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

►B

KOMISSION ASETUS (EU) N:o 475/2012,

annettu 5 päivänä kesäkuuta 2012,

tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisten tilinpäätösstandardien IAS 1 ja IAS 19 osalta

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

(EUVL L 146, 6.6.2012, s. 1)

sellaisena kuin se on muutettuna seuraavilla:

		virallinen lehti		
		N:o	sivu	päivämäärä
►M1	Komission asetus (EU) N:o 407/2013, annettu 23 päivänä huhtikuuta 2013	L 121	44	3.5.2013

▼B

KOMISSION ASETUS (EU) N:o 475/2012,

annettu 5 päivänä kesäkuuta 2012,

tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisten tilinpäätösstandardien IAS 1 ja IAS 19 osalta

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen,

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

sekä katsoo seuraavaa:

(1) Tietyt kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka olivat voimassa 15 päivänä lokakuuta 2008, hyväksyttiin komission asetuksella (EY) N:o 1126/2008 ([2]).

(2) Kansainvälinen tilinpäätösstandardilautakunta julkaisi 16 päivänä kesäkuuta 2011 kansainvälistä tilinpäätösstandardia IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen – *Muun laajan tuloksen erien esittäminen* koskevat muutokset, jäljempänä ”IAS 1:een tehdyt muutokset”, ja kansainvälistä tilinpäätösstandardia IAS 19 *Työsuhde-etuudet* koskevat muutokset, jäljempänä ”IAS 19:ään tehdyt muutokset”. IAS 1:een tehtyjen muutosten tavoitteena on tehdä yhä monilukuisempien muun laajan tuloksen erien esittäminen selkeämmäksi ja auttaa tilinpäätösten käyttäjiä erottamaan muut laajat tulokset, jotka voidaan myöhemmin siirtää tulosvaikutteisiksi, sellaisista muista laajoista tuloksista, joita ei koskaan siirretä tulosvaikutteisiksi. IAS 19:ään tehdyillä muutoksilla olisi autettava tilinpäätösten käyttäjiä ymmärtämään paremmin, miten etuuspohjaiset järjestelyt vaikuttavat yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin. Standardin tarkoituksena on määrätä työsuhde-etuuksien kirjanpitokäsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

(3) Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antavan ryhmän (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) teknisen asiantuntijaryhmän (Technical Expert Group, TEG) kuulemisessa vahvistettiin, että IAS 1:een tehdyt muutokset ja IAS 19:ään tehdyt muutokset ovat asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklan 2 kohdassa hyväksymiselle asetettujen teknisten edellytysten mukaiset.

([1]) EUVL L 243, 11.9.2002, s. 1.
([2]) EUVL L 320, 29.11.2008, s. 1.

▼B

(4) Sen vuoksi asetusta (EY) N:o 1126/2008 olisi muutettava.

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

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

Muutetaan asetuksen (EY) N:o 1126/2008 liite seuraavasti:

(1) Muutetaan kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* tämän asetuksen liitteen mukaisesti.

(2) Muutetaan kansainväliset tilinpäätösstandardit IFRS 1, IFRS 5, IFRS 7, IAS 12, IAS 20, IAS 21, IAS 32, IAS 33 ja IAS 34 tämän asetuksen liitteessä vahvistettujen IAS 1:n muutosten mukaisesti.

(3) Muutetaan kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 19 *Työsuhde-etuudet* tämän asetuksen liitteen mukaisesti.

(4) Muutetaan kansainväliset tilinpäätösstandardit IFRS 1, IFRS 8, IFRS 13, IAS 1, IAS 24 ja pysyvän tulkintakomitean tulkinta SIC-14 tämän asetuksen liitteessä vahvistettujen IAS 19:n muutosten mukaisesti.

2 artikla

1) Kaikkien yritysten on sovellettava 1 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuja muutoksia viimeistään sen ensimmäisen tilikauden alusta, joka alkaa 1 päivänä heinäkuuta 2012 tai sen jälkeen.

2) Kaikkien yritysten on sovellettava 1 artiklan 3 ja 4 kohdassa tarkoitettuja muutoksia viimeistään sen ensimmäisen tilikauden alusta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2013 tai sen jälkeen.

3 artikla

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

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

▼B

LIITE

KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT

IAS 1	**IAS 1**	**Tilinpäätöksen esittäminen – *Muun laajan tuloksen erien esittäminen***
IAS 19	**IAS 19**	***Työsuhde-etuudet***

”**Jäljentäminen sallittu Euroopan talousalueella. Kaikki olemassa olevat oikeudet pidätetään Euroopan talousalueen ulkopuolella lukuun ottamatta oikeutta kopioida yksityiskäyttöön tai muuhun kohtuulliseen käyttöön. Lisätietoja on saatavissa IASB:sta internetosoitteessa www.iasb.org.**”

▼B

MUUTOKSET IAS 1:EEN

Tilinpäätöksen esittäminen

Muutetaan kappaletta 7.

7 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

…

Liitetiedot sisältävät informaatiota, joka esitetään taseessa, voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa), … esitettävien tietojen lisäksi

Muutetaan kappaletta 10, lisätään kappale 10A ja poistetaan kappale 12.

10 Tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvat seuraavat osat:

… kauden voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava laskelma;

…

Yhteisö voi käyttää laskelmistaan myös muita kuin tässä standardissa käytettyjä nimityksiä. Yhteisö voi esimerkiksi käyttää ”voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavan laskelman” sijaan otsikkoa ”laaja tuloslaskelma”.

10A Yhteisö saa esittää yhden voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavan laskelman siten, että voitto tai tappio ja muut laajan tuloksen erät esitetään kahdessa osassa. Osat on esitettävä yhdessä siten, että ensin esitetään voittoa tai tappiota koskeva osa ja välittömästi sen jälkeen muita laajan tuloksen eriä koskeva osa. Yhteisö saa esittää voittoa tai tappiota koskevan osan erillisessä voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa. Jos näin tehdään, erillisen voittoa tai tappiota osoittavan laskelman on välittömästi edellettävä laajaa tulosta esittävää laskelmaa, jonka on lähdettävä voitosta tai tappiosta.

Muutetaan kappaleita 81 ja 82 edeltäviä otsikkoja ja kappaletta 82 sekä poistetaan kappale 81. Lisätään kappaleet 81A ja 81B, otsikko ja kappale 82A sekä poistetaan kappaleet 83 ja 84.

Voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava laskelma

81A Voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (laaja tuloslaskelma) on esitettävä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä koskevien osien lisäksi:

(a) voitto tai tappio;

(b) muiden laajan tuloksen erien yhteismäärä;

(c) kauden laaja tulos, joka on voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien yhteismäärä.

Jos yhteisö esittää erillisen voittoa tai tappiota osoittavan laskelman, se ei esitä laajaa tulosta esittävässä laskelmassa voittoa tai tappiota koskevaa osaa.

81B Yhteisön on esitettävä voittoa tai tappiota koskevan osan ja muita laajan tuloksen eriä koskevan osan lisäksi seuraavat kauden voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien jakautumista koskevat erät:

(a) kauden voitto tai tappio, joka kuuluu:

(i) määräysvallattomille omistajille; ja

(ii) emoyrityksen omistajille.

▼B

(b) kauden laaja tulos, joka kuuluu:

(i) määräysvallattomille omistajille; ja

(ii) emoyrityksen omistajille.

Jos yhteisö esittää erillisen laskelman voitosta tai tappiosta, sen on esitettävä kohdassa (a) tarkoitetut tiedot kyseisessä laskelmassa.

Voittoa tai tappiota koskevassa osassa tai voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa esitettävät tiedot

82 Voittoa tai tappiota koskevan osan tai voittoa tai tappiota osoittavan laskelman on sisällettävä muissa IFRS-standardeissa vaadittavien erien lisäksi rivit, joilla esitetään seuraavat rahamäärät kaudelta:

(a) liikevaihto;

(b) rahoituskulut;

(c) osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävien osakkuus- ja yhteisyritysten voitosta tai tappiosta;

(d) verokulu;

(e) [poistettu]

(ea) yhtenä rahamääränä lopetettuja toimintoja koskeva kokonaismäärä (ks. IFRS 5);

(f)–(i) [poistettu]

Muita laajan tuloksen eriä koskevassa osassa esitettävät tiedot

82A Muita laajan tuloksen eriä koskevassa osassa on esitettävä rivit, joilla kauden muut laajan tuloksen erät esitetään luonteensa mukaisesti luokiteltuina (mukaan lukien osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltyjen osakkuus- ja yhteisyritysten muista laajan tuloksen eristä) ja ryhmiteltyinä eriin, joita muiden IFRS-standardien mukaan:

(a) ei myöhemmin siirretä tulosvaikutteisiksi; ja

(b) siirretään myöhemmin tulosvaikutteisiksi määrättyjen ehtojen täyttyessä.

Muutetaan kappaleita 85–87, 90, 91, 94, 100 ja 115 ja kappaletta 97 edeltävää otsikkoa sekä lisätään kappale 139J.

85 Yhteisön on esitettävä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa) muita rivejä, otsikkoja ja välisummia silloin, kun tällä on merkitystä yhteisön taloudellisen tuloksen ymmärtämisen kannalta.

86 Koska yhteisön erilaisten toimintojen, liiketoimien ja muiden tapahtumien vaikutukset poikkeavat toisistaan esiintymistiheyden, voiton tai tappion tuottamismahdollisuuden ja ennustettavuuden suhteen, taloudelliseen tulokseen vaikuttaneiden osatekijöiden esittäminen auttaa käyttäjiä ymmärtämään toteutuneen taloudellisen tuloksen muodostumista ja ennakoimaan tulevaisuudessa syntyvää taloudellista tulosta. Yhteisö lisää rivejä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavaan laskelmaan (tai osoittaviin laskelmiin) sekä muuttaa eristä käytettäviä nimikkeitä ja erien järjestystä, kun tämä on tarpeen taloudellisen tuloksen osatekijöiden selittämiseksi. …

87 Yhteisö ei saa esittää mitään tuotto- tai kulueriä satunnaisina erinä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä esittävässä laskelmassa (tai esittävissä laskelmissa) eikä liitetiedoissa.

90 Yhteisön on esitettävä niiden tuloverojen määrä, jotka liittyvät kuhunkin muuhun laajan tuloksen erään, luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut mukaan lukien, joko voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa.

▼B

91 Yhteisö saa esittää muut laajan tuloksen erät joko:

(a) niihin liittyvien verovaikutusten huomioon ottamisen jälkeen, tai

(b) ennen niihin liittyviä verovaikutuksia siten, että kyseisiin eriin liittyvien tuloverojen yhteismäärä esitetään yhtenä eränä.

Jos yhteisö valitsee vaihtoehdon (b), sen on jaoteltava verot toisaalta niistä eristä johtuviin veroihin, jotka saatetaan myöhemmin siirtää voittoa tai tappiota koskevaan osaan, ja toisaalta niistä eristä johtuviin veroihin, joita ei myöhemmin siirretä voittoa ja tappiota koskevaan osaan.

94 Yhteisö saa esittää luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa) tai liitetiedoissa. Jos yhteisö esittää luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut liitetiedoissa, se esittää muut laajan tuloksen erät sellaisina kuin ne ovat niihin liittyvien luokittelun muutosten jälkeen.

Voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa) tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

100 Yhteisöjä kannustetaan esittämään kappaleessa 99 tarkoitettu erittely voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä esittävässä laskelmassa (tai esittävissä laskelmissa).

115 Joissakin olosuhteissa voi olla tarpeellista tai toivottavaa vaihtaa tiettyjen liitetietojen järjestystä. Yhteisö voi esimerkiksi esittää tulosvaikutteisesti kirjattuja käyvän arvon muutoksia koskevat tiedot yhdessä rahoitusinstrumenttien maturiteetteja koskevan informaation kanssa, vaikka edelliset koskevat voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä esittävää laskelmaa (tai esittäviä laskelmia) ja jälkimmäiset tasetta. Yhteisö säilyttää kuitenkin järjestelmällisen rakenteen niin pitkälti kuin se on käytännössä mahdollista.

139J Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaleita 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 ja 115, lisättiin kappaleet 10A, 81A, 81B ja 82A sekä poistettiin kappaleet 12, 81, 83 ja 84. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2012 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

MUUTOKSET MUIHIN IFRS-STANDARDEIHIN

Tässä liitteessä esitetään muihin IFRS-standardeihin tulevat muutokset, jotka seuraavat siitä, että IASB julkistaa muutoksia IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen*. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IAS 1:een asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* tehtyjä muutoksia.

IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*

Muutetaan kappaletta 21 ja lisätään kappale 39K.

21 IAS 1:n noudattaminen edellyttää, että yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös sisältää vähintään kolme tasetta, kaksi voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavaa laskelmaa, kaksi voittoa tai tappiota osoittavaa erillistä laskelmaa (jos ne esitetään), kaksi rahavirtalaskelmaa, kaksi laskelmaa oman pääoman muutoksista sekä niihin liittyvät liitetiedot vertailutietoineen.

39K Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 21. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

▼B

IFRS 5 ***Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot***

Muutetaan kappaletta 33A ja lisätään kappale 44I.

33A Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n (muutettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, tässä laskelmassa esitetään lopetettuja toimintoja koskevaksi nimetty osuus.

44I Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 33A. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

IFRS 7 ***Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot***

Muutetaan kappaletta 27B ja lisätään kappale 44Q.

27B Yhteisön on esitettävä taseeseen käypään arvoon merkittyjen erien osalta kustakin rahoitusinstrumenttien luokasta:

…

(c) käypien arvojen hierarkian tasolla 3 olevien käypään arvoon arvostettujen erien osalta alku- ja loppusaldojen välinen täsmäytyslaskelma, jossa esitetään erikseen seuraavista seikoista johtuvat kauden aikana tapahtuneet muutokset:

(i) kaudella tulosvaikutteisesti kirjattujen voittojen ja tappioiden kokonaismäärä sekä kuvaus siitä, missä ne esitetään voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa).

…

(d) niiden tulosvaikutteisesti kaudella kirjattujen kohdassa (c)(i) tarkoitettujen voittojen tai tappioiden kokonaismäärä, jotka johtuvat raportointikauden lopussa hallussa oleviin omaisuuseriin liittyvistä voitoista tai tappioista, sekä kuvaus siitä, missä kyseiset voitot tai tappiot esitetään voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa).

…

44Q Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 27B. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

IAS 12 ***Tuloverot***

Muutetaan kappaletta 77, poistetaan kappale 77A ja lisätään kappale 98B.

77 Tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon liittyvä verokulu tai -tuotto on esitettävä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa) osana voittoa tai tappiota.

98B Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 77 ja poistettiin kappale 77A.. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

IAS 20 ***Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot***

Muutetaan kappaletta 29, poistetaan kappale 29A ja lisätään kappale 46.

29 Tuottoihin liittyvät avustukset esitetään osana voittoa tai tappiota joko omana eränään tai johonkin yleiseen nimikkeeseen, kuten ”Muihin tuottoihin”, sisältyvänä; vaihtoehtoisesti ne vähennetään tilinpäätöksessä niitä vastaavista kuluista.

▼B

46 Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 29 ja poistettiin kappale 29A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

IAS 21 ***Valuuttakurssien muutosten vaikutukset***

Muutetaan kappaletta 39 ja lisätään kappale 60H.

39 Jos yhteisön toimintavaluutta ei ole hyperinflatorinen, sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on muunnettava toimintavaluutasta poikkeavaan esittämisvaluuttaan seuraavaa menettelytapaa käyttäen:

…

(b) kaikkien voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä esittävien laskelmien (ts. mukaan lukien vertailutiedot) tuotto- ja kuluerät on muunnettava liiketoimien toteutumispäivien kursseihin; ja

(c) …

60H Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 39. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

IAS 32 ***Rahoitusinstrumentit: esittämistapa***

Muutetaan kappaletta 40 ja lisätään kappale 97K.

40 Kuluiksi luokiteltavat osingot voidaan esittää voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa joko yhdessä muun vieraan pääoman korkojen kanssa tai omana eränään. Tämän standardin lisäksi korkojen ja osinkojen esittämistä koskevia vaatimuksia sisältyy IAS 1:een ja IFRS 7:ään. Joissakin olosuhteissa korot ja osingot on suotavaa esittää erikseen voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa), koska niiden välillä on eroja esimerkiksi verovähennyskelpoisuuden suhteen. Verovaikutuksia koskevat tiedot esitetään IAS 12:n mukaisesti.

97K Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1.een) muutettiin kappaletta 40. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

IAS 33 ***Osakekohtainen tulos***

Muutetaan kappaleita 4A, 67A, 68A ja 73A sekä lisätään kappale 74D.

4A Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* (muutettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, se esittää osakekohtaisen tuloksen vain tässä erillisessä laskelmassa.

67A Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n (muutettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, se esittää kappaleiden 66 ja 67 mukaan vaadittavat laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tässä erillisessä laskelmassa.

68A Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n (uudistettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, se esittää kappaleessa 68 vaadittavat lopetettavan toiminnon laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tässä erillisessä laskelmassa tai liitetiedoissa.

▼B

73A Kappaletta 73 sovelletaan myös yhteisöön, joka esittää laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen lisäksi myös muita kuin tässä standardissa vaadittavia osakekohtaisia lukuja, joissa käytetään jotakin muuta voiton tai tappion erää.

74D Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaleita 4A, 67A, 68A ja 73A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

IAS 34 *Osavuosikatsaukset*

Muutetaan kappaleita 8, 8A, 11A ja 20sekä lisätään kappale 51.

8 Osavuosikatsauksen on sisällettävä vähintään seuraavat osat:

…

(b) voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava lyhennetty laskelma tai lyhennetyt laskelmat;

(c) …

8A Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n (muutettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, se esittää lyhennetyn osavuosi-informaation tästä erillisestä laskelmasta.

11A Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n (muutettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, se esittää laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tässä erillisessä laskelmassa.

20 Osavuosikatsauksen on sisällettävä osavuositilinpäätös (lyhennetty tai kokonainen) seuraavilta ajanjaksoilta:

…

(b) voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavat laskelmat tarkasteltavana olevalta osavuosijaksolta ja kuluvan tilikauden alusta osavuosijakson loppuun sekä vertailutietoina voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavat laskelmat kuluvaa tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden vastaavilta ajanjaksoilta (tarkasteltavana olevalta jaksolta ja tilikauden alusta osavuosijakson loppuun). Osavuosikatsauksessa voidaan IAS 1:n (muutettu 2011) sallimalla tavalla esittää kultakin kaudelta voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava laskelma yhtenä tai kahtena laskelmana.

51 Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaleita 8, 8A, 11A ja 20. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 19

Työsuhde-etuudet

TAVOITE

1 Tämän standardin tarkoituksena on määrätä työsuhde-etuuksien kirjanpitokäsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Standardi edellyttää, että yhteisö kirjaa:

(a) velan, kun työntekijä on suorittanut työtä, jonka vastikkeena on tulevaisuudessa suoritettavia työsuhde-etuuksia; ja

(b) kulun, kun yhteisö käyttää hyväkseen taloudellista hyötyä työntekijän työsuorituksesta, jonka vastikkeena on työsuhde-etuuksia.

▼B

SOVELTAMISALA

2 Työnantajan on sovellettava tätä standardia kaikkien työsuhde-etuuksien kirjanpitokäsittelyyn, lukuun ottamatta etuuksia, joihin sovelletaan IFRS 2:ta *Osakeperusteiset maksut*.

3 Tässä standardissa ei käsitellä työsuhde-etuusjärjestelyjen omaa raportointia (ks. IAS 26 *Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi*).

4 Työsuhde-etuuksiin, joihin sovelletaan tätä standardia, kuuluvat etuudet, jotka järjestetään:

(a) yhteisön ja yksittäisten työntekijöiden, henkilöstöryhmien tai näiden edustajien välisten virallisten järjestelyjen tai muiden virallisten sopimusten mukaisesti;

(b) lakisääteisten vaatimusten mukaisesti tai toimialakohtaisina järjestelyinä, joissa yhteisöt joutuvat suorittamaan maksuja valtiollisiin, osavaltiotasoisiin, toimialakohtaisiin tai muunlaisiin usean työnantajan järjestelyihin; tai

(c) sellaisten epävirallisten toimintatapojen mukaisesti, jotka synnyttävät tosiasiallisen velvoitteen. Epäviralliset toimintatavat synnyttävät tosiasiallisen velvoitteen silloin, kun yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa kyseiset työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta velvoitteesta on, että muutos yhteisön epävirallisissa toimintatavoissa vahingoittaisi yhteisön suhdetta työntekijöihin tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.

5 Työsuhde-etuuksiin kuuluvat:

(a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet, kuten seuraavat, jos ne odotetaan maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn:

(i) palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut;

(ii) palkallinen vuosiloma ja palkallinen sairausloma;

(iii) voitto-osuudet ja bonukset; ja

(iv) ei-monetaariset etuudet (kuten terveydenhoito, asunnot, autot ja ilmaiset taikka edulliset tavarat tai palvelut) nykyisille työntekijöille;

(b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten seuraavat:

(i) eläke-etuudet (esim. eläkkeet ja eläkkeelle jäännin yhteydessä suoritettavat kertamaksut); ja

(ii) muut työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito;

(c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, kuten seuraavat:

(i) pitkäaikaiset palkalliset poissaolot, kuten pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuva loma tai sapattivapaa;

(ii) merkkipäiväetuudet tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet; ja

(iii) pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet; ja

(d) työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet.

6 Työsuhde-etuudet sisältävät joko työntekijöille tai heidän huollettavilleen tai edunsaajilleen annettavat etuudet, ja ne voidaan suorittaa rahana (taikka tavaroina tai palveluina) joko suoraan työntekijöille, heidän puolisoilleen, lapsilleen tai muille huollettavilleen taikka toisille osapuolille, kuten vakuutusyhtiöille.

▼B

7 Työntekijä voi olla yhteisön palveluksessa kokoaikaisesti, osa-aikaisesti, vakinaisesti, tilapäisesti tai määräaikaisesti. Tässä standardissa hallituksen jäsenet ja toimiva johto luetaan kuuluviksi työntekijöihin.

MÄÄRITELMÄT

8 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Työsuhde-etuuksien määritelmät

Työsuhde-etuuksia ovat yhteisön eri muodoissa antamat vastikkeet työntekijöiden työsuorituksesta tai työsuhteen päättämisestä.

Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muita kuin työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia), jotka odotetaan maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn.

Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet (muut kuin työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet ja lyhytaikaiset työsuhde-etuudet) ovat työsuhde-etuuksia, jotka tulevat maksettaviksi työsuhteen päättymisen jälkeen.

Muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia ovat kaikki muut työsuhde-etuudet kuin lyhytaikaiset työsuhde-etuudet, työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet ja työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet.

Työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet ovat työsuhde-etuuksia, jotka annetaan vastikkeeksi siitä, että työntekijän työsuhde päättyy jommankumman seuraavista tuloksena:

(a) yhteisö päättää lopettaa työntekijän työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai

(b) työntekijä päättää hyväksyä tarjotut etuudet vastikkeeksi työsuhteen päättämisestä.

Järjestelyjen luokitteluun liittyvät määritelmät

Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt ovat virallisia tai epävirallisia järjestelyjä, joiden mukaisesti yhteisö antaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia yhdelle tai useammalle työntekijälle.

Maksupohjaiset järjestelyt ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä, joiden mukaisesti yhteisö suorittaa kiinteitä maksuja erilliselle yksikölle (rahasto), eikä sillä ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta suorittaa lisämaksuja, jos rahastolla ei ole riittävästi varoja kaikkien niiden työsuhde-etuuksien suorittamiseen, jotka perustuvat tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien työsuoritukseen.

Etuuspohjaiset järjestelyt ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä, jotka eivät ole maksupohjaisia järjestelyjä.

Usean työnantajan järjestelyt ovat maksupohjaisia järjestelyjä (muita kuin valtiollisia järjestelyjä) tai etuuspohjaisia järjestelyjä (muita kuin valtiollisia järjestelyjä), joissa:

(a) yhdistetään varat, jotka on saatu eri yhteisöiltä, jotka eivät ole saman määräysvallan alaisia; ja

(b) näitä varoja käytetään useamman kuin yhden yhteisön työntekijöille annettaviin etuuksiin siten, että maksusuoritusten ja saatavien etuuksien taso määräytyy riippumatta siitä, minkä yhteisön palveluksessa kyseiset työntekijät ovat.

▼B

Etuuspohjaiseen nettovelkaan (tai -omaisuuserään) liittyviä määritelmiä

Etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) on ali- tai ylijäämä, jota oikaistaan mahdollisella vaikutuksella, joka seuraa etuuspohjaisen netto-omaisuuserän rajoittumisesta omaisuuserän enimmäismäärään.

Ali- tai ylijäämä on:

(a) etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo, josta vähennetään

(b) järjestelyyn kuuluvien varojen (jos niitä on) käypä arvo.

Omaisuuserän enimmäismäärä on palautuksina järjestelystä tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatavan taloudellisen hyödyn nykyarvo.

Etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo on tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien työsuorituksiin perustuvan velvoitteen täyttämiseksi vaadittavien, odotettavissa olevien vastaisten maksujen nykyarvo, josta ei ole vähennetty järjestelyyn kuuluvia varoja.

Järjestelyyn kuuluvat varat käsittävät:

(a) pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat; ja

(b) hyväksyttävät vakuutukset.

Pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat ovat varoja (muita kuin raportoivan yhteisön liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja), jotka:

(a) ovat sellaisen yksikön (rahaston) hallussa, joka on raportoivasta yhteisöstä oikeudellisesti erillään ja on olemassa yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamista tai rahastointia varten; ja

(b) ovat käytettävissä yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastoimiseen, eivät ole raportoivan yhteisön omien velkojien saatavissa (edes konkurssin sattuessa), eikä niitä voi palauttaa raportoivalle yhteisölle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:

(i) rahaston jäljellä olevat varat riittävät järjestelyn tai raportoivan yhteisön kaikkien asianomaisia työsuhde-etuuksia koskevien velvoitteiden täyttämiseen; tai

(ii) varat palautetaan raportoivalle yhteisölle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.

Hyväksyttävä vakuutus on raportoivan yhteisön (IAS 24:ssä Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä määriteltyyn) lähipiiriin kuulumattoman vakuutuksenantajan myöntämä vakuutus (*), josta saatavat maksut:

(a) voidaan käyttää yksinomaan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisten työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastoimiseen; ja

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

▼B

(b) eivät ole raportoivan yhteisön omien velkojien saatavissa (edes konkurssin sattuessa), eikä niitä voi maksaa raportoivalle yhteisölle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:

(i) maksut edustavat ylimääräisiä varoja, jotka eivät ole tarpeen, jotta vakuutus pystyisi kattamaan kaikki asianomaiset työsuhde-etuuksia koskevat velvoitteet; tai

(ii) maksut palautetaan raportoivalle yhteisölle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.

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

Etuuspohjaisiin menoihin liittyvät määritelmät

Työsuoritukseen perustuva meno käsittää:

(a) *kauden työsuoritukseen perustuvan menon*, joka on tarkasteltavana olevan kauden työsuorituksesta johtuva etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon lisäys;

(b) *aiempaan työsuoritukseen perustuvan menon*, joka on aikaisempien kausien työsuoritukseen perustuvan etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon muutos, joka aiheutuu järjestelyn muuttamisesta (etuuspohjaisen järjestelyn käyttöönotosta, siitä luopumisesta tai siihen tehdyistä muutoksista) tai järjestelyn supistamisesta (yhteisön tekemä merkittävä vähennys järjestelyyn kuuluvien työntekijöiden lukumäärään); ja

(c) velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot tai tappiot.

Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko on kauden aikana tapahtuva etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) muutos, joka johtuu ajan kulumisesta.

Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuviin eriin kuuluvat:

(a) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot;

(b) järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä; ja

(c) omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen muutokset lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä.

Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ovat etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon muutoksia, jotka johtuvat:

(a) kokemusperäisistä tarkistuksista (edellisten vakuutusmatemaattisten oletusten ja toteutumien välisten erojen vaikutukset); ja

(b) vakuutusmatemaattisten oletusten muutosten vaikutuksista.

Järjestelyyn kuuluvien varojen tuottoa ovat korot, osingot ja muut järjestelyyn kuuluvista varoista saadut tuotot sekä järjestelyyn kuuluvista varoista johtuvat realisoituneet ja realisoitumattomat voitot tai tappiot, joista on vähennetty:

(a) järjestelyyn kuuluvien varojen hallinnoinnista johtuvat menot; ja

(b) järjestelyn itsensä maksettavaksi tulevat verot lukuun ottamatta veroja, jotka sisältyvät etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon määrittämisessä käytettäviin vakuutusmatemaattisiin oletuksiin.

▼B

Velvoitteen täyttäminen on liiketoimi, joka poistaa kaikki vastaiset oikeudelliset tai tosiasialliset velvoitteet, jotka koskevat kaikkia etuuspohjaisen järjestelyn kautta annettavia etuuksia tai osaa niistä, kun kyseessä ei ole järjestelyn ehdoissa määrätty ja vakuutusmatemaattisiin oletuksiin sisältyvä etuuksien maksaminen työntekijöille tai näiden puolesta.

LYHYTAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUDET

9 Lyhytaikaisiin työsuhde-etuuksiin kuuluvat esimerkiksi seuraavat erät, jos ne odotetaan maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn:

(a) palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut;

(b) palkallinen vuosiloma ja palkallinen sairausloma;

(c) voitto-osuudet ja bonukset; ja

(d) ei-monetaariset etuudet (kuten terveydenhoito, asunnot, autot ja ilmaiset taikka edulliset tavarat tai palvelut) nykyisille työntekijöille.

10 Yhteisön ei tarvitse muuttaa lyhytaikaisen työsuhde-etuuden luokittelua, jos sen odotukset maksun suorittamisajankohdasta muuttuvat tilapäisesti. Jos kuitenkin etuuden ominaispiirteet muuttuvat (esim. kertymätön etuus muuttuu kertyväksi) tai jos maksun suorittamisajankohtaa koskevien odotusten muutos ei ole tilapäinen, yhteisö harkitsee, onko etuus edelleen lyhytaikaisen työsuhde-etuuden määritelmän mukainen.

Kirjaaminen ja arvostaminen

Kaikki lyhytaikaiset työsuhde-etuudet

11 Kun työntekijä on suorittanut yhteisölle työtä tilikauden aikana, yhteisön on kirjattava lyhytaikaisten työsuhde-etuuksien diskonttaamaton määrä, joka kyseisestä työsuorituksesta odotetaan maksettavan:

(a) velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Jos jo maksettu määrä ylittää etuuksien diskonttaamattoman määrän, yhteisön on kirjattava yli menevä osuus varoiksi (siirtosaaminen) siihen määrään asti kuin ennakkoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen.

(b) kuluksi, paitsi jos jossakin muussa IFRS-standardissa vaaditaan etuuksien sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon tai sallitaan se (ks. esim. IAS 2 *Vaihto-omaisuus* ja IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*).

12 Kappaleissa 13, 16 ja 19 selostetaan, miten yhteisön on sovellettava kappaletta 11 palkallisten poissaolojen, voitto-osuuksien ja bonusjärjestelyjen muodossa annettaviin lyhytaikaisiin työsuhde-etuuksiin.

Lyhytaikaiset palkalliset poissaolot

13 Yhteisön on kirjattava kappaleen 11 mukainen palkallisina poissaoloina annettavista lyhytaikaisista työsuhde-etuuksista johtuva odotettavissa oleva meno seuraavasti:

(a) työntekijöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan vastaisiin palkallisiin poissaoloihin, jos kyseessä ovat kertyvät palkalliset poissaolot.

(b) poissaolojen toteutuessa, jos kyseessä ovat kertymättömät palkalliset poissaolot.

▼B

14 Yhteisö voi myöntää työntekijöille palkallista vapaata useasta eri syystä, joita ovat esimerkiksi loma, sairaus ja lyhytaikainen työkyvyttömyys, äitiys tai isyys, toimiminen oikeuden maallikkojäsenenä ja asepalvelus. Palkallisia poissaoloja koskevat oikeudet jakautuvat kahteen ryhmään:

(a) kertyvät; ja

(b) kertymättömät.

15 Kertyvät palkalliset poissaolot voidaan siirtää käytettäviksi tulevilla kausilla, jos tarkasteltavana olevalle kaudelle kuuluvaa oikeutta ei käytetä kokonaisuudessaan. Kertyvät palkalliset poissaolot voivat olla joko etuja säilyttäviä (toisin sanoen työntekijät ovat oikeutettuja saamaan rahallisen korvauksen käyttämättömästä oikeudesta lähtiessään yhteisöstä) tai etuja säilyttämättömiä (kun työntekijät eivät ole lähtiessään oikeutettuja rahalliseen korvaukseen käyttämättömästä oikeudesta). Velvoite syntyy työntekijöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan vastaisiin palkallisiin poissaoloihin. Velvoite on olemassa ja se kirjataan silloinkin, kun palkalliset poissaolot eivät ole etuja säilyttäviä, joskin se mahdollisuus, että työntekijät saattavat lähteä ennen kuin ovat käyttäneet kertyneen etuja säilyttämättömän oikeutensa, vaikuttaa kyseisen velvoitteen määrittämiseen.

16 Yhteisön on määritettävä odotettavissa oleva kertyvistä palkallisista poissaoloista johtuva meno sen lisäsuorituksen perusteella, jonka yhteisö odottaa maksavansa raportointikauden päättymiseen mennessä kertyneen käyttämättömän oikeuden seurauksena.

17 Edellisessä kappaleessa kuvatun menettelyn mukaisesti velvoite määritetään sen lisäsuorituksen perusteella, jonka odotetaan aiheutuvan yksinomaan siitä, että etuutta kertyy. Useinkaan yhteisön ei tarvitse tehdä yksityiskohtaisia laskelmia pystyäkseen arvioimaan, että olennaista käyttämättömistä palkallisista poissaoloista johtuvaa velvoitetta ei ole. Esimerkiksi sairauspoissaoloja koskeva velvoite on todennäköisesti olennainen vain, jos virallisesti tai epävirallisesti ymmärretään, että käyttämätön palkallinen sairausloma voidaan pitää palkallisena vuosilomana.

Kappaleita 16 ja 17 havainnollistava esimerkki

Yhteisön palveluksessa on 100 työntekijää, joilla kullakin on oikeus viiteen palkalliseen sairauslomapäivään vuodessa. Käyttämätön sairausloma voidaan siirtää eteenpäin yhden kalenterivuoden verran. Sairausloma otetaan ensin kuluvan vuoden oikeudesta ja sen jälkeen mahdollisesta aikaisemmilta vuosilta siirtyneestä saldosta (LIFO-periaatteella). Keskimääräinen käyttämätön oikeus 31.12.20X1 on kaksi päivää työntekijää kohden. Perustuen aikaisempaan kokemukseen, jonka mukaisesti toteutuman odotetaan jatkuvan, yhteisö odottaa 92 työntekijän käyttävän enintään viisi sairauslomapäivää vuonna 20X2 ja kunkin jäljellä olevan kahdeksan työntekijän käyttävän keskimäärin kuusi ja puoli päivää.

Yhteisö odottaa maksavansa vielä kaksitoista sairauslomapäivää 31.12.20X1 kertyneen käyttämättömän oikeuden johdosta (kahdeksalle työntekijälle puolitoista päivää kullekin). Tämän vuoksi yhteisö merkitsee taseeseensa kahdentoista sairauslomapäivän palkan suuruisen velan.

18 Kertymättömät palkalliset poissaolot eivät siirry eteenpäin, vaan ne raukeavat, jos tarkasteltavana olevalle kaudelle kuuluvaa oikeutta ei käytetä kokonaan, eivätkä ne oikeuta työntekijöitä saamaan rahallista korvausta heidän lähtiessään yhteisöstä. Tämä pätee yleisesti sairauslomaan (siltä osin kuin käyttämätön aikaisempi oikeus ei lisää vastaista oikeutta), äitiys- tai isyyslomaan sekä palkallisiin poissaoloihin oikeudessa maallikkojäsenenä toimimista tai asepalvelusta varten. Yhteisö ei kirjaa velkaa eikä kulua ennen poissaolon toteutumista, koska työsuoritus ei lisää etuuden määrää.

▼B

Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyt

19 Yhteisön on kirjattava voitto-osuuksista ja bonuksista odotettavissa oleva meno kappaleen 11 mukaisesti silloin ja vain silloin, kun:

(a) yhteisöllä on aikaisempien tapahtumien seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite tällaisten maksujen suorittamiseen; ja

(b) velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.

Olemassa oleva velvoite on syntynyt silloin ja vain silloin, kun yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa maksut.

20 Joidenkin voitto-osuusjärjestelyjen mukaan työntekijät saavat osan voitosta vain, jos he pysyvät yhteisössä määrätyn ajan. Tällaiset järjestelyt johtavat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen yhteisölle sitä mukaa kuin työntekijät suorittavat työtä, joka kasvattaa määrää, joka maksetaan heidän pysyttyään palveluksessa määrätyn ajanjakson loppuun saakka. Tällaista tosiasiallista velvoitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa työntekijöistä saattaa lähteä saamatta voitto-osuusmaksuja.

Kappaletta 20 havainnollistava esimerkki

Voitto-osuusjärjestely edellyttää, että yhteisö maksaa määrätyn osuuden tilikauden voitosta koko vuoden palveluksessa oleville työntekijöille. Jos yksikään työntekijä ei lähde vuoden aikana, vuoden voitto-osuusmaksut ovat yhteensä 3 prosenttia voitosta. Yhteisö arvioi, että henkilöstön eroaminen palveluksesta pienentää maksut 2,5 prosenttiin voitosta.

Yhteisö kirjaa velan ja kulun, joiden määrä on 2,5 prosenttia voitosta.

21 Yhteisöllä ei mahdollisesti ole oikeudellista velvoitetta bonuksen maksamiseen. Joskus bonusten maksaminen on kuitenkin yhteisössä vallitseva käytäntö. Tällaisissa tapauksissa yhteisöllä on tosiasiallinen velvoite, koska sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin maksaa bonus. Tosiasiallista velvoitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa työntekijöistä saattaa lähteä saamatta bonusta.

22 Yhteisö pystyy arvioimaan voitto-osuus- tai bonusjärjestelyyn perustuvan oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteensa luotettavasti silloin ja vain silloin, kun:

(a) järjestelyn virallisiin ehtoihin sisältyy kaava etuuden määrittämistä varten;

(b) yhteisö määrittää maksettavat rahamäärät ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi; tai

(c) aikaisempi käytäntö antaa selkeää näyttöä yhteisön tosiasiallisen velvoitteen määrästä.

23 Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyjen mukainen velvoite johtuu työsuorituksesta eikä liiketoimesta yhteisön omistajien kanssa. Tämän vuoksi yhteisö ei kirjaa voitto-osuuksista ja bonusjärjestelyistä johtuvia menoja voitonjaoksi vaan kuluksi.

24 Jos voitto-osuuksia ja bonuksia ei odoteta maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn, kyseiset maksut ovat muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia (ks. kappaleet 153–158).

▼B

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

25 Vaikka tämä standardi ei edellytä määrättyjen lyhytaikaisia työsuhde-etuuksia koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, muut IFRS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 24:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä johtoon kuuluvien avainhenkilöiden työsuhde-etuudet. IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: MAKSUPOHJAISTEN JA ETUUSPOHJAISTEN JÄRJESTELYJEN EROTTAMINEN TOISISTAAN

26 Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet sisältävät sellaisia eriä kuin:

(a) eläke-etuudet (esim. eläkkeet ja eläkkeelle jäännin yhteydessä suoritettavat kertamaksut); ja

(b) muut työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito.

Järjestelyt, joita käyttäen yhteisö toteuttaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia, ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä. Yhteisö soveltaa tätä standardia kaikkiin tällaisiin järjestelyihin riippumatta siitä, sisältyykö niihin maksuja vastaanottavan ja etuuksia suorittavan erillisen yksikön perustaminen.

27 Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt luokitellaan joko maksupohjaisiksi tai etuuspohjaisiksi riippuen järjestelyn tosiasiallisesta taloudellisesta luonteesta, joka on johdettavissa järjestelyn pääasiallisista ehdoista.

28 Maksupohjaisissa järjestelyissä yhteisön oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite rajoittuu rahamäärään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle. Työntekijän saamien työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien määrä perustuu näin ollen maksuihin, jotka yhteisö (ja mahdollisesti myös työntekijä itse) suorittaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevaan järjestelyyn tai vakuutusyhtiölle, sekä näistä maksuista syntyviin sijoitustuottoihin. Tämän seurauksena vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet ovat odotettua pienempiä) ja sijoitusriski (että sijoitetut varat eivät riitä odotettuihin etuuksiin) jäävät tosiasiallisesti työntekijän itsensä kannettaviksi.

29 Esimerkkejä tapauksista, joissa yhteisön velvoite ei rajoitu määrään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle, ovat ne, joissa yhteisöllä on oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, joka perustuu:

(a) järjestelyssä sovellettavaan etuuden määräytymiskaavaan, joka ei ole sidottu yksinomaan suoritettujen maksujen määrään ja edellyttää yhteisöltä lisää maksusuorituksia, jos varat eivät riitä etuuden määräytymiskaavan mukaisiin etuuksiin;

(b) joko järjestelyn kautta toteutuvaan tai suoraan takuuseen tietystä tuotosta suoritetuille maksuille; tai

(c) sellaisiin epävirallisiin toimintatapoihin, jotka aiheuttavat tosiasiallisen velvoitteen syntymisen. Tosiasiallinen velvoite voi syntyä esimerkiksi, kun yhteisö on aikaisemmin antanut silloisille työtekijöilleen kasvavia etuuksia inflaation tahdissa pysymiseksi silloinkin, kun tähän ei ole oikeudellista velvoitetta.

30 Etuuspohjaisissa järjestelyissä:

(a) yhteisöllä on velvoite antaa sovitut etuudet nykyisille ja entisille työntekijöille; ja

▼B

(b) vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet tulevat odotettua kalliimmiksi) ja sijoitusriski jäävät tosiasiallisesti yhteisön kannettaviksi. Jos vakuutusmatemaattinen toteutuma tai sijoitustoiminnan toteutunut tulos on odotettua huonompi, yhteisön velvoite saattaa kasvaa.

31 Kappaleissa 32–49 selostetaan maksupohjaisten ja etuuspohjaisten järjestelyjen välistä eroa, kun kyseessä ovat usean työnantajan järjestelyt, järjestelyt joissa riskit jaetaan yhteisessä määräysvallassa olevien yhteisöjen kesken, valtiolliset järjestelyt ja vakuutetut etuudet.

Usean työnantajan järjestelyt

32 Yhteisön on luokiteltava usean työnantajan järjestely maksupohjaiseksi tai etuuspohjaiseksi järjestelyn ehtojen perusteella (mukaan lukien mahdolliset tosiasialliset velvoitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot).

33 Jos yhteisö osallistuu usean työnantajan etuuspohjaiseen järjestelyyn, sen on, ellei kappale 34 tule sovellettavaksi:

(a) käsiteltävä kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuuspohjaisesta velvoitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuuspohjaista järjestelyä; ja

(b) esitettävä kappaleissa 135–148 (lukuun ottamatta kappaletta 148(d)) vaadittavat tiedot.

34 Silloin kun ei ole saatavissa riittävästi tietoa, jotta etuuspohjaiseen usean työnantajan järjestelyyn voitaisiin soveltaa etuuspohjaista kirjanpitokäsittelyä, yhteisön on:

(a) käsiteltävä järjestelyä kirjanpidossaan kappaleiden 51 ja 52 mukaisesti ikään kuin se olisi maksupohjainen järjestely; ja

(b) esitettävä tilinpäätöksessään kappaleessa 148 vaadittavat tiedot.

35 Yksi esimerkki etuuspohjaisesta usean työantajan järjestelystä on sellainen, jossa:

(a) järjestely rahoitetaan maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman kauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen; ja tarkasteltavana olevalla kaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista; ja

(b) työntekijöiden saamat etuudet määräytyvät heidän työsuhteensa pituuden perusteella ja osallistuvilla yhteisöillä ei ole realistisia keinoja irtautua järjestelystä muutoin kuin suorittamalla maksu niistä etuuksista, jotka työntekijät ovat ansainneet irtautumisajankohtaan mennessä. Tällainen järjestely aiheuttaa yhteisölle vakuutusmatemaattisen riskin: jos raportointikauden päättymiseen mennessä jo ansaituista etuuksista aiheutuvat lopulliset menot ovat odotettua suuremmat, yhteisön on joko kasvatettava maksusuorituksiaan tai saatava työntekijät suostumaan etuuksien vähennyksiin. Tästä johtuen tällainen järjestely on etuuspohjainen.

36 Kun etuuspohjaisesta usean työnantajan järjestelystä on saatavissa riittävästi tietoa, yhteisö käsittelee kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuuspohjaisesta velvoitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvista menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuuspohjaista järjestelyä. Yhteisö ei mahdollisesti kuitenkaan pysty määrittelemään osuuttaan järjestelyn taloudellisesta asemasta ja tuloksesta riittävän luotettavasti kirjanpidon tarkoituksia varten. Näin voi tapahtua, jos:

▼B

(a) järjestelyyn osallistuvat yhteisöt ovat alttiina toisten yhteisöjen nykyisiin ja entisiin työntekijöihin liittyvälle vakuutusmatemaattiselle riskille sillä seurauksella, että ei ole olemassa yhdenmukaista ja luotettavaa perustetta, jonka mukaan velvoite, järjestelyyn kuuluvat varat ja menot voitaisiin kohdistaa yksittäisille järjestelyyn osallistuville yhteisöille; tai

(b) yhteisön saatavissa ei ole riittävästi järjestelyä koskevaa tietoa tämän standardin vaatimusten täyttämiseksi.

Näissä tapauksissa yhteisö käsittelee järjestelyä kirjanpidossaan ikään kuin se olisi maksupohjainen ja esittää tilinpäätöksessään kappaleessa 148 vaadittavat tiedot.

37 Usean työnantajan järjestelyn ja sen osallistujien välillä saattaa olla sopimus, jossa määrätään järjestelyn ylijäämän jakamisesta osallistujille (tai alijäämän rahoittamisesta). Yhteisön, joka osallistuu tällaisen sopimuksen käsittävään usean työnantajan järjestelyyn ja käsittelee järjestelyä kirjanpidossa maksupohjaisena järjestelynä kappaleen 34 mukaisesti, on kirjattava sopimuksesta aiheutuva omaisuuserä tai velka ja kirjattava tulosvaikutteisesti siitä johtuva tuotto tai kulu.

Kappaletta 37 havainnollistava esimerkki(*)

Yhteisö osallistuu etuuspohjaiseen usean työnantajan järjestelyyn, josta ei laadita IAS 19:n mukaisia arviointilaskelmia. Näin ollen se käsittelee järjestelyä kirjanpidossa ikään kuin se olisi maksupohjainen järjestely. Rahastointiasteen arviointilaskelma, jota ei ole laadittu IAS 19:n mukaisesti, osoittaa järjestelyssä olevan 100 miljoonaa CU* alijäämää. Järjestelyn ja siihen osallistuvien työnantajien välillä on tehty sopimus maksuaikataulusta, jonka mukaan alijäämä poistuu seuraavien viiden vuoden aikana. Sopimuksen mukaan yhteisön maksusuoritukset ovat yhteensä 8 miljoonaa CU.

Yhteisö kirjaa maksusuorituksia vastaavan velan oikaistuna rahan aika-arvolla sekä yhtä suuren tulosvaikutteisen kulun.

38 Usean työnantajan järjestelyt on erotettava yhteisesti hallinnoiduista järjestelyistä. Yhteisesti hallinnoitu järjestely on pelkästään ryhmä yksittäisten työnantajien järjestelyjä, jotka on liitetty yhteen, jotta osallistuvat työnantajat voivat yhdistää varansa sijoittamista varten ja vähentää salkunhoidosta ja hallinnosta aiheutuvia menoja, mutta eri työnantajien osuudet pidetään erillään, ja ne koituvat ainoastaan näiden työnantajien omien työntekijöiden eduksi. Yhteisesti hallinnoitavat järjestelyt eivät aiheuta erityisiä kirjanpidollisia ongelmia, koska tieto, jota tarvitaan niiden käsittelemiseksi samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta yksittäisen työnantajan järjestelyä, on helposti saatavissa ja koska tällaiset järjestelyt eivät altista niihin osallistuvia yhteisöjä toisten yhteisöjen nykyisiin ja entisiin työntekijöihin liittyville vakuutusmatemaattisille riskeille. Tämän standardin sisältämien määritelmien mukaan yhteisön on luokiteltava yhteisesti hallinnoitu järjestely joko maksupohjaiseksi tai etuuspohjaiseksi järjestelyn ehtojen mukaisesti (mukaan lukien mahdolliset tosiasialliset velvoitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot).

39 Sen ratkaisemiseksi, milloin kirjataan ja kuinka määritetään velka, joka liittyy etuuspohjaisen usean työnantajan järjestelyn purkautumiseen tai yhteisön irtautumiseen etuuspohjaisesta usean työnantajan järjestelystä, yhteisön on sovellettava IAS 37:ää *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*.

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

▼B

Etuuspohjaiset järjestelyt, joissa riskit jaetaan saman määräysvallan alaisten yhteisöjen kesken

40 Sellaiset etuuspohjaiset järjestelyt, joissa riskit jaetaan saman määräysvallan alaisten yhteisöjen – esimerkiksi emoyrityksen ja sen tytäryritysten – kesken, eivät ole usean työnantajan järjestelyjä.

41 Tällaiseen järjestelyyn osallistuvan yhteisön on hankittava koko järjestelyä koskevaa tietoa, joka on määritetty tämän standardin mukaisesti ja perustuu koko järjestelyä koskeviin oletuksiin. Jos on olemassa sopimus tai ilmoitettu menettelytapa, jonka mukaisesti koko järjestelyn tasolla tämän standardin mukaisesti määritetyt etuuspohjaiset nettomenot veloitetaan yksittäisiltä konserniin kuuluvilta yhteisöiltä, yhteisön on merkittävä näin veloitettavat etuuspohjaiset nettomenot erillistilinpäätökseensä tai omaan tilinpäätökseensä. Jos tällaista sopimusta tai menettelytapaa ei ole, etuuspohjaiset nettomenot on kirjattava sen konserniin kuuluvan yhteisön erillistilinpäätökseen tai omaan tilinpäätökseen, joka on järjestelystä laillisesti vastuullinen työnantaja. Muiden konserniin kuuluvien yhteisöjen on kirjattava erillistilinpäätökseensä tai omaan tilinpäätökseensä menot, jotka vastaavat niiden maksusuoritusta kyseiseltä kaudelta.

42 Tällaiseen järjestelyyn osallistuminen on kullekin yksittäiselle konserniin kuuluvalle yhteisölle lähipiiriliiketoimi. Yhteisön on sen vuoksi esitettävä erillistilinpäätöksessään tai omassa tilinpäätöksessään kappaleessa 149 vaadittavat tiedot.

Valtiolliset järjestelyt

43 Yhteisön on käsiteltävä valtiollista järjestelyä kirjanpidossaan samalla tavalla kuin usean työnantajan järjestelyä (ks. kappaleet 32–39).

44 Valtiolliset järjestelyt on perustettu lakisääteisinä kattamaan kaikki yhteisöt (tai kaikki tiettyyn ryhmään kuuluvat, esimerkiksi tietyn toimialan yhteisöt), ja niitä toteuttaa valtakunnallinen tai paikallinen julkisen vallan yksikkö tai muu elin (esimerkiksi itsenäinen nimenomaisesti tätä tarkoitusta varten perustettu virasto), joka ei ole raportoivan yhteisön määräys- eikä vaikutusvallan alainen. Jotkin yhteisön perustamat järjestelyt tuottavat sekä pakollisia etuuksia, jotka korvaavat muutoin valtiollisella järjestelyllä katettavia etuuksia, että myös vapaaehtoisia lisäetuuksia. Tällaiset järjestelyt eivät ole valtiollisia.

45 Valtiolliset järjestelyt ovat luonteeltaan joko etuuspohjaisia tai maksupohjaisia sen mukaan, mikä on yhteisön velvoite järjestelyssä. Monet valtiolliset järjestelyt rahoitetaan maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman kauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen; kaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista. Useimmissa valtiollisissa järjestelyissä yhteisöllä ei kuitenkaan ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta näiden vastaisten etuuksien maksamiseen: sen ainoana velvoitteena on suorittaa maksut järjestelyyn niiden erääntyessä, ja jos valtiolliseen järjestelyyn kuuluvia henkilöitä ei enää ole yhteisön palveluksessa, sillä ei ole velvoitetta maksaa omien työntekijöidensä aikaisempina vuosina ansaitsemia etuuksia. Valtiolliset järjestelyt ovat tästä johtuen yleensä maksupohjaisia. Kuitenkin silloin, kun valtiollinen järjestely on etuuspohjainen, yhteisö soveltaa kappaleita 32–39.

▼B

Vakuutetut etuudet

46 Yhteisö saattaa suorittaa vakuutusmaksuja työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevan järjestelyn rahoittamiseksi. Yhteisön on käsiteltävä tällaista järjestelyä maksupohjaisena, paitsi jos yhteisöllä on (joko suoraan tai välillisesti järjestelyn kautta) oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite joko:

(a) suorittaa työsuhde-etuudet suoraan niiden erääntyessä; tai

(b) suorittaa lisämaksuja, jos vakuutuksenantaja ei maksa kaikkia tarkasteltavana olevan kauden tai aikaisempien kausien työsuoritukseen perustuvia vastaisia työsuhde-etuuksia.

Jos yhteisölle jää tällainen oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, sen on käsiteltävä järjestelyä etuuspohjaisena.

47 Vakuutetuilla etuuksilla ei tarvitse olla suoraa tai automaattista yhteyttä yhteisön työsuhde-etuuksia koskevaan velvoitteeseen. Vakuutuksia sisältävät työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt jaotellaan kirjanpitokäsittelyn ja rahoituksen osalta samalla tavalla kuin muut rahastoidut järjestelyt.

48 Silloin kun yhteisö rahoittaa työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvan velvoitteen suorittamalla maksuja vakuutukseen, jonka mukaisesti yhteisö (joko suoraan tai välillisesti järjestelyn kautta, tulevien vakuutusmaksujen määräytymismekanismin kautta tai vakuutuksenantajan kanssa olevan lähipiirisuhteen vuoksi) säilyttää itsellään oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteen, vakuutusmaksujen suorittaminen ei johda maksupohjaisen järjestelyn syntymiseen. Tästä seuraa, että yhteisö:

(a) käsittelee hyväksyttävää vakuutusta kirjanpidossaan järjestelyyn kuuluvina varoina (ks. kappale 8); ja

(b) kirjaa muut vakuutukset korvauksensaantioikeuksiksi (jos vakuutukset täyttävät kappaleen 116 mukaiset kriteerit).

49 Silloin kun vakuutus on järjestelyn tietyn osallistujan tai osallistujaryhmän nimissä eikä yhteisöllä ole mitään oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta vakuutuksesta aiheutuvan tappion kattamiseen, yhteisöllä ei ole velvoitetta maksaa etuuksia työntekijöille ja yksinomaan vakuutuksenantaja on velvollinen maksamaan etuudet. Tällaisten sopimusten mukaisten kiinteiden vakuutusmaksujen suorittaminen on tosiasialliselta sisällöltään pikemminkin työsuhde-etuudesta johtuvan velvoitteen täyttämistä kuin velvoitteen täyttämiseksi tehtävä sijoitus. Yhteisöllä ei näin ollen ole enää omaisuuserää eikä velkaa. Sen vuoksi yhteisö käsittelee tällaisia maksuja suorituksina maksupohjaiseen järjestelyyn.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: MAKSUPOHJAISET JÄRJESTELYT

50 Maksupohjaisten järjestelyjen kirjanpitokäsittely on yksinkertaista, koska raportoivan yhteisön velvoitteen suuruus kullakin kaudella määräytyy kyseiseltä kaudelta suoritettavien maksujen mukaisesti. Velvoitteen tai kulun määrittämiseen ei näin ollen tarvita vakuutusmatemaattisia oletuksia, eivätkä vakuutusmatemaattiset voitot tai tappiot ole mahdollisia. Lisäksi velvoitteet määritetään diskonttaamattomina, paitsi silloin, kun niitä ei odoteta maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn.

Kirjaaminen ja arvostaminen

51 Kun työntekijä on suorittanut työtä yhteisölle kauden aikana, yhteisön on kirjattava maksupohjaiseen järjestelyyn kyseisen työsuorituksen vastikkeena suoritettava maksu:

▼B

(a) velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Jos jo maksettu määrä ylittää ennen raportointikauden päättymistä suoritettuun työhön perustuvan maksusuorituksen määrän, yhteisön on kirjattava ylimenevä osuus omaisuuseräksi (siirtosaaminen) siltä osin kuin ennakkoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen.

(b) kuluksi, paitsi jos jossakin muussa IFRS-standardissa vaaditaan maksusuorituksen sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon tai sallitaan se (ks. esim. IAS 2 ja IAS 16).

52 Silloin kun maksupohjaiseen järjestelyyn suoritettavia maksuja ei odoteta suoritettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn, ne on diskontattava kappaleessa 83 määrättyä diskonttauskorkoa käyttäen.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

53 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään maksupohjaisista järjestelyistä kuluksi kirjattu määrä.

54 IAS 24:n edellyttämissä tapauksissa yhteisö esittää tilinpäätöksessään tiedot johtoon kuuluvia avainhenkilöitä koskevista suorituksista maksupohjaisiin järjestelyihin.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: ETUUSPOHJAISET JÄRJESTELYT

55 Etuuspohjaisten järjestelyjen kirjanpitokäsittely on monimutkaista, koska velvoitteen ja kulun määrittämiseen tarvitaan vakuutusmatemaattisia oletuksia ja vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ovat mahdollisia. Lisäksi velvoitteet määritetään diskontattuina, koska ne saatetaan suorittaa useita vuosia sen jälkeen, kun työntekijät suorittavat asianomaisen työn.

Kirjaaminen ja arvostaminen

56 Etuuspohjaiset järjestelyt saattavat olla rahastoimattomia, tai ne voivat olla kokonaan tai osittain rahastoituja maksuilla, joita yhteisö ja joskus myös sen työntekijät suorittavat yksikköön tai rahastoon, joka on oikeudellisesti erillään raportoivasta yhteisöstä ja josta työsuhde-etuudet suoritetaan. Rahastoitujen etuuksien suorittaminen niiden erääntyessä ei riipu vain rahaston taloudellisesta asemasta ja sen sijoitustoiminnan tuloksellisuudesta vaan myös yhteisön kyvystä ja halukkuudesta korvata rahaston varojen mahdolliset vajaukset. Yhteisö ottaa näin ollen tosiasiallisesti vastuulleen järjestelyyn liittyvät vakuutusmatemaattiset riskit ja sijoitusriskit. Tästä johtuen etuuspohjaisesta järjestelystä kuluksi kirjattava määrä ei välttämättä ole sama kuin kaudelta suoritettavan maksun määrä.

57 Etuuspohjaisten järjestelyjen käsittely yhteisön kirjanpidossa käsittää seuraavat vaiheet:

(a) ali- tai ylijäämän määrittäminen. Tähän kuuluu:

(i) vakuutusmatemaattisen menetelmän, ts. ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvan menetelmän *(the projected unit credit method)* käyttäminen luotettavan arvion tekemiseksi niistä menoista, joita yhteisölle lopulta aiheutuu etuudesta, jonka työntekijät ovat ansainneet vastikkeena tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien työsuorituksesta. Tämä edellyttää, että yhteisö määrittää tarkasteltavana olevalle kaudelle ja aikaisemmille kausille kohdistuvan etuuden (ks. kappaleet 70–74) ja tekee arviot (vakuutusmatemaattiset oletukset) väestötilastollisista muuttujista (kuten työntekijöiden vaihtuvuudesta ja kuolevuudesta) sekä taloudellisista muuttujista (kuten tulevista palkankorotuksista ja terveydenhoitomenojen kasvusta), jotka vaikuttavat etuudesta johtuviin menoihin (ks. kappaleet 75–98).

▼B

(ii) kyseisen etuuden diskonttaaminen etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon ja kauden työsuoritukseen perustuvan menon määrittämiseksi (ks. kappaleet 67–69 ja 83–86).

(iii) järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon (ks. kappaleet 113–115) vähentäminen etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvosta.

(b) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) määrittäminen kohdassa (a) määritettynä ali- tai ylijäämänä, jota oikaistaan mahdollisella vaikutuksella, joka aiheutuu siitä, että etuuspohjainen netto-omaisuuserä rajoittuu omaisuuserän enimmäismäärään (ks. kappale 64).

(c) tulosvaikutteisesti kirjattavien määrien selvittäminen:

(i) kauden työsuoritukseen perustuva meno (ks. kappaleet 70–74).

(ii) mahdollinen aiempaan työsuoritukseen perustuva meno ja velvoitteen täyttämisestä johtuva voitto tai tappio (ks. kappaleet 99–112).

(iii) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko (ks. kappaleet 123–126).

(d) sellaisten muihin laajan tuloksen eriin kirjattavien erien määrittäminen, jotka johtuvat etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä ja joihin kuuluvat:

(i) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (ks. kappaleet 128 ja 129);

(ii) järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä (ks. kappale 130); ja

(iii) muutokset omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksessa (ks. kappale 64) lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä.

Silloin kun yhteisöllä on useampi kuin yksi etuuspohjainen järjestely, se soveltaa näitä menettelyjä kuhunkin olennaiseen järjestelyyn erikseen.

58 Yhteisön on määritettävä etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) riittävän säännöllisesti, jotta tilinpäätökseen merkittävät määrät eivät poikkea olennaisesti määristä, joihin raportointikauden päättyessä tapahtuva määrittäminen johtaisi.

59 Tässä standardissa suositellaan mutta ei edellytetä, että yhteisö käyttää ammatillisesti pätevää vakuutusmatemaatikkoa määrittämään kaikki olennaiset työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat velvoitteet. Käytännön syistä yhteisö voi pyytää ammatillisesti pätevää vakuutusmatemaatikkoa suorittamaan velvoitteen yksityiskohtaisen arvioinnin ennen raportointikauden päättymistä. Tämän arvioinnin tuloksia päivitetään kuitenkin raportointikauden päättymiseen mennessä tapahtuneiden olennaisten liiketoimien ja muiden olennaisten olosuhteiden muutosten (mukaan lukien markkinahintojen ja korkojen muutokset) vaikutuksella.

60 Joissakin tapauksissa arviot, keskiarvot ja laskennalliset yksinkertaistukset saattavat tuottaa luotettavan likiarvon tässä standardissa kuvattavien yksityiskohtaisten laskelmien antamalle tulokselle.

▼B

Tosiasiallisen velvoitteen kirjanpitokäsittely

61 Yhteisön tulee käsitellä kirjanpidossaan etuuspohjaisen järjestelyn virallisten ehtojen mukaisen oikeudellisen velvoitteensa lisäksi myös yhteisön epävirallisista toimintatavoista johtuva tosiasiallinen velvoite. Epäviralliset toimintatavat synnyttävät tosiasiallisen velvoitteen silloin, kun yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta velvoitteesta on, että muutos yhteisön epävirallisissa toimintatavoissa vahingoittaisi yhteisön suhdetta työntekijöihin tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.

62 Etuuspohjaisen järjestelyn viralliset säännöt saattavat sallia yhteisön irtisanoutumisen järjestelyn mukaisesta velvoitteestaan. Yleensä yhteisön on kuitenkin vaikeaa irtisanoutua järjestelyyn perustuvasta velvoitteestaan (ilman maksuja), jos se haluaa pitää työntekijänsä. Siksi työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien kirjanpitokäsittelyssä oletetaan, että yhteisö, joka tällä hetkellä lupaa tällaisia etuuksia, jatkaa niiden antamista työntekijöiden jäljellä olevan työssäoloajan, jollei päinvastaisesta ole näyttöä.

Tase

63 Yhteisön on merkittävä etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) taseeseen.

64 Kun yhteisöllä on ylijäämä etuuspohjaisessa järjestelyssä, sen on määritettävä etuuspohjainen netto-omaisuuserä, joka on pienempi seuraavista:

(a) etuuspohjaisen järjestelyn ylijäämä; ja

(b) omaisuuserän enimmäismäärä, joka määritetään käyttäen kappaleessa 83 määrättyä diskonttauskorkoa.

65 Etuuspohjainen netto-omaisuuserä voi syntyä silloin, kun etuuspohjainen järjestely on ylirahastoitu tai kun on syntynyt vakuutusmatemaattisia voittoja. Yhteisö kirjaa tällaisissa tapauksissa etuuspohjaisen netto-omaisuuserän, koska:

(a) yhteisöllä on määräysvalta voimavaraan, toisin sanoen sillä on mahdollisuus käyttää ylijäämä vastaisen hyödyn kerryttämiseen;

(b) kyseinen määräysvalta on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena (yhteisön maksusuoritukset ja työntekijän suorittama työ); ja

(c) yhteisön saatavissa on vastaista taloudellista hyötyä vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä tai rahana maksettavana palautuksena joko suoraan yhteisölle itselleen tai välillisesti toiseen järjestelyyn, jossa on vajausta. Omaisuuserän enimmäismäärä on tämän vastaisen hyödyn nykyarvo.

Kirjaaminen ja arvostaminen: etuuspohjaisten velvoitteiden nykyarvo ja kauden työsuoritukseen perustuva meno

66 Etuuspohjaisesta järjestelystä aiheutuviin lopullisiin menoihin voivat vaikuttaa monet tekijät, kuten loppupalkat, työntekijöiden vaihtuvuus ja kuolevuus, työntekijöiden suorittamat maksut sekä terveydenhoitomenojen kehitys. Järjestelyn lopulliset menot ovat epävarmoja, ja epävarmuus tulee todennäköisesti säilymään pitkän ajan. Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien velvoitteiden käyvän arvon ja niihin liittyvien kauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi on välttämätöntä:

(a) soveltaa vakuutusmatemaattista arviointimenetelmää (ks. kappaleet 67–69);

(b) kohdistaa etuus työssäoloajan kausille (ks. kappaleet 70–74); ja

(c) tehdä vakuutusmatemaattisia oletuksia (ks. kappaleet 75–98).

▼B

Vakuutusmatemaattinen arviointimenetelmä

67 Yhteisön on käytettävä ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää määrittäessään etuuspohjaisen velvoitteen käypää arvoa ja siihen liittyvää kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja soveltuvissa tapauksissa aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa.

68 Ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää (joka joskus tunnetaan määräsuhteessa työn suorittamisajalle jaetun siirtyvän etuuden menetelmänä tai etuus/työssäolovuodet -menetelmänä) sovellettaessa katsotaan kunkin työssäoloajan kauden synnyttävän yhden lisäyksikön verran oikeutta etuuteen (ks. kappaleet 70–74), ja kukin yksikkö arvostetaan erikseen lopullisen velvoitteen selvittämiseksi (ks. kappaleet 75–98).

Kappaletta 68 havainnollistava esimerkki

Työsuhteen päättyessä suoritetaan kertamaksuna etuus, joka on suuruudeltaan 1 prosentti loppupalkasta ja saadaan jokaiselta työssäolovuodelta. Vuoden 1 palkka on 10 000 CU, ja sen oletetaan nousevan kunakin vuonna 7 prosenttia (edellisestä vuodesta). Diskonttauskorkona käytetään 10 prosentin vuosikorkoa. Seuraava taulukko osoittaa velvoitteen kertymisen sellaisen työntekijän osalta, jonka odotetaan lähtevän vuoden 5 lopussa olettaen, ettei vakuutusmatemaattisiin oletuksiin tule muutoksia. Yksinkertaisuuden vuoksi tässä esimerkissä sivuutetaan lisäoikaisu, joka tarvitaan sen mahdollisuuden huomioon ottamiseksi, että työntekijä saattaa lähteä yhteisöstä aikaisemmin tai myöhemmin.

Vuosi	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	CU	*CU*	*CU*	*CU*	*CU*
Etuus, joka kohdistuu:					
— *aikaisempiin vuosiin*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *tarkasteltavana olevaan vuoteen (1 % loppupalkasta)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Velvoite vuoden alussa	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Korko 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Kauden työsuoritukseen perustuva meno	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Velvoite vuoden lopussa	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Huomautukset:

1 Velvoite vuoden alussa on aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.

2 Kauden työsuoritukseen perustuva meno on tarkasteltavana olevaan vuoteen kohdistuvan etuuden nykyarvo.

3 Velvoite vuoden lopussa on tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.

69 Yhteisö diskonttaa työsuhteen päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuvan velvoitteen kokonaisuudessaan, vaikka osa velvoitteesta odotettaisiin täytettävän kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä.

▼B

Etuuden kohdistaminen työssäoloajan kausiin

70 Määrittäessään etuuspohjaisten velvoitteidensa nykyarvoa ja niihin liittyvää kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja soveltuvissa tapauksissa aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa yhteisön on kohdistettava etuus järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti työssäoloajan kausiin. Jos työntekijän työsuoritus kuitenkin johtaa myöhemmillä kausilla olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisemmilla kausilla, yhteisön on kohdistettava etuus eri kausille tasaerinä:

(a) alkaen päivästä, jona työntekijän työsuoritus ensimmäisen kerran johtaa järjestelyn mukaisiin etuuksiin (riippumatta siitä, onko työsuhteen jatkuminen etuuksien saamisen ehtona);

(b) siihen päivään asti, jona työntekijän lisätyösuoritus ei johda järjestelyn mukaisten etuuksien olennaiseen lisääntymiseen muutoin kuin uusien palkankorotusten seurauksena.

71 Ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuva menetelmä edellyttää, että yhteisö kohdistaa etuuden tarkasteltavana olevaan kauteen (kauden työsuoritukseen perustuvan menon määrittämiseksi) ja toisaalta tarkasteltavana olevaan kauteen ja aikaisempiin kausiin (etuuspohjaisten velvoitteiden nykyarvon määrittämiseksi). Yhteisö kohdistaa etuuden niihin kausiin, joiden aikana velvoite työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien maksamiseen syntyy. Kyseinen velvoite syntyy työntekijöiden suorittaessa työtä, jonka vastikkeena on työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia, jotka yhteisö odottaa maksavansa tulevilla raportointikausilla. Vakuutusmatemaattiset menetelmät mahdollistavat yhteisölle kyseisen velvoitteen määrittämisen riittävän luotettavasti, jotta velan kirjaaminen on perusteltua.

Kappaletta 71 havainnollistavia esimerkkejä

1 Etuuspohjainen järjestely tuottaa eläkkeelle jäätäessä kertasummana maksettavan 100 CU:n suuruisen etuuden kultakin työssäolovuodelta.

Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100 CU:n suuruinen etuus. Kauden työsuoritukseen perustuva meno on 100 CU:n nykyarvo. Etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo on 100 CU:n nykyarvo kerrottuna raportointikauden päättymiseen mennessä kertyneiden työssäolovuosien lukumäärällä.

Jos etuus maksetaan välittömästi työntekijän lähtiessä yhteisöstä, kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon päivä, jona työntekijän odotetaan lähtevän. Näin ollen meno ja velvoite ovat diskonttauksen vaikutuksesta johtuen pienempiä kuin mitä ne olisivat, jos työntekijä lähtisi raportointikauden päättyessä.

2 Järjestely tuottaa kuukausieläkkeen, joka on 0,2 prosenttia loppupalkasta ja saadaan kultakin työssäolovuodelta. Eläke maksetaan 65 vuoden iästä alkaen.

Kuhunkin työssäolovuoteen kohdistetaan etuus, joka on määrältään odotetusta eläkkeelle jäämispäivästä odotettuun kuolinpäivään saakka maksettavan, 0,2:ta prosenttia arvioidusta loppupalkasta vastaavan kuukausieläkkeen nykyarvo ennakoituna eläkkeelle jäämispäivänä. Kauden työsuoritukseen perustuva meno on kyseisen etuuden nykyarvo. Etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo on 0,2:ta prosenttia loppupalkasta vastaavien kuukausieläkkeiden nykyarvo kerrottuna raportointikauden päättymiseen mennessä kertyneiden työssäolovuosien lukumäärällä. Kauden työsuoritukseen perustuva meno ja etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo diskontataan, koska eläkkeen maksaminen alkaa 65 vuoden iässä.

▼B

72 Työsuoritus synnyttää etuuspohjaisen järjestelyn mukaisen velvoitteen silloinkin, kun tuleva työsuoritus on etuuksien saamisen ehtona (toisin sanoen etuuksiin ei ole syntynyt oikeutta). Ennen oikeuden syntymisajankohtaa tapahtunut työsuoritus synnyttää tosiasiallisen velvoitteen, koska sen vastaisen työn määrä, joka työntekijän pitää suorittaa ennen kuin hän on oikeutettu etuuteen, on kunkin raportointikauden päättyessä pienempi kuin edellisellä kaudella. Määrittäessään etuuspohjaista velvoitettaan yhteisö harkitsee, miten todennäköistä on, että jotkut työntekijät eivät mahdollisesti täytä mitään oikeuden syntymisen edellytyksiä. Vastaavasti syntyy velvoite työntekijän suorittaessa työtä, joka oikeuttaa etuuteen määrätyn tapahtuman toteutuessa, vaikka jotkin työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, esimerkiksi työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito, tulevat maksettaviksi vain, jos määrätty tapahtuma toteutuu, kun työntekijä ei ole enää työsuhteessa. Tämän määrätyn tapahtuman toteutumisen todennäköisyys vaikuttaa velvoitteen määrittämiseen, mutta ei ratkaise sitä, onko velvoite olemassa.

Kappaletta 72 havainnollistavia esimerkkejä

1 Järjestelystä maksetaan kultakin työssäolovuodelta 100 CU:n suuruinen etuus. Etuuksiin syntyy oikeus kymmenen työssäolovuoden jälkeen.

Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100 CU:n suuruinen etuus. Kymmenenä ensimmäisenä vuotena kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon, miten todennäköistä on, ettei työntekijä ole palveluksessa kymmentä vuotta.

2 Järjestelystä maksetaan 100 CU:n suuruinen etuus kultakin työssäolovuodelta lukuun ottamatta ennen 25 vuoden ikää tehtyä työtä. Etuuksiin syntyy oikeus välittömästi.

Ennen 25 vuoden ikää suoritettavaan työhön ei kohdisteta etuutta, koska ennen tuota päivää suoritettu työ ei johda etuuksiin (ei ehdollisiin eikä ehdottomiin). Kuhunkin tämän jälkeiseen vuoteen kohdistetaan 100 CU:n suuruinen etuus.

73 Velvoite kasvaa siihen päivään asti, jona työntekijän lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämän vuoksi koko etuus kohdistetaan ennen kyseistä päivää päättyviin kausiin. Etuus kohdistetaan yksittäisiin tilikausiin järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti. Jos työntekijän työsuoritus kuitenkin johtaa myöhempinä vuosina olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempina vuosina, yhteisö kohdistaa etuuden eri kausiin tasaerinä siihen päivään saakka, jona työntekijän lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämä tehdään siksi, että työntekijän työsuoritus koko ajalta johtaa lopulta tämän korkeamman tason mukaiseen etuuteen.

Kappaletta 73 havainnollistavia esimerkkejä

1 Järjestelystä maksetaan kertasummana 1 000 CU:n suuruinen etuus, johon syntyy oikeus kymmenen työssäolovuoden jälkeen. Järjestely ei tuota lisää etuutta tämän jälkeen suoritettavasta työstä.

Kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kohdistetaan kuhunkin 100 CU:n suuruinen etuus (1 000 CU jaettuna 10:llä).

Kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa määritettäessä otetaan kymmenenä ensimmäisenä vuonna huomioon se, miten todennäköistä on, ettei työntekijä ole palveluksessa kymmentä vuotta. Myöhempiin vuosiin ei kohdisteta etuutta.

2 Järjestelystä maksetaan kertasummana 2 000 CU:n suuruinen eläke-etuus kaikille työntekijöille, jotka ovat edelleen työsuhteessa 55 vuoden iässä kahdenkymmenen työssäolovuoden jälkeen tai jotka ovat edelleen työsuhteessa 65 vuoden iässä työsuhteen pituudesta riippumatta.

▼B

Ennen 35 vuoden ikää palvelukseen tulevien työntekijöiden työsuoritus johtaa järjestelyn mukaisiin etuuksiin vasta 35 vuoden iässä (työntekijä voisi lähteä 30-vuotiaana ja palata 33-vuotiaana ilman, että tällä on mitään vaikutusta etuuksien määrään tai ajoittumiseen). Kyseiset etuudet riippuvat vastaisesta työsuorituksesta. Myöskään 55 ikävuoden jälkeen suoritettu työ ei johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Yhteisö kohdistaa näiden työntekijöiden osalta kuhunkin vuoteen 100 CU:n suuruisen etuuden (2 000 CU jaettuna 20:llä) ikävuosina 35–55.

Ikävuosien 35 ja 45 välillä palvelukseen tulevien työntekijöiden työsuoritus ei kahdenkymmenen työvuoden jälkeen johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Yhteisö kohdistaa näiden työntekijöiden osalta ensimmäisiin kahteenkymmeneen vuoteen 100 CU:n (2 000 jaettuna 20:llä) suuruisen etuuden kuhunkin.

55 vuoden iässä palvelukseen tulevan työntekijän työsuoritus ei kymmenen työvuoden jälkeen johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Tämän työntekijän osalta yhteisö kohdistaa kymmeneen ensimmäiseen vuoteen 200 CU:n suuruisen (2 000 CU jaettuna 10:llä) etuuden kuhunkin.

Kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan kaikkien työntekijöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, etteivät he ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa.

3 Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan työntekijän työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 40 prosenttia, jos työntekijä lähtee yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja kyseisistä menoista korvataan 50 prosenttia, jos työntekijä lähtee työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

Yhteisö kohdistaa järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin 4 prosenttia odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (40 prosenttia jaettuna kymmenellä) ja seuraaviin kymmeneen vuoteen kuhunkin 1 prosentin (10 prosenttia jaettuna kymmenellä). Kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa määritettäessä otetaan kaikkien työntekijöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, ettei työntekijä ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa ansaitakseen etuudet osaksi tai kokonaan. Etuutta ei kohdisteta niiden työntekijöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän kymmenen vuoden kuluessa.

4 Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan työntekijän työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 10 prosenttia, jos työntekijä lähtee yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja kyseisistä menoista korvataan 50 prosenttia, jos työntekijä lähtee työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

Myöhempien vuosien työsuoritus johtaa olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempien vuosien. Sen vuoksi yhteisö kohdistaa etuuden tasaerinä kappaleen 71 mukaisesti niiden työntekijöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin. Kahdenkymmenen työssäolovuoden jälkeen työsuoritus ei johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Sen vuoksi ensimmäisiin kahteenkymmeneen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 2,5 prosenttia odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (50 prosenttia jaettuna kahdellakymmenellä).

Niiden työntekijöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän työsuhteen kestettyä kymmenestä kahteenkymmeneen vuotta, kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 1 prosentti odotettavissa olevien terveydenhoitomenojen nykyarvosta.

Näiden työntekijöiden osalta etuutta ei kohdisteta kymmenennen vuoden päättymisen ja arvioidun lähtöpäivän välisenä aikana suoritettavaan työhön.

Etuutta ei kohdisteta niiden työntekijöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän kymmenen vuoden kuluessa.

▼B

74 Jos etuuden määrä on kiinteä osuus loppupalkasta ja se saadaan kultakin työssäolovuodelta, vastaiset palkankorotukset vaikuttavat määrään, joka tarvitaan ennen raportointikauden päättymistä suoritetusta työstä johtuvan velvoitteen täyttämiseen, mutta korotukset eivät synnytä lisävelvoitetta. Tämän vuoksi:

(a) kappaleen 70(b) tarkoitusta varten palkankorotukset eivät johda etuuksien lisääntymiseen, vaikka etuuksien määrä riippuukin loppupalkasta; ja

(b) kuhunkin kauteen kohdistettava etuuden määrä on kiinteä osuus palkasta, johon etuus on sidottu.

Kappaletta 74 havainnollistava esimerkki

Työntekijät ovat oikeutettuja etuuteen, joka on suuruudeltaan 3 prosenttia loppupalkasta ja saadaan jokaiselta työssäolovuodelta ennen 55 vuoden ikää.

Kuhunkin vuoteen ennen 55 vuoden ikää kohdistetaan etuus, joka on 3 prosenttia arvioidusta loppupalkasta. Tämä on ajankohta, josta alkaen työntekijän suorittama työ ei johda järjestelyn mukaisen etuuden olennaiseen lisäykseen. Etuutta ei kohdisteta kyseisen iän jälkeen suoritettavaan työhön.

Vakuutusmatemaattiset oletukset

75 Vakuutusmatemaattisten oletusten on oltava vinoutumattomia ja keskenään yhteensopivia.

76 Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat yhteisön parhaita arvioita muuttujista, jotka määräävät työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvan lopullisen menon. Vakuutusmatemaattisiin oletuksiin kuuluvat:

(a) väestötilastolliset oletukset nykyisten ja entisten etuuksiin oikeutettujen työntekijöiden (ja heidän huollettaviensa) tulevista ominaisuuksista. Väestötilastolliset oletukset koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:

(i) kuolevuus (ks. kappaleet 81 ja 82);

(ii) työntekijöiden vaihtuvuus, työkyvyttömyys ja ennenaikainen eläkkeelle jäänti;

(iii) niiden henkilöiden osuus kaikista järjestelyyn kuuluvista henkilöistä, joilla on etuuksiin oikeutettuja huollettavia;

(iv) niiden henkilöiden osuus kaikista järjestelyyn kuuluvista henkilöistä, jotka valitsevat kunkin järjestelyn ehtojen mukaan saatavissa olevista maksutavoista; ja

(v) terveydenhoitojärjestelyyn perustuvien korvaushakemusten määrä.

(b) taloudelliset oletukset, jotka koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:

(i) diskonttauskorko (ks. kappaleet 83–86);

(ii) etuuksien tasot lukuun ottamatta työntekijöiden itsensä maksettaviksi tulevia etuuksista johtuvia menoja sekä tulevat palkat (ks. kappaleet 87–95);

(iii) terveydenhoitoetuuksien tapauksessa vastaiset terveydenhoitomenot, mukaan lukien korvaushakemusten käsittelymenot (ts. hakemusten prosessoinnista ja ratkaisemisesta johtuvat menot, mukaan lukien juridiset palkkiot ja konsulttien palkkiot) (ks. kappaleet 96–98); ja

(iv) verot, jotka tulevat järjestelyn maksettaviksi ennen raportointikauden päättymistä suoritettuun työhön liittyvistä maksusuorituksista tai tällaisesta työstä johtuvista etuuksista.

77 Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat vinoutumattomia, jos ne eivät ole ylioptimistisia eivätkä ylivarovaisia.

▼B

78 Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat keskenään yhteensopivia, jos ne kuvastavat taloudellisia suhteita esimerkiksi sellaisten tekijöiden välillä kuin inflaatio, palkkojen korotusasteet ja diskonttauskorot. Esimerkiksi kaikissa oletuksissa, jotka riippuvat tietystä inflaatiotasosta tiettynä tulevana ajanjaksona (kuten korkoja ja palkkojen ja etuuksien korotuksia koskevat oletukset), käytetään kyseisenä ajanjaksona samaa inflaatiotasoa.

79 Yhteisö määrittää diskonttauskoron ja muut taloudelliset oletukset nimellisarvoperusteisina, paitsi jos reaaliperusteiset (inflaatiokorjatut) arviot ovat luotettavampia, esimerkiksi hyperinflaatiomaassa (ks. IAS 29 *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa*), tai kun etuus on indeksisidonnainen ja saman valuutan määräisille ja samaan aikaan erääntyville indeksisidonnaisille joukkovelkakirjalainoille on syvät markkinat.

80 Taloudellisten oletusten on perustuttava markkinoilla raportointikauden päättyessä vallitseviin odotuksiin siitä ajanjaksosta, jonka aikana velvoitteet tulevat täytettäviksi.

Vakuutusmatemaattiset oletukset: kuolevuus

81 Yhteisön on määritettävä kuolevuusoletukset perustuen parhaaseen arvioonsa järjestelyyn kuuluvien henkilöiden kuolevuudesta työsuhteen aikana ja sen jälkeen.

82 Etuudesta johtuvien lopullisten menojen arvioimiseksi yhteisö ottaa huomioon odotetut muutokset kuolevuudessa esimerkiksi muuttamalla standardoituja kuolevuustaulukkoja kuolevuuden kehittymistä koskevien arvioiden mukaisesti.

Vakuutusmatemaattiset oletukset: diskonttauskorko

83 Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvia velvoitteita (sekä rahastoituja että rahastoimattomia) diskontattaessa käytettävä korko on määritettävä yritysten liikkeeseen laskemien korkealaatuisten joukkovelkakirjalainojen raportointikauden päättymispäivän markkinatuoton perusteella. Maissa, joissa tällaisille joukkovelkakirjalainoille ei ole syviä markkinoita, on käytettävä valtion joukkolainojen (raportointikauden päättymispäivän) markkinatuottoa. Yritysten joukkovelkakirjalainojen ja valtion joukkolainojen on oltava saman valuutan määräisiä kuin työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat velvoitteet, ja niiden juoksuajan on oltava sama kuin työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien velvoitteiden arvioitu kestoaika.

84 Yksi vaikutukseltaan olennainen vakuutusmatemaattinen oletus on diskonttauskorko. Diskonttauskorko kuvastaa rahan aika-arvoa mutta ei vakuutusmatemaattista riskiä eikä sijoitusriskiä. Diskonttauskorko ei myöskään kuvasta yhteisön velkojien kantamaa yhteisökohtaista luottoriskiä eikä riskiä siitä, että vastaiset toteutumat saattavat poiketa vakuutusmatemaattisista oletuksista.

85 Diskonttauskorko kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa. Käytännössä yhteisö usein toteuttaa tämän käyttämällä yhtä painotettuun keskiarvoon perustuvaa diskonttauskorkoa, joka kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa ja määrää sekä valuuttaa, jonka määräisinä etuudet tulevat maksettaviksi.

86 Joissakin tapauksissa ei ehkä ole olemassa syviä markkinoita joukkovelkakirjalainoille, joilla on niin pitkä erääntymisaika, että ne vastaisivat kaikkien etuusmaksujen arvioitua erääntymisaikaa. Tällaisissa tapauksissa yhteisö käyttää lyhyemmän ajan sisällä erääntyvien maksujen diskonttaamiseen tarkasteluhetkellä vallitsevia asianomaisen ajanjakson markkinakorkoja ja arvioi pitemmän ajan kuluttua erääntyvien maksujen diskonttauskoron ekstrapoloimalla tarkasteluhetken markkinakorot tuottokäyrälle. Etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon kokonaismäärä ei todennäköisesti ole erityisen herkkä sen diskonttauskoron muutoksille, jota käytetään siihen osaan etuuksista, joka maksetaan käytettävissä olevien joukkovelkakirjalainojen tai valtion joukkolainojen lopullisen eräpäivän jälkeen.

▼B

Vakuutusmatemaattiset oletukset: palkat, etuudet ja terveydenhoitomenot

87 Yhteisön on määritettävä etuuspohjaiset velvoitteensa perusteella, joka kuvastaa:

(a) järjestelyn ehdoissa määrättyjä (tai mahdollisesta nämä ehdot ylittävästä tosiasiallisesta velvoitteesta johtuvia) etuuksia raportointikauden päättyessä;

(b) arvioituja vastaisia palkankorotuksia, jotka vaikuttavat maksettaviin etuuksiin;

(c) sellaisen rajoituksen vaikutusta, joka koskee työnantajan osuutta vastaisista etuuksista aiheutuvista menoista;

(d) työntekijöiden tai kolmansien osapuolten maksusuorituksia, jotka pienentävät yhteisölle kyseisistä etuuksista aiheutuvia lopullisia menoja; ja

(e) arvioituja vastaisia muutoksia sellaisten valtiollisten etuuksien tasossa, jotka vaikuttavat etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettaviin etuuksiin, siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

(i) kyseisistä muutoksista on säädetty ennen raportointikauden päättymistä; tai

(ii) toteutumaa koskeva tieto tai muu luotettava näyttö osoittaa, että kyseiset valtiolliset etuudet muuttuvat jollakin ennustettavalla tavalla, esimerkiksi yleisen hintatason tai yleisen palkkatason tulevia muutoksia vastaavasti.

88 Vakuutusmatemaattiset oletukset kuvastavat vastaisia etuuksien muutoksia, jotka määräytyvät järjestelyn virallisten ehtojen (tai nämä ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) perusteella raportointikauden päättyessä. Näin on esimerkiksi silloin, kun:

(a) yhteisö on aikaisemmin lisännyt etuuksia esimerkiksi inflaation vaikutusten lieventämiseksi eikä mikään viittaa siihen, että tämä toimintatapa muuttuisi tulevaisuudessa;

(b) yhteisön täytyy joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nämä ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttää järjestelyn tuottama ylijäämä järjestelyyn osallistuvien hyväksi (ks. kappale 108(c)); tai

(c) etuudet vaihtelevat tulostavoitteen toteutumisen tai muiden kriteerien mukaisesti. Järjestelyn ehdoissa voidaan esimerkiksi määrätä, että etuudet maksetaan vähennettyinä tai työntekijöiltä vaaditaan lisää maksusuorituksia, jos järjestelyn varat eivät riitä. Velvoitteen määrä kuvastaa parasta arviota tulostavoitteen tai muiden kriteerien vaikutuksesta.

89 Vakuutusmatemaattisissa oletuksissa ei oteta huomioon vastaisia etuuksien muutoksia, jotka eivät perustu järjestelyn virallisiin ehtoihin (tai tosiasialliseen velvoitteeseen) tilinpäätöspäivänä. Tällaisista muutoksista aiheutuu:

(a) aiempaan työsuoritukseen perustuva meno siltä osin kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat ennen muutosta suoritettuun työhön; ja

(b) kauden työsuoritukseen perustuva meno kyseisen muutoksen jälkeisillä kausilla siltä osin kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat muutoksen jälkeen suoritettavaan työhön.

90 Vastaisia palkankorotuksia arvioitaessa otetaan huomioon inflaatio, työkokemus, ylennykset ja muut merkitykselliset tekijät, kuten tarjonta ja kysyntä työmarkkinoilla.

91 Joissakin etuuspohjaisissa järjestelyissä on asetettu yhteisöltä vaadittavia maksusuorituksia koskeva rajoitus. Maksusuorituksia koskevan rajoituksen vaikutus otetaan huomioon etuuksista johtuvaa lopullista menoa määritettäessä. Maksusuorituksia koskevan rajoituksen vaikutus määritetään lyhyemmältä seuraavista ajanjaksoista:

(a) yhteisön arvioitu olemassaoloaika; ja

(b) järjestelyn arvioitu olemassaoloaika.

▼B

92 Joissakin etuuspohjaisissa järjestelyissä vaaditaan työntekijöitä tai kolmansia osapuolia osallistumaan järjestelyn menoihin. Työntekijöiden maksusuoritukset pienentävät etuuksista yhteisölle aiheutuvaa menoa. Yhteisö harkitsee, vähentävätkö kolmansien osapuolten maksusuoritukset etuuksista yhteisölle aiheutuvaa menoa vai onko kyse kappaleessa 116 kuvatusta korvauksensaantioikeudesta. Työntekijöiden tai kolmansien osapuolten maksusuorituksista joko määrätään järjestelyn virallisissa ehdoissa (tai ne johtuvat nämä ehdot ylittävästä tosiasiallisesta velvoitteesta) tai ne ovat harkinnanvaraisia. Työntekijöiden ja kolmansien osapuolten harkinnanvaraiset maksusuoritukset pienentävät työsuoritukseen perustuvaa menoa, kun nämä maksut suoritetaan järjestelyyn.

93 Työntekijöiden tai kolmansien osapuolten maksusuoritukset, joista määrätään järjestelyn virallisissa ehdoissa, joko vähentävät työsuoritukseen perustuvaa menoa (jos ne on sidottu työsuoritukseen) tai vähentävät etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä aiheutuvia eriä (esim. jos maksusuorituksia vaaditaan järjestelyyn kuuluvista varoista syntyneiden tappioiden tai vakuutusmatemaattisten tappioiden aiheuttaman alijäämän pienentämiseksi). Työsuoritusta koskevat työntekijöiden tai kolmansien osapuolten maksusuoritukset kohdistetaan työssäoloajan kausille negatiivisena etuutena kappaleen 70 mukaisesti (ts. nettoetuus kohdistetaan kyseisen kappaleen mukaisesti).

94 Muutoksista, joita tapahtuu työsuoritusta koskevissa työntekijöiden tai kolmansien osapuolten maksusuorituksissa, aiheutuu:

(a) kauden työsuoritukseen ja aiempaan työsuoritukseen perustuva meno (jos työntekijöiden maksusuoritusten muutoksista ei määrätä järjestelyn virallisissa ehdoissa eivätkä ne johdu tosiasiallisesta velvoitteesta); tai

(b) vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappioita (jos työntekijöiden maksusuoritusten muutoksista määrätään järjestelyn virallisissa ehdoissa tai ne johtuvat tosiasiallisesta velvoitteesta).

95 Jotkin työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet on sidottu sellaisiin muuttujiin kuin valtiollisten eläke-etuuksien taso tai valtiollinen terveydenhoito. Tällaisia etuuksia määritettäessä käytetään parasta arviota tällaisista muuttujista toteutumatietoon ja muuhun luotettavaan näyttöön perustuen.

96 Terveydenhoitomenoja koskevissa oletuksissa on otettava huomioon sekä inflaatiosta että terveydenhoitomenojen erityisistä muutoksista johtuvat arvioidut vastaiset muutokset terveydenhoitopalveluista johtuvissa menoissa.

97 Työsuhteen päättymisen jälkeisten terveydenhoitoetuuksien määrittäminen edellyttää, että tehdään oletuksia vastaisten korvausvaatimusten tasosta ja määrästä sekä menoista, jotka johtuvat kyseisten vaatimusten täyttämisestä. Yhteisö arvioi vastaiset terveydenhoitomenot yhteisön omaan kokemukseen perustuvien toteutumatietojen pohjalta, ja tarvittaessa niitä täydennetään toisista yhteisöistä, vakuutusyhtiöistä, terveydenhoitopalvelujen tuottajilta ja muista lähteistä saatavilla toteutumatiedoilla. Vastaisia terveydenhoitomenoja arvioitaessa otetaan huomioon teknologian edistymisen vaikutus, terveydenhoitopalvelujen käytössä ja saatavuudessa tapahtuvat muutokset sekä järjestelyyn osallistuvien henkilöiden terveydentilan muutokset.

98 Korvausvaatimusten taso ja määrä riippuvat erityisesti työntekijöiden (ja heidän huollettaviensa) iästä, terveydentilasta ja sukupuolesta, ja ne saattavat riippua myös muista tekijöistä kuten maantieteellisestä sijainnista. Toteutumatietoja oikaistaan tämän vuoksi siltä osin kuin populaation väestötilastollinen koostumus poikkeaa toteutumatietojen perustana olevan populaation koostumuksesta. Niitä oikaistaan myös silloin, kun on luotettavaa näyttöä siitä, että toteutuneet kehityssuunnat eivät jatku.

▼B

Aiempaan työsuoritukseen perustuva meno ja velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot ja tappiot

99 Ennen kuin yhteisö määrittää aiempaan työsuoritukseen perustuvan menon tai velvoitteen täyttämisestä johtuvan voiton tai tappion, sen on määritettävä uudelleen etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) käyttäen järjestelyyn kuuluvien varojen tarkasteluhetken käypää arvoa ja tarkasteluhetkellä vallitsevia vakuutusmatemaattisia oletuksia (mukaan lukien senhetkiset markkinakorot ja muut senhetkiset markkinahinnat), jotka kuvastavat järjestelyn mukaisesti tarjottavia etuuksia ennen järjestelyn muuttamista tai supistamista tai velvoitteen täyttämistä.

100 Yhteisön ei tarvitse erottaa toisistaan järjestelyn muuttamisesta johtuvaa aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa, järjestelyn supistamisesta johtuvaa aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen täyttämisestä johtuvaa voittoa tai tappiota, jos nämä liiketoimet toteutuvat yhdessä. Joissakin tapauksissa järjestelyn muuttaminen tapahtuu ennen velvoitteen täyttämistä, esimerkiksi kun yhteisö muuttaa järjestelyn mukaisia etuuksia ja suorittaa muuttuneet etuudet myöhemmin. Näissä tapauksissa yhteisö kirjaa aiempaan työsuoritukseen perustuvan menon ennen mahdollista velvoitteen täyttämisestä johtuvaa voittoa tai tappiota.

101 Velvoitteen täyttäminen tapahtuu yhdessä järjestelyn muuttamisen ja supistamisen kanssa, jos järjestely lopetetaan siten, että velvoite täytetään ja järjestely lakkaa olemasta. Järjestelyn lopettaminen ei kuitenkaan ole velvoitteen täyttämistä, jos järjestely korvataan uudella järjestelyllä, joka tarjoaa tosiasiallisesti samat etuudet.

Aiempaan työsuoritukseen perustuva meno

102 Aiempaan työsuoritukseen perustuva meno on etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon muutos, joka johtuu järjestelyn muuttamisesta tai velvoitteen täyttämisestä.

103 Yhteisön on kirjattava aiempaan työsuoritukseen perustuva meno kuluksi aikaisempana seuraavista ajankohdista:

(a) kun järjestelyn muuttaminen tai supistaminen toteutuu; ja

(b) kun yhteisö kirjaa tähän liittyvät uudelleenjärjestelymenot (ks. IAS 37) tai työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet (ks. kappale 165).

104 Järjestelyn muuttaminen tapahtuu, kun yhteisö ottaa etuuspohjaisen järjestelyn käyttöön, irtautuu siitä tai muuttaa olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettavia etuuksia.

105 Järjestelyn supistaminen tapahtuu, kun yhteisö vähentää merkittävästi niiden työntekijöiden lukumäärää, joita järjestely koskee. Supistaminen saattaa johtua yksittäisestä tapahtumasta, kuten tehtaan sulkemisesta, toiminnon lopettamisesta tai järjestelyn lopettamisesta tai lakkauttamisesta.

106 Aiempaan työsuoritukseen perustuva meno voi olla joko positiivinen (kun otetaan käyttöön uusia etuuksia tai kun etuuksia muutetaan siten, että etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo kasvaa) tai negatiivinen (kun etuuksia otetaan pois tai muutetaan siten, että etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo pienenee).

107 Silloin kun yhteisö pienentää tiettyjä olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti suoritettavia etuuksia ja samanaikaisesti lisää muita etuuksia, joita järjestelyn mukaan suoritetaan samoille työntekijöille, se käsittelee muutosta yksittäisenä nettomääräisenä muutoksena.

108 Aiempaan työsuoritukseen perustuvaan menoon ei lueta:

(a) toteutuneiden ja aiemmin oletettujen palkankorotusten välisten erojen vaikutusta velvoitteeseen, joka koskee aikaisempien vuosien työsuoritukseen perustuvien etuuksien suorittamista (aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ei synny, koska palkkakehitys otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa oletuksissa);

▼B

(b) liian pieniksi tai suuriksi arvioituja eläkkeiden harkinnanvaraisia lisäyksiä, kun yhteisöllä on tosiasiallinen velvoite tällaisten lisäysten myöntämiseen (aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ei synny, koska tällaiset lisäykset otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa oletuksissa);

(c) arvioita sellaisista etuuksien parannuksista, jotka johtuvat tilinpäätökseen merkityistä vakuutusmatemaattisista voitoista tai järjestelyyn kuuluvien varojen tuotosta, jos yhteisö on velvollinen joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nämä ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttämään järjestelyn tuottaman ylijäämän järjestelyyn osallistuvien hyväksi, vaikka etuuden lisäystä ei vielä olisi virallisesti myönnetty (aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ei synny, koska tästä johtuva velvoitteen lisäys on vakuutusmatemaattinen tappio, ks. kappale 88); ja

(d) sellaisten etuuksien, joihin on syntynyt oikeus (ts. etuuksien, joiden ehtona ei ole työsuhteen jatkuminen tulevaisuudessa, ks. kappale 72) lisäystä, kun ei ole uusia etuuksia eikä parannuksia entisiin ja työntekijät täyttävät oikeuden syntymisen ehdot (aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ei synny, koska yhteisö on kirjannut arvioidun etuuksista johtuvan menon kauden työsuoritukseen perustuvana menona silloin, kun työ on suoritettu).

Velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot ja tappiot

109 Velvoitteen täyttämisestä johtuva voitto tai tappio on seuraavien erien välinen erotus:

(a) täytettävän etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo, joka määritetään velvoitteen täyttämispäivänä; ja

(b) velvoitteen täyttämisen hinta mukaan lukien toiselle osapuolelle siirretyt järjestelyyn kuuluvat varat ja yhteisön mahdollisesti suorittamat suorat maksut velvoitteen täyttämisen yhteydessä.

110 Yhteisön on kirjattava etuuspohjaiseen järjestelyyn liittyvän velvoitteen täyttämisestä johtuva voitto tai tappio, kun velvoitteen täyttäminen tapahtuu.

111 Velvoitteen täyttäminen tapahtuu, kun yhteisö toteuttaa liiketoimen, joka poistaa kaikki vastaiset oikeudelliset tai tosiasialliset velvoitteet, jotka koskevat kaikkia etuuspohjaisen järjestelyn kautta annettavia etuuksia tai osaa niistä (kun kyseessä ei ole järjestelyn ehtojen mukainen ja vakuutusmatemaattisiin oletuksiin sisältyvä etuuksien maksaminen työntekijöille tai näiden puolesta). Esimerkiksi järjestelyyn sisältyvien työnantajalle kuuluvien merkittävien velvoitteiden siirtäminen yhdellä kertaa vakuutusyhtiölle ottamalla vakuutus on velvoitteen täyttämistä; kertamaksu, joka suoritetaan järjestelyyn kuuluville järjestelyn ehtojen mukaisesti heidän tiettyjen työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien saamista koskevia oikeuksiaan vastaan, ei ole sitä.

112 Joissakin tapauksissa yhteisö ottaa vakuutuksen rahoittaakseen jotkin tai kaikki tarkasteltavana olevan kauden tai aikaisempien kausien työsuoritukseen perustuvat työsuhde-etuudet. Tällaisen vakuutuksen ottaminen ei ole velvoitteen täyttämistä, jos yhteisölle jää oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite (ks. kappale 46) lisämaksujen suorittamiseen siinä tapauksessa, että vakuutuksenantaja ei maksa vakuutuksessa määrättyjä työsuhde-etuuksia. Kappaleissa 116–119 käsitellään sellaisten vakuutuksiin perustuvien korvauksensaantioikeuksien kirjaamista ja arvostamista, jotka eivät ole järjestelyyn kuuluvia varoja.

▼B

Kirjaaminen ja arvostaminen: järjestelyyn kuuluvat varat

Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo

113 Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo vähennetään etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvosta ali- tai ylijäämää määritettäessä. Kun ei ole käytettävissä markkinahintaa, järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo arvioidaan esimerkiksi diskonttaamalla odotettavissa olevat vastaiset rahavirrat käyttäen diskonttauskorkoa, joka kuvastaa sekä järjestelyyn kuuluviin varoihin liittyvää riskiä että kyseisten varojen erääntymisaikaa tai odotettua luovuttamisaikaa (tai, jos niillä ei ole erääntymisaikaa, aikaa, joka odotetaan kuluvan niihin liittyvän velvoitteen täyttämiseen).

114 Järjestelyyn kuuluvat varat eivät sisällä raportoivan yhteisön maksamatta olevia suorituksia eivätkä rahaston hallussa olevia yhteisön liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja. Rahaston velat, jotka eivät liity työsuhde-etuuksiin, esimerkiksi ostovelat, muut velat ja johdannaissopimuksista johtuvat velat, vähentävät järjestelyyn kuuluvia varoja.

115 Silloin kun järjestelyyn kuuluvat varat sisältävät hyväksyttäviä vakuutuksia, jotka vastaavat määrältään ja ajoitukseltaan täsmälleen kaikkia järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia tai osaa niistä, näiden vakuutusten käypänä arvona pidetään niihin liittyvien velvoitteiden käypää arvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos vakuutukseen perustuvat saamiset eivät ole kokonaisuudessaan kerrytettävissä).

Korvaukset

116 Silloin ja vain silloin, kun on käytännössä varmaa, että toinen osapuoli tulee korvaamaan etuuspohjaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan, yhteisön on:

(a) merkittävä korvauksensaantioikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen. Yhteisön on arvostettava omaisuuserä käypään arvoon.

(b) erotettava ja kirjattava korvauksensaantioikeutensa käyvän arvon muutokset samalla tavalla kuin järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon muutokset (ks. kappaleet 124 ja 125). Kappaleen 120 mukaisesti kirjattavat etuuspohjaisten menojen osatekijät voidaan kirjata vähennettyinä korvauksensaantioikeuden kirjanpitoarvon muutoksiin liittyvillä määrillä.

117 Joskus yhteisö voi odottaa toisen osapuolen, kuten vakuutuksenantajan, maksavan etuuspohjaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan. Kappaleessa 8 määritellyt hyväksyttävät vakuutukset ovat järjestelyyn kuuluvia varoja. Yhteisö käsittelee hyväksyttäviä vakuutuksia kirjanpidossaan samalla tavalla kuin kaikkia muita järjestelyyn kuuluvia varoja, eikä kappale 116 ole relevantti (ks. kappaleet 46–49 ja 115).

118 Kun yhteisöllä oleva vakuutus ei ole hyväksyttävä vakuutus, se ei ole järjestelyn varoihin kuuluva omaisuuserä. Tällaisissa tapauksissa kappale 116 on relevantti: yhteisö merkitsee vakuutukseen perustuvan korvauksensaantioikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen, eikä sitä vähennetä etuuspohjaista ali- tai ylijäämää määritettäessä. Kappaleessa 140(b) vaaditaan, että yhteisö esittää tilinpäätöksessään lyhyen kuvauksen korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän velvoitteen välisestä yhteydestä.

▼B

119 Jos korvauksensaantioikeus perustuu vakuutukseen, joka vastaa määrältään ja ajoittumiseltaan täsmälleen joitakin tai kaikkia etuuspohjaisen järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia, korvauksensaantioikeuden käypänä arvona pidetään siihen liittyvän velvoitteen nykyarvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos korvaus ei ole kokonaisuudessaan saatavissa).

Etuuspohjaisen menon osatekijät

120 Yhteisön on kirjattava etuuspohjaisen menon osatekijät seuraavasti, paitsi siltä osin kuin jossakin muussa IFRS-standardissa vaaditaan niiden sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon tai sallitaan se:

(a) työsuoritukseen perustuva meno (ks. kappaleet 66–112) tulosvaikutteisesti;

(b) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko (ks. kappaleet 123–126) tulosvaikutteisesti; ja

(c) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuvat erät (ks. kappaleet 127–130) muihin laajan tuloksen eriin.

121 Joissakin muissa IFRS-standardeissa vaaditaan joidenkin työsuhde-etuuksista johtuvien menojen sisällyttämistä joidenkin omaisuuserien, kuten vaihto-omaisuuden tai aineellisen käyttöomaisuuden, hankintamenoon (ks. IAS 2 ja IAS 16). Tällaisten omaisuuserien hankintamenoon sisällytetyt työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat menot sisältävät asianmukaisen osuuden kappaleessa 120 luetelluista osatekijöistä.

122 Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuvia eriä, jotka kirjataan muihin laajan tuloksen eriin, ei saa siirtää tulosvaikutteisiksi myöhemmällä kaudella. Yhteisö saa kuitenkin siirtää näitä muihin laajan tuloksen eriin kirjattuja määriä oman pääoman sisällä.

Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko

123 Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko on määritettävä kertomalla etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) kappaleessa 83 määrätyllä diskonttauskorolla, jotka molemmat määritetään tilikauden alussa, ottaen huomioon kaikki etuuspohjaisessa nettovelassa (tai -omaisuuserässä) kauden aikana tapahtuneet maksusuorituksista ja etuuksien maksamisesta johtuvat muutokset.

124 Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokoron voidaan katsoa koostuvan järjestelyyn kuuluvien varojen korkotuotosta, etuuspohjaisen velvoitteen korkokulusta ja kappaleessa 64 mainitun omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen korosta.

125 Järjestelyyn kuuluvien varojen korkotuotto on järjestelyyn kuuluvien varojen tuoton yksi osatekijä, ja se määritetään kertomalla järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo kappaleessa 83 määrätyllä diskonttauskorolla, jotka molemmat määritetään tilikauden alussa, ottaen huomioon järjestelyn varoissa kauden aikana tapahtuneet maksusuorituksista ja etuuksien maksamisesta johtuvat muutokset. Järjestelyyn kuuluvien varojen korkotuoton ja järjestelyyn kuuluvien varojen tuoton välinen erotus sisällytetään etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuviin eriin.

▼B

126 Omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen korko on osa omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen kokonaismuutosta, ja se määritetään kertomalla omaisuuserän enimmäismäärän vaikutus kappaleessa 83 määrätyllä diskonttauskorolla, jotka molemmat määritetään tilikauden alussa. Tämän määrän ja omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen kokonaismuutoksen välinen erotus sisällytetään etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuvaan erään.

Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuvat erät

127 Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuviin eriin kuuluvat:

(a) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (ks. kappaleet 128 ja 129);

(b) järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto (ks. kappale 130) lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä (ks. kappale 125); ja

(c) omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen muutokset lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä (ks. kappale 126).

128 Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot johtuvat etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon lisäyksistä ja vähennyksistä, jotka aiheutuvat vakuutusmatemaattisten oletusten muutoksista ja kokemusperäisistä tarkistuksista. Vakuutusmatemaattisiin voittoihin ja tappioihin johtavia syitä ovat esimerkiksi:

(a) työntekijöiden odotettua suurempi tai vähäisempi vaihtuvuus, ennenaikainen eläkkeelle jäänti tai kuolevuus taikka odotettua suuremmat tai pienemmät palkankorotukset, etuuksien lisäykset (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvu;

(b) etuuksien maksamisvaihtoehtoja koskevien oletusten muutosten vaikutus;

(c) sellaisten arvioiden muutosten vaikutus, jotka koskevat vastaista työntekijöiden vaihtuvuutta, ennenaikaista eläkkeelle jäämistä tai kuolevuutta taikka palkankorotuksia, etuuksien lisäyksiä (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvua; ja

(d) diskonttauskoron muutosten vaikutus.

129 Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot eivät sisällä etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon muutoksia, jotka johtuvat etuuspohjaisen järjestelyn käyttöönotosta, muuttamisesta tai supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä tai etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettavien etuuksien muutoksista. Tällaisista muutoksista aiheutuu aiempaan työsuoritukseen perustuva meno tai velvoitteen täyttämisestä johtuvia voittoja tai tappioita.

130 Järjestelyyn kuuluvien varojen tuottoa määritettäessä yhteisö vähentää järjestelyyn kuuluvien varojen hallinnoimisesta johtuvat menot sekä järjestelyn itsensä maksettaviksi tulevat verot lukuun ottamatta veroja, jotka sisältyvät etuuspohjaisen velvoitteen määrittämisessä käytettäviin vakuutusmatemaattisiin oletuksiin (kappale 76). Muita hallintomenoja ei vähennetä järjestelyyn kuuluvien varojen tuotosta.

▼B

Esittäminen tilinpäätöksessä

Erien vähentäminen toisistaan

131 Yhteisön on vähennettävä yhdestä järjestelystä johtuva omaisuuserä toisesta järjestelystä johtuvasta velasta silloin ja vain silloin, kun:

(a) yhteisöllä on laillisesti täytäntöönpantavissa oleva oikeus käyttää yhden järjestelyn ylijäämä toisesta järjestelystä aiheutuvan velvoitteen täyttämiseen; ja

(b) yhteisö aikoo joko täyttää velvoitteet nettomääräisenä tai realisoida yhden järjestelyn ylijäämän ja samanaikaisesti täyttää toisesta järjestelystä johtuvan velvoitteensa.

132 Erien toisistaan vähentämisen edellytykset ovat samat kuin rahoitusinstrumentteja koskevat edellytykset IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*.

Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin eriin

133 Jotkin yhteisöt esittävät lyhytaikaiset varat ja velat ja toisaalta pitkäaikaiset varat ja velat erikseen. Tässä standardissa ei määrätä siitä, tuleeko yhteisön esittää työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista järjestelyistä johtuvien varojen ja velkojen lyhytaikaiset ja pitkäaikaiset osuudet erikseen.

Etuuspohjaisen menon osatekijät

134 Kappaleessa 120 vaaditaan, että yhteisö kirjaa työsuoritukseen perustuvan menon ja etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokoron tulosvaikutteisesti. Tässä standardissa ei määrätä, kuinka yhteisön tulee esittää työsuoritukseen perustuva meno ja etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko tilinpäätöksessä. Yhteisö esittää nämä osatekijät IAS 1:n mukaisesti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

135 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joissa:

(a) selostetaan sen etuuspohjaisten järjestelyjen ominaispiirteitä ja niihin liittyviä riskejä (ks. kappale 139);

(b) yksilöidään sen tilinpäätökseen sisältyvät etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvat rahamäärät ja selostetaan niitä (ks. kappaleet 140–144); ja

(c) kuvataan, kuinka sen etuuspohjaiset järjestelyt saattavat vaikuttaa yhteisön vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja epävarmuuteen (ks. kappaleet 145–147).

136 Kappaleessa 135 esitettyjen tavoitteiden saavuttamiseksi yhteisön on harkittava kaikkia seuraavia seikkoja:

(a) tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevan vaatimuksen täyttämiseksi tarvittava yksityiskohtaisuuden taso;

(b) kuinka paljon kutakin erilaista vaatimusta painotetaan;

(c) kuinka paljon eriä yhdistetään tai eritellään; ja

(d) tarvitsevatko tilinpäätöksen käyttäjät lisätietoa pystyäkseen arvioimaan esitettyjä määrällisiä tietoja.

▼B

137 Jos tässä standardissa ja muissa IFRS-standardeissa vaadittavat tiedot eivät riitä kappaleeseen 135 sisältyvien tavoitteiden saavuttamiseksi, yhteisön on esitettävä näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat lisätiedot. Yhteisö voi esimerkiksi esittää etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvoa koskevan analyysin, jossa erotellaan velvoitteen luonne, ominaispiirteet ja riskit. Tällaisessa tilinpäätöksessä esitettävässä tiedossa voitaisiin erotella toisistaan:

(a) rahamäärät, jotka ollaan velkaa aktiivisille jäsenille, eläkeoikeuksia ansainneille järjestelystä poistuneille jäsenille ja eläkkeensaajille.

(b) etuudet, joihin on syntynyt oikeus, ja etuudet, jotka on kirjattu mutta joihin ei ole syntynyt oikeutta.

(c) ehdolliset etuudet, vastaisista palkankorotuksista johtuvat määrät ja muut etuudet.

138 Yhteisön on arvioitava, tulisiko kaikki esitettävät tiedot tai osa niistä esittää yksityiskohtaisemmalla tasolla siten, että erotellaan järjestelyt tai järjestelyjen ryhmät, joihin liittyvät riskit poikkeavat olennaisesti toisistaan. Yhteisö voi eritellä järjestelyjä koskevat tiedot esimerkiksi yhden tai useamman seuraavan ominaisuuden mukaisesti:

(a) erilainen maantieteellinen sijainti.

(b) erilaiset piirteet, kuten kiinteään palkkaan perustuvat eläkejärjestelyt, loppupalkkaan perustuvat eläkejärjestelyt tai työsuhteen päättymisen jälkeiset terveydenhoitojärjestelyt.

(c) erilaiset sääntely-ympäristöt.

(d) erilaiset raportoitavat segmentit.

(e) erilaiset rahastointijärjestelyt (esim. kokonaan rahastoimaton, kokonaan tai osittain rahastoitu).

Etuuspohjaisten järjestelyjen ominaispiirteet ja niihin liittyvät riskit

139 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) tietoja etuuspohjaisten järjestelyjensä ominaispiirteistä, kuten:

(i) järjestelyn antamien etuuksien luonne (esim. loppupalkkaan perustuva etuuspohjainen järjestely tai maksusuorituksiin perustuva järjestely, johon liittyy takuu).

(ii) kuvaus sääntelynormistosta, jonka puitteissa järjestely toimii, esimerkiksi mahdollisten vähimmäisrahastointivaatimusten taso sekä sääntelynormiston mahdollinen vaikutus järjestelyyn, kuten omaisuuserän enimmäismäärä (ks. kappale 64).

(iii) kuvaus yhteisön muista järjestelyn hallintoa koskevista velvollisuuksista, esimerkiksi omaisuudenhoitajien tai järjestelyn hallituksen jäsenten velvollisuuksista.

(b) kuvaus riskeistä, joille järjestely altistaa yhteisön, keskittyen mahdollisiin epätavallisiin yhteisö- tai järjestelykohtaisiin riskeihin ja merkittäviin riskikeskittymiin. Esimerkiksi jos järjestelyyn kuuluvat varat on sijoitettu pääasiassa yhdentyyppisiin kohteisiin, esim. kiinteistöihin, järjestely saattaa altistaa yhteisön kiinteistömarkkinoihin liittyvälle riskikeskittymälle.

(c) kuvaus järjestelyjen mahdollisista muuttamisista ja supistamisista ja velvoitteiden täyttämisistä.

▼B

Selostus tilinpäätökseen sisältyvistä rahamääristä

140 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kustakin seuraavasta erästä alku- ja loppusaldojen välinen täsmäytyslaskelma, jos se on sovellettavissa:

(a) etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) siten, että esitetään erilliset täsmäytyslaskelmat seuraavista:

(i) järjestelyyn kuuluvat varat.

(ii) etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo.

(iii) omaisuuserän enimmäismäärän vaikutus.

(b) mahdolliset korvauksensaantioikeudet. Yhteisön on myös esitettävä kuvaus korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän velvoitteen välisestä suhteesta.

141 Kaikissa kappaleessa 140 luetelluissa täsmäytyslaskelmissa on esitettävä kaikki seuraavat seikat, jos ne ovat sovellettavissa:

(a) kauden työsuoritukseen perustuva meno.

(b) korkotuotto tai -kulu.

(c) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuvat erät, siten että erikseen esitetään:

(i) järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto lukuun ottamatta kohdassa (b) tarkoitettuun korkoon sisältyviä määriä.

(ii) väestötilastollisten oletusten muutoksista johtuvat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (ks. kappale 76(a)).

(iii) taloudellisten oletusten muutoksista johtuvat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (ks. kappale 76(b)).

(iv) muutos vaikutuksessa, joka aiheutuu etuuspohjaisen netto-omaisuuserän rajoittumisesta omaisuuserän enimmäismäärään, lukuun ottamatta kohdassa (b) tarkoitettuun korkoon sisältyviä määriä. Yhteisön on esitettävä myös, kuinka se on määrittänyt saatavissa olevan taloudellisen enimmäishyödyn, ts. toteutuuko tämä hyöty palautuksina, vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä vai näiden yhdistelmänä.

(d) aiempaan työsuoritukseen perustuva meno sekä velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot ja tappiot. Kappaleen 100 mahdollistamalla tavalla aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ei tarvitse erottaa velvoitteen täyttämisestä johtuvista voitoista ja tappioista, jos nämä toteutuvat samalla kertaa.

(e) valuuttakurssien muutosten vaikutus.

(f) järjestelyyn suoritetut maksut siten, että esitetään erikseen työnantajan ja järjestelyyn osallistuvien suorittamat maksut.

(g) järjestelystä suoritetut maksut siten, että esitetään erikseen mahdollista velvoitteen täyttämistä koskevien maksujen määrä.

(h) liiketoimintojen yhdistämisten ja liiketoiminnoista luopumisten vaikutukset.

142 Yhteisön on jaoteltava järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo luokkiin, joiden avulla erotetaan kyseisten varojen luonne ja niihin liittyvät riskit, ja jokainen järjestelyyn kuuluvien varojen luokka jaotellaan varoihin, joilla on toimivilla markkinoilla (määritelty IFRS 13:ssa *Käyvän arvon määrittäminen* (*)) noteerattu hinta, ja varoihin, joilla ei ole tällaista hintaa. Esimerkiksi ja ottaen huomioon kappaleessa 136 tarkoitettu esitettävien tietojen yksityiskohtaisuuden taso, yhteisö voisi erotella toisistaan:

(*) Jos yhteisö ei ole vielä soveltanut IFRS 13:a, se voi soveltaa IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* kappaletta AG71 tai IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* (lokakuu 2010) kappaletta B.5.4.3, jos se on sovellettavissa.

▼B

(a) rahavarat;

(b) oman pääoman ehtoiset instrumentit (jaoteltuna toimialan tyypin, yhtiön koon, maantieteellisen sijainnin jne. mukaan);

(c) vieraan pääoman ehtoiset instrumentit (jaoteltuina liikkeeseenlaskijan tyypin, luoton laadun, maantieteellisen sijainnin jne. mukaan);

(d) kiinteistöt (jaoteltuina maantieteellisen sijainnin jne. mukaan);

(e) johdannaiset (jaoteltuina sopimukseen liittyvän riskin tyypin mukaan esimerkiksi korkoon liittyviin sopimuksiin, valuuttaan liittyviin sopimuksiin, omaan pääomaan liittyviin sopimuksiin, luottoa koskeviin sopimuksiin, pitkäikäisyyteen liittyviin swap-sopimuksiin jne.).

(f) sijoitusrahastot (jaoteltuina rahaston tyypin mukaan);

(g) omaisuuseriin perustuvat arvopaperit; ja

(h) strukturoidut velat.

143 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään järjestelyyn kuuluvina varoina pidettävien omien siirtokelpoisten oman pääoman ehtoisten instrumenttiensa käypä arvo sekä sellaisten järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo, jotka ovat yhteisön käytössä olevia kiinteistöjä tai muita yhteisön käytössä olevia varoja.

144 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään merkittävät vakuutusmatemaattiset oletukset, joita on käytetty etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon määrittämiseen (ks. kappale 76). Tällaiset tiedot on annettava absoluuttisina määrinä (esim. absoluuttisena prosenttilukuna eikä vain eri prosenttimäärien ja muiden muuttujien välisinä eroina). Kun yhteisö esittää yhteenlasketut tiedot järjestelyjen muodostamasta ryhmästä, sen on esitettävä tiedot painotettuina keskiarvoina tai suhteellisen kapeina vaihtelualueina.

Vastaisten rahavirtojen määrä, ajoitus ja epävarmuus

145 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) jokaisesta merkittävästä (kappaleen 144 mukaisesti esitettävästä) vakuutusmatemaattisesta oletuksesta raportointikauden lopun tilanteen mukainen herkkyysanalyysi, joka osoittaa, kuinka kyseisenä ajankohtana jokseenkin mahdolliset muutokset merkityksellisessä vakuutusmatemaattisessa oletuksessa olisivat vaikuttaneet etuuspohjaiseen velvoitteeseen.

(b) kohdassa (a) vaadittavaa herkkyysanalyysia laadittaessa käytetyt menetelmät ja oletukset sekä näiden menetelmien rajoitteet.

(c) herkkyysanalyysia laadittaessa käytettyjen menetelmien ja oletusten muutokset edelliseen kauteen verrattuna ja syyt tällaisiin muutoksiin.

146 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kuvaus järjestelyn tai yhteisön mahdollisesti riskin hallitsemiseksi käyttämästä varojen ja velkojen yhteensovittamisstrategiasta, mukaan lukien annuiteettimenetelmä ja muut menetelmät, kuten pitkäikäisyyteen liittyvät swap-sopimukset.

147 Antaakseen viitteitä etuuspohjaisen järjestelyn vaikutuksesta vastaisiin rahavirtoihin yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) kuvaus vastaisiin maksusuorituksiin vaikuttavista rahoitusjärjestelyistä ja rahastointiperiaatteista.

(b) järjestelyyn seuraavan tilikauden aikana odotettavissa olevat maksusuoritukset.

▼B

(c) tiedot etuuspohjaisen velvoitteen erääntymisprofiilista. Tähän sisältyy etuuspohjaisen velvoitteen painotettuun keskiarvoon perustuva duraatio, ja siihen saattaa sisältyä myös muuta tietoa etuusmaksujen ajallisesta jakautumisesta, kuten etuusmaksujen maturiteettijakauma.

Usean työnantajan järjestelyt

148 Jos yhteisö osallistuu etuuspohjaiseen usean työnantajan järjestelyyn, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) kuvaus rahoitusjärjestelyistä, mukaan lukien menetelmä, jota on käytetty määritettäessä yhteisön maksusuoritusten suuruutta, ja mahdolliset vähimmäisrahastointivaatimukset.

(b) kuvaus siitä, mihin määrään asti yhteisö voi olla vastuussa järjestelylle muiden yhteisöjen velvoitteista, jotka perustuvat usean työnantajan järjestelyn ehtoihin.

(c) kuvaus ali- tai ylijäämän sovitusta jakamisesta:

(i) järjestelyn purkamisen yhteydessä; tai

(ii) yhteisön irtautuessa järjestelystä.

(d) jos yhteisö käsittelee kyseistä järjestelyä kirjanpidossaan kappaleen 34 mukaisesti ikään kuin se olisi maksupohjainen järjestely, sen on esitettävä kohdissa (a)–(c) vaadittavien tietojen lisäksi ja kappaleissa 139–147 vaadittavien tietojen sijaan seuraavat tiedot:

(i) tieto siitä, että järjestely on etuuspohjainen;

(ii) syy siihen, miksi ei ole saatavissa riittävästi tietoa, jotta yhteisö voisi käsitellä järjestelyä kirjanpidossaan etuuspohjaisena järjestelynä.

(iii) järjestelyyn seuraavan tilikauden aikana odotettavissa olevat maksusuoritukset.

(iv) tiedot järjestelyn ali- tai ylijäämästä, joka voi vaikuttaa vastaisten maksusuoritusten määrään, mukaan lukien peruste, jota on käytetty tämän ali- tai ylijäämän ja siitä yhteisölle mahdollisesti koituvien vaikutusten määrittämiseen.

(v) indikaatio siitä, mitä tasoa yhteisön osallistuminen järjestelyyn on verrattuna muihin siihen osallistuviin yhteisöihin. Esimerkkejä mittareista, joita käyttäen tällainen indikaatio voidaan antaa, ovat yhteisön osuus järjestelyyn maksettavien suoritusten kokonaismäärästä tai yhteisön osuus aktiivisten jäsenten, eläkkeellä olevien jäsenten ja etuuksiin oikeutettujen entisten jäsenten lukumäärästä, jos tämä tieto on saatavilla.

Etuuspohjaiset järjestelyt, joissa riskit jaetaan saman määräysvallan alaisten yhteisöjen kesken

149 Jos yhteisö osallistuu etuuspohjaiseen järjestelyyn, jossa riskit jaetaan saman määräysvallan alaisten yhteisöjen kesken, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) sopimus tai ilmoitettu menettelytapa, jonka mukaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvat nettomenot veloitetaan, tai tieto siitä, että tällaista menettelytapaa ei ole.

(b) yhteisön suorittaman maksun määrittämiseen käytettävä menettelytapa.

(c) jos yhteisö käsittelee kirjanpidossaan sille kohdistettua osuutta etuuspohjaisesta nettomenosta kappaleen 41 mukaisesti, kaikki kappaleissa 135–147 vaadittavat tiedot koko järjestelystä.

▼B

(d) jos yhteisö käsittelee kaudelta suoritettavaa maksua kirjanpidossaan kappaleessa 41 esitetyllä tavalla, kappaleiden 135–137, 139, 142–144 sekä 147(a) ja (b) mukaisesti vaadittavat tiedot koko järjestelystä.

150 Kappaleissa 149(c) ja (d) vaadittavat tiedot voidaan esittää tekemällä ristikkäisviittaukset toisen konserniin kuuluvan yhteisön tilinpäätökseen, jos:

(a) kyseisen konserniin kuuluvan yhteisön tilinpäätöksessä erikseen yksilöidään ja esitetään vaadittavat tiedot järjestelystä; ja

(b) kyseisen konserniin kuuluvan yhteisön tilinpäätös on tilinpäätöksen käyttäjien saatavilla samoilla ehdoilla kuin yhteisön tilinpäätös ja samanaikaisesti tai aikaisemmin kuin yhteisön tilinpäätös.

Muihin IFRS-standardeihin sisältyvät vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista

151 IAS 24:n edellyttämissä tapauksissa yhteisö esittää tilinpäätöksessään tiedot:

(a) lähipiiritapahtumista, joiden toisena osapuolena on työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskeva järjestely; ja

(b) johtoon kuuluville avainhenkilöille myönnettävät työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet.

152 IAS 37:n edellyttämissä tapauksissa yhteisö esittää tilinpäätöksessään tiedot ehdollisista veloista, jotka aiheutuvat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista velvoitteista.

MUUT PITKÄAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUDET

153 Muihin pitkäaikaisiin työsuhde-etuuksiin kuuluvat esimerkiksi seuraavat erät, jos niitä ei odoteta maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn:

(a) pitkäaikaiset palkalliset poissaolot, kuten pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuva loma tai sapattivapaa;

(b) merkkipäiväetuudet tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet;

(c) pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet;

(d) voitto-osuudet ja bonukset; ja

(e) myöhemmin toteutuva palkitseminen.

154 Muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien määrittämiseen ei yleensä liity yhtä paljon epävarmuutta kuin työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien määrittämiseen. Näistä syistä johtuen tässä standardissa vaaditaan muille pitkäaikaisille työsuhde-etuuksille yksinkertaisempaa käsittelytapaa kirjanpidossa. Toisin kuin työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuuksiin sovellettavassa kirjanpitokäsittelyssä, uudelleen määrittämisestä johtuvia eriä ei tämän menetelmän mukaan kirjata muihin laajan tuloksen eriin.

Kirjaaminen ja arvostaminen

155 Muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia koskevan järjestelyn ali- tai ylijäämää kirjatessaan ja määrittäessään yhteisön on sovellettava kappaleita 56–98 ja 113–115. Yhteisön on sovellettava mahdollisen korvauksensaantioikeuden kirjaamiseen ja arvostamiseen kappaleita 116–119.

156 Yhteisön on kirjattava muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien osalta seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma tulosvaikutteisesti muulta kuin siltä osin kuin jossakin muussa IFRS-standardissa vaaditaan erien sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon tai sallitaan se:

(a) työsuoritukseen perustuva meno (ks. kappaleet 66–112);

(b) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko (ks. kappaleet 123–126); ja

▼B

(c) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuvat erät (ks. kappaleet 127–130).

157 Yksi muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien muoto on pitkäaikainen työkyvyttömyysetuus. Jos etuuden taso riippuu työsuhteen kestoajasta, velvoite syntyy, kun työtä suoritetaan. Kyseinen velvoite määritetään ottaen huomioon, miten todennäköisesti maksua tullaan vaatimaan ja miten pitkältä ajalta maksu odotetaan suoritettavan. Jos etuus on jokaiselle työkyvyttömälle työntekijälle samantasoinen työssäolovuosista riippumatta, kyseisistä etuuksista aiheutuvat odotettavissa olevat menot kirjataan silloin, kun pitkäaikaisen työkyvyttömyyden aiheuttava tapahtuma toteutuu.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

158 Vaikka tämä standardi ei sisällä vaatimusta määrättyjen muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia koskevien tietojen esittämisestä tilinpäätöksessä, muut IFRS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 24:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä johtoon kuuluvien avainhenkilöiden työsuhde-etuudet. IAS 1:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTÄMISEEN LIITTYVÄT ETUUDET

159 Tässä standardissa työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia käsitellään erillään muista työsuhde-etuuksista, koska velvoitteen synnyttävä tapahtuma on työsuhteen päättäminen eikä työsuoritus. Työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet aiheutuvat joko yhteisön päätöksestä päättää työsuhde tai työntekijän päätöksestä hyväksyä yhteisön tarjoamat etuudet vastikkeeksi työsuhteen päättämisestä.

160 Työsuhteen päättämiseen liittyviin etuuksiin ei lueta sellaisesta työsuhteen päättämisestä johtuvia etuuksia, joka tapahtuu työntekijän pyynnöstä ilman yhteisön tekemää tarjousta, eikä etuuksia, jotka johtuvat pakollista eläkkeelle jääntiä koskevista vaatimuksista, koska tällaiset etuudet ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia. Jotkin yhteisöt myöntävät alemman tasoisen etuuden työsuhteen päättyessä työntekijän omasta pyynnöstä (tosiasiallisesti työsuhteen päättymisen jälkeinen etuus) kuin työsuhteen päättyessä yhteisön pyynnöstä. Erotus sen etuuden, jotka annetaan työsuhteen päättyessä työntekijän pyynnöstä, ja toisaalta sen korkeamman etuuden, joka annetaan työsuhteen päättyessä yhteisön pyynnöstä, välillä, on työsuhteen päättämiseen liittyvä etuus.

161 Työsuhde-etuuden muoto ei ratkaise, annetaanko etuus vastikkeeksi työsuorituksesta vai työntekijän työsuhteen päättämisestä. Työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet ovat tyypillisesti kertamaksuja, mutta joskus ne sisältävät myös:

(a) parannuksen työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuuksiin joko välillisesti työsuhde-etuusjärjestelyn kautta tai suoraan.

(b) palkkaa määrätyn irtisanomisajan loppuun saakka, jollei työntekijä enää suorita työtä, joka tuottaa yhteisölle taloudellista hyötyä.

162 Viitteitä siitä, että työntekijän saama etuus annetaan vastikkeeksi työsuorituksesta, ovat esimerkiksi seuraavat:

(a) etuuden ehtona on vastainen työsuoritus (mukaan lukien etuudet, jotka kasvavat, jos työtä suoritetaan lisää).

(b) etuus annetaan työsuhde-etuusjärjestelyn mukaisesti.

▼B

163 Jotkin työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet annetaan olemassa olevan työsuhde-etuusjärjestelyn ehtojen mukaisesti. Niistä voidaan määrätä esimerkiksi säädöksessä, työsopimuksessa tai työmarkkinajärjestöjen välisessä sopimuksessa tai ne voivat perustua työnantajan aikaisempaan käytäntöön vastaavanlaisten etuuksien antamisesta. Toinen esimerkki on, että jos yhteisö tarjoaa etuuksia, jotka ovat saatavissa kauemmin kuin lyhytaikaisesti tai jos tarjouksen ja työsuhteen todellisen päättymisen välillä on lyhyttä pidempi ajanjakso, yhteisö harkitsee, onko se perustanut uuden työsuhde-etuusjärjestelyn ja näin ollen ovatko järjestelyn mukaan tarjottavat etuudet työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia vai työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia. Työsuhde-etuusjärjestelyn ehtojen mukaisesti annettavat etuudet ovat työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia, jos ne johtuvat yhteisön päätöksestä päättää työntekijän työsuhde ja niiden ehtona ei ole vastainen työsuoritus.

164 Jotkin työsuhde-etuudet annetaan riippumatta siitä, mistä syystä työntekijä lähtee. Tällaisten etuuksien suorittaminen on varmaa (edellyttäen, että mahdolliset oikeuden syntymistä tai vähimmäistyössäoloaikaa koskevat vaatimukset täyttyvät), mutta niiden suorittamisajankohta on epävarma. Vaikka tällaisia etuuksia nimitetään joissakin maissa työsuhteen päättämiskorvauksiksi tai erorahoiksi, ne ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia eivätkä työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia, ja yhteisö käsittelee niitä kirjanpidossaan työsuhteen päättymisen jälkeisinä etuuksina.

Kirjaaminen

165 Yhteisön on kirjattava työsuhteen päättämiseen liittyvistä etuuksista johtuva velka ja kulu aikaisempana seuraavista ajankohdista.

(a) kun yhteisö ei enää voi peräytyä kyseisiä etuuksia koskevasta tarjouksestaan; ja

(b) kun yhteisö kirjaa menon IAS 37:n soveltamisalaan kuuluvasta uudelleenjärjestelystä, johon liittyy työsuhteen päättämiseen liittyvien etuuksien suorittaminen.

166 Kun kyseessä ovat työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet, jotka tulevat maksettaviksi työntekijän päätettyä hyväksyä etuudet vastikkeeksi työsuhteen päättämisestä, ajankohta, jolloin yhteisö ei enää voi peruuttaa työsuhde-etuuksia koskevaa tarjoustaan, on aikaisempi seuraavista:

(a) kun työntekijä hyväksyy tarjouksen; ja

(b) kun rajoitus (esim. säädökseen, määräykseen tai sopimukseen perustuva vaatimus tai muu rajoitus), joka koskee yhteisön kykyä peräytyä tarjouksesta, tulee voimaan. Tämä voi tapahtua tarjouksen tekohetkellä, jos rajoitus on ollut olemassa tarjousta tehtäessä.

167 Jos kyseessä ovat työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet, jotka tulevat maksettaviksi seurauksena yhteisön päätöksestä lopettaa työntekijän työsuhde, yhteisö ei enää voi perääntyä tarjouksesta, jos se on tiedottanut työsuhteen päättämiseen liittyvästä suunnitelmasta työntekijöille, joita asia koskee, ja tämä on tapahtunut tavalla, joka täyttää seuraavat kriteerit:

(a) suunnitelman loppuun saattamiseksi tarvittavat toimenpiteet osoittavat, ettei suunnitelmaan todennäköisesti tehdä merkittäviä muutoksia.

(b) suunnitelmassa yksilöidään niiden työntekijöiden lukumäärä, joiden työsuhde ollaan päättämässä, heidän työluokituksensa tai tehtävänsä sekä toimipaikkansa (mutta suunnitelmassa ei tarvitse yksilöidä jokaista yksittäistä työntekijää) sekä suunnitelman toteuttamisen odotettu loppuunsaattamispäivä.

▼B

(c) suunnitelmassa määrätään työntekijöiden saamista työsuhteen päättämiseen liittyvistä etuuksista riittävän yksityiskohtaisesti, niin että työntekijät pystyvät määrittämään, minkä tyyppisiä ja minkä määräisiä etuuksia he tulevat saamaan, kun heidän työsuhteensa päätetään.

168 Kun yhteisö kirjaa työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia, sen saattaa olla tarpeen käsitellä kirjanpidossaan myös muita työsuhde-etuuksia koskevien järjestelyjen muuttamista tai supistamista (ks. kappale 103).

Arvostaminen

169 Yhteisön on arvostettava työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa sekä määritettävä ja kirjattava sen jälkeen tapahtuvat muutokset kyseisen työsuhde-etuuden luonteen mukaisesti, kuitenkin edellyttäen, että jos työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet ovat parannuksia työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuuksiin, yhteisön on sovellettava työsuhteen päättämisen jälkeisiä etuuksia koskevia vaatimuksia. Muutoin:

(a) jos työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet odotetaan maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työsuhteen päättämiseen liittyvä etuus on kirjattu, yhteisön on sovellettava lyhytaikaisia työsuhde-etuuksia koskevia vaatimuksia.

(b) jos työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia ei odoteta maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä, yhteisön on sovellettava muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia koskevia vaatimuksia.

170 Koska työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia ei anneta vastikkeeksi työsuorituksesta, etuuden kohdistamista koskevat kappaleet 70–74 eivät ole relevantteja.

Kappaleita 159–170 havainnollistava esimerkki

Taustaa

Äskettäin tapahtuneen yrityskaupan seurauksena yhteisö suunnittelee sulkevansa tehtaan kymmenen kuukauden kuluttua ja tuolloin päättävänsä kyseisen tehtaan kaikkien jäljellä olevien työntekijöiden työsuhteen. Koska yhteisö tarvitsee tehtaan työntekijöiden osaamista joidenkin sopimusten mukaisten velvoitteiden täyttämiseksi, se julkistaa seuraavanlaisen työsuhteiden päättämistä koskeva suunnitelman.

Jokainen työntekijä, joka pysyy palveluksessa ja suorittaa työtä tehtaan sulkemiseen saakka, saa työsuhteen päättymispäivänä 30 000 CU:n suuruisen rahasuorituksen. Työntekijät, jotka lopettavat ennen tehtaan sulkemista, saavat 10 000 CU.

Tehtaassa on 120 työntekijää. Suunnitelmaa julkistettaessa yhteisö odottaa, että heistä 20 lopettaa ennen tehtaan sulkemista. Näin ollen suunnitelman perusteella odotettavissa olevat maksut ovat 3 200 000 CU (ts. 20 × 10 000 CU + 100 × 30 000 CU). Yhteisö käsittelee kappaleessa 160 vaadittavalla tavalla työsuhteen päättämisen vastikkeeksi annettavia etuuksia työsuhteen päättämiseen liittyvinä etuuksina ja työsuorituksen vastikkeeksi annettavia etuuksia lyhytaikaisina työsuhde-etuuksina.

▼B

Työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet

Työsuhteen päättämisen vastikkeeksi annettava etuus on 10 000 CU. Tämä on määrä, jonka yhteisö joutuisi maksamaan työsuhteiden päättämisestä riippumatta siitä, pysyvätkö työntekijät palveluksessa ja suorittavat työtä tehtaan sulkemiseen saakka vai lähtevätkö he ennen sulkemista. Vaikka työntekijät voivat lähteä ennen sulkemista, kaikkien työntekijöiden työsuhteen päättäminen on seurausta yhteisön päätöksestä sulkea tehdas ja päättää heidän työsuhteensa (ts. kaikki työntekijät lähtevät tehtaan sulkeutuessa). Sen vuoksi yhteisö kirjaa työsuhde-etuusjärjestelyn mukaisesti annettavia työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia koskevan velan 1 200 000 CU (ts. 120 × 10 000 CU) työsuhteiden päättämissuunnitelman julkistamispäivänä tai sitä aikaisempana päivänä, jona yhteisö kirjaa tehtaan sulkemiseen liittyvät uudelleenjärjestelymenot.

Työsuorituksen vastikkeeksi annettavat etuudet

Lisäetuudet, jotka työntekijät saavat suorittaessaan työtä koko kymmenen kuukauden pituisen ajanjakson, ovat vastiketta kyseisenä ajanjaksona suoritetusta työstä. Yhteisö käsittelee niitä kirjanpidossaan lyhytaikaisina työsuhde-etuuksina, koska yhteisö odottaa suorittavansa ne kahdentoista kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tässä esimerkissä ei tarvita diskonttausta, joten jokaisella kymmenellä kuukaudella, joiden aikana työtä suoritetaan, kirjataan kuluksi 200 000 CU (ts. 2 000 000 CU ÷ 10), ja velan kirjanpitoarvoa lisätään vastaavasti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

171 Vaikka tämä standardi ei sisällä vaatimuksia määrättyjen työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia koskevien tietojen esittämisestä tilinpäätöksessä, muut IFRS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 24:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä johtoon kuuluvien avainhenkilöiden työsuhde-etuudet. IAS 1:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO

172 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

173 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti seuraavin poikkeuksin:

(a) yhteisön ei tarvitse oikaista tämän standardin soveltamisalaan kuulumattomien varojen kirjanpitoarvoa niiden muutosten huomioon ottamiseksi, joita aiheutuu niiden kirjanpitoarvoon ennen standardin käyttöönottoa sisältyneisiin työsuhde-etuuksista johtuviin menoihin. Standardin käyttöönottoajankohta on aikaisimman sellaisen kauden alku, joka esitetään ensimmäisessä tilinpäätöksessä, jossa yhteisö soveltaa tätä standardia.

(b) yhteisön ei tarvitse esittää ennen 1.1.2014 alkavien kausien tilinpäätöksissä vertailutietoja kappaleessa 145 vaadittavista etuuspohjaisen velvoitteen herkkyyttä koskevista tiedoista.

▼B

LIITE

Muutokset muihin IFRS-standardeihin

Tässä liitteessä esitetään muihin IFRS-standardeihin tulevat muutokset, jotka seuraavat siitä, että IASB tekee muutoksia IAS 19:ään kesäkuussa 2011. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa muutettua IAS 19:ää.

IFRS 1 ***Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto***

A1 Lisätään seuraavanlainen kappale 39L:

39L Asiakirjalla IAS 19 *Työsuhde-etuudet* (muutettu toukokuussa 2011) muutettiin kappaletta D1, poistettiin kappaleet D10 ja D11 sekä lisättiin kappale E5. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IAS 19:ää (muutettu kesäkuussa 2011).

A2 Liitteessä D (Helpotukset muiden IFRS-standardien vaatimuksista) poistetaan kappaletta D10 edeltävä otsikko sekä kappaleet D10 ja D11 ja muutetaan kappaletta D1 seuraavasti:

D1 Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa seuraavista helpotuksista:

(a) …

(e) [poistettu]

A3 Liitteeseen E (Lyhytaikaiset helpotukset IFRS-standardien vaatimuksista) lisätään otsikko ja kappale E5 seuraavasti:

Työsuhde-etuudet

E5 Ensilaatija saa soveltaa IAS 19:n kappaleeseen 173(b) sisältyvää siirtymäsääntöä.

IFRS 8 ***Toimintasegmentit***

A4 Muutetaan kappaletta 24 seuraavasti:

24 Yhteisön on annettava kustakin raportoitavasta segmentistä myös seuraavat tiedot, jos kyseiset määrät sisältyvät segmentin varoja kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee, tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon, vaikka ne eivät sisältyisi kyseiseen segmentin varoja kuvaavaan lukuun:

(a) …

(b) muiden pitkäaikaisten varojen* kuin rahoitusinstrumenttien, laskennallisten verosaamisten, etuuspohjaisten nettovarojen (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*) ja vakuutussopimuksista syntyvien oikeuksien määrien lisäykset.

[alaviite jätetty pois]

IFRS 13 ***Käyvän arvon määrittäminen***

A5 Kappaletta D61 edeltävä otsikko muutetaan seuraavanlaiseksi:

▼B

IAS 19 *Työsuhde-etuudet* (muutettu kesäkuussa 2011)

A6 Muutetaan kappaleita D62 ja D63 seuraavasti:

D62
Muutetaan kappaletta 113 seuraavasti:

50 [poistettu]

(c) [poistettu]

~~102~~ 113 Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo vähennetään ali- tai ylijäämää määritettäessä.

D63
Lisätään seuraavanlainen kappale 174:

~~162~~ 174 Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleeseen 8 sisältyvää käyvän arvon määritelmää ja kappaletta 113. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*

A7 Muutetaan ”muiden laajan tuloksen erien” määritelmää kappaleessa 7 seuraavasti:

7 …

Muut laajan tuloksen erät ovat tuotto- ja kulueriä (luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut mukaan lukien), joita muut IFRS-standardit eivät vaadi tai salli kirjattavan tulosvaikutteisesti.

Muita laajan tuloksen eriä ovat:

(a) uudelleenarvostusrahaston muutokset (ks. IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* ja IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*);

(b) etuuspohjaisten järjestelyjen uudelleen määrittämisestä johtuvat erät (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*);

(c) …

A8 Muutetaan kappaletta 96 ja lisätään kappale 139K seuraavasti:

96 Luokittelun muutoksesta johtuvia oikaisuja ei aiheudu IAS 16:n tai IAS 38:n mukaisesti kirjatuista uudelleenarvostusrahastojen muutoksista eikä IAS 19:n mukaisesti kirjatuista etuuspohjaisten järjestelyjen uudelleen määrittämisistä johtuvista eristä. Nämä kirjataan muihin laajan tuloksen eriin, eikä niitä siirretä tulosvaikutteisiksi myöhemmillä kausilla. Uudelleenarvostusrahaston muutokset voidaan myöhemmillä kausilla siirtää kertyneisiin voittovaroihin, kun omaisuuserää käytetään tai se kirjataan pois taseesta (ks. IAS 16 ja IAS 38).

139K Asiakirjalla IAS 19 *Työsuhde-etuudet* (muutettu kesäkuussa 2011) muutettiin kappaleeseen 7 sisältyvää ”muiden laajan tuloksen erien” määritelmää ja kappaletta 96. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IAS 19:ää (muutettu kesäkuussa 2011).

IAS 24 *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä*

A9 Muutetaan kappaletta 22 seuraavasti:

22 Emo- tai tytäryrityksen osallistuminen etuuspohjaiseen järjestelyyn, jossa riskit jaetaan konserniin kuuluvien yhteisöjen kesken, on toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välinen liiketoimi (ks. IAS 19:n (muutettu 2011) kappale 42).

▼B

IFRIC 14 ***IAS 19 – Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän yläraja, vähimmäisrahastointivaatimukset ja näiden välinen yhteys***

A10 Otsikon ”Viittaukset” alapuolelle lisätään IAS 19:ää *Työsuhde-etuudet* koskevaan viittaukseen teksti "(muutettu 2011)".

Poistetaan kappaleet 25 ja 26, muutetaan kappaleita 1, 6, 17 ja 24 sekä lisätään kappale 27C seuraavasti:

1 IAS 19:n kappaleessa 64 rajoitetaan etuuspohjaisen netto-omaisuuserän määrää siten, että se on joko etuuspohjaisen järjestelyn ylijäämä tai sitä alempi omaisuuserän enimmäismäärä. IAS 19:n kappaleessa 8 määritellään omaisuuserän enimmäismäärä siten, että se on ”palautuksina järjestelystä tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatavan taloudellisen hyödyn nykyarvo”. On herännyt kysymyksiä siitä, milloin vastaisten maksusuoritusten vähennysten tulee katsoa olevan saatavissa, erityisesti kun on olemassa vähimmäisrahastointivaatimus.

6 Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) milloin palautusten tai vastaisten maksusuoritusten vähennysten tulisi katsoa olevan saatavissa IAS 19:n kappaleeseen 8 sisältyvän omaisuuserän enimmäismäärän määritelmän mukaisesti.

…

17 Yhteisön on määritettävä vastaisesta työsuorituksesta johtuva meno käyttäen oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia etuuspohjaisen velvoitteen määrittämisessä käytettyjen oletusten sekä raportointikauden päättyessä vallitsevan tilanteen kanssa IAS 19:ssa määritellyllä tavalla. Sen vuoksi yhteisön ei pidä olettaa järjestelystä annettavien etuuksien muuttuvan tulevaisuudessa, ellei järjestelyyn tehdä muutosta, ja sen on oletettava työvoiman määrän pysyvän vakiona tulevaisuudessa, ellei yhteisö vähennä järjestelyn piiriin kuuluvien työntekijöiden lukumäärää. Jälkimmäisessä tapauksessa kyseinen vähennys otetaan huomioon vastaista työvoimaa koskevassa oletuksessa.

24 Siltä osin kuin järjestelyyn suoritettavat maksut eivät ole käytettävissä sen jälkeen, kun ne on suoritettu järjestelyyn, yhteisön on kirjattava velka velvoitteen syntyessä. Velan on pienennettävä etuuspohjaista netto-omaisuuserää tai kasvatettava etuuspohjaista nettovelkaa siten, ettei IAS 19:n kappaleen 64 soveltamisesta odoteta syntyvän voittoa eikä tappiota, kun maksut suoritetaan.

27C Asiakirjalla IAS 19 (muutettu 2011) muutettiin kappaleita 1, 6, 17 ja 24 sekä poistettiin kappaleet 25 ja 26. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IAS 19:ää (muutettu 2011).