uus pealkiri ja lõik 25 E järgmiselt:

Muudatused eksisteerivates eemaldamis-, ennistamis- ning sarnastes kohustistes, mis sisalduvad materiaalse põhivara maksumuses

25E IFRIC 1 *Muudatused eksisteerivates eemaldamis-, ennistamis- ning sarnastes kohustustes* nõuab, et üksikasjalikud muudatused eemaldamis-, ennistamis-, ning sarnastes kohustustistes liidetakse või arvatakse maha nendega seonduva vara maksumusest; seejärel vara korrigeeritud amortiseeritav maksumus amortiseeritakse tema järelejäänud kasuliku tööea jooksul. Esmakordne rakendaja ei pea neid nõudeid täitma, kui muudatused sellistes kohustistes leidsid aset enne IFRS-ile üleminekut. Kui esmakordne rakendaja seda erandit siiski rakendab, peab ta:

(a) hindama kohustist IFRS-ile ülemineku kuupäeval kooskõlas IAS 37-ga;

(b) sellises ulatuses, mil kohustis on IFRIC 1 rakendusalas, hindama summat, mis oleks sisaldunud seonduva vara soetusmaksumuses kohustise esmakordsel tekkimisel, diskonteerides kohustist selle kuupäevani kasutades parimat hinnangut riskiga korrigeeritud diskontomäärale, mis oleks sellele kohustisele rakendunud kõnealuse vaheperioodi vältel;

ja

(c) arvutama IFRS-Ie ülemineku kuupäevaga seisuga akumuleeritud kulumi, mis baseerub vara kasuliku tööea hinnangule praegu, kasutades IFRS amortisatsioonipõhimõtteid.