

II

(Muud kui seadusandlikud aktid)

MÄÄRUSED

KOMISJONI MÄÄRUS (EL) 2023/1803,

13. august 2023,

millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002

(EMPs kohaldatav tekst)

EUROOPA KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Liidu toimimise lepingut,

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

ning arvestades järgmist:

- (1) Määruse (EÜ) nr 1606/2002 artikliga 4 on nõutud, et iga majandusaasta kohta, mis algab 1. jaanuaril 2005 või pärast seda, koostavad börsil noteeritud äriühingud, kelle suhtes kohaldatakse mõne liikmesriigi õigust, oma konsolideeritud finantsaruanded kooskõlas kõnealuse määruse artiklis 2 määratletud rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega, mis võetakse vastu komisjoni määrusega.
- (2) Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1126/2008 ⁽²⁾ on vastu võetud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ja nende tõlgendused, mille on välja andnud või vastu võtnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu (IASB) kuni 15. oktoobrini 2008. Kõnealust määrust muudeti, et lisada sellesse IASBi välja antud või vastu võetud standardid ja nendega seotud tõlgendused, mille komisjon võttis vastu kuni 8. septembrini 2022 kooskõlas määrusega (EÜ) nr 1606/2002.
- (3) 18. mail 2017 avaldas IASB rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi (IFRS) 17 „Kindlustuslepingud“ (edaspidi „IFRS 17“) ja 25. juunil 2020 IFRS 17 muudatused.
- (4) Standardis IFRS 17 on sätestatud kindlustuslepingute arvestuse terviklik lähenemisviis. IFRS 17 eesmärk on tagada, et äriühing esitab finantsaruannetes asjakohast teavet, mis peegeldab tõetruult kindlustuslepinguid. Selle teabe põhjal saavad finantsaruannete kasutajad hinnata kindlustuslepingute mõju äriühingu finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele.

⁽¹⁾ EÜT L 243, 11.9.2002, lk 1.

⁽²⁾ Komisjoni 3. novembri 2008. aasta määrus (EÜ) nr 1126/2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (ELT L 320, 29.11.2008, lk 1).

- (5) IFRS 17 rakendatakse nii kindlustus-, edasikindlustus- kui ka investeerimislepingute suhtes, millele on omane võimalik kasumiosalus. Liidus on palju erinevaid elukindlustus- ja kogumiskindlustuslepinguid, mille kohustiste kogusumma (välja arvatud investeerimisriskiga lepingud) on parima hinnangu kohaselt ligikaudu 5,9 triljonit eurot. Mitmes liikmesriigis on mõne lepingu eriomaduseks otsene kasumiosalus ja kaalutusõigus, mis võimaldab jagada riske ja rahavoogusid kindlustusvõtjate eri põlvkondade vahel.
- (6) Mitmes liikmesriigis hallatakse elukindlustuslepinguid ka põlvkondadeülevalt, et leevendada intressi- ja pikaealisuse riske, ning kindlustuskohustise aluseks on spetsiaalne varade kogum, kuid neile lepingutele ei ole omane IFRS 17-s määratletud otsene kasumiosalus. Kui Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2009/138/EÜ⁽³⁾ nõuded on täidetud ja kindlustusjärelvalvet tegevate asutuste heakskiidul võib mõningate selliste lepingute puhul kohaldada Solvatus II suhtarvu arvutamisel kattuvusega kohandust.
- (7) Euroopa finantsaruandluse nõuanderühma (EFRAG) kinnitamisinõuandes järeldati, et IFRS 17 vastab määruse (EÜ) nr 1606/2002 artikli 3 lõikes 2 esitatud vastuvõtukriteeriumidele. Küll aga ei jõudnud EFRAG üksmeelele selles, kas põlvkondadevaheliste ja rahavoogudega vastavusse viidud lepingute grupeerimine aastasteks kohortideks vastab tehnilistele kinnitamiskriteeriumidele või soodustab Euroopa avalikku hüve. See on kooskõlas seisukohtadega, mida sidusrühmad väljendasid EFRAGi kinnitamisinõuande kohta ja seisukohtadega, mida liikmesriikide ekspertid väljendasid raamatupidamise regulatiivkomitees.
- (8) Liidu äriühingutel peaks olema võimalik IASBi avaldatud IFRS 17 kohaldada, et hõlbustada noteerimist kolmandates riikides või täita üleilmsete investorite ootusi.
- (9) Siiski ei peegelda aastase kohordi nõue arvestusühikuna kindlustus- ja investeerimislepingute gruppide puhul alati ärimudelit ega põhjendustes 5 ja 6 osutatud põlvkondadevaheliste ja rahavoogudega vastavusse viidud lepingute õiguslikke ja lepingulisi omadusi. Need lepingud moodustavad liidus üle 70 % elukindlustuslepingute kohustiste kogusummast. Selliste lepingute suhtes kohaldataval aastase kohordi nõudel ei ole alati soodsat kulude ja tulude suhet.
- (10) Arvestades IFRSi ülemaailmset kapitalituru konteksti, peaks IFRSist kõrvalekaldumine piirduma erandlike asjaoludega ja selle kohaldamisala peaks olema kitsas.
- (11) Olenemata käesoleva määruse lisa IFRS 17 A liite kohasest kindlustuslepingute grupi määratlusest, peaks liidu äriühingutel olema seega võimalus vabastada põlvkondadevahelised ja rahavoogudega vastavusse viidud lepingud IFRS 17 kohasest aastase kohordi nõudest.
- (12) Investoritel peaks olema võimalik aru saada, kas äriühing on kohaldanud lepingugruppide suhtes aastase kohordi nõudest vabastust. Seepärast peaks äriühing avalikustama kooskõlas rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga 1 „Finantsaruannete esitamine“ oma finantsaruannete lisades asjaolu, et ta on kasutanud vabastust olulise arvestusmeetodina, ja esitama muu selgitava teabe, näiteks selle kohta, milliste portfelliidude suhtes ta vabastust kohaldas. See ei tohiks tähendada aastase kohordi nõudest tehtava võimaliku vabastuse kasutamise mõju kvantitatiivset hindamist.
- (13) Komisjon peaks hiljemalt 31. detsembriks 2027 läbi vaatama aastase kohordi nõudest tehtud vabastuse põlvkondadevaheliste ja rahavoogudega vastavusse viidud lepingute puhul, võttes arvesse IFRS 17 rakendamise järgset läbivaatamist IASBi poolt.
- (14) IFRSi autoriõigused, andmebaasiõigused ja muud intellektuaalomandi õigused ning nendega seotud tõlgendused, mille on välja andnud rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite tõlgendamise komitee, kuuluvad IFRSi Sihtasutusele. Seepärast tuleks autoriõiguse märged lisada käesoleva määruse lisse.

⁽³⁾ Euroopa Parlamendi ja nõukogu 25. novembri 2009. aasta direktiiv 2009/138/EÜ kindlustus- ja edasikindlustustegevuse alustamise ja jätkamise kohta (Solvatus II) (ELT L 335, 17.12.2009, lk 1).

(15) Määrust (EÜ) nr 1126/2008 on korduvalt muudetud. Rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid käsitlevate liidu õigusaktide lihtsustamiseks on selguse ja läbipaistvuse huvides asjakohane kõnealune määrus asendada. Seepärast tuleks määrus (EÜ) nr 1126/2008 kehtetuks tunnistada.

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

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA MÄÄRUSE:

Artikkel 1

Käesolevaga võetakse vastu lisa sätestatud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid.

Artikkel 2

Äriühing võib otsustada mitte kohaldada käesoleva määruse lisa esitatud rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi 17 „Kindlustuslepingud“ (edaspidi „IFRS 17“) paragrahvis 22 sätestatud nõuet:

- a) käesoleva määruse lisa IFRS 17 liite A kohased otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute grupid ja võimaliku kasumiosalusega investeerimislepingute grupid, ning kindlustuslepingud rahavoogudega, mis mõjutavad muude lepingute kindlustusvõtjatele suunatud rahavoogusid või mis on nendest mõjutatud, nagu on sätestatud kõnealuse lisa IFRS 17 liite B paragrahvides B67 ja B68;
- b) kindlustuslepingute grupid, mida hallatakse põlvkondadeüleselt ja mis vastavad direktiivi 2009/138/EÜ artiklis 77b sätestatud tingimustele ning mille järelevalveasutused on heaks kiitnud kattuvuse kohanduse kohaldamiseks.

Kui äriühing ei kohalda käesoleva määruse lisa IFRS 17 paragrahvis 22 sätestatud nõuet vastavalt punktile a või b, avalikustab ta selle lisades vastavalt rahvusvahelisele raamatupidamisstandardile 1 „Finantsaruannete esitamine“ olulise arvestusmeetodina ja esitab muu selgitava teabe, näiteks selle kohta, milliste portfelli suhtes ta vabastust kohaldas.

Artikkel 3

Komisjon vaatab artiklis 2 sätestatud valikuvõimaluse läbi 31. detsembriks 2027 ja teeb vajaduse korral ettepaneku seda muuta või see lõpetada.

Artikkel 4

Määrus (EÜ) nr 1126/2008 tunnistatakse kehtetuks.

Viiteid kehtetuks tunnistatud määrusele käsitatakse viidetena käesolevale määrusele.

Artikkel 5

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

Käesolev määrus on tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides.

Brüssel, 13. august 2023

Komisjoni nimel
president
Ursula VON DER LEYEN

LISA

RAHVUSVAHELISED RAAMATUPIDAMISSTANDARDID

IAS 1	Finantsaruannete esitamine
IAS 2	Varud
IAS 7	Rahavoogude aruanne
IAS 8	Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead
IAS 10	Sündmused pärast aruandeperioodi
IAS 12	Tulumaks
IAS 16	Materiaalsed põhivarad
IAS 19	Hüvitised töötajatele
IAS 20	Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine
IAS 21	Valuutakursside muutuste mõjud
IAS 23	Laenukasutuse kulutused
IAS 24	Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine
IAS 26	Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus
IAS 27	Konsolideerimata finantsaruanded
IAS 28	Investeeringud sidus- ja ühissettevõtetesse
IAS 29	Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades
IAS 32	Finantsinstrumendid: esitamine
IAS 33	Aktiakasum
IAS 34	Vahefinantsaruanded
IAS 36	Varade väärtuse langus
IAS 37	Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad
IAS 38	Immateriaalsed varad
IAS 39	Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine

IAS 40	Kinnisvarainvesteeringud
IAS 41	Põllumajandus
IFRS 1	Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt
IFRS 2	Aktsiapõhine makse
IFRS 3	Äriühendused
IFRS 5	Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad
IFRS 6	Maavarade uuring ja hindamine
IFRS 7	Finantsinstrumendid: avalikustatav teave
IFRS 8	Tegevussegmendid
IFRS 9	Finantsinstrumendid
IFRS 10	Konsolideeritud finantsaruanded
IFRS 11	Ühisettevõtmised
IFRS 12	Muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine
IFRS 13	Õiglase väärtuse määramine
IFRS 15	Kliendilepingutest saadav müügitulu
IFRS 16	Rendiarvestus
IFRS 17	Kindlustuslepingud
IFRIC 1	Muutused olemasolevates kasutusest kõrvaldamise, taastamise ning sarnastes kohustistes
IFRIC 2	Liikmete osad ühistulistes üksustes ja sarnased instrumendid
IFRIC 5	Õigus osalusele kasutusest kõrvaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondides
IFRIC 6	Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised – elektri- ja elektroonikaseadmete vanad jäätmed
IFRIC 7	Korrigeerimise kohaldamine IAS 29 Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades kohaselt
IFRIC 10	Vahefinantsaruandlus ja väärtuse langus

IFRIC 12	Teenuste kontsessioonikokkulepped
IFRIC 14	IAS 19 – Kindlaksmääratud hüvitise vara piirang, minimaalsed rahastamisnõuded ja nende koostoime
IFRIC 16	Netoinvesteeringu riskimaandamine välismaises äriüksuses
IFRIC 17	Mitterahaliste varade jaotamine omanikele
IFRIC 19	Finantskohustiste kustutamine omakapaliinstrumentidega
IFRIC 20	Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis
IFRIC 21	Lõivud
IFRIC 22	Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu
IFRIC 23	Ebaselgus tulumaksukäsitluste osas
SIC-7	Euro kasutuselevõtt
SIC-10	Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega
SIC-25	Tulumaks – üksuse või selle omanike maksustaatus muutused
SIC-29	Teenuste kontsessioonikokkulepped avalikustatav teave
SIC-32	Immateriaalsed varad – veebisaidi kulud

Paljundamine lubatud Euroopa Majanduspiirkonnas. Kõik olemasolevad õigused kehtivad väljaspool EMPd, v.a õigus paljundada isiklikuks kasutamiseks või muul õiguspärasel otstarbel. Lisateavet on võimalik saada IASB veebisaidilt www.iasb.org.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 1

Finantsaruannete esitamine

EESMÄRK

- 1 Käesolevas standardis kehtestatakse üldotstarbeliste finantsaruannete esitamise alused, et tagada võrreldavus nii üksuse varasemate perioodide finantsaruannetega kui ka teiste üksuste finantsaruannetega. Standard kehtestab finantsaruannete esitamise üldnõuded, juhised nende struktuuri kohta ning miinimumnõuded nende sisu kohta.

RAKENDUSALA

- 2 **Üksus rakendab käesolevat standardit üldotstarbeliste finantsaruannete koostamisel ja esitamisel kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega (IFRS).**
- 3 Teised rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid kehtestavad konkreetsete tehingute ja muude sündmuste kajastamise, mõõtmise ja avalikustamise nõuded.
- 4 Käesolevat standardit ei rakendata kooskõlas standardiga IAS 34 *Vahefinantsaruandlus* koostatud lühendatud vahefinantsaruannete struktuuri ja sisu suhtes. Selliste finantsaruannete suhtes rakendatakse siiski paragrahve 15–35. Käesolev standard on võrdselt rakendatav kõigi üksuste suhtes, kaasa arvatud nende suhtes, mis esitavad konsolideeritud finantsaruanded kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, ja nende suhtes, mis esitavad konsolideerimata finantsaruanded kooskõlas IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded*.
- 5 Käesolevas standardis kasutatakse kasumit taotlevatele üksustele, kaasa arvatud avaliku sektori äriüksustele, sobivaid mõisteid. Juhul kui erasektori või avaliku sektori mittetulundusüksused rakendavad käesolevat standardit, võib neil osutada vajalikuks muuta nimetusi, mida kasutatakse finantsaruannete teatud kirjete või finantsaruannete endi puhul.
- 6 Sarnaselt võib üksustel, kellel ei ole vastavalt IAS 32-le *Finantsinstrumendid: esitamine* omakapitali (nt teatud investeerimisfondid), ja üksustel, kelle aktsiakapital ei liigitu omakapitaliks (nt teatud kooperatiivid), osutada vajalikuks kohandada finantsaruannetes liikmete või osanike osaluste esitamist.

MÕISTED

- 7 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.**

Arvestusmeetodid on määratletud IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinangute muutused ja vead* paragrahvis 5 ning mõistet kasutatakse käesolevas standardis samas tähenduses.

Üldotstarbelised finantsaruanded (viidatud kui „finantsaruanded“) on sellised aruanded, mille eesmärk on rahuldada nende kasutajate vajadusi, kes ei saa nõuda üksustelt aruannete koostamist konkreetselt nende teabevajadustest lähtudes.

Teostamatu Nõude rakendamine on teostamatu, kui üksus ei suuda kõigile mõistlikele jõupingutustele vaatamata seda rakendada.

Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (International Financial Reporting Standards – IFRS) on Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu (International Accounting Standards Board – IASB) välja lastud standardid ja tõlgendused. Need hõlmavad:

- a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS);
- b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS);

c) rahvusvahelise finantsaruandluse tõlgenduste komitee (IFRIC) tõlgendusi ja

d) standardite tõlgendamise alalise komisjoni (SIC) tõlgendusi ⁽¹⁾.

Olulisus:

Teave on oluline, kui võib mõistlikult eeldada, et selle väljajätmine, ebaõige esitamine või varju jätmine võib mõjutada otsuseid, mille tegemisel üldotstarbeliste finantsaruannete põhikasutajad lähtuvad kõnealustest finantsaruannetest, milles on esitatud finantsteave konkreetse aruandva üksuse kohta.

Olulisus on teabe laadist või ulatusest või mõlemast. Üksus hindab, kas teave on eraldivõetuna või koos muu teabega finantsaruannete raames tervikliku pildi saamiseks oluline.

Teave on varju jäetud juhul, kui see edastatakse viisil, millel oleks finantsaruannete põhikasutajatele sarnane mõju nagu siis, kui see jäetaks välja või esitataks ebaõigelt. Näiteks võivad olulise teabe varjajätamiseni viia järgmised olukorrad:

- a) teave olulise kirje, tehingu või muu sündmuse kohta küll avalikustatakse finantsaruannetes, kuid väljendusviis on ebamäärane või ebaselge;
- b) teave olulise kirje, tehingu või muu sündmuse kohta on finantsaruannetes hajutatult;
- c) erinevad kirjed, tehingud või muud sündmused on ebasobivalt koondatud;
- d) sarnased kirjed, tehingud või muud sündmused on ebasobivalt eraldatud ja
- e) finantsaruannete arusaadavus väheneb, kui olulist teavet varjatakse ebaolulise teabega sel määral, et põhikasutaja ei suuda kindlaks teha, milline teave on oluline.

Selle hindamisel, kas võib mõistlikult eeldada, et teave mõjutab konkreetse aruandva üksuse üldotstarbeliste finantsaruannete põhikasutajate otsuseid, on üksusel vaja arvestada nii nende kasutajate iseloomulikke tunnuseid kui ka üksuse enda olukorda.

Paljud olemasolevad ja võimalikud investorid, laenuandjad ja teised võlausaldajad ei saa nõuda, et aruandvad üksused esitaksid neile teavet otse, vaid peavad vajatava finantsteabe saamisel suures osas tuginema üldotstarbelistele finantsaruannetele. Järelikult on nad põhikasutajad, kellele üldotstarbelised finantsaruanded on suunatud. Finantsaruanded koostatakse selliste kasutajate jaoks, kellel on piisavad teadmised äri- ja majandustegevusest ning kes teavet hoolikalt läbi vaatavad ja analüüsivad. Kohati peavad isegi teadlikud ja hoolsad kasutajad pöörduma nõustaja poole, et mõista keeruliste majandusnähtustega seotud teavet.

Lisad sisaldavad teavet lisaks finantsseisundi aruandes ning kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes), omakapitali muutuste aruandes ja rahavoogude aruandes toodud teabele. Lisades esitatakse jutustav kirjeldus või üksikasjalikum analüüs nendes aruannetes avaldatud teabe kohta ning informatsioon teabe kohta, mis ei vasta neis aruannetes kajastamise tingimustele.

Muu koondkasum hõlmab tulu- ja kulukirjeid (sealhulgas ümberliigitamiskanded), mida ei ole kajastatud kasumiaruandes, nagu on ette nähtud või lubatud muude IFRS-idega.

⁽¹⁾ IFRS-ide määratlust on muudetud pärast nime muudatusi, mis kaasnes IFRS-i Sihtasutuse põhikirja läbivaatamisega 2010. aastal.

Muu koondkasumi komponendid on järgmised:

- a) muutused ümberhindluse reservis (vt IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* ja IAS 38 *Immateriaalsed varad*);
- b) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide ümberhindamised (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele*);
- c) välismaise äriüksuse finantsaruannete ümberarvestusest tulenevad kasumid ja kahjumid (vt IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*);
- d) kooskõlas IFRS 9 *Finantsinstrumendid* paragrahviga 5.7.5 õiglasel väärtuses muus koondkasumis määratletud omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringutest saadavad kasumid ja kahjumid;
 - da) kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A õiglasel väärtuses muus koondkasumis mõõdetud finantsvarast tekkinud kasumid ja kahjumid;
- e) rahavoogude riskimaandamise riskimaandamisinstrumentide kasumite ja kahjumite efektiivne osa ning kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.7.5 õiglasel väärtuses muus koondkasumis mõõdetud omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute riske maandavatest riskimaandamisinstrumentidest (vt IFRS 9 6. peatükk) tekkinud kasumid ja kahjumid;
- f) õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud teatud kohustiste korral see õiglase väärtuse muutuse summa, mis on tingitud kohustise krediidiriski muutumisest (vt IFRS 9 paragrahv 5.7.7);
- g) optioonide ajaväärtuse muutused optioonilepingu tegeliku väärtuse ja ajaväärtuse eraldamise ning ainult optiooni tegeliku väärtuse muutuste riskimaandamisinstrumendina määratlemise korral (vt IFRS 9 6. peatükk);
- h) forvardlepingute forvardelementide väärtuse muutused forvardlepingute forvardelemendi ja hetkehinna elemendi eraldamise ning ainult hetkehinna elemendi väärtuse muutuse riskimaandamisinstrumendina määratlemise korral, samuti finantsinstrumendi valuutabaasi hinnavahe väärtuse muutused juhul, kui see jäetakse välja finantsinstrumendi määratlemisest riskimaandamisinstrumendina (vt IFRS 9 6. peatükk);
- i) IFRS 17 *Kindlustuslepingud* rakendusallas kuuluvatest lepingutest tulenev kindlustuslepingute finantstulu ja -kulu, mis jäetakse kasumiaruandest välja, kui kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kogusumma jagatakse, et kajastada kasumiaruandes summa, mis määratakse kindlaks süstemaatilise jaotamisega, rakendades IFRS 17 paragrahvi 88 punkti b, või summa, mis kõrvaldab arvestuse mittevastavuse alusvarast tuleneva finantstulu või -kuluga, rakendades IFRS 17 paragrahvi 89 punkti b, ja
- j) sõlmitud edasikindlustuslepingutest tulenev finantstulu ja -kulu, mis jäetakse kasumiaruandest välja, kui edasikindlustuslepingute finantstulu või -kulu kogusumma jagatakse, et kajastada kasumiaruandes summa, mis määratakse kindlaks süstemaatilise jaotamisega, rakendades IFRS 17 paragrahvi 88 punkti b.

Omanikud on omakapitaliks liigitatud instrumentide omanikud.

Kasum või *kahjum* on kõikide tulude ja kulude vahe, välja arvatud muu koondkasumi komponendid.

Ümberliigitamiskanded on kasumisse või kahjumisse ümber liigitatud summad, mida kajastati käesoleval või eelnevatel perioodidel muus koondkasumis.

Koondkasum on perioodi omakapitali muutus, mis on tekkinud tehingutest ja muudest sündmustest, välja arvatud need muutused, mis tulenevad tehingutest oma omanikeõigusi rakendavate omanikega.

Koondkasum sisaldab kõiki „kasumi ja kahjumi“ ja „muu koondkasumi“ komponente.

- 8 Ehkki käesolevas standardis kasutatakse mõisteid „muu koondkasum“, „kasum ja kahjum“ ja „koondkasum“, võib üksus kasutada muid mõisteid kogusummade kirjeldamiseks, tingimusel, et nende tähendus on selge. Näiteks võib üksus kasutada mõistet „netotulu“ kasumi või kahjumi kirjeldamiseks.
- 8A Järgmisi IAS 32-s *Finantsinstrumendid: esitamine* kirjeldatud mõisteid kasutatakse selles standardis IAS 32-s määratletud tähenduses:
- omakapaliinstrumendiks liigitatud (tagasi)müüdiv finantsinstrument (kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B);
 - instrument, mis paneb üksusele kohustuse anda teisele osapoolle üle üksuse netovara proportsionaalne osa üksnes tema likvideerimise korral ja mis liigitatakse omakapaliinstrumendiks (kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 16C ja 16D).

FINANTSARUANDED

Finantsaruannete eesmärk

- 9 Finantsaruanded on üksuste finantsseisundi ja -tulemuste struktureeritud esitus. Finantsaruannete eesmärk on anda üksuse finantsseisundi ja -tulemuste ning rahavoogude kohta teavet, mida lai ring finantsaruannete kasutajaid saaks kasutada oma majandusotsuste tegemisel. Finantsaruanded näitavad ka juhtkonna kätte usaldatud ressursside kasutamise tulemuslikkust. Selleks annavad finantsaruanded teavet üksuse
- varade;
 - kohustiste;
 - omakapitali;
 - tulude ja kulude;
 - oma omandiõigusi rakendavate omanike tehtavate sissemaksete ja neile tehtavate väljamaksete ja
 - rahavoogude kohta.

See teave koos lisades sisalduva muu teabega aitab finantsaruannete kasutajatel prognoosida üksuse tulevasi rahavoogusid ning eeskätt nende ajastust ja kindlust.

Finantsaruannete tervikkomplekt

- 10 **Finantsaruannete tervikkomplekt hõlmab järgmist:**
- finantsseisundi aruanne perioodi lõpu seisuga;**
 - perioodi kasumi- ja muu koondkasumi aruanne;**
 - perioodi omakapitali muutuste aruanne;**
 - perioodi rahavoogude aruanne;**
 - lisad, mis hõlmavad arvestusmeetodit käsitlevat olulist teavet ja muud selgitavat teavet;**
 - ea) eelneva perioodiga seotud võrdlusandmed, nagu on täpsustatud paragrahvides 38 ja 38A; ja**

- f) **finantsseisundi aruanne eelmise perioodi alguse seisuga juhul, kui üksus rakendab mõnda arvestusmeetodit tagasiulatavalt või korrigeerib oma finantsaruannetes tagasiulatavalt kirjeid või kui ta liigitab oma finantsaruannetes kirjeid ümber kooskõlas paragrahvidega 40A–40D.**

Üksus võib aruandeid nimetada muude nimetustega, kui on kasutatud käesolevas standardis. Üksus võib näiteks kasutada nimetuse „kasumi- ja muu koondkasumi aruanne“ asemel nimetust „koondkasumiaruanne“.

- 10A **Üksus võib esitada ühe kasumi- ja muu koondkasumi aruande, milles kasum või kahjum ja muu koondkasum on esitatud eri osades. Kõnealused osad esitatakse koos, kusjuures esimesena esitatakse kasumit või kahjumit kajastav osa ning seejärel esitatakse muud koondkasumit kajastav osa. Üksus võib esitada kasumit või kahjumit kajastava osa eraldi kasumiaruandes. Sel juhul eelneb eraldiseisev kasumiaruanne vahetult koondkasumit kajastavale aruandele, mis algab kas kasumi või kahjumiga.**
- 11 **Üksus esitab finantsaruannete tervikkomplektis kõik oma finantsaruanded võrdse tähtsusega.**
- 12 [Välja jäetud]
- 13 Paljud üksused esitavad lisaks finantsaruannetele ka juhtkonna koostatud finantsülevaate, mis kirjeldab ja selgitab üksuse finantstulemuste ja -seisundi kujunemist ning teda ees ootavaid peamisi ebakindlusi. Selline aruanne võib sisaldada ülevaadet:
- a) peamistest finantstulemusi mõjutavatest teguritest, kaasa arvatud üksuse majanduskeskkonna muutused, üksuse reageeringud nendele muutustele ja nende mõjud ning üksuse finantstulemuste säilitamisele ja parandamisele suunatud investeerimispoliitika, sealhulgas dividendipoliitika;
 - b) üksuse finantseerimisallikatest ning kohustiste ja omakapitali suhtarvu sihist ja
 - c) üksuse vahenditest, mida kooskõlas IFRSidega ei kajastata finantsseisundi aruandes.
- 14 Paljud üksused esitavad lisaks finantsaruannetele ka selliseid raporteid ja aruandeid, nagu näiteks keskkonna- ja lisandväärtuse aruanded, ja seda eelkõige sellistes tööstusharudes, kus keskkonnategurid on olulised ja kus töötajaid loetakse tähtsaks kasutajarühmaks. Finantsaruannetest eraldi esitatavad raportid ja aruanded ei kuulu IFRSide rakendusallasse.

Üldpõhimõtted

Õiglane esitus ja vastavus IFRSidele

- 15 Finantsaruanded kajastavad õiglaselt üksuse finantsseisundit, finantstulemusi ja rahavoogusid. Õiglane esitus nõuab tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõjude esitamist kooskõlas *Finantsaruandluse kontseptuaalses raamistikus (kontseptuaalne raamistik)* sätestatud varade, kohustiste, tulude ja kulude mõistete ja kajastamise kriteeriumidega. Eeldatakse, et IFRSide asjakohane rakendamine koos vajaduse korral lisateabe avalikustamisega annab tulemuseks õiglaselt esitatud finantsaruanded.
- 16 **Üksus, mille finantsaruanded vastavad IFRSidele, avalikustab selle vastavuse selgesõnaliselt ja tingimusteta lisades. Üksus ei kirjelda finantsaruandeid kui IFRSidele vastavatena, välja arvatud juhul, kui need finantsaruanded järgivad kõiki IFRSide nõudeid.**
- 17 Asjakohaste IFRSide rakendamisega on üksusel võimalik peaaegu kõikides olukordades saavutada õiglane esitus. Õiglane esitus eeldab ka, et üksus:
- a) valib ja rakendab arvestusmeetodeid kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. IAS 8-s sätestatakse juhiste hierarhia, mida juhtkond peab arvestama konkreetse objekti kajastamist reguleeriva IFRSi puudumisel.

- b) esitab teabe, sealhulgas arvestusmeetodid, viisil, mis tagab asjakohase, usaldusväärse, võrreldava ja arusaadava esituse.
- c) avalikustab täiendavalt teabe, kui IFRSi konkreetsed nõuded ei ole piisavad, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel mõista konkreetsete tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju üksuse finantsseisundile ja -tulemustele.
- 18 Üksus ei saa ebasobivate arvestusmeetodite kasutamist heastada kasutatavate arvestusmeetodite avalikustamise, lisade ega selgitava materjaliga.**
- 19 Sellistel äärmiselt erandlikel juhtudel, kui juhtkond jõuab järeldusele, et mõne IFRSi nõude järgimine võib olla nii eksitav, et see oleks vastuolus *kontseptuaalses raamistikus* sätestatud finantsaruannete eesmärgiga, kaldub üksus kõrvale sellest nõudest paragrahvis 20 märgitud viisil juhul, kui vastav regulatiivne raamistik seda nõuab või sellist kõrvalekaldumist ei keela.
- 20 Juhul kui üksus kaldub kõrvale mõne IFRSi nõudest vastavalt paragrahvile 19, avalikustab ta:**
- a) juhtkonna järelduse, et finantsaruanded kajastavad õiglaselt üksuse finantsseisundit, -tulemusi ja rahavoogusid;
- b) et üksus on järginud kehtivaid IFRSe, kui arvata välja, et ta on õiglase esituse saamiseks teatud konkreetsest nõudest kõrvale kaldunud;
- c) selle IFRSi pealkirja, millest üksus on kõrvale kaldunud, kõrvalekalde olemuse, sealhulgas selle IFRSiga nõutava käsitluse, põhjuse, miks see käsitlus oleks antud tingimustes nii eksitav, et see oleks vastuolus *kontseptuaalses raamistikus* määratletud finantsaruannete eesmärgiga, ja valitud käsitluse; ja
- d) iga esitatud perioodi kohta kõrvalekalde finantsmõju igale finantsaruande kirjele, mis oleks esitatud selle nõude järgmisel.
- 21 Kui üksus on eelneval perioodil mõne IFRSi nõudest kõrvale kaldunud ja see kõrvalekalle mõjutab ka käesoleva perioodi finantsaruannetes kajastatud summasid, avalikustab üksus teabe, mis on nõutud paragrahvi 20 punktides c ja d.**
- 22 Paragrahvi 21 tuleb rakendada näiteks juhul, kui üksus kaldus eelneval perioodil kõrvale mõne IFRSi nõudest varade või kohustiste mõõtmisel ja see kõrvalekalle mõjutab aruandeperioodi finantsaruannetes kajastatud varade ja kohustiste muutuste mõõtmist.
- 23 Sellistel äärmiselt erandlikel juhtudel, kui juhtkond jõuab järeldusele, et mõne IFRSi nõude järgimine võib olla nii eksitav, et see põhjustaks vastuolu *kontseptuaalses raamistikus* sätestatud finantsaruannete eesmärgiga, kuid vastav regulatiivne raamistik keelab nõudest kõrvale kalduda, vähendab üksus selliseid tajutavaid eksitavaid vastavusaspekte maksimaalselt, avalikustades:
- a) kõnealuse IFRSi pealkirja, nõude olemuse ja põhjuse, miks juhtkond on arvamusel, et nõude järgimine oleks antud tingimustes nii eksitav, et see oleks vastuolus *kontseptuaalses raamistikus* sätestatud finantsaruannete eesmärgiga; ja
- b) iga esitatud perioodi puhul, kõigi finantsaruannete kirjete korrigeerimised, mida juhtkonna hinnangul oleks vaja teha, et saavutada õiglane esitus.

24 Paragrahvide 19–23 tähenduses oleks teave vastuolus finantsaruannete eesmärgiga, kui see ei esita tehinguid, muid sündmusi ja tingimusi usaldusväärselt, mida selle teabega kas soovitakse esitada või mida sellelt põhjendatult oodatakse, ja järelkult mõjutab see tõenäoliselt finantsaruannete kasutajate poolt tehtavaid majandusotsuseid. Hinnates, kas mõne IFRSi teatav nõue on nii eksitav, et selle tulemusena oleks finantsaruanded vastuolus *kontseptuaalses raamistikus* sätestatud finantsaruannete eesmärgiga, kaalub juhtkond järgmist:

- a) miks ei saavutata finantsaruannete eesmärki konkreetsetes olukorras; ja
- b) kuidas kõnealuse üksuse olukord erineb teiste antud nõuet järgivate üksuste olukorrast. Juhul kui teised üksused sarnastes tingimustes järgivad antud nõuet, kehtib vaidlustatav eeldus, et üksuse poolt nõude järgimine ei ole nii eksitav, et selle tulemuseks oleks vastuolu *kontseptuaalses raamistikus* sätestatud finantsaruannete eesmärgiga.

Tegevuse jätkuvus

25 **Finantsaruandeid koostades hindab juhtkond üksuse suutlikkust tegevust jätkata. Üksus koostab finantsaruanded tegevuse jätkuvuse alusel, välja arvatud juhul, kui juhtkond kas plaanib üksust likvideerida või selle tegevuse lõpetada või kui tal puudub muu realistlik alternatiiv ja ta on sunnitud seda tegema. Juhul kui juhtkond on oma hinnangu andmisel teadlik sellistest olulistest ebakindlust põhjustatavatest sündmustest või tingimustest, mis võivad anda põhjust kahtlemiseks üksuse võimes tegevust jätkata, avalikustab üksus need asjaolud. Juhul kui üksus ei koosta finantsaruandeid tegevuse jätkuvuse alusel, avalikustatakse see asjaolu koos finantsaruannete koostamise alusega ja põhjusega, miks üksust ei käsitleta jätkuvalt tegutsevana.**

26 Tegevuse jätkuvuse eelduse põhjendatuse hindamisel arvestab juhtkond kogu kättesaadavat teavet tuleviku kohta, mis peab hõlmama vähemalt kahteteist kuud alates aruandeperioodi lõpust, kuid ei ole piiratud sellega. Hindamise põhjalikkus sõltub iga juhtumi asjaoludest. Kui üksuse tegevus on olnud tulutoov ja tal on olnud raskusteta juurdepääs rahalistele vahenditele, võib üksus detailse analüüsisita jõuda järeldusele, et tegevuse jätkuvuse eeldus on asjakohane. Teistel juhtudel võib juhtkonnal olla vaja kaaluda suurt hulka erinevaid tegureid olemasoleva ja prognoositava tasuvuse kohta, võlgade tagasimaksegraafikute ja võimalike alternatiivsete finantseerimisallikate kohta, enne kui on võimalik veenduda, et tegevuse jätkuvuse eeldus on asjakohane.

Tekkepõhine arvestus

27 **Üksus koostab oma finantsaruanded, välja arvatud rahavoogusid käsitlev teave, tekkepõhisest arvestusest lähtudes.**

28 Tekkepõhise arvestuse kasutamisel kajastab üksus varade, kohustiste, omakapitali, tulude ja kulude objekte (finantsaruannete elemendid) juhul, kui need vastavad kõnealuste elementide *kontseptuaalses raamistikus* esitatud määratlustele ja kajastamiskriteeriumidele.

Olulisus ja summeerimine

29 **Üksus esitab iga olulise sarnaste objektide liigi eraldi. Üksus esitab erineva olemuse või otstarbega objektid eraldi, välja arvatud juhul, kui need on ebaolulised.**

30 Finantsaruanded valmivad suure hulga tehingute või muude sündmuste töötlemise tulemusel, mille käigus need tehingud või sündmused koondatakse liikidesse vastavalt nende olemusele või otstarbele. Sellise koondamise ja liigitamise protsessi lõppastmeks on summeeritud ja liigitatud andmed, mis moodustavad kirjed finantsaruannetes. Kui kirje ei ole eraldi oluline, summeeritakse see teiste kirjetega kas neis aruannetes või lisades. Kirje, mis ei ole piisavalt oluline nendes aruannetes eraldi esitamiseks, võib kvalifitseeruda eraldi esitamisele lisades.

30A Käesolevat või muud IFRSi rakendades otsustab üksus, võttes arvesse kõiki olulisi fakte ja asjaolusid, kuidas koondada teavet finantsaruannetes, mis hõlmavad lisasid. Üksus ei vähenda oma finantsaruannete arusaadavust, jättes olulise teabe väheolulise teabe varju või koondades olulised kirjed, millel on erinev olemus või otstarve.

- 31 Mõnes IFRSis määratletakse teave, mis tuleb hõlmata finantsaruannetes, mis sisaldavad lisasid. Üksus ei pea konkreetselt avalikustama IFRSis nõutud teavet, kui avalikustamisel saadav teave ei ole oluline. Sama kehtib ka juhul, kui IFRS sisaldab loetelu erinõudeid või kirjeldab neid miinimumnõuetena. Samuti kaalub üksus täiendavat avalikustamist juhul, kui vastavus IFRSis esitatud erinõuetele ei ole piisav, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel mõista konkreetsete tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju üksuse finantsseisundile ja -tulemustele.

Saldeerimine

- 32 **Üksus ei saldeeri varasid ja kohustisi või tulusid ja kulusid, välja arvatud juhul, kui see on lubatud või nõutud mõnes IFRSis.**

- 33 Üksus esitab eraldi nii varad ja kohustised kui ka tulu ja kulud. Saldeerimine kasumi- või muu koondkasumi aruannetes või finantsseisundi aruannetes, välja arvatud juhul, kui saldeerimine peegeldab tehingu või muu sündmuse sisu, kahandab finantsaruannete kasutajate võimet mõista aset leidnud tehinguid, muid sündmusi ja tingimusi ning hinnata üksuse tulevase rahavoogusid. Varade mõõtmist vähendatuna allahindluse võrra – näiteks iganenud varude allahindluse või ebatõenäoliselt laekuvate nõuete allahindluse võrra – ei käsitata saldeerimisena.

- 34 IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu* kohaselt tuleb üksusel mõõta kliendilepingutest saadavat müügitulu summas, mis vastab tasule, mida üksusel on tema hinnangul õigus lubatud kaupade või teenuste eest saada. Näiteks kajastab kajastatud müügitulu suurus kõiki kaubanduslikke allahindlusi ja mahust tulenevaid hinnalandeid, mida üksus võimaldab. Üksus teeb oma tavapärase tegevuse käigus ka selliseid tehinguid, mis ei loo otseselt tulu, vaid on põhitegevuse seisukohast juhuslikud. Üksus esitab selliste tehingute tulemused samast tehingust tulenevate tulude ja kulude saldeerimise teel juhul, kui selline esitus kajastab tehingu või muu sündmuse sisu. Näiteks:

- a) üksus kajastab põhivarade, sealhulgas investeringute ja äritegevuses kasutatavate varade müügitulu ja kahjumi, lahutades müügi eest saadud tasust vara bilansilise jääkmaksumuse ja kaasnevad müügitulud; ja
- b) üksus võib saldeerida kulutusi, mis on seotud vastavalt IAS 37-le *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* kajastatud eraldisega ja mis hüvitatakse vastavalt lepingulisele kokkuleppele kolmanda osapoollega (näiteks tarnija garantiileping), nendega seotud hüvitistega.

- 35 Lisaks esitab üksus sarnaste tehingute liigist tuleneva kasumi ja kahjumi saldeerituna, näiteks valuutakursi muutuste kasumid ja kahjumid või kauplemise eesmärgil hoitavatest finantsinstrumentidest saadud kasumid ja kahjumid. Kuid üksus esitab sellised kasumid ja kahjumid eraldi juhul, kui nad on olulised.

Aruandluse sagedus

- 36 **Üksus esitab vähemalt üks kord aastas finantsaruannete tervikkomplekti (kaasa arvatud võrdlusandmed). Juhul, kui üksus muudab oma aruandeperioodi lõppu ja esitab raamatupidamise aastaaruande ühest aastast pikema või lühema aruandeperioodi kohta, avalikustab üksus lisaks finantsaruannetega hõlmatud perioodile ka:**

- a) lühema või pikema perioodi kasutamise põhjuse ja

- b) asjaolu, et finantsaruannetes kajastatud summad ei ole üheselt võrreldavad.

- 37 Tavaliselt koostab üksus finantsaruanded järjepidevalt üheaastase perioodi kohta. Siiski koostavad mõned üksused praktilistel põhjustel aruande näiteks 52-nädalase perioodi kohta. Käesolev standard ei välista seda tava.

*Võrdlusandmed**Minimaalsed võrdlusandmed*

- 38** Üksus esitab kõikide jooksva perioodi finantsaruannetes kajastatud summade kohta eelmise perioodi võrdlusandmed, välja arvatud juhul, kui IFRSides on lubatud või nõutud teisiti. Üksus esitab võrdlusandmed seletava või kirjeldava teabe kohta, kui see on vajalik jooksva perioodi finantsaruannete mõistmiseks.
- 38A** Üksus esitab vähemalt kaks finantsseisundi aruannet, kaks kasumi- ja muu koondkasumi aruannet, kaks eraldiseisvat kasumiaruannet (kui esitatakse), kaks rahavoogude aruannet ja kaks omakapitali muutuste aruannet ning nende lisad.
- 38B** Mõnikord on eelmis(t)e perioodi(de) finantsaruannetes esitatud seletav teave jätkuvalt asjakohane ka jooksva perioodil. Näiteks avalikustab üksus jooksva perioodil üksikasjad õigusvaidluse kohta, mille tulemus oli eelmise perioodi lõpus ebakindel ega ole endiselt selgunud. Finantsaruannete kasutajal võib olla kasulik teada, et see ebakindlust tekitav asjaolu oli olemas juba eelmise perioodi lõpus ja milliseid abinõusid on selle lahendamiseks käesoleval perioodil rakendatud.

Täiendavad võrdlusandmed

- 38C** Üksus võib esitada muid võrdlusandmeid peale IFRSides nõutud minimaalsete võrdlevate finantsaruannete, tingimusel et need andmed on koostatud kooskõlas IFRSidega. Sellised võrdlusandmed võivad sisaldada ühte või mitut paragrahvis 10 osutatud aruannet, kuid ei pea sisaldama finantsaruannete tervikkomplekti. Üksus esitab sellisel juhul kõnealuste täiendavate aruannete kohta asjakohased lisad.
- 38D** Üksus võib näiteks esitada kolmanda kasumi- ja muu koondkasumi aruande (esitades andmed jooksva perioodi, eelmise perioodi ja ühe täiendava võrdlusperioodi kohta). Üksus ei pea siiski esitama kolmandat finantsseisundi aruannet, kolmandat rahavoogude aruannet ja kolmandat omakapitali muutuste aruannet (st täiendavat võrdlevat raamatupidamisaruannet). Üksus peab kõnealuse täiendava kasumi- ja muu koondkasumi aruandega seotud võrdlusandmed esitama finantsaruannete lisades.

39–40 [Välja jäetud]

Arvestusmeetodite muutus, tagasiulatuv korrigeerimine või ümberliigitamine

- 40A** Üksus esitab lisaks paragrahvis 38A nõutud minimaalsetele võrdlevatele finantsaruannetele kolmanda finantsseisundi aruande eelmise perioodi alguse seisuga, kui:
- a) ta rakendab mõnda arvestusmeetodit tagasiulatuvalt või korrigeerib oma finantsaruannetes tagasiulatuvalt kirjeid või kui ta liigib oma finantsaruannetes kirjeid ümber ja
 - b) selline tagasiulatuv rakendamine, korrigeerimine või ümberliigitamine avaldab olulist mõju eelmise perioodi alguse finantsseisundi aruandes esitatud teabele.
- 40B** Paragrahvis 40A kirjeldatud olukorras esitab üksus kolm finantsseisundi aruannet:
- a) jooksva perioodi lõpu seisuga;
 - b) eelmise perioodi lõpu seisuga ja
 - c) eelmise perioodi alguse seisuga.

- 40C Kui üksus peab kooskõlas paragrahvi 40A esitava täiendava finantsseisundi aruande, peab ta avalikustama paragrahvides 41–44 ja IAS 8-s nõutud teabe. Ta ei pea siiski esitava eelmise perioodi alguse finantsseisundi algaruande lisasid.
- 40D Kõnealune finantsseisundi algaruanne esitatakse eelmise perioodi alguse seisuga sõltumata sellest, kas üksuse finantsaruanded sisaldavad eelmiste perioodide võrdlusandmeid (nagu on lubatud paragrahvis 38C).
- 41 **Juhul kui üksus muudab finantsaruannete kirjete esitusviisi või liigitust, liigitab ta võrdlussummad ümber, välja arvatud juhul, kui ümberliigitamine ei ole otstarbekas. Võrdlussummade ümberliigitamisel avalikustab üksus (sh eelmise perioodi alguse seisuga):**
- a) ümberliigituse olemuse;
 - b) iga ümberliigitatud kirje või kirjete liigi summa ja
 - c) ümberliigituse põhjuse.
- 42 **Juhul kui võrdlusandmete ümberliigitamine on võimatu, avalikustab üksus:**
- a) summade ümberliigitamata jätmise põhjuse ja
 - b) nende paranduste olemuse, mis oleks tulnud summade ümberliigitamisel läbi viia.
- 43 Perioodidevahelise teabe võrreldavuse parandamine aitab finantsaruannete kasutajatel teha majandusotsuseid, eriti võimaldades hinnata finantsteabe trende prognooside tegemise eesmärgil. Mõnikord on käesoleva perioodiga võrreldavuse saavutamiseks eelneva perioodi võrdlusandmete ümberliigitamine praktiliselt võimatu. Näiteks võib juhtuda, et üksus ei ole eelmis(t)el perioodi(de)l kogunud andmeid selliselt, mis lubaks ümberliigitamist ja teabe taasloomine ei pruugi olla võimalik.
- 44 IAS 8 käsitleb arvestusmeetodi muutuste või vigade parandamisega seotud võrdlusandmete korrigeerimist.
- Esituse järjepidevus*
- 45 **Üksus säilitab objektide esitamise ja liigitamise põhimõtted finantsaruannetes muutumatutena ühest perioodist teise, välja arvatud juhul, kui:**
- a) oluliste muutuste tõttu üksuse äritegevuses või üksuse finantsaruannete läbivaatamise tulemusena on ilmne, et teistsugune esitusviis või liigitamine oleks sobivam, arvestades IAS 8-s esitatud arvestusmeetodite valiku- ja rakenduskriteeriume; või
 - b) mõni IFRS nõuab esitusviisi muutmist.
- 46 Näiteks võib oluline omandamine või müük või finantsaruannete esitusviisi läbivaatamine viidata asjaolule, et finantsaruanded tuleks esitada senisest erineval viisil. Üksus muudab oma finantsaruannete esitusviisi ainult juhul, kui parandatud esitusviis annab usaldusväärset ja finantsaruannete kasutajatele asjakohasemat teavet ja uuendatud struktuuri kasutatakse tõenäoliselt ka tulevikus, nii et võrreldavuse põhimõtet ei rikuta. Selliste muudatuste tegemisel esitusviisis peab üksus oma võrdlusandmed vastavalt paragrahvidele 41 ja 42 ümber liigitama.

STRUKTUUR JA SISU

Sissejuhatus

- 47 Käesoleva standardiga nõutakse teatud teabe avalikustamist finantsseisundi aruandes, kasumi- või muu koondkasumi aruannetes või omakapitali muutuste aruandes ning teiste kirjete avalikustamist kas kõnealustes aruannetes või lisades. IAS 7 *Rahavoogude aruanne* sätestab nõuded, kuidas esitada rahavoogude teavet.
- 48 Käesolevas standardis kasutatakse mõnikord mõistet „avalikustatav teave“ laias tähenduses, hõlmates finantsaruannetes kajastatud objekte. Teised IFRS-id nõuavad samuti teabe avalikustamist. Selline avalikustamine võidakse teha finantsaruannetes, kui käesolevas standardis või mõnes muus IFRS-is ei ole sätestatud teisiti.

Finantsaruannete identifitseerimine

- 49 **Üksus identifitseerib selgelt finantsaruanded ja eraldab need muust samas avaldatud dokumendis sisalduvast teabest.**
- 50 IFRS-id kehtivad ainult finantsaruannetele ja mitte tingimata muule aastaaruandes, regulatiivses dokumendis või muus dokumendis esitatud teabele. Seetõttu on oluline, et finantsaruannete kasutajad suudaksid eristada IFRS-ide kohaselt koostatud teavet muust teabest, mis võib finantsaruannete kasutajatele kasulik olla, kuid mida standardites ei käsitleta.
- 51 **Üksus identifitseerib selgelt iga finantsaruande ja nende lisad. Lisaks toob üksus selgelt välja järgmise teabe ja kordab seda, kui see on vajalik esitatud teabe õigeks mõistmiseks:**
- a) aruandva üksuse nimi või muud identifitseerimiseks vajalikud andmed ja selliste andmete mis tahes muutused võrreldes eelmise aruandeperioodi lõpuga;
 - b) kas finantsaruanded hõlmavad üksikut üksust või üksuste rühma;
 - c) aruandeperioodi lõpukuupäev või periood, mida käsitlevad finantsaruanded või nende lisad;
 - d) esitusvaluuta määratletuna vastavalt IAS 21-le ja
 - e) täpsusaste, mida kasutatakse finantsaruannetes arvandmete esitamisel.
- 52 Üksus vastab paragrahvi 51 nõuetele, kui ta esitab lehekülgede, aruannete, lisade, veergude ja muu sellise asjakohased pealkirjad. Sellise teabe parima esitusviisi kindlaksmääramine tugineb hinnangul. Näiteks juhul, kui üksus esitab finantsaruanded elektroonilisel kujul, ei kasutata alati eraldi lehekülgi; üksus esitab eespool nimetatud andmed, et kindlustada finantsaruannetes sisalduva teabe õige mõistmise.
- 53 Üksus muudab tihti oma finantsaruanded paremini mõistetavaks, kui ta esitab teabe tuhandetes või miljonites esitusvaluuta ühikutes. Selline esitusviis on aktsepteeritav seni, kuni üksus avalikustab täpsusastme ega jäta olulist teavet aruandest välja.

Finantsseisundi aruanne

Finantsseisundi aruandes esitatavad andmed

- 54 **Finantsseisundi aruanne sisaldab kirjeid, mis väljendavad järgmisi summasid:**
- a) materiaalsed põhivarad;
 - b) kinnisvarainvesteeringud;
 - c) immateriaalsed varad;

- d) **finantsvarad (välja arvatud punktides e, h ja i nimetatud summad);**
 - da) **selliste IFRS 17 rakenduslasse kuuluvate lepingute portfellid, mida käsitatakse varadena, jagatud vastavalt IFRS 17 paragrahvile 78;**
 - e) **kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud;**
 - f) bioloogilised varad, mis kuuluvad IAS 41 *Põllumajandus* rakenduslasse;
 - g) **varud;**
 - h) **nõuded ostjate vastu ja muud nõuded;**
 - i) **raha ja raha ekvivalendid;**
 - j) selliste varade kogusumma, mis on kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* liigitatud müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppidesse;
 - k) **võlad tarnijatele ja muud võlad;**
 - l) **eraldised;**
 - m) **finantskohustised (välja arvatud punktides k ja l nimetatud summad);**
 - ma) **selliste IFRS 17 rakenduslasse kuuluvate lepingute portfellid, mida käsitatakse kohustistena, jagatud vastavalt IFRS 17 paragrahvile 78;**
 - n) tasumisele kuuluva tulumaksu kohustised ja varad vastavalt IAS 12-le *Tulumaks*;
 - o) **edasilükkunud tulumaksu kohustised ja edasilükkunud tulumaksu varad vastavalt IAS 12-le;**
 - p) **kohustised, mis kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppidesse kooskõlas IFRS 5-ga;**
 - q) mittekontrollivad osalused (esitatakse omakapitali koosseisus) ja
 - r) **emaettevõtja omanikele omistatav emiteeritud kapital ja reservid.**
- 55 Üksus esitab täiendavad kirjed (sealhulgas eristades paragrahvis 54 loetletud kirjed), alapealkirjad ja vahesummad finantsseisundi aruandes, kui see on oluline üksuse finantsseisundi mõistmiseks.
- 55A Kui üksus esitab vahesummad vastavalt paragrahvile 55, siis need vahesummad:
- a) koosnevad kirjetest, mis hõlmavad IFRSi kohaselt kajastatud ja mõõdetud summasid;
 - b) esitatakse ja nimetatakse viisil, mis teeb vahesumma moodustavad kirjed selgeks ja arusaadavaks;
 - c) on vastavalt paragrahvile 45 perioodist perioodi samad, ja
 - d) ei tohi olla rohkem esile tõstetud kui IFRSiga nõutud vahe- ja kogusummad finantsseisundi aruande kohta.

- 56 **Kui üksus esitab oma finantsseisundi aruandes käibe- ja põhivarad ning lühi- ja pikaajalised kohustised eraldi, ei liigita ta edasilükkunud tulumaksu vara (kohustisi) käibevaraks (lühiajalisteks kohustisteks).**
- 57 Käesoleva standardiga ei kirjutata üksusele ette kirjade esitamise järjekorda ega formaati. Paragrahvis 54 üksnes loetletakse kirjeid, mille olemus või otstarve on piisavalt erinevad, et õigustada finantsseisundi aruandes eraldi esitamist. Lisaks:
- a) lisatakse täiendavaid kirjeid, kui objekti või samalaadsete objektide kogumi suurus, olemus või otstarve on selline, et eraldi esitamine on oluline üksuse finantsseisundi mõistmiseks; ja
 - b) võib objektide või samalaadsete objektide kogumi nimetusi ja järjekorda muuta sõltuvalt üksuse tegevuse ja tehingute laadist, et anda üksuse finantsseisundi mõistmiseks olulist teavet. Näiteks võib finantsasutus muuta eespool toodud kirjeldusi, et anda edasi teavet, mis on asjakohane finantsasutuse tegevuse jaoks.
- 58 Üksus otsustab täiendavate kirjade eraldi esitamise vajalikkuse üle järgmisi asjaolusid hinnates:
- a) varade olemus ja likviidsus;
 - b) varade otstarve üksuses; ja
 - c) kohustiste summad, olemus ja tasumise tähtajad.
- 59 Erinevate mõõtmisaluste kasutamine vara erinevate liikide puhul viitab asjaolule, et nende olemus või otstarve on erinev ja seega esitab üksus need eraldi kirjetena. Näiteks materiaalsete põhivarade erinevaid liike võib vastavalt IAS 16-le kajastada soetusmaksumuses või ümberhinnatud maksumuses.
- Lühi- ja pikaajaline eristus*
- 60 Üksus esitab käibevarad ja põhivarad ning lühi- ja pikaajalised kohustised vastavalt paragrahvidele 66–76 oma finantsseisundi aruandes eraldi liikidena, välja arvatud juhul, kui likviidsusel põhinev esitusviis annab usaldusväärset ja asjakohasemat teavet. Sellisel juhul esitab üksus kõik varad ja kohustised nende likviidsuse järjekorras.
- 61 **Olenemata sellest, kumba esitusmeetodit on kasutatud, avalikustab üksus hiljem kui kaheteist kuu möödumisel eeldatavalt laekuvad või tasutavad summad iga sellise vara ja kohustise kirje kohta, mis sisaldab summasid, mis eeldatavalt laekuvad või tasutakse:**
- a) **mitte hiljem kui kaksteist kuud pärast aruandeperioodi ja**
 - b) **hiljem kui kaksteist kuud pärast aruandeperioodi.**
- 62 Kui üksus tarnib kaupu või pakub teenuseid selgelt määratletava äritsükli jooksul, siis käibe- ja põhivarade ning pika- ja lühiajaliste kohustiste eraldamine finantsseisundi aruandes annab kasulikku teavet, eristades käibekapitalina ringleva netovara üksuse pikaajalise kasutusega objektidest. Samuti võimaldab see esile tuua varad, mis jooksva äritsükli jooksul eeldatavalt realiseeritakse, ning kohustised, mis tuleb sama perioodi vältel arveldada.
- 63 Mõnede üksuste puhul, nagu näiteks finantsasutused, annab varade esitamine kasvavas või kahanevas likviidsusjärjekorras teavet, mis on usaldusväärne ja asjakohasem kui esitamine lühi- ja pikaajalisuse alusel, kuna üksus ei paku kaupu või teenuseid selgelt määratletava äritsükli jooksul.

- 64 Paragrahvi 60 rakendamisel on üksusel lubatud esitada osad oma varad ja kohustised lühi- ja pikaajalise liigitatuse alusel ning teised likviidsusjärjekorras, kui selline esitus annab usaldusväärset ja asjakohasemat teavet. Vajadus segaesituseks võib tekkida juhul, kui üksusel on erinevaid tegevusvaldkondi.
- 65 Teave varade ja kohustiste eeldatavate realiseerimiskuupäevade kohta on kasulik üksuse likviidsuse ja maksevõime hindamisel. IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustamine* nõuab finantsvarade ja finantskohustiste maksetähtsuste avalikustamist. Finantsvarad hõlmavad nõudeid ostjate vastu ja muid nõudeid ning finantskohustised võlgnevusi tarnijatele ja muid võlgnevusi. Teave mitterahaliste varade, nagu näiteks varude realiseerimise eeldatava tähtaja ja selliste kohustiste, nagu näiteks eraldiste tasumise eeldatava tähtaja kohta on samuti kasulik, olenemata sellest, kas varad ja kohustised on liigitatud lühi- ja pikaajalisteks või mitte. Näiteks avalikustab üksus varude summa, mis eeldatavalt realiseeritakse hiljem kui kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi.

Käibevarad

66 Üksus liigitab vara käibevaraks, kui:

- a) ta loodab vara realiseerida või kavatsseb selle müüa või tarbida oma tavapärase äriotsuse käigus;
- b) ta hoiab seda peamiselt kauplemise eesmärgil;
- c) ta loodab vara realiseerida 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi või
- d) vara on raha või raha ekvivalent (nagu on määratletud IAS 7-s), välja arvatud juhul, kui vara kasutamine vahetamiseks või kohustise arveldamiseks on piiratud vähemalt kaksteist kuud pärast aruandeperioodi.

Üksus liigitab kõik teised varad põhivaradeks.

- 67 Käesolevas standardis kasutatav mõiste „põhivara“ hõlmab pikaajalisi materiaalseid, immateriaalseid ja finantsvarasid. Standard ei keela alternatiivsete nimetuste kasutamist, kui nende tähendus on selge.
- 68 Üksuse äriotsus on aeg, mis kulub protsessis kasutatavate varade omandamisest kuni nende realiseerimiseni raha või raha ekvivalentide vastu. Kui üksuse tavapärase äriotsus ei ole selgelt määratletav, siis loetakse selle pikkuseks 12 kuud. Käibevarad hõlmavad varasid (nagu näiteks varud ja nõuded ostjate vastu), mida müüakse, tarbitakse või realiseeritakse tavapärase äriotsuse jooksul ka juhul, kui neid eeldatavalt ei realiseerita 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi. Käibevarad hõlmavad samuti varasid, mida hoitakse peamiselt kauplemise eesmärgil (näiteks teatavad finantsvarad, mis vastavad IFRS 9-s esitatud kauplemise eesmärgil hoidmise määratlusele), ja pikaajalise finantsvara lühiajalist osa.

Lühiajalised kohustised

69 Üksus liigitab kohustise lühiajaliseks siis, kui:

- a) ta eeldatavasti arveldab kohustise oma tavapärase äriotsuse jooksul;
- b) ta hoiab seda peamiselt kauplemise eesmärgil;
- c) kohustis kuulub arveldamisele kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi või
- d) tal ei ole tingimusteta õigust kohustise arveldamist edasi lükata vähemalt kaksteist kuud pärast aruandeperioodi (vt paragrahv 73). Kohustise tingimused, mis võiksid vastaspoole otsusel realiseeruda selle arveldamisena omakapitaliinstrumentide emiteerimise teel, ei mõjuta selle liigitamist.

Üksus liigitab kõik muud kohustised pikaajalisteks.

- 70 Mõned lühiajalised kohustised, nagu võlad tarnijatele, töötajate palgakulude ja muude tegevuskuludega seotud viitvõlad, on osa üksuse tavapärase äriotsuse jooksul kasutatavast käibekapitalist. Üksus liigitab sellised jooksva äritegevusega seotud objektid lühiajalisteks kohustisteks isegi siis, kui nende tasumise tähtaeg on hiljem kui kaksteist kuud pärast aruandeperioodi. Samasugune tavapärase äriotsus kehtib nii üksuse varade kui ka kohustiste liigitamise puhul. Kui üksuse tavapärase äriotsus ei ole selgelt määratletav, siis loetakse selle pikkuseks kaksteist kuud.
- 71 Muid lühiajalisi kohustisi ei tasuta jooksva äriotsuse käigus, vaid need tuleb tasuda 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi või neid hoitakse peamiselt kauplemiseesmärgil. Sellised kohustised on näiteks teatavad finantskohustised, mis liigitatakse IFRS 9 kohaselt kauplemiseesmärgil hoitavateks, arvelduslaenu ja pikaajaliste finantskohustiste lühiajaline osa, dividendivõlad, tulumaksuvõlg ja muud jooksva äritegevusega mitteseotud võlgnevused. Pikaajaliseks refinantseerimiseks kasutatavad finantskohustised (st need, mis ei kuulu üksuse tavapärase äriotsuse kasutatava käibekapitali hulka) ja mida ei tule tasuda 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi, on paragrahvide 74 ja 75 kohaselt pikaajalised kohustised.
- 72 Üksus liigitab oma finantskohustised lühiajalisteks, kui need tuleb tasuda kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi lõppu, isegi sellisel juhul, kui:
- a) esialgne tähtaeg oli pikem kui kaksteist kuud; ja
 - b) pikaajaline refinantseerimise või maksegraafiku muutmise leping on sõlmitud pärast aruandeperioodi lõppu ja enne finantsaruannete avaldamiseks heaks kiitmist.
- 73 Kui üksus kavatses ja ta omab õigust omal äranägemisel olemasoleva laenulepingu alusel kohustust refinantseerida või pikendada seda vähemalt kaheteistkümneks kuuks pärast aruandeperioodi, liigitatakse kohustus pikaajaliseks ka siis, kui see muidu tuleks tasuda lühema perioodi jooksul. Kui aga kohustuse refinantseerimine või pikendamine ei ole üksuse otsustada (näiteks juhul, kui puudub refinantseerimise kokkulepe), ei arvesta üksus võimalust kohustust refinantseerida ja liigitab kohustuse lühiajaliseks.
- 74 Kui üksus rikub aruandeperioodi lõpus või enne seda pikaajalise laenu lepingus sätestatud tingimusi, mille tõttu muutub kohustus nõudmisel väljamaksmisele kuuluvaks, liigitab üksus kohustise lühiajaliseks ka siis, kui laenuandja on pärast aruandeperioodi lõppu ja enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist nõustunud rikkumise tõttu laenu mitte välja nõudma. Üksus liigitab kohustise lühiajaliseks, kuna aruandeperioodi lõpus ei ole üksusel tingimusteta õigust seda arveldust edasi lükata rohkem kui kaheteistkümneks kuuks alates nimetatud kuupäevast.
- 75 Samas liigitab üksus kohustise lühiajaliseks, kui laenuandja on aruandeperioodi lõpuks nõustunud andma ajapikendust, mis kehtib vähemalt kaksteist kuud pärast aruandeperioodi lõppu ning mille jooksul üksus saab lepingurikkumist kõrvaldada ja mille jooksul laenuandja ei saa nõuda kohest tagasimaksmist.
- 76 Kui lühiajalisteks kohustisteks liigitatud laenu puhul toimuvad aruandeperioodi lõpu ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahelisel perioodil järgnevad sündmused, siis need kuuluvad mittekorrigeerivate sündmustena avalikustamisele vastavalt IAS 10-le *Sündmused pärast aruandeperioodi*:
- a) pikaajaline refinantseerimine;
 - b) pikaajalise laenulepingu tingimuste rikkumise kõrvaldamine; ja
 - c) laenuandjalt pikaajalise laenulepingu rikkumise kõrvaldamiseks ajapikenduse saamine, mis kehtib vähemalt kaksteist kuud pärast aruandeperioodi lõppu.

Finantsseisundi aruandes või lisades esitatav teave

- 77 **Üksus avalikustab kas finantsseisundi aruandes või selle lisades esitatud kirjete täiendavaid alajaotusi, mis on liigitatud sobival viisil üksuse tegevusest lähtudes.**

78 Alajaotuste detailsus sõltub IFRSide nõuetest ja vastavate summade suurusest, olemusest ja otstarbest. Üksus kasutab paragrahvis 58 sätestatud tegureid ka alajaotuse määramisel. Avalikustamine erineb iga objekti puhul, näiteks:

- a) materiaalsete põhivarade objektid jagatakse liikidesse vastavalt IAS 16-le;
- b) nõuded jagatakse nõueteks ostjate vastu, nõueteks seotud osapoolte vastu, ettemakseteks ja muudeks nõueteks;
- c) varud jagatakse vastavalt IAS 2-le *Varud* sellistesse liikidesse nagu kaup, tootmisvarud, materjalid, lõpetamata toodang ja valmistooted;
- d) eraldised jagatakse töötajate hüvitistega seotud eraldisteks ja muudeks eraldisteks; ja
- e) omakapital ja reservid jagatakse erinevatesse liikidesse, nagu näiteks sissemakstud omakapital, ülekurs ja reservid.

79 Üksus avalikustab kas finantsseisundi aruandes või omakapitali muutuste aruandes või lisades järgmised andmed:

a) aktsiakapitali iga liigi kohta:

- i) lubatud aktsiate arv;
- ii) emiteeritud ja täielikult tasutud aktsiate arv ning emiteeritud ja mittetäielikult tasutud aktsiate arv;
- iii) aktsia nimiväärtus või asjaolu, et aktsiatel nimiväärtus puudub;
- iv) perioodi alguses ja lõpus ringluses olevate aktsiate arvu võrdlus;
- v) antud liigiga seotud õigused, eelised ja piirangud, sealhulgas dividendide jaotamise ja kapitali tagasimaksmise piirangud;
- vi) üksuse enda või selle tütar- või sidusettevõtjate valduses olevad aktsiad ja
- vii) optioonide ja aktsiate müügilepingute alusel emiteerimisele kuuluvad aktsiad, sealhulgas tingimused ja summad; ja

b) iga omakapitali reservi olemus ja eesmärgi kirjeldus.

80 Üksus, millel puudub aktsiakapital, näiteks täis- või usaldusühing, avalikustab paragrahvi 79 punktis a nõutavaga võrdväärse teabe, mis näitab igas omakapitali liigis aruandeperioodil toimunud muutusi ja iga omakapitali liigiga seotud õigusi, eeliseid ja piiranguid.

80A Kui üksus on liigitanud

a) (tagasi)müüdava finantsinstrumendi, mis liigitatakse omakapitaliinstrumendiks või

b) instrumendi, mis paneb üksusele kohustuse anda teisele osapooltele üle üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral ja mis liigitatakse omakapitaliinstrumendiks,

ümber finantskohustiste ja omakapitali vahel, avalikustab ta igasse kategooriasse (finantskohustised või omakapital) ümberliigitatud või nendest eemaldatud summa ja selle ümberliigitamise aja ning põhjuse.

Kasumi- ja muu koondkasumi aruanne

81A Kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (koondkasumiaruandes) esitatakse lisaks kasumit või kahjumit ja muud koondkasumit kajastavatele osadele järgmised kirjed:

- a) kasum või kahjum;
- b) muu koondkasumi kogusumma;
- c) perioodi koondkasum, s.o kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi kogusumma.

Kui üksus esitab eraldiseisva kasumiaruande, ei esita ta koondkasumiaruandes kasumit või kahjumit kajastavat osa.

81B Üksus esitab lisaks kasumit või kahjumit ja muud koondkasumit kajastavatele osadele perioodi kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi jaotusena järgmised objektid:

- a) aruandeperioodi kasum või kahjum, mis kuulub:
 - i) mittekontrollivale osalusele ja
 - ii) emaettevõtja omanikele;
- b) aruandeperioodi koondkasum, mis kuulub:
 - i) mittekontrollivale osalusele ja
 - ii) emaettevõtja omanikele.

Kui üksus esitab kasumi või kahjumi eraldi aruandes, esitab ta selles aruandes punktis a nimetatud teabe.

Kasumit või kahjumit kajastavas osas või kasumiaruandes esitatav teave

81 [Välja jäetud]

82 Kasumit või kahjumit kajastav osa või kasumiaruanne sisaldab lisaks muude IFRS-idega nõutud kirjetele järgmisi kirjeid perioodi asjaomaste summade kohta:

- a) tulu, esitades eraldi:
 - i) sisemise intressimäära meetodit kasutades arvatud intressitulu ja
 - ii) tulu kindlustustegevusest (vt IFRS 17);
- aa) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantsvara kajastamise lõpetamisest tekkivad kasumid ja kahjumid;
- ab) IFRS 17 rakendusallas väljastatud lepingutest tulenevad kindlustustegevuse kulud (vt IFRS 17);
- ac) sõlmitud edasikindlustuslepingute tulu või kulu (vt IFRS 17);
- b) finantskulud;

- ba) väärtuse langusest tulenev kahjum (kaasa arvatud väärtuse langusest tulenevate kahjumite või kasumite tühistamised), mis on määratletud vastavalt IFRS 9 osale 5.5;
- bb) IFRS 17 rakendusallas väljastatud lepingutest tulenev kindlustuslepingute finantstulu või -kulu (vt IFRS 17);
- bc) sõlmitud edasikindlustuslepingute finantstulu või -kulu (vt IFRS 17);
- c) osa kapitaliosaluse meetodil kajastatud sidus- ja ühissettevõtjate kasumist või kahjumist;
- ca) kasum või kahjum, mis tekib finantsvara varasema amortiseeritud soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse vahe tõttu ümberliigitamise kuupäeval (vastavalt IFRS 9 määratlusele) juhul, kui finantsvara liigitatakse amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast ümber õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriasse;
- cb) varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum, mis liigitatakse ümber kasumisse või kahjumisse juhul, kui finantsvara liigitatakse õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriast ümber õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriasse;
- d) tulumaksu kulu;
- e) [välja jäetud]
- ea) lõpetatud tegevusvaldkondi hõlmav koondsumma (vt IFRS 5).
- f)–i) [välja jäetud]

Muud koondkasumit kajastavas osas esitatav teave

82A Muu koondkasumi osas esitatakse järgmised kirjed perioodi vastavate summade kohta:

- a) muu koondkasumi kirjed (välja arvatud paragrahvis b esitatud summad), liigitatud olemuse alusel vastavalt teistele IFRS-idele:
 - i) ei liigitata hiljem ümber kasumisse või kahjumisse ja
 - ii) liigitatakse hiljem ümber kasumisse või kahjumisse, kui erinõuded on täidetud;
- b) sidus- ja ühissettevõtjate kapitaliosaluse meetodil arvestatud koondkasumi osa, mis on jagatud kirjeteks, mida vastavalt muudele IFRS-idele:
 - i) ei liigitata hiljem ümber kasumisse või kahjumisse ja
 - ii) liigitatakse hiljem ümber kasumisse või kahjumisse, kui erinõuded on täidetud.

83-84 [Välja jäetud]

85 Üksus esitab täiendavad kirjed (sealhulgas eristades paragrahvis 82 loetletud kirjed), alapealkirjad ja vahesummad kasumi ning muu koondkasumi aruandes/aruannetes, kui see on oluline üksuse finants-tulemuste mõistmiseks.

- 85A Kui üksus esitab vahesummad vastavalt paragrahvile 85, siis need vahesummad:
- koosnevad kirjetest, mis hõlmavad IFRSi kohaselt kajastatud ja mõõdetud summasid;
 - esitatakse ja nimetatakse viisil, mis teeb vahesumma moodustavad kirjed selgeks ja arusaadavaks;
 - on vastavalt paragrahvile 45 perioodist perioodi samad, ja
 - ei tohi olla rohkem esile tõstetud kui IFRSiga nõutud vahe- ja kogusummad kasumi ja muu koondkasumi aruandes/aruannete kohta.
- 85B Üksus esitab kirjed kasumi- ja muu koondkasumi aruandes/aruannetes, mis on vastavuses kõikide paragrahvi 85 kohaselt esitatud vahesummadega juhul, kui IFRSiga nõutakse vahe- või kogusummade esitamist sellis(t)es aruandes/aruannetes.
- 86 Kuna üksuse mitmesuguste tegevusalade, tehingute ja muude sündmuste mõjud erinevad sageduse, kasumi- või kahjumipotentsiaali ja prognoositavuse poolest, aitab finantstulemuse elementide avalikustamine mõista saavutatud finantstulemust ja prognoosida järgmiste perioodide tulemusi. Üksus lisab kasumi- ja muu koondkasumi aruandes/aruannetes täiendavad kirjed ning ta muudab kirjete nimetusi või järjekorda, kui seda on vaja finantstulemuse elementide selgitamiseks. Üksus arvestab selliseid asjaolusid nagu erinevate tulu- ja kuluelementide olulisus, olemus ja otstarve. Näiteks võib finantsasutus muuta nimetusi, et anda olulist teavet finantsasutuse tegevuse jaoks. Üksus ei saldeer tulu- ja kuluobjekte, välja arvatud juhul, kui paragrahvi 32 kriteeriumid on täidetud.
- 87 Üksus ei esita kasumi- ja muu koondkasumi aruandes/aruannetes ega lisades tulu- ja kuluobjekte erakorralise tulu või kuluna.**
- Aruandeperioodi kasum või kahjum*
- 88 Üksus kajastab kõiki tulu- ja kulu objekte aruandeperioodi kasumis või kahjumis, välja arvatud juhul, kui seda ei nõuta või lubata teisiti mõnes IFRSis.**
- 89 Mõnes IFRSis on määratletud olukorrad, mil üksus kajastab teatud objekte mujal kui käesoleva perioodi kasumis või kahjumis. IAS 8 käsitleb kahte sellist olukorda: vigade korrigeerimine ja arvestusmeetodite muutuste mõju. Teistes IFRSides nõutakse või lubatakse *kontseptuaalse raamistiku* tulu või kulu mõistele vastava muu koondkasumi väljajätmist kasumist või kahjumist (vt paragrahv 7).
- Aruandeperioodi muu koondkasum*
- 90 Üksus avalikustab kas kasumi- ja muu koondkasumi aruandes või selle lisades muu koondkasumi iga objektiga, sealhulgas ümberliigitamiskannetega, seotud tulumaksu summa.**
- 91 Üksus võib esitada muu koondkasumi objektid kas:
- netosummas pärast maksumõjusid või
 - enne maksumõjusid, näidates ühe summana kõigi nende objektidega seotud tulumaksu kogusumma.
- Kui üksus otsustab rakendada punkti b, jaotab ta maksu sellistele objektidele, mis võidakse hiljem ümber liigitada kasumit või kahjumit kajastavasse osasse, ja neile, mida ei liigitata hiljem ümber kasumit või kahjumit kajastavasse osasse.
- 92 Üksus avalikustab muu koondkasumi komponente puudutavad ümberliigitamiskanded.**

- 93 Teistes IFRSides määratletakse, kas ja millal eelnevalt muus koondkasumis kajastatud summad liigitatakse ümber kasumisse või kahjumisse. Sellistele ümberliigitustele osutatakse käesolevas standardis kui ümberliigitamiskannetele. Ümberliigitamiskandeid kajastatakse muu koondkasumi vastava komponendi korrigeerimisena perioodil, mil toimub ümberliigitamine kasumisse või kahjumisse. Käesoleval perioodil või varasematel perioodidel võidi neid summasid kajastada realiseerimata kasumitena muus koondkasumis. Need realiseerimata kasumid tuleb muust koondkasumist maha arvata perioodil, mil realiseerimata kasumid liigitakse ümber kasumisse või kahjumisse, et vältida nende kahekordset kajastamist koondkasumis.
- 94 Üksus võib esitada ümberliigitamiskanded kas kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes) või selle (nende) lisades. Lisades ümberliigitamiskandeid esitav üksus esitab muu koondkasumi objektid pärast nendega seotud ümberliigitamiskandeid.
- 95 Ümberliigitamiskanded tekivad näiteks välismaise äriüksuse realiseerimisel (vt IAS 21) ja juhul, kui mõni maandatud riskiga prognoositav rahavoog mõjutab kasumit või kahjumit (rahavoogude riskimaandamise kohta vt IFRS 9 paragrahvi 6.5.11 punkt d).
- 96 Ümberliigitamiskanded ei teki ümberhindluse reservi muutusest, mida kajastatakse vastavalt IAS 16-le või IAS 38-le, või kindlaksmääratud hüvitistega plaanide ümberhindamistest, mida kajastatakse vastavalt IAS 19-le. Neid komponente kajastatakse muus koondkasumis ja neid ei liigitata järgmistel perioodidel kasumisse või kahjumisse. Ümberhindluse reservi muutusi võib järgmistel perioodidel kanda üle jaotamata kasumisse vara kasutamisel või kajastamise lõpetamisel (vt IAS 16 ja IAS 38). Vastavalt IFRS 9-le ei teki ümberliigitamiskandeid juhul, kui rahavoogude riskimaandamise või optsiooni ajaväärtuse (või forvardlepingu forvardelemendi või finantsinstrumendi valuutabaasi hinnavahe) arvestuse tulemuseks on summad, mis eemaldatakse vastavalt kas rahavoogude riskimaandamisreservist või omakapitali eraldi komponendist ning lisatakse otse vara või kohustise soetusmaksumusele või muule bilansilisele jääkmaksumusele. Nimetatud summad kantakse otse varasse või kohustistesse.

Kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes) või selle (nende) lisades esitatav teave

97 Kui tulu- või kuluobjektid on olulised, avalikustab üksus eraldi nende olemuse ja summa.

98 Tulu- ja kuluobjektide eraldi avalikustamist põhjustada võivad asjaolud on:

- a) varude allahindlus netorealiseerimisväärtuseni või materiaalsete põhivarade allahindlus kaetava väärtuseni, samuti ka selliste allahindluste tühistamised;
- b) üksuse tegevuste restruktureerimised ja mis tahes restruktureerimiskulusid puudutavate eraldiste tühistamised;
- c) materiaalsete põhivarade objektide müügid;
- d) investeringute müügid;
- e) lõpetatud tegevusvaldkonnad;
- f) kohtuvaidlustega kaasnevad arveldused ja
- g) muud eraldiste tühistamised.

99 Üksus esitab kasumis või kahjumis kajastatud kulude analüüsi, mis põhineb kas kulude olemusel või nende otstarbel üksuse tegevuses, olenevalt kumb neist annab usaldusväärset ja asjakohasemat teavet.

100 Üksustel soovitatakse esitada paragrahvis 99 ettenähtud analüüs kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes).

101 Kulud jagatakse alaliikidesse, et tuua esile finantstulemuse elemendid, mis võivad erineda sageduse, kasumi- või kahjumipotentsiaali ja prognoositavuse poolest. See analüüs esitatakse ühel kahest võimalikust viisist.

- 102 Esimene analüüsiviis on olemuspõhine kululiigitusmeetod. Üksus liidab kasumis või kahjumis kajastatavad kulud vastavalt nende olemusele (näiteks amortisatsioon, materjalide ost, transpordikulu, hüvitised töötajatele ja reklaamikulu), jagamata neid ümber vastavalt nende otstarbele üksuse tegevuses. Seda meetodit võib olla lihtne rakendada, sest kulude jaotamine otstarbe põhjal ei ole vajalik. Näide olemuspõhisest kululiigitusmeetodist:

Müügitulu		X
Muud tulud		X
Valmistoodete ja lõpetamata toodangu varude muutused	X	
Kasutatud tooraine ja kaubad	X	
Töötajate hüvitiste kulu	X	
Amortisatsioonikulu	X	
Muud kulud	X	
Kulud kokku		(X)
Kasum enne tulumaksu		X

- 103 Teine analüüsiviis on „kulude otstarbe“ või „müüdnud toodete maksumuse“ meetod ja selles liigitatakse kulud nende otstarbe järgi müüdnud toodete maksumusega seotud kuludeks või näiteks turustus- või halduskuludeks. Selle meetodi kohaselt avalikustab üksus vähemalt oma müüdnud toodete maksumusega seotud kulud teistest kuludest eraldi. See meetod võib kasutajatele anda asjakohasemat teavet kui olemuspõhine kululiigitusmeetod, kuid kulude jaotamine otstarbe järgi võib olla meelevaldne ja suurel määral hinnanguline. Näide otstarbepõhisest kululiigitusest:

Müügitulu	X
Müüdnud toodete maksumus	(X)
Brutokasum	X
Muud tulud	X
Turustuskulud	(X)
Halduskulud	(X)
Muud kulud	(X)
Kasum enne tulumaksu	X

- 104 Otstarbepõhist kululiigitusmeetodit kasutav üksus avalikustab lisateabe kulude olemuse kohta, sealhulgas amortisatsioonikulu ja töötajate hüvitiste kulud.**

- 105 Valik otstarbepõhise ja olemuspõhise kululiigitusmeetodi vahel sõltub ajaloolistest ja tootmisharuga seotud teguritest ning üksuse olemusest. Mõlemad meetodid toovad esile need kulud, mis võivad otseselt või kaudselt muutuda seoses üksuse müügi- või tootmistasemega. Kuna mõlemal meetodil on erinevate üksuse liikide puhul omad eelised, nõutakse käesoleva standardiga, et juhtkond valib asjakohase ja usaldusväärsema esitusviisi. Otstarbepõhist kululiigitust kasutades tuleb siiski avalikustada lisateavet kulude olemuse kohta, sest see on kasulik tulevaste rahavoogude prognoosimiseks. Paragrahvis 104 on „töötajate hüvitised“ sama tähendusega kui IAS 19-s.

Omakapitali muutuste aruanne

Omakapitali muutuste aruandes esitatav teave

- 106 Üksus esitab omakapitali muutuste aruande vastavalt paragrahvi 10 nõuetele. Omakapitali muutuste aruanne sisaldab järgmist teavet:**

- a) aruandeperioodi koondkasumi kogusumma, näidates eraldi emattevõtja omanikele ja vähemusosalusele kuuluvad kogusummad;

b) iga omakapitali komponendi kohta tagasiulatava rakendamise või tagasiulatava korrigeerimise mõjud kooskõlas IAS 8-ga ja

c) [välja jäetud]

d) iga omakapitali komponendi bilansilise jääkmaksumuse võrdlus perioodi alguses ja lõpus, näidates eraldi (vähemalt) iga muutuse, mis tuleneb:

i) kasumist või kahjumist;

ii) muust koondkasumist ja

iii) tehingutest oma omanikuõigusi rakendavate omanikega, näidates eraldi omanike poolt tehtud sissemaksed ja neile tehtud väljamaksed ning osaluse muutused tüdrettevõtjates, mis ei tingi kontrolli kaotust.

Omakapitali muutuste aruandes või lisades esitatav teave

106A Iga omakapitali komponendi kohta esitab üksus kas omakapitali muutuste aruandes või lisades analüüsi muu koondkasumi kohta kirjete kaupa (vt paragrahvi 106 punkti d alapunkt ii).

107 Üksus esitab kas omakapitali muutuste aruandes või lisades dividendide summa, mis on kajastatud perioodi jooksul omanikele tehtud väljamaksetena, ja sellega seotud dividendide summa aktsia kohta.

108 Paragrahvi 106 kohaselt sisaldavad omakapitali komponendid näiteks igat liiki sissemakstud omakapitali, igat liiki muu koondkasumi akumulunud jääki ja jaotamata kasumit.

109 Muutused üksuse omakapitalis aruandeperioodi alguse ja lõpu vahel peegeldavad netovarade suurenemist või vähenemist aruandeperioodi jooksul. Välja arvatud muutused, mis tulenevad tehingutest oma omanikuõigusi rakendavate omanikega (nagu näiteks omakapitali sissemaksed, üksuse omakapitaliinstrumentide tagasiostmine ja dividendid) ja selliste tehingutega otseselt seotud kulutustest, peegeldab omakapitali kogumuutus üksuse selle perioodi tegevusest tulenevaid tulusid ja kulusid.

110 IAS 8-ga nõutakse tagasiulatuvaid arvestusmeetodite muutuste mõjuga seotud korrigeerimisi määral, mil see on teostatav, välja arvatud juhul, kui mõne teise IFRSi üleminekusätetes nõutakse teisiti. Samuti nõutakse IAS 8-s, et korrigeerimised vigade parandamiseks tehtaks tagasiulatuvalt määral, mil see on teostatav. Tagasiulatuvad muudatused ja tagasiulatuvad korrigeerimised ei ole omakapitali muutused, vaid jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimised, välja arvatud juhul, kui mõnes rahvusvahelises finantsaruandlusstandardis nõutakse mõne muu omakapitali komponendi tagasiulatuvat korrigeerimist. Paragrahvi 106 punktis b nõutakse omakapitali muutuste aruandes iga omakapitali komponendi osas tehtud kogukorrigeerimise avalikustamist, kajastades eraldi arvestusmeetodite muutustest ja vigade korrigeerimisest tulenevad summad. Need korrigeerimised avalikustatakse iga eelnenud perioodi kohta ja perioodi alguse seisuga.

Rahavoogude aruanne

111 Rahavoogude teave annab finantsaruannete kasutajatele aluse, mille põhjal hinnata üksuse võimet genereerida raha ja raha ekvivalente ja selle üksuse vajadust neid rahavooge kasutada. IAS 7-s sätestatakse rahavoogude teabe esitusviisi ja avalikustamise nõuded.

Lisad

Struktuur

112 **Lisades:**

a) esitatakse teavet finantsaruannete koostamise aluse ja konkreetsete arvestusmeetodite kohta kooskõlas paragrahvidega 117–124;

- b) avalikustatakse IFRSidega nõutud teave, mida ei ole esitatud mujal finantsaruannetes; ja
- c) antakse teavet, mida ei ole kusagil mujal finantsaruannetes esitatud, kuid mis on oluline nende mõistmiseks.
- 113 Üksus esitab lisad võimalikult süstemaatiliselt. Süstemaatilise viisi kindlaksmääramisel lähtub üksus eesmärgist, et finantsaruanded oleksid arusaadavad ja võrreldavad. Üksus kasutab ristviiteid finantsseisundi aruannete ja kasumi- ning muu koondkasumi aruande/aruannete iga kirje ning omakapitali muutuste ja rahavoogude aruannetes lisades esitatud seotud teabe kohta.
- 114 Lisade süstemaatilise järjestamise või rühmitamise näited hõlmavad järgmist:
- a) tegevusvaldkondade väljatoomine, mida üksus peab kõige olulisemaks, et mõista oma majandustulemusi ja finantsseisundit, näiteks teabe koondamine teatud äritegevuse kohta;
- b) teabe koondamine sarnaselt mõõdetud kirjete kohta, näiteks õiglasel väärtuses mõõdetud vara, või
- c) kirjete järjestuse järgimine kasumi- ning muu koondkasumi aruandes/aruannetes ning finantsseisundi aruandes, näiteks:
- i) kinnitus IFRSidele vastavuse kohta (vt paragrahv 16);
- ii) arvestusmeetodit käsitlev oluline teave (vt paragrahv 117);
- iii) täiendav teave finantsseisundi aruannetes ja kasumi- ning muu koondkasumi aruandes/aruannetes ning omakapitali muutuste ja rahavoogude aruannetes esitatud kirjete kohta nende aruannete ja kirjete esitamise järjekorras, ja
- iv) muu avalikustatav teave, sealhulgas
- (1) tingimuslikud kohustised (vt IAS 37) ja kajastamata lepingulised tulevikukohustused ja
- (2) mitterahalise teabe avalikustamine, näiteks üksuse finantsriskide juhtimise eesmärgid ja põhimõtted (vt IFRS 7).
- 115 [Välja jäetud]
- 116 Üksus võib esitada lisad, mis annavad teavet finantsaruannete koostamise aluste ja konkreetsete arvestusmeetodite kohta finantsaruannete eraldi osana.
- Arvestusmeetodite avalikustamine*
- 117 Üksus avalikustab arvestusmeetodit käsitleva olulise teabe (vt paragrahv 7). Arvestusmeetodit käsitlev teave on oluline, kui üksuse finantsaruannetes sisalduva muu teabega koos vaadates võib põhjendatult eeldada, et see mõjutab otsuseid, mille tegemisel üldotstarbeliste finantsaruannete põhikasutajad lähtuvad kõnealustest finantsaruannetest.

- 117A Ebaoluliste tehingute ja muude sündmuste või tingimustega seotud arvestusmeetodit käsitlev teave on ebaoluline ja seda ei ole vaja avalikustada. Arvestusmeetodit käsitlev teave võib siiski olla oluline seotud tehingute, muude sündmuste või tingimuste laadi tõttu, isegi kui summad on ebaolulised. Siiski ei ole kogu oluliste tehingute, muude sündmuste või tingimustega seotud arvestusmeetodit käsitlev teave isenesest oluline.
- 117B Arvestusmeetodit käsitlev teave on eeldatavasti oluline, kui üksuse finantsaruannete kasutajatel oleks seda vaja, et mõista finantsaruannete muud olulist teavet. Näiteks peab üksus arvestusmeetodit käsitlevat teavet tõenäoliselt oluliseks oma finantsaruannete jaoks, kui see teave on seotud oluliste tehingute, muude sündmuste või tingimustega ja:
- a) üksus muutis aruandeperioodil oma arvestusmeetodit ja selle tulemusena muutus finantsaruannetes esitatud teave oluliselt;
 - b) üksus valis arvestusmeetodi IFRSidega lubatud võimaluste hulgast – selline olukord võiks tekkida, kui üksus otsustab kinnisvarainvesteeringut mõõta pigem soetusmaksumuses, mitte aga õiglases väärtuses;
 - c) arvestusmeetod töötati välja kooskõlas IAS 8-ga, kui puudus spetsiaalselt rakendatav IFRS;
 - d) arvestusmeetod on seotud valdkonnaga, mille puhul üksus peab arvestusmeetodi rakendamisel tegema olulisi otsuseid või eeldusi, ning üksus avalikustab need otsused või eeldused kooskõlas paragrahvidega 122 ja 125, või
 - e) nende puhul nõutav arvestus on keeruline ja üksuse finantsaruannete kasutajad ei saaks midu nendest olulistest tehingutest, muudest sündmustest või tingimustest aru – selline olukord võib tekkida, kui üksus rakendab mingi oluliste tehingute liigi suhtes rohkem kui üht IFRSi.
- 117C Arvestusmeetodit käsitlev teave, mis keskendub sellele, kuidas üksus on rakendanud IFRSide nõudeid oma olukorra suhtes, annab selle üksuse kohta teavet, mis on finantsaruannete kasutajatele kasulikum kui standardne teave või teave, mis üksnes dubleerib IFRSide nõudeid või võtab need kokku.
- 117D Kui üksus avalikustab arvestusmeetodit käsitleva ebaolulise teabe, ei tohi see varjata arvestusmeetodit käsitlevat olulist teavet.
- 117E Üksuse järeldus, et arvestusmeetodit käsitlev teave on ebaoluline, ei mõjuta muudes IFRSides sätestatud asjaomaseid avalikustamisnõudeid.
- 118 [Välja jäetud]
- 119 [Välja jäetud]
- 120 [Välja jäetud]
- 121 [Välja jäetud]
- 122 Üksus avalikustab koos arvestusmeetodit käsitleva olulise teabega või muude lisadega otsused (v.a hinnanguid sisaldavad otsused) (vt paragrahv 125), mis juhtkond on teinud üksuse arvestusmeetodite rakendamisel ning mis avaldavad kõige suuremat mõju finantsaruannetes kajastatud summadele.**

- 123 Üksuse arvestusmeetodite rakendamisel teeb juhtkond lisaks hinnanguid sisaldavatele otsustele mitmesuguseid otsuseid, mis võivad olulisel määral mõjutada tema poolt finantsaruannetes kajastatavaid summasid. Näiteks teeb juhtkond otsuseid, et määrata kindlaks:
- a) [välja jäetud]
 - b) millal kantakse sisuliselt kõik finantsvarade ja rendileandjate puhul renditavate varade omamisega seotud olulised riskid ja hüved üle teistele üksustele;
 - c) kas teatava kauba müük on sisult rahastamiskokkulepe, mistõttu see ei tekita müügitulu; ja
 - d) kas finantsvara lepingutingimustest tulenevad kindlaksmääratud kuupäevadel rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.
- 124 Osa kooskõlas paragrahviga 122 avalikustatavast teabest on nõutud muude standarditega. Näiteks IFRS 12-s *Muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine* nõutakse üksuselt nende otsuste avalikustamist, mida ta on teinud, et määrata kindlaks, kas ta kontrollib teist üksust. IAS 40-s *Kinnisvarainvesteeringud* nõutakse, et avalikustataks üksuses välja töötatud kriteeriumid, mille alusel tehakse vahet kinnisvarainvesteeringute ja omaniku poolt kasutatava kinnisvara või tavapärase majandustegevuse käigus müügiks hoitava kinnisvara vahel.

Peamised hindamisebakincluse allikad

- 125 **Üksus avalikustab lisades teabe selliste tulevikku puudutavate eelduste ja muude peamiste hindamisebakincluse allikate kohta aruandeperioodi lõpus, millega kaasnev oluline risk võib põhjustada olulisi varade ja kohustiste bilansiliste jääkmaksumuste korrigeerimisi järgmisel majandusaastal. Nende varade ja kohustistega seoses sisaldavad lisad andmeid järgmise kohta:**
- a) nende olemus ja
 - b) nende bilansiline jääkmaksumus aruandeperioodi lõpus.
- 126 Mõnede varade ja kohustiste bilansiliste jääkmaksumuste määramine nõuab hinnanguid ebakindlate tulevikusündmuste mõjude kohta nendele varadele ja kohustistele aruandeperioodi lõpus. Näiteks hiljutiste jälgitavate turuhindade puudumisel on vajalikud tulevikku suunatud hinnangud, et mõõta materiaalsete põhivarade liikide kaetavat väärtust, tehnoloogilise iganemise mõju varudele, käimasoleva kohtuasja tulemustega seotud eraldi ja selliseid pikaajalisi töötajate hüvitusi nagu pensionikohustused. Need hinnangud hõlmavad eeldusi selliste andmete kohta nagu rahavoogude või kasutatud diskontomäärade riskikorrigeerimised, tulevased muutused palkades ja tulevased muutused teisi kulutusi mõjutavates hindades.
- 127 Peamised eeldused ja muud peamised hindamisebakincluse allikad, mis avalikustatakse vastavalt paragrahvile 125, on seotud hinnangutega, mis nõuavad juhtkonnalt kõige keerulisemaid, subjektiivsemaid või komplekssemaid otsuseid. Ebakindlate olukordade võimalikku tulevast lahendust mõjutavate tegurite ja eelduste arvu kasvuga kaasneb otsuste muutumine subjektiivsemaks ja keerulisemaks, mistõttu harilikult suureneb ka varade ja kohustiste bilansiliste jääkmaksumuste oluliste korrigeerimiste võimalus.
- 128 Paragrahvi 125 kohaselt avalikustatav teave ei ole nõutav selliste varade ja kohustiste puhul, millel on suur risk, et nende bilansilised jääkmaksumused võivad järgmisel majandusaastal oluliselt muutuda, kui neid mõõdetakse aruandeperioodi lõpus õiglases väärtuses, mis põhineb identse vara või kohustise noteeritud hinnal aktiivsel turul. Sellised õiglased väärtused võivad järgmisel majandusaastal oluliselt muutuda, kuid neid muutusi ei põhjusta kasutatud eeldused või muud hindamisega seotud ebakindluse allikad aruandeperioodi lõpus.

- 129 Üksus esitab paragrahvis 125 nimetatud avalikustatava teabe viisil, mis aitab finantsaruannete kasutajatel mõista juhtkonna poolt tehtud otsuseid tuleviku kohta ja muude hindamisebajindluse allikate kohta. Antud teabe olemus ja ulatus varieerub vastavalt eelduste ja muude asjaolude olemusele. Näited üksuse avalikustatavast teabest on:
- eelduste või muude hindamisebajindluste olemus;
 - bilansiliste jääkmaksumuste tundlikkus nende arvutuste aluseks olevate meetodite, eelduste ja hinnangute suhtes, kaasa arvatud tundlikkuse põhjused;
 - eeldatav ebajindla olukorra lahendus ja ebajindlusest mõjutatud varade ja kohustiste bilansiliste jääkmaksumuste põhjendatult võimalike tulemuste vahemik järgmisel majandusaastal ja
 - selliste muutuste seletus, mis on tehtud varasemates eeldustes seoses vastavate varade ja kohustistega, kui ebajindlus jääb lahendamata.
- 130 Käesolevas standardis ei nõuta, et üksus avalikustaks teavet eelarve kohta või prognoose paragrahvis 125 nimetatud teabe avalikustamisel.
- 131 Mõnikord ei ole võimalik avalikustada eelduste või muu hindamisebajindluse allikate võimalike mõjude ulatust aruandeperioodi lõpus. Sellistel juhtudel avalikustab üksus asjaolu, et olemasolevate teadmiste kohaselt on põhjendatult võimalik, et järgmisel majandusaastal võib eeldatust erinevate tulemuste puhul osutada vajalikuks korrigeerida oluliselt vastava vara või kohustise bilansilist jääkmaksumust. Igal juhul avalikustab üksus mingi eelduse poolt mõjutatud konkreetse vara või kohustise (või varade ja kohustiste liikide) bilansilise jääkmaksumuse ja olemuse.
- 132 Paragrahvis 122 nimetatud avalikustatav teave teatud juhtkonnaotsuste kohta, mida juhtkond tegi üksuse arvestusmeetodite rakendamisel, ei ole seotud paragrahvis 125 nõutud avalikustatava teabega peamiste hindamisebajindluste allikate kohta.
- 133 Muude IFRSidega nõutakse teatavate eelduste avalikustamist, mida muul juhul nõutakse kooskõlas paragrahvi 125. Näiteks nõutakse IAS 37-s teatud tingimustel eraldiste liike mõjutavate tulevaste sündmustega seotud peamiste eelduste avalikustamist. IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse mõõtmine* nõutakse selliste oluliste eelduste avalikustamist (k.a hindamistehnika(d) ja sisendid), mida üksus kasutab õiglases väärtuses kajastatavate varade ja kohustiste õiglase väärtuste mõõtmisel.

Kapital

- 134 **Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata üksuse kapitali haldamise eesmäärke, põhimõtteid ja protsesse.**
- 135 Et vastata paragrahvile 134, avalikustab üksus järgmise teabe:
- kvalitatiivne teave kapitali haldamise eesmärkidest, poliitikatest ja protsessidest, kaasa arvatud:
 - selle kirjeldus, mida ta haldab kapitalina;
 - kui üksus peab vastama väliselt kehtestatud kapitali haldamise tingimustele, nende nõuete olemus ja viis, kuidas neid nõudeid on rakendatud kapitali haldamisel; ja
 - kuidas ta täidab oma kapitali haldamise eesmäärke;
 - kokkuvõtlikud kvantitatiivsed andmed selle kohta, mida ta haldab kapitalina. Mõni üksus peab mõningaid finantskohustisi (nt allutatud võla mõned vormid) kapitali osaks. Teised üksused ei pea kapitaliks omakapitali mõningaid komponente (nt komponendid, mis tekivad rahavoogude riskimaandamisel).

- c) kõik punktide a ja b muutused võrreldes eelneva perioodiga;
- d) kas ta perioodi jooksul vastas väliselt kehtestatud kapitalinõuetele, mida ta peab järgima;
- e) juhul kui üksus ei vastanud sellistele väliselt kehtestatud kapitalinõuetele, sellise mittevastavuse tagajärjed.

Üksus kasutab sellisteks avalikustamiseks üksusesiseselt juhtkonna võtmeisikutele esitatud teavet.

- 136 Üksus võib hallata kapitali mitmel erineval viisil ja temalt võidakse nõuda vastavust mitmetele erinevatele kapitalinõuetele. Näiteks võivad segakontserni kuuluda üksused, mis tegelevad kindlustus- ja pangandustegevusega ning need üksused võivad tegutseda eri jurisdiktsioonides. Kui ühine kapitalinõuete ja kapitali halduse viiside avalikustamine ei anna kasulikku teavet või moonutab finantsaruande kasutaja arusaama üksuse kapitaliallikatest, avalikustab üksus eraldi teabe iga üksuse suhtes kohaldatava kapitalinõude kohta.

Omakapitaliks liigitatud (tagasi)müüdavad finantsinstrumendid

- 136A Üksus avalikustab omakapitaliinstrumentiks liigitatud (tagasi)müüdavate finantsinstrumentide kohta (kui seda ei ole mujal avalikustatud):

- a) summaarsed kvantitatiivsed andmed omakapitaliks liigitatud summa kohta;
- b) oma eesmärgid, põhimõtted ja protsessid, millega ta juhib oma kohustust instrumente tagasi osta või lunastada, kui seda nõuavad instrumentide omanikud, kaasa arvatud kõik eelmisest perioodist alates toimunud muutused;
- c) eeldatava raha väljavoo finantsinstrumentide nimetatud liigi lunastamisel või tagasiostmisel ja
- d) teabe selle kohta, kuidas määrati kindlaks eeldatav raha väljavoog lunastamisel või tagasiostmisel.

Muu avalikustatav teave

- 137 Üksus avalikustab lisades:

- a) dividendide summa, mille kohta on tehtud jaotusettepanek või mille jaotamine on välja kuulutatud enne finantsaruannete kinnitamist, aga mida ei ole kajastatud aruandeperioodi väljamaksena omanikele, ja vastav summa aktsia kohta; ja
- b) eelisaktiate kõikide mittekajastatud kumulatiivsete dividendide summa.

- 138 Üksus avalikustab järgmise teabe, kui seda ei ole avalikustatud mujal finantsaruannetega koos avaldatud teabes:

- a) üksuse alaline asukoht ja õiguslik vorm, asutamiskohajärgne riik ja registreeritud asukoha aadress (või peamine tegevuskoht, kui see erineb registreeritud asukohast);
- b) üksuse äritegevuse ja põhitegevusvaldkondade olemuse kirjeldus;
- c) emaettevõtja ja kontserni kõrgeima emaettevõtte nimi ja
- d) kui tegemist on piiratud elueaga üksusega, teave selle eluea pikkuse kohta.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 139 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat standardit varasemale perioodile, avalikustab ta selle asjaolu.
- 139A IAS 27-ga (muudetud 2008) muudeti paragrahvi 106. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes. Muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt.
- 139B 2008. aasta veebruaris välja antud dokumendiga (*Tagasi*)*müüvad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) muudeti paragrahvi 138 ja lisati paragrahvid 8A, 80A ja 136A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal muudatusi IAS 32, IAS 39, IFRS 7 ja IFRIC 2-ga *Liikmete osad ühistulistes üksustes ja sarnased instrumendid* seotud muudatusi.
- 139C 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahve 68 ja 71. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 139D *IFRSide edasiarendustega* (välja antud aprillis 2009) muudeti paragrahvi 69. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2010 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 139E [Välja jäetud]
- 139F *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2010) muudeti paragrahve 106 ja 107 ning lisati paragrahv 106A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.
- 139G [Välja jäetud]
- 139H IFRS 10-ga ja IFRS 12-ga, välja antud 2011. aasta mais, muudeti paragrahve 4, 119, 123 ja 124. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 12.
- 139I IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti paragrahve 128 ja 133. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.
- 139J Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti paragrahve 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 ja 115, lisati paragrahvid 10A, 81A, 81B ja 82A ning jäeti välja paragrahvid 12, 81, 83 ja 84. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2012 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 139K IAS 19-ga *Hüvitised töötajatele* (muudetud juunis 2011) muudeti paragrahvides 7 ja 96 sätestatud mõistet „muu koondkasum“. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 19 (muudetud juunis 2011).
- 139L Dokumendiga *Iga-aastased edasiarendused – 2009.–2011. aasta tsükkel* (välja antud mais 2012) muudeti paragrahve 10, 38 ja 41, jäeti välja paragrahvid 39–40 ning lisati paragrahvid 38A–38D ja 40A–40D. Üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 139M [Välja jäetud]

- 139N IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahvi 34. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.
- 139O IFRS 9-ga, välja antud juulis 2014, muudeti paragrahve 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 ja 123 ning jäeti välja paragrahvid 139E, 139G ja 139M. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.
- 139P Dokumendiga *Avalikustamise algatus* (IAS 1 muudatused), välja antud detsembris 2014, muudeti paragrahve 10, 31, 54–55, 82A, 85, 113–114, 117, 119 ja 122, lisati paragrahvid 30A, 55A ja 85A–85B ning jäeti välja paragrahvid 115 ja 120. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Seoses käesolevate muudatustega ei nõuta üksustelt IAS 8 paragrahvides 28–30 nõutud teabe avalikustamist.
- 139Q IFRS 16-ga *Rendiarvestus* (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi 123. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.
- 139R IFRS 17-ga (välja antud mais 2017) muudeti paragrahve 7, 54 ja 82. *IFRS 17 muudatustega* (välja antud juunis 2020) muudeti täiendavalt paragrahvi 54. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 17.
- 139S Dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel*, välja antud 2018, muudeti paragrahve 7, 15, 19–20, 23–24, 28 ja 89. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka kõiki muid dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* tehtud muudatusi. Üksus rakendab IAS 1 muudatusi tagasiulatavalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Ent kui üksus otsustab, et tagasiulatav rakendamine oleks ebapraktiline või põhjustaks ebamõistlikke kulusid või pingutusi, rakendab ta IAS 1 muudatusi, viidates IAS 8 paragrahvidele 23–28, 50–53 ja 54F.
- 139T Dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) (välja antud oktoobris 2018) muudeti IAS 1 paragrahvi 7 ja IAS 8 paragrahvi 5 ning jäeti välja IAS 8 paragrahv 6. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatavalt 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 139V Dokumendiga *Arvestusmeetodite avalikustamine* (välja antud veebruaris 2021) muudeti paragrahve 7, 10, 114, 117 ja 122, lisati paragrahvid 117A–117E ning jäeti välja paragrahvid 118, 119 ja 121. Samuti muudeti IFRSi rakendusjuhendit nr 2 *Olulisuse üle otsustamine*. Üksus rakendab IAS 1 muudatusi 1. jaanuaril 2023 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

IAS 1 (PARANDATUD 2003) TAGASIVÕTMINE

- 140 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2003. aastal ja muudetud 2005. aastal).

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 2

Varud

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada varude arvestuslik käsitlus. Varude arvestuse põhiküsimus on soetusmaksumuse suurus, milles vara kajastada ja edasi kanda kuni temaga seotud tulude kajastamiseni. Käesolevas standardis antakse juhiseid soetusmaksumuse määramise ning selle edasise kuluna kajastamise kohta, kaasa arvatud võimalikud allahindlused netorealiseerimisväärtuseni. Standardis antakse ka juhiseid soetusmaksumuse arvestusvalemite kohta, mida kasutatakse varude soetusmaksumuse määramiseks.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse kõikide varude suhtes, välja arvatud:

- a) [välja jäetud]
- b) finantsinstrumendid (vt IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine* ja IFRS 9 *Finantsinstrumendid*) ja
- c) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilised varad ja põllumajandustoodang saagikoristuse hetkel (vt IAS 41 *Põllumajandus*).

3 Käesolevat standardit ei rakendata varude mõõtmisel, mida omavad:

- a) põllumajandus- ja metsandussaaduste, saagikoristuse järgselt toodetud põllumajandustoodangu ning mineraalide ja mineraaltoodete tootjad sel määral, mil neid mõõdetakse netorealiseerimisväärtuses vastavalt nende majandusharude heale tavale. Kui neid varusid mõõdetakse netorealiseerimisväärtuses, kajastatakse nimetatud väärtuse muutusi muutuse toimumise perioodi kasumaruandes;
 - b) kaubamaaklerid ja kaupadega kauplejad, kes mõõdavad oma varusid õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused. Kui neid varusid mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused, kajastatakse õiglase väärtuse muutusi, millest on maha arvatud müügikulutused, muutuse toimumise perioodi kasumiaruandes.
- 4 Paragrahvi 3 punktis a nimetatud varusid mõõdetakse teatud tootmisetappides netorealiseerimisväärtuses. See toimub näiteks juhul, kui põllumajanduskultuurid on koristatud või mineraalid kaevandatud ning nende müük on kindlustatud forvardlepingu või riikliku garantiiga, või kui eksisteerib aktiivne turg ning müügi ebaõnnestumise oht ei ole märkimisväärne. Selliste varude suhtes ei kehti üksnes käesoleva standardi mõõtmisnõuded.
 - 5 Maaklerid-kauplejad on need, kes ostavad või müüvad kaupa teiste nimel või omal käel. Paragrahvi 3 punktis b nimetatud varud on peamiselt omandatud müügi eesmärgil lähitulevikus ja kasumi saamiseks hinnamuutuste või maaklerite-kauplejate juurdehindluse määra arvelt. Kui neid varusid mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused, ei kehti nende suhtes üksnes käesoleva standardi mõõtmisnõuded.

MÕISTED

- 6 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Varud on varad:

- a) mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;
- b) mida parajasti toodetakse sellise müügi eesmärgil või

c) mis esinevad materjalide või tarvikutena, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.

Netorealiseerimisväärtus on tavapärasel äritegevuses kasutatav hinnanguline müügihind, millest on maha arvatud toote lõpetamiseks ja müügi sooritamiseks vajalikud hinnangulised kulutused.

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

- 7 Netorealiseerimisväärtus viitab netosummale, mida üksus loodab saada varude müügist tavapärase äritegevuse käigus. Õiglane väärtus kajastab hinda, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval turuosaliste vaheline tavapärane tehing samade varude müügiks põhiturul (või soodsaimal turul). Esimene on üksuse põhine väärtus, teine ei ole. Varude netorealiseerimisväärtus ei pruugi võrduda õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused.
- 8 Varud hõlmavad ostetud ja edasimüügiks hoitavaid kaupu, kaasa arvatud näiteks jaemüüja ostetud ja edasimüügi eesmärgil hoitav kaup või edasimüügi eesmärgil hoitav maa ja muu kinnisvara. Samuti kuuluvad varude hulka üksuse poolt toodetud valmistoodang või tootmises olev lõpetamata toodang ning ka materjalid ja tarvikud, mis ootavad kasutamist tootmisprotsessis. Kliendilepingute täitmisega kaasnevad kulud, mis ei tekita varusid (või mõne muu standardi rakendusala kuuluvaid varasid) arvestatakse vastavalt standardile IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*.

VARUDE MÕÕTMINE

- 9 **Varusid mõõdetakse kas soetusmaksumusel või netorealiseerimisväärtuses, olenevalt sellest, kumb on väiksem.**

Varude soetusmaksumus

- 10 **Varude soetusmaksumus sisaldab kõiki ostu-, töötlemis- ja muid kulutusi, ilma milleta varud ei oleks olemasolevas asukohas ega tööseisundis.**

Ostukulutused

- 11 Varude ostukulutuste hulka kuuluvad ostuhind, imporditollimaksud ja muud maksud (välja arvatud need, mida maksuhaldur üksusele hiljem tagastab) ning transpordi-, käitlemis- ja muud valmistoodangu, materjalide ja teenuste omandamisega otseselt seotud kulutused. Kaubanduslikud allahindlused, hinnaalandid ja muu selline arvatakse ostukulutuste määramisel maha.

Töötlemiskulutused

- 12 Varude töötlemiskulutuste hulka kuuluvad toodanguühikutega otseselt seotud kulud, näiteks otsesed tööjõukulud. Need sisaldavad ka materjali valmistoodanguks muutmisel tekkivaid süstemaatilistelt toodetele jaotatavaid tootmise püsivaid ja muutuvaid üldkulusid. Tootmise püsivad üldkulud on need toodangu kaudsed kulud, mis olenemata toodangu mahust jäävad suhteliselt muutumatuks, näiteks tehase hoonete tootmisprotsessis kasutatavate seadmete ja kasutamissoiguse esemeks oleva vara kulum ja hooldus ning tehase juhtimis- ja halduskulud. Tootmise muutuvad üldkulud on need kaudsed toodangu kulud, mis muutuvad otseselt või peaaegu otseselt koos muutustega toodangu mahus, näiteks kaudsed materjalikulud ja kaudsed tööjõukulud.
- 13 Tootmise püsivate üldkulude jaotamine töötlemiskulutustele põhineb tootmiseseadmete normaalvõimsusel. Normaalvõimsus on teatud ajaperioodide või aastaegade jooksul normaalsetes tingimustes keskmine eeldatavalt toodetav toodang, arvestades plaanilisest hooldusest tekkivat võimsuskadu. Tegelikku tootmisvõimsuse taset võib kasutada juhul, kui see on ligilähedane normaalvõimsusele. Igale toodanguühikule jaotatud püsivate üldkulude maht ei suurene madala tootmistaseme või tootmiseseisakute tõttu. Jaotamata üldkulusid kajastatakse kuludena nende tekkimise perioodil. Ebatavaliselt suure tootmismahuga perioodidel vähendatakse igale toodanguühikule jaotatud püsivate üldkulude mahtu nii, et varusid ei mõõdetata soetusmaksumusel kõrgemas maksumusel. Tootmise muutuvad üldkulud jaotatakse igale toodanguühikule tootmiseseadmete tegeliku kasutamise alusel.

- 14 Tootmisprotsessis võidakse toota samaaegselt mitut toodet. See toimub näiteks, kui ühe ja sama tootmisprotsessi tulemusena valmivad samaaegselt mitu toodet, või juhul, kui väljundiks on põhi- ja kõrvaltoode. Kui iga toote valmistamiseks tehtud kulutusi ei ole võimalik täpselt eristada, jaotatakse need toodetele põhjendatud ja järjepideval alusel. Jaotamine võib näiteks põhineda iga toote suhtelisel müügiväärtusel kas tootmisprotsessi etapis, mil tooted muutuvad üksteisest eristatavaks, või tootmise lõppjärgus. Enamik kõrvaltooteid on oma olemuselt ebaolulised. Sellisel juhul mõõdetakse neid enamasti netorealiseerimisväärtuses ning see maksumus lahutatakse põhitoote soetusmaksumusest. Selle tulemusena ei erine põhitoote bilansiline jääkmaksumus oluliselt tema soetusmaksumusest.

Muud kulutused

- 15 Muid kulutusi kajastatakse varude soetusmaksumuse koosseisus ainult sel määral, mil neid tehakse varude olemasolevasse asukohta ja tööseisundisse viimisel. Näiteks võib olla kohane lisada varude soetusmaksumusele mitte-tootmislikud üldkulud või spetsiifilistele klientidele mõeldud toodete kujundamisega seotud kulutused.
- 16 Kulutused, mida ei arvata varude soetusmaksumuse hulka ning mida kajastatakse nende tekkeperioodi kuludena, on näiteks:
- a) ebatavaliselt suured materjali-, tööjõu- või muude tootmiskulude kaod;
 - b) laokulud, välja arvatud juhul, kui need on vältimatud tootmisprotsessis enne järgmist tootmisetappi;
 - c) üldhalduskulud, mis ei ole vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja tööseisundisse, ja
 - d) müügikulutused.
- 17 IAS 23-s *Laenukasutuse kulutused* määratletakse need piiratud asjaolud, mil varude soetusmaksumusse arvatakse ka laenukasutuse kulutused.
- 18 Üksus võib osta varusid tavapärasest pikemate maksetähtaegadega. Kui kokkulepe sisaldab sisuliselt finantseerimise komponenti, kajastatakse seda komponenti, näiteks tavapärase maksetingimustega ostuhinna ja makstud summa vahet, finantseerimisperioodi jooksul intressikuluna.
- 19 [Välja jäetud]

Bioloogilistest varadest saadud põllumajandustoodangu soetusmaksumus

- 20 Kooskõlas IAS 41-ga *Põllumajandus* mõõdetakse üksuse bioloogilistest varadest saadud põllumajandustoodangu varusid nende esmasel kajastamisel õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused saagikoristuse hetkel. Seda loetakse käesoleva standardi mõistes varude soetusmaksumuseks antud kuupäeval.

Varude soetusmaksumuse mõõtmise meetodid

- 21 Varude soetusmaksumuse mõõtmise meetodeid, nagu normkulutuse meetod või jaehinna meetod, võib kasutada praktilistel kaalutlustel, kui tulemused on ligilähedased soetusmaksumusele. Normkulutuste puhul võetakse arvesse materjali ja tarvikute, tööjõu, efektiivsuse ja tootmisvõimsuse kasutamise normtasemeid. Neid vaadatakse regulaarselt üle ning vajaduse korral korrigeeritakse vastavalt tegelikele tingimustele.
- 22 Jaehinna meetodit kasutatakse sageli jaekaubanduses, et mõõta varusid, mis sisaldavad suurt arvu kiiresti muutuvaid sarnaste marginaalidega objekte, mille suhtes on ebaotstarbekas kasutada teisi soetusmaksumuse mõõtmise meetodeid. Varude soetusmaksumus määratakse, vähendades varude müügiväärtust vastava brutorentaablusmäära protsendi võrra. Kasutatav protsent võtab arvesse varud, mis on hinnatud nende esialgsest müügihinna madalamaks. Tihti rakendatakse iga jaemüügi osakonna suhtes keskmist protsenti.

Soetusmaksumuse arvestuse valemid

- 23** Juhul kui üksikud varude objektid on üksteisest selgelt eristatavad ning konkreetsete projektide raames toodetud ja eraldatud, lähtutakse kaupade ja teenuste soetusmaksumuse kindlaksmääramisel iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest.
- 24 Iga varuobjekti soetusmaksumuse kindlaksmääramisel lähtutakse konkreetset antud objektile tehtud kulutustest. See on asjakohane käsitlus mingi kindla projektiga seotud objektide puhul, olenemata sellest, kas need on ostetud või toodetud. Samas kui objektide hulk on suur ning objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, on iga objekti soetusmaksumuse kindlaksmääramine otstarbetu. Sellisel juhul võib kasutada varudesse alles jäävate objektide valikumeetodit, et leida eelnevalt kindlaksmääratud mõju kasumile või kahjumile.
- 25 Varude soetusmaksumus, välja arvatud paragrahvis 23 kirjeldatud varude puhul, määratakse kindlaks, kasutades lihtjärjekorra (FIFO) või kaalutud keskmise soetusmaksumuse arvestusvalemit. Üksus kasutab kõigi samalaadsete ja üksuses sama kasutusega varude suhtes sama soetusmaksumuse arvestuse valemit. Erinevat laadi ja kasutusega varude suhtes võivad erinevad soetusmaksumuse arvestuse valemid olla põhjendatud.
- 26 Näiteks üksuse ühes ärisegmendis kasutatud varudel võib olla teises ärisegmendis kasutatud sama tüüpi varudest erinev kasutus. Samas ei ole varude geograafilise asukoha (või vastavate maksureeglite) erinevus iseenesest piisav, et õigustada erinevate soetusmaksumuse arvestuse valemite kasutamist.
- 27 FIFO valemi rakendamisel eeldatakse, et esimeses järjekorras ostetud või toodetud varuobjektid müüakse esimesena, mistõttu perioodi lõpus jäävad varudes need objektid, mis on ostetud või toodetud viimasena. Kaalutud keskmise soetusmaksumuse arvestusvalemi rakendamisel loetakse iga üksiku objekti soetusmaksumuseks sarnaste objektide perioodi alguse soetusmaksumuse ja perioodi jooksul soetatud või toodetud objektide soetusmaksumuse kaalutud keskmist. Keskmist võib arvutada perioodipõhiselt või iga täiendava partii saabumise järel, sõltuvalt üksuse tingimustest.

Netorealiseerimisväärtus

- 28 Varude soetusmaksumus hinnatakse alla juhul, kui varud on kahjustatud, täielikult või osaliselt kasutuskõlbmatud või kui nende müügihind on langenud. Varude soetusmaksumus hinnatakse alla ka siis, kui toote eeldatavad kulud vara valmistamiseks või eeldatavad müügiikulud on suurenenud. Varude soetusmaksumusest netorealiseerimisväärtuseni allahindamise praktika on kooskõlas seisukohaga, et varasid ei tohiks kajastada suuremas väärtuses, kui on nende hinnanguline müügi- või kasutusväärtus.
- 29 Üldjuhul hinnatakse varud alla netorealiseerimisväärtuseni üksikobjektide kaupa. Siiski võib teatavatel asjaoludel osutada otstarbekaks rühmitada sarnaseid või omavahel seotud objekte. Selline olukord võib esineda ühe ja sama tootegrupiga seotud varude objektide puhul, millel on sarnane otstarve või lõppkasutus, mida toodetakse ja turustatakse samas geograafilises piirkonnas ning mida ei ole otstarbekas hinnata eraldi teistest sama tootegrupi objektidest. Ei ole asjakohane hinnata varusid alla nende liigituse alusel, nagu näiteks valmistoodang või kõik teatava tegevussegmendi varud.
- 30 Netorealiseerimisväärtuse hinnangud põhinevad kõige usaldusväärsematel tõenditel, mis on kättesaadavad hinnangu tegemise ajal varude eeldatava realiseerimisväärtuse kohta. Nendes hinnangutes võetakse arvesse pärast perioodi lõppu aset leidnud sündmustega otseselt seotud hinna või kulude kõikumisi sel määral, mil need sündmused kinnitavad perioodi lõpus ilmnenu olukorda.

- 31 Netorealiseerimisväärtuse määramisel võetakse arvesse ka varude hoidmise eesmärki. Näiteks põhineb siduvate müügi- või teeninduslepingute täitmiseks hoitavate varude netorealiseerimisväärtus lepinguhinnal. Kui müügilepingud ei kata hoitavate varude kogust, põhineb ülejäägi netorealiseerimisväärtus üldistel müügihindadel. Eraldised võivad tuleneda laoseisu ületavatest siduvatest müügi- või ostulepingutest. Selliseid eraldisi käsitletakse IAS 37-s *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*.
- 32 Varude tootmiseks hoitavaid materjale ja tarvikuid ei hinnata alla juhul, kui neist valmistatavad valmistooted suudetakse eeldatavasti müüa soetusmaksumuses või sellest kõrgemas väärtuses. Kui aga materjalide hinnalangus viitab sellele, et valmistoodangu soetusmaksumus ületab netorealiseerimisväärtuse, hinnatakse materjalid alla nende netorealiseerimisväärtuseni. Sellisel juhul võib materjalide asendusmaksumus olla nende netorealiseerimisväärtuse parimaks olemasolevaks mõõtmisaluseks.
- 33 Igal järgneval perioodil hinnatakse netorealiseerimisväärtust uuesti. Kui asjaolud, mis eelnevalt põhjustasid varude soetusmaksumuse allahindamise, ei eksisteeri enam või kui esineb selgeid tõendeid netorealiseerimisväärtuse suurenemise kohta muutunud majandustingimuste tõttu, tühistatakse allahindlus (s.o tühistamine on piiratud esialgse allahindluse summaga), nii et uus bilansiline jääkmaksumus on kas soetusmaksumus või korrigeeritud netorealiseerimisväärtus, olenevalt sellest, kumb on väiksem. Selline olukord leiab aset näiteks siis, kui varuobjekt, mida müügihinna languse tõttu kajastatakse netorealiseerimisväärtuses, on järgneval perioodil endiselt alles ning selle müügihind on vahepeal tõusnud.

KULUNA KAJASTAMINE

- 34 **Varude müümisel kajastatakse nende bilansilist jääkmaksumust kuluna samal perioodil, mil kajastatakse nendega seotud tulu. Varude allahindlusi netorealiseerimisväärtusele ning kõiki varude kadusid kajastatakse kuluna sel perioodil, mil leiab aset allahindlus või kadu. Varude netorealiseerimisväärtuse suurenemisest tulenevad tühistatud allahindluse summad kajastatakse varude kulu summa vähendamisenä perioodil, mil tühistamise toimub.**
- 35 Mõned varud võib jaotada teistele varakontodele, näiteks varud, mida kasutatakse omatoodetud materiaalsete põhivarade koostisosadena. Sellisel viisil muu vara hulka arvestatud varud kajastatakse kuluna antud vara kasuliku tööea jooksul.

AVALIKUSTAMINE

36 Finantsaruannetes avalikustatakse:

- a) **varude mõõtmisel kasutatud arvestusmeetodid, kaasa arvatud kasutatud soetusmaksumuse arvestuse valem;**
- b) **varude bilansiline brutojääkmaksumus ja üksuse asjakohaste liigituste bilansiline jääkmaksumus;**
- c) **õiglasel väärtuses kajastatavate varude bilansiline jääkmaksumus, millest on maha arvatud müügikulused;**
- d) **perioodi jooksul kulusse kantud varude summa;**
- e) **perioodi jooksul kulusse kantud mahakantud varude summa kooskõlas paragrahviga 34;**
- f) **varasemalt allahinnatud varude allahindluse tühistamise summad, mille tõttu on perioodi kuludena kajastatud mahakantud varude summat vähendatud kooskõlas paragrahviga 34;**

g) asjaolud või sündmused, mis on põhjustanud varude allahindluse tühistamise kooskõlas paragrahviga 34; ja

h) kohustiste tagatisena panditud varude bilansiline jääkmaksumus.

- 37 Teave varude eri liikide bilansilise jääkmaksumuse ning nende varade muutuste ulatuse kohta on finantsaruande kasutajatele kasulik. Varud liigitatakse tavaliselt kaupadeks, tootmistarvikuteks, materjalideks, lõpetamata toodanguks ja valmistoodanguks.
- 38 Varud, mis on perioodi jooksul kajastatud kuluna, millele sageli viidatakse kui müüdüd toodangu kulule, koosnevad müüdeks müüdüd varuobjektide soetusmaksumusse eelnevalt lülitatud kulutustest ning jaotamata tootmise üldkuludest ja ebaharilikult suurtest varude tootmiskuludest. Üksuse eripärad võivad tingida ka muude summade hõlmamist, nagu näiteks turustamiskulud.
- 39 Mõned üksused kasutavad teistsugust koondkasumi aruande vormi, avalikustades aruandeperioodi jooksul kuluna kajastatud varude soetusmaksumuse asemel muid summasid. Käesoleva vormi kohaselt esitab üksus kulude analüüsi, kasutades kulude sisul põhinevat liigitust. Sellisel juhul avalikustab üksus kuluna kajastatult tooraine ja tarvikute, tööjõukulude ja muude kulude maksumuse koos perioodil toimunud varude netomuutustega.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 40 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 40A [Välja jäetud]
- 40B [Välja jäetud]
- 40C IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti õiglase väärtuse mõistet paragrahvis 6 ja muudeti paragrahvi 7. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.
- 40D [Välja jäetud]
- 40E IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahve 2, 8, 29 ja 37 ning jäeti välja paragrahv 19. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.
- 40F IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahvi 2 ning jäeti välja paragrahvid 40A, 40B ja 40D. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.
- 40G IFRS 16-ga *Rendiarvestus* (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi 12. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

- 41 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 2 *Varud* (parandatud 1993).
- 42 Käesoleva standardiga asendatakse SIC 1 *Järjepidevus – erinevad varude soetusmaksumuse arvestusmeetodid*.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 7

Rahavoogude aruanne ⁽²⁾

EESMÄRK

Teave üksuse rahavoogude kohta on kasulik, kuna selle alusel saavad finantsaruannete kasutajad hinnata üksuse võimet teenida raha ja raha ekvivalente ning üksuse vajadust neid rahavooge kasutada. Majanduslike otsuste langetamiseks peavad kasutajad hindama üksuse võimet teenida raha ja raha ekvivalente ning nende teenimise ajastust ja kindlust.

Käesoleva standardi eesmärk on nõuda üksuse raha ja raha ekvivalentide ajaloolisi muutusi kajastava teabe esitamist rahavoogude aruandes, milles aruandeperioodi jooksul tekkinud rahavood liigitatakse põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudeks.

RAKENDUSALA

- 1 Üksus koostab käesoleva standardi nõuetele vastava rahavoogude aruande ja esitab selle finantsaruannete lahutamatu osana iga perioodi kohta, mille kohta finantsaruanded esitatakse.**
- Käesoleva standardiga asendatakse IAS 7 *Finantsseisundi muutuste aruanne* (kinnitatud juulis 1977).
- Üksuse finantsaruannete kasutajad on huvitatud sellest, kuidas üksus teenib raha ja raha ekvivalente ning neid kasutab. Selline huvi ei sõltu üksuse tegevuse laadist ega asjaolust, et raha võib, näiteks finantsasutuse puhul, käsitleda üksuse tootena. Üksused vajavad raha põhimõtteliselt samadel eesmärkidel, olenemata tulutoovate põhi-tegevusalade erinevustest. Raha vajatakse tegutsemiseks, kohustuste täitmiseks ning investoritele üksusesse tehtud investeeringutelt teenitud tulu väljamaksmiseks. Sellest tulenevalt kohustab käesolev standard kõiki üksusi esitama rahavoogude aruannet.

RAHAVOOGU KÄSITLEVAST TEABEST SAADAV KASU

- Kui rahavoogude aruannet kasutatakse koos ülejäänud finantsaruannetega, annab see teavet, mis võimaldab kasutajatel hinnata muutusi üksuse netovaras, kapitalistruktuuris (sh likviidsust ja maksevõimet) ning võimet mõjutada rahavoogude summasid ja ajastust, et kohaneda muutuvate tingimuste ja võimalustega. Rahavooge käsitlev teave on kasulik üksuse raha ja raha ekvivalentide teenimise hindamiseks ning see võimaldab kasutajatel töötada välja eri üksuste tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hindamise ja võrdlemise mudelid. Samuti parandab see eri üksuste põhitegevuse tulemuste võrreldavust, kuna sellega kõrvaldatakse ühesugustele tehingutele ja sündmustele rakendatavate erinevate arvestuslike käsitluste kasutamise mõju.
- Rahavoogusid käsitlevat ajaloolist teavet kasutatakse tihti tulevaste rahavoogude summa, ajastuse ja usaldatavuse näitajana. Samuti on see kasulik tulevaste rahavoogude varasemate prognooside paikapidavuse kontrollimisel ning kasumlikkuse, netorahavoogude ja hinnamuutuste mõju omavahelise suhte analüüsimisel.

MÕISTED

- Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Raha hõlmab sularaha ja nõudmiseni hoiuseid.

Raha ekvivalendid on lühiajalised ülilikviidsed investeeringud, mida saab kergesti muuta teadaoleva suurusega rahasummadeks ja mille väärtuse muutumise risk on väike.

Rahavood on raha ja raha ekvivalentide laekumised ja väljamaksed.

Põhitegevus hõlmab üksuse põhilisi tulutoovaid ja muid tegevusi, mis ei ole investeerimis- ega finantseerimis-tegevus.

⁽²⁾ IASB muutis 2007. aasta septembris IAS 7 pealkirja, mis on nüüd *Rahavoogude aruanne*, tulenevalt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* läbivaatamisest 2007. aastal.

Investeeringustegevus on põhivara ja muude investeeringute (v.a raha ekvivalentideks liigitatud investeeringud) omandamine ja müük.

Finantseerimistegevus on tegevus, mille tulemusena muutub üksuse sissemakstud omakapitali ja laenukohustuste suurus ja koosseis.

Raha ja raha ekvivalendid

- 7 Raha ekvivalente hoitakse lühiajaliste rahaliste kohustuste täitmiseks, mitte investeerimise või muul eesmärgil. Investeeringut saab käsitleda raha ekvivalendina, kui seda on lihtne muuta teadaoleva suurusega rahasummaks ja selle väärtuse muutumise risk on väike. Seetõttu saab investeeringut tavaliselt käsitleda raha ekvivalendina ainult juhul, kui sellel on lühiajaline lõpptähtaeg, näiteks kuni kolm kuud alates omandamise kuupäevast. Omakapitaalinstrumentidesse tehtud investeeringuid ei käsitleta raha ekvivalentidena, v.a juhul, kui need on oma olemuselt raha ekvivalendid, näiteks eelisaktsiad, mis on omandatud pisut enne lunastustähtpäeva ja millel on kindlaksmääratud lunastustähtaeg.
- 8 Pangalaene käsitletakse tavaliselt finantseerimistegevusena. Mõnes riigis moodustavad nõudmisel tagasimakstavad arvelduslaenud üksuse rahavoogude juhtimise lahutamatu osa. Sellistel juhtudel käsitletakse arvelduslaene raha ja raha ekvivalentide komponendina. Selliseid panganduskorraldusi iseloomustab pangakonto saldo sage kõikumine positiivse ja negatiivse jäägi vahel.
- 9 Rahavood ei hõlma raha või raha ekvivalentide komponentide vahelisi liikumisi, kuna kõnealused komponendid on pigem üksuse rahavoogude juhtimise kui põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuse osa. Rahavoogude juhtimine hõlmab kasutamata raha investeerimist raha ekvivalentidesse.

RAHAVOOGUDE ARUANDE ESITAMINE

10 Rahavoogude aruanne kajastab aruandeperioodi rahavoogusid, liigitades need põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudeks.

- 11 Üksus esitab põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavood oma äritegevusele kõige asjakohasemal viisil. Tegevuspõhine liigitamine annab teavet, mis võimaldab kasutajatel hinnata kõnealuste tegevuste mõju üksuse finantsseisundile ning selle raha ja raha ekvivalentide summale. Seda teavet võib kasutada ka kõnealuste tegevuste omavaheliste suhete hindamisel.
- 12 Mõni tehing võib hõlmata ka rahavoogusid, mida liigitatakse erinevalt. Näiteks kui laenu tagasimakse summa sisaldab nii intressi kui ka laenu põhiosa, võib intressi liigitada põhitegevuse alla ja laenu põhiosa kajastatakse finantseerimistegevuse all.

Põhitegevus

- 13 Põhitegevusest tulenevate rahavoogude summa näitab, kas üksus on oma äritegevuses teeninud piisavalt raha, et maksta tagasi laene, säilitada üksuse tegevusvõime, maksta dividende ja teha uusi investeeringuid, kasutamata üksuseväliseid finantseerimisallikaid. Põhitegevuse ajalooliste rahavoogude teatud komponente käsitlev teave on koos muu teabega kasulik ka põhitegevusest tulenevate tulevaste rahavoogude prognoosimisel.
- 14 Põhitegevuse rahavood tulenevad eelkõige üksuse peamistest tulutoovatest tegevustest. Seetõttu on need üldjuhul rahavood tehingutest ja muudest sündmustest, mis mõjutavad puhaskasumit või -kahjumit. Põhitegevuse rahavood on näiteks:
 - a) rahalaekumised kaupade müügist ja teenuste osutamisest;
 - b) litsentsi-, teenus- ja komisjonitasude ning muu tulu rahalaekumised;
 - c) rahamaksud tarnijatele kaupade ja teenuste eest;
 - d) rahamaksud töötajatele ja töötajate eest;

- e) [välja jäetud]
- f) tulumaksuga seotud rahamaksud või -tagastused, v.a juhul, kui neid on võimalik konkreetselt seostada investeerimis- või finantseerimistegevusega, ja
- g) rahalaekumised või -maksed, mis on seotud kauplemiseesmärgil hoitavate lepingutega.

Mõne tehinguga, näiteks põhivahendi müügiga, võib kaasneda kasum või kahjum, mis võetakse arvesse ka kasumi või -kahjumi kajastamisel. Selliste tehingutega seotud rahavood liigitatakse investeerimistegevuse rahavoogudeks. Maksed, mis tehakse rendile andmiseks hoitavate ja IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* paragrahvi 68A kohaselt edaspidi müügiks hoitavate varade valmistamiseks või omandamiseks, on siiski põhitegevuse rahavood. Selliste varade renditasudest ja edaspidisest müügist saadud laekumised on samuti põhitegevuse rahavood.

- 15 Üksus võib omada väärtpabereid ja laene kauplemiseesmärgil, mis sel juhul sarnanevad spetsiaalselt edasimüügiks omandatud varudega. Seetõttu liigitatakse kaubeldavate väärtpaberite ostu ja müügiga seotud rahavood põhitegevuse alla. Samuti liigitatakse põhitegevuse alla finantsasutuste tehtud ettemaksud ja antud laenud, sest need on seotud kõnealuste üksuste peamise tulutoova tegevusega.

Investeerimistegevus

- 16 Investeerimistegevuse rahavoogude eraldi avalikustamine on oluline, kuna need rahavood näitavad, kui suuri kulutusi on tehtud tulevaste tulude teenimiseks ja rahavoogude tekitamiseks kavandatud ressursidele. Ainult sellised kulutused, mis kajastatakse varana finantsseisundi aruandes, vastavad investeerimistegevuseks liigitamise tingimustele. Investeerimistegevuse rahavood on näiteks:
 - a) rahamaksud materiaalse põhivarade, immateriaalse varade ja muude põhivarade soetamiseks. Kõnealused maksed hõlmavad ka kapitaliseeritud arendusväljaminekuid ja omavalmistatud materiaalseid põhivarasid;
 - b) rahalaekumised materiaalse põhivarade, immateriaalse varade ja muude põhivarade müügist;
 - c) rahamaksud teiste üksuste omakapitali- või võlainstrumentide ning ühissettevõtjates osaluste omandamise eest (v.a maksed raha ekvivalentidena käsitletavate või kauplemise eesmärgil hoitavate instrumentide eest);
 - d) rahalaekumised teiste üksuste omakapitali- ja võlainstrumentide ning ühissettevõtjates osaluste müügist (v.a laekumised raha ekvivalentidena käsitletavate ja kauplemise eesmärgil hoitavate instrumentide müügist);
 - e) teistele osapooltele tehtud rahalised ettemaksud ja antud laenud (v.a finantsasutuste tehtud ettemaksud ja antud laenud);
 - f) teistelt osapooltelt saadud rahalaekumised, mis on seotud tehtud ettemaksete ja antud laenudega (v.a finantsasutuste ettemaksud ja laenud);
 - g) rahamaksud futuur-, forvard-, optiooni- ja vahetuslepingute eest, v.a juhul, kui kõnealuseid lepinguid hoitakse kauplemise eesmärgil või kui maksed liigitatakse finantseerimistegevuse alla, ja
 - h) rahalaekumised futuur-, forvard-, optiooni- ja vahetuslepingute eest, v.a juhul, kui kõnealuseid lepinguid hoitakse kauplemise eesmärgil või kui laekumised liigitatakse finantseerimistegevuse alla.

Kui lepingut käsitletakse kindlaksmääratava positsiooniga riskimaandamislepinguna, siis liigitatakse kõnealuse lepinguga seotud rahavood samal viisil nagu maandatava positsiooniga seotud rahavood.

Finantseerimistegevus

- 17 Finantseerimistegevuse rahavoogude eraldi avalikustamine on oluline, sest see võimaldab prognoosida üksuse rahastajate nõudeid tulevastele rahavoogudele. Rahavood finantseerimistegevusest on näiteks:
- a) rahalaekumised aktsiate ja muude omakapitaliinstrumentide emiteerimisest;
 - b) rahamaksed omanikele üksuse aktsiate omandamiseks või lunastamiseks;
 - c) rahalaekumised tagamata võlakirjade, laenude, vekslite, lihtvõlakirjade, hüpoteekide emiteerimisest ja muudest lühi- või pikaajalistest võlakohustustest;
 - d) laenusummade rahalised tagasimaksed ja
 - e) rentniku tehtud rahamaksed rendi kohustise vähendamiseks.

PÕHITEGEVUSE RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE**18 Üksus kasutab põhitegevuse rahavoogude kajastamisel kas:**

- a) **otsemeetodit, mille kohaselt avalikustatakse rahaliste brutolaekumiste ja -maksete põhiliigid, või**
 - b) **kaudmeetodit, mille kohaselt kasumit või kahjumit korrigeeritakse mitterahaliste tehingute, varasema või tulevase põhitegevusega seotud tekkepõhiselt kajastatud rahamaksed ja -laekumiste ning edasilükatud maksete ja laekumiste ning investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogudega seotud tulude või kulude mõjuga.**
- 19 Üksustel soovitatakse põhitegevuse rahavoogusid kajastada otsemeetodil. Otsemeetodi rakendamine annab teavet, mis on kasulik tulevaste rahavoogude hindamisel ning mis ei ole kättesaadav kaudmeetodi rakendamisel. Otsemeetodi korral on võimalik saada teavet rahaliste brutolaekumiste ja -väljamaksete põhiliikide kohta kas:
- a) üksuse arvestusregistritest või
 - b) korrigeerides müügitulu, müüdid toodete ja teenuste maksumust (finantsasutuste puhul intressitulu ja -kulu ning muid sarnaseid tulusid ja kulusid) ning koondkasumi aruande muid kirjeid järgmisega:
 - i) varude ning põhitegevusega seotud nõuete ja võlgade muutused aruandeperioodil;
 - ii) muud mitterahalised kirjed ja
 - iii) muud kirjed, mille rahalisteks mõjudeks on investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavood.
- 20 Kaudmeetodi kohaselt määratakse põhitegevuse netorahavoog kindlaks, korrigeerides kasumit või kahjumit järgmiste mõjude suhtes:
- a) varude ning põhitegevusega seotud nõuete ja võlgade muutused aruandeperioodil;
 - b) mitterahalised kirjed, nt kulum, eraldised, edasilükkunud tulumaks, realiseerimata kasumid ja kahjumid valuutakursi muutustest, sidusettevõtjate jaotamata kasum ja mittekontrollivad osalused, ja
 - c) kõik muud kirjed, mille rahalised muutused liigitatakse investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogudeks.

Teise võimalusena võib kaudmeetodit kasutades põhitegevuse netorahavoogu esitada, näidates koondkasumi aruandes kajastatud tulusid ja kulusid ning aruandeperioodi jooksul varudes ning põhitegevusega seotud nõuetes ja võlgades toimunud muutusi.

INVESTEERIMIS- JA FINANTSEERIMISTEgevuse RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE

- 21 Üksus kajastab investeerimis- või finantseerimistegevusega seotud rahaliste brutolaekumiste ja -väljamaksete põhiliike eraldi, v.a paragrahvides 22 ja 24 kirjeldatud juhtudel, mil rahavoogusid kajastatakse netosummana.**

RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE NETOSUMMANA

- 22 Netosummana võib kajastada järgmisi põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogusid:**

- a) klientide nimel tehtud rahalaekumised ja -maksed, kui rahavood kajastavad pigem klientide kui üksuse tegevust, ja
- b) rahalaekumised ja -maksed selliste objektide eest, mida iseloomustavad kiire käibesagedus, suured kogused ja lühikesed lõpptähtajad.

- 23 Paragrahvi 22 punktis a osutatud rahalaekumised ja -maksed on näiteks:

- a) nõudmiseni hoiuste vastuvõtmine ja väljamaksmine panga poolt;
- b) investeerimisüksuse klientide vahendite haldamine ja
- c) rendimaksete kogumine kinnisvaraomanike nimel ja nende väljamaksed.

- 23A Paragrahvi 22 punktis b osutatud rahalaekumised ja -maksed on näiteks need, mis on seotud

- a) krediitkaardi põhisummadega;
- b) investeeringute ostu ja müügiga ja
- c) muude lühiajaliste, näiteks kuni kolmekuuliste võlakohustustega.

- 24 Netosummana võib kajastada rahavoogusid, mis on seotud finantsasutuse kõigi järgmiste tegevustega:**

- a) kindla lunastustähtajaga hoiuste vastuvõtmise ja väljamaksmisega seotud rahalaekumised ja -maksed;
- b) hoiuste paigutamine teistesse finantsasutustesse ja nende väljavõtmine sealt ja
- c) klientidele rahaliste ettemaksete tegemine ja laenude andmine ning kõnealuste ettemaksete ja laenude tagasimaksmine.

VÄLISVALUUTAPÕHISED RAHAVOOD

- 25 Välisvaluutas toimunud tehingutest tulenevaid rahavooge kajastatakse üksuse arvestusvaluutas, rakendades välisvaluuta summa suhtes maksepäeval arvestus- ja välisvaluuta vahel kehtinud valuutakursi.**
- 26 Välismaiste tütarettevõtete rahavood arvestatakse ümber vastavalt maksepäeval arvestus- ja välisvaluuta vahel kehtinud valuutakursile.**

- 27 Välisvaluutapõhiseid rahavoogusid kajastatakse kooskõlas IAS 21-ga *Valuutakursside muutuste mõjud*. See lubab kasutada tegelikule valuutakursile ligilähedast kurssi. Näiteks võib välisvaluutas toimunud tehingute kajastamisel või välismaise tütaretevõtte rahavoogude ümberarvestamisel kasutada aruandeperioodi kaalutud keskmist vahetuskurssi. Samas ei luba IAS 21 välismaise tütaretevõtte rahavoogude ümberarvestamisel kasutada aruandeperioodi lõpus kehtivat vahetuskurssi.
- 28 Välisvaluuta kursimuutustest tulenevad realiseerimata kasumid ja kahjumid ei ole rahavood. Siiski kajastatakse rahavoogude aruandes kursimuutuste mõju välisvaluutas hoitava või maksmisele kuuluvale rahale ja raha ekvivalentidele, et kooskõlastada raha ja raha ekvivalente aruandeperioodi alguses ja lõpus. Kõnealune summa kajastatakse põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudest eraldi ning see sisaldab (võimalikke) erinevusi, mis oleksid tekkinud juhul, kui nende rahavoogude ümberarvestamisel oleks kasutatud aruandeperioodi lõpul kehtinud valuutakursse.
- 29 [Välja jäetud]
- 30 [Välja jäetud]

INTRESSID JA DIVIDENDID

- 31 **Laekunud ja väljamakstud intressidest ja dividendidest tulenevad rahavood avalikustatakse eraldi. Iga kirje liigitatakse järjepidevalt perioodist perioodi põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuse alla.**
- 32 Aruandeperioodi jooksul makstud intresside kogusumma avalikustatakse rahavoogude aruandes, olenemata sellest, kas see summa on näidatud kasumis või kahjumis kuluna või kapitaliseeritud vastavalt standardile IAS 23 *Laenukasutuse kulutused*.
- 33 Finantsasutuste puhul liigitatakse makstud intressid ning laekunud intressid ja dividendid tavaliselt põhitegevuse rahavoogudeks. Muude üksuste puhul puudub nende rahavoogude liigitamise suhtes üksmeel. Makstud intressid ning laekunud intressid ja dividendid võib liigitada põhitegevuse rahavoogudeks, kuna need mõjutavad kasumit või kahjumit. Teise võimalusena võib makstud intresse ning laekunud intresse ja dividende liigitada vastavalt finantseerimis- ning investeerimistegevuse rahavoogudeks, kuna need on finantsvahendite saamisega seotud kulutused või investeeringutelt laekunud tulud.
- 34 Väljamakstud dividende võib liigitada finantseerimistegevuse rahavooks, kuna need on finantsvahendite saamisega seotud kulutus. Samuti võib makstud dividende liigitada põhitegevuse rahavoogude alla, et aidata kasutajatel hinnata üksuse võimet maksta dividende põhitegevusest teenitud rahast.

TULUMAKS

- 35 **Tulumaksuga seotud rahavood avalikustatakse eraldi ning liigitatakse põhitegevuse rahavoogudeks, v.a juhul, kui need on konkreetselt seotud finantseerimis- või investeerimistegevusega.**
- 36 Tulumaks tekib tehingutelt, millest tulenevad rahavoogude aruandes põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuseks liigitatud rahavood. Kuigi tulumaksukulu võib teatud juhtudel seostada investeerimis- või finantseerimistegevusega, on sellekohaseid tulumaksu rahavoogusid tihti võimatu kindlaks teha ning need võivad tekkida vastava tehinguga seotud rahavoogudest erineval perioodil. Seepärast liigitatakse tasutud tulumaks tavaliselt põhitegevuse rahavoogudeks. Juhul kui tulumaksuga seotud rahavooge on otstarbekas seostada ühe kindla tehinguga, millest tulenevad rahavood liigitatakse investeerimis- või finantseerimistegevuseks, liigitatakse ka tulumaksuga seotud rahavood vastavalt vajadusele investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogudeks. Kui tulumaksu rahavood jaotatakse rohkem kui ühele tegevusliigile, avalikustatakse tasutud maksude kogusumma.

INVESTEERINGUD TÛTAR- JA SIDUSETTEVÕTJATESSE NING ÕHISSETTEVÕTJATESSE

- 37 Investor esitab rahavoogude aruandes sidus-, õhis- või tütaretevõtjasse tehtud kapitaliosaluse või soetusmaksu meetodil kajastatud investeeringu arvestamisel üksnes enda ja investeerimisobjekti vahelised rahavood, näiteks dividendid ja ettemaksed.

- 38 Üksus, kes kajastab oma osalust sidus- või ühissettevõtjas kapitaliosaluse meetodil, kajastab oma rahavoogude aruandes rahavooge, mis tulenevad tema sidus- või ühissettevõtjasse tehtud investeeringutest, ning tema ja sidus- või ühissettevõtja vahelisi väljamakseid ja muid makseid või laekumisi.

MUUTUSED OSALUSTES TÛTARETTEVÕTJATES JA MUUDES ÄRIDES

- 39 **Tütarettevõtjates ja muudes ärides kontrolli saavutamise või selle kaotamisega seotud rahavoogude kogusummad esitatakse eraldi ning liigitatakse investeerimistegevuseks.**
- 40 **Üksus avalikustab perioodi jooksul toimunud tütarerevõtja ja muude äride üle kontrolli saavutamise või selle kaotamise kohta summeeritult järgmise teabe:**
- a) makstud või saadud kogutasu;
 - b) rahast ja raha ekvivalentidest koosneva tasu osa;
 - c) raha ja raha ekvivalentide summa tütarerevõtjates või muudes ärides, mille üle kontroll saavutatakse või kaotatakse; ja
 - d) tütarerevõtjate või muude äride, mille üle kontroll saavutatakse või kaotatakse, varad ja kohustised, v. a raha või raha ekvivalentid, summeerituna põhiliikide kaupa.
- 40A Investeeringuüksus (nagu määratletud IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded*) ei pea rakendama paragrahvi 40 punkti c või d investeeringule tütarerevõtjas, mida tuleb mõõta kasumiaruandes õiglasel väärtusel.
- 41 Tütarettevõtjates ja muudes ärides kontrolli saavutamise või kaotamisega seotud rahavoogude eraldi esitamine ühe kirjena, koos eraldi teabe avalikustamisega omandatud või müüdüd varade ja kohustiste summa kohta aitab eristada neid rahavoogusid muudest põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudest. Kontrolli kaotamisega seotud rahavoogusid ei arvata maha kontrolli saavutamise seotud rahavoogudest.
- 42 Rahavoogude aruandes esitatakse rahas makstud või laekunud tasu kogusumma tütarerevõtjate ja muude äride üle saavutatud või kaotatud kontrolli eest, millest on maha arvatud raha ja raha ekvivalentid, mis on omandatud või võõrandatud selliste tehingute, sündmuste või asjaolude muutuse osana.
- 42A Rahavoogusid, mis tekivad tütarerevõtja osalustes toimunud muutustest, mille tulemusena kontroll ei kao, liigitatakse finantseerimistegevuse rahavoogudeks, välja arvatud juhul, kui tütarerevõtja omanik on investeerimisüksus (nagu määratletud IFRS 10-s) ja tütarerevõtjat tuleb mõõta kasumiaruandes õiglasel väärtusel.
- 42B Muutusi tütarerevõtja osalustes, mille tulemusena kontroll ei kao, näiteks hilisem emaettevõtja poolne tütarerevõtja omakapitaliinstrumentide ost või müük, arvestatakse omakapitalitehingutena (vt IFRS 10), välja arvatud juhul, kui tütarerevõtja omanik on investeerimisüksus ja tütarerevõtjat tuleb mõõta kasumiaruandes õiglasel väärtusel. Seega liigitatakse sellest tulenevaid rahavoogusid sarnaselt teistele omanikega sooritatud tehingutele, mida on kirjeldatud paragrahvis 17.

MITTERAHALISED TEHINGUD

- 43 **Rahavoogude aruandest jäetakse välja need investeerimis- ja finantseerimistegevusega seotud tehingud, mis ei nõua raha ega raha ekvivalentide kasutamist. Kõnealused tehingud avalikustatakse finantsaruannete muudes osades nii, et on esitatud kogu asjakohane teave kõnealuste investeerimis- ja finantseerimistehingute kohta.**

44 Paljud investeerimis- ja finantseerimistegevused ei mõjuta otseselt jooksvaid rahavoogusid, ehkki need mõjutavad üksuse kapitali ja varade struktuuri. Mitterahaliste tehingute väljajätmine rahavoogude aruandest on kooskõlas rahavoogude aruande eesmärgiga, kuna aruandeperioodil ei kaasne nendega rahavoogusid. Mitterahalised tehingud on näiteks:

- a) vara omandamine selle varaga otseselt seotud kohustiste ülevõtmise teel või rendiga;
- b) üksuse omandamine aktsiate emiteerimise kaudu ja
- c) võla konverteerimine omakapitaliks.

FINANTSEERIMISTEGEVUSEST TULENEVATE KOHUSTISTE MUUTUSED

44A Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste muutusi, sealhulgas nii rahavoogudest tulenevaid muutusi kui ka mitterahalisi muutusi.

44B Üksus avalikustab paragrahvi 44A nõude täitmiseks vajalikul määral järgmised finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste muutused:

- a) finantseerimistegevuse rahavoogudest tulenevad muutused;
- b) tütarettevõtjates või muudes ärides kontrolli saavutamist või selle kaotamisest tulenevad muutused;
- c) valuutakursside muutuste mõju;
- d) õiglase väärtuse muutused ja
- e) muud muutused.

44C Finantseerimistegevusest tulenevad kohustised on kohustised, mille puhul liigitati rahavood või liigitatakse tulevased rahavood rahavoogude aruandes finantseerimistegevuse rahavoogudeks. Paragrahvi 44A kohast avalikustamismõuet kohaldatakse ka finantsvarade (nt varad, millelega maandatakse finantseerimistegevusest tulenevate kohustistega seotud riski) muutuste suhtes, kui kõnealustest finantsvarade rahavoogusid kajastati või tulevase rahavoogusid kajastatakse finantseerimistegevuse rahavoogudena.

44D Üks viis, kuidas paragrahvi 44A kohast avalikustamismõuet täita, oleks esitada finantsseisundi aruandes finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste alg- ja lõppsaldo võrdlus, sealhulgas paragrahvis 44B sätestatud muutused. Sellise võrdluse avalikustamisel esitab üksus piisavalt teavet, et finantsaruannete kasutajad saaksid võrdluses esitatud kirjeid seostada finantsseisundi aruande ja rahavoogude aruandega.

44E Kui üksus avalikustab paragrahvi 44A kohase teabe koos muude varade ja kohustiste muutusi käsitleva teabega, avalikustab ta finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste muutused kõnealuste muude varade ja kohustiste muutustest eraldi.

RAHA JA RAHA EKVIVALENTIDE KOMPONENDID

45 Üksus avalikustab raha ja raha ekvivalentide komponendid ning esitab rahavoogude aruandes kajastatud summade ja samaväärsete finantsseisundi aruandes kajastatud kirjete vahelise võrdluse.

46 Arvestades maailmas kasutatavate erinevate rahavoogude juhtimistavade ja panganduskorralduste mitmekesisust ning et järgida IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* nõudeid, avalikustab üksus raha ja raha ekvivalentide koosseisu määramise meetoodika.

- 47 Raha ja raha ekvivalentide komponentide määramise meetodika iga muutuse, näiteks varem üksuse investimisportfelli koosseisus käsitletud finantsinstrumentide liigitamise muutuse mõju kajastatakse vastavalt IAS 8-le *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*.

MUU AVALIKUSTATAV TEAVE

- 48 Üksus avalikustab koos juhtkonna kommentaaridega üksuse valduses olevad olulised raha- ja raha ekvivalentide summad, mis ei ole mõeldud kontserni poolt kasutamiseks.**

- 49 Esineb mitmeid olukordi, kus kontsern ei saa kasutada üksuse valduses olevat raha ja raha ekvivalente. Näitena võib tuua olukorra, kus raha ja raha ekvivalendid kuuluvad tütarettevõtjale, mis tegutseb riigis, kus kohaldatakse valuutavahetuse või muid juriidilisi piiranguid, mistõttu emaettevõtjal ega teistel tütarettevõtjatel ei ole võimalik kõnealuseid summasid üldotstarbel kasutada.

- 50 Täiendav teave võib olla kasutajate jaoks vajalik, aidates mõista üksuse finantsseisundit ja likviidsust. Sellise teabe avalikustamine koos juhtkonna kommentaariga on soovitatav ja see võib sisaldada järgmist:

- a) kasutamata laenulimiidid, mis on kasutatavad tulevases põhitegevuses ja kapitalikohustuste täitmiseks, märkides ära kõnealuste laenulimiitide kasutamise võimalikud piirangud;
- c) toimimisvõimsuse suurenemist kajastavate rahavoogude koondsumma, esitatuna eraldi toimimisvõimsuse säilitamiseks vajalikest rahavoogudest, ja
- d) kõigi aruandes esitatud avalikustatavate segmentide põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogude summad (vt IFRS 8 *Tegevussegmentid*).

- 51 Toimimisvõimsust suurendavate rahavoogude avalikustamine eraldi toimimisvõimsuse säilitamiseks vajalikest rahavoogudest aitab kasutajatel otsustada, kas üksus investeerib piisavalt oma toimimisvõimsuse säilitamiseks. Üksus, mis ei tee piisavalt investeeringuid oma toimimisvõimsuse säilitamiseks, võib lühiajalise likviidsuse ja omanikele tehtavate väljamaksete nimel ohustada tulevast kasumlikkust.

- 52 Rahavoogude avalikustamine segmentide lõikes aitab kasutajatel paremini mõista üksuse kui terviku ja selle koosseisu kuuluvate osade rahavoogude vahelisi suhteid ning raha kasutusvõimalusi ja rahavoogude varieeruvust segmentide lõikes.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 53 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1994 või hiljem algavaid aruandeperioode.
- 54 IAS 27-ga (parandatud 2008) muudeti paragrahve 39–42 ning lisati paragrahvid 42A ja 42B. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes. Muudatusi rakendatakse tagasiulatuvalt.
- 55 *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) muudeti paragrahvi 14. Üksus rakendab seda muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab IAS 16 paragrahvi 68A.
- 56 *IFRSide edasiarendustega* (välja antud aprillis 2009) muudeti paragrahvi 16. Üksus rakendab seda muudatusi 1. jaanuaril 2010 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

- 57 IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühisettevõtmised* (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 37, 38 ja 42B ja jäeti välja paragrahvi 50 punkt b. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.
- 58 Dokumendiga *Investeeringisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti paragrahve 42A ja 42B ning lisati paragrahv 40A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringisüksused* varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringisüksused* esitatud muudatused.
- 59 IFRS 16-ga *Rendiarvestus* (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahve 17 ja 44. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.
- 60 Dokumendiga *Avalikustamise algatus* (IAS 7 muudatused), välja antud 2016. aasta jaanuaris, lisati paragrahvid 44A–44E. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2017 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi esimest korda, ei pea ta esitama võrdlusalmeid eelmiste perioodide kohta.
- 61 IFRS 17-ga *Kindlustuslepingud* (välja antud mais 2017) muudeti paragrahvi 14. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 17.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 8***Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead***

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on kirjeldada arvestusmeetodite valimise ja muutmise kriteeriume koos arvestusmeetodite muutuste, arvestushinnangute muutuste ning vigade korrigeerimise arvestusliku käsitluse ja avalikustamisega. Käesolev standard on mõeldud üksuse finantsaruannete asjakohasuse ja usaldusväärsuse ning nende finantsaruannete nii aja jooksul kui koos teiste üksuste finantsaruannetega võrreldavuse suurendamiseks.
- 2 Arvestusmeetodite avalikustamise nõudeid, välja arvatud arvestusmeetodite muutusi käsitlevad avalikustamise nõuded, on kirjeldatud IAS 1-s *Finantsaruannete esitamine*.

RAKENDUSALA

- 3 Käesolevat standardit rakendatakse arvestusmeetodite valimisel ja rakendamisel ning arvestusmeetodite muutuste, arvestushinnangute muutuste ja eelneva perioodi vigade korrigeerimise arvestamisel.
- 4 Eelneva perioodi vigade korrigeerimisest ja tagasiulatuvalt rakendatud arvestusmeetodite muutustest tulenevaid maksumõjusid arvestatakse ja need avalikustatakse kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.

MÕISTED

- 5 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.**

Arvestusmeetodid on kindlad põhimõtted, alused, lepped, reeglid ja tavad, mida üksus rakendab finantsaruannete koostamisel ja esitamisel.

Arvestushinnangud on finantsaruannetes esitatud rahalised summad, mille mõõtmine on ebakindel.

Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (International Financial Reporting Standards – IFRS) on Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu (International Accounting Standards Board – IASB) välja lastud standardid ja tõlgendused. Need hõlmavad:

- a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS);
- b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS);
- c) rahvusvahelise finantsaruandluse tõlgenduste komitee (IFRIC) tõlgendusi ja
- d) standardite tõlgendamise alalise komisjoni (SIC) tõlgendusi ⁽³⁾.

Olulisus on määratletud IAS 1 paragrahvis 7 ja seda kasutatakse käesolevas standardis samas tähenduses.

Eelnevate perioodide vead on väljajätmised või väärkajastamised üksuse ühe või enama eelneva perioodi finantsaruannetes, mis on tekkinud sellise usaldusväärse teabe mittekasutamisest või väärkasutamisest, mis:

- a) oli kättesaadav nende perioodide finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel ja

⁽³⁾ IFRSi määratlust on muudetud pärast nime muudatusi, mis kaasnes IFRSi Sihtasutuse põhikirja läbivaatamisega 2010. aastal.

- b) mille hankimist ja arvesse võtmist nende finantsaruannete koostamisel ja esitamisel oleks võinud põhjendatult eeldada.

Selliste vigade hulka kuuluvad matemaatiliste vigade, arvestusmeetodite rakendamisel tehtud vigade, faktide ignoreerimise või väärtõlgendamise ja pettuse mõjud.

Tagasiulatav rakendamine on selline uue arvestusmeetodi rakendamine tehingute, muude sündmuste ja olukordade suhtes, nagu seda meetodit oleks kogu aeg rakendatud.

Tagasiulatav korrigeerimine on finantsaruannete komponentide summade kajastamise, mõõtmise ja avalikustamise selline korrigeerimine, nagu eelneva perioodi viga ei oleks kunagi tehtud.

Teostamatus – tagasiulatav korrigeerimine on teostamatu kui üksus ei ole kõigile mõistlikele jõupingutustele vaatamata suuteline seda rakendama. Konkreetse eelneva perioodi suhtes on teostamatu tagasiulatavalt rakendada arvestusmeetodi muutust või korrigeerida tagasiulatavalt viga, kui:

- a) tagasiulatava rakendamise või tagasiulatava korrigeerimise mõjusid ei saa kindlaks määrata;
- b) tagasiulatav rakendamine või tagasiulatav korrigeerimine nõuab oletusi selle kohta, millised oleksid olnud juhtkonna kavatsused sellel perioodil, või
- c) tagasiulatav rakendamine või tagasiulatav korrigeerimine nõuab märkimisväärseid hinnanguid summade kohta ja on võimatu eristada objektiivselt teavet selliste hinnangute kohta, mis:
- i) esitavad tõendeid olukordade kohta, mis eksisteerisid sel (neil) kuupäeva(de)l, mil antud summasid tuli kajastada, mõõta või avalikustada, ja

- ii) oleks olnud kättesaadav selle eelneva perioodi finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel,

muust teabest.

Edasiulatav rakendamine on selline arvestusmeetodi muutuse ja arvestushinnangu muutuse mõju kajastamine, mille puhul vastavalt:

- a) uut arvestusmeetodit rakendatakse tehingute, muude sündmuste ja olukordade suhtes, mis toimuvad pärast meetodi muutmise kuupäeva, ja
- b) arvestushinnangu muutuse mõju kajastatakse muutusest mõjutatud käesoleval perioodil ja tulevastel perioodidel.

6 [Välja jäetud]

ARVESTUSMEETODID

Arvestusmeetodite valimine ja rakendamine

- 7 **Kui mingit IFRSi rakendatakse konkreetselt mingi tehingu, sündmuse või olukorra suhtes, siis määratakse selle objekti arvestusmeetod või -meetodid kindlaks käesolevat IFRSi rakendades.**
- 8 IFRSides sätestatakse arvestusmeetodid, mille kohta IASB on jõudnud järeldusele, et nende rakendamise tulemuseks on finantsaruanded, mis sisaldavad asjakohast ja usaldusväärset teavet tehingute, muude sündmuste ja olukordade kohta, mille suhtes neid rakendatakse. Neid meetodeid ei ole vaja rakendada juhul, kui nende rakendamise mõju on ebaoluline. Samas ei ole kohane tekitada või jätta korrigeerimata ebaolulisi erinevusi IFRSidest, et saavutada teatavat üksuse finantsseisundi, finantstulemuse või rahavoogude esitust.

- 9 IFRSidega on kaasas juhised, et aidata üksustel rakendada nende nõudeid. Kõikides sellistes juhistes märgitakse, kas see on IFRSide lahutamatu osa. IFRSide lahutamatuks osaks olev juhise kohustuslik. Juhise, mis ei ole IFRSide lahutamatu osa, ei sisalda nõudeid finantsaruannetele.
- 10 **Kui puudub IFRS, mida konkreetselt rakendatakse mingile tehingule, muule sündmusele või olukorrale, kasutab juhtkond oma hinnangut, et töötada välja arvestusmeetod ja rakendada seda, mille tulemusena saadakse teave, mis on:**
- a) asjakohane kasutajate majanduslike otsuse tegemise vajaduste suhtes ja
 - b) usaldusväärne, kuna seda rakendades finantsaruanded:**
 - i) esitavad usaldusväärset üksuse finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid;
 - ii) peegeldavad tehingute, muude sündmuste ja olukordade majanduslikku sisu, mitte ainult juriidilist vormi;
 - iii) on neutraalsed, st objektiivsed;
 - iv) on konservatiivsed ja
 - v) on täielikud kõigis olulistest osades.
- 11 Paragrahvis 10 kirjeldatud hinnangu andmisel lähtub juhtkond järgmiste allikate rakendatavusest tähtsuse kahanemise järjekorras ja võtab seda arvesse:
- a) nõuded ja juhised IFRSides, mis käsitlevad sarnaseid ja seotud küsimusi; ja
 - b) varade, kohustiste, tulude ja kulude mõisted, kajastamise kriteeriumid ja mõõtmise põhimõtted *finantsaruandluse kontseptuaalses raamistikus (kontseptuaalne raamistik)* ⁽⁴⁾.
- 12 Paragrahvis 10 kirjeldatud hinnangu andmisel võib juhtkond võtta arvesse ka muude raamatupidamisstandardite väljatöötamisega tegelevate organisatsioonide kõige uuemaid seisukohti, kui nad lähtuvad standardite väljatöötamisel sarnasest kontseptuaalsest raamistikust, ja muud raamatupidamisalast kirjandust ja üldtunnustatud tööstusharu praktikat sel määral, mil need ei ole vastuolus allikatega paragrahvis 11.

Arvestusmeetodite järjepidevus

- 13 Üksus valib ja rakendab oma arvestusmeetodeid järjepidevalt samalaadsetele tehingutele, muudele sündmustele ja olukordadele, välja arvatud siis, kui mõne IFRSiga konkreetselt nõutakse või lubatakse objektide liigitamist, millele võivad sobida teistsugused meetodid. Kui mõne IFRSiga nõutakse või lubatakse sellist liigitamist, valitakse sobiv arvestusmeetod ja rakendatakse seda järjepidevalt igale vastavale objektile.

Muutused arvestuspõhimõtetes

- 14 Üksus muudab arvestusmeetodit ainult juhul, kui:
- a) muutus on nõutav mõne IFRSiga või
 - b) muutuse tulemusena annavad finantsaruanded usaldusväärset ja asjakohasemat teavet tehingute, muude sündmuste ja olukordade mõju kohta üksuse finantsseisundile, finantstulemusele või rahavoogudele.

⁽⁴⁾ Paragrahvis 54G selgitatakse, kuidas seda nõuet on muudetud reguleeritud müügitulu saldode puhul.

- 15 Finantsaruannete kasutajad peavad olema suutelised võrdlema üksuse finantsaruandeid aja jooksul, et teha kindlaks suundi selle finantsseisundis, finantstulemus ja rahavoogudes. Seega, samu arvestusmeetodeid rakendatakse iga perioodi jooksul ja perioodist perioodi, välja arvatud juhul, kui muutus arvestusmeetodis vastab ühele paragrahvis 14 nimetatud kriteeriumidest.
- 16 **Järgmised ei ole muutused arvestusmeetodites:**
- a) **arvestusmeetodi rakendamine tehingute, muude sündmuste ja olukordade suhtes, mis erinevad sisult eelnevalt asetleidnutest, ja**
- b) **uue arvestusmeetodi rakendamine tehingute, muude sündmuste või olukordade suhtes, mis varem ei ole esinenud või mis olid ebaolulised.**
- 17 Varade ümberhindluse meetodi esmakordne rakendamine kooskõlas IAS 16-ga *Materiaalsed põhivarad* või IAS 38-ga *Immateriaalsed varad* on muutus arvestusmeetodis, mida tuleb käsitleda kui ümberhindlust kooskõlas IAS 16-ga või IAS 38-ga, mitte kooskõlas käesoleva standardiga.
- 18 Paragrahve 19–31 ei rakendata arvestusmeetodi muutuste suhtes, mida on kirjeldatud paragrahvis 17.

Arvestusmeetodite muutuste rakendamine

19 **Võttes arvesse paragrahvist 23 tulenevaid piiranguid:**

- a) üksus kajastab muutust arvestusmeetodis, mis on tingitud standardi või tõlgenduse esmakordsest rakendamisest, kooskõlas konkreetsete üleminekusätetega (kui neid esineb) antud standardis või tõlgenduses; ja
- b) **kui üksus muudab arvestusmeetodit tulenevalt sellise standardi või tõlgenduse esmakordsest rakendamisest, mis ei sisalda konkreetseid üleminekusätteid, mida kohaldatakse kõnealuse muutuse suhtes, või muudab arvestusmeetodit omal soovil, rakendab ta muutust tagasiulatuvalt.**
- 20 Käesoleva standardi mõistes ei loeta standardi või tõlgenduse ennetähtaegset rakendamist arvestusmeetodi vabatahtlikuks muutuseks.
- 21 Kui puudub IFRS, mida konkreetselt rakendatakse mingi tehingu, muu sündmuse või olukorra suhtes, võib juhtkond kooskõlas paragrahvi 12 rakendada mõne teise standardeid välja andva organisatsiooni kõige uuemale seisukohale tuginevat arvestusmeetodit, kui see lähtub raamatupidamisstandardite koostamisel sarnasest kontseptuaalsest raamistikust. Kui sellise seisukoha muutmise järel otsustab üksus muuta arvestusmeetodit, kajastatakse ja avalikustatakse selline muutus kui vabatahtlik arvestusmeetodi muutus.

Tagasiulatuv rakendamine

- 22 **Võttes arvesse paragrahvist 23 tulenevaid piiranguid, kui arvestusmeetodi muutust rakendatakse tagasiulatuvalt kooskõlas paragrahvi 19 punktidega a või b, korrigeerib üksus varaseima avaldatud perioodi kõigi mõjutatud omakapitali komponentide algsaldosid ja teisi kõigi eelnevate perioodide kohta esitatud võrdlusandmeid nii, nagu oleks uut arvestusmeetodit kogu aeg rakendatud.**

Tagasiulatuva rakendamise piirangud

- 23 Kui tagasiulatuvat rakendamist nõutakse paragrahvi 19 punktide a ja b alusel, rakendatakse arvestusmeetodi muutust tagasiulatuvalt, välja arvatud juhul, kui on teostatamatu määrata kindlaks perioodispetsiifilisi mõjusid või muutuse kumulatiivset mõju.
- 24 Kui on praktiliselt võimatu määrata kindlaks arvestusmeetodi muutuse perioodispetsiifilisi mõjusid ühe või enama esitatud eelneva perioodi võrdlusandmete suhtes, rakendab üksus uut arvestusmeetodit varade ja kohustiste bilansilistele jääkmaksumustele alates varaseima perioodi algusest, mil tagasiulatuv rakendamine on võimalik (milleks võib olla käesolev periood), ja korrigeerib vastava perioodi kõigi muutusest mõjutatud omakapitali komponentide algsaldosid.

- 25 **Kui käesoleva perioodi alguses on teostamatu määrata kindlaks uue arvestusmeetodi rakendamise kumulatiivset mõju kõikidele eelnevatele perioodidele, et korrigeerida üksuse võrdlusandmeid, rakendatakse uut arvestusmeetodit edasiulatuvalt alates varaseimast teostatavast kuupäevast.**
- 26 Kui üksus rakendab uut arvestusmeetodit tagasiulatuvalt, rakendab ta uut arvestusmeetodit eelnevate perioodide võrdlusandmetele nii kaugele ajas tagasi, kui see on teostatav. Tagasiulatuv rakendamine eelnevale perioodile ei ole teostatav, välja arvatud juhul, kui on teostamatu määrata kindlaks muutuse kumulatiivset mõju summadele nii selle perioodi alg- kui ka finantsseisundi lõpparuandes. Finantsaruannetes esitatud perioodidele eelnevate perioodidega seotud korrigeerimise summa kajastatakse varaseima esitatud eelneva perioodi kõigi mõjutatud omakapitali komponentide algsaldode korrigeerimisena. Tavaliselt kajastatakse korrigeerimine jaotamata kasumis. Samas võib korrigeerimine olla seotud muu omakapitali komponendiga (näiteks, et olla kooskõlas mõne IFRSi või tõlgendusega). Igasugune muu teave eelnevate perioodide kohta, nagu mitme aasta finantsandmete kokkuvõtted, korrigeeritakse samuti nii kaugele ajas tagasi, kui see on teostatav.
- 27 Kui üksuse jaoks on teostamatu rakendada uut arvestusmeetodit tagasiulatuvalt, kuna ta ei suuda määrata kindlaks meetodi rakendamise kumulatiivset mõju kõigile eelnevale perioodidele, siis rakendab üksus kooskõlas paragrahvi 25 uut meetodit edasiulatuvalt alates varaseima teostatava perioodi algusest. Seega ei võta ta arvesse enne seda kuupäeva tekkinud varade, kohustiste ja omakapitali kumulatiivse korrigeerimise osa. Arvestusmeetodi muutmine on lubatud isegi siis, kui on teostamatu rakendada meetodit edasiulatuvalt eelnevate perioodide suhtes. Paragrahvid 50–53 annavad juhiseid, millal on teostamatu rakendada uut arvestusmeetodit ühele või enamale eelnevale perioodile.

Avalikustamine

- 28 **Kui standardi või tõlgenduse esmakordne rakendamine mõjutab või mõjutaks käesolevat perioodi või mõnda eelnevat perioodi, kuigi korrigeerimise summa määramine on teostamatu või võib mõjutada tulevasi perioode, avalikustab üksus:**
- a) IFRSi pealkirja;
 - b) kui asjakohane, siis asjaolu, et muutus arvestusmeetodis on tehtud kooskõlas üleminekusätetega;
 - c) arvestusmeetodi muutuse olemuse;
 - d) kui asjakohane, siis üleminekusätete kirjelduse;
 - e) kui asjakohane, siis üleminekusätted, mis võivad mõjutada tulevasi perioode;
 - f) käesoleva ja kõigi eelnevate esitatud perioodide korrigeerimise summa sel määral, mil see oli teostatav:
 - i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja
 - ii) kui üksusele rakendatakse IAS 33 *Aktiakasum*, siis baas- ja lahjendatud aktiakasumi;
 - g) esitatud perioodidest varasemate perioodidega seotud korrigeerimise summa sel määral, mil see oli teostatav, ja
 - h) kui paragrahvi 19 punktidega a ja b nõutud tagasiulatuv rakendamine on teatud eelneva(te), enne esitatud perioode olnud perioodi või perioodide jaoks teostamatu, asjaolud, mis viisid selle olukorra tekkimiseni, ja kirjelduse, kuidas ja mis ajast alates on arvestusmeetodi muutust rakendatud.

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

29 **Kui vabatahtlik muutus arvestusmeetodis mõjutab või mõjutaks käesolevat perioodi või mõnda eelnevat perioodi, kuigi korrigeerimise summa kindlaksmääramine on teostamatu, või võib mõjutada tulevasi perioode, avalikustab üksus:**

a) arvestusmeetodi muutuse olemuse;

b) põhjused, miks uue arvestusmeetodi rakendamise tulemusena saadakse usaldusväärset ja asjakohasemat teavet;

c) käesoleva ja kõigi eelnevate esitatud perioodide korrigeerimise summa sel määral, mil see oli teostatav:

i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja

ii) kui üksusele rakendatakse IAS 33, siis baas- ja lahjendatud aktsiakasumi;

d) esitatud perioodidest varasemate perioodidega seotud korrigeerimise summa sel määral, mil see oli teostatav, ja

e) kui tagasiulatuv rakendamine on teatud eelneva(te), enne esitatud perioode olnud perioodi või perioodide jaoks teostamatu, asjaolud, mis viisid selle olukorra tekkimiseni ja kirjelduse, kuidas ja mis ajast alates on arvestusmeetodi muutust rakendatud.

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

30 **Kui üksus ei ole rakendanud uut standardit või tõlgendust, mis on välja antud, aga ei ole veel jõustunud, avalikustab üksus:**

a) selle fakti ja

b) teadaoleva või põhjendatult hinnatava teabe, mis on asjakohane uue IFRSi võimaliku mõju hindamiseks üksuse finantsaruannetele esmakordse rakendamise perioodil.

31 Kooskõlas paragrahviga 30 kaalub üksus järgmise teabe avalikustamist:

a) uue IFRSi pealkiri;

b) eelseisva arvestusmeetodi muutuse või muutuste olemus;

c) kuupäev, mis ajast on IFRSi rakendamine nõutud;

d) kuupäev, millal ta kavatseb IFRSi esimest korda rakendada, ja

e) kas:

i) selgitus IFRSi esmakordse rakendamise eeldatava mõju kohta üksuse finantsaruannetele, või

ii) kui see mõju ei ole teada või põhjendatult hinnatav, siis vastav selgitus.

ARVESTUSHINNANGUD

- 32 Arvestusmeetodi kohaselt võib olla vaja finantsaruannete objekte mõõta viisil, mille puhul võib mõõtmisel esineda ebakindlust, st arvestusmeetodiga võidakse nõuda selliste objektide mõõtmist rahalistes summas, mida ei ole võimalik otseselt jälgida ja mida tuleb selle asemel hinnata. Sellisel juhul koostab üksus arvestushinnangu, et saavutada arvestusmeetodis seatud eesmärk. Arvestushinnangute koostamine hõlmab värskeimatel kättesaadavatel ja usaldusväärsetel andmetel põhinevate otsuste või eelduste kasutamist. Arvestushinnangud on näiteks järgmised:
- a) eeldatava krediidikahju allahindlus IFRS 9 *Finantsinstrumendid* kohaselt;
 - b) varuobjekti netorealiseerimisväärtus IAS 2 *Varud* kohaselt;
 - c) vara või kohustise õiglase väärtus IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* kohaselt;
 - d) materiaalse põhivara objekti amortisatsioonikulu IAS 16 kohaselt, ja
 - e) garantiikohustuste eraldis IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* kohaselt.
- 32A Üksus kasutab arvestushinnangu koostamiseks mõõtmismeetodeid ja sisendeid. Mõõtmismeetodid hõlmavad prognoosimistehnikaid (näiteks tehnikad, mida kasutatakse eeldatava krediidikahju allahindluse mõõtmiseks IFRS 9 kohaselt) ja hindamistehnikaid (näiteks tehnikad, mida kasutatakse vara või kohustise õiglase väärtuse mõõtmiseks IFRS 13 kohaselt).
- 32B Mõnikord viitab IFRSides mõiste „hinnang“ sellisele hinnangule, mis ei ole käesolevas standardis määratletud arvestushinnang. Näiteks viitab see mõnikord sisendile, mida kasutatakse arvestushinnangute koostamisel.
- 33 Mõistlike hinnangute kasutamine on finantsaruannete koostamise oluline osa ja ei vähenda nende usaldusväärsust.

Arvestushinnangute muutused

- 34 Üksusel võib olla vaja muuta arvestushinnangut, kui muutuvad asjaolud, millel arvestushinnang põhines, või uue teabe, uute arengusuundade või kogemuse põhjal. Oma olemuselt ei ole arvestushinnangu muutus seotud eelnevate perioodidega ja see ei ole vea parandamine.
- 34A Sisendis või mõõtmismeetodis toimunud muutuse mõju arvestushinnangule on muutus arvestushinnangus, välja arvatud juhul, kui see tuleneb eelneva perioodi vigade korrigeerimisest.
- 35 Muutus rakendatud hindamisalustes on muutus arvestusmeetodis ja mitte muutus arvestushinnangus. Kui on keeruline eristada muutust arvestusmeetodis muutusest arvestushinnangus, käsitletakse muutust kui muutust arvestushinnangus.

Arvestushinnangute muutuste rakendamine

- 36 **Muutuse mõju arvestushinnangus, välja arvatud muutus, mille suhtes rakendatakse paragrahvi 37, kajastatakse edasiulatavalt kasumiaruandes:**

a) **perioodil, mil muutus toimub, kui muutus mõjutab üksnes seda perioodi, või**

b) **perioodil, mil muutus toimub ja tulevastel perioodidel, kui muutus mõjutab ka tulevase perioode.**

- 37 **Sel määral, mil muutus arvestushinnangus põhjustab muutust varades ja kohustistes või on seotud mingi omakapitali kirjega, korrigeeritakse vastava vara, kohustise või omakapitali kirje bilansilist jääkmaksumust muutuse perioodil.**
- 38 Edasiulatuv arvestushinnangu muutuse mõju kajastamine tähendab, et muutust rakendatakse tehingutele, muudele sündmustele ja olukordadele alates selle muutuse kuupäevast. Muutus arvestushinnangus võib mõjutada ainult käesoleva perioodi kasumit või kahjumit või nii käesoleva perioodi kui ka tulevaste perioodide kasumit või kahjumit. Näiteks eeldatava krediidikahju allahindluse muutus mõjutab ainult käesoleva perioodi kasumit või kahjumit ja seetõttu kajastatakse seda käesoleval perioodil. Samas mõjutab muutus amortiseeritavate varade kasulikus tööeas või neist saadava tulevase majandusliku kasu eeldatavas tarbimismudelilises amortisatsioonikulu käesoleval perioodil ja kõigil tulevastel perioodidel vara järelejäänud kasuliku eluea vältel. Mõlemal juhul kajastatakse käesoleva perioodiga seotud muutuse mõju tuluna või kuluna käesoleval perioodil. Võimalikku mõju tulevastele perioodidele kajastatakse tuluna või kuluna nendel tulevastel perioodidel.

Avalikustamine

- 39 **Üksus avalikustab arvestushinnangu muutuse olemuse ja summa, mis mõjutab käesolevat perioodi või mis eeldatavasti avaldab mõju tulevastele perioodidele; eeldatavat mõju tulevastele perioodidele ei ole vaja avalikustada, kui selle hindamine on teostatamatu.**
- 40 Kui eeldatava mõju summat tulevastele perioodidele ei ole avalikustatud, kuna selle hindamine on teostatamatu, avalikustab üksus selle asjaolu.

VEAD

- 41 Vead võivad tekkida seoses finantsaruannete komponentide kajastamise, mõõtmise, esitamise või avalikustamisega. Finantsaruanded ei ole vastavuses IFRSidega, kui nad sisaldavad kas olulisi vigu või ebaolulisi vigu, mis on tehtud tahtlikult, et saavutada üksuse finantsseisundi, finantstulemuse või rahavoogude teatud esitusviisi. Võimalikud käesoleva perioodi vead, mis avastatakse sellel perioodil, korrigeeritakse enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist. Samas ei avastata mõnikord olulisi vigu enne järgnevat perioodi ja sellised eelnevate perioodide vead korrigeeritakse järgneva perioodi finantsaruannete võrdlusandmetes (vt paragrahvid 42–47).
- 42 **Võttes arvesse paragrahvist 43 tulenevaid piiranguid, korrigeerib üksus olulised eelnevate perioodide vead tagasiulatuvalt esimestes finantsaruannetes, mis kinnitatakse pärast vigade avastamist:**
- a) korrigeerides selle (nende) eelneva(te) perioodi(de) võrdlusandmeid, mil viga esines, või
- b) kui viga esines enne varaseimat esitatud eelnevat perioodi, korrigeerides varaseima esitatud perioodi varade, kohustiste ja omakapitali algsaldosid.

Piirangud tagasiulatuvale korrigeerimisele

- 43 Eelneva perioodi viga korrigeeritakse tagasiulatuvalt, välja arvatud määral, mil on teostatamatu kindlaks määrata kas vea perioodispetsiifilisi mõjusid või kumulatiivset mõju.
- 44 Kui on võimatu kindlaks määrata vea perioodispetsiifilisi mõjusid ühe või enama esitatud eelneva perioodi võrdlusandmetele, korrigeerib üksus varaseima perioodi varade, kohustiste ja omakapitali algsaldosid, mille suhtes tagasiulatuv korrigeerimine on teostatav (milleks võib olla käesolev periood).
- 45 **Kui käesoleva perioodi alguse seisuga on võimatu määrata kindlaks vea kumulatiivset mõju kõigile eelnevatele perioodidele, korrigeerib üksus võrdlusandmeid, et parandada viga edasiulatuvalt alates varaseimast teostatavast kuupäevast.**

- 46 Eelneva perioodi vea korrigeerimist ei kajastata selle perioodi kasumis või kahjumis, mil viga avastatakse. Igasugust muud eelnevate perioodide kohta esitatud teavet, kaasa arvatud mitme aasta finantsandmete kokkuvõtted, korrigeeritakse nii kaugelt ajas tagasi, kui see on teostatav.
- 47 Kui on võimatu määrata kindlaks vea summat kõikide eelnevate perioodide suhtes (näiteks viga arvestusmeetodi rakendamisel), siis korrigeerib üksus kooskõlas paragrahvi 45 võrdlusandmeid edasiulatavalt alates varaseimast teostatavast kuupäevast. Seega ei eralda ta enne seda kuupäeva tekkinud varade, kohustiste ja omakapitali kumulatiivse korrigeerimise osa. Paragrahvides 50–53 antakse juhiseid, millal on teostatamatu korrigeerida viga ühe või enama eelneva perioodi suhtes.
- 48 Vigade korrigeerimist eristatakse arvestushinnangute muutustest. Arvestushinnangud on oma olemuselt ligikaudsed väärtused, mida võib olla vaja muuta täiendava teabe teatavaks saamisel. Näiteks tulu või kulu kajastamine seoses ebakindla sündmuse tulemuse selgumisega ei ole vea korrigeerimine.

Eelneva perioodi vigade avalikustamine

49 Rakendades paragrahvi 42, avalikustab majandusüksus järgmise:

a) eelneva perioodi vea olemus;

b) iga esitatud perioodi kohta korrigeerimise summa määral, mil see on teostatav:

i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja

ii) kui üksusele rakendatakse IAS 33, siis baas- ja lahjendatud aktsiakasumi;

c) korrigeerimise summa varaseima esitatud eelneva perioodi alguse seisuga ja

d) kui tagasiulatav korrigeerimine on teatud eelneva perioodi puhul teostatamatu, siis asjaolud, mis viisid sellise olukorra tekkimiseni, ja kirjeldused, kuidas ja mis ajast alates on viga parandatud.

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

TAGASIULATUVA RAKENDAMISE JA TAGASIULATUVA KORRIGEERIMISE TEOSTAMATUS

- 50 Mõningates olukordades on võimatu korrigeerida ühe või enama eelneva perioodi võrdlusandmeid, et saavutada võrreldavus käesoleva perioodiga. Näiteks võib olla ei kogutud eelneva(te)l perioodi(de)l andmeid viisil, mis lubaks kas uue arvestusmeetodi tagasiulatavat rakendamist (kaasa arvatud paragrahvides 51–53 nimetatud eelnevatel perioodidel edasiulatava rakendamise eesmärgil) või tagasiulatavat korrigeerimist, et parandada eelneva perioodi viga, ja sellise teabe taasloomine võib olla teostatamatu.
- 51 Arvestusmeetodi rakendamisel finantsaruande osadele, mis on kajastatud või avalikustatud seoses tehingutega, muude sündmustega või olukordadega, on sageli vaja kasutada hinnanguid. Hinnangutele on omane subjektiivsus ja hinnanguid võib anda pärast aruandeperioodi lõppu. Hinnangute andmine on potentsiaalselt keerulisem, kui seda tehakse arvestusmeetodi tagasiulatava rakendamise või eelneva perioodi vea tagasiulatava korrigeerimise kontekstis, kuna mõjutatud tehingust, muust sündmusest või olukorrast võib olla möödunud pikem ajavahemik. Samas jääb eelnevate perioodide suhtes tehtud hinnangute eesmärk samaks, nagu käesoleval perioodil tehtud hinnangutel, nimelt et hinnang peegeldaks asjaolusid, mis eksisteerisid tehingu, muu sündmuse või olukorra toimumise ajal.

52 Seega nõuab uue arvestusmeetodi tagasiulatav rakendamine või eelneva perioodi vea tagasiulatav korrigeerimine sellise teabe eristamist muust teabest, mis

a) annab tõestust asjaoludest, mis esinesid kuupäeva(de)l, millal tehing, muu sündmus või olukord toimus, ja

b) oleks olnud kättesaadav selle eelneva perioodi finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel,

muust teabest. Teatavate hinnanguliikide (nt õiglase väärtuse määrtamine, mille puhul kasutatakse olulisi mittejälgitavaid sisendeid) puhul on nende teabeliikide eristamine võimatu. Kui tagasiulatav rakendamine või tagasiulatav korrigeerimine nõuaks olulise hinnangu tegemist, mille jaoks oleks võimatu eristada neid kahte teabeliiki, ei ole võimalik rakendada uut arvestusmeetodit või korrigeerida tagasiulatavalt eelnenud perioodi viga.

53 Eelnevale perioodile uue arvestusmeetodi rakendamisel või summade korrigeerimisel ei tohi kasutada tagantjärele tarkust, kas oletuste tegemisel selle kohta, millised oleksid olnud eelneval perioodil juhtkonna kavatsused, või eelneval perioodil kajastatud, mõõdetud või avalikustatud summade hindamisel. Näiteks juhul, kui üksus korrigeerib eelneva perioodi vea, arvestades välja töötajate akumuleeritud haiguspuhkuse kohustuse kooskõlas IAS 19-ga *Hüvitised töötajatele*, ei võta ta arvesse teavet ebatavaliselt ränga gripihooaja kohta järgneval perioodil, mis saab kättesaadavaks pärast seda, kui finantsaruanded olid selleks eelnevaks perioodiks avaldamiseks heaks kiidetud. Asjaolu, et eelnevate perioodide kohta esitatud võrdlusandmete muutmisel osutub sageli vajalikuks oluliste hinnangute kasutamine, ei takista võrdlusandmete usaldusväärset kohandamist või korrigeerimist.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

54 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

54A [Välja jäetud]

54B [Välja jäetud]

54C IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse määrtamine* (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi 52. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 13.

54D [Välja jäetud]

54E IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid* (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahvi 53 ning jäeti välja paragrahvid 54A, 54B ja 54D. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

54F Dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* (välja antud 2018) muudeti paragrahvi 6 ja paragrahvi 11 punkti b. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka kõiki muid dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* tehtud muudatusi. Üksus rakendab paragrahvi 6 ja paragrahvi 11 punkti b muudatusi tagasiulatavalt kooskõlas käesoleva standardiga. Ent kui üksus otsustab, et tagasiulatav rakendamine oleks ebapraktiline või põhjustaks ebamõistlikke kulusid või pingutusi, rakendab ta paragrahvi 6 ja paragrahvi 11 punkti b muudatusi, viidates käesoleva standardi paragrahvidele 23–28. Kui dokumendi *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* kohase muudatuse tagasiulatav rakendamine põhjustaks ebamõistlikke kulusid või pingutusi, käsitab üksus käesoleva standardi paragrahvide 23–28 rakendamisel (v.a paragrahvi 27 viimase lause puhul) kõiki „ebapraktilisusele“ viitamisi kui viitamist „liigseid kulusid või pingutusi põhjustavale“ ja kõiki „teostatavusele“ viitamisi kui viitamist „ilma liigsete kulude või pingutusteta võimalikule“.

- 54G Kui üksus IFRS 14 *Reguleeritud hinnatingimustes müügitulu kajastamine* ei rakenda, lähtub üksus reguleeritud müügitulu saldode suhtes paragrahvi 11 punkti b rakendamisel ka edaspidi viitamisel ja rakendatavuse kaalumisel mitte *kontseptuaalses raamistikus*, vaid *finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikus* ⁽⁵⁾ esitatud mõistetest, kajastamise kriteeriumidest ja mõõtmise põhimõtetest. Reguleeritud müügitulu saldo on sellise kulu- (või tulu-) saldo, mida ei kajastataks muude asjaomaste IFRS-ide alusel vara või kohustisena, kuid mida tariifi reguleeriv organ võtab või eeldatavalt võtab arvesse tariifide kindlaksmääramisel, mida saab klientidelt nõuda. Tariifi reguleeriv organ on organ, kellele on põhikirja või õigusaktidega antud õigus kehtestada tariif või tariifid, mis on üksusele siduvad. Tariifi reguleeriv organ võib olla kolmandast isikust organ või üksusega seotud isik, sealhulgas üksuse nõukogu, kui põhikirja või õigusaktidega on ette nähtud, et kõnealune organ peab nii kehtestama tariifid klientide huvides kui ka tagama üksuse üldise rahalise elujõulisuse.
- 54H Dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) (välja antud oktoobris 2018) muudeti IAS 1 paragrahvi 7 ja IAS 8 paragrahvi 5 ning jäeti välja IAS 8 paragrahv 6. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatavalt 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 54I Dokumendiga *Arvestushinnangute mõiste* (välja antud veebruaris 2021) muudeti paragrahve 5, 32, 34, 38 ja 48 ning lisati paragrahvid 32A, 32B ja 34A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2023 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Üksus rakendab neid muudatusi arvestushinnangute ja -meetodite muutuste suhtes, mis toimuvad selle esimese aastase aruandeperioodi alguses või pärast seda, mil ta muudatusi rakendab.

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

- 55 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 8 *Perioodi puhaskasum või -kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites* (parandatud 1993).
- 56 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised tõlgendused:
- a) SIC 2 *Järjepidevus – laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine* ja
 - b) SIC 18 *Järjepidevus – alternatiivsed meetodid*.

⁽⁵⁾ Viide IASC *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikule*, mille nõukogu võttis vastu 2001. aastal.
[Toimetaja märkus: Väljavõtte IAS-i dokumendist *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistik*, mille nõukogu võttis vastu 2001. aastal, on kättesaadav sihtasutuse veebisaidil IAS 8-s „rakendamise toetamine“ leheküljel „IFRS standardiga rakendamise toetamine“ all.]

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 10

Sündmused pärast aruandeperioodi

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on määrata:

- a) millal peab üksus korrigeerima oma finantsaruandeid seoses aruandeperioodijärgsete sündmustega; ja
- b) millist teavet peab üksus avalikustama finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva kohta ja aruandeperioodijärgsete sündmuste kohta.

Standardis nõutakse samuti, et üksus ei tohi koostada oma finantsaruandeid tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtuvalt, kui aruandeperioodijärgsed sündmused viitavad sellele, et tegevuse jätkuvuse eeldus ei ole asjakohane.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse aruandeperioodijärgsete sündmuste arvestamise ja avalikustamise suhtes.

MÕISTED

3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Sündmused pärast aruandeperioodi on sellised soodsad või ebasoodsad sündmused, mis toimuvad aruandeperioodi lõpu ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahel. Eristatakse kahte tüüpi sündmuseid:

- a) need, mis kinnitavad aruandeperioodi lõpus eksisteerinud asjaolusid (*aruandeperioodijärgsed korrigeerivad sündmused*), ja
- b) need, mis viitavad pärast aruandeperioodi lõppu tekkinud asjaoludele (*aruandeperioodijärgsed mittekorrigeerivad sündmused*).

4 Finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise protsess varieerub sõltuvalt juhtimisstruktuurist, seadusel põhinevatest nõuetest ning finantsaruannete koostamisel ja lõplikul vormistamisel järgitavatest protseduuridest.

5 Mõnel juhul nõutakse üksuselt finantsaruannete esitamist omanikele kinnitamiseks pärast finantsaruannete avaldamist. Sellistel puhkudel loetakse finantsaruanded avaldamiseks heakskiidetuks avaldamise kuupäeval, mitte kuupäeval, mil omanikud finantsaruanded kinnitavad.

Näide

28. veebruaril 20X2 saavad üksuse juhtkonnal valmis esialgsed finantsaruanded 31. detsembril 20X1 lõppenud aasta kohta. 18. märtsil 20X2 vaatab juhatus finantsaruanded läbi ja kiidab need avaldamiseks heaks. 19. märtsil 20X2 teatab üksus oma kasumi ja valikuliselt muu finantsteabe. Finantsaruanded tehakse omanikele ja teistele huvilistele kättesaadavaks 1. aprillil 20X2. Omanikud kinnitavad finantsaruanded oma aastakoosolekul 15. mail 20X2 ja 17. mail 20X2 esitatakse kinnitatud finantsaruanded registreerimiseks järelevalveasutusele.

Finantsaruanded on heaks kiidetud avaldamiseks 18. märtsil 20X2 (päev, mil direktoraat on need avaldamiseks heaks kiitnud).

6 Mõningatel puhkudel nõutakse üksuse juhtkonnalt finantsaruannete esitamist nõukogule (mille koosseisu kuuluvad üksnes mittetäidesaatvad direktorid) kinnitamiseks. Sellistel puhkudel kiidetakse finantsaruanded avaldamiseks heaks siis, kui juhtkond kiidab need nõukogule avaldamiseks heaks.

Näide

18. märtsil 20X2 kiidab üksuse juhtkond finantsaruanded heaks üksuse nõukogule avaldamiseks. Nõukogu koosneb üksnes mittetäidesaatvatest direktoritest ning sinna võivad kuuluda töötajate ja muude huvirühmade esindajad. Nõukogu kinnitab finantsaruanded 26. märtsil 20X2. Finantsaruanded tehakse omanikele ja teistele huvilistele kättesaadavaks 1. aprillil 20X2. Omanikud kinnitavad finantsaruanded oma aastakoosolekul 15. mail 20X2 ja 17. mail 20X2 esitatakse finantsaruanded registreerimiseks järelevalveasutusele.

Finantsaruanded on avaldamiseks heaks kiidetud 18. märtsil 20X2 (kuupäev, mil juhtkond need nõukogule avaldamiseks heaks kiidab).

- 7 Aruandeperioodijärgsete sündmuste hulka kuuluvad kõik kuni finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäevani toimunud sündmused, isegi kui need sündmused toimuvad pärast seda, kui kasum või muu valikuline finantsteave on avalikult teada antud.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE**Aruandeperioodijärgsed korrigeerivad sündmused**

- 8 Üksus korrigeerib oma finantsaruannetes kajastatud summasid, et arvesse võtta aruandeperioodijärgseid korrigeerivaid sündmusi.
- 9 Järgmised sündmused on selliste aruandeperioodijärgsete korrigeerivate sündmuste näited, mis nõuavad üksusel finantsaruannetes kajastatud summade korrigeerimist või varem kajastamata objektide kajastamist:
- a) aruandeperioodijärgne kohtuotsus, mis kinnitab, et üksusel oli aruandeperioodi lõpus eksisteeriv kohustus. Üksus korrigeerib igat selle kohtuasjaga seotud eelnevalt kajastatud eraldist kooskõlas IAS 37-ga *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad* või kajastab uue eraldise. Üksus ei avalikusta seda lihtsalt kui tingimuslikku kohustist, kuna kohtuotsus annab täiendavaid tõendeid, mida arvestada kooskõlas IAS 37 paragrahviga 16;
 - b) pärast aruandeperioodi teatavaks saanud teave, mis viitab sellele, et vara väärtus oli aruandeperioodi lõpus langenud või et varasemat selle vara väärtuse langusest tuleneva allahindluse summat tuleb korrigeerida. Näiteks:
 - i) pärast aruandeperioodi välja kuulutatud kliendi pankrot tavaliselt kinnitab, et kliendi vara väärtus oli aruandeperioodi lõpus krediidiriski tõttu langenud; ja
 - ii) varude müük pärast aruandeperioodi võib anda tõendeid nende netorealiseerimisväärtuse kohta aruandeperioodi lõpus;
 - c) enne aruandeperioodi ostetud varade soetusmaksumuse või müüdü varade müügitulu kindlaksmääramine aruandeperioodijärgselt;
 - d) kasumi jaotamise või preemia väljamaksete summa kindlaksmääramine pärast aruandeperioodi lõppu juhul, kui üksusel oli aruandeperioodi lõpus selle kuupäeva eelsetest sündmustest tulenev juriidiline või faktiline kohustus teha selliseid makseid (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele*);
 - e) pettuse või vigade avastamine, mis näitab finantsaruannete ebakorrektsust.

Aruandeperioodijärgsed mittekorrigeerivad sündmused

- 10 Üksus ei tohi korrigeerida oma finantsaruannetes kajastatud summasid, et arvesse võtta aruandeperioodijärgseid mittekorrigeerivaid sündmusi.

- 11 Aruandeperioodijärgne mittekorrigeeriv sündmus on näiteks investeringute õiglase väärtuse langemine aruandeperioodi lõpu ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahelisel ajal. Õiglase väärtuse langemine ei ole tavaliselt seotud investeringute seisundiga aruandeperioodi lõpus, vaid kajastab hiljem tekkinud asjaolusid. Sellepärast ei korrigeeri üksus oma finantsaruannetes kajastatud investeringute summasid. Samamoodi ei ajakohasta üksus aruandeperioodi seisuga avalikustatud summasid investeringute kohta, siiski peab ta paragrahvi 21 kohaselt avalikustama täiendavat teavet.

Dividendid

- 12 Kui üksus kuulutab välja dividendid omakapitaliinstrumentide omanikele (nagu on määratletud IAS 32-s *Finantsinstrumendid: esitamine*) pärast aruandeperioodi, ei tohi üksus kajastada neid dividende kohustisena aruandeperioodi lõpus.
- 13 Kui dividendid kuulutatakse välja pärast aruandeperioodi, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, ei kajastata dividende kohustisena aruandeperioodi lõpus, sest sel ajal ei eksisteeri ühtegi kohustus. Sellised dividendid avalikustatakse lisades kooskõlas IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine*.

TEGEVUSE JÄTKUVUS

- 14 **Üksus ei tohi koostada oma finantsaruandeid tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtuvalt, kui juhtkond otsustab pärast aruandeperioodi lõppu, kas üksus likvideerida või lõpetada kauplemine või äritegevus, või et ei ole ühtegi muud realistlikku alternatiivi peale eelnimetatute.**
- 15 Äritegevuse tulemuste ja finantsseisundi halvenemine pärast aruandeperioodi lõppu võib viidata vajadusele kaaluda, kas tegevuse jätkuvuse eeldus on endiselt asjakohane. Kui tegevuse jätkuvuse eeldus ei ole enam asjakohane, siis loetakse selle asjaolu mõju niivõrd oluliseks, et käesoleva standardiga nõutakse põhimõttelist muudatust majandusarvestuse alustes, mitte lihtsalt seniste aluste raames kajastatud summade korrigeerimist.
- 16 IAS 1-s täpsustatakse teabe avalikustamise nõudeid, kui:
- a) finantsaruanded ei ole koostatud tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtudes või
 - b) juhtkond on teadlik olulistest ebakindlust põhjustavatest asjaoludest, mis on seotud sündmuste või olukordadega, mis võivad seada märkimisväärse kahtluse alla üksuse tegevuse jätkuvuse. Avalikustamist vajavad sündmused või olukorrad võivad tekkida pärast aruandeperioodi lõppu.

AVALIKUSTAMINE

Avaldamiseks heakskiitmise kuupäev

- 17 **Üksus avalikustab finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva ja isiku(d), kes on selle heakskiidu andnud. Kui üksuse omanikel või teistel isikutel on õigus finantsaruandeid muuta pärast nende avaldamist, avalikustab üksus selle asjaolu.**
- 18 Kasutajatel on oluline teada, millal finantsaruanded avaldamiseks heaks kiideti, kuna finantsaruanded ei peegelda pärast seda kuupäeva toimunud sündmusi.

Aruandeperioodi lõpu asjaolude kohta avalikustatud teabe ajakohastamine

- 19 Kui üksus saab pärast aruandeperioodi lõppu teavet asjaolude kohta, mis eksisteerisid aruandeperioodi lõpus, siis ajakohastab üksus nende asjaolude kohta avalikustatud teabe uue teabe valguses.

- 20 Mõnedel puhkudel peab üksus ajakohastama oma finantsaruannetes avalikustatud teabe, et arvesse võtta pärast aruandeperioodi lõppu saadud teavet, isegi kui see teave ei mõjuta finantsaruannetes kajastatud summasid. Avalikustatud teave tuleb ajakohastada näiteks juhul, kui pärast aruandeperioodi lõppu saadakse tõendeid aruandeperioodi lõpus eksisteerinud tingimusliku kohustise kohta. Lisaks selle kaalumisele, kas finantsseisundi aruandes tuleks kajastada eraldi või selle summat muuta kooskõlas IAS 37-ga, ajakohastab üksus nende tõendite valguses ka tingimuslike kohustiste kohta avalikustatud teavet.

Aruandeperioodijärgsed mittekorrigeerivad sündmused

- 21 **Kui aruandeperioodijärgsed mittekorrigeerivad sündmused on olulised, siis võib mõistlikult eeldada, et nende avalikustamata jätmine võib mõjutada otsuseid, mille tegemisel üldotstarbeliste finantsaruannete põhikasutajad lähtuvad kõnealustest finantsaruannetest, milles on esitatud finantsteave konkreetse aruandva üksuse kohta. Seepärast avalikustab üksus järgmise teabe aruandeperioodijärgsete mittekorrigeerivate sündmuste iga olulise kategooria kohta:**

a) sündmuse liik ja

b) hinnang selle finantsmõju kohta või märged, et sellist hinnangut pole võimalik anda.

- 22 Allpool on näited aruandeperioodijärgsetest mittekorrigeerivatest sündmustest, mis üldiselt tuleks avalikustada:

a) oluline äriühendus pärast aruandeperioodi lõppu (IFRS 3 *Äriühendused* nõuab sellistel puhkudel teatud teabe avalikustamist) või olulise tütarettevõtte võõrandamine;

b) (valdkonna) äritegevuse lõpetamise plaani teatavaks tegemine;

c) suured varade soetamised, varade liigitamine müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, muud varade müümised või suuremad varade sundvõõrandamised valitsuse poolt;

d) olulise tootmisüksuse hävimine tulekahju tagajärjel pärast aruandeperioodi lõppu;

e) olulise restruktureerimise väljakuulutamise või selle alustamine (vt IAS 37);

f) olulised tehingud lihtaktsiatega ja potentsiaalsed tehingud lihtaktsiatega pärast aruandeperioodi lõppu (IAS 33-ga *Aktsiakasum* nõutakse üksuselt selliste tehingute kirjelduse avalikustamist, välja arvatud, kui sellised tehingud hõlmavad kapitaliseerimist või fondiemissiooni, aktsiatükeldamist või aktsiate ühendamist, mille kõigi korrigeerimine on nõutud IAS 33 alusel);

g) ebatavaliselt suured varahindade või valuutavahetuskursside muutused pärast aruandeperioodi lõppu;

h) pärast aruandeperioodi lõppu jõustunud või välja kuulutatud muutused maksumäärades või maksuseadustes, mis oluliselt mõjutavad tasumisele kuuluvaid ning edasi lükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi (vt IAS 12 *Tulumaks*);

i) oluliste siduvate kohustuste või tingimuslike kohustiste võtmine, näiteks oluliste tagatiste andmise kaudu, ja

j) olulise kohtuprotsessi algatamine, mis tuleneb üksnes pärast aruandeperioodi lõppu toimunud sündmustest.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 23 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 23A IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse määrtmine* (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi 11. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 13.
- 23B IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid* (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahvi 9. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9.
- 23C Dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) (välja antud oktoobris 2018) muudeti paragrahvi 21. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 1 paragrahvis 7 ning IAS 8 paragrahvides 5 ja 6 olulisuse mõistes tehtud muudatusi.

IAS 10 (PARANDATUD 1999) TAGASIVÕTMINE

- 24 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi* (parandatud 1999).

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 12

Tulumaks

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada tulumaksu arvestuslik käsitlus. Tulumaksu arvestamise puhul on põhiküsimus, kuidas arvestada järgmiste juhtudega kaasnevat tasumisele kuuluvat ja tulevast tulumaksu:

- a) üksuse finantsseisundi aruandes kajastatud varade (kohustiste) bilansilise jääkmaksumuse katmine (arveldamine) tulevikus ja
- b) käesoleva perioodi tehingud ja muud sündmused, mis on kajastatud üksuse finantsaruannetes.

Vara või kohustise olemusest tuleneb, et aruandev üksus kavatseb selle vara või kohustise bilansilise jääkmaksumuse kas katta või arveldada. Kui on tõenäoline, et sellise bilansilise jääkmaksumuse katmine või arveldamine suurendab (vähendab) üksuse tulevast tulumaksu võrreldes sellega, kui bilansilise jääkmaksumuse katmise või arveldamisega maksukohustusi ei kaasneks, nõutakse käesoleva standardiga, et (välja arvatud vähestel erandjuhtudel) kajastaks üksus edasi lükkunud tulumaksu kohustist (edasi lükkunud tulumaksu vara).

Käesolev standard nõuab, et üksus arvestaks tehingute ja teiste sündmustega kaasnevaid maksumõjusid samamoodi nagu tehinguid ja teisi sündmusi endid. Seega kajastatakse kasumiaruandes kõikide seal kajastatud tehingute või teiste sündmustega kaasnevad maksumõjud. Kõikide kasumi ja -kahjumiväliselt (kas muus koondkasumis või otse omakapitalis) kajastatud tehingute ja teiste sündmuste puhul kajastatakse nendega otseselt seotud maksumõjud samuti kasumi ja kahjumiväliselt (kas vastavalt muus koondkasumis või otse omakapitalis). Sarnaselt mõjutab edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste kajastamine äriühendustes sellest äriühendusest tekkiva firmaväärtuse summat või kajastatud tulu soodusostust.

Käesolevas standardis käsitletakse ka kasutamata maksukahjumitest või kasutamata maksukrediitidest tulenevate edasi lükkunud tulumaksu varade kajastamist, tulumaksu esitamist finantsaruannetes ja tulumaksuga seotud teabe avalikustamist.

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse tulumaksu arvestamisel.

- 2 Käesolevas standardis käsitletakse tulumaksuna kõiki kasumi kasutamisel põhinevaid kohalikke ja välismaiseid makse. Tulumaks hõlmab ka selliseid makse, nagu näiteks kinnipeetavad maksud, mida tütar- või sidusettevõtte või ühissettevõtmine tasuvad aruandvale üksusele jaotatavatelt dividendidelt.
- 3 [Välja jäetud]
- 4 Käesolevas standardis ei käsitata valitsusepoolse sihtfinantseerimise (vt IAS 20 *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*) ega investeringu maksusoodustuste arvestusmeetodeid. Sellegipoolest käsitletakse käesolevas standardis sellistest sihtfinantseerimistest ja investeringu maksusoodustustest tuleneda võivate ajutiste erinevuste arvestust.

MÕISTED

- 5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Arvestuslik kasum on perioodi kasum või kahjum enne tulumaksu kulu mahaarvamist.

Maksustatav kasum (maksukahjum) on perioodi kasum (kahjum), mis on kindlaks määratud maksuhaldusametuse kehtestatud reeglite kohaselt ja mille alusel makstakse (kaetakse) tulumaks.

Tulumaksu kulu (tulumaksu tulu) on tasumisele kuuluva ja edasi lükkunud tulumaksu kogusumma, mida võetakse arvesse perioodi kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel.

Tasumisele kuuluv tulumaks on perioodi maksustatavalt kasumilt (maksukahjumilt) makstava (kaetava) tulumaksu summa.

Edasiliikkunud tulumaksu kohustised on tulevastel perioodidel seoses maksustatavate ajutiste erinevustega makstavad tulumaksusummad.

Edasiliikkunud tulumaksu varad on tulevastel perioodidel seoses järgmiste asjaoludega kaetavad tulumaksusummad:

- a) mahaarvatav ajutine erinevus;
- b) edasikantud kasutamata maksukahjumid ja
- c) edasikantud kasutamata maksukrediidid.

Ajutine erinevus on vara või kohustise bilansilise jääkmaksumuse ja tema maksustamisbaasi vahe. Ajutine erinevus võib olla kas:

- a) maksustatav ajutine erinevus, mis on ajutine erinevus, mille tulemuseks on maksustatavad summad nende tulevaste perioodide maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel, millal vara või kohustise bilansiline jääkmaksumus kaetakse või arveldatakse, või
- b) mahaarvatav ajutine erinevus, mis on ajutine erinevus, mille tulemuseks on summad, mis arvatakse maha tulevaste perioodide maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel, kui vara või kohustise bilansiline jääkmaksumus on kaetud või arveldatud.

Vara või kohustise maksustamisbaas on selle vara või kohustise maksustamisel aluseks võetav summa.

- 6 Tulumaksu kulu (tulumaksu tulu) koosneb tasumisele kuuluvast tulumaksu kulust (tasumisele kuuluvast tulumaksu tulust) ja edasi liikkunud tulumaksu kulust (edasi liikkunud tulumaksu tulust).

Maksustamisbaas

- 7 Vara maksustamisbaas on summa, mis arvatakse maksustamisel maha kõikidest üksusele vara bilansilise jääkmaksumuse katmisega kaasnevatest maksustamisele kuuluvatest majanduslikest kasudest. Kui majanduslikud kasud ei ole maksustatavad, siis on vara maksustamisbaas võrdne selle bilansilise jääkmaksumusega.

Näited

1. Masina soetusmaksumus on 100. Maksustamise eesmärgil on maha arvatud kulum käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide eest kokku summas 30, seega ülejäänud maksumus arvatakse maha tulevastel perioodidel kas kulumina või müümise korral vähendusena. Masina kasutamisest tulenev müügitulu on maksustatav, masina müümisest saadav kasum on maksustatav ja masina müümisest saadav kahjum arvatakse maksustamisel maha. Masina maksustamisbaas on 70.
2. Saadaolevate intresside bilansiline jääkmaksumus on 100. Intressitulu kuulub maksustamisele kassapõhiselt. Saadaolevate intresside maksustamisbaas on null.
3. Ostjate vastu esitatud nõuete bilansiline jääkmaksumus on 100. Vastav müügitulu on juba maksustatavas kasumis (maksukahjumis) arvesse võetud. Ostjate vastu esitatud nõuete maksustamisbaas on 100.
4. Tütarettevõttelt saada olevate dividendide bilansiline jääkmaksumus on 100. Dividendid ei kuulu maksustamisele. Sisuliselt on kogu vara bilansiline jääkmaksumus majanduslikust kasust mahaarvatav. Järelikult on saada olevate dividendide maksustamisbaas 100 ^(a).

5. Saada oleva laenu bilansiline jääkmaksumus on 100. Laenu tagasimaksmisega maksukohustusi ei kaasne. *Laenu maksustamisbaas on 100.*

^(a) Käesoleva analüüsi kohaselt puudub maksustatav ajutine erinevus. Teise võimalusena võidakse eeldada, et makstavate tekkinud trahvide ja viiviste maksustamisbaas on null ning et tulumaksu nullmäära rakendatakse tuleneva mahaarvatava ajutise erinevuse 100 suhtes. Mõlema analüüsi puhul puudub edasilükkunud tulumaksu vara.

- 8 Kohustise maksustamisbaas on selle bilansiline jääkmaksumus miinus kõik selle kohustise suhtes tulevastel perioodidel maksustamise eesmärgil maha arvatavad summad. Ettemaksena saadud müügitulust tuleneva kohustise maksustamisbaas on selle bilansiline jääkmaksumus, millest on maha arvatud kõik tulevastel perioodidel mittemaksustatava müügitulu summad.

Näited

1. Lühiajalised kohustised sisaldavad viitvõlgu, mille bilansiline jääkmaksumus on 100. Vastav kulu arvatakse maksustamise eesmärgil maha kassapõhiselt. *Viitvõlgade maksustamisbaas on null.*
2. Lühiajalised kohustised sisaldavad ettemaksena saadud intressitulu, mille bilansiline jääkmaksumus on 100. See intressitulu kuulub maksustamisele kassapõhiselt. *Ettemaksena saadud intresside maksustamisbaas on null.*
3. Lühiajalised kohustised sisaldavad viitvõlgu, mille bilansiline jääkmaksumus on 100. Vastav kulu on maksustamise eesmärgil juba maha arvatud. *Viitvõlgade maksustamisbaas on 100.*
4. Lühiajalised kohustised sisaldavad tekkepõhiseid trahve ja viiviseid, mille bilansiline jääkmaksumus on 100. Trahvid ja viivised ei kuulu maksustamise eesmärgil mahaarvamisele. *Tekkinud trahvide ja viiviste maksustamisbaas on 100 ^(a).*
5. Laenukohustise bilansiline jääkmaksumus on 100. Laenu tagasimaksmisega maksukohustusi ei kaasne. *Laenu maksustamisbaas on 100.*

^(a) Käesoleva analüüsi kohaselt puudub mahaarvatav ajutine erinevus. Teise võimalusena võidakse eeldada, et makstavate tekkinud trahvide ja viiviste maksustamisbaas on null ning et tulumaksu nullmäära rakendatakse tuleneva mahaarvatava ajutise erinevuse 100 suhtes. Mõlema analüüsi puhul puudub edasilükkunud tulumaksu vara.

- 9 Mõnedel objektidel on maksustamisbaas, kuid finantsseisundi aruandes neid varade või kohustistena ei kajastata. Näiteks kajastatakse uurimisväljaminekud nende tekkimise perioodi arvestusliku kasumi arvutamisel kuludena, kuid maksustatava kasumi (maksukahjumi) arvutamisel võib need alles hilisemal perioodil maha arvata. Uurimisväljaminekute maksustamisbaasi (ehk summa, mida maksuhaldusamet lubab tulevastel perioodidel maha arvata) ja bilansilise jääkmaksumuse (null) vahe on mahaarvatav ajutine erinevus, millest tuleneb edasilükkunud tulumaksu vara.
- 10 Kui vara või kohustise maksustamisbaas ei ole kohe selge, tasub arvesse võtta käesoleva standardi põhiprintsiipi: üksus kajastab, välja arvatud mõnel üksikul erandjuhul, edasilükkunud tulumaksu kohustist (vara), kui vara või kohustise bilansilise jääkmaksumuse katmine või arveldamine suurendab (vähendab) tulevast tulumaksu võrreldes sellega, mis see oleks juhul, kui bilansilise jääkmaksumuse katmise või arveldamisega maksukohustusi ei kaasneks. Paragrahvile 51A järgnev näide C iseloomustab olukordi, mil tasub kõnealust põhiprintsiipi arvesse võtta, näiteks kui vara või kohustise maksustamisbaas sõltub eeldatavast katmise või arveldamise viisist.
- 11 Konsolideeritud finantsaruannetes määratakse ajutine erinevus kindlaks konsolideeritud finantsaruannetes toodud varade ja kohustiste bilansiliste jääkmaksumuste ja nende maksustamisbaasi võrdlemise teel. Maksustamisbaas määratakse konsolideeritud tuludeklaratsioonist tulenevalt nendes riikides, kus kõnealune deklaratsioon esitatakse. Mujal määratakse maksustamisbaas iga kontserni üksuse tuludeklaratsioonist tulenevalt eraldi.

TASUMISELE KUULUVA TULUMAKSU KOHUSTISTE JA VARADE KAJASTAMINE

- 12 Käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide eest tasumisele kuuluva tulumaksu maksmata osa kajastatakse kohustisena. Kui käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide eest juba tasutud tulumaks ületab nende perioodide eest tasumisele kuuluva tulumaksu, kajastatakse ülejääk varana.
- 13 Maksukahjumiga seotud kasu, mille abil saab tagasiulatuvalt katta eelneva perioodi eest tasumisele kuulunud tulumaksu, kajastatakse varana.
- 14 Kui eelneva perioodi eest tasumisele kuuluv tulumaks kaetakse maksukahjumiga, kajastab üksus kasu selle perioodi varana, millal maksukahjum tekkis, kuna on tõenäoline, et kasu laekub üksusele ning seda on võimalik usaldusväärsetl mõõta.

EDASILÜKKUNUD TULUMAKSU KOHUSTISTE JA VARADE KAJASTAMINE

MAKSUSTATAV AJUTINE ERINEVUS

- 15 Edasilükkunud tulumaksu kohustisi kajastatakse kõigi maksustatavate ajutiste erinevuste kohta, välja arvatud juhtudel, mil edasilükkunud tulumaksu kohustis tekib:

a) firmaväärtuse esmasest kajastamisest või

b) vara või kohustise esmasel kajastamisel tehingu puhul, mis:

i) ei ole äriühendus

ii) ei mõjuta tehingu toimumise ajal ei arvestuslikku ega ka maksustatavat kasumit (maksukahjumit) ja

iii) ei põhjusta tehingu toimumise ajal võrdseid maksustatavaid ja mahaarvatavaid ajutisi erinevusi.

Samas maksustatavate ajutiste erinevuste puhul, mis on seotud investeringutega tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse ning osalemistega ühisettevõtmistes, kajastatakse edasi lükkunud tulumaksu kohustist kooskõlas paragrahvi 39.

- 16 Vara kajastamisel on eelduseks, et vara bilansiline jääkmaksumus kaetakse selle eest üksusele tulevastel perioodidel laekuva majandusliku kasuga. Kui vara bilansiline jääkmaksumus ületab selle maksustamisbaasi, ületab maksustatava majandusliku kasu summa selle summa, mida võib maksustamise eesmärgil maha arvata. Selline erinevus on maksustatav ajutine erinevus ning kohustus maksta tulevastel perioodidel sellest tulenevat tulumaksu on edasilükkunud tulumaksu kohustis. Vara bilansilise jääkmaksumuse katmisel maksustatav ajutine erinevus tühistub ja üksusel tekib maksustatav kasum. Sellest tulenevalt on tõenäoline, et üksuse majanduslik kasu väheneb maksude maksmise näol. Seetõttu nõutakse käesoleva standardiga kõikide edasilükkunud tulumaksu kohustiste kajastamist, välja arvatud teatavatel paragrahvides 15 ja 39 kirjeldatud juhtudel.

Näide

Vara soetusmaksumus on 150 ja bilansiline jääkmaksumus on 100. Kumulatiivne kulum maksustamise eesmärgil on 90 ja maksumäär on 25 %.

Vara maksustamisbaas on 60 (soetusmaksumus 150 miinus kumulatiivne maksukulum 90). Bilansilise jääkmaksumuse 100 katmiseks peab üksus teenima maksustatavat tulu 100, kuid võib maksukulumina maha arvata vaid 60. Järelikult maksab üksus vara bilansilise jääkmaksumuse katmisel tulumaksu 10 (25 % 40-st). Bilansilise jääkmaksumuse 100 ja maksustamisbaasi 60 vahe on maksustatav ajutine erinevus 40. Seega kajastab üksus edasilükkunud tulumaksu kohustisena 10 (25 % 40-st), milleks on see tulumaks, mis kuulub maksmisele pärast vara bilansilise jääkmaksumuse katmist.

- 17 Mõned ajutised erinevused tekivad näiteks juhul, kui tulu või kulu kajastub ühe perioodi arvestuslikus kasumis, kuid teise perioodi maksustatavas kasumis. Selliseid ajutisi erinevusi kirjeldatakse tihti ajastuse erinevustena. Allpool on toodud selliste ajutiste erinevuste näited, mis on maksustatavad ajutised erinevused ja millest seetõttu tulenevad edasi lükkunud tulumaksu kohustised:
- a) intressitulu kajastatakse arvestuslikus kasumis küll ajalise suhte alusel, kuid mõnes riigis võidakse seda maksustatavas kasumis arvestada raha laekumise hetkel. Selliste finantsseisundi aruandes kajastatud nõuete maksustamisbaas on null, sest kuni raha laekumiseni ei mõjuta tulu maksustatavat kasumit;
 - b) maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramiseks kasutatav kulum võib erineda arvestusliku kasumi kindlaksmääramiseks kasutatavast kulumist. Ajutine erinevus on vara bilansilise jääkmaksumuse ja maksustamisbaasi vahe, st vara algne soetusmaksumus miinus kõik selle varaga seotud käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide maksustatava kasumi kindlaksmääramisel tehtavad maksuhaldusasutuse poolt lubatud mahaarvamised. Maksustatav ajutine erinevus ja sellest tulenev edasilükkunud tulumaksu kohustus tekib siis, kui maksukulum on kiirendatud (kui maksukulum ei ole sama kiire kui arvestuslik kulum, tekib mahaarvatav ajutine erinevus ja edasi lükkunud tulumaksu vara); ja
 - c) arvestusliku kasumi kindlaksmääramisel võib arendusväljaminekuid kapitaliseerida ja amortiseerida mitme perioodi vältel tulevikus, kuid maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks arvatakse need maha sellel perioodil, millal need tekkisid. Selliste arendusväljaminekute maksustamisbaas on null, kuna nad on juba maksustatavast kasumist maha arvatud. Ajutine erinevus on erinevus arendusväljaminekute bilansilise jääkmaksumuse ja maksustamisbaasi nullväärtuse vahel.
- 18 Ajutised erinevused tekivad ka siis, kui:
- a) äriühenduses omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised kajastatakse nende õiglases väärtuses kooskõlas IFRS 3-ga *Äriühendused*, tegemata vastavaid korrigeerimisi maksuarvestuse jaoks (vt paragrahv 19);
 - b) varad hinnatakse ümber, tegemata vastavaid korrigeerimisi maksuarvestuse jaoks (vt paragrahv 20);
 - c) äriühendusest tekib firmaväärtus (vt paragrahv 21);
 - d) vara või kohustise maksustamisbaas esmasel kajastamisel erineb tema algsest bilansilisest jääkmaksumusest, näiteks varade valitsusepoolse sihtfinantseerimise korral (vt paragrahvid 22 ja 33), või
 - e) tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute või ühissettevõtmistes osalemiste bilansiline jääkmaksumus muutub investeeringu või osalemise maksustamisbaasist erinevaks (vt paragrahvid 38–45).

Äriühendused

- 19 Peale piiratud erandite, kajastatakse äriühenduses omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes. Ajutised erinevused tekivad, kui äriühendus ei mõjuta omandatud eristatavate varade ja võetud kohustiste maksustamisbaasi või kui mõju on teistsugune. Näiteks kui vara bilansilist jääkmaksumust suurendatakse selle õiglase väärtuseni, kuid vara maksustamisbaas jääb soetusmaksumuse tasemele eelneva omaniku jaoks, tekib maksustatav ajutine erinevus, mille tulemuseks on edasilükkunud tulumaksu kohustus. Tekkinud edasilükkunud tulumaksu kohustus mõjutab firmaväärtust (vt paragrahv 66).

Õiglases väärtuses kajastatud varad

- 20 IFRS-idega lubatakse või nõutakse, et teatud varasid kajastatakse õiglases väärtuses või neid hinnatakse ümber (vt näiteks IAS 16 *Materiaalsed põhivarad*, IAS 38 *Immateriaalsed varad*, IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud*, IFRS 9 *Finantsinstrumendid* ja IFRS 16 *Rendiarvestus*). Mõnes riigis mõjutab vara ümberhindamine või muu õiglasele väärtusele ümberarvestamine käesoleva perioodi maksustatavat kasumit (maksukahjumit). Sellest tulenevalt korrigeeritakse vara maksustamisbaasi ja ajutisi erinevusi ei teki. Mõnes riigis ei mõjuta vara ümberhindamine või korrigeerimine

perioodi maksustatavat kasumit ja järelikult vara maksustamisbaasi ei korrigeerita. Sellegipoolest on bilansilise jääkmaksumuse katmise tulemuseks tulevikus üksuse maksustatava majandusliku kasu suurenemine ja maksustamise eesmärgil maha arvatav summa erineb kõnealuse majandusliku kasu summast. Erinevus ümberhinnatud vara bilansilise jääkmaksumuse ja maksustamisbaasi vahel on ajutine erinevus ja tekitab edasi lükkunud tulumaksu kohustise või vara. See on nii isegi juhul, kui:

- a) üksus ei kavatse vara võõrandada. Sel juhul kaetakse vara ümberhinnatud bilansiline jääkmaksumus kasutamise kaudu ja see tekitab maksustatava tulu, mis ületab tulevastel perioodidel maksustamisel arvesse võetavat kulumit; või
- b) kapitalikasu tulumaks lükkub edasi, kui vara müümisest saadud tulu investeeritakse sarnastesse varadesse. Sel juhul kuulub tulumaks lõpuks maksmisele sarnaste varade müümisel või kasutamisel.

Firmaväärtus

21 Äriühendusest tekkivat firmaväärtust mõõdetakse summas, mille võrra allpool toodud punkt a ületab punkti b:

a) järgmiste alapunktide summa:

- i) üleantud tasu, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt ja mis üldiselt peab olema omandamise kuupäeva õiglasel väärtuses;
- ii) iga mittekontrolliva osaluse summa omandatavas, mis on kajastatud IFRS 3 kohaselt; ja
- iii) etappidena toimuva äriühenduse puhul, omandajale eelnevalt omandatavas kuulunud omakapitali osaluse õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga;

b) omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosumma, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt.

Paljud maksuhaldusasutused ei luba maksustatava kasumi kindlaksmääramisel firmaväärtuse bilansilise jääkmaksumuse vähenemisi maha arvata. Veelgi enam, sellistes riikides ei lubata sageli firmaväärtuse soetusmaksumust maha arvata olukordades, kui tütarettevõtte oma äritegevuse ära müüb. Sellistes riikides on firmaväärtuse maksustamisbaas null. Firmaväärtuse bilansilise jääkmaksumuse ja maksustamisbaasi nullväärtuse vahe on maksustatav ajutine erinevus. Siiski ei lubata käesoleva standardiga kajastada tekkivat edasilükkunud tulumaksukohustist, kuna firmaväärtust mõõdetakse oma olemuselt lõplikuna ja edasilükkunud tulumaksu kohustise kajastamine suurendaks firmaväärtuse bilansilist jääkmaksumust.

21A Edaspidist edasilükkunud tulumaksu kohustise vähenemist, mida ei kajastata, kuna see on tekkinud firmaväärtuse esmasest kajastamisest, vaadeldakse samuti kui firmaväärtuse esmasest kajastamisest tekkinut ja seega ei kajastata paragrahvi 15 punkti a kohaselt. Näiteks kui üksus kajastab äriühendusest firmaväärtuse maksumusega 100 RÜ-d, mille maksustamisbaas on null, siis paragrahvi 15 punktiga a keelatakse üksusel kajastada sellest tekkivat edasilükkunud tulumaksu kohustist. Kui üksus hiljem kajastab selle firmaväärtusega seoses kahjumi (vara) väärtuse langusest summas 20 RÜ-d, siis firmaväärtusega seotud maksustatava ajutise erinevuse summa väheneb 100 RÜ-lt 80 RÜ-le, mis põhjustab ka kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustise väärtuse vähenemise. Seda kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustise väärtuse vähenemist vaadeldakse samuti kui firmaväärtuse esmase kajastamisega seonduvat ja seega on seda keelatud kajastada paragrahvi 15 punkti a kohaselt.

21B Siiski kajastatakse edasilükkunud tulumaksu kohustised firmaväärtusega seotud maksustatavatel ajutistel erinevustel ulatuses, milles nad ei ole tekkinud firmaväärtuse esmasest kajastamisest. Näiteks kui üksus kajastab äriühenduses firmaväärtuse summas 100 RÜ-d, mis on alates omandamise aastast maksustamise eesmärgil maha arvatav määraga 20 protsenti aastas, siis on firmaväärtuse maksustamisbaas esmasel kajastamisel 100 RÜ-d ja omandamise aasta lõpus 80 RÜ-d. Kui omandamise aasta lõpuks jääb firmaväärtuse jääkmaksumus 100 RÜ-d muutumatuks, siis tekib selle aasta lõpuks ajutine maksustatav erinevus 20 RÜ-d. Kuna see ajutine maksustamise erinevus ei seostu firmaväärtuse esmase kajastamisega, siis kajastatakse sellelt edasilükkunud tulumaksu kohustis.

Vara või kohustise esmane kajastamine

- 22 Ajutine erinevus võib tekkida vara või kohustise esmasel kajastamisel, näiteks kui osa või kogu vara soetusmaksumus ei ole maksustamise eesmärgil mahaarvatav. Sellise ajutise erinevuse arvestusmeetod sõltub vara või kohustise esmase kajastamiseni viinud tehingu olemusest:
- a) äriühenduse korral kajastab üksus kõik edasilükkunud tulumaksu kohustised või varad ning see mõjutab firmaväärtuse summat või soodusostu tulu, mida ta kajastab (vt paragrahv 19);
 - b) kui tehing mõjutab kas arvestuslikku või maksustatavat kasumit või põhjustab võrdseid maksustatavaid ja mahaarvatavaid ajutisi erinevusi, kajastab üksus kõik edasilükkunud tulumaksu kohustised või varad ning nendest tuleneva edasilükkunud tulumaksu kulu või tulu kasumis või kahjumis (vt paragrahv 59);
 - c) kui tehing ei ole äriühendus, ei mõjuta ei arvestuslikku ega maksustatavat kasumit ega põhjusta võrdseid maksustatavaid ja mahaarvatavaid ajutisi erinevusi, kajastaks üksus, kui ei ole tegemist paragrahvides 15 ja 24 sätestatud eranditega, tehingust tuleneva edasilükkunud tulumaksu kohustise või vara ning korrigeeriks vara või kohustise bilansilist jääkmaksumust sama summa võrra. Sellised korrigeerimised muudaksid finantsaruanded aga vähem läbipaistvaks. Seetõttu ei lubata käesoleva standardiga üksusel kajastada tulemuseks olevat edasilükkunud tulumaksu kohustist või vara ei esmasel kajastamisel ega ka hiljem (vt allpool esitatud näide). Lisaks eelnevale ei kajasta üksus vara amortiseerimise käigus sellest tulenevaid kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustise või vara muutusi.

Paragrahvi 22 punkti c illustreeriv näide

Üksus kavatseb kasutada vara soetusmaksumusega 1 000 selle viie aasta pikkuse kasuliku eluea jooksul ja seejärel kanda selle maha lõppväärtusega null. Maksumäär on 40 %. Vara kulum ei ole maksustamisel mahaarvatav. Müümisel ei ole kapitalikasumaksustatav ja kapitalikahjum mahaarvatav.

Vara bilansilise jääkmaksumuse katmisel teenib üksus maksustatavat tulu 1 000 ja maksab tulumaksu 400. Üksus ei kajasta sellest tulenevat edasilükkunud tulumaksu kohustist 400, kuna see tulenes vara esmasest kajastamisest.

Järgmisel aastal on vara bilansiline jääkmaksumus 800. Teenides maksustatavat tulu 800, maksab üksus tulumaksu 320. Üksus ei kajasta edasilükkunud tulumaksu kohustist 320, kuna see tulenes vara esmasest kajastamisest.

- 22A Tehing, mis ei ole äriühendus, võib viia vara ja kohustise esmase kajastamiseni ning tehingu toimumise ajal ei mõjuta see ei arvestuslikku ega maksustatavat kasumit. Näiteks rendiperioodi alguskuupäeval kajastab rentnik rendikohustist ja vastavat summat tavaliselt osana kasutamissoiguse esemeks oleva vara soetusmaksumusest. Olenevalt kohaldatavast maksuõigusest võivad sellises tehingus vara ja kohustise esmasel kajastamisel tekkida võrdsed maksustatavad ja mahaarvatavad ajutised erinevused. Selliste ajutiste erinevuste suhtes ei kohaldata paragrahvides 15 ja 24 sätestatud erandit ning üksus kajastab kõik nendest tulenevad edasilükkunud tulumaksu kohustised ja varad.
- 23 Kooskõlas IAS 32-ga *Finantsinstrumendid*: *esitamine* liigitab liitfinantsinstrumendi (näiteks vahetusvõlakirja) emitent instrumendi kohustise komponendi kohustisena ja omakapitali komponendi omakapitalina. Mõnes riigis on kohustise komponendi maksustamisbaas esmasel kajastamisel võrdne kohustise ja omakapitali komponendi summaga. Tulemuseks olev maksustatav ajutine erinevus tekib omakapitali ja kohustise komponentide eraldi esmasest kajastamisest. Seetõttu ei rakendata ka paragrahvi 15 punktis b sätestatud erandit. Järelikult kajastab üksus sellest tuleneva edasilükkunud tulumaksu kohustise. Vastavalt paragrahvile 61A kajastatakse edasilükkunud tulumaks otse omakapitalikomponendi bilansilises jääkmaksumuses. Vastavalt paragrahvile 58 kajastatakse järgnevad edasilükkunud tulumaksu kohustise muutused kasumis või kahjumis edasilükkunud tulumaksu kuluna (tuluna).

Mahaarvatavad ajutised erinevused

- 24 Edasilükkunud tulumaksu vara kajastatakse kõikide mahaarvatavate ajutiste erinevuste puhul ulatuses, mis vastab tulevikus tõenäoliselt teenitavale maksustatavale kasumile, mille suhtes saab seda mahaarvatavat ajutist erinevust kasutada, välja arvatud juhul, kui edasilükkunud tulumaksu vara tekib vara või kohustise esmasest kajastamisest tehingus, mis:

a) ei ole äriühendus

b) ei mõjuta tehingu toimumise ajal ei arvestuslikku ega ka maksustatavat kasumit (maksukahjumit) ja

c) ei põhjusta tehingu toimumise ajal võrdseid maksustatavaid ja mahaarvatavaid ajutisi erinevusi.

Samas mahaarvatavate ajutiste erinevuste puhul, mis on seotud investeeringutega tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse ning osalemistega ühissetvõtmistes, kajastatakse edasilükkunud tulumaksu vara kooskõlas paragrahvi 44.

- 25 Kohustise kajastamisele on omane, et kohustise bilansiline jääkmaksumus arveldatakse tulevastel perioodidel ning see toimub üksuse majanduslikku kasu väljendavate ressursside väljamaksmise teel. Üksuse ressursside vähendamise korral võivad need kõik või osa nendest olla maksustatava kasumi kindlaksmääramisel mahaarvatavad kohustise kajastamise perioodist hilisemal perioodil. Sel juhul on kohustise bilansilise jääkmaksumuse ja maksustamisbaasi vahel ajutine erinevus. Seega tekib tulevastel perioodidel kaetava tulumaksu suhtes ka edasilükkunud tulumaksu vara, kui kõnealune osa kohustisest on lubatud maksustatava kasumi kindlaksmääramisel maha arvata. Samuti, kui vara bilansiline jääkmaksumus on tema maksustamisbaasist väiksem, tekib tulevastel perioodidel kaetava tulumaksuga seotud edasi lükkunud tulumaksu vara.

Näide

Üksus kajastab tekkepõhiselt tootegarantii kohustise väärtusega 100. Tootegarantii kulutused ei ole maksustamise eesmärgil mahaarvatavad enne, kui üksus on kahjunõude välja maksnud. Maksumäär on 25 %.

Kohustise maksustamisbaas on null (bilansiline jääkmaksumus 100 miinus tulevastel perioodidel selle kohustisega seotud mahaarvamiste summa). Kohustise bilansilise jääkmaksumuse arveldamisel väheneb üksuse tulevane maksustatav kasum 100 võrra ja järelikult väheneb ka tulevane tulumaks 25 võrra (25 % 100-st). Bilansilise jääkmaksumuse 100 ja maksustamisbaasi null vaheline erinevus on mahaarvatav ajutine erinevus 100. Seega kajastab üksus edasilükkunud tulumaksu vara 25 (25 % 100-st) tingimusel, et tõenäoliselt teenib üksus tulevastel perioodidel piisavalt maksustatavat kasumit, et tulumaksu vähendamise kasu saada.

- 26 Mahaarvatavad ajutised erinevused, millest tulenevad edasilükkunud tulumaksu varad, on näiteks järgmised:

a) pensionihüvitiste kulu võib arvestusliku kasumi kindlaksmääramisel maha arvata töötaja töötamise ajal, kuid maksustatava kasumi kindlaksmääramisel arvatakse see maha siis, kui üksus teeb sissemakseid fondi või maksab pensionihüvitist. Kohustise bilansilise jääkmaksumuse ja maksustamisbaasi vahel ajutine erinevus; kohustise maksustamisbaas on tavaliselt null. Sellisest mahaarvatavast ajutisest erinevusest tuleneb edasilükkunud tulumaksu vara, kui võrd üksuse majanduslik kasu suureneb sissemaksete tegemisel või pensionihüvitiste maksmisel seoses maksustatava kasumi vähenemisega;

b) uurimisväljaminekud kajastatakse arvestusliku kasumi arvutamisel kuluna nende tekkimise perioodis, kuid nende mahaarvamine sama perioodi maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel ei pruugi olla lubatud. Uurimisväljaminekute maksustamisbaasi, st maksuhaldusametite poolt tulevastel perioodidel maha arvata lubatud summa ja bilansilise jääkmaksumuse null vahe on mahaarvatav ajutine erinevus, millest tuleneb edasilükkunud tulumaksu vara;

- c) peale piiratud erandite, kajastab üksus äriühenduses omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised nende õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval. Kui ülevõetud kohustus on kajastatud omandamise kuupäeval, kuid sellega seotud kulutused arvatakse maksustatava kasumi kindlaksmääramisel maha omandamise perioodile järgnevatel perioodidel, siis tekib mahaarvatav ajutine erinevus, mille tulemuseks on edasilükkunud tulumaksu vara. Samuti tekitab edasilükkunud tulumaksu vara, kui omandatud eristatava vara õiglase väärtus on väiksem kui tema maksustamisbaas. Mõlemal juhul mõjutab tulemuseks olev edasilükkunud tulumaksu vara firmaväärtust (vt paragrahv 66); ja
- d) teatavaid varasid võib kajastada õiglastes väärtuses või ümberhinnatuna ilma maksustamise eesmärgil tehtava vastava korrigeerimiseta (vt paragrahv 20). Mahaarvatav ajutine erinevus tekib juhul, kui vara maksustamisbaas ületab tema bilansilise jääkmaksumuse.

Paragrahvi 26 punkti d illustreeriv näide

Mahaarvatava ajutise erinevuse kindlakstegemine teise aasta lõpus.

Üksus A ostab esimese aasta alguses 1000 VÜ eest võlainstrumendi nimiväärtusega 1000 VÜ-d, maksetähtajaga 5 aastat ja intressimääraga 2 %, mis kuulub maksmisele iga aasta lõpus. Sisemine intressimäär on 2 %. Võlainstrumenti mõõdetakse õiglastes väärtuses.

Kuna turu intressimäär tõusis 5 %-le, on võlainstrumendi õiglase väärtus vähenenud teise aasta lõpus 918 VÜ-le. On tõenäoline, et üksus A saab kõik lepingujärgsed rahavood, kui ta jätkab võlainstrumendi hoidmist.

Kogu võlainstrumentidilt saadav kasum (kahjum) on maksustatav (mahaarvatav) alles selle realiseerumisel. Võlainstrumendi müügist või tähtaja saabumisest tulenev kasum (kahjum) arvutatakse maksustamise eesmärgil saadud summa ja võlainstrumendi algse soetusmaksumuse vahena.

Seega on võlainstrumendi maksubaas selle algne soetusmaksumus.

Üksuse A finantsseisundi aruandes kajastatud võlainstrumendi bilansilise jääkmaksumuse 918 VÜ-d ja võlainstrumendi maksubaasi 1000 VÜ-d vahest tuleneb teise aasta lõpus mahaarvatav ajutine erinevus 82 VÜ-d (vt paragrahv 20 ja paragrahvi 26 punkt d), olenemata sellest, kas üksus A loodab võlainstrumendi bilansilise jääkmaksumuse katmist müügi või kasutamise teel, st hoides seda ja saades lepingujärgseid rahavoogusid, või mõlema kombineerimise teel.

See tuleneb sellest, et mahaarvatavad ajutised erinevused on finantsseisundi aruandes kajastatud kui vara või kohustise bilansilise jääkmaksumuse ja võlainstrumendi maksubaasi vahelised erinevused, millest tulenevad summad, mis arvatakse maha tulevaste perioodide maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel, kui vara või kohustise bilansiline jääkmaksumus on kaetud või tasaarveldatud (vt paragrahv 5). Üksus A saab vara maksubaasiga 1000 VÜ-d samaväärse mahaarvamise maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel müügi või tähtaja saabumise korral.

- 27 Mahaarvatavate ajutiste erinevuste tühistumine tekitab mahaarvamisi tulevaste perioodide maksustatavate kasumite kindlaksmääramisel. Samas saab üksus majanduslikku kasu tulumaksu vähenemise kaudu ainult siis, kui üksus teenib piisavalt maksustatavat kasumit, mille suhtes saab mahaarvamisi saldeerida. Seetõttu kajastab üksus edasilükkunud tulumaksu vara ainult juhul, kui on tõenäoline, et tal saab olema maksustatavat kasumit, mille suhtes mahaarvatavat ajutist erinevust rakendatakse.
- 27A Kui üksus hindab, kas tal saab olema maksustatavat kasumit, mille suhtes saab rakendada mahaarvatavat ajutist erinevust, võtab ta arvesse seda, kas maksuõigusega on piiratud sellise maksustatava kasumi allikad, mille suhtes ta võib teha mahaarvamisi seoses kõnealuste mahaarvatavate ajutiste erinevuste tühistumisega. Kui maksuõigusega ei ole selliseid piiranguid kehtestatud, hindab üksus mahaarvatavat ajutist erinevust koos kõigi tema muude mahaarvatavate ajutiste erinevustega. Kui maksuõigusega on kahjumi kasutamine teatavat liiki tulust mahaarvamiseks siiski piiratud, hinnatakse mahaarvatavat ajutist erinevust üksnes koos muude vastavat liiki mahaarvatavate ajutiste erinevustega.

- 28 Tõenäosus, et maksustatavat kasumit saab mahaarvatavate ajutiste erinevuste suhtes rakendada, eksisteerib juhul, kui on olemas piisavalt maksustatavaid ajutisi erinevusi, mis on seotud sama maksuhaldusametuse ja sama maksustatava üksusega ning mis eeldatavasti tühistuvad:
- a) samal perioodil, mil eeldatavasti tühistub mahaarvatav ajutine erinevus, või
 - b) perioodidel, kuhu edasilükkunud tulumaksu varast tuleneva maksukahjumi võib tagasi või edasi kanda.
- Sel juhul kajastatakse edasilükkunud tulumaksu vara perioodil, mil mahaarvatavad ajutised erinevused tekivad.
- 29 Kui sama maksuhaldusametuse ja sama maksustatava üksusega seotud ajutised erinevused ei ole piisavad, kajastatakse edasilükkunud tulumaksu vara sellises ulatuses, et:
- a) on tõenäoline, et üksusel tekib tulevikus piisavalt maksustatavat kasumit, mis on seotud sama maksuhaldusametuse ja sama maksustatava üksusega, ning maksustatav kasum tekib samal perioodil kui mahaarvatava ajutise erinevuse tühistumine (või perioodidel, kuhu edasilükkunud tulumaksu varast tuleneva maksukahjumi võib edasi või tagasi kanda). Hinnates seda, kas tal on tulevaste perioodide maksustatavat kasumit piisavalt, teeb üksus järgmist:
 - i) võrdleb mahaarvatavaid ajutisi erinevusi tulevaste perioodide maksustatava kasumiga, mis ei hõlma tulumaksust mahaarvatavaid summasid, mis tulenevad kõnealuste mahaarvatavate ajutiste erinevuste tühistumisest. Selline võrdlemine näitab, mil määral on tulevaste perioodide maksustatav kasum piisav selleks, et üksus saaks maha arvata kõnealuste mahaarvatavate ajutiste erinevuste tühistumisest tulenevad summad; ja
 - ii) ei võta arvesse tulevastel perioodidel eeldatavasti tekkivatest mahaarvatavatest ajutistest erinevustest tulenevaid maksustatavaid summasid, kuna nendest mahaarvatavatest ajutistest erinevustest tulenev edasilükkunud tulumaksu vara kasutamine nõuab omakorda tulevast maksustatavat kasumit; või
 - b) üksus võib kasutada maksuplaneerimisvõimalusi, millega on võimalik tekitada sobival perioodidel maksustatavat kasumit.
- 29A Tõenäolise tulevase maksustatava kasumi hinnang võib hõlmata üksuse mõnede varade realiseerumist üle nende bilansilise jääkmaksumuse, kui on piisavalt tõendeid selle kohta, et on tõenäoline, et üksus suudab seda saavutada. Näiteks juhul, kui vara mõõdetakse õiglases väärtuses, kaalub üksus, kas on piisavalt tõendeid, mille alusel järeldada, et on tõenäoline, et üksus realiseerib vara üle selle bilansilise jääkmaksumuse. See võib olla nii näiteks juhul, kui üksus kavatab hoida fikseeritud intressiga võlainstrumenti ja saada lepingujärgseid rahavoogusid.
- 30 Maksuplaneerimisvõimalused on üksuse toimingud konkreetse perioodi maksustatava tulu tekitamiseks või suurendamiseks enne maksukahjumi või maksukrediidi edasikandmise võimaluse lõppemist. Näiteks mõnes riigis saab maksustatavat tulu tekitada või suurendada järgmiselt:
- a) valides intressitulult maksude arvestamise kassa- või tekkepõhise meetodi alusel;
 - b) maksustatava kasumi teatavate mahaarvamiste edasilükkamisega;
 - c) müües ning arvatavasti tagasi rentides varasid, mille väärtus on suurenenud, kuid mille maksustamisbaasi ei ole vastavalt sellele korrigeeritud, ja
 - d) mittemaksustatavat tulu tekitava vara (mõnes riigis näiteks riigivõlakirjad) müümisega, et osta mõni teine investeering, mis tekitab maksustatavat tulu.

Kui maksuplaneerimisvõimalustega on võimalik maksustatavat kasumit hilisemast perioodist varasemasse perioodi nihutada, siis maksukahjumi või maksukrediidi edasikandmise kasutamine sõltub ikkagi muude tululike kui ajutisest erinevusest pärineva tulevase maksustatava kasumi olemasolust.

31 Kui üksus on hiljuti kahjumit kandnud, juhindub ta paragrahvidest 35 ja 36.

32 [Välja jäetud]

Firmaväärtus

32A Kui äriühenduses tekkiva firmaväärtuse bilansiline jääkmaksumus on väiksem kui selle maksustamisbaas, tuleneb sellest edasilükkunud tulumaksu vara. Firmaväärtuse esmasest kajastamisest tulenev edasilükkunud tulumaksu vara kajastatakse äriühenduse arvestamise käigus ulatuses, mil on tõenäoline, et maksustatav kasum on saadaval, mille suhtes saaks kasutada mahaarvatavat ajutist erinevust.

Vara või kohustise esmane kajastamine

33 Edasilükkunud tulumaksu vara tekib vara esmasel kajastamisel näiteks juhul, kui varaga seotud mittemaksustatav valitsusepoolne sihtfinantseerimine arvatakse kõnealuse vara bilansilisest jääkmaksumusest maha, kuid maksustamisel seda vara amortiseeritavast osast (s.o maksustamisbaasist) maha ei arvata; kõnealuse vara bilansiline jääkmaksumus on väiksem kui selle maksustamisbaas ja sellest tuleneb mahaarvatav ajutine erinevus. Valitsusepoolset sihtfinantseerimist võib käsitada ka edasilükkunud tuluna ning sellisel juhul on mahaarvatavaks ajutiseks erinevuseks edasilükkunud tulu ja selle maksustamisbaasi nullväärtuse vahe. Olenemata sellest, kumba esitusviisi üksus kasutab, ei kajasta ta tulemuseks olevat edasilükkunud tulumaksu vara paragrahvis 22 esitatud põhjustel.

Kasutamata maksukahjumid ja kasutamata maksukrediidid

34 **Kasutamata maksukahjumite ja kasutamata maksukrediitide edasikandmise korral kajastatakse edasilükkunud tulumaksu vara ulatuses, mille osas on tõenäoline, et tulevikus tekib maksustatav kasum, mille suhtes saab neid kasutamata maksukahjumeid ja maksukrediite kasutada.**

35 Kasutamata maksukahjumite ja maksukrediitide edasikandmisest tekkinud edasilükkunud tulumaksu vara kajastamise kriteeriumid on samad, mis mahaarvatavatest ajutistest erinevustest tekkinud edasilükkunud tulumaksu varade kajastamisel. Siiski viitab kasutamata maksukahjumite olemasolu suhteliselt veenvalt sellele, et tulevikus ei pruugi maksustatavat kasumit olla. Seega, kui üksus on hiljuti kandnud kahjumit, kajastab ta kasutamata maksukahjumitest või maksukrediitidest tuleneva edasilükkunud tulumaksu vara ainult niivõrd, kui võrd üksusel on piisavalt maksustatavaid ajutisi erinevusi või on muid veenvaid tõendeid selle kohta, et tulevikus tekib üksusel piisavalt maksustatavat kasumit, mille suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või maksukrediite rakendada. Sel juhul nähakse paragrahviga 82 ette edasilükkunud tulumaksu vara suuruse ja selle kajastamist toetava tõendusmaterjali avalikustamine.

36 Üksus hindab sellise maksustatava kasumi tekkimise tõenäosust, mille suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite kasutada, järgmiste kriteeriumide alusel:

a) kas üksusel on sama maksuhaldusasutuse ja sama maksustatava üksuse suhtes piisavalt maksustatavaid ajutisi erinevusi, millest tulevikus tekkivate maksustatavate summade suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite enne sellise võimaluse kasutamise lõppemist rakendada;

b) kas on tõenäoline, et üksusel tekib enne kasutamata maksukahjumite või kasutamata maksukrediitide kasutamise võimaluse lõppemist maksustatav kasum;

c) kas kasutamata maksukahjumid on tingitud sellistest eristatavatest asjaoludest, mille kordumine on ebatõenäoline, ja

d) kas üksusel on võimalus kasutada selliseid maksuplaneerimisvõimalusi (vt paragrahv 30), mis tekitavad maksustatava kasumi perioodil, millal on võimalik kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite kasutada.

Edasilükkunud tulumaksu vara ei kajastata juhul, kui sellise maksustatava kasumi tekkimine, mille suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite rakendada, ei ole tõenäoline.

Finantsseisundi aruandes kajastamata edasilükkunud tulumaksu varade ümberhindamine

- 37 Üksus hindab iga aruandeperioodi lõpus finantsseisundi aruandes kajastamata edasilükkunud tulumaksu varad ümber. Üksus kajastab eelnevalt kajastamata edasilükkunud tulumaksu vara finantsseisundi aruandes ulatuses, mille osas on tõenäoline, et tulevane maksustatav kasum võimaldab katta edasilükkunud tulumaksu vara. Näiteks võib kauplemistingimuste paranemine muuta tõenäolisemaks üksuse võime teenida tulevikus piisavalt maksustatavat kasumit, et edasilükkunud tulumaksu vara vastaks paragrahvis 24 või 34 esitatud kajastamiskriteeriumidele. Teise näitena võib tuua asjaolu, kui üksus hindab edasilükkunud tulumaksu vara ümber äriühenduse kuupäeval või pärast seda (vt paragrahvid 67 ja 68).

Investeeringud tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse ning osalemine ühisettevõtmistes

- 38 Ajutised erinevused tekivad siis, kui tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute ja ühisettevõtmistes osalemise bilansiline jääkmaksumus (täpsemalt emaeettevõtte või investori osa tütarettevõtte, filiaali, sidusettevõtte või investeerimisobjekti netovarades, k.a firmaväärtuse bilansiline jääkmaksumus) muutub selle investeeringu või kaasosa maksustamisbaasist (tihti on selleks soetusmaksumus) erinevaks. Sellised erinevused võivad tekkida erinevates olukordades, näiteks:

- a) tütarettevõtete, filiaalide, sidusettevõtete või ühisettevõtmiste jaotamata kasumi olemasolu;
- b) valuutavahetuskursside muutused, kui emaeettevõtte ja selle tütarettevõtte asuvad eri riikides, ja
- c) sidusettevõttesse tehtud investeeringu bilansilise jääkmaksumuse vähendamine kaetava väärtuseni.

Ajutine erinevus konsolideeritud finantsaruannetes võib erineda sama investeeringuga seotud ajutisest erinevusest emaeettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes, kui emaeettevõtte on selle investeeringu oma konsolideerimata finantsaruannetes kajastanud soetusmaksumuses või ümberhinnatud summas.

- 39 Üksus kajastab edasilükkunud tulumaksu kohustist kõikide tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning ühisettevõtmistes olevate osalustega seotud maksustatavate ajutiste erinevuste puhul, välja arvatud erinevused, mille puhul on täidetud mõlemad järgmised tingimused:

- a) emaeettevõtja, investor, ühisettevõtja või ühisoperaator suudab kontrollida ajutise erinevuse tühistamise ajastamist ja
- b) on tõenäoline, et ajutine erinevus ei tühistu lähemas tulevikus.

- 40 Kuna üksus kontrollib oma tütarettevõtte dividendipoliitikat, on tal võimalik kontrollida ka kõnealuse investeeringuga seotud ajutiste erinevuste tühistumise ajastamist (sealhulgas ajutised erinevused nii jaotamata kasumi kui ka valuutakursivahede osas). Peale selle on neil juhtudel tihti ebapraktiline ajutise erinevuse tühistumisel tekkiva tulumaksu summa välja arvestada. Seega, kui emaeettevõtte on otsustanud selliseid kasumeid lähemas tulevikus mitte jaotada, ei kajasta ta edasilükkunud tulumaksu kohustist. Samamoodi arvestatakse ka filiaalidesse tehtud investeeringuid.

- 41 Üksuse mitterahalisi varasid ja kohustisi mõõdetakse tema arvestusvaluutas (vt IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*). Kui üksuse maksustatav kasum või maksukahjum (ning seega ka mitterahaliste varade või kohustiste maksustamisbaas) määratakse kindlaks erinevas valuutas, tekivad valuutakursi muutustest ajutised erinevused, mis põhjustavad edasilükkunud tulumaksu kohustise või (kooskõlas paragrahviga 24) vara kajastamise. Tulemuseks olev edasilükkunud tulumaks kas debiteeritakse või krediteeritakse (vt paragrahv 58) kasumis või kahjumis.

- 42 Sidusettevõtte investor selle üksuse üle tavaliselt kontrolli ei oma ega saa selle dividendipoliitikat määrata. Seega, kui puudub kokkulepe, millega nähakse ette, et lähitulevikus sidusettevõtte kasumit ei jaota, kajastab investor oma sidusettevõttesse tehtud investeeringuga seotud maksustatavatest ajutistest erinevustest tuleneva edasilükkunud tulumaksu kohustise. Mõnel juhul ei pruugi investoril olla võimalik sidusettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumuse katmisel makstava tulumaksu suurust määratleda, kuid on võimalik määratleda selle miinimumsumma. Sellistel juhtudel on edasilükkunud tulumaksu kohustiseks kõnealune miinimumsumma.

43 Ühisettevõtmise osapoolte vaheline kokkulepe käsitleb tavaliselt kasumi jaotamist ja määrab kindlaks, kas selliste otsuste vastuvõtmiseks on vajalik kõigi osapoolte või osapoolte rühma nõusolek. Kui ühisettevõtja või ühisoperaator suudab kontrollida talle ühisettevõtmises kuuluva kasumi jaotamise ajastamist ja on tõenäoline, et talle kuuluvat osa kasumist lähitulevikus ei jaotata, ei kajastata edasilükkunud tulumaksu kohustist.

44 **Üksus kajastab edasilükkunud tulumaksu vara kõikide tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning ühisettevõtmistes osalemisega seotud mahaarvatavate ajutiste erinevuste puhul üksnes ulatuses, mille osas on tõenäoline, et:**

a) kõnealune ajutine erinevus lähitulevikus tühistub ja

b) tulevikus tekib maksustatavat kasumit, mille arvel saab ajutist erinevust kasutada.

45 Üksus lähtub oma otsuses, kas kajastada tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning osalemisega ühisettevõtmistes seotud mahaarvatavate ajutiste erinevuste edasilükkunud tulumaksu vara või mitte, paragrahvides 28–31 esitatud juhistest.

MÕÕTMINE

46 Käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide eest tasumisele kuuluva tulumaksu kohustisi (varasid) mõõdetakse summas, mis tõenäoliselt tasutakse maksuhaldusametile (saadakse maksuhaldusametilt tagasi), lähtudes aruandeperioodi lõpus kehtinud (või olulises osas kehtima hakanud) maksumääradest (ja maksuseadustest).

47 Edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi mõõdetakse maksumääradega, mida eeldatavasti rakendatakse kõnealuse vara realiseerimise või kohustise arveldamise perioodil, lähtudes aruandeperioodi lõpus kehtinud (või olulises osas kehtima hakanud) maksumääradest (ja maksuseadustest).

48 Tasumisele kuuluva tulumaksu varasid ja kohustisi ning edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi mõõdetakse tavaliselt kehtivate maksumäärade (ja maksuseaduste) alusel. Sellegipoolest on mõnedes riikides valitsuse poolt maksumäärade (ja maksuseaduste) väljakuulutamisel sisuliselt jõustav toime, kuigi asjakohane seadus võidakse vastu võtta mitu kuud pärast väljakuulutamist. Sellistel juhtudel mõõdetakse tulumaksuvarasid ja -kohustisi väljakuulutatud maksumäära (ja maksuseaduste) alusel.

49 Kui maksustatava tulu erinevate tasemete suhtes rakendatakse erinevaid maksumäärasid, mõõdetakse edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi ajutiste erinevuste eeldatavate tühistumisperioodide maksustatava kasumi (maksukahjumi) suhtes eeldatavasti rakendatava keskmise maksumääraga.

50 [Välja jäetud]

51 **Edasilükkunud tulumaksu kohustiste ja varade mõõtmine peegeldab üksuse varade ja kohustiste bilansilise jääkmaksumuse eeldatava katmise või arveldamise viisiga kaasnevaid maksukohustusi aruandeperioodi lõpus.**

51A Mõnes riigis võib see, mil viisilüksus katab (arveldab) vara (kohustise) bilansilise jääkmaksumuse, mõjutada kas üht või mõlemat järgmist asjaolu:

a) üksuse suhtes vara (kohustise) bilansilise jääkmaksumuse katmisel (arveldamisel) rakendatavat maksumäära; ja

b) vara (kohustise) maksustamisbaasi.

Sel juhul kasutab üksus edasilükkunud tulumaksu kohustiste ja edasilükkunud tulumaksu varade mõõtmisel sellist maksumäära ja maksustamisbaasi, mis on kooskõlas katmise või arveldamise eeldatava viisiga.

Näide A

Materiaalse põhivara objekti bilansiline jääkmaksumus on 100 ja maksustamisbaas 60. Objekti müümisel rakendatakse 20 % maksumäära ja muu tulu suhtes 30 % maksumäära.

Kui üksus eeldab, et objekti enam ei kasutata ja et see müüakse maha, kajastab üksus edasilükkunud tulumaksu kohustise 8 (20 % 40-st), kui aga üksus eeldab, et objekt säilitatakse ja bilansiline jääkmaksumus kaetakse kasutamise käigus, kajastab üksus edasilükkunud tulumaksu kohustise 12 (30 % 40-st).

Näide B

Materiaalse põhivara objekt, mille soetusmaksumus on 100 ja bilansiline jääkmaksumus on 80, hinnatakse ümber 150-le. Maksustamise eesmärgil vastavat korrigeerimist ei tehta. Kumulatiivne kulum maksustamise eesmärgil on 30 ja maksumäär on 30 %. Kui objekt müüakse maha soetusmaksumusest kallimalt, lisatakse maksustatavale tulule ka kumulatiivne maksukulum 30, kuid soetusmaksumust ületav müügitulu ei ole maksustatav.

Objekti maksustamisbaas on 70 ja eksisteerib maksustatav ajutine erinevus 80. Kui üksus eeldab, et objekti bilansiline jääkmaksumus kaetakse selle kasutamise käigus, tuleb genereerida maksustatavat tulu 150, kuid kulumit võib maha arvata ainult 70. Sel juhul eksisteerib edasilükkunud tulumaksu kohustis 24 (30 % 80-st). Kui üksus loodab katta objekti bilansilise jääkmaksumuse selle kohese müümise teel 150 suuruse tulu eest, arvutatakse edasilükkunud tulumaksu kohustis järgmiselt:

	Maksustatav ajutine erinevus	Maksumäär	Edasilükkunud tulumaksu kohustis
Kumulatiivne maksukulum	30	30 %	9
Soetusmaksumust ületav müügitulu	50	null	—
Kokku	80		9

(Märkus: paragrahvi 61A kohaselt kajastatakse ümberhindamise tulemusena tekkinud täiendav edasilükkunud tulumaks otse muus koondkasumis.)

Näide C

Andmed on samad, mis näites B, välja arvatud see, et kui objekt müüakse soetusmaksumusest kõrgema hinna eest, kuulub kumulatiivne maksukulum maksustatava tulu alla (maksustatakse 30 % maksumääraga) ja müügitulu maksustatakse pärast inflatsiooniga korrigeeritud soetusmaksumuse (110) lahutamist 40 % maksumääraga.

Kui üksus eeldab, et objekti bilansiline jääkmaksumus kaetakse selle kasutamise käigus, tuleb genereerida maksustatavat tulu 150, kuid kulumit võib maha arvata ainult 70. Sellisel juhul on maksustamisbaas 70, maksustatav ajutine erinevus 80 ja edasilükkunud tulumaksu kohustis 24 (30 % 80-st), nagu ka näites B.

Kui üksus kavatseb bilansilise jääkmaksumuse katta objekti kohese müümise teel 150 eest, saab üksus maha arvata indekseeritud soetusmaksumuse 110. Netotulu 40 maksustatakse 40 % maksumääraga. Lisaks kuulub maksustatava tulu alla kumulatiivne maksukulum 30, millele rakendub 30 % suurune maksumäär. Sellest tulenevalt on maksustamisbaas 80 (110 miinus 30), maksustatav ajutine erinevus on 70 ja edasilükkunud tulumaksu kohustis 25 (40 % 40-st pluss 30 % 30-st). Kui käesolevas näites ei selgunud maksustamisbaasi olemus, võib abiks olla paragrahvis 10 esitatud põhiprintsiip.

(Märkus: paragrahvi 61A kohaselt kajastatakse ümberhindamise tulemusena tekkinud täiendav edasilükkunud tulumaks otse muus koondkasumis.)

- 51B Kui edasilükkunud tulumaksu kohustis või edasilükkunud tulumaksu vara tuleneb mitteamortiseeritavast varast, mis on mõõdetud, kasutades ISA 16 kohast ümberhindluse mudelit, siis edasilükkunud tulumaksu kohustise või edasilükkunud tulumaksu vara mõõtmine kajastab maksu, mis kaasneb mitteamortiseeritava vara bilansilise jääkmaksumuse katmisega müümise teel, sõltumata selle vara bilansilise jääkmaksumuse mõõtmise alusest. Järelikut, kui maksuseaduses on kindlaks määratud vara müügist tuleneva maksustatava summa suhtes rakendatav tulumaksuäär, mis erineb vara kasutamisest tuleneva maksustatava summa suhtes rakendatavast tulumaksuäärast, rakendatakse mitteamortiseeritava varaga seotud edasilükkunud tulumaksu kohustiste või vara mõõtmisel esimesena nimetatud maksumäära.
- 51C Kui edasilükkunud tulumaksu kohustis või vara tuleneb kinnisvarainvesteeringust, mis on mõõdetud, kasutades IAS 40-s esitatud õiglase väärtuse mudelit, siis on vaidlustatav eeldus, et kinnisvarainvesteeringu bilansiline jääkmaksumus kaetakse müügi kaudu. Seega, kui eeldust ei vaidlustata, siis edasilükkunud tulumaksu kohustise või edasilükkunud tulumaksu vara mõõtmine kajastab maksu, mis tekib, kui kinnisvarainvesteeringu bilansiline jääkmaksumus kaetakse täielikult müügi kaudu. See eeldus vaidlustatakse juhul, kui kinnisvarainvesteering on amortiseeritav ning seda hoitakse ärimudeli raames, mille eesmärk on mitte müügi kaudu, vaid pigem aja jooksul tarbida ära sisuliselt kogu kinnisvarainvesteeringust tulenev majanduslik kasu. Kui eeldus vaidlustatakse, järgitakse paragrahvides 51 ja 51A esitatud nõudeid.

Paragrahvi 51C illustreeriv näide

Kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumus on 100 ja õiglase väärtus on 150. Seda mõõdetakse, kasutades IAS 40 kohast õiglase väärtuse mudelit. See koosneb maast, mille soetusmaksumus on 40 ja õiglase väärtus 60, ning hoonest, mille soetusmaksumus on 60 ja õiglase väärtus 90. Maa kasulik eluiga on piiramatu.

Hoone kumulatiivne kulum maksustamise eesmärgil on 30. Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse realiseerimata muutused ei mõjuta maksustatavat kasumit. Kui kinnisvarainvesteering müüakse soetusmaksumusest kallimalt, sisaldab maksustatav kasum kumulatiivse maksukulum 30 tühistamist ning see maksustatakse tavalise 30 % maksumääraga. Soetusmaksumust ületava müügitulu puhul on maksuseaduses täpsustatud, et vähem kui kaks aastat hoitud varade maksumäär on 25 % ning kaks aastat või kauem hoitud varade maksumäär on 20 %.

Kuna kinnisvarainvesteeringut mõõdetakse, kasutades IAS 40-s esitatud õiglase väärtuse mudelit, siis on vaidlustatav eeldus, et üksus katab kinnisvarainvesteeringu bilansilise jääkmaksumuse täielikult müügi teel. Kui seda eeldust ei vaidlustata, siis edasilükkunud tulumaks kajastab maksu, mis kaasneb bilansilise jääkmaksumuse katmisega täielikult müümise teel, isegi kui üksus loodab enne müüki teenida kinnisvaralt renditulu.

Kui maa müüakse, on maa maksustamisbaas 40 ning maksustatav ajutine erinevus on 20 ($60 - 40$). Kui hoone müüakse, on hoone maksustamisbaas 30 ($60 - 30$) ning maksustatav ajutine erinevus on 60 ($90 - 30$). Seega on kinnisvarainvesteeringuga seotud kogu maksustatav ajutine erinevus 80 ($20 + 60$).

Vastavalt paragrahvile 47 on maksumäär määr, mida eeldatavasti rakendatakse kinnisvarainvesteeringu realiseerimise perioodil. Seega juhul, kui üksus kavatses kinnisvara müüa pärast seda, kui ta on seda rohkem kui kaks aastat hoidnud, arvutatakse kaasnev edasilükkunud tulumaksu kohustis järgmisel viisil:

	Maksustatav ajutine erinevus	Maksumäär	Edasilükkunud tulumaksu kohustis
Kumulatiivne maksukulum	30	30 %	9
Soetusmaksumust ületav müügitulu	50	20 %	10
Kokku	80		19

Kui üksus kavatseb müüa kinnisvara pärast seda, kui ta on seda hoidnud vähem kui kaks aastat, siis tuleks eelmist arvutust muuta, rakendades soetusmaksumust ületava müügitulu suhtes 25 %, mitte 20 % maksumäära.

Juhul kui üksus hoiab hoonet ärimudeli raames, mille eesmärk on mitte müümise kaudu, vaid pigem aja jooksul tarbida ära hoonest tulenev sisuliselt kogu majanduslik kasu, siis see eeldus oleks hoone puhul vaidlustatud. Maa siiski ei ole amortiseeritav. Seepärast maa puhul ei oleks müümise kaudu katmise eeldus vaidlustatud. Seega edasilükkunud tulumaksu kohustis kajastaks maksu, mis kaasneks hoone bilansilise jääkmaksumuse katmisega kasutamise kaudu ning maa bilansilise jääkmaksumuse katmisega müümise kaudu.

Kui hoonet kasutatakse, on hoone maksustamisbaas 30 (60 – 30) ja maksustatav ajutine erinevus on 60 (90 – 30), ning tulenev edasilükkunud tulumaksu kohustis on 18 (30 % 60-st).

Kui maa müüakse, on maa maksustamisbaas 40 ja maksustatav ajutine erinevus on 20 (60 – 40) ning seega edasilükkunud tulumaksu kohustis on 4 (20 % 20-st).

Seega, kui hoone puhul on müümise kaudu katmise eeldus vaidlustatud, siis edasilükkunud tulumaksu kohustis seoses kinnisvarainvesteeringuga on 22 (18 + 4).

- 51D Paragrahvis 51C sätestatud vaidlustatavat eeldust kohaldatakse ka siis, kui edasilükkunud tulumaksu kohustis või edasilükkunud tulumaksu vara tuleneb kinnisvarainvesteeringu mõõtmisest äriühenduses, kui üksus kasutab selle kinnisvarainvesteeringu edaspidisel mõõtmisel õiglase väärtuse mudelit.
- 51E Paragrahvid 51B–51D ei muuda nõudeid kohaldada edasilükkunud tulumaksu varade kajastamisel ja mõõtmisel käesoleva standardi paragrahvides 24–33 (mahaarvatavad ajutised erinevused) ja paragrahvides 34–36 (kasutamata maksukahjumid ja kasutamata maksukrediidid) sätestatud põhimõtteid.
- 52 [viidud teise kohta ja muudetud numbridusega 51A]
- 52A Mõnes riigis on maksumäärad kõrgemad või madalamad, kui perioodi puhaskasum või jaotamata kasum makstakse osaliselt või täielikult üksuse omanikele välja dividendidena. Teistes riikides võib tulumaksu tagasi saada või see võib maksmisele kuuluda juhul, kui perioodi puhaskasum või jaotamata kasum makstakse osaliselt või täielikult üksuse omanikele välja dividendidena. Sellistel juhtudel on tasumisele kuuluva tulumaksu varade ja kohustiste ning edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste maksumääraks jaotamata kasumile rakenduv maksumäär.
- 52B [Välja jäetud]

Paragrahve 52A ja 57A illustreeriv näide

Järgmine näide käsitleb sellise üksuse tasumisele kuuluva tulumaksu varade ja kohustiste ning edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste mõõtmist, mis tegutseb riigis, kus jaotamata kasumi pealt makstava tulumaksu määr on kõrgem (50 %) ja tagastatakse kasumi jaotamisel. Jaotatava kasumi maksumäär on 35 %. Aruandeperioodi lõpus, s.o 31. detsembril 20X1, ei kajasta üksus dividendide kohustist, mille kohta jaotusettepanek on tehtud või mis on välja kuulutatud pärast aruandeperioodi lõppu. Selle tulemusena aastal 20X1 dividendide ei kajastata. Aasta 20X1 maksustatav tulu on 100 000. Aasta 20X1 neto maksustatav ajutine erinevus on 40000.

Üksus kajastab tasumisele kuuluva tulumaksu kohustise ja tulumaksu kulu 50000. Tulevikus jaotatavate dividendide näol potentsiaalselt kaetavat summat varana ei kajastata. Üksus kajastab ka edasilükkunud tulumaksu kohustise ja edasilükkunud tulumaksu kulu 20000 (50 % 40 000-st), mis kujutavad endast tulumakse, mida üksus maksab oma varade ja kohustiste bilansilise jääkmaksumuse katmisel või arveldamisel vastavalt jaotamata kasumile rakenduvale maksumäärale.

Seejärel kajastab üksus 15. märtsil 20X2 kohustisena eelnevatest kasumitest dividendid 10000.

15. märtsil 20X2 kajastab üksus tulumaksu katmise summas 1500 (15 % kohustisena kajastatud dividendidest) tasumisele kuuluva tulumaksu varana ja vähendab selle võrra 20X2. aasta tasumisele kuuluva tulumaksu kulu.

- 53 Edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi ei diskonteerita.**
- 54 Edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste usaldusväärne diskonteerimine nõuab kõigi ajutiste erinevuste tühistumise ajastamise üksikasjalikku ajakava. Paljudel juhtudel ei ole sellist ajakava võimalik koostada või see on väga keeruline. Seepärast ei ole asjakohane nõuda edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste diskonteerimist. Diskonteerimise võimaldamine, kuid selleks mitte kohustamine tooks kaasa edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste võrreldamatuse üksuste vahel. Seetõttu ei nõuta ega lubata käesoleva standardiga edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste diskonteerimist.
- 55 Ajutised erinevused määratakse kindlaks vara või kohustise bilansilise jääkmaksumuse alusel. See kehtib isegi juhul, kui bilansiline jääkmaksumus on ise määratud kindlaks diskonteeritud alusel, näiteks pensionihüvitiste kohustuste puhul (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele*).
- 56 Edasilükkunud tulumaksu vara bilansiline jääkmaksumus vaadatakse igal aruandeperioodi lõpus üle. **Üksus vähendab edasi lükkunud tulumaksu vara bilansilist jääkmaksumust sellises ulatuses, mille puhul ei ole enam tõenäoline, et tekib piisavalt maksustatavat kasumit, mis võimaldab kogu edasilükkunud tulumaksu varast või selle osast saadavat kasu kasutada. Kõik sellised vähendamised tühistatakse sellises ulatuses, mille puhul on piisava maksustatava kasumi tekkimise tõenäosus taastunud.**

TASUMISELE KUULUVA JA EDASILÜKKUNUD TULUMAKSU KAJASTAMINE

- 57 Tehingust või muust sündmusest tuleneva tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu mõjude arvestamine toimub kooskõlas kõnealuse tehingu või sündmuse endaga. See põhimõte on esitatud paragrahvides 58–68C.
- 57A Üksus kajastab dividendide mõju tulumaksule, nagu on määratud kindlaks IFRS 9-s, kui ta kajastab dividendide maksimisega seotud kohustist. Dividendide mõju tulumaksule on otsesemalt seotud pigem varasemate tehingute või sündmustega, mis genereerisid jaotatavat kasumit, kui omanikele jaotamisega. Seepärast peab üksus kajastama dividendide mõju tulumaksule kasumiaruandes, muus koondkasumis või omakapitalis, lähtudes sellest, kus üksus algselt need varasemad tehingud või sündmused kajastas.

Kasumis või kahjumis kajastatud objektid

- 58 Tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks kajastatakse tulu või kuluna ja see sisaldub perioodi kasumis või kahjumis, välja arvatud määral, mil tulumaks tekib seoses:
- a) tehingu või sündmusega, mida kajastatakse samal või erineval perioodil puhaskasumi või -kahjumiväliselt kas muus koondkasumis või otse omakapitalis (vt paragrahvid 61A–65); või
- b) äriühendusega (muu kui sellise tütarettevõtte omandamine investeerimisüksuse poolt (nagu määratletud IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded*), mida tuleb mõõta kasumiaruandes õiglases väärtuses) (vt paragrahvid 66–68).
- 59 Enamik edasilükkunud tulumaksu kohustisi ja varasid tekib juhul, kui tulu või kulu kajastub ühe perioodi arvestuslikus kasumis, aga teise perioodi maksustatavas kasumis (maksukahjumis). Sellest tulenev edasilükkunud tulumaks kajastatakse kasumiaruandes. Näiteks:
- a) intress, litsentsitasu või dividenditulu laekub tagantjärele ja see kaasatakse arvestuslikku kasumisse vastavalt IFRS 15-le *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* või IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*, kui see on asjakohane, kuid on lisatud kassapõhise maksustatava kasumi (maksukahjumi) hulka, ja

b) immateriaalsete varade soetusmaksumus on kapitaliseeritud kooskõlas IAS 38-ga ja amortiseeritakse kasumis või kahjumis, kuid maksustamise eesmärgil arvati see maha juba tekkimise hetkel.

60 Edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste bilansiline jääkmaksumus võib muutuda isegi juhul, kui vastavad ajutised erinevused ei muutu. See võib tuleneda näiteks järgmistest asjaoludest:

a) maksumäärade või -seaduste muutumine;

b) edasilükkunud tulumaksu vara kaetavuse ümberhindamine või

c) vara eeldatava katmise viisi muutumine.

Sellest tulenev edasilükkunud tulumaks kajastatakse kasumis või kahjumis, kui see ei ole seotud objektidega, mis on varasemalt kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud (vt paragrahv 63).

Kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud objektid

61 [Välja jäetud]

61A Maksmisele kuuluvat ja edasilükkunud tulumaksu kajastatakse kasumi- või kahjumiväliselt, kui maksustatavaid objekte kajastatakse samal või muul perioodil kasumi- või kahjumiväliselt. Seega, maksmisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks, mis on seotud objektidega, mida kajastatakse samal või muul perioodil:

a) muus koondkasumis, kajastatakse muus koondkasumis (vt paragrahv 62).

b) otse omakapitalis, kajastatakse otse omakapitalis (vt paragrahv 62A).

62 Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega nõutakse või lubatakse teatud objekte kajastada muus koondkasumis. Sellised objektid on näiteks:

a) materiaalsete põhivarade ümberhindamisest tingitud bilansilise jääkmaksumuse muutus (vt IAS 16) ja

b) [välja jäetud]

c) välismaise äriüksuse finantsaruannete ümberhindlusest tulenevad valuutakursi vahed (vt IAS 21).

d) [välja jäetud]

62A Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega nõutakse või lubatakse krediteerida või debiteerida teatud objekte otse omakapitalis. Sellised objektid on näiteks:

a) jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimine, mis tuleneb kas muutusest arvestusmeetodis, mida rakendatakse tagasiulatuvalt või vea korrigeerimisest (vt IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*); ja

b) liitfinantsinstrumendi omakapitali komponendi esmasel kajastamisel tekkinud summad (vt paragrahv 23).

63 Erandjuhtudel võib olla keeruline määratleda kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud objekte (kas muus koondkasumis või otse omakapitalis) puudutava tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu summat. See võib näiteks esineda siis, kui:

a) astmelise tulumaksu puhul ei ole võimalik määratleda, millise maksumääraga maksustatava kasumi (maksukahjumi) konkreetset komponenti maksustati;

b) maksumäära või mõne muu tulumaksu õigusakti muutus mõjutab edasilükkunud tulumaksu vara või kohustist, mis on (täies ulatuses või osaliselt) seotud objektiga, mis on eelnevalt kajastatud kasumi või kahjumiväliselt; või

c) üksus otsustab, et edasilükkunud tulumaksu vara tuleb kajastada või selle kajastamine lõpetatakse osaliselt ja edasilükkunud tulumaksuvara (täies ulatuses või osaliselt) on seotud eelnevalt kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud objektidega.

Sellistel juhtudel põhinevad kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud objektidega seotud tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks maksujurisdiktsiooni kuuluva üksuse põhjendatud proportsionaalsel tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu jaotamisel, või mõnel teisel meetodil, mis annab antud juhul sobivama jaotuse.

- 64 IAS 16-s ei täpsustata, kas üksus peaks igal aastal investeeringute ümberhindluse reservist jaotamata kasumisse üle kandma summa, mis on võrdne ümberhinnatud vara kulumi või amortisatsiooni ja vara soetusmaksumusel põhineva kulumi või amortisatsiooni vahega. Kui üksus sellise ülekande teeb, on ülekantud summa sellega seotud edasilükkunud tulumaksuga saldeeritud. Samasuguseid põhimõtteid rakendatakse ka ülekande suhtes materiaalse põhivara objekti müümise korral.
- 65 Kui vara hinnatakse ümber maksustamise eesmärgil ja see ümberhindamine on seotud varasema perioodi või eeldatavasti tulevasel perioodil tehtava arvestusliku ümberhindamisega, kajastatakse nii vara ümberhindamise kui ka maksustamisbaasi korrigeerimise maksumõju muus koondkasumis sellel perioodil, kui see tekkis. Kui ümberhindamine maksustamise eesmärgil ei ole seotud eelneva perioodi või eeldatavasti tulevasel perioodil tehtava arvestusliku ümberhindamisega, kajastatakse maksustamisbaasi korrigeerimise mõjud kasumis või kahjumis.
- 65A Dividendide maksmisel omanikele võib üksus olla kohustatud maksma osa dividendidest omanike nimel maksuhaldusasutusele. Paljudes riikides nimetatakse seda summat kinnipeetavaks tulumaksuks. Selline maksuhaldusasutusele makstud või makstav summa debiteeritakse omakapitalis kui osa dividendidest.

Äriühendusest tulenev edasilükkunud tulumaks

- 66 Nagu on selgitatud paragrahvis 19 ja paragrahvi 26 punktis c, võivad äriühendustes tekkida ajutised erinevused. Kooskõlas IFRS 3-ga kajastab üksus kõik tekkinud edasilükkunud tulumaksu varad (ulatuses, milles nad vastavad paragrahvi 24 kajastamiskriteeriumidele) või edasilükkunud tulumaksu kohustised eristatavate varade ja kohustistena omandamise kuupäeval. Järelikult need edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised mõjutavad firma-väärtuse summat või soodusostu tulu, mida üksus kajastab. Kuid paragrahvi 15 punkti a kohaselt ei kajasta üksus siiski firmaväärtuse esmasest kajastamisest tekkivaid edasilükkunud tulumaksu kohustisi.
- 67 Äriühenduse tulemusena võib omandajale enne omandamist kuulunud edasilükkunud tulumaksu vara realiseerimise tõenäosus muutuda. Omandaja võib pidada tõenäoliseks, et ta saab realiseerida oma enda edasilükkunud tulumaksu vara, mis ei olnud enne äriühendust kajastatud. Näiteks võib omandaja saada kasutada oma kasutamata tulumaksu kahjumitest tulenevat kasu omandatava tulevase maksustatava kasumi vastu. Alternatiivselt, äriühendusest tulenevalt ei pruugi enam olla tõenäoline, et tulevane maksustatav kasum võimaldab edasilükkunud tulumaksu vara realiseerida. Sellistel juhtudel kajastab omandaja edasilükkunud tulumaksu vara äriühenduse perioodil, kuid ei lisa seda äriühenduse arvestusse. Seetõttu ei võta omandaja seda arvesse, mõttes firmaväärtust või soodusostu tulu, mida ta kajastab äriühenduses.
- 68 Kui potentsiaalne tulu omandatava edasikantavate tulumaksu kahjumite kasutamisest või teistest edasilükkunud tulumaksu varadest ei pruugi vastata äriühenduse esmase arvestamise ajal eraldiseisvana kajastamise kriteeriumidele, võivad need realiseeruda hiljem.

Üksus kajastab omandatud edasilükkunud tulumaksu kasud, mida ta realiseerib pärast äriühendust, järgmiselt:

- a) Mõõtmisperioodil kajastatud omandatud edasilükkunud tulumaksu kasusid, mis tulenevad uuest teabest omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta, rakendatakse selleks, et vähendada selle omandamisega seotud firmaväärtuse bilansilist jääkmaksumust. Kui selle firmaväärtuse bilansiline jääkmaksumus on null, siis kajastatakse kõik allesjäänud tulumaksu kasud kasumiaruandes.
- b) Kõik muud realiseeritud omandatud edasilükkunud tulumaksu kasud kajastatakse kasumiaruandes (või mujal kui kasumiaruandes, kui seda nõutakse käesoleva standardiga).

Aktsiapõhistest maksetehingutest tulenev tasumisele kuuluv ja edasi lükkunud tulumaks

- 68A Mõnes maksujurisdiktsioonis saab üksus tulumaksu maha arvata (st summa, mis on maksustatavat kasumit vähendav) selles osas, mis puudutab üksuse aktsiate, aktsiaoptsioonide või muude omakapitaliinstrumentidega makstud tasu. Selline maksu mahaarvamise summa võib erineda sellega seonduvast kumulatiivsest tasude kulust ja võib tekkida hilisemal arvestusperioodil. Näiteks mõningates riikides võib küll üksus kajastada töötajatele võimaldatud aktsiaoptsioonide vastu saadud teenuste tarbimist kuludes IFRS 2 *Aktsiapõhine makse* põhimõtetest lähtuvalt, kuid mitte saada tulumaksu maha arvata enne aktsiaoptsioonide kasutamist ning maksu mahaarvamine põhineb sellisel juhul üksuse aktsia hinnal optsioonide kasutamise kuupäeva seisuga.
- 68B Seoses käesoleva standardi paragrahvis 9 ja paragrahvi 26 punktis b vaadeldud uurimisväljaminekutega loetakse teatud ajahetkeks töötaja poolt osutatud teenuste maksubaasi (summa, mida maksuamet lubab tulevastel perioodidel vähendada) ja finantsseisundi nullaruandelise jääkmaksumuse erinevust mahaarvatavaks ajutiseks erinevuseks, mis väljendub edasilükkunud tulumaksu varana. Kui maksuhaldusametuse poolt tulevikus lubatavate mahaarvamiste summa ei ole perioodi lõpu seisuga teada, leitakse perioodi lõpus teada olnud teabe alusel hinnanguline summa. Näiteks kui maksuhaldusametuse poolt tulevikus mahaarvatav summa sõltub üksuse aktsiahinnast tuleviku kuupäeva seisuga, siis mahaarvatav ajutine erinevus põhineb üksuse aktsia hinnal perioodi lõpu kuupäeva seisuga.
- 68C Nagu paragrahvis 68A märgitud, võib mahaarvatav maksumus (või arvestuslik tulevane maksu mahaarvamine, mida mõõdetakse vastavalt paragrahvile 68B) erineda sellega seonduvast kumulatiivsest tasude kulust. Standardi paragrahvi 58 on nõutud, et tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks tuleb kajastada tulu või kuluna perioodi kasumis või kahjumis, välja arvatud ulatuses, milles tulumaks tekib a) tehingust või sündmusest, mis on kajastatud samal või erineval perioodil väljaspool kasumit või kahjumit, või b) äriühendusest (muu kui sellise tütarettevõtte omandamine investeerimisüksuse poolt, mida tuleb mõõta kasumiaruandes õiglases väärtuses). Kui tulumaksu mahaarvamise summa (või hinnanguline tulevane tulumaksu mahaarvamise summa) ületab sellega seonduvat kumulatiivsete tasude kulu summat, siis see viitab, et tulumaksu mahaarvamine seonduv mitte ainult tasude kuluga, vaid ka omakapitali objektidega. Sellises olukorras tuleks seonduva tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu ülejääk kajastada otse omakapitalis.

ESITAMINE

Tulumaksu varad ja kohustised

69 [Välja jäetud]

70 [Välja jäetud]

Tasaarvestus

71 **Üksus saldeerib tasumisele kuuluva tulumaksu varad ja kohustised ainult järgmistel juhtudel:**

a) üksusel on juriidilist jõudu omav õigus kajastatud summasid saldeerida ja

b) üksus kavatseb kas saldeerida netoalusel või realiseerida vara ja tasuda kohustise samaaegselt.

72 Kuigi tasumisele kuuluva tulumaksu varasid ja kohustisi kajastatakse ning mõõdetakse eraldi, saldeeritakse need finantsseisundi aruandes samasuguste kriteeriumide järgi, nagu on finantsinstrumentide kohta kehtestatud IAS 32-s. Tavaliselt on üksusel juriidilist jõudu omav õigus saldeerida tasumisele kuuluva tulumaksu vara ja kohustist, kui need on seotud sama maksuhaldusametuse poolt hallatava tulumaksuga ja maksuhaldusametuse lubab üksusel saada või teha ühe netomakse.

73 Konsolideeritud finantsaruannetes saldeeritakse ühe kontserni üksuse tagastamisele kuuluva tulumaksu vara kontserni teise üksuse tasumisele kuuluva tulumaksu kohustisega ainult juhul, kui nendel üksustel on juriidilist jõudu omav õigus teha või saada üks netomakse ning kõnealused üksused kavatsevad sellise netomakse teha või selle saada või samaaegselt katta vara ja arveldada kohustise.

74 **Üksus saldeerib edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised ainult järgmistel juhtudel:**

a) üksusel on juriidilist jõudu omav õigus saldeerida tasumisele kuuluva tulumaksu varasid ja kohustisi ja

b) edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised on seotud tulumaksuga, mida haldab sama maksuhaldusamet:

i) sama maksustatava üksuse suhtes või

ii) eri maksustatavate üksuste suhtes, mis kavatsevad kõikidel tulevastel perioodidel, mil edasilükkunud tulumaksu varad või kohustised eeldatavasti arveldatakse või kaetakse, arveldada tasumisele kuuluva tulumaksu kohustised ja varad netosummana või realiseerida varad ja arveldada kohustised samaaegselt.

- 75 Vältimaks kõikide ajutiste erinevuste tühistamise ajastamise üksikasjaliku ajakava koostamise vajadust, nähakse käesoleva standardiga ette, et üksus saldeerib sama maksustatava üksuse edasilükkunud tulumaksu vara ja kohustise ainult juhul, kui need on seotud sama maksuhaldusametuse poolt hallatava tulumaksuga ja kui üksusel on juriidilist jõudu omav õigus edasi lükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi saldeerida.
- 76 Harvadel juhtudel võib üksusel olla mõne perioodi osas juriidilist jõudu omav õigus saldeerida ja ka kavatsus arveldada netosummana, kuid teiste perioodide suhtes mitte. Sellistel harvadel juhtudel võib osutada vajalikuks koostada üksikasjalik ajakava, et usaldusväärselt kindlaks teha, kas ühe maksustatava üksuse edasilükkunud tulumaksu kohustis tõstab sama perioodi tulumaksu, milles teise maksustatava üksuse edasi lükkunud tulumaksu vara teise maksustatava üksuse makse vähendab.

Tulumaksu kulu

Tavategevuse kasumi või kahjumiga seotud tulumaksu kulu (või tulu)

77 Tavapärase tegevuse kasumi või kahjumiga seotud maksukulu (-tulu) esitatakse kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes) kasumi või kahjumi osana.

77A [Välja jäetud]

Välisriigis tekkinud edasilükkunud tulumaksu kohustiste või varade valuutakursi vahe

78 IAS 21-ga on ette nähtud teatavate valuutakursi vahede kajastamine tulu või kuluna, kuid ei täpsustata, kus need vahed tuleks koondkasumi aruandes esitada. Seega, kui edasi lükkunud välismaiste tulumaksu kohustiste või varade valuutakursi vahed kajastatakse koondkasumi aruandes, võib need vahed liigitada edasi lükkunud tulumaksu kuluks (tuluks), kui sellist esitusviisi peetakse finantsaruannete kasutajatele kõige kasulikumaks.

AVALIKUSTAMINE

79 Tulumaksu kulu (tulu) põhilised komponendid avalikustatakse eraldi.

80 Tulumaksu kulu (tulu) komponendid võivad olla järgmised:

- a) tasumisele kuuluv tulumaksu kulu (tulu);
- b) kõik perioodil kajastatud eelnevate perioodide tasumisele kuuluva tulumaksu kulu korrigeerimised;
- c) ajutiste erinevuste tekkimise ja tühistumisega seotud edasilükkunud tulumaksu kulu (tulu) summa;
- d) maksumäärade muutuste või uute maksude kehtestamisega seotud edasilükkunud tulumaksu kulu (tulu) summa;
- e) eelneval perioodil kajastamata maksukahjumist, maksukrediidist või ajutisest erinevusest tuleneva kasu summa, mida kasutati tasumisele kuuluva tulumaksu kulu vähendamiseks;
- f) eelneval perioodil kajastamata maksukahjumist, maksukrediidist või ajutisest erinevusest tuleneva kasu summa, mida kasutati edasilükkunud tulumaksu kulu vähendamiseks;

- g) edasilükkunud tulumaksu vara allahindamisest või eelneva allahindamise tühistamisest tulenev edasilükkunud tulumaksu kulu paragrahvi 56 kohaselt ja
- h) tulumaksu kulu (tulu) summa, mis on seotud nende muutustega arvestusmeetodites ja vigadega, mis sisalduvad kasumis või kahjumis kooskõlas IAS 8-ga, kuna neid ei ole võimalik kajastada tagasiulatuvalt.

81 Järgmised asjaolud avalikustatakse samuti eraldi:

- a) otse omakapitalis debiteeritud või krediteeritud objektidega seotud tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu kogusumma (vt paragrahv 62A);
- ab) muu koondkasumi iga komponendiga seotud tulumaksu summa (vt paragrahv 62 ja IAS 1 (parandatud 2007));
- b) [välja jäetud];
- c) tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vahelise suhte selgitus ühes või mõlemas järgmises vormis:
 - i) tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vaheline arvuline võrdlus korrutatuna rakendatava (te) maksumäära(de)ga, avalikustades ka rakendatava(te) maksumäära(de) arvutamise aluse, või
 - ii) keskmise tegeliku maksumäära ja rakendatava maksumäära arvuline võrdlus, avalikustades ka rakendatava maksumäära arvutamise aluse;
- d) kui eelneva arvestusperioodiga võrreldes on rakendatavat maksumäära või rakendatavaid maksumäärasid muudetud, siis sellekohane selgitus;
- e) selliste mahaarvatavate ajutiste erinevuste, kasutamata maksukahjumite ja kasutamata maksukrediitide summa (ja olemasolu korral aegumiskuupäev), mille suhtes edasilükkunud tulumaksu vara finantsseisundi aruandes ei ole kajastatud;
- f) tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning ühissettevõtmistes osalemisega seotud ajutiste erinevuste kogusumma, mille suhtes edasilükkunud tulumaksu kohustisi ei ole kajastatud (vt paragrahv 39);
- g) iga ajutise erinevuse liigi ja kasutamata maksukahjumi või kasutamata maksukrediidi liigi suhtes:
 - i) kõikide finantsseisundi aruandes esitatud perioodidel kajastatud edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste summa;
 - ii) kasumis või kahjumis kajastatud edasilükkunud tulumaksu tulu või kulu summa, kui see ei selgu finantsseisundi aruandes kajastatud summade muutuste kaudu;
- h) lõpetatud tegevusvaldkondade osas tulumaksu kulu, mis on seotud järgmiste asjaoludega:
 - i) tegevuse lõpetamisega kaasnev kasum või kahjum ja
 - ii) lõpetatud tegevusvaldkonna tavategevuse kasum või kahjum perioodil koos kõikide aruandes esitatud eelnevate perioodide vastavate summadega;
- i) üksuse omanikele jaotatavate dividendidega kaasnevad tulumaksukohustused, mille kohta tehti jaotusettepanek või mis kuulutati välja enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, kuid mis finantsaruannetes kohustisena ei kajastu;

- j) kui äriühendus, milles üksus on omandaja, põhjustab tema kajastatud omandamiseelse edasilükkunud tulumaksu vara summa muutuse (vt paragrahv 67), siis selle muutuse summa; ja
- k) kui äriühenduses omandatud edasilükkunud tulumaksu kasusid ei kajastata omandamise kuupäeval, kuid kajastatakse pärast omandamise kuupäeva (vt paragrahv 68), siis selle sündmuse või asjaolude muutuse kirjeldus, mis tingis edasilükkunud tulumaksu kasude kajastamise.
- 82 Üksus avalikustab edasilükkunud tulumaksu vara suuruse ja selle finantsseisundi aruandes kajastamist toetava tõendusmaterjali olemuse, kui:
- a) edasilükkunud tulumaksu vara kasutamine sõltub tulevastest maksustatavatest kasumitest, mis ületavad olemasolevate maksustatavate ajutiste erinevuste tühistamisest saadavad kasumid, ja
- b) üksus on kandnud jooksva või eelneval perioodil kahjumit riigis, millega on seotud edasilükkunud tulumaksu varad.
- 82A Paragrahvis 52A kirjeldatud asjaolude korral avalikustab üksus omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasnevate potentsiaalsete tulumaksu mõjude olemuse. Lisaks avalikustab üksus ka potentsiaalsed kaasnevad tulumaksukohustuste summad, mida on võimalik kindlaks määrata, ja selle, kas eksisteerib potentsiaalseid tulumaksukohustusi, mida ei ole võimalik kindlaks määrata.
- 83 [Välja jäetud]
- 84 Paragrahvi 81 punktis c toodud avalikustamise nõue võimaldab finantsaruannete kasutajatel aru saada, kas tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vaheline suhe on ebaharilik, ning mõista kõnealust suhet tulevikus mõjutavaid olulisi tegureid. Tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vahelist suhet võivad mõjutada sellised asjaolud nagu mittemaksustatav müügitulu, maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel mahaarvamisele mittekuuluvad kulud, maksukahjumite mõju ja välismaiste maksumäärade mõju.
- 85 Tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vahelist suhet seletades kasutab üksus rakendatavat maksumäära, mis annab finantsaruannete kasutajatele kõige asjakohasemat teavet. Sageli osutub kõige asjakohasemaks maksumääraks üksuse asukohariigi maksumäär, mis summeerib siseriiklikud maksumäärad ja kõik kohalikud maksumäärad, mis arvutatakse sisuliselt samalt maksustatava kasumi (maksukahjumi) tasemelt. Kuid üksuse puhul, mis tegutseb mitmes eri riigis, võib olla asjakohasem summeerida eri riikide kohalike maksumäärade alusel koostatud individuaalsed võrdlused. Järgmine näide iseloomustab seda, kuidas rakendatava maksumäära valimine mõjutab arvulise võrdluse esitamist.

Paragrahvi 85 illustreeriv näide

19X2. aastal on üksuse arvestuslik kasum oma riigis (riik A) 1500 (19X1: 2000) ja riigis B 1500 (19X1: 500). Riigis A on maksumäär 30 % ja riigis B 20 %. Riigis A on maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvaid kulusid 100 (19X1: 200).

Siseriikliku maksumäära võrdluse kohta on esitatud järgmine näide.

	19X1	19X2
Arvestuslik kasum	2500	3000
Tulumaks siseriikliku maksumääraga 30 %	750	900
Maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvate kulude mõju tulumaksule	60	30
Riigis B kehtivate madalamate maksumäärade mõju	(50)	(150)
Tulumaksu kulu	760	780

Allpool on esitatud näide kõiki riike käsitlevate eraldiseisvate võrdluste summeerimisel saadud võrdluse kohta. Selle meetodiga ei kajastu aruandja enda siseriikliku maksumäära ja teiste riikide maksumäärade vahelise võrdluse mõju eraldi kirjena. Üksusel võib osutada vajalikuks anda seletusi maksumäärade või eri riikides teenitud kasumi struktuuri oluliste muutuste mõju kohta selleks, et selgitada paragrahvi 81 punkti d kohaselt rakendatava(te) maksumäära(de) muutust.

Arvestuslik kasum	2500	3000
Tulumaks asjaomases riigis teenitud kasumite suhtes rakendatava siseriikliku maksumääraga	700	750
Maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvate kulude mõju tulumaksule	60	30
Tulumaksu kulu	760	780

- 86 Keskmine tegelik maksumäär on tulumaksu kulu (tulu) jagatud arvestusliku kasumiga.
- 87 Tihti ei ole praktiline arvutada tütarettvõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutest ja ühissetvõtmistes osalemisest tulenevaid finantsseisundi aruandes kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustisi (vt paragrahv 39). Seetõttu nõutakse käesoleva standardiga, et üksus avalikustab aluseks olevate ajutiste erinevuste kogusumma, kuid ei nõuta edasilükkunud tulumaksu kohustiste avalikustamist. Sellegipoolest soovitatakse üksustel võimaluse korral avalikustada finantsseisundi aruandes kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustiste summad, kuna finantsaruannete kasutajatele võib see teave osutada vajalikuks.
- 87A Paragrahvis 82A nõutakse, et üksus avalikustab omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasneva potentsiaalse tulumaksu mõju laadi. Üksus avalikustab tulumaksusüsteemide olulised iseärasused ja tegurid, mis mõjutavad dividendiväljamaksetega kaasnevate potentsiaalsete tulumaksumõjude summasid.
- 87B Mõnikord ei ole võimalik omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasnevat potentsiaalset tulumaksu summat ning mõju arvutada. Selline olukord võib esineda näiteks siis, kui üksusel on palju välismaiseid tütarettvõtteid. Kuid isegi sel juhul võib kogusumma mõnede osade määramine olla lihtne. Näiteks võivad kontserni emaettevõtte ja mõned tütarettvõtted olla maksnud jaotamata kasumitelt tulumaksu kõrgema maksumääraga ja võivad teada konsolideeritud jaotamata kasumist omanikele tehtavate tulevaste dividendiväljamaksete puhul tagastatava summa suurust. Sel juhul avalikustatakse tagastatava summa suurus. Kui üksusel on veel teisi kaasnevaid potentsiaalseid tulumaksukohustusi, mida ei ole võimalik määratleda, siis avalikustab ta selle asjaolu. Emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes (kui need on olemas) seostuvad kaasnevad potentsiaalsed tulumaksukohustused emaettevõtte jaotamata kasumiga.
- 87C Üksuselt, mis on kohustatud avalikustama paragrahvis 82A kehtestatud teabe, võidakse nõuda ka tütarettvõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute ja ühissetvõtmistes osalemisega seotud teabe avalikustamist. Sel juhul võtab üksus seda arvesse paragrahvi 82A kohaselt avalikustatava teabe kindlaksmääramisel. Näiteks võidakse üksuselt nõuda selliste tütarettvõtetesse tehtud investeeringutega seotud ajutiste erinevuste kogusumma avalikustamist, mille kohta edasilükkunud tulumaksu kohustisi ei ole kajastatud (vt paragrahvi 81 punkt f). Kui kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustiste summade arvutamine ei ole võimalik (vt paragrahv 87), ei pruugi olla võimalik arvutada ka kõnealuste tütarettvõtetega seotud dividendiväljamaksetega kaasnevate potentsiaalsete tulumaksumõjude summasid.
- 88 Üksus avalikustab kõik tulumaksuga seotud tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad kooskõlas IAS 37-ga *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*. Tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad võivad tekkida näiteks maksuhaldusametusega pooleli olevatest vaidlustest. Kui maksumäärade või -seaduste muudatused jõustuvad või kuulutatakse välja pärast aruandeperioodi lõppu, avalikustab üksus ka nende muudatuste kõik olulised mõjud tasumisele kuuluva ja edasi lükkunud tulumaksu varadele ja kohustistele (vt IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi*).

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 89 Käesolevat standardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1998 või hiljem algavaid perioode, välja arvatud paragrahvis 91 sätestatu suhtes. Kui üksus rakendab käesolevat standardit finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad enne 1. jaanuari 1998 algavaid perioode, avalikustab üksus, et 1979. aastal heakskiidetud IAS 12 *Tulumaksu arvestus* asemel on kasutatud käesolevat standardit.
- 90 Käesoleva standardiga asendatakse 1979. aastal kinnitatud IAS 12 *Tulumaksu arvestus*.
- 91 Paragrahvid 52A, 52B, 65A, paragrahvi 81 punkt i, paragrahvid 82A, 87A, 87B, 87C ning paragrahvide 3 ja 50 väljajätmine jõustuvad aruandeaasta finantsaruannete suhtes ⁽⁶⁾, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2001 või hiljem algavaid perioode. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui varasem kasutuselevõtmine mõjutab finantsaruandeid, siis avalikustab üksus selle asjaolu.
- 92 IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahve 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 ja 81, jäeti välja paragrahv 61 ja lisati paragrahvid 61A, 62A ja 77A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 93 Paragrahvi 68 rakendatakse edasiulatuvalt alates IFRS 3 (parandatud 2008) jõustumiskuupäevast äriühendustes omandatud edasilükkunud tulumaksu varade kajastamisel.
- 94 Seetõttu üksused ei korrigeeri eelnevate äriühenduste arvestust, kui tulumaksu kasud ei vastanud eraldiseisvana kajastamise kriteeriumidele omandamise kuupäeval ja kajastatakse pärast omandamise kuupäeva, välja arvatud juhul, kui kasusid kajastatakse mõõtmise perioodil ja need tulenevad uuest teabest omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta. Kõik muud kajastatud edasilükkunud tulumaksu kasud kajastatakse kasumiaruandes (või mujal kui kasumiaruandes, kui seda nõutakse käesoleva standardiga).
- 95 IAS 3-ga (parandatud 2008) muudeti paragrahve 21 ja 67 ja lisati paragrahvid 32A ja paragrahvi 81 punktid j ja k. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 96 [Välja jäetud]
- 97 [Välja jäetud]
- 98 Dokumendiga *Edasilükkunud tulumaks: alusvara katmine* (välja antud detsembris 2010) nummerdati paragrahv 52 ümber paragrahviks 51A, muudeti paragrahvi 10 ja paragrahvile 51A järgnevaid näiteid, samuti lisati paragrahvid 51B ja 51C koos järgneva näitega ja paragrahvid 51D, 51E ja 99. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2012 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 98A IFRS 11-ga *Ühisettevõtmised* (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 2 ja 15, paragrahvi 18 punkti e, paragrahve 24, 38, 39, 43–45, paragrahvi 81 punkti f ning paragrahve 87 ja 87C. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 11.
- 98B Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused) (välja antud juunis 2011) muudeti paragrahvi 77 ja jäeti välja paragrahv 77A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).
- 98C Dokumendiga *Investeeringisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti paragrahve 58 ja 68C. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringisüksused* varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringisüksused* esitatud muudatused.
- 98D [Välja jäetud]
- 98E IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahvi 59. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

⁽⁶⁾ Paragrahvis 91 esitatud viide „aruandeaasta finantsaruanded“ on kooskõlas jõustumiskuupäevi käsitleva 1998. aastal vastu võetud selgema sõnastusega. Paragrahvis 89 viidatakse finantsaruannetele.

- 98F IFRS 9-ga, välja antud juulis 2014, muudeti paragrahvi 20 ning jäeti välja paragrahvid 96, 97 ja 98D. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.
- 98G IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi 20. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.
- 98H Dokumendiga *Realiseerimata kahjumi edasilükkunud tulumaksu vara kajastamine* (IAS 12 muudatused), mis anti välja 2016. jaanuaris, muudeti paragrahvi 29 ning lisati paragrahvid 27A ja 29A ning paragrahvi 26 illustreeriv näide. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2017 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab kõnealuseid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas standardiga IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Muudatuse algsel kohaldamisel võib varaseima võrreldava perioodi omakapitali algsaldo muutust kajastada jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali muu komponendi) algsaldos, ilma et oleks vaja jaotada muutust jaotamata kasumi algsaldo ja muude omakapitali komponentide vahel. Kui üksus kõnealust vabastust kohaldab, avalikustab ta selle asjaolu.
- 98I Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsüklil* (välja antud detsembris 2017) lisati paragrahv 57A ja jäeti välja paragrahv 52B. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu. Kui üksus hakkab neid muudatusi rakendama, rakendab ta neid dividendide poolt tulumaksule avaldatava mõju suhtes, mida kajastatakse varaseima võrdlusperioodi alguses või hiljem.
- 98J Dokumendiga *Edasilükkunud tulumaks, mis on seotud ühest tehingust tulenevate varade ja kohustistega* (välja antud mais 2021) muudeti paragrahve 15, 22 ja 24 ning lisati paragrahv 22A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2023 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes vastavalt paragrahvidele 98K–98L. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 98K Üksus rakendab dokumenti *Edasilükkunud tulumaks, mis on seotud ühest tehingust tulenevate varade ja kohustistega* selliste tehingute suhtes, mis toimuvad varaseima esitatud võrdlusperioodi alguses või hiljem.
- 98L Dokumenti *Edasilükkunud tulumaks, mis on seotud ühest tehingust tulenevate varade ja kohustistega* rakendav üksus peab varaseima esitatud võrdlusperioodi alguses samuti
- a) kajastama edasilükkunud tulumaksu vara ulatuses, mis vastab tulevikus tõenäoliselt teenitavale maksustatavale kasumile, mille suhtes saab seda mahaarvatavat ajutist erinevust kasutada, ja edasilükkunud tulumaksu kohustise kõigi mahaarvatavate ja maksustatavate ajutiste erinevuste puhul, mis on seotud:
 - i) kasutamiseõiguse esemeks olev vara ja rendikohustistega ja
 - ii) Kasutusest kõrvaldamise, taastamis- ja sarnaste kohustistega ning vastavate summadega, mis on kajastatud seotud vara soetusmaksumuse osana, ja
 - b) kajastama muudatuste esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena selle kuupäeva seisuga.

SIC-21 TAGASIVÕTMINE

- 99 SICi tõlgendus nr 21 *Tulumaks – ümberhinnatud mitteamortiseeritavate varade katmine* asendatakse muudatustega, mis tehti 2010. aasta detsembris välja antud dokumendiga *Edasilükkunud tulumaks: alusvara katmine*.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 16

Materiaalsed põhivarad

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada materiaalsete põhivarade arvestuslik käsitlus, nii et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik saada teavet üksuse poolt materiaalsesesse põhivaradesse tehtud investeeringu ning sellise investeeringu muutuste kohta. Materiaalsete põhivarade arvestusliku käsitluse põhiküsimusteks on varade esmane kajastamine, nende bilansiliste jääkmaksumuste määramine ja nendega seotud kulumi ning (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamine.

RAKENDUSALA

- 2 **Käesolevat standardit rakendatakse materiaalsete põhivarade arvestamisel, välja arvatud juhul, kui mõne teise standardiga nõutakse või lubatakse sellest erineva arvestusliku käsitluse kasutamist.**
- 3 Käesolevat standardit ei rakendata järgmise suhtes:
- a) materiaalne põhivara, mis on IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* kohaselt liigitatud müügiks hoitavaks;
 - b) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilised varad, välja arvatud tootvad taimed (vt IAS 41 *Põllumajandus*). Käesolevat standardit rakendatakse tootvate taimede suhtes, kuid mitte tootvate taimede toodangu suhtes;
 - c) uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamine ja mõõtmine (vt IFRS 6 *Maavarade uuring ja hindamine*);
 - d) mineraalõigused ja mineraalreservid, nagu nafta, maagaas ja muud sarnased mittetaastuvad ressursid.
- Käesolevat standardit rakendatakse materiaalsete põhivarade suhtes, mida kasutatakse punktides b–d kirjeldatud varade arendamiseks või säilitamiseks.
- 4 [Välja jäetud]
- 5 Üksus, mis kasutab IAS 40-le *Kinnisvarainvesteeringud* vastavat soetusmaksumuse mudelit, rakendab käesolevas standardis kirjeldatud soetusmaksumuse mudelit oma kinnisvarainvesteeringute suhtes.

MÕISTED

- 6 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.**

Tootev taim on elustaim:

- a) **mida kasutatakse põllumajandustoodangu tootmisel või tarnimisel,**
- b) **mis annab eeldatavasti toodangut rohkem kui ühe perioodi jooksul ja**
- c) **mille puhul on vähe tõenäoline, et see müüakse põllumajandustoodanguna, välja arvatud juhuslik müük jääkidena.**

(IAS 41 paragrahvides 5A–5B on tootva taime määratlust edasi arendatud.)

Bilansiline jääkmaksumus on summa, milles vara kajastatakse pärast akumuleeritud kulumi ja (vara) väärtuse langusest tulenevate akumuleeritud kahjumite mahaarvamist.

Soetusmaksumus on vara omandamiseks makstud raha või raha ekvivalentide summa või muu makstud tasu õiglane väärtus selle omandamise või ehitamise ajal, või kui see on rakendatav, siis summa, mis on sellele varale omistatav esmakordsel kajastamisel kooskõlas teiste IFRSide konkreetsete nõuetega, nt IFRS 2 Aktsiapõhine makse.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või soetusmaksumuse asendusväärtus, millest on lõppväärtus maha arvatud.

Kulum on vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale.

Üksusespetsiifiline väärtus on rahavoogude nüüdisväärtus, mida üksus eeldab tekkivat vara jätkuvast kasutamisest ning selle võõrandamisest vara kasuliku elua lõppedes või mida ta eeldab tekkivat kohustiste arveldamisel.

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõotmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

Kahjum väärtuse langusest on summa, mille võrra vara bilansiline jääkmaksumus ületab selle vara kaetava väärtuse.

Materiaalsed põhivarad on materiaalsed objektid, mida:

- a) kasutatakse kaupade tootmiseks või teenuste osutamiseks, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja
- b) mida eeldatavasti kasutatakse rohkem kui ühe perioodi jooksul.

Kaetav väärtus on vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, või kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb on suurem.

Lõppväärtus on hinnanguline summa, mida üksus saaks käesoleval hetkel vara võõrandamisest, millest on maha arvatud hinnangulised võõrandamiskulud eeldusel, et selle vara eluiga on lõppenud ja see on eeldatavas tööseisundis oma kasuliku elua lõpus.

Kasulik eluiga on:

- a) ajavahemik, mille jooksul üksus vara eeldatavasti kasutab, või
- b) toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida üksus eeldatavasti varast saab.

KAJASTAMINE

7 **Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumust kajastatakse esmalt varana siis ja ainult siis, kui:**

- a) on tõenäoline, et üksus saab objektist tulevast majanduslikku kasu ja
- b) objekti soetusmaksumust saab usaldusväärsetl mõõta.

8 Sellised objektid nagu varuosad, paigaldamata seadmed ja hooldusseadmed kajastatakse kooskõlas käesoleva IFRSiga juhul, kui need vastavad materiaalse põhivara määratlusele. Muul juhul liigitatakse sellised objektid varudeks.

9 Käesolev standard ei näe ette kajastamisel kasutatavat mõõtühikut, st seda, mis moodustab materiaalse põhivara objekti. Seega tuleb kajastamiskriteeriumide rakendamist hinnata vastavalt üksusespetsiifilistele tingimustele. Individuaalselt ebaoluliste objektide (näiteks vormid, tööriistad ja stantsid) puhul võib olla otstarbekas need ühendada ja rakendada vastavaid kriteeriume objektide kogusumma suhtes.

- 10 Üksus hindab kõiki materiaalse põhivarade omandamiseks tehtud tekkepõhiseid kulutusi käesoleva kajastamis-põhimõtte kohaselt. Nimetatud kulutused hõlmavad materiaalse põhivara objekti esmase omandamise või valmistamisega seotud kulutusi ning kulutusi, mis on seotud selle täiendamise, osalise asendamise või hooldusega. Materiaalse põhivara objekti kulutused võivad sisaldada kulutusi seoses sellise vara rentimisega, mida kasutatakse materiaalse põhivara objekti valmistamiseks, täiendamiseks, osaliseks asendamiseks või hooldamiseks, näiteks kasutamiseõiguse esemeks oleva vara kulum.

Esmased kulutused

- 11 Materiaalse põhivara objekte võib omandada turvalisuse või keskkonnakaitsega seotud eesmärkidel. Kuigi selliste materiaalse põhivarade omandamine üksuse tulevast majanduslikku kasu muult olemasolevalt materiaalse põhivara objektilt otseselt ei suurenda, võib see olla vajalik teistelt varadelt tulevase majandusliku kasu saamiseks. Selliseid materiaalse põhivara objekte kajastatakse varadena, kuna need võimaldavad üksusel tulevikus saada nendega seotud varadelt sellist majanduslikku kasu, mis oleks suurem kui kasu juhul, kui neid objekte ei oleks omandatud. Näiteks võib keemiatootja rakendada uusi kemikaalide töötlemise protsesse, et täita ohtlike kemikaalide tootmisel ja ladustamisel keskkonnanõudeid; sellega seotud tehase uuendustööd kajastatakse varana, kuna nendeta ei saa üksus kemikaale toota ja müüa. Siiski, sellise vara ja sellega seotud varade bilansilist jääkmaksumust kontrollitakse väärtuse languse hindamiseks kooskõlas IAS 36-ga *Varade väärtuse langus*.

Hilisemad kulutused

- 12 Paragrahvis 7 toodud kajastamis-põhimõtte kohaselt ei kapitaliseeri üksus materiaalse põhivara objekti bilansilises jääkmaksumuses selle igapäevase hooldusega seotud kulusid. Selle asemel kajastatakse nimetatud kulutusi tekkepõhiselt kasumiaruandes. Igapäevase hooldusega seotud kulud hõlmavad peamiselt kulusid tööjõule ja tarbekaupadele ning võivad sisaldada ka varuosadega seotud kulusid. Selliseid väljaminekuid kirjeldatakse sageli kui materiaalse põhivara objekti „remondi ja hooldusega“ seotud kulusid.
- 13 Mõne materiaalse põhivara objekti osad tuleb korrapäraste ajavahemike järel asendada. Näiteks tuleb sulatusahjule panna uus vooder pärast teatavat töötundide arvu või uuendada lennuki sisustust (näiteks välja vahetada istmed ja salong) mitu korda lennukikere eluea jooksul. Materiaalse põhivara objekte võib omandada ka harve-mini toimuva asendamise eesmärgil, nagu näiteks hoone siseseinte asendamiseks või lõplikuks asendamiseks. Paragrahvis 7 toodud kajastamis-põhimõtte kohaselt kajastab üksus materiaalse põhivara objekti bilansilises jääkmaksumuses selle objekti osa asendamisega seotud tekkepõhiseid kulutusi juhul, kui see on kooskõlas kajastamiskriteeriumitega (vt paragrahvid 67–72).
- 14 Materiaalse põhivara objekti (näiteks lennuki) jätkuv kasutamine võib hõlmata regulaarseid põhjalikke ülevaatusi vigade avastamiseks, olenemata sellest, kas objekti osad on asendatud või mitte. Iga põhjaliku läbivaatuse sooritamisel lisatakse selle teostamisega seotud kulutus materiaalse põhivara objekti bilansilisele jääkmaksumusele sarnaselt asendamisega tingimusel, et see vastab kajastamiskriteeriumidele. Iga eelneva ülevaatusiga seotud kulutuste jääkmaksumuse (füüsilistest osadest eraldiseisvana) kajastamine finantsseisundi aruandes lõpetatakse. Seda tehakse sõltumata sellest, kas eelneva ülevaatus kulutus määrati kindlaks objekti omandamise või ehitamise käigus. Vajaduse korral võib sarnase tulevase ülevaatus hinnangulist kulutust kasutada olemasoleva ülevaatus komponendi kulu määramiseks objekti soetamisel või ehitamisel.

MÕÕTMINE KAJASTAMISEL

- 15 **Materiaalse põhivara objekt, mis vastab varana kajastamise nõuetele, kajastatakse selle soetusmaksumuses.**

Soetusmaksumuse komponendid

- 16 Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumus sisaldab:
- a) selle ostuhinda, mille hulka kuuluvad impordimaksud ja tagastamatud maksud, pärast allahindluste ja hinnalandite mahaarvamist;
 - b) otseseid kulutusi, mis on seotud vara juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viimisega;

c) objekti demonteerimise ja teisaldamise ning selle asukoha taastamise kulutuste esialgset hinnangut, milleks üksus on võtnud kohustuse kas objekti omandamisel või tingituna sellest, et objekti on teatud perioodi vältel kasutatud muul otstarbel kui varude valmistamiseks antud perioodil.

17 Otsesed kulutused on näiteks:

a) hüvitised töötajatele (nagu määratletud IAS 19-s *Hüvitised töötajatele*), mis tulenevad otseselt materiaalse põhivara objekti ehitamisest või omandamisest;

b) asukoha ettevalmistamise kulud;

c) esialgsed tarne- ja käitlemiskulutused;

d) paigaldus- ja monteerimiskulud;

e) vara töökorra testimisega (st selle hindamine, kas vara tehniline ja füüsiline toimimine on selline, et seda saab kasutada kaupade tootmiseks või teenuste osutamiseks, rendile andmiseks või halduseesmärkidel) seotud kulud, ja

f) teenustasud.

18 Üksus rakendab IAS 2 *Varud* demonteerimise, teisaldamise ja asukoha taastamise kohustustega seotud kulutuste suhtes, mis tekivad teatud perioodi jooksul seoses objekti kasutamisega varude tootmiseks. IAS 2-st ja IAS 16-st tulenevad kohustustega seotud kulud kajastatakse ning mõõdetakse kooskõlas IAS 37-ga *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*.

19 Materiaalse põhivara objektiga mitteseotud kulutused on näiteks:

a) uue rajatise avamisega seotud kulutused;

b) uue toote või teenuse tutvustamisega seotud kulutused (sealhulgas reklaami- ja müügitoetusega seotud kulutused);

c) uues asukohas või uue kliendisegmendiga äritegevuse teostamisega seotud kulutused (k.a personali koolitamisega seotud kulutused) ja

d) haldus- ja muud üldkulud.

20 Kulutuste kapitaliseerimine materiaalse põhivara objekti bilansilises jääkmaksumuses lõpetatakse siis, kui objekt on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viidud. Seega ei kajastata kasutamise või ümberpaigutamise seotud kulutusi selle objekti bilansilises jääkmaksumuses. Näiteks ei kajastata materiaalse põhivara objekti bilansilises jääkmaksumuses järgmisi kulutusi:

a) kulutused, mis tekivad ajal, mil juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viidud objekt ei ole veel kasutusele võetud või kui seda ei rakendata täisvõimsusel;

b) esialgsed tegevuskahjumid, nagu näiteks vara nõudluse kujunemise perioodil tekkinud kahjumid; ja

c) üksuse täieliku või osalise ümberpaigutamise või reorganiseerimisega seotud kulud.

- 20A Objekte võib toota sel ajal, mil materiaalse põhivara objekt viiakse asukohta ja seisundisse, mis on vajalik selle tööks juhtkonna poolt kavandatud viisil (nt vara nõuetekohase toimimise testimisel toodetud näidised). Üksus kajastab selliste objektide müügist saadud tulu ja nende objektide soetusmaksumust kasumiaruandes kooskõlas kohaldatavate standarditega. Üksus mõõdab nende objektide soetusmaksumust IAS 2 mõõtmisnõudeid rakendades.
- 21 Materiaalse põhivara objekti ehitamise või arendamisega seoses esineb mõningaid tegevusi, mis ei ole vajalikud selle viimiseks juhtkonna ette nähtud asukohta ja tööseisundisse. Sellised ettenägematud tegevused võivad aset leida ehitamis- või arendustegevuse jooksul või enne seda. Näiteks võib teenida tulu ehitusplatsi kasutamisest autoparklana kuni ehituse alguseni. Kuna ettenägematud tegevused ei ole vajalikud, et viia objekt juhtkonna ette nähtud asukohta ja tööseisundisse, kajastatakse selliste ettenägematute tegevustega seotud tulud ja vastavad kulud kasumiaruandes vastavas tulu- või kulurühmas.
- 22 Omavalmistatud vara maksumus määratakse kindlaks samade põhimõtete alusel, mida kasutatakse ka omandatud vara puhul. Kui üksus toodab oma tavapärase äritegevuse käigus niisuguseid varasid müügi eesmärgil, ühtib sellise vara maksumus tavaliselt mõne teise vara müügiks valmistamise maksumusega (vt IAS 2). Seega elimineeritakse nimetatud maksumuse leidmiseks kõik sisemised kasumid. Samuti ei lülitata vara maksumusse omavalmistatud vara tootmiseks kasutatud materjali, tööjõu ja muude ressursside ebaharilikult suuri kadusid. IAS-is 23 *Laenukasutuse kulutused* sätestatakse kriteeriumid, mis peavad olema täidetud, et intressikulud võiks kajastada omavalmistatud materiaalse põhivara objekti bilansilise jääkmaksumuse komponendina.
- 22A Tootvaid taimi arvestatakse samamoodi, nagu omavalmistatud materiaalse põhivara objekte, enne kui nad on viidud juhtkonna ette nähtud asukohta ja tööseisundisse. Seetõttu tuleks käesolevas standardis olevaid viiteid „valmistamisele“ mõista sellisena, et need hõlmavad tegevusi, mis on vajalikud tootvate taimede kasvatamiseks enne seda, kui nad on viidud juhtkonna ette nähtud asukohta ja tööseisundisse.

Soetusmaksumuse mõõtmine

- 23 Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumus on võrdne maksumusega rahas arvele võtmise kuupäeval. Kui tasumine lükkub tavalisest tasumisajast kaugemale, kajastatakse kassapõhise maksumuse ja kogumakse vahe võlgnevusperioodi jooksul intressikuluna, välja arvatud juhul, kui taolised intressid kapitaliseeritakse vastavalt standardile IAS 23.
- 24 Üht või enamat materiaalse põhivara objekti võib omandada, vahetades need mitterahalise vara või varade vastu või nii rahaliste kui mitterahaliste varade kombinatsiooni vastu. Järgnev arutelu käsitleb vaid mitterahalise vara vahetamist teise vastu, kuid see on kehtiv kõikide eelnevas lauses kirjeldatud vahetuste kohta. Sellise materiaalse põhivara objekti soetusmaksumust mõõdetakse õiglasel väärtuses, välja arvatud juhul, kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või kui b) nii saadud kui loovutatud vara õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta. Omandatud objekti mõõdetakse sellisel viisil isegi juhul, kui üksus ei saa loovutatud vara kajastamist kohe lõpetada. Kui omandatud vara ei mõõdetata õiglasel väärtuses, on selle soetusmaksumus võrdne loovutatud vara bilansilise jääkmaksumusega.
- 25 Üksus määrab kindlaks, kas vahetustehingul on majanduslik sisu, hinnates seda, mil määral tema tulevased rahavood peaksid tehingu tulemusel eeldatavasti muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, kui:
- a) saadud vara rahavoogude struktuur (risk, ajastus ja summa) erineb üleantud vara rahavoogude struktuurist või
 - b) vahetuse tulemusena muutub tehingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu üksusespetsiifiline väärtus ja
 - c) punktides a või b toodud erinevus on oluline, võrreldes vahetatud varade õiglase väärtusega.

Otsustamaks, kas vahetustehingul on majanduslik sisu, peab tehingu poolt mõjutatud üksuse tegevuste osa väärtus üksuse jaoks peegeldama maksustamisjärgseid rahavoogusid. Nimetatud analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et üksus peaks üksikasjalikke arvutusi tegema.

- 26 Vara õiglase väärtus on usaldusväärsetl mõõdetav, kui a) mõistlike õiglaste väärtuste vahemikus esinevad erinevused ei ole selle vara puhul suured või b) erinevate võimalike hinnangute täitumise tõenäosust saab mõistlikult hinnata ja kasutada õiglase väärtuse mõõtmisel. Kui üksus saab saadud või loovutatud vara õiglast väärtust usaldusväärsetl mõõta, kasutatakse saadud vara soetusmaksumuse mõõtmiseks loovutatud vara õiglast väärtust, välja arvatud juhul, kui saadud vara õiglase väärtus on selgemini määratav.
- 27 [Välja jäetud]
- 28 Materiaalse põhivara objekti bilansilist jääkmaksumust võib vähendada sihtfinantseerimise summa võrra kooskõlas IAS 20-ga *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestus ja valitsusepoolse abi avalikustamine*.

MÕÕTMINE PÄRAST KAJASTAMIST

- 29 **Üksus valib arvestusmeetodiks paragrahvis 30 toodud soetusmaksumuse mudeli või paragrahvis 31 märgitud ümberhindluse mudeli ning rakendab valitud meetodit iga materiaalse põhivara liigi suhtes tervikuna.**
- 29A Mõned üksused haldavad kas üksusesisest või -välist investeerimisfondi, mis pakub investoritele hüvitisi, mille määravad kindlaks fondi osakud. Samamoodi väljastavad mõned üksused otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute grupe ja omavad alusvara. Mõned sellised fondid või alusvara objektid sisaldavad omaniku poolt kasutatavat kinnisvara. Üksus rakendab IAS 16 omaniku enda kasutatava kinnisvara suhtes, mis sisaldub sellises fondis või on alusvara osa. Hoolimata paragrahvist 29 võib üksus otsustada mõõta sellist kinnisvara, kasutades õiglase väärtuse mudelit kooskõlas IAS 40-ga. Selle valiku kohaldamisel hõlmavad kindlustuslepingud võimaliku kasumiosalusega investeerimislepinguid. (Vt IFRS 17 *Kindlustuslepingud* käesolevas paragrahvis kasutatud mõistete kohta, mis on määratletud selles standardis.)
- 29B Üksus käsitab omaniku poolt kasutatavat kinnisvara, mille mõõtmiseks kasutatakse paragrahvi 29A rakendades kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse mudelit, eraldiseisva kinnisvaraliigina.

Soetusmaksumuse mudel

- 30 Materiaalse põhivara objekti kajastatakse pärast esmast kajastamist soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulereitud kulum ja (vara) väärtuse langusest tulenevad akumulereitud kahjumid.

Ümberhindluse mudel

- 31 Materiaalse põhivara objekt, mille õiglast väärtust saab usaldusväärsetl mõõta, kajastatakse pärast esmast kajastamist ümberhinnatud väärtuses, mis on võrdne selle õiglase väärtusega ümberhindluse kuupäeval, millest on maha arvatud akumulereitud kulum ja hilisemad (vara) väärtuse langusest tulenevad akumulereitud kahjumid. Ümberhindlusi tuleb teha piisavalt korrapäraselt, et bilansiline jääkmaksumus ei erineks oluliselt sellest bilansilisest jääkmaksumusest, mis määratakse õiglase väärtuses alusel aruandeperioodi lõpus.
- 32 [Välja jäetud]
- 33 [Välja jäetud]
- 34 Ümberhindluste sagedus sõltub ümberhinnatavate materiaalse põhivara objektide õiglase väärtuse muutustest. Kui ümberhinnatud vara õiglase väärtus erineb oluliselt selle bilansilisest jääkmaksumusest, on vajalik täiendav ümberhindlus. Mõnede materiaalse põhivara objektide õiglast väärtused võivad muutuda oluliselt ja järjepidevalt, mis tingib nende iga-aastase ümberhindluse. Sellised sagedased ümberhindlused ei ole vajalikud materiaalse põhivara objektide puhul, mille õiglase väärtuse muutused on ebaolulised. Selle asemel võib objekti ümberhindamine olla vajalik vaid iga kolme või viie aasta tagant.

- 35 Kui materiaalse põhivara objekt hinnatakse ümber, siis korrigeeritakse selle vara bilansilist jääkmaksumust vastavalt ümberhinnatud summale. Ümberhindamise kuupäeval käsitletakse seda vara ühel järgmistest viisidest:
- a) bilansilist brutojääkmaksumust korrigeeritakse viisil, mis on vara bilansilise jääkmaksumuse ümberhindamisega kooskõlas. Näiteks võidakse bilansilist brutojääkmaksumust korrigeerida jälgitava turuteabe alusel või proportsionaalselt bilansilise jääkmaksumuse muutusega. Ümberhindamise kuupäevaks akumuleerunud kulumit korrigeeritakse nii, et see võrdub vara bilansilise brutojääkmaksumuse ja bilansilise jääkmaksumuse vahega pärast (vara) väärtuse langusest tulenenud akumuleerunud kahjumi arvessevõtmist, või
 - b) akumuleerunud kulum lahutatakse vara bilansilisest brutojääkmaksumusest.
- Akumuleeritud kulumit korrigeerimise summa moodustab osa bilansilise jääkmaksumuse suurenemisest või vähenemisest, mida käsitletakse kooskõlas paragrahvidega 39 ja 40.
- 36 **Materiaalse põhivara objekti väärtuse korrigeerimise korral hinnatakse tervikuna ümber ka materiaalse põhivara liik, kuhu see vara kuulub.**
- 37 Materiaalse põhivara liik on üksuse tegevuses kasutatavate laadilt ja kasutuselt sarnaste varade rühm. Selliste liikide näited on:
- a) maa;
 - b) maa ja ehitised;
 - c) masinad;
 - d) laevad;
 - e) lennukid;
 - f) mootorsõidukid;
 - g) mööbel ja sisseseade;
 - h) kontoritehnika ja
 - i) tootvad taimed.
- 38 Materiaalse põhivara ühe liigi objektid hinnatakse ümber üheaegselt, et vältida varade valikulist ümberhindlust ja hoida ära finantsaruannetes eri kuupäevadel ja erinevatel alustel mõõdetud soetusmaksumuste ja väärtuste segunemist. Varade liike võib ka jooksvalt ümber hinnata, kui varade liigi ümberhindlust teostatakse lühikese ajavahemiku jooksul ja ümberhindlusi ajakohastatakse.
- 39 **Kui vara bilansilist jääkmaksumust ümberhindluse tulemusel suurendatakse, kajastatakse see kasv muus koondkasumis ja see koguneb omakapitalis põhivara ümberhindluse reservi kirjel. Küll aga kajastatakse suurendamist kasumiaruandes ulatuses, mil see katab sama vara ümberhindlusest eelnevalt kasumiaruandes kajastatud väärtuse vähenemisest tulenevaid kahjumeid.**
- 40 **Kui vara bilansilist jääkmaksumust ümberhindluse tulemusel vähendatakse, kajastatakse seda vähendamist kasumiaruandes. Samas kajastatakse bilansilise jääkmaksumuse vähenemist muus koondkasumis ulatuses, mis ei ületa sama vara suhtes ümberhindluse reservis kajastatud kreditsaldot. Muus koondkasumis kajastatud vähendamine alandab omakapitali kirjel ümberhindluse reservi akumuleerunud summat.**

- 41 Omakapitalis kajastatud materiaalse põhivara ümberhindluse reservi võib vara kajastamise lõpetamisel kanda üle otse jaotamata kasumisse. See võib tähendada kogu reservi ülekandmist juhul, kui vara kasutusest eemaldatakse või see võõrandatakse. Siiski võib osa reservist üle kanda samal ajal, kui üksus vara kasutab. Sel juhul on üle kantava reservi summa võrdne vara ümberhinnatud bilansilisel jääkmaksumusel põhineva kulumi ja vara esialgsel soetusmaksumusel põhineva kulumi vahega. Ümberhindluse reservi ülekandmist jaotamata kasumisse ei kajastata koondkasumi aruandes.
- 42 Materiaalsete põhivarade ümberhindluse tõttu tekkinud tulult makstavate maksude võimalikke mõjusid kajastatakse ning avalikustatakse kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.

Kulum

- 43 **Materiaalse põhivara objekti iga osa, mille soetusmaksumus on oluline võrreldes selle objekti kogumaksumusega, amortiseeritakse eraldi.**
- 44 Üksus jaotab materiaalse põhivara objekti esialgse maksumuse selle olulistele osadele ning amortiseerib iga sellist osa eraldi. Näiteks võib osutada otstarbekaks amortiseerida lennuki kere ja selle mootorid eraldi. Samuti kui üksus omandab materiaalselt põhivara kasutusrendiks, milles ta on rendileandja, võib osutada otstarbekaks amortiseerida eraldi selle objekti soetusmaksumuses näidatud summad, mis on omistatavad soodsatele või ebasoodsatele renditingimustele võrreldes turutingimustega.
- 45 Materiaalse põhivara objekti olulise osa kasulik eluiga ja kulumiarvestuse meetod võivad olla sarnased sama objekti teise olulise osa kasuliku eluea ja kulumiarvestuse meetodiga. Sellised osad võib kulumi määramisel rühmitada.
- 46 Materiaalse põhivara objekti teatud osade eraldi amortiseerimisel amortiseerib üksus eraldi ka selle objekti ülejäänud osad. Ülejäänud osad ei ole individuaalselt olulised. Kui üksusel on selliste osade suhtes erinevad ootused, võib nende amortiseerimisel kasutada ligikaudse väärtuse meetodeid, nii et nende osade tarbimist ja/või kasulikku eluiga oleks õigesti kajastatud.
- 47 Üksus võib eraldi amortiseerida objekti osad, mille soetusmaksumus ei ole objekti kogumaksumust arvestades oluline.
- 48 **Iga perioodi kulum kajastatakse kasumiaruandes, välja arvatud juhul, kui see lisatakse mõne teise vara bilansilisele jääkmaksumusele.**
- 49 Perioodi kulum kajastatakse üldjuhul kasumiaruandes. Samas kasutatakse mõnikord varast saadavat majanduslikku kasu muude varade tootmiseks. Sellisel juhul moodustab kulum osa teise vara soetusmaksumusest ja seda kajastatakse selle vara bilansilises jääkmaksumuses. Näiteks kajastatakse tootmiseseadmete kulumit varude töötlemiskulutustes (vt IAS 2). Samuti võib arendustegevuses kasutatud materiaalsete põhivarade kulumit kajastada immateriaalse vara soetusmaksumuse osana kooskõlas IAS 38-ga *Immateriaalsed varad*.

Amortiseeritav osa ja kulumiarvestuse periood

- 50 **Vara amortiseeritav osa jaotatakse korrapäraselt vara kasulikule elueale.**
- 51 Vara lõppväärtus ja selle kasulik eluiga vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus ning eelnevatest hinnangutest erinevate ootuste puhul kajastatakse muutus(ed) arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*.
- 52 Kulumit arvestatakse ka juhul, kui vara õiglase väärtus ületab selle bilansilist jääkmaksumust tingimusel, et vara lõppväärtus ei ületa selle bilansilist jääkmaksumust. Vara remont ja hooldus ei vabasta üksust kulumi arvestamisest.

- 53 Vara amortiseeritav osa määratakse kindlaks lõppväärtuse summa lahutamise teel. Praktikaks on vara lõppväärtus tavaliselt väga väike ja seega amortiseeritava osa arvutamisel ebaoluline.
- 54 Varaobjekti lõppväärtuse summa võib suureneda, nii et muutub võrdseks selle bilansilise jääkmaksumusega või sellest suuremaks. Sel juhul on vara amortisatsioonikulu null, välja arvatud juhul ja kuni selle lõppväärtus langeb edaspidi madalamale vara bilansilisest jääkmaksumusest.
- 55 Varaobjekti hakatakse amortiseerima alates hetkest, mil ta on kasutusvalmis, st kui see on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viidud. Vara amortiseerimine lõpetatakse kas kuupäeval, mil vara liigitatakse müügiks hoitavaks (või ta hakkab kuuluma müügi gruppi, mis liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga või mil lõpetatakse selle vara kajastamine, olenevalt sellest, kumb toimub varem. Seega ei lõpetata amortiseerimist, kui vara kasutamine seiskub või see eemaldatakse aktiivsest kasutusest, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseerunud. Siiski võib amortisatsioonikulu olla tootmisseisaku ajal null, kui rakendatakse tooteühikutel põhinevat kulumiarvestuse meetodit.
- 56 Üksus tarbib varast saadavat tulevast majanduslikku kasu peamiselt selle kasutamise kaudu. Samas vähendavad aga varast saadavat võimalikku majanduslikku kasu ka teised tegurid, nagu tehniline või kaubanduslik iganemine või kulumine seisaku ajal. Seega arvestatakse vara kasuliku eluea määramisel kõiki järgmisi asjaolusid:
- a) vara eeldatav kasutamine. Kasutamist hinnatakse vara eeldatava võimsuse või toodangu füüsilise mahu järgi;
 - b) eeldatav füüsiline kulumine, mis sõltub sellistest tegevust puudutavatest teguritest nagu mitmes vahetuses vara kasutatakse, milline on üksuse remondi- ja hooldustööde kava ning kuidas vara hoitakse ja hooldatakse seisaku ajal;
 - c) tehniline või kaubanduslik iganemine, mis on tingitud tootmisprotsessi muutustest või parendamistest või turunõudluse muutumisest selle toote või teenuse järele, mis on vara väljundiks. Vara abil toodetud objekti müügihinna eeldatav tulevane vähenemine võib viidata vara tehnilise või kaubandusliku iganemise ootusele, mis omakorda võib peegeldada varast saadava tulevase majandusliku kasu vähenemist;
 - d) juriidilised või muud analoogilised piirangud vara kasutamisel, nagu sellega seotud rendilepingute lõpptähtajad.
- 57 Vara kasulikkuse tööiga määratakse läbi selle eeldatava kasulikkuse üksusele. Üksuse varajuhtimise poliitika võib nõuda varade võõrandamist pärast teatud perioodi möödumist või pärast varast saadava majandusliku kasu teatud osa tarbimist. Seega võib vara kasulik eluiga olla lühem kui selle majanduslik eluiga. Varaobjekti kasuliku eluea hindamine on hinnangute küsimus, mis põhineb üksuse kogemusel muude samalaadsete varadega.
- 58 Maa ja hooned on eristatavad varad ja seega peetakse nende üle arvestust eraldi, isegi kui need on omandatud koos. Maa kasulik eluiga on piiramatut, välja arvatud mõningad erandid, nagu karjäärde ja maatükkide kasutamine täitepinnaasena, ja seega maad ei amortiseerita. Hoonete kasulik eluiga on piiratud ja seega on need amortiseeritavad varad. Maa väärtuse suurenemine, millel hoone paikneb, ei mõjuta selle hoone amortiseeritava osa väärtust.
- 59 Kui maa soetusmaksumus sisaldab kulutusi seoses asukoha demonteerimise, eemaldamise ja taastamisega, amortiseeritakse see osa maa hinnast nende kulutustega seotud majandusliku kasu saamise perioodi jooksul. Mõnel juhul võib maa kasulik eluiga olla piiratud, mistõttu tuleb seda amortiseerida nii, et see peegeldab sellest saadavat majanduslikku kasu.
- Kulumiarvestuse meetod*
- 60 Kasutatav kulumiarvestuse meetod peegeldab seda, kuidas üksus varast saadavat tulevast majanduslikku kasu eeldatavasti kasutama hakkab.
- 61 Vara kulumiarvestuse meetod vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus ning kui eeldatava varast saadava majandusliku kasu tarbimismudelil on toimunud oluline muutus, muudetakse seda meetodit vastavalt muutunud tarbimismudelile. Selline muutus kajastatakse arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.

- 62 Vara amortiseeritava osa süstemaatiliseks jaotamiseks kasulikule tööeale võib kasutada mitmesuguseid kulumi-arvestuse meetodeid. Nendeks meetoditeks on lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod ja tootmisühikute meetod. Lineaarne kulumi-arvestuse meetod tähendab vara ühtlast amortiseerimist kasuliku eluea jooksul, juhul kui selle lõppväärtus ei muutu. Kahaneva jäägi meetod seisneb vara vähenevas amortiseerimises kasuliku eluea jooksul. Tooteühikute meetod seisneb vara amortiseerimises eeldatava kasutuse või toodangu alusel. Üksus valib meetodi, mis peegeldab kõige täpsemalt sellest varast saadavat majanduslikku kasu. Meetodit rakendatakse järjepidevalt kõikidele perioodidele, välja arvatud juhul, kui sellest varast saadava majandusliku kasu eeldatavas tarbimismudelil toimub muutus.
- 62A Kulumi-arvestuse meetodit, mis põhineb vara kasutamist hõlmava tegevusega teenitud tulul, ei ole lubatud kasutada. Vara kasutamist hõlmava tegevusega teenitud tulu peegeldab üldjuhul muid tegureid kui varast saadava majandusliku kasu tarbimine. Näiteks mõjutavad tulu muud sisendid ja protsessid, müügitugevus ning müügitugevuse ja -hindade muutused. Tulu hinnakomponenti võib mõjutada inflatsioon, mis ei ole kuidagi seotud sellega, kuidas vara tarbitakse.

Väärtuse langus

- 63 Tegemaks kindlaks, kas materiaalse põhivara objekti väärtus on langenud, rakendab üksus IAS 36 *Varade väärtuse langus*. Selles standardis selgitatakse, kuidas üksus kontrollib oma varade bilansilist jääkmaksumust, kuidas määrab kindlaks vara kaetava väärtuse suuruse ja millal kajastab või tühistab kahjumi (vara) väärtuse langusest.
- 64 [Välja jäetud]

Väärtuse languse hüvitamine

- 65 **Kolmandatelt isikutelt saadud hüvitis materiaalse põhivara objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobutud, kajastatakse kasumiaruandes siis, kui tekib hüvitisenõue.**
- 66 Materiaalse põhivara objekti väärtuse langus või kahjumid, sellest tulenevad nõuded kolmandatele isikutele või nende poolt makstud hüvitis ning hilisem asendusvarade ostmine või valmistamine on eraldi majanduslikud sündmused ning neid arvestatakse eraldi järgmiselt:
- a) materiaalse põhivara objektide väärtuse langus kajastatakse kooskõlas IAS 36-ga;
 - b) kasutusest eemaldatud või võõrandatud materiaalse põhivara objektide kajastamise lõpetamine määratakse kindlaks kooskõlas käesoleva standardiga;
 - c) kolmandatelt isikutelt saadud hüvitis materiaalse põhivara objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobutud, kajastatakse kasumi või kahjumi määramisel siis, kui tekib hüvitisenõue, ja
 - d) asendusvarana taastatud, ostetud või valmistatud materiaalse põhivara objektide soetusmaksumus määratakse kindlaks kooskõlas käesoleva standardiga.

KAJASTAMISE LÕPETAMINE

- 67 **Materiaalse põhivara objekti bilansilise jääkmaksumuse kajastamine lõpetatakse:**

a) selle võõrandamisel või

b) kui vara kasutamisest ega võõrandamisest ei eeldata tulevast majanduslikku kasu.

- 68 Materiaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest saadav kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes objekti kajastamise lõpetamisel (välja arvatud juhul, kui IFRS 16 *Rendiarvestus* nõuab teisiti seoses müügi- ja tagasirenditehingutega). Sellist kasumit ei liigitata tuluks.

- 68A Üksus, mis oma tavapärase tegevuse käigus müüb rutiinselt materiaalse põhivara objekte, mida ta on omandanud rendile andmiseks, kannab sellised varad varudesse nende bilansilises jääkmaksumuses, kui nende rentimine lõpetatakse ja nad liigituvad müügiks hoitavaks. Selliste varade müügist saadud tulu kajastatakse müügituluna kooskõlas IAS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*. IFRS 5 ei rakendata, kui äritegevuse tavapärasel käigus müügiks hoitavad varad kantakse varudesse.
- 69 Materiaalse põhivara objekti võõrandamine võib toimuda mitmel viisil (näiteks müügi, kapitalirendile andmise või annetamise teel). Materiaalse põhivara objekti võõrandamise kuupäev on kuupäev, mil saaja saavutab selle objekti üle kontrolli vastavalt IFRS 15-s esitatud nõuetele, mille kohaselt määratakse kindlaks, millal on toimingu kohustus täidetud. IAS 16 kehtib vara võõrandamise kohta müügi- ja tagasirenditehingutega.
- 70 Juhul kui üksus kajastab paragrahvi 7 kohaselt sätestatud kajastamis põhimõttele materiaalse põhivara objekti osa asendusmaksumuses, lõpetab ta asendatud osa bilansilise jääkmaksumuse kajastamise, olenemata sellest, kas asendatud osa oli amortiseeritud eraldi või mitte. Kui asendatud osa bilansilise jääkmaksumuse määramine ei ole üksuse jaoks otstarbekas, võib kasutada osa asendusmaksumust hindamaks, milline oli asendatud osa maksumus selle omandamise või ehitamise hetkel.
- 71 Materiaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest saadav kasum või kahjum määratakse kindlaks netovõõrandamistulu (juhul kui see eksisteerib) ja objekti bilansilise jääkmaksumuse vahena.**
- 72 Materiaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest tulenevasse kasumisse või kahjumisse lisatava tasu summa määratakse kindlaks vastavalt tehinguhinna kindlaksmääramise nõuetele, mis on esitatud IFRS 15 paragrahvides 47–72. Järgneva kasumisse või kahjumisse kantava hinnangulise tasu summa muudatusi arvestatakse vastavalt standardis IFRS 15 esitatud tehinguhinna muutuste nõuetele.

AVALIKUSTAMINE

- 73 Finantsaruannetes avalikustatakse materiaalse põhivara iga liigi kohta:**
- a) bilansilise brutojääkmaksumuse mõõtmisel rakendatud mõõtmisalus;
 - b) kasutatud kulumiarvestuse meetodid;
 - c) kasulikud eluead või kasutatud kuluminormid;
 - d) bilansilise brutojääkmaksumuse ning akumulieeritud kulumi (koos väärtuse langusest tulenevate akumulieeritud kahjumitega) perioodi alguses ja lõpus ja
 - e) perioodi alguse ja lõpu bilansiliste jääkmaksumuste võrdlus, näidates:
 - i) lisandumised;
 - ii) varad, mis on liigitatud müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügi gruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga, ja teised võõrandamised;
 - iii) omandamised äriühenduste kaudu;
 - iv) suurenemised või vähenemised, mis tulenevad paragrahvide 31, 39 ja 40 kohastest ümberhindlustest ja IAS 36 kohaselt muus koondkasumis kajastatud või sealt maha arvatud (vara) väärtuse langusest tulenevatest kahjumitest;
 - v) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamine kasumiaruandes kooskõlas IAS 36-ga;
 - vi) väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamine kasumiaruandes kooskõlas IAS 36-ga;

vii) kulum;

viii) valuutakursside netovahed tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest arvestusvaluutast erinevasse esitusvaluutasse, kaasa arvatud välismaise äriüksuse finantsaruannete ümberarvestamine aruandva üksuse esitusvaluutasse, ja

ix) muud muutused.

74 Finantsaruannetes avalikustatakse samuti:

a) omandiõiguse piirangute ja kohustiste katteks panditud materiaalsete põhivarade olemasolu ja summad;

b) ehitamise ajal materiaalse põhivara objekti bilansilises jääkmaksumuses kajastatud kulutuste summa ja

c) materiaalse põhivara omandamiseks võetud lepinguliste kohustuste summa.

74A Kui seda ei ole koondkasumi aruandes eraldi avalikustatud, avalikustatakse finantsaruannetes ka:

a) kolmandatelt isikutelt materiaalse põhivara nende objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobutud, saadud hüvitise summa, mida kajastatakse kasumis või kahjumis, ja

b) vastavalt paragrahvile 20A kasumiaruandes kajastatud tulude ja kulude summad, mis on seotud toodetud objektidega, mis ei ole üksuse põhitegevuse väljundid, ja millised koondkasumiaruande kirjed selliseid tulusid ja kulusid sisaldavad.

75 Kulumiarvestuse meetodi valimine ja varade kasuliku eluea hindamine on hinnangulised küsimused. Seega annab kasutatud meetodite ja eeldatavate eluigade või amortisatsioonimäärade avalikustamine finantsaruannete kasutajatele teavet, mille alusel nad võivad juhtkonna poolt valitud meetodid üle vaadata ja andmeid teiste üksustega võrrelda. Samadel põhjustel on vaja avalikustada:

a) perioodi kulum, mis on kajastatud kasumiaruandes või teiste varade soetusmaksumuse osana perioodi jooksul, ja

b) akumuleeritud kulum perioodi lõpus.

76 IAS 8 kohaselt avalikustab üksus sellise arvestushinnangu, millel on käesolevale perioodile mõju või millel eeldatakse olevat mõju tulevastele perioodidele, muutuste iseloomu ja mõju. Sellise teabe avalikustamine võib osutuda vajalikuks järgmistele materiaalsetele põhivaradele antud hinnangute muutuste osas:

a) lõppväärtused;

b) hinnangulised kulutused materiaalse põhivara objektide demonteerimiseks, teisaldamiseks ning taastamiseks;

c) kasulikud eluead ja

d) kulumiarvestuse meetodid.

77 Kui materiaalse põhivara objektid kajastatakse ümberhinnatud väärtuses, avalikustatakse lisaks IFRS 13-s nõutud avalikustatavale teabele järgmine teave:

a) ümberhindluse jõustumiskuupäev;

b) sõltumatu eksperdi osalus;

c) [välja jäetud]

d) [välja jäetud]

e) iga ümberhinnatud materiaalse põhivara liigi bilansiline jääkmaksumus, mis oleks kajastatud juhul, kui varasid oleks kajastatud soetusmaksumuse mudelit kasutades, ja**f) ümberhindluse reserv, näidates perioodi muutusi ja kõiki reservi arvelt omanikele väljamaksete tegemisel kehtivaid piiranguid.**

78 Lisaks paragrahvi 73 punkti e alapunktides iv–vi nõutud teabele avalikustab üksus teabe materiaalse põhivarade väärtuse languse kohta kooskõlas IAS 36-ga.

79 Finantsaruannete kasutajad võivad oma vajaduste seisukohast pidada oluliseks ka järgmist teavet:

a) ajutiselt seiskunud materiaalse põhivarade bilansiline jääkmaksumus;

b) kõigi täielikult amortiseerunud, kuid endiselt kasutuses olevate materiaalse põhivarade bilansiline brutojääkmaksumus;

c) selliste materiaalse põhivarade bilansiline jääkmaksumus, mis on eemaldatud aktiivsest kasutusest ja mis ei ole liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga, ja

d) soetusmaksumuse mudeli kasutamisel materiaalse põhivarade õiglane väärtus, kui see erineb oluliselt bilansilisest jääkmaksumusest.

Sellela seoses soovitatakse üksustel need summad avalikustada.

ÜLEMINEKUSÄTTED

80 Paragrahvides 24–26 esitatud nõudeid varade vahetustehingus soetatud materiaalse põhivara objekti esmase mõõtmise kohta rakendatakse edasiulatuvalt ainult tulevastele tehingutele.

80A Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2010.–2012. aasta tsüklil* muudeti paragrahvi 35. Üksus rakendab muudatust kõigi ümberhindamiste suhtes, mida kajastatakse selle muudatuse esmase rakendamise kuupäeval või pärast seda algavatel aruandeaastatel või sellele vahetult eelneval aruandeaastal. Üksus võib esitada, kuid ei pea esitama, korrigeeritud võrdlusandmed varasemate kajastatud perioodide kohta. Kui üksus esitab mõne varasema perioodi kohta korrigeerimata võrdlusandmed, toob ta selgelt välja teabe, mida ei ole korrigeeritud ning märgib, et see on koostatud erineval alusel ja selgitab seda alust.

80B Aruandeperioodil, mil üksus rakendab esimest korda dokumenti *Põllumajandus: tootvad taimed* (IAS 16 ja IAS 41 muudatused), ei pea ta avalikustama käesoleva perioodi kohta IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivset teavet. Siiski esitab üksus IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivse teabe iga varasema kajastatud perioodi kohta.

80C Üksus võib otsustada mõõta tootvate taimede objekti selle õiglases väärtuses varaseima finantsaruannetes kajastatud aruandeperioodi alguses, mil üksus rakendab esimest korda dokumenti *Põllumajandus: tootvad taimed* (IAS 16 ja IAS 41 muudatused), ja kasutada seda õiglast väärtust selle tuletatud soetusmaksumusena nimetatud kuupäeval. Erinevus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse vahel kajastatakse jaotamata kasumi algsaldos varaseima kajastatud perioodi alguses.

80D Dokumendiga *Materiaalsed põhivarad – tulud enne kavandatud kasutamist* (välja antud mais 2020) muudeti paragrahve 17 ja 74 ning lisati paragrahvid 20A ja 74A. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatavalt, kuid ainult selliste materiaalse põhivara objektide suhtes, mis on viidud asukohta ja seisundisse, mis on vajalik nende tööks juhtkonna kavandatud viisil, finantsaruannetes kajastatud selle varaseima perioodi alguses või pärast seda, mil üksus muudatusi esimest korda rakendab. Üksus kajastab muudatuste esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena esitatud varaseima perioodi alguses.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 81 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 81A Üksus rakendab paragrahvis 3 kirjeldatud muudatusi 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRS 6 varasemale perioodile, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka sellele varasemale perioodile.
- 81B IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahve 39, 40 ja paragrahvi 73 punkti e alapunkti iv. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 81C IFRS 3-ga *Äriühendused* (parandatud 2008) muudeti paragrahvi 44. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.
- 81D *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) muudeti paragrahve 6 ja 69 ning lisati paragrahv 68A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja samal ajal rakendab sellega seotud IAS 7 *Rahavoogude aruanne* muudatusi.
- 81E *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab muudatust edasiulatavalt 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka IAS 40 paragrahvide 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 ja 85B muudatusi. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 81F IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti õiglase väärtuse ja kaetava väärtuse mõisteti paragrahvis 6 ning muudeti paragrahve 26, 35 ja 77 ja jäeti välja paragrahvid 32 ja 33. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.
- 81G Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2009.–2011. aasta tsükkel* (välja antud mais 2012) muudeti paragrahvi 8. Üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatavalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 81H Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2010.–2012. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2013) muudeti paragrahvi 35 ja lisati paragrahv 80A. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 81I Dokumendiga *Kulumi- ja amortisatsiooniarvestuse lubatavate meetodite selgitused* (IAS 16 ja IAS 38 muudatused) (välja antud mais 2014) muudeti paragrahvi 56 ja lisati paragrahv 62A. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatavalt 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.

- 81J IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahve 68A, 69 ja 72. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.
- 81K *Dokumendiga Põllumajandus: tootvad taimed* (IAS 16 ja IAS 41 muudatused) (välja antud juunis 2014) muudeti paragrahve 3, 6 ja 37 ning lisati paragrahvid 22A ja 80B–80C. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, välja arvatud paragrahvis 80C sätestatud asjaoludel.
- 81L IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) jäeti välja paragrahvid 4 ja 27 ning muudeti paragrahve 5, 10, 44 ja 68–69. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.
- 81M IFRS 17-ga (välja antud mais 2017) lisati paragrahvid 29A ja 29B. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 17.
- 81N *Dokumendiga Materiaalsed põhivarad – tulud enne kavandatud kasutamist* (välja antud mais 2020) muudeti paragrahve 17 ja 74 ning lisati paragrahvid 20A, 74A ja 80D. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2022 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

- 82 Käesoleva standardiga asendatakse 1998. aastal muudetud IAS 16 *Materiaalsed põhivarad*.
- 83 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised tõlgendused:
- SIC 6 *Kulutused olemasoleva tarkvara muutmiseks*;
 - SIC 14 *Materiaalsed põhivarad – objektide väärtuse langusest või kadudest tingitud kahju kompenseerimine ja*
 - SIC 23 *Materiaalsed põhivarad – põhjaliku ülevaatuse või remondi kulud*.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 19

Hüvitised töötajatele

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada töötajate hüvitiste arvestus ja avalikustamine. Standardiga nõutakse, et üksus kajastaks
 - a) kohustise, kui töötaja on olnud tööalases teenistuses, mille eest vastutasuks ta saab tulevikus töötajate hüvitisi; ja
 - b) kulu, kui üksus kasutab majanduslikku kasu, mis tuleneb töötaja tööalasest teenistusest, mille eest vastutasuks ta saab töötajate hüvitisi.

RAKENDUSALA

- 2 Tööandja rakendab käesolevat standardit kõikide töötajate hüvitiste arvestamisel, välja arvatud juhul, kui hüvitise suhtes rakendatakse IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*.
- 3 Käesolevas standardis käsitletakse töötajate hüvitiste plaanide aruandlust (vt IAS 26 *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*).
- 4 Käesolevat standardit rakendatakse muu hulgas selliste töötajate hüvitiste suhtes, mis on ette nähtud:
 - a) üksuse ja üksikute töötajate, töötajate rühmade või nende esindajate vahel sõlmitud ametlike plaanide või muude ametlike kokkulepetega;
 - b) õigusnormide või selle valdkonna suhtes kehtiva korraga, mille kohaselt üksused peavad panustama riigi, osariigi, tööstusharu või muudesse mitut tööandjat hõlmavatesse plaanidesse; või
 - c) sellise mitteametliku tavaga, millega kaasneb faktiline kohustus. Mitteametliku tavaga kaasneb faktiline kohustus siis, kui üksusel ei ole töötajate hüvitiste maksmisele reaalselt alternatiivi. Faktiline kohustus on näiteks olukorras, kui üksuse mitteametliku tava muutmine kahjustaks üksuse ja töötajate vahelisi suhteid vastuvõetamatul viisil.
- 5 Töötajate hüvitised on muu hulgas järgmised:
 - a) lühiajalised töötajate hüvitised, näiteks järgmised hüvitised, kui need makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses:
 - i) palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed;
 - ii) iga-aastane tasustatav puhkus ja tasustatav haiguspuhkus;
 - iii) kasumiosalus ja boonused ja
 - iv) mitterahalised hüvitised (nt arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele;
 - b) töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks:
 - i) pensionihüvitised (nt pensionid ja ühekordsed maksed pensionile jäämise korral) ja
 - ii) muud töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks töösuhtejärgne elukindlustus ja töösuhtejärgne arstiabi;

- c) muud pikaajalised töötajate hüvitised, näiteks:
- i) pikaajalised tasustatavad töölt puudumised, näiteks pikaajalise töölase teenistuse eest antav puhkus või teadustööks võetav puhkus;
 - ii) tähtpäevadega või muud pikaajalise töölase teenistusega seotud hüvitised; ja
 - iii) pikaajalised invaliidsushüvitised; ja
- d) töösuhte lõpetamise hüvitised.
- 6 Töötajate hüvitised on muu hulgas hüvitised, mis on ette nähtud töötajatele või nende ülalpeetavatele või soodustatud isikutele ning mis makstakse (või mille ulatuses pakutakse kaupa või teenust) kas otse töötajale, tema abikaasale, lastele või teistele ülalpeetavatele või muudele osapooltele, näiteks kindlustusandjatele.
- 7 Töötaja võib üksusele teenuseid osutada täistööajaga, osalise tööajaga, alaliselt, juhuslikult või ajutiselt. Käesoleva standardi rakendamisel käsitatakse töötajatena ka direktoreid ja muid juhtivaid töötajaid.

MÕISTED

8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Töötajate hüvitiste mõiste

Töötajate hüvitised on igas vormis tasu, mida üksus annab töötajatele vastutasuks nende töölase teenistuse eest või töösuhte lõpetamise eest.

Lühiajalised töötajate hüvitised on töötajate hüvitised (muud kui töösuhte lõpetamise hüvitised), mis makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjako-hases töölases teenistuses.

Töösuhtejärgsed hüvitised on töötajate hüvitised (muud kui töösuhte lõpetamise hüvitised ja lühiajalised töötajate hüvitised), mis makstakse välja pärast töösuhte lõppu.

Muud pikaajalised töötajate hüvitised on kõik muud töötajate hüvitised peale lühiajaliste töötajate hüvitiste, töösuh-tejärgsete hüvitiste ja töösuhte lõpetamise hüvitiste.

Töösuhte lõpetamise hüvitised on töötajate hüvitised, mida makstakse vastutasuks töösuhte lõpetamise eest, kui:

a) üksus otsustab lõpetada töösuhte töötajaga enne tavapärast pensionile jäämise kuupäeva või

b) töötaja nõustub töösuhte lõpetamisega, saades vastutasuks hüvitised.

Plaanide liigitusega seotud mõisted

Töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid on ametlikud või mitteametlikud kokkulepped, mille alusel üksus maksab töösuh-tejärgseid hüvitisi ühele või mitmele töötajale.

Kindlaksmääratud sissemakssetega plaanid on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid, mille puhul üksus maksab kindlaksmääratud sissemaksed eraldi üksusesse (fondi) ning tal ei ole juriidilist ega faktilist kohustust teha täiendavaid makseid, kui fondil ei ole piisavalt varasid, et maksta töötajale kõiki hüvitisi, mis on seotud tema töölase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid, mis ei ole kindlaksmääratud sissemak-setega plaanid.

Mitut tööandjat hõlmavad plaanid on kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid (muud kui riiklikud plaanid) või kindlaksmääratud hüvitistega plaanid (muud kui riiklikud plaanid), mille puhul:

- a) ühendatakse ühtsesse kogumisse varad, mis on saadud eri üksustelt, mis ei ole ühise kontrolli all; ja
- b) kasutatakse neid varasid hüvitiste maksmiseks rohkem kui ühe üksuse töötajatele põhimõttel, et sissemaksete ja hüvitiste suurused määratakse kindlaks olenemata üksusest, kus asjaomased töötajad töötavad.

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustisega (netovaraga) seotud mõisted

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustis (netovara) on puudu- või ülejääk, mida on korrigeeritud, võttes arvesse vara ülemmäära piiravat mõju kindlaksmääratud hüvitiste netovarale.

Puudu- või ülejääk on:

- a) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus, millest on maha arvatud
- b) plaani varade (kui neid on) õiglane väärtus.

Vara ülemmäär on plaani tagasimaksetest või plaani tulevaste sissemaksete vähendustest saadava majandusliku kasu nüüdisväärtus.

Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on töötajate käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide tööalase teenistusega seotud kohustuste täitmiseks vajalike tulevaste eeldatavate maksete nüüdisväärtus plaani varasid maha arvamata.

Plaani varad on:

- a) pikaajaliste töötaja hüvitiste fondis olevad varad ja
- b) tingimustele vastavad kindlustuslepingud.

Pikaajaliste töötaja hüvitiste fondis olevad varad on varad (muud kui aruandva üksuse emiteeritud mittevõõrandatavad finantsinstrumendid), mis:

- a) on sellises üksuses (fondis), mis on aruandvast üksusest juriidiliselt eraldiseisev ja eksisteerib üksnes selleks, et maksta või rahastada töötajate hüvitisi; ja
- b) on kasutatavad üksnes töötajate hüvitiste maksmiseks või rahastamiseks ega ole saadaval aruandva üksuse võlausaldajatele (isegi mitte pankroti korral) ning mida ei tohi aruandvale üksusele tagastada, välja arvatud juhul, kui:
 - i) fondi ülejäänud varad on piisavad, et täita kõik asjakohase plaani või aruandva üksuse kohustused, mis on seotud töötajate hüvitistega; või
 - ii) varad tagastatakse aruandvale üksusele, et talle hüvitada juba makstud töötajate hüvitised.

Tingimustele vastav kindlustusleping on kindlustusleping⁽⁷⁾, mille annab välja kindlustusandja, kes ei ole aruandva üksusega seotud osapool (kooskõlas IAS 24-s Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine esitatud määratlusega), kui lepingujärgsed laekumised:

⁽⁷⁾ Tingimustele vastav kindlustusleping ei ole tingimata IFRS 17-s Kindlustuslepingud määratletud kindlustusleping.

- a) on kasutatavad üksnes kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaste töötajate hüvitiste maksmiseks või rahastamiseks ja
- b) ei ole saadaval aruandva üksuse võlausaldajatele (isegi mitte pankroti korral) ja neid ei tohi maksta aruandvale üksusele, välja arvatud juhul, kui:
- i) laekumised on seotud varade ülejäägiga, mida ei vajata kõikide asjakohaste töötajate hüvitistega seotud kohustuste täitmiseks; või
 - ii) laekumised tagastatakse aruandvale üksusele, et talle hüvitada juba makstud töötajate hüvitised.

õiglane väärtus – hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõotmiskuu-päeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus. (vt IFRS 13 Õiglase väärtuse mõõtmine.)

Kindlaksmääratud hüvitiste maksumusega seotud mõisted

Töölase teenistuse kulutus on:

- a) *jooksva töölase teenistuse kulutus*, mis on kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse suurenemine, mis tuleneb töötaja töölasest teenistusest käesoleval perioodil;
- b) *möödunud töölase teenistuse kulutus*, mis on eelnevate perioodide töölase teenistuse kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse muutus, mis tuleneb plaani muutmisest (kindlaksmääratud hüvitistega plaani kehtestamine, tühistamine või muutmine) või piiramisest (üksus vähendab oluliselt plaaniga hõlmatud töötajate arvu); ja
- c) **kasum või kahjum arvelduselt.**

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress on perioodi jooksul toimuv kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) muutus, mis tuleneb aja möödumisest.

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised hõlmavad järgmist:

- a) **aktuaarsed kasumid ja kahjumid;**
- b) **tulu plaani varadest, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad; ja**
- c) **vara ülemmäära mõju muutus, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad.**

Aktuaarsed kasumid ja kahjumid on kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse muutused, mis tulenevad:

- a) **kogemuspõhistest korrigeerimistest (varasemate aktuaarsete eelduste ja tegelikkuse erinevuste mõjust) ja**
- b) **aktuaarsete eelduste muutuste mõjust.**

Tulu plaani varadest on plaani varadelt saadud intress, dividendid ja muud tulud ning plaani varade realiseeritud ja realiseerimata kasum ja kahjum, millest on maha arvatud:

- a) **plaani varade haldamisega seotud kulud ja**

b) maksud, mida plaanilt tasuma peab, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse mõõtmiseks kasutatavates aktuaarsetes eeldustes sisalduv maks.

Arveldus on tehing, millega kaotatakse kõik kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt ette nähtud edaspidised juriidilised või faktilised kohustused või osa neist, välja arvatud töötajatele või töötajate nimel hüvitiste maksmine, mis on kindlaks määratud plaani tingimustes ja sisaldub aktuaarsetes eeldustes.

LÜHIAJALISED TÖÖTAJATE HÜVITISED

- 9 Lühiajalised töötajate hüvitised hõlmavad järgmisi hüvitisi, kui need makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses:
- a) palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed;
 - b) iga-aastane tasustatav puhkus ja tasustatav haiguspuhkus;
 - c) kasumiosalus ja boonused ja
 - d) mitterahalised hüvitised (nt arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele.
- 10 Üksus ei pea lühiajalist töötajate hüvitist ümber liigitama, kui üksuse ootused arvelduse ajastuse suhtes muutuvad ajutiselt. Kui aga muutuvad hüvitise omadused (nt mitteakumuleeruv hüvitis muutub akumuleeruvaks hüvitiseks) või kui ootused arvelduse ajastuse suhtes muutuvad püsivalt, peab üksus kaaluma, kas hüvitis vastab veel lühiajalise töötajate hüvitise määratlusele.

Kajastamine ja mõõtmine

Kõik lühiajalised töötajate hüvitised

- 11 Kui töötaja on arvestusperioodil olnud üksuses tööalases teenistuses, kajastab üksus kõnealuse teenistuse eest makstava lühiajalise töötajate hüvitise diskonteerimata summa:
- a) **kohustisena (viitvõlana) pärast juba makstud summade mahaarvamist. Kui juba makstud summa ületab hüvitiste diskonteerimata summat, kajastab üksus selle ülemäärase osa varana (ettemakstud kuluna) sellises ulatuses, milles kõnealuse ettemaksega kaasneb näiteks edaspidiste maksete vähendamine või raha tagasimaksmine;**
 - b) kuluna, välja arvatud juhul, kui muu IFRSiga nõutakse või lubatakse hüvitiste lisamist vara maksumusse (vt näiteks IAS 2 *Varud* ja IAS 16 *Materiaalsed põhivarad*).
- 12 Paragrahvides 13, 16 ja 19 selgitatakse, kuidas üksus peab rakendama paragrahvi 11 tasustatavate töölt puudumiste ning kasumiosaluse ja boonusskeemide kujul antavate lühiajaliste töötajate hüvitiste suhtes.
- Lühiajalised tasustatavad töölt puudumised*
- 13 Üksus kajastab tasustatavate töölt puudumiste kujul antavate lühiajaliste töötajate hüvitistega seotud eeldatavad kulud paragrahvi 11 kohaselt järgmiselt:
- a) **akumuleeruvate tasustatavate töölt puudumiste korral siis, kui töötaja osutab teenust, mis suurendab tema õigust tasustatavatele töölt puudumistele tulevikus;**
 - b) mitteakumuleeruvate tasustatavate töölt puudumiste korral siis, kui puudumine leiab aset.
- 14 Üksus võib maksta töötajale tasu erinevatel põhjustel aset leidnud puudumise korral, muu hulgas seoses puhkuse, haiguse või lühiajalise invaliidsuse, ema- või isapuhkuse, kohtukaasistujana tegutsemise ja sõjaväeteenistusega. Tasustatavate töölt puudumistega seotud õigused jagunevad kaheks:

a) akumuleeruvad ja

b) mitteakumuleeruvad.

- 15 Akumuleeruvad tasustatavad töölt puudumised on need, mida võib edasi lükata ja kasutada tulevastel perioodidel, kui käesoleva perioodi õigusi ei ole täielikult ära kasutatud. Akumuleeruvad tasustatavad töölt puudumised võivad olla garanteeritud (st töötajal on üksusest lahkumisel õigus saada rahalist tasu kasutamata õiguste eest) või garanteerimata (kui töötajal ei ole üksusest lahkumisel õigust saada rahalist tasu kasutamata õiguste eest). Kohustus tekib siis, kui töötaja osutab teenust, mis suurendab tema õigust tasustatavatele töölt puudumistele tulevikus. Kohustus kestab ja seda kajastatakse isegi juhul, kui tasustatavad töölt puudumised ei ole garanteeritud, kuigi võimalus, et töötaja võib lahkuda enne, kui on kasutanud akumuleeruvat mittegaranteeritud õigust, mõjutab kõnealuse kohustuse mõõtmist.
- 16 **Üksus mõõdab akumuleeruvate tasustatavate töölt puudumiste eeldatavat kulu lisasummana, mida üksus aruandeperioodi lõpuks akumuleerunud kasutamata õigustest tulenevalt eeldatavasti maksab.**
- 17 Eelmises paragrahvis sätestatud meetodi kohaselt mõõdetakse kohustust vastavalt lisamaksetele, mis eeldatavasti tulenevad üksnes asjaolust, et hüvitis akumuleerub. Paljudel juhtudel ei ole üksusel vaja teha üksikasjalikke arvutusi hindamiseks, et kasutamata tasustatavate töölt puudumistega seotud olulisi kohustusi ei eksisteeri. Näiteks haiguspuhkusega seotud kohustus on tõenäoliselt oluline üksnes siis, kui valitseb ametlik või mitteametlik arusaam, et kasutamata haiguspuhkust võidakse käsitada iga-aastase tasustatava puhkusena.

Paragrahve 16 ja 17 illustreeriv näide

Üksusel on 100 töötajat, kellel on igal aastal õigus saada viie tööpäeva ulatuses tasustatavat haiguspuhkust. Kasutamata haiguspuhkust võib edasi lükata ühe kalendriaasta võrra. Haiguspuhkus võetakse kõigepealt käesoleva aasta õiguste arvelt ja seejärel eelmisel aastal edasi lükatud jäägi arvelt (LIFO). 31. detsembril 20X1 on keskmine kasutamata õigus kaks päeva töötaja kohta. Üksus eeldab – tuginedes varasemale kogemusele, mille jätkumist eeldatakse ka tulevikus –, et 92 töötajat ei kasuta 20X2 aastal üle viie päeva tasustatavat haiguspuhkust ja ülejäänud kaheksa töötajat kasutavad igaüks keskmiselt kuus ja pool päeva.

Üksus eeldab, et ta peab 31. detsembriks 20X1 akumuleerunud kasutamata õigustest tulenevalt maksma täiendavalt 12 haiguspäeva eest (kaheksale töötajale poolteist päeva igaühe kohta). Seepärast kajastab üksus 12 haiguspäeva suuruse kohustise.

- 18 Mitteakumuleeruvaid tasustatavaid töölt puudumisi edasi ei kanta: need kaotavad kehtivuse, kui käesoleva perioodi õigusi ei ole täiel määral ära kasutatud, ning ei anna töötajale õigust saada üksusest lahkumisel rahalist tasu kasutamata õiguste eest. See kehtib üldiselt haiguspuhkuse (niivõrd, kui minevikus kasutamata õigus ei suurenda edaspidiseid õigusi), ema- ja isapuhkuse ning kohtukaasistujana tegutsemise või sõjaväeteenistusega seotud tasustatavate töölt puudumiste korral. Üksus ei kajasta kohustusi ega kulusid enne puudumise toimumist, sest tööalane teenistus ei suurenda hüvitise summat.

Kasumiosalus ja boonusskeemid

- 19 Üksus kajastab kasumiosalusega ja boonuste maksmisega seotud eeldatavad kulud paragrahvi 11 kohaselt üksnes siis, kui:

a) üksusel on minevikus toimunud sündmusest tulenev juriidiline või faktiline kohustus teha selliseid makseid ja

b) kohustust on võimalik usaldusväärset hinnata.

Kohustus eksisteerib üksnes siis, kui üksusel ei ole reaalselt alternatiivi makse tegemisele.

- 20 Mõne kasumiosaluse plaani kohaselt osalevad töötajad kasumi jagamises üksnes juhul, kui nad töötavad üksuses kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul. Sellised plaanid tekitavad faktilise kohustuse, kuna töötajad osutavad teenust, mis suurendab makstavat summat juhul, kui nad jäävad üksuse teenistusse selle kindlaksmääratud ajavahemiku lõpuni. Selliste faktiliste kohustuste mõõtmisel võetakse arvesse võimalust, et osa töötajaid lahkub kasumiosaluse makseid saamata.

Paragrahvi 20 illustreeriv näide

Kasumiosaluse plaan näeb ette, et üksus maksab kindlaksmääratud osa oma aastakasumist töötajatele, kes on teenistuses olnud kogu aasta. Kui aasta jooksul ei lahku ükski töötaja, on aastane kasumiosaluse osa kokku 3 % kasumist. Üksuse hinnangute kohaselt vähendab tööjõu voolavus makseid 2,5 %-ni kasumist.

Üksus kajastab kohustise ja kulude suurusena 2,5 % kasumist.

- 21 Üksusel ei pruugi olla juriidilist kohustust boonust maksta. Sellest hoolimata on mõnikord üksustel tava maksta boonuseid. Sel juhul on üksusel faktiline kohustus, kuna tal ei ole boonuse maksmisele reaalselt alternatiivi. Sellise faktiliste kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse võimalust, et osa töötajaid lahkub boonust saamata.
- 22 Üksus saab kasumiosaluse plaani või boonusskeemi kohast juriidilist või faktilist kohustust usaldusväärselt hinnata siis ja ainult siis, kui:
- plaani ametlikud tingimused sisaldavad hüvitise suuruse määramise arvutusvalemit;
 - üksus määrab makstavate summade suuruse enne finantsaruannete avaldamise heakskiitmist või
 - varasem kogemus annab selge ettekujutuse üksuse faktilise kohustuse suurusest.
- 23 Kasumiosaluse plaani ja boonusskeemi kohane kohustus tuleneb tööalasest teenistusest, mitte tehingutest üksuse omanikega. Seepärast kajastab üksus kasumiosaluse plaanide ja boonusskeemide väljaminekuid kuluna, mitte kasumi jagamisena.
- 24 Kui kasumiosalust ja boonuseid ei tule eeldatavasti tervenisti välja maksta 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses, käsitatakse neid makseid muude pikaajaliste töötajate hüvitistena (vt paragrahvid 153–158).

Avalikustamine

- 25 Kuigi käesoleva standardiga ei nõuta lühiajaliste töötaja hüvitiste konkreetset avalikustamist, võivad avalikustamist nõuda muud IFRS-ide. IAS 24 nõuab näiteks teabe avalikustamist juhtkonna võtmeisikutele makstavate töötajate hüvitiste kohta. IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* nõuab töötajate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.

TÖÖSUHTEJÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANIDE JA KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANIDE ERINEVUS

- 26 Töösuhtejärgsed hüvitised on muu hulgas näiteks järgmised:

- pensionihüvitised (nt pensionid ja ühekordsed maksed pensionile jäämise korral) ja
- muud töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks töösuhtejärgne elukindlustus ja töösuhtejärgne arstiabi.

Kokkulepped, mille kohaselt üksus maksab hüvitisi pärast töösuhte lõppemist, on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid. Üksus rakendab käesolevat standardit kõikide selliste kokkulepete suhtes olenemata sellest, kas neis on ette nähtud eraldi üksuse loomine, mis võtaks vastu sissemakseid ja maksaks hüvitisi.

- 27 Töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid liigitatakse kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks, olenevalt plaani majanduslikust olemusest, mis tuleneb selle peamistest tingimustest.
- 28 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide puhul on üksuse juriidiline või faktiline kohustus piiratud summaga, mida ta on nõus fondi sisse maksma. Töötajale makstava töösuhtejärgse hüvitise summa on seega kindlaks määratud nende sissemaksete summaga, mida üksus (ja võib-olla ka töötaja) teeb töösuhtejärgsete hüvitiste plaani või kindlustusandjale, ning sissemaksetest tuleneva investeerimiskasumiga. Selle tulemusena kannab nii aktuaarset riski (et hüvitised osutuvad oodatust väiksemaks) kui ka investeerimisriski (et investeeritud vara on oodatud hüvitiste maksmiseks ebapiisav) töötaja.
- 29 Üksuse kohustus ei ole piiratud summaga, mida ta on nõus fondi sisse maksma, näiteks siis, kui üksusel on juriidiline või faktiline kohustus, mille aluseks on:
- plaanis rakendatav hüvitise määramise arvutusvalem, mis ei ole seotud üksnes sissemaksete suurusega ja nõuab, et üksus teeks lisasissemakseid, kui varadest ei piisa plaanis rakendatava arvutusvalemi kohaste hüvitiste maksmiseks;
 - plaani kaudu kaudselt või otseselt antud garantii sissemaksetelt saadava konkreetse tulu kohta või
 - selline mitteametlik tava, millega kaasneb faktiline kohustus. Faktiline kohustus võib tekkida näiteks siis, kui üksusel on olnud tavaks suurendada inflatsiooni hüvitamiseks endistele töötajatele makstavaid hüvitisi isegi siis, kui tal puudub selline juriidiline kohustus.
- 30 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul:
- on üksusel kohustus maksta kokkulepitud hüvitisi praegustele ja endistele töötajatele ja
 - aktuaarset riski (et hüvitiste kulutused on oodatust suuremad) ja investeerimisriski kannab sisuliselt üksus. Kui aktuaarsed või investeeeringutega seotud tulemused on oodatust halvemad, võib üksuse kohustus suurened.
- 31 Paragrahvides 32–49 selgitatakse kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide ja kindlaksmääratud hüvitistega plaanide erinevust seoses mitut tööandjat hõlmavate plaanide, ühise kontrolli all olevate üksuste vahel riske jagavate kindlaksmääratud hüvitistega plaanide, riiklike plaanide ja kindlustatud hüvitistega.

Mitut tööandjat hõlmavad plaanid

- 32 Üksus liigitab mitut tööandjat hõlmavad plaanid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks vastavalt plaani tingimustele (võttes sealhulgas arvesse ametlikke tingimusi täiendavaid faktilisi kohustusi).
- 33 Välja arvatud juhul, kui rakendatakse paragrahvi 34, peab üksus mitut tööandjat hõlmavas plaanis osalemise korral:
- arvestama oma proportsionaalse osa sellest kindlaksmääratud hüvitiste kohustusest, plaani varadest ja plaaniga seotud kulutustest samamoodi nagu mis tahes muu kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul ja**
 - avalikustama paragrahvides 135–148 (välja arvatud paragrahvi 148 punktis d) nõutud teabe.**
- 34 Kui puudub piisav teave selleks, et kasutada mitut tööandjat hõlmava kindlaksmääratud hüvitistega plaani korral kindlaksmääratud hüvitiste arvestust, peab üksus:
- pidama plaani üle arvestust paragrahvide 51 ja 52 kohaselt, nagu see oleks kindlaksmääratud sissemaksetega plaan; ja**
 - avalikustama paragrahvis 148 nõutud teabe.**

35 Mitut tööandjat hõlmav kindlaksmääratud hüvitistega plaan on näiteks selline, kus:

- a) plaani rahastatakse jooksvalt („pay-as-you-go“ põhimõttel): sissemaksete suurus määratakse selline, mis on ootuspäraselt piisav kõnealuse perioodi jooksul maksmisele kuuluvate hüvitiste väljamaksmiseks, ja käesoleval perioodil väljateenitud tulevased hüvitised makstakse välja tulevastest sissemaksetest, ja
- b) töötajate hüvitised määratakse kindlaks nende töölase teenistuse kestuse põhjal ning osalevatel üksustel ei ole reaalseid võimalusi plaanist välja astuda, tegemata sissemaksu nende hüvitiste jaoks, mille töötajad on plaanist väljaastumise kuupäevaks välja teeninud. Selline plaan tekitab üksusele aktuaarse riski: kui aruandeperioodi lõpuks juba välja teenitud hüvitiste lõplik kulu on oodatust suurem, peab üksus suurendama oma sissemakseid või veenma töötajaid nõustuma hüvitiste vähendamisega. Seepärast on tegemist kindlaksmääratud hüvitistega plaaniga.

36 Kui mitut tööandjat hõlmava kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohta on piisavalt teavet, arvestab üksus oma proportsionaalse osa kindlaksmääratud hüvitiste kohustusest, plaani varadest ja plaaniga seotud töösuhtejärgsetest hüvitistest samamoodi nagu mis tahes muu kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul. Mõnikord ei ole üksusel siiski võimalik määrata arvestuses piisava usaldusväarsusega kindlaks oma osa plaani finantsseisundis ja -tulemus. See võib juhtuda siis, kui:

- a) plaanist tulenevad osalevatele üksustele aktuaarsed riskid, mis on seotud teiste üksuste praeguste ja endiste töötajatega ning mille tulemusel puudub järjekindel ja usaldusväärne alus kohustuse, plaani varade ja plaaniga seotud kulutuste jaotamiseks plaanis osalevate üksuste vahel; või
- b) üksusel ei ole plaani kohta piisavalt teavet, mis vastaks käesoleva standardi nõuetele.

Sel juhul peab üksus selle plaani üle arvestust, nagu oleks tegemist kindlaksmääratud sissemaksetega plaaniga, ja avalikustab paragrahvis 148 nõutud teabe.

37 Mitut tööandjat hõlmava plaani ja selles osalejate vahel võib olla lepingupõhine kokkulepe, millega määratakse kindlaks, kuidas plaani ülejääk jaotatakse osalejatele (või kuidas puudujääki rahastatakse). Sellise kokkuleppe alusel mitut tööandjat hõlmavas plaanis osaleja, kes peab paragrahvi 34 kohaselt plaani üle arvestust kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina, kajastab lepingupõhisest kokkuleppes tulenevat vara või kohustist ja kasumiaruandes vastavat kulu või tulu.

Paragrahvi 37 illustreeriv näide

Üksus osaleb mitut tööandjat hõlmavas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis, mille puhul ei koostata plaani hindamisi IAS 19 alusel. Seepärast peab ta selle plaani üle arvestust kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina. Rahastamishinnangust, mis ei põhine IAS 19-l, nähtub plaani 100 miljoni VÜ suurune puudujääk⁽⁸⁾. Plaanis on selles osalevate tööandjatega lepingu alusel kokku lepitud sissemaksete graafik, mis kõrvaldab puudujäägi järgmise viie aasta jooksul. Üksuse lepingupõhine sissemaksete kogusumma on 8 miljonit VÜ-d.

Üksus kajastab kohustise nende sissemaksete ulatuses, mida on korrigeeritud raha ajaväärtusega, ning vastava kulu kasumiaruandes.

⁽⁸⁾ Käesolevas standardis on rahasummad väljendatud valuutaühikutes (VÜ).

- 38 Mitut tööandjat hõlmavad plaanid erinevad ühiselt hallatavatest plaanidest. Ühiselt hallatav plaan on lihtsalt mitmest ühe tööandja plaanist koosnev kogum, mis võimaldab selles osalevatel tööandjatel ühendada oma varad investeerimise eesmärkidel ning vähendada investeringute juhtimise ja haldamisega seotud kulusid, kuid milles eri tööandjate osad hoitakse eraldi, et kasutada neid üksnes nende endi töötajate hüvanguks. Ühiselt hallatavad plaanid ei tekita erilisi arvestusprobleeme, sest teave on hõlpsasti kättesaadav, võimaldades käsitleda neid samal viisil nagu muid ühe tööandja plaane, ning kuna sellised plaanid ei tekita osalevatele üksustele aktuaarseid riske, mis on seotud teiste üksuste praeguste või endiste töötajatega. Käesolevas standardis sätestatud mõistete kohaselt liigitab majandusüksus ühiselt hallatavad plaanid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks vastavalt plaani tingimustele (võttes sealhulgas arvesse ka ametlikke tingimusi täiendavaid faktilisi kohustusi).
- 39 Kui üksus otsustab, millal kajastada ja kuidas mõõta mitut tööandjat hõlmava kindlaksmääratud hüvitistega plaani likvideerimisega seotud kohustist või üksuse tagasitõmbumist mitut tööandjat hõlmavast kindlaksmääratud hüvitistega plaanist, rakendab ta IAS 37-t *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul riskid on jagatud ühise kontrolli all olevate üksuste vahel

- 40 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul riskid on jagatud ühise kontrolli all olevate üksuste vahel, näiteks ema- ja tütarettevõtjate vahel, ei ole mitut tööandjat hõlmavad plaanid.
- 41 Sellises plaanis osalev üksus hangib plaani kui terviku kohta teavet, mida on mõõdetud kooskõlas käesoleva standardiga plaani kui terviku suhtes kehtivate eelduste alusel. Kui on olemas lepingupõhine kokkulepe või kehtestatud meetodid käesoleva standardi kohaselt kajastatud plaani kui terviku suhtes kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumuse sissenõudmiseks üksikutelt kontserni üksustelt, kajastab üksus sellist sissenõutud kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumust oma eraldiseivates finantsaruannetes. Sellise kokkuleppe või selliste meetodite puudumise korral kajastatakse kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumus kontserni selle üksuse eraldiseivates finantsaruannetes, mis on plaani suhtes juriidiliselt spondeeriv tööandja. Ülejäänud kontserni üksused peavad oma eraldiseivates finantsaruannetes kajastama kulutuse, mis vastab nende poolt perioodi eest tasutavale sissemaksele.
- 42 Sellises plaanis osalemine on kontserni iga eraldiseisva üksuse jaoks seotud osapoolte vaheline tehing. Seepärast avalikustab iga üksus oma eraldiseivates finantsaruannetes paragrahvis 149 nõutud teavet.

Riiklikud plaanid

- 43 Üksus arvestab riiklike plaane samamoodi kui mitut tööandjat hõlmavaid plaane (vt paragrahvid 32–39).
- 44 Riiklikud plaanid on loodud seaduse alusel ja neid rakendatakse kõikide üksuste suhtes (või kõikide konkreetse kategooria, näiteks konkreetseesse majandusharru kuuluvate üksuste suhtes) ning neid juhivad riikide valitsused või kohalikud omavalitsused või muud asutused (näiteks selleks otstarbeks loodud sõltumatud ametid), mis ei ole aruandva üksuse kontrolli või mõju all. Teatavad üksuse loodud plaanid näevad ette nii kohustuslikke hüvitisi, mis asendavad hüvitisi, mida muidu oleks taganud riiklikud plaanid, kui ka täiendavaid vabatahtlike hüvitisi. Sellised plaanid ei ole riiklikud plaanid.
- 45 Riiklikud plaanid on olemuselt kindlaksmääratud hüvitistega või kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid, olenevalt plaani kohasest üksuse kohustusest. Paljusid riiklike plaane rahastatakse jooksvalt („pay-as-you-go“ põhimõttel); sissemaksete suurus määratakse selline, mis on ootuspäraselt piisav kõnealuse perioodi jooksul maksamisele kuuluvate hüvitiste väljamaksmiseks; käesoleval perioodil väljateenitud tulevased hüvitised makstakse välja tulevastest sissemaksetest. Sellest hoolimata ei ole üksusel enamiku riiklike plaanide kohaselt juriidilist ega faktilist kohustust neid tulevasi hüvitisi maksta: üksuse ainus kohustus on õigeaegselt maksta sissemaksed ning kui riikliku plaani alla kuuluvad isikud ei ole enam üksuse teenistuses, ei ole tal kohustust maksta oma töötajate eelnevate aastate jooksul väljateenitud hüvitisi. Sel põhjusel on riiklikud plaanid üldiselt kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid. Kui riiklik plaan on siiski kindlaksmääratud hüvitistega plaan, rakendab üksus paragrahve 32–39.

Kindlustatud hüvitised

46 Üksus võib maksta töösuhtejärgsete hüvitiste plaani rahastamiseks kindlustusmakseid. Üksus käsitab selliseid plaane kindlaksmääratud sissemaksetega plaanidena, välja arvatud juhul, kui üksusel on (otseselt või plaani kaudu kaudselt) juriidiline või faktiline kohustus:

a) maksta töötajate hüvitisi otse nende tähtajal või

b) maksta täiendavaid summasid, kui kindlustusandja ei maksa kõiki tulevase töötajate hüvitisi, mis on seotud tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel.

Kui üksusel on selline juriidiline või faktiline kohustus, käsitab ta kõnealust plaani kindlaksmääratud hüvitistega plaanina.

47 Kindlustuslepinguga tagatud hüvitised ei pea olema otseselt või automaatselt seotud üksuse kohustusega maksta töötajate hüvitisi. Kindlustuslepinguid sisaldavate töösuhtejärgsete hüvitiste plaanide puhul kehtib arvestuse ja rahastamise vahel samasugune eristus nagu muude rahastatavate plaanide puhul.

48 Kui üksus rahastab töösuhtejärgsete hüvitiste kohustust läbi sellise kindlustuslepingu maksete, mille kohaselt üksusel on (kas otseselt, plaani kaudu kaudselt, tulevaste kindlustusmaksete määramise mehhanismi kaudu või seotud osapoole ja kindlustusandja suhte kaudu) juriidiline või faktiline kohustus, ei tähenda kindlustusmaksete tasumine kindlaksmääratud sissemaksetega kokkuleppe teket. Sellest tuleneb, et üksus:

a) arvestab tingimustele vastavat kindlustuslepingut plaani varana (vt paragrahv 8) ja

b) kajastab muid kindlustuslepinguid kompensatsiooni saamise õigusena (kui lepingud vastavad paragrahvis 116 sätestatud kriteeriumile).

49 Kui kindlustusleping on konkreetse plaanis osaleja või plaanis osalejate rühma nimel ning üksusel puudub juriidiline ja faktiline kohustus katta kindlustuslepingust tulenevaid kahjusid, ei ole üksusel kohustust maksta töötajatele hüvitisi ja hüvitiste maksmise eest vastutab üksnes kindlustusandja. Selliste lepingute kohaselt kindlaksmääratud kindlustusmaksete tasumine on oma olemuselt pigem töötajate hüvitiste maksmise kohustuse täitmine, mitte kohustuse täitmiseks tehtav investeering. Sellest tulenevalt ei ole üksusel enam vara ega kohustist. Seepärast käsitab üksus kõiki selliseid makseid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide sissemaksetena.

TÖÖSUHTEJÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANID

50 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide arvestus on lihtne, sest aruandva üksuse kohustuse suurus igal perioodil on määratud sel perioodil sissemakstavate summadega. Sellest tulenevalt ei nõuta kohustuse või kulu mõõtmiseks aktuaarseid eeldusi ning puuduvad võimalused aktuaarse kasumi või kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse kohustusi diskonteerimata kujul, välja arvatud juhul, kui neid ei tule eeldatavasti tervenisti välja maksta 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses.

Kajastamine ja mõõtmine

51 **Kui töötaja on perioodi jooksul olnud üksuses tööalases teenistuses, kajastab üksus kõnealuse teenistuse eest kindlaksmääratud sissemaksetega plaani tehtavat makset:**

a) kohustisena (viitvõlana) pärast juba tehtud sissemaksete mahaarvamist. Kui juba tehtud sissemakse ületab enne aruandeperioodi lõppu osutatud tööalase teenuse eest makstavat summat, kajastab üksus selle ülemäärase osa varana (ettemakstud kuluna) sellises ulatuses, milles kõnealuse ettemaksega kaasneb näiteks edaspidiste maksete vähendamine või raha tagasimaksmine;

b) kuluna, välja arvatud juhul, kui muu IFRSiga nõutakse või lubatakse sissemaksete lisamist vara maksumusse (vt nt IAS 2 ja IAS 16).

52 Kui kindlaksmääratud sissemaksetega plaani sissemakseid ei tule eeldatavasti tervenisti tasuda 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses, diskonteeritakse need sissemaksed, kasutades paragrahvis 83 sätestatud diskontomäära.

Avalikustamine**53 Üksus avalikustab summad, mis on kajastatud kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide kuluna.**

54 Kui IAS 24 seda nõuab, avalikustab üksus teabe kindlaksmääratud sissemaksetega plaanidesse juhtkonna võtmeisikute eest tehtavate sissemaksete kohta.

TÖÖSUHTEJÄRGSSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANID

55 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide arvestus on keeruline, sest kohustuse ja kulu mõõtmiseks nõutakse aktuaarseid eeldusi ning on olemas võimalus aktuaarse kasumi või kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse kohustusi diskonteeritult, kuna need võidakse arveldada mitu aastat pärast seda, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses.

Kajastamine ja mõõtmine

56 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid võivad olla eelnevalt rahastamata või neid rahastatakse tervikuna või osaliselt sissemaksetest, mida üksus ja mõnikord selle töötajad tasuvad üksusele või fondile, mis on aruandvast üksusest juriidiliselt eraldiseisev ja millest makstakse töötajate hüvitisi. Eelnevalt rahastatud hüvitiste tähtaegne väljamaksmine sõltub nii fondi finantsseisundist ja selle investeeringute tasuvusest kui ka üksuse suutlikkusest ja soovist korvata fondi varade võimalikud puudujäägid. Seepärast vastutab üksus sisuliselt plaaniga seotud aktuaarsete ja investeerimisriskide eest. Sellest tulenevalt ei pea kindlaksmääratud hüvitistega plaani kulu kajastav summa olema tingimata võrdne selle perioodi eest tehtavate sissemaksete summaga.

57 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide arvestus hõlmab järgmisi etappe:

a) puudu- või ülejäägi kindlaksmääramine. See hõlmab järgmist:

i) aktuaarse meetodi, st ühiku kohustuste projektsiooni meetodi kasutamine, et hinnata usaldusväärset üksuse lõplikku kulutust seoses hüvitisega, mille töötajad on välja teeninud käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide tööalase teenistuse eest (vt paragrahvid 67–69). Selleks peab üksus otsustama, kui suur hüvitis määratakse käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide tööalase teenistuse eest (vt paragrahvid 70–74), ning andma hinnangu (määrama aktuaarsed eeldused) demograafilistele muutujatele (nt tööjõu volavus ja suremus) ja finantsilistele muutujatele (nt tulevane palgatõus ja ravikulud), mis mõjutavad hüvitistega seotud kulutusi (vt paragrahvid 75–98);

ii) kõnealuse hüvitise diskonteerimine, et määrata kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahvid 67–69 ja 83–86);

iii) plaani varade õiglase väärtuse mahaarvamine (vt paragrahvid 113–115) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtusest;

b) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) kindlaksmääramine punkti a kohaselt kindlaksmääratava puudu- või ülejäägina, mida on korrigeeritud vastavalt vara ülemmäära piirava mõjuga kindlaksmääratud hüvitiste netovarale (vt paragrahv 64);

c) kasumiaruandes kajastatavate summade kindlaksmääramine:

i) jooksva tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahvid 70–74 ja paragrahv 122A);

ii) möödunud tööalase teenistuse kulutus ning kasum või kahjum arvelduselt (vt paragrahvid 99–112);

iii) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress (vt paragrahvid 123–126);

d) muu koondkasumina kajastatavate kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamiste kindlaksmääramine, mis hõlmab järgmist:

- i) aktuaarsed kasumid ja kahjumid (vt paragrahvid 128 ja 129);
- ii) tulu plaani varadest, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad (vt paragrahv 130); ja
- iii) vara ülemmäära mõju muutused (vt paragrahv 64), välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad.

Kui üksusel on mitu kindlaksmääratud hüvitistega plaani, teeb üksus kirjeldatud toiminguid iga olulise plaani suhtes eraldi.

- 58 Üksus määrab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) kindlaks piisavalt korrapäraselt, nii et finantsaruannetes kajastatavad summad ei erineks oluliselt aruandeperioodi lõpul kindlaksmääratavatest summadest.**
- 59 Käesolev standard soovib, kuid ei nõua, et üksus kaasaks kõikide oluliste töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste mõõtmisesse professionaalse aktuaari. Üksus võib praktilistel kaalutlustel paluda, et professionaalne aktuaar hindaks kohustust üksikasjalikult enne aruandeperioodi lõppu. Sellise hindamise tulemusi ajakohastatakse siiski enne aruandeperioodi lõppu toimunud oluliste tehingute ja muude asjaolude olulise muutumise (sealhulgas turuhindade ja intressimäärade muutus) põhjal.
- 60 Mõnikord võib hinnangute, keskmiste ja lihtsustatud arvutuste kasutamine anda käesolevas standardis kirjeldatud üksikasjalike arvutuste tulemusele lähedase usaldusväärse tulemuse.

Faktiliste kohustuste arvestus

- 61 Üksus arvestab nii kindlaksmääratud hüvitistega plaani ametlikest tingimustest tulenevat juriidilist kohustust kui ka kõiki üksuse mitteametlikust tavast tulenevaid faktilisi kohustusi. Mitteametliku tavaga kaasneb faktiline kohustus siis, kui üksusel ei ole töötajate hüvitiste maksmisele reaalselt alternatiivi. Faktiline kohustus on näiteks olukorras, kui üksuse mitteametliku tava muutmine kahjustaks üksuse ja töötajate vahelisi suhteid vastuvõetamatul viisil.**
- 62 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani ametlikud tingimused võivad lubada üksusel plaaniga ette nähtud kohustuse täitmise lõpetada. Tavaliselt on üksusel siiski raske plaaniga ette nähtud kohustust (maksmata) lõpetada, kui ta soovib töötajaskonda säilitada. Seepärast eeldatakse töösuhtejärgsete hüvitiste arvestamisel vastupidiste tõendite puudumisel, et üksus, mis hetkel selliseid hüvitisi lubab, jätkab nende maksmist töötajate töövõimelise eluea jooksul.

Finantsseisundi aruanne

- 63 Üksus kajastab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist (netovara) finantsseisundi aruandes.**
- 64 Kui üksuse kindlaksmääratud hüvitistega plaanil on ülejääk, mõõdab ta kindlaksmääratud hüvitiste netovara summas, mis on madalam järgmistest:**

a) kindlaksmääratud hüvitistega plaani ülejääk ja

b) vara ülemmäär, mis määratakse kindlaks paragrahvis 83 sätestatud diskontomäär kasutades.

- 65 Kindlaksmääratud hüvitiste netovara võib tekkida siis, kui kindlaksmääratud hüvitistega plaan on ülerahastatud või kui on tekkinud aktuaarsed kasumid. Sel juhul kajastab üksus kindlaksmääratud hüvitiste netovara, sest:

a) üksus kontrollib ressursi, mis tähendab, et ta võib kasutada ülejääki tulevaste hüvitiste loomiseks;

b) kõnealune kontroll on tekkinud varasemate sündmuste (üksuse tehtud sissemaksed ja töötaja tööalane teenistus) tulemusena ja

- c) üksuse käsutuses on tulevane majanduslik kasu tulevaste sissemaksete vähendusena või rahalise tagasimaksena kas otseselt üksusele või kaudselt teisele plaanile, milles on puudujääk. Vara ülemäär on selle tulevase kasu nüüdisväärtus.

Kajastamine ja mõõtmine: kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus

- 66 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani lõplikku kulutust võivad mõjutada paljud muutujad, näiteks lõplikud palgad, tööjõu voolavus ja suremus, töötajate sissemaksed ja ravikulude suundumused. Plaani lõplik kulutus ei ole teada ja tõenäoliselt kestab see teadmatus pikka aega. Töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja sellega seotud jooksva tööalase teenistuse kulutuse mõõtmiseks on vaja:
- a) rakendada aktuaarset hindamismeetodit (vt paragrahvid 67–69);
- b) määrata tööalase teenistuse perioodide suhtes hüvitised (vt paragrahvid 70–74) ja
- c) määrata aktuaarsed eeldused (vt paragrahvid 75–98).

Aktuaarne hindamismeetod

- 67 **Üksus kasutab ühiku kohustuste projektsiooni meetodit, et leida kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja sellega seotud jooksva tööalase teenistuse kulutus ning vajaduse korral möödunud tööalase teenistuse kulutus.**
- 68 Ühiku kohustuste projektsiooni meetodi (mõnikord nimetatud ka teenistusega proportsionaalselt kogunenud edasilükatud hüvitise meetodiks või hüvitis/tööaastad-meetodiks) kohaselt tekitab iga tööalase teenistuse periood lisäühiku hüvitise saamiseks (vt paragrahvid 70–74) ja lõpliku kohustuse saamiseks mõõdetakse iga ühikut eraldi (vt paragrahvid 75–98).

Paragrahvi 68 illustreeriv näide

Tööalase teenistuse lõppemisel makstakse ühekordse maksena hüvitis, mille suurus on 1 % iga tööalase teenistuse aasta lõplikust palgast. Esimesel aastal on palk 10000 VÜ-d ja eeldatakse, et see tõuseb igal aastal 7 % (kumulatiivselt). Kasutatav diskontomäär on 10 % aastas. Järgmine tabel näitab, kuidas kujuneb kohustus töötaja kohta, kes peaks lahkuma viienda aasta lõpus, oletades, et aktuaarsed eeldused ei muutu. Lihtsuse huvides jäetakse käesolevast näitest välja täiendavad korrigeerimised, mis on vajalikud arvestamiseks võimalust, et töötaja võib üksusest lahkuda ka varem või hiljem.

Aasta	1	2	3	4	5
	VÜ	VÜ	VÜ	VÜ	VÜ
<i>Hüvitis on määratud:</i>					
— eelmiste aastate eest	0	131	262	393	524
— käesoleva aasta kohta (1 % lõplikust palgast)	131	131	131	131	131
— käesoleva aasta ja eelmiste aastate eest	131	262	393	524	655
<i>Kohustus aasta alguses</i>	—	89	196	324	476
<i>Intress 10 %</i>	—	9	20	33	48
<i>Jooksva tööalase teenistuse kulutus</i>	89	98	108	119	131
<i>Kohustus aasta lõpus</i>	89	196	324	476	655

Märkus:

- 1 Kohustus aasta alguses on eelmiste aastate suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.
- 2 Jooksva töölase teenistuse kulutus on käesoleva aasta suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.
- 3 Kohustus aasta lõpus on käesoleva aasta ja eelmiste aastate suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.

- 69 Üksus diskonteerib kogu töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuse isegi siis, kui osa kohustusest kuulub täitmisele 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi.

Hüvitiste sidumine töölase teenistuse perioodidega

- 70 Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja sellega seotud jooksva töölase teenistuse kulutuse ning vajaduse korral möödunud töölase teenistuse kulutuse kindlaksmääramisel määrab üksus töölase teenistuse perioodidele vastavad hüvitised kindlaks plaanis rakendatavast hüvitiste määramise arvutusvalemist lähtuvalt. Kui aga töötaja hilisemate aastate töölase teenistusega kaasneb hüvitise oluline suurenemine võrreldes varasemate aastatega, määrab üksus hüvitise lineaarselt, alates:

a) kuupäevast, mil töötaja töölane teenistus annab esimest korda õiguse plaaniga ette nähtud hüvitisi saada (olenemata sellest, kas hüvitise saamine sõltub töösuhete jätkumisest), kuni

b) kuupäevani, mil töötaja edaspidine töölane teenistus ei too kaasa plaaniga ette nähtud tulevaste hüvitiste olulist suurenemist muul viisil kui tulevaste palgatõusudega.

- 71 Ühiku kohustuste projektsiooni meetod nõuab, et üksus määraks hüvitised käesoleva perioodi suhtes (et määrata kindlaks jooksva töölase teenistuse kulutus) ning käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide suhtes (et määrata kindlaks kindlaksmääratud hüvitiste kohustuste nüüdisväärtus). Üksus määrab hüvitised nende perioodide suhtes, mil tekib kohustus maksta töösuhtejärgseid hüvitisi. See kohustus tekib siis, kui töötajad osutavad teenuseid vastutasuks töösuhtejärgsete hüvitiste eest, mida üksus katseb maksta tulevastel aruandeperioodidel. Aktuaarsed meetodid võimaldavad üksusel mõõta seda kohustust piisava usaldusväärsusega, et õigustada kohustise kajastamist.

Paragrahvi 71 illustreerivad näited

- 1 Kindlaksmääratud hüvitistega plaan näeb pensionilejäämise puhul ette ühekordse summana hüvitise 100 VÜ-d iga tööaasta kohta.

Hüvitis suurusega 100 VÜ-d määratakse iga aasta kohta. Jooksva töölase teenistuse kulutus on 100 VÜ nüüdisväärtus. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on 100 VÜ nüüdisväärtus korrutatuna kuni aruandeperioodi lõpuni teenistuses olnud aastate arvuga.

Kui hüvitis tuleb välja maksta kohe pärast töötaja lahkumist üksusest, võetakse jooksva töölase teenistuse kulutuse ja kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse kuupäeva, mil töötaja eeldatavasti üksusest lahkuks. Seega on need summad diskonteerimise mõjul väiksemad kui juhul, mil töötaja oleks lahkunud aruandeperioodi lõpul.

- 2 Plaan näeb ette igakuise pensioni suurusega 0,2 % iga tööaasta lõplikust palgast. Pensioni makstakse alates 65-aastaseks saamisest.

Iga tööaasta suhtes määratakse hüvitis, mis on võrdne sellise igakuise pensioni nüüdisväärtusega eeldataval pensionile jäämise päeval, mille suurus on 0,2 % hinnangulisest lõplikust palgast ja mida makstakse eeldatavasti pensionilejäämise päevast kuni eeldatava surmani. Jooksva töölase teenistuse kulutus on selle hüvitise nüüdisväärtus. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on lõplikust palgast 0,2 % suuruste igakuiste pensionimaksete nüüdisväärtus korrutatuna aruandeperioodi lõpuni teenistuses olnud aastate arvuga. Jooksva töölase teenistuse kulutus ja kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus diskonteeritakse, kuna pensionimaksud algavad 65 aasta vanuselt.

- 72 Töötaja teenistusega kaasneb kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohane kohustus isegi siis, kui hüvitised sõltuvad töösuhte jätkumisest (teisisõnu, need ei ole garanteeritud). Töötaja teenistus enne garanteerimiskuupäeva põhjustab faktilise kohustuse, sest töö hulk, mida töötaja peab edaspidi tegema, enne kui tal on õigus hüvitist saada, muutub igal järgneva aruandeperioodi lõpul väiksemaks. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmisel kaalub üksus, kui tõenäoline on, et osa töötajaid ei vasta ühelegi garanteerimise eeldusele. Samuti tekib kohustus siis, kui töötaja osutab teenust, mis annab talle kindlaksmääratud juhtumi toimumisel õiguse saada hüvitisi, kuigi teatavad töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks töösuhtejärgse arstiabiga seotud hüvitised, kuuluvad tasumisele üksnes siis, kui kindlaksmääratud juhtum leiab aset pärast töötaja töösuhte lõppu. Kindlaksmääratud juhtumi toimumise tõenäosus mõjutab kohustuse mõõtmist, kuid ei määra kohustuse olemasolu.

Paragrahvi 72 illustreerivad näited

- 1 Plaani kohaselt makstakse hüvitist summas 100 VÜ-d iga tööaasta kohta. Hüvitised muutuvad garanteerituks pärast kümnet tööaastat.

Hüvitis suurusega 100 VÜ-d määratakse iga aasta kohta. Esimese kümne aasta jooksul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse võimalust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui kümme aastat.

- 2 Plaani kohaselt makstakse hüvitist summas 100 VÜ-d iga tööaasta kohta, välja arvatud tööalane teenistus enne 25-aastaseks saamist. Hüvitised garanteeritakse kohe.

Enne 25-aastaseks saamist osutatud tööalaste teenuste eest hüvitisi ei määrata, kuna enne seda vanust osutatud tööalaste teenustega ei kaasne hüvitisi (ei kindlaid ega tingimuslikke). Hüvitis suurusega 100 VÜ-d määratakse iga järgmise aasta kohta.

- 73 Kohustus suureneb kuni kuupäevani, mil töötaja edaspidise tööalase teenistusega ei kaasne edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Seepärast määratakse kogu hüvitis perioodidele, mis lõpevad sel kuupäeval või enne seda. Hüvitis määratakse üksikutele arvestusperioodidele vastavalt plaanis rakendatavale hüvitise määramise arvutusvalemile. Kui aga töötaja hilisemate aastate tööalase teenistusega kaasneb hüvitise oluline suurenemine võrreldes varasemate aastatega, määrab üksus hüvitise lineaarselt kuni kuupäevani, mil töötaja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Seda seepärast, et töötaja tööalane teenistus kogu perioodi jooksul toob lõpuks kaasa suurema määraga hüvitise.

Paragrahvi 73 illustreerivad näited

- 1 Plaani kohaselt makstakse ühekordse maksena hüvitist 1000 VÜ-d, mis garanteeritakse kümne teenistuses oldud aasta järel. Plaan ei paku täiendavaid hüvitisi edaspidise tööalase teenistuse eest.

Hüvitis suurusega 100 VÜ-d (1000 VÜ-d jagatud kümnega) määratakse esimese kümne aasta iga aasta suhtes.

Esimese kümne aasta jooksul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse määramisel arvesse tõenäosust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui kümme aastat. Järgmise aastate suhtes hüvitisi ei määrata.

- 2 Plaani kohaselt makstakse ühekordse maksena hüvitist suurusega 2000 VÜ-d kõikidele töötajatele, kes töötavad üksuses 55 aasta vanuselt pärast 20-aastast tööalast teenistust või kes töötavad 65 aasta vanuselt, olenemata tööalase teenistuse pikkusest.

Enne 35-aastaseks saamist töötamist alustanud töötajate tööalase teenistusega kaasnevad plaani kohaselt hüvitised 35-aastaseks saamisel (töötaja võib olla töölt lahkunud 30-aastaselt ja tagasi tulnud 33-aastaselt, ilma et see mõjutaks hüvitiste summat või väljamaksmise ajaldamist). Need hüvitised sõltuvad töösuhte jätkumisest. Samuti ei kaasne üle 55 aasta vanusena töötamisega olulist hüvitiste suurenemist. Selliste töötajate puhul määrab üksus hüvitise suurusega 100 VÜ-d (2000 VÜ-d jagatud 20-ga) iga aasta kohta vanusevahemikus 35–55.

55 aasta vanusena tööd alustanud töötaja üle kümne aasta kestnud töötamisega ei kaasne olulist hüvitiste suurenemist. Sellise töötaja puhul määrab üksus hüvitise suurusega 200 VÜ-d (2000 VÜ-d jagatud kümnega) esimese kümne tööaasta iga aasta kohta.

Kõikide töötajate puhul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse tõenäosust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui ettenähtud aja.

- 3 Töösuhtejärgsest arstiabi plaanist hüvitatakse 40 % töötaja töösuhtejärgsetest ravikuludest, kui töötaja on lahkudes selles üksuses töötanud enam kui 40 aastat, kuid vähem kui 20 aastat, ning 50 % nimetatud kuludest, kui töötaja on lahkudes selles üksuses töötanud 20 aastat või rohkem.

Plaanis rakendatava hüvitise määramise arvutusvalemi kohaselt määrab üksus 4 % eeldatavate ravikulude nüüdisväärtusest (40 % jagatud kümnega) kümne esimese tööaasta iga aasta kohta ja 1 % (10 % jagatud kümnega) järgmise kümne aasta iga aasta kohta. Jooksva tööalase teenistuse kulutuse puhul võetakse igal aastal arvesse tõenäosust, et töötaja ei pruugi teenistuses olla osalise või täismahus hüvitise väljateenimiseks vajaliku perioodi lõpuni. Hüvitisi ei määrata töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad teenistusest kümne aasta jooksul.

- 4 Töösuhtejärgsest arstiabi plaanist hüvitatakse 10 % töötaja töösuhtejärgsetest ravikuludest, kui töötaja on lahkudes selles üksuses töötanud enam kui 10 aastat, kuid vähem kui 20 aastat, ning 50 % nimetatud kuludest, kui töötaja on lahkudes selles üksuses töötanud 20 aastat või rohkem.

Edaspidise tööalase teenistusega kaasnevad oluliselt suuremad hüvitised kui varasematel aastatel. Seepärast määrab üksus töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad 20 või enama aasta pärast, hüvitised lineaarselt kooskõlas paragrahvi 71. Üle 20 aasta töötamine ei too kaasa olulist edaspidiste hüvitiste suurenemist. Seepärast määratakse esimese 20 aasta iga aasta kohta hüvitiseks 2,5 % eeldatavate ravikulude nüüdisväärtusest (50 % jagatud 20-ga).

Töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad töölt pärast kümnendat ja enne kahekümnendat tööaastat, määratakse esimese kümne tööaasta iga aasta kohta hüvitist 1 % eeldatavate ravikulude nüüdisväärtusest.

Selliste töötajate puhul ei määrata hüvitisi tööalase teenistuse eest alates kümnenda tööaasta lõpust kuni eeldatava töölt lahkumise kuupäevani.

Hüvitisi ei määrata töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad teenistusest kümne aasta jooksul.

- 74 Kui hüvitise summa on kindel proportsionaalne osa iga tööaasta lõplikust palgast, mõjutavad edaspidised palgatõusud selle summa suurust, mida on vaja enne aruandeperioodi lõppu aset leidnud tööalase teenistusega kaasneva kohustuse täitmiseks, kuid nimetatud palgatõusud ei too kaasa täiendavaid kohustusi. Seega:
- paragrahvi 70 punkti b rakendamisel ei too palgatõusud kaasa täiendavaid hüvitisi, kuigi hüvitise suurus oleneb lõplikust palgast; ja
 - iga perioodi eest määratud hüvitise summa on kindel proportsionaalne osa palgast, millega hüvitis on seotud.

Paragrahvi 74 illustreeriv näide

Töötajal on õigus saada hüvitist 3 % lõplikust palgast iga tööaasta kohta enne 55-aastaseks saamist.

Kuni 55-aastaseks saamiseni määratakse iga aasta eest hüvitist 3 % hinnangulisest lõplikust palgast. See on tähtaeg, millest alates töötaja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Pärast sellesse ikka jõudmist hüvitisi ei määrata.

Aktuaarsed eeldused

75 Aktuaarsed eeldused on erapooletud ja omavahel kooskõlas.

76 Aktuaarsed eeldused on üksuse parimad hinnangud muutujatele, mis määravad töösuhtejärgsete hüvitiste maksimise lõpliku kulutuse. Aktuaarsed eeldused hõlmavad:

a) demograafilisi eeldusi hüvitise saamise õigusega praeguste ja varasemate töötajate (ja nende ülalpeetavate) edaspidiste omaduste kohta. Demograafilised eeldused hõlmavad näiteks järgmist:

i) suremus (vt paragrahvid 81 ja 82);

ii) tööjõu volavuse, invaliidsuse ja ennetähtaegse pensionile jäämise määrad;

iii) selliste plaani liikmete ja nende ülalpeetavate osakaal, kellel on õigus hüvitisi saada;

iv) selliste plaani liikmete osakaal, kes valivad iga plaani tingimuste kohaselt kättesaadava maksevõimaluse; ja

v) arstiabi plaanide alusel esitatavate nõuete määr;

b) finantseeldusi, mis hõlmavad näiteks järgmist:

i) diskontomäär (vt paragrahvid 83–86);

ii) hüvitiste tase (maha on arvatud hüvitistega seotud kulutused, mille peavad kandma töötajad) ja edaspidine palgatase (vt paragrahvid 87–95);

iii) arstiabi hüvitiste puhul edaspidised ravikulud, sealhulgas nõuete haldamise kulud (st nõuete käsitlemisel ja täitmisel kantavad kulud, sealhulgas õigus- ja käsitluskulud) (vt paragrahvid 96–98); ja

iv) plaani sissemaksetelt tasumisele kuuluvad maksud, mis on seotud aruandekuupäeva eelse tööalase teenistusega või sellest teenistusest tulenevate hüvitistega.

77 Aktuaarsed eeldused on erapooletud juhul, kui need ei ole liiga optimistlikud ega ka liiga konservatiivsed.

78 Aktuaarsed eeldused on omavahel kooskõlas, kui neis võetakse arvesse majanduslikke suhteid selliste tegurite vahel nagu inflatsioon, palgatõusu määrad ja diskontomäärad. Näiteks kasutatakse kõikides eeldustes, mis sõltuvad vaadeldaval tulevikuperioodil konkreetsest inflatsioonitasemest (nt intressimäärade ning palga ja hüvitiste suurenemise eeldused), selle perioodi suhtes sama inflatsioonitaset.

79 Üksus määrab diskontomäärad ja muud finantseeldused nominaalväärtuses, välja arvatud juhul, kui tegelikul väärtusel põhinevad (inflatsiooniga korrigeeritud) eeldused on usaldusväärsemad, näiteks hüperinflatiivses majanduskeskkonnas (vt IAS 29 *Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades*), või kui hüvitisi on seotud indeksiga ning samas vääringus ja sama tähtajaga indeksivõlakirjadele on olemas aktiivne turg.

80 Finantseeldused põhinevad aruandeperioodi lõpul valitsevatel turuootustel selle perioodi suhtes, mille jooksul kohustused tuleb täita.

Aktuaarsed eeldused: suremus

- 81 **Üksus määrab oma suremuse eeldused kindlaks, võttes aluseks plaaniliikmete suremuse nii töösuhte ajal kui ka pärast seda.**
- 82 Hüvitise lõpliku kulu hindamiseks võtab üksus arvesse suremuse eeldatavaid muutusi, näiteks muutes standard-seid suremustabeleid paranevate näitajatega.

Aktuaarsed eeldused: diskontomäär

- 83 **Töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste (nii eelnevalt rahastatud kui rahastamata) diskonteerimise määr määratakse kindlaks aruandeperioodi lõpus äriühingute kvaliteetsete võlakirjade suhtes valitseva turu-intressi alusel. Valuutade korral, mille puhul puudub äriühingute selliste kvaliteetsete võlakirjade aktiivne turg, kasutatakse selles valuutas nomineeritud riigivõlakirjade turu-intressi (aruandeperioodi lõpus). Äriühingute võlakirjade või riigivõlakirjade valuuta ja tähtaeg peavad olema kooskõlas töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste valuuta ja hinnangulise tähtajaga.**
- 84 Diskontomäär on olulise mõjuga aktuaarne eeldus. Diskontomäär väljendab raha ajalist väärtust, kuid mitte aktuaarseid või investeerimisriske. Samuti ei väljenda diskontomäär üksusele omast krediidiriski, mida kannavad üksuse võlausaldajad, ega riski, et edaspidised sündmused võivad aktuaarsetest eeldustest erineda.
- 85 Diskontomäär väljendab hüvitiste maksmise hinnangulist ajaldamist. Praktikast kasutab üksus selleks sageli tüht kaalutud keskmist diskontomäära, mis vastab hüvitiste maksmise hinnangulisele ajale ja hüvitiste summale ning vääringule, milles hüvitisi makstakse.
- 86 Mõnikord võib võlakirjadel, mille lunastustähtaeg on piisavalt pikk, et sobida kõigi hüvitiste väljamaksmise hinnangulise tähtajaga, puududa aktiivne turg. Sel juhul kasutab üksus sobiva pikkusega perioodi jooksvaid turumäärasid lühema tähtajaga maksete diskonteerimiseks ja prognoosib pikema tähtajaga maksete diskontomäärad, ekstrapoleerides turul valitsevad määrad vastavalt tulukõverale. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdis-väärtus tervikuna ei ole tõenäoliselt eriti tundlik diskontomäära suhtes, mida kasutatakse hüvitiste selle osa suhtes, mis tuleb välja maksta pärast olemasolevate äriühingute või riigi võlakirjade lunastustähtaega.

Aktuaarsed eeldused: palgad, hüvitised ja ravikulud

- 87 **Üksus võtab oma kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmisel arvesse:**
- a) **plaanis tingimustes määratud (või neid tingimusi täiendavast faktilisest kohustusest tulenevaid) hüvitisi aruandeperioodi lõpul;**
 - b) **hinnangulisi tulevasi palgatõuse, mis mõjutavad makstavaid hüvitisi;**
 - c) **tulevaste hüvitiste kulust tööandja osa piiramise mõju;**
 - d) **töötajate või kolmandate osapoolte sissemakseid, mis vähendavad nende hüvitiste lõplikku kulu üksusele; ja**
 - e) **mis tahes riikliku hüvitise taseme tulevasi hinnangulisi muutusi, mis mõjutavad kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi siis ja ainult siis, kui:**
 - i) **need muutused on tekkinud enne aruandeperioodi lõppu või**
 - ii) **varasemad kogemused või muud usaldusväärsed tõendid näitavad, et need riigi hüvitised muutuvad teataval prognoositaval viisil, näiteks koos üldiste hinnatasemetega või palgatasemetega edaspidiste muutustega.**

- 88 Aktuaarsed eeldused võtavad arvesse plaani ametlike tingimustega (või neid täiendava faktilise kohustusega) ette nähtud hüvitiste tulevase muutusi aruandeperioodi lõpul. See on nii näiteks juhul, kui:
- üksus on varasema tava kohaselt hüvitisi suurendanud, näiteks inflatsiooni mõju leevendamiseks, ja puuduvad märgid, mis viitaksid sellise tava muutumisele tulevikus;
 - üksus on kas plaani ametlike tingimuste (või neid täiendava faktilise kohustuse) või seaduse kohaselt kohustatud kasutama plaani ülejääki plaanis osalejate heaks (vt paragrahvi 108 punkt c); või
 - hüvitised erinevad vastavalt tegevuseesmärgile või muudele kriteeriumidele. Plaani tingimustes võib näiteks olla sätestatud, et töötajatele makstakse vähendatud hüvitisi või neilt nõutakse täiendavaid sissemakseid, kui plaani varad ei ole piisavad. Kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse tegevuseesmärgi või muu kriteeriumi mõju parimat hinnangut.
- 89 Aktuaarsed eeldused ei võta arvesse hüvitiste edaspidiseid muutusi, mis ei ole ette nähtud plaani ametlike tingimustega (või faktilise kohustusega) aruandeperioodi lõpul. Sellised muutused toovad kaasa:
- möödunud tööalase teenistuse kulutuse selles ulatuses, milles need muudavad muudatuste-eelseid tööalase teenistusega seotud hüvitisi; ja
 - jooksva tööalase teenistuse kulutuse selles ulatuses, milles need muudavad muudatustejärgseid tööalase teenistusega seotud hüvitisi.
- 90 Edaspidise palgatõusu hinnangutes võetakse arvesse inflatsiooni, töökogemust, edutamist ja muid asjakohaseid tegureid, näiteks nõudmist ja pakkumist tööturul.
- 91 Osa kindlaksmääratud hüvitistega plaane piirab üksuse sissemakseid. Hüvitiste lõpliku kulu puhul võetakse arvesse sissemaksete piiramise mõju. Sissemaksete piiramise mõju määratakse selle alusel, kumb järgmistest on lühem:
- üksuse eeldatav eluiga või ja
 - plaani eeldatav eluiga.
- 92 Osa kindlaksmääratud hüvitistega plaane nõuab töötajate või kolmandate osapoolte osalemist plaani kulutuse katmises. Töötajate sissemaksed vähendavad üksuse hüvitistega seotud kulutusi. Üksus võtab arvesse, kas kolmandate osapoolte sissemaksed vähendavad üksuse hüvitistega seotud kulutusi või on paragrahvis 116 kirjeldatud hüvitise saamise õigused. Töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksed on sätestatud plaani ametlikes tingimustes (või tulenevad neid täiendavast faktilisest kohustusest) või on valikulised. Töötajate või kolmandate osapoolte valikulised sissemaksed vähendavad tööalase teenistuse kulutust nende sissemaksete tegemisel plaani.
- 93 Plaani ametlikes tingimustes sätestatud töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksed vähendavad tööalase teenistuse kulutust (kui sissemaksed on seotud tööalase teenistusega) või mõjutavad kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisi (kui sissemaksed ei ole seotud tööalase teenistusega). Tööalase teenistusega mitteseotud sissemaksed on näiteks sissemaksed, mida nõutakse plaani varade kahjudest või aktuaarsetest kahjumitest tuleneva puudujäägi vähendamiseks. Kui töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksed on tööalase teenistusega seotud, vähendavad need tööalase teenistuse kulutust järgmiselt:
- kui sissemaksete summa sõltub teenistuses oldud aastate arvust, määrab üksus tööalase teenistuse perioodidele vastavad sissemaksed kindlaks, kasutades sama meetodit, mida paragrahvi 70 kohaselt tuleb kasutada koguhüvitiste puhul (st plaanis rakendatavast sissemaksete määramise arvutusvalemist lähtuvalt või lineaarselt); või
 - kui sissemaksete summa ei sõltu teenistuses oldud aastate arvust, võib üksus kajastada need tööalase teenistuse kulutuse vähendamiseks perioodil, mil asjaomast tööalast teenust osutatakse. Sissemaksed, mille summa ei sõltu teenistuses oldud aastate arvust, on näiteks need, mis moodustavad töötaja palgast kindla protsendi või mille summa on terveks teenistuse perioodiks fikseeritud või sõltub töötaja vanusest.

Paragrahvis A1 sätestatakse asjakohane rakendusjuhhis.

- 94 Muudatused töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksetes, mis on kooskõlas paragrahvi 93 punktiga a seotud teenistuse perioodidega, avalduvad:
- a) jooksva ja möödunud tööalase teenistuse kulutuses (kui muudatused ei ole sätestatud plaani ametlikes tingimustes ega tulene faktilisest kohustusest) või
 - b) aktuaarsetes kasumites ja kahjumites (kui muudatused on sätestatud plaani ametlikes tingimustes või tulenevad faktilisest kohustusest).
- 95 Osa töösuhtejärgseid hüvitisi on seotud selliste muutujatega nagu riikliku pensioni või riikliku arstiabi tase. Selliste hüvitiste mõõtmisel võetakse arvesse nende muutujate parimat hinnangut, toetudes varasematele andmetele ja muudele usaldusväärsetele tõenditele.
- 96 Ravikulude eeldustes võetakse arvesse arstiabi maksumuse hinnangulisi edaspidiseid muutusi, mis tulevad nii inflatsioonist kui ka arstiabi maksumuse konkreetsetest muutustest.**
- 97 Töösuhtejärgsete arstiabihüvitiste mõõtmine nõuab edaspidiste nõuete suuruse ja sageduse ning nende nõuete rahuldamise kulu kohta eelduste tegemist. Üksus hindab edaspidiseid ravikulusid üksuse kogemustele tuginevate varasemate andmete põhjal, lisades vajaduse korral teistelt üksustelt, kindlustusandjatelt, arstiabi osutajatelt või muudest allikatest saadud andmed. Tulevaste ravikulude hinnangutes võetakse arvesse tehnoloogia arengut, muudatusi tervishoiuteenuste kasutamises või osutamise viisides ning plaanis osalejate tervisliku seisundi muutusi.
- 98 Nõuete suurus ja sagedus sõltuvad eriti suurel määral töötaja (ja tema ülalpeetavate) vanusest, tervislikust seisundist ja soost ning need võivad sõltuda ka muudest teguritest, näiteks geograafilisest asukohast. Seepärast korrigeeritakse varasemaid andmeid vastavalt sellele, kui võrd elanikkonna demograafiline koostis erineb andmete aluseks oleva elanikkonna demograafilisest koostisest. Varasemaid andmeid korrigeeritakse ka siis, kui on usaldusväärseid tõendeid, et varasemad suundumused ei jätku.
- Möödunud tööalase teenistuse kulutus ning kasum ja kahjum arvelduselt**
- 99 Möödunud tööalase teenistuse kulutuse või arvelduselt saadud kasumi või kahjumi määramisel hindab üksus kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber, kasutades plaani varade hetkel kehtivat õiglast väärtust ja hetke aktuaarseid eeldusi (sealhulgas turul valitsevaid intressimäärasid ja muid turul valitsevaid hindu), mis kajastavad:**
- a) plaaniga pakutavaid hüvitisi ja plaani varasid pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, ja
 - b) plaaniga pakutavaid hüvitisi ja plaani varasid pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust.
- 100 Üksus ei pea eristama plaani muutmisest tulenevat möödunud tööalase teenistuse kulutust, kärpimisest tulenevat möödunud tööalase teenistuse kulutust ega kasumit või kahjumit arvelduselt, kui need tehingud toimuvad koos. Mõnikord muudetakse plaani enne arveldust, näiteks kui üksus muudab plaani kohaseid hüvitisi ja arveldab muudetud hüvitised hiljem. Sel juhul kajastab üksus möödunud tööalase teenistuse kulutuse enne arvelduselt saadud kasumi või kahjumi kajastamist.
- 101 Arveldus toimub koos plaani muutmise ja kärpimisega siis, kui plaan lõpetatakse nii, et kohustus täidetakse ja plaan likvideeritakse. Plaani lõpetamine ei ole siiski arveldus, kui plaan asendatakse uue plaaniga, mis pakub sisuliselt sarnaseid hüvitisi.

101A Plaani muutmise, kärpimise või arvelduse korral kajastab ja mõõdab üksus möödunud tööalase teenistuse kulutusi või arvelduselt saadud kasumit või kahjumit vastavalt paragrahvidele 99–101 ja paragrahvidele 102–112. Seda tehes ei võta üksus arvesse varade ülempiiri mõju. Seejärel määrab üksus pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust kindlaks varade ülempiiri mõju ja kajastab kõnealuse mõju mis tahes muutust vastavalt paragrahvi 57 punktile d.

Möödunud tööalase teenistuse kulutus

102 Möödunud tööalase teenistuse kulutus on kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse muutus, mis tuleneb plaani muutmisest või kärpimisest.

103 Üksus kajastab möödunud tööalase teenistuse kulutuse kuluna kuupäeval, mis on järgmistest varasem:

a) plaani muutmise või kärpimise kuupäev ja

b) kuupäev, mil üksus kajastab seotud restruktureerimiskulud (vt IAS 37) või töösuhte lõpetamise hüvitised (vt paragrahv 165).

104 Plaani muudatus toimub siis, kui üksus kehtestab või tühistab kindlaksmääratud hüvitistega plaani või muudab olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi.

105 Kärpimine toimub siis, kui üksus vähendab oluliselt plaaniga hõlmatud töötajate arvu. Kärbe võib tuleneda üksikjuhtumist, näiteks käitise sulgemisest, tegevuse katkemisest või plaani lõpetamisest või peatamisest.

106 Möödunud tööalase teenistuse kulutus võib olla positiivne (kui hüvitised kehtestatakse või neid muudetakse nii, et kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus kasvab) või negatiivne (kui hüvitised tühistatakse või neid muudetakse nii, et kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus kahaneb).

107 Kui üksus vähendab olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi ja suurendab samal ajal plaani kohaselt samadele töötajatele makstavaid muid hüvitisi, käsitab üksus muudatust ühekorde netomuudatusena.

108 Möödunud tööalase teenistuse kulutuse hulka ei kuulu:

a) tegelike ja varem eeldatud palgatõusude erinevuste mõju kohustusele maksta hüvitisi varasemate aastate tööalase teenistuse eest (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest aktuaarsetes eeldustes on prognoositud palku arvesse võetud);

b) üksuse äranägemisel toimuva pensionitõusu ala- või ülehindamine, kui üksusel on faktiline kohustus sellisel pensione tõsta (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest aktuaarsetes eeldustes on pensionitõusu arvesse võetud);

c) hinnangud hüvitiste suurenemise kohta, mis tulenevad juba finantsaruannetes kajastatud aktuaarsetest kasumitest või plaani varadest saadud tulust, kui üksus on kas plaani ametlike tingimuste (või neid täiendava faktilise kohustuse) või seaduse kohaselt kohustatud kasutama plaani ülejääki plaanis osalejate heaks isegi siis, kui hüvitiste suurendamine ei ole veel ametlikult kinnitatud (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest tulenev kohustuse suurenemine on aktuaarne kahjum, vt paragrahv 88); ja

d) garanteeritud hüvitiste (hüvitised, mis ei sõltu töösuhte jätkumisest tulevikus, vt paragrahv 72) suurendamine, kui uusi hüvitisi või endiste hüvitiste suurendamist ei esine ja töötajad täidavad garanteerimise tingimused (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest üksus kajastas hüvitiste hinnangulise kulu jooksva tööalase teenistuse kulutusena töö tegemise ajal).

Kasum ja kahjum arvelduselt

109 Kasum või kahjum arvelduselt on järgmiste väärtuste vahe:

- a) arveldatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdiseväärtus, mis määratakse kindlaks arvelduskuupäeval; ja
- b) arveldushind, sealhulgas plaani ülekantud varad ja maksed, mille üksus on arveldusega seoses otse teinud.

110 Üksus kajastab kasumi või kahjumi kindlaksmääratud hüvitistega plaani arvelduselt arvelduse toimumisel.

111 Arveldus toimub siis, kui üksus teeb tehingu, millega kaotatakse kõik edaspidised juriidilised või faktilised kohustused kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt ette nähtud hüvitiste osaliseks või täismahus maksmiseks (v.a plaani tingimuste kohaselt töötajatele või töötajate nimel hüvitiste maksmine, mida on aktuaarsetes eeldustes arvesse võetud). Arveldus on näiteks tööandja oluliste plaanijärgsete kohustuste ühekordne ülekandmine kindlustusandjale kindlustuslepingu sõlmimise kaudu; arveldus ei ole plaanis osalejatele plaani tingimuste kohaselt tehtav ühekordne rahaline väljamakse, mis tehakse vastutasuks nende õiguse eest saada määratud töösuhtejärgseid hüvitisi.

112 Mõnikord sõlmib üksus kindlustuslepingu, et rahastada mõningaid või kõiki töötajate hüvitisi, mis on seotud töötaja tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel. Sellise lepingu sõlmimine ei ole arveldus, kui üksus säilitab juriidilise või faktilise kohustuse (vt paragrahv 46) maksta täiendavaid summasid, kui kindlustusandja ei maksa kindlustuslepingus sätestatud töötajate hüvitisi. Paragrahvides 116–119 käsitletakse selliste kindlustuslepingujärgsete hüvitise saamise õiguste kajastamist ja mõõtmist, mis ei ole plaani varad.

Kajastamine ja mõõtmine: plaani varad

Plaani varade õiglase väärtus

113 Plaani varade õiglase väärtus arvatakse maha puudu- või ülejäägi kindlaksmääramisel.

114 Plaani varade hulka ei kuulu sissemaksed, mida aruandev üksus ei ole fondile tähtaegselt teinud, ja üksuse emiteeritud mittevõõrandatavad finantsinstrumendid, mida fond haldab. Plaani varasid vähendavad kõik fondi kohustised, mis ei ole seotud töötajate hüvitistega, näiteks võlad tarnijatele, muud võlad ja tuletisinstrumentidest tulenevad kohustised.

115 Kui plaani varade hulka kuuluvad tingimustele vastavad kindlustuslepingud, mis vastavad summade ja tähtaegade poolest täpselt kõikidele plaani kohaselt makstavatele hüvitistele või osale neist, käsitatakse selliste kindlustuslepingute õiglase väärtusena asjakohaste kohustuste nüüdiseväärtust (vähendades seda vajalikul määral, kui kindlustuslepingu kohaselt saada olevad summad ei ole tagasisaadavad täies ulatuses).

Hüvitised

116 Siis ja ainult siis, kui on praktiliselt kindel, et teine osapool hüvitab kõik kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse arveldamiseks vajalikud kulutused või osa neist, peab üksus:

a) kajastama oma hüvitise saamise õiguse eraldi varana. Üksus mõõdab sellist vara õiglases väärtuses;

b) eristama ja kajastama hüvitise saamise õiguse õiglase väärtuse muutusi sarnaselt plaani varade õiglase väärtuse muutustega (vt paragrahvid 124 ja 125). Paragrahvi 120 kohaselt kajastatavaid kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponente võib kajastada summadeta, mis on seotud hüvitise saamise õiguse bilansilise jääkmaksumuse muutustega.

- 117 Mõnikord võib üksus pöörduda kõigi kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse arveldamiseks vajalike kulutuste või nende osa tasumiseks teise osapoole, näiteks kindlustusandja poole. Paragrahvis 8 määratletud tingimustele vastavad kindlustuslepingud on plaani varad. Üksus arvestab tingimustele vastavaid kindlustuslepinguid sarnaselt kõigi muude plaani varadega ning paragrahvi 116 ei rakendata (vt paragrahvid 46–49 ja 115).
- 118 Kui üksuse kindlustusleping ei vasta tingimustele, ei ole see plaani vara. Sel juhul rakendatakse paragrahvi 116: üksus kajastab kindlustuslepinguga ette nähtud hüvitise saamise õiguse eraldi varana ning seda ei arvata maha kindlaksmääratud hüvitiste puudu- või ülejäägi kindlaksmääramisel. Paragrahvi 140 punktis b nõutakse, et üksus kirjeldaks lühidalt hüvitise saamise õiguse ja asjakohase kohustuse vahelist sidet.
- 119 Kui hüvitise saamise õigus tuleneb kindlustuslepingust, mis vastab summade ja tähtaegade poolest täpselt kõikidele kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavatele hüvitistele või osale neist, käsitatakse hüvitise saamise õiguse õiglase väärtusena asjakohase kohustuse nüüdisväärtust (vähendades seda vajalikul määral, kui hüvitis ei kuulu tasumisele täies ulatuses).

Kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponendid

- 120 Üksus kajastab kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponendid, välja arvatud ulatuses, milles muu IFRSiga nõutakse või lubatakse nende arvestamist vara soetusmaksumuse hulka, järgmiselt:
- a) töölase teenistuse kulutuse (vt paragrahvid 66–112 ja paragrahv 122A) kasumiaruandes;
 - b) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi (vt paragrahvid 123–126) kasumiaruandes ja
 - c) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised (vt paragrahvid 127–130) muu koondkasumina.
- 121 Muud IFRSid nõuavad teatavate töötajate hüvitistega seotud kulutuste arvamist selliste varade soetusmaksumuse hulka nagu varud või materiaalsed põhivarad (vt IAS 2 ja IAS 16). Selliste varade soetusmaksumuse hulka arvatud töösuhtejärgsete hüvitistega seotud kulutused hõlmavad asjakohase proportsionaalse osa paragrahvis 120 loetletud komponentidest.
- 122 Muu koondtuluna kajastatavaid kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisi ei liigitata järgmisel perioodil ümber kasumiks või kahjumiks. Üksus võib aga kanda sellised muu koondtuluna kajastatud summad üle omakapitali sees.

Jooksva töölase teenistuse kulutus

- 122A Üksus määrab kindlaks jooksva töölase teenistuse kulutuse, kasutades aastase aruandeperioodi alguses kindlaks määratud aktuaarseid eeldusi. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt paragrahvile 99, määrab ta jooksva töölase teenistuse kulutuse kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, kasutades aktuaarseid eeldusi, mida kasutati kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel vastavalt paragrahvi 99 punktile b.

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress

- 123 Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi kindlaksmääramiseks korrutab üksus kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) paragrahvis 83 sätestatud diskontomääraga.
- 123A Netointressi kindlaksmääramiseks vastavalt paragrahvile 123 kasutab üksus kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist (netovara) ja aastase aruandeperioodi alguses kindlaks määratud diskontomäära. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt paragrahvile 99, määrab ta netointressi kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, kasutades:

- a) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist (netovara), mis on kindlaks määratud vastavalt paragrahvi 99 punktile b; ja
- b) diskontomäära, mida kasutati kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel vastavalt paragrahvi 99 punktile b.

Paragrahvi 123A kohaldamisel võtab üksus arvesse ka kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) mis tahes selliseid muutusi perioodi jooksul, mis tulenevad sissemaksetest või hüvitiste väljamaksetest.

- 124 Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress sisaldab intressitulu plaani varadelt, intressikulu kindlaksmääratud hüvitiste kohustusel ja paragrahvis 64 nimetatud varade ülempiiri mõju intresse.
- 125 Intressitulu plaani varadelt on osa plaani varadest saadavast tulust ja selle määramiseks korrutatakse plaani varade õiglane väärtus paragrahvis 123A sätestatud diskontomääraga. Üksus määrab plaani varade õiglase väärtuse kindlaks aastase aruandeperioodi alguses. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt paragrahvile 99, määrab ta intressitulu kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, kasutades plaani varasid, mida kasutati kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel vastavalt paragrahvi 99 punktile b. Paragrahvi 125 kohaldamisel võtab üksus arvesse ka perioodi jooksul hoitud plaani varade mis tahes muutusi, mis tulenevad sissemaksetest või hüvitiste väljamaksetest. Plaani varadelt saadud intressitulu ja plaani varadest saadud tulu erinevust võetakse arvesse kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel.
- 126 Varade ülempiiri mõju intressid on varade ülempiiri mõju kogumuutuse osa ja nende määramiseks korrutatakse varade ülempiiri mõju paragrahvis 123A sätestatud diskontomääraga. Üksus määrab varade ülempiiri mõju kindlaks aastase aruandeperioodi alguses. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt paragrahvile 99, määrab ta varade ülempiiri mõju intressid kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, võttes arvesse varade ülempiiri mõju mis tahes muutust, mis on kindlaks määratud vastavalt paragrahvile 101A. Varade ülempiiri mõju intressi ja varade ülempiiri kogumuutuse erinevust võetakse arvesse kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel.

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised

- 127 Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised hõlmavad järgmist:
- a) aktuaarsed kasumid ja kahjumid (vt paragrahvid 128 ja 129);
- b) tulu plaani varadest (vt paragrahv 130), välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad (vt paragrahv 125); ja
- c) varade ülempiiri mõju muutus, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad (vt paragrahv 126).
- 128 Aktuaarsed kasumid ja kahjumid tulenevad kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdiseväärtuse suurenemisest või vähenemisest, mis on tingitud aktuaarsete eelduste muutustest ja kogemuspõhistest korrigeerimistest. Aktuaarsete kasumite ja kahjumite põhjused on näiteks:
- a) ootamatult kõrged või madalad tööjõu voolavuse, ennetähtaegselt pensionile jäämise või suremuse määrad, ning oodatust suurem või väiksem palkade, hüvitiste (kui plaani ametlikud või faktilised tingimused näevad ette inflatsioonist tulenevat hüvitiste suurendamist) või ravikulude suurenemine;
- b) hüvitise maksmise võimalustega seotud eelduste muutuste mõju;

c) edaspidiste tööjõu volavuse, ennetähtaegselt pensionile jäämise või suremuse määrade muutuste, samuti palkade, hüvitiste (kui plaani ametlikud või faktilised tingimused näevad ette inflatsioonist tulenevat hüvitiste suurendamist) või ravikulude suurenemise hinnangute muutuste mõju;

d) diskontomäära muutuste mõju.

129 Aktuaarsed kasumid ja kahjumid ei sisalda kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdiseväärtuse muutusi, mille põhjuseks on kindlaksmääratud hüvitistega plaani kehtestamine, muutmine, kärpimine või arveldus, ega kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavate hüvitiste muutusi. Selliste muutuste tulemuseks on möödunud tööalase teenistuse kulutus või kasum või kahjum arvelduselt.

130 Plaani varadest saadava tulu kindlaksmääramisel arvab üksus maha plaani varade haldamisega seotud kulud ja plaanilt tasumisele kuuluvad maksud, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmiseks kasutatavares aktuaarsetes eeldustes (paragrahv 76) sisalduvad maksud. Muid halduskulusid plaani varadest saadavast tulust maha ei arvata.

Esitamine

Tasaarvestus

131 Üksus tasaarvestab ühe plaani vara ja teise plaani kohustise siis ja ainult siis, kui:

a) üksusel on juriidilist jõudu omav õigus kasutada ühe plaani ülejääki teise plaani kohustuste täitmiseks ja

b) ta kavatseb kohustusi täita netosummana või samaaegselt realiseerida ühe plaani ülejääki ning täita teise plaani kohustuse.

132 Tasaarvestamise kriteeriumid on sarnased IAS 32-s *Finantsinstrumendid*: esitamine finantsinstrumentide kohta sätestatud kriteeriumidega.

Lühi- ja pikaajaline eristus

133 Osa üksusi eristab käibevara ja lühiajalisi kohustisi põhivarast ja pikaajalistest kohustistest. Käesolevas standardis ei sätestata, kas üksus peab eristama töösuhtejärgsetest hüvitistest tulenevate varade ja kohustiste lühi- ja pikaajalisi elemente.

Kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponendid

134 Paragrahvi 120 kohaselt peab üksus kajastama tööalase teenistuse kulutuse ja kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi kasumiaruandes. Käesolevas standardis ei sätestata, kuidas üksus peab tööalase teenistuse kulutust ja kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi kajastama. Üksus kajastab need komponendid kooskõlas IAS 1-ga.

Avalikustamine

135 Üksus avalikustab teabe, mis:

a) selgitab tema kindlaksmääratud hüvitistega plaanide omadusi ja nendega seotud riske (vt paragrahv 139);

b) täpsustab ja selgitab, millised finantsaruannetes kajastatud summad tulenevad tema kindlaksmääratud hüvitistega plaanidest (vt paragrahvid 140–144); ja

c) kirjeldab, kuidas tema kindlaksmääratud hüvitistega plaanid võivad mõjutada üksuse tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja ebakindlust (vt paragrahvid 145–147).

- 136 Paragrahvis 135 seatud eesmärkide täitmiseks võtab üksus arvesse kõiki järgmisi tegureid:
- avalikustamisnõuete täitmiseks vajalik detailsusaste;
 - kui palju tähelepanu tuleb pöörata eri nõuetele;
 - kui palju tuleb andmeid summeerida või eristada ja
 - kas finantsaruannete kasutajad vajavad avalikustatava kvantitatiivse teabe hindamiseks lisateavet.
- 137 Kui käesoleva standardi ja muude IFRSidega ette nähtud avalikustamisest ei piisa paragrahvi 135 eesmärkide saavutamiseks, avalikustab üksus nende eesmärkide saavutamiseks vajaliku lisateabe. Üksus võib esitada näiteks kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse analüüsi, milles on kirjeldatud kohustuse olemust, omadusi ja riske. Sellisel avalikustamisel võib eristada:
- aktiivsete liikmete, passiivsete liikmete ja pensionäridega seotud summasid;
 - garanteeritud hüvitisi ja kogunenud, kuid garanteerimata hüvitisi;
 - tingimuslikke hüvitisi, edaspidistest palgatõusudest tulenevaid summasid ja muid hüvitisi.
- 138 Üksus hindab, kas kogu avalikustatav teave või osa sellest tuleks esitada oluliselt erinevate riskidega plaane või plaanide rühmi eristades. Üksus võib eristada plaanide kohta avalikustatavat teavet näiteks järgmiste tunnuste alusel:
- erinevad geograafilised asukohad;
 - erinevad omadused, nt kindlal palgal põhinevad pensioniplaanid, lõplikul palgal põhinevad pensioniplaanid või töösuhtejärgse arstiabi plaanid;
 - erinevad regulatiivsed keskkonnad;
 - erinevad aruandlusvaldkonnad;
 - erinev rahastamiskord (nt tervikuna eelnevalt rahastamata, tervikuna või osaliselt rahastatud).

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide omadused ja nendega seotud riskid

- 139 Üksus avalikustab:
- teabe oma kindlaksmääratud hüvitistega plaanide omaduste kohta, sealhulgas:
 - plaaniga (nt lõplikul palgal põhinevate kindlaksmääratud hüvitistega plaan või sissemaksetel põhinev garantiiga plaan) ette nähtud hüvitiste olemuse;
 - plaani regulatiivse keskkonna kirjelduse, näiteks rahastamise miinimumnõuded ja regulatiivse keskkonna, näiteks varade ülempiiri (vt paragrahv 64) mõju plaanile;
 - üksuse muude plaani haldamisega seotud kohustuste kirjelduse, näiteks fondivalitsejate või plaani nõukogu liikmete kohustused;

b) plaanist üksusele tulenevate riskide kirjelduse, milles pööratakse tähelepanu ebatavalistele, üksusele eriomastele või plaanile eriomastele riskidele, ning suurte riskikontsentratsioonide kirjelduse. Näiteks kui plaani varad investeeritakse peamiselt ühte investeringuklassi (nt kinnisvarasse), võib plaan põhjustada üksuse kinnisvarariskide kontsentreerumist;

c) plaani muudatuste, kärpimiste ja arvelduste kirjelduse.

Finantsaruannetes esitatud summade selgitus

140 Üksus esitab vajaduse korral järgmiste elementide alg- ja lõppsaldode võrdluse:

a) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustus (netovara), esitades eraldi võrdluse alljärgneva kohta:

i) plaani varad;

ii) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdiseväärtus;

iii) varade ülempiiri mõju;

b) hüvitise saamise õigused. Üksus kirjeldab ka hüvitise saamise õiguse ja asjakohase kohustuse suhet.

141 Igas paragrahvi 140 kohases võrdluses tuleb vajaduse korral esitada järgmised andmed:

a) jooksva tööalase teenistuse kulutus;

b) intressitulu või -kulu;

c) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised, näidates eraldi:

i) tulu plaani varadest, välja arvatud punktis b nimetatud intressides sisalduvad summad;

ii) aktuaarsed kasumid ja kahjumid, mis tulenevad demograafiliste eelduste muutustest (vt paragrahvi 76 punkt a);

iii) aktuaarsed kasumid ja kahjumid, mis tulenevad finantseelduste muutustest (vt paragrahvi 76 punkt b);

iv) muutused varade ülempiiri piiravas mõjus kindlaksmääratud hüvitiste netovarale, välja arvatud punktis b nimetatud intressides sisalduvad summad. Üksus avalikustab ka selle, kuidas ta määras suurima kättesaadava majandusliku kasu, st kas see kasu saadakse tagasimaksetest, tulevaste sissemaksete vähendustest või neist mõlemast;

d) möödunud tööalase teenistuse kulutus ning kasumid ja kahjumid arveldustelt. Paragrahvi 100 kohaselt ei tule möödunud tööalase teenistuse kulutust ning kasumeid ja kahjumeid arveldustelt eristada, kui need tekivad koos;

e) valuutakursside muutuste mõju;

f) plaani sissemaksed, näidates eraldi tööandja ja plaanis osalejate sissemaksed;

g) plaani kohaselt tehtavad maksed, näidates eraldi arveldustega seoses makstud summad;

h) äriühenduste ja müügi mõju.

- 142 Üksus jagab plaani varade õiglase väärtuse nende varade olemust ja riske eristavateks liikideks ning iga plaani varade liigi alaliikideks, millel on noteeritud turuhind aktiivsel turul (nagu määratletud IFRS 13-s *Õiglase väärtuse mõõtmine*) ja millel see puudub. Näiteks paragrahvis 136 käsitletud avalikustamise taseme puhul võib üksus eristada:
- a) raha ja raha ekvivalendid;
 - b) omakapitaliinstrumente (eraldatud majandusharu, ettevõtja suuruse, geograafilise asukoha jmt järgi);
 - c) võlainstrumente (eraldatud emiteerija, krediidikvaliteedi, geograafilise piirkonna jmt järgi);
 - d) kinnisvara (eraldatud geograafilise piirkonna jmt järgi);
 - e) tuletisinstrumente (eraldatud lepinguga, näiteks intressimäära, valuutakursi, omakapitali, krediidilepingute, pikaajalise vahetuslepingute ja muude lepingutega kaasneva riski tüübi järgi);
 - f) investeerimisfonde (eraldatud fondi liigi järgi);
 - g) varaga tagatud väärtapabereid ja
 - h) struktureeritud võlga.
- 143 Üksus avalikustab oma plaani varade hulka kuuluvate võõrandatavate finantsinstrumentide õiglase väärtuse ning üksuse kasutuses oleva ja plaani varade hulka kuuluva kinnisvara või muu vara õiglase väärtuse.
- 144 Üksus avalikustab olulised aktuaarsed eeldused, mida kasutatakse kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdise väärtuse määramiseks (vt paragrahv 76). Need andmed tuleb avalikustada absoluutväärtuses (nt absoluutse protsendimäärana, mitte erinevate protsendimäärade või muude muutujate vahena). Kui üksus avalikustab mitme plaani kokkuvõtlikud andmed, esitab ta need andmed kaalutud keskmistena või suhteliselt kitsaste vahemikena.

Tulevaste rahavoogude summa, tähtjad ja usaldatavus

- 145 Üksus avalikustab:
- a) iga (paragrahvi 144 kohaselt avalikustatud) olulise aktuaarse eelduse tundlikkusanalüüsi aruandeperioodi lõpu seisuga, näidates, kuidas sel ajal piisavalt tõenäolised asjakohase aktuaarse eelduse muutused oleksid mõjutanud kindlaksmääratud hüvitiste kohustust;
 - b) punktis a nõutava tundlikkusanalüüsi tegemisel kasutatud meetodid ja eeldused ning nende meetodite puudused;
 - c) tundlikkusanalüüsi tegemisel kasutatud meetodite ja eelduste muutused võrreldes eelmise perioodiga ja nende muutuste põhjused.
- 146 Üksus kirjeldab varade ja kohustiste vastavusse viimise strateegiaid, mida plaan või üksus kasutab riskide juhtimiseks, sealhulgas annuiteetide ja muude meetodite, näiteks pikaajalise vahetustehingute kasutamist.

147 Selleks et näidata kindlaksmääratud hüvitistega plaani mõju üksuse tulevastele rahavoogudele, avalikustab üksus:

- a) tulevase sissemakseid mõjutava rahastamiskorra ja rahastamis põhimõtete kirjelduse;
- b) eeldatavad sissemaksed plaani järgmisel aurandeperioodil;
- c) teabe kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse lõpptähtaegade kohta. Teave sisaldab kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse kaalutud keskmist kestust ja võib sisaldada muid andmeid hüvitiste väljamaksete tähtaegade jaotuse kohta, näiteks hüvitiste väljamaksete lõpptähtaegade analüüsi.

Mitut tööandjat hõlmavad plaanid

148 Kui üksus osaleb mitut tööandjat hõlmavas plaanis, avalikustab ta:

- a) rahastamiskorra kirjelduse, mis sisaldab üksuse sissemaksete määra kindlaksmääramise meetodit ja rahastamise miinimumnõudeid;
- b) kirjelduse selle kohta, mil määral on üksus mitut tööandjat hõlmava plaani tingimuste kohaselt plaani puhul vastutav teiste üksuste kohustuste eest;
- c) kirjelduse puudu- või ülejäägi kokkulepitud jaotamise kohta:
 - i) plaani likvideerimise korral või
 - ii) kui üksus plaanist tagasi astub;
- d) kui üksus peab paragrahvi 34 kohaselt selle plaani üle arvestust kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina, avalikustab ta lisaks punktides a–c nõutud teabele ning paragrahvides 139–147 nõutud teabe asemel:
 - i) asjaolu, et plaan on kindlaksmääratud hüvitistega plaan;
 - ii) põhjuse, miks ei ole piisavalt teavet, et üksus saaks plaani üle arvestust pidada kindlaksmääratud hüvitistega plaanina;
 - iii) eeldatavad sissemaksed plaani järgmisel aurandeperioodil;
 - iv) teabe tulevaste sissemaksete summat mõjutada võiva plaani puudu- või ülejäägi, sealhulgas selle puudu- või ülejäägi kindlaksmääramise aluse ja üksusele avalduva mõju kohta;
 - v) üksuse osaluse taseme võrreldes teiste plaanis osalevate üksustega. Seda võivad näidata näiteks üksuse osakaal plaani sissemaksete kogumahu või aktiivsete liikmete, pensionile jäänud liikmete ja hüvitise saamise õigusega endiste liikmete koguarvust, kui see teave on kättesaadav.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul riskid on jagatud ühise kontrolli all olevate üksuste vahel

149 Kui üksus osaleb ühise kontrolli all olevate üksuste vahel riski jagavas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis, avalikustab ta järgmise:

- a) lepingupõhine kokkulepe või kehtestatud meetod kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumuse sissenõudmiseks või asjaolu, et selline meetod puudub;
 - b) üksuse tasutava sissemakse määramise meetod;
 - c) kogu paragrahvides 135–147 nõutud teave plaani kui terviku kohta, kui üksus arvestab kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumuse jaotamist paragrahvi 41 kohaselt;
 - d) paragrahvides 135–137, 139 ja 142–144 ning paragrahvi 147 punktides a ja b nõutud teave plaani kui terviku kohta, kui üksus kajastab perioodi eest makstavat sissemakset paragrahvi 41 kohaselt.
- 150 Paragrahvi 149 punktides c ja d nõutud teabe võib avalikustada ristviitega mõne teise kontserni kuuluva üksuse finantsaruandes avalikustatud andmetele, kui:
- a) plaani kohta nõutud teave on kõnealuse kontserni kuuluva üksuse finantsaruandes eraldi välja toodud ja avalikustatud ja
 - b) kõnealuse kontserni kuuluva üksuse finantsaruanne on finantsaruande kasutajatele kättesaadav samadel tingimustel ja samal ajal või varem kui üksuse finantsaruanne.

Muude IFRSide avalikustamisnõuded

- 151 Kui IAS 24 seda nõuab, avalikustab üksus teabe:
- a) seotud osapoolte ja töösuhtejargsete hüvitistega plaanide vaheliste tehingute kohta ja
 - b) juhtkonna võtmeisikutele makstavate töösuhtejargsete hüvitiste kohta.
- 152 Kui IAS 37 seda nõuab, avalikustab üksus teabe töösuhtejargsete hüvitiste kohustustest tulenevate tingimuslike kohustiste kohta.

MUUD PIKAAJALISED TÖÖTAJATE HÜVITISED

- 153 Kui muid pikaajalisi töötajate hüvitisi ei maksta eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aurandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses, on need hüvitised järgmised:
- a) pikaajalised tasustatavad töölt puudumised, näiteks pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või teadustööks võetav puhkus;
 - b) tähtpäevadega või muud pikaajalise tööalase teenistusega seotud hüvitised;
 - c) pikaajalised invaliidsushüvitised;
 - d) kasumiosalus ja boonused ja
 - e) edasilükatud töötasu.
- 154 Muude pikaajaliste töötajate hüvitiste mõõtmisega ei kaasne üldjuhul sama palju ebakindlust kui töösuhtejargsete hüvitiste mõõtmisega. Seepärast nõutakse käesoleva standardiga lihtsustatud meetodi kasutamist muude pikaajaliste töötajate hüvitiste arvestamisel. Erinevalt töösuhtejargsete hüvitiste arvestamise meetodist ei kajastata selle meetodi kohaselt ümberhindamisi muu koondkasumina.

Kajastamine ja mõõtmine

- 155 Üksus rakendab muude pikaajaliste töötajate hüvitistega plaani puudu- või ülejäägi kajastamisel ja mõõtmisel paragrahve 56–98 ja 113–115. **Hüvitise saamise õiguse kajastamisel ja mõõtmisel rakendab üksus paragrahve 116–119.**
- 156 Üksus kajastab muude pikaajaliste töötajate hüvitiste puhul kasumiaruandes järgmiste summade netokogusumma, välja arvatud selles ulatuses, milles muu IFRSiga nõutakse või lubatakse nende arvestamist vara soetusmaksumuse hulka:
- a) töölase teenistuse kulutus (vt paragrahvid 66–112 ja paragrahv 122A);
 - b) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress (vt paragrahvid 123–126) ja
 - c) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised (vt paragrahvid 127–130).
- 157 Üks muude pikaajaliste töötajate hüvitiste vorm on pikaajalised invaliidsushüvitised. Kui hüvitise suurus sõltub töölase teenistuse pikkusest, tekib töölase teenuse osutamisel kohustus. Selle kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse, kui tõenäoline on väljamaksmine ja kui pika aja jooksul peab väljamaksmine eeldatavasti toimuma. Kui hüvitise suurus on kõikidele invaliidistunud töötajale ühesugune, olenemata töölase teenistuse kestusest, kajastatakse nende hüvitiste eeldatav maksumus siis, kui pikaajalist invaliidsust põhjustav juhtum toimub.

Avalikustamine

- 158 Kuigi käesoleva standardiga ei nõuta muude pikaajaliste töötajate hüvitiste kohta konkreetse teabe avalikustamist, võidakse teabe avalikustamist nõuda muude IFRS-idega. IAS 24 nõuab näiteks teabe avalikustamist juhtkonna võtmeisikutele makstavate töötajate hüvitiste kohta. IAS 1 nõuab töötajate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.

TÖÖSUHTE LÕPETAMISE HÜVITISED

- 159 Käesolevas standardis käsitletakse töösuhete lõpetamise hüvitisi muudest töötajate hüvitistest eraldi, sest kohustust tekitav sündmus on töösuhete lõpetamine, mitte töötaja tööalane teenistus. Töösuhete lõpetamise hüvitised tulevad kas üksuse otsusest töösuhete lõpetada või töötaja otsusest võtta vastu üksuse pakkumine saada hüvitist vastutasuks töösuhete lõpetamise eest.
- 160 Töösuhete lõpetamise hüvitised ei hõlma töötajate hüvitisi, mida makstakse töösuhete lõpetamisel töötaja soovil ilma üksuse pakkumiseta või kohustuslike pensionilejäämise nõuete tõttu, sest need hüvitised on töösuhetejärgsed hüvitised. Osa üksusi maksab töötaja soovil toimuva töösuhete lõpetamise korral väiksemat hüvitist (sisuliselt töösuhetejärgset hüvitist) kui üksuse algatusel toimuva töösuhete lõpetamise korral. Töötaja soovil toimuva töösuhete lõpetamise eest makstava hüvitise ja üksuse algatuse korral makstava suurema hüvitise erinevus on töösuhete lõpetamise hüvitis.
- 161 Töötajate hüvitise vorm ei näita, kas seda makstakse töölase teenistuse või töösuhete lõpetamise eest. Töösuhete lõpetamise hüvitised on enamasti ühekordsed väljamaksed, kuid hõlmavad mõnikord ka:
- a) töösuhetejärgsete hüvitiste suurendamist kas kaudselt töötajate hüvitiste plaani kaudu või otseselt;
 - b) palka kuni kindlaksmääratud etteteatamisperioodi lõpuni, kui töötaja ei osuta edaspidi üksusele majanduslikku kasu toovaid töölaseid teenuseid.
- 162 Näitajad, mis osutavad, et töötajate hüvitist makstakse töölase teenistuse eest, on muu hulgas järgmised:

- a) hüvitis sõltub tööalase teenistuse jätkumisest (sh hüvitised, mis tööalase teenistuse jätkudes suurenevad);
- b) hüvitist makstakse töötajate hüvitiste plaani tingimuste kohaselt.

- 163 Teatavaid töösuhte lõpetamise hüvitisi makstakse olemasoleva töötajate hüvitiste plaani kohaselt. Need hüvitised võivad näiteks olla kindlaks määratud põhikirjas, töölepingus või ametiühingu kokkuleppes või tuleneda tööandja väljakujunenud tavast maksta sarnaseid hüvitisi. Teine näide: kui üksus teeb pikemat aega kehtiva hüvitiste pakkumise või kui pakkumise ja töösuhte tegeliku lõpetamise eeldatava kuupäeva vahele jääb pikem aeg, siis üksus kaalub, kas ta on loonud uue töötajate hüvitiste plaani ja kas selle kohaselt pakutavad hüvitised on töösuhte lõpetamise hüvitised või töösuhtejärgsed hüvitised. Töötajate hüvitiste plaani tingimuste kohaselt makstavad töötajate hüvitised on töösuhte lõpetamise hüvitised, kui need tulenevad üksuse otsusest töötaja töösuhte lõpetada ega sõltu tööalase teenistuse jätkumisest.
- 164 Mõningaid töötajate hüvitisi makstakse olenemata töötaja lahkumise põhjusest. Selliste hüvitiste maksmine on kindel (kui teatavad garanteerimist või minimaalset teenistust käsitlevad tingimused on täidetud), kuid nende väljamaksmise aeg ei ole kindel. Kuigi selliseid hüvitisi käsitatakse mõnes riigis töösuhte lõpetamise hüvitistena või lisahüvitistena, on pigem tegemist töösuhtejärgsete hüvitiste kui töösuhte lõpetamise hüvitistega, ja üksus arvestab neid töösuhtejärgsete hüvitistena.

Kajastamine

- 165 **Üksus kajastab töösuhte lõpetamise hüvitiste kohustise ja kulud kuupäeval, mis on järgmistest varasem:**

a) kui üksus ei saa enam nende hüvitiste pakkumist tagasi võtta ja

b) kui üksus kajastab IAS 37 rakendamisalasse kuuluva ja töösuhte lõpetamise hüvitiste maksmist hõlmava restruktureerimise kulud.

- 166 Kui töösuhte lõpetamise hüvitisi makstakse tulenevalt töötaja otsusest võtta vastu pakkumine saada hüvitist vastutasuks töösuhte lõpetamise eest, ei saa üksus töösuhte lõpetamise hüvitiste pakkumist enam tagasi võtta kuupäeval, mis on järgmistest varasem:

a) kui töötaja võtab pakkumise vastu ja

b) kui hakkab kehtima üksuse pakkumise tagasivõtmise piirang (juriidiline, regulatiivne või lepinguline nõue või muu piirang). See toimub pakkumise tegemisel, kui piirang oli pakkumise tegemise ajal olemas.

- 167 Kui töösuhte lõpetamise hüvitisi makstakse tulenevalt üksuse otsusest töötaja töösuhte lõpetada, ei saa üksus enam pakkumist tagasi võtta, kui ta on edastanud asjaomastele töötajatele töösuhte lõpetamise plaani, mis vastab kõikidele järgmistele kriteeriumidele:

a) plaani elluviimiseks vajalikud meetmed osutavad sellele, et plaani oluline muutmine on ebatõenäoline;

b) plaanis on märgitud töötajate arv, kellega töösuhte lõpetatakse, nende ametikoha liik või tegevusala ja asukoht (kuid plaanis ei tule nimetada iga töötajat) ning eeldatav töösuhte lõpetamise kuupäev;

c) töösuhte lõpetamise hüvitisi on plaanis käsitletud piisavalt üksikasjalikult, et töötajad saaksid kindlaks teha, mis liiki ja kui suuri hüvitisi nad töösuhte lõpetamisel saavad.

- 168 Töösuhte lõpetamise hüvitiste kajastamisel võib üksusel olla vaja arvestada ka plaani muudatusi või muude töötajate hüvitiste kärpimist (vt paragrahv 103).

Mõõtmine

- 169** Üksus mõõdab töösuhete lõpetamise hüvitisi esmasel kajastamisel ning mõõdab ja kajastab hilisemaid muutusi kooskõlas töötajate hüvitise olemusega, tingimusel, et kui töösuhete lõpetamise hüvitised kujutavad endast töösuhetejargsete hüvitiste suurendamist, rakendab üksus töösuhetejargsete hüvitiste suhtes kehtivaid nõudeid. Lisaks sellele:
- a) kui töösuhete lõpetamise hüvitised makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle auranperiode lõppu, mil töösuhete lõpetamise hüvitis kajastatakse, rakendab üksus lühiajaliste töötaja hüvitiste suhtes kehtivaid nõudeid;
- b) kui töösuhete lõpetamise hüvitisi ei maksta eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast auranperiode lõppu, rakendab üksus muude pikaajaliste töötaja hüvitiste suhtes kehtivaid nõudeid.
- 170 Kuna töösuhete lõpetamise hüvitisi ei maksta tööalase teenistuse eest, ei rakendata paragrahve 70–74, mis käsitlevad hüvitise määramist tööalase teenistuse perioodidele.

Paragrahve 159–170 illustreeriv näide

Taust

Üksus kavatab kümne kuu jooksul sulgeda hiljuti omandatud tehase ja lõpetada siis kõigi tehasesse järele jäänud töötajate töösuhete. Kuna üksus vajab tehase töötajate teadmisi mõne lepingu täitmiseks, esitab ta järgmise töösuhete lõpetamise plaani.

Igale töötajale, kes jääb tööalasesse teenistusse kuni tehase sulgemiseni, makstakse töösuhete lõpetamise kuupäeval sularahas 30000 VÜ-d. Enne tehase sulgemist lahkuvad töötajad saavad 10000 VÜ-d.

Tehases on 120 töötajat. Üksus eeldab plaani esitamise ajal, et 20 neist lahkub enne tehase sulgemist. Seega on raha väljavoo eeldatav kogusumma 3 200 000 VÜ-d (20×10000 VÜ-d + 100×30000 VÜ-d). Nagu paragrahvis 160 nõutud, kajastab üksus töösuhete lõpetamise eest makstavad hüvitised töösuhete lõpetamise hüvitistena ja tööalase teenistuse eest makstavad hüvitised lühiajaliste töötaja hüvitistena.

Töösuhete lõpetamise hüvitised

Töösuhete lõpetamise eest makstakse hüvitiseks 10000 VÜ-d. Selle summa peab üksus töösuhete lõpetamise eest maksuma olenemata sellest, kas töötajad jäävad tööalasesse teenistusse tehase sulgemiseni või lahkuvad enne seda. Kuigi töötajad võivad lahkuda enne tehase sulgemist, on kõigi töötajate töösuhete lõpetamise põhjuseks üksuse otsus tehase sulgeda ja nende töösuhete lõpetada (st kõik töötajad lahkuvad töölt, kui tehase sulgetakse). Seepärast kajastab üksus 1 200 000 VÜ-d (120×10000 VÜ-d) suuruse töötajate hüvitiste plaani kohaselt makstavate töösuhete lõpetamise hüvitiste kohustise kas töösuhete lõpetamise plaani avaldamisel või tehase sulgemisega seotud restruktureerimiskulude kajastamisel, olenevalt sellest, kumb toimub varem.

Hüvitised tööalase teenistuse eest

Lisahüvitised, mida töötajad saavad, kui nad jäävad kümneks kuuks tööalasesse teenistusse, on vastutasuks sel ajal osutatud tööalaste teenuste eest. Üksus kajastab need hüvitised lühiajaliste töötaja hüvitistena, sest ta maksab need eeldatavasti välja enne 12 kuu möödumist auranperiode lõpust. Selle näite puhul ei ole diskonteerimine nõutav, nii et kümnekuuse tööalase teenistuse igal kuul kajastatakse 200 000 VÜ-d ($2\,000\,000$ VÜ-d \div 10) suurused kulud, suurendades vastavalt kohustise bilansilist väärtust.

Avalikustamine

- 171 Kuigi käesoleva standardiga ei nõuta töösuhete lõpetamise hüvitiste kohta konkreetse teabe avalikustamist, võidakse teabe avalikustamist nõuda muude IFRSidega. IAS 24 nõuab näiteks teabe avalikustamist juhtkonna võtmeisikutele makstavate töötajate hüvitiste kohta. IAS 1 nõuab töötajate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

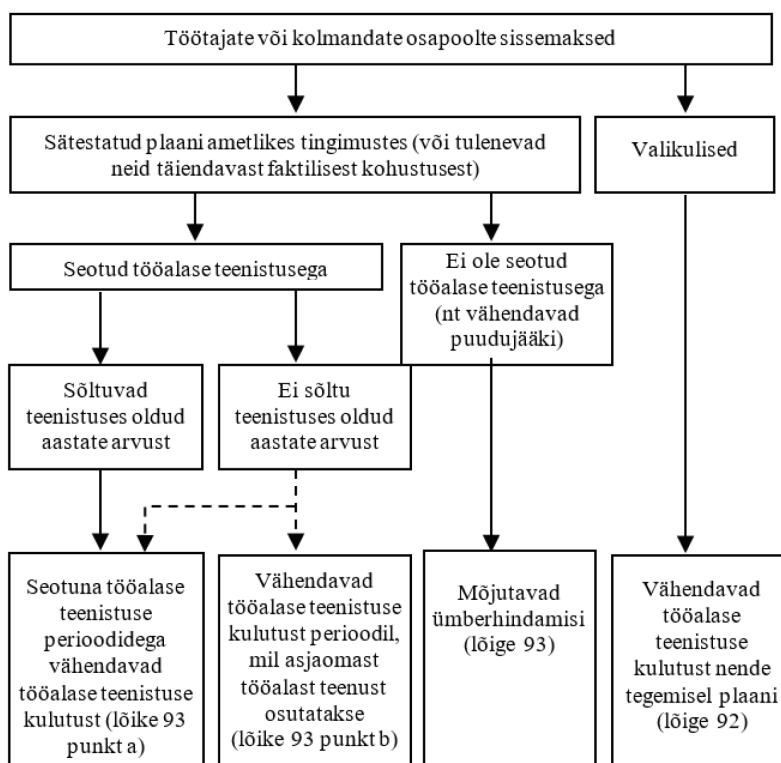
- 172 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu.
- 173 Üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, välja arvatud juhul, kui:
- üksus ei pea korrigeerima käesoleva standardi rakendusalaist välja jääva vara bilansilist jääkmaksumust vastavalt neile töötajate hüvitistega seotud kulude muutustele, mis sisaldasid bilansilises jääkmaksumuses enne esmase rakendamise kuupäeva. Esmase rakendamise kuupäev on varaseima eelneva perioodi algus, mille üksus esitab esimeses finantsaruandes, milles ta käesolevat standardit rakendab;
 - Üksus ei pea enne 1. jaanuari 2014 alanud perioodide finantsaruannetes paragrahvi 145 kohaselt teavet avalikustades esitama võrdlusandmeid kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse tundlikkuse kohta.
- 174 IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti õiglase väärtuse mõistet paragrahvis 8 ja muudeti paragrahvi 113. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.
- 175 Dokumendiga *Kindlaksmääratud hüvitisega plaanid: töötajate sissemaksed* (IAS 19 muudatused) (välja antud novembris 2013) muudeti paragrahve 93–94. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* 1. juulil 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 176 Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2012.–2014. aasta tsükkel* (välja antud septembris 2014) muudeti paragrahvi 83 ja lisati paragrahv 177. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 177 Üksus rakendab paragrahvi 176 muudatust alates esimestes finantsaruannetes, milles üksus rakendab muudatust, esitatud varaseima võrreldava perioodi algusest. Käesoleva muutuse rakendamisest tulenevat mis tahes esialgset korrigeerimist kajastatakse jaotamata kasumis selle perioodi alguses.
- 178 2017. aasta mais välja antud standardiga IFRS 17 muudeti paragrahvi 8 joonealust märkust. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 17.
- 179 Dokumendiga *Plaani muutmise, kärpimise või arvelduse* (IAS 19 muudatused) (välja antud veebruaris 2018) lisati paragrahvid 101A, 122A ja 123A ning muudeti paragrahve 57, 99, 120, 123, 125, 126 ja 156. Üksus kohaldab neid muudatusi plaani muutmise, kärpimise või arvelduse suhtes, mis toimub sellise aastase aruandeperioodi alguses või pärast seda, mis algab 1. jaanuaril 2019 või pärast seda. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

Lisa A

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse paragrahvide 92–93 rakendamist ja sellel on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

A1 Töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksedega seotud raamatupidamisnõudeid on kujutatud järgmisel skeemil.



(1) Punktirjoonega nool tähendab, et üksus võib kahe arvestusviisi vahel valida.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 20

Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine ⁽⁹⁾

RAKENDUSALA

- 1 **Käesolevat standardit rakendatakse valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamisel ja avalikustamisel ning muu valitsusepoolse abi avalikustamisel.**
- 2 Käesolevas standardis ei käsitleta:
 - a) spetsiifilisi probleeme, mis tekivad valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamisel muutuvate hindade mõju peegeldavates finantsaruannetes või samalaadses täiendavas teabes;
 - b) valitsusepoolset abi, mida üksus saab kasuna, mis võetakse arvesse maksustatava kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel või mis määratakse kindlaks või mida piiratakse tulumaksukohustise alusel. Sellised kasud on näiteks tulumaksupuhkus, investeeringu maksusoodustused, kiirendatud kulumiarvestuse rakendamine ja vähendatud tulumaksumäärad;
 - c) riigi osalust üksuse omandis;
 - d) IAS 41-ga *Põllumajandus* hõlmatud valitsusepoolset sihtfinantseerimist.

MÕISTED

- 3 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.**

Valitsus on valitsus, valitsusasutused ja samalaadsed kohalikud, riiklikud või rahvusvahelised organid.

Valitsusepoolne abi on valitsuse tegevus, mille eesmärk on anda majanduslikku kasu teatavatele kriteeriumidele vastavale üksusele või üksuste rühmale. Käesolevas standardis ei hõlma valitsusepoolne abi kaudset kasu, mida saadakse üldisi majandustingimusi mõjutavate meetmete kaudu (nt arenevatesse piirkondadesse taristu rajamine või konkurentidele äripiirangute seadmine).

***Valitsusepoolne sihtfinantseerimine* on valitsuse abi üksusele ressursside üleandmise teel vastutasuks selle eest, et üksus on minevikus vastanud teatavatele põhitegevusega seotud tingimustele või teeb seda tulevikus. Siia ei kuulu need valitsusepoolse abi vormid, mille väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta, ja tehingud valitsusasutustega, mida ei ole võimalik eristada üksuse tavapäraest äritehingutest ⁽¹⁰⁾.**

Varade sihtfinantseerimine on valitsusepoolne sihtfinantseerimine, mille esmatingimus on, et selle saamise tingimustele vastav üksus peab ostma, ehitama või muul viisil omandama põhivara. Vara liigi või asukohaga või omandamise või omamise perioodidega seotud kõrvaltingimuste lisandumine on samuti võimalik.

⁽⁹⁾ Teiste IFRSidega järjepidevuse saavutamiseks muutis juhatus 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarenduste* osana käesolevas standardis kasutatud mõisteid järgmiselt:

a) „maksustatav tulu“ on asendatud mõistega „maksustatav kasum või maksukahjum“,
b) „kajastatakse tuluna/kuluna“ on asendatud mõistega „kajastatakse kasumiaruandes“,
c) „krediteeritakse otse omakapitalis“ on asendatud mõistega „kajastatakse mujal kui kasumiaruandes“ ja
d) „arvestusliku hinnangu muutmine“ on asendatud mõistega „arvestusliku hinnangu muutus“.

⁽¹⁰⁾ Vt ka SIC 10 *Valitsusepoolne abi*, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega.

Tegevuskulude sihtfinantseerimine on sihtfinantseerimine, mis ei ole varade sihtfinantseerimine.

Tingimuslikult tagastamatud laenud on laenud, mille tagasimaksest laenuandja kohustub loobuma teataval kindlatel ettenähtud tingimustel.

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

- 4 Valitsusepoolne abi võib esineda mitmesugustes vormides, mis erinevad nii abi laadi kui ka sellega tavaliselt kaasnevate tingimuste poolest. Abi eesmärk võib olla üksuse kannustamine alustama sellise tegevusega, mida see ei oleks tavaliselt ette võtnud, kui abi ei oleks osutatud.
- 5 See, et üksus saab valitsusepoolset abi, võib finantsaruannete koostamisel olla oluline kahel põhjusel. Esiteks, kui ressursid on üle antud, peab selle üleandmise jaoks leidma sobiva arvestusmeetodi. Teiseks on soovitatav näidata, mil määral on üksus aruandeperioodil sellisest abist kasu saanud. See hõlbustab üksuse finantsaruannete võrdlemist eelnevate perioodide finantsaruannetega ja teiste üksuste finantsaruannetega.
- 6 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist nimetatakse tihti ka subsiidiumiks, abirahaks või toetuseks.

VALITSUSEPOOLNE SIHTFINANTSEERIMINE

- 7 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist, sealhulgas mitterahalist sihtfinantseerimist õiglasel väärtuses, ei kajastata enne, kui on piisavalt kindel, et:

a) üksus vastab sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele ja

b) sihtfinantseerimine leiab aset.

- 8 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist ei kajastata enne, kui on piisavalt kindel, et üksus vastab sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele ja sihtfinantseerimine leiab aset. Sihtfinantseerimise kättesaamine ei ole iseenesest piisav tõend, et sellega kaasnevad tingimused on täidetud või saavad täidetud.
- 9 Sihtfinantseerimise viis ei mõjuta selle suhtes kasutatava arvestusmeetodi valikut. Seega arvestatakse sihtfinantseerimist ühtmoodi, olenemata sellest, kas see saadakse rahas või vähendatakse selle abil üksuse kohustist valitsusasutuse ees.
- 10 Valitsusepoolset tingimuslikult tagastamatut laenu käsitletakse valitsusepoolse sihtfinantseerimisena, kui on piisavalt kindel, et üksus täidab laenu kustutamise tingimused.
- 10A Turumäärast madalama intressiga valitsuse laenu käsitletakse valitsusepoolse sihtfinantseerimisena. Laenu kajastatakse ja mõõdetakse kooskõlas IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*. Kasu turumäärast madalama intressi rakendamise kohta on IFRS 9 kohaselt kindlaksmääratud laenu esialgse bilansilise jääkmaksumuse ja saadud tulude erinevus. Kasu arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga. Selliste kulude kindlaksmääramisel, mida kasu peaks kompenseerima, võtab üksus arvesse tingimusi ja kohustusi, mis on või peavad olema täidetud.
- 11 Kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on kajastatud, käsitletakse iga sellega seotud tingimuslikku kohustist või tingimuslikku vara kooskõlas IAS 37-ga *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*.
- 12 **Valitsusepoolset sihtfinantseerimist kajastatakse süstemaatiliselt kasumiaruandes nendel perioodidel, mil üksus kajastab kuluna seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks on sihtfinantseerimine ette nähtud.**

- 13 Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamiseks on kaks üldist meetodit: kapitalimeetod, mille kohaselt sihtfinantseerimine kajastatakse mujal kui kasumiaruandes, ja tulumeetod, mille kohaselt kajastatakse seda kasumiaruandes ühe või mitme perioodi jooksul.
- 14 Kapitalimeetodi pooldajad väidavad järgmist:
- a) valitsusepoolne sihtfinantseerimine on finantseerimisvahend ja sellena tuleb seda käsitleda finantsseisundi aruandes, mitte aga kajastada kasumiaruandes nende kulukirjete saldeerimiseks, mida sellega on finantseeritud. Et tagasimakset ei eeldata, tuleb sellist sihtfinantseerimist kajastada mujal kui kasumiaruandes;
 - b) valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamine kasumiaruandes ei ole asjakohane, sest seda ei teenita, vaid see kujutab endast valitsuse seatud stiimulit ilma vastavate kulutusteta.
- 15 Tulumeetodi pooldajad väidavad järgmist:
- a) et valitsusepoolset sihtfinantseerimist saadakse muust allikast kui omanikelt, siis ei kajastata seda otse omakapitalis, vaid kajastatakse kasumiaruandes vastavate perioodide jooksul;
 - b) valitsusepoolne sihtfinantseerimine on harva tasuta. Üksus saab selle vastutasuks temale pandud tingimuste ja kohustuste täitmise eest. Seega kajastatakse sihtfinantseerimist kasumiaruandes nendel perioodidel, mil üksus kajastab kuluna seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on ette nähtud;
 - c) et tulumaks ja muud maksud on kulud, siis on loogiline käsitleda kasumiaruandes ka valitsusepoolset sihtfinantseerimist, mis on riigi fiskaalpoliitika osa.
- 16 Tulumeetodi puhul on peamine see, et valitsusepoolset sihtfinantseerimist kajastatakse süstemaatilisel kasumiaruandes nendel perioodidel, mil üksus kajastab kulutustena seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on ette nähtud. Valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamine kasumiaruandes, tuginedes laekumistele, ei vasta tekkepõhisele arvestuspõhimõttele (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*) ja seda võib kasutada ainult siis, kui ei ole mingit alust sihtfinantseerimise jaotamiseks muudele perioodidele kui sellele, millal see saadi.
- 17 Tavaliselt on lihtne kindlaks määrata perioode, mil üksus kajastab sihtfinantseerimisega seotud kulutusi või kulusid. Seega kajastatakse konkreetsete kuludega seotud sihtfinantseerimine kasumiaruandes vastavate kuludega samal perioodil. Samuti kajastatakse amortiseeritavate varade sihtfinantseerimist tavaliselt kasumiaruandes nendel perioodidel ja samas proportsioonis, mil kajastatakse kulumi kulu nendelt varadelt.
- 18 Mitteamortiseeritavate varade sihtfinantseerimine võib samuti eeldada teatavate kohustuste täitmist ja siis tuleb sihtfinantseerimist kajastada nende perioodide kasumiaruandes, millal kohustuste täitmiseks vajalikud kulutused tekivad. Näiteks võib maa annetamise tingimus olla sellele ehitatav ehitise ja seetõttu võib olla asjakohane kajastada sihtfinantseerimist kasumiaruandes ehitise kasutusea jooksul.
- 19 Sihtfinantseerimist saadakse mõnikord osana mingist finants- või fiskaalabi paketist, millega on seotud mitmeid tingimusi. Sellistel juhtudel tuleb hoolikalt täpsustada selliste kulutuste ja kulude tekkimisega seotud tingimused, mis määravad kindlaks sihtfinantseerimise teenimise perioodid. Mõnikord võib olla sobiv jaotada osa sihtfinantseerimisest ühtedel ja osa teistel alustel.
- 20 **Valitsusepoolne sihtfinantseerimine, mida saadakse juba esinenud kulude või kahjumite kompenseerimise või üksusele kohese rahalise toetuse andmise eesmärgil, ilma asjaomaste tulevaste kulutusteta, kajastatakse selle perioodi kasumiaruandes, mil ta muutub kättesaadavaks.**

- 21 Mõnes olukorras võib valitsusepoolse sihtfinantseerimise eesmärk olla anda üksusele kohest rahalist toetust, mitte olla stiimuliks spetsiifiliste kulutuste tegemisel. Selline sihtfinantseerimine võib piirduda üksiku üksusega ja ei pruugi olla kättesaadav kõigile kasusaajatele. Need olukorrad võivad tingida valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamise kasumiaruandes perioodil, mil üksus vastab selle saamise tingimustele, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõju selge mõistmise.
- 22 Üksus võib saada valitsusepoolset sihtfinantseerimist eelneval perioodil esinenud kulude või saadud kahjumite kompenseerimiseks. Selline sihtfinantseerimine kajastatakse selle perioodi kasumiaruandes, mil ta muutub kättesaadavaks, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõju selge mõistmise.

Mitterahaline valitsusepoolne sihtfinantseerimine

- 23 Valitsusepoolne sihtfinantseerimine võib toimuda mitterahalise vara (nt maa või muud ressursid) üleandmisena üksuse kasutusse. Sellistel juhtudel on tavaks hinnata selle mitterahalise vara õiglast väärtust ja arvestada selles õiglasel väärtusel nii sihtfinantseerimine kui ka vara. Alternatiivse võimalusena kajastatakse mõnikord nii vara kui ka sihtfinantseerimine nimiväärtuses.

Varade sihtfinantseerimise esitusviis

- 24 **Varade sihtfinantseerimine, sealhulgas mitterahaline sihtfinantseerimine õiglasel väärtusel, kajastatakse finantsseisundi aruandes kas tulevaste perioodide tuluna või sihtfinantseerimise summa lahutatakse, saades vara bilansiline jääkmaksumus.**
- 25 Varade sihtfinantseerimise (või sihtfinantseerimise vastava osa) kajastamisel finantsaruannetes on aktsepteeritavad kaks meetodit.
- 26 Esimese meetodi rakendamisel kajastatakse sihtfinantseerimine tulevaste perioodide tuluna, mis seejärel kajastatakse süstemaatilisel kasumiaruandes vara kasuliku eluea jooksul.
- 27 Teise meetodi rakendamisel lahutatakse sihtfinantseerimine vara maksumusest vara bilansilise jääkmaksumuse arvutamisel. Sihtfinantseerimine kajastatakse kasumiaruandes amortiseeritava vara eluea jooksul vähenevate amortisatsioonikuludena.
- 28 Varade ostmine ja sellega seotud sihtfinantseeringu saamine võib põhjustada üksuse rahavoogudes olulisi muutusi. Seetõttu ja varadesse tehtud brutoinvesteeringute avaldamiseks avalikustatakse need muutused tihti eraldi kirjetena rahavoogude aruandes, olenemata sellest, kas toetusraha lahutatakse finantsseisundi aruandes kajastamise eesmärgil sellega seotud vara maksumusest või mitte.

Tegevuskulude sihtfinantseerimise esitusviis

- 29 Tegevuskulude sihtfinantseerimine esitatakse kasumiaruandes kas eraldi või üldpealkirja, näiteks „Muu tulu“ all; teise võimalusena lahutatakse see asjaomastest kuludest.
- 29A [Välja jäetud]
- 30 Esimese meetodi pooldajad väidavad, et tulu ja kulu saldeerimine ei ole asjakohane ning sihtfinantseerimise eraldamine kuludest lihtsustab võrdlust teiste, sihtfinantseerimisest mõjutamata kuludega. Teise meetodi pooldajad väidavad, et neid kulusid ei oleks üksus võib-olla ilma sihtfinantseerimiseta üldse teinud ning kulude esitamine ilma sihtfinantseerimise saldeerimiseta võib seega olla eksitav.
 - 31 Mõlemat meetodit peetakse tegevuskulude sihtfinantseerimise puhul vastuvõetavaks. Finantsaruannete paremaks mõistmiseks võib olla vajalik sihtfinantseerimise avalikustamine. Tavaliselt on asjakohane avalikustada sihtfinantseerimise mõju kõigi eraldi avalikustamisele kuuluvatele tulu- ja kulukirjete kohta.

Valitsusepoolse sihtfinantseerimise tagasimakse

- 32 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist, mis kuulub tagasimaksmisele, käsitletakse arvestushinnangu muutusena (vt IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*). Sihtfinantseerimise tagasimakse võrra korrigeeritakse kõigepealt tulevaste perioodide sihtfinantseerimisetulu. Määral, mil tagasimakse ületab tulevaste perioodide tulu, või kui tulevaste perioodide tulu puudub, kajastatakse tagasimakse viivitamatult kasumiaruandes. Vara sihtfinantseerimise tagasimakset kajastatakse, suurendades vara bilansilist jääkmaksumust või vähendades tulevaste perioodide tulu saldot tagasimakstava summa ulatuses. Täiendav kumulatiivne kulum, mida oleks seni sihtfinantseerimise puudumisel kajastatud kasumiaruandes, kajastatakse viivitamatult kasumiaruandes.
- 33 Vara sihtfinantseerimise tagasimakse tinginud asjaolud võivad nõuda vara uue bilansilise jääkmaksumuse võimaliku väärtuse languse kindlaksmääramist.

VALITSUSEPOOLNE ABI

- 34 Paragrahvis 3 esitatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise mõistest on välja jäetud valitsusepoolse abi teatavad vormid, mille väärtust ei ole võimalik põhjendatult hinnata, ja tehingud valitsusasutustega, mida ei ole võimalik eristada üksuse tavapärastest äritehingutest.
- 35 Abi, mida ei ole võimalik põhjendatult hinnata, on näiteks tasuta tehniline või turustusalane nõustamine ja garantiide andmine. Tehing valitsusasutusega, mida ei ole võimalik eristada üksuse tavapärastest äritehingutest, on näiteks riigihankega seotud tehing, mille tulemus on osa üksuse müügitgevusest. Kasu olemasolu võib küll olla vaieldamatu, kuid tavapärase äritegevuse ja valitsusepoolse abi eristamine oleks meelevaldne.
- 36 Kasu tähtsus võib ülaltoodud näidetes olla nii oluline, et finantsaruannete eksitavuse vältimiseks on vaja avalikustada abi laad, määr ja kestus.
- 37 [Välja jäetud]
- 38 Käesolevas standardis ei loeta valitsusepoolseks abiks taristute arendamist üldise transpordi- ja sidevõrgu parandamise teel ning selliste paremate teenuste pakkumist nagu niisutus- või veevõrgustik, mis on püsivalt kasutuses kogu kohaliku elanikkonna heaks.

AVALIKUSTAMINE

39 Avalikustatakse järgmine teave:

- a) valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestusmeetod ning finantsaruannetes esitamise viis;
- b) finantsaruannetes kajastatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise olemus ja ulatus ning muud valitsusepoolse abi vormid, millest üksus on otseselt kasu saanud, ja
- c) valitsusepoolse abiga seotud täitmata tingimused ja muud võimalikud sündmused.

ÜLEMINEKUSÄTTED

40 Käesolevat standardit esimest korda rakendav üksus peab:

- a) võimaluse korral täitma avalikustamise nõude ja
- b) kas:
 - i) korrigeerima oma finantsaruandeid vastavalt arvestusmeetodite muutusele IAS 8 kohaselt või
 - ii) rakendama käesoleva standardi arvestussätteid ainult sellise sihtfinantseerimise või selle osade suhtes, mis muutuvad saadaolevateks või kuuluvad tagasimaksmisele pärast käesoleva standardi jõustumise kuupäeva.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 41 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1984 või hiljem algavaid aruandeperioode.
- 42 IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks lisati sellega paragrahv 29A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 43 *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) jäeti välja paragrahv 37 ja lisati paragrahv 10A. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatavalt valitsuselt 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavatel aruandeaastatel saadavate laenude suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 44 [Välja jäetud]
- 45 IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti õiglase väärtuse mõistet paragrahvis 3. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 13.
- 46 Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused) (välja antud juunis 2011) muudeti paragrahvi 29 ja jäeti välja paragrahv 29 A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).
- 47 [Välja jäetud]
- 48 IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahvi 10A ning jäeti välja paragrahvid 44 ja 47. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 21

Valuutakursside muutuste mõjud

EESMÄRK

- 1 Üksus võib viia välistegevust läbi kahel viisil. Ta võib teha välisvaluutatehinguid või omada välismaiseid äriüksusi. Lisaks võib üksus esitada oma finantsaruandeid välisvaluutas. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada alused üksuse välisvaluutatehingute ja välismaiste äriüksuste kajastamiseks finantsaruannetes ning finantsaruannete ümberarvestamiseks esitusvaluutasse.
- 2 Põhiküsimused on, milliseid valuutakursse kasutada ja kuidas kajastada valuutakursside muutuste mõju finantsaruannetes.

RAKENDUSALA

3 Käesolevat standardit rakendatakse ⁽¹¹⁾:

- a) välisvaluutatehingute ja saldode arvestamisel, välja arvatud nende tuletisinstrumentidehingute ja saldode suhtes, mis kuuluvad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusalas;
 - b) nende välismaiste äriüksuste finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel, mis on kaasatud üksuse finantsaruannetesse kas konsolideerimise teel, proportsionaalse konsolideerimise teel või kapitaliosaluse meetodil, ja
 - c) üksuse finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse.
- 4 IFRS 9 kehtib paljude välisvaluuta tuletisinstrumentide suhtes ning sellest tulenevalt arvatakse need käesoleva standardi rakendusalaist välja. Samas kuuluvad käesoleva standardi rakendusalas need välisvaluuta tuletisinstrumentid, mis ei kuulu IFRS 9 rakendusalas (nt mõned välisvaluuta tuletisinstrumentid, mis on varjatud teistes lepingutes). Lisaks rakendab üksus käesolevat standardit tuletisinstrumentidega seotud summade ümberarvestamisel arvestusvaluutast esitusvaluutasse.
 - 5 Käesolevat standardit ei rakendata välisvaluuta riskimaandamisinstrumentide arvestamisel, kaasa arvatud välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamisinstrumentide arvestamisel. Riskimaandamisinstrumentide arvestamisel rakendatakse IFRS 9.
 - 6 Käesolevat standardit rakendatakse üksuse finantsaruannete esitamisel välisvaluutas ning sellega kehtestatakse nõuded, et vastavaid finantsaruandeid saaks nimetada rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega vastavuses olevateks. Käesolev standard määratleb avalikustatava teabe nende välisvaluutasse ümber arvestatud finantsandmete suhtes, mis nimetatud nõuetele ei vasta.
 - 7 Käesolevat standardit ei rakendata välisvaluutatehingutest tekkinud rahavoogude esitamisel rahavoogude aruandes või välismaiste äriüksuste rahavoogude ümberarvestamisel (vt IAS 7 *Rahavoogude aruanne*).

MÕISTED

- 8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Sulgemiskurss on kahe valuuta vaheline hetke vahetuskurss (spot-kurss) aruandeperioodi lõpus.

Valuutakursi vahe on erinevus, mis tekib teatud arvu ühikute ühest valuutast teise valuutasse ümberarvestamisel erinevaid valuutakursse kasutades.

⁽¹¹⁾ Vt ka SIC 7 *Euro kasutuselevõtt*.

Valuutakurss on kahe valuuta teineteise vastu vahetamise kurss.

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turu-osaliste vahelises tavapärasel tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

Välisvaluuta on valuuta, mis ei ole üksuse arvestusvaluuta.

Välismaine äriüksus on aruandva üksuse tütarettevõtte, sidusettevõtte, ühisettevõtmine või filiaal, mille tegevus baseerub või mille tegevust viiakse läbi riigis või valuutas, mis ei ole aruandva üksuse asukohariik ega valuuta.

Arvestusvaluuta on üksuse esmase majanduskeskkonna valuuta.

Kontsern on emaettevõtte ja selle kõik tütarettevõtted.

Rahalised varad ja kohustised on olemasolevad valuutaühikud ning vara ja kohustised, mis kuuluvad laekumisele või maksmisele fikseeritud või kindlaksmääratavas arvus valuutaühikutes.

Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse on aruandva üksuse osalus antud äriüksuse netovarades.

Esitusvaluuta on valuuta, milles finantsaruanded esitatakse.

Hetke vahetuskurss (spot-kurss) on kohesel vahetusel kehtiv vahetuskurss.

Mõistete täpsustamine

Arvestusvaluuta

- 9 Üksuse peamine majanduskeskkond on üldjuhul keskkond, milles üksus raha teenib ja kulutab. Arvestusvaluuta määramisel võtab üksus arvesse järgmisi tegureid:

a) valuutat:

i) mis kõige enam mõjutab kaupade ja teenuste müügihindasid (sageli on see valuuta, milles kaupade ja teenuste müügihinnad fikseeritakse ja arveldatakse) ja

ii) mis on selle asukohariigi valuuta, mille konkurentsitingimused ja regulatsioonid määravad peaausjalikult üksuse kaupade ja teenuste müügihinnad.

b) valuutat, mis kõige enam mõjutab kaupade või teenustega seotud tööjõu- ja materjalikulutusi ning teisi kulutusi (milleks on sageli valuuta, milles sellised kulutused fikseeritakse ja arveldatakse).

- 10 Järgmised tegurid võivad samuti anda teavet üksuse arvestusvaluuta kohta:

a) valuuta, milles saadakse finantseerimistegevusest (nt võla- ja omakapitaliinstrumentide emiteerimisest) kujunevad rahalised vahendid;

b) valuuta, milles hoitakse tavaliselt põhitegevusest tulenevaid laekumisi.

- 11 Järgmisi lisategureid arvestatakse välismaise äriüksuse arvestusvaluuta määramisel ning selle üle otsustamisel, kas selle arvestusvaluuta ühtib aruandva üksuse omaga (käesolevas kontekstis on aruandvaks üksuseks üksus, mille välismaine äriüksus on selle tütarettevõtteks, filiaaliks, sidusettevõtteks või ühisettevõtmiseks):
- a) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevus toimub pigem aruandva üksuse tegevuse laiendusena kui sellest olulisel määral autonoomselt. Esimesel puhul võib näitena tuua olukorra, kus välismaine äriüksus ainult müüb aruandvalt üksuselt imporditud kaupu ning kannab sellele üle müügitulu. Viimase näiteks võib tuua olukorra, kus äriüksus akumuleerib raha ning teisi rahalisi varasid ja kohustisi, tekitab kulusid, genereerib tulu ja võtab laenu põhiliselt kohalikus valuutas;
 - b) asjaolu, kas aruandva üksusega toimuvad tehingud moodustavad väikese või suure osa välismaise äriüksuse tegevusest;
 - c) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevusega seotud rahavood mõjutavad otseselt aruandva üksuse rahavoogusid ning on kergesti kättesaadavad üksusele ülekandmiseks;
 - d) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevusest tulenevad rahavood on piisavad olemasolevate ja tavaliselt eeldatavate võlakohustuste täitmiseks ilma aruandva üksuse antavate rahaliste vahenditeta.
- 12 Kui ülaltoodud näitajad esinevad läbisegi ning arvestusvaluutat ei saa üheselt määrata, kasutab juhtkond oma hinnangut sellise arvestusvaluuta määramiseks, mis esindab kõige täpsemalt aluseks olevate tehingute, sündmuste ja tingimuste majanduslikke mõjusid. Sellisele lähenemisele tuginedes võtab juhtkond eelkõige arvesse paragrahvis 9 toodud peamisi näitajaid, enne kui asub kaaluma paragrahvides 10 ja 11 toodud näitajaid, mille eesmärk on pakkuda täiendavaid toetavaid tõendeid üksuse arvestusvaluuta määramiseks.
- 13 Üksuse arvestusvaluuta peegeldab aluseks olevaid asjakohaseid tehinguid, sündmusi ja tingimusi. Sellest tulenevalt ei muudeta kord juba kindlaks määratud arvestusvaluutat, välja arvatud juhul, kui toimub muutus aluseks olevates tehingutes, sündmustes ja tingimustes.
- 14 Kui arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, korrigeeritakse üksuse finantsaruanded IAS 29 *Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades* kohaselt. Üksus ei saa vältida aruandluse korrigeerimist IAS 29 kohaselt, võttes näiteks enda arvestusvaluutaks valuuta, mis ei vasta käesoleva standardi kohaselt määratud arvestusvaluutale (nagu näiteks emasettevõtte arvestusvaluuta).

Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse

- 15 Üksusel võib olla rahaline vara või kohustis, mis kuulub tasumisele välismaisele äriüksusele või selle poolt. Vara või kohustis, mille arveldamist lähitulevikus ei ole kavandatud ja tõenäoliselt ei toimu, on oma olemuselt osaks üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse ning seda arvestatakse paragrahvide 32 ja 33 kohaselt. Sellised rahalised varad ja kohustised võivad hõlmata pikaajalisi nõudeid või laene. Need ei hõlma ostjate tasumata nõudeid ja võlgu tarnijatele.
- 15A Üksus, kellel on rahaline nõue või võlg paragrahvis 15 kirjeldatud välismaise äriüksuste suhtes, võib olla kontserni mis tahes tütarettevõtte. Näiteks on üksusel kaks tütarettevõtet – A ja B. Tütarettevõtte B on välismaine äriüksus. Tütarettevõtte A annab tütarettevõttele B laenu. Kui laenu arveldamist ei ole kavandatud ning seda ei ole tulevikus tõenäoliselt ette näha, oleks tütarettevõtte A laenundõue tütarettevõtte B vastu osa üksuse netoinvesteeringust tütarettevõttesse B. See kehtib ka juhul, kui tütarettevõtte A on ise välismaine äriüksus.

Rahalised varad ja kohustised

- 16 Rahalise vara ja kohustise peamiseks tunnuseks on õigus saada või kohustus üle anda fikseeritud või kindlaksmääratav arv valuutahiikuid. Näiteks: rahas makstavad pensionid ja muud töötajate hüvitised, rahaliselt arveldatavad eraldised, rendikohustised ja rahalised dividendid, mida kajastatakse kohustistena. Sarnaselt eelnevaga on rahaliseks varaks või kohustiseks leping, millega saadakse või antakse üle muutuv arv üksuse kapitaliinstrumente või muutuv kogus varasid, nii et saadav või üleantav õiglane väärtus võrdub fikseeritud või kindlaksmääratava arvu valuutahiikutega. Vastupidiselt eelnevale on mitterahalise vara ja kohustise peamiseks tunnuseks fikseeritud või kindlaksmääratava arvu valuutahiikute saamise õiguse või üleandmise kohustuse puudumine. Näiteks: kaupade ja teenuste eest ette makstud summad; firmaväärtus; immateriaalsed varad; varud; materiaalsed põhivarad; kasutamisoiguse esemeks olev vara ja eraldised, mis arveldatakse mitterahalise vara üleandmisel.

ÜLEVAADE KÄESOLEVA STANDARDI POOLT NÕUTUD LÄHENEMISEST

- 17 Finantsaruannete koostamisel määrab iga üksus – kas üksik üksus, välismaiste äriüksustega üksus (nagu näiteks emaettevõtte) või välismaine äriüksus (nagu näiteks tütarettevõtte või filiaal) – enda arvestusvaluuta kooskõlas paragrahvidega 9–14. Üksus arvestab välisvaluutas fikseeritud varad ja kohustised ümber arvestusvaluutasse ning kajastab sellise ümberarvestamise mõju kooskõlas paragrahvidega 20–37 ja 50.
- 18 Paljud aruandvad üksused koosnevad mitmetest eraldiseisvatest üksustest (nt kontserni moodustab emaettevõtte ja üks või mitu tütarettevõtet). Erinevatel üksustel, kas kontserni liikmetel või teistel, võivad olla investeeringud sidusettevõtetes või ühisettevõtmistes. Lisaks sellele võivad neil olla filiaalid. Aruandva üksuse iga eraldiseisva üksuse finantstulemus ja -seisund tuleb arvestada ümber valuutasse, milles aruandev üksus enda finantsaruanded esitab. Käesoleva standardiga lubatakse aruandval üksusel kasutada esitusvaluutana mis tahes valuutat (valuutasid). Aruandva üksuse koosseisus oleva iga eraldiseisva üksuse puhul, mille arvestusvaluuta erineb esitusvaluutast, arvestatakse finantstulemus ja -seisund ümber kooskõlas paragrahvidega 38–50.
- 19 Käesoleva standardiga lubatakse samuti finantsaruandeid koostaval üksikul üksusel või IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* kohaselt konsolideerimata finantsaruandeid koostaval üksusel esitada oma finantsaruanded mis tahes valuutas (või valuutades). Kui üksuse esitusvaluuta erineb selle arvestusvaluutast, arvestatakse selle finantstulemus ja -seisund samuti ümber esitusvaluutasse paragrahvide 38–50 kohaselt.

VÄLISVALUUTATEHINGUTE KAJASTAMINE ARVESTUSVALUUTAS

Esmane kajastamine

- 20 Välisvaluutatehing on tehing, mis on fikseeritud või nõuab arveldust välisvaluutas, sealhulgas tehingud, mis tulenevad sellest, kui üksus kas:
- a) ostab või müüb kaupu või teenuseid, mille hind on fikseeritud välisvaluutas;
 - b) võtab või annab laenu, kui võlad või nõuded on fikseeritud välisvaluutas, või
 - c) muul viisil omandab või müüb varasid või võtab või arveldab kohustusi, mis on fikseeritud välisvaluutas.
- 21 Välisvaluutatehingu esmasel kajastamisel arvestusvaluutas arvestatakse välisvaluuta summa ümber arvestusvaluutaks, kasutades arvestusvaluuta ja välisvaluuta vahelist hetke vahetuskurssi (spot-kurssi) tehingu kuupäeval.

- 22 Tehingu kuupäevaks on kuupäev, mil tehingut saab esimest korda kajastada kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega. Praktilistel põhjustel kasutatakse tihti kurssi, mis on ligikaudu sama tehingukuupäeva tegeliku kursiga; näiteks võib kõigi antud perioodil samas välisvaluutas tehtud tehingute suhtes kasutada nädala või kuu keskmist kurssi. Samas juhul, kui valuutakursid oluliselt kõiguvad, ei ole perioodi keskmise kursi kasutamine kohane.

Kajastamine järgmiste aruandeperioodide lõpus

23 Iga aruandeperioodi lõpus:

- a) välisvaluutas fikseeritud rahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades sulgemiskurssi;
- b) välisvaluutas fikseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades tehingu kuupäeval kehtinud valuutakurssi, ja
- c) välisvaluutas fikseeritud õiglases väärtuses mõõdetavad mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades õiglase väärtuse mõõtmise kuupäeval kehtinud valuutakurssi.

- 24 Varade ja kohustiste bilansiline jääkmaksumus määratakse kindlaks kooskõlas teiste asjakohaste standarditega. Näiteks materiaalseid põhivarasid võib mõõta õiglases väärtuses või soetusmaksumuses kooskõlas IAS 16-ga *Materiaalsed põhivarad*. Olenemata sellest, kas bilansiline jääkmaksumus määratakse õiglase väärtuse või soetusmaksumuse alusel, tuleb kooskõlas käesoleva standardiga välisvaluutas määratud summa arvestada ümber arvestusvaluutasse.

- 25 Mõnede varade ja kohustiste bilansiline maksumus määratakse kindlaks kahe või enama summa võrdlusena. Kooskõlas IAS 2-ga *Varud* on näiteks varude bilansiliseks jääkmaksumuseks kas soetusmaksumus või netorealiseerimisväärtus, olenevalt sellest, kumb on väiksem. Sarnaselt sellega on IAS 36 *Varade väärtuse langus* kohaselt sellise vara bilansiline jääkmaksumus, mille puhul esinevad võimalikule väärtuse langusele viitavad asjaolud, selle vara bilansiline jääkmaksumus enne vara väärtuse langusest tuleneva võimaliku kahjumi arvestamist, või kaetav väärtus, olenevalt sellest, kumb on madalam. Juhul kui selline vara on mitterahaline ja seda mõõdetakse välisvaluutas, määratakse bilansiline jääkmaksumus, võrreldes:

- a) soetusmaksumust või bilansilist jääkmaksumust, vastavalt varale, arvestatuna ümber summa määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi (st tehingu toimumise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi, kui vara või kohustis mõõdetakse lähtuvalt soetusmaksumusest), ja
- b) netorealiseerimisväärtust või kaetavat väärtust, vastavalt varale, arvestatuna ümber väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi (nt aruandeperioodi lõpu sulgemiskursi järgi).

Nimetatud võrdluse tulemusena võib varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamine toimuda arvestusvaluutas, kuid mitte välisvaluutas, või vastupidi.

- 26 Kui eksisteerib mitu erinevat valuutakurssi, kasutatakse kurssi, millega tehingus või saldod kajastuvad tulevased rahavood oleksid arveldatud, kui need rahavood oleksid mõõtmiskuupäeval tekkinud. Kui kahe valuuta vahetusvõimalus ajutiselt puudub, kasutatakse esimest võimalikku kurssi, millega vahetused võiksid toimuda.

Valuutakursi vahe kajastamine

- 27 Nagu viidatud paragrahvi 3 punktis a ja paragrahvis 5, rakendatakse välisvaluuta riskimaandamisinstrumentide arvestamisel IFRS 9. Riskimaandamisinstrumentide arvestuse kohaselt peab üksus mõningaid valuutakursi vahesid kajastama erinevalt käesolevas standardis nõutust. Näiteks IFRS 9 nõuab, et riskimaandamisinstrumentideks loetavate rahaliste varade ja kohustiste valuutakursi vahed kajastatakse algselt muus koondkasumis ulatuses, mil riskimaandaja on efektiivne.

- 28 **Valuutakursi vahed, mis tulenevad rahaliste varade või kohustiste arveldusest või nende ümberarvestamisest kursside alusel, mis erinevad kurssidest, mida kasutati nende esmasel kajastamisel perioodil või eelmistes finantsaruannetes, kajastatakse nende tekkimise perioodi kasumis või kahjumis (kasumiaruandes), välja arvatud paragrahvis 32 kirjeldatud juhul.**
- 29 Valuutakursi vahe tekib välisvaluutatehingust tuleneva rahalise vara või kohustise puhul, kui tehingupäeva ja arvelduspäeva vahel toimub muutus valuutakursis. Kui tehing arveldatakse samal arvestusperioodil, kui see tekkis, kajastatakse kogu valuutakursi vahe sellel perioodil. Kui aga tehing arveldatakse järgmisel arvestusperioodil, siis määratakse kuni arvelduskuupäevani igal vahepealsel perioodil kajastatav valuutakursi vahe kindlaks vastavalt iga perioodi valuutakursi muutusele.
- 30 **Kui mitterahalisest varast või kohustisest tulenevat kasumit või kahjumit kajastatakse muus koondkasumis, kajastatakse kasumi või kahjumiga seotud valuutakursi vahede komponendid samuti muus koondkasumis. Kui aga mitterahalisest varast või kohustisest tulenevat kasumit või kahjumit kajastatakse kasumiaruandes, kajastatakse selle kasumi või kahjumiga seotud valuutakursi vahede komponendid samuti kasumiaruandes.**
- 31 Teiste standarditega nõutakse osa kasumite ja kahjumite kajastamist muus koondkasumis. Näiteks IAS 16 nõuab, et osa kasumeid ja kahjumeid, mis tekivad materiaalsete põhivarade ümberhindamisest, kajastatakse muus koondkasumis. Kui sellist vara mõõdetakse välisvaluutas, nõuab käesoleva standardi paragrahvi 23 punkt c ümberhindatud väärtuse ümberarvestamist, kasutades väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi, millest tekib valuutakursi vahe, mida kajastatakse samuti muus koondkasumis.
- 32 **Seoses rahalise vara või kohustisega tekkiv valuutakursi vahe, mis moodustab osa aruandva üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse (vt paragrahv 15), kajastatakse aruandva üksuse konsolideerimata finantsaruannete või välismaise äriüksuse konsolideerimata finantsaruannete kasumis või kahjumis, sõltuvalt kumb on asjakohane. Finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat üksust (nt konsolideeritud finantsaruanded, juhul kui välismaine äriüksus on tütarettevõtte), kajastatakse selline valuutakursi vahe algselt muus koondkasumis ning liigitatakse paragrahvi 48 kohaselt omakapitalist kasumisse või kahjumisse netoinvesteeringu müümise järel.**
- 33 Kui rahaline vara või kohustis moodustab osa aruandva üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse ning see on fikseeritud aruandva üksuse arvestusvaluutas, tekib valuutakursi vahe välismaise äriüksuse eraldiseisvates finantsaruannetes kooskõlas paragrahvi 28. Kui selline vara või kohustis on fikseeritud välismaise äriüksuse arvestusvaluutas, tekib valuutakursi vahe aruandva üksuse konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas paragrahvi 28. Kui selline vara või kohustis on fikseeritud muus valuutas kui aruandva üksuse või välismaise äriüksuse arvestusvaluuta, tekib aruandva üksuse konsolideerimata finantsaruannetes ja välismaise äriüksuse eraldiseisvates finantsaruannetes valuutakursi vahe kooskõlas paragrahvi 28. Sellised valuutakursi vahed kajastatakse muu koondkasumina finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat üksust (st finantsaruannetes, mille puhul välismaine äriüksus on konsolideeritud või arvestatud kapitaliosaluse meetodi alusel).

- 34 Kui üksuse jooksev arvepidamine on mingis teises valuutas kui tema arvestusvaluuta, arvestab üksus finantsaruande koostamisel kõik summad ümber arvestusvaluutasse, kooskõlas paragrahvidega 20–26. Selle tulemusena saadakse samad summad arvestusvaluutas, mis oleks tekkinud juhul, kui varad ja kohustised oleksid esmalt kajastatud arvestusvaluutas. Näiteks arvestatakse rahalised varad ja kohustised ümber arvestusvaluutasse, kasutades sulgemiskurssi ja soetusmaksumuse alusel mõõdetud mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades valuutakurssi, mis kehtis kuupäeval, mil toimus tehing, millest tulenevalt need kajastati.

Arvestusvaluuta muutus

- 35 Kui üksuse arvestusvaluuta muutub, rakendab üksus uue arvestusvaluuta suhtes kehtivaid ümberarvestusprotseduure edasiulatuvalt alates muudatuse kuupäevast.
- 36 Nagu on märgitud paragrahvis 13, peegeldab üksuse arvestusvaluuta üksusega seotud tehinguid, sündmusi ja tingimusi. Sellest tulenevalt arvestusvaluutat selle kindlaksmääramise järgselt ei muudeta, välja arvatud juhul, kui toimub muutus vastavates tehingutes, sündmustes ja tingimustes. Üksuse arvestusvaluuta muutmise võib põhjustada näiteks muutus valuutas, mis mõjutab kõige enam kaupade ja teenuste müügihindasid.
- 37 Arvestusvaluuta muutuse mõju arvestatakse edasiulatuvalt. Teisisõnu arvestab üksus kõik varad ja kohustised ümber uude arvestusvaluutasse, kasutades muudatuse kuupäeval kehtinud valuutakurssi. Saadavaid ümberarvestatud summasid käsitletakse mitterahaliste varade ja kohustiste puhul nende soetusmaksumusena. Valuutakursi vahesid, mis tulenevad eelnevalt omakapitalis kajastatud välismaise äriüksuse ümberarvestamisest vastavalt paragrahvile 32 ja paragrahvi 39 punktile c, ei liigitata omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse kuni äriüksuse võõrandamiseni.

ARVESTUSVALUUTAST ERINEVA ESITUSVALUUTA KASUTAMINE

Ümberarvestus esitusvaluutasse

- 38 Üksus võib esitada enda finantsaruande mis tahes valuutas (või valuutades). Kui esitusvaluuta erineb üksuse arvestusvaluutast, arvestab ta finantstulemuse ja -seisundi ümber esitusvaluutasse. Näiteks juhul, kui kontsern hõlmab erinevaid üksuseid, mille arvestusvaluutad on erinevad, esitatakse iga üksuse finantstulemus ja -seisund ühises valuutas, et oleks võimalik koostada konsolideeritud finantsaruandeid.
- 39 **Sellise üksuse finantstulemus ja -seisund, mille arvestusvaluuta ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, arvestatakse ümber erinevasse esitusvaluutasse, kasutades järgmisi protseduure:**
- a) varad ja kohustised kõikides esitatud finantsseisundi aruannetes (st kaasa arvatud võrdlusandmed) arvestatakse ümber antud finantsseisundi aruande kuupäeval kehtiva sulgemiskursiga;
 - b) tulud ja kulud kõikides esitatud kasumi- ja muu koondkasumi aruannetes (st kaasa arvatud võrdlusandmed) arvestatakse ümber tehingupäevadel kehtinud valuutakurssidega ja
 - c) kõik tulenevad valuutakursi vahed kajastatakse muus koondkasumis.
- 40 Praktilistel põhjustel kasutatakse tulu- ja kulukirjete ümberarvestamisel sageli tehingukuupäevade valuutakurssidele ligilähedast kurssi, näiteks perioodi keskmist kurssi. Samas juhul, kui valuutakursid oluliselt kõiguvad, ei ole perioodi keskmise kursi kasutamine kohane.

41 Paragrahvi 39 punktis c viidatud valuutakursi vahed tulenevad:

- a) tulu ja kulu ümberarvestamisest tehingukuupäeva kurssidega ning varade ja kohustiste ümberarvestamist sulgemiskursiga;
- b) netovarade algsaldo ümberarvestamisest sulgemiskursiga, mis erineb eelnevast sulgemiskursist.

Taolisi valuutakursi vahesid ei kajastata kasumis või kahjumis, kuna valuutakursside muutustel on väike või puudub vahetu mõju äritegevuse praegustele või tulevastele rahavoogudele. Valuutakursi vahede kumulatiivne summa esitatakse kuni välismaise äriüksuse realiseerimiseni omakapitali eraldiseisvas komponendis. Kui valuutakursi vahed on seotud välismaise äriüksusega, mida konsolideeritakse, kuid mis ei ole täisomanduses, jaotatakse ümberarvestamisest tulenevad ja mittekontrollivale osalusele omistatavad akumulieeritud valuutakursi vahed mittekontrollivatele osalustele ning kajastatakse konsolideeritud finantsseisundi aruande osana vähemusosalusest.

42 Sellise üksuse finantstulemus ja -seisund, mille arvestusvaluutaks on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, arvestatakse ümber erinevasse esitusvaluutasse, kasutades järgmisi protseduure:

- a) kõik summad (st varad, kohustised, omakapitalikirjed, tulu ja kulu ning samuti võrdlusandmed) arvestatakse ümber kõige viimase esitatud finantsseisundi aruande kuupäeval kehtinud sulgemiskursiga, välja arvatud
- b) juhul, kui summad arvestatakse ümber valuutasse, mis ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, kajastatakse võrdlusandmetena andmed, mis esitati eelneva aasta vastavates finantsaruannetes käesoleva aasta summadena (st neid ei korrigeerita vastavalt hilisematele hinnataseme muutustele või valuutakursi muutustele).

43 Kui üksuse arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, korrigeerib üksus oma finantsaruanded kooskõlas IAS 29-ga enne, kui asub kasutama paragrahvis 42 esitatud ümberarvestusmeetodit, välja arvatud võrdlusandmete puhul, mis arvestatakse ümber valuutasse, mis ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta (vt paragrahvi 42 punkt b). Kui majandus ei ole enam hüperinflatiivne ja üksus ei korrigeeri enam oma finantsaruandeid kooskõlas IAS 29-ga, kasutab ta finantsaruannete korrigeerimise lõpetamise kuupäeval korrigeeritud hinnatasemega summasid soetusmaksumustena nende ümberarvutamisel esitusvaluutasse.

Välismaise äriüksuse ümberarvestamine

44 Välismaise äriüksuse finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse rakendatakse lisaks paragrahvidele 38–43 ka paragrahve 45–47 nii, et välismaist äriüksust saaks kaasata aruandva üksuse finantsaruannetesse konsolideerimise teel, proportsionaalse konsolideerimise teel või kapitaliosaluse meetodil.

- 45 Välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ühendamisel aruandva üksuse tulemuste ja finantsseisundiga järgitakse tavapäraselt konsolideerimiskorda, näiteks tütarettevõtte kontsernisestest saldode ja kontsernisestest tehingute elimineerimine (vt IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded*). Samas ei saa grupisisest lühi- või pikaajalist rahalist vara (või kohustist) elimineerida vastava grupisisese kohustise (või vara) vastu, näitamata ära valuutakursi muutuste tulemusi konsolideeritud finantsaruannetes. See tuleneb asjaolust, et rahaline vara või kohustis väljendab siduvat tulevikukohustust vahetada üks valuuta teise vastu, ning sellega kaasneb aruandva üksuse jaoks valuutakursi muutustest tulenev kasum või kahjum. Samalaadselt kajastatakse aruandva üksuse konsolideeritud finantsaruannetes sellist valuutakursi vahet jätkuvalt kasumis või kahjumis, või kui see tekib seoses paragrahvis 32 kirjeldatud asjaoludega, kajastatakse see kuni välismaise äriüksuse võõrandamiseni muus koondkasumis ja akumuleeritakse omakapitali eraldi komponendis.
- 46 Kui välismaise äriüksuse finantsaruanded on aruandva üksuse aruannetest erineva kuupäevaga, koostab välismaine äriüksus sageli lisaaruandeid, mis on sama kuupäevaga nagu aruandva üksuse finantsaruanded. Juhul kui seda ei tehta, lubab IFRS 10 kasutada erinevat kuupäeva tingimusel, et erinevus ei ületa kolme kuud ning et võetakse arvesse erinevate kuupäevade vahel toimunud oluliste tehingute või muude sündmuste mõju. Sel juhul arvestatakse välismaise äriüksuse varad ja kohustised ümber valuutakursiga välismaise äriüksuse aruandeperioodi lõpu seisuga. Vajaduse korral korrigeeritakse andmeid oluliste valuutakursi muutuste suhtes kuni aruandva üksuse aruandeperioodi lõpuni kooskõlas IFRS 10-ga. Sama meetodit kasutatakse kapitaliosaluse meetodi rakendamisel sidus- ja ühissettevõtjate suhtes vastavalt IAS 28-le (muudetud 2011).
- 47 **Välismaise äriüksuse omandamisel tekkinud firmaväärtust ning selle omandamisega seotud varade ja kohustiste bilansiliste jääkmaksumuste õiglase väärtuse korrigeerimisi käsitatakse välismaise äriüksuse varade ja kohustistena. Need väljendatakse välismaise äriüksuse arvestusvaluutas ning arvestatakse ümber sulgemiskursiga kooskõlas paragrahvidega 39 ja 42.**

Välismaise äriüksuse võõrandamine või osaline võõrandamine

- 48 **Välismaise äriüksuse võõrandamisel liigitatakse muus koondkasumis kajastatud ja omakapitali eraldi komponendis kogunenud välismaise äriüksusega seotud omakapitali valuutakursi vahede kumulatiivne summa omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse (ümberliigitamisena) siis, kui kajastatakse võõrandamisest saadav kasum või kahjum (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)).**
- 48A Lisaks üksusele välismaises äriüksuses kuuluva osaluse täielikule müügile arvestatakse järgmisi osalisi müüke samuti müükidena:
- a) kui osalise müügiga kaasneb kontrolli kaotamine tütarettevõtte üle, mis hõlmab ka välismaist äriüksust, olenemata sellest, kas üksus säilitab osalise müügi järel oma endises tütarettevõttes mittekontrolliva osaluse; ja
- b) kui allesjäänud osalus on pärast ühissettevtmises oleva osaluse osalist müüki või sidusettevõttes oleva osaluse osalist müüki, mis hõlmab välismaist äriüksust, finantsvara, mis hõlmab välismaist äriüksust.

- 48B Välismaist äriüksust sisaldava tütarettevõtte võõrandamisel lõpetatakse mittekontrollivatele osalustele omistatud välismaise äriüksuse valuutakursi vahede kumulatiivse summa kajastamine, kuid neid ei liigitata ümber kasumiaruandesse.
- 48C Välismaist äriüksust sisaldava tütarettevõtte osalisel võõrandamisel omistab üksus muus koondkasumis kajastatud valuutakursi vahede kumulatiivse summa proportsionaalse osa ümber selle välismaise äriüksuse mittekontrollivatele osalustele. Välismaise äriüksuse mis tahes muul osalisel võõrandamisel liigitab üksus ainult muus koondkasumis kajastatud valuutakursi vahede kumulatiivse summa proportsionaalse osa ümber kasumisse või kahjumisse.**
- 48D Üksusele kuuluva välismaise äriüksuse osaline võõrandamine on üksusele kuuluva välismaise äriüksuse osaluse igasugune vähendamine, välja arvatud need vähendamised, mida arvestatakse võõrandamisena kooskõlas paragrahviga 48A.
- 49 Üksus võib oma välismaise äriüksuse osaluse võõrandada või osaliselt võõrandada müügi, likvideerimise, aktsiakapitali tagasimakse või üksusest või selle osast loobumise teel. Välismaise äriüksuse bilansilise jääkmaksumuse allahindamine kas tema enda kahjumite või investori poolt kajastatud (vara) väärtuse languse tõttu ei tähenda osalist võõrandamist. Seega ei liigitata allahindamise momendil mingit osa muus koondkasumis kajastatud valuutakursist tulenevast kasumist või kahjumist ümber kasumiaruandesse.

KÕIKIDE VALUUTAKURSI VAHEDE MAKSUMÕJU

- 50 Välisvaluutatehingutest tekkivad kasumid ja kahjumid ning valuutakursi vahed, mis tekivad üksuse (kaasa arvatud välismaise äriüksuse) finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel teise valuutasse, võivad omada maksumõju. Nimetatud maksumõju suhtes rakendatakse IAS 12 *Tulumaks*.

AVALIKUSTAMINE

- 51 Paragrahvides 53 ja 55–57 esitatud viited „arvestusvaluuta“ kohta kehtivad kontserni puhul emaettevõtte arvestusvaluutale.
- 52 **Üksus avalikustab:**
- a) **kasumis või kahjumis kajastatud valuutakursi vahed, välja arvatud need vahed, mis tulenevad IFRS 9 kohaselt õiglasest väärtuses mõõdetavate finantsinstrumentide kasumiaruandes kajastuvatest muutustest, ja**
- b) **muus koondkasumis kajastatud ja omakapitali eraldi komponendis kogunenud valuutakursi netovahed ning selliste valuutakursi vahede võrdluse perioodi alguses ja lõpus.**
- 53 **Kui esitusvaluuta erineb arvestusvaluutast, märgitakse nimetatud asjaolu ära ning avalikustatakse arvestusvaluuta ning sellest erineva esitusvaluuta kasutamise põhjus.**
- 54 **Kui aruandva üksuse või olulise välismaise äriüksuse arvestusvaluuta muutub, avalikustatakse nimetatud asjaolu ning arvestusvaluuta muutuse põhjus.**

- 55 **Kui üksus esitab oma finantsaruanded arvestusvaluutast erinevas valuutas, nimetab ta neid rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega vastavuses olevateks vaid siis, kui need vastavad kõigi asjakohaste standardite ja nende tõlgenduste kõikidele nõuetele, kaasa arvatud paragrahvides 39 ja 42 sätestatud ümberarvestusmeetodile.**
- 56 Mõnikord esitab üksus oma finantsaruanded või muud finantsandmed selle arvestusvaluutast erinevas valuutas, eirates paragrahvis 55 sätestatud nõudeid. Näiteks võib üksus arvestada oma finantsaruannetes teise valuutasse ümber vaid valitud varad ja kohustised. Lisaks võib tuua näite, kus üksus, mille arvestusvaluuta ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, konverteerib finantsaruanded teise valuutasse, arvestades kõik varad ja kohustised ümber viimase sulgemiskursiga. Selline ümberarvestus ei ole kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega ning paragrahvis 57 nõutud teave avalikustatakse.
- 57 **Kui üksus esitab oma finantsaruanded või muud finantsandmed arvestusvaluutast või esitusvaluutast erinevas valuutas ning paragrahvis 55 esitatud nõuded ei ole täidetud, peab üksus:**
- a) **selgelt määratlema, et antud teave on täiendav, et eristada seda teabest, mis põhineb rahvusvahelistel finantsaruandlusstandarditel;**
- b) **avalikustama valuuta, milles täiendav teave esitatakse, ja**
- c) **avalikustama enda arvestusvaluuta ning täiendava teabe arvestusel kasutatava ümberarvestusmeetodi.**

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

- 58 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 58A Dokumendiga *Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse* (IAS 21 muudatus) (avaldatud detsembris 2005) lisati paragrahv 15A ning muudeti paragrahvi 33. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav.
- 59 Üksus rakendab paragrahvi 47 edasiulatuvalt kõigi äriüksuste omandamiste suhtes, mis toimuvad pärast selle aruandeperioodi algust, mil käesolevat standardit esimest korda rakendatakse. Paragrahvi 47 tagasiulatuvalt rakendamine varasemate omandamiste suhtes on lubatud. Edasiulatuvalt rakendamisel välismaise äriüksuse omandamise suhtes, mis toimus enne käesoleva standardi esmakordset rakendamist, ei korrigeeri üksus eelnevaid aastaid ning seega võib, kui on asjakohane, omandamisest tulenevat firmaväärtust ja õiglase väärtuse korrigeerimisi käsitada üksuse enda, mitte välismaise äriüksuse varade ja kohustistena. Seega on nimetatud firmaväärtus ning õiglase väärtuse korrigeerimised juba kajastatud üksuse arvestusvaluutas või siis on need mitterahalised välisvaluuta kirjed, mida kajastatakse kasutades omandamise kuupäeval kehtinud valuutakurssi.
- 60 Kõik muud muutused, mis tulenevad käesoleva standardi rakendamisest, arvestatakse IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* kohaselt esitatud nõuetele.

- 60A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahve 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 ja 52. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 60B IAS 27-ga (muudetud 2008) lisati paragrahvid 48A–48D ja muudeti paragrahvi 49. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 60C [Välja jäetud]
- 60D *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2010) muudeti paragrahvi 60B. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2010 või pärast seda algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.
- 60E [Välja jäetud]
- 60F IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühisettevõtmised* (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi 3 punkti b ning paragrahve 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 ja 48A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.
- 60G IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti õiglase väärtuse mõistet paragrahvis 8 ja muudeti paragrahvi 23. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.
- 60H Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused) (välja antud juunis 2011) muudeti paragrahvi 39. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).
- 60I [Välja jäetud]
- 60J IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve 3, 4, 5, 27 ja 52 ning jäeti välja paragrahvid 60C, 60E ja 60I. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.
- 60K IFRS 16-ga *Rendiarvestus* (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi 16. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

- 61 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* (parandatud 1993).
- 62 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised tõlgendused:
- SIC 11 *Välisvaluutatehingud – valuuta olulisest devalveerimisest tulenevate kahjumite kapitaliseerimine*;
 - SIC 19 *Aruandevaluuta – mõõtmine ja esitamine finantsaruannetes kooskõlas IAS 21-ga ja IAS 29-ga ja*
 - SIC 30 *Aruandevaluuta – ümberarvestus mõõtmisvaluutatast esitusvaluutasse*.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 23

Laenukasutuse kulutused

ALUSPÕHIMÕTE

- 1 Laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, moodustavad osa selle varaobjekti maksumusest. Muid laenukasutuse kulutusi kajastatakse kuluna.**

RAKENDUSALA

- 2 Ettevõtte rakendab käesolevat standardit laenukasutuse kulutuste kajastamisel.**
- 3 Käesolev standard ei käsitle omakapitali kasutamise kaasnivate tegelike või arvestuslike kulutuste kajastamist, kaasa arvatud selliste eelisaktsiatega seotud kulutuste kajastamist, mis ei ole liigitatud kohustisena.
- 4 Üksus ei ole kohustatud rakendama käesolevat standardit nende laenukasutuse kulutuste puhul, mis on otseselt seotud järgmiste varaobjektide soetamise, ehitamise või tootmisega:
- a) õiglasel väärtusel mõõdetav tingimustele vastav varaobjekt, näiteks bioloogiline vara, mis kuulub IAS 41 *Põllumajandus* rakendusalaselle, või
 - b) suurtes kogustes regulaarselt toodetavad või mingil muul viisil valmistatavad varud.

MÕISTED

- 5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

Laenukasutuse kulutused on intress ja muud kulutused, mis tekivad ettevõttel seoses vahendite laenamisega.

Tingimustele vastav vara on vara, mille otstarbekohasusse kasutus- või müügi valmidusse viimine võtab olulisel määral aega.

- 6 Laenukasutuse kulutused võivad sisaldada järgmist:
- a) intressikulu, mille arvutamisel on kasutatud IFRS 9-s sätestatud sisemise intressimäära meetodit;
 - b) [välja jäetud]
 - c) [välja jäetud]
 - d) vastavalt IFRS 16-le *Rendiarvestus* kajastatud rendikohustistega seotud intress ja
 - e) välisvaluutalaenudest tekkivad valuutakursi vahed määral, mil neid on võimalik käsitleda intressikulu korrigeerimisena.
- 7 Olenevalt asjaoludest võivad tingimustele vastavateks varaobjektideks olla järgmised varaobjektid:
- a) varud;
 - b) tehased;

- c) elektriamaad;
- d) immateriaalsed varad;
- e) kinnisvarainvesteeringud;
- f) tootvad taimed.

Finantsvarad ja sellised varud, mida toodetakse või mingil muul viisil valmistatakse lühikese ajavahemiku jooksul, ei ole tingimustele vastavad varaobjektid. Lisaks ei ole tingimustele vastavad varaobjektid sellised varad, mis on juba nende soetamise ajal valmis otstarbekohaseks kasutamiseks või müügiks.

KAJASTAMINE

- 8 Ettevõtte kapitaliseerib laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, osana selle varaobjekti maksumusest. Ettevõtte kajastab muid laenukasutuse kulutusi kuluna sellel perioodil, mil tal need tekivad.**
- 9 Tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega otseselt seotud laenukasutuse kulutused lisatakse selle varaobjekti soetusmaksumusele. Sellised laenukasutuse kulutused kapitaliseeritakse osana varaobjekti soetusmaksumusest, kui on tõenäoline, et need aitavad kaasa ettevõtte majandusliku kasu suurenemisele tulevikus ja neid on võimalik usaldusväärselt mõõta. Standardi IAS 29 *Finantsaruandlus hüperinflatsioonsetes majanduskeskkondades* rakendamisel kajastatakse kuluna laenukasutuse kulutuste seda osa, mis vastavalt antud standardi paragrahvile 21 kompenseerib inflatsiooni samal perioodil.

Kapitaliseeritavad laenukasutuse kulutused

- 10 Laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, on sellised laenukasutuse kulutused, mida ei oleks tekkinud, kui tingimustele vastava varaobjekti osas ei oleks väljaminekut tehtud. Kui ettevõtte laenab vahendeid mingi konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, siis on selle tingimustele vastava varaobjektiga otseselt seotud laenukasutuse kulutused kergesti identifitseeritavad.
- 11 Võib osutada keeruliseks määrata kindlaks teatud laenude ja tingimustele vastava varaobjekti vahelist otsest seost ning selliseid laene, mida oleks saanud muul juhul vältida. Keeruliseks osutub see näiteks siis, kui ettevõtte finantseerimistegevus toimub tsentraliseeritult. Raskused tekivad ka siis, kui kontsern kasutab vahendite laenamiseks erinevate intressimääradega erinevaid võlainstrumente ja laenab neid vahendeid erinevatel alustel kontserni teistele ettevõtetele edasi. Muud probleemid tekivad välisvaluutas või välisvaluutaga seotud laenude kasutamisel, kui kontsern tegutseb kõrge inflatsiooniga majandusruumis, ja valuutakursside kõikumistest. Seetõttu on tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega otseselt seotud laenukasutuse kulutuste summa kindlaksmääramine keeruline ning eeldab hinnangute andmist.
- 12 Kui ettevõtte võtab laenu mingi konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, loetakse selle varaobjekti kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summaks kõnealusest laenust antud perioodi jooksul tekkinud tegelikke laenukasutuse kulutusi, millest on lahutatud võimalik kõnealuste laenatud summade ajutisest investeerimisest tulenev tulu.**
- 13 Tingimustele vastava varaobjekti finantseerimisel võib ettevõtte laenata vahendeid ja kanda vastavaid laenukasutuse kulutusi enne, kui neid vahendeid või osa nendest tingimustele vastava varaobjekti kulutuste katmiseks vaja läheb. Sellisel juhul investeeritakse vahendeid tihti ajutiselt kuni nende kulutamiseni tingimustele vastavale varaobjektile. Perioodi kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste kindlaksmääramiseks lahutatakse laenukasutuse kulutustest kogu sellistest investeeringutest saadud tulu.

- 14 Kui üksus laenab vahendeid üldotstarbel ja kasutab neid tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, määrab ta kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa kindlaks vara hankimisega seotud väljaminekute summa suhtes vastavat kapitaliseerimismäära rakendades. Kapitaliseerimismäär on selliste laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmine, mida kohaldatakse üksuse kõigi perioodil tagasimaksmata laenude suhtes. Üksus jätab selle arvutamisel kõrvale laenukasutuse kulutused, mida kohaldatakse konkreetselt tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks võetud laenude suhtes, kuni kõik selle varaobjekti kavandatud kasutuse või müügi ettevalmistamiseks vajalikud tegevused on lõppenud. Üksuse poolt perioodi jooksul kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa ei tohi ületada sel perioodil tekkinud laenukasutuse kulutuste summat.
- 15 Mõnel juhul on laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmise määra arvutamisel asjakohane arvesse võtta kõiki ematettevõtte ja selle tütarettevõtete laene; teisel juhul on asjakohane, et iga tütarettevõtte kasutab oma laenudest tulenevate laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmist määra.

Tingimustele vastava varaobjekti kaetavat väärtust ületav bilansiline jääkmaksumus

- 16 Kui tingimustele vastava varaobjekti bilansiline jääkmaksumus või lõplik eeldatav maksumus ületab selle kaetavat väärtust või netorealiseerimisväärtust, hinnatakse bilansiline jääkmaksumus alla või kantakse maha vastavalt muude standardite nõuetele. Teatavate asjaolude korral võib varem tehtud allahindamised ja mahakandmised hiljem tühistada vastavalt nimetatud muude standardite nõuetele.

Kapitaliseerimise algus

- 17 Ettevõtte alustab tingimustele vastava varaobjekti laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist alguskuupäeval. Kapitaliseerimise alguskuupäev on see kuupäev, mil ettevõtte vastab esimest korda kõikidele järgmistele tingimustele:

a) tal esineb varaobjektiga seotud väljaminekuid;

b) tal esineb laenukasutuse kulutusi ja

c) ta võtab ette tegevusi, mis on vajalikud vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks.

- 18 Tingimustele vastavast varaobjektist tulenevad väljaminekud sisaldavad ainult neid väljaminekuid, mille tulemusel on toimunud rahaline makse, muu vara üleandmine või intressi kandvate kohustiste tekkimine. Väljaminekute summat vähendatakse kõigi antud varaga seotud saadud maksete ja sihtfinantseerimise võrra (vt IAS 20 *Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*). Varaobjekti perioodi keskmine finantsseisundi aruandeline maksumus, k.a eelnevalt kapitaliseeritud laenukasutuse kulutused, näitab tavaliselt ära varaga seotud väljaminekute ligikaudse suuruse, mille suhtes kapitaliseerimismäära antud perioodil rakendatakse.
- 19 Tingimustele vastava varaobjekti müügi- või kasutusvalmidusse viimine hõlmab enamasti kui ainult vara füüsilist valmistamist. Siia kuulub ka enne füüsilist valmistamist tehtud tehniline ja haldustöö, näiteks lubade hankimine enne füüsilise valmistamise algust. Samas ei hõlma see tegevus vara hoidmist ajal, kui ei toimu vara seisukorda muutvat tootmis- või arendustegevust. Näiteks kapitaliseeritakse maa arendamisega seotud laenukasutuse kulutused sel perioodil, mil arendamisega seotud tegevus toimub. Samas ei kapitaliseerita neid laenukasutuse kulutusi, mis tekivad seoses ehitamise eesmärgil soetatud maa hoidmise perioodil, mil arendustegevust ei toimu.

Kapitaliseerimise peatamine

- 20 Üksus peatab laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise, kui ta peatab tingimustele vastava varaobjekti aktiivse arendustegevuse pikemaks ajaks.**
- 21 Üksusel võib esineda laenukasutuse kulutusi pikema perioodi vältel, mil ta peatab tegevuse vara otstarbekohasesse kasutus- või müügi valmidusse viimiseks. Sellised kulutused on osaliselt valmis vara hoidmise kulutused ja neid ei kapitaliseerita. Üldjuhul siiski üksus ei peata laenukasutuste kulutuste kapitaliseerimist perioodil, mil ta teeb olulisi tehnilisi ja haldustöid. Üksus ei peata laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist ka siis, kui ajutine seisak on vajalik vara otstarbekohasesse kasutus- või müügi valmidusse viimiseks. Näiteks jätkub kapitaliseerimine sellise pikema perioodi vältel, mil kõrge veetase on ajutiselt peatanud silla ehitamise, ja kui kõrge veetase on selles piirkonnas ehitusperioodi ajal tavaline.

Kapitaliseerimise lõpetamine

- 22 Üksus lõpetab laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise siis, kui sisuliselt kogu vara otstarbekohasesse kasutus- või müügi valmidusse viimiseks vajalik tegevus on lõpetatud.**
- 23 Vara on üldjuhul valmis selle otstarbekohaseks kasutuseks või müügiks siis, kui vara füüsiline valmistamine on lõppenud, isegi kui tavapärase haldustöö veel jätkub. Kui tegemata on veel vaid minimaalsed muudatused, nagu kinnisvara viimistlemine ostja või kasutaja soovide kohaselt, tähendab see, et sisuliselt on kogu tegevus lõpetatud.
- 24 Kui üksus lõpetab tingimustele vastava varaobjekti valmistamise osade kaupa ja kõiki osi on võimalik iseseisvalt kasutada ajal, mil teiste osade valmistamine alles käib, lõpetab üksus laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise siis, kui ta on sisuliselt kogu kõnealuse osa otstarbekohasesse kasutus- või müügi valmidusse viimiseks vajaliku tegevuse lõpetanud.**
- 25 Näide tingimustele vastavast varaobjektist, mille osi on võimalik iseseisvalt kasutada, kui teiste osade valmistamine alles käib, on mitmest ehitisest koosnev ärikompleks. Näide tingimustele vastavast varaobjektist, mille osi ei ole võimalik iseseisvalt kasutada enne kogu töö valmimist, on tööstusettevõtte, milles samal alal toimiva sama ettevõtte erinevates osades järjestikku teostatavad tootmisprotsessid on üksteisest sõltuvad, nagu näiteks terasetehas.

AVALIKUSTAMINE

26 Üksus avalikustab:

a) perioodi jooksul kapitaliseeritud laenukasutuse kulutuste summa ja

b) kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste kindlaksmääramiseks kasutatud kapitaliseerimismäär.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 27 Kui käesoleva standardi rakendamine toob kaasa muutuse arvestusmeetodis, rakendab ettevõtte käesolevat standardit nende tingimustele vastavatele varaobjektidele tehtavate laenukasutuse kulutuste suhtes, mille kapitaliseerimise alguskuupäev on kas jõustumiskuupäeval või hiljem.**

28 Üksus võib siiski valida mistahes kuupäeva enne jõustumiskuupäeva ja rakendada käesolevat standardit kõikide varaobjektidele tehtavate laenukasutuse kulutuste suhtes, mille kapitaliseerimise alguskuupäev on kas sel kuupäeval või hiljem.

28A Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2017) muudeti paragrahvi 14. Üksus rakendab neid muudatusi selliste laenukasutuse kulutuste suhtes, mis tekivad selle aurandeperioodi alguses või hiljem, mil üksus hakkab neid muudatusi kohaldama.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

29 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui ettevõtte rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2009, peab ta selle asjaolu avalikustama.

29A *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

29B IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9.

29C IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.

29D Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2017) muudeti paragrahvi 14 ja lisati paragrahv 28A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

IAS 23 (PARANDATUD 1993) TAGASIVÕTMINE

30 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* (muudetud 1993).

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 24

Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on tagada, et üksuse finantsaruanded sisaldaksid vajalikku teavet, et pöörata tähelepanu võimalusele, et üksuse finantsseisund ja kasum või kahjum võivad olla mõjutatud seotud osapoolte olemasolust ning selliste osapooltega tehtud tehingutest ning laekumata ja tasumata saldodest, sealhulgas siduvatest kohustustest.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse:

- a) seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kindlaksmääramisel;
- b) üksuse ja sellega seotud osapoolte vaheliste laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste kindlaksmääramisel;
- c) asjaolude kindlaksmääramisel, mille korral tuleb punktides a ja b esitatud andmed avalikustada; ja
- d) nimetatud teabe avalikustamise otsustamisel.

- 3 Käesoleva standardiga nõutakse seotud osapoolte vaheliste suhete, tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste avalikustamist emaettevõtte või investeerimisobjekti üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavate investorite konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruannetes, mis on esitatud kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded* või IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded*. Käesolevat standardit rakendatakse ka eraldiseisvate finantsaruannete suhtes.
- 4 Seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod teiste kontserni kuuluvate üksustega avalikustatakse üksuse finantsaruannetes. Kontserni konsolideeritud finantsaruannete koostamisel elimineeritakse kontsernisisesed seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod, välja arvatud investeerimisüksuse ja tema kasumiaruandes õiglases väärtuses mõõdetavate tütarettevõtete vahelised tehingud ning tasumata ja laekumata saldod.

SEOTUD OSAPOOLI KÄSITLEVA TEABE AVALIKUSTAMISE EESMÄRK

- 5 Suhted seotud osapoolte vahel on äritegevuse tavapärane osa. Näiteks sooritavad üksused tihti oma tegevust osaliselt tütarettevõtjate, ühissettevõtjate ja sidusettevõtjate kaudu. Sellises olukorras on üksusel võimalik mõjutada investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat kontrolli, ühise kontrolli või märkimisväärse mõju kaudu.
- 6 Seotud osapoolte vaheline suhe võib avaldada mõju üksuse kasumile või kahjumile ning finantsseisundile. Seotud osapooled võivad astuda sellistesse tehingutesse, mida mitteseotud osapooled ei teeks. Näiteks ei pruugi emaettevõttele soetusmaksumuses kaupu müüv üksus müüa neid samadel tingimustel teisele kliendile. Samuti ei pruugi seotud osapoolte vahelised tehingud toimuda samades summades nagu mitteseotud osapoolte vahelised tehingud.
- 7 Üksuse kasumit või kahjumit ja finantsseisundit võivad mõjutada suhted seotud osapoolte vahel isegi siis, kui seotud osapoolte vahelisi tehinguid ei toimu. Sellise suhte olemasolu iseenesest võib olla piisav, et mõjutada üksuse tehinguid teiste osapooltega. Näiteks võib tütarettevõtte lõpetada suhte kaubanduspartneriga, kui emaettevõtte omandab sõsarettevõtte, mis tegutseb samas valdkonnas kui eelmine kaubanduspartner. Teise võimalusena võib üks osapool tegevusest hoiduda teise osapoole märkimisväärse mõju tõttu – näiteks võib emaettevõtte anda tütarettevõttele juhtnõore mitte tegeleda uurimis- ja arendustegevusega.

- 8 Nimetatud põhjustel võib teave üksuse ja seotud osapoolte vaheliste tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste ja suhete kohta mõjutada finantsaruannete kasutajate poolt üksuse tegevusele antavat hinnangut, sealhulgas ka hinnangut üksuse riskide ja võimaluste kohta.

MÕISTED

9 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Seotud osapool on isik või üksus, kes on seotud finantsaruandeid koostava üksusega (käesolevas standardis nimetatud kui „aruandev üksus“).

a) Isik või selle isiku lähedased pereliikmed on seotud aruandva üksusega, kui see isik:

- i) omab aruandva üksuse üle kontrolli või ühist kontrolli;
- ii) omab märkimisväärset mõju aruandva üksuse üle või
- iii) on aruandva üksuse või aruandva üksuse emaettevõtte juhtkonna üks võtmeisik;

b) Üksus on seotud aruandva üksusega, kui kehtib üks järgmistest tingimustest:

- i) üksus ja aruandev üksus on sama kontserni liikmed (mis tähendab, et iga emaettevõtte, tütarettevõtte ja sõsarettevõtte on seotud teistega);
- ii) üks üksus on teise üksuse sidus- või ühissettevõtja (või sellise kontserni liikme sidus- või ühissettevõtja, mille liige on teine üksus);
- iii) mõlemad üksused on sama kolmanda osapoolte ühissettevõtjad;
- iv) üks üksus on kolmanda üksuse ühissettevõtja ja teine üksus on kolmanda üksuse sidusettevõtja;
- v) üksus on töösuhtejärgsete hüvitiste skeem aruandva üksuse või sellega seotud üksuse töötajate kasuks. Kui aruandev üksus on ise selline skeem, on skeemi sissemakseid tegevad tööandjad samuti seotud aruandva üksusega;
- vi) üksuse üle omab kontrolli või ühist kontrolli punktis a määratletud isik;
- vii) punkti a alapunktis i määratletud isik omab märkimisväärset mõju üksuse üle või on üksuse (või üksuse emaettevõtte) juhtkonna üks võtmeisik;
- viii) üksus või temaga samasse kontserni kuuluv üksus osutab aruandvale üksusele või aruandva üksuse emaettevõtjale juhtkonna võtmeisiku teenuseid.

Seotud osapoolte vaheline tehing on ressursside, teenuste või kohustuste üleandmine aruandva üksuse ja seotud osapoolte vahel sõltumata sellest, kas see toimub tasu eest või tasuta.

Isiku lähedased pereliikmed on sellised pereliikmed, kelle puhul võib eeldada, et nad mõjutavad kõnealust isikut, või kellele kõnealune isik võib mõju avaldada nende suhetes üksusega, sealhulgas:

- a) selle isiku lapsed ja abikaasa või elukaaslane;
- b) selle isiku abikaasa või elukaaslase lapsed ja
- c) selle isiku või tema abikaasa või elukaaslase ülalpeetavad.

Hüvitis hõlmab kõiki hüvitisi töötajatele (vastavalt IAS 19-le *Hüvited töötajatele*), kaasa arvatud hüvited töötajatele, mille suhtes rakendatakse IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*. Hüvited töötajatele on igas vormis saadud, saadaolev või võimaldatav tasu, mida üksus annab või üksuse nimel antakse töötajatele tööalaste teenuste eest üksusele. See hõlmab ka üksuse emaattevõtte poolt makstavat tasu üksuse eest. Hüvitiste hulka kuuluvad:

- a) lühiajalised hüvited töötajatele, näiteks palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed, tasuline iga-aastane puhkus ja tasuline haiguspuhkus, kasumi jagamine ja boonused (kui makstakse kaheteistkümne kuu jooksul pärast perioodi lõppu) ja mitterahalised hüvited (näiteks arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsiddeeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele;
- b) töösuhtejärgsed hüvited, näiteks pensionid, muud pensionihüvited, elukindlustus ja arstiabi pärast töösuhte lõppemist;
- c) muud pikaajalised hüvited töötajatele, sealhulgas pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või õppejõule antav puhkus teadustööks, tähtpäevadega seotud hüvited või muud pikaajalise teenistusega seotud hüvited, pikaajalised invaliidsushüvited ning ka kasumi jagamine, boonused ja edasilükatud hüvited, kui neid ei maksta täies ulatuses kaheteistkümne kuu jooksul pärast perioodi lõppu;
- d) töösuhte lõpetamise hüvited ja
- e) aktsiapõhised maksed.

Juhtkonna võtmeisikud on isikud, kellel on volitused üksuse tegevuse kavandamiseks, juhtimiseks ja kontrollimiseks otseselt või kaudselt, ning kes kannavad selle eest vastutust, sealhulgas ka asjaomase üksuse direktorid (tegevdiriector või muu).

Valitsus on valitsus, valitsusasutused ja samalaadsed kohalikud, riiklikud või rahvusvahelised organid.

Valitsusega seotud üksus on üksus, mille üle valitsus omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju.

Mõisted „kontroll“ ja „investeeringuksus“, „ühine kontroll“ ja „märkimisväärne mõju“ on määratletud vastavalt IFRS 10-s, IFRS 11-s *Ühisettevõtmised* ja IAS 28-s *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse* ning käesolevas standardis kasutatakse neid nimetatud IFRS-i tähenduses.

- 10 Iga võimalikku seotud osapoolte vahelist suhet hinnates pööratakse tähelepanu suhte sisule, mitte pelgalt selle õiguslikule vormile.
- 11 Käesoleva standardi kontekstis ei ole seotud osapooled:
- a) kaks üksust vaid selle alusel, et neil on ühine direktor või muu juhtkonna võtmeisik või selle alusel, et üks üksuse juhtkonna võtmeisik omab märkimisväärset mõju teise üksuse üle;
 - b) kaks ühissettevõtjat vaid selle alusel, et need omavad ühissettevõtja üle ühist kontrolli;
 - c) i) rahastajad;
 - ii) ametiühingud;
 - iii) kommunaalettevõtted ja
 - iv) valitsusasutused, mis ei oma kontrolli, ühist kontrolli ega märkimisväärset mõju aruandva üksuse üle;
- vaid selle alusel, et neil on üksusega tavapärased tehingud (isegi kui need võivad mõjutada üksuse tegevusvabadust või otsustusvabadust);
- d) klient, tarnija, frantsiisandja, turustaja või agent, kellega üksusel on märkimisväärses mahus äritehinguid ning sellest on tulenenud majanduslik sõltuvus.
- 12 Seotud osapoole mõistes hõlmab sidusettevõtja selle tütaretevõtjaid ja ühissettevõtja hõlmab selle tütaretevõtjaid. Seetõttu on näiteks omavahel seotud sidusettevõtte tütaretevõtte ja investor, kes omab märkimisväärset mõju sidusettevõtte üle.

AVALIKUSTATAV TEAVE

Kõik üksused

- 13 **Emaettevõtete ja tütaretevõtete vahelised suhted avalikustatakse, vaatamata sellele, kas nimetatud seotud osapoolte vahel on olnud tehinguid või mitte. Üksus avalikustab emaettevõtte nime ning lõplikku kontrolli omava osapoole, kui see on eelmisest erinev. Kui üksuse emaettevõtte ega lõplikku kontrolli omav osapool avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud finantsaruandeid ei koosta, avalikustatakse hierarhiselt järgmise emaettevõtte nimi, mis neid koostab.**
- 14 Et finantsaruannete kasutajad saaksid kujundada arusaamise seotud osapoolte vaheliste suhete mõjust üksusele, on kontrolli olemasolul vaja avalikustada seotud osapoolte vahelised suhted sõltumata sellest, kas seotud osapoolte vahelisi tehinguid on toimunud.
- 15 Nõue avalikustada seotud osapoolte vahelised suhted emaettevõtte ja tema tütaretevõtete vahel esitatakse lisaks avalikustamise nõuetele IAS 27-s ja IFRS 12-s *Muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine*.

- 16 Paragrahvis 13 viidatakse hierarhiliselt järgmisele emaettevõttele. See on kontserni esimene emaettevõtte pärast vahetatud emaettevõtet, mis koostab avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud finantsaruandeid.
- 17 Üksus avalikustab kõik juhtkonna võtmeisikute hüvitised kokku ja igas järgmises kategoorias:
- a) lühiajalised hüvitised töötajatele;
 - b) töösuhtejärgsed hüvitised;
 - c) muud pikaajalised hüvitised töötajatele;
 - d) töösuhte lõpetamise hüvitised ja
 - e) aktsiapõhised maksed.
- 17A Kui teine üksus (nn valitsemisüksus) osutab üksusele juhtkonna võtmeisiku teenuseid, ei pea üksus selle tasu suhtes, mida valitsemisüksus oma töötajatele või juhtidele maksis või peab maksma, paragrahvi 17 nõudeid rakendama.
- 18 Kui üksusel on olnud seotud osapoolte vahelisi tehinguid finantsaruannetega hõlmatud perioodidel, avalikustab ta seotud osapoolte vahelise suhte olemuse ning samuti teabe nende tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste kohta, mis on kasutajatele vajalik mõistmaks suhte võimalikku mõju finantsaruannetele. Nimetatud avalikustamise nõuded täiendavad paragrahvis 17 esitatud nõudeid. Avalikustatakse vähemalt järgmine teave:
- a) tehingute summa;
 - b) laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste summad ja
 - i) neile seatud tähtajad ja tingimused, kaasa arvatud see, kas need on tagatud, ning arvelduseks antava tasu olemus ja
 - ii) üksikasjalikud andmed saadud või antud garantiide kohta;
 - c) laekumata saldode summaga seotud ebatõenäoliselt laekuvate nõuete provisjonid ja
 - d) perioodil kajastatud kulud seoses bilansist välja kantud või ebatõenäoliselt laekuvate nõuete seotud osapoolte vastu.
- 18A Üksus avalikustab selliste juhtkonna võtmeisiku teenuste osutamise seotud summad, mida osutab eraldiseisev valitsemisüksus.
- 19 Paragrahvis 18 nõutav avalikustav teave esitatakse eraldi iga alljärgneva kategooria kohta:
- a) emaettevõtte;
 - b) üksuse üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavad üksused;

- c) **tütarettevõtetes;**
 - d) **sidusettevõtetes;**
 - e) ühissettevõtte, milles üksus on ühissettevõtja;
 - f) **üksuse või selle emaettevõtte juhtkonna võtmeisikud ja**
 - g) **muud seotud osapooled.**
- 20 Paragrahvis 19 esitatud summade liigitamine, mis kajastavad nõudeid või võlgnevusi erineva kategooria seotud osapoolte suhtes, täiendab IAS 1-s *Finantsaruannete esitamine* toodud avalikustamise nõudeid, mille kohaselt tuleb teave avalikustada kas finantsseisundi aruandes või lisades. Kategooriaid on täiendatud, võimaldamaks seotud osapoolte saldode põhjalikumat analüüsi ning rakendamaks neid seotud osapoolte tehingute korral.
- 21 Järgnevalt mõned näited avalikustatavate tehingute kohta juhul, kui need toimuvad seotud osapoollega:
- a) toodangu (valmis või lõpetamata) ost või müük;
 - b) kinnisvara ja muude varade ost või müük;
 - c) teenuste osutamine või saamine;
 - d) rendid;
 - e) uurimis- ja arendustegevuse üleandmised;
 - f) litsentsilepingutega toimuvad üleandmised;
 - g) finantseerimisalased üleandmised (sealhulgas laenud ning rahalised ja mitterahalised sissemaksed omakapitali);
 - h) garantiide või tagatiste andmine;
 - i) siduvad kohustused millegi tegemiseks teatud sündmuse, sealhulgas täitmisele kuuluvate lepingute⁽¹²⁾ (kajastatud ja kajastamata) tulevikus esinemise või mitteesinemise korral ja
 - j) kohustiste arveldamine üksuse eest või üksuse poolt selle seotud osapoolle eest.
- 22 Ema- või tütarettevõtja osalemine kontserni kuuluvate üksuste vahel riske jagavas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis on seotud osapoolte vaheline tehing (vt IAS 19 (muudetud 2011) paragrahv 42).
- 23 Teave selle kohta, et seotud osapoolte vahelised tehingud tehti sõltumatute osapoolte vaheliste tehingutega võrdväärsel tingimustel, avalikustatakse vaid juhul, kui selliseid tingimusi on võimalik põhjendada.

⁽¹²⁾ IAS 37-s *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* määratletakse täitmisele kuuluvad lepingud lepingutena, mille kumbki osapool ei ole oma kohustusi täitnud või mille mõlemad osapooled on oma kohustused täitnud osaliselt ja võrdsel määral.

- 24 Sama liiki tehingud võib avalikustada kogusummana, välja arvatud juhul, kui eraldi avalikustamine on vajalik, et mõista seotud osapoolte vaheliste tehingute mõju üksuse finantsaruannetele.

Valitsusega seotud üksused

- 25 Aruandev üksus vabastatakse paragrahvis 18 sätestatud avalikustamise nõuetest, mis käsitlevad seotud osapoolte vahelisi tehinguid ning laekumata ja tasumata saldosid, sealhulgas siduvaid kohustusi alljärgnevate üksustega:

a) valitsusega, mis omab kontrolli või ühist kontrolli või märkimisväärset mõju aruandva üksuse üle; ja

b) seotud osapoolteks oleva teise üksusega, kuna sama valitsus omab kontrolli või ühist kontrolli või märkimisväärset mõju nii aruandva üksuse kui ka teise üksuse üle.

- 26 Kui aruandev üksus kohaldab paragrahvi 25 kohast vabastust, avalikustab ta paragrahvis 25 viidatud tehingute ning laekumata ja tasude saldode kohta järgmise teabe:

a) valitsuse nimi ja aruandva üksusega oleva suhte olemus (st kontroll, ühine kontroll või märkimisväärne mõju);

b) piisavalt üksikasjalikult järgmised andmed, et võimaldada üksuse finantsaruannete kasutajatel saada aru seotud osapoolte vaheliste tehingute mõjust tema finantsaruannetele:

i) iga eraldiseisvalt märkimisväärse tehingu olemus ja summa ja

ii) teiste tehingute puhul, mis on märkimisväärsed koos, kuid mitte eraldi vaadatuna, kvalitatiivsed või kvantitatiivsed andmed nende ulatuse kohta. Tehinguliikide hulka kuuluvad paragrahvis 21 loetletud liigid.

- 27 Kasutades oma otsustusvõimet, et määrata kindlaks paragrahvi 26 punkti b kohaselt avalikustatava teabe üksikasjalikkuse tase, võtab aruandev üksus arvesse seotud osapoolte vaheliste suhete lähedust ja teisi asjaolusid, mis on olulised tehingu märkimisväärsuse taseme kindlakstegemisel, näiteks kas:

a) see on märkimisväärne suuruse mõttes;

b) see tehakse mitteturutingimustel;

c) see tehakse väljaspool igapäevast äritegevust, näiteks äride ost ja müük;

d) see avalikustatakse reguleerivate või järelevalvet tegevate asutuste poolt;

e) sellest antakse aru tippjuhtkonnale;

f) selle suhtes on vaja aktsionäride heakskiitu.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

- 28 Üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud kas kogu standardi või paragrahvides 25–27 toodud osalise vabastuse osas valitsusega seotud üksuste puhul. Kui üksus rakendab kas kogu standardit või eespool nimetatud osalist vabastust enne 1. jaanuari 2011 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 28A IFRS 10-ga, IFRS 11-ga *Ühisettevõtmised* ja IFRS 12-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 3 ja 9, paragrahvi 11 punkte b, paragrahvi 15, paragrahvi 19 punkte b ja e ning paragrahvi 25. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12.
- 28B Dokumendiga *Investeeringisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused) (välja antud oktoobris 2012) muudeti paragrahve 4 ja 9. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringisüksused* varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringisüksused* esitatud muudatused.
- 28C Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2010.–2012. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2013) muudeti paragrahvi 9 ning lisati paragrahvid 17A ja 18A. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

IAS 24 (2003) TAGASIVÕTMINE

- 29 Käesoleva standardiga asendatakse ISA 24 *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* (parandatud 2003).

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 26

Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus

RAKENDUSALA

- 1 **Käesolevat standardit rakendatakse pensionihüvitiste plaanide finantsaruannete suhtes, kui selliseid finantsaruandeid koostatakse.**
- 2 Pensionihüvitiste plaanide kohta kasutatakse vahel mitmeid teisi nimetusi, nagu „pensioniskeemid“, „väljateenitud aastate pensioniskeemid“ või „pensionihüvitiste skeemid“. Käesolev standard vaatab pensionihüvitiste plaani aruandva üksusena, mis on eraldiseisev plaanis osalejate tööandjatest. Pensionihüvitiste plaanide finantsaruannete suhtes rakendatakse kõiki teisi standardeid niivõrd, kui võrd käesolev standard neid ei asenda.
- 3 Käesolevas standardis käsitletakse plaani arvestust ja aruandlust kõikidele osalistele grupina. See ei käsitle üksikutele osalistele nende pensionihüvitise õiguste kohta esitatavaid aruandeid.
- 4 IAS 19 *Hüvitised töötajatele* käsitleb pensionihüvitisteks tehtavate kulutuste kindlaksmääramist plaane omavate tööandjate finantsaruannetes. Seega täiendatakse käesoleva standardiga IAS 19.
- 5 Pensionihüvitiste plaanid võivad olla kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid või kindlaksmääratud hüvitistega plaanid. Paljud neist nõuavad eraldi fondide loomist, mis võivad, kuid ei pruugi olla eraldiseisvad juriidilised isikud, ja millel võivad, kuid ei pruugi olla fondivalitsejad, ning millesse tehakse sissemakseid ja millest makstakse pensionihüvitisi. Käesolevat standardit rakendatakse olenemata kõnealuse fondi loomisest ning fondivalitsejate olemasolust.
- 6 Pensionihüvitiste plaanide puhul, mille vara investeeritakse kindlustusandjasse, kehtivad samad arvestus- ja finantseerimisnõuded kui eraviisilistele investeerimiskokkulepetele. Seega kuuluvad need käesoleva standardi rakendusala, välja arvatud juhul, kui kindlustusandjaga sõlmitud leping on konkreetse osaleja või osalejate rühma nimel ning pensionihüvitise kohustuse eest vastutab ainuisikuliselt kindlustusandja.
- 7 Käesolevas standardis ei käsitleta tööga seotud muud liiki hüvitisi, nagu hüvitised töölepingu lõpetamisel, edasilükkunud hüvitiste kokkulepped, toetused pikaajalise töösuhte lõpetamisel, spetsiaalsed eelpensioniplaanid või vabatahtliku töölt lahkumise plaanid, tervise- ja sotsiaalkindlustusplaanid ja boonusskeemid. Käesoleva standardi rakendusala jäävad välja ka riikliku sotsiaalkindlustuse laadsed kokkulepped.

MÕISTED

- 8 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.**

Pensionihüvitiste plaanid on kokkulepped, millega üksus annab töötajatele töösuhte lõppemisel või pärast seda hüvitisi (iga-aastase sissetuleku või ühekordse summana), kui kõnealuseid hüvitisi või nende jaoks tehtavaid sissemakseid on pensionilemineku eelselt võimalik dokumentaalselt või üksuse senise praktika kohaselt kindlaks määrata või hinnata.

Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid on pensionihüvitiste plaanid, mille puhul pensionihüvitisena makstavad summad määratakse kindlaks fondi tehtavate sissemaksete ning neilt teenitava investeeringutulu alusel.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid on pensionihüvitiste plaanid, mille puhul pensionihüvitisena makstavad summad määratakse kindlaks valemi järgi, mis üldjuhul põhineb töötajate sissetulekul ja/või teenistusperioodil.

Finantseerimine on vara üleandmine tööandjast eraldiseisvale üksusele (fondile), et tagada pensionihüvitiste maksimisega seotud tulevase kohustuse täitmine.

Käesolevas standardis kasutatakse ka järgmisi mõisteid:

Osalised on pensionihüvitiste plaani liikmed ja teised isikud, kellel on õigus plaani raames hüvitisi saada.

Hüvitisteks olemasolev netovara on plaani varad, millest lahutatakse kohustised, välja arvatud lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus.

Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus on pensionihüvitiste plaanis praegustele ja endistele töötajatele ettenähtud nende eeldatavate maksete nüüdisväärtus, mille aluseks on senine tööalane teenistus.

Garanteeritud hüvitised on hüvitised, mille saamise õigus pensionihüvitiste plaani tingimuste kohaselt ei olene töösuhte jätkumisest.

- 9 Mõnda pensionihüvitiste plaani toetavad rahaliselt isikud, kes ei ole tööandjad; käesolevat standardit rakendatakse ka eraldiseisvate finantsaruannete suhtes.
- 10 Enamik pensionihüvitiste plaane põhineb ametlikel lepingutel. Mõned plaanid on mitteametlikud, kuid on tulenevalt tööandjate väljakujunenud tavast omandanud teatava kohustuse iseloomu. Kuigi mõned plaanid võimaldavad tööandjatel oma plaanijärgseid kohustusi piirata, on tööandjal üldjuhul raske plaani tühistada ilma, et ta kaotaks töötajad. Mitteametliku plaani suhtes rakendatakse samu arvestuse ja aruandluse põhimõtteid kui ametliku plaani suhtes.
- 11 Paljud pensionihüvitiste plaanid näevad ette eraldi fondide loomise, millesse tehakse sissemaksid ja millest maksatakse hüvitisi. Selliseid fonde võivad hallata isikud, kes tegutsevad fondi varade valitsemisel sõltumatult. Mõnes riigis nimetatakse neid isikuid fondivalitsejateks. Mõistet fondivalitseja kasutatakse käesolevas standardis selliste isikute tähistamiseks olenemata sellest, kas fond on formaalselt moodustatud.
- 12 Pensionihüvitiste plaanid jagunevad üldjuhul kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks, millest kummalgi on omad iseloomulikud tunnused. Esineb ka plaane, millel on mõlema tunnused. Selliseid hübriidplaane käsitletakse käesoleva standardi rakendamisel kindlaksmääratud hüvitistega plaanidena.

KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANID

- 13 **Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani finantsaruanded sisaldavad hüvitisteks olemasoleva netovara aruannet ja finantseerimis põhimõtete kirjeldust.**
- 14 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani puhul määratakse osaleja tulevased hüvitised kindlaks tööandja, osaleja või mõlemapoolsete sissemaksete ning fondi tegevuse efektiivsuse ja investeringutulu alusel. Üldjuhul vabaneb tööandja oma kohustustest fondi sissemaksete tegemisega. Aktuaari nõuannet üldjuhul vaja ei ole, kuigi mõnikord kasutatakse seda, et hinnata tulevase hüvitisi, mida on võimalik saada tehtud sissemaksete ning tulevaste sissemaksete ja investeringutulu muutuvate määrade alusel.
- 15 Osalised on huvitatud plaani tegevusest, kuna see mõjutab otseselt nende tulevaste hüvitiste suurust. Osalistel on huvi teada, kas sissemaksid on tehtud ning kas on teostatud piisavat kontrolli hüvitisesaajate õiguste kaitseks. Tööandja on huvitatud, et plaan toimiks tõhusalt ja õiglaselt.

16 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani aruandluse eesmärk on anda perioodilist teavet plaani ning selle investeringute tasuvuse kohta. Selle eesmärgi saavutamiseks esitatakse üldjuhul finantsaruanded, mis sisaldavad järgmist:

- a) perioodil toimunud oluliste tegevuste kirjeldus ning plaani, selle liikmete ja tingimustega seotud võimalike muudatuste mõju;
- b) aruanded, milles kajastatakse perioodi tehingud ja investeringute tasuvus ning plaani finantsseisund perioodi lõpul; ja
- c) investeerimispoliitika kirjeldus.

KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANID

17 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani finantsaruanded sisaldavad kas:

a) aruannet, milles esitatakse:

- i) hüvitisteks olemasolev netovara;
- ii) lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus, eristades garanteeritud ja garanteerimata hüvitisi ja
- iii) tulemuseks olev üle- või puudujääk või

b) hüvitisteks olemasolev netovara aruanne, mis sisaldab kas:

- i) lisa, milles avalikustatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus, eristades garanteeritud ja garanteerimata hüvitisi, või
- ii) viidet kõnealusele teabele, mis sisaldub lisatud aktuaarses aruandes.

Kui aktuaarset hindamist ei ole finantsaruannete kuupäeval tehtud, võetakse aluseks viimane hindamine ning avalikustatakse selle kuupäev.

18 Paragrahvi 17 rakendamisel peab lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus põhinema senise tööalase teenistuse eest plaani tingimuste kohaselt lubatud hüvitistel, lähtudes seejuures kas hetkel kehtivast palgatasemest või prognoositavast palgatasemest, avalikustades kasutatud lähtealuse. Avalikustada tuleb ka kõik selliste aktuaarsete eelduste muutuste mõju, mis on lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust oluliselt mõjutanud.

19 Finantsaruannetes selgitatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse ja hüvitisteks olemasoleva netovara seoseid ning lubatud hüvitiste finantseerimispõhimõtted.

20 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul sõltub lubatud pensionihüvitiste maksmine plaani finantsseisundist ja sissemaksjate suutlikkusest tulevikus plaani sissemaksjate teha, ning ka plaani investeringute tasuvusest ja tegevuse efektiivsusest.

- 21 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul on plaani finantsseisundi hindamiseks, eelduste kontrollimiseks ja tulevaste sissemaksete soovitusliku suuruse määramiseks vaja korrapärast aktuaari poolset nõustamist.
- 22 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani aruandluse eesmärk on anda plaani finantsvahendite ja tegevuse kohta korrapäraselt teavet, mille abil on võimalik hinnata vahendite kogunemise ja plaani hüvitiste vahelist seost aja jooksul. Selle eesmärgi saavutamiseks esitatakse üldjuhul finantsaruanded, mis sisaldavad järgmist:
- a) perioodil toimunud oluliste tegevuste kirjeldus ning plaani, selle liikmete ja tingimustega seotud võimalike muudatuste mõju;
 - b) aruanded, milles kajastatakse perioodi tehingud ja investeeringute tasuvus ning plaani finantsseisund perioodi lõpul;
 - c) aktuaarne teave kas aruannete osana või eraldi aruandena ja
 - d) investeerimispoliitika kirjeldus.

Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus

- 23 Pensionihüvitiste plaani eeldatavate maksete nüüdisväärtus on võimalik välja arvutada ja aruandes esitada, võttes aluseks hetkel kehtivad või prognoositavad palgatasemed kuni osalejate pensionile mineku ajani.
- 24 Hetkel kehtiva palga aluseks võtmise põhjused on muu hulgas järgmised:
- a) lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus ehk praegusel hetkel igale plaani osalejale omistatav summa on võimalik välja arvutada objektiivsemalt kui prognoositava palgataseme korral, kuna kasutatakse vähem eeldusi;
 - b) palgatõusuga seotud hüvitiste suurendamise kohustus tekib plaanil palgatõusu ajal ja
 - c) lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse summa, mille aluseks on hetkel kehtivad palgatasemed, on üldjuhul otsemalt seotud summaga, mis makstaks välja plaani likvideerimise või lõpetamise korral.
- 25 Prognoositava palga aluseks võtmise põhjused on muu hulgas järgmised:
- a) finantsteave tuleks koostada tegevuse jätkuvusest lähtudes, olenemata hinnangutest ja eeldustest, mida tuleb teha;
 - b) lõplikust palgast lähtuvate plaanide puhul määratakse hüvitised kindlaks pensionile mineku kuupäeval või sellele lähedasel ajal kehtiva palga alusel; seega on vaja palkasid, sissemaksete suurust ja tulumäärasid prognoosida; ja
 - c) palgaprognooside kõrvalejätmine võib juhul, kui suurem osa finantseerimisest põhineb palgaprognoosidel, kaasa tuua näilise ülefinantseerimise, kuigi plaan ei ole ülefinantseeritud, või nõuetekohase finantseerimise, kuigi plaan on alafinantseeritud.

- 26 Hetkel kehtival palkadel põhinev lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse plaani finantsaruannetes, et näidata ära finantsaruannete esitamise ajaks kogunenud hüvitiste maksmise kohustus. Prognoositaval palkadel põhinev lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse, et näidata ära tegevuse jätkuvusest lähtuv potentsiaalsete kohustuste suurus, mis üldjuhul on finantseerimise aluseks. Lisaks lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse avalikustamisele võib osutada vajalikuks anda piisavaid selgitusi, et näidata selgelt konteksti, milles lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust tuleks käsitleda. Kõnealuseks selgituseks võib olla palgaprognoosidel põhinev teave kavandatava tulevase finantseerimise ja finantseerimispõhimõtete õigsuse kohta. Selle võib lisada finantsaruannetele või aktuaari aruandesse.

Aktuaarse hindamise sagedus

- 27 Paljudes riikides ei tehta aktuaarset hindamist sagedamini kui kord kolme aasta jooksul. Kui aktuaarset hindamist ei ole finantsaruannete tähtpäeval tehtud, tuleb aluseks võtta viimane hindamine ning avalikustada selle kuupäev.

Finantsaruande sisu

- 28 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul esitatakse teave ühel alljärgneval kujul, mille aluseks on erinevad aktuaarse teabe avalikustamise ja esitamise tavad:

- a) finantsaruanded sisaldavad aruannet hüvitisteks olemasoleva netovara, lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse ja sellest tuleneva üle- või puudujäägi kohta. Plaani finantsaruanded sisaldavad ka aruandeid hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste ja lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse muutuste kohta. Finantsaruanded võivad sisaldada eraldi aktuaari aruannet, mis tõendab lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust;
- b) finantsaruanded sisaldavad aruannet hüvitisteks olemasoleva netovara kohta ja hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruannet. Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse aruannete lisas. Finantsaruanded võivad sisaldada ka aktuaari aruannet, mis tõendab lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust; ja
- c) finantsaruanded sisaldavad hüvitisteks olemasoleva netovara aruannet ja hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruannet ning lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus esitatakse eraldi aktuaarset aruandes.

Iga ülaltoodud vormi puhul võib finantsaruannetele lisada ka fondivalitseja aruande, mis sarnaneb juhatuse tegevusaruandega, ning investeerimisaruande.

- 29 Paragrahvi 28 punktides a ja b kirjeldatud vormide pooldajad leiavad, et lubatud pensionihüvitiste kvantifitseerimine ja muu nende käsitluste puhul esitatav teave aitavad kasutajatel hinnata plaani hetkeseisundit ning plaani kohustuste täitmise tõenäosust. Mõned leiavad siiski, et paragrahvi 28 punktis a kirjeldatud vorm võib luua ettekujutuse kohustise olemasolust, kuigi nende arvates ei ole lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtusel kõiki kohustise tunnuseid.

- 30 Paragrahvi 28 punktis c kirjeldatud vormi pooldajad leiavad, et lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust ei tohiks lisada hüvitisteks olemasoleva netovara aruandesse, nagu paragrahvi 28 punktis a kirjeldatud vormi puhul, ega isegi avalikustada lisan, nagu paragrahvi 28 punkti b puhul, kuna seda võrreldaks otseselt plaani varadega ja selline võrdlus võib olla ekslik. Nad väidavad, et aktuaarid ei pruugi võrrelda lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust investeringute turuväärtusega, vaid võivad selle asemel hinnata investeringutest eeldatavate raha-voogude nüüdisväärtust. Seepärast leiavad selle vormi pooldajad, et enamasti ei peegelda kõnealune võrdlus aktuaari üldist hinnangut plaanile ning seda võidakse väärti mõista. Mõned leiavad ka, et kvantifitseerimisest olenemata peaks teave lubatud pensionihüvitiste kohta sisalduma üksnes eraldiseisvas aktuaarses aruandes, kus on võimalik esitada nõuetekohane selgitus.
- 31 Käesolevas standardis tunnustatakse seisukohti, mille kohaselt lubatud pensionihüvitistega seotud teave võib avalikustada eraldiseisvas aktuaarses aruandes. Standardis ei tunnustata lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse kvantifitseerimise vastaseid seisukohti. Seega peetakse käesoleva standardi kohaselt vastuvõetavaks paragrahvi 28 punktides a ja b kirjeldatud vorme ning ka punktis c kirjeldatud vormi, tingimusel, et finantsaruanded sisaldavad viidet lisatud aktuaarsele aruandele, milles esitatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus.

KÕIK PLAANID

Plaani varade hindamine

- 32 Pensionihüvitiste plaanide investeringud tuleb kajastada õiglasel väärtuses. Kaubeldavate väärtpaberite puhul on õiglasel väärtuseks turuväärtus. Kui plaanil on investeringuid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata, tuleb avalikustada, miks õiglast väärtust ei kasutata.
- 33 Kaubeldavate väärtpaberite puhul on õiglane väärtus üldjuhul turuväärtus, kuna seda peetakse väärtpaberite aruandeperioodi lõpu seisundi ja perioodi investeringute tasuvuse kõige sobivamaks mõõdupuuks. Väärtpabereid, millel on fikseeritud tagasiostuväärtus ning mis on omandatud plaani või selle konkreetsete osade kohustuste täitmiseks, võib kajastada nende lõplikus tagasiostuväärtuses, eeldades ühesuurust tulumäära kuni lunastustähtajani. Kui plaanil on investeringuid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata, näiteks terve üksuse omamine, tuleb avalikustada põhjus, miks õiglast väärtust ei kasutata. Kui investeringuid kajastatakse muus kui turuväärtuses või õiglasel väärtuses, avalikustatakse üldjuhul ka õiglane väärtus. Fondi tegevuses kasutatavad varad arvestatakse rakendatavate standardite kohaselt.

Avalikustamine

- 34 Pensionihüvitiste plaani finantsaruanded sisaldavad nii kindlaksmääratud hüvitiste kui ka kindlaksmääratud sissemaksetega plaani puhul ka järgmist teavet:

a) hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruanne;

b) arvestusmeetodit käsitlev oluline teave ja

c) plaani kirjeldus ning selles perioodi jooksul toimunud mis tahes muudatuste mõju.

35 Pensionihüvitiste plaanide finantsaruanded sisaldavad vajaduse korral järgmist:

- a) hüvitisteks olemasoleva netovara aruanne, milles avalikustatakse:
 - i) varad perioodi lõpu seisuga sobivalt liigitatuna;
 - ii) varade hindamise alused;
 - iii) üksikasjalikud andmed iga investeeringu kohta, mis ületab kas 5 % hüvitisteks olemasolevast netovarast või 5 % mis tahes liiki väärtpaberitest;
 - iv) üksikasjalikud andmed tööandjasse tehtud investeeringute kohta ja
 - v) muud kohustised kui lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus;
- b) hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruanne, milles esitatakse järgmised andmed:
 - i) tööandja sissemaksed;
 - ii) töötajate sissemaksed;
 - iii) investeeringutulu, näiteks intressid ja dividendid;
 - iv) muu tulu;
 - v) makstud või maksmisele kuuluvad hüvitised (analüüsituna näiteks pensionihüvitiste, surmahüvitiste, töövõimetushüvitiste ja ühekordse summaga hüvitiste paragrahvis);
 - vi) halduskulud;
 - vii) muud kulud;
 - viii) tulumaks;
 - ix) kasum ja kahjum investeeringute võõrandamisest ja investeeringute väärtuse muutusest ja
 - x) ülekanded teistest plaanidest ja teistesse plaanidesse;
- c) finantseerimispõhimõtete kirjeldus;
- d) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus (kus võib vahet teha garanteeritud ja garanteerimata hüvitistel), mille aluseks on plaani tingimuste kohaselt lubatud hüvitised senise tööalase teenistuse eest, kasutades hetkel kehtivaid või prognoositavaid palgatasemeid; selle teabe võib esitada lisatud aktuaarses aruandes, mida loetakse koos seonduva finantsaruannetega; ja

- e) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul oluliste aktuaarsete eelduste kirjeldus ja lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse arvutamiseks kasutatud meetod.
- 36 Pensionihüvitiste plaani aruanne sisaldab plaani kirjeldust, mille võib esitada finantsaruannete osana või eraldiseisvas aruandes. Kirjeldus võib sisaldada järgmist:
- a) asjaomaste tööandjate ja töötajate rühmade nimed;
 - b) hüvitisi saavate osalejate arv ja teiste osalejate arv koos kohase liigitusega;
 - c) plaani liik – kindlaksmääratud sissemaksetega või kindlaksmääratud hüvitistega plaan;
 - d) märkus selle kohta, kas osalejad teevad plaani sissemaksid;
 - e) osalejatele lubatud pensionihüvitiste kirjeldus;
 - f) võimalike plaani lõpptähtaegade kirjeldus ja
 - g) punktides a–f sätestatud andmete muudatused aruandega hõlmatud perioodil.

Levinud on komme viidata teistele dokumentidele, mis on kasutajatele hõlpsasti kättesaadavad ja milles plaani kirjeldatakse, ning esitada üksnes andmed eelseisvate muudatuste kohta.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 37 Käesolevat standardit rakendatakse pensionihüvitiste plaanide nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1988 või hiljem algavaid perioode.
- 38 Dokumendiga *Arvestusmeetodite avalikustamine* (välja antud veebruaris 2021), millega muudetakse IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* ja IFRSi rakendusjuhendit nr 2 *Olulisuse üle otsustamine*, muudeti paragrahvi 34. Üksus rakendab kõnealust muudatust 1. jaanuaril 2023 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 27

Konsolideerimata finantsaruanded

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada tütarettevõtjatesse, ühisettevõtjatesse ja sidusettevõtjatesse tehtud investeeringute arvestamise ja avalikustamise nõuded, kui üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded.

RAKENDUSALA

- 2 **Käesolevat standardit rakendatakse tütarettevõtjatesse, ühisettevõtjatesse ja sidusettevõtjatesse tehtud investeeringute arvestamisel, kui üksus on otsustanud või on kohalike õigusnormide kohaselt kohustatud esitama konsolideerimata finantsaruanded.**
- 3 Käesoleva standardiga ei määrata, millised üksused esitavad konsolideerimata finantsaruanded. Seda standardit rakendatakse, kui üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded, mis on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.

MÕISTED

- 4 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.**

Konsolideeritud finantsaruanded on kontserni finantsaruanded, milles emaettevõtte ja tema tütarettevõtete varad, kohustised, omakapital, tulud, kulud ja rahavood on esitatud nii, nagu oleks tegemist ühe üksusega;

konsolideerimata finantsaruanded on aruanded, mille esitab üksus, milles üksus saab käesoleva standardi nõudeid rakendades valida, kas ta arvestab oma investeeringuid tütarettevõtjatesse, ühisettevõtjatesse ja sidusettevõtjatesse soetusmaksumuses, vastavalt IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*, või kasutades kapitaliosaluse meetodit, nagu on kirjeldatud IAS 28-s *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse*.

- 5 Järgmised mõisted on määratletud IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lisas A, IFRS 11 *Ühisettevõtmised* lisas A ja IAS 28 paragrahvis 3:

- sidusettevõtte
- kontroll investimisobjekti üle
- kapitaliosaluse meetod
- kontsern
- investimisüksus
- ühine kontroll
- ühisettevõtte
- ühisettevõtja
- emaettevõtte
- märkimisväärne mõju
- tütarettevõtte.

- 6 Konsolideerimata finantsaruannetena käsitatakse aruandeid, mis esitatakse lisaks konsolideeritud finantsaruannetele või lisaks sellise investori finantsaruannetele, kellel ei ole investeeringuid tütarettevõtjates, kuid on investeeringuid sidus- või ühissetevõtjates, milles sidus- või ühissetevõtjatesse tehtud investeeringuid tuleb vastavalt IAS 28-le arvestada kapitaliosaluse meetodil, välja arvatud paragrahvides 8–8A sätestatud juhtudel.
- 7 Sellise üksuse finantsaruanded, millel ei ole tütarettevõtjat, sidusettevõtjat või mis ei osale ühissetevõtjana ühissetevõttes, ei ole konsolideerimata finantsaruanded.
- 8 Üksus, mis on vastavalt IFRS 10 paragrahvi 4 punktile a vabastatud konsolideerimisest või vastavalt IAS 28 (muudetud 2011) paragrahvile 17 kapitaliosaluse meetodi rakendamisest, võib finantsaruannete esitamisel piirduda ainult konsolideerimata finantsaruannetega.
- 8A Investeeringusüksus, kes peab käesoleva perioodi ja kõigi kajastatud võrdlusperioodide kestel rakendama konsolideerimise erandit kõigi oma tütarettevõtete suhtes kooskõlas IFRS 10 paragrahviga 31, piirdub finantsaruannete esitamisel ainult konsolideerimata finantsaruannetega.

KONSOLIDEERIMATA FINANTSARUANNETE KOOSTAMINE

- 9 **Konsolideerimata finantsaruanded koostatakse vastavalt kõikidele kohaldatavatele IFRS-idele, kui paragrahvis 10 ei ole sätestatud teisiti.**
- 10 **Kui üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded, arvestab ta investeeringud tütar-, ühis- ja sidusettevõtjatesse kas:**
 - a) soetusmaksumuses;
 - b) vastavalt IFRS 9-le või
 - c) kasutades kapitaliosaluse meetodit, nagu on kirjeldatud IAS 28-s.

Üksus rakendab samasugust arvestust investeeringute kõigi kategooriate puhul. Soetusmaksumuses või kapitaliosaluse meetodil arvestatavaid investeeringuid arvestatakse kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, kui need liigitatakse müügiks hoitavaks või jaotamiseks hoitavaks (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks või jaotamiseks hoitavaks). IFRS 9 kohaselt arvestatud investeeringute mõõtmine sellisel juhul ei muutu.

- 11 Kui üksus otsustab IAS 28 (muudetud 2011) paragrahvi 18 kohaselt mõõta investeeringuid sidus- või ühissetevõtjatesse õiglaselt väärtuses läbi kasumiaruande vastavalt IFRS 9-le, kajastab ta neid investeeringuid samal viisil oma konsolideerimata finantsaruannetes.
- 11A Kui emettevõtte on vastavalt IFRS 10 paragrahvile 31 kohustatud mõõtma oma tütarettevõttesse tehtud investeeringut kasumiaruandes õiglaselt väärtuses kooskõlas IFRS 9-ga, peab ta sarnaselt arvestama ka oma tütarettevõttesse tehtud investeeringut oma konsolideerimata finantsaruannetes.
- 11B Kui emettevõtte lakkab olemast investeerimisüksus või muutub investeerimisüksuseks, kajastab ta oma staatuse muutust alates staatuse muutumise kuupäevast järgmiselt:
 - a) kui üksus lakkab olemast investeerimisüksus, peab ta arvestama tütarettevõttesse tehtud investeeringut vastavalt paragrahvile 10. Staatuse muutumise kuupäeva käsitatakse omandamise kuupäevana. Tütarettevõtte õiglane väärtus omandamise kuupäeval võrdub ülekantud tasuga, kui investeeringut arvestatakse vastavalt paragrahvile 10.

i) [välja jäetud]

ii) [välja jäetud]

b) kui üksus muutub investeerimisüksuseks, arvestab ta tütaretevõttesse tehtud investeeringut kasumiaruandes õiglases väärtuses kooskõlas IFRS 9-ga. Erinevus tütaretevõtte varasema bilansilise jääkmaksumuse ja tema õiglase väärtuse vahel investori staatuse muutumise kuupäeval kajastatakse kasumiaruandes kasumi või kahjumi. Varem muus koondkasumis nende tütaretevõtetega seoses kajastatud mis tahes kasumi või kahjumi kumulatiivset summat käsitletakse nii, nagu oleks investeerimisüksus kõnealused tütaretevõtted müünud staatuse muutumise kuupäeval.

12 Tütar-, ühis- või sidusettevõtjast saadavaid dividende kajastatakse üksuse konsolideerimata finantsaruannetes siis, kui üksusel tekib õigus dividendi saada. Dividendid kajastatakse kasumiaruandes, kui üksus ei otsusta kasutada kapitaliosaluse meetodit, mille korral dividendid kajastatakse investeeringu bilansilise jääkmaksumuse vähendamisenä.

13 Kui emaettevõtte korraldab oma kontserni struktuuri ümber, asutades uue üksuse oma emaettevõtte viisil, mis vastab järgmistele kriteeriumidele:

a) uus emaettevõtte saavutab algse emaettevõtte üle kontrolli, andes välja omakapitaliinstrumente algse emaettevõtte olemasolevate omakapitaliinstrumentide vastu vahetamise teel;

b) uue ja algse kontserni varad ja kohustised on samad vahetult enne ja pärast ümberkorraldust ja

c) algse emaettevõtte ümberkorraldamise eelsetel omanikel on samasugused absoluutsed ja suhtelised osalused algse kontserni ja uue kontserni netovaras vahetult enne ja pärast ümberkorraldust,

ja uus emaettevõtte arvestab algsesse emaettevõttesse tehtud investeeringut oma konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas paragrahvi 10 punktiga a, siis uus emaettevõtte mõõdab soetusmaksumust algse emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes esitatud omakapitalikirjetest talle kuuluva osa bilansilises jääkmaksumuses ümberkorralduse kuupäeval.

14 Sarnaselt võib üksus, mis ei ole emaettevõtte, asutada uue üksuse oma emaettevõtte viisil, mis vastab paragrahvis 13 esitatud kriteeriumidele. Paragrahvis 13 esitatud nõudeid rakendatakse samaväärselt selliste ümberkorralduste puhul. Sellistel juhtudel loetakse viited „algsele emaettevõttele“ ja „algsele kontsernile“ viideteks „algsele üksusele“.

AVALIKUSTAMINE

15 Üksus rakendab oma konsolideerimata finantsaruannetes avalikustatava teabe esitamisel kõiki rakendatavaid IFRSe, sealhulgas käesoleva standardi paragrahvides 16 ja 17 esitatud nõudeid.

16 Kui emaettevõtte otsustab kooskõlas IFRS 10 paragrahvi 4 punktiga a mitte koostada konsolideeritud finantsaruandeid ja koostab selle asemel konsolideerimata finantsaruanded, avalikustab ta nendes konsolideerimata finantsaruannetes:

a) asjaolu, et need finantsaruanded on konsolideerimata finantsaruanded, et on kasutatud konsolideerimisest vabastust, sellise üksuse nimi ja peamine tegevuskoht (ja asutamiskohajärgne riik, kui see on erinev), mille rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega kooskõlas olevad konsolideeritud finantsaruanded on tehtud avalikkusele kättesaadavaks, ja aadress, kus need konsolideeritud finantsaruanded on kättesaadavad;

b) tütar-, ühis- ja sidusettevõtjatesse tehtud oluliste investeeringute nimekiri, sealhulgas:

- i) nende investeerimisobjektide nimi;
- ii) nende investeerimisobjektide peamine tegevuskoht (ja asutamiskohajärgne riik, kui see on erinev);
- iii) talle neis investeerimisobjektides kuuluv protsentuaalne osalus omandiõiguses (ja protsentuaalne osalus hääleõiguses, kui see on erinev);

c) punktis b loetletud investeeringute arvestuses kasutatud meetodi kirjeldus.

16A Kui investeerimisüksus, kes on emaettevõte (muu kui paragrahvis 16 käsitletud emaettevõte), piirdub kooskõlas paragrahvi 8A finantsaruannete koostamisel konsolideerimata finantsaruannetega, avalikustab ta selle asjaolu. Samuti avalikustab investeerimisüksus investeerimisüksuste kohta IFRS 12-s *Muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine* nõutud teabe.

17 Kui emaettevõte (muu kui paragrahvides 16–16A käsitletud emaettevõte) või investor, kellel on ühine kontroll või märkimisväärne mõju investeerimisobjekti üle, koostab konsolideerimata finantsaruanded, määrab emaettevõte või investor kindlaks nendega seotud finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas IFRS 10-ga, IFRS 11-ga või IAS 28-ga (muudetud 2011). Emaettevõte või investor avalikustab oma konsolideerimata finantsaruannetes ka järgmise teabe:

a) asjaolu, et need finantsaruanded on konsolideerimata finantsaruanded ja põhjused, miks neid aruandeid koostatakse juhul, kui see ei ole seadusega nõutud;

b) tütar-, ühis- ja sidusettevõtjatesse tehtud oluliste investeeringute nimekiri, sealhulgas:

- i) nende investeerimisobjektide nimi;
- ii) nende investeerimisobjektide peamine tegevuskoht (ja asutamiskohajärgne riik, kui see on erinev);
- iii) talle neis investeerimisobjektides kuuluv protsentuaalne osalus omandiõiguses (ja protsentuaalne osalus hääleõiguses, kui see on erinev);

c) punktis b loetletud investeeringute arvestuses kasutatud meetodi kirjeldus.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

18 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 ja IAS 28 (muudetud 2011).

18A Dokumendiga *Investeerimisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti paragrahve 5, 6, 17 ja 18 ning lisati paragrahvid 8A, 11A–11B, 16A ja 18B–18I. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samal ajal kõik dokumendis *Investeerimisüksused* esitatud muudatused.

18B Juhul kui emaettevõte jõuab dokumendis *Investeerimisüksused* esitatud muudatuste esialgse rakendamise kuupäeval (milleks on käesoleva IFRSi rakendamisel selle auranperioodi algus, mille suhtes neid muudatusi esimest korda rakendatakse) järeldusele, et ta on investeerimisüksus, rakendab ta oma investeeringule tütarettevõttes paragrahve 18C–18I.

18C Investeeringusüksus, kes varem mõõtis oma investeeringut tütaretevõttes soetusmaksumuses, peab esialgse rakendamise kuupäeval mõõtma seda investeeringut selle asemel kasumiaruandes õiglaselt väärtuses nii, nagu oleksid käesoleva IFRSi nõuded kehtinud kogu aeg. Investeeringusüksus korrigeerib tagasiulatavalt esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat ja jaotamata kasumit eelmise perioodi alguskuupäeva seisuga, võttes arvesse erinevust järgmiste näitajate vahel:

- a) investeeringu varasem bilansiline jääkmaksumus ja
- b) investori poolt tütaretevõttesse tehtud investeeringu õiglane väärtus.

18D Investeeringusüksus, kes varem mõõtis oma tütaretevõttesse tehtud investeeringut õiglaselt väärtuses muus koondkasumis, peab esialgse rakendamise kuupäeval jätkama selle investeeringu mõõtmist õiglaselt väärtuses. Varem muus koondkasumis kajastatud õiglase väärtuse korrigeerimiste kumulatiivne summa kantakse üle jaotamata kasumisse esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta alguskuupäeva seisuga.

18E Investeeringusüksus ei tohi esialgse rakendamise kuupäeval korrigeerida sellises tütaretevõttes oleva osaluse kohta varem tehtud arvestuskandeid, mida ta on varem mõõtnud kasumiaruandes õiglaselt väärtuses kooskõlas IFRS 9-ga, nagu lubatud paragrahvis 10.

18F Investeeringusüksus kasutab enne IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* vastuvõtmist investoritele või juhtkonnale varem teatatud õiglase väärtuse summasid, juhul kui need kujutavad endast summat, mille eest oleks võidud investeeringut vahetada teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus hindamiskuupäeval.

18G Kui tütaretevõttesse tehtud investeeringu mõõtmine kooskõlas paragrahvidega 18C–18F on võimatu (nagu määratletud IAS 8-s *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*), rakendab investeeringusüksus käesoleva IFRSi nõudeid alates varaseima perioodi algusest, mille puhul on paragrahvide e 18C–18F rakendamine võimalik (milleks võib olla käesolev periood). Investor korrigeerib tagasiulatavalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat, välja arvatud juhul, kui varaseima perioodi algus, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on võimalik, on jooksev periood. Kui kuupäev, mil investeeringusüksuse jaoks on tütaretevõtte õiglase väärtuse mõõtmine võimalik, on varasem kui eelmise perioodi alguskuupäev, korrigeerib investor omakapitali eelmise perioodi alguskuupäeva seisuga, võttes arvesse erinevust järgmiste näitajate vahel:

- a) investeeringu varasem bilansiline jääkmaksumus ja
- b) investori poolt tütaretevõttesse tehtud investeeringu õiglane väärtus.

Kui varasem periood, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on võimalik, on jooksev periood, kajastatakse omakapitali korrigeerimist jooksva perioodi alguskuupäeva seisuga.

18H Kui investeeringusüksus on tütaretevõttesse tehtud investeeringu enne dokumendis *Investeeringusüksused* esitatud muudatuste esmakordse rakendamise kuupäeva müünud või selle üle kontrolli kaotanud, ei pea investeeringusüksus selle investeeringu kohta tehtud varasemaid arvestuskandeid korrigeerima.

18I Olenemata paragrahvides 18C–18G esitatud viidetest esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastale („vahetult eelnenud periood“), võib üksus esitada, kuid ta ei pea esitama, ka korrigeeritud võrdlusandmed varasemate kajastatud perioodide kohta. Kui üksus esitab korrigeeritud võrdlusandmed mõne varasema perioodi kohta, käsitatakse kõiki paragrahvides 18C–18G esitatud viiteid „vahetult eelnenud perioodile“ viitena „varasemale kajastatud korrigeeritud võrdlusperioodile“. Kui üksus esitab mõne varasema perioodi kohta võrdlusandmed, toob ta selgelt välja teabe, mida ei ole korrigeeritud, ning märgib, et see on koostatud erineval alusel ja selgitab seda alust.

- 18J Dokumendiga *Kapitaliosaluse meetodi kasutamine konsolideerimata finantsaruannetes* (IAS 27 muudatused) (välja antud augustis 2014) muudeti paragrahve 4–7, 10, 11B ja 12. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

Viited IFRS 9-le

- 19 Kui üksus rakendab seda standardit, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, tuleks kõiki viiteid IFRS 9-le käsitada viidetena IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

IAS 27 (2008) TAGASIVÕTMINE

- 20 Käesolev standard antakse välja samal ajal IFRS 10-ga. Need kaks IFRSi koos asendavad IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud 2008).

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 28

Investeeringud sidus- ja ühissettevõtetesse

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada sidusettevõtjatesse tehtud investeeringute arvestus ja sätestada nõuded kapitaliosaluse meetodi rakendamiseks sidus- ja ühissettevõtetesse tehtud investeeringute arvestamisel.**

RAKENDUSALA

- 2 Käesolevat standardit rakendavad kõik üksused, kes on investeerimisobjekti üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavad investitorid.**

MÕISTED

- 3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.**

Sidusettevõte on üksus, mille üle on investoril märkimisväärne mõju.

Konsolideeritud finantsaruanded on kontserni finantsaruanded, milles emaettevõtte ja tema tütarettevõtete varad, kohustised, omakapital, tulud, kulud ja rahavood esitatakse nii, nagu oleks tegemist ühe üksusega.

Kapitaliosaluse meetod on arvestusmeetod, mille kohaselt kajastatakse investeeringut esmalt soetusmaksumuses ja seejärel korrigeeritakse seda muutustega, mis on toimunud omandamise järgselt investori osaluses investeerimisobjekti netovaras. Investori kasum või kahjum on tema osa investeerimisobjekti kahjumist või kasumist ja investori muu koondkasum on tema osa investeerimisobjekti muust koondkasumist.

Ühissettevtmine on ettevõtmine, milles kaks või enam osapoolt omavad ühist kontrolli.

Ühine kontroll on lepingus kokku lepitud kontrolli jagamine ettevõtmise üle, mis eksisteerib üksnes juhul, kui olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühist kontrolli jagavate osapoolte ühehääline nõusolek.

Ühissettevõte on ühissettevtmine, mille puhul on ettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel õigused ettevõtmise netovara suhtes.

Ühissettevõte on ühissettevõtte osapool, kes omab selle ühissettevõtte üle ühist kontrolli.

Märkimisväärne mõju on võime osaleda investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat käsitlevate otsuste langetamisel, omamata kontrolli või ühist kontrolli selliste poliitikate üle.

- 4 Järgmised mõisted on määratletud IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* paragrahvis 4 ja IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lisas A ning neid kasutatakse käesolevas standardis need määratlenud IFRSide tähenduses:**

— kontroll investeerimisobjekti üle

— kontsern

— emaettevõte

— konsolideerimata finantsaruanded

— tütarettevõte.

MÄRKIMISVÄÄRNE MÕJU

- 5 Kui üksusele kuulub otseselt või kaudselt (näiteks tütarettevõtete kaudu) rohkem kui 20 % hääleõigusest investeerimisobjektis, eeldatakse, et üksusel on märkimisväärne mõju, välja arvatud juhul, kui on võimalik selgelt tõestada, et see ei ole nii. Kui aga üksusele kuulub otseselt või kaudselt (näiteks tütarettevõtete kaudu) vähem kui 20 % hääleõigusest investeerimisobjektis, eeldatakse, et üksusel ei ole märkimisväärset mõju, välja arvatud juhul, kui sellise mõju olemasolu on võimalik selgelt tõestada. Muu investori oluline osalus või enamusosalus ei välista tingimata üksuse märkimisväärse mõju olemasolu.
- 6 Üksuse märkimisväärse mõju olemasolu tõendab tavaliselt üks või mitu järgmistest asjaoludest:
- a) esindatus investeerimisobjekti juhatuses või samaväärses valitsemisorganisis;
 - b) osalemine tegevuspoliitika kujundamise protsessides, kaasa arvatud osalemine dividendide või muid kasumieraldisi käsitlevate otsuste langetamisel;
 - c) olulised tehingud üksuse ja tema investeerimisobjekti vahel;
 - d) juhtivtöötajate vahetamine või
 - e) olulise tehnilise teabe edastamine.
- 7 Üksus võib omada aktsia ostutähti, aktsia ostuoptioone ning lihtaktsiateks või muudeks samalaadseteks instrumentideks vahetatavaid võla- või omakapitaliinstrumente, mis võimaldavad kasutamisel või vahetamisel anda üksusele suurema hääleõiguse või vähendada teise osapoole hääleõigust muu üksuse finants- ja tegevuspoliitikaga seotud küsimustes (st potentsiaalne hääleõigus). Kasutamise- või vahetuskõlblike potentsiaalsete hääleõiguste olemasolu ja mõju, kaasa arvatud muude üksuste potentsiaalsed hääleõigused, võetakse arvesse üksuse märkimisväärse mõju hindamisel. Potentsiaalsed hääleõigused ei ole kasutamise- ega vahetuskõlblikud näiteks siis, kui neid ei saa kasutada ega vahetada enne teatavat kuupäeva või sündmust tulevikus.
- 8 Hinnates, kas potentsiaalsed hääleõigused toetavad märkimisväärse mõju olemasolu, analüüsib üksus kõiki asjaolusid ja tingimusi (kaasa arvatud potentsiaalsete hääleõiguste kasutamistingimused ja muud lepingulised kokkulepped eraldivõetuna või koos), mis mõjutavad potentsiaalseid õigusi, välja arvatud juhtkonna kavatsusi ja selliste õiguste kasutamiseks või vahetamiseks vajalikku finantssuutlikkust.
- 9 Üksus kaotab investeerimisobjekti üle märkimisväärse mõju siis, kui ta kaotab õiguse osaleda investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikaga seotud otsuste langetamises. Märkimisväärse mõju kaotusega võib, kuid ei pruugi kaasneda täielik või osaline omandiõiguse muutus. See võib toimuda näiteks siis, kui sidusettevõtte läheb valitsuse, kohtu, halduri või järelevalveorgani kontrolli alla. Samuti võib see toimuda lepingulise kokkuleppe tulemusena.

KAPITALIOSALUSE MEETOD

- 10 Kapitaliosaluse meetodi kasutamisel kajastatakse investeringut sidus- või ühissettevõtjatesse esmalt soetusmaksu- mused ja bilansilist jääkmaksumust suurendatakse või vähendatakse, et kajastada investori osa investeerimisobjekti kasumis või kahjumis pärast omandamise kuupäeva. Investori osa investeerimisobjekti kasumis või kahjumis kajastatakse investori kasumiaruandes. Investeerimisobjektilt saadud kasumieraldised vähendavad investeringu bilansilist jääkmaksumust. Samuti võib osutada vajalikuks korrigeerida bilansilist jääkmaksumust vastavalt muutustele investori proportsionaalses osaluses investeerimisobjektis, mis tulenevad muutustest investeerimisobjekti muus koondkasumis. Sellised muutused hõlmavad materiaalse põhivara ümberhindlusest ja valuutakursside ümberarvestusest tingitud muutusi. Investori osa neist muutustest kajastatakse investori muus koondkasumis (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*).

- 11 Tulu kajastamine saadud kasumieraldiste põhjal ei pruugi olla adekvaatne näitaja investori poolt sidus- või ühissettevõtjasse tehtud investeeringust saadud tulu kohta, kuna kasumieraldiste seos sidus- või ühissettevõtja finants-tulemusega võib olla väike. Kuna investor omab ühist kontrolli või märkimisväärset mõju investeerimisobjekti üle, on tal osalus sidus- või ühissettevõtja finantsstulemuses ja seega investeeringu kasumlikkuses. Kirjeldatud osaluse arvestamiseks laiendab investor oma finantsaruannete ulatust, kaasates sinna oma osa sellise investeerimisobjekti kasumist või kahjumist. Seega annab kapitaliosaluse meetodi rakendamine parema ülevaate investori netovara ja kasumi või kahjumi kohta.
- 12 Potentsiaalsete hääleõiguste või muude potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavate tuletisinstrumentide olemasolul määratakse üksuse osalus sidus- või ühissettevõtjas kindlaks ainult kehtiva omandiõiguse põhjal ja see ei kajasta potentsiaalsete hääleõiguste ning muude tuletisinstrumentide võimalikku kasutamist või vahetamist, välja arvatud paragrahvi 13 kohaldamise korral.
- 13 Teatavatel juhtudel omab üksus kehtivat osalust tegelikult tehingu tulemusena, mis annab talle juurdepääsu omandiõigusega seotud tuludele. Sellistel juhtudel määratakse üksusele eraldatud osa kindlaks nende potentsiaalsete hääleõiguste ja muude tuletisinstrumentide lõpliku kasutamise põhjal, mis annavad üksusele juurdepääsu tuludele.
- 14 IFRS 9-t *Finantsinstrumendid* ei rakendata kapitaliosaluse meetodil arvestatud osaluste suhtes sidus- ja ühissettevõtjas. Kui potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavad instrumendid annavad tegelikult juurdepääsu tuludele, mis on seotud omandiõigusega sidus- või ühissettevõtjas, ei rakendata kõnealuste instrumentide suhtes IFRS 9-t. Kõikidel muudel juhtudel kajastatakse potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavaid instrumente sidus- või ühissettevõtjas kooskõlas IFRS 9-ga.
- 14A Üksus rakendab IFRS 9-t ka muude finantsinstrumentide suhtes sidus- või ühissettevõtjates, mille suhtes ei kohaldata kapitaliosaluse meetodit. Need hõlmavad pikaajalisi osalusi, mis sisuliselt moodustavad osa üksuse netoinvesteeringust sidus- või ühissettevõtjatesse (vt paragrahv 38). Üksus rakendab kõnealuste pikaajaliste osaluste suhtes IFRS 9-t enne käesoleva standardi paragrahvide 38 ja 40–43 rakendamist. IFRS 9 rakendamisel ei võta üksus arvesse käesoleva standardi rakendamisest tulenevat pikaajalise osaluse bilansilise jääkmaksumuse mis tahes korrigeerimist.
- 15 Kui investeeringut või investeeringu osa sidus- või ühissettevõtjas ei liigitata müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, liigitatakse investeering või allesjäänud osalus investee ringus, mis ei ole liigitatud müügiks hoitavaks, põhivaraks.

KAPITALIOSALUSE MEETODI RAKENDAMINE

- 16 Üksus, kes omab ühist kontrolli või märkimisväärset mõju investeerimisobjekti üle, kajastab oma investeeringut sidus- või ühissettevõtjas kapitaliosaluse meetodil, välja arvatud juhul, kui see investeering vastab vabastuse tingimustele kooskõlas paragrahvidega 17–19.

Vabastus kapitaliosaluse meetodi rakendamisest

- 17 Üksus ei pea rakendama kapitaliosaluse meetodit oma investeeringu suhtes sidus- või ühissettevõtjas juhul, kui üksus on emaettevõtja, kes on vabastatud konsolideeritud finantsaruannete koostamisest IFRS 10 paragrahvi 4 punktis a esitatud erandi ulatusega või kui täidetud on kõik järgmised tingimused:
 - a) üksus on saajaprotsendilises omanduses või osalises muu üksuse omandis olev tütarettevõtte ja selle teisi omanikke, sealhulgas hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ja neil puuduvad vastuväited sellele, et üksus ei rakenda kapitaliosaluse meetodit;
 - b) üksuse võla- või omakapaliinstrumentidega ei kaubelda avalikult (asukohariigi või välisriigi väärtpaberibörsil või börsivälisel turul, sealhulgas kohalikud ja piirkondlikud turud);
 - c) üksus ei ole esitanud ega ole hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile ega muule järelevalvet tegevale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida avalikul turul mis tahes liiki instrumente;

d) üksuse üle täielikku kontrolli omav või vahepealne emaettevõtte koostab IFRSidega kooskõlas olevad avalikult kättesaadavad finantsaruanded, milles tütarettevõtted on konsolideeritud või neid on õiglasel väärtuses mõõdetud kasumi või kahjumi kaudu vastavalt IFRS 10-le.

- 18 Kui sidusettevõtjasse või ühissettevõtjasse tehtud investeering kuulub üksusele, mis on riskikapitali organisatsioon, investeerimisfond, usaldusühingu vormis asutatud fond või muu sarnane üksus, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfond, või sellise üksuse kaudu kaudselt muule investorile, võib kõnealune üksus otsustada mõõta sellist investeeringut õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga. Investeeringutega seotud kindlustusfond on näiteks fond, mis kuulub üksusele otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute grupi alusvarana. Selle valiku kohaldamisel hõlmavad kindlustuslepingud võimaliku kasumiosalusega investeerimislepinguid. Üksus otsustab seda iga sidus- või ühissettevõtja puhul eraldi selle esmasel kajastamisel. (Vt IFRS 17 *Kindlustuslepingud* käesolevas paragrahvis kasutatud mõistete kohta, mis on määratletud selles standardis.)
- 19 Kui üksus on teinud sidusettevõttesse investeeringu, millest osa kuulub talle kaudselt läbi riskikapitali organisatsiooni või investeerimisfondi, usaldusühingu vormis asutatud fondi või muu sarnase üksuse, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfond, võib kõnealune üksus otsustada mõõta sidusettevõttesse tehtud investeeringu asjaomast osa õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga, olenemata sellest, kas riskikapitali organisatsioon või investeerimisfond, usaldusühingu vormis asutatud fond või muu sarnane üksus, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfond, omab märkimisväärset mõju investeeringu kõnealuse osa üle. Kui üksus teeb selle otsuse, peab ta rakendama kapitaliosaluse meetodit kõikide selliste sidusettevõttesse tehtud investeeringu allesjäänud osade suhtes, mis ei kuulu talle riskikapitali organisatsiooni või investeerimisfondi, usaldusühingu vormis asutatud fondi või muu sarnase üksuse, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfondi kaudu.

Liigitamine müügiks hoitavaks

- 20 Üksus rakendab IFRS 5 sidus- või ühissettevõtjasse tehtud investeeringu või investeeringu osa suhtes, mis vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumidele. Kõiki sidus- või ühissettevõtjasse tehtud investeeringu allesjäänud osi, mis ei ole liigitatud müügiks hoitavaks, kajastatakse kapitaliosaluse meetodil, kuni toimub müügiks hoitavaks liigitatud osa müük. Pärast müüki kajastab üksus kõiki allesjäänud osalusi sidusettevõtjas või ühissettevõtjas kooskõlas IFRS 9-ga, välja arvatud juhul, kui allesjäänud osalus on endiselt sidusettevõtja või ühissettevõtja; sel juhul kasutab üksus kapitaliosaluse meetodit.
- 21 Kui sidusettevõtjasse või ühissettevõtjasse tehtud investeering või investeeringu osa, mis liigitati eelnevalt müügiks hoitavaks, ei vasta enam sellise liigitamise kriteeriumidele, kajastatakse seda tagasiulatuvalt kapitaliosaluse meetodil alates müügiks hoitavaks liigitamise kuupäevast. Finantsaruandeid alates müügiks hoitavaks liigitamise perioodidest muudetakse vastavalt.

Kapitaliosaluse meetodi kasutamise lõpetamine

- 22 **Üksus lõpetab kapitaliosaluse meetodi kasutamise päevast, mil tema investeering ei ole enam sidusettevõtte või ühissettevõtte:**
- a) kui investeeringust saab tütarettevõtte, kajastab üksus oma investeeringut kooskõlas IFRS 3-ga *Äriühendused* ja IFRS 10-ga;
- b) **kui allesjäänud osalus endises sidus- või ühissettevõtjas on finantsvara, mõõdab üksus allesjäänud osalust õiglasel väärtuses. Allesjäänud osaluse õiglast väärtust käsitatakse selle õiglase väärtusena esmasel kajastamisel finantsvarana kooskõlas IFRS 9-ga. Üksus kajastab kasumiaruandes erinevused järgmiste vahel:**
- i) **allesjäänud osaluse õiglane väärtus ja sidusettevõtjas või ühissettevõtjas olnud osalise osaluse müügist saadud tulu ja**
- ii) **investeeringu bilansiline jääkmaksumus päeval, mil lõpetati kapitaliosaluse meetodi kasutamine;**
- c) **kui üksus lõpetab kapitaliosaluse meetodi kasutamise, arvestab ta kõiki asjaomase investeeringuga seoses eelnevalt muus koondkasumis kajastatud summasid samadel alustel, mida oleks nõutud siis, kui investeerimisobjekt oleks seotud varad või kohustised otse ära müünud.**

- 23 Seega, kui investeerimisobjekti poolt eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum liigitatakse seotud varade ja kohustiste müümisel ümber kasumiaruandesse, liigitab üksus kasumi või kahjumi kapitaliosaluse meetodi kasutamise lõpetamisel omakapitalist ümber kasumiaruandesse (ümberliigitamiskanne). Näiteks kui sidusettevõtjal või ühissettevõtjal on välistegevusega seoses tekkinud kumulatiivsed valuutakursi vahed ja üksus lõpetab kapitaliosaluse meetodi kasutamise, liigitab üksus selle välistegevusega seoses eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjumi ümber kasumiaruandesse.
- 24 **Kui investeering sidusettevõtjasse muutub investeeringuks ühissettevõtjasse või investeering ühissettevõtjasse muutub investeeringuks sidusettevõtjasse, jätkab üksus kapitaliosaluse meetodi rakendamist ega mõõda allesjäänud osalust uuesti.**

Muutused omandiõiguses

- 25 Kui üksuse osalust sidus- või ühissetevõtjas vähendatakse, kuid investeering on endiselt vastavalt liigitatud kas sidusettevõtjaks või ühissetevõtjaks, liigitab üksus kasumiaruandesse ümber selle kasumi või kahjumi osa, mida eelnevalt kajastati seoses selle osaluse vähendamise muus koondkasumis, kui seda kasumit või kahjumit peaks seotud varade ja kohustiste müümisel liigitama ümber kasumiaruandesse.

Kapitaliosaluse meetodi protseduurid

- 26 Paljud kapitaliosaluse meetodi rakendamiseks asjakohased protseduurid on sarnased IFRS 10-s kirjeldatud konsolideerimise protseduuridele. Veelgi enam, tütarettevõtja omandamise arvestamisel kasutatavate protseduuride aluseks olevad mõisted võetakse kasutusele ka sidusettevõtjasse või ühissetevõtjasse tehtud investeeringu arvestamisel.
- 27 Kontserni osalus sidus- või ühissetevõtjas on emasettevõtja ja selle tütarettevõtjate osaluste summa käesolevas sidus- või ühissetevõtjas. Kontserni osalust muudes sidus- ja ühissetevõtjates arvesse ei võeta. Kui sidus- või ühissetevõtjal on tütarettevõtjaid, sidus- või ühissetevõtjaid, võetakse kapitaliosaluse meetodi rakendamisel arvesse kasumit või kahjumit, muud koondkasumit ja netovara, mis kajastub sidus- või ühissetevõtja finantsaruannetes (sealhulgas sidus- või ühissetevõtja osalus oma sidus- või ühissetevõtjate kasumis või kahjumis, muus koondkasumis ja netovaras) pärast muudatuste tegemist, mis on vajalikud arvestusmeetodite ühtlustamiseks (vt paragrahvid 35–36A).
- 28 Kasumit ja kahjumit, mis on tekkinud „ülespoole“ ja „allapoole“ suunatud tehingutest üksuse (kaasa arvatud selle konsolideeritud tütarettevõtjad) ja selle sidusettevõtja või ühissetevõtja vahel, kajastatakse üksuse finantsaruannetes ainult selles ulatuses, mis vastab mitteseotud investorite osalustele sidusettevõtjas või ühissetevõtjas. „Ülespoole“ suunatud tehingud on näiteks varade müük sidusettevõtjalt või ühissetevõtjalt investorile. „Allapoole“ suunatud tehingud on näiteks varade müük või üleandmised investorilt tema sidusettevõtjale või ühissetevõtjale. Investori osa sidusettevõtja või ühissetevõtja tehingukasumis või -kahjumis elimineeritakse.
- 29 Kui „allapoole“ suunatud tehingutes esineb tõendeid müüdavate või üleantavate varade netorealiseerimisväärtuse languse või nende varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kohta, kajastab investor seda kahjumit täies ulatuses. Kui „ülespoole“ suunatud tehingutes esineb tõendeid müüdavate või üleantavate varade netorealiseerimisväärtuse languse või nende varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kohta, kajastab investor oma osa selles kahjumis.
- 30 Mitterahalise vara üleandmist sidus- või ühissetevõttele vahetusena omakapitali osaluse eest sidus- või ühissetevõtjas arvestatakse kooskõlas paragrahviga 28, välja arvatud juhul, kui üleandmisel puudub majanduslik sisu vastavalt selle mõiste kirjeldusele IAS 16-s *Materiaalsed põhivarad*. Kui sellisel üleandmisel puudub majanduslik sisu, jääb kasum või kahjum realiseerimata ja seda ei kajastata, välja arvatud juhul, kui rakendatakse ka paragrahvi 31. Selline realiseerimata kasum või kahjum elimineeritakse investeeringu suhtes, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, ja seda ei esitata tulevaste perioodide tulu või kuluna üksuse konsolideeritud finantsseisundi aruandes või üksuse finantsseisundi aruandes, milles investeeringuid arvestatakse kapitaliosaluse meetodil.
- 31 Kui üksus saab lisaks omakapitali osalusele sidus- või ühissetevõtjas rahalisi või mitterahalisi varasid, kajastab ta saadud rahaliste või mitterahaliste varadega seotud mitterahalise sissemakse tulemusena saadud kasumi või kahjumi osa täies ulatuses kasumiaruandes.

- 32 Investeeringut arvestatakse kapitaliosaluse meetodil alates päevast, mil sellest saab sidusettevõtja või ühissettevõtja. Investeeringu omandamisel arvestatakse kõiki erinevusi investeeringu soetusmaksumuse ning investeerimisobjekti eristatavate varade ja kohustiste õiglasest netoväärtusest üksusele kuuluva osa vahel järgmiselt:
- sidusettevõtja või ühissettevõtjaga seotud firmaväärtust kajastatakse investeeringu bilansilises jääkmaksumuses. Selle firmaväärtuse amortiseerimine ei ole lubatud;
 - üksusele kuuluvat osa investeerimisobjekti eristatavate varade ja kohustiste õiglasest netoväärtusest, mis ületab investeeringu soetusmaksumuse, kajastatakse üksusele sidusettevõtja või ühissettevõtja kasumist või kahjumist kuuluva osa kindlaksmääramisel tuluna sel aruandeperioodil, mil investeering omandati.
- Üksusele kuuluvat osa sidus- või ühissettevõtja kasumist või kahjumist korrigeeritakse nõuetekohaselt, et arvestada näiteks amortiseeritavate varade kulumit, mis põhineb nende õiglastel väärtustel omandamise kuupäeval. Samuti korrigeeritakse pärast omandamist nõuetekohaselt üksusele kuuluvat osa sidus- või ühissettevõtja kasumist või kahjumist seoses näiteks firmaväärtuse või materiaalse põhivara väärtuse langusest tuleneva kahjumiga.
- 33 **Üksus kasutab kapitaliosaluse meetodi rakendamisel sidus- või ühissettevõtja viimaseid kättesaadavaid finantsaruandeid. Kui üksuse aruandekuupäev erineb sidus- või ühissettevõtja omast, siis koostab sidus- või ühissettevõtja üksuse jaoks finantsaruanded üksuse aruandekuupäeva seisuga, välja arvatud juhul, kui see ei ole võimalik.**
- 34 **Kui kooskõlas paragrahvi 33 on kapitaliosaluse meetodi rakendamisel kasutatavad sidus- või ühissettevõtja finantsaruanded koostatud üksuse aruandekuupäevast erineva kuupäevaga, siis neid korrigeeritakse, arvestades selle kuupäeva ja üksuse aruandekuupäeva vahelisel perioodil toimunud oluliste tehingute ja sündmuste mõju. Ühelgi juhul ei tohi sidus- või ühissettevõtja ja üksuse aruandekuupäevade vaheline periood olla pikem kui kolm kuud. Aruandeperioodide pikkus ja aruandekuupäevade vahelised erinevused peavad olema perioodist perioodi ühesugused.**
- 35 **Üksuse finantsaruannete koostamisel kasutatakse sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul ühtseid arvestusmeetodeid.**
- 36 Välja arvatud paragrahvis 36A kirjeldatud juhul, kui sidus- või ühissettevõtja kasutab muid arvestusmeetodeid kui üksus sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul, tehakse korrigeerimised, et viia sidus- või ühissettevõtja arvestusmeetodid vastavusse üksuse omadega juhul, kui üksus kasutab sidus- või ühissettevõtja finantsaruandeid kapitaliosaluse meetodi rakendamisel.
- 36A Vaatamata paragrahvis 36 esitatud nõudele võib üksus, mis ei ole investeerimisüksus, kuid millel on osalus investeerimisüksusest sidus- või ühissettevõtjas, otsustada kapitaliosaluse meetodit rakendades säilitada õiglase väärtuse mõõtmise, mida rakendab käesolev investeerimisüksusest sidus- või ühissettevõtja investeerimisüksusest sidus- või ühissettevõtja osaluse suhtes tütarettevõtjates. Sõltuvalt sellest, milline neist leiab aset hiljem, tehakse see otsus iga investeerimisüksusest sidus- või ühissettevõtja puhul siis a) kui investeerimisüksusest sidus- või ühissettevõtjat esimest korda kajastatakse; b) kui sidus- või ühissettevõtja muutub investeerimisüksuseks ja c) kui investeerimisüksusest sidus- või ühissettevõtjast saab esimest korda emaettevõtja.
- 37 Kui sidus- või ühissettevõtja on emiteerinud kumulatiivseid eelisaktsiaid, mis on muude osapoolte kui üksuse valduses, siis arvutab üksus oma osa kasumist või kahjumist alles pärast korrigeerimist sellistelt aktsiatelt makstavate dividendidega, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud või mitte.
- 38 Kui üksuse osa sidus- või ühissettevõtja kahjumist on võrdne tema osalusega sidus- või ühissettevõtjas või ületab seda, siis lõpetab üksus talle kahjumist kuuluva osa edasise kajastamise. Osalus sidus- või ühissettevõtjas on sidus- või ühissettevõtjasse tehtud investeeringu kapitaliosaluse meetodil arvestatud bilansiline jääkmaksumus koos muude

pikaajaliste osalustega, mis sisuliselt moodustavad osa üksuse netoinvesteeringust sidusettevõtjasse või ühisettevõtjasse. Näiteks objekt, mille eest tasumist lähitulevikus ei planeerita ja mis ei ole ka tõenäoline, suurendab tegelikult üksuse investeeringut sellesse sidus- või ühisettevõtjasse. Sellisteks objektideks võivad olla eelisaktsiad ja pikaajalised nõuded või laenud, kuid nendeks ei ole piisava tagatisega nõuded ostjate vastu, võlad tarnijatele ega muud pikaajalised nõuded, näiteks tagatud laenud. Kapitaliosaluse meetodil kajastatud kahjumeid, mis ületavad üksuse investeeringuid lihtaktsiatesse, rakendatakse üksusele sidus- või ühisettevõtjas kuuluva osaluse muudele komponentidele vastupidiselt vanuselisele järjekorrale (st kustutamise eelisjärjekord).

- 39 Kui üksuse osalus on vähendatud nullini, kaetakse täiendavaid kahjumeid ja kajastatakse kohustist ainult selles ulatuses, milles üksus on võtnud sidus- või ühisettevõtja juriidilisi või faktilisi kohustusi või teinud nende nimel makseid. Kui sidus- või ühisettevõtja on edaspidi kasumlik, jätkab üksus oma kasumiosa kajastamist alles pärast seda, kui tema osa kasumist võrdub kajastamata jäänud kahjumite osaga.

Kahjumid väärtuse langusest

- 40 Pärast kapitaliosalise meetodi rakendamist ning sidusettevõtja ja ühisettevõtja kahjumite kajastamist kooskõlas paragrahviga 38 rakendab üksus paragrahve 41A–41C, et määrata kindlaks, kas on objektiivseid tõendeid, et tema sidusettevõtjasse või ühisettevõtjasse tehtud netoinvesteeringu väärtus on langenud.

- 41 [Välja jäetud]

41A Sidusettevõtjasse või ühisettevõtjasse tehtud netoinvesteeringu väärtus on langenud ja kahjumid väärtuse langusest tekivad siis ja ainult siis, kui väärtuse languse kohta esineb objektiivseid tõendeid, mis on tekkinud ühe või mitme sündmuse (kahjumit põhjustav sündmus) tagajärjel pärast netoinvesteeringu esmast kajastamist ja see kahjumit põhjustav sündmus (või sündmused) mõjutab (mõjutavad) netoinvesteeringu hinnangulisi tulevasi rahavoogusid, mida saab usaldusväärselt prognoosida. Vara väärtuse langust põhjustanud üksiku konkreetse sündmuse kindlakstegemine võib osutuda võimatuks. Pigem võis mitme sündmuse ühine mõju põhjustada vara väärtuse languse. Tulevikus toimuvatest sündmustest oodatavaid kahjumeid ei kajastata olenemata nende tõenäosusest. Objektiivne tõendusmaterjal netoinvesteeringu väärtuse languse kohta sisaldab jälgitavaid andmeid, mis saavad üksusele teatavaks ja hõlmavad järgmisi kahjumit põhjustavaid sündmusi:

- a) sidusettevõtja või ühisettevõtja olulised finantsraskused;
- b) lepingu rikkumine, nagu sidusettevõtja või ühisettevõtja maksete maksmata jätmine või mittetähtaegne maksimine;
- c) sidusettevõtja või ühisettevõtja finantsraskustega seotud majanduslikel või juriidilistel põhjustel üksuse poolt sidusettevõtjale või ühisettevõtjale järeleandmiste tegemine, mida üksus ei oleks muul juhul teinud;
- d) sidusettevõtja või ühisettevõtja pankrot või muu finantsiline ümberkorraldamine muutub tõenäoliseks; või
- e) netoinvesteeringu aktiivse turu kadumine sidusettevõtja või ühisettevõtja finantsraskuste tõttu.

41B Aktiivse turu kadumine sidusettevõtja või ühisettevõtja omakapitali- või finantsinstrumentide börsil noteerimise lõpetamise tõttu ei ole vara väärtuse langusele viitav tõend. Sidusettevõtja või ühisettevõtja krediidireitingu alanamine või sidusettevõtja või ühisettevõtja õiglase väärtuse vähenemine ei ole iseenesest vara väärtuse langusele viitav tõend, ehkki see võib olla vara väärtuse langusele viitavaks tõendiks, kui seda arvestatakse koos muu olemasoleva teabega.

41C Lisaks paragrahvis 41A kirjeldatud sündmuste liikidele on sidusettevõtja või ühisettevõtja omakapitaliinstrumentidesse tehtud netoinvesteeringu väärtuse languse objektiivseks tõendiks teave ebasoodsa mõjuga märkimisväärsete muutuste kohta, mis on toimunud sidusettevõtja või ühisettevõtja tehnoloogilises, turu-, majanduslikus või juriidilises tegutsemiskeskkonnas ja mis näitab, et omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu soetusmaksumust ei pruugi tagasi saada. Märkimisväärne või pikemaajaline langus omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu õiglases väärtuses alla soetusmaksumuse on samuti väärtuse langusele viitav objektiivne tõend.

42 Kuna sidusettevõtjasse või ühissetevõtjasse tehtud netoinvesteeringu bilansilises jääkmaksumuses sisalduvat firmaväärtust ei kajastata eraldi, ei viida selle puhul eraldi läbi vara väärtuse languse teste kooskõlas IAS 36 *Varade väärtuse langus* nõuetega. Selle asemel kontrollitakse investeeringu kogu bilansilist jääkmaksumust väärtuse languse suhtes kooskõlas IAS 36-ga, võrreldes selle kaetavat väärtust (kas kasutusväärtus või õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, olenevalt sellest, kumb on kõrgem) bilansilise jääkmaksumusega kõigil juhtudel, mil paragrahvide 41A–41C rakendamine viitab sellele, et netoinvesteeringu väärtus võib olla langenud. Sellistel juhtudel kajastatud kahjumit väärtuse langusest ei jaotata ühelegi varale, sealhulgas firmaväärtusele, mis on sidusettevõtjasse või ühissetevõtjasse tehtud netoinvesteeringu bilansilise jääkmaksumuse osa. Seepärast kajastatakse selle väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamist kooskõlas IAS 36-ga määral, mil netoinvesteeringu kaetav väärtus edaspidi suureneb. Netoinvesteeringu kasutusväärtuse määramisel hindab üksus:

- a) oma osa sidusettevõtja või ühissetevõtja poolt loodavate eeldatavate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtusest, kaasa arvatud sidusettevõtja või ühissetevõtja majandustegevusest saadavad rahavood ja investeeringu lõplikust müügist saadavad laekumised; või
- b) investeeringult saadavate dividendide ja selle lõplikust müügist laekuvate tulevaste eeldatavate rahavoogude nüüdisväärtust.

Sobilike eelduste korral annavad mõlemad meetodid sama tulemuse.

43 Sidusettevõtjasse või ühissetevõtjasse tehtud investeeringu kaetavat väärtust hinnatakse iga sidusettevõtja või ühissetevõtja puhul eraldi, välja arvatud juhul, kui sidusettevõtja või ühissetevõtja ei loo oma jätkuva tegevusega rahavoogusid, mis oleksid valdavas osas sõltumatud üksuse muude varade poolt loodavatest rahavoogudest.

KONSOLIDEERIMATA FINANTSARUANDED

44 Investeeringut sidus- või ühissetevõtjasse arvestatakse üksuse konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas IAS 27 paragrahviga 10 (muudetud 2011).

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

45 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samaaegselt IFRS 10, IFRS 11 *Ühissetevõtised*, IFRS 12 *Muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine* ja IAS 27 (muudetud 2011).

45A IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve 40–42 ja lisati paragrahvid 41A–41C. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

45B Dokumendiga *Kapitaliosaluse meetodi kasutamine konsolideerimata finantsaruannetes* (IAS 27 muudatused) (välja antud augustis 2014) muudeti paragrahvi 25. Üksus rakendab seda muudatust tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab seda muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

45D *Investeeringusüksused: konsolideerimise erandi kohaldamine* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 28 muudatused), välja antud 2014. aasta detsembris muudeti paragrahve 17, 27 ja 36 ning lisati paragrahv 36A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

45E Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2014.–2016. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2016) muudeti paragrahve 18 ja 36A. Üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS 8-ga tagasiulatuvalt aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2018 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

- 45F IFRS 17-ga (välja antud mais 2017) muudeti paragrahvi 18. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 17.
- 45G Dokumendiga *Pikaajalised osalused sidus- ja ühissettevõtjates* (välja antud oktoobris 2017) lisati paragrahv 14A ja jäeti välja paragrahv 41. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga 1. jaanuaril 2019 või hiljem algatavate aruandeperioodide suhtes, v.a paragrahvides 45H–45K sätestatud juhtudel. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.
- 45H Üksus, kes rakendab paragrahvi 45G muudatusi esimest korda pärast IFRS 9 esmakordset rakendamist, rakendab pikaajaliste osaluste puhul paragrahvis 14A kirjeldatud nõuete rakendamiseks vajalikke IFRS 9-s sätestatud üleminekunõudeid.
- 45I Üksus, kes rakendab paragrahvi 45G muudatusi esimest korda pärast IFRS 9 esmakordset rakendamist, rakendab pikaajaliste osaluste puhul paragrahvis 14A kirjeldatud nõuete rakendamiseks vajalikke IFRS 9-s sätestatud üleminekunõudeid. Sel otstarbel tuleb lugeda IFRS 9 viiteid esmase rakendamise kuupäevale viidetena selle aruandeperioodi algusele, mil üksus esimest korda muudatusi rakendab (muudatuste esmase rakendamise kuupäev). Üksus ei pea muudatuste rakendamise kajastamiseks eelnevaid perioode korrigeerima. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida üksnes siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata.
- 45J Paragrahvi 45G muudatuste esmakordsel rakendamisel ei pea üksus, kes rakendab IFRS 9 ajutist erandit vastavalt IFRS 4-le *Kindlustuslepingud*, korrigeerima eelnevaid perioode, et kajastada muudatuste rakendamist. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida üksnes siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata.
- 45K Kui üksus ei korrigeeri paragrahvi 45I või 45J rakendades muudatuste esmase rakendamise kuupäeval eelnevaid perioode, siis kajastab ta algsaldos (või muus asjakohases omakapitali komponendis) mis tahes erinevuse
- paragrahvis 14A kirjeldatud pikaajaliste osaluste eelmise bilansilise jääkmaksumuse ja
 - kõnealuste pikaajaliste osaluste bilansilise jääkmaksumuse vahel kõnealusel kuupäeval.

Viited IFRS 9-le

- 46 Kui üksus rakendab käesolevat standardit, kuid ei rakenda veel IFRS 9, tõlgendatakse kõiki viiteid IFRS 9-le viidetena IAS 39-le.

IAS 28 (2003) TAGASIVÕTMINE

- 47 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse* (parandatud 2003).

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 29

Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades ⁽¹³⁾

RAKENDUSALA

- 1 **Käesolevat standardit rakendatakse sellise üksuse, mille arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, finantsaruannete suhtes, kaasa arvatud konsolideeritud finantsaruanded.**
- 2 Hüperinflatiivses majanduskeskkonnas ei oma majandustulemuste ja finantsseisundi avaldamine kohalikus valuutas ilma korrigeerimata mõtet. Raha ostujõud langeb nii kiiresti, et isegi sama arvestusperioodi erinevatel ajahetkedel toimunud tehingute ja muude sündmustega seotud summade võrdlemine on eksitav.
- 3 Käesoleva standardiga ei kehtestata absoluutmäära, millest alates hüperinflatsioon tekib. Otsus, millal osutub finantsaruannete korrigeerimine vastavalt käesolevale standardile vajalikuks, on hinnanguline küsimus. Hüperinflatsioonile viitavad muu hulgas (aga mitte ainult) järgmised riigi majanduskeskkonda iseloomustavad näitajad:
 - a) elanikkond eelistab hoida oma vara mitterahalistes varades või mõnes suhteliselt stabiilses välisvaluutas. Summad kohalikus valuutas investeeritakse ostujõu säilitamiseks kohe;
 - b) elanikkond arvestab rahalisi summasid mitte kohalikus valuutas, vaid mõnes suhteliselt stabiilses välisvaluutas. Hindasid võidakse noteerida selles välisvaluutas;
 - c) laenuhingimustel toimuvad ostu- ja müügingehingud tehakse hindades, mis kompenseerivad ostujõu eeldatava languse laenuperioodil, isegi kui see periood on lühike;
 - d) intressimäärad, palgad ja hinnad on seotud hinnaindeksiga ja
 - e) kolme aasta kumulatiivne inflatsioonimäär läheneb 100 protsendile või ületab seda.
- 4 Soovitavalt peaksid kõik sama hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandvad üksused rakendama käesolevat standardit samast kuupäevast alates. Siiski rakendatakse käesolevat standardit kõikide üksuste finantsaruannete suhtes alates selle aruandeperioodi algusest, mil üksus tuvastab aruandevaluuta riigis hüperinflatsiooni olemasolu.

FINANTSARUANNETE KORRIGEERIMINE

- 5 Aja jooksul muutuvad hinnad erinevate konkreetsete või üldiste poliitiliste, majanduslike ja sotsiaalsete mõjurite toimetel. Konkreetsete mõjurid, nagu pakkumise ja nõudluse muutumine ning tehnoloogilised muutused võivad põhjustada üksikute hindade märkimisväärset ja teineteisest sõltumatut tõusu või langust. Üldised mõjurid võivad lisaks viia ka muutusteni hindade üldises tasemes ja seega ka raha üldises ostujõus.
- 6 Üksused, mis koostavad finantsaruanded soetusmaksumuse meetodil, ei võta seda tehes arvesse muutusi hindade üldises tasemes või kajastatud varade või kohustiste konkreetsete hindade tõusu. Erandiks on sellised varad ja kohustised, mida üksus on kohustatud või otsustab mõõta õiglases väärtuses. Näiteks võib materiaalsel põhivara hinnata ümber õiglase väärtusse ja üldjuhul tuleb bioloogilisi varasid mõõta õiglases väärtuses. Mõned üksused esitavad siiski finantsaruanded, mis põhinevad hetkemaksumustel, mis kajastab hoitavate varade konkreetsete hindade muutuste mõju.

⁽¹³⁾ Teiste IFRSidega järjepidevuse saavutamiseks muutis juhatus IFRSide edasiarenduste (välja antud mais 2008) osana IAS 29-s kasutatud mõisteid järgmiselt: a) „turuväärtus“ on asendatud mõistega „õiglane väärtus“ ja b) „majandustulemused“ ja „netotulu“ on asendatud mõistega „kasum või kahjum“.

- 7 Hüperinflatiivses majanduskeskkonnas on nii soetusmaksumuse kui ka hetkemaksumuse meetodil põhinevatest finantsaruannetest kasu ainult siis, kui need on esitatud aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Seepärast rakendatakse käesolevat standardit nende üksuste finantsaruannete suhtes, mis esitavad aruanded hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas. Käesoleva standardiga nõutud teabe esitamine korrigeerimata finantsaruannete lisana ei ole lubatud. Samuti ei soovitata esitada eraldi korrigeerimiseelseid finantsaruandeid.
- 8 Sellise üksuse finantsaruanded, mille arvestusvaluutaks on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, esitatakse aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus olenemata sellest, kas need on koostatud soetusmaksumuse või hetkemaksumuse meetodil. IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) nõutud eelneva perioodi võrdlusandmed ja kogu eelnevaid perioode käsitlev teave esitatakse samuti aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Võrdlusandmete esitamiseks mõnes teises esitusvaluutas rakendatakse IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43.
- 9 **Kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes ja avalikustatakse eraldi.**
- 10 Finantsaruannete korrigeerimine kooskõlas käesoleva standardiga nõuab nii teatud protseduuride rakendamist kui ka hinnangute andmist. Selliste protseduuride ja hinnangute järjepidev rakendamine perioodist perioodi on olulisem kui korrigeeritud finantsaruannetes esitatavate summade punktuaalne täpsus.

Soetusmaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded

Finantsseisundi aruanne

- 11 Finantsseisundi aruandes kajastatud summad, mis ei ole veel esitatud aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus, korrigeeritakse üldise hinnaindeksi alusel.
- 12 Rahalisi varasid ja kohustisi ei korrigeerita, kuna need on juba esitatud aruandeperioodi lõpus kehtinud rahaühikus. Rahalised varad ja kohustised on raha ja rahas saadavad või makstavad varad ja kohustised.
- 13 Hindade muutustega seotud varasid ja kohustisi (näit indekseeritud võlakirjad ja laenud) korrigeeritakse vastavalt lepingu tingimustele, et teha kindlaks tasumata summade jääk aruandeperioodi lõpus. Korrigeeritud finantsseisundi aruandes kajastatakse neid objekte ümberhinnatud summas.
- 14 Kõik muud varad ja kohustised on mitterahalised. Teatavaid mitterahalisi objekte kajastatakse aruandeperioodi lõpu hetkemaksumuses (näiteks netorealiseerimisväärtus ja õiglane väärtus) ning seega neid ei korrigeerita. Kõik ülejäänud mitterahalised varad ja kohustised kuuluvad korrigeerimisele.
- 15 Enamik mitterahalisi varasid ja kohustisi kajastatakse kas soetusmaksumuses või soetusmaksumuses, millest on maha arvatud kulum ja amortisatsioon; seega neid väljendatakse omandamise kuupäeval kehtinud summades. Kõikide objektide korrigeeritud soetusmaksumus (või soetusmaksumus, millest on maha arvatud kulum ja amortisatsioon) määratakse kindlaks, rakendades selle soetusmaksumuse ja akumuleeritud kulumi suhtes üldise hinnaindeksi muutust alates omandamise kuupäevast kuni aruandeperioodi lõpuni. Näiteks korrigeeritakse alates ostmise kuupäevast materiaalsete põhivarade, tooraine ja kauba varude, firmaväärtuse, patentide, kaubamärkide ja muude samalaadsete varade maksumust. Lõpetamata ja valmistoodangu varasid korrigeeritakse alates ostu- ja töötlemiskulutuste tekkimise kuupäevast.
- 16 Materiaalse põhivara objektide osas ei pruugi olla andmeid konkreetsete omandamise kuupäevade kohta või neid ei pruugi olla võimalik hinnanguliselt määrata. Sellistel harvadel juhtudel võib käesoleva standardi esmase rakendamise perioodil osutada vajalikuks kasutada objektide korrigeerimise aluseks oleva väärtuse määramiseks sõltumatut eksperthinnangut.

- 17 Perioodide suhtes, mille kohta käesolev standard nõuab materiaalsete põhivarade korrigeerimist, ei pruugi eksisteerida üldist hinnaindeksit. Sellistel juhtudel võib osutada vajalikuks kasutada näiteks arvestusvaluuta ja mõne suhteliselt stabiilse välisvaluuta vahetuskursi muutustel põhinevat hinnangut.
- 18 Mõningaid mitterahalisi varasid ja kohustisi võidakse kajastada omandamise kuupäevast või aruandeperioodi lõpust erineva kuupäeva hetkemaksumuses, nagu näiteks mõne varasema kuupäeva seisuga ümberhinnatud materiaalsed põhivarad. Sellisel juhul korrigeeritakse finantsseisundi aruandelisi jääkmaksumusi alates ümberhindluse kuupäevast.
- 19 Mitterahalise objekti korrigeeritud summat vähendatakse asjakohaste IFRSide kohaselt, kui korrigeeritud summa ületab objekti kaetavat väärtust. Näiteks vähendatakse materiaalsete põhivarade, firmaväärtuse, patentide ja kaubamärkide korrigeeritud summasid kaetava väärtuseni ning varude korrigeeritud summasid netorealiseerimisväärtuseni.
- 20 Kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeerimisobjekti aruandlus võib toimuda hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas. Selleks et arvutada investori osa investeerimisobjekti netovaradest ja kasumist või kahjumist, korrigeeritakse sellise investeringuobjekti finantsseisundi aruannet ja koondkasumi aruannet kooskõlas käesoleva standardiga. Kui investeerimisobjekti korrigeeritud finantsaruanded arvestatakse ümber välisvaluutasse, kasutatakse selleks sulgemiskursse.
- 21 Inflatsiooni mõju kajastub tavaliselt laenukasutuse kulutustes. Ei ole asjakohane samaaegselt nii korrigeerida laenudega finantseeritud kapitalimahutusi kui ka kapitaliseerida laenukasutuse kulutuste seda osa, mis väljendab sama perioodi inflatsiooni. Sellisel juhul kajastatakse laenukasutuse kulutused kuluna sel perioodil, mil see tekkis.
- 22 Üksus võib omandada varasid ka sellise kokkuleppe alusel, mis lubab hilisemat tasumist ilma, et lepingus oleks intresse hilisema tasumise eest eraldi välja toodud. Kui sellisel juhul ei ole kaudne intressi arvutamine võimalik, siis korrigeeritakse neid varasid alates nende eest tasumise kuupäevast ja mitte ostu kuupäevast.
- 23 [Välja jäetud]
- 24 Käesoleva standardi esmase rakendamise perioodi alguse seisuga korrigeeritakse omakapitali komponente (välja arvatud jaotamata kasum ja ümberhindluse reservid) üldise hinnaindeksi alusel alates komponentide sissemakse või muul viisil tekkimise kuupäevast. Eelnevatel perioodidel tekkinud ümberhindluse reserv elimineeritakse. Korrigeeritud jaotamata kasum tuleneb korrigeeritud finantsseisundi aruandes kõikidest muudest kajastatud summadest.
- 25 Esimese aruandeperioodi lõpus ja edaspidistel aruandeperioodidel korrigeeritakse kõiki omakapitali komponente üldise hinnaindeksi alusel alates aruandeperioodi algusest või sissemakse kuupäevast (juhul kui see on hiljem). Aruandeperioodi omakapitali muutused avalikustatakse kooskõlas IAS 1-ga.

Koondkasumi aruanne

- 26 Käesoleva standardiga nõutakse kõikide koondkasumi aruandes kajastatud objektide esitamist aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Seega korrigeeritakse kõiki summasid, lähtudes üldise hinnaindeksi muutusest alates tulude ja kulude esmase kajastamise kuupäevast finantsaruannetes.

Kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist

- 27 Üksusel, mille rahalised varad ületavad inflatsiooni perioodil rahalisi kohustisi, ostujõud väheneb ning üksusel, mille rahalised kohustised ületavad rahalisi varasid, ostujõud suureneb sel määral, mil varad ja kohustised ei ole hinnatasemega seotud. Selline kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist tekib mitterahaliste varade, omakapitali ja koondkasumi aruande objektide korrigeerimise tulemusena ning indeksiga seotud varade ja kohustiste korrigeerimise tulemusena tekkinud vahedest. Kasumit või kahjumit on võimalik hinnata, rakendades üldise hinnaindeksi muutust rahaliste varade ja rahaliste kohustiste perioodi kaalutud keskmise vahe suhtes.

- 28 Kasumit või kahjumit rahaliste vahendite netopositsioonist kajastatakse kasumiaruandes. Paragrahvi 13 kohaselt saldeeritakse lepingujärgset hindade muutustega seotud varade ja kohustiste korrigeerimist kasumi või kahjumiga rahaliste vahendite netopositsioonist. Teised tulu- ja kulukirjed, näiteks intressitulu ja -kulu või investeeritud ja laenatud vahenditest tulenevad valuutakursivahed, on samuti seotud rahaliste vahendite netopositsiooniga. Kuigi sellised kirjed avalikustatakse eraldi, võib osutada kasulikuks esitada need koondkasumi aruandes kasumi või kahjumina rahaliste vahendite netopositsioonist.

Hetkemaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded

Finantsseisundi aruanne

- 29 Kuna hetkemaksumuses kajastatud objektid on juba aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus, siis neid ei korrigeerita. Muid finantsseisundi aruandes kajastatud objekte korrigeeritakse kooskõlas paragrahvidega 11–25.

Koondkasumi aruanne

- 30 Enne korrigeerimist kajastab hetkemaksumuse meetodi alusel koostatud koondkasumi aruanne reeglina tehingute või sündmuste tekkimise hetke maksumusi. Müüitud toodete maksumus ja amortisatsioon kajastatakse tarbimise ajal kehtivas hetkemaksumuses; müügi- ja muud kulud kajastatakse nende tekkimisel rahalistes summas. Seega tuleb kõiki summasid korrigeerida aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikusse, kasutades üldist hinnaindeksit.

Kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist

- 31 Kasumit või kahjumit rahaliste vahendite netopositsioonist arvestatakse kooskõlas paragrahvidega 27 ja 28.

Maksud

- 32 Finantsaruannete korrigeerimine käesoleva standardi alusel võib põhjustada erinevusi finantsseisundi aruandes kajastatud üksikute varade ja kohustiste bilansilise jääkmaksumuse ja nende maksustamisbaasi vahel. Selliseid erinevusi arvestatakse kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.

Rahavoogude aruanne

- 33 Käesoleva standardis nõutakse, et kõik rahavoogude aruande objektid esitatakse aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus.

Võrdlusandmed

- 34 Eelneva aruandeperioodi vastavaid arvandmeid, olenemata sellest, kas need põhinevad soetusmaksumusel või hetkemaksumusel, korrigeeritakse üldise hinnaindeksi alusel nii, et võrreldavad finantsaruanded esitatakse aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Eelnevate perioodide kohta avalikustatav teave esitatakse samuti aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Võrdlusandmete esitamiseks mõnes teises esitusvaluutas rakendatakse IAS 21 paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43.

Konsolideeritud finantsaruanded

- 35 Hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandeid esitaval emaettevõttel võib olla tütarettevõtteid, mis samuti esitavad finantsaruanded hüperinflatiivsete majanduskeskkondade valuutades. Kõikide selliste tütarettevõtete finantsaruandeid korrigeeritakse enne emaettevõtte aruannetega konsolideerimist, lähtudes selle riigi üldisest hinnaindeksist, mille valuutas aruandeid esitatakse. Kui tütarettevõtte on välismaine tütarettevõtte, arvestatakse selle korrigeeritud finantsaruanded ümber sulgemiskursside alusel. Tütarettevõtete finantsaruandeid, mis ei ole esitatud hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas, käsitletakse vastavalt IAS 21-le.

- 36 Erinevate aruandeperioodi lõppude finantsaruannete konsolideerimisel arvestatakse kõik objektid (nii mitterahalised kui ka rahalised) ümber konsolideeritud finantsaruannete aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikusse.

Üldise hinnaindeksi valik ja kasutamine

- 37 Finantsaruannete korrigeerimine käesoleva standardi alusel nõuab üldise ostujõu muutusi peegeldava üldise hinnaindeksi kasutamist. Kõik sama majanduskeskkonna valuutas aruandeid esitavad üksused peaksid kasutama sama indeksit.

MAJANDUSKESKKONDADE HÜPERINFLATIIVSUSE LÖPPEMINE

- 38 Kui majanduskeskkond ei ole enam hüperinflatiivne ja üksus lõpetab käesoleva standardi alusel finantsaruannete koostamise ja esitamise, siis võetakse järgnevates finantsaruannetes esitatavate bilansiliste jääkmaksumuste aluseks eelneva aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus esitatud summad.

AVALIKUSTATAV TEAVE

39 Avalikustamisele kuulub järgmine teave:

- a) asjaolu, et finantsaruandeid ja eelnevate perioodide võrdlusandmeid on korrigeeritud arvestusvaluuta üldise ostujõu muutusi arvestades ning et need on seega esitatud aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus;
 - b) kas finantsaruanded on koostatud soetusmaksumuse meetodi või hetkemaksumuse meetodi alusel ja
 - c) aruandeperioodi lõpus kehtinud hinnaindeksi olemus ja määr ning indeksi muutused nii käesoleva kui ka eelneva aruandeperioodi jooksul.
- 40 Käesolevas standardis nõutud avalikustatav teave on vajalik selleks, et määrata kindlaks inflatsiooni mõjude käsitlemise alused finantsaruannetes. See on ka mõeldud selleks, et anda nimetatud aluste ja nendest tulenevate summade mõistmiseks vajalikku teavet.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 41 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1990 või hiljem algavaid aruandeperioode.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 32

Finantsinstrumendid: esitamine

EESMÄRK

- 1 [Välja jäetud]
- 2 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada finantsinstrumentide kohustiste või omakapitalina esitamise ning finantsvarade ja finantskohustiste saldeerimise põhimõtted. Seda rakendatakse finantsinstrumentide liigitamisel emitendi seisukohast finantsvaradeks, finantskohustisteks ja omakapaliinstrumentideks; nendega seotud intresside, dividendide, kahjumite ja kasumite liigitamisel ning olukordades, kus finantsvarad ja finantskohustised tuleks saldeerida.
- 3 Käesoleva standardi põhimõtted täiendavad finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise ja mõõtmise põhimõtteid, mis on esitatud IFRS 9-s *Finantsinstrumendid*, ning neid käsitleva teabe avalikustamise põhimõtteid, mis on esitatud IFRS 7-s *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*.

RAKENDUSALA

4 Käesolevat standardit rakendavad kõik üksused kõigi finantsinstrumentide liikide suhtes, välja arvatud:

- a) need osalused tütar-, sidus- ja ühissettevõtjates, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded* või IAS 28-ga *Investeeringud sidus- ja ühissetevõtetesse*. Teatavatel juhtudel nõutakse või lubatakse IFRS 10, IAS 27 või IAS 28-ga siiski üksusel arvestada osalust tütar-, sidus- või ühissettevõtjas, kasutades IFRS 9-t; sellistel juhtudel rakendavad üksused käesoleva standardi nõudeid. Samuti rakendavad üksused käesolevat standardit kõikide tuletisinstrumentide suhtes, mis on seotud osalusega tütar-, sidus- või ühissettevõtjas;
- b) tööandjate õigused ja kohustused vastavalt töötajate hüvitiste plaanidele, mille suhtes rakendub IAS 19 *Hüvitised töötajatele*;
- (c) [välja jäetud]
- d) standardis IFRS 17 *Kindlustuslepingud* määratletud kindlustuslepingud või võimaliku kasumiosalusega investeerimislepingud, mis kuuluvad IFRS 17 rakendusalasasse. Samas rakendatakse käesolevat standardit järgmise suhtes:
 - i) varjatud tuletisinstrumendid IFRS 17 rakendusalasasse kuuluvates lepingutes, kui IFRS 9 nõuab üksuselt nende eraldi arvestamist;
 - ii) IFRS 17 rakendusalasasse kuuluvatest lepingutest eraldatud investeerimiskomponendid, kui IFRS 17 nõuab sellist eraldamist, välja arvatud juhul, kui eraldatud investeerimiskomponent on võimaliku kasumiosalusega investeerimisleping, mis kuulub IFRS 17 rakendusalasasse;
 - iii) väljastaja õigused ja kohustused, mis tulenevad finantsgarantiilepingute määratlusele vastavatest kindlustuslepingutest, kui väljastaja rakendab lepingute kajastamisel ja mõõtmisel standardit IFRS 9. Siiski rakendab väljastaja standardit IFRS 17 juhul, kui ta otsustab kooskõlas IFRS 17 paragrahvi 7 punktiga e rakendada lepingute kajastamisel ja mõõtmisel IFRS 17;
 - iv) üksuse õigused ja kohustused, mis on finantsinstrumendid, mis tulenevad üksuse väljastatavatest krediitkaardilepingutest või sarnastest lepingutest, mis pakuvad krediidi- või maksekokkuleppeid, ja mis vastavad kindlustuslepingu määratlusele, kui üksus rakendab IFRS 9 nende õiguste ja kohustuste suhtes kooskõlas IFRS 17 paragrahvi 7 punkti h ja IFRS 9 paragrahvi 2.1 punkti e alapunktiga iv;

v) üksuse õigused ja kohustused, mis on finantsinstrumendid, mis tulenevad üksuse väljastatavatest kindlustuslepingutest, mis piiravad kindlustussündmuste hüvitamist summaga, mis on muul juhul vajalik kindlustusvõtja lepingust tuleneva kohustuse täitmiseks, kui üksus otsustab kooskõlas IFRS 17 paragrahviga 8A rakendada selliste lepingute suhtes IFRS 17 asemel IFRS 9;

e) [välja jäetud]

f) aktsiapõhiste maksetehingute finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused, mille suhtes rakendatakse IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*, välja arvatud:

i) lepingutele, mis on käesoleva standardi paragrahvide 8–10 rakendusallas, mille suhtes rakendatakse käesolevat standardit;

ii) käesoleva standardi paragrahvid 33 ja 34, mida rakendatakse omaaktsiate puhul, mis on ostetud, müüdüd, emiteeritud või tühistatud seoses töötajate aktsioptsioonide plaanidega, töötajate aktsia ostuplaanidega ja kõikide teiste aktsiapõhiste maksete kokkulepetega.

5–7 [Välja jäetud]

8 Käesolevat standardit rakendatakse selliste lepingute suhtes, millega ostetakse või müüakse mittefinantsobjekte, mida saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, nagu need lepingud oleksid finantsinstrumendid, välja arvatud lepingud, mis on sõlmitud ja mida edaspidi kasutatakse mittefinantsobjekti saamiseks või ülekanndmiseks kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisevajadustega. Käesolevat standardit rakendatakse siiski nendele lepingutele, mida üksus määratleb kui mõõdetuna õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande vastavalt IFRS 9 *Finantsinstrumendid* paragrahvile 2.5.

9 On mitmesuguseid võimalusi, kuidas mittefinantsobjekti ostu- või müügilepingut saab arveldada raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente. Need hõlmavad:

a) kui lepingu tingimused lubavad ühel osapooltest tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente;

b) kui võimalus arveldada raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente ei ole lepingu tingimustes selgelt sätestatud, kuid üksusel on tavaks arveldada sarnaseid lepinguid raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente (kas tehingu teise osapoolega saldeerimislepinguid sõlmides või müües lepingu enne selle täitmist või aegumist);

c) kui üksusel on sarnaste lepingute puhul tavaks võtta alusvara vastu ja müüa see lühikese aja möödudes pärast vastuvõtmist eesmärgiga saada kasumit hinna lühiajalistest kõikumistest või vahendaja müügitargust ja

d) kui lepingu aluseks olev mittefinantsobjekt on kohe rahaks vahetatav.

Leping, mille suhtes rakendatakse punkti b või c, ei ole sõlmitud mittefinantsobjekti vastuvõtmise või üleandmise eesmärgil vastavalt üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisevajadustele ja jääb seega käesoleva standardi rakendusallas. Muid lepinguid, mille suhtes rakendatakse paragrahvi 8, tuleb hinnata selgitamiseks, kas need sõlmiti ja neid järgitakse jätkuvalt mittefinantsobjekti laekumise või tarnimise eesmärgil kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi või tarbimise nõuetega ja kas need sellest hinnangust sõltuvalt jäävad käesoleva standardi rakendusallas.

- 10 Väljastatud optioon müüa või osta mittefinantsobjekti, mida saab arveldada raha või muu finantsinstrumendiga, või vahetades finantsinstrumente vastavalt paragrahvi 9 punktidele a või d, kuulub käesoleva standardi rakendus-
alasse. Selline leping ei saa olla tehtud mittefinantsobjekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks vastavalt üksuse
eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega.

MÕISTED (VT KA PARAGRAHVE AG3–AG23)

- 11 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Finantsinstrument on mis tahes leping, millega tekib ühele üksusele finantsvara ja teisele üksusele finantskohustus
või omakapitaliinstrument.

Finantsvara on igasugune vara, mis on:

a) **raha;**

b) **teise üksuse omakapitaliinstrument;**

c) **lepingupõhine õigus:**

i) saada teiselt üksuselt raha või muud finantsvara või

ii) vahetada teise üksusega finantsvarasid või finantskohustisi üksusele potentsiaalselt soodsatel tingi-
mustel, või

d) **leping, mida arveldatakse või mida võidakse arveldada üksuse enda omakapitaliinstrumentidega ja mis
on:**

i) mitte-tuletisinstrument, millega üksus on või võib olla kohustatud vastu võtma muutuva arvu
üksuse enda omakapitaliinstrumente, või

ii) tuletisinstrument, mida arveldatakse või mida võidakse arveldada teisiti, kui vahetades kindlaks-
määratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu üksuse enda omakapitaliinst-
rumentide vastu. Sellel eesmärgil ei sisalda üksuse enda omakapitaliinstrumentid (tagasi)
müüdavaid finantsinstrumente, mis liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvi-
dega 16A ja 16B, instrumente, mis kohustavad üksust andma teisele osapoolle üle üksuse neto-
vara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral ja mis liigitatakse omakapitaliinst-
rumentideks kooskõlas paragrahvidega 16C ja 16D, ega instrumente, mis on üksuse enda omaka-
pitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

Finantskohustus on igasugune kohustus, mis on:

a) **lepingupõhine kohustus:**

i) anda teisele üksusele üle raha või muu finantsvara või

ii) vahetada teise üksusega finantsvarasid või finantskohustisi üksusele potentsiaalselt ebasoodsatel
tingimustel; või

b) **leping, mida arveldatakse või mida võidakse arveldada üksuse enda omakapitaliinstrumentidega, ja
mis on:**

- i) mitte-tuletisinstrument, mille eest üksus on või võib olla kohustatud üle andma muutuva arvu üksuse enda omakapitaliinstrumente; või
- ii) tuletisinstrument, mida arveldatakse või mida võidakse arveldada teisiti, kui vahetades kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu üksuse enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel eesmärgil on omakapitaliinstrumentideks õigused, optsioonid või ostutähed kindlaksmääratud arvu üksuse enda omakapitaliinstrumentide omandamiseks kindlaksmääratud summa eest mis tahes valuutas, kui üksus pakub neid õigusi, optsiione või ostutähti proportsionaalselt kõikidele enda sama liiki mittetuletisinstrumentidest omakapitaliinstrumentide olemasolevatele omanikele. Sellel eesmärgil ei sisalda üksuse enda omakapitaliinstrumentid (tagasi) müüdavaid finantsinstrumente, mis liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B, instrumente, mis kohustavad üksust andma teisele osapoolle üle üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral ja mis liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16C ja 16D, ega instrumente, mis on üksuse enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

Instrumenti, mis vastab finantskohustise mõistele, võib erandkorras liigitada omakapitaliinstrumentiks, kui sellel on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele.

Omakapitaliinstrument on igasugune leping, mis tõendab jääkosalist üksuse varades pärast kõikide tema kohustiste mahaarvamist.

Õiglase väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

(Tagasi)müüdiv instrument on finantsinstrument, mis annab selle omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi müüa või mis automaatselt müüakse emitendile tagasi teatud ebakindla tulevikusündmuse toimumise või instrumendi omaniku surma või pensionile jäämise korral.

- 12 IFRS 9 lisas A või IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* paragrahvis 9 on määratletud järgmised mõisted, mida on käesolevas standardis kasutatud IAS 39 ja IFRS 9 tähenduses:

- finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus;
- kajastamise lõpetamine;
- tuletisinstrument;
- sisemise intressimäära meetod;
- finantsgarantiileping;
- õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande kajastatav finantskohustus;
- siduv tulevikukohustus;
- prognoositav tehing;
- riskimaandamise efektiivsus;
- riskimaandamisobjekt;

- riskimaandamisinstrument;
- kauplemiseesmärgil hoitav;
- tavapärasel turutingimustel toimuv ost või müük;
- tehingukulud.

- 13 Käesolevas standardis tähendavad mõisted „leping“ ja „lepingupõhine“ kahe või enama osapoolte vahel sõlmitud kokkulepet, millel on selged majanduslikud tagajärjed, mille vältimiseks on osapooltel vähe võimalusi või need puuduvad, peamiselt sellepärast, et kokkulepe on seadusega täitmisele pööratav. Lepingud ja seega ka finantsinstrumentid võivad esineda erinevates vormides ja ei pea olema kirjalikud.
- 14 Käesoleva standardi mõistes hõlmab mõiste „üksus“ eraisikuid, täisühinguid, juriidilisi isikuid, usaldusühinguid ja valitsusasutusi.

ESITAMINE

Kohustised ja omakapital (vt ka paragrahvid AG13–AG14J ja AG25–AG29A)

- 15 **Finantsinstrumenti emitent liigitab instrumenti või selle komponendid esmasel kajastamisel kas finantskohustiseks, finantsvaraks või omakapitaliinstrumentiks vastavalt lepingupõhise kokkuleppe sisule ja finantskohustise, finantsvara ning omakapitaliinstrumenti mõistetele.**
- 16 Kui emitent rakendab paragrahvi 11 mõisteid, et määrata kindlaks, kas finantsinstrument on pigem omakapitaliinstrument või finantskohustus, on instrument omakapitaliinstrument üksnes juhtudel, kui nii allpool esitatud tingimus a kui ka b on täidetud.
- a) Instrument ei sisalda lepingupõhist kohustust:
- i) anda teisele üksusele üle raha või muu finantsvara või
 - ii) vahetada teise üksusega finantsvarasid või finantskohustisi emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel.
- b) Kui instrumenti arveldatakse või seda võidakse arveldada emitendi enda omakapitaliinstrumentidega, on see:
- i) mittetuletisinstrument, mis ei sisalda emitendi lepingupõhist kohustust üle anda muutuvat arvu enda omakapitaliinstrumente; või
 - ii) tuletisinstrument, mida arveldatakse üksnes selliselt, et emitent vahetab kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel eesmärgil on omakapitaliinstrumentideks õigused, optsioonid või ostutähed kindlaksmääratud arvu üksuse enda omakapitaliinstrumentide omandamiseks kindlaksmääratud summa eest mis tahes valuutas, kui üksus pakub neid õigusi, optsioone või ostutähti proportsionaalselt kõikidele enda sama liiki mittetuletisinstrumentidest omakapitaliinstrumentide olemasolevatele omanikele. Sel põhjusel ei sisalda emitendi enda omakapitaliinstrumentid instrumente, millel on kõik tunnused ja mis vastavad kõikidele tingimustele, mida on kirjeldatud paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D, ega instrumente, mis on emitendi enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

Lepingupõhine kohustus, sealhulgas tuletisfinantsinstrumentidest tulenev kohustus, millest tuleneb või võib tuleneda emitendi enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmine või üleandmine, kuid mis ei vasta eespool kirjeldatud tingimustele a ja b, ei ole omakapitaliinstrument. Instrumenti, mis vastab finantskohustise mõistetele, võib erandkorras liigitada omakapitaliinstrumentiks, kui sellel on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele.

(Tagasi)müüvad instrumentid

- 16A (Tagasi)müüdav finantsinstrument sisaldab emitendi lepingupõhist kohustust nimetatud instrument tagasi osta või lunastada raha või muu finantsvara vastu (tagasi)müügi sooritamisel. Erandina finantskohustise mõistest liigitatakse sellist kohustust sisaldav instrument omakapitaliinstrumentiks, kui sellele esinevad kõik järgmised tunnused:
- a) see annab omanikule õiguse üksuse netovara proportsionaalsele osale üksuse likvideerimise korral. Üksuse netovara on need varad, mis jäävad alles pärast kõikide tema varade vastu esitatud nõuete mahaarvamist. Proportsionaalne osa määratakse kindlaks:
 - i) jagades üksuse netovara likvideerimise korral võrdse summaga osakuteks ja
 - ii) korrutades nimetatud summa finantsinstrumenti omanikule kuuluvate osakute arvuga.
 - b) Instrument kuulub selliste instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele. Sellisesse liiki kuulumiseks instrumentil:
 - i) puudub likvideerimise korral eelisõigus võrreldes muude üksuse varade vastu esitatud nõuetega ja
 - ii) seda ei pea vahetama teise instrumenti vastu enne selle kuulumist instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele.
 - c) Kõikidel finantsinstrumentidel instrumentide liigis, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele, on identsed tunnused. Näiteks peavad need kõik olema (tagasi)müüvad, ja tagasiostu või lunastushinna arvutamiseks kasutatud valem või mõni teine meetod on ühesugune kõikide selle liigi instrumentide jaoks.
 - d) Välja arvatud emitendi lepingupõhine kohustus tagasi osta või lunastada instrumenti raha või muu finantsvara vastu, ei sisalda instrument mistahes lepingupõhist kohustust anda teisele üksusele üle raha või muu finantsvara või vahetada teise üksusega emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel finantsvarasid või finantskohustisi, ja see ei ole leping, mida arveldatakse või võidakse arveldada üksuse enda omakapitaliinstrumentidega, nagu on sätestatud finantskohustise mõiste alapunktis b.
 - e) Instrumentiga seotud kogu eeldatavad rahavood instrumenti elua jooksul põhinevad olulisel määral üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel instrumenti elua jooksul (arvestamata instrumenti mistahes mõjusid).
- 16B Instrumenti liigitamisel omakapitaliinstrumentiks ei tohi emitent lisaks eespool esitatud tunnustega instrumentidele omada teist finantsinstrumenti või lepingut, mille:
- a) kogu rahavood põhinevad olulisel määral üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel (arvestamata instrumenti või lepingu mistahes mõjusid) ja
 - b) mõju on (tagasi)müüda instrumenti omanike lisatulu oluline piiramine või kindlaksmääramine.

Nimetatud tingimuse rakendamise eesmärgil ei arvesta üksus paragrahvis 16A kirjeldatud instrumenti omanikuga sõlmitud mittefinantsilisi lepinguid, mille lepingutingimused on sarnased sellise võrdväärse lepingu lepingutingimustele, mis võib esineda instrumenti mitteomava omaniku ja emitteeriva üksuse vahel. Kui üksus ei saa kindlaks teha, et nimetatud tingimus on täidetud, ei liigita ta (tagasi)müüdatavat instrumenti omakapitaliinstrumentiks.

Instrumentid või instrumentide komponendid, mis kohustavad üksust andma teisele osapoolle üle üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral

16C Mõned finantsinstrumentid sisaldavad emiteeriva üksuse lepingupõhist kohustust anda teisele üksusele üle oma netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral. See kohustus tekib, kuna likvideerimine on kindel ja see ei ole üksuse (näiteks piiratud elueaga üksus) kontrolli all või selle toimumine ei ole kindel, kuid see võib toimuda instrumendi omaniku valikul. Erandina finantskohustise mõistest liigitatakse sellist kohustust sisaldav instrument omakapitaliinstrumentiks, kui sellel esinevad kõik järgmised tunnused:

a) see annab omanikule õiguse üksuse netovara proportsionaalsele osale üksuse likvideerimise korral. Üksuse netovara on need varad, mis jäävad alles pärast kõikide tema varade vastu esitatud nõuete mahaarvamist. Proportsionaalne osa määratakse kindlaks:

i) jagades üksuse netovara likvideerimise korral võrdse summaga osakuteks ja

ii) korrutades nimetatud summa finantsinstrumendi omanikule kuuluvate osakute arvuga.

b) Instrument kuulub selliste instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele. Sellisesse liiki kuulumiseks instrumendil:

i) puudub likvideerimise korral eelisõigus võrreldes muude üksuse varade vastu esitatud nõuetega ja

ii) seda ei pea vahetama teise instrumendi vastu enne selle kuulumist instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele.

c) Kõikide finantsinstrumentide puhul instrumentide liigis, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele, on emiteerival üksusel identne lepingupõhine kohustus anda üle oma netovara proportsionaalne osa likvideerimise korral.

16D Instrumendi liigitamisel omakapitaliinstrumentiks ei tohi emitent lisaks eespool esitatud tunnustega instrumendile omada teist finantsinstrumenti või lepingut, mille:

a) kogu rahavood põhinevad olulisel määral üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel (arvestamata instrumendi või lepingu mistahes mõjusid) ja

b) mõju on instrumendi omanike lisatulu oluline piiramine või kindlaksmääramine.

Nimetatud tingimuse rakendamise eesmärgil ei arvesta üksus paragrahvis 16C kirjeldatud instrumendi omanikuga sõlmitud mittefinantsilisi lepinguid, mille lepingutingimused on sarnased sellise võrdväärse lepingu lepingutingimustele, mis võib esineda instrumendi mitteomava omaniku ja emiteeriva üksuse vahel. Kui üksus ei saa kindlaks teha, et nimetatud tingimus on täidetud, ei liigita ta instrumendi omakapitaliinstrumentiks.

Selliste (tagasi)müüdavate instrumentide ja instrumentide ümberliigitamine, mis kohustavad üksust andma teisele osapoolle üle üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral

16E Üksus liigitab finantsinstrumendi omakapaliinstrumendiks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D alates kuupäevast, mil instrumendil on kõik nimetatud paragrahvides esitatud tunnused ja see vastab seal sätestatud tingimustele. Üksus liigitab finantsinstrumendi ümber alates kuupäevast, mil instrumendil ei ole enam nimetatud paragrahvides esitatud tunnuseid või mil see ei vasta enam kõikidele seal sätestatud tingimustele. Näiteks kui üksus lunastab kõik tema poolt väljaantud mitte(tagasi)müüdavad instrumendid ja kõikidel (tagasi)müüdavatel instrumentidel, mis on endiselt jõus, on kõik paragrahvides 16A ja 16B esitatud tunnused ja need vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, liigitab üksus (tagasi)müüdavad instrumendid ümber omakapaliinstrumentideks alates kuupäevast, mil ta lunastab mitte(tagasi)müüdavad instrumendid.

16F Üksus arvestab instrumendi ümberliigitamist kooskõlas paragrahviga 16E järgmiselt:

a) Ta liigitab omakapaliinstrumendi ümber finantskohustiseks alates kuupäevast, mil instrumendil ei ole enam kõiki paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnuseid või see ei vasta enam nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele. Finantskohustist mõõdetakse instrumendi õiglases väärtuses ümberliigitamise kuupäeval. Üksus kajastab kõik erinevused omakapaliinstrumendi bilansilise jääkmaksumuse ja finantskohustise õiglase väärtuse vahel omakapitalis ümberliigitamise kuupäeval.

b) Ta liigitab finantskohustise ümber omakapitaliks alates kuupäevast, mil instrumendil on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele. Omakapaliinstrumenti mõõdetakse finantskohustise bilansilises jääkmaksumuses ümberliigitamise kuupäeval.

Puudub lepingupõhine kohustus anda üle raha või muu finantsvara (paragrahvi 16 punkt a)

17 Erandina paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D kirjeldatud olukordadest on finantskohustise eristamisel omakapaliinstrumendist oluliseks tunnuseks see, kas finantsinstrumendi ühel osapoolel (emitent) on lepingupõhine kohustus anda teisele osapoolle (omanik) üle raha või muu finantsvara või vahetada omanikuga emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel finantsvarasid või finantskohustisi. Kuigi omakapaliinstrumendi omanik võib omada õigust saada proportsionaalset osa mis tahes dividendist või muust omakapitali väljamaksest, ei ole emitendil lepingupõhiste kohustust selliseid väljamakseid teha, sest et temalt ei saa nõuda raha või muu finantsvara üleandmist teisele osapoolle.

18 Finantsinstrumendi liigitust üksuse finantsseisundi aruandes mõjutab pigem selle sisu kui õiguslik vorm. Sisu ja õiguslik vorm on tavaliselt, kuid mitte alati, kooskõlas. Mõnel finantsinstrumendil on omakapitali õiguslik vorm, kuid on sisuliselt kohustised, ning teistel võivad olla nii omakapaliinstrumentide kui ka finantskohustiste tunnused. Näiteks:

a) eelisaktia on finantskohustis kui ta kohustab emitenti seda fikseeritud või kindlaksmääratava summa eest fikseeritud või kindlaksmäärataval kuupäeval tulevikus välja ostma, või annab omanikule õiguse nõuda teatud kuupäeval või pärast seda emitendilt instrumendi fikseeritud või kindlaksmääratava summa eest tagasiostmist;

- b) finantsinstrument, mis annab omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest („(tagasi)müüdiv instrument“) emitendile tagasi müüa, on finantskohustus, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Finantsinstrument on finantskohustus isegi siis, kui rahasumma või muud finantsvarad määratakse kindlaks indeksi või muu näitaja põhjal, millel on potentsiaal tõusta või langeda. Omaniku õigus instrument raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi müüa tähendab seda, et (tagasi)müüdiv instrument vastab finantskohustise mõistele, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Näiteks avatud investeerimisfondid, usaldusühingu vormis asutatud fondid, täisühingud ning teatavad ühistulised üksused võivad anda oma osakute omanikele või liikmetele õiguse lunastada oma osalused emitendis igal ajahetkel rahasumma eest, mille tulemusena liigitatakse osakute omanike või liikmete osalus finantskohustiseks, välja arvatud need instrumendid, mis liigitatakse omakapaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Siiski ei välista finantskohustisena liigitamine selliste mõistete nagu „osaku omanikele kuuluv netovara väärtus“ ja „muutus osaku omanikele kuulavas netovara väärtuses“ kasutamist sellise üksuse finantsaruandes, kellel ei ole sissemakstud omakapitali (nagu mõned avatud investeerimisfondid ja usaldusühingu vormis asutatud fondid, vaata illustreerivat näidet 7) või täiendavat avalikustamist näitamaks, et kõikide liikmete osalus hõlmab selliseid kirjeid nagu reservid, mis vastavad omakapitali mõistele, ja (tagasi)müüdivad instrumendid, mis ei vasta omakapitali mõistele (vt illustreeriv näide 8).
- 19 Kui üksusel puudub tingimusteta õigus vältida lepingupõhise kohustuse rahuldamiseks raha või muu finantsvara üleandmist, vastab kohustus finantskohustise mõistele, välja arvatud instrumendid, mis liigitatakse omakapaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Näiteks:
- a) piirangud üksuse suutlikkusele täita lepingupõhiseid kohustusi, nagu juurdepääsu puudumine välisvaluutale või reguleerivate asutuste nõusoleku saamine maksete teostamiseks, ei vabasta üksust instrumendist tulenevatest lepingupõhistest kohustustest või omaniku lepingupõhistest õigustest;
- b) lepingupõhine kohustus, mis on tingimuslik sõltuvalt tehingu vastaspoole lunastamise õiguse kasutamisest, on finantskohustus, sest üksus ei oma tingimusteta õigust vältida raha või muu finantsvara ülekandmist.
- 20 Finantsinstrument, mis ei tekita selget lepingupõhist kohustust raha või muu finantsvara ülekandmiseks, võib kaudselt tekitada kohustuse läbi instrumendi tingimuste. Näiteks:
- a) finantsinstrument võib sisaldada mittefinantskohustust, mis tuleb rahuldada siis ja ainult siis, kui üksus ei suuda rahalist väljamakset või instrumenti lunastada. Kui üksus saab vältida raha või muu finantsvara ülekandmist üksnes mittefinantskohustuse arvelduse kaudu, on finantsinstrument finantskohustus;
- b) finantsinstrument on finantskohustus juhul, kui see sätestab, et arveldamisel kannab üksus üle kas:
- i) raha või muu finantsvara või
- ii) omaaktsiad (osad) kindlaks määratud väärtuses, mis ületab oluliselt raha või muu finantsvara väärtust.

Kuigi üksusel ei ole selgesõnalist lepingupõhist raha või muu finantsvara ülekandmise kohustust, on alternatiivne aktsiate ülekandmise väärtus selline, et üksus arveldab rahas. Igal juhul on omanik sisuliselt garanteerinud endale sellise laekumise, mis on vähemalt võrdne rahas arveldamise võimalusega (vt paragrahv 21).

Arveldamine üksuse omakapitaliinstrumentidega (paragrahvi 16 punkt b)

- 21 Leping ei ole omakapitaliinstrument üksnes seetõttu, et sellest võib tuleneda üksuse omakapitaliinstrumentide laekumine või ülekandmine. Üksusel võib olla lepingupõhine õigus või kohustus saada või üle kanda teatud arv oma aktsiaid või muid omakapitaliinstrumente, mis muutub nõnda, et üksuse saadavate või ülekantavate omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus on võrdne lepingupõhise õiguse või kohustuse summaga. Selline lepingupõhine õigus või kohustus võib olla fikseeritud summa või summa, mille suurus muutub kas tervikuna või osaliselt, vastusena sellise muutuja, mis on muu kui üksuse enda omakapitaliinstrumenti turuhinna muutus, muutumisele (näiteks intressimäär, kauba hind või finantsinstrumenti hind). Kaks näidet selle kohta: a) leping nõuab sellise koguse üksuse enda omakapitaliinstrumentide ülekandmist, mis on võrdne 100 VÜ⁽¹⁴⁾ väärtusega, ja b) leping nõuab sellise koguse üksuse enda omakapitaliinstrumentide ülekandmist, mis on võrdne 100 untsi kulla väärtusega. Selline leping on üksuse finantskohustus isegi juhul, kui üksus peab või saab seda täita, kandes üle enda omakapitaliinstrumente. See ei ole omakapitaliinstrument, sest üksus kasutab lepingu täitmiseks muutuvat arvu enda omakapitaliinstrumente. Sellest tulenevalt leping ei tõenda allesjääva osaluse suurust üksuse varades pärast kõikide kohustiste mahaarvamist.
- 22 Leping, mis arveldatakse üksuse poolt, (võttes vastu või) andes üle kindlaksmääratud arvu enda omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara vastu, on omakapitaliinstrument, välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu korral. Näiteks emiteeritud aktsioptsioon, mis annab tehingu vastaspoolele õiguse osta fikseeritud hinnas või fikseeritud nimiväärtuses võlakirjade summa eest fikseeritud koguse üksuse aktsiaid, on omakapitaliinstrument. Turu intressimäärade muutustest tulenevad lepingu õiglase väärtuse muutused, mis ei mõjuta saadavat või makstavat rahasummat või muud finantsvara või saadavat või ülekantavat omakapitaliinstrumentide kogust lepingu täitmisel, ei välista, et leping võib olla omakapitaliinstrument. Igasugune saadud tasu (nagu väljastatud optioonist või üksuse omaaktsia ostutähest saadud preemia) kantakse otse omakapitali. Iga makstud tasu (nagu ostetud optiooni eest makstud preemia) arvatakse maha otse omakapitalist. Omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse muutusi finantsaruannetes ei kajastata.
- 22A Kui üksuse enda omakapitaliinstrumentid, mida üksus võtab vastu või annab üle lepingu alusel toimivas arvelduses, on (tagasi)müüvad finantsinstrumentid, millel on kõik paragrahvides 16A ja 16B esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, või instrumentid, mis kohustavad üksust andma teisele osapoolle üle üksuse netovara proportsionaalse osa ainult tema likvideerimise korral, millel on kõik paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, on leping finantsvara või finantskohustus. See hõlmab ka lepingut, mille alusel toimivas arvelduses üksus (võtab vastu või) annab üle kindlaksmääratud arvu selliseid omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara vastu.
- 23 Leping, mis sisaldab üksuse kohustust osta enda omakapitaliinstrumente raha või muu finantsvara eest, tekitab finantskohustise lunastussumma nüüdisväärtuse ulatuses (näiteks forvard tagasiostu hinna, optiooni täitmishinna või muu tagasiostu summa nüüdisväärtuses), välja arvatud paragrahvides 16A ja 16B või 16C ja 16D kirjeldatud tingimustes. Nii on see ka juhul, kui leping ise on käsitletav omakapitaliinstrumentina. Näiteks on forvardlepingust tulenev üksuse kohustus osta raha eest enda omakapitaliinstrumente. Finantskohustist kajastatakse esmalt tagasiostmisumma nüüdisväärtuses ja liigitatakse omakapitalist ümber. Edaspidi mõõdetakse finantskohustist kooskõlas IFRS 9-ga. Kui lepingu kehtivus lõpeb ilma instrumenti ülekandmiseta, liigitatakse finantskohustise bilansiline jääkmaksumus ümber omakapitaliks. Üksuse lepingupõhine kohustus osta enda omakapitaliinstrumente tekitab tagasiostu summa nüüdisväärtuses finantskohustise isegi juhul, kui kohustus osta sõltub tehingu vastaspoole tagasimüügiõiguse kasutamisest (näiteks väljastatud müügioptsioon, mis annab tehingu vastaspoolele õiguse müüa üksusele fikseeritud hinnaga üksuse enda omakapitaliinstrumente).
- 24 Leping, mis arveldatakse läbi üksuse enda omakapitaliinstrumentide fikseeritud koguse üleandmise või saamise muutuva rahasumma või muu finantsvara vastu, on finantsvara või finantskohustus. Näiteks on leping, mille alusel üksus kannab üle 100 enda omakapitaliinstrumenti, saades vastu 100 untsi kulla väärtusega võrdväärse rahasumma.

⁽¹⁴⁾ Käesolevas standardis on rahasummad väljendatud valuutaiühikutes (VÜ).

Tingimuslikud arvelduskokkulepped

- 25 Finantsinstrumendiga võidakse nõuda üksuselt raha või muu finantsvara üleandmist või selle arveldamist selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks, sõltuvalt teatavate ebakindlate tulevaste sündmuste toimumisest või mittetoimumisest (või ebakindlate tingimuste tulemustest), mis on nii emitendi kui ka instrumendi omaniku kontrolli alt väljas, nagu aktsiaturu indeksi, tarbijahinnaindeksi, intressimäära või maksustamisõuete muutus või emitendi tulevane müügitulu, netotulu või võlgnevuse suhe omakapitali. Sellise instrumendi emitendil ei ole tingimusteta õigust vältida raha või muu finantsvara üleandmist (või arveldada seda muul viisil selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks). Seega on see emitendi finantskohustus, välja arvatud juhul, kui:
- a) osa tingimuslikust arvelduskokkuleppest, millega võidakse nõuda arveldamist rahas või muus finantsvaras (või muul viisil selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks), ei ole tõeline;
 - b) emitendilt saab nõuda kohustuse täitmist rahas või muus finantsvaras (või arveldamist selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks) üksnes emitendi likvideerimise korral või
 - c) instrumendil on kõik paragrahvides 16A ja 16B esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele.

Arvelduse valikuvõimalused

- 26 **Kui tuletisfinantsinstrument annab ühele osapoolele valiku, kuidas arveldada (näiteks kui emitent või omanik saab valida arvelduse rahas või aktsiate rahaks vahetamise vahel), on see finantsvara või finantskohustus, välja arvatud juhul, kui kõikide arvelduse alternatiivide puhul oleks see omakapitaliinstrument.**
- 27 Näide tuletisfinantsinstrumendist sellise arveldusvalikuga, mis muudab selle finantskohustiseks, on aktsiaoptsioon, mille puhul on emitendi otsustada, kas arveldada rahas või oma aktsiaid raha vastu vahetades. Sarnaselt kuuluvad käesoleva standardi rakendusallasse mõned lepingud, mis käsitlevad mittefinantsobjekti ostu või müüki üksuse enda omakapitaliinstrumentide eest, sest neid saab arveldada kas kandes üle mittefinantsobjekti, arveldades rahas või muu finantsinstrumendiga (vt paragrahvid 8–10). Sellised lepingud on finantsvarad või finantskohustised, mitte omakapitaliinstrumentid.

Liitfinantsinstrumendid (vt ka paragrahvid AG30–AG35 ja illustratiivsed näited 9–12)

- 28 **Mitte-tuletisfinantsinstrumendi emitent hindab finantsinstrumendi tingimusi, et määrata kindlaks, kas need sisaldavad nii kohustise kui ka omakapitali komponente. Sellised komponendid liigitatakse vastavalt paragrahvile 15 eraldi finantskohustisteks, finantsvaradeks või omakapitaliinstrumentideks.**
- 29 Üksus kajastab eraldi finantsinstrumendi neid komponente, mis a) tekitavad üksusele finantskohustise ja b) annavad instrumendi omanikule õiguse vahetada see üksuse omakapitaliinstrumendi vastu. Näiteks võlakiri või muu sarnane instrument, mida omanik saab vahetada fikseeritud arvu üksuse lihtaktsiate vastu, on liitfinantsinstrument. Üksuse seisukohalt hõlmab selline instrument kahte komponenti: finantskohustist (lepingupõhine kokkulepe kanda üle raha või muud finantsvara) ja omakapitaliinstrumenti (ostuoptsioon, mis annab omanikule teatud ajaperioodiks õiguse vahetada see fikseeritud arvu üksuse lihtaktsiate vastu). Sellise instrumendi emiteerimise majanduslik mõju on põhimõtteliselt sama, kui samaaegselt oleks emiteeritud võlainstrument ennetähtaegse arvelduse võimalusega ning lihtaktsiate müügi ostutäht, või kui oleks emiteeritud võlainstrument eraldatavate aktsiamüügi ostutähtedega. Sellest tulenevalt esitab üksus kõigil juhtudel kohustise ja omakapitali komponendid finantsseisundi aruandes eraldi.

- 30 Vahetusinstrumentide kohustise ja omakapitali komponentide liigitust vahetusõiguste kasutamise tõenäosuse muutuse tulemusena ei muudeta, isegi kui mõningatele omanikele on õiguse kasutamine muutunud majanduslikult soodsaks. Omanikud ei pruugi käituda alati ootuspäraselt, sest näiteks vahetusest tulenevad maksustamise tagajärjed võivad omanike vahel erineda. Lisaks sellele on vahetuse tõenäosus ajas varieeruv. Üksuse lepingupõhine tulevaste maksete kohustus jääb kehtima selle ajani, kuni see on täidetud läbi vahetuse, instrumendi tähtaja täitumise või mõne muu tehingu.
- 31 IFRS 9 käsitleb finantsvarade ja finantskohustiste mõõtmist. Omakapitaliinstrumendid on instrumendid, mis tõendavad jääkosalist üksuse varades pärast kõikide tema kohustiste mahaarvamist. Seega kui liitfinantsinstrumendi esmane bilansiline jääkmaksumus jaguneb omakapitali ja finantskohustise komponentideks, on omakapitali komponendi suuruseks instrumendi õiglase väärtuse jääk pärast õiglasest väärtusest kohustise komponendi eraldi kindlaks määratud kogusumma mahaarvamist. Mis tahes tuletisinstrumendi tunnuse (nagu ostuoptsioon) väärtus, mis on varjatud liitfinantsinstrumendis ja mis ei ole omakapitali komponent (nagu omakapitali vahetusoptsioon) kaasatakse kohustise komponenti. Esmasel kajastamisel on kohustise ja omakapitali komponentide bilansiliste jääkmaksumuste kogusumma alati võrdne õiglase väärtusega, mis oleks määratud instrumendile tervikuna. Instrumendi komponentide esmasest eraldi kajastamisest ei tulene kasumit ega kahjumit.
- 32 Paragrahvis 31 kirjeldatud lähenemisviisi alusel määrab lihtaktsiateks vahetatava võlakirja emitent kõigepealt kohustise komponendi bilansilise jääkmaksumuse, mõõtes sarnase kohustise (sealhulgas iga varjatud mitteomakapitali tuletisinstrumendi tunnuse), millel ei ole kaasnevat omakapitali komponenti, õiglase väärtuse. Sellise omakapitaliinstrumendi, mis on esitatud instrumendi lihtaktsiaks vahetamise optsiooni kaudu, bilansiline jääkmaksumus määratakse kindlaks, arvates tervikliku liitfinantsinstrumendi õiglasest väärtusest maha finantskohustise õiglase väärtuse.

Omaaktsiad (vt ka paragrahv AG36)

- 33 **Kui üksus ostab tagasi enda omakapitaliinstrumendid, arvatakse need instrumendid (omaaktsiad) üksuse omakapitalist maha. Üksuse enda omakapitaliinstrumentide ostu, müügi, emiteerimise või tühistamise kasumit või kahjumit ei kajastata kasumiaruandes. Selliseid omaaktsiaid võivad omandada ja hoida üksus ise või teised kontserni liikmed. Makstud või saadud tasu kajastab üksus otse omakapitalis.**
- 33A Mõned üksused haldavad kas üksusesisest või -välist investeerimisfondi, mis pakub investoritele hüvitisi, mille määravad kindlaks fondi osakud, ja kajastavad nendele investoritele makstavate summadega seotud finantskohustisi. Samamoodi väljastavad mõned üksused otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute grupe ja need üksused omavad alusvara. Mõned sellised fondid või alusvara objektid sisaldavad üksuse omaaktsiaid. Hoolimata paragrahvist 33 võib üksus otsustada mitte lahutada omakapitalist omaaktsia, mis sisaldub fondis või on alusvara osa, üksnes siis, kui üksus ostab enda omakapitaliinstrumendi sel eesmärgil tagasi. Selle asemel võib üksus otsustada jätkata asjaomase omaaktsia arvestamist omakapitalina ning arvestada tagasiostetud instrumenti nii, nagu see instrument oleks finantsvara, ja mõõta seda õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga. Seda valikut ei saa enam muuta ja see tehakse iga üksiku instrumendi kohta. Selle valiku kohaldamisel hõlmavad kindlustuslepingud võimaliku kasumiosalusega investeerimislepinguid. (Vt IFRS 17 käesolevas paragrahvis kasutatud mõistete kohta, mis on määratletud selles standardis.)
- 34 Kooskõlas IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* peab hoitavate omaaktsiate kogus olema eraldi avalikustatud kas finantsseisundi aruandes või lisades. Kui üksus ostab enda omakapitaliinstrumente tagasi seotud osapoolelt, avalikustab ta selle kooskõlas IAS 24-ga *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* nõuetega.

Intressid, dividendid, kahjumid ja kasumid (vt ka paragrahv AG37)

- 35** Finantsinstrumendi või selle finantskohustiseks oleva osaga seotud intressid, dividendid, kahjum ja kasum kajastatakse kasumiaruandes tulude või kuludena. Üksus kajastab omakapitaliinstrumentide jaotamise omanikele otse omakapitalis. Omakapitali tehingute tehingukulud kajastatakse omakapitalist mahaarvamisena.
- 35A Omakapitaliinstrumendi jaotamisel omanikele ja omakapitali tehingute tehingukuludega seotud tulumaks kajastatakse kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.
- 36 Finantsinstrumendi liigitamine finantskohustiseks või omakapitaliinstrumentiks määrab kindlaks, kas sellest instrumendist tulenevaid intresse, dividende, kahjumeid ja kasumeid kajastatakse kasumiaruandes tulu või kuluna. Seega, täielikult kohustistena kajastatud aktsiate dividendimakseid kajastatakse kuludena samal moel nagu võlakirja intresse. Sarnaselt kajastatakse finantskohustiste tagasiostu või refinantseerimisega seotud kasumeid ja kahjumeid kasumiaruandes, samal ajal kui omakapitaliinstrumentide lunastamist või refinantseerimist kajastatakse omakapitali muutustena. Omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse muutusi finantsaruannetes ei kajastata.
- 37 Tavaliselt kannab üksus enda omakapitaliinstrumentide emiteerimisel või soetamisel erinevaid kulusid. Nendes kulusid võivad sisalduda registreerimis- ja muud reguleerivate asutustega seotud tasud, juristidele, audiitoritele ning teistele professionaalsetele nõustajatele makstud summad, trükikulud ja riigilõivud. Omakapitali tehingute tehingukulud kajastatakse omakapitalist mahaarvamisena eeldusel, et need on käsitatavad omakapitali tehinguga otseselt kaasnevate lisakuludena, mida muidu oleks välditud. Poolelijäänud omakapitaliinstrumendi tehinguga seotud kulutused kajastatakse kuluna.
- 38 Liitfinantsinstrumendi emiteerimisega seotud tehingukulud jaotatakse instrumendi kohustise ja omakapitali komponentide vahel laekunud summade proportsiooni alusel. Tehingukulud, mis on seotud rohkem kui ühe tehinguga (näiteks samaaegse aktsiate avaliku pakkumise ning teiste aktsiate börsil noteerimise kulud) jaotatakse nendele tehingutele, kasutades jaotusaluseid, mis on mõistlikud ning kooskõlas sarnaste tehingutega.
- 39 Perioodi tehingukulud, mis kajastatakse omakapitalist mahaarvamisena, avalikustatakse eraldi kooskõlas IAS 1-ga.
- 40 Kuludeks liigitatud dividendid võib esitada kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes) kas koos muudest kohustistest tulenevate intressidega või eraldi kirjel. Lisaks käesolevas standardis esitatud nõuetele kohaldatakse intresside ja dividendide avalikustamise suhtes ka IAS 1 ja IFRS 7 nõudeid. Teatud olukorras – kuna intresside ja dividendide vahel on teatavad olulised erinevused näiteks maksustamisel – on soovitatav need kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes) avalikustada eraldi. Tulumaksu mõju käsitlev teave avalikustatakse kooskõlas IAS 12-ga.
- 41 Finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse muudatustega seotud kasumid ja kahjumid kajastatakse kasumiaruandes tuluna või kuluna isegi siis, kui need on seotud instrumendiga, mis sisaldab õigust jääkosolusele üksuse varades vahetusena raha või teise finantsvara vastu (vt paragrahvi 18 punkt b). Kooskõlas IAS 1-ga esitab üksus sellise instrumendi ümberhindamisest tuleneva kasumi või kahjumi kasumiaruandes eraldi, kui see on üksuse tegevuse tulemuslikkuse selgitamiseks asjakohane.

Finantsvara ja finantskohustise saldeerimine (vt ka paragrahvid AG38A–AG38F ja AG39)

- 42** Finantsvara ja finantskohustis saldeeritakse ja esitatakse finantsseisundi aruandes netosummana siis ja ainult siis, kui:

a) üksusel on juriidiliselt rakendatav õigus kajastatud summasid saldeerida ja

b) üksus kavatseb kas saldeerida netoalusel või realiseerida vara ja tasuda kohustise samaaegselt.

Finantsvara ülekannete kajastamisel, mis ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumile, ei saldeeri üksus ülekantud vara ja seotud kohustist (vt IFRS 9 paragrahv 3.2.22).

- 43 Käesolevas standardis nõutakse finantsvarade ja finantskohustiste esitamist netosummadena, kui nii tehes peegeldab üksus kahe või enama finantsinstrumendi arveldusest eeldatavaid tulevasi rahavoogusid. Kui üksusel on õigus saada või maksta üks netosumma ja ta kavatab seda teha, siis on üksusel sisuliselt ainult üks finantsvara või finantskohustis. Teistel juhtudel esitatakse finantsvarad ja finantskohustised üksikeisest eraldi tulenevalt nende iseloomust kas üksuse ressursidena või kohustustena. Üksus avalikustab IFRS 7 paragrahvides 13B–13E nõutud teabe kajastatud finantsinstrumentide kohta, mis kuuluvad IFRS 7 paragrahvi 13A rakenduslasse.
- 44 Finantsseisundi aruandes kajastatud finantsvara ja finantskohustise saldeerimine ja netosumma esitamine erineb finantsvara või -kohustise kajastamise lõpetamisest. Kuigi saldeerimine ei tekita kasumi või kahjumi kajastamist, võib finantsinstrumendi kajastamise lõpetamise tulemuseks olla nii eelnevalt kajastatud objekti finantsseisundi aruandest eemaldamine kui ka kasumi või kahjumi kajastamine.
- 45 Saldeerimisõigus on võlgniku lepingust tulenev või millelgi muul põhinev juriidiline õigus tasuda või teisiti tervikuna või osaliselt likvideerida võlausaldajale võlgnetav summa, kasutades selle summa katteks võlausaldaja poolt võlgnikule võlgnetavat summat. Ebatavalises olukorras võib võlgnikul olla juriidiline õigus kasutada kolmanda osapoole poolt võlgnikule võlgnetavat summat võlausaldajale võlgnetava summa katteks tingimusel, et kolme osapoole vahel on sõlmitud leping, milles on selgelt sätestatud võlgniku saldeerimisõigus. Kuna saldeerimisõigus on juriidiline õigus, võivad seda õigust toetavad tingimused erinevates õigussüsteemides olla erinevad ja osapoolte vaheliste suhete suhtes rakendatavaid seadusi tuleb arvestada.
- 46 Finantsvara ja -kohustise saldeerimiseks rakendatav õigus mõjutab finantsvara ja -kohustisega seotud õigusi ja kohustusi ning võib mõjutada üksuse avatust krediidi- ja likviidsusriskile. Kuid õiguse olemasolu iseenesest ei ole veel piisav põhjus saldeerimiseks. Juhul kui puudub õiguse rakendamise või samaaegse arvelduse kavatsus, ei mõjuta see õigus üksuse tulevaste rahavoogude summat ega ajastust. Kui üksus kavatab seda õigust rakendada või samaaegselt arveldada, peegeldab vara ja kohustise esitamine netosummana asjakohasemalt eeldatavate tulevaste rahavoogude summat ja ajastust ning ka riske, millele need rahavood on avatud. Ühe või mõlema osapoole kavatsus arveldada netosumma alusel ilma vastava juriidilise õigusega ei ole piisav saldeerimise põhjendamiseks, sest eraldiseiva finantsvara ja -kohustisega seotud õigused ja kohustused jäävad endiseks.
- 47 Üksuse kavatsusi teatavate varade ja kohustiste arveldamise osas võivad mõjutada tavalise äritegevuse praktika, finantsturgude nõuded ning teised asjaolud, mis võivad piirata üksuse võimalust teha netoarveldusi või samaaegseid arveldusi. Kui üksusel on saldeerimisõigus, kuid ta ei kavata teha arveldusi ega realiseerida vara ja tasuda kohustis samaaegselt, avalikustatakse kooskõlas IFRS 7 paragrahvi 36 selle õiguse mõju üksuse krediidiriski positsioonile.
- 48 Kahe finantsinstrumendi samaaegne arveldamine võib toimuda näiteks reguleeritud finantsturul läbi arvelduskeskuse või „näost näkku“ vahetusel. Sellistes olukordades on rahavood võrdsed ühe netosummaga ja üksus ei ole avatud krediidi- või likviidsusriskile. Teistes olukordades võib üksus arveldada kahte finantsinstrumenti, saades ja makstes eraldi summad, mistõttu ta on avatud krediidiriskile kogu saadaoleva vara maksumuse ulatuses või likviidsuse riskile kogu maksumisele kuuluva kohustise maksumuse ulatuses. Sellised riskipositsioonid võivad vaatamata suhtelisele lühiajalisusele olla märkimisväärsed. Seega on finantsvara realiseerimise ja finantskohustise tasumise käsitlemine samaaegsetena põhjendatud ainult siis, kui tehingud toimuvad samal hetkel.

- 49 Paragrahvis 42 esitatud tingimused ei ole üldiselt täidetud ning saldeerimine on tavaliselt mitteasjakohane, kui:
- a) ühe finantsinstrumendi tunnuste järgi tegemiseks kasutatakse mitut eri finantsinstrumenti („sünteeiline instrument“);
 - b) finantsvara ja finantskohustus tulenevad finantsinstrumentidest, mis on avatud samale põhiriskipositsioonile (näiteks forvardlepingute või teiste tuletisinstrumentide portfelli kuuluvad varad ja kohustised), kuid on seotud erinevate tehingu vastaspooltega;
 - c) finants- või muu vara on tagatisena panditud regressiõiguseta finantskohustiste katteks;
 - d) võlgnik paigutab finantsvarad kohustuse tasumise eesmärgil usaldusfondi, ilma et võlausaldaja oleks neid varasid kohustuse tasumiseks aktsepteerinud (nt väljaostufondi korraldus), või
 - e) kahjumit tekitanud sündmuste tagajärjel tekkinud kohustuste osas loodetakse, et need katab kindlustuslepingu alusel algatatud kahjunõude käigus kolmas osapool.
- 50 Kui üksus teeb hulga finantsinstrumentide tehinguid ühe osaosapoolega, võib selle osapoolega sõlmida „koondsaldeerimise kokkuleppe“. Nimetatud kokkulepe näeb mis tahes ühe lepingu mittetäitmise või katkestamise korral ette kõigi kokkuleppe alla kuuluvate finantsinstrumentide tasaarveldamise. Tavaliselt kasutavad neid kokkuleppeid finantsasutused kaitseks kahjumi vastu pankroti puhul või juhul, kui muude asjaolude tõttu ei suuda osapool oma kohustusi täita. Koondsaldeerimise kokkulepe annab tavaliselt saldeerimisõiguse, mis on rakendatav ja mõjutab eraldiseisvat finantsvara ja -kohustise realiseerimist ja tasumist ainult kohustuste mittetäitmisest tulenevates eriolukordades või teistes olukordades, mille tekkimist tavalise äritegevuse käigus ei eeldata. Koondsaldeerimise kokkulepe võimaldab saldeerimist ainult siis, kui paragrahvis 42 esitatud mõlemad kriteeriumid on täidetud. Kui koondsaldeerimise kokkuleppe alla kuuluvat finantsvarasid ja -kohustusi ei saldeerita, siis avalikustatakse kooskõlas IFRS 7 paragrahviga 36 sellise kokkuleppe mõju üksuse krediidiriskile.

51-95 [Välja jäetud]

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

- 96 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Üksus ei tohi rakendada käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algavate aruandeaastate suhtes, ilma et ta samuti rakendaks IAS 39-t (välja antud detsembris 2003), sealhulgas märtsis 2004 väljaantud parandusi. Kui üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 96A Dokumendiga (*Tagasi*)müüvad finantsinstrumentid ja likvideerimisel tekkivad kohustused (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) (välja antud veebruaris 2008) nõuti, et finantsinstrumentid, mis sisaldavad kõiki paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnuseid ja vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, liigitatakse omakapitaliinstrumentideks, ning muudeti paragrahve 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, AG13, AG14 ja AG27 ning lisati paragrahvid 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A–AG14J ja AG29A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samaaegselt IAS 1-ga, IAS 39-ga, IFRS 7-ga ja IFRIC 2-ga seotud muudatusi.

- 96B Dokumendiga (*Tagasi*)müüüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused kehtestati piiratud ulatusega erand; seega ei rakenda üksus erandit analoogia põhjal.
- 96C Vastavalt nimetatud erandile on instrumentide liigitamine piiratud sellise instrumendi IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 ja IFRS 9 kohase arvestusega. Instrumenti ei loeta omakapitaliinstrumendiks muude suuniste, näiteks IFRS 2 kohaselt.
- 97 Käesolevat standardit rakendatakse tagasiulatuvalt.
- 97A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvi 40. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 97B IFRS 3-ga *Äriühendused* (parandatud 2008) jäeti välja paragrahvi 4 punkt c. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatust ka selle varasema perioodi suhtes. Kuid muudatust ei rakendata tingimusliku tasu suhtes, mis tulenes äriühendusest, mille puhul omandamise kuupäev eelnes IFRS 3 (parandatud 2008) rakendamisele. Selle asemel arvestab üksus sellist tasu kooskõlas IFRS 3 (muudetud 2010) paragrahvidega 65A–65E.
- 97C Paragrahvis 96A kirjeldatud muudatuste rakendamisel peab üksus tükeldama sellise liitfinantsinstrumendi, millega kaasneb kohustus anda teisele osapoolle üle üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral, eraldi kohustise ja omakapitali komponentideks. Kui kohustise komponent ei ole enam jõus, kujutab IAS 32 nimetatud muudatuste tagasiulatuvalt rakendamine endast kahe omakapitali komponendi eraldamist. Esimene komponent oleks jaotamata kasum ning kujutaks endast kohustise komponendilt kogunenud kumulatiivset intressi. Teine komponent kujutaks endast algset omakapitali komponenti. Seega ei pea üksus neid kahte komponenti eraldama, kui kohustise komponent ei ole enam muudatuste rakendamise kuupäeval jõus.
- 97D *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) muudeti paragrahvi 4. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab selle varasema perioodi suhtes 2008. aasta mais välja antud IFRS 7 paragrahvi 3, IAS 28 paragrahvi 1 ja IAS 31 paragrahvi 1 muudatusi. Üksusel on lubatud rakendada seda muudatust edasiulatuvalt.
- 97E Dokumendiga *Õiguste emissioonide liigitamine* (välja antud oktoobris 2009) muudeti paragrahve 11 ja 16. Üksus rakendab seda muudatust 1. veebruaril 2010 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 97F [Välja jäetud]
- 97G *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2010) muudeti paragrahvi 97 B. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2010 või pärast seda algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

- 97H [Välja jäetud]
- 97I IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühisettevõtmised* (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi 4 punkti a ning paragrahvi AG29. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.
- 97J IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti õiglase väärtuse mõistet paragrahvis 11 ning muudeti paragrahve 23 ja AG31. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.
- 97K Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused) (välja antud juunis 2011) muudeti paragrahvi 40. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).
- 97L Dokumendiga *Finantsvarade ja finantskohustiste saldeerimine* (IAS 32 muudatused) (välja antud detsembris 2011) jäeti välja paragrahv AG38 ja lisati paragrahvid AG38A–AG38F. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasemal kuupäeval, avalikustab ta selle asjaolu ja esitab ka avalikustatava teabe, mida on nõutud dokumendis *Avalikustatav teave – finantsvarade ja finantskohustiste saldeerimine* (IFRS 7 muudatused) (välja antud detsembris 2011).
- 97M Dokumendiga *Avalikustatav teave – finantsvarade ja finantskohustiste saldeerimine* (IFRS 7 muudatused) (välja antud detsembris 2011) muudeti paragrahvi 43 ja nõuti, et üksus avalikustaks IFRS 7 paragrahvides 13B–13E nõutud teabe kajastatud finantsvarade puhul, mis kuuluvad IFRS 7 paragrahvi 13A rakendusallasse. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes ja nende aruandeaastate vahearuande perioodide suhtes. Üksus esitab kõnealuse muudatusega nõutud avalikustatava teabe tagasiulatuvalt.
- 97N Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2009.–2011. aasta tsüklil* (välja antud mais 2012), muudeti paragrahve 35, 37 ja 39 ning lisati paragrahv 35A. Üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 97O Dokumendiga *Investeeringisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused) (välja antud 2012. aasta oktoobris) muudeti paragrahvi 4. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringisüksused* varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab seda muudatust varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringisüksused* esitatud muudatused.
- 97P [Välja jäetud]
- 97Q IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahvi AG21. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.
- 97R IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AG2 ja AG30 ning jäeti välja paragrahvid 97F, 97H ja 97P. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.
- 97S IFRS 16-ga *Rendiarvestus* (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahve AG9 ja AG10. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.
- 97T IFRS 17-ga (välja antud mais 2017) muudeti paragrahve 4, AG8 ja AG36 ning lisati paragrahv 33A. *IFRS 17 muudatustega* (välja antud juunis 2020) muudeti täiendavalt paragrahvi 4. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 17.

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

- 98 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* (muudetud 2000) ⁽¹⁵⁾.
- 99 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised tõlgendused:
- a) SIC 5 *Finantsinstrumendi liigitus – tingimuslik arvelduskokkulepe*;
 - b) SIC 16 *Aktsiakapital – tagasiosetud omakapitaliinstrumendid (omaaktsiad)* ja
 - c) SIC 17 *Omakapital – omakapitalitehingu kulud*.
- 100 Käesoleva standardiga tunnistatakse kehtetuks SICi tõlgenduse projekt D34 *Finantsinstrumendid – hoidja poolt tagasiosetavad õigused või instrumendid*.

⁽¹⁵⁾ 2005. aasta augustis paigutas IASB kõik finantsinstrumentidega seotud teabe avalikustamist käsitlevad nõuded ümber IFRS 7-sse *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*.

Lisa

RAKENDUSJUHIS

IAS 32 Finantsinstrumendid: esitamine

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

- AG1 Käesolev rakendusjuhisis selgitab standardi eri aspektide rakendamist.
- AG2 Käesolev standard ei käsitle finantsinstrumentide kajastamist ja mõõtmist. Finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise ja mõõtmise nõuded on esitatud IFRS 9-s.

MÕISTED (PARAGRAHVID 11–14)

Finantsvarad ja -kohustised

- AG3 Valuuta (sularaha) on finantsvara, sest ta on vahetusvahend ning sellest tulenevalt kõikide tehingute finantsaruannetes kajastamise ja mõõtmise alus. Rahaline hoius pangas või muus sarnases finantsasutuses on finantsvara sellepärast, et see esindab hoiustaja lepingupõhist õigust saada asutuselt raha või anda pangatšekk või muu sarnane instrument saldo vastu kreditori kasuks finantskohustise eest tasumisel.
- AG4 Lihtsad näited finantsvaradest, mis esindavad lepingupõhist õigust saada tulevikus raha ning vastavatest finantskohustistest, mis esindavad lepingupõhist kohustust tulevikus raha üle kanda, on:
- a) nõuded ostjate vastu ja võlad tarnijatele;
 - b) vekslinõuded ja -võlgnevused;
 - c) laenuõuded ja -võlgnevused ja
 - d) võlakirjanõuded ja -kohustused.

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

- AG5 Teist tüüpi finantsinstrument on instrument, mille eest saadav või tasutav majanduslik kasu on selline finantsvara, mis pole raha. Näiteks riigi võlakirjaveksel annab omanikule lepingupõhise õiguse saada riigi võlakirju ning emitendile lepingupõhise kohustuse kanda üle riigi võlakirjad, mitte raha. Võlakirjad on finantsvara, sest need väljendavad neid emiteerinud riigi kohustust maksta raha. Veksel on seega vekslit omaniku finantsvara ja vekslit emitendi finantskohustis.
- AG6 Tähtajatud võlainstrumendid (nt tähtajatud võlakirjad, lihtvõlakirjad ja kapitalivekslid) annavad tavaliselt omanikule lepingupõhise õiguse saada tagasimakseid intressina kindlatel kuupäevadel määramata tähtajani tulevikus, kas ilma igasuguse õiguseta saada tagasi põhiosa või saada tagasi põhiosa sellistel tingimustel, mis teevad selle saamise väga ebatõenäoliseks või lükkavad edasi kaugesse tulevikku. Näiteks võib üksus emiteerida finantsinstrumendi, mis nõuab talt igavesi iga-aastaseid makseid, intressimääraga 8 % nominaalset või põhiosast summas 1000 VÜ-d⁽¹⁶⁾. Eeldades, et turu intressimäär on instrumendi emiteerimisel 8 %, võtab emitent endale lepingupõhise kohustuse maksta tulevasi intressimakseid ja instrumendi õiglase väärtus (nüüdisväärtus) on esmasel kajastamisel 1000 VÜ-d. Instrumendi omanikul ja emitendil on vastavalt finantsvara ja finantskohustis.

⁽¹⁶⁾ Käesolevas juhises on rahalised summad fikseeritud valuutaühikutes.

- AG7 Lepingupõhine õigus või lepingupõhine kohustus saada, anda või vahetada finantsinstrumente on juba iseene-
sest finantsinstrument. Lepingupõhiste õiguste või kohustuste ahel vastab finantsinstrumendi määratlusele, kui
selle lõplikuks tulemuseks on raha maksmine või saamine või omakapitali instrumendi omandamine või
emiteerimine.
- AG8 Suutlikkus kasutada lepingupõhist õigust või nõue täita lepingupõhist kohustust, võib olla absoluutne või
tingimuslik, sõltudes tulevastest sündmustest. Näiteks on finantsgarantii laenuandja lepingupõhine õigus
saada raha garandilt ja vastav garandi lepingupõhine kohustus maksta laenuandjale, kui laenuvõtja kokkulepet
ei täida. Lepingupõhine õigus ja kohustus tulenevad eelnevast tehingust või sündmusest (garantii andmine)
olgugi, et nii laenuandja võimalus seda õigust kasutada kui ka garandi kohustus käituda vastavalt võetud
kohustusele sõltuvad laenuvõtja tulevases lepingu täitmatajätmisest. Tingimuslik õigus ja kohustus vastavad
finantsvara ja -kohustise mõistele, kuigi selliseid varasid ja kohustisi finantsaruannetes alati ei kajastata. Mõned
neist tingimuslikest õigustest ja kohustustest võivad olla IFRS 17 rakendusalaselt kuuluvad kindlustuslepingud.
- AG9 Üldjuhul annab rendileping rendileandjale õiguse saada ja rentnikule kohustuse tasuda mitmeid makseid, mis on
sisuliselt samasugused nagu laenulepingu alusel tasutavad liidetud põhiosa- ja intressimaksud. Rendileandja peab
tasumisele kuuluvasse summasse tehtud investeringu üle arvestust kapitalirendi alusel, mitte kapitalirendi
alusvara enda põhjal. Seega käsitleb rendileandja kapitalirenti finantsinstrumendina. IFRS 16 kohaselt ei kajasta
rendileandja rendimaksete saamise õigust kasutusrendi korral. Rendileandja jätkab alusvara kajastamist ega
kajasta lepingu järgi sellest varast tulevikus saadavaid summasid. Seega ei käsita rendileandja kasutusrenti
finantsinstrumendina, välja arvatud seoses rentniku poolt tasumisele kuuluvate jooksvate üksikmaksetega.
- AG10 Materiaalsed varad (nt varud, materiaalne põhivara), kasutamissoiguse esemeks olevad varad ja immateriaalsed
varad (nt patendid ja kaubamärgid) ei ole finantsvarad. Kontroll selliste materiaalsete, kasutamissoiguse esemeks
olevate ja immateriaalsete varade üle loob võimaluse rahavoogude või muu finantsvara tekkimiseks, kuid ei
tekita kohest õigust saada raha või muud finantsvara.
- AG11 Vara (näiteks ettemakstud kulud), mille tulevaseks majanduslikuks kasuks on pigem toodete ja teenuste saamine
kui õigus saada raha või muu finantsvara, ei ole finantsvara. Samuti pole edasi lükkunud müügitulu ja enamus
garantiikohustusi finantskohustised, sest nendega seotud majandusliku kasu väljaminekuks on pigem kaupade
üleandmine ja teenuste osutamine kui lepingupõhine kohustus maksta raha või muud finantsvara.
- AG12 Kohustised või varad, mis ei tulene lepingutest (nt tulumaks, mis tekib riigi poolt kehtestatud õigusaktide
tagajärjel), ei ole finantskohustised ega -varad. Tulumaksu kajastamist käsitletakse IAS 12-s. Samuti ei tulene
IAS 37-s *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* määratletud faktilised kohustused lepingutest
ning need ei ole finantskohustised.

Omakapitaliinstrumendid

- AG13 Omakapitaliinstrumendid on näiteks mitte(tagasi)müüdavad lihtaktsiad, teatavad (tagasi)müüdavad instrumendid
(vt paragrahvid 16A ja 16B), teatavad instrumendid, mis kohustavad üksust andma teisele osapoolle üle üksuse
netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral (vt paragrahvid 16C ja 16D), teatavad eelis-
aktsiate liigid (vt paragrahvid AG25 ja AG26) ja ostutähed või väljastatud ostuoptsioonid, mis lubavad
omanikul märkida või osta emiteeriva üksuse kindlaksmääratud arvu mitte(tagasi)müüdavaid lihtaktsiaid kind-
laksmääratud rahasumma või muu finantsvara eest. Üksuse kohustus emiteerida või osta kindlaksmääratud
kogus enda omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara eest on üksuse omaka-
pitaliinstrument (välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu). Kui aga nimetatud leping sisaldab üksuse kohustust
maksta raha või muu finantsvara (välja arvatud leping, mida liigitatakse omakapitaliks kooskõlas paragrahvidega
16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D), siis tekitab ta ka kohustise lunastussumma nüüdisväärtuse
ulatuses (vt paragrahvi AG27 punkt a). Mitte(tagasi)müüdavate lihtaktsiate emitendil tekib kohustus, kui ta
ametlikult otsustab teha väljamakseid ja tal tekib seadusjärgne kohustus aktsionäride ees seda teha. See võib
toimuda pärast dividendide väljakuulutamist või siis, kui üksus likvideeritakse ja kõik pärast kohustiste täitmist
järelejäänud varad kuuluvad aktsionäridele väljamaksmisele.

AG14 Üksuse ostetud ostuoptsioon või muu sarnane leping, mis annab talle õiguse taasomandada kindlaksmääratud koguse enda omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara eest, ei ole üksuse finantsvara (välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu). Iga sellise lepingu eest makstud tasu arvatakse omakapitalist maha.

Instrumentide liik, mis on allutatud kõikidele teistele liikidele (paragrahvi 16A punkt b ja paragrahvi 16C punkt b)

AG14A Üks paragrahvide 16A ja 16C tunnuseid on see, et finantsinstrument kuulub instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele liikidele.

AG14B Et otsustada, kas instrument on allutatud liigis, hindab üksus instrumendi nõuet likvideerimise korral, nagu toimuks likvideerimine instrumendi liigitamise kuupäeval. Üksus hindab liigitust uuesti, kui on toimunud muutus asjakohastes tingimustes. Näiteks kui üksus annab välja või lunastab mõne teise finantsinstrumendi, võib see mõjutada seda, kas kõnealune instrument on instrumentide liigis, mis on allutatud kõikidele teistele liikidele.

AG14C Instrument, millel on üksuse likvideerimise korral eelisõigus, ei ole instrument, millel on õigus üksuse netovara proportsionaalsele osale. Näiteks on instrumendil likvideerimise korral eelisõigus siis, kui ta annab likvideerimisel selle omanikule õiguse saada lisaks üksuse netovara proportsionaalsele osale kindlaksmääratud dividendi, ja teistel instrumentidel allutatud liigis, millel on õigus üksuse netovara proportsionaalsele osale, puudub likvideerimisel samasugune õigus.

AG14D Kui üksus omab üksnes üht finantsinstrumentide liiki, käsitatakse seda liiki nii, nagu oleks see allutatud kõikidele teistele liikidele.

Kogu eeldatavad rahavood instrumendist instrumendi eluea jooksul (paragrahvi 16A punkt e)

AG14E Kogu eeldatavad rahavood instrumendist instrumendi eluea jooksul peavad olulisel määral põhinema üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel instrumendi eluea jooksul. Kasumit või kahjumit ja muutust kajastatud netovaras mõõdetakse kooskõlas asjakohaste IFRSidega.

Tehingud, mille on sõlminud instrumendi omanik, kes ei ole üksuse omanik (paragrahvid 16A ja 16C)

AG14F Sellise (tagasi)müüdava finantsinstrumendi või instrumendi, mis kohustab üksust andma teisele osapoolle üle üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral, omanik võib sõlmida tehinguid üksusega muus kui omaniku rollis. Näiteks võib instrumendi omanik olla samuti üksuse töötaja. Hinnates, kas instrument tuleks liigitada omakapitaliks paragrahvid 16A või paragrahvi 16C kohaselt, võetakse arvesse üksnes neid instrumendi rahavoogusid ja lepingutingimusi, mis seonduvad üksuse omanikust instrumendi omanikuga.

AG14G Üheks näiteks on usaldusühing, millel on usaldusosanikud ja täisosanikud. Mõned täisosanikud võivad üksusele anda garantii ja nad võivad selle garantii eest tasu saada. Sellistes olukordades on garantii ja sellega seotud rahavood seotud instrumendi omanikega tagatise andjate rollis ja mitte üksuse omanike rollides. Seega ei ole sellise garantii ja sellega seotud rahavoogude tulemuseks olukord, kus täisosanikke peetakse usaldusosaniike allutatuteks, ja nendega ei arvestata usaldusühingu instrumentide ning täisühingu instrumentide lepinguliste tingimuste identsuse hindamisel.

AG14H Teiseks näiteks on kasumi või kahjumi jaotamise kokkulepe, mille alusel jaotatakse kasum või kahjum instrumendi omanikele käesoleva või eelmiste aastate jooksul osutatud teenuste või loodud äritegevuse põhjal. Sellised kokkulepped on tehingud mitteinstrumendi omanikega mitteomanike rollis ja neid ei peaks arvestama paragrahvis 16A või paragrahvis 16C loetletud tunnuste hindamisel. Siiski kujutavad kasumi või kahjumi jaotamise kokkulepped, mille alusel jaotatakse kasum või kahjum instrumendi omanikele nende instrumentide nominaalsumma põhjal võrreldes teiste instrumentidega samas liigis, endast tehinguid instrumendi omanikega omaniku rollis ja neid peaks arvestama paragrahvis 16A või paragrahvis 16C loetletud tunnuste hindamisel.

AG14I (Mitteomaniku rollis) instrumendi omaniku ja emiteeriva üksuse vahelise tehingu rahavood ja lepingutingimused peavad olema sarnased võrdväärsele tehingule, mis võiks toimuda instrumenti mitteomava omaniku ja emiteeriva üksuse vahel.

Puudub muu finantsinstrument või leping kogu rahavoogudega, mis olulisel määral määrab kindlaks või piirab instrumendi omaniku jääktulu (paragrahvid 16B ja 16D)

AG14J Finantsinstrument, mis muidu vastab paragrahvis 16A või paragrahvis 16C esitatud kriteeriumitele, liigitatakse omakapitaliks üksnes tingimusel, et üksusel puudub muu finantsinstrument või leping, mille a) kogu rahavood põhinevad olulisel määral üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel ja b) mõju on jääktulu oluline piiramine või kindlaksmääramine. Järgmised instrumendid, olles sõlmitud sõltumatute osapooltega tavapärasel äritingimustel, ei välista tõenäoliselt selliste instrumentide liigitamist omakapitaliks, mis muidu vastavad paragrahvis 16A või 16C esitatud kriteeriumitele:

a) instrumendid, mille kogu rahavoog põhineb olulisel määral üksuse teatavatel varadel;

b) instrumendid, mille kogu rahavoog põhineb tulu protsendil;

c) lepingud, mis on kavandatud üksikute töötajate premeerimiseks üksusele osutatud teenuste eest;

d) lepingud, millega nõutakse osutatud teenuste või üleantud kaupade eest kasumi mittemärkimisväärse protsendi tasumist.

Tuletisfinantsinstrumendid

AG15 Finantsinstrumendid koosnevad lihtinstrumentidest (nt nõuded, võlad ja omakapitaliinstrumendid) ja tuletisfinantsinstrumentidest (näiteks finantsoptioonid, futuurid, forvardid, intressivahetuslepingud ja valuutavahetuslepingud). Tuletisfinantsinstrumendid vastavad finantsinstrumendi mõistele ja kuuluvad seega käesoleva standardi rakendusalaselle.

AG16 Tuletisfinantsinstrumendid tekitavad õigusi ja kohustusi, mis mõjutavad instrumendi osapoolte vahelist tuletisinstrumendi aluseks olevas lihtfinantsinstrumendis sisalduva ühe või rohkema finantsriski ülekandmist. Jõustumisel annavad tuletisfinantsinstrumendid ühele osapoolele lepingupõhise õiguse potentsiaalselt soodsatel tingimustel finantsvarade või -kohustiste vahetamiseks teise osapoolega või lepingupõhise kohustuse vahetada potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel finantsvarasid või -kohustusi teise osapoolega. Tavaliselt⁽¹⁷⁾ siiski ei kanta lepingu jõustumisel üle tuletisinstrumendi aluseks olevat lihtfinantsinstrumendi ja ilmtingimata ei tehta seda ka lepingu lõpptähtajal. Mõned instrumendid sisaldavad nii vahetamise õigust kui ka kohustust. Kuna vahetuse tingimused määratakse tuletisinstrumendi jõustumisel, võivad need tingimused finantsturgude hindade muutumisel muutuda soodsaks või ebasoodsaks.

⁽¹⁷⁾ See kehtib enamiku, aga mitte kõikide tuletisinstrumentide puhul, nt mõningate eri valuutade intressivahetuslepingute puhul vahetatakse põhiosa jõustumisel (ja lepingu lõpptähtajal vahetatakse uuesti).

AG17 Müügi või ostuoptsioon vahetada finantsvarasid või -kohustisi (finantsinstrumente, mis pole üksuse enda omakapitali instrumentid) annab omanikule õiguse saada potentsiaalset tulevast majandusliku kasu, mis on seotud lepingu aluseks oleva finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutustega. Optsiooni emitent aga võtab kohustuse anda ära potentsiaalne tulevane majanduslik kasu või kanda kahjumit, mis tuleneb optsiooni aluseks oleva finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutustega seotud majanduslikust kasust. Omaniku lepingupõhine õigus ja emitendi kohustus vastavad finantsvara ja -kohustise mõistetele. Optsioonilepingu aluseks olev finantsinstrument võib olla mis tahes finantsvara, k.a osalused teistes üksustes ja intressikandvad instrumentid. Optsioon võib nõuda selle emitendilt pigem võlainstrumendi väljastamist kui finantsvara ülekandmist, kuid optsiooni aluseks olev instrument oleks optsiooni kasutamise korral omaniku finantsvara. Optsiooni omaniku õigus vahetada finantsvara eeldatavalt soodsates tingimustes ja emitendi kohustus vahetada finantsvara eeldatavalt ebasoodsates tingimustes on erinev optsiooni aluseks oleva finantsvara vahetamisest optsiooni kasutamise korral. Optsiooni kasutamise tõenäosus ei mõjuta omaniku õiguse ja emitendi kohustuse olemust.

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

AG19 Paljud teist tüüpi tuletisinstrumentid sisaldavad õigust või kohustust tulevaste vahetuste tegemiseks, k.a intressivahetuslepingud ja valuutavahetuslepingud, muutuva intressimäärade ülem- ja alampiirid ja intressikoridorid, siduvad laenuandmiskohustused, vekslite emissioonilubadused ja akreditiivid. Intressivahetuslepingut võib vaadelda kui forvardlepingut, milles osapooled lepivad kokku terve seeria rahasummade tulevases vahetamises, millest üks summa arvutatakse muutuva intressimäärade alusel ja teine fikseeritud intressimäärade alusel. Futuurlepingud on teiseks forvardlepingu variatsiooniks, erinedes peamiselt selle poolest, et futuurlepingud on standardiseeritud ja börsil kaubeldavad.

Mittefinantsobjektide ostu- ja müügilepingud (paragrahv 8–10)

AG20 Mittefinantsobjektide ostu- ja müügilepingud ei vasta finantsinstrumendi mõistele, sest ühe osapoolle lepingupõhine õigus saada mittefinantsvara või teenust ning teise osapoolle vastav kohustus ei anna kummalegi osapoolle kohest õigust ega kohustust saada, anda või vahetada finantsvara. Näiteks lepingud, mis näevad arveldamise ette ainult mitterahalise objekti (nt hõbeda optsiooni- futuur- või forvardleping) saamise või andmise kaudu, ei ole finantsinstrumentid. Paljud kaubalepingud on seda tüüpi. Mõned on vormilt standardiseeritud ja nendega kaubeldakse reguleeritud turgudel samamoodi nagu mõningate tuletisfinantsinstrumentidega. Näiteks võib kauba futuurlepinguid raha eest kergelt osta ja müüa, sest need on noteeritud börsil kaubeldava objektina ja võivad vahetada omanikku mitmeid kordi. Lepingu ostjad ja müüjad kauplevad aga tegelikult lepingu aluseks oleva kaubaga. Võimalus raha eest osta või müüa kaubalepingut, lihtsus, millega seda saab teha ega ka võimalus läbi rääkida rahas tasumise üle kauba saamise või kättetoimetamise kohustuse asemel ei muuda lepingu põhiolemust nii, et seda saaks pidada finantsinstrumendiks. Sellest hoolimata kuuluvad mõningad mittefinantsobjektide ostu- või müügilepingud, mida saab netoarveldada või finantsinstrumente vahetades või mille mittefinantsobjekt on kergesti vahetatav rahaks, käesoleva standardi rakendusala, nagu oleksid need finantsinstrumentid (vt paragrahv 8).

- AG21 Kui IFRS 15-s *Kliendilepingutest saadav müügitulu* ei ole nõutud teisiti, siis lepingust, mis sisaldab materiaalse varade saamist või üleandmist, ei tulene ühele osapoolle finantsvara ja teisele finantskohustus, v.a juhul, kui mõni vastav makse lükkub materiaalse vara üleandmisest hilisemale kuupäevale. Nii on see kommertslaenu alusel ostetud või müüdüd kaupade puhul.
- AG22 Mõned lepingud on kaubaga seotud, kuid ei näe ette kauba füüsilist saamist või andmist. Nad näevad ette tasumise rahamaksete kaudu, mis ei ole aga fikseeritud kindlate summade tasumisena, vaid mis määratakse kindlaks lepingus sätestatud valemiga. Näiteks võib võlakirja põhiosa summa arvutada, korrutades võlakirja lunastamise tähtajal valitseva nafta turuhinna fikseeritud nafta kogusega. Põhiosamakse on indekseeritud kauba hinna suhtes, kuid see tasutakse ainult rahas. Nimetatud leping on finantsinstrument.
- AG23 Finantsinstrumendi määratluse alla kuulub ka leping, mis tekitab peale finantsvara või -kohustise ka mittefinantsvara või -kohustise. Nimetatud finantsinstrument võimaldab tihti ühel osapoolel vahetada finantsvara mittefinantsvara vastu. Näiteks naftaga seotud võlakiri võib anda omanikule õiguse saada kindlaksmääratud perioodil intressimakseid ja lunastamisel fikseeritud rahasumma koos võimalusega vahetada võlakirja nominaal fikseeritud koguse nafta vastu. Soov sellist võimalust kasutada on erinevatel aegadel erinev ja sõltub nafta õiglasest väärtusest, võrrelduna raha nafta vastu vahetamise kursiga (vahetushind) võlakirjas. Võlakirja omaniku kavatsused selle võimaluse kasutamise suhtes ei mõjuta varakomponentide olemust. Omaniku finantsvara ja emitendi finantskohustus teevad võlakirja finantsinstrumendiks, olenemata samuti tekkinud teist tüüpi varadest ja kohustistest.
- AG24 [Välja jäetud]

ESITAMINE

Kohustised ja omakapital (paragrahvid 15–27)

Puudub lepingupõhine kohustus anda üle raha või muu finantsvara (paragrahvid 17–20)

- AG25 Eelisaktsiaid saab emitteerida mitmesuguste õigustega. Määramisel, kas eelisaktsia on finantskohustus või omakapitaliinstrument, hindab emitent aktsiaga seotud õigusi, et määrata kindlaks kas temas esineb finantskohustise põhilisi tunnuseid. Näiteks sisaldab eelisaktsia, mis määrab lunastamise kindlal kuupäeval või annab aktsiaomanikule selle müügi optsooni, finantskohustist, sest emitendil on kohustus anda aktsia finantsvara aktsiaomanikule. Emitendi võimalik suutmatust täita kohustust eelisaktsia tagasiostmiseks, kas rahaliste vahendite nappuse, seaduse nõuete või ebapiisava kasumi või reservide tõttu, ei tühista seda kohustust. Emitendi õigus aktsia raha eest tagasi osta ei vasta finantskohustise mõistele, kuna emitendil ei ole kehtivat kohustust aktsiaomanikele finantsvara üle kanda. Sellisel juhul sõltub aktsiate väljaostmine üksnes emitendi otsusest. Kohustus võib siiski tekkida siis, kui aktsiate emitent oma õigust kasutab, tavaliselt läbi aktsiate tagasiostu kavatsuse omanikele teatavaks tegemise.
- AG26 Kui eelisaktsiad on mittetagasiostetavad, on asjakohane liigitus sõltuv teistest nendega seotud õigustest. Liigitus põhineb lepingujärgse kokkuleppe sisu hindamisel ja finantskohustise ning omakapitaliinstrumendi mõistetes. Kui väljamaksed kumulatiivsete või mitteakumulatiivsete eelisaktsiate omanikele on emitendi otsustada, on aktsiad omakapitaliinstrumendid. Eelisaktsia liigitust omakapitaliinstrumendiks või finantskohustiseks ei mõjuta näiteks järgmised asjaolud:
- minevikus tehtud väljamaksed;
 - kavatsus teha tulevikus väljamaksed;
 - võimalik negatiivne mõju emitendi lihtaktsiate hinnale juhul, kui väljamaksed ei tehta (kuna lihtaktsiate dividendide makseid piiratakse juhul, kui eelisaktsiatele ei maksta dividende);

- d) emitendi reserveide maht;
- e) emitendi ootused perioodi kasumi või kahjumi suhtes või
- f) emitendi võimelisus või võimetus perioodi kasumi või kahjumi suurust mõjutada.

Arveldused üksuse enda omakapitaliinstrumentidega (paragrahvid 21–24)

AG27 Järgmised näited illustreerivad, kuidas liigitada eri tüüpi lepinguid üksuse enda omakapitaliinstrumentides:

- a) Leping, mida üksus arveldab, võttes vastu või andes üle kindlaksmääratud koguse enda aktsiaid ilma tulevikus saadava tasuta, või vahetades kindlaksmääratud koguse enda aktsiaid kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara vastu, on omakapitaliinstrument (välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu). Seega lisatakse sellise lepingu alusel saadud või makstud tasu otse omakapitalile või arvatakse otse sellest maha. Üheks näiteks on emiteeritud aktsiaoptioon, mis annab teisele osapoolle õiguse osta kindlaksmääratud arvu üksuse aktsiaid kindlaksmääratud rahasumma eest. Siiski, kui lepingus nähakse ette, et üksus peab oma aktsiaid ostma (lunastama) raha või muu finantsvara eest kindlaksmääratud või kindlaksmäärataval kuupäeval või nõudmisel, kajastab üksus ka finantskohustise lunastussumma nüüdisväärtuses (välja arvatud finantsinstrumendid, millel on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele). Üks näide on forvardlepingust tulenev üksuse kohustus osta tagasi kindlaksmääratud arv enda aktsiaid kindlaksmääratud rahasumma eest.
- b) Üksuse kohustusest osta raha eest enda aktsiaid tuleneb finantskohustis lunastussumma nüüdisväärtuse ulatuses isegi siis, kui aktsiate arv, mida üksus peab tagasi ostma, ei ole kindlaks määratud või kui kohustus on tingimuslik seoses teise osapoollega, kellele kuulub lunastusõigus (välja arvatud paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D sätestatu). Üks tingimusliku kohustuse näide on emiteeritud optioon, mis nõuab üksuselt aktsiate raha eest tagasiostmist, kui teine osapool seda optiooni kasutab.
- c) Leping, mida arveldatakse rahas või muus finantsvaras, on finantsvara või -kohustis isegi siis, kui rahasumma või muu finantsvara, mis saadakse või antakse üle, põhineb üksuse enda omakapitaliinstrumenti turuhinna muutustel (välja arvatud paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D sätestatu). Üks näide on rahas netoarveldatav aktsiaoptioon.
- d) Leping, mille alusel arveldamine toimub muutuva arvu üksuse omaaktsiatega, mille väärtus on võrdne fikseeritud summaga või aluseks oleva muutuja (näiteks kauba hind) muutustel põhineva summaga, on finantsvara või -kohustis. Selle näiteks on väljastatud optioon kulla ostmiseks, mille kasutamisel tasub üksus oma instrumentides summas, mis on väärtuselt optioonilepinguga võrdne. Nimetatud leping on finantsvara või -kohustis isegi siis, kui aluseks olev muutuja on üksuse oma aktsia hind ja mitte kuld. Samuti on leping, mille alusel arveldamine toimub fikseeritud arvu üksuse omaaktsiatega, kuid nende aktsiatega seotud õigusi muudetakse nii, et arvelduse väärtus oleks võrdne fikseeritud summaga või aluseks oleva muutuja muutustel põhineva summaga, finantsvara või -kohustis.

Tingimuslikud arvelduskokkulepped (paragrahv 25)

AG28 Paragrahviga 25 nõutakse, et kui osa tingimuslikust arvelduskokkuleppest, mis saaks nõuda arveldamist rahas või muus finantsvaras (või muul viisil, mille tulemusena instrument saab finantskohustiseks) ei ole tõeline, ei mõjuta arveldustingimused finantsinstrumendi liigitust. Seega on leping, mis nõuab arveldamist rahas või muutuva hulga üksuse omaaktsiatega üksnes äärmiselt harva esineva, väga ebatavalise ning väga ebatõenäolise sündmuse puhul, omakapitaliinstrument. Sarnaselt võib kokkulepe fikseeritud hulga üksuse omaaktsiatega arveldamise kohta olla lepingupõhiselt välistatud asjaoludel, mis on üksuse kontrolli alt väljas, kuid juhul, kui need asjaolud tegelikult tõenäoliselt ei ilmne, on liigitus omakapitaliinstrumentiks asjakohane.

Käsitlus konsolideeritud finantsaruannetes

- AG29 Konsolideeritud finantsaruannetes esitab üksus mittekontrollivad osalused – st muude osapoolte osalused oma tütarettevõtete omakapitalis ja tulus – kooskõlas IAS 1 ja IFRS 10-ga. Finantsinstrumendi (või selle komponendi) liigitamisel konsolideeritud finantsaruandes juhindub üksus kõikidest kontserni liikmete ning instrumendi omanike vahel kokku lepitud tingimustest, et määrata kindlaks, kas kontsern tervikuna omab instrumendi suhtes raha või muu finantsvara üleandmise kohustust või ta arveldab seda viisil, mis nõuab kajastamist kohustisena. Kui kontserni tütarettevõtte emiteerib finantsinstrumendi ja emaettevõtte või muu kontserni üksus lepib instrumendi omanikega otse kokku lisatingimustes (näiteks garantii), võib kontsern mitte omada valikuvabadust väljamaksete ja aktsiate tagasiostu suhtes. Kuigi tütarettevõtte võib instrumendi nõuetekohaselt liigitada oma eraldiseisvates finantsaruannetes, pööramata nendele lisatingimustele tähelepanu, tuleb teiste kontserni ettevõtete ja instrumendi omanike vaheliste kokkulepete mõjuga arvestada, tagamaks, et konsolideeritud finantsaruanded peegeldaksid lepingute ning tehingute mõju kogu kontsernile. Sellise kohustuse või arveldustingimuse ulatuses on finantsinstrument (või selle komponent, mis on kohustuse objektiks) liigitatud konsolideeritud finantsaruandes finantskohustiseks.
- AG29A Teatavaid instrumentide liike, mis panevad üksusele lepingupõhise kohustuse, liigitatakse omakapaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Nimetatud paragrahvidega kooskõlas olev liigitus on erandiks põhimõtetest, mida vastasel korral rakendatakse instrumendi liigitamisel käesolevas standardis. See erand ei laiene konsolideeritud finantsaruannetes esitatud mittekontrollivate osaluste liigitamisele. Seega liigitatakse kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D eraldiseisvates või individuaalsetes finantsaruannetes omakapaliinstrumentidena liigitatud instrumente, mis ei ole mittekontrollivad osalused, kohustistena kontserni konsolideeritud finantsaruannetes.

Liitfinantsinstrumendid (paragrahvid 28–32)

- AG30 Paragrahvi 28 rakendatakse üksnes mitte-tuletisliitfinantsinstrumentide emitendile. Paragrahv 28 ei käsitle liitfinantsinstrumente nende omanike seisukohast. IFRS 9 käsitleb sellise finantsvara liigitamist ja mõõtmist, mis selle omanike seisukohast on liitfinantsinstrumendid.
- AG31 Tavaliseks liitfinantsinstrumendi vormiks on varjatud vahetusoptiooniga võlainstrument, näiteks ühegi muu varjatud tuletisinstrumendi tunnusetu emitendi lihtaktsiaks vahetatav võlakiri. Paragrahvis 28 nõutakse sellise finantsinstrumendi emitendilt kohustise komponendi ja omakapitali komponendi eraldi esitamist finantsseisundi aruandes järgmiselt:
- a) emitendi kohustus teha regulaarseid intressi- ja põhiosamakseid on finantskohustus, mis kestab seni, kuni instrumenti ei ole vahetatud. Esmasel kajastamisel on kohustise komponendi õiglane väärtus lepinguliselt kindlaksmääratud tulevaste rahavoogude nüüdiseväärtus, mis on diskonteeritud intressimääraga, mis sellel ajal rakendati turul võrreldava krediivõimega instrumentidele, mis tekitasid sisuliselt samasugust rahavoogu samadel tingimustel, kuid olid ilma vahetusõiguseta;
 - b) omakapaliinstrument on varjatud optioon vahetada kohustus emitendi omakapitaliks. Sellisel optioonil on väärtus esmasel kajastamisel isegi juhul, kui optiooni täitmishind ei ole alusvara turuhinnast kõrgem (*out of the money*).
- AG32 Vahetatava instrumendi vahetamisel selle lõpptähtajal lõpetab üksus kohustise komponendi kajastamise ning kajastab seda kui omakapitali. Algne omakapitali komponent jääb omakapitaliks (kuigi seda tuleb võib-olla kanda ühelt omakapitali kirjelt teisele). Lõpptähtajal vahetamisel ei teki ei kasumit ega kahjumit.

- AG33 Kui üksus tühistab vahetatava instrumendi enne lunastustähtaega ennetähtaegse tagasiostuga, mille käigus algseid vahetuse eelisõigusi ei muudeta, jaotab üksus makstud tasu ja tehingukulud kohustise ja omakapitali komponentide vahel tehingupäeva seisuga. Makstud tasude ja tehingukulude komponentide vahel jaotamiseks kasutatakse samasugust meetodit, nagu kasutati vahetatava instrumendi algsel emiteerimisel saadud sissetulekute komponentide vahel jaotamisel kooskõlas paragrahvidega 28–32.
- AG34 Kui tasude jaotus on tehtud, käsitletakse edasisi kasumeid või kahjumeid kooskõlas vastavale komponendile rakendatavate arvestuspõhimõtetega järgmiselt:
- a) kohustise komponendiga seotud tulu või kulu summa kajastatakse kasumis või kahjumis ja
- b) omakapitaliinstrumendi komponendiga seotud tasu kajastatakse omakapitalis.
- AG35 Üksus võib muuta vahetatava instrumendi tingimusi, et saavutada ennetähtaegne vahetus, näiteks läbi soodsama vahetuskursi pakkumise või muu täiendava tasu maksmise vahetamisel enne kindlaksmääratud kuupäeva. Tingimuste muutmise kuupäeval kajastatakse erinevus omaniku poolt instrumendi muudetud tingimuste alusel saadava õiglase väärtuse ja algsetele tingimustele vastava tasu õiglase väärtuse vahel kasumiaruandes kahjumina.

Omaaktsiad (paragrahvid 33 ja 34)

- AG36 Üksuse enda omakapitaliinstrumente ei kajastata finantsvarana olenemata tagasiostmise põhjusest. Paragrahvi 33 nõutakse enda omakapitaliinstrumente tagasiostvalt üksuselt nende omakapitaliinstrumentide omakapitalist mahaarvamist (vt ka paragrahv 33A). Kui aga üksus omab enda omakapitali teiste nimel, näiteks kui finantsasutus omab kliendi nimel enda aktsiaid, on tegemist esindussuhtega ja sellest tulenevalt ei kajasta üksus neid osalusi oma finantsseisundi aruandes.

Intressid, dividendid, kahjumid ja kasumid (paragrahvid 35–41)

- AG37 Järgmine näide illustreerib paragrahvi 35 rakendamist liitfinantsinstrumendi suhtes. Oletame, et mittekumulatiivne eelisaktsia on kohustuslikus korras raha eest väljaostetav viie aasta pärast, kuid dividende makstakse enne väljaostukuupäeva üksuse otsuse alusel. Selline instrument on liitfinantsinstrument kohustise komponendiga väljaostusumma nüüdisväärtuses. Selle komponendi allahindlus kajastatakse kasumiaruandes intressikuluna. Omakapitalikomponendiga seotud mis tahes dividendiväljamakset kajastatakse kasumi või kahjumi väljamaksendena. Sarnast lähenemist rakendatakse ka siis, kui väljaostmine ei ole mitte kohustuslik vaid on instrumendi omaniku õigus, või kui aktsia on kohustuslikult vahetatav muutuvaks arvuks lihtaktsiateks, mis on võrdsed fikseeritud summaga või summaga, mis põhineb aluseks oleva muutuja (näiteks kaup) muutustel. Siiski, kui maksmata dividend lisatakse väljaostu summale, on kogu instrument kohustis. Sellisel juhul liigitatakse dividendid intressikuluks.

Finantsvara ja finantskohustise saldeerimine (paragrahvid 42–50)

- AG38 [Välja jäetud]

Kriteerium, mille kohaselt on üksusel juriidiliselt rakendatav õigus kajastatud summasisid tasaarvestada (paragrahvi 42 punkt a)

- AG38A Tasaarvestusõigus võib olla hetkel kasutatav või võib sõltuda mingist sündmusest tulevikus (nt võib õigus tekkida või olla kasutatav üksnes teatava sündmuse toimumisel tulevikus, nt vastaspoolle kohustuste täitmata jätmise, maksejõuetuse või pankroti korral). Isegi kui tasaarvestusõigus sõltub mingist sündmusest tulevikus, võib see olla juriidiliselt rakendatav üksnes tavapärase äritegevuse käigus või juhul, kui üks vastaspool või kõik vastaspoolel ei täida oma kohustusi või muutuvad maksejõuetuks või pankrotistuvad.

AG38B Paragrahvi 42 punktis a sätestatud kriteeriumi täitmiseks peab üksusel olema juriidiliselt rakendatav tasaarvestusõigus. See tähendab, et tasaarvestusõigus

- a) ei tohi sõltuda mingist sündmusest tulevikus ja
- b) peab olema juriidiliselt rakendatav kõigil järgmistel juhtudel üksuse ja kõigi vastaspoolte
 - i) tavapärase äritegevuse käigus;
 - ii) kohustuste täitmata jätmise korral ja
 - iii) maksejõuetuse või pankroti korral.

AG38C Tasaarvestusõiguse laad ja ulatus, kaasa arvatud õiguse rakendamise seotud tingimused ja see, kas õigus kehtib kohustuste täitmata jätmise või maksejõuetuse või pankroti korral, võib olla erinevates õigussüsteemides erinev. Seega ei saa eeldada, et tasaarvestusõigus on automaatselt kasutatav väljaspool tavapärast äritegevust. Teatavas õigussüsteemis võivad pankroti- või maksejõuetusalased õigusaktid näiteks teataval asjaoludel keelata tasaarvestusõiguse kasutamise pankroti või maksejõuetuse korral või selle kasutamist piirata.

AG38D Et teha kindlaks, kas tasaarvestusõigus on täitmisele pööratav üksuse ja kõigi vastaspoolte tavapärase äritegevuse käigus, kohustuste täitmata jätmise korral ja maksejõuetuse või pankroti korral (nagu sätestatud paragrahvi AG38B punktis b), tuleb võtta arvesse osapoolte vaheliste suhete suhtes rakendatavaid seadusi (nt lepingute sätteid, lepinguid reguleerivad seadused või kohustuste täitmata jätmist, maksejõuetust või pankrotti käsitlevad seadused, mida poolte suhtes kohaldatakse).

Kriteerium, mille kohaselt kavatakse üksus kas arveldada netosummana või realiseerida vara ja arveldada kohustise samaaegselt (paragrahvi 42 punkt b)

AG38E Paragrahvi 42 punktis b sätestatud kriteeriumi täitmiseks peab üksus kavatsema kas arveldada netosummana või realiseerida vara ja arveldada kohustise samaaegselt. Kuigi üksusel võib olla õigus arveldada netosummana, võib ta siiski vara realiseerida ja arveldada kohustise eraldi.

AG38F Kui üksus saab arveldada summad selliselt, et tulemus on tegelikult samaväärne netosummana arveldamisega, vastab üksus paragrahvi 42 punktis b sätestatud netosummana arveldamise kriteeriumile. See toimub ainult siis, kui brutoarveldussüsteemil on funktsioone, mis kõrvaldavad krediidi- ja likviidsusriski või mille tulemusena on väga väike krediidi- või likviidsusrisk ning süsteem töötleb nõudeid ja võlgu ühtse arveldusprotsessi või -tsükli raames. Paragrahvi 42 punktis b sätestatud netosummas arveldamise kriteeriumile vastab näiteks brutoarveldussüsteem, millel on kõik järgmised omadused:

- a) tasaarvestuskõlblikud finantsvarad ja finantskohustused esitatakse töötlemiseks samal ajahetkel;
- b) kui finantsvarad ja finantskohustused on esitatud töötlemiseks, on pooled võtnud kohustuse täita oma arveldamiskohustust;
- c) võimalus, et varadest ja kohustistest tulenevad rahavood muutuvad, puudub pärast nende esitamist töötlemiseks (v.a töötlemise ebaõnnestumise korral, vt allpool punkt d);
- d) väärtpaberitega tagatud varad ja kohustised arveldatakse väärtpaberite üleandmisega või muu sarnase süsteemi kaudu (nt üleandmine makse vastu), nii et kui väärtpaberite üleandmine ebaõnnestub, ebaõnnestub ka asjaomaste nõuete või võlgade – mille tagatiseks väärtpaberid on – töötlemine (ja vastupidi);
- e) tehingud, mis ebaõnnestuvad – nagu kirjeldatud punktis d –, esitatakse uuesti töötlemiseks, kuni need on arveldatud;

- f) arveldamine toimub sama arveldusasutuse kaudu (nt arvelduspank, keskpank või väärtpaberite keskdeposiitorium) ja
- g) on olemas päevisese laenu võimalus, mis tagab kõikide poolte jaoks piisava arvelduskrediidi maksete töötlemiseks arvelduskuupäeval, ja on praktiliselt kindel, et päevisese laenu võimalust saab vajaduse korral kasutada.

AG39 Käesolev standard ei sätesta erikäsitlust nn „sünteeilistele instrumentidele“, mille puhul eraldiseisvate finantsinstrumentide grupid soetatakse ja hoitakse teise instrumendi tunnuste imiteerimiseks. Näiteks muutuva intressimääraga pikaajalised võlakohustused kombineerituna intressivahetuslepinguga, mis näeb ette muutuva suurusega maksete saamist ning fikseeritud suurusega maksete tasumist, sünteesib fikseeritud intressimääraga pikaajalise võlakohustuse. Iga üksik finantsinstrument, mis koos moodustavad „sünteeilise instrumendi“, esindab omaenda tingimustega lepingulist õigust või kohustust ning võib olla eraldi üle kantud või arveldatud. Iga finantsinstrument on avatud riskidele, mis võivad erineda teiste finantsinstrumentide avatusest riskidele. Seega, kui üks finantsinstrument „sünteeilises instrumendis“ on vara ning teine on kohustus, ei ole nad saldeeritavad ega netosummas üksuse finantsseisundi aruandes esitatavad, väljaarvatud juhul, kui nad vastavad paragrahvis 42 toodud saldeerimise tingimustele.

AG40 [Välja jäetud]

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 33

Aktsiakasum

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted, kuidas määrata ja esitada aktsiakasumit selliselt, et paraneks tulemuslikkuse võrreldavus erinevate üksuste vahel samal aruandeperioodil ning sama üksuse erinevate aruandeperioodide vahel. Kuigi erinevate kasumi arvestamisel kasutatavate arvestusmeetodite tõttu on ka aktsiakasumi kohta leitud andmetel omad puudused, parandab ühetaoliselt kindlaksmääratud nimetaja kasutamine finantsaruandlust. Käesolevas standardis keskendutakse aktsiakasumi arvutamisel kasutatavale nimetajale.

RAKENDUSALA

- 2 Käesolevat standardit rakendatakse

a) üksuse eraldiseisvate finantsaruannete suhtes, kui:

- i) emaettevõtte lihtaktsiad või potentsiaalsed lihtaktsiad on avalikult kaubeldavad (oma riigi või välisriigi börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel); või
- ii) **emaettevõtte esitab oma finantsaruandeid väärtpapierikomisjonile või muule reguleerivale asutusele lihtaktsiate emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist; ja**

b) kontserni konsolideeritud finantsaruannete suhtes, kui:

- i) emaettevõtte lihtaktsiad või potentsiaalsed lihtaktsiad on avalikult kaubeldavad (oma riigi või välisriigi börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel); või
- ii) **emaettevõtte esitab oma finantsaruandeid väärtpapierikomisjonile või muule reguleerivale asutusele lihtaktsiate emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist.**

- 3 Üksus, mis avalikustab aktsiakasumi, peab aktsiakasumi arvutama ja avalikustama kooskõlas käesoleva standardiga.

- 4 Kui üksus esitab nii konsolideeritud kui ka konsolideerimata finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas kas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded* või IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded*, siis tuleb käesoleva standardiga nõutud avalikustatav teave esitada üksnes konsolideeritud teabe alusel. Üksus, mis eelistab avalikustada aktsiakasumi oma konsolideerimata finantsaruannete põhjal, võib aktsiakasumi esitada üksnes oma koondkasumi aruandes. Üksus ei tohi sellisel juhul esitada aktsiakasumit konsolideeritud finantsaruannetes.

- 4A Kui üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (muudetud 2011) paragrahvis 10A, esitab ta aktsiakasumi ainult selles eraldiseisvas aruandes.

MÕISTED

- 5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Mittelahjendamine on aktsiakasumi suurenemine või aktsiakahjumi vähenemine, lähtudes eeldusest, et vahetatavad instrumendid on vahetatud, optsioonid või ostutähed kasutatud või lihtaktsiad on emiteeritud kindlaksmääratud tingimuste täitmisel.

Tingimuslik aktsialeping on kokkulepe emiteerida aktsiaid lepingus kindlaksmääratud tingimuste täitmisel.

Tingimuslikult emiteeritavad lihtaktsiad on lihtaktsiad, mida saab emiteerida vähese rahaga või ilma raha või muu tasuta juhul, kui tingimuslikus aktsialepingus kindlaksmääratud tingimused on täidetud.

Lahjendamine on aktsiakasumi vähenemine või aktsiakahjumi suurenemine, lähtudes eeldusest, et vahetatavad instrumentid on vahetatud, optsioonid või ostutähed kasutatud või lihtaktsiad on kindlaksmääratud tingimuste täitmisel emiteeritud.

Opsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid on finantsinstrumentid, mis annavad nende omanikule õiguse osta lihtaktsiaid.

Lihtaktsia on omakapitaliinstrument, mis on allutatud kõikidele muudele omakapitaliinstrumentide liikidele.

Potentsiaalne lihtaktsia on finantsinstrument või muu leping, mis võib anda selle omanikule õiguse saada lihtaktsiaid.

Lihtaktsia müügioptsoon on leping, mis annab aktsia omanikule õiguse müüa oma aktsia kindlaksmääratud hinna eest teatava perioodi jooksul.

- 6 Lihtaktsiad osalevad perioodi kasumi jaotamisel vaid muud liiki aktsiate (nagu näiteks eelisaktsiad) järel. Üksusel võib olla rohkem kui üht liiki lihtaktsiaid. Sama liiki lihtaktsiatel on ühesugused õigused dividendidele.
- 7 Potentsiaalsete lihtaktsiate näited on:
 - a) võla- või omakapitaliinstrumentid, sealhulgas eelisaktsiad, mida saab vahetada lihtaktsiate vastu;
 - b) optsioonid ja ostutähed;
 - c) aktsiad, mis võidakse emiteerida lepingupõhistest kokkulepetest tulenevate tingimuste täitmisel, näiteks üksuse või muude varade ostmisel.
- 8 Käesolevas standardis kasutatakse IAS 32-s *Finantsinstrumentid: esitamine* määratletud mõisteid IAS 32 paragrahvis 11 sätestatud tähenduses, kui ei ole märgitud teisiti. IAS 32-s määratletakse mõisted „finantsinstrument“, „finantsvara“, „finantskohustus“ ja „omakapitaliinstrument“ ning antakse juhised nende mõistete kasutamiseks. IFRS 13-s *Õiglase väärtuse mõõtmine* määratletakse mõiste „õiglase väärtus“ ja sätestatakse selle mõiste rakendamise nõuded.

MÕÕTMINE

Baasaktsiakasum

- 9 Üksus arvutab baasaktsiakasumi emaettevõtte lihtaktsionäridele omistatava kasumi või kahjumi põhjal, kaasates ka jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadava kasumi või kahjumi, mida saab nendele lihtaktsionäridele omistada.
- 10 Baasaktsiakasum arvutatakse nii, et emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv kasum või kahjum (lugeja) jagatakse perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvuga (nimetaja).
- 11 Baasaktsiakasumi arvutamise eesmärk on saada näitaja, mis väljendaks emaettevõtte iga lihtaktsia osa üksuse tulemuslikkuses aruandeperioodi vältel.

*Kasum***12 Baasaktsiakasumi arvutamisel võetakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv**

a) jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadav kasum või kahjum, mis omistatakse emaettevõttele; ja

b) emaettevõtte kasum või kahjum,

ning korrigeeritakse need vastavalt maksustamisjärgetele eelisaktsiate dividendidele, eelisaktsiatega arveldamisel tekkivatele vahedele ja muudele samalaadsetele omakapitaliks liigitatud eelisaktsiate mõjudele.

13 Kõik emaettevõtte lihtaktsionäride perioodi kulud ja tulud, sealhulgas maksukulu ja eelisaktsiate dividendid, mis on liigitatud kohustisteks, võetakse arvesse perioodi emaettevõtte lihtaktsionäride kasumi ja kahjumi kindlaksmääramisel (vt IAS 1).

14 Maksustamisjärgne eelisaktsiate dividendide summa, mis on maha arvatud kasumist või kahjumist, on:

a) mittekumulatiivsetele eelisaktsiatele perioodi eest välja kuulutatud eelisaktsiate dividendide maksustamisjärgne summa ja

b) kumulatiivsete eelisaktsiate puhul perioodi maksustamisjärgete eelisaktsiate dividendide summa, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud. Perioodi eelisaktsiate dividendide summa ei sisalda kumulatiivsete eelisaktsiate eest käesoleval perioodil eelnevate perioodide eest makstud või välja kuulutatud eelisaktsiate dividendide summat.

15 Eelisaktsiaid, millelt saab esialgu madalaid dividende, kompenseerimaks üksusele eelisaktsiate müümist allahindlusega, või hiljem turuväärtusest kõrgemaid dividende, kompenseerimaks investorile eelisaktsiate ostmist ülekursiga, nimetatakse mõnikord suureneva määraga eelisaktsiateks. Iga esmasemissiooni suureneva määraga eelisaktsiate allahindlus või ülekurs amortiseeritakse jaotamata kasumisse, kasutades sisemise intressimäära meetodit ning käsitades neid aktsiakasumi arvutamisel eelisaktsia dividendina.

16 Eelisaktsiaid võib tagasi osta, kui üksus teeb aktsionäridele sellekohase pakkumise. Eelisaktsiate omanikele makstud tasu õiglase väärtuse ülejääk, mis ületab eelisaktsiate bilansilise jääkmaksumuse, on aktsionäride eelisaktsiatelt saadavat tulu ja kajastatakse üksuse jaotamata kasumis. Emaettevõtte omakapitali lihtosaniku kasumi või kahjumi arvutamisel arvatakse see summa maha.

17 Üksus võib mõjutada omanikke vahetama oma vahetatavaid eelisaktsiaid varem, tehes soodsaid muudatusi algsetesse vahetustingimustesse või makstes lisatasu. Lihtaktsiate õiglasest väärtusest ülejääv osa või muu tasu, mis on makstud üle algsetel vahetustingimustel emiteeritud lihtaktsia õiglase väärtuse, on eelisaktsiate omanike tulu ning see arvatakse maha emaettevõtte omakapitali lihtosanike kasumi või kahjumi arvestamisel.

18 Summa, mille võrra eelisaktsiate bilansiline jääkmaksumus ületab nende arveldamiseks makstud tasu õiglase väärtuse, võetakse arvesse emaettevõtte omakapitali lihtosanike kasumi või kahjumi arvutamisel.

Aktsiad

19 Baasaktsiakasumi arvutamisel tuleb lihtaktsiate arvuks võtta perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv.

- 20 Perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu kasutamisel võib juhtuda, et aktsiakapitali suurus võib olla perioodi vältel muutunud, kuna käibel olnud aktsiate arv on mingil hetkel olnud suurem või väiksem. Perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv on perioodi algul käibel olnud lihtaktsiate arv, mida on korrigeeritud nende lihtaktsiate arvuga, mis on perioodi jooksul tagasi ostetud või emiteeritud, korrutatult ajateguriga. Ajategur on nende päevade arv, mil vaadeldavad aktsiad on käibel, jagatuna perioodi päevade koguarvuga; paljudel juhtudel piisab kaalutud keskmise mõistlikust ligikaudsest väärtusest.
- 21 Enamasti kaasatakse aktsiad kaalutud keskmise arvutamisse alates kuupäevast, millal tekkis nende eest tasumise nõue (mis tavaliselt on nende emiteerimise kuupäev), näiteks:
- a) raha vastu emiteeritud lihtaktsiad kaasatakse siis, kui tekib vastav rahaline nõue;
 - b) lihtaktsiad, mis on emiteeritud liht- või eelisaktsiatelt teenitud dividendide vabatahtliku taasinvesteeringu tulemusena, kaasatakse dividendide reinvesteeringu päevast;
 - c) lihtaktsiad, mis on emiteeritud võlainstrumendi vahetamisel lihtaktsiate vastu, kaasatakse päevast, mil tekkepõhine intressiarvestus lõpetatakse;
 - d) lihtaktsiad, mis on emiteeritud muude finantsinstrumentide intressi või põhisumma vastu, kaasatakse päevast, mil tekkepõhine intressiarvestus lõpetatakse;
 - e) lihtaktsiad, mis on emiteeritud ettevõtte kohustise vastu, kaasatakse väärtuspäevast;
 - f) lihtaktsiad, mis on emiteeritud tasuna mitterahalise vara omandamise eest, kaasatakse vara arvelevõtmise kuupäevast ja
 - g) lihtaktsiad, mis on emiteeritud üksusele teenuste osutamise eest, kaasatakse siis, kui teenused on osutatud.
- Lihtaktsiate kaasamise ajastus määratakse kindlaks nende emissioonireeglite ja -tingimustega. Emissiooniga seotud iga lepingu sisu tuleb asjakohaselt arvesse võtta.
- 22 Äriühenduses üleantava tasu osana emiteeritud lihtaktsiad võetakse arvesse aktsiate kaalutud keskmise arvu arvutamisel alates omandamise kuupäevast. Põhjuseks on see, et sellest kuupäevast alates liidab omandaja omandatava kasumid ja kahjumid enda koondkasumiaruandesse.
- 23 Lihtaktsiad, mis emiteeritakse kohustuslikult vahetatava instrumendi vahetamisel, kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alates lepingu sõlmimise kuupäevast.
- 24 Tingimuslikult emiteeritavaid aktsiaid käsitletakse käibel olevatena ning need kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alles kuupäevast, kui kõik vajalikud tingimused on täidetud (st siis, kui sündmused on toimunud). Need aktsiad, mis emiteeritakse ainult pärast teatud aja möödumist, ei ole tingimuslikult emiteeritavad aktsiad, kuna aja möödumine on kindel. Käibel olevaid lihtaktsiaid, mis on tingimuslikult tagastatavad (st tagasikutsumisel), ei käsitleta käibel olevatena ning kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alles siis, kui aktsiaid ei saa enam tagasi kutsuda.
- 25 [Välja jäetud]
- 26 Perioodil ja kõikide teiste vaadeldavate perioodide jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu korrigeerimisel tuleb lähtuda sündmustest, välja arvatud potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamine, mis muutsid käibel olnud lihtaktsiate arvu, ilma et oleks toimunud vastavat muutust ressursides.

- 27 Lihtaktsiaid võib emiteerida või käibel olevate lihtaktsiate arvu vähendada, ilma et toimuks vastavat muutust ressurssides. Näiteks:
- kapitaliseerimine ehk fondiemissioon (mida mõnikord nimetatakse ka aktsiadiidendiks);
 - mõne muu emissiooni boonussosa, näiteks boonussosa olemasolevatele aktsionäridele märkimisõiguse emissioonil;
 - aktsia tükeldamine ja
 - aktsiate ühendamine.
- 28 Kapitaliseerimise ehk fondiemissiooni või aktsiatükelduse puhul emiteeritakse lihtaktsiaid olemasolevatele aktsionäridele täiendava tasuta. Seega suureneb käibel olevate lihtaktsiate arv, ilma et suureneksid ressursid. Enne sellist sündmust käibel olnud lihtaktsiate arvu korrigeeritakse vastavalt käibel olevate aktsiate arvu proportsionaalsele muutusele, nagu oleks sündmus toimunud varaseima hõlmatud perioodi alguses. Näiteks „kaks ühe vastu“ fondiemissiooni puhul korrutatakse enne emissiooni käibel olnud lihtaktsiate arv kolmega, et saada lihtaktsiate uus koguarv, või kahega, et saada lisanduvate lihtaktsiate arv.
- 29 Lihtaktsiate ühendamine tavaliselt vähendab käibel olevate lihtaktsiate arvu, kuid samas ei toimu vastavat vähenemist ressurssides. Kui aga tulemuseks on aktsia tagasiost õiglase väärtusega, on käibel olevate lihtaktsiate arvu vähenemise põhjuseks ressursside vastav vähenemine. Selle üheks näiteks on aktsiate ühendamine ja erakorralise dividendi määramise kombinatsioon. Tehingu toimumise perioodil käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu korrigeeritakse vastavalt lihtaktsiate arvu vähenemisele alates erakorralise dividendi kajastamise kuupäevast.

Lahjendatud aktsiakasum

- 30 Üksus arvutab baasaktsiakasumi emaettevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi põhjal, kaasates ka jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadava kasumi või kahjumi, mida saab nendele lihtaktsionäridele omistada.
- 31 Arvutades lahjendatud aktsiakasumit, korrigeerib üksus emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit ning käibel olevate aktsiate kaalutud keskmist arvu vastavalt kõigi lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate mõjule.
- 32 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamise eesmärk on sarnane baasaktsiakasumi arvutamise eesmärgiga: väljendada iga lihtaktsia osa üksuse tulemuslikkuses, samal ajal võttes arvesse kõik perioodil käibel olnud lahjendava potentsiaaliga lihtaktsiad. Selle tulemusena:
- suurendatakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit selliste maksustamisjärgsete dividendide ja intresside võrra, mis on kajastatud perioodil seoses potentsiaalsete lahjendavate lihtaktsiatega, ning korrigeeritakse neid vastavalt muudele muutustele tulude ja kulude osas, mis tekisid lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel, ja
 - suurendatakse käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu selliste täiendavate lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu võrra, mis oleksid kõigi lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel käibel olnud.

Kasum

- 33 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks korrigeerib üksus kooskõlas paragrahvi 12 emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit vastavalt järgmiste maksustamisjärgsete näitajate mõjule:
- dividendid või muud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud summad, mis on maha arvatud emaettevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi arvutamisel kooskõlas paragrahvi 12;

b) lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud intressid, mis on perioodi jooksul kajastatud, ja

c) kõik muud tuludes või kuludes aset leidvad muutused, mis tekiksid lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel.

- 34 Pärast seda, kui potentsiaalsed lihtaktsiad on vahetatud lihtaktsiateks, ei esine enam paragrahvi 33 punktides a–c loetletud asjaolusid. Selle asemel osalevad uued lihtaktsiad emaettevõtja lihtaktsionäridele jäävas kasumis või kahjumis. Seega korrigeeritakse paragrahvi 12 kohaselt arvatud emaettevõtja lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit paragrahvi 33 punktides a–c loetletud asjaolude ja nendega seonduvate maksude kohaselt. Potentsiaalsete lihtaktsiatega seonduvate kulude hulka arvatakse ka tehingukulud ja allahindlused, mida arvestatakse sisemise intressimäära meetodi kohaselt (vt IFRS 9).
- 35 Potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamine võib põhjustada muutusi tuludes või kuludes. Näiteks potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud intressikulu vähenemine ja sellest tulenev kasumi suurenemine või kahjumi vähenemine võivad põhjustada töötajate kasumiosaluskavaga kohustuslikult seotud kulude suurenemist. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks korrigeeritakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit vastavalt kõigile sellistele tulude või kulude muutustele.

Aktsiad

- 36 **Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks tuleb lihtaktsiate arvuks võtta lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mis on arvatatud paragrahvide 19 ja 26 kohaselt ning millele on liidetud selliste lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mida emiteeritaks kõikide lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel lihtaktsiateks. Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad tuleb lugeda vahetatud lihtaktsiateks perioodi algul või kui hiljem, siis potentsiaalsete lihtaktsiate emiteerimise kuupäeval.**
- 37 Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad määratakse kindlaks igaks esitatavaks perioodiks eraldi. Aasta algusest kuni aruandeperioodi lõpuni kestva perioodi sisse arvatud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate arv ei ole sama, mis igasse vahearuandesse kaasatud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate kaalutud keskmine.
- 38 Potentsiaalsed lihtaktsiad kaalutakse perioodi kohta, mil need käibel on. Potentsiaalsed lihtaktsiad, mis aruandeperioodi jooksul tühistatakse või aeguvad, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse vaid perioodi selles osas, mil need käibel olid. Potentsiaalsed lihtaktsiad, mis on aruandeperioodil vahetatud lihtaktsiateks, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse perioodi algusest kuni vahetamise kuupäevani; alates vahetamise kuupäevast kaasatakse saadud lihtaktsiad nii baasaktsiakasumi kui ka lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse.
- 39 Lihtaktsiate arv, mida võidakse emiteerida lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel, määratakse kindlaks potentsiaalsete lihtaktsiate tingimuste põhjal. Kui eksisteerib mitu vahetuslust, võetakse arvutamisel aluseks potentsiaalsete lihtaktsiate omaniku seisukohast kõige soodsam vahetussuhe või täitmishind.
- 40 Tütar-, ühis- või sidusettevõtja võib emiteerida muudele osapooltele, välja arvatud emaettevõtjale või investeerimisobjekti üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavatele investoritele, potentsiaalseid lihtaktsiaid, mis on vahetatavad kas tütar-, ühis- või sidusettevõtja lihtaktsiateks või emaettevõtja või investeerimisobjekti (aruandev üksus) üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavate investorite lihtaktsiateks. Kui nendel tütar-, ühis- või sidusettevõtja potentsiaalsetel lihtaktsiatel on lahjendav mõju aruandva üksuse baasaktsiakasumile, kaasatakse need lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse.

Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad

- 41 **Potentsiaalseid lihtaktsiaid tuleb käsitada lahjendavatena siis ja ainult siis, kui nende vahetamine lihtaktsiateks vähendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakasumit või suurendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakahjumit.**

- 42 Üksus kasutab emattevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat kasumit või kahjumit, mis omistatakse emattevõttele, kontrollnumbrina, et määrata kindlaks, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad või mittelahjendavad. Emattevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat kasumit või kahjumit korrigeeritakse paragrahvi 12 kohaselt ning jäetakse välja lõpetatud tegevusvaldkondi puudutavad tehingud.
- 43 Potentsiaalsed lihtaktsiad on mittelahjendavad, kui nende vahetamine lihtaktsiateks suurendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakasumit või vähendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakahjumit. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamine ei eelda potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamist, kasutamist ega muid toiminguid, millel oleks mittelahjendav mõju aktsiakasumile.
- 44 Otsustamaks, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad või mittelahjendavad, vaadeldakse iga potentsiaalsete lihtaktsiate emissiooni või sarja pigem eraldi kui üheskoos. Järjekord, milles potentsiaalseid lihtaktsiaid vaadeldakse, võib mõjutada seda, kas nad on lahjendavad või mitte. Seega, et baasaktsia lahjenemine oleks maksimaalne, vaadeldakse iga potentsiaalsete lihtaktsiate emissiooni või sarja pingereas kõige rohkem lahjendavast kõige vähem lahjendavani, st lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel võetakse kõigepealt arvesse sellised lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad, millel on madalaim kasum kasvuaktsia kohta ja seejärel sellised lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad, millel on kõige kõrgem kasum kasvuaktsia kohta. Optsioonid ja ostutähed võetakse harilikult arvesse esimesena, kuna need ei mõjuta tehte lugejat.

Opsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid

- 45 **Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks loeb üksus oma lahjendavad optsioonid ja ostutähed täidetuks. Neist instrumentidest saadavat tulu käsitatakse perioodi keskmise turuhinnaga emiteeritud lihtaktsiatest saadava tuluna. Vahet emiteeritud lihtaktsiate arvu ja nende lihtaktsiate arvu vahel, mida oleks perioodil keskmise turuhinnaga emiteeritud, käsitatakse lihtaktsiate tasuta emissioonina.**
- 46 Optsioonid ja ostutähed on lahjendavad, kui nad viiksid lihtaktsiate emissioonini perioodi keskmisest turuhinnast madalama hinnaga. Lahjendamise suurus võrdub lihtaktsia keskmise turuhinnaga aruandeperioodil, millest on lahutatud emissioonihind. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks peaksid potentsiaalsed lihtaktsiad sisaldama mõlemaid järgmisi elemente:
- a) kokkulepe emiteerida teatav arv lihtaktsiaid nende perioodi keskmise turuhinnaga. Sellised lihtaktsiad loetakse õiglaselt hinnatuks ning nende mõju ei loeta lahjendavaks ega mittelahjendavaks. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel jäetakse need kõrvale;
- b) kokkulepe emiteerida ülejäänud lihtaktsiad tasuta. Sellised lihtaktsiad ei too sissetulekut ning neil pole mingit mõju käibel olevatest lihtaktsiatest saadavale kasumile ega kahjumile. Seega on sellised aktsiad lahjendavad ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel lisatakse need käibel olevate lihtaktsiate arvule.
- 47 Optsioonidel ja ostutähtedel on lahjendav mõju vaid siis, kui lihtaktsiate keskmine turuhind perioodil ületab optsioonide või ostutähtede täitmishinna (st nad on „rahas“). Eelnevate perioodide aruannetes esitatud aktsiakasumit ei korrigeerita tagasiulatuvalt muutuste näitamiseks lihtaktsiate hinnas.
- 47A Aktsiaoptsioonide ja muude aktsiapõhiste maksekokkulepete puhul, mille suhtes rakendatakse IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*, hõlmab paragrahvis 46 viidatud emiteerimishind ja paragrahvis 47 viidatud täitmishind tulevikus üksusele aktsiaoptsiooni või muu aktsiapõhise maksekokkuleppe kohaselt tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste õiglast väärtust (mõõdetud kooskõlas IFRS 2-ga).
- 48 Töötajatele kindlaksmääratud või kokkuleppeliste tingimustega aktsiaoptsioone ja garanteerimata lihtaktsiaid käsitatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel optsioonidena, kuigi nende tingimuseks võib olla garanteerimine. Neid käsitatakse käibel olevatena alates võimaldamise kuupäevast. Tulemuslikkusel põhinevaid töötaja aktsiaoptsioone käsitatakse tingimuslikult emiteeritavate aktsiatena, kuna nende emissioon sõltub lisaks teatava aja möödumisele ka sellest, kas kindlaksmääratud tingimused on täidetud.

Vahtatavad instrumendid

- 49 Vahtatavate instrumentide lahjendav mõju kajastatakse lahjendatud aktsiakasumis paragrahvide 33 ja 36 kohaselt.
- 50 Vahtatavad eelisaktsiad on mittelahjendavad juhul, kui sellistelt aktsiatelt käesoleva perioodi eest välja kuulutatud või käesoleva perioodi jooksul vahetusega omandatavatel lihtaktsiatelt kogunenud dividendid ületavad baasaktsiakasumi. Sarnaselt on ka konverteeritav võlg mittelahjendav juhul, kui selle intress (millest on maha arvatud maksud ning muud muutused tulus ja kulus) vahetusega omandatava lihtaktsia kohta ületab baasaktsiakasumi.
- 51 Vahtatavate eelisaktsiate tagasiost või vahetamine võib mõjutada vaid osa käibel olnud vahetatavatest eelisaktsiatest. Sellistel juhtudel kantakse mis tahes paragrahvis 17 mainitud ülejääv tasu nende aktsiate arvele, mis on tagasi ostetud või vahetatud, eesmärgiga teha kindlaks, kas käibele jäänud eelisaktsiad on lahjendavad. Tagasiostetud või vahetatud aktsiad vaadeldakse eraldi neist aktsiatest, mis pole tagasi ostetud ega vahetatud.

Tingimuslikult emiteeritavad aktsiad

- 52 Nagu baasaktsiakasumi arvutamiselgi, käsitatakse tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid käibel olevatena ning nad kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse alles siis, kui tingimused on täidetud (st siis, kui sündmused on toimunud). Tingimuslikult emiteeritavad aktsiad kaasatakse perioodi algul (või kui hiljem, siis tingimusliku aktsialepingu kuupäeval). Kui tingimused ei ole täidetud, põhineb tingimuslikult emiteeritavate aktsiate arv, mis kaasatakse lahjendatud kasumi arvutamisse, nende aktsiate arvul, mida emiteeritaks, kui perioodi lõpp oleks tingimusliku perioodi lõpp. Korrigeerimine ei ole lubatud, kui tingimused ei ole tingimusliku perioodi lõppedes täidetud.
- 53 Kui teatava kasumi teenimine või püsiva kasumi säilitamine perioodil on tingimusliku emissiooni tingimuseks ja kui see teatav kasum on aruandeperioodi lõpuks küll teenitud, kuid seda peab säilitama veel ühe perioodi, siis käsitatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel täiendavaid aktsiaid käibel olevatena, kui mõju on lahjendav. Sellisel juhul võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis oleks emiteeritud juhul, kui kasumi suurus aruandeperioodi lõpul oleks võrdne kasumiga tingimusliku perioodi lõpul. Kuna kasum võib järgmistel perioodidel muutuda, ei võeta selliseid tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid baasaktsiakasumi arvutamisel arvesse enne tingimusliku perioodi lõppu, sest muidu poleks kõik vajalikud tingimused täidetud.
- 54 Tingimuslikult emiteeritavate aktsiate arv võib oleneda lihtaktsiate edaspidisest turuhinnast. Sellisel juhul, kui mõju on lahjendav, võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis oleks emiteeritud juhul, kui turuhind aruandeperioodi lõpul oleks võrdne turuhinnaga tingimusliku perioodi lõpul. Kui tingimuse aluseks on keskmine turuhind mingi sellise perioodi jooksul, mis lõpeb pärast aruandeperioodi lõppu, kasutatakse aruande hetkeks möödunud perioodiosa keskmist. Kuna turuhind võib järgmistel perioodidel muutuda, ei võeta selliseid tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid baasaktsiakasumi arvutamisel arvesse enne tingimusliku perioodi lõppu, sest muidu poleks kõik vajalikud tingimused täidetud.
- 55 Tingimuslikult emiteeritavate lihtaktsiate arv võib oleneda lihtaktsiate edaspidisest kasumist ja hinnast. Sellistel juhtudel võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse kaasatud lihtaktsiate arvu puhul aluseks mõlemad tingimused (st senine kasum ja turuhind viimase aruandeperioodi lõpul). Tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse ei kaasata, välja arvatud juhul, kui mõlemad tingimused on täidetud.
- 56 Muudel juhtudel sõltub tingimuslikult emiteeritavate lihtaktsiate arv mõnest muust tingimusest kui kasum või turuhind (nt teatava arvu jaemüügikohtade avamine). Sellisel juhul, eeldades, et tingimuse praegune staatus püsib muutumatuna tingimusliku perioodi lõpuni, kaasatakse tingimuslikult emiteeritavad lihtaktsiad lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse vastavalt nende staatusele aruandeperioodi lõppedes.

57 Tingimuslikult emiteeritavad potentsiaalsed lihtaktsiad (v.a need, mille kohta kehtib tingimuslik aktsialeping, nt tingimuslikult emiteeritavad vahetatavad instrumendid) kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvestamisse järgmiselt:

- a) üksus määrab kindlaks, kas potentsiaalseid lihtaktsiaid võib pidada emiteeritavateks, võttes aluseks paragrahvide 52–56 kohaselt täpsustatud emiteerimistingimused; ja
- b) kui neid potentsiaalseid lihtaktsiaid võiks kajastada lahjendatud aktsiakasumis, määrab üksus kindlaks nende mõju lahjendatud aktsiakasumi arvutamisele, järgides seejuures optsoonide ja ostutähtede kohta käivaid sätteid paragrahvides 45–48, vahetatavaid instrumente puudutavaid sätteid paragrahvides 49–51, lihtaktsiates või rahas arveldada võivaid lepinguid puudutavaid sätteid paragrahvides 58–61 või muid asjakohaseid sätteid.

Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse täitmine või vahetamine toimunuks siiski ainult sel juhul, kui käibel olevad mittetingimuslikud sarnased potentsiaalsed lihtaktsiad on täidetuks või vahetatuks loetud.

Lepingud, mida võidakse arveldada lihtaktsiates võirahas

- 58 Kui üksus on allkirjastanud lepingu, mida võib arveldada lihtaktsiates või rahas vastavalt üksuse soovile, eeldab üksus, et leping arveldatakse lihtaktsiates, ning tulemusena saadud potentsiaalsed lihtaktsiad kaasatakse lahjendatud aktsiakasumis, kui mõju on lahjendav.
- 59 Kui selline leping esitatakse arvestuslikel eesmärkidel vara või kohustisena või kui sel on omakapitali ja kohustise komponent, peab üksus korrigeerima lugejat vastavalt kasumi või kahjumi muutustele, mis oleks toimunud perioodi jooksul juhul, kui leping oleks tervikuna liigitatud omakapitaliinstrumentina. Nimetatud korrigeerimine sarnaneb paragrahvis 33 nimetatud vajalike korrigeerimistega.
- 60 Nende lepingute puhul, mida võib arveldada lihtaktsiates või rahas vastavalt omaniku soovile, kasutatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel sellist arveldust, mis on kõige lahjendavama mõjuga.
- 61 Näide lepingust, mida saab arveldada lihtaktsiates või rahas, on võlainstrument, mille lunastustähtajal saab üksus piiramatult õiguse arveldada põhisumma rahas või oma lihtaktsiates. Teine näide on väljastatud müügioptsoon, millega selle omanik saab õiguse valida, kas arveldada lihtaktsiates või rahas.

Ostetud optsoonid

- 62 Ostetud müügioptsooni ja ostetud ostuoptsooni sarnaseid lepinguid (st optsoone üksusele endale kuuluvatele lihtaktsiatele) ei kaasata lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna sel oleks mittelahjendav mõju. Müügioptsoon realiseeritakse ainult siis, kui täitmishind on kõrgem kui turuhind, ning ostuoptsoon ainult siis, kui täitmishind on madalam kui turuhind.

Väljastatud müügioptsoon

- 63 Lepingud, mille puhul üksus peab oma aktsiad tagasi ostma, nagu näiteks väljastatud müügioptsoon ja forward-leping, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse siis, kui nende mõju on lahjendav. Kui need lepingud on aruandeperioodil „rahas“ (st täitmis- või arveldushind on kõrgem kui perioodi keskmine turuhind), arvutatakse aktsiakasumi potentsiaalne lahjendav mõju järgmiselt:

a) eeldatakse, et perioodi algul emiteeritakse piisav arv lihtaktsiaid (perioodi keskmise turuhinnaga), et suurendada laekumit ja täita lepingu tingimusi;

b) eeldatakse, et emissioonilaekumit kasutatakse lepingu tingimuste täitmiseks (st lihtaktsiate tagasiostmiseks); ja

- c) lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse kaasatakse täiendavaid lihtaktsiad (emiteeritavate lihtaktsiate arvu ja lepingu tingimuste täitmisel saadud lihtaktsiate arvu vahe).

TAGASIULATUV KORRIGEERIMINE

- 64 Kui käibel olevate lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiate arv suureneb fondiemissiooni või kapitaliseerimise, või aktsiatükeldamise tõttu, või kui käibel olevate lihtaktsiate arv väheneb aktsiate ühendamise tõttu, tuleb kõikide esitatavate perioodide osas baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutusi tagasiulatuvalt korrigeerida. Kui need muutused toimuvad pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, peavad aktsiakohased arvutused käesoleva perioodi ning nimetatud aruandes esitatud iga eelneva perioodi finantsaruannete tarvis põhinema aktsiate uuel arvul. Kui aktsiakohased arvutused peegeldavad muutusi aktsiate arvus, avalikustatakse see asjaolu. Lisaks korrigeeritakse kõigi esitatud perioodide kohta toodud baasaktsiakasum ja lahjendatud aktsiakasum vastavalt tagasiulatuvalt kajastatud vigade ja arvestusmeetodite muutuste korrigeerimiste mõjudele.
- 65 Üksus ei korrigeeri mitte ühegi eelneva esitatava aruandeperioodi lahjendatud aktsiakasumit seoses muutustega aktsiakasumi arvutamisel kasutatud eeldustes ega seoses potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisega lihtaktsiateks.

ESITAMINE

- 66 Üksus esitab koondkasumi aruandes baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi, võttes aluseks jätkuvalt tegevusvaldkondadest emaettevõtte lihtaktsionäridele omistatava kasumi või kahjumi ning sellise kasumi või kahjumi, mis omistatakse emaettevõtte lihtaktsionäridele sellel perioodil iga erinevate kasumi-osalusõigustega lihtaktsiate liigi kohta. Üksus esitab baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi iga esitatava perioodi kohta võrdselt rõhutatuna.
- 67 Aktsiakasum tuuakse ära iga perioodi kohta, mille kohta esitatakse koondkasumi aruanne. Kui vähemalt ühe perioodi kohta esitatakse ka lahjendatud aktsiakasum, siis tuleb see näitaja esitada kõikide perioodide kohta, isegi sellisel juhul, kui see võrdub baasaktsiakasumiga. Kui baasaktsiakasum ja lahjendatud kasum aktsia kohta on võrdsed, võib neid koondkasumi aruandes esitada ühel real.
- 67A Kui üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) paragrahvis 10A, esitab ta baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi, nagu on nõutud paragrahvides 66 ja 67, selles eraldiseisvas aruandes.
- 68 Lõpetatavatest tegevusvaldkondadest teatav üksus avalikustab selliste tegevusvaldkondade baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi koondkasumi aruandes või lisades.
- 68A Kui üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) paragrahvis 10A, esitab ta baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi lõpetatud tegevusvaldkondade suhtes, nagu on nõutud paragrahvis 68, selles eraldiseisvas aruandes või selle lisades.
- 69 Üksus esitab baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi isegi siis, kui avalikustatavad summad on negatiivsed (aktsiakahjum).

AVALIKUSTAMINE

- 70 Üksus avalikustab järgmise teabe:
- a) summad, mida kasutatakse baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel lugejana, ja nende summade võrdlus emaettevõtte perioodi kasumi või kahjumiga. Seejuures tuleb võrdluses ära tuua aktsiakasumit mõjutava iga instrumendi liigi mõju eraldi;

- b) lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mida kasutati baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel nimetajana, ja nende nimetajate võrdlus teineteisega. Seejuures tuleb võrdluses ära tuua aktsiakasumit mõjutava iga instrumendi mõju eraldi;
- c) instrumendid (sh tingimuslikult emiteeritavad aktsiad), mis võivad potentsiaalselt lahjendada baasaktsiakasumit kunagi tulevikus, kuid mida ei kaasatud lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna vaadeldava(te)l perioodi(de)l oli nende mõju mittelahjendav;
- d) lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiatega sooritatud tehingute kirjeldus, välja arvatud kooskõlas paragrahvi 64 arvestatavad tehingud, mis sooritatakse pärast aruandeperioodi lõppu ning mis oleksid oluliselt muutnud perioodi lõpul käibel olevate lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiate arvu, kui need tehingud oleksid toimunud enne aruandeperioodi lõppu.

71 Paragrahvi 70 punktis d mainitud tehingute näideteks on järgmised tehingud:

- a) aktsiate emiteerimine raha eest;
- b) aktsiate emissioon, kui saadavat tulu kasutatakse aruandeperioodi lõpus tasumata võla tagasimaksmiseks või käibel olevate eelisaktsiate eest tasumiseks;
- c) käibel olevate lihtaktsiate tagasiostmine;
- d) aruandeperioodi lõpus käibel olevate potentsiaalsete lihtaktsiate muutmine lihtaktsiateks vahetamise või märkimisõiguse kasutamise teel;
- e) optioonide, ostutähtede või vahetatavate instrumentide emiteerimine ja
- f) selliste tingimuste täitmine, mille tulemusel emiteeritakse tingimuslikult emiteeritavaid aktsiad.

Aktsiakasumi summasid ei korrigeerita selliste tehingute suhtes, mis toimuvad pärast aruandeperioodi lõppu, sest sellised tehingud ei mõjuta selle kapitali mahtu, mida kasutati perioodi kasumi või kahjumi saamiseks.

72 Finantsinstrumendid ja muud lepingud, millest tulenevad potentsiaalsed lihtaktsiad, võivad sisaldada tingimusi, mis mõjutavad baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi mõõtmist. Need tingimused võivad kindlaks määrata, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad, ja kui on, siis aitavad määrata nende mõju käibel olevate aktsiate kaalutud keskmisele arvule ning kõiki sellest tulenevaid korrigeerimisi lihtaktsionäridele jäävas kasumis või kahjumis. Selliste finantsinstrumentide ja muude lepingute tingimuste avalikustamine on soovitatav ka juhul, kui see pole kohustuslik (vt IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*).

73 Kui üksus avalikustab lisaks baasaktsiakasumile ja lahjendatud aktsiakasumile muid summasid aktsia kohta, kasutades mingit muud koondkasumi aruandes esitatavat komponenti kui käesolevas standardis nõutu, võetakse nende arvutamisel aluseks käesoleva standardi kohaselt arvatud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv. Nimetud komponendiga seotud baasaktsiakasum ja lahjendatud aktsiakasum avalikustatakse võrdselt rõhutatuna ja esitatakse lisades. Üksus märgib ära murrulugeja(te) määramise alused ning selle, kas aktsia kohta toodud summad on maksustamiseelsed või -järgsed. Kui koondkasumi aruandes kasutatakse sellist komponenti, mis pole välja toodud eraldi kirjena, tuleb esitada kasutatud komponendi ja koondkasumi aruandes esitatud kirje võrdlus.

73A Paragrahvi 73 rakendatakse ka üksuse suhtes, mis lisaks baas- ja lahjendatud aktsiakasumile avalikustab summad aktsia kohta, kasutades muud kasumiaruandes esitatavat objekti kui käesolevas standardis nõutu.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 74 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 74A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks lisati sellega paragrahvid 4A, 67A, 68A ja 73A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes..
- 74B IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühisettevõtmised* (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 4, 40 ja A11. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.
- 74C IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 8, 47A ja A2. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.
- 74D Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused) (välja antud juunis 2011) muudeti paragrahve 4A, 67A, 68A ja 73A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).
- 74E IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid* (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahvi 34. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9.

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

- 75 Käesoleva standardiga asendatakse 1997. aastal välja antud IAS 33 *Aktiakasum*.
- 76 Käesoleva standardiga asendatakse SIC 24 *Aktiakasum – finantsinstrumendid ja muud lepingud, mida võidakse arveldada aktsiates*.

Lisa A

RAKENDUSJUHIS

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

Emaettevõtte kasum või kahjum

- A1 Konsolideeritud finantsaruannetel põhineva aktsiakasumi arvutamisel käsitatakse emaettevõtte kasumi või kahjuna konsolideeritud üksuse kasumit või kahjumit pärast selle korrigeerimist vastavalt mittekontrollivale osalusele.

Märkimisõiguse emissioonid

- A2 Lihtaktsiate emissioon ei sisalda tavaliselt potentsiaalsete lihtaktsiate täitmisel või vahetamisel boonusosa. Põhjus on selles, et potentsiaalsed lihtaktsiad emiteeritakse tavaliselt õiglasel väärtuses ja seepärast kaasneb sellega proportsionaalne muutus üksusele kättesaadavates vahendites. Märkimisõiguse emissiooni puhul on täitmishind siiski sageli madalam kui aktsiate õiglane väärtus. Seega, nagu märgitud paragrahvi 27 punktis b, sisaldab selline märkimisõiguse emissioon boonusosa. Kui märkimisõiguse emissiooni pakutakse kõigile omanikele, tuleb kõigile emissioonile eelnevate perioodide baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel võtta aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis olid käibel enne nimetatud emissiooni, ning korrutada see järgmise teguriga:

$$\frac{\text{Aktsia õiglane väärtus vahetult enne märkimisõiguse kasutamist}}{\text{Aktsia teoreetiline väärtus märkimisõigusega}}$$

Endiste märkimisõiguste teoreetiline õiglane väärtus aktsia kohta arvutatakse nii, et märkimisõiguste kasutamisest saadavale tulule liidetakse vahetult enne märkimisõiguste kasutamist aktsiate õiglasel väärtuse kogusumma ja tulemus jagatakse pärast märkimisõiguste kasutamist järelejäänud aktsiate arvuga. Kui märkimisõigustega kaubeldakse enne täitmiskuupäeva avalikul väärtpaberiturul aktsiatest eraldi, siis mõõdetakse õiglast väärtust viimase päeva lõpus, mil kaubeldi nii aktsiate kui ka märkimisõigusega.

Kontrollnumber

- A3 Illustreerimaks paragrahvides 42 ja 43 kirjeldatud kontrollnumbri kasutamist, oletagem, et üksuse emaettevõtte kasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on 4800 valuutaühikut⁽¹⁸⁾, emaettevõtte kahjum lõpetatavatest tegevusvaldkondadest 7200 valuutaühikut, emaettevõtte kahjum 2400 valuutaühikut ning sel on 2000 lihtaktsiat ja käibel 400 potentsiaalset lihtaktsiat. Üksuse baasaktsiakasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on 2,40 valuutaühikut, lõpetatavatest tegevusvaldkondadest 3,60 valuutaühikut ning kahjum 1,20 valuutaühikut. Nimetatud 400 potentsiaalset lihtaktsiat kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna tulemusena tekkiv 2,00 rahaühiku suurune aktsiakasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on lahjendav, eeldades, et need 400 potentsiaalset lihtaktsiat ei mõjuta kasumit või kahjumit. Kuna emaettevõtte jätkuvate tegevusvaldkondade kasum on kontrollnumber, kaasab üksus muude aktsiakasumite arvutamisse ka need 400 potentsiaalset lihtaktsiat, isegi kui nii saadav aktsiakasum on mittelahjendava mõjuga võrreldavale baasaktsiakasumile, st aktsiakahjum on väiksem (lõpetatud tegevusvaldkondadest saadud aktsiakahjum 3,00 ja aktsiakahjum 1,00 valuutaühikut).

Lihtaktsiate keskmine turuhind

- A4 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks arvutatakse välja emiteeritavaks loetavate lihtaktsiate keskmine turuhind lihtaktsiate keskmise turuhinna põhjal perioodis. Teoreetiliselt võiks keskmise turuhinna kindlaksmääramisel võtta arvesse üksuse kõik turutehingud lihtaktsiatega. Praktikast on aga ka kuu või nädala keskmise hinna kasutamine asjakohane

⁽¹⁸⁾ Käesolevas juhises on rahalised summad fikseeritud valuutaühikutes.

- A5 Üldiselt sobivad keskmise turuhinna arvutamiseks turu sulgemishinnad. Kui aga hinnad on väga kõikuvad, väljendab hinda paremini hindade keskmine. Keskmise turuhinna arvutamise meetodit tuleb kasutada järjekindlalt, välja arvatud juhtudel, kui see osutub tingimuste muutumise tõttu sobimatuks. Näiteks võib üksus, kus on suhteliselt stabiilsete hindadega aastatel kasutatud keskmise turuhinna arvutamiseks turu sulgemishindu, võtta nende asemel aluseks hoopis keskmise hinna, kui hinnad hakkavad märkimisväärselt kõikumama ning turu sulgemishinnad ei annaks enam õiget ettekujutust keskmisest hinnast.

Optioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid

- A6 Optsiione või ostutähti vahetatavate instrumentide ostmiseks peetakse täidetuks vahetatava instrumendi ostmisel alati, kui nii vahetatava instrumendi kui vahetuse teel omandatavate lihtaktsiate keskmine hind on kõrgem kui optsiionide või ostutähtede täitmishind. Täitmist ei eeldata aga siis, kui sarnaste käibel olevate vahetatavate instrumentide olemasolul ei eeldata ka nende vahetamist.
- A7 Optioonid või ostutähed võivad teha võimalikuks või kohustuslikuks võlakohustuse või üksuse (või selle ema- või tütarettevõtte) muude instrumentide pakkumise täitmishinna täieliku või osalise tasumise. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel on nimetatud optsiionidel ja ostutähtedel lahjendav mõju juhul, kui a) perioodi asjaomaste lihtaktsiate keskmine turuhind ületab täitmishinna või b) pakutava instrumendi müügihind on madalam kui see, millega instrumenti saaks pakkuda optsiioni või ostutähe lepingu korral ning sellest tulenev allahindlus määrab täitmisel omandatavate lihtaktsiate turuhinnast madalama efektiivse täitmishinna. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse nimetatud optsiionid ja ostutähed täidetuks ning võlakohustused või muud instrumendid pakutuks. Kui raha pakkumine on optsiioni või ostutähe omanikule kasulik ja kui leping seda lubab, eeldatakse raha pakkumist. Intress (maksustamisjärgne) mis tahes võlalt, mida loetakse pakutuks, võetakse arvesse lugeja korrigeerimisel.
- A8 Samamoodi toimitakse sarnaste eraldistega eelisaktsiate või teiste selliste instrumentide puhul, mille vahetusõigus lubab investoril maksta raha vastavalt soodsamale vahetussuhtele.
- A9 Teatavate optsiionide või ostutähtede tingimustes võib sisalduda nõue, mille kohaselt tuleb nende instrumentide täitmisest saadavat tulu kasutada võla või muude üksuse (või ema- või tütarettevõtte) instrumentide lunastamiseks. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse nimetatud optsiionid ja ostutähed täidetuks ning eeldatakse, et laekumit kasutatakse pigem võla lunastamiseks keskmise turuhinnaga kui lihtaktsiate ostmiseks. Nimetatud instrumentide eeldatavast täitmisest saadava laekumi osa, mis jääb üle pärast võla eeldatavat lunastamist, kaasatakse aga lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse (st seda summat eeldatakse kasutatuks lihtaktsiate tagasiostmisel). Intress (maksustamisjärgne) mis tahes võlalt, mida loetakse ostetuks, kaasatakse lugeja korrigeerimisse.

Väljastatud müügioptsoon

- A10 Et illustreerida paragrahvi 63 rakendamist, oletagem, et üksusel on lihtaktsiatele väljastatud 120 müügioptsiiooni täitmishinnaga 35 valuutaühikut. Lihtaktsiate keskmine turuhind vaadeldaval perioodil on 28 valuutaühikut. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel eeldab üksus seda, et ta emiteeris perioodi algul 150 aktsiat hinnaga 28 valuutaühikut aktsia, et täita 4200 rahaühiku suurust müügioptsiiooni. Erinevus nende müügioptsiiooni täitmiseks emiteeritud 150 lihtaktsia ja täitmisel saadud 120 lihtaktsia vahel (30 täiendavat lihtaktsiat) lisatakse nimetajale lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel.

Tütarettevõtjate, ühisettevõtjate, või sidusettevõtjate instrumendid

- A11 Tütar-, ühis- või sidusettevõtja potentsiaalsed lihtaktsiad, mis on vahetatavad kas tütar-, ühis- või sidusettevõtja lihtaktsiateks või ematettevõtja või investeerimisobjekti (aruandev üksus) üle ühist kontrolli või märkimisväärselt mõju omavate investorite lihtaktsiateks, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse järgmiselt:
- a) tütar- või sidusettevõtja, ühisettevõtja või sidusettevõtja emiteeritud instrumendid, mis annavad nende omanikele õiguse omandada tütar- või sidusettevõtja, ühisettevõtja või sidusettevõtja lihtaktsiaid, kaasatakse nimetatud üksuste lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse. Seejärel kaasatakse nimetatud aktsiakasumi näitajad aruandva üksuse aktsiakasumi arvutamisse, mille puhul võetakse aluseks aruandvale üksusele kuuluvad tütar- või sidusettevõtja, ühisettevõtja või sidusettevõtja instrumendid.

b) Tütarettevõtja, ühissettevõtja ja sidusettevõtja instrumente, mida saab vahetada aruandva üksuse lihtaktsiateks, vaadeldakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel koos aruandva üksuse potentsiaalsete lihtaktsiatega. Samuti vaadeldakse konsolideeritud lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel koos aruandva üksuse potentsiaalsete lihtaktsiatega selliseid optioone ja ostutähti, mida on tütaretevõtja, ühissettevõtja või sidusettevõtja emiteerinud aruandva üksuse lihtaktsiate ostmiseks.

A12 Et määrata kindlaks mõju, mida tütaretevõtja, ühissettevõtja või sidusettevõtja lihtaktsiateks vahetatavad aruandva üksuse poolt välja antud instrumentid avaldavad aktsiakasumile, loetakse instrumentid vahetatuks ja lugeja (emaettevõtja lihtaktsionäridele jääv kasum või kahjum) vastavalt korrigeerituks kooskõlas paragrahvi 33. Lisaks neile korrigeerimistele korrigeeritakse lugejat vastavalt sellistele aruandva üksuse kasumi või kahjumi muutustele (näiteks dividenditulu või kapitaliosaluse meetodil kajastatav tulu), mis toimusid seoses tütaretevõtja, ühissettevõtja või sidusettevõtja käibel olevate lihtaktsiate arvu suurenemisega eeldatud vahetamise tagajärjel. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel see nimetajat ei mõjuta, kuna aruandva üksuse lihtaktsiate arv eeldataval vahetamisel ei muutuks.

Lisaõigustega omakapitaliinstrumentid ja kaheliigilised lihtaktsiad

A13 Mõne üksuse omakapitaliinstrumentide hulka kuuluvad:

a) instrumentid, mis osalevad lihtaktsiate dividendide jaotamisel varem kindlaksmääratud valemi (näiteks kaks ühele) kohaselt, kusjuures mõningatel juhtudel on kindlaks määratud ka osaluse ülempiir (näiteks maksimaalselt teatud summani aktsia kohta);

b) lihtaktsialiik, mille dividendimäär erineb teise lihtaktsialiigi omast, kuid millel puuduvad eelisõigused.

A14 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel eeldatakse selliste paragrahvis A13 kirjeldatud instrumentide vahetamist, mille vahetamine lihtaktsiateks avaldab lahjendavat mõju. Selliste instrumentide puhul, mida ei saa ühtegi liiki lihtaktsiaks vahetada, jaotatakse perioodi kasum või kahjum erinevate aktsialiikide ja lisaõigustega omakapitaliinstrumentide vahel vastavalt nende õigustele saada dividende ja osaleda jaotamata kasumi jaotuses. Baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks:

a) korrigeeritakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit (vähendatakse kasumit ja suurendatakse kahjumit) vastavalt perioodil iga aktsialiigi kohta välja kuulutatud dividendidele ja sellistele lepingupõhistele dividendidele (või lisaõigustega obligatsioonide intressile), mis tuleb perioodil maksta (näiteks väljamaksmata kumulatiivsed dividendid);

b) ülejäänud kasum või kahjum jaotatakse lihtaktsiatele ja lisaõigustega omakapitaliinstrumentidele, võttes arvesse iga instrumenti osalemist kasumis, nagu oleks ära jaotatud kogu aruandeperioodi kasum või kahjum. Igale omakapitaliinstrumenti liigile jaotatud kogukasum või -kahjum määratakse kindlaks dividendideks eraldatud summa ja lisaõigusele eraldatud summa liitmisel;

c) igale omakapitaliinstrumenti liigile jaotatud kogukasum või -kahjum jagatakse selliste käibel olevate instrumentide arvuga, millele kasum on jaotatud, et määrata kindlaks aktsiakasum instrumenti puhul.

Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel arvatakse käibel olevate lihtaktsiate hulka kõik eeldatavasti emiteeritud potentsiaalsed lihtaktsiad.

Osaliselt tasutud aktsiad

A15 Kui lihtaktsiad on emiteeritud, kuid nende eest pole täielikult tasutud, käsitletakse neid baasaktsiakasumi arvutamisel lihtaktsia osana sel määral, mil neil oli õigus perioodil dividendidele, võrreldes täielikult tasutud lihtaktsiaga.

A16 Sel määral, mil osaliselt tasutud aktsiatel pole perioodil õigust dividende saada, käsitletakse neid lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel ostutähtede ja optioonide ekvivalentidena. Tasumata osa käsitatakse kui lihtaktsiate ostmiseks kasutatud laekumi näitajat. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel arvesse võetud aktsiate arv võrdub märgitud aktsiate ja osetuks loetud aktsiate arvu vahega.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 34

Vahefinantsaruanded

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada miinimumnõuded vahefinantsaruannete sisule ja sätestada kajastamis- ja mõõtmispõhimõtted täismahus või lühendatud vahearuannetes. Õigeaegne ja usaldusväärne vahefinantsaruandlus võimaldab investoritel, võlausaldajatel ja teistel kasutajatel paremini mõista üksuse võimet luua tulu ja rahavoogusid ning üksuse finantsseisundit ja likviidsust.

RAKENDUSALA

- 1 Käesolevas standardis ei sätestata, millised üksused, kui tihti, või millise aja jooksul pärast vahearuaande perioodi lõppu peavad vahefinantsaruandeid esitama. Samas nõuavad valitsused, väärtpaberiinspeksioonid, börsid ja raamatupidamisorganisatsioonid sageli üksustelt, mille võlakirjade või aktsiatega avalikult kaubeldakse, vahefinantsaruannete avaldamist. Käesolevat standardit rakendatakse, kui üksus on kohustatud avaldama või otsustanud avaldada vahefinantsaruande vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele. Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Komitee⁽¹⁹⁾ soovib üksustel, kelle väärtpaberitega avalikult kaubeldakse, esitada vahefinantsaruandeid, mis on koostatud vastavalt käesoleva standardiga kehtestatud kajastamis-, mõõtmis- ja avalikustamispõhimõtetele. Täpsemalt soovitatakse üksustel, mille väärtpaberitega avalikult kaubeldakse:
 - a) esitada vahefinantsaruanded vähemalt nende majandusaasta esimese poolaasta lõpu seisuga ja
 - b) teha vahefinantsaruanded kättesaadavaks hiljemalt 60 päeva jooksul pärast vahearuaande perioodi lõppu.
- 2 Iga finantsaruande puhul hinnatakse eraldi selle vastavust rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele. Asjaolu, et üksus ei ole konkreetse majandusaasta jooksul vahefinantsaruandeid esitanud või on esitanud vahefinantsaruanded, mis ei ole vastavuses käesoleva standardiga, ei välista üksuse aruandeaasta finantsaruannete vastavust rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele, kui need muudu on vastavuses.
- 3 Kui üksuse vahefinantsaruanne vastab rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele, peab see vastama kõikidele käesoleva standardi nõuetele. Sellega seoses nõutakse paragrahvis 19 teatud teabe avalikustamist.

MÕISTED

4 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Vahearuaande periood on aruandeperiood, mis on lühem kui täispikk majandusaasta.

Vahefinantsaruanne on finantsaruanne, mis sisaldab vaheperioodi kohta kas finantsaruannete tervikkomplekti (nagu on sätestatud IAS 1-s *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) või lühendatud finantsaruannet (nagu on sätestatud käesolevas standardis).

VAHEFINANTSARUANDE SISU

- 5 Rahvusvahelises raamatupidamisstandardis IAS 1 on kindlaks määratud, et finantsaruannete täielik kogum hõlmab järgmist:
 - a) finantsseisundi aruanne perioodi lõpu seisuga;
 - b) perioodi kasumi- ja muu koondkasumi aruanne;
 - c) perioodi omakapitali muutuste aruanne;

⁽¹⁹⁾ Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite komitee muudeti rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõukoguks, mis alustas tegevust 2001. aastal.

- d) perioodi rahavoogude aruanne;
- e) lisad, mis hõlmavad arvestusmeetodit käsitlevat olulist teavet ja muud selgitavat teavet;
- ea) võrdlusandmed eelmise perioodi kohta vastavalt IAS 1 paragrahvidele 38 ja 38A ja
- f) finantsseisundi aruanne eelmise perioodi alguse seisuga juhul, kui üksus rakendab mõnda arvestusmeetodit tagasiulatuvalt või korrigeerib oma finantsaruannetes tagasiulatuvalt kirjeid või kui ta liigitab oma finantsaruannetes kirjeid ümber kooskõlas IAS 1 paragrahvidega 40A–40D.

Üksus võib aruandeid nimetada muude nimetustega, kui on kasutatud käesolevas standardis. Üksus võib näiteks kasutada nimetuse „kasumi- ja muu koondkasumi aruanne“ asemel nimetust „koondkasumiaruanne“.

- 6 Aja ja kulude kokkuhoiu eesmärgil ning vältimaks juba esitatud teabe kordamist, võib üksus olla kohustatud esitama või ta võib esitada vahearuandeperioodi lõpus majandusaasta aruandega võrreldes vähem teavet. Käesoleva standardiga kehtestatakse miinimumnõuded sellise vahefinantsaruande sisule, mis koosneb lühendatud finantsaruannetest ja valitud selgitavatest lisadest. Vahefinantsaruande eesmärk on esitada andmeid, mis täiendavad viimast aruandeaasta finantsaruannete tervikkomplekti. Sellest tulenevalt keskendub see uutele tegevustele, sündmustele ja asjaoludele ning varem esitatud teavet ei korrata.
- 7 Käesoleva standardiga ei keelata ega taunita üksuse poolt finantsaruannete tervikkomplekti esitamist vahefinantsaruandena (nagu on kirjeldatud IAS 1-s) lühendatud finantsaruannete ja valitud selgitavate lisade asemel. Samuti ei keelata ega taunita käesoleva standardiga üksuse poolt täiendavate kirjete või valikuliste selgitavate lisade esitamist lühendatud vahefinantsaruannetes lisaks käesoleva standardiga nõutavatele minimaalsetele kirjetele ja selgitavatele lisadele. Käesolevas standardis esitatud kajastamise ja mõõtmise juhised kehtivad ka täismahus finantsaruannetele, mis on koostatud vahearuande perioodi kohta, mis peavad sisaldama kogu käesoleva standardiga nõutud avalikustatavat teavet (eriti paragrahvis 16A loetletud valitud lisades avalikustatavat teavet) ning ka teistes standardites nõutut.

Vahefinantsaruande miinimumkomponendid

- 8 **Vahefinantsaruanne sisaldab vähemalt järgmisi osi:**

- a) lühendatud finantsseisundi aruanne;
- b) lühendatud kasumi- ja muu koondkasumi aruanne või aruanded;
- c) lühendatud omakapitali muutuste aruanne;
- d) lühendatud rahavoogude aruanne ja
- e) valitud selgitavad lisad.

- 8A **Kui üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) paragrahvis 10A, esitab ta lühendatud vaheteabe selles aruandes.**

Vahefinantsaruannete vorm ja sisu

- 9 **Kui üksus avaldab vahefinantsaruandes finantsaruannete tervikkomplekti, vastab nende vorm ja sisu IAS 1 finantsaruannete tervikkomplekti nõuetele.**

- 10 Kui üksus avaldab vahefinantsaruandes lühendatud finantsaruannete komplekti, peavad need lühendatud aruanded sisaldama vähemalt kõiki alapealkirju ja vahesummasid, mis esitati viimases aruandeaasta finantsaruandes, ning valitud selgitavaid lisasid vastavalt käesoleva standardi nõuetele. Täiendavaid kirjeid või lisasid lisatakse juhul, kui nende puudumisel oleks lühendatud vahefinantsaruanne eksitav.
- 11 **Vaheperioodi kasumi või kahjumi komponente sisaldavas aruandes esitab üksus baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi selle perioodi kohta, mil üksus kuulub IAS 33 Aktsiakasum rakendusallasse** ⁽²⁰⁾.
- 11A **Kui üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) paragrahvis 10A, esitab ta baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi selles aruandes.**
- 12 IAS 1 (parandatud 2007) annab juhised finantsaruannete struktuuri kohta. IAS 1 rakendamise juhistes esitatakse näiteid finantsseisundi aruande, koondkasumi aruande ja omakapitali muutuste aruande erinevate esitusviiside kohta.
- 14 Üksus koostab konsolideeritud vahefinantsaruande, kui üksuse viimased aruandeaasta finantsaruanded olid konsolideeritud aruanded. Emaettevõtte konsolideerimata finantsaruanded ei ole järjepidevad ega võrreldavad konsolideeritud finantsaruannetega viimases aruandeaasta finantsaruandes. Kui üksuse aruandeaasta finantsaruanne sisaldas konsolideeritud finantsaruannetele lisaks ka emaettevõtte konsolideerimata finantsaruandeid, ei nõuta ega keelata käesoleva standardiga emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannete lisamist üksuse vahefinantsaruandele.

Märkimisväärsed sündmused ja tehingud

- 15 Üksus selgitab oma vahefinantsaruandes neid sündmusi ja tehinguid, mis on olulised selleks, et mõista pärast viimase aruandeperioodi lõppu toimunud muutusi üksuse finantsseisundis ja -tulemusel. Nende sündmuste ja tehingute suhtes avalikustatud teave täpsustab vastavaid andmeid, mis on esitatud viimases majandusaasta aruandes.
- 15A Üksuse vahefinantsaruande kasutajal on juurdepääs selle üksuse viimasele majandusaasta aruandele. Seetõttu ei ole vahefinantsaruande lisades vaja kajastada viimase majandusaasta aruande lisades juba kajastatud teabe suhteliselt mitteolulisi täiendusi.
- 15B Allpool on esitatud loetelu sündmustest ja tehingutest, mille puhul on nõutav teabe avalikustamine, kui see on oluline: esitatud loetelu ei ole täielik.
- a) varude allahindlus netorealiseerimisväärtuseni ja selliste allahindluste tühistamine;
 - b) finantsvara, kinnisvara, materiaalse põhivara, immateriaalse põhivara, kliendilepingutest tulenevate varade või muude varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamine ja sellise vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine;
 - c) restruktureerimise kulutusteks tehtud eraldiste tühistamine;
 - d) materiaalsete põhivarade omandamine ja müük;
 - e) siduvad kohustused materiaalsete põhivarade ostmiseks;
 - f) kohtuvaidlustega kaasnevad arveldused;
 - g) eelnevate perioodide vigade korrigeerimised;

⁽²⁰⁾ Seda paragrahvi muudeti 2008. aasta mais välja antud IFRSide edasiarendustega, et selgitada IAS 34 rakendusala.

- h) äri- või majandustingimuste muutused, mis mõjutavad üksuse finantsvarade ja finantskohustiste õiglast väärtust, olenemata sellest, kas need varad või kohustised on kajastatud õiglasel väärtusel või amortiseeritud soetusmaksumuses;
 - i) laenukohustuste täitmata jätmine või laenulepingu rikkumine, mida ei ole aruandeperioodi lõpuks või enne seda kõrvaldatud;
 - j) seotud osapoolte vahelised tehingud;
 - k) finantsinstrumentide ülekanded õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatava õiglase väärtuse hierarhia tasemetel vahel;
 - l) muutused finantsvarade liigitamises tulenevalt nende varade otstarbe või kasutuse muudatusest ja
 - m) tingimuslike kohustiste või tingimuslike varade muutused.
- 15C Konkreetsetes IFRSides sätestatakse juhised avalikustamise nõuete kohta mitme paragrahvis 15B loetletud kirje puhul. Kui sündmus või tehing on oluline selleks, et mõista pärast viimast aruandeperioodi toimunud muutusi üksuse finantsseisundis või -tulemusel, siis tuleb vahefinantsaruandes selgitada ja täpsustada viimase aruandeperioodi finantsaruannetes esitatud vastavat teavet.
- 16 [Välja jäetud]

Muu avalikustatav teave

- 16A Lisaks oluliste sündmuste ja tehingute avalikustamisele kooskõlas paragrahvidega 15–15C kajastab üksus järgmise teabe oma vahefinantsaruande lisades või vahefinantsaruande muudes osades. Järgnev avalikustatav teave tuleb esitada kas vahefinantsaruannetes või kaasata neisse, lisades vahefinantsaruannetesse ristviited mõnele muule aruandele (nt juhtkonna kommentaaridele või riskiaruandele), mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadav vahefinantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Kui finantsaruannete kasutajatele ei ole samadel tingimustel ja samal ajal kättesaadav teave, mis on kaasatud ristviidete abil, siis vahefinantsaruanne ei ole täielik. Üldjuhul peab selle teabe esitama majandusaasta algusest vahefinantsaruande kuupäevani:
- a) kinnitus selle kohta, et vahefinantsaruandes järgitakse samu arvestuspõhimõtteid ja -meetodeid kui viimastes aruandeaasta finantsaruannetes või kui neid põhimõtteid ja meetodeid on muudetud, siis muudatuse laadi ja mõju kirjeldus;
 - b) selgitavad märkused vahearuaande perioodi tegevuse hooajalisuse või tsüklilisuse kohta;
 - c) selliste sündmuste iseloom ja suurus, mis mõjutavad varasid, kohustisi, omakapitali, puhaskasumit või rahavoogusid ning mis on ebatavalised oma iseloomu, suuruse või esinemise sageduse tõttu;
 - d) käesoleva majandusaasta eelmistel vahearuaande perioodidel või eelmistel majandusaastatel kajastatud hinnangute muutuse iseloom ja summa;
 - e) võla- ja omakapitaliväärtpaberite emiteerimine, tagasiostmine ja tagasimaksud;
 - f) makstud dividendid (kogusummas või aktsia kohta) eraldi lihtaktsiate ja muude aktsiate kohta;

- g) järgmine teave segmentide kohta (segmenti teabe avalikustamine on üksuse vahefinantsaruandes nõutav vaid juhul, kui IFRS 8-s *Tegevussegmentid* nõutakse üksuselt segmenti teabe avalikustamist majandusaasta finantsaruannetes):
- i) üksusevälistelt klientidelt teenitud tulu, kui see sisaldub segmenti kasumis või kahjumis, mida kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja läbi vaatab või mida muul viisil kõrgeimale äritegevust puudutavate otsuste langetajatele regulaarselt esitatakse;
 - ii) segmentidevahelised tulud, kui need sisalduvad segmenti kasumis või kahjumis, mida kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja läbi vaatab või mida muul viisil kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale regulaarselt esitatakse;
 - iii) segmenti kasum või kahjum;
 - iv) konkreetse avalikustatava segmenti varade ja kohustiste kogusumma, kui selline summa esitatakse regulaarselt kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale ja kui eelmises majandusaasta finantsaruandes kõnealuse avalikustatava segmenti kohta avalikustatud summa on oluliselt muutunud;
 - v) viimaste majandusaasta finantsaruannetega võrreldes segmentideks jagunemises või segmenti kasumi või kahjumi mõõtmise aluses esinenud erinevuste kirjeldus;
 - vi) avalikustatavate segmentide kasumi või kahjumi võrdlus üksuse kasumi või kahjumiga enne maksukulu (-tulu) ja lõpetatud tegevusvaldkondi. Kui aga üksus jaotab avalikustatavatele segmentidele selliseid kirjeid nagu maksukulu (-tulu), võib üksuse segmentide kasumi või kahjumi kogusummad esitada võrdlevalt üksuse kasumi või kahjumiga pärast neid kirjeid. Olulised täpsustavad andmed tuleb antud lisas eraldi välja tuua ning nende kohta esitada selgitused;
- h) vahearuaande perioodi lõpule järgnevad olulised sündmused, mida ei ole kajastatud vahearuaande perioodi finantsaruannetes;
- i) vahearuaande perioodil üksuse koosseisus toimunud muutuste mõju, kaasa arvatud äriühendused, tütarettevõtete ja pikaajaliste investeeringute omandamine või kontrolli kaotamine nende üle, restruktureerimised ja lõpetatud tegevusvaldkonnad. Äriühenduste puhul avalikustab üksus teabe, mille avalikustamist nõutakse IFRS 3-s *Äriühendused*;
 - j) finantsinstrumentide puhul avalikustatav teave õiglase väärtuse kohta, nagu on nõutud IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* paragrahvides 91 kuni paragrahvi 93 punktis h, paragrahvides 94–96, 98 ja 99 ning IFRS 7 *Finantsinstrumendid*: avalikustatav teave paragrahvides 25, 26 ja 28–30;
 - k) IFRS 12 *Muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine* paragrahvis 9B nõutud teave selliste üksuste kohta, mis muutuvad investeerimisüksuseks või mis lakkavad olemast investeerimisüksus (nagu määratletud IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded*);
 - l) kliendilepingutest saadava müügitulu liigendamine, mida on nõutud IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu* paragrahvides 114–115.

17-18 [Välja jäetud]

IFRSidele vastavuse avalikustamine

- 19 Kui üksuse vahefinantsaruanne on vastavuses käesoleva standardiga, avalikustatakse see asjaolu. Vahefinantsaruannet tohib nimetada standarditega vastavuses olevaks ainult siis, kui see vastab kõikidele rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite nõuetele.

Perioodid, mille kohta tuleb esitada vahefinantsaruanded

20 Vahearuaranded sisaldavad vahefinantsaruandeid (lühendatud või täismahus) järgmiste perioodide kohta:

a) finantsseisundi aruanne käesoleva vahearuarande perioodi lõpu seisuga ja võrdlev finantsseisundi aruanne vahetult eelnenud majandusaasta lõpu seisuga;

b) kasumi- ja muu koondkasumi aruanded käesoleva vahearuarande perioodi kohta ning kumulatiivselt käesoleva majandusaasta algusest vahearuarande bilansipäevani ja vahetult eelnenud majandusaasta võrdlevad kasumi- ja muu koondkasumi aruanded võrreldavate vahearuarande perioodide kohta (perioodi kohta ja kumulatiivselt aasta algusest bilansipäevani). IAS 1 (muudetud 2011) kohaselt võib vahearuarandes esitada iga perioodi kohta kasumi- ja muu koondkasumi aruande või aruanded;

c) kumulatiivne omakapitali muutuste aruanne käesoleva majandusaasta algusest vahearuarande aruandeperioodi lõpuni koos võrdleva aruandega vahetult eelnenud majandusaasta sama perioodi kohta;

d) kumulatiivne rahavoogude aruanne käesoleva majandusaasta algusest vahearuarande aruandeperioodi lõpuni koos võrdleva aruandega vahetult eelnenud majandusaasta sama perioodi kohta.

21 Üksusel, mille äritegevus on väga hooajalise iseloomuga, võib olla kasulik esitada finantsteavet vahearuarande aruandeperioodi lõpule eelneva 12 kuu kohta ja võrdlusandmed selle eelneva 12-kuulise perioodi kohta. Seetõttu soovitatakse üksustel, mille äritegevus on väga hooajalise iseloomuga, avalikustada lisaks eelmises paragrahvis nõutud teabele ka sellist teavet.

22 Käesolevale standardile lisatud illustreerivate näidete osas A on esitatud näited perioodidest, mida peab esitama üksus, kes koostab aruandeid kord poolaastas ja üksus, kes koostab aruandeid kord kvartalis.

Olulisus

23 Et otsustada, kuidas objekti vahefinantsaruannetes kajastada, mõõta, liigitada või avalikustada, hinnatakse nende olulisust seoses vahearuarande perioodi finantsteabega. Olulisuse hindamisel peetakse silmas seda, et mõõtmised vaheararuannetes võivad toetuda hinnangutele suuremal määral, kui majandusaasta finantsandmete mõõtmised.

24 IAS 1-s on määratletud oluline teave ja nõutud oluliste objektide eraldi avalikustamist, kaasa arvatud (näiteks) lõpetatud tegevusvaldkonnad, ja IAS 8-s Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead on nõutud arvestushinnangute muutuste, vigade ja arvestusmeetodite muutuste avalikustamist. Need kaks standardit ei sisalda olulisust käsitlevaid kvantitatiivseid juhiseid.

25 Kuna olulisuse määramine on alati hinnanguline, võetakse käesolevas standardis vahearuarande perioodi teabe kajastamise ja avalikustamise otsuste aluseks sama perioodi andmed, et vahearuarande arvnäitajad oleksid mõistetatavad. Et vältida eksitavaid järeldusi, mis võivad tuleneda teabe avalikustamata jätmisest, kajastatakse ja avalikustatakse näiteks ebatavalised objektid, muutused arvestusmeetodites või -hinnangutes ja vead lähtuvalt nende olulisusest seoses vahearuarande perioodi teabega. Põhieesmärk on kindlustada, et vahefinantsaruanne sisaldab kogu teavet, mis on oluline üksuse vahearuarande perioodi finantsseisundi ja -tulemuse mõistmiseks.

ARUANDEAASTA FINANTSARUANNETES AVALIKUSTATAV TEAVE

26 Kui majandusaasta viimasel vahearuarande perioodil muudetakse oluliselt varasemates vaheararuannetes kajastatud hinnangulisi summasid, kuid selle viimase vahearuarande perioodi kohta eraldi finantsaruannet ei avalikustata, avalikustatakse hinnangutes tehtud muutuse sisu ja summa antud aruandeaasta finantsaruannete lisas.

- 27 IAS 8-s nõutakse hinnangu muutuse sisu ja (kui võimalik) summa avalikustamist, kui sellel on oluline mõju käesolevale perioodile või eeldatakse selle olulist mõju järgnevatele perioodidele. Käesoleva standardi paragrahvi 16A punktis d nõutakse sarnast avalikustamist ka vahefinantsaruandes. Näideteks on majandusaasta varasemates vahearuanetes kajastatud hinnangute muutused viimasel vahearuaande perioodil, mis on seotud varude allahindluste, restruktureerimiste või vara väärtuse langusest tulenevate kahjumitega. Eelmises paragrahvis toodud avalikustamise nõue on vastavuses IAS 8 nõudega ja see on sihilikult piiratud ulatusega, hõlmates vaid hinnangu muutust. Üksuselt ei nõuta aruandeaasta finantsaruannetesse täiendava vahearuaande perioodi finantsteabe lisamist.

KAJASTAMINE JA MÕÖTMINE

Aruandeaastaga samad arvestusmeetodid

- 28 **Üksus rakendab vahefinantsaruannetes samu arvestusmeetodeid, mida rakendatakse aruandeaasta finantsaruannete koostamisel, välja arvatud pärast viimaste aruandeaasta finantsaruannete kuupäeva tehtud muutused arvestusmeetodites, mille mõju avaldub järgmistes aruandeaasta finantsaruannetes. Üksuse aruandluse sagedus (kord aastas, poolaastas või kvartalis) ei mõjuta siiski aastatulemuste mõõtmist. Selle eesmärgi saavutamiseks tehakse vahearuaande jaoks mõõtmisi kumulatiivselt aasta algusest.**
- 29 Nõue, et üksus kasutaks vahefinantsaruannetes samu arvestusmeetodeid, mida kasutatakse ka aruandeaasta finantsaruannete koostamisel, võib jätta mulje, nagu viidaks vahearuaande perioodi mõõtmised läbi nii, nagu iga vahearuaande periood oleks iseseisev aruandeperiood. Ehkki sätestatakse, et üksuse aruandluse sagedus ei tohi mõjutada aastatulemuste mõõtmist, tunnistatakse paragrahvis 28, et vahearuaande periood on osa pikemast majandusaastast. Mõõtmised, mis on tehtud kumulatiivselt aasta algusest aruandeperioodi lõpuni, võivad kaasa tuua jooksva majandusaasta eelnevatel vahearuaande perioodidel esitatud summadega seotud hinnangute muutusi. Kuid varade, kohustiste, tulude ja kulude kajastamise põhimõtted on vahearuaande perioodidel samad, nagu aruandeaasta finantsaruannetes.
- 30 Näide:
- a) vahearuaande perioodil varude allahindluse, restruktureerimise ja väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise põhimõtted on samad, mida üksus kasutaks aruandeaasta finantsaruannete koostamisel. Kui aga selliseid objekte kajastatakse ja mõõdetakse ühel vahearuaande perioodil ja selle majandusaasta järgmisel vahearuaande perioodil hinnang muutub, korrigeeritakse hilisemal vahearuaande perioodil esialgset hinnangut tekkepõhiselt täiendava kahjumi kajastamise või eelnevalt kajastatud summa tühistamise teel;
 - b) kulutust, mis ei vasta vahearuaande perioodi lõpus vara mõistele, ei kanta finantsseisundi aruandes edasi ei selleks, et oodata ära tuleviku teave selle kohta, kas see vastab vara mõistele ega selleks, et ühtlustada tulusid majandusaasta vahearuaande perioodide paragrahvis, ja
 - c) tulumaksukulu kajastatakse igal vahearuaande perioodil terve majandusaasta eeldatava kaalutud keskmise tulumaksumäära parima hinnangu alusel. Kui hinnang majandusaasta tulumaksu määrale muutub, võib osutada vajalikuks ühes vahearuaande perioodis arvestatud tekkepõhise tulumaksukulu korrigeerimine sama majandusaasta järgmisel vahearuaande perioodil.
- 31 *Finantsaruandluse kontseptuaalse raamistiku (kontseptuaalne raamistik)* kohaselt on kajastamine protsess, mille käigus arvatakse finantsseisundi aruandesse või finantstulemuste aruandesse (aruannetesse) objekt, mis vastab finantsaruannetes mõne elemendi määratlusele. Varade, kohustiste, tulude ja kulude mõisted on kajastamise seisukohast üliolulised nii iga-aastase kui ka vahefinantsaruande aruandeperioodide lõpus.
- 32 Varadele kehtivad nii vahearuaandeperioodide lõpus kui üksuse majandusaasta lõppkuupäeval samad tulevase majandusliku kasu testid. Kulutused, mis oma olemuse tõttu ei vasta varana kajastamise nõuetele majandusaasta lõpus, ei vasta varana kajastamise nõuetele ka vahearuaandeperioodide lõpus. Samuti väljendab ka kohustis vahearuaandeperioodi lõpus olemasolevat kohustust sellel kuupäeval, nagu ka iga-aastase aruandeperioodi lõpus.

- 33 Tulude ja kulude oluline tunnus on see, et nendega seotud varade ja kohustuste sissevoog ja väljavoo on juba toimunud. Kui need sissevood ja väljavood on toimunud, kajastatakse ka nendega seotud tulud ja kulud; vastasel juhul neid ei kajastata. *Kontseptuaalses raamistikus* ei lubata finantsseisundi aruandes selliste objektide kajastamist, mis ei vasta varade või kohustuste mõistele.
- 34 Kord aastas aruandev üksus saab oma finantsaruannetes kajastatud varade, kohustiste, tulude, kulude ja rahavoo-gude mõõtmisel arvesse võtta teavet, mis on kättesaadav kogu majandusaasta jooksul. Mõõtmised hõlmavad sisuliselt majandusaasta algusest aruandeperioodi lõpuni kestvat perioodi.
- 35 Kord poolaastas aruandev üksus saab oma finantsaruannetes esimese kuue kuu kohta mõõtmisi tehes kasutada teavet, mis on kättesaadav poolaastaks või pisut hiljem, ja 12-kuulise perioodi kohta teavet, mis on kättesaadav aasta lõpuks või pisut hiljem. 12 kuud hõlmavad mõõtmised peegeldavad ka võimalikke muutusi esimese kuue kuu kohta esitatud summadega seotud hinnangutes. Esimese kuue kuu vahefinantsaruandes esitatud summased tagasiulatavalt ei korrigeerita. Samas nõutakse paragrahvi 16A punktis d ja paragrahvis 26 hinnangutes toimunud oluliste muutuste sisu ja summade avalikustamist.
- 36 Üksus, mis esitab aruandeid sagedamini kui kord poolaastas, mõõdab tulusid ja kulusid majandusaasta algusest aruandeperioodi lõpuni kestva perioodi alusel iga vahearuande perioodi kohta, kasutades iga finantsaruande koostamise hetkeks olemasolevat teavet. Käesoleval vahearuande perioodil kajastatud tulude ja kulude summad peegeldavad ka võimalikke muutusi majandusaasta varasemate vahearuande perioodide summadega seotud hinnangutes. Eelnevatel vahearuande perioodidel kajastatud summased tagasiulatavalt ei korrigeerita. Samas nõutakse paragrahvi 16A punktis d ja paragrahvis 26 hinnangutes toimunud oluliste muutuste sisu ja summade avalikustamist.

Hooajalised, tsüklilised või juhuslikud tulud

- 37 **Majandusaasta jooksul saadud hooajalisi, tsüklilisi või juhuslikke tulusid ei kajastata ette või lükata edasi, kui sellised ettekajastamised või edasilükkamised ei oleks asjakohased üksuse majandusaasta lõpus.**
- 38 Näideteks on dividenditulu, litsentsitasud (rojaltid) ja sihtfinantseerimine. Mõne üksuse tulu on majandusaasta teatud vahearuande perioodidel järjepidevalt suurem kui teistel vahearuande perioodidel, näiteks edasimüüjate hooajaline müügitulu. Sellist tulu kajastatakse tekkepõhiselt.

Majandusaasta jooksul ebaregulaarselt tehtavad kulutused

- 39 **Kulutusi, mida tehakse ebaregulaarselt üksuse majandusaasta jooksul, kajastatakse vahearuande koostamisel ette või nende kajastamine lükatakse edasi siis ja ainult siis, kui antud liiki kulu ettekajastamine või edasilükkamine oleks asjakohane ka majandusaasta lõpul.**

Kajastamis- ja mõõtmispõhimõtete rakendamine

- 40 Käesolevale standardile lisatud illustreerivate näidete osas B on esitatud näited paragrahvides 28–39 sätestatud üldiste kajastamis- ja mõõtmispõhimõtete kohta.

Hinnangute kasutamine

- 41 **Vahefinantsaruandes kasutatavad mõõtmisprotseduurid kavandatakse nii, et need tagavad teabe usaldusväärsuse ja kogu üksuse finantsseisundi ja -tulemuse mõistmiseks olulise finantsteabe nõuetekohase avalikustamise. Ehkki nii aruandeaasta finantsaruannetes kui vahefinantsaruannetes põhinevad mõõtmised sageli põhjendatud hinnangutel, nõuab vahefinantsaruannete koostamine üldjuhul rohkem hindamismeetodite kasutamist kui aruandeaasta finantsaruannete koostamine.**
- 42 Käesolevale standardile lisatud illustreerivate näidete osas C on esitatud näiteid hinnangute kasutamisest vahearuande perioodidel.

VARASEMATE VAHEARUANDE PERIOODIDE ARUANNETE KORRIGEERIMINE

- 43** Arvestusmeetodi muutust, välja arvatud selline, millele üleminek on kindlaks määratud uue standardi või tõlgendusega, kajastatakse järgmiselt:
- a) **korrigeeritakse käesoleva majandusaasta varasemate vahearuande perioodide ja eelnevate majandusaastate võrreldavate vahearuande perioodide finantsaruandeid, mida korrigeeritakse aruandeaasta finantsaruannetes kooskõlas IAS 8-ga, või**
- b) **kui ei ole võimalik määrata kindlaks kumulatiivset mõju majandusaasta alguses, mil hakati kõigi eelnevate perioodide suhtes rakendada uut arvestusmeetodit, korrigeerides käesoleva majandusaasta eelnevate vahearuanne perioodide finantsaruandeid ja eelnevate majandusaastate võrreldavate vahearuanne perioodide finantsnäitajaid, et rakendada uut arvestusmeetodit edasiulatuvalt varasemast võimalikust kuupäevast.**
- 44 Eeltoodud põhimõtte üks eesmärke on kindlustada, et kogu majandusaasta vältel rakendatakse sarnaste tehingute suhtes sama arvestusmeetodit. IAS 8 kohaselt rakendatakse arvestusmeetodi muutusi tagasiulatuvalt, korrigeerides eelnevate perioodide finantsteavet nii palju ajas tagasi kui võimalik. Kui aga eelnevate majandusaastate osas vajalike korrigeerimiste kumulatiivse summa kindlaksmääramine ei ole võimalik, kasutatakse uut meetodit IAS 8 kohaselt edasiulatuvalt alates varasemast võimalikust kuupäevast. Paragrahvis 43 toodud põhimõtte eesmärgiks on nõuda, et iga käesoleval majandusaastal toimunud arvestusmeetodi muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt või, kui see ei ole võimalik, edasiulatuvalt alates mitte hiljem kui majandusaasta algusest.
- 45 Kui majandusaasta jooksul oleks arvestusmeetodite muutusi lubatud kajastada alates vahearuanne kuupäevadest, oleks võimalik ühel majandusaastal rakendada sarnaste tehingute suhtes kahte erinevat arvestusmeetodit. Tulemuseks oleksid raskused vaheteabe jaotamisel, ebatäpsed majandustulemused ja probleemid seoses vahearuanne perioodi teabe analüüsi ja arusaadavusega.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 46 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1999 või hiljem algavaid aruandeperioode. Varasem rakendamine on soovitatav.
- 47 IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahve 4, 5, 8, 11, 12 ja 20, jäeti välja paragrahv 13 ja lisati paragrahvid 8A ja 11A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 48 IAS 3-ga (parandatud 2008) muudeti paragrahvi 16 punkti i. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.
- 49 *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2010) muudeti paragrahve 15, 27, 35 ja 36, lisati paragrahvid 15A–15C ja 16A ning jäeti välja paragrahvid 16–18. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 50 IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) lisati paragrahvi 16A punkt j. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 13.
- 51 Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused) (välja antud juunis 2011) muudeti paragrahve 8, 8A, 11A ja 20. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

- 52 Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2009.–2011. aasta tsükkel* (välja antud mais 2012) muudeti paragrahvi 5; muudatus tulenes IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* muudatusest. Üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 53 Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2009.–2011. aasta tsükkel* (välja antud mais 2012) muudeti paragrahvi 16A. Üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 54 Dokumendiga *Investeeringisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused) (välja antud oktoobris 2012) lisati paragrahvi 16A. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringisüksused* varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab seda muudatust varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringisüksused* esitatud muudatused.
- 55 IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahve 15B ja 16A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.
- 56 Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2012.–2014. aasta tsükkel* (välja antud septembris 2014) muudeti paragrahvi 16A. Üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 57 Dokumendiga *Avalikustamise algatus* (IAS 1 muudatused) (välja antud detsembris 2014) muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kõnealuse muudatuse varasem rakendamine on lubatud.
- 58 Dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* (välja antud 2018) muudeti paragrahve 31 ja 33. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka kõiki muid dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* tehtud muudatusi. Üksus rakendab IAS 34 muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Ent kui üksus otsustab, et tagasiulatuvalt rakendamine oleks ebapraktiline või põhjustaks ebamõistlikke kulusid või pingutusi, rakendab ta IAS 34 muudatust, viidates käesoleva standardi paragrahvidele 43–45 ning IAS 8 paragrahvidele 23–28, 50–53 ja 54F.
- 59 Dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) (välja antud oktoobris 2018) muudeti paragrahvi 24. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 1 paragrahvis 7 ning IAS 8 paragrahvides 5 ja 6 olulisuse mõistes tehtud muudatusi.
- 60 Dokumendiga *Arvestusmeetodite avalikustamine* (välja antud veebruaris 2021), millega muudetakse IAS 1 ja IFRSi rakendusjuhendit nr 2 *Olulisuse üle otsustamine*, muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab kõnealust muudatust 1. jaanuaril 2023 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 36

Varade väärtuse langus

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada meetoodika, mida üksus rakendab tagamaks, et varade bilansiline jääkmaksumus ei ületaks nende kaetavat väärtust. Kui vara bilansiline jääkmaksumus ületab vara kasutamisest või müügist saadavat summat, on tegemist vara kajastamisega kaetavast väärtusest kõrgemas väärtuses. Sel juhul loetakse vara väärtust langenuks ja käesoleva standardiga nõutakse üksuselt väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamist. Samuti täpsustatakse käesolevas standardis, millal üksus tühistab väärtuse langusest tuleneva kahjumi ja määratakse avalikustatava teabe nõuded.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse kõikide varade väärtuse languse arvestamisel, välja arvatud:

- a) varud (vt IAS 2 *Varud*);
- b) lepingupõhised varad ja lepingu saamise või täitmise kuludest tulenevad varad, mida kajastatakse vastavalt standardile IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*;
- c) edasilükkunud tulumaksu varad (vt IAS 12 *Tulumaks*);
- d) töötajate hüvitistest tulenevad varad (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele*);
- e) finantsvarad, mis kuuluvad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusalasasse;
- f) õiglases väärtuses mõõdetavad kinnisvarainvesteeringud (vt IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud*);
- g) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilised varad, mis kuuluvad IAS 41 *Põllumajandus* rakendusalasasse ja mida mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused;
- h) IFRS 17 *Kindlustuslepingud* rakendusalasasse kuuluvad lepingud, mis on varad, ja mis tahes varad kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul, nagu on määratletud standardis IFRS 17, ja
- i) põhivarad (või müügiühikud), mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*.
- 3 Käesolevat standardit ei rakendata varude, ehituslepingutest tulenevate varade, edasilükkunud tulumaksu varade, töötajate hüvitistest tulenevate varade või müügiks hoitavateks liigitatud varade (või varagruppide) suhtes, kuna nende varade suhtes rakendatavad kehtivad standardid juba sisaldavad nende varade esmase kajastamise ja mõõtmise nõudeid.
- 4 Käesolevat standardit rakendatakse finantsvarade suhtes, mis liigitatakse järgmiselt:
- a) tüürettevõtjad IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded* määratletud tähenduses;
- b) sidusettevõtjad IAS 28-s *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse* määratletud tähenduses ja
- c) ühisettevõtjad IFRS 11-s *Ühisettevõtmised* määratletud tähenduses.

Muude finantsvarade väärtuse languse arvestust käsitletakse IFRS 9-s.

- 5 Käesolevat standardit ei rakendata IFRS 9 rakendusala kuuluvate finantsvarade, IAS 40 rakendusala kuuluvate õiglaselt väärtuses mõõdetavate kinnisvarainvesteeringute ega põllumajandustegevusega seotud bioloogiliste varade suhtes, mida IAS 41 kohaselt mõõdetakse õiglaselt väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused. Käesolevat standardit rakendatakse siiski ümberhinnatud väärtuses (st õiglaselt väärtuses ümberhindluse kuupäeval, millest on maha arvatud järgnev akumulereeritud kulum ja järgnev akumulereeritud kahjum väärtuse langusest) kajastatavate varade suhtes kooskõlas teiste IFRS-idega, näiteks IAS 16-s *Materiaalsed põhivarad* ja IAS 38-s *Immateriaalsed varad* sätestatud ümberhindluse mudelitega. Ainus erinevus vara õiglase väärtuse ja tema sellise õiglase väärtuse vahel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, on otsesed lisakulud, mis on seotud vara võõrandamisega.
- a) i) kui võõrandamiskulud on ebaolulised, on ümberhinnatud vara kaetav väärtus tingimata ligilähedane selle ümberhinnatud väärtusele (st õiglasele väärtusele) või sellest suurem. Sel juhul on ebatõenäoline, et pärast ümberhindamisõuete rakendamist ümberhinnatud vara väärtus langeb ja seega ei ole kaetavat väärtust vaja hinnata;
- ii) [välja jäetud]
- b) [välja jäetud]
- c) kui võõrandamiskulud ei ole ebaolulised, on ümberhinnatud vara õiglane väärtus, milles on maha arvatud võõrandamiskulud, tingimata selle õiglase väärtusest madalam. Ümberhinnatud vara väärtus on seega langenud, kui tema kasutusväärtus on ümberhinnatud summast madalam. Sel juhul rakendab üksus pärast ümberhindlusõuete rakendamist käesolevat standardit, et määrata kindlaks, kas vara väärtus võib olla langenud.

MÕISTED

6 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Bilansiline jääkmaksumus on summa, milles vara kajastatakse pärast akumulereeritud kulumi (amortisatsiooni) ja vara väärtuse langusest tulenevate akumulereeritud kahjumite mahaarvamist.

Raha teeniv üksus on väikseim eristatav vararühm, millest tulenevad muudest varadest või vararühmadest suhteliselt sõltumatud raha laekumised.

Üldkasutatavad varad on varad, välja arvatud firmaväärtus, mis annavad panuse nii vaadeldavast raha teenivast üksusest kui teistest raha teenivatest üksustest tulenevatesse rahavoogudesse.

Võõrandamiskulud on vara või raha teeniva üksuse võõrandamisega otseselt kaasnevad lisakulud, v.a finantskulud ja tulumaksumad.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või muu summa, millega soetusmaksumuse asendusväärtus, millest on maha arvatud selle vara lõppväärtus.

Kulum (amortisatsioon) on vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale ⁽²¹⁾.

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõotmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

Kahjum väärtuse langusest on summa, mille võrra vara või raha teeniva üksuse bilansiline jääkmaksumus ületab selle kaetava väärtuse.

⁽²¹⁾ Käesolevas standardis nomineeritakse rahalised summad „valuutaühikutes“ (VÜ). Nendel kahel mõistel on sama tähendus.

Vara või raha teeniva üksuse *kaetav väärtus* on selle õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud või selle kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb on kõrgem.

Kasulik eluiga on:

a) periood, mille jooksul üksus eeldatavasti vara kasutab, või

b) toodangu või muude samalaadsete ühikute arv, mida üksus eeldatavasti varast saab.

Kasutusväärtus on tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus, mida eeldatakse varast või raha teenivast üksusest saada.

SELLELISE VARA TUVASTAMINE, MILLE VÄÄRTUS VÕIB OLLA LANGENUD

- 7 Paragrahvides 8–17 täpsustatakse, millal määratakse kindlaks kaetav väärtus. Kõnealustes nõuetes kasutatavat mõistet „vara“ rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Ülejäänud osa käesolevast standardist on üles ehitatud järgmiselt:
- a) paragrahvides 18–57 on esitatud kaetava väärtuse mõõtmise nõuded. Kõnealustes nõuetes kasutatakse samuti mõistet „vara“, mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes;
 - b) paragrahvides 58–108 esitatakse väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise nõuded. Üksikute varade, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise nõudeid käsitletakse paragrahvides 58–64. Paragrahvides 65–108 käsitletakse raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamist ja mõõtmist;
 - c) paragrahvides 109–116 on sätestatud nõuded, mis käsitlevad vara või raha teeniva üksuse kohta eelnevatel perioodidel kajastatud väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamist. Kõnealustes nõuetes kasutatakse taas mõistet „vara“, mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Paragrahvides 117–121 on esitatud lisanõuded üksiku vara kohta, paragrahvides 122 ja 123 raha teeniva üksuse kohta ja paragrahvides 124 ning 125 firmaväärtuse kohta;
 - d) paragrahvides 126–133 täpsustatakse vara ja raha teenivate üksuste väärtuse langusest tulenevaid kahjumeid käsitleva teabe avalikustamist. Paragrahvides 134–137 täpsustatakse sellise teabe avalikustamise lisanõudeid, mis puudutab raha teenivaid üksuseid, millele on väärtuse languse kontrollimise eesmärgil jaotatud firma-väärtus või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsed varad.
- 8 Vara väärtus on langenud, kui selle bilansiline jääkmaksumus ületab selle kaetava väärtuse. Paragrahvides 12–14 kirjeldatakse mõningaid asjaolusid, mis viitavad vara võimalikule väärtuse langusele. Mõne sellise asjaolu esinemise korral peab üksus koostama dokumenteeritud hinnangu kaetava väärtuse kohta. Käesoleva standardiga ei nõuta üksuselt kaetava väärtuse kohta dokumenteeritud hinnangu koostamist vaid juhul, kui ei esine ühtegi asjaolu, mis viitaks väärtuse langusele, v.a paragrahvis 10 kirjeldatud juhul.
- 9 Üksus hindab iga aruandeperioodi lõpus vara võimalikule väärtuse langusele viitavate asjaolude esinemist. Iga sellise asjaolu esinemise korral hindab üksus vara kaetavat väärtust.
- 10 Olenemata sellest, kas on olemas väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, üksus:
- a) kontrollib piiramatu elueaga immateriaalse vara või veel mitte kasutusvalmis oleva immateriaalse vara väärtuse langust kord aastas, võrreldes selle bilansilist jääkmaksumust kaetava väärtusega. Nimetatud väärtuse languse testi võib viia läbi ükskõik mis ajal aruandeaasta jooksul tingimusel, et see viiakse läbi igal aastal samal ajal. Erinevate immateriaalsete varade väärtuse langust võib kontrollida eri aegadel. Kui aga immateriaalset vara kajastati esimest korda käesoleval aruandeaastal, kontrollitakse immateriaalse vara väärtuse langust enne käesoleva aruandeaasta lõppu;

b) kontrollib kooskõlas paragrahvidega 80–99 äriühenduses omandatud firmaväärtuse langust kord aastas.

- 11 Üldjuhul on enne vara kasutusvalmidust raskem kindlalt määrata, kas immateriaalne vara suudab teenida tulevast majanduslikku kasu, mis kataks selle bilansilise jääkmaksumuse, kui pärast seda, kui see on kasutusvalmis. Seepärast nähakse käesoleva standardiga ette, et üksus kontrollib veel mitte kasutusvalmis oleva immateriaalse vara bilansilist jääkmaksumust väärtuse languse osas vähemalt kord aastas.
- 12 Üksus võtab vara võimalikule väärtuse langusele viitavate asjaolude hindamisel arvesse vähemalt järgmisi asjaolusid.

Üksusevälised teabeallikad

- a) esineb jälgitavaid tõendeid, et vara väärtus on perioodi jooksul langenud palju rohkem, kui aja möödumise või tavapärase kasutamise tulemusena võiks eeldada;
- b) perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad üksuse jaoks olulised kahjulikud muutused tehnoloogia-, turu-, majandus- või õiguskeskkonnas, kus üksus tegutseb, või turul, millega vara on otseselt seotud;
- c) turu intressimäärad või muud turul investeringutelt saadava tulu määrad on kõnealuse perioodi jooksul tõusnud ning see mõjutab tõenäoliselt vara kasutusväärtuse arvutamisel kasutatavat diskontomäära ja vähendab oluliselt vara kaetavat väärtust;
- d) üksuse netovara bilansiline jääkmaksumus on suurem selle turukapitalisatsioonist.

Üksusesisesed teabeallikad

- e) on olemas tõendid vara iganemise või füüsilise kahjustuse kohta;
- f) kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad üksuse jaoks olulised kahjulikud muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Nende muutuste hulka kuuluvad vara kasutusest eemaldamine, varaga seotud tegevuse lõpetamine või restruktureerimine, kavatsus müüa vara enne esialgselt planeeritud tähtaega ning immateriaalse vara kasuliku elua ümberhindamine pigem piiratuks kui piiramatuks ⁽²²⁾;
- g) üksusesisesest aruandlusest saadavad tõendid viitavad sellele, et vara majandustulemused on hetkel või tulevikus eeldatust halvemad.

Tütarettevõtjast, ühissettevõtjast või sidusettevõtjast saadav dividend

- h) tütar-ettevõtjasse, ühissettevõtjasse või sidusettevõtjasse tehtud investeringu puhul kajastab investor investeringust saadavat dividendi ja on olemas tõendeid, et:
- i) investeringu bilansiline jääkmaksumus konsolideerimata finantsaruannetes ületab investeerimisobjekti netovara bilansilise jääkmaksumuse konsolideeritud finantsaruannetes, kaasa arvatud seotud firmaväärtus; või

⁽²²⁾ Kui vara vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumidele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks), on ta käesoleva standardi rakendusalaast välja arvatud ja tema üle peetakse arvestust kooskõlas IFRS 5-ga Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad.

ii) dividend ületab tütaretevõtja, ühisettevõtja või sidusettevõtja koondkasumi perioodil, mil dividend välja kuulutatakse.

- 13 Paragrahvis 12 esitatud loetelu ei ole täielik. Üksus võib tuvastada teisi vara väärtuse langusele viitavaid asjaolusid ja ka siis peab üksus kindlaks määrama vara kaetava väärtuse või, firmaväärtuse puhul, viima läbi väärtuse languse testi kooskõlas paragrahvidega 80–99.
- 14 Üksusesisesest aruandlusest tulenevate vara võimalikule väärtuse langusele viitavate tõendite hulka kuuluvad:
- a) vara soetamisega seotud rahavood või hilisemad vara kasutamise või hooldamisega seotud rahalised vajadused on esialgselt eelarvestatust oluliselt kõrgemad;
 - b) varaga seotud tegelike netorahavoogude või tegevuskasumi või -kahjumi oluline halvenemine võrreldes eelarvestatuga;
 - c) varaga seotud eelarvestatud netorahavoogude või tegevuskasumi oluline vähenemine või eelarvestatud kahjumi oluline suurenemine; või
 - d) vara tegevuskahjumid või negatiivsed netorahavood, kui käesoleva perioodi summad liidetakse eelarvestatud summadele.
- 15 Nagu paragrahvis 10 on viidatud, nähakse käesoleva standardiga ette, et piiramatu kasuliku elueaga või mitte veel kasutusvalmis oleva immateriaalse vara ja firmaväärtuse väärtuse langust tuleb kontrollida vähemalt kord aastas. Vara kaetava väärtuse hindamisel rakendatakse olulisuse põhimõtet, välja arvatud juhtudel, mil kehtivad paragrahvis 10 esitatud nõuded. Näiteks kui eelnevatest arvutustest ilmneb, et vara kaetav väärtus on oluliselt kõrgem selle bilansilisest jääkmaksumusest, ei pea üksus vara kaetavat väärtust ümber hindama, kui ei ole toimunud nimetatud erinevust kõrvaldavaid sündmusi. Samuti võib eelnev analüüs näidata, et vara kaetav väärtus ei ole tundlik ühe (või mitme) paragrahvis 12 loetletud asjaolu suhtes.
- 16 Paragrahvi 15 iseloomustab järgmine näide: kui turu intressimäärad või muud turul investeringutelt saadava tulu määrad on perioodi jooksul tõusnud, ei pea üksus koostama dokumenteeritud vara kaetava väärtuse hinnangut järgmistel juhtudel:
- a) kui on ebatõenäoline, et kõnealuste turumäärade tõus mõjutab vara kasutusväärtuse arvestamisel kasutatavat diskontomäära. Näiteks ei pruugi lühiajaliste investeringute intressimäärade tõus oluliselt mõjutada diskontomäära, mida kasutatakse pikaajalise järelejäanud kasuliku elueaga vara puhul;
 - b) kui on tõenäoline, et kõnealuste turumäärade tõus mõjutab vara kasutusväärtuse arvestamisel kasutatavat diskontomäära, kuid eelnevast kaetava väärtuse tundlikkuse analüüsist ilmneb, et:
 - i) on ebatõenäoline, et kaetav väärtus olulisel määral väheneks, sest ka tulevased rahavood tõenäoliselt suurenevad (näiteks võib üksus mõningatel juhtudel olla võimeline tõestama, et ta korrigeerib oma tulusid turumäärade kasvu kompenseerimiseks), või
 - ii) kaetava väärtuse vähenemise tagajärjel tekkiv oluline kahjum väärtuse langusest on ebatõenäoline.
- 17 Vara võimalikule väärtuse langusele viitav asjaolu võib osutada sellele, et kõnealuse vara järelejäanud kasulik eluiga, kulumiarvestuse- või amortisatsioonimeetod või vara lõppväärtus tuleb üle vaadata ja korrigeerida vara suhtes rakendatava standardi alusel, isegi kui vara suhtes ei kajastata kahjumit väärtuse langusest.

KAETAVA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE

- 18 Käesolevas standardis on kaetav väärtus määratletud kui vara õiglase väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, või selle kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb on kõrgem. Paragrahvides 19–57 on esitatud kaetava väärtuse mõõtmise nõuded. Kõnealustes nõuetes kasutatavat mõistet „vara“ rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes.
- 19 Mõlema, nii õiglase väärtuse, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, kui ka kasutusväärtuse määramine ei ole alati vajalik. Kui üks kõnealustest summadest ületab vara bilansilise jääkmaksumuse, ei ole vara väärtus langenud ja teist näitajat ei ole vaja hinnata.
- 20 Vara õiglase väärtuse mõõtmine, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, võib olla võimalik isegi juhul, kui identsel varal puudub noteeritud hind aktiivsel turul. Mõnikord ei ole siiski õiglast väärtust, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, võimalik mõõta, sest puudub alus usaldusväärse hinnangu andmiseks hinna kohta, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval hetkel kehtivatel turutingimustel tavapärase tehing vara müügiks. Sel juhul võib üksus kasutada vara kaetava väärtusena selle kasutusväärtust.
- 21 Kui ei ole põhjust uskuda, et vara kasutusväärtus ületab oluliselt selle õiglast väärtust, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, võib vara kaetava väärtusena kasutada õiglast väärtust, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Seda tehakse sageli juhtudel, kui vara hoitakse võõrandamise eesmärgil. Võõrandamiseks hoitava vara kasutusväärtus koosneb põhiliselt netovõõrandamistulust, kuna on tõenäoline, et selle vara kasutusest saadavad tulevased rahavood kuni selle võõrandamiseni on ebaolulise suurusega.
- 22 Kaetav väärtus määratakse üksiku vara kohta, välja arvatud juhtudel, kui sellest varast ei tulene muudest varadest või vararühmadest suhteliselt sõltumatuid raha laekumisi. Sel juhul määratakse kaetav väärtus selle raha teeniva üksuse kohta, kuhu kõnealune vara kuulub (vt paragrahvid 65–103), välja arvatud järgmistel juhtudel:
- a) vara õiglase väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, on kõrgem selle vara bilansilisest jääkmaksumusest või
 - b) vara kasutusväärtus on hinnanguliselt lähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, ning õiglast väärtust, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, on võimalik mõõta.
- 23 Mõningatel juhtudel võivad hinnangud, keskmised väärtused ja lihtsustatud arvutused anda õiglase väärtuse, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, või kasutusväärtuse määramisel ligilähedaselt samasuguseid tulemusi nagu käesolevas standardis esitatud üksikasjalikud arvutused.

Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara kaetava väärtuse mõõtmine

- 24 Paragrahvida 10 nähakse ette, et piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara väärtuse langust kontrollitakse kord aastas, võrreldes selle bilansilist jääkmaksumust kaetava väärtusega, olenemata sellest, kas ilmneb väärtuse langusele viitavaid asjaolusid või mitte. Eelneval perioodil tehtud üksikasjalikke arvutusi vara kaetava väärtuse kohta võib kasutada vara väärtuse languse testi läbiviimisel käesoleval perioodil tingimusel, et kõik järgmised tingimused on täidetud:
- a) kui immateriaalse vara jätkuvast kasutamisest ei teki rahavooge, mis on suhteliselt sõltumatud teistest varadest või vararühmadest ning seetõttu kontrollitakse selle väärtuse langust raha teeniva üksuse osana, kuhu ta kuulub, ei ole sellesse rühma kuuluvad varad ja kohustised alates viimasest kaetava väärtuse arvutamisest oluliselt muutunud;
 - b) kõige viimase kaetava väärtuse arvutuse tulemuseks oli summa, mis ületas olulisel määral vara bilansilise jääkmaksumuse, ja
 - c) tuginedes pärast viimast kaetava väärtuse arvutust toimunud sündmuste ja olukorra muutuste analüüsile, võib arvata, et ei ole tõenäoline, et praegune kaetav väärtus oleks väiksem vara bilansilisest jääkmaksumusest.

Õiglase väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud

25-27 [Välja jäetud]

- 28 Võõrandamiskulud, välja arvatud juba kohustistena kajastatud kulutused, arvatakse maha õiglase väärtuse mõõtmisel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Kõnealused kulud on näiteks juriidilised kulud, lõivud ja muud samalaadsed tehingumaksud, vara teisaldamise kulud ja vara müügikõlblikuks muutmise seotud otsesed lisakulud. Töösuhte lõpetamise hüvitised (määratletud standardis IAS 19) ja äritegevuse koondamise või ümberkorraldamisega seotud kulud pärast vara võõrandamist ei kuulu vara võõrandamisega otseselt kaasnevate lisakulutuste hulka.
- 29 Mõnikord nõuab vara võõrandamine ostjalt kohustise ülevõtmist ning vara ja kohustise kohta on olemas vaid üks õiglase väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Paragrahvis 78 selgitatakse kõnealuste juhtude käsitlemise korda.

Kasutusväärtus

30 **Vara kasutusväärtuse arvutuses peavad olema näidatud järgmised komponendid:**

a) hinnang tulevastele rahavoogudele, mida üksus varast saada loodab;

b) võimalikud muutused nende tulevaste rahavoogude summas ja ajastuses;

c) raha ajaväärtus, mida näitab hetke turu riskivaba intressimäär;

d) varas sisalduva ebakindluse talumise hind ja

e) muud tegurid, nagu likviidsuse puudumine, mida turuosalistel tulevaste rahavoogude, mida üksus varast saada loodab, hindamisel esile tooksid.

31 Vara kasutusväärtuse hindamine hõlmab järgmisi etappe:

a) vara jätkuvast kasutamisest ja selle lõplikust võõrandamisest tulenevate tulevaste raha laekumiste ja väljamaksete hindamine ja

b) asjakohase diskontomäära rakendamine kõnealuste tulevaste rahavoogude suhtes.

32 Paragrahvi 30 punktides b, d ja e nimetatud komponendid võib esitada kas tulevaste rahavoogude korrigeerimisena või diskontomäära korrigeerimisena. Ükskõik millise meetodi üksus valib, et väljendada arvatavaid muutusi tulevaste rahavoogude summas ja ajastuses, peab tulemuseks olema tulevaste rahavoogude eeldatav nüüdisväärtus ehk kõigi võimalike tulemuste kaalutud keskmine. Lisas A on esitatud lisajuhised vara kasutusväärtuse mõõtmisel kasutatava nüüdisväärtuse arvutamise metoodika kohta.

Tulevaste rahavoogude hindamise alus

33 **Kasutusväärtuse mõõtmisel üksus:**

a) kasutab rahavoogude prognooside puhul mõistlikke ja põhjendatud eeldusi, mis esindavad juhtkonna parimat hinnangut kõnealuse vara ülejäänud kasuliku eluea jooksul kehtivate majandustingimuste kohta. Suuremat tähtsust omistatakse üksusevälistele tõenditele;

b) kasutab rahavoogude prognooside puhul viimaseid juhtkonna poolt heaks kiidetud finantseelarveid/prognoose, kuid jätab välja tulevastest restruktureerimistest või vara parendamisest või parandamisest tulenevad hinnangulised raha laekumised või väljamaksed. Kõnealustel finantseelarvetel/prognoosidel põhinevad hinnangud hõlmavad maksimaalselt viit aastat, välja arvatud juhul, kui pikem periood on põhjendatud;

c) koostab rahavoogude prognoosi perioodide kohta, mis järgnevad viimastes finantseelarvetes/-prognoosides sisalduvatele perioodidele, kandes üle eelarvetel/prognoosidel põhinevad prognoosid järgnevatele aastatele ja kasutades selleks püsivat või kahanevat kasvumäära, välja arvatud juhul, kui tõusev määr on põhjendatud. Kõnealune kasvumäär ei tohi ületada pikaajalist keskmist üksuse toodete, tegevusalade või sellise riigi või riikide, kus üksus tegutseb, kasvumäära, ega sellise turu pikaajalist keskmist kasvumäära, kus kõnealust vara kasutatakse, v.a juhul, kui kõrgem määr on põhjendatud.

- 34 Juhtkond hindab nende eelduste põhjendatust, millel põhinevad kehtivad rahavoogude prognoosid, uurides eelnevate rahavoogude prognooside ja tegelike rahavoogude vaheliste erinevuste põhjusi. Juhtkond peab tagama, et eeldused, millel põhinevad kehtivad rahavoogude prognoosid, on vastavuses eelnevate tegelike tulemustega eeldusel, et pärast nimetatud tegelike rahavoogude tekkimist toimunud sündmused või olukorrad seda võimaldavad.
- 35 Üksikasjalikud, selged ja usaldusväärsed tulevaste rahavoogude eelarved/prognoosid, mis on koostatud enam kui viieaastase perioodi kohta, ei ole üldjuhul kättesaadavad. Seetõttu põhinevad juhtkonna hinnangud tulevaste rahavoogude kohta kõige viimastel, kuni viit aastat hõlmavatel eelarvetel/prognoosidel. Juhtkond võib kasutada enam kui viieaastast perioodi hõlmavatel finantseelarvetel/-prognoosidel põhinevaid rahavoogude prognoose, kui ollakse kindel, et kõnealused prognoosid on usaldusväärsed, ja kui juhtkond on varasemate kogemuste põhjal tõestanud oma suutlikkust prognoosida täpselt rahavoogusid sellise pikema perioodi kohta.
- 36 Vara kasuliku elua lõpuni prognoositud rahavoogusid hinnatakse finantseelarvetel/-prognoosidel põhinevate rahavoogude ülekandmisel, kasutades selleks järgnevate aastate kasvumäära. See määr on püsiv või kahanev, välja arvatud juhul, kui määra tõus on kooskõlas toote või tegevusala elutsükli iseloomustava objektiivse teabega. Vajaduse korral on kasvumäär null või negatiivne.
- 37 Soodsate tingimuste korral tuleb turule tõenäoliselt konkurente, kes piiravad kasvu. Seetõttu on üksusel raske mineviku keskmist kasvumäära pikema aja (nt 20 aasta) jooksul ületada nende toodete, tegevusalade, riigi või riikide osas, kus üksus tegutseb või turu puhul, kus seda vara kasutatakse.
- 38 Finantseelarvetest/-prognoosidest saadava teabe kasutamisel võtab üksus arvesse, kas see teave väljendab mõistlikke ja põhjendatud eeldusi ning kas see esindab juhtkonna parimat hinnangut selle vara järelejäanud kasuliku elua jooksul kehtivate majandustingimuste kohta.

Tulevaste rahavoogude hindamine

39 **Hinnangud tulevaste rahavoogude kohta sisaldavad järgmist:**

a) **vara jätkuvast kasutamisest tulenevate rahalaekumiste prognoosid;**

b) **prognoosid raha väljamaksete (sh vara kasutamiskõlblikuks muutmise seotud väljamaksed) kohta, mis on paratamatult vajalikud vara jätkuvast kasutamisest tulenevate rahalaekumiste tekitamiseks ning mis on otseselt seotud varaga ja mida saab põhjendatult ja järjepidevalt varale jaotada, ja**

c) **võimalikud netorahavood, mis saadakse (või makstakse) vara võõrandamisel selle kasuliku elua lõpus.**

- 40 Tulevaste rahavoogude hinnangud ja diskontomäär väljendavad järjekindlaid eeldusi üldisest inflatsioonist põhjustatud hinnatõusude kohta. Seega, kui diskontomäär sisaldab üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude mõju, hinnatakse tulevasi rahavoogusid nominaalväärtuses. Kui diskontomäär ei sisalda üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude mõju, on tulevaste rahavoogude hinnangud antud reaalväärtuses (kuid sisaldavad tulevasi spetsiifilisi hinnatõuse ja -langusi).
- 41 Raha väljamaksete prognoosid hõlmavad vara igapäevase kasutamisega seotud väljaminekuid ja tulevasi üldkulusid, mida saab põhjendatult ja järjepidevalt alusel vara kasutamise otseselt seostada.
- 42 Kui vara bilansiline jääkmaksumus ei sisalda kõiki selle vara kasutus- või müügi valmidusse viimiseks vajalikke väljaminekuid, sisaldab tulevaste raha väljamaksete hinnang kõiki selliseid täiendavaid raha väljamakseid, mis eeldatavasti tekivad enne kõnealuse vara kasutus- või müügi valmidust. Näiteks on see nii ehitamisjärgus oleva hoone või lõpetamata arendusprojekti korral.

- 43 Topeltarvestuse vältimiseks ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud järgmist:
- a) rahalaekumised varadest, millest tulenevad vaatlusalusest varast sõltumatud rahalaekumised (nt sellised finantsvarad nagu nõuded), ja
 - b) raha väljamaksed, mis on seotud kohustistena kajastatud kohustustega (nt võlad, pensionid või eraldised).
- 44 **Vara tulevase rahavoogusid hinnatakse selle vara hetkeseisundi alusel. Tulevaste rahavoogude hinnangud ei tohi sisaldada hinnangulisi tulevase raha laekumisi ega väljamakseid, mis eeldatavasti tulenevad järgmistest asjaoludest:**
- a) **tulevane restruktureerimine, mida üksus ei ole veel kohustunud läbi viima, või**
 - b) **vara tootluse parendamine või parandamine.**
- 45 Kuna vara tulevase rahavoogusid hinnatakse hetkeseisundi alusel, ei väljenda vara kasutusväärtus järgmist:
- a) tulevased raha väljamaksed, kulude kokkuhoid (nt personalikulude vähendamine) või kasu, mida eeldatavasti saadakse tulevasest restruktureerimisest, mida üksus ei ole veel kohustunud läbi viima, või
 - b) tulevased raha väljamaksed vara tootluse parandamiseks või sellistest väljamaksetest tulenevad eeldatavad raha laekumised.
- 46 Restruktureerimine on juhtkonna poolt kavandatud ja kontrollitav programm, mis oluliselt muudab üksuse äritegevuse ulatust või teostamise viisi. IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* sisaldab juhiseid, kuidas määratleda üksuse kohustust restruktureerimise läbiviimiseks.
- 47 Kui üksus on kohustatud restruktureerimise läbi viima, võib kõnealune restruktureerimine mõjutada mõningaid varasid. Kui üksus on kohustunud restruktureerimist läbi viima, siis:
- a) kasutusväärtuse määramisel kajastatakse raha laekumiste ja väljamaksete hinnangutes kulude kokkuhoidu ja muud restruktureerimisest saadavat kasu (tuginedes kõige hiljutisematele juhtkonna poolt heakskiidetud finantseelarvetele/-prognoosidele) ja
 - b) restruktureerimiseraldis sisaldab kooskõlas IAS 37-ga hinnanguid restruktureerimisega seotud tulevaste rahaliste väljamaksete kohta.
- Illustreeriv näide 5 iseloomustab tulevase restruktureerimise mõju kasutusväärtuse arvutamisele.
- 48 Seni kuni üksus teeb raha väljamakseid, mis on seotud vara töövõime parendamise või parandamisega, ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud eeldatavaid tulevase raha laekumisi, mida loodetakse saada raha väljamaksetega seotud majandusliku kasu tõusust (vt illustreeriv näide 6).
- 49 Tulevaste rahavoogude hinnangud sisaldavad tulevase raha väljamakseid, mis on vajalikud majandusliku kasu säilitamiseks, mida loodetakse saada varast selle olemasolevas tööseisundis. Kui raha teeniv üksus koosneb erinevate kasulike eluigadega varadest, mis üksuse jätkuva tegevuse seisukohalt on kõik väga olulised, peetakse üksusega seotud tulevaste rahavoogude hindamisel lühemate eluigadega varade asendamist osaks üksuse igapäevasest hooldusest. Samuti kui üksik vara koosneb erinevate kasulike eluigadega komponentidest, peetakse lühemate eluigadega komponentide asendamist varast saadava tulevaste rahavoogude hindamisel osaks vara igapäevasest hooldusest.

50 Tulevaste rahavoogude hinnangud ei sisalda järgmist:

- a) finantseerimistegevusest tulenevad raha laekumised ja väljamaksed või
- b) tulumaksuna laekunud või väljamakstud summad.

51 Hinnangulised tulevased rahavood väljendavad eeldusi, mis on kooskõlas diskontomäära määramise viisiga. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda või üldse mitte. Kuna hinnanguliste tulevaste rahavoogude diskonteerimine väljendab raha ajaväärtust, ei sisalda kõnealused rahavood finantseerimistegevusest tulenevaid rahalaekumisi ega väljamakseid. Et diskontomäär määratakse enne maksustamist, hinnatakse tulevasi rahavoogusid samuti enne maksustamist.

52 Vara võõrandamisest saadava (või makstava) netorahavoo hinnang kõnealuse vara kasuliku eluea lõpus on summa, mida üksus loodab saada vara võõrandamisest teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus pärast hinnanguliste võõrandamiskulude mahaarvamist.

53 Vara võõrandamisest saadava (või makstava) netorahavoo hinnang kõnealuse vara kasuliku eluea lõpus määratakse sarnaselt vara õiglase väärtusega, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, välja arvatud, siis, kui nende netorahavoogude hindamisel:

- a) üksus kasutab hinnangu koostamise päeval kehtivaid kasuliku eluea lõppu jõudnud sarnaste ja samalaadsetes tingimustes kasutatud varade hindu;
- b) üksus korrigeerib kõnealuseid hindu vastavalt üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude ja tulevaste spetsiifiliste hinnatõusude või -languste mõjule. Kui vara jätkuvast kasutamisest tulenevate tulevaste rahavoogude hinnangutes ja diskontomäärades ei ole arvesse võetud üldise inflatsiooni mõju, ei võta üksus kõnealust mõju arvesse ka võõrandamisest tulenevate netorahavoogude hindamisel.

53A Õiglase väärtus erineb kasutusväärtusest. Õiglase väärtus kajastab eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid vara hinna määramisel. Kasutusväärtus kajastab seevastu selliste tegurite mõju, mis võivad olla üksusele iseloomulikud ja mida ei rakendata üldiselt üksuste suhtes. Õiglase väärtus ei kajasta näiteks ühtegi järgmistest teguritest ulatuses, milles need ei oleks turuosalistele üldiselt kättesaadavad:

- a) varade rühmitamistest saadud lisaväärtus (näiteks eri asukohtades paiknevate kinnisvarainvesteeringute portfelli loomine);
- b) mõõdetava vara ja muude varade koostoime;
- c) vara praeguse omaniku ainuisikulised juriidilised õigused ja juriidilised piirangud ja
- d) vara praeguse omaniku suhtes kehtivad maksusoodustused ja -koormised.

Tulevased rahavood välisvaluutas

54 Tulevasi rahavooge hinnatakse valuutas, milles need tekivad, ja seejärel diskonteeritakse need kõnealusele valuutale vastava diskontomääraga. Üksus arvestab nüüdiseväärtuse ümber, kasutades kasutusväärtuse hindamise päeval kehtivat vahetuskurssi.

Diskontomäär

55 Diskontomäär(ad) on maksueelne (maksueelsed) määr(ad), mis väljendab (väljendavad) hetke turuhinnanguid järgmise kohta:

- a) raha ajaväärtust ja
- b) riskid, mis on seotud varaga, mille tulevaste rahavoogude hinnanguid ei ole korrigeeritud.

- 56 Määr, mis väljendab hetke turuhinnanguid raha ajaväärtuse kohta ja varaga seotud eririske, on tulumäär, mida investorid nõuaksid, kui neil tuleks valida investering, millest tekiks summa, ajastuse ja riskiprofiili poolest samasugused rahavood, nagu üksus eeldab kõnealuse vara puhul saavat. Sellise määra prognoosimisel kasutatakse sarnaste varade turutehingutele omast määra või võetakse aluseks üht sarnase teenusepotentsiaali ja riskidega vara (või varaportfelli) omava börsil noteeritud üksuse kaalutud keskmine kapitali maksumus. Vara kasutusväärtuse mõõtmiseks kasutatud diskontomäär(ad) ei väljenda riske, mille suhtes tulevaste rahavoogude hinnanguid on korrigeeritud. Vastasel korral arvestatakse mõne eelduse mõju kaks korda.
- 57 Kui vara spetsiifiline määr ei ole turul otseselt kättesaadav, kasutab üksus diskontomäära prognoosimisel asendusmeetmeid. Lisa A sisaldab lisajuhiseid diskontomäära määramiseks sellistes olukordades.

VÄÄRTUSE LANGUSEST TULENEVA KAHJUMI KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

- 58 Paragrahvides 59–64 sätestatakse sellise üksiku vara, mis ei ole firmaväärtus, väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise nõuded. Raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamist ja mõõtmist käsitletakse paragrahvides 65–108.
- 59 **Vara bilansilist jääkmaksumust vähendatakse selle kaetava väärtuseni siis ja ainult siis, kui vara kaetav väärtus on madalam selle bilansilisest jääkmaksumusest. Sellist vähendamist nimetatakse kahjumiks väärtuse langusest.**
- 60 **Kahjum väärtuse langusest kajastatakse kohe kasumiaruandes, v.a juhul, kui vara kajastatakse selle ümberhinnatud väärtuses kooskõlas mõne muu standardiga (nt kooskõlas IAS 16-s esitatud ümberhindluse mudeliga). Kõnealuse teise standardi kohaselt käsitatakse ümberhinnatud vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit ümberhindluse vähendamisenä.**
- 61 Mitteümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum tuleb kajastada kasumis või kahjumis. Ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse muus koonddkasumis sellises ulatuses, mil kahjum vara väärtuse langusest ei ületa sama vara ümberhindluse reservi summat. Selline ümberhinnatud vara väärtuse langus vähendab selle vara ümberhindluse reservi.
- 62 **Kui prognoositud kahjum väärtuse langusest on kõrgem selle vara bilansilisest jääkmaksumusest, kajastab üksus kohustist siis ja ainult siis, kui seda nõutakse mõne muu standardiga.**
- 63 **Pärast väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamist korrigeeritakse vara kulumit (amortisatsioonikulu) tulevastel perioodidel nii, et vara muudetud bilansiline jääkmaksumus, millest on maha arvatud võimalik lõppväärtus, jaotatakse süstemaatiliselt kogu selle ülejäänud kasulikule elueale.**
- 64 Väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamisel määratakse sellega seotud edasilükkunud tulumaksu varad või kohustised kooskõlas IAS 12-ga vara muudetud bilansilise jääkmaksumuse ja maksustamisbaasi võrdlemise teel (vt näide 3).

RAHA TEENIVAD ÜKSUSED JA FIRMAVÄÄRTUS

- 65 Paragrahvides 66–108 ja Lisas C sätestatakse sellise raha teeniva üksuse, kuhu vara kuulub, kindlakstegemise nõuded ning raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse bilansilise jääkmaksumuse kindlaksmääramise ning väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise nõuded.

Sellise raha teeniva üksuse kindlakstegemine, kuhu vara kuulub

- 66 **Vara võimalikule väärtuse langusele viitava asjaolu korral hinnatakse üksiku vara kaetavat väärtust. Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik hinnata, teeb üksus kindlaks selle raha teeniva üksuse kaetava väärtuse, kuhu kõnealune vara kuulub (raha teeniv üksus).**

- 67 Üksiku vara kaetavat väärtust ei saa määrata järgmistel juhtudel:
- a) vara kasutusväärtus ei ole hinnanguliselt ligilähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha arvatud võõrandamiskulud (nt kui vara jätkuvast kasutamisest tulenevaid tulevasi rahavoogusid ei saa hinnata ebaoluliseks), ja
 - b) varast ei tulene muude varade rahalaekumistest sõltumatuid rahalaekumisi.

Sel juhul saab kindlaks määrata ainult raha teeniva üksuse kasutusväärtuse ja ka vastava kaetava väärtuse.

Näide

Kaevandusettevõttel on eraraudtee, mis toetab kaevandustegevust. Seda eraraudteed saaks müüa vaid utiiliväärtusega ja sellest ei tulene rahalaekumisi, mis oleksid suures osas sõltumatud kõnealuse kaevanduse muudest varadest tulenevatest laekumistest.

Eraraudtee kaetava väärtuse hindamine ei ole võimalik, sest selle kasutusväärtust ei ole võimalik määrata ja see erineb tõenäoliselt selle utiiliväärtusest. Seetõttu hindab üksus selle raha teeniva üksuse, kuhu eraraudtee kuulub (st kogu kaevanduse), kaetavat väärtust.

- 68 Nagu paragrahvis 6 on määratletud, on raha teeniv üksus väikseim varasid hõlmav rühm, millest tulenevad rahalaekumised, mis on suhteliselt sõltumatud muudest varadest või vararühmadest tulenevatest laekumistest. Raha teeniva varauksuse kindlakstegemisel on vaja anda hinnanguid. Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik kindlaks määrata, teeb üksus kindlaks väikseima vararühma, millest tulenevad suhteliselt sõltumatud rahalaekumised.

Näide

Bussifirma osutab kohaliku omavalitsusega sõlmitud lepingu kohaselt teenust mitte vähem kui viiel erineval marsruudil. Iga marsruudiga seotud varasid ja igast marsruudist tulenevaid rahavoogusid on võimalik eraldi kindlaks teha. Üks marsruutidest tegutseb märkimisväärse kahjumiga.

Kuna majandusüksusel ei ole võimalik oma tegevust piirata ühegi bussiliini arvelt, on selle väikseim eristatav rahalaekumiste, mis on suures osas sõltumatud teiste vararühmade laekumistest, tase viie bussiliini teenitava raha laekumised kokku. Iga liini rahateenivaks üksuseks on bussifirma tervikuna.

- 69 Rahalaekumised on raha ja raha ekvivalentide laekumised, mis saadakse üksusevälistelt osapooltelt. Üksus võtab selle kindlakstegemisel, kas varast (või vararühmast) tulenevad rahalaekumised on suures osas sõltumatud muudest varadest (või vararühmadest) tulenevatest rahalaekumistest, arvesse mitmeid eri tegureid, sh seda, kuidas juhtkond kontrollib üksuse tegevust (nt tootegruppide, tegevusvaldkondade, asukohtade, rajoonide või piirkondade kaupa) või seda, kuidas juhtkond teeb üksuse varade või tegevuse jätkamist või võõrandamist käsitlevaid otsuseid. Näites 1 on esitatud raha teeniva üksuse kindlakstegemise näited.

- 70 **Kui vara või vararühma toodangu jaoks eksisteerib aktiivne turg, tehakse kõnealune vara või vararühm kindlaks raha teeniva üksusena, isegi kui osa toodangust või kogu toodangut kasutatakse üksusesiseselt. Kui varast või rahateenivast üksusest tulenevaid rahavooge mõjutavad üksusesisesed siirdehinnad, kasutab üksus juhtkonna parimat hinnangut sõltumatute osapoolte vahelises tehingus saavutatavate tulevas(t)e hinna (hindade) kohta, hinnates:**

- a) tulevasi rahalaekumisi, mida kasutatakse vara või raha teeniva üksuse kasutusväärtuse kindlaks määramisel, ja

b) tulevase raha väljamakseid, mida kasutatakse kõigi muude varade või raha teenivate üksuste, mida mõjutavad üksusesisesed siirdehinnad, kasutusväärtuse kindlaksmääramisel.

71 Isegi kui üksuse teised üksused kasutavad vara või vararühmade kogu toodangut või osa sellest (nt tooteid tootmisprotsessi vaheetapis), moodustab kõnealune vara või vararühm eraldi raha teeniva üksuse, kui üksusel oleks võimalik müüa kõnealust toodangut aktiivsel turul. Selle põhjuseks on asjaolu, et kõnealusest varast või varaderühmast tulenevad rahalaekumised oleksid suures osas sõltumatud muudest varadest või vararühmadest tulenevatest laekumistest. Kasutades finantseelarvetel-/prognoosidel põhinevat teavet, mis puudutab sellist raha teenivat üksust või ükskõik millist muud vara või raha teenivat üksust, mida mõjutavad üksusesisesed siirdehinnad, korrigeerib üksus sellist teavet juhul, kui üksusesisesed siirdehinnad ei väljenda juhtkonna parimat hinnangut sõltumatute osapoolte vahelises tehingus saavutatavate tulevaste hindade kohta.

72 Raha teenivad üksused tehakse kindlaks järjepidevalt perioodist perioodi sama vara või samade varaliikide osas, v.a juhul, kui muutus on põhjendatud.

73 Kui üksus otsustab, et vara kuulub eelmiste perioodidega võrreldes erinevasse raha teenivasse üksusesse või et raha teenivasse üksusesse kuuluvad varaliigid on muutunud, nõutakse paragrahvi 130 teabe avalikustamist raha teeniva üksuse kohta juhul, kui seoses raha teeniva üksusega on kajastatud või tühistatud väärtuse langusest tulenev kahjum.

Raha teeniva üksuse kaetav väärtus ja bilansiline jääkmaksumus

74 Raha teeniva üksuse kaetav väärtus on kas selle raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, või kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb neist on kõrgem. Raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramise eesmärgil loetakse paragrahvides 19–57 sisalduvad viited „varale“ viiteks „raha teenivale üksusele“.

75 Raha teeniva üksuse bilansiline jääkmaksumus määratakse järjepidevalt kooskõlas raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramisega.

76 Raha teeniva üksuse bilansiline jääkmaksumus:

a) sisaldab ainult nende varade bilansilist jääkmaksumust, mis on otseselt seotud raha teeniva üksusega või mida saab põhjendatult või järjepidevalt selle hulka arvata ning millest tulenevad raha teeniva üksuse kasutusväärtuse kindlaksmääramisel kasutatud tulevased raha laekumised, ja

b) ei sisalda ühegi kajastatud kohustise bilansilist jääkmaksumust, v.a juhul, kui raha teeniva üksuse kaetavat väärtust ei saa kindlaks määrata ilma sellist kohustist arvesse võtmata.

Seda sellepärast, et raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, ja kasutusväärtus määratakse kindlaks, jättes välja rahavood, mis on seotud varadega, mis ei kuulu antud raha teenivasse üksusesse, ning juba kajastatud kohustised (vt paragrahvid 28 ja 43).

77 Kui varad rühmitatakse nende väärtuse kaetavuse hindamiseks, on oluline arvestada raha teeniva üksuse alla kõik varad, millest tulenevad raha laekumised või mida kasutatakse nende tekitamisel. Vastasel juhul võib näida, et raha teeniva üksuse väärtus on täielikult kaetav, kuigi tegelikult esineb kahjum väärtuse langusest. Mõningatel juhtudel ei ole teatavaid varasid võimalik põhjendatult ja järjepidevalt jaotada raha teenivale üksusele isegi siis, kui need osalevad raha teeniva üksuse eeldatavate tulevaste rahavoogude tekitamisel. See võib esineda firmaväärtuse või üldkasutatavate varade, näiteks peakontori varade puhul. Paragrahvides 80–103 selgitatakse, kuidas käsitada kõnealuseid varasid raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimisel.

78 Raha teeniva üksuse kaetava väärtuse kindlaksmääramisel võib osutada vajalikuks võtta arvesse teatavaid kajastatud kohustisi. Selline olukord võib tekkida juhul, kui raha teeniva üksuse võõrandamine nõuab ostjalt kohustise ülevõtmist. Sel juhul on raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud (või lõplikust võõrandamisest tulenev hinnanguline rahavoog), raha teeniva üksuse varade müügihind koos kohustisega, millest arvatakse maha võõrandamiskulud. Raha teeniva üksuse bilansilise jääkmaksumuse ja kaetava väärtuse võrdlemiseks arvatakse maha kohustise bilansiline jääkmaksumus, et määrata kindlaks nii raha teeniva üksuse kasutusväärtus kui ka selle bilansiline jääkmaksumus.

Näide

Ettevõttel on kaevandus riigis, mille õigusaktid nõuavad omanikult kaevanduskoha taastamist kaevandustegevuse lõpetamisel. Taastamiskulu sisaldab kattekihi taastamist, mis tuleb eemaldada enne kaevandustegevuse alustamist. Taastamiskulude eraldis kajastati vahetult pärast kattekihi eemaldamist. Vastav summa kajastati kaevandamiskulude osana ja amortiseeritakse kaevanduse kasuliku eluea jooksul. Taastamiskulude eraldise bilansiline jääkmaksumus on 500 VÜ-d^(a), mis on võrdne taastamiskulude nüüdiseväärtusega.

Üksus kontrollib kaevanduse väärtuse langust. Kaevanduse raha teenivaks üksuseks on kaevandus tervikuna. Üksusele on tehtud mitmeid pakkumisi kaevanduse ostmiseks hinnaga umbes 800 VÜ-d. Selles hinnas väljendub asjaolu, et ostja võtab üle kohustuse kattekiht taastada. Kaevanduse võõrandamisega seotud kulutused on ebaolulised. Kaevanduse kasutusväärtus on umbes 1200 VÜ-d, mis ei sisalda taastamiskulusid. Kaevanduse bilansiline jääkmaksumus on 1000 VÜ-d.

Raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, on 800 VÜ-d. See summa arvestab juba ettenähtud taastamiskuludega. Selle tulemusena määratakse raha teeniva üksuse kasutusväärtus pärast taastamiskulude mahaarvamist ja selle hinnanguliseks suuruseks on 700 VÜ-d (1200 VÜ-d miinus 500 VÜ-d). Raha teeniva üksuse bilansiline jääkmaksumus on 500 VÜ-d, mis on kaevanduse bilansiline jääkmaksumus (1000 VÜ-d, millest on maha arvatud taastamiskulude eraldise bilansiline jääkmaksumus (500 VÜ-d)). Seega ületab raha teeniva üksuse kaetav väärtus selle bilansilise jääkmaksumuse.

^(a) Käesolevas standardis on rahasummad väljendatud valuutahiikutes (VÜ).

- 79 Praktistel kaalutlustel määratakse raha teeniva üksuse kaetav väärtus mõnikord pärast seda, kui on arvesse võetud ka raha teeniva üksuse alla mittekuuluvad varad (nt nõuded või muud finantsvarad) või kohustised (nt võlgnevused, pensionid või muud eraldised). Sel juhul suureneb raha teeniva üksuse bilansiline jääkmaksumus kõnealuste varade bilansilise jääkmaksumuse võrra ja väheneb kõnealuste kohustiste bilansilise jääkmaksumuse võrra.

Firmaväärtus

Firmaväärtuse jaotamine raha teenivatele üksustele

- 80 **Vara väärtuse languse kontrollimise eesmärgil jaotatakse äriühenduses omandatud firmaväärtus alates omandamise kuupäevast omandaja kõikidele raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele, mis eeldatavasti saavad ühenduse sünergiast kasu, olenemata sellest, kas omandatu muud varad või kohustised on üle antud nendele üksustele või üksuste rühmadele. Üksus või üksuste rühm, millele firmaväärtus jaotatakse:**

a) esindab üksuses juhtimise eesmärgil tehtava firmaväärtuse kontrollimise madalaimat taset; ja

b) ei ole enne agregeerimist suurem tegevussegmendist, mis on määratud kindlaks kooskõlas IFRS 8 *Tegevussegmendid* paragrahviga 5.

- 81 Äriühenduses kajastatud firmaväärtus on vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu äriühenduses omandatud varadest, mida ei ole eraldi kindlaks tehtud ega kajastatud. Firmaväärtus ei tekita iseseisvalt, teistest varadest või vararühmadest eraldi rahavooge ja osaleb tihti mitme raha teeniva üksuse rahavoogude tekkes. Firmaväärtust ei ole vahel võimalik piisava täpsusega jaotada eraldiseisvatele raha teenivatele üksustele, vaid seda on võimalik teha ainult raha teenivate üksuste rühmadele. Selle tulemusena hõlmab üksusesisese juhtimise eesmärgil tehtava firmaväärtuse kontrollimise madalaim tase vahel mitmeid firmaväärtusega seotud raha teenivaid üksusi korraga, aga konkreetsemat jaotust ei saa teha. Paragrahvides 83–99 ja lisa C esitatud näiteid raha teenivatest üksustest, millele firmaväärtus jaotatakse, tuleb mõista ka viidetena raha teenivate üksuste rühmadele, millele firmaväärtus jaotatakse.

- 82 Paragrahvis 80 esitatud nõuete rakendamise tulemusena kontrollitakse firmaväärtuse langust tasemel, mis väljendab üksuse tegevuse korraldust ja millega firmaväärtus oleks loomulikult seotud. Seetõttu ei ole uute aruandlussüsteemide väljatöötamine tavaliselt vajalik.
- 83 Raha teeniv üksus, millele jaotatakse firmaväärtus selle väärtuse languse kontrollimiseks, ei pruugi kokku langeda tasemega, millele firmaväärtus jaotatakse kooskõlas IAS 21-ga *Valuutakursside muutuste mõjud*, kui mõõdetakse välisvaluutakasumeid ja -kahjumeid. Näiteks kui üksus peab välisvaluutakasumi ja -kahjumi mõõtmise eesmärgil jaotama firmaväärtuse IAS 21 kohaselt suhteliselt madalal tasemel, ei pea ta kontrollima firmaväärtuse langust samal tasemel, v.a juhul, kui samal ajal kontrollitakse sellel tasemel firmaväärtust ka juhtimisarvestuse eesmärkidel.
- 84 Kui äriühenduses omandatud firmaväärtuse esmast jaotamist ei suudeta lõpetada enne aruandeaasta lõppu, mil äriühendus jõustub, lõpetatakse esmane jaotamine enne esimese aruandeaasta lõppu, mis algab pärast omandamise kuupäeva.**
- 85 Kui äriühendust saab perioodi lõpus, mil see ühendus jõustub, kooskõlas IFRS 3-ga *Äriühendused* esmalt arvele võtta vaid tinglikult, siis omandaja:

a) arvestab seda ühendust kasutades ajutisi väärtusi; ja

b) kajastab kõik esmase kajastamise lõpetamisest tulenevad ajutiste väärtuste korrigeerimised mõõtmisperioodi jooksul, mis ei ole pikem kui 12 kuud pärast omandamise kuupäeva.

Sellistes tingimustes võib osutada võimatuks ka äriühenduses kajastatud firmaväärtuse esmase jaotamise lõpetamine enne aruandeaasta lõppu, millal see ühendus jõustub. Sellisel juhul avalikustab üksus paragrahviga 133 nõutud teabe.

- 86** Kui firmaväärtus on jaotatud raha teenivale üksusele ja üksus selle üksuse tegevuse lõpetab, peab lõpetatud tegevusega seotud firmaväärtus:

a) sisalduma tegevuse bilansilises jääkmaksumuses, mida kasutatakse kasumi või kahjumi määramisel tegevusvaldkonna võõrandamisel ja

b) mõõtma võõrandatud tegevusvaldkonna suhteliste väärtuste ja alles jäänud raha teeniva üksuse osa suhteliste väärtuste põhjal, v.a juhul, kui üksus suudab tõestada, et mõni muu meetod väljendab võõrandatud tegevusvaldkonnaga seotud firmaväärtust paremini.

Näide

Üksus müüb 100 VÜ eest tegevusvaldkonna, mis oli osa raha teenivast üksusest, millele firmaväärtus oli jaotatud. Sellele üksusele jaotatud firmaväärtust ei saa (v.a juhuslikult) eristada ega seostada mõne muu vararühmaga antud üksusest madalamal tasemel. Alles jäänud raha teeniva üksuse osa kaetav väärtus on 300 VÜ-d.

Kuna raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtust ei saa piisava täpsusega kindlaks teha ega seostada vararühmaga antud üksusest madalamal tasemel, mõõdetakse müüdüd tegevusvaldkonnaga seotud firmaväärtust müüdüd tegevusvaldkonna suhteliste väärtuste ning alles jäänud üksuse osa alusel. Seega sisaldab müüdüd tegevusvaldkonna bilansiline jääkmaksumus 25 % raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtusest.

- 87 Kui üksus korraldab oma aruandlusstruktuuri ümber nii, et ühe või enama raha teeniva üksuse, millele firmaväärtus on jaotatud, koosseis muutub, jaotatakse firmaväärtus vastavalt ümber. Sellist ümberjaotamist tehakse, kasutades suhtelisi väärtusi sarnaselt sellega, kui üksus lõpetab tegevuse raha teenivas üksuses, v.a juhul, kui üksus suudab tõestada, et mõni muu meetod on ümberkorraldatud üksustega seotud firmaväärtuse väljendamiseks parem.

Näide

Firmaväärtus on jaotatud raha teenivale üksusele A. Üksusele A jaotatud firmaväärtust ei saa (v.a juhuslikult) kindlaks teha ega seostada mõne muu varade rühmaga A-st madalamal tasemel. A jagatakse ümber ja ühendatakse kolme raha teeniva üksusega B, C ja D.

Kuna üksusele A jaotatud firmaväärtust ei saa piisava täpsusega kindlaks teha ega seostada muu vara rühmaga A-st madalamal tasemel, jaotatakse see A kolme osa suhteliste väärtuste alusel ümber üksustele B, C ja D, enne kui need osad ühendatakse teiste raha teenivate üksustega B, C ja D.

Selliste raha teenivate üksuste väärtuse languse test, kuhu kuulub firmaväärtus

- 88 **Vastavalt paragrahvis 81 kirjeldatule, juhul, kui firmaväärtus on seotud raha teeniva üksusega, aga ei ole sellele üksusele jaotatud, kontrollitakse alati antud üksuse väärtuse langust, kui ilmneb üksuse väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, võrreldes üksuse bilansilist jääkmaksumust, millest on maha arvatud firmaväärtus, selle kaetava väärtusega. Võimalikku väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.**
- 89 Kui paragrahvis 88 kirjeldatud raha teeniva üksuse bilansiline jääkmaksumus hõlmab ka piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara või immateriaalset vara, mis ei ole veel kasutusvalmis, ning selle vara väärtuse langust saab kontrollida ainult osana raha teenivast üksusest, nähakse paragrahviga 10 ette, et ka sellise üksuse väärtuse langust tuleb kord aastas kontrollida.
- 90 **Raha teeniva üksuse väärtuse langust, millele firmaväärtus on jaotatud, kontrollitakse kord aastas ja alati, kui ilmneb vara võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, võrreldes üksuse bilansilist jääkmaksumust, mis sisaldab ka firmaväärtust, selle kaetava väärtusega. Kui üksuse kaetav väärtus ületab üksuse bilansilise jääkmaksumuse, ei ole üksuse ega sellele jaotatud firmaväärtuse väärtus langenud. Kui üksuse bilansiline jääkmaksumus on kõrgem üksuse kaetavast väärtusest, kajastab üksus kooskõlas paragrahviga 104 väärtuse langusest tuleneva kahjumi.**

91–95 [Välja jäetud]

Väärtuse langusetesti ajastus

- 96 **Sellise raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse languse iga-aastast testi võib teha aruandeaastal ükskõik mis ajal tingimusel, et seda tehakse igal aastal samal ajal. Erinevate raha teenivate üksuste väärtuse langust võib kontrollida eri aegadel. Kui aga osa või kõik raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtusest omandati äriühenduses käesoleval aruandeaastal, kontrollitakse üksuse väärtuse langust enne käesoleva aruandeaasta lõppu.**
- 97 Kui raha teenivasse üksusesse, millele on jaotatud firmaväärtus, kuuluvate varade väärtuse langust kontrollitakse samal ajal, kui firmaväärtusega üksuse väärtuse langust, kontrollitakse varade väärtuse langust enne kui firmaväärtusega üksuse oma. Samamoodi, kui selliste raha teenivate üksuste, mis moodustavad raha teenivate üksuste rühma, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse langust kontrollitakse samal ajal kui firmaväärtusega üksuste rühma väärtuse langust, kontrollitakse üksikute üksuste väärtuse langust enne üksuste rühma oma.

- 98 Sellise raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse languse kontrollimise ajal võib ilmned a firmaväärtusega üksusesse kuuluva vara võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid. Sellisel juhul kontrollib üksus enne firmaväärtusega raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimist vara väärtuse langust ja kajastab võimaliku väärtuse langusest tuleneva kahjumi. Samamoodi võib ilmned a firmaväärtusega raha teenivate üksuste rühma kuuluva üksuse võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid. Sellisel juhul kontrollib üksus enne firmaväärtusega raha teenivate üksuste rühma väärtuse languse kontrollimist üksiku raha teeniva üksuse väärtuse langust ja kajastab üksuse võimalikust väärtuse langusest tuleneva kahjumi.
- 99 **Eelneval perioodil tehtud viimaseid põhjalikke arvutusi sellise raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, kaetava väärtuse kohta võib kasutada selle üksuse väärtuse languse kontrollimisel käesoleval perioodil, kui kõik järgmised tingimused on täidetud:**
- varad ja kohustised, millest üksus koosneb, ei ole alates viimasest kaetava väärtuse arvutamisest oluliselt muutunud;**
 - viimase kaetava väärtuse arvutuse tulemuseks oli summa, mis oluliselt ületas üksuse bilansilist jääkmaksumust; ja**
 - tuginedes pärast viimase kaetava väärtuse arvutust aset leidnud sündmuste ja muutunud olukordade analüüsile, võib arvata, et on vähe tõenäoline, et hetke kaetav väärtus on madalam üksuse bilansilisest jääkmaksumusest.**

Üldkasutatavad varad

- 100 Üldkasutatavate varade alla kuuluvad kontserni või selle allüksuste varad, näiteks peakontori hoone või üksuse allüksus, andmetöötuse seadmed või uurimiskeskus. Üksuse struktuuri alusel määratakse kindlaks, kas teatud vara vastab raha teeniva üksuse jaoks üldkasutatavate varade mõistetele vastavalt käesolevas standardis esitatud määratlusele. Üldkasutatavate varade eriomaduste kohaselt ei tulene neist teistest varadest või vararühmadest sõltumatuid raha laekumisi ja nende bilansilist jääkmaksumust ei saa täielikult seostada kõnealuse raha teeniva üksusega.
- 101 Kuna üldkasutatavatest varadest ei tulene eraldi rahalaekumisi, ei ole võimalik määrata kindlaks üksiku üldkasutatava vara kaetavat väärtust, v.a juhul, kui juhtkond on otsustanud vara võõrandada. Seega, kui esineb üldkasutatava vara võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, määratakse kindlaks selle raha teeniva üksuse või raha teenivate üksuste rühma kaetav väärtus, mille juurde üldkasutatav vara kuulub, ning võrreldakse seda kõnealuse raha teeniva üksuse või raha teenivate üksuste rühma bilansilise jääkmaksumusega. Võimalikku väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.
- 102 **Raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimisel teeb üksus kindlaks kõik üldkasutatavad varad, mis on seotud vaatlusaluse raha teeniva üksusega. Kui osa üldkasutatava vara bilansilist jääkmaksumusest**
- saab mõistlikul ja järjepideval alusel jaotada sellele üksusele, võrdleb üksus üksuse bilansilist jääkmaksumust, mis sisaldab ka üksusele jaotatud üldkasutatava vara bilansilise jääkmaksumuse osa, selle kaetava väärtusega. Võimalikku väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.**
 - ei saa mõistlikul ja järjepideval alusel jaotada üksusele, üksus:**
 - võrdleb üksuse bilansilist jääkmaksumust, millest on maha arvatud üldkasutatav vara, selle kaetava väärtusega ja kajastab võimaliku väärtuse langusest tuleneva kahjumi kooskõlas paragrahviga 104;**
 - teeb kindlaks väikseima raha teenivate üksuste rühma, mis sisaldab vaatlusalust raha teenivat üksust ja millele saab mõistlikul ja järjepideval alusel jaotada osa üldkasutatava vara bilansilisest jääkmaksumusest, ja**

iii) võrdleb selle raha teenivate üksuste rühma bilansilist jääkmaksumust, mis sisaldab ka osa üksuste rühmale jaotatud üldkasutatava vara bilansilisest jääkmaksumusest, üksuste rühma kaetava väärtusega. Võimalikku väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

103 Illustreeriv näide 8 kirjeldab nende nõuete rakendamist üldkasutatavate varade suhtes.

Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tulenev kahjum

104 Raha teeniva üksuse (väikseima raha teenivate üksuste rühma, millele on jaotatud firmaväärtus või üldkasutatav vara) väärtuse langusest tulenev kahjum kajastatakse siis ja ainult siis, kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on väiksem, kui üksuse (üksuste rühma) bilansiline jääkmaksumus. Et vähendada kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varade bilansilist jääkmaksumust, jaotatakse väärtuse langusest tulenev kahjum järgmises järjekorras:

a) esiteks vähendatakse üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse bilansilist jääkmaksumust ja

b) seejärel muudele kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varadele proportsionaalselt üksuse (üksuste rühma) iga vara bilansilisele jääkmaksumusele.

Selliseid bilansilise jääkmaksumuse vähendamisi käsitatakse üksikute varade väärtuse langusest tulenevate kahjumitena ja need kajastatakse vastavalt paragrahvile 60.

105 Väärtuse langusest tuleneva kahjumi jaotamisel kooskõlas paragrahviga 104 ei vähenda üksus vara bilansilist jääkmaksumust nii palju, et see langeb madalamale, kui järgmistest väärtustest kõrgeim:

a) õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud (kui seda on võimalik mõõta);

b) kasutusväärtus (kui seda on võimalik määrata) ja

c) null.

Väärtuse langusest tuleneva kahjumi summa, mis oleks muidu jaotatud ühele varale, jaotatakse proportsionaalselt teistele kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varadele.

106 Kui raha teeniva üksuse iga üksiku vara kaetavat väärtust ei ole praktiline hinnata, nõutakse käesoleva standardiga väärtuse langusest tuleneva kahjumi juhuslikku jaotamist kõnealuse üksuse varade, v.a firmaväärtus, vahel, kuna kõik raha teeniva üksuse varad töötavad koos.

107 Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik kindlaks määrata (vt paragrahv 67):

a) kajastatakse vara kahjum väärtuse langusest, kui selle bilansiline jääkmaksumus on kõrgem selle õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, või paragrahvides 104 ja 105 kirjeldatud jaotamismenetluse tulemused, olenevalt sellest kumb neist on kõrgem, ja

b) ei kajastata vara kahjumit väärtuse langusest, kui sellega seotud raha teeniva üksuse väärtus ei ole langenud. Seda rakendatakse isegi juhul, kui vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, on madalam selle bilansilisest jääkmaksumusest.

Näide

Masinal on füüsiline kahjustus, kuid ta töötab endiselt, ehkki halvemini, kui varem. Masina õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, on väiksem selle vara bilansilisest jääkmaksumusest Masinast ei saada sõltumatuid rahavooge. Väikseim eristatav vararühm, millesse masin kuulub ja millest tulenevad teistest varadest suhteliselt sõltumatud raha laekumised, on tootmisliin, mille juurde masin kuulub. Tootmisliini kaetav väärtus näitab, et kogu tootmisliini väärtus ei ole langenud.

Eeldus 1: juhtkonna kinnitatud eelarved/prognoosid ei väljenda juhtkonna võetud kohustust masin välja vahetada.

Masina kaetavat väärtust ei ole võimalik eraldi hinnata, kuna masina kasutusväärtus:

- a) võib erineda selle õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, ja
- b) masina kasutusväärtust on võimalik määrata ainult selle raha teeniva üksuse kohta, mille juurde masin kuulub (tootmisliini).

Tootmisliini väärtus ei ole langenud. Seega ei kajastata masina väärtuse langusest tulenevat kahjumit. Sellegipoolest võib juhtkonnal osutada vajalikuks hinnata masina kulumiarvestuse periood või -meetod ümber. Lühem kulumiarvestuse periood või kiirem kulumiarvestuse meetod võib olla vajalik selleks, et väljendada masina järelejäänud kasulikku eluiga või seda, kuidas üksus tarbib saadavat majandusliku kasu.

Eeldus 2: juhtkonna kinnitatud eelarved/prognoosid väljendavad juhtkonna võetud kohustust kõnealune masin välja vahetada ja lähitulevikus müüa. Masina jätkuvast kasutamisest kuni selle võõrandamiseni saadavaid rahavooge peetakse ebaolulisteks.

Masina kasutusväärtus on hinnanguliselt ligilähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Seetõttu saab masina kaetavat väärtust määrata ilma masinat omava raha teenivat üksust (tootmisliini) arvestamata. Kuna masina õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, on selle bilansilisest jääkmaksumusest madalam, kajastatakse kõnealuse masina väärtuse langusest tulenev kahjum.

- 108 Paragrahvides 104 ja 105 esitatud nõuete rakendamise järgselt kajastatakse raha teeniva üksuse väärtuse langusest tuleneva kahjumi jääksumma kohustisena siis ja ainult siis, kui seda nõutakse teiste standarditega.**

VÄÄRTUSE LANGUSEST TULENEVA KAHJUMI TÜHISTAMINE

- 109 Paragrahvides 110–116 sätestatakse vara või raha teeniva üksuse kohta kajastatud väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine. Kõnealustes nõuetes kasutatavat mõistet „vara“ rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Paragrahvides 117–121 esitatakse lisanõuded üksiku vara kohta, paragrahvides 122 ja 123 raha teeniva üksuse kohta ja paragrahvides 124 ja 125 firmaväärtuse kohta.
- 110 Üksus hindab iga aruandeperioodi lõpus, kas esineb asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelnevatel perioodidel vara, v.a firmaväärtus, kohta kajastatud kahjum väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud. Iga sellise asjaolu esinemise korral hindab üksus selle vara kaetavat väärtust.
- 111 Hinnates, kas esineb mingeid asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelnevatel perioodidel vara (v.a firmaväärtus) kohta kajastatud kahjumit väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, võtab üksus arvesse vähemalt järgmisi asjaolusid:

Üksusevälised teabeallikad

- a) esineb jälgitavaid tõendeid selle kohta, et vara väärtus on perioodi jooksul oluliselt tõusnud;
- b) perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad olulised ja üksuse jaoks soodsad muutused tehnoloogia-, turu-, majandus- või õiguskeskkonnas, kus üksus tegutseb, või turul, kuhu vara on määratud;
- c) turu intressimäärad või muud investeeringute tulumäärad on perioodi jooksul langenud ning see mõjutab tõenäoliselt vara kasutusväärtuse arvutamisel kasutatavat diskontomäära ja suurendab oluliselt vara kaetavat väärtust.

Üksusesisesed teabeallikad

d) perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad olulised ja üksuse jaoks soodsad muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Need muutused hõlmavad perioodi jooksul tehtud väljaminekuid vara tootluse parendamiseks või parandamiseks või sellise tegevuse restruktureerimise eesmärgil, mille osa vara on;

e) üksusesisesesest aruandlusest saadavad tõendid viitavad sellele, et vara majandusnäitajad on hetkel või tulevikus eeldatust paremad.

112 Paragrahvis 111 esitatud asjaolud, mis viitavad väärtuse langusest tulenevale kahjumi võimalikule vähenemisele, peegeldavad peamiselt paragrahvis 12 esitatud võimalikule väärtuse langusest tulenevale kahjumile viitavaid asjaolusid.

113 Kui esinevad asjaolud, mis viitavad sellele, et vara (välja arvatud firmaväärtus) kohta kajastatud kahjumit selle väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, võib see osutada sellele, et kõnealuse vara järelejäänud kasulik eluiga, kulumiarvestuse- või amortisatsioonimeetod või vara lõppväärtus tuleb üle vaadata ja korrigeerida vara suhtes rakendatava standardi alusel, isegi kui vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit ei tühistata.

114 Vara (v.a firmaväärtus) väärtuse langusest tulenev kahjum, mis on kajastatud eelnevatel perioodidel, saab tühistada ainult juhul, kui vara kaetava väärtuse määramisel kasutatud hinnangud on muutunud pärast vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamist. Sel juhul on vaja suurendada vara bilansilist jääkmaksumust selle kaetava väärtuseni, v.a juhtudel, mis on esitatud paragrahvis 117. Selline suurendamine on väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine.

115 Vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine väljendab vara kasutamisest või müügist tuleneva hinnangulise tootluse suurenemist alates päevast, mil üksus kajastas viimati kõnealuse vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi. Paragrahviga 130 nähakse ette, et üksus peab kindlaks tegema hinnangute muutuse, mis põhjustab hinnangulise tootluse suurenemist. Hinnangute muutused on näiteks järgmised:

a) kaetava väärtuse aluse muutus (st kas kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, või kasutusväärtusel);

b) muutus eeldatavate tulevaste rahavoogude summa, ajastuse või diskontomäära osas juhul, kui kaetav väärtus põhineb kasutusväärtusel, või

c) muutus sellise õiglasel väärtuse, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, komponentide hinnangus juhul, kui kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud.

116 Vara kasutusväärtus võib tõusta kõrgemale vara bilansilisest jääkmaksumusest üksnes seetõttu, et tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus suureneb aja möödudes. Vara tootlus ei ole siiski suurenenud. Seetõttu ei tühistata väärtuse langusest tulenevat kahjumit ainult aja möödumise tõttu (mõnikord nimetatakse diskonto „tühistamiseks“), isegi kui vara kaetav väärtus on tõusnud selle bilansilisest jääkmaksumusest kõrgemale.

Üksiku vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine

117 Vara (v.a firmaväärtus) bilansiline jääkmaksumus, mis on suurenenud selle väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise tõttu, ei tohi ületada bilansilist jääkmaksumust, mis oleks sellel olnud (ilma amortisatsiooni või kulumita), kui eelnevatel aastatel ei oleks kajastatud vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

- 118 Vara (v.a firmaväärtus) bilansilise jääkmaksumuse suurenemist kõrgemale vara bilansilisest jääkmaksumusest, mis oleks kindlaks määratud (ilma amortisatsiooni või kulumita), kui eelmistel aastatel ei oleks kajastatud vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit, nimetatakse ümberhindluseks. Üksus rakendab sellise ümberhindluse arvestamisel kõnealuse vara suhtes rakendatavat standardit.
- 119 **Vara, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine kajastatakse kohe kasumiaruandes, v.a juhul, kui vara kajastatakse selle ümberhinnatud väärtuses kooskõlas mõne muu standardiga (nt kooskõlas IAS 16-s esitatud ümberhindluse mudeliga). Kõnealuse teise standardi kohaselt käsitatakse ümberhinnatud vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamist ümberhinnatud väärtuse suurenemisena.**
- 120 Ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine kajastatakse muus koondkasumis ja see suurendab selle vara ümberhindluse reservi. Siiski, kasumiaruandes kajastatakse ka väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine eelnevalt kasumiaruandes kajastatud ümberhinnatud vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi ulatuses.
- 121 **Pärast väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamist korrigeeritakse vara kulumit tulevastel perioodidel nii, et vara muudetud bilansiline jääkmaksumus, millest on maha arvatud lõppväärtus (selle olemasolu korral), jaotatakse süstemaatiliselt kogu selle ülejäänud kasulikule elueale.**

Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine

- 122 **Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine jaotatakse proportsionaalselt üksuse varade (v.a firmaväärtus) bilansiliste jääkmaksumustele. Selliseid bilansilise jääkmaksumuse suurenemisi käsitatakse üksikute varade väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamistena ja neid kajastatakse kooskõlas paragrahviga 119.**
- 123 **Väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise jaotamisel raha teenivale üksusele kooskõlas paragrahviga 122 ei tohi vara bilansiline jääkmaksumus suureneda nii palju, et see ületab järgmistest väikseimat:**

a) selle kaetav väärtus (kui seda on võimalik määrata) ja

b) bilansiline jääkmaksumus, mis oleks kindlaks määratud (ilma amortisatsiooni või kulumita), kui eelnevatel perioodidel ei oleks kajastatud vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

Väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise summa, mis oleks muidu jaotatud sellele varale, jaotatakse proportsionaalselt teistele kõnealuse üksuse varadele, v.a firmaväärtus.

Firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine

- 124 **Firmaväärtuse langusest tulenevat kahjumit ei tühistata järgneval perioodil.**
- 125 IAS 38-s *Immateriaalsed varad* ei ole lubatud üksusesiseselt loodud firmaväärtuse kajastamine. Firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamisele järgnenud perioodidel ilmnev firmaväärtuse kaetava väärtuse suurenemine on pigem üksusesiseselt loodud firmaväärtuse suurenemine kui omandatud firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine.

AVALIKUSTAMINE

- 126 **Üksus avalikustab järgmised andmed iga varaliigi kohta:**

a) **perioodi jooksul kasumiaruandes kajastatud väärtuse langusest tulenevate kahjumite summad ja koondkasumi aruande kirje(d), kus kõnealused väärtuse langusest tulenevaid kahjumeid kajastatakse;**

- b) perioodi jooksul kasumiaruandes kajastatud väärtuse langusest tulenevate tühistatud kahjumite summad ja koondkasumi aruande kirje(d), kus kõnealused (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamised kajastatakse;
- c) perioodi jooksul muus koondkasumis kajastatud ümberhinnatud varade väärtuse langusest tulenevate kahjumite summad;
- d) perioodi jooksul muus koondkasumis kajastatud ümberhinnatud varade väärtuse langusest tulenevate tühistatud kahjumite summad.

- 127 Varaliik on üksuse sarnase iseloomuga ja üksuse tegevuses sarnase kasutusotstarbega varade rühm.
- 128 Paragrahvis 126 nõutavat teavet võib esitada koos muu sama varade liigi kohta avalikustatava teabega. Näiteks võib sellise teabe lisada materiaalse põhivara bilansilise jääkmaksumuse võrdlusesse perioodi alguses ja lõpus, nagu on ette nähtud IAS 16-ga.
- 129 Üksus, mis esitab segmenditeavet kooskõlas IFRS 8-ga, avalikustab iga segmenti kohta järgmise teabe:
- a) perioodi jooksul kasumiaruandes ja muus koondkasumis kajastatud väärtuse langusest tulenevate kahjumite summa;
 - b) perioodi jooksul kasumiaruandes ja muus koondkasumis kajastatud väärtuse langusest tulenevate tühistatud kahjumite summa.
- 130 Üksus avalikustab iga üksiku vara (sealhulgas firmaväärtuse) või raha teeniva üksuse kohta, mille puhul on perioodi vältel kajastatud või tühistatud väärtuse langusest tulenev kahjum, järgmise teabe:
- a) sündmused või asjaolud, mis viisid väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamiseni või tühistamiseni;
 - b) väärtuse langusest tuleneva kahjumi summa, mis kajastatakse või tühistatakse;
 - c) üksiku vara kohta:
 - i) vara kirjeldus ja
 - ii) kui üksus esitab segmenditeabe kooskõlas IFRS 8-ga, avalikustatav segment, kuhu vara kuulub;
 - d) raha teeniva üksuse kohta:
 - i) raha teeniva üksuse kirjeldus (kas see on tooteliin, tehas, äritegevus, geograafiline piirkond või IFRS 8-s määratletud avalikustatav segment);
 - ii) väärtuse langusest tuleneva kahjumi summa, mis varaliigis või, kui üksus esitab segmenditeabe kooskõlas IFRS 8-ga, avalikustatavas segmentis on kajastatud või tühistatud; ja
 - iii) kui pärast eelmist raha teeniva üksuse kaetava väärtuse hinnangut (selle olemasolu korral) on raha teeniva üksuse kindlaksmääramisel muutunud varade rühmitamine, nii käesolevate kui ka eelneva varade rühmitamise viisi ja raha teeniva üksuse kindlaksmääramise viisi muutmise põhjuste kirjeldus;

- e) vara (raha teeniva üksuse) kaetav väärtus ning kas vara (raha teeniva üksuse) kaetav väärtus on selle õiglase väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, või selle kasutusväärtus;
- f) kui kaetav väärtus on õiglase väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, avalikustab üksus järgmise teabe:
- i) õiglase väärtuse hierarhia tase (vt IFRS 13), milles vara (raha teeniva üksuse) õiglase väärtuse mõõtmine tervikuna liigitatakse (võtmata arvesse, kas „võõrandamiskulud“ on jälgitavad);
 - ii) õiglase väärtuse hierarhia 2. ja 3. tasemele liigitatud õiglase väärtuse mõõtmiste puhul nende hindamistehnika(te) kirjeldus, mida on kasutatud, et mõõta õiglast väärtust, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Kui hindamistehnikat on muudetud, avalikustab üksus selle muudatuse ja selle põhjuse(d), ja
 - iii) õiglase väärtuse hierarhia 2. ja 3. tasemele liigitatud õiglase väärtuse mõõtmiste puhul iga oluline eeldus, mille põhjal määras juhtkond kindlaks õiglase väärtuse, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Olulised eeldused on need eeldused, mille suhtes vara (raha teeniva üksuse) kaetav väärtus on kõige tundlikum. Üksus avalikustab ka diskontomäär(ad), mida on kasutatud praeguse ja eelneva mõõtmise korral, kui õiglase väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, mõõdetakse nüüdsväärtuse tehnikat kasutades;
- g) kui kaetav väärtus on kasutusväärtus, siis diskontomäär(ad), mida on kasutatud praeguses ja varasemas kasutusväärtuse hinnangus (selle olemasolu korral).
- 131 Üksus avalikustab perioodi jooksul kajastatud väärtuse langusest tulenevate kahjumite kogusumma ja väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamise kohta, mille kohta ei ole paragrahvi 130 kohaselt teavet avalikustatud, järgmise teabe:
- a) peamised varaliigid, mida on mõjutanud väärtuse langusest tulenevad kahjumid ja (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamine;
 - b) peamised sündmused ja asjaolud, mis viisid selliste väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja tühistamiseni.
- 132 Üksusel on soovitatav avalikustada eeldused, mida on kasutatud varade (raha teenivate üksuste) kaetava väärtuse määramisel perioodi jooksul. Paragrahviga 134 nähakse ette, et üksus peab avalikustama teabe raha teeniva üksuse kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangute kohta, kui selle üksuse bilansiline jääkmaksumus hõlmab firmaväärtust või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara.
- 133 Kui kooskõlas paragrahviga 84 ei ole aruandeperioodi lõpus mõnda osa äriühenduses omandatud firma-väärtusest jaotatud raha teenivale üksusele (üksuste rühmale), avalikustatakse jaotamata firmaväärtuse summa ja põhjused, miks see summa on jäänud jaotamata.

Raha teenivate üksuste, mis sisaldavad firmaväärtust, või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud

134 Üksus avalikustab punktides a–f nõutud teabe iga raha teeniva üksuse (üksuste rühma) kohta, millele jaotatud sellesse üksusesse (üksuste rühma) kuuluva firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade bilansiline jääkmaksumus on oluline võrreldes üksuse firmaväärtuse ja piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade bilansilise jääkmaksumuse kogusummaga:

- a) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse bilansiline jääkmaksumus;
- b) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade bilansiline jääkmaksumus;
- c) üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse määramise alus (st kas kasutusväärtus või õiglase väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud);
- d) kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus põhineb kasutusväärtusel:
 - i) iga olulise eelduse kirjeldus, millel põhinevad juhtkonna rahavoogude prognoosid perioodiks, mille kohta kehtivad kõige viimased eelarved/prognoosid. Olulised eeldused on need eeldused, mille suhtes üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõige tundlikum;
 - ii) juhtkonna iga olulise eelduse juurde kuuluvate väärtuste kindlaksmääramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad eelnevat kogemust või on vajaduse korral vastavuses üksuseväliste teabeallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad varasemast kogemusest ja üksusevälistest teabeallikatest;
 - iii) periood, mille osas rahavoogude prognoosid põhinevad juhtkonna poolt heaks kiidetud finants-eelarvetel/-prognoosidel, ning juhul, kui raha teenivate üksuste (üksuste rühmade) kohta on tehtud prognoosid pikemaks ajaks kui viis aastat, selgitus, miks pikem periood on põhjendatud;
 - iv) kasvumäär, mille põhjal kantakse rahavoogude prognoosid üle perioodilt, mille kohta kehtivad viimased eelarved/prognoosid, ning sellise kasvumäära kasutamise põhjendus, mis ületab nende toodete, tööstuste ja riigi või riikide, kus üksus tegutseb, või turu, millele käesolev üksus (üksuste rühm) on määratud, suhtes kehtivat pikaajalist keskmist kasvumäära;
 - v) diskontomäär(ad), mida kasutatakse rahavoogude prognooside suhtes.
- e) kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, hindamistehnika(d), mida kasutati õiglase väärtuse määramisel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Üksus ei ole kohustatud esitama IFSR 13-s nõutud avalikustatavat teavet. Kui õiglast väärtust, milles on maha arvatud võõrandamiskulud, ei määrata kindlaks, kasutades identse üksuse (üksuste rühma) noteeritud hinda, avalikustab üksus järgmise teabe:
 - i) iga olulise eelduse kirjeldus, mille põhjal määras juhtkond kindlaks õiglase väärtuse, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Olulised eeldused on need eeldused, mille suhtes üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõige tundlikum;
 - ii) juhtkonna iga olulise eelduse juurde kuuluvate väärtuste määramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad varasemat kogemust ja on vajaduse korral vastavuses üksuseväliste teabeallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad eelnevast kogemusest ja üksusevälistest teabeallikatest.

iiA) õiglase väärtuse hierarhia tase (vt IFRS 13), milles õiglase väärtuse mõõtmine tervikuna liigitatakse (võtmata arvesse „võõrandamiskulude“ jälgitavust);

iiB) kui hindamistehnikat on muudetud, siis see muutus ja selle tegemise põhjus(ed).

Kui õiglast väärtust, milles on maha arvatud võõrandamiskulud, mõõdetakse diskonteeritud rahavoo-
gude prognooside põhjal, avalikustab üksus järgmise teabe:

iii) periood, mille kohta on juhtkond rahavood prognoosinud;

iv) rahavoogude prognooside ekstrapoleerimiseks kasutatav kasvumäär;

v) diskontomäär(ad), mida kasutatakse rahavoogude prognooside suhtes.

f) kui piisavalt tõenäoline muutus olulistes eeldustes, mille põhjal määras juhtkond üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse, põhjustaks selle, et üksuse (üksuste rühma) bilansiline jääkmaksumus oleks kõrgem selle kaetavast väärtusest:

i) summa, mille võrra üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõrgem selle bilansilisest jääkmaksumusest;

ii) põhieeldusele omistatav väärtus;

iii) summa, mille võrra põhieeldusele omistatav väärtus peab pärast muutuse tagajärgede mõju arvestamist teiste kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatavate muutujate suhtes muutuma, et üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus oleks selle bilansilise jääkmaksumusega võrdne.

135 Kui kogu firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansiline jääkmaksumus või osa sellest on jaotatud mitmele raha teenivale üksusele (üksuste rühmadele) ja see üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud summa ei ole oluline võrreldes üksuse firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise jääkmaksumuse kogusummaga, avalikustatakse see fakt koos üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade bilansilise jääkmaksumuse kogusummaga. Lisaks sellele avalikustab üksus, kui selliste üksuste (üksuste rühmade) kaetav väärtus põhineb samadel põhieeldustel ja üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise jääkmaksumuse kogusumma on oluline võrreldes üksuse firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete vara bilansilise jääkmaksumuse kogusummaga, selle fakti koos järgmise teabega:

a) sellistele üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud firmaväärtuse bilansilise jääkmaksumuse kogusumma;

b) sellistele üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade bilansilise jääkmaksumuse kogusumma;

c) põhieeldus(t)e kirjeldus;

d) juhtkonna põhieeldus(t)e juurde kuuluva(te) väärtus(te) kindlaksmääramise põhimõtete kirjeldus: kas see väärtus (need väärtused) väljendavad eelnevat kogemust või on vajaduse korral vastavuses üksuseväliste teabeallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad eelnevast kogemusest ja üksusevälistest teabeallikatest;

e) kui piisavalt tõenäoline muutus põhieeldustes põhjustaks selle, et üksuste (üksuste rühmade) bilansilise jääkmaksumuse kogusumma oleks kõrgem selle kaetava väärtuse kogusummast:

i) summa, mille võrra üksuste (üksuste rühmade) kaetavate väärtuste kogusumma on kõrgem nende bilansilise jääkmaksumuse kogusummast;

ii) põhieeldus(t)ele omistatav(ad) väärtus(ed);

iii) summa, mille võrra põhieeldus(t)ele omistatav(ad) väärtus(ed) peab (peavad) pärast muutuse tagajärgede mõju arvestamist teiste kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatavate muutujate suhtes muutuma, et üksuste (üksuste rühmade) kaetavad väärtused oleksid nende bilansiliste jääkmaksumuste kogusummaga võrdsed.

136 Kõige viimast eelneval perioodil tehtud raha teeniva üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse põhjalikku arvutust võib kooskõlas paragrahvi 24 või 99 edasi kanda ja kasutada käesoleval perioodil selle üksuse (üksuste rühma) väärtuse languse kontrollimisel, arvestades, et täidetud on teatud tingimused. Sellisel juhul on üksust (üksuste rühma) puudutav teave, mille kohta kehtivad paragrahvides 134 ja 135 esitatud avalikustatava teabe nõuded, seotud kaetava väärtuse edasikantud arvutusega.

137 Näide 9 illustreerib paragrahvidega 134 ja 135 ette nähtud avalikustatava teabe nõudeid.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

138 [Välja jäetud]

139 Üksus rakendab käesolevat standardit:

a) äriühendustes, mille lepingukuupäev on 31. märtsil 2004. aastal või hiljem, omandatud immateriaalsete vara ja firmaväärtuse suhtes ja

b) edasiulatuvalt kõigi teiste varade suhtes 31. märtsil 2004 või pärast seda algavatel aruandeaastatel.

140 Üksused, mille suhtes rakendatakse paragrahvi 139, võivad rakendada käesoleva standardi nõudeid enne paragrahvis 139 esitatud jõustumiskuupäeva. Juhul kui üksus rakendab käesolevat standardit enne neid jõustumiskuupäevi, rakendab ta samal ajal ka IFRS 3 ja IAS 38 (parandatud 2004).

140A IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahve 61, 120, 126 ja 129. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

140B IFRS 3-ga (parandanud 2008) muudeti paragrahve 65, 81, 85 ja 139; muudeti kehtetuks paragrahvid 91–95 ja 138 ning lisati lisa C. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

140C *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) muudeti paragrahvi 134 punkti e. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

- 140D Dokumendiga Tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeeingu soetusmaksumus (IFRS 1 Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt ja IAS 27 muudatused) (välja antud mais 2008) muudeti paragrahvi 12 punkti h. Üksus rakendab muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab IAS 27 paragrahvidega 4 ja 38A seotud muudatusi varasema perioodi suhtes, rakendab ta samaaegselt paragrahvi 12 punkti h muudatust.
- 140E IFRSide edasiarendustega (välja antud aprillis 2009) muudeti paragrahvi 80 punkti b. Üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2010 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 140F [Välja jäetud]
- 140G [Välja jäetud]
- 140H IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi 4, pealkirja paragrahvi 12 punkti h ees ja paragrahvi 12 punkti h. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.
- 140I IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 ja 134, jäeti välja paragrahvid 25–27 ja lisati paragrahv 53A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.
- 140J 2013. aasta mais muudeti paragrahve 130 ja 134 ning paragrahvi 138 ees olevat pealkirja. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Üksus ei rakendada neid muudatusi perioodidel (sealhulgas võrdlusperioodidel), mil ta ei rakenda ka IFRS 13.
- 140K [Välja jäetud]
- 140L IFRS 15-ga Kliendilepingutest saadav müügitulu (välja antud mais 2014) muudeti paragrahvi 2. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.
- 140M IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve 2, 4 ja 5 ning jäeti välja paragrahvid 140F, 140G ja 140K. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.
- 140N IFRS 17-ga (välja antud mais 2017) muudeti paragrahvi 2. IFRS 17 muudatustega (välja antud juunis 2020) muudeti täiendavalt paragrahvi 2. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 17.
- IAS 36 (VÄLJA ANTUD 1998) TAGASIVÕTMINE
- 141 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 36 Varade väärtuse langus (välja antud 1998).

Lisa A

NÜÜDISVÄÄRTUSE TEHNIKATE KASUTAMINE KASUTUSVÄÄRTUSE MÕÖTMISEL

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa. Selles esitatakse juhised nüüdisväärtuse tehnikate kasutamiseks kasutusväärtuse mõõtmisel. Kuigi juhistes kasutatakse mõistet „vara“, on see mõiste rakendatav ka varaderühma kohta, mis moodustab raha teeniva üksuse.

Nüüdisväärtuse mõõtmise komponendid

- A1 Varadevahelisi majanduslikke erinevusi hõlmavad ühiselt järgmised komponendid:
- a) tulevaste rahavoogude hinnang või, keerukamatel juhtudel, tulevaste rahavoogude jada, mida üksus varast saada loodab;
 - b) ootused nende rahavoogude summade või ajastuse arvatavate muutuste kohta;
 - c) raha ajaväärtus, mida näitab hetke turu riskivaba intressimäär;
 - d) varas sisalduva ebakindluse talumise hind ja
 - e) muud, vahel eristamatud tegurid (nagu likviidsuse puudumine), mida turuosalisel tooksid esile selliste tulevaste rahavoogude hindamisel, mida üksus varast saada loodab.
- A2 Käesolevas lisa vastandatakse kaks nüüdisväärtuse arvutamise viisi, millest mõlemat võib olenevalt olukorrast kasutada vara kasutusväärtuse hindamisel. „Traditsioonilise“ meetodi puhul on paragrahvis A1 kirjeldatud tegurite b–e korrigeerimine hõlmatud diskontomääras. „Eeldatavate rahavoogude“ meetodi puhul põhjustavad tegurid b, d ja e kohandusi riskiteguritega korrigeeritud eeldatavate rahavoogude leidmisel. Ükskõik kumma meetodi üksus valib, et väljendada eeldatavaid muutusi tulevase rahavoo summas ja ajastuses, peab tulemuseks olema tulevase rahavoo eeldatav nüüdisväärtus ehk kõigi võimalike tulemuste kaalutud keskmine.

Üldpõhimõtted

- A3 Tulevaste rahavoogude ja intressimäärade hindamiseks kasutatavad tehnikad on eri situatsioonides erinevad, olenevalt kõnealust vara puudutavast olukorrast. Nüüdisväärtuse tehnikate rakendamisel varade mõõtmiseks järgitakse aga siiski järgmisi üldpõhimõtteid:
- a) rahavoogude diskonteerimisel kasutatavad intressimäärad peaksid väljendama eeldusi, mis on vastavuses eeldatavate rahavoogudes sisalduvatel. Vastasel korral arvestatakse mõne eelduse mõju kaks korda või üldse mitte. Näiteks võib 12-protsendilist diskontomäära rakendada saadaoleva laenu lepingupõhiste rahavoogude suhtes. See määr väljendab teatud omadustega laenudest tulenevate kohustuste mittetäitmist. Sama 12-protsendilist diskontomäära ei tohi kasutada eeldatavate rahavoogude diskonteerimisel, sest need rahavood juba väljendavad eeldusi tulevaste kohustuste mittetäitmise suhtes.
 - b) eeldatavad rahavood või diskontomäärad peaksid olema vabad moonutustest ja kõnealuse varaga mitteseotud teguritest. Näiteks moonutab mõõtmist netorahavoogude tahtlik alahindamine ilmselge eesmärgiga suurendada vara tulevast kasumlikkust.
 - c) eeldatavad rahavood või diskontomäärad peaksid väljendama pigem erinevate võimalike tulemuste hulka kui ühte, kõige tõenäolisemat miinimum- või maksimumsummat.

Nüüdisväärtuse meetodid: traditsiooniline ja eeldatavate rahavoogude meetod*Traditsiooniline meetod*

- A4 Nüüdisväärtuse rakendamisel kasutatakse arvestuses traditsiooniliselt ühte eeldatavate rahavoogude hinnangut ja ühte diskontomäära, mida tihti kirjeldatakse kui „riskile vastavat määra“. Tegelikult eeldab traditsiooniline meetod, et üks diskontomäär väljendab kõiki ootusi tulevaste rahavoogude suhtes ja sobivat riskipreemiat. Seega asetab traditsiooniline meetod rõhu eelkõige diskontomäära valimisele.

- A5 Teatud olukordades, näiteks kui võrreldavad varad on turul jälgitavad, on traditsiooniline meetod suhteliselt kergesti rakendatav. Varad, millest tulenevad lepingupõhised rahavood, on sarnased turul osalejate kirjeldatavate „12 % võlakiri“ tüüpi varadega.
- A6 Traditsiooniline meetod ei pruugi adekvaatselt lahendada teatud keerukamaid mõõtmise probleeme nagu mitterahaliste varade mõõtmine, mille objekti või sellega sarnase objekti puhul puudub turg. Sobiva „riskile vastava määra“ leidmiseks on vajalik vähemalt kahe objekti analüüs – vara, mis on turul olemas ja millel on jälgitav intressimäär, ning selle vara mõõtmine. Mõõdetavatele rahavoogudele sobiva diskontomäära peab tuletama teise vara jälgitavast intressimäärast. Sellise järelduse tegemiseks on vajalik, et teise vara rahavood oleksid sarnased mõõdetava vara omadele. Seetõttu peab mõõtja:
- kindlaks tegema diskonteeritavad rahavood;
 - kindlaks tegema turul teise vara, mille rahavood on sarnased;
 - võrdlema kahe objekti rahavooge, veendumaks, et need on sarnased (nt kas mõlemad on lepingupõhised rahavood või on üks lepingupõhine ja teine hinnanguline rahavoog);
 - hindama, kas ühes objektis on komponente, mis teises puuduvad (nt kas üks on likviidsem kui teine), ja
 - hindama, kas mõlemad rahavood käituvad (ehk muutuvad) muutuvates majanduslikes tingimustes sarnaselt.

Eeldatavate rahavoogude meetod

- A7 Eeldatavate rahavoogude meetod on teatud situatsioonides tõhusam mõõtmisvahend kui traditsiooniline meetod. Mõõtmisel kasutab eeldatavate rahavoogude meetod ühe kõige tõenäolisema rahavoo asemel kõiki ootusi tulevaste rahavoogude kohta. Näiteks võib rahavoog olla 100 VÜ-d, 200 VÜ-d või 300 VÜ-d, tõenäosustega vastavalt 10 %, 60 % ja 30 %. Eeldatav rahavoog on 220 VÜ-d. Seega erineb eeldatavate rahavoogude meetod traditsioonilisest meetodist selle poolest, et keskendub kõnealuste rahavoogude otsesele analüüsile ning mõõtmisel kasutatavatele üksikasjalikumatele eeldustele.
- A8 Eeldatavate rahavoogude meetod võimaldab ka nüüdisväärtuse tehnikate kasutamist, kui rahavoogude ajastus on ebakindel. Näiteks võib 1000 VÜ suuruse rahavoo saada ühe, kahe või kolme aastaga, tõenäosustega vastavalt 10 %, 60 % ja 30 %. Järgnev näide demonstreerib eeldatava nüüdisväärtuse arvutamist sellises situatsioonis.

1000 VÜ nüüdisväärtus 1 aastaga 5 % puhul	952,38 VÜ-d	
Tõenäosus	10,00 %	95,24 VÜ-d
<hr/>		
1000 VÜ nüüdisväärtus kahe aastaga 5,25 % puhul	902,73 VÜ-d	
Tõenäosus	60,00 %	541,64 VÜ-d
<hr/>		
1000 VÜ nüüdisväärtus kolme aastaga 5,50 % puhul	851,61 VÜ-d	
Tõenäosus	30,00 %	255,48 VÜ-d
<hr/>		
Eeldatav nüüdisväärtus		892,36 VÜ-d

- A9 Eeldatav nüüdisväärtus 892,36 VÜ-d erineb traditsioonilisel meetodil arvestatud parimast hinnangust, milleks on 902,73 VÜ-d (60 % tõenäosus). Traditsioonilise nüüdisväärtuse arvutamine selle näite puhul nõuab otsustamist, millist rahavoogude võimalikku ajastust kasutada, ning ei väljendaks seega teiste ajastuste võimalikkust. Seda seetõttu, et traditsioonilise nüüdisväärtuse arvutamise diskontomäär ei saa väljendada ebakindlusi ajastuses.
- A10 Tõenäosuste kasutamisel on eeldatavate rahavoogude meetodil oluline osa. Mõned kahtlevad, kas tõenäosuste omistamine ülimalt subjektiivsetele hinnangutele ei viita suuremale täpsusele, kui see tegelikult võimalik on. Kuid traditsioonilise meetodi nõuetekohane rakendamine (kirjeldatud paragrahvis A6) näeb ette samasuguseid hinnanguid ja subjektiivsust, ilma et esitataks selgelt arvutamisprotseduur, nagu seda võimaldab eeldatavate rahavoogude meetod.
- A11 Mitmed praktikas kasutatavad hinnangud sisaldavad mitteametlikult eeldatavate rahavoogude meetodi elemente. Lisaks peavad raamatupidajad tihti mõõtma vara piiratud teabe põhjal selle võimalike rahavoogude tõenäosuste kohta. Näiteks võib raamatupidaja puutuda kokku järgmise situatsiooniga:
- a) hinnanguline summa jääb vahemikku 50 VÜ-d ja 250 VÜ-d, kuid ükski sellesse vahemikku jääv summa ei ole kõige tõenäolisem. Selle piiratud teabe põhjal on hinnanguline eeldatav rahavoog $150 [(50 + 250)/2]$ VÜ-d;
 - b) hinnanguline summa jääb vahemikku 50 VÜ-d ja 250 VÜ-d ning kõige tõenäolisem summa on 100 VÜ-d. Kuid iga summaga seotud tõenäosused pole teada. Selle piiratud teabe põhjal on eeldatav rahavoog $133,33 [50 + 100 + 250]/3]$ VÜ-d.
 - c) hinnanguline summa on 50 VÜ-d (tõenäosus 10 %), 250 VÜ-d (tõenäosus 30 %) või 100 VÜ-d (tõenäosus 60 %). Selle piiratud teabe põhjal on eeldatav rahavoog $140 [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$ VÜ-d.
- Igal juhul annab eeldatavate rahavoogude meetod tõenäoliselt parema kasutusväärtuse hinnangu kui kõige tõenäolisem, miinimum- või maksimumsumma eraldi.
- A12 Eeldatavate rahavoogude meetodi rakendamise kohta kehtib ratsionaalsuse piirang. Mõnel juhul võib üksusel olla juurdepääs suurele hulgale andmetele ja ta võib välja töötada mitmeid rahavoogude stsenaariume. Teistel juhtudel suudab üksus ilma olulisi kulutusi tegemata koostada eri rahavoogude kohta ainult üldised seisukohad. Üksus peab tasakaalustama lisateabe hankimisega seotud kulutused lisandväärtusega, mida selline teave mõõtmise usaldusväärsusele annab.
- A13 Mõned väidavad, et eeldatavate rahavoogude tehnika pole adekvaatne, et mõõta üksikut objekti või objekti, millel on piiratud arv võimalikke tulemusi. Nad toovad näiteks vara, millel on kaks võimalikku tulemust: 90-protsendiline tõenäosus, et rahavoog on 10 VÜ-d, ja 10-protsendiline tõenäosus, et rahavoog on 1000 VÜ-d. Nad tähelepanekavad, et selle näite arvatav rahavoog on 109 VÜ-d ja kritiseerivad seda tulemust, kuna see ei väljenda lõpuks makstavat summat.
- A14 Sellised väited peegeldavad erimeelsusi mõõtmise eesmärgi suhtes. Kui eesmärgiks on tekkivate kulutuste koondamine, ei anna eeldatavate rahavoogude meetod statistiliselt usaldusväärset hinnangut arvatavate kulude kohta. Kuid käesolev standard puudutab siiski vara kaetava väärtuse mõõtmist. Antud näites ei ole vara kaetav väärtus tõenäoliselt 10 VÜ-d, kuigi see on kõige tõenäolisem rahavoog. Seda seetõttu, et 10 VÜ mõõtmine ei arvesta rahavoo ebakindlust vara mõõtmisel. Ebakindel rahavoog esitatakse hoopis kui kindel rahavoog. Ükski ratsionaalne üksus ei müüks selliste omadustega vara 10 VÜ eest.

Diskontomäär

- A15 Ükskõik kumba meetodit üksus vara kasutusväärtuse mõõtmiseks ka ei vali, ei tohi rahavoogude diskonteerimisel kasutatavad intressimäärad väljendada riske, mille suhtes eeldatavaid rahavooge on korrigeeritud. Vastasel korral arvestatakse mõne eelduse mõju kaks korda.

- A16 Kui vara spetsiifiline määr ei ole turul otseselt kättesaadav, kasutab üksus diskontomäära prognoosimisel asendusmeetmeid. Eesmärk on võimalikult täpselt hinnata turu hinnangut järgmise kohta:
- raha ajaväärtus perioodidel kuni vara kasuliku eluea lõpuni ja
 - paragrahvis A1 esitatud tegurid b, d ja e ulatuses, mil määral antud tegurid ei ole hinnanguliste rahavoogude leidmisel põhjendanud parandusi.
- A17 Sellise hinnangu andmisel võiks üksus võtta alustuseks arvesse järgmisi määrasid:
- üksuse kaalutud keskmine kapitali maksumus, mis on määratud näiteks finantsvara hinnamudeli kohaselt;
 - üksuse alternatiivne laenuintressimäär ja
 - muud turu laenuintresside määrad.
- A18 Neid määrasid peab aga korrigeerima:
- et väljendada turuhinnangut vara eeldatavate rahavoogudega seostatavate eririskide kohta ja
 - et välistada riske, mis ei ole olulised vara hinnangulisi rahavoogude suhtes või mille suhtes hinnangulisi rahavooge on korrigeeritud.
- Arvestada tuleks selliste riskidega nagu riigi-, valuuta- ja hinnarisk.
- A19 Diskontomäär ei sõltu üksuse kapitali struktuurist ja sellest, kuidas üksus on rahastanud vara ostmist, kuna vara kasutamisest tulenevad eeldatavad tulevased rahavood ei sõltu sellest, kuidas üksus on vara ostmist rahastanud.
- A20 Paragrahvi 55 nähakse ette, et kasutatav diskontomäär oleks maksueelne määr. Seega, kui kõnealune määr, mida diskontomäära hindamisel kasutatakse, on maksujärgne, korrigeeritakse selle määramise aluseid nii, et see oleks maksueelne.
- A21 Üksus kasutab vara kasutusväärtuse hindamisel tavaliselt üht diskontomäära. Seejuures kasutab üksus erinevaid diskontomäärasid erinevate tulevaste perioodide kohta, kui kasutusväärtus on eri perioodide riskide erinevuste või intressimäärade suhtes tundlik.

Lisa C

FIRMAVÄÄRTUSEGA JA MITTEKONTROLLIVA OSALUSEGA RAHA TEENIVA ÜKSUSE VÄÄRTUSE LANGUSE KONTROLLIMINE

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

C1 Kooskõlas IFRS 3-ga (parandatud 2008) kajastab ja mõõdab omandaja firmaväärtust omandamise kuupäeva seisuga kui vahet, mille võrra allpool toodud punkt a ületab punkti b:

a) järgmiste alapunktide summa:

i) üleantud tasu, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt ja mis üldiselt peab olema omandamise kuupäeva õiglasest väärtuses;

ii) iga mittekontrolliva osaluse summa omandatavas, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt; ja

iii) etappidena toimuva äriühenduse puhul, omandajale eelnevalt omandatavas kuulunud omakapitali osaluse õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga;

b) omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosumma, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt.

Firmaväärtuse jaotamine

C2 Käesoleva standardi paragrahvis 80 nõutakse äriühenduses omandatud firmaväärtuse jaotamist omandaja kõikidele raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele, mis eeldatavasti saavad ühenduse sünergiast kasu, olenemata sellest, kas omandatava varad või kohustised kantakse üle nendele üksustele või üksuste rühmadele. On võimalik, et osa äriühendusest tulenevast sünergiast jaotatakse raha teenivale üksusele, mille suhtes mittekontrollivatel osalusel puudub huvi.

Väärtuse languse kontrollimine

C3 Väärtuse languse kontrollimine hõlmab raha teeniva üksuse kaetava väärtuse võrdlemist raha teeniva üksuse bilansilise jääkmaksumusega.

C4 Kui üksus mõõdab mittekontrollivat osalust oma proportsionaalse osalusena tütarettevõtte eristatavas netovaras omandamise kuupäeval, mitte õiglasest väärtuses, sisaldub mittekontrollivale osalusele omistatav firmaväärtus seotud raha teeniva üksuse kaetavas väärtuses, kuid seda ei kajastata emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Seetõttu suurendab üksus üksusele jaotatud firmaväärtuse bilansilist jääkmaksumust, et kaasata mittekontrollivale osalusele omistatav firmaväärtus. Seda korrigeeritud bilansilist jääkmaksumust võrreldakse seejärel üksuse kaetava väärtusega, et teha kindlaks, kas raha teeniva üksuse väärtus on langenud.

Väärtuse langusest tuleneva kahjumi jaotamine

C5 Paragrahvis 104 nõutakse, et kindlakstehtud kahjum väärtuse langusest jaotataks esiteks selleks, et vähendada üksusele jaotatud firmaväärtuse bilansilist jääkmaksumust ja seejärel muudele kõnealuse üksuse varadele proportsionaalselt üksuse iga vara bilansilise jääkmaksumusega.

C6 Kui mittekontrolliva osalusega tütarettevõtte või osa sellest on ise raha teeniv üksus, siis jaotatakse väärtuse langusest tulenev kahjum emaettevõtte ja mittekontrolliva osaluse vahel samal alusel, nagu jaotatakse kasumit või kahjumit.

- C7 Kui mittekontrolliva osalusega tütaretevõtte või osa sellest kuulub suurema raha teeniva üksuse koosseisu, jaotatakse firmaväärtuse langusest tulenev kahjum raha teeniva üksuse osadele, millel on mittekontrolliv osalus ja millel ei ole. Väärtuse langusest tulenevad kahjumid jaotatakse raha teeniva üksuse osadele järgmisel alusel:
- a) ulatuses, mil väärtuse langus puudutab firmaväärtust raha teenivas üksuses, vastavate osade firmaväärtuse suhtelised bilansilised jääkmaksumused enne väärtuse langust; ja
 - b) ulatuses, mil väärtuse langus puudutab eristatavaid varasid raha teenivas üksuses, vastavate osade eristatava netovara suhtelised bilansilised jääkmaksumused enne väärtuse langust. Iga selline väärtuse langus jaotatakse iga üksuse vastavate osade varadele proportsionaalselt osasse kuuluva iga vara bilansilise jääkmaksumuse alusel.
- Mittekontrolliva osalusega osades jaotatakse väärtuse langusest tulenev kahjum emaettevõtte ja mittekontrolliva osaluse vahel samal alusel, nagu jaotatakse kasumit või kahjumit.
- C8 Kui mittekontrollivale osalusele omistatav väärtuse langusest tulenev kahjum puudutab firmaväärtust, mis ei ole kajastatud emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes (vt paragrahv C4), siis seda väärtuse langust ei kajastata firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumina. Sellistel juhtudel kajastatakse firmaväärtusest tuleneva kahjumina üksnes firmaväärtusega seotud väärtuse langusest tulenev kahjum, mis on jaotatud emaettevõttele.
- C9 Näide 7 illustreerib firmaväärtust omava sellise raha teeniva üksuse, mis ei kuulu täielikult emaettevõttele, väärtuse languse kontrollimist.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 37

Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on tagada asjakohaste kajastamiskriteeriumide ja mõõtmisaluste rakendamine eraldiste, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade suhtes ning piisava teabe avalikustamine lisades, et võimaldada kasutajatel mõista nende olemust, ajastust ja summat.

RAKENDUSALA

- 1 **Käesolevat standardit rakendavad kõik üksused eraldiste, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade arvestamisel, välja arvatud järgmised eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad:**
 - a) mis tulenevad täitmisele kuuluvatest lepingutest, välja arvatud kahjuliku lepingu korral, ja
 - b) [välja jäetud]
 - c) mille suhtes rakendatakse mõnda muud standardit.
- 2 Käesolevat standardit ei rakendata finantsinstrumentide suhtes (sealhulgas garantiid), mis kuuluvad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusalasasse.
- 3 Täitmisele kuuluvad lepingud on lepingud, mille kumbki osapool ei ole oma kohustusi täitnud või mille mõlemad osapooled on oma kohustused täitnud osaliselt ja võrdsel määral. Käesolevat standardit ei rakendata täitmisele kuuluvate lepingute suhtes, välja arvatud juhul, kui need lepingud on kahjulikud.
- 4 [Välja jäetud]
- 5 Kui mõni muu standard käsitleb spetsiifilist liiki eraldist, tingimuslikku kohustist või tingimuslikku vara, rakendab üksus käesoleva standardi asemel seda standardit. Näiteks on teatavaid eraldise liike käsitletud järgmistes standardites:
 - a) [välja jäetud]
 - b) tulumaks (vt IAS 12 *Tulumaks*);
 - c) rendilepingud (vt IFRS 16 *Rendiarvestus*). Seda standardit rakendatakse siiski nende rentide suhtes, mis on kahjulikuks muutunud enne standardis IFRS 16 määratletud rendiperioodi algust. Samuti rakendatakse seda standardit lühiajaliste rendilepingute suhtes ning väikese väärtusega alusvaraga rendilepingute suhtes, mida arvestatakse vastavalt IFRS 16 paragrahvile 6 ning mis on kahjulikuks muutunud;
 - d) hüvitised töötajatele (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele*);
 - e) kindlustuslepingud ja muud lepingud, mis kuuluvad standardi IFRS 17 *Kindlustuslepingud* rakendusalasasse;
 - f) omandaja tingimuslik tasu äriühenduses (vt IFRS 3 *Äriühendused*) ja
 - g) kliendilepingutest saadav müügitulu (vt IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*). Kuna IFRS 15 ei sisalda konkreetseid nõudeid nende kliendilepingutega tegelemise kohta, mis on kahjulikud või muutunud kahjulikuks, rakendatakse sellistel juhtudel käesolevat standardit.

- 6 [Välja jäetud]
- 7 Käesolevas standardis määratletakse eraldised kohustistena, mille ajastus või summa ei ole kindel. Mõnes riigis kasutatakse mõistet „eraldis“ ka selliste kirjete suhtes nagu kulum, varade väärtuse langus ja ebatõenäoliselt laekuvad nõuded: need on varade bilansilise jääkmaksumuse korrigeerimised ning käesolevas standardis neid ei käsitleta.
- 8 Muudes standardites määratakse kindlaks, kas kulutusi käsitletakse varade või kuludena. Käesolevas standardis kõnealuseid küsimusi ei käsitleta. Sarnaselt ei keela ega nõua käesolev standard eraldise tegemise korral kajastatud kulutuste kapitaliseerimist.
- 9 Käesolevat standardit rakendatakse restruktureerimiste eraldiste suhtes (kaasa arvatud lõpetatud tegevusvaldkonnad). Kui restruktureerimist võib määratleda lõpetatud tegevusvaldkonnana, võidakse IFRS 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* alusel nõuda täiendavaid avalikustamisi.

MÕISTED

10 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Eraldis on kohustus, mille ajastus või summa ei ole kindel.

Kohustus ⁽²³⁾ on üksuse eksisteeriv kohustus, mis tuleneb möödunud sündmustest ja mille täitmise tulemusena üksuse majanduslikku kasu sisaldavad ressursid eeldatavalt vähenevad.

Kohustav sündmus on sündmus, mille tulemuseks on juriidiline või faktiline kohustus, mille täitmisele puudub üksusel reaalne alternatiiv.

Juriidiline kohustus on kohustus, mis tuleneb:

- a) lepingust (selle otseste või kaudsete tingimuste kaudu);
- b) õigusaktidest või
- c) muust õiguslikust alusest.

Faktiline kohustus on üksuse tegevusest tulenev kohustus, mis tuleneb asjaolust, et:

- a) üksus on teistele osapooltele väljakujunenud tegevustavaga või avaldatud põhimõtetega või piisavalt konkreetse hetketeadaandega märku andnud, et ta on nõus aktsepteerima teatavaid kohustusi, ja
- b) selle tulemusena on üksus tekitanud kõnealustes teistes osapooltes õigustatud ootuse, et ta täidab nimetatud kohustused.

Tingimuslik kohustus on:

- a) võimalik möödunud sündmusest tekkinud kohustus, mille olemasolu kinnitab vaid ühe või mitme ebakindla tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis ei ole täielikult üksuse kontrolli all; või

⁽²³⁾ *Finantsaruandluse kontseptuaalses raamistikus* (välja antud 2018) kohustise määratluse muutmise järel ei muudetud käesolevas standardis kohustise määratlust.

b) eksisteeriv möödunud sündmustest tekkinud kohustus, kuid mida ei ole kajastatud, sest:

i) ei ole tõenäoline, et kohustuse arveldamiseks tuleb loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse, või

ii) kohustuse summat ei saa piisava usaldusväarsusega mõõta.

Tingimuslik vara on võimalik vara, mis tuleneb möödunud sündmusest ning mille olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindlad ja mida üksus täielikult ei kontrolli.

Kahjulik leping on leping, mille puhul lepingujärgsete kohustuste täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust eeldatavalt saadavat majanduslikku kasu.

Restruktureerimine on juhtkonna kavandatav ja kontrollitav programm, mis oluliselt muudab järgmist:

a) üksuse äritegevuse ulatust või

b) äritegevuse läbiviimise viisi.

Eraldised ja muud kohustised

11 Eraldised erinevad muudest kohustistest, näiteks võlgadest hankijatele ja viitvõlgadest, kuna nende täitmiseks vajalike tulevaste kulutuste ajastus või summa ei ole kindel. Seevastu:

a) võlad hankijatele on kohustised tasuda saadud või tarnitud kaupade ja teenuste eest, mille kohta on esitatud arve või mille osas on hankijaga formaalselt kokku lepitud, ja

b) viitvõlad on kohustised tasuda saadud või tarnitud kaupade ja teenuste eest, mille eest ei ole tasutud, mille kohta ei ole esitatud arvet ja mille osas ei ole hankijaga formaalselt kokku lepitud, sealhulgas töötajatele tasumisele kuuluvad summad (näiteks tekkepõhiselt kajastatud puhkusekohustise summad). Kuigi mõnikord on vaja hinnata viitvõlgade ajastust või summat, on nendega seotud ebakindlus harilikult palju väiksem kui eraldiste korral.

Viitvõlgu näidatakse sageli osana võlgadest hankijatele või osana muudest võlgadest, samal ajal kui eraldisi näidatakse eraldi.

Eraldise ja tingimuslike kohustiste vaheline seos

12 Üldiselt on kõik eraldised tingimuslikud, kuna nende ajastus või summa ei ole kindel. Käesolevas standardis kasutatakse mõistet „tingimuslik“ siiski nende kohustiste ja varade kohta, mida ei kajastata finantsseisundi aruandes, kuna nende olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindlad ja mida üksus täielikult ei kontrolli. Lisaks kasutatakse mõistet „tingimuslik kohustus“ selliste kohustiste kohta, mis ei vasta finantsseisundi aruandes kajastamise kriteeriumidele.

13 Käesolevas standardis eristatakse üksteisest:

a) eraldised, mida kajastatakse kohustistena (eeldusel, et on võimalik anda usaldusväärne hinnang), kuna need on eksisteerivad kohustused, mille täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid tõenäoliselt vähenavad, ja

b) tingimuslikud kohustised, mida ei kajastata kohustistena, kuna need on kas:

i) võimalikud kohustused, sest ei ole veel kindel, kas üksusel on eksisteeriv kohustus, mis võib põhjustada majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise, või

- ii) eksisteerivad kohustused, mis ei vasta käesolevas standardis esitatud kajastamiskriteeriumidele (sest on ebatöenäoline, et kõnealuse kohustuse täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenavad või kohustuse suurust ei ole võimalik piisava usaldusväarsusega mõõta).

KAJASTAMINE

Eraldis**14 Eraldis kajastatakse järgmistel juhtudel:**

- a) üksusel on möödunud sündmusest tulenev eksisteeriv kohustus (juriidiline või faktiline);
- b) ei ole tõenäoline, et kohustuse arveldamiseks tuleb loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse, ja
- c) kohustuse summa on usaldusväärset hinnatav.

Kui kõnealused tingimused ei ole täidetud, eraldist ei kajastata.

Eksisteeriv kohustus

- 15 **Mõnel harval juhul ei ole selge, kas üksusel on eksisteeriv kohustus või mitte. Sel juhul otsustatakse, et üksusel on minevikusündmusest tulenev eksisteeriv kohustus juhul, kui kogu kättesaadavat tõendusmaterjali arvesse võttes on eksisteeriva kohustuse olemasolu aruandeperioodi lõpus tõenäolisem kui selle puudumine.**
- 16 Peaaegu alati on selge, kas möödunud sündmusest tuleneb eksisteeriv kohustus või mitte. Harvadel juhtudel, näiteks kohtuvaidluse korral, võib olla vaieldav, kas teatavad sündmused on toimunud või kas nendest sündmustest tuleneb eksisteeriv kohustus. Sel juhul määrab üksus kindlaks, kas aruandeperioodi lõpus on eksisteeriv kohustus, arvestades kogu kättesaadavat tõendusmaterjali, sealhulgas näiteks ekspertide arvamust. Asjaomane tõendusmaterjal sisaldab kõiki aruandeperioodijärgsete sündmustega seotud täiendavaid tõendeid. Selle tõendusmaterjali põhjal:
- a) kui eksisteeriva kohustuse olemasolu aruandeperioodi lõpus on tõenäolisem kui selle puudumine, kajastab üksus eraldise (kui kajastamiskriteeriumid on täidetud) ja
- b) kui eksisteeriva kohustuse puudumine aruandeperioodi lõpus on tõenäolisem kui selle olemasolu, avalikustab üksus tingimusliku kohustise, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetöenäoline (vt paragrahv 86).

Möödunud sündmus

- 17 Möödunud sündmust, millest tuleneb eksisteeriv kohustus, nimetatakse kohustavaks sündmuseks. Sündmust peetakse kohustavaks sündmuseks juhul, kui üksusel puudub reaalne alternatiiv sündmusest tuleneva kohustuse täitmisele. See on nii ainult järgmistel juhtudel:
- a) kui kohustuse täitmist on võimalik seadusega nõuda või
- b) faktilise kohustuse korral, kui sündmus (milleks võib olla üksuse tegevus) on tekitanud teistes osapooltes õigustatud ootusi, et üksus täidab kohustuse.
- 18 Finantsaruanded käsitlevad üksuse finantsseisundit aruandeperioodi lõpus, mitte aga üksuse võimalikku seisundit tulevikus. Seetõttu ei kajastata eraldisi nende kulutuste osas, mis on vajalikud äritegevuse sooritamiseks tulevikus. Üksuse finantsseisundi aruandes kajastatakse ainult aruandeperioodi lõpus eksisteerivaid kohustisi.

- 19 Eraldistena kajastatakse ainult neid möödunud sündmustest tulenevaid kohustusi, mis eksisteerivad sõltumatult üksuse tegevusest tulevikus (st äritegevuse sooritamisest tulevikus). Sellised kohustused on näiteks ebaseadusliku keskkonnakahjustuse puhul makstavad trahvid ja puhastuskulud, mille tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenevad sõltumatult üksuse tegevusest tulevikus. Samuti kajastab üksus eraldise seoses naftaseadmete või tuumaelektrijaama kasutusest kõrvaldamisest tekkivate kuludega niivõrd, kui võrd üksus on kohustatud hüvitama juba tekitatud kahju. Seevastu võib üksusel olla kavatsus või vajadus, näiteks ärialase surve või juriidiliste nõuete tõttu, teha kulutusi selleks, et oma äritegevust tulevikus teatud viisil läbi viia (näiteks paigaldada teatavat liiki tehasesse suitsufiltreid). Kuna üksus võib tulevase kulutusi oma tulevase tegevusega vältida, näiteks oma äritegevuse viisi muutes, ei ole tal selle tulevase kulutuse osas eksisteerivat kohustust ja seega eraldist ei kajastata.
- 20 Kohustus hõlmab alati teist osapoolt, kelle suhtes üksusel on kohustus. Teist osapoolt, kelle suhtes üksusel on kohustus, ei ole siiski alati vaja identifitseerida – selleks võib olla ka laiem avalikkus. Et kohustus hõlmab alati siduvat tulevikukohustust teise osapoole suhtes, siis juhtkonna või direktoraadi otsus ei tekita veel faktilist kohustust, mis eksisteeriks aruandeperioodi lõpus, välja arvatud juhul, kui asjaomaseid isikuid on sellest enne aruandeperioodi lõpus teavitatud piisavalt konkreetsel viisil, tekitamaks neis õigustatud ootust, et üksus täidab oma kohustused.
- 21 Sündmusest, millest ei tulene kohustust otsekohe, võib tuleneda kohustus hiljem, kui seadusemuudatused või üksuse tegevus (näiteks piisavalt konkreetne avalik teadaanne) põhjustavad faktilise kohustuse. Näiteks keskkonnakahjustuse puhul ei pruugi olla tagajärgede kõrvaldamise kohustust. Ent kahjustuse põhjustamine muutub kohustavaks sündmuseks juhul, kui uus seadus nõuab juba tekitatud kahju hüvitamist või kui üksus tunnistab avalikult oma vastutust kahju hüvitamise eest viisil, mis tekitab faktilise kohustuse.
- 22 Kui esitatud seaduseelnõu üksikasjad ei ole veel lõplikud, tekib kohustus ainult juhul, kui seaduse vastuvõtmine esitatud kujul on praktiliselt kindel. Käesolevas standardis käsitletakse sellist kohustust juriidilise kohustusena. Vastuvõtmisega seotud protseduuride erinevuste tõttu on võimatu nimetada konkreetset sündmust, mis muudaks seaduse vastuvõtmise praktiliselt kindlaks. Sageli ei ole võimalik seaduse vastuvõtmises praktiliselt kindel olla enne, kui see on vastu võetud.

Tõenäoline majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine

- 23 Kohustise kajastamiseks ei ole vajalik mitte üksnes eksisteeriva kohustuse olemasolu, vaid ka tõenäoline majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine kõnealuse kohustuse täitmisel. Käesoleva standardi rakendamisel⁽²⁴⁾ on ressursside vähenemine või muu sündmus tõenäoline siis, kui sündmus pigem toimub kui ei toimu, st tõenäosus, et sündmus toimub, on suurem kui tõenäosus, et sündmus ei toimu. Kui eksisteeriva kohustuse olemasolu ei ole tõenäoline, avalikustab üksus tingimusliku kohustise, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline (vt paragrahv 86).
- 24 Mitmete sarnaste kohustuste (näiteks tootegarantiide või sarnaste lepingute) olemasolu korral määratakse kohustuste täitmiseks vajaliku ressursside vähenemise tõenäosus kindlaks, vaadeldes kõiki kohustusi kui üht tervikut. Kui iga üksiku objekti puhul võib ressursside vähenemise tõenäosus olla väike, võib kõigi kohustuste osas tervikuna ressursside teatav vähenemine tõenäoliseks osutuda. Sellisel juhul eraldis kajastatakse (kui teised kajastamiskriteeriumid on täidetud).

Kohustuse usaldusväärne hindamine

- 25 Hinnangute kasutamine on finantsaruannete koostamise lahutamatu osa ega vähenda nende usaldusväärsust. Elukõige kehtib see eraldiste puhul, mis oma olemuselt on palju ebakindlamad kui enamik muid finantsseisundi aruande kirjeid. Välja arvatud äärmiselt harvadel juhtudel, suudab üksus kindlaks määrata võimalike tulemuste vahemiku ja saab seega anda kohustuse kohta hinnangu, mis on eraldise kajastamisel kasutamiseks piisavalt usaldusväärne.
- 26 Nendel äärmiselt harvadel juhtudel, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda, eksisteerib kohustus, mida ei saa kajastada. Kõnealune kohustus avalikustatakse tingimusliku kohustisena (vt paragrahv 86).

⁽²⁴⁾ Käesolevas standardis tõlgendatakse mõistet „tõenäoline“ tähenduses „pigem toimub, kui ei toimu“, mis ei pruugi kattuda teistes rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites kasutatud tõlgendusega.

Tingimuslikud kohustised

- 27 **Üksus ei kajasta finantsseisundi aruandes tingimuslikku kohustist.**
- 28 Tingimuslik kohustis avalikustatakse vastavalt paragrahvile 86, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline.
- 29 Kui üksus vastutab solidaarselt kohustuse täitmise eest, käsitletakse seda osa kohustusest, mille täitmist eeldatakse teistelt osapooltelt, tingimusliku kohustisena. Üksus kajastab eraldise kohustuse selle osa suhtes, mille puhul majanduslikku kasu sisaldavad ressursid tõenäoliselt vähenevad, välja arvatud nendes äärmiselt harvades olukordades, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda.
- 30 Tingimuslikud kohustised võivad edasi areneda viisil, mida algselt ei oodatud. Seepärast hinnatakse neid pidevalt, et määrata kindlaks, kas majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine on muutunud tõenäoliseks. Kui on muutunud tõenäoliseks, et varem tingimusliku kohustisena käsitletud kohustuse täitmiseks on vajalik tulevase majandusliku kasu vähenemine, kajastatakse eraldi finantsaruannetes perioodil, mille jooksul vähenemise tõenäosus muutus (välja arvatud need äärmiselt harvad olukorrad, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda).

Tingimuslikud varad

- 31 **Üksus ei kajasta finantsseisundi aruandes tingimuslikku vara.**
- 32 Tingimuslikud varad tekivad harilikult planeerimatutest või muudest ootamatutest sündmustest, mille tulemusel tekib võimalus, et üksus saab majanduslikku kasu. Näitena võib tuua nõude, mille üksus esitab juriidilise protsessi käigus, mille tulemus on ebakindel.
- 33 Tingimuslikke varasid ei kajastata finantsseisundi aruandes, kuna selle tagajärjel võidakse kajastada tulu, mida üksus ei pruugi kunagi saada. Kuid juhul, kui tulu realiseerumine on praktiliselt kindel, ei ole sellega seotud vara tingimuslik vara ja selle kajastamine finantsseisundi aruandes on asjakohane.
- 34 Tingimuslik vara avalikustatakse vastavalt paragrahvile 89 juhul, kui majandusliku kasu saamine on tõenäoline.
- 35 Tingimuslikke varasid hinnatakse pidevalt, et tagada nende muutuste asjakohane esitamine finantsaruannetes. Kui majandusliku kasu saamine on muutunud praktiliselt kindlaks, kajastatakse vara ja sellega seotud tulu finantsaruannetes perioodil, mille jooksul see muutus toimus. Kui majandusliku kasu suurenemine on muutunud tõenäoliseks, avalikustab üksus tingimusliku vara (vt paragrahv 89).

MÕÕTMINE**Parim hinnang**

- 36 **Eraldisena kajastatud summa peab vastama parimale hinnangule eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajalike kulutuste kohta aruandeperioodi lõpu seisuga.**
- 37 Parim hinnang eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajalike kulutuste kohta on summa, mille üksus ratsionaalsetel kaalutlustel maksaks, et kohustust aruandeperioodi lõpus täita või see samal ajal kolmandale osapoolle üle kanda. Sageli on võimatu või liiga kallis kohustust aruandeperioodi lõpus täita või üle kanda. Hinnang summa kohta, mille üksus kohustuse täitmiseks või üle kandmiseks ratsionaalsetel kaalutlustel maksaks, annab siiski parima hinnangu kulutuste kohta, mis on vajalikud eksisteeriva kohustuse täitmiseks aruandeperioodi lõpus.
- 38 Hinnang tulemuse ja majandusliku mõju kohta põhineb üksuse juhtkonna otsusel, tuginedes sarnaste tehingute kogemusele ja mõnedel juhtudel sõltumatutele eksperthinnangutele. Asjaomane tõendusmaterjal sisaldab kõiki aruandeperioodijärgsete sündmustega seotud täiendavaid tõendeid.

- 39 Vastavalt olukorrale käsitletakse eraldisena kajastatava summaga seotud ebakindlaid asjaolusid mitmel erineval viisil. Kui mõõdetav eraldis hõlmab suurt hulka objekte, vaagitakse kohustuse hindamisel kõiki võimalikke tulemusi vastavalt nende toimumise tõenäosusele. Sellist statistilist hindamismeetodit nimetatakse „eeldatavaks väärtuseks“. Seega on eraldise summa erinev sõltuvalt sellest, kas kahjumi tõenäosus on näiteks 60 % või 90 %. Kui võimalike tulemuste vahemik on lai ja iga punkti tõenäosus on sama suur kui mis tahes teisel punktil selles vahemikus, kasutatakse vahemiku keskpunkti.

Näide

Üksus müüb tooteid, mille garantii kohaselt kaetakse nende tootmisdefektide remondikulud, mis avastatakse esimese kuu kuu jooksul pärast toote ostmist. Kui kõigil müüdüd toodetel avastatakse väiksemaid defekte, ulatuksid remondikulud ühe miljonini. Kui kõigil müüdüd toodetel esineksid suuremad defektid, ulatuksid remondikulud nelja miljonini. Üksuse eelnevad kogemused ja tulevikuootused näitavad, et eeloleval aastal ei ole 75 %-l müüdüd toodetest ühtegi defekti, 20 %-l müüdüd toodetest on väiksemad defektid ja 5 %-l müüdüd toodetest on suuremad defektid. Kooskõlas paragrahviga 24 hindab üksus garantiikohustustest tuleneva ressursside vähenemise tõenäosust tervikuna.

Remondikulude eeldatav maksumus on:

$$(75 \% \text{ nullist}) + (20 \% \text{ 1 000 000-st}) + (5 \% \text{ 4 000 000-st}) = 400 000$$

- 40 Ühe konkreetse kohustuse mõõtmise korral võib parimaks hinnanguks kohustise osas olla tema individuaalne kõige tõenäolisem tulemus. Kuid isegi sel juhul kaalub üksus teisi võimalikke tulemusi. Kui muud võimalikud tulemused on kõige tõenäolisemast tulemusest peamiselt suuremad või peamiselt väiksemad summad, on parimaks hinnanguks vastavalt suurem või väiksem summa. Näiteks kui üksus peab hüvitama tõsise vea suures tehases, mille ta kliendile ehitas, võib individuaalseks kõige tõenäolisemaks tulemuseks esimese paranduskatse õnnestumisel olla kulu 1 000 ühikut, ent kui on olemas märkimisväärne võimalus, et tuleb teha täiendavaid paranduskatseid, tuleb eraldisena kajastada suurem summa.

- 41 Eraldist mõõdetakse maksueelselt ning eraldise mõju tulumaksule ja selle muutusi käsitletakse IAS 12-s.

Riskid ja ebakindlad asjaolud

- 42 **Eraldise osas parima hinnangu andmiseks tuleb arvesse võtta seotud sündmuste ja olukordadega paramatult kaasnevaid riske ja ebakindlaid asjaolusid.**

- 43 Risk kirjeldab tulemuste mitmekesisust. Korrigeerimine vastavalt riskile võib suurendada kohustise suuruseks mõõdetud summat. Ebakindlatel asjaoludel põhinevate hinnangutega tuleb olla ettevaatlik, et vältida tulu või varade ülehindamist ja kulude või kohustiste alahindamist. Ebakindlad asjaolud ei õigusta siiski liigsete eraldiste tegemist ega kohustiste sihilikku ülehindamist. Näiteks kui eriti ebasoodsast tulemusest tulenevaid kulutusi on hinnatud konservatiivselt, siis ei tohi käsitleda selle tulemuse tõenäosust tahtlikult suuremana kui on reaalne. Hoolikalt peab vältima riski ja ebakindlate asjaolude mitmekordset arvesse võtmist ning sellest tulenevat eraldise ülehindamist.

- 44 Kulutuste summaga seotud ebakindlad asjaolud avalikustatakse vastavalt paragrahvi 85 punktile b.

Nüüdisväärtus

- 45 **Kui raha ajaväärtuse mõju on oluline, tuleb eraldise summa kajastada kohustuse täitmiseks eeldatavalt vajalike kulutuste nüüdisväärtusena.**

- 46 Raha ajaväärtuse tõttu on varsti pärast aruandeperioodi lõppu toimuva raha väljamaksega seotud eraldised kahjulikumad kui need, mille puhul sama rahasumma väljamakse toimub hiljem. Seepärast diskonteeritakse eraldisi juhul, kui mõju on oluline.

- 47 **Diskontomäärana (või -määradena) kasutatakse maksueelset määra (või maksueelseid määrasid), mis kajastab (kajastavad) turu hinnanguid raha hetkeväärtusele ja kohustisele iseloomulikele riskidele. Diskontomäär (-määrad) ei tohi kajastada neid riske, mis on arvesse võetud tulevaste rahavoogude hinnangute korrigeerimisel.**

Tulevikusündmused

- 48 **Tulevikusündmusi, mis võivad mõjutada kohustuse täitmiseks vajalikku summat, tuleb võtta arvesse eraldise summas juhul, kui on piisavalt objektiivset tõendusmaterjali nende sündmuste toimumise kohta.**
- 49 Eeldatavad tulevikusündmused võivad olla eraldiste mõõtmisel eriti olulised. Näiteks võib üksus uskuda, et rajatise likvideerimise maksumus pärast selle kasutamise lõpetamist väheneb seoses tulevaste tehnoloogiaalaste muutustega. Kajastatud summa vastab tehniliselt pädevate objektiivsete vaatlejate õigustatud ootusele, võttes arvesse kogu olemasolevat tõendusmaterjali likvideerimise ajal kättesaadava tehnoloogia kohta. Seega on asjakohane arvestada näiteks maksumuse eeldatava vähenemisega, mis on seotud suurenenud kogemustega olemasoleva tehnoloogia kasutamisel, või eeldatud maksumusega, mis on seotud olemasoleva tehnoloogia rakendamisega senisest laialuluslikumal või keerukamal likvideerimisel. Üksus ei eelda siiski täiesti uue likvideerimistöödega seotud tehnoloogia arengut, välja arvatud juhul, kui seda oletust toetab piisav objektiivne tõendusmaterjal.
- 50 Võimalike uute õigusaktide mõju võetakse eksisteeriva kohustuse mõõtmisel arvesse juhul, kui on olemas piisav objektiivne tõendusmaterjal selle kohta, et antud õigusakti vastuvõtmine on praktiliselt kindel. Praktiliselt on olukordade mitmekesisuse tõttu võimatu nimetada üht konkreetset sündmust, mis iga juhtumi puhul piisavalt objektiivset tõendusmaterjali annaks. Tõendusmaterjali on vaja nii selle kohta, mida õigusaktiga hakatakse nõudma, kui ka selle kohta, kas õigusakti vastuvõtmine ja rakendamine ettenähtud ajal on praktiliselt kindel. Sageli ei leidu piisavat objektiivset tõendusmaterjali enne, kui õigusakt on juba vastu võetud.

Varade eeldatav võõrandamine

- 51 **Eraldise mõõtmisel ei võeta arvesse varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit.**
- 52 Varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit ei võeta arvesse eraldise mõõtmisel isegi juhul, kui eeldatav müük on tihedalt seotud sündmusega, millest kõnealune eraldis tuleneb. Selle asemel kajastab üksus varade eeldatavast võõrandamisest saadava kasumi asjaomaseid varasid käsitlevas standardis ettenähtud ajal.

HÜVITISED

- 53 **Kui eeldatakse, et teine osapool hüvitab mõned või kõik eraldise täitmiseks vajalikud kulutused, kajastatakse hüvitis juhul, ja ainult juhul, kui hüvitise saamine pärast kohustuse täitmist üksuse poolt on praktiliselt kindel. Hüvitisit käsitletakse eraldi varana. Hüvitisena kajastatud summa ei tohi ületada eraldise summat.**
- 54 **Koondkasumi aruandes võib esitada eraldisega seotud kulud saldeerituna hüvitisena kajastatud summaga.**
- 55 Mõnikord võib üksus oodata, et teine osapool tasub mõned või kõik eraldise täitmiseks vajalikud kulutused (näiteks kindlustuslepingute, vastutusest vabastavate klauslite või hankijate antud garantiide kaudu). Teine osapool võib hüvitada üksuse makstud summad või ise need summad otse tasuda.
- 56 Enamikul juhtudel vastutab üksus kogu kõnealuse summa eest, seega juhul, kui kolmas osapool mingil põhjusel ei maksa, peab üksus maksma kogu summa. Sellises olukorras kajastatakse eraldis kogu kohustisesumma ulatuses ja eeldatav hüvitise saamine kajastatakse eraldi varana juhul, kui on praktiliselt kindel, et pärast kohustise täitmist üksuse kulutused hüvitatakse.
- 57 Mõnel juhul ei vastuta üksus kõnealuste kulutuste eest, kui kolmas osapool jätab need maksmata. Sel juhul ei ole üksusel kohustust seoses kõnealuste kulutustega ning neid ei kajastata eraldistena.
- 58 Nagu paragrahvis 29 märgitakse, on kohustus, mille eest üksus solidaarselt vastutab, tingimuslik kohustus niivõrd, kuiivõrd eeldatakse selle täitmist teiste osapoolte poolt.

MUUTUSED ERALDISTES

- 59 **Eraldised vaadatakse läbi iga aruandeperioodi lõpus ja korrigeeritakse nii, et need kajastaksid parimat hetkehinnangut. Kui ei ole enam tõenäoline, et kohustuse täitmine eeldab majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemist, tuleb eraldis tühistada.**
- 60 Diskonteerimise kasutamise korral suureneb eraldise bilansiline jääkmaksumus igal perioodil, peegeldades aja möödumist. Kõnealune suurenemine kajastatakse laenukasutuse kulutusena.

ERALDISTE KASUTAMINE

- 61 **Eraldist kasutatakse ainult nendeks kulusteks, mille suhtes see algselt kajastati.**
- 62 Eraldise arvelt kaetakse ainult neid kulutusi, mille kohta algselt eraldis moodustati. Selliste kulutuste katmine eraldise arvelt, mis algselt kajastati muul eesmärgil, varjab kahe erineva sündmuse mõju.

KAJASTAMIS- JA MÕÖTMISREEGLITE RAKENDAMINE

Tulevane tegevuskahjum

- 63 **Eraldise ei kajastata tulevase tegevuskahjumi katteks.**
- 64 Tulevane tegevuskahjum ei vasta paragrahvis 10 esitatud kohustise määratlusele ega paragrahvis 14 esitatud eraldiste üldistele kajastamiskriteeriumidele.
- 65 Asjaolu, et eeldatakse tulevast tegevuskahjumit, viitab sellele, et teatavate tegevusega seotud varade väärtus võib olla langenud. Üksus hindab kõnealuste varade väärtuse langust vastavalt IAS 36-le *Varade väärtuse langus*.

Koormavad lepingud

- 66 **Kui üksusel on kahjulik leping, tuleb lepingust tulenevat eksisteerivat kohustust kajastada ja mõõta eraldisena.**
- 67 Mitmed lepingud (näiteks osa rutiinseid ostutellimusi) võib tühistada ilma teisele osapoolle kompensatsiooni maksmata, mistõttu neist ei tulene kohustust. Muudes lepingutes sätestatakse õigused ja kohustused mõlemale lepingupoolele. Kui selline leping muutub sündmuste käigus kahjulikuks, kuulub leping käesoleva standardi rakendusallasse ning eksisteerib kajastatav kohustis. Täitmisele kuuluvad lepingud, mis ei ole kahjulikud, ei kuulu käesoleva standardi rakendusallasse.
- 68 Käesolevas standardis on kahjuliku lepinguna määratletud leping, mille puhul lepingust tulenevate kohustuste täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust eeldatavalt saadavat majanduslikku kasu. Lepingujärgseks vältimatuks kulutuseks loetakse lepingu katkestamise väikseimat netokulutust, mis on väiksem lepingu täitmise maksumusest või selle täitmata jätmisest tulenevate kompensatsioonide ja trahvide summast.
- 68A Lepingu täitmise maksumus hõlmab otseselt lepinguga seotud kulutusi. Lepinguga otseselt seotud kulutused koosnevad mõlemast järgmisest:
- lepingu täitmisega seotud lisakulutused, näiteks otsene tööjõud ja materjalid, ja
 - muud jaotatud kulutused, mis on otseselt seotud lepingute täitmisega, tulenevalt nt muu hulgas kõnealuse lepingu täitmisel kasutatud materiaalse põhivara objekti amortisatsioonikulude jaotamisest.
- 69 Enne kahjuliku lepingu suhtes eraldi eraldise tegemist kajastab üksus kõnealuse lepingu täitmiseks kasutatud varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi (vt IAS 36).

Restruktureerimine

- 70 Restruktureerimise määratluse alla kuuluvad näiteks järgmised sündmused:
- a) äritegevuse haru müük või lõpetamine;
 - b) äritegevuse asukoha sulgemine mingis riigis või piirkonnas või äritegevuse ümberpaigutamine ühest riigist või piirkonnast teise;
 - c) muutused juhtkonna struktuuris, näiteks mõne juhtimistasandi kaotamine ja
 - d) põhjalikud ümberkorraldused, millel on oluline mõju üksuse tegevuse olemusele ja rõhuasetustele.
- 71 Restruktureerimiskulude osas kajastatakse eraldi ainult juhul, kui on täidetud paragrahvis 14 esitatud üldised eraldiste kajastamise kriteeriumid. Paragrahvides 72–83 on selgitatud, kuidas rakendatakse üldisi kajastamiskriteeriume restruktureerimise suhtes.
- 72 **Faktiline kohustus restruktureerimisest tekib ainult järgmistel juhtudel:**
- a) **üksusel on üksikasjalik ametlik restruktureerimiskava, milles on kindlaks määratud vähemalt järgmised asjaolud:**
 - i) **mõjutatud äritegevus või äritegevuse osa;**
 - ii) **peamised restruktureerimisest mõjutatud asukohad;**
 - iii) **oma töölepingu lõpetamise eest hüvitist saavate töötajate asukoht, funktsioon ja hinnanguline arv;**
 - iv) **planeeritud väljaminekud ja**
 - v) **kava elluviimise aeg ja**
 - b) **üksus on tekitanud asjaomastes isikutes õigustatud ootuse, et ta viib läbi restruktureerimise, olles kas alustanud kõnealuse kava elluviimist või teavitanud asjaomaseid isikuid kava põhipunktidest.**
- 73 Tõendusmaterjali selle kohta, et üksus on alustanud restruktureerimiskava elluviimist, annab näiteks seadmete demonteerimine, varade müük või kava põhipunkte käsitlev avalik teadaanne. Üksikasjalikku restruktureerimiskava käsitlev avalik teadaanne kujutab endast faktilist restruktureerimiskohustust ainult juhul, kui seda tehakse sellisel viisil ja piisavalt üksikasjalikult (st kava põhipunkte kirjeldades), et teistes osapooltes, nagu kliendid, hankijad ja töötajad (või nende esindajad), tekitatakse õigustatud ootusi, et üksus viib restruktureerimise ellu.
- 74 Et kava oleks piisav faktilise kohustuse tekitamiseks ajal, kui see edastatakse asjaomastele isikutele, peab selle elluviimise algus olema kavandatud niipea kui võimalik ning see peab olema lõpetatud aja jooksul, mis teeb kava märkimisväärse muutumise ebatõenäoliseks. Kui eeldatakse, et restruktureerimise algus viibib või et restruktureerimine võtab ülemäära kaua aega, on ebatõenäoline, et kava tekitab teistes õigustatud ootuse, et üksus on ennast käesoleval hetkel restruktureerimisega sidunud, kuna selleks ettenähtud aeg annab üksusele võimalusi oma plaane muuta.
- 75 Juhtkonna või juhatuse poolt enne aruandeperioodi lõppu vastu võetud restruktureerimisotsus ei tekita aruandeperioodi lõpus faktilist kohustust, välja arvatud juhul, kui üksus on enne aruandeperioodi lõppu:
- a) alustanud restruktureerimiskava elluviimist või

- b) teavitanud asjaomaseid isikuid restruktureerimiskava põhipunktidest piisavalt konkreetsel viisil, et tekitada neis õigustatud ootus, et üksus viib restruktureerimise ellu.

Kui üksus alustab restruktureerimiskava elluviimist või teavitab selle põhipunktidest asjaomaseid isikuid alles pärast aruandeperioodi lõppu, nõuab IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi* teabe avalikustamist, kui restruktureerimine on oluline ja on mõistlik eeldada, et teabe avalikustamata jätmine võib mõjutada otsuseid, mille tegemisel üldotstarbeliste finantsaruannete põhikasutajad lähtuvad kõnealustest finantsaruannetest, milles on esitatud finantsteave konkreetse aruandva üksuse kohta.

- 76 Kuigi ainult juhtkonna otsus ei tekita faktilist kohustust, võib kohustus tuleneda teistest eelnevatest sündmustest koos sellise otsusega. Näiteks võivad läbirääkimised töötajate esindajatega töösuhte lõpetamisega seotud hüvitiste osas või läbirääkimised ostjatega tegevusala müügi osas olla lõpetatud ja vajada veel ainult juhatuse kinnitust. Kui see kinnitus on saadud ja sellest on teavitatud teisi osapooli, on üksusel faktiline restruktureerimiskohustus, kui paragrahvis 72 esitatud tingimused on täidetud.
- 77 Mõnedes riikides on lõplik otsustusõigus juhatusel, mille liikmete hulka kuuluvad peale juhtkonna ka teiste huvigruppide (näiteks töötajate) esindajad, või on kõnealuseid esindajaid vaja enne juhatuse otsuse langetamist sellest teavitada. Kuna sellise juhatuse otsus hõlmab kõnealuste esindajate teavitamist, võib sellest tuleneda faktiline restruktureerimiskohustus.
- 78 Tegevusala müügist ei tulene kohustust enne, kui üksus on endale võtnud müügikohustuse, st kui on sõlmitud siduv müügileping.**
- 79 Isegi kui üksus on otsustanud müüa mõne tegevusala ja sellest otsusest avalikult teada andnud, ei saa tal olla müügikohustust enne, kui on leitud ostja ja sõlmitud siduv müügileping. Kuni siduva müügilepingu sõlmimiseni võib üksus ümber mõelda ning on sunnitud astuma muid samme, kui vastuvõetavatel tingimustel ostjat ei leita. Kui tegevusala müüki kujutatakse osana restruktureerimisest, kontrollitakse kõnealuse tegevusala varade väärtuse langust vastavalt IAS 36-le. Kui müük on ainult üks osa restruktureerimisest, võib restruktureerimise ülejäänud osade suhtes enne siduva müügilepingu olemasolu tekkida faktiline kohustus.
- 80 Restruktureerimise eraldis sisaldab ainult restruktureerimisest tulenevaid otseseid kulutusi, mis peavad vastama mõlemale järgmisele tingimusele:**

a) need kaasnevad vältimatult restruktureerimisega ja

b) need ei ole seotud üksuse jätkuva tegevusega.

- 81 Restruktureerimise eraldis ei hõlma järgmiste asjaoludega seotud kulusid:

a) olemasolevate töötajate ümberõpe või -paigutamine;

b) turustamine või

c) investeeringud uutesse süsteemidesse ja turustusvõrkudesse.

Need kulutused on seotud üksuse tulevase äritegevusega ega ole aruandeperioodi lõpus restruktureerimisega seotud kohustised. Kõnealuseid kulutusi käsitletakse samamoodi nagu juhul, kui need oleksid tekkinud restruktureerimisest sõltumatult.

- 82 Kindlaksmääratavat, kuni restruktureerimise kuupäevani saadavat tulevast tegevuskahjumit ei kaasata eraldisse, välja arvatud juhul, kui kõnealune kahjum on seotud paragrahvis 10 määratletud kahjuliku lepinguga.

- 83 Nagu paragrahvi 51 nõutud, ei võeta restruktureerimise eraldise mõõtmisel arvesse varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit, isegi kui varade müüki käsitletakse restruktureerimise osana.

AVALIKUSTAMINE

- 84 Üksus avalikustab järgmised andmed iga eraldiste liigi kohta:

- a) bilansiline jääkmaksumus perioodi alguses ja lõpus;
- b) perioodi jooksul tehtud täiendavad eraldised, sealhulgas olemasolevate eraldiste suurendamine;
- c) perioodi jooksul kasutatud summad (st tekkinud ja eraldise arvelt kaetud summad);
- d) perioodi jooksul tühistatud kasutamata summad ja
- e) perioodi jooksul diskonteeritud summas toimunud kasv, mis tuleneb aja möödumisest ja diskontomäära võimalikest muutustest.

Võrdlusandmeid ei nõuta.

- 85 Üksus avalikustab järgmised andmed iga eraldiste liigi kohta:

- a) kohustuse olemuse lühikirjeldus ning kohustusest tuleneva majandusliku kasu vähenemise eeldatava aeg;
- b) antud vähenemiste summa ja ajaga seotud ebakindlad asjaolud. Kui see on vajalik asjakohase teabe andmiseks, avalikustab üksus põhilised tulevikusündmuste kohta tehtud eeldused vastavalt paragrahvile 48; ja
- c) võimalike eeldatavate hüvitiste summa, märkides seoses eeldatavate hüvitistega kajastatud võimalike varade summad.

- 86 Välja arvatud juhul, kui väljamaksete võimalus seoses kohustise täitmisega on äärmiselt vähetõenäoline, avalikustab üksus iga aruandeperioodi lõpus eksisteeriva tingimuslike kohustiste liigi kohta tingimuslike kohustiste olemuse lühikirjelduse ja võimaluse korral:

- a) hinnangu selle finantsmõjule, mõõdetuna vastavalt paragrahvidele 36–52;
- b) võimalike väljamaksete summa ja ajaga seotud ebakindlad asjaolud ja
- c) hüvitise saamise võimalikkuse.

- 87 Määrates kindlaks, milliseid eraldisi või tingimuslikke kohustisi võib ühte liiki koondada, on vaja kaaluda, kas nende objektide olemus on piisavalt sarnane, et nende ühine esitamine vastaks paragrahvi 85 punktides a ja b ning paragrahvi 86 punktides a ja b esitatud nõuetele. Seega võib olla asjakohane käsitleda ühe eraldiste liigina eri toodete garantiidega seotud summasid, kuid ei ole asjakohane käsitleda ühe eraldiste liigina tavalisi garantiisid ja summasid, mis tulenevad kohtumenetlustest.

- 88 Kui eraldis ja tingimuslik kohustus tulenevad samadest asjaoludest, avalikustab üksus need paragrahvides 84–86 esitatud nõudmiste kohaselt nii, et ilmneks eraldise ja tingimusliku kohustise vaheline seos.

- 89 **Kui majandusliku kasu saamine on tõenäoline, avalikustab üksus aruandeperioodi lõpus tingimuslike varade olemuse lühikirjelduse ning võimaluse korral hinnangu nende finantsmõju kohta, mõõdetuna vastavalt paragrahvides 36–52 eraldiste kohta sätestatud põhimõtetele.**
- 90 Tingimuslike varade avalikustamisel on oluline vältida eksitavaid vihjeid saadavate tulude tõenäosuse kohta.
- 91 **Kui paragrahvides 86 ja 89 nõutud teavet ei ole avalikustatud, kuna seda ei ole võimalik teha, tuleb see asjaolu ära märkida.**
- 92 **Äärmiselt harvadel juhtudel võib eeldada, et paragrahvides 84–89 nõutud teabe osaline või täielik avalikustamine kahjustab tõsiselt üksuse positsiooni eraldiste, tingimuslike kohustiste või tingimuslike varade teemal teiste osapooltega toimivas vaidluses. Sel juhul ei pea üksus seda teavet avalikustama, kuid ta avalikustab vaidluse üldolemuse koos asjaoluga, et teavet ei avalikustata, ning põhjendusega, miks seda ei tehta.**

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 93 **Mõju, mida käesoleva standardi vastuvõtmine selle jõustumiskuupäeval (või varem) avaldab, kajastatakse selle perioodi jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena, mil standardit esimest korda rakendatakse. Üksustele soovitatakse, kuid neilt ei nõuta, varaseima esitatud perioodi jaotamata kasumi algsaldo ning võrdlusandmete korrigeerimist. Kui võrdlusandmeid ei korrigeerita, tuleb see asjaolu avalikustada.**
- 94 [Välja jäetud]
- 94A Dokumendiga *Kahjulikud lepingud – lepingu täitmise kulud* (välja antud mais 2020) lisati paragrahv 68A ja muudeti paragrahvi 69. Üksus rakendab neid muudatusi lepingute suhtes, mille puhul ta ei ole veel kõiki oma kohustusi täitnud, selle aruandeperioodi alguses, mil ta muudatusi esimest korda rakendab (esmase rakendamise kuupäev). Üksus ei arvesta võrdlusandmeid ümber. Selle asemel kajastab üksus neid muudatusi esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena esmase rakendamise kuupäeval.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 95 Käesolevat standardit rakendatakse 1. juulil 1999 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab seda standardit enne 1. juulit 1999 algavate perioodide suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 96 [Välja jäetud]
- 97 [Välja jäetud]
- 98 [Välja jäetud]
- 99 Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2010.–2012. aasta tsükel* (välja antud detsembris 2013) muudeti paragrahvi 5; muudatus tulenes IFRS 3 muutmisest. Üksus rakendab seda muudatust edasiulatavalt äriühendustele, mille suhtes kehtib IFRS 3 muudatus.
- 100 IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahvi 5 ja jäeti välja paragrahv 6. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.
- 101 IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahvi 2 ning jäeti välja paragrahvid 97 ja 98. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

- 102 IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.
- 103 IFRS 17-ga (välja antud mais 2017) muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 17.
- 104 Dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) (välja antud oktoobris 2018) muudeti paragrahvi 75. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 1 paragrahvis 7 ning IAS 8 paragrahvides 5 ja 6 olulisuse mõistes tehtud muudatusi.
- 105 Dokumendiga *Kahjulikud lepingud – lepingu täitmise kulud* (välja antud mais 2020) lisati paragrahvid 68A ja 94A ning muudeti paragrahvi 69. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2022 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 38

Immateriaalsed varad

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada nende immateriaalsete varade arvestuslik käsitlus, mida mõnes muus standardis konkreetselt ei käsitleta. Käesoleva standardi kohaselt kajastab üksus immateriaalset vara siis ja ainult siis, kui on täidetud teatud kindlad kriteeriumid. Käesolev standard kirjeldab ka immateriaalsete varade bilansilise jääkmaksumuse mõõtmise viisi ja esitab immateriaalsete varade kohta avalikustatava teabe nõuded.

RAKENDUSALA

- 2 **Käesolevat standardit rakendatakse immateriaalsete varade arvestamisel, välja arvatud järgmise puhul:**

a) **mõne muu standardi rakenduslasse kuuluvad immateriaalsed varad;**

b) finantsvarad, nagu need on määratletud IAS 32-s *Finantsinstrumendid*: esitamine;

c) uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamine ja mõõtmine (vt IFRS 6 *Maavarade uuring ja hindamine*) ja

d) **kulutused, mida tehakse seoses mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade arendamise ja kaevandamisega.**

- 3 Kui muus standardis sätestatakse teatava immateriaalse vara liigi arvestus, rakendab üksus seda standardit käesoleva standardi asemel. Käesolevat standardit ei rakendata näiteks järgmise puhul:

a) immateriaalsed varad, mida üksus hoiab müügiks tavapärase äritegevuse käigus (vt IAS 2 *Varud*);

b) edasilükkunud tulumaksu varad (vt IAS 12 *Tulumaks*);

c) immateriaalse vara rendilepingud, mida arvestatakse vastavalt standardile IFRS 16 *Rendiarvestus*;

d) töötajate hüvitistest tulenevad varad (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele*);

e) IAS 32-s määratletud finantsvarad. Teatavate finantsvarade kajastamist ja mõõtmist käsitletakse IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded*, IAS 27-s *Konsolideerimata finantsaruanded* ja IAS 28-s *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse*;

f) äriühenduses omandatud firmaväärtus (vt IFRS 3 *Äriühendused*);

g) IFRS 17 *Kindlustuslepingud* rakenduslasse kuuluvad lepingud ja mis tahes varad kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul, nagu on määratletud standardis IFRS 17;

- h) immateriaalsed põhivarad, mida kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* liigitatakse müügiks hoitavaks (või mis kuuluvad müügitruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks);
- i) kliendilepingutest tulenevad varad, mida kajastatakse vastavalt standardile IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*.
- 4 Mõned immateriaalsed varad võivad esineda materiaalses vormis, näiteks laserplaadil (arvutitarkvara puhul), juriidilise dokumentatsioonina (litsentsi või patendi puhul) või filmina. Et teha kindlaks, kas sellist vara, mis sisaldab nii immateriaalse kui ka materiaalse vara komponente, tuleks käsitada IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* kohaselt või kui immateriaalset vara käesoleva standardi kohaselt, hindab üksus, kumb komponent on olulisem. Näiteks arvutitarkvara, mis juhib seadet ja mis ei tööta ilma selle tarkvarata, on tarkvara sellega seotud riistvara lahutamatu osa ja seda käsitatakse materiaalse põhivarana. Sama kehtib arvuti operatsioonisüsteemi kohta. Kui tarkvara ei ole sellega seotud riistvara lahutamatu osa, käsitatakse seda immateriaalse varana.
- 5 Käesolevat standardit rakendatakse muu hulgas reklaami-, koolitus- ja tegevuse alustamise kuludele ning uurimis- ja arendusväljaminekutele. Uurimis- ja arendusväljaminekud on suunatud teadmiste arendamisele. Seega, kuigi sellise tegevuse tulemus võib olla materiaalse vormiga vara (nt prototüüp), on selle vara materiaalne komponent selle immateriaalse komponendi (st temas sisalduvate teadmiste) kõrval teisejärguline.
- 6 Rentniku õigused, mis tulenevad litsentsilepingutest seoses filmide, videosalvestuste, näidendite, käsikirjade ja autoriõigustega, kuuluvad käesoleva standardi, mitte IFRS 16 rakendusallasse.
- 7 Käesoleva standardi rakendusala võivad välja jääda sellised tegevused või tehingud, mis on nii spetsiifilised, et nende arvestust puudutavaid küsimusi tuleb käsitleda erineval viisil. Sellised küsimused on näiteks mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade uurimise, arendamise või kaevandamisega ning kindlustuslepingutega seotud kulutuste arvestamine. Seepärast ei rakendata käesolevat standardit selliste tegevuste ja lepingutega seotud kulutuste suhtes. Samas aga rakendatakse käesolevat standardit muude kaevandustööstuses või kindlustusandjate poolt kasutatavate immateriaalsete varade (nt arvutitarkvara) ja muude nimetatud valdkondades tekkinud kulutuste (nt tegevuse alustamise kulud) puhul.

MÕISTED

8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Amortisatsioon on immateriaalse vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale.

Vara ⁽²⁵⁾ on vahend:

a) mida üksus kontrollib eelnevate sündmuste tulemusena ja

b) millest oodatakse üksusele tulevast majanduslikku kasu.

Bilansiline jääkmaksumus on summa, milles vara kajastatakse pärast akumulieeritud amortisatsiooni ja väärtuse langusest tulenevate akumulieeritud kahjumite mahaarvamist.

⁽²⁵⁾ 2018. aastal välja antud *Finantsaruandluse kontseptuaalses raamistikus* vara määratluse muutmise järel ei muudetud käesolevas standardis vara määratlust.

Soetusmaksumus on vara omandamiseks makstud raha või raha ekvivalentide summa või muu makstud tasu õiglane väärtus selle omandamise või ehitamise ajal, või kui see on rakendatav, siis summa, mis on sellele varale omistatav esmasel kajastamisel kooskõlas teiste IFRS-ide konkreetsete nõuetega, nt IFRS 2 *Aktiivpõhised maksed*.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või soetusmaksumuse asendusväärtus, millest on lõppväärtus maha arvatud.

Arendustegevus on teadusuuringute tulemuste või muude teadmiste rakendamine uute või oluliselt täiustatud materjalide, seadmete, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste tootmise kavandamiseks enne kaubandusliku tootmise või kasutamise algust.

Üksusespetsiifiline väärtus on rahavoogude nüüdisväärtus, mida üksus eeldab tekkivat vara jätkuvast kasutamisest ning selle võõrandamisest vara kasuliku eluea lõppedes või mida ta eeldab tekkivat kohustiste arveldamisel.

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

Kahjum väärtuse langusest on summa, mille võrra vara bilansiline jääkmaksumus ületab selle vara kaetava väärtuse.

Immateriaalne vara on eristatav mitterahaline vara, millel puudub materiaalne vorm.

Rahalised varad on olemasolev raha ning varad, mis saadakse kindlaksmääratud või kindlaksmääratavate rahasummadena.

Teadusuuringud seisnevad algupärastes ja planeeritud uuringutes, mille eesmärgiks on omandada uusi teaduslikke või tehnilisi teadmisi ja arusaamisi.

Immateriaalse vara lõppväärtus on hinnanguline summa, mida üksus saaks käesoleval hetkel vara võõrandamisest, millest on maha arvatud hinnangulised võõrandamiskulud eeldusel, et selle vara eluiga on lõppenud ja see on vastavas tööseisundis oma kasuliku eluea lõpus.

Kasulik eluiga on:

a) ajavahemik, mille jooksul üksus vara eeldatavasti kasutab, või

b) toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida üksus eeldatavasti varast saab.

Immateriaalsed varad

- 9 Üksused kasutavad sageli ressursse või võtavad kohustisi seoses selliste immateriaalsete ressursside nagu teaduslikud või tehnilised teadmised, uute protsesside või süsteemide projekteerimine ja juurutamine, litsentsid, intellektuaalomand, turukogemus ja kaubamärgid (k.a margined ja väljaannete pealkirjad) omandamiseks, arendamiseks, hoolduseks või kvaliteedi parandamiseks. Neisse üldistesse jaotistesse kuuluvad näiteks arvutitarkvara, patendid, autoriõigused, kinofilmid, kliendinimekirjad, hüpoteeği teenindamise õigused, kalastamisload, impordikvoodid, frantsiisid, kliendisuhed või suhted tarnijatega, püsikliendid, turuosa ja turustusõigused.

- 10 Mitte kõik paragrahvis 9 esitatud objektid ei vasta immateriaalse vara mõistele, sealhulgas eristatavusele, kontrollile ressursi üle ja tulevase majandusliku kasu tekkimisele. Kui käesoleva standardi rakendusallas kuuluv objekt ei vasta immateriaalse vara mõistele, kajastatakse selle omandamise või loomisega seotud kulutusi tekkimise hetkel kuluna. Kui aga objekt omandatakse äriühenduse käigus, moodustab selline objekt osa omandamise kuupäeval kajastatavast firmaväärtusest (vt paragrahv 68).

Eristatavus

- 11 Immateriaalse vara mõiste kohaselt peab immateriaalne vara olema eristatav, et seda oleks võimalik firmaväärtusest eristada. Äriühenduses kajastatud firmaväärtus on vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu äriühenduses omandatud varadest, mida ei ole eraldi kindlaks tehtud ega kajastatud. Tulevane majanduslik kasu võib tekkida omandatud eristatavate varade vahelisest sünergiast või varadest, mis eraldi ei vasta finantsaruannetes kajastamise tingimustele.

12 **Vara on eristatav, kui see**

a) on kas eraldatav, st seda saab üksusest eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada, olenemata kas üksus kavatses seda teha; või

b) tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas neid õigusi saab üle anda või üksusest või muudest õigustest ja kohustustest eraldada;

Kontroll

- 13 Üksus omab vara üle kontrolli siis, kui üksusel on õigus kontrollida sellest ressursist saadavat tulevast majanduslikku kasu ja ta võib piirata teiste ligipääsu nimetatud kasule. Üksuse võime kontrollida immateriaalse varaga seotud tulevast majanduslikku kasu tuleneb üldjuhul juriidilistest õigustest, mille täitmist on võimalik kohtus nõuda. Juriidiliste õiguste puudumisel on kontrolli olemasolu tõestamine keerulisem. Sellegipoolest ei ole õiguste õiguslik jõustatus kontrolli vajalik eeltingimus, kuna üksusel võib olla võimalus tulevast majanduslikku kasu kontrollida muul viisil.
- 14 Tulevane majanduslik kasu võib tuleneda näiteks turu tundmisest või tehnilistest teadmistest. Üksusel on nimetatud kasu üle kontroll näiteks siis, kui teadmised on kaitstud juriidiliste õigustega (nt autoriõigus, kaubanduskokkuleppe piirang (kui see on lubatud) või töötajatele kehtiv konfidentsiaalsusnõue).
- 15 Üksustel võib olla andekas personal ning ta võib olla võimeline kindlaks tegema personali koolitusest tulenevaid lisaoskusi, mis toovad üksusele tulevast majanduslikku kasu. Üksus võib ka eeldada, et töötajad jätaavad oma oskused ka tulevikus üksuse käsutusse. Sellegipoolest ei ole üksuse kontroll personali oskustest ja koolitusest saadava tulevase majandusliku kasu üle piisav selleks, et need objektid vastaksid immateriaalse vara mõistele. Samal põhjusel on ebatõenäoline, et mõni konkreetne juhtimis- või tehniline oskus vastaks immateriaalse vara mõistele, välja arvatud juhul, kui selle kasutamine ja sellest saadav eeldatav tulevane majanduslik kasu on juriidiliselt kaitstud ning see vastab ka mõiste teistele aspektidele.
- 16 Üksusel võib olla kliendiportfell või kindel turuosa ja ta võib eeldada, et tulenevalt suhete loomiseks ja lojaalsuse saavutamiseks tehtud pingutustest jätkavad kliendid üksusega kauplemist. Siiski ei oma üksus ilma kaitstute juriidiliste õiguste ja muude kontrollimeetoditeta üldjuhul piisavat kontrolli kliendisuhetest ja lojaalsusest saadava eeldatava tulevase majandusliku kasu üle, et käsitata neid objekte (näiteks kliendiportfell, turuosa, kliendisuhetud, klientide lojaalsus) immateriaalsete varade mõistele vastavatena. Kliendisuhetud kaitstute juriidiliste õiguste puudumisel tõendavad üksuse võimet kontrollida eeldatavat kliendisuhetest saadavat tulevast majanduslikku kasu samade või sarnaste mittelepinguliste kliendisuhete (v.a need, mis on osa äriühendusest) vahetustehingud. Kuna sellised vahetustehingud tõendavad ka, et kliendisuhetud on eristatavad, vastavad sellised kliendisuhetud immateriaalse vara mõistele.

Tulevane majanduslik kasu

- 17 Immateriaalsest varast saadav tulevane majanduslik kasu võib hõlmata toodete müümisest ja teenuste osutamisest, kulude kokkuhoiust või üksuse poolt vara muul viisil kasutamisest saadavat tulu. Näiteks võib intellektuaalomandi kasutamine tootmisprotsessis pigem vähendada tulevase tootmiskulusid kui suurendada tulevast müügitulu.

KAJASTAMINE JA MÕOTMINE

- 18 Objekti esmaseks kajastamiseks immateriaalse varana peab üksus tõestama, et see vara vastab:

a) immateriaalse vara mõistele (vt paragrahvid 8–17) ja

b) kajastamiskriteeriumidele (vt paragrahvid 21–23).

See nõue kehtib immateriaalse vara esmaseks omandamiseks või loomiseks ning selle hilisemaks täiendamiseks, osaliseks asendamiseks või hooldamiseks tehtud kulutuste kohta.

- 19 Paragrahvid 25–32 käsitlevad kajastamiskriteeriumide rakendamist eraldi omandatud immateriaalsete varade puhul ja paragrahvid 33–43 käsitlevad nende rakendamist äriühenduses omandatud immateriaalsete varade puhul. Paragrahv 44 käsitleb sihtfinantseerimise teel omandatud immateriaalsete varade esmast mõotmist, paragrahvid 45–47 käsitlevad immateriaalsete varade vahetamist, ning paragrahvid 48–50 üksusesiseselt loodud firma-väärtuse käsitlemist. Paragrahvid 51–67 käsitlevad üksusesiseselt loodud immateriaalsete varade esmast kajastamist ning mõotmist.

- 20 Immateriaalsed varad on oma olemuselt sellised, et neile ei tehta sageli täiendusi ega osalisi asendusi. Seetõttu on hilisemad kulutused mõeldud tõenäoliselt pigem olemasolevast immateriaalsest varast saadava eeldatava tulevase majandusliku kasu säilitamiseks, kui vastavad immateriaalse vara mõistele ja käesolevas standardis esitatud kajastamiskriteeriumidele. Lisaks on hilisemaid kulutusi kergem seostada kogu äritegevusega kui konkreetse immateriaalse varaga. Seetõttu kajastatakse hilisemaid kulutusi – kulutusi, mis on tehtud pärast omandatud immateriaalse vara esmast kajastamist või pärast üksusesiseselt loodud immateriaalse vara valmimist – harva vara bilansilises jääkmaksumuses. Paragrahvi 63 kohaselt kajastatakse kaubamärkide, ajalehtede ja trükiste pealkirjade, kliendinimekirjade ja muude sisult samalaadsete objektidega (nii sisseostetud kui üksusesiseselt loodud) seotud hilisemaid kulutusi alati kasumiaruandes tekkepõhiselt. Seda tehakse seetõttu, et selliseid kulutusi ei saa eristada kulutustest, mida tehakse äri üldiseks arendamiseks.

- 21 Immateriaalne vara kajastatakse siis ja ainult siis, kui:

a) on tõenäoline, et üksus saab eeldatavasti sellest varast tulevast majanduslikku kasu, ja

b) vara soetusmaksumust on võimalik usaldusväärsetl mõõta.

- 22 Üksus hindab eeldatava tulevase majandusliku kasu tõenäosust põhjendatud ja tõestatavate eelduste alusel, mis väljendavad juhtkonna parimat hinnangut vara kasuliku eluea kestel valitsevate majandustingimuste kohta.

- 23 Üksus hindab vara kasutusega seotud tulevase majandusliku kasu tõenäosust esmase kajastamise hetkel olemasolevate tõendite alusel, andes suurema kaalu üksusevälistele tõenditele.

- 24 Immateriaalset vara mõõdetakse esmalt soetusmaksumuses.

Eraldi omandamine

- 25 Tavaliselt kajastab hind, mida üksus immateriaalse vara eraldi omandamise eest maksab, ootusi, et üksus saab tõenäoliselt varast tulevast majanduslikku kasu. Teisisõnu, üksus loodab majandusliku kasu laekumist ka siis, kui esineb ebakindlus laekumise aja või summa kohta. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium eraldi omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud.
- 26 Lisaks saab eraldi omandatud immateriaalset vara tavaliselt usaldusväärset mõõta. See kehtib eelkõige juhul, kui tasutakse rahas või muudes rahalistelt mõõdetavates varades.
- 27 Eraldi omandatud immateriaalse vara soetusmaksumus sisaldab:
- a) selle ostuhinda, mille hulka kuuluvad impordimaksud ja tagastamatud maksud, pärast allahindluste ja hinnalandite mahaarvamist; ja
 - b) kõiki vara ettenähtud kasutuseks ettevalmistamisega seotud otseseid kulutusi.
- 28 Otsesed kulutused on näiteks:
- a) töötajatele makstud hüvitised (nagu need on määratletud standardis IAS 19), mis tulenevad otseselt vara tööseisundisse viimisest;
 - b) teenustasud, mis tulenevad otseselt vara tööseisundisse viimisest, ja
 - c) vara töökorra kontrollimiseks tehtud kulutused.
- 29 Kulutused, mis ei ole osa immateriaalse vara maksumusest, on näiteks järgmised:
- a) uue toote või teenuse tutvustamisega seotud kulutused (sealhulgas reklaami- ja müügitoetusega seotud kulutused);
 - b) uues asukohas või uue kliendisegmendiga äritegevuse teostamisega seotud kulutused (k.a personali koolitamisega seotud kulutused) ja
 - c) haldus- ja muud üldkulud.
- 30 Kulutuste kajastamine immateriaalse vara bilansilises jääkmaksumuses lõpetatakse, kui vara on viidud juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse. Seega ei kajasta bilansiline jääkmaksumus immateriaalse vara kasutamise või ümberpaigutamise seotud kulutusi. Näiteks ei hõlma immateriaalse vara bilansiline jääkmaksumus järgmisi kulutusi:
- a) kulutused, mis on tehtud juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viidud vara kasutusele võtmisega, ja
 - b) esialgsed tegevuskahjumid, nagu näiteks vara nõudluse kujunemise perioodil tekkinud kahjumid.

- 31 Mõned tegevused, mis on seotud immateriaalse vara arendusega, ei ole vajalikud vara juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viimiseks. Sellised juhuslikud tegevused võivad leida aset enne arendustegevust või selle jooksul. Kuna ettenägematud tegevused ei ole tingimata seotud vara juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viimisega, kajastatakse ettenägematutest tegevustest tulenevad tulud ja kulud kohe kasumiaruande vastavates tulu ja kulu rühmades.
- 32 Kui immateriaalse vara eest tasumine toimub tavalisest tasumisajast pikema perioodi jooksul, loetakse soetusmaksumuseks summa, mis võrdub maksumusega rahas. Selle summa ja kogumaksete vahe kajastatakse krediidiperioodi intressikuluna, välja arvatud juhul, kui see kapitaliseeritakse vastavalt standardile IAS 23 *Laenukasutuse kulutused*.

Omandamine äriühenduse raames

- 33 Juhul kui immateriaalne vara omandatakse äriühenduses, loetakse immateriaalse vara soetusmaksumuseks IFRS 3 *Äriühendused* kohaselt selle õiglase väärtus omandamise kuupäeval. Immateriaalse vara õiglase väärtus kajastab turuosaliste ootusi omandamise kuupäeval, et üksus saab tõenäoliselt varast tulevast majanduslikku kasu. Teisisõnu, üksus loodab majandusliku kasu laekumist ka siis, kui esineb ebakindlus laekumise aja või summa kohta. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium äriühenduses omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud. Kui äriühenduses omandatud vara on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, siis on olemas piisav teave vara õiglase väärtuse usaldusväärseks mõõtmiseks. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis b esitatud usaldusväärse mõõtmise kriteerium äriühenduses omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud.
- 34 Kooskõlas käesoleva standardi ja IFRS 3-ga (parandatud 2008) kajastab omandaja omandatava immateriaalse vara omandamise kuupäeval firmaväärtusest eraldi, olenemata sellest, kas omandatav oli vara enne äriühendust kajastanud või mitte. See tähendab, et omandaja kajastab omandatava lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projekti firmaväärtusest eraldi varana juhul, kui nimetatud projekt vastab immateriaalse vara mõistele. Omandatava lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projekt vastab immateriaalse vara mõistele juhul, kui see:
- a) vastab vara mõistele; ja
- b) on eristatav, st on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest.

Äriühenduses omandatud immateriaalsed varad

- 35 Kui äriühenduses omandatud immateriaalne vara on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, siis on olemas piisav teave vara õiglase väärtuse usaldusväärseks mõõtmiseks. Kui immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud annavad mitmeid erinevate tõenäosustega võimalikke tulemusi, on see ebakindlus vara õiglase väärtuse mõõtmise osa.
- 36 Äriühenduses omandatud immateriaalne vara võib olla eristatav, kuid ainult koos sellega seotud lepingu, eristatava vara või kohustisega. Sellistel juhtudel kajastab omandaja immateriaalse vara eraldi firmaväärtusest, kuid koos seotud objektiga.
- 37 Omandaja võib kajastada täiendavate immateriaalsete varade rühma üheainsa varana juhul, kui eraldiseisvate varade kasulik eluiga on sarnane. Näiteks kasutatakse termineid „kaubamärk“ ja „marginimi“ tihtipeale sünonüümidenä kauba- ja teiste märkide puhul. Need on siiski üldised turundusterminid, mida kasutatakse tavaliselt täiendavate varade rühma tähistamiseks, nagu kaubamärk (või teenindusmärk) ja sellega seotud kaubanimed, valemid, retseptid ja tehnoloogiline kompetents.

Omandatud lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused

42 Uurimis- ja arendustegevusega seotud kulutusi, mis:

a) on seotud eraldi või äriühenduses omandatud lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektiga, mida kajastatakse immateriaalse varana, ja

b) tekivad pärast nimetatud projekti omandamist,

arvestatakse kooskõlas paragrahvidega 54–62.

43 Paragrahvide 54–62 nõuete rakendamine tähendab, et eraldi või äriühenduses omandatud immateriaalse varana kajastatava lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused:

a) kajastatakse uurimistegevusega seotud kulutuste puhul tekkepõhiselt kuluna;

b) kajastatakse arendustegevusega seotud kulutuste puhul, mis ei vasta paragrahvis 57 esitatud immateriaalse varana kajastamiskriteeriumidele, tekkepõhiselt kuluna ja

c) lisatakse omandatud lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projekti bilansilisele jääkmaksumusele juhul, kui tegemist on arendustegevuse kulutustega, mis vastavad paragrahvis 57 esitatud kajastamiskriteeriumidele.

Omandamine sihtfinantseerimise teel

44 Mõnikord omandatakse immateriaalne vara tasuta või nominaalse tasu eest ehk sihtfinantseerimise teel. See võib esineda juhul, kui valitsus annab või jaotab üksustele selliseid immateriaalseid varasid nagu maandumisõigused lennujaamas, raadio- või telejaamade tegevusload, impordilitsentsid või -kvoodid või õigused juurdepääsuks muudele piiratud vahenditele. Kooskõlas IAS 20-ga *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine* võib üksus nii immateriaalset vara kui sihtfinantseerimist kajastada õiglasel väärtuses. Kui üksus otsustab vara esmalt õiglasel väärtuses mitte kajastada, kajastab ta vara nominaalväärtuses (vastavalt IAS 20-le lubatud alternatiivkäsitlusele), millele lisanduvad kõik vara otstarbekohaseks kasutamiseks tehtavad otsesed kulutused.

Varade vahetused

45 Üks või enam immateriaalset vara võib olla omandatud, vahetades need mitterahalise vara või varade vastu või nii rahaliste kui ka mitterahaliste varade kombinatsiooni vastu. Järgnev arutelu käsitleb vaid mitterahalise vara vahetamist teise vastu, kuid see on kehtiv kõikide eelnevas lauses kirjeldatud vahetuste kohta. Sellise immateriaalse vara soetusmaksumus on selle õiglane väärtus, välja arvatud siis, kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või b) saadud või loovutatud vara õiglane väärtus ei ole usaldusväärset mõõdetav. Omandatud vara mõõdetakse nimetatud viisil isegi siis, kui üksus ei saa loovutatud vara kajastamist kohe lõpetada. Kui omandatud vara ei mõõdetata õiglasel väärtuses, siis mõõdetakse selle soetusmaksumust loovutatud vara bilansilises jääkmaksumuses.

46 Üksus määrab kindlaks, kas vahetustehingul on majanduslik sisu, hinnates seda, mil määral tema tulevased rahavood peaksid tehingul tulemusel eeldatavasti muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, kui:

a) omandatavast varast saadavate rahavoogude struktuur (s.o risk, ajastus ja summa) erineb üleantud varast saadavate rahavoogude struktuurist või

- b) vahetuse tulemusena muutub tehingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu üksusespetsiifiline väärtus ja
- c) punktides a või b toodud erinevus on oluline, võrreldes vahetatud varade õiglase väärtusega.

Otsustamaks, kas vahetustehingul on majanduslik sisu, peab tehingu poolt mõjutatud üksuse tegevuste osa väärtus üksuse jaoks peegeldama maksustamisjärgseid rahavoogusid. Nimetatud analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et üksus peaks üksikasjalikke arvutusi tegema.

- 47 Paragrahvi 21 punktis b on sätestatud, et immateriaalse vara kajastamise tingimuseks on, et vara soetusmaksumust saab usaldusväärselt mõõta. Immateriaalse vara õiglase väärtus on usaldusväärselt mõõdetav, kui a) mõistlike õiglaste väärtuste vahemikus esinevad erinevused ei ole selle vara puhul suured või b) võimalike hinnangute tõenäosust selles vahemikus saab mõistlikult hinnata ning õiglase väärtuse mõõtmisel kasutada. Kui üksus saab usaldusväärselt mõõta saadud või üleantud vara õiglast väärtust, kasutatakse soetusmaksumuse mõõtmisel üleantud vara õiglast väärtust, välja arvatud siis, kui saadud vara õiglase väärtus on selgemini määratav.

Üksusesiseselt loodud firmaväärtus

- 48 **Üksusesiseselt loodud firmaväärtust ei kajastata varana.**

- 49 Mõningatel juhtudel tehakse kulutusi tulevase majandusliku kasu saamiseks, kuid seeläbi ei looda sellist immateriaalset vara, mis vastaks käesolevas standardis esitatud vara kajastamiskriteeriumidele. Selliseid kulutusi kirjeldatakse sageli üksusesiseselt loodud firmaväärtusega seotud kulutustena. Üksusesiseselt loodud firmaväärtust ei kajastata varana, kuna see ei ole üksuse poolt kontrollitav ega kindlakstehtav ressurss (st see ei ole eristatav ega tulene lepingulistest ega muudest juriidilistest õigustest), mille maksumust oleks võimalik usaldusväärselt mõõta.

- 50 Erinevused üksuse turuväärtuse ja selle eristatavate netovarade bilansilise jääkmaksumuse vahel mis tahes ajahetkel võivad hõlmata paljusid üksuse õiglast väärtust mõjutavaid tegureid. Selliseid erinevusi ei loeta siiski üksuse kontrollitava immateriaalse vara soetusmaksumuseks.

Üksusesiseselt loodud immateriaalsed varad

- 51 Mõnikord on keeruline hinnata, kas üksusesiseselt loodud immateriaalne vara on kajastamiskõlblik, kuna esineb probleeme:

- a) selle kindlakstelemisel, kas tegemist on eristatava varaga, millest eeldatavasti saadakse tulevast majanduslikku kasu, ja
- b) vara soetusmaksumuse usaldusväärsel määramisel. Mõnel juhul ei ole võimalik eristada immateriaalse vara loomisega seotud kulutusi üksusesiseselt loodud firmaväärtuse säilitamise, selle kvaliteedi parandamise või igapäevase äritegevusega seotud kulutustest.

Seepärast rakendab üksus kõikide üksusesiseselt loodud immateriaalsete varade puhul lisaks immateriaalse vara kajastamise ja esmase mõõtmise üldnõuetele ka paragrahvides 52–67 esitatud nõudeid ja juhiseid.

52 Hindamaks, kas üksusesiseselt loodud immateriaalne vara vastab kajastamiskriteeriumidele, liigitab üksus vara loomise:

a) uurimistegevuse faasiks ja

b) arendustegevuse faasiks.

Kuigi mõisted „uurimistegevus“ ja „arendustegevus“ on määratletud, on mõistetel „uurimistegevuse faas“ ja „arendustegevuse faas“ käesoleva standardi rakendamisel laiem tähendus.

53 Kui üksusel ei ole võimalik sisemise projekti uurimistegevuse faasi eristada arendustegevuse faasist, käsitab üksus selle projekti kulutusi nii, nagu need oleksid tehtud ainult uurimistegevuse faasis.

Uurimistegevuse faas

54 **Uurimistegevuse (või sisemise projekti uurimistegevuse faasi) tulemusel tekkivat immateriaalset vara ei kajastata. Uurimistegevusele tehtud kulutusi (või sisemise projekti uurimistegevuse faasi kulutusi) kajastatakse tekkepõhiselt kuluna.**

55 Sisemise projekti uurimistegevuse faasis ei saa üksus tõestada, et on olemas immateriaalne vara, mis teenib tõenäolist tulevast majanduslikku kasu. Seepärast kajastatakse need kulutused tekkepõhiselt kuluna.

56 Uurimistegevus on näiteks:

a) uute teadmiste omandamisele suunatud tegevus;

b) uurimistulemustele ja muudele teadmistele rakenduste otsimine, nende hindamine ja lõplik valimine;

c) alternatiivsete materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste otsimine ja

d) uute või täiustatud materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste võimalike alternatiivide formuleerimine, projekteerimine, hindamine ja lõplik valimine.

Arendustegevuse faas

57 **Arendustegevuse (või sisemise projekti arendustegevuse faasi) tulemusel tekkivat immateriaalset vara kajastatakse siis ja ainult siis, kui üksus suudab tõestada kõike järgmist:**

a) immateriaalse vara kasutus- või müügikõlblikuks muutmine on tehniliselt võimalik;

b) ta kavatseb immateriaalse vara valmis saada ja seda kasutada või müüa;

c) tal on võimalik immateriaalset vara kasutada või müüa;

d) kuidas immateriaalne vara loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu. Muu hulgas võib üksus tõestada, et eksisteerib turg immateriaalse vara väljundile või loodud immateriaalsele varale endale, või kui seda hakatakse kasutama üksusesiseselt, siis tõestada immateriaalse vara kasulikkust;

e) immateriaalse vara arendamise lõpetamiseks ja kasutamiseks või müümiseks on olemas piisavad tehnilised, rahalised ja muud vahendid;

f) üksus suudab usaldusväärsetl mõõta immateriaalse vara arendustegevusega seotud kulutusi.

58 Mõnikord suudab üksus immateriaalset vara eristada sisemise projekti arendustegevuse faasis ja tõestada, et sellest varast saadakse tõenäolist tulevast majanduslikku kasu. See on võimalik seetõttu, et arendustegevuse faas on konkreetsem kui uurimistegevuse faas.

59 Arendustegevus on näiteks:

a) tootmis- või kasutuseelsete prototüüpide või mudelite projekteerimine, ehitus ja katsetamine;

b) uut tehnoloogiat sisaldavate tööriistade, rakiste, vormide ja valude projekteerimine;

c) sellise piloottehase projekteerimine, ehitus ja käivitamine, mille suurus ei võimalda tasuvat kaubanduslikku tootmist, ja

d) uute või parendatud materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste valikuliste alternatiivide projekteerimine, ehitus ja katsetamine.

60 Et tõestada, kuidas immateriaalne vara tõenäoliselt teenib tulevast majanduslikku kasu, hindab üksus varast saadavat tulevast majanduslikku kasu IAS 36 *Varade väärtuse langus* põhimõtete alusel. Kui vara teenib tulevast majanduslikku kasu ainult koos teiste varadega, kasutab üksus IAS 36-s esitatud raha teeniva üksuse mõistet.

61 Immateriaalse vara loomise, kasutamise ja sellest kasu saamise ressursside kättesaadavust võib tõestada näiteks äriplaaniga, milles on esitatud vajalikud tehnilised, rahalised ja muud ressursid ning üksuse võimalused nende ressursside hankimiseks. Mõningatel juhtudel tõestab üksus välise finantseerimise olemasolu sellega, et hangib laenuandjalt kinnituse valmisoleku kohta plaani finantseerimiseks.

62 Immateriaalse vara üksusesisese loomise kulutusi on sageli võimalik usaldusväärsetl mõõta kuluarvestussüsteemi abil, näiteks palkade ning autoriõiguste või litsentside hankimise või arvutitarkvara arendamisega seotud kulutuste kaudu.

63 Üksusesisestl loodud marginimesid, ajalehtede ja trükiste pealkirju, klientide nimekirju ja muid sisult samalaadseid objekte ei kajastata immateriaalsete varadena.

64 Üksusesisestl loodud marginimede, ajalehtede ja trükiste pealkirjade, klientide nimekirjade ja muude sisult samalaadsete objektidega seotud kulutusi ei ole võimalik eristada äritegevuse üldise arendamise kulutustest. Seepärast ei kajastata neid objekte immateriaalsete varadena.

Üksusesisestl loodud immateriaalse vara soetusmaksumus

65 Üksusesisestl loodud immateriaalse vara soetusmaksumus paragrahvi 24 tähenduses on tehtud kulutuste summa alates kuupäevast, mil immateriaalne vara vastab esimest korda paragrahvides 21, 22 ja 57 sätestatud kajastamiskriteeriumidele. Paragrahviga 71 keelatakse eelnevalt juba kuluna kajastatud kulutuste kajastamine varana.

66 Üksusesiseselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus hõlmab kõiki varale omistatavaid otseseid kulutusi, mis on tehtud vara loomiseks, tootmiseks ja juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viimiseks. Otsesed kulutused on näiteks:

- a) kulutused immateriaalse vara loomiseks kasutatud või tarbitud materjalidele ja teenustele;
- b) hüvitised töötajatele (IAS 19-s määratletud mõiste kohaselt), mis tulenevad otseselt immateriaalse vara loomisest;
- c) õigushüve registreerimise tasud ja
- d) vara loomisel kasutatavate patentide ja litsentside amortisatsioon.

IAS 23 täpsustab intressi kui üksusesiseselt loodud immateriaalse vara maksumuse komponendi kajastamiskriteeriume.

67 Üksusesiseselt loodud immateriaalse vara maksumuse komponendid ei ole järgmised:

- a) müügi-, haldus- ja muud üldkulud, välja arvatud juhul, kui neid kulutusi on võimalik otseselt seostada vara ettevalmistamisega kasutusele võtmiseks;
- b) kindlaksmääratavad ebatõhusused ja esialgsed äritegevuse kahjumid, mis tekivad enne, kui vara saavutab planeeritud kasumlikkuse, ja
- c) kulutused vara kasutamiseks vajaliku personali koolitamiseks.

Paragrahvi 65 illustreeriv näide

Üksus arendab välja uut tootmismeetodit. 20X5. aastal oli kulutuste kogumaht 1000 VÜ-d ^(a), millest 900 VÜ-d tehti enne 1. detsembrist 20X5 ja 100 VÜ-d ajavahemikul 1. detsembrist 20X5 kuni 31. detsembrini 20X5. Üksus suudab tõestada, et arendatud tootmismeetod vastas 1. detsembril 20X5 immateriaalse varana kajastamise kriteeriumidele. Metoodikas sisalduva oskusteabe (sh tulevased raha väljamaksed, mis on enne kasutuskõlblikkuse saavutamist vajalikud protsessi lõpetamiseks) kaetavat väärtust hinnatakse 500 VÜ-le.

20X5. aasta lõpus kajastatakse tootmismeetod immateriaalse varana maksumuses 100 VÜ-d (tehtud kulutused alates kajastamiskriteeriumide täitmise kuupäevast, milleks oli 1. detsember 20X5). Enne 1. detsembrist 20X5 tehtud kulutused 900 VÜ ulatuses kajastatakse kuluna, kuna kajastamiskriteeriumid täideti alles 1. detsembril 20X5. Need kulutused ei kuulu finantsseisundi aruandes kajastatud tootmismeetodi maksumusse.

20X6. aastal oli kulutuste summa 2000 VÜ-d. 20X6. aasta lõpus hinnatakse metoodikas sisalduva oskusteabe kaetavat väärtust (sh tulevased raha väljamaksed, mis on enne kasutuskõlblikkuse saavutamist vajalikud arenduse lõpetamiseks) 1900 VÜ-le.

20X6. aasta lõpus on tootmismeetodi maksumus 2100 VÜ-d (20X5. aasta lõpus kajastatud väljaminekud 100 VÜ-d pluss 20X6. aastal kajastatud väljaminekud 2000 VÜ-d). Üksus kajastab 200 VÜ suuruse kahjumi väärtuse langusest, et viia metoodika bilansiline jääkmaksumus enne väärtuse langusest tulenevat kahjumit (2100 VÜ-d) vastavusse protsessi kaetava väärtusega (1900 VÜ-d). See kahjum väärtuse langusest tühistatakse hilisemal perioodil juhul, kui väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise tingimused on rahuldatud IAS 36 kohaselt.

^(a) Käesolevas standardis on rahasummad väljendatud valuutaühikutes (VÜ).

KAJASTAMINE KULUNA

68 Kulutus immateriaalsele varale kajastatakse tekkepõhiselt kuluna, välja arvatud juhul, kui:

a) see moodustab osa kajastamiskriteeriumidele (vt paragrahvid 18–67) vastava immateriaalse vara maksumusest; või

b) objekt on omandatud äriühenduses ja seda ei ole võimalik immateriaalse varana kajastada. Sellisel juhul moodustab see osa omandamise kuupäeval firmaväärtusena kajastatud summast (vt IFRS 3).

69 Teatavatel juhtudel tehakse kulutusi selleks, et tagada üksuse tulevast majanduslikku kasu, kuid ei omandata ega looda ühtegi immateriaalset ega muud vara, mida võiks kajastada. Kaupade tarnimisel kajastab üksus selliseid kulutusi kuluna siis, kui tal on õigus omada juurdepääsu nendele kaupadele. Teenuse osutamisel kajastab üksus selliseid kulutusi kuluna siis, kui ta saab teenused kätte. Näiteks kajastatakse uurimistegevusega seotud kulutusi tekkepõhiselt kuluna (vt paragrahv 54), välja arvatud juhul, kui see on omandatud äriühenduse osana. Muud tekkepõhiselt kuluna kajastatud kulutused on näiteks:

a) tegevuse alustamisega seotud kulutused (nt tegevuse alustamise kulud), kui neid ei kajastata materiaalse põhivara objekti soetusmaksumuses kooskõlas IAS 16-ga. Tegevuse alustamise kulud võivad hõlmata juriidilise isiku asutamiskulusid, näiteks asutamisel tehtud juriidilisi või asjaajamiskulutusi, uue rajatise avamise või äri alustamise kulutusi (nt avamiseelsed kulutused) või kulutusi uue äritegevuse alustamiseks või uute toodete turule toomiseks või uute protsesside käivitamiseks (tegevuseelsed kulutused);

b) koolituskulutused;

c) reklaami- ja müügitootuskulutused (sealhulgas postimüügikataloogid);

d) kulutused üksuse või selle osa ümberpaigutamiseks või -korraldamiseks.

69A Üksusel on õigus omada juurdepääsu kaupadele, kui need kuuluvad talle. Samuti on tal õigus omada juurdepääsu kaupadele, kui need on valmistatud tarnija poolt kooskõlas tarnelepingu tingimustega ja üksus võib nõuda nende kohale toimetamist tasu eest. Teenused on kätte saadud siis, kui tarnija on osutanud need kooskõlas nende osutamist üksusele käsitleva lepinguga ja mitte siis, kui üksus kasutab neid muu teenuse osutamiseks, näiteks reklaami tegemiseks klientidele.

70 Paragrahv 68 ei keela üksusel kajastada ettemakset varana, kui kaupade eest on tasutud enne, kui üksus on saanud nendele kaupadele juurdepääsu õiguse. Samuti ei keela paragrahv 68 üksusel kajastada ettemakset varana, kui teenuste eest on tasutud enne, kui üksus on saanud need teenused kätte.

Varana mittekajastatavad eelnevate perioodide kulud

71 Immateriaalse varaga seotud kulutusi, mis on tekkepõhiselt kajastatud kuluna, ei kajastata hiljem osana immateriaalse vara soetusmaksumusest.

MÕÖTMINE PÄRAST KAJASTAMIST

72 Üksus valib oma arvestusmeetodiks kas paragrahvis 74 esitatud soetusmaksumuse mudeli või paragrahvis 75 esitatud ümberhindluse mudeli. Kui immateriaalset vara arvestatakse ümberhindluse mudeli järgi, arvestatakse sama mudeli kohaselt ka kõiki teisi samasse rühma kuuluvaid varasid, välja arvatud juhul, kui nendel varadel puudub aktiivne turg.

- 73 Immateriaalsete varade liik on samalaadsete ning üksuse tegevuses sarnasel viisil kasutatavate varade rühm. Et vältida varade valikulist ümberhindlust ja finantsaruannetes erinevatel kuupäevadel erinevatel alustel mõõdetud maksumuste ja väärtuste segunemist, toimub kõikide ühte immateriaalsete varade liiki kuuluvate objektide ümberhindlus samaaegselt.

Soetusmaksumuse mudel

- 74 Pärast esmast kajastamist mõõdetakse vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud amortisatsioon ja akumulieeritud kahjumid väärtuse langusest.

Ümberhindluse mudel

- 75 Pärast esmast kajastamist mõõdetakse immateriaalne vara ümberhinnatud väärtuses, mis on selle õiglane väärtus ümberhindluse kuupäeval, ja millest on maha arvatud hilisem akumulieeritud amortisatsioon ja hilisemad akumulieeritud kahjumid väärtuse langusest. Käesolevas standardis sätestatud ümberhindluste puhul mõõdetakse õiglast väärtust aktiivse turu põhjal. Ümberhindluste tehakse piisavalt korrapäraselt, et vara bilansiline jääkmaksumus ei erineks aruandeperioodi lõpus oluliselt selle õiglasest väärtusest.

- 76 Ümberhindluse mudel ei võimalda:

a) selliste immateriaalsete varade ümberhindlust, mida ei ole varem varadena kajastatud, või

b) immateriaalsete varade esmast kajastamist soetusmaksumusest erinevas väärtuses.

- 77 Ümberhindluse mudelit rakendatakse pärast seda, kui vara on esmaselt soetusmaksumuses kajastatud. Kui varana kajastatakse ainult osa immateriaalse vara soetusmaksumusest, kuna vara ei vastanud kajastamiskriteeriumidele enne protsessi teatud osa läbimist (vt paragrahv 65), võib ümberhindluse mudelit rakendada kõnealuse vara suhtes tervikuna. Samuti võib ümberhindluse mudelit rakendada sellise immateriaalse vara suhtes, mis on omandatud sihtfinantseerimise teel ja kajastatud nominaalväärtuses (vt paragrahv 44).

- 78 Aktiivne turg ei ole immateriaalse vara puhul tavaline, kuid seda võib siiski esineda. Näiteks võib mõnes riigis toimida vabalt kaubeldavate taksolitsentside, kalapüügilitsentside või tootmiskvootide aktiivne turg. Samas ei saa esineda aktiivset turgu marginimede, ajalehtede pealkirjade, muusika ja filmide avaldamisõiguste, patentide või kaubamärkide puhul, sest iga selline vara on ainulaadne. Kuigi immateriaalseid varasid ostetakse ja müüakse, on need lepingud ostjate ja müüjate vaheliste läbirääkimiste tulemus ja tehinguid sooritatakse suhteliselt harva. Seepärast ei pruugi ühe vara eest tasutud hind olla piisavaks tõendiks teise vara õiglase väärtuse kohta. Lisaks ei ole hinnad sageli üldsusele kättesaadavad.

- 79 Ümberhindluste sagedus sõltub ümberhinnatavate immateriaalsete varade õiglaste väärtuste kõikumisest. Kui ümberhinnatud vara õiglane väärtus erineb oluliselt selle bilansilisest jääkmaksumusest, on vajalik edaspidine ümberhindlus. Mõnede immateriaalsete varade õiglase väärtuse muutused võivad olla olulised ja kõikuvad, mistõttu on vajalik iga-aastane ümberhindlus. Sagedased ümberhindlused ei ole vajalikud selliste immateriaalsete varade puhul, mille õiglase väärtuse muutused on ebaolulised.

- 80 Kui immateriaalne vara hinnatakse ümber, siis korrigeeritakse selle vara bilansilist jääkmaksumust vastavalt ümberhinnatud summale. Ümberhindamise kuupäeval käsitletakse seda vara ühel järgmistest viisidest:

a) bilansilist brutojääkmaksumust korrigeeritakse viisil, mis on vara bilansilise jääkmaksumuse ümberhindamisega kooskõlas. Näiteks võidakse bilansilist brutojääkmaksumust korrigeerida jälgitava turuteabe alusel või proportsionaalselt bilansilise jääkmaksumuse muutusega. Ümberhindamise kuupäevaks akumulieerunud kulumit korrigeeritakse nii, et see võrdub vara bilansilise brutojääkmaksumuse ja bilansilise jääkmaksumuse vahega pärast (vara) väärtuse langusest tulenenud akumulieerunud kahjumi arvessevõtmist, või

b) akumuleerunud kulum lahutatakse vara bilansilisest brutojääkmaksumusest.

Akumuleeritud kulumi korrigeerimise summa moodustab osa bilansilise jääkmaksumuse suurenemisest või vähenemisest, mida käsitletakse kooskõlas paragrahvidega 85 ja 86.

- 81 Kui ümberhinnatud immateriaalsete varade liigi teatavat immateriaalset vara ei ole võimalik aktiivse turu puudumise tõttu ümber hinnata, siis kajastatakse seda vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud amortisatsioon ja akumuleeritud kahjumid väärtuse langusest.**
- 82 Kui ümberhinnatud immateriaalse vara õiglast väärtust ei ole enam võimalik kindlaks määrata aktiivse turu põhjal, on selle vara bilansiliseks jääkmaksumuseks selle ümberhinnatud summa aktiivse turu hindadel põhinenud viimase ümberhindluse kuupäeval, millest arvatakse maha hilisem akumuleeritud kulum ja hilisemad akumuleerunud kahjumid väärtuse langusest.**
- 83 Asjaolu, et ümberhinnatud immateriaalse vara osas ei eksisteeri enam aktiivset turgu, võib viidata sellele, et vara väärtus on langenud ja seda peab kontrollima kooskõlas IAS 36-ga.
- 84 Kui vara õiglast väärtust on võimalik kindlaks määrata, tuginedes aktiivsele turule mõnel hilisemal mõõtmiskuupäeval, rakendatakse ümberhindluse mudelit alates sellest kuupäevast.
- 85 Kui ümberhindluse tulemusel immateriaalse vara bilansilist jääkmaksumust suurendatakse, siis see suurendamine kajastatakse muus koondkasumis ja akumuleeritakse omakapitali kirjel „ümberhindluse reserv“. Küll aga kajastatakse suurendamist kasumiaruandes ulatuses, mil see katab sama vara ümberhindlusest eelnevalt kasumiaruandes kajastatud väärtuse vähenemisest tulenevaid kahjumeid.
- 86 Kui immateriaalse vara bilansilist jääkmaksumust ümberhindluse tulemusel vähendatakse, kajastatakse seda vähendamist kasumiaruandes. Allahindlus kajastatakse muus koondkasumis omakapitali kirjel „ümberhindluse reserv“ kuni ulatuses, mis on võrdne sama vara ümberhindluse reservis kajastatud kreditsaldoga. Muus koondkasumis kajastatud vähendamine alandab omakapitali kirjel ümberhindluse reservi akumuleerunud summat.
- 87 Omakapitalis sisalduva kumulatiivse ümberhindluse reservi võib ümberhindluse realiseerumisel kanda otse jaotamata kasumisse. Kogu reserv võib realiseeruda vara kasutusest eemaldamisel või võõrandamisel. Siiski võib osa reservist realiseerida samal ajal, kui üksus vara kasutab; sellisel juhul on realiseeruva reservi summaks vara ümberhinnatud bilansilisel jääkmaksumusel põhineva amortisatsiooni ning selle amortisatsiooni vahe, mis oleks kajastatud vara esialgse soetusmaksumuse alusel. Ümberhindluse reservi ülekandmist jaotamata kasumisse kasumiaruandes ei kajastata.

KASULIK ELUIGA

- 88 Üksus hindab, kas immateriaalse vara kasulik eluiga on piiratud või piiramatu, ja kui see on piiratud, siis selle ajalist pikkust või toodete või muude sarnaste ühikute arvu, mis moodustavad vara kasuliku eluea. Üksus määrab immateriaalsele varale piiramatu kasuliku eluea juhul, kui kõigi oluliste tegurite analüüsile tuginedes ei tule ilmsiks ühtegi ettearvatavat piirangut perioodile, mille jooksul üksus võiks varast eeldatavasti positiivseid netorahavooge saada.**

- 89 Immateriaalse vara arvestus põhineb selle vara kasulikul elueal. Piiratud kasuliku elueaga immateriaalset vara amortiseeritakse (vt paragrahvid 97–106), piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara aga mitte (vt paragrahvid 107–110). Käesoleva standardi juurde kuuluvad illustreerivad näited kirjeldavad erinevate immateriaalsete varade kasuliku eluea määramist ja nende varade edasist arvestamist, tuginedes määratletud kasuliku eluea pikkusele.
- 90 Immateriaalse vara kasuliku eluea määramisel võetakse arvesse mitmeid tegureid, sealhulgas:
- a) vara eeldatavat kasutamist üksuse poolt ja asjaolu, kas seda vara suudaks efektiivselt hallata ka teise koosseisuga juhtkond;
 - b) vara tüüpilist elutsükli ja avalikke andmeid sarnasel viisil kasutatavate samasuguste varade hinnanguliste kasulike eluigade kohta;
 - c) tehnilist, tehnoloogilist, kaubanduslikku või muud liiki iganemist;
 - d) selle tööstusharu stabiilsust, kus vara kasutatakse, ja varast saadavate toodete või teenuste turunõudluse muutusi;
 - e) konkurentide või potentsiaalsete konkurentide eeldatavat tegevust;
 - f) varast eeldatava tulevase majandusliku kasu saamiseks vajalike hoolduskulutuste mahtu ning üksuse võimalusi ja kavatsusi sellise mahu saavutamiseks;
 - g) vara üle kontrolli omamise perioodi ja vara kasutamisele seatavaid juriidilisi või muid selliseid piiranguid, näiteks rendilepingute lõpptähtajad, ja
 - h) asjaolu, kas vara kasulik eluiga sõltub üksuse muude varade kasulikust elueast.
- 91 Mõiste „piiramatu“ ei tähenda „lõputu“. Immateriaalse vara kasulik eluiga peegeldab ainult seda tulevaste hoolduskulutuste osa, mis on vajalik vara kasuliku eluea hindamisel määratud vara tootlikkuse säilitamiseks ning üksuse võimalusi ja kavatsusi seda teha. Järeldus, et immateriaalse vara kasulik eluiga on piiramatu, ei tohiks sõltuda vara eeldatava tootlikkuse säilitamiseks vajalikele kulutustele lisaks kavandatud tulevastest kulutustest.
- 92 Tulenevalt tehnoloogia kiirest arengust võivad arvutitarkvara ja paljud muud immateriaalsed varad tehnoloogiliselt iganeda. Seepärast on nende kasulik eluiga sageli lühike. Immateriaalse vara abil toodetud objekti müügihinna eeldatav tulevane vähenemine võib viidata vara tehnilise või kaubandusliku iganemise ootusele, mis omakorda võib peegeldada varast saadava tulevase majandusliku kasu vähenemist.
- 93 Immateriaalse vara kasulik eluiga võib olla väga pikk või isegi piiramatu. Ebakindlate asjaolude korral on põhjendatud immateriaalse vara kasuliku eluea konservatiivne hindamine, kuid see ei õigusta ebarealistlikult lühikese eluea valimist.
- 94 **Immateriaalse vara kasulik eluiga, mis tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, ei tohi olla pikem kui lepinguliste või muude juriidiliste õiguste periood, kuid võib olla lühem sõltuvalt vara eeldatavast kasutusperioodist. Kui lepingupõhised või muud juriidilised õigused antakse üle piiratud, kuid pikendatavaks tähtjaks, sisaldab immateriaalse vara kasulik eluiga pikendamis(t)e perioodi (perioode) ainult juhul, kui üksus suudab veenvalt tõestada, et pikendamine ei nõua olulisi kulutusi. Immateriaalse varana äriühenduses kajastatud tagasiomandatud õiguse kasulik eluiga on selle lepingu, millega õigus anti, allesjäänud kehtivusaeg ja ei hõlma lepingu tähtaja pikendamist.**
- 95 Immateriaalse vara kasuliku eluea pikkust võivad mõjutada nii majanduslikud kui ka juriidilised tegurid. Majanduslikud tegurid määravad kindlaks perioodi, mille jooksul üksus saab tulevast majanduslikku kasu. Juriidilised tegurid võivad piirata perioodi, mille jooksul üksus kontrollib ligipääsu sellele kasule. Kasulikuks elueaks on nende teguritega kindlaksmääratud perioodidest lühem.

96 Üksuse suutlikkust pikendada lepingulisi või muid juriidilisi õigusi ilma oluliste kulutusteta näitab muu hulgas järgmiste tegurite olemasolu:

- a) on tõendeid, mis tõenäoliselt põhinevad varasematel kogemustel, et lepingulisi või muid juriidilisi õigusi pikendatakse. Kui pikendamine sõltub kolmanda osapoole nõusolekust, tuleb tõestada, et kolmas osapool oma nõusoleku annab;
- b) on tõendeid, et kõik pikendamiseks vajalikud tingimused täidetakse, ja
- c) pikendamisega seotud kulutused ei ole olulised võrreldes tulevase majandusliku kasuga, mida üksus pikendamisest saada loodab.

Kui pikendamisega seotud kulutused on olulised võrreldes tulevase majandusliku kasuga, mida üksus pikendamisest saada loodab, on „pikendamise“ kulutused oma olemuselt pikendamise kuupäeval omandatud uue immateriaalse vara soetusmaksumus.

PIIRATUD KASULIKU ELUEAGA IMMATERIAALSED VARAD

Amortisatsiooniperiood ja -meetod

- 97 Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara amortiseeritav osa jaotatakse süstemaatiliselt selle kasulikule elueale. Amortiseerimine algab siis, kui vara on kasutamiskvalifitseeritud, st siis, kui vara on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viidud. Amortiseerimine lõpeb kas kuupäeval, mil vara liigitatakse müügiks hoitavaks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mida liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga või kuupäeval, mil lõpetatakse selle vara kajastamine, olenevalt sellest, kumb on varem. Kasutatav amortisatsioonimeetod peegeldab seda, kuidas üksus varast saadavat majanduslikku kasu eeldatavasti tarbima hakkab. Kui seda tarbimismudelit ei ole võimalik usaldusväärsetl kindlaks määrata, kasutatakse lineaarset amortisatsioonimeetodit. Iga perioodi amortisatsioonisumma kajastatakse kasumiaruandes, kui käesolev või mõni muu standard ei luba või nõua selle kajastamist mõne muu vara bilansilise jääkmaksumuse osana.
- 98 Vara amortiseeritava osa süstemaatiliseks jaotamiseks kasulikule tööeale võib kasutada mitmesuguseid amortisatsioonimeetodeid. Nendeks meetoditeks on lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod ja tootmisühikute meetod. Meetodi valimisel lähtutakse varas sisalduva eeldatava tulevase majandusliku kasu tarbimismudelist ja meetodit rakendatakse järjepidevalt perioodist perioodi, välja arvatud siis, kui eeldatava tulevase majandusliku kasu tarbimismudel on toimunud muutus.
- 98A Kehtib vaidlustatav eeldus, et lubamatu on kasutada amortisatsioonimeetodit, mis põhineb immateriaalse vara kasutamist hõlmava tegevusega teenitud tulul. Immateriaalse vara kasutamist hõlmava tegevusega teenitud tulu peegeldab üldjuhul tegureid, mis ei ole otseselt seotud immateriaalsest varast saadava majandusliku kasu tarbimisega. Näiteks mõjutavad tulu muud sisendid ja protsessid, müügitegevus ning müügimahu ja -hindade muutused. Tulu hinnakomponenti võib mõjutada inflatsioon, mis ei ole kuidagi seotud sellega, kuidas vara tarbitakse. Kõnealune eeldus võib kehtivuse kaotada ainult teatud piiratud asjaoludel:

- a) kui immateriaalset vara kajastatakse tulu näitajana, nagu on kirjeldatud paragrahvis 98C, või

b) kui on võimalik tõendada, et tulu ja immateriaalsest varast saadava majandusliku kasu tarbimise vahel on tugev korrelatsioon.

98B Sobiva amortisatsioonimeetodi valimisel vastavalt paragrahvile 98 võib üksus määrata kindlaks immateriaalses varas sisalduva valitseva piiranguteguri. Näiteks võidakse immateriaalse vara kasutamise lepingus piirata üksuse õigust vara kasutamisele teatud kindla aastate arvuga (st ajaline piirang), toodetud ühikute arvuga või teenitava tulu fikseeritud kogusummaga. Nimetatud valitsev piirangutegur võib olla sobiva amortiseerimisaluse kindlaksteegemise lähtekohaks, kuid kohaldada võib ka mõnda muud alust, kui see peegeldab majandusliku kasu eeldatavat tarbimismustrit täpsemalt.

98C Kui immateriaalses varas sisalduv valitsev piirangutegur on teatud tulukünnise saavutamine, võib teenitav tulu olla sobivaks amortisatsioonialuseks. Näiteks võib üksus saada loa kullakaevanduses uuringute korraldamiseks ja kulla kaevandamiseks. Lepingu lõppemise aluseks võib olla kaevandamisega teenitava kogutulu fikseeritud summa (näiteks võidakse lepinguga lubada kulla kaevandamist seni, kuni kulla müügist saadud kumulatiivne kogutulu jõuab kahe miljardi valuutaühikuni) ja mitte teatud aeg või kaevandatud kulla kogus. Teise näitena võib tasulise tee haldamise õiguse aluseks olla teemaksudega kumulatiivselt teenitava tulu fikseeritud kogusumma (näiteks võidakse ettevõtjal lepinguga lubada tasulist teed hallata seni, kuni haldamise käigus kogutud teemaksude kumulatiivne kogusumma jõuab 100 miljoni valuutaühikuni). Kui immateriaalse vara kasutamise lepingus on valitseva piirangutegurina sätestatud tulu, siis võib tulevikus teenitav tulu olla lubatav alus immateriaalse vara amortiseerimiseks tingimusel, et lepingus on ette nähtud teenitava tulu fikseeritud kogusumma, millest lähtudes tuleb amortisatsiooni arvestada.

99 Amortisatsioonikulu kajastatakse tavaliselt kasumiaruandes. Siiski kasutatakse mõnikord varast tulenevat majanduslikku kasu teiste varade tootmiseks. Sellisel juhul moodustab amortisatsioonisumma osa teise vara soetusmaksumusest ja kajastatakse selle bilansilises jääkmaksumuses. Näiteks sisaldub tootmisprotsessis kasutatud immateriaalsete varade amortisatsioon varude bilansilises jääkmaksumuses (vt IAS 2 *Varud*).

Lõppväärtus

100 Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara lõppväärtus on null, välja arvatud juhul, kui:

a) kolmandal isikul on vara kasuliku eluea lõppedes kohustus see omandada või

b) vara jaoks on olemas aktiivne turg (vastavalt IFRS 13-s esitatud määratlusele) ja

i) lõppväärtust on võimalik turutingimuste alusel kindlaks määrata ja

ii) on tõenäoline, et see turg eksisteerib ka vara kasuliku eluea lõppedes.

101 Piiratud kasuliku elueaga vara amortiseeritav osa määratakse kindlaks pärast lõppväärtuse mahaarvamist. Nullist erinev lõppväärtus viitab asjaolule, et üksus kavatseb immateriaalse vara enne majandusliku eluea lõppu võõrandada.

102 Vara lõppväärtuse hindamine põhineb võõrandamisel saadaval summal, kasutades hinnangu koostamise päeval kehtivaid kasuliku eluea lõppu jõudnud sarnase ja samalaadsetes tingimustes kasutatud vara müügihindasid. Lõppväärtus vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus. Muutust vara lõppväärtuses arvestatakse arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangu muutused ja vead*.

- 103 Varaobjekti lõppväärtuse summa võib suureneda, nii et muutub võrdseks selle bilansilise jääkmaksumusega või sellest suuremaks. Sellisel juhul on vara amortiseeritavaks summaks null, välja arvatud siis, kui selle lõppväärtus langeb hiljem madalamale vara bilansilisest jääkmaksumusest.

Amortisatsiooniperioodi ja -meetodi läbivaatamine

- 104 Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara amortisatsiooniperiood ja -meetod vaadatakse läbi vähemalt kord iga majandusaasta lõpus. Kui vara eeldatav kasulik eluiga erineb eelnevatest hinnangutest, muudetakse vastavalt amortisatsiooniperioodi. Kui varast tuleneva majandusliku kasu eeldatavas tarbimismudelil on toimunud muutus, muudetakse amortisatsioonimeetodit, et see vastaks muutunud mudelile. Selliseid muutusi kajastatakse arvestushinnangute muutustena kooskõlas IAS 8-ga.
- 105 Immateriaalse vara kasuliku eluea jooksul võib selguda, et hinnang kasuliku eluea kohta ei ole asjakohane. Näiteks võib amortisatsiooniperioodi muutmise vajadusele osutada (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamine.
- 106 Aja jooksul võib muutuda immateriaalsest varast üksusele eeldatava tulevase majandusliku kasu kujunemine. Näiteks võib ilmned, et lineaarsest amortisatsioonimeetodist sobivam on kahaneva jäägi meetod. Teiseks näiteks võib olla litsentseeritud õiguste kasutamise edasilükkumine kuni äriplaani muude komponentide rakendamiseni. Sel juhul teenitakse varast saadav majanduslik kasu alles hilisematel perioodidel.

PIIRAMATU KASULIKU ELUEAGA IMMATERIAALSED VARAD

107 Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara ei amortiseerita.

- 108 Üksus hindab kooskõlas IAS 36-ga, kas piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara väärtus on vähenenud, võrreldes selle kaetavat väärtust bilansilise jääkmaksumusega

a) kord aastas ja

b) alati, kui on põhjust arvata, et immateriaalse vara väärtus on langenud.

Kasuliku eluea hindamise ülevaatamine

- 109 Mitteamortiseeritava immateriaalse vara kasulik eluiga vaadatakse üle igal aastal, et määrata kindlaks, kas sündmused ja tingimused jätkuvalt toetavad selle vara kasuliku eluea piiramatuks määramist. Kui ei toeta, arvestatakse kasuliku eluea hinnangu muutust piiramatust piiratuks arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.
- 110 Immateriaalse vara kasuliku eluea ümberhindamine pigem piiratuks kui piiramatuks kooskõlas IAS 36-ga viitab sellele, et vara väärtus on langenud. Seega kontrollib üksus vara väärtuse langust, võrreldes selle kaetavat väärtust, mis on kindlaks määratud kooskõlas IAS 36-ga, bilansilise jääkmaksumusega ja kajastab summa, mille võrra bilansiline jääkmaksumus on kaetavast väärtusest suurem, kahjumina väärtuse langusest.

BILANSILISE JÄÄKMAKSUMUSE KAETAV VÄÄRTUS – KAHJUMID VÄÄRTUSE LANGUSEST

- 111 Et määrata kindlaks, kas immateriaalse vara väärtus on langenud, rakendab üksus IAS 36. Selles standardis selgitatakse, kuidas ja millal üksus kontrollib oma varade bilansilist jääkmaksumust, kuidas määratakse kindlaks vara kaetav väärtus ja millal kajastatakse või tühistatakse kahjum väärtuse langusest.

KASUTUSEST EEMALDAMINE JA VÕÖRANDAMINE

112 Immateriaalse vara kajastamine lõpetatakse:

a) selle võõrandamisel või

b) kui vara kasutamisest ega võõrandamisest ei eeldata tulevast majanduslikku kasu.

- 113 Immateriaalse vara kajastamise lõpetamisest tulenev kasum või kahjum määratakse kindlaks netomüügitulu (juhul kui see eksisteerib) ja vara bilansilise jääkmaksumuse vahena. Seda kajastatakse kasumiaruandes vara kajastamise lõpetamisel (välja arvatud juhul, kui IFRS 16 nõuab teisiti seoses müügi- ja tagasirenditehingutega). Sellist kasumit ei liigitata tuluks.
- 114 Immateriaalse vara võõrandamine võib toimuda mitmel viisil (nt müügi, kapitalirendile andmise või annetamise teel). Immateriaalse vara objekti võõrandamise kuupäev on kuupäev, mil saaja saab selle üle kontrolli vastavalt IFRS 15-s esitatud nõuetele, mille kohaselt määratakse kindlaks, millal on toimingukohustus täidetud. IAS 16 kehtib vara võõrandamise kohta müügi- ja tagasirenditehingutega.
- 115 Kui üksus võtab paragrahvis 21 esitatud kajastamisõhvimõtete kohaselt immateriaalse vara bilansilise jääkmaksumuse osana arvele asendava osa maksumuse, siis lõpetab ta asendatud osa bilansilise jääkmaksumuse kajastamise. Kui asendatud osa bilansilise jääkmaksumuse määramine ei ole üksuse jaoks otstarbekas, võib kasutada hinnangulist asendusmaksumust, mis tugineb asendatud osa soetusmaksumusel selle omandamise või arendamise ajal.
- 115A Äriühenduses tagasiomandatud õiguse puhul, kui see õigus on pärastpoole uuesti välja antud (müüdnud) kolmandale osapoolle, kasutatakse sellega seotud bilansilist jääkmaksumust, kui see on olemas, uuesti väljaandmisest tuleneva kasumi või kahjumi kindlaksmääramiseks.
- 116 Immateriaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest tulenevasse kasumisse või kahjumisse lisatava tasu summa määratakse kindlaks vastavalt tehinguhinna kindlaksmääramise nõuetele, mis on esitatud IFRS 15 paragrahvides 47–72. Järgnevaid kasumisse või kahjumisse kantava hinnangulise tasu summa muudatusi arvestatakse vastavalt standardis IFRS 15 esitatud tehinguhinna muutuste nõuetele.
- 117 Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse põhivara amortiseerimist ei lõpetata immateriaalse põhivara kasutamise lõpetamisel, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseerunud või see on liigitatud müügiks hoitavaks (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga.

AVALIKUSTAMINE

Üldnõuded

- 118 Iga immateriaalse vara liigi kohta (eristades üksusesiseselt loodud ja muid immateriaalseid varasid) avalikustab üksus järgmise teabe:
- a) kas kasulik eluiga on piiratud või piiramatu, ja kui piiratud, siis kasulik eluiga või rakendatavad amortisatsioonimäärad;
 - b) piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara puhul kasutatavad amortisatsioonimeetodid;
 - c) perioodi alguse ja perioodi lõpu bilansilise brutojääkmaksumuse ja akumuleeritud amortisatsioon (koos akumuleeritud kahjumitega väärtuse langusest);
 - d) koondkasumi aruande kirje(d), kus kajastatakse immateriaalse vara amortisatsioonikulu;
 - e) perioodi alguse ja lõpu bilansiliste jääkmaksumuste võrdlus, näidates:
 - i) lisandumised, esitades eraldi üksusesiseselt arendatud, eraldi omandatud ja äriühendustes omandatud varad;
 - ii) varad, mis on liigitatud müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga, ja teised võõrandamised;

- iii) paragrahvide 75, 85 ja 86 kohaselt perioodi ümberhindlustest ja kooskõlas IAS 36-ga kajastatud või muust koondkasumist lahutatud vara väärtuse muutusest tulenevad väärtuse suurendamised ja vähendamised (kui neid esineb);
 - iv) kahjumid väärtuse langusest, mis on kajastatud perioodi kasumiaruandes kooskõlas IAS 36-ga (kui neid esineb);
 - v) vara väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamine kasumiaruandes perioodi jooksul kooskõlas IAS 36-ga (kui neid esineb);
 - vi) perioodi jooksul kajastatud amortisatsioonikulu;
 - vii) finantsaruannete ja välisvaluutatehingute ümberarvestusest üksuse esitusvaluutasse ja välismaise äriüksuse ümberarvestusest üksuse esitusvaluutasse tulenevad valuutakursside netovahed, ja
 - viii) muud bilansilise jääkmaksumuse muutused perioodi jooksul.
- 119 Immateriaalsete varade liik on samalaadsete ning üksuse tegevuses sarnasel viisil kasutatavate varade rühm. Erinevate liikide näited on muu hulgas:
- a) marginimed;
 - b) ajalehtede ja trükiste pealkirjad;
 - c) arvutitarkvara;
 - d) litsentsid ja frantsiisid;
 - e) autoriõigused, patendid ja muud tööstusomandi õigused, teenindamis- ja käitamisõigused;
 - f) retseptid, valemid, mudelid, disainilahendused ja prototüübid; ja
 - g) arendustegevuse faasis olev immateriaalne vara.
- Eespool nimetatud varaliike võib vajaduse korral jagada (summeerida) väiksemateks (suuremateks) liikideks, kui selle tulemusena saadakse finantsaruannete kasutajate jaoks asjakohasem teave.
- 120 Lisaks paragrahvi 118 punkti e alapunktides iii–v sätestatule avalikustab üksus IAS 36-ga ette nähtud teabe immateriaalsete varade kohta, mille väärtus on langenud.
- 121 IAS 8 nõuab arvestushinnangu muutuse sisu ja summa avalikustamist, kui see on käesoleval perioodil oluline või kui eeldatakse selle olulist mõju järgnevale perioodidele. Selline avalikustamine võib olla tingitud muutustest:
- a) hinnangus immateriaalse vara kasuliku eluea kohta;
 - b) amortisatsioonimeetodis või
 - c) lõppväärtustes.

122 Üksus avalikustab ka:

- a) piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise jääkmaksumuse ja põhjused, miks vara kasulik eluiga on hinnatud piiramatuks. Põhjendamisel esitab üksus selle vara kasuliku eluea piiramatuks hindamisel olulist osa etendanud asjaolu(d);
- b) üksuse finantsaruannete jaoks olulise immateriaalse vara kirjelduse, bilansilise jääkmaksumuse ja järelejäänud amortisatsiooniperioodi;
- c) sihtfinantseerimise teel omandatud ja õiglases väärtuses esmalt kajastatud immateriaalsete varade (vt paragrahv 44):
 - i) esmalt kajastatud õiglase väärtuse;
 - ii) bilansilise jääkmaksumuse ja
 - iii) kas neid mõõdetakse pärast kajastamist vastavalt soetusmaksumuse mudelile või ümberhindluse mudelile;
- d) piiratud omandiõigusega immateriaalsete varade olemasolu ja bilansilise jääkmaksumuse ning kohustiste tagatisena panditud immateriaalsete varade bilansilise jääkmaksumuse;
- e) immateriaalse vara omandamiseks võetud lepinguliste kohustuste summa.

- 123 Immateriaalse vara kasuliku eluea piiramatuks hindamisel olulist osa etendanud asjaolu(de) kirjeldamisel võtab üksus arvesse paragrahvis 90 nimetatud asjaolude nimekirja.

Immateriaalsed varad, mida mõõdetakse kajastamise järgselt ümberhindluse mudeli põhjal

- 124 Kui immateriaalseid varasid arvestatakse ümberhinnatud väärtuses, avalikustab üksus järgmise teabe:

a) immateriaalsete varade liigi kohta:

- i) ümberhindluse jõustumiskuupäev;
- ii) ümberhinnatud immateriaalsete varade bilansilise jääkmaksumuse ja
- iii) bilansilise jääkmaksumuse, mis oleks finantsseisundi aruandes kajastatud, kui ümberhinnatud immateriaalsete varade liiki oleks pärast kajastamist mõõdetud vastavalt paragrahvis 74 esitatud soetusmaksumuse mudelile; ja

b) immateriaalse vara perioodi alguse ja lõpu ümberhindluse reservi summa, mis näitab perioodi jooksul toimunud muutusi ja reservi arvelt omanikele tehtavate väljamaksete suhtes kehtivaid piiranguid.**c) [välja jäetud]**

- 125 Avalikustamise eesmärgil võib osutada vajalikuks ümberhinnatud immateriaalsete varade liikide ühendamine suuremateks rühmadeks. Immateriaalsete varade liike ei tohi siiski ühendada, kui selle tulemusena tekiks liik, mis sisaldaks nii soetusmaksumuse kui ka ümberhindluse mudeli kohaselt mõõdetud summasid.

Teadus- ja arendusväljaminekud**126 Üksus avalikustab perioodi jooksul kuluna kajastatud uurimis- ja arendusväljaminekute koondsumma.**

127 Uurimis- ja arendusväljaminekud hõlmavad kõiki kulutusi, mis on otseselt seotud uurimis- ja arendustegevusega (paragrahvid 66 ja 67 kirjeldavad, millist tüüpi kulutused kuuluvad paragrahvis 126 esitatud avalikustamise nõuete alla).

Muu teave

128 Üksusel soovitatakse avaldada järgmine teave, kuid seda ei nõuta:

- a) kõigi täielikult amortiseeritud, kuid endiselt kasutuses olevate immateriaalsete varade kirjeldus ja
- b) selliste oluliste immateriaalsete varade lühikirjeldus, mida üksus kontrollib, kuid mis ei ole kajastatud varadena, kuna need ei vasta käesolevas standardis sätestatud kajastamiskriteeriumidele või on omandatud või loodud enne 1998. aastal välja antud IAS 38 *Immateriaalsed varad* versiooni jõustumist.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

129 [Välja jäetud]

130 Üksus rakendab käesolevat standardit:

- a) äriühendustes, mille lepingukuupäev on hiljem kui 31. märts 2004, omandatud immateriaalse vara arvestamisel ja
- b) muu immateriaalse vara arvestamisel edasiulatavalt esimesest aruandeaastast, mis algab 31. märtsil 2004 või hiljem. Seega ei korrigeeri üksus sellel kuupäeval kajastatud immateriaalsete varade bilansilist jääkmaksumust. Üksus rakendab aga sellel kuupäeval käesolevat standardit, et ümber hinnata selliste immateriaalsete varade kasulik eluiga. Kui ümberhindluse tulemusena üksus muudab vara kasuliku eluea pikkust, arvestatakse see muutus arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.

130A Üksus rakendab paragrahvis 2 kirjeldatud muudatusi 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRS 6 varasemale perioodile, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka sellele varasemale perioodile.

130B IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahve 85 ja 86 ning paragrahvi 118 punkti e alapunkti iii. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

130C IFRS 3-ga (parandatud 2008) muudeti paragrahve 12, 33–35, 68, 69, 94 ja 130, jäeti välja paragrahvid 38 ja 129 ning lisati paragrahv 115A. *IFRSide edasiarendustega* (välja antud aprillis 2009) muudeti paragrahve 36 ja 37. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatavalt 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Seetõttu ei korrigeerita summasisid, mis on kajastatud immateriaalsete varade ja firmaväärtuse suhtes eelnevates äriühendustes. Kui üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendab ta neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes ja avalikustab selle asjaolu.

130D *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) muudeti paragrahve 69, 70 ja 98 ning lisati paragrahv 69A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

130E [Välja jäetud]

- 130F IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühisettevõtmised* (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi 3 punkti e. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.
- 130G IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 ja 124 ning jäeti välja paragrahvid 39–41 ja 130E. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.
- 130H Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2010.–2012. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2013) muudeti paragrahvi 80. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 130I Üksus rakendab dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2010.–2012. aasta tsükkel* tehtud muudatust kõigi ümberhindamiste suhtes, mida kajastatakse selle muudatuse esmase rakendamise kuupäeval või pärast seda algavatel aruandeaastatel või sellele vahetult eelneval aruandeaastal. Üksus võib esitada, kuid ei pea esitama, korrigeeritud võrdlusandmed varasemate kajastatud perioodide kohta. Kui üksus esitab mõne varasema perioodi kohta korrigeerimata võrdlusandmed, toob ta selgelt välja teabe, mida ei ole korrigeeritud ning märgib, et see on koostatud erineval alusel ja selgitab seda alust.
- 130J Dokumendiga *Kulumi- ja amortisatsiooniarvestuse lubatavate meetodite selgitused* (IAS 16 ja IAS 38 muudatused) (välja antud mais 2014) muudeti paragrahve 92 ja 98 ning lisati paragrahvid 98 A–98C. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.
- 130K IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahve 3, 114 ja 116. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.
- 130L IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahve 3, 6, 113 ja 114. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.
- 130M IFRS 17-ga (välja antud mais 2017) muudeti paragrahvi 3. *IFRS 17 muudatustega* (välja antud juunis 2020) muudeti täiendavalt paragrahvi 3. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 17.

Sarnaste varade vahetus

- 131 Paragrahvis 129 ja paragrahvi 130 punktis b esitatud nõue rakendada käesolevat standardit edasiulatuvalt tähendab, et kui varasid vahetati enne käesoleva standardi jõustumiskuupäeva loobunud vara bilansilise jääkmaksumuse alusel, ei pea üksus vara õiglase väärtuse peegeldamiseks omandamise kuupäeval korrigeerima omandatud vara bilansilist jääkmaksumust.

Varasem rakendamine

- 132 Üksused, mille suhtes rakendatakse paragrahvi 130, võivad rakendada käesoleva standardi nõudeid enne paragrahvis 130 esitatud jõustumiskuupäeva. Juhul kui üksus rakendab käesolevat standardit enne neid jõustumiskuupäevi, rakendab ta samal ajal ka IFRS 3 ja IAS 36 (parandatud 2004).

IAS 38 (VÄLJA ANTUD 1998) TAGASIVÕTMINE

- 133 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 38 *Immateriaalsed varad* (välja antud 1998).

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 39

Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendavad üksused IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusallasse kuuluvate finantsinstrumentide kõikide liikide suhtes järgmistel juhtudel ja järgmises ulatuses:

a) **IFRS 9 lubab riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist ja**

b) **finantsinstrument on osa riskimaandamissuhtest, mis vastab käesoleva standardi kohaselt riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele.**

2A–7 [Välja jäetud]

MÕISTED

8 Järgmisi IFRS 13-s, IFRS 9-s ja IAS 32-s määratletud mõisteid kasutatakse käesolevas standardis IFRS 13 lisas A, IFRS 9 lisas A ja IAS 32 paragrahvis 11 määratletud tähenduses. IFRS 13-s, IFRS 9-s ja IAS 32-s on määratletud järgmised mõisted:

- finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus;
- kajastamise lõpetamine;
- tuletisinstrument;
- sisemise intressimäära meetod;
- sisemine intressimäär;
- omakapaliinstrument;
- õiglane väärtus;
- finantsvara;
- finantsinstrument;
- finantskohustus;

ja on antud juhiseid nende mõistete kasutamiseks.

9 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.**

Riskimaandamise arvestusega seotud mõisted

Siduv tulevikukohustus on siduv kokkulepe ressursside kindlaksmääratud koguse vahetamiseks kindlaksmääratud hinnaga kindlaksmääratud kuupäeval või kuupäeval tulevikus.

Prognoositav tehing on oodatav tehing tulevikus, mille suhtes ei ole siduvat tulevikukohustust.

Riskimaandamisinstrument on määratletud tuletisinstrument või (ainult välisvaluutakursside muutuste riski maandamise puhul) määratletud mittetuletisinstrumentist finantsvara või -kohustus ja mille õiglane väärtus või rahavood eeldatavasti tasakaalustavad määratletud maandatava alusinstrumenti või -tehingu õiglase väärtuse või rahavoogude muutused (paragrahvid 72–77 ja lisa A paragrahvid AG94–AG97 käsitlevad riskimaandamisinstrumenti mõistet täpsemalt).

Maandatav instrument või -tehing on vara, kohustus, siduv tulevikukohustus, kõrge tõenäosusega prognoositav tehing või netoinvesteering välismaisesse üksusesse, mis a) avab üksuse õiglase väärtuse või tulevaste rahavoogude muutuste riskidele ja b) on määratletud maandatavana (paragrahv 78–84 ja lisa A paragrahvid AG98–AG101 käsitlevad maandatavate alusinstrumentide või -tehingute mõistet täpsemalt).

Riskimaandamise efektiivsus on see ulatus, millega maandatavast riskist tulenevad maandatava alusinstrumenti või -teingu õiglase väärtuse või rahavoogude muutused tasakaalustatakse riskimaandamisinstrumenti õiglase väärtuse või rahavoogude muutustega (vt lisa A paragrahvid AG105–AG113A).

10–70 [Välja jäetud]

RISKIMAANDUS

71 **Kui üksus rakendab IFRS 9-t ega ole valinud arvestusmeetodit, mille kohaselt jätkatakse käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõuete (vt IFRS 9 paragrahv 7.2.21) rakendamist, rakendab ta IFRS 9 6. peatükis sätestatud riskimaandamisarvestuse nõudeid. Finantsvarade või -kohustiste portfelli ühe osa intressiriskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riski maandamise korral võib üksus kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.1.3 siiski rakendada käesolevat standardit, mitte IFRS 9 riskimaandamisarvestuse nõudeid. Sellisel juhul peab üksus rakendama ka portfelli intressiriski maandamise suhtes rakendatavaid õiglase väärtuse riskimaandamisarvestuse erinõudeid (vt paragrahvid 81A, 89A ja AG114–AG132).**

Riskimaandamisinstrumendid

Kriteeriumidele vastavad instrumendid

72 Käesolev standard ei piira neid asjaolusid, mille korral võib tuletisinstrumenti määratleda riskimaandamisinstrumentina tingimusel, et paragrahvi 88 tingimused on täidetud, välja arvatud mõnede väljastatud optsoonide puhul (vt lisa A paragrahv AG94). Kuid mittetuletisinstrumentid finantsvara või -kohustist võib määratleda riskimaandamisinstrumentina ainult valuutariski maandamisel.

73 Riskimaandamise arvestuse eesmärgil võib riskimaandamisinstrumentina määratleda ainult neid instrumente, mille puhul on kaasatud aruandva üksuse väline osapool (väline kontserni või eraldiseisva üksuse suhtes, mille kohta aruanne esitatakse). Ehkki kontserni kuuluvad eraldiseisvad üksused või allüksused võivad sõlmida riskimaandamistehinguid kontserni teiste üksuste või allüksustega, elimineeritakse konsolideerimisel kõik sellised kontsernisisesed tehingud. Seega ei vasta sellised riskimaandamistehingud riskimaandamise arvestuse kriteeriumidele kontserni konsolideeritud finantsaruannetes. Nad võivad siiski vastata riskimaandamise arvestuse kriteeriumidele kontserni kuuluvate eraldiseisvate üksuste konsolideerimata finantsaruannetes tingimusel, et nad on välised eraldiseisva üksuse või segmendi suhtes, mille kohta aruanne esitatakse.

Riskimaandamisinstrumentide määratlemine

74 Tavaliselt on riskimaandamisinstrumenti jaoks tervikuna vaid üksainus õiglase väärtuse mõõdik ja õiglase väärtuse muutusi põhjustavad tegurid on üksteisest sõltuvad. Seega määratleb üksus riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumenti kohta tervikuna. Ainukesed lubatud erandid on:

a) optsoonilepingu tegeliku väärtuse ja ajaväärtuse eraldamine ning ainult optiooni tegeliku väärtuse muutuse määratlemine riskimaandamisinstrumentina ja ajaväärtuse muutuse mitteamistamine; ja

b) forvardlepingu intressielemendi ja hetkehinna eraldamine.

Need erandid on lubatud, kuna optiooni tegelikku väärtust ja forvardi ülekursi saab tavaliselt mõõta eraldi. Dünaamiline riskimaandamisstrateegia, millega hinnatakse optsoonilepingu nii tegelikku kui ka ajaväärtust, võib vastata riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumidele.

- 75 kogu riskimaandamisinstrumendi ühte osa, näiteks 50 protsenti alussummast, võib määratleda riskimaandamisinstrumendina riskimaandamissuhtes. Kuid riskimaandamissuhet ei või määrata ainult osale riskimaandamisinstrumendi ajast.
- 76 Ühe riskimaandamisinstrumendi võib määrata rohkem kui üht liiki riski maandamiseks tingimusel, et a) maandatavaid riske saab selgelt kindlaks määrata, b) riskimaandamise efektiivsust saab tõestada ja c) on võimalik tagada riskimaandamisinstrumendi ja erinevate riskipositsioonide konkreetne määratlemine.
- 77 Kahte või mitut tuletisinstrumenti või nende osi (või valuutariski maandamisel kahe või mitme mittetuletisinstrumenti või nende osade, või tuletisinstrumentide ja mittetuletisinstrumentide või nende osade kombinatsiooni) võib vaadelda koos ja määratleda ühiselt riskimaandamisinstrumendina, sealhulgas siis, kui mõningatest tuletisinstrumentidest tulenev (tulenevad) risk (riskid) tasaarvestab (tasaarvestavad) muudest tuletisinstrumentidest tulenevaid riske. Kuid intressimäärakoridor või muu tuletisinstrument, mis ühendab väljastatud ja ostetud optiooni, ei vasta tuletisinstrumenti kriteeriumidele, kui see on sisuliselt väljastatud neto-optioon (mille eest on saadud netopreemiat). Samuti võib kahte või enam instrumenti (või nende osi) määratleda riskimaandamisinstrumendina ainult juhul, kui ükski neist ei ole väljastatud optioon või väljastatud neto-optioon.

Maandatavad instrumendid või tehingud

Kriteeriumidele vastavad objektid

- 78 Maandatav instrument või tehing võib olla kas kajastatud vara või kohustus, kajastamata siduv tulevikukohustus, kõrge tõenäosusega prognoositav tehing või netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse. Riskimaandamise objektiks olev instrument või tehing võib olla a) üksainus vara, kohustus, siduv tulevikukohustus, kõrge tõenäosusega prognoositav tehing või netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse, b) sarnaste riskitunnustega varade, kohustiste, siduvate tulevikukohustuste, suure tõenäosusega prognoositavate tehingute või välismaistes äriüksustes tehtud netoinvesteeringute rühm või c) ainult portfelli intressiriski maandamise puhul, finantsvarade või -kohustiste portfelli see osa, mille sarnaseid riske maandatakse.
- 79 [Välja jäetud]
- 80 Riskimaandamise arvestuse eesmärgil saab ainult neid varasid, kohustisi, siduvaid tulevikukohustusi või kõrge tõenäosusega prognoositavaid tehinguid, mille puhul on kaasatud üksuse väline osapool, määratleda maandatavate alusinstrumentide või -tehingutena. Järelikult saab riskimaandamise arvestust rakendada samasse kontserni kuuluvate üksuste vaheliste tehingute suhtes ainult nende üksuste individuaalsetes või konsolideerimata finantsaruannetes ja mitte kontserni konsolideeritud finantsaruannetes, välja arvatud investeerimisüksuse (nagu määratletud IFRS 10-s) konsolideeritud finantsaruanded, mille puhul konsolideeritud finantsaruannetes ei elimineerita investeerimisüksuse ja tema kasumiaruandes õiglases väärtuses mõõdetavate tütarettevõtete vahelisi tehinguid. Erandina võib konsolideeritud finantsaruandes riskimaandamisobjekti kriteeriumidele siiski vastata kontsernisese rahalise kirje välisvaluutarisk (näiteks kahe tütar-ettevõtja vaheline kreditoorne/debitoorne võlgnevus), kui sellega kaasneb avatus välisvaluuta vahetuskursi kasumite või kahjumite võimalusele, mis ei ole konsolideerimisel vastavalt IAS 21-le *Valuutakursside muutuste mõjud* täielikult kõrvaldatud. Vastavalt IAS 21-le ei ole välisvaluuta vahetuskursside kasumid ja kahjumid kontsernisestelt rahalistelt kirjetelt konsolideerimisel täielikult kõrvaldatud, kui kontsernisene rahaline kirje on tekkinud tehingust kahe kontserni kuuluva üksuse vahel, kes kasutavad eri valuutasid. Lisaks võib suure tõenäosusega kontsernisese tehingu välisvaluutarisk olla esitatud konsolideeritud raamatupidamisaruandes riskimaandamisobjektina tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapooleks oleva üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

Finantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena

- 81 Kui maandatav instrument on finantsvara või -kohustus, siis võib see olla maandatavaks instrumendiks nende riskide suhtes, mis seonduvad ainult selle instrumendi rahavoogude või õiglase väärtuse osaga (nagu näiteks üks või mitu valitud lepingujärgset rahavoogu, või nende osad või õiglase väärtuse protsentuaalne osa) tingimusel, et efektiivsust on võimalik mõõta. Näiteks võib intressikandva vara või kohustise intressiriskile avatud positsiooni kindlakstehtavat ja eraldi mõõdetavat osa määratleda maandatava riskina (näiteks maandatava finantsinstrumendi riskivaba intressimäär või kogu intressiriskile avatud positsiooni viitintressimääraks olev osa).
- 81A Finantsvarade või -kohustiste portfelli intressiriskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riskimaandamise (ja ainult sellise riskimaandamise) puhul võib riskimaandatavat osa määratleda pigem valuutasummana (näiteks dollari, euro, naelsterlingi või randi summana) kui eraldiseivate varadena (või kohustistena). Ehkki portfelli võib riskijuhtimise eesmärgil sisaldada nii varasid kui ka kohustisi, on määratletav summa kas varade summa või kohustiste summa. Nii varasid kui ka kohustisi sisaldava netosumma määratlemine ei ole lubatud. Üksus võib maandada sellise määratletud summaga seotud intressiriski osa. Näiteks kui maandatakse ettemakstavaid varasid sisaldava portfelli riske, võib üksus maandada õiglase väärtuse muutuse, mis on tingitud maandatava intressimäära muutusest, pigem eeldatava, mitte lepingujärgse ümberhindamise kuupäeva alusel. [...].

Mittefinantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena

- 82 **Kui maandatav instrument on mittefinantsvara või mittefinantskohustus, siis käsitletakse seda maandatava instrumendina a) valuutariskide suhtes või b) tervikuna kõikide riskide suhtes, kuna muudest riskidest, välja arvatud valuutakursiriskidest, tulenevatele rahavoogude või õiglase väärtuse muutustele vastava osa eraldamine ja mõõtmine on keeruline.**

Objektide rühma määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena

- 83 Sarnased varad või kohustised ühendatakse ning neid maandatakse rühmana ainult siis, kui rühma kuuluvatel eraldiseivatel varadel või eraldiseivatel kohustistel on samad riskipositsioonid, mis on määratletud maandatavatena. Veelgi enam, rühma iga eraldiseisva alusinstrumendi maandatavast riskist tuleneva õiglase väärtuse muutus on eeldatavasti ligikaudu proportsionaalne instrumentide rühma maandatavast riskist tuleneva õiglase väärtuse kogu muutusega.
- 84 Kuna üksus hindab riskimaandamise efektiivsust riskimaandamisinstrumendi (või sarnaste riskimaandamisinstrumendi rühma) ja maandatava instrumendi või tehingu (või sarnaste maandatavate instrumentide või tehingute rühma) õiglase väärtuse või rahavoogude muutuse võrdlemise teel, ei vasta riskimaandamisinstrumendi võrdlemine üldise netopositsiooniga (nt sarnaste lõpptähtaegadega kõikide fikseeritud määraga varade ja fikseeritud määraga kohustiste netosummaga), spetsiifilise maandatava instrumendiga või tehinguga võrdlemise asemel, riskimaandamise arvestuse kriteeriumidele.

Riskimaandamisarvestus

- 85 Riskimaandamisarvestus kajastab riskimaandamisinstrumendi ja maandatava instrumendi või tehingu õiglase väärtuse muutuste tasaarvestavat mõju kasumile või kahjumile.
- 86 **Riskimaandamissuhteid on kolme liiki:**

a) *õiglase väärtuse riski maandamine*: kajastatud vara või kohustise või kajastamata siduva tulevikukohustuse või sellise teatud riskiga seotud vara, kohustise või siduva tulevikukohustuse kindlaksmääratud osa, mis on omistatav konkreetsele riskile ja võib mõjutada kasumit või kahjumit, õiglase väärtuse muutustele avatud positsioonide riski maandamiseks;

b) *rahavoogude riski maandamine*: selliste rahavoogude kõikumiste riskipositsioonide maandamine, mis i) tulenevad kajastatud vara või kohustisega seotud riskidest (nagu näiteks muutuva intressimääraga laenu kas kõik või mõned tulevased intressimaksud) või kõrge tõenäosusega prognoositavast tehingust ja ii) võivad mõjutada kasumit või kahjumit;

c) IAS 21-s määratletud välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine.

87 Siduva tulevikukohustuse valuutariski riskimaandamist võib kajastada kas õiglase väärtuse riski maandavana või rahavoogude riski maandavana.

88 Riskimaandamissuhe vastab riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele kooskõlas paragrahvidega 89–102 üksnes siis, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

a) Riskimaandamise alustamisel määratletakse formaalselt ja dokumenteeritakse riskimaandamissuhe ning üksuse riskihalduse eesmärk ja strateegia. Dokumenteerimisel määratakse kindlaks riskimaandamisinstrument, maandatav instrument või tehing, maandatava riski olemus ja see, kuidas üksus hindab riskimaandamisinstrumendi efektiivsust, tasaarvestades avatud positsioonid maandatava instrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste osas, mis on omistatavad maandatud riskile;

b) eeldatakse, et riskimaandamine on väga efektiivne (vt lisa A paragrahvid AG105–AG113A) maandatavast riskist tulenevate õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste tasaarvestamisel vastavalt kõnealuse riskimaandamissuhte algselt dokumenteeritud riskijuhtimise strateegiale;

c) rahavoogude riskimaandamise puhul peab maandatav prognoositav tehing olema väga tõenäoline ja avatud rahavoogude kõikumistele, mis võivad lõpptulemusena mõjutada kasumit või kahjumit;

d) riskimaandamisinstrumendi tõhusust saab usaldusväärselt mõõta, st riskimaandamisobjekti õiglast väärtust või selle maandatava riskiga seotud rahavoogusid ja riskimaandamisinstrumendi õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta;

e) riskimaandamist hinnatakse jooksvalt ning tehakse kindlaks, et see oli tegelikult väga efektiivne kõigi finantsaruandluse perioodide jooksul, milleks antud riskimaandamine oli ette nähtud.

Õiglase väärtuse riski maandamine

89 Kui õiglase väärtuse riski maandamine vastab aruandlusperioodi jooksul paragrahvis 88 sätestatud tingimustele, kajastatakse seda järgmiselt:

a) kasumit või kahjumit, mis tuleneb riskimaandamisinstrumendi ümberhindamisest õiglasesse väärtusesse (tuletisinstrumendist riskimaandamisinstrumendi puhul) või kooskõlas IAS 21-ga mõõdetud finantsinstrumendi bilansilise jääkmaksumuse välisvaluuta komponendi (mittetuletisinstrumendist riskimaandamisinstrumendi puhul) ümberhindamisest, kajastatakse kasumiaruandes, ja

b) riskimaandamisobjekti kasumi või kahjumiga, mis tuleneb maandatavast riskist, korrigeeritakse riskimaandamisobjekti bilansilist jääkmaksumust ja seda kajastatakse kasumiaruandes. Seda rakendatakse siis, kui riskimaandamisobjekti kajastatakse muul juhul soetusmaksumuses. Maandatavast riskist tuleneva kasumi või kahjumi kajastamist kasumiaruandes rakendatakse siis, kui riskimaandamisobjekti mõõdetakse õiglasest väärtuses muus koondkasumis kooskõlas IFRS 9 paragrahvi 4.1.2A.

89A Finantsvarade või -kohustiste portfelli ühe osa intressiriskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riski maandamise puhul (ja ainult sellise maandamise puhul) võib paragrahvi 89 punkti b nõuete järgimiseks esitada maandatavast instrumendist tuleneva kahjumi või kasumi ühel kahest järgmisest viisist:

- a) varades ühel eraldi kirjel nende ümberhindamise perioodide jooksul, mil maandatav instrument on vara, või
- b) kohustistes ühel eraldi kirjel nende ümberhindamise perioodide jooksul, mil maandatav instrument on kohustus.

Punktides a ja b viidatud eraldi kirjed esitatakse finantsvarade või -kohustiste järel. Nendel kirjetel toodud summad eemaldatakse finantsseisundi aruandest siis, kui nendega seotud varade või kohustiste kajastamine lõpetatakse.

90 Kui maandatakse ainult riskimaandamisobjekti teatud riske, siis maandatava riskiga mitteseotud riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse kajastatavaid muutusi kajastatakse vastavalt IFRS 9 paragrahvile 5.7.1.

91 **Üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvis 89 määratletud riskimaandamisarvestuse, kui:**

a) riskimaandamisinstrument aegub või müüakse, lõpetatakse või täidetakse. Selles kontekstis ei ole riskimaandamisinstrumendi väljavahetamine või asendamine teise riskimaandamisinstrumendi vastu instrumendi aegumine ega lõpetamine, kui selline väljavahetamine või asendamine on üksuse dokumenteeritud riskimaandamisstrateegia osa. Lisaks puudub selles kontekstis riskimaandamisinstrumendi aegumine või lõpetamine, kui:

i) kehtivate õigusnormide või õigusnormide kehtestamise tulemusena lepivad riskimaandamisinstrumendi pooled kokku, et tehingu algse vastaspoole asendab üks või mitu kliirivat vastaspoolt, eesmärgiga saada iga poole uueks vastaspooleks. Kõnealuses kontekstis on kliiriv vastaspool keskne vastaspool (mõnikord nimetatud ka „kliiringukojaks“ või „kliiringuasutuseks“) või üksus või üksused, näiteks kliiringukoja kliiriv liige või kliiringukoja kliiriva liikme klient, kes tegutseb vastaspoolena, et keskne vastaspool saaks kliirimist sooritada. Kui aga riskimaandamisinstrumendi osapooled asendavad oma algsed vastaspoole teiste vastaspooltega, kohaldatakse käesolevat paragrahvi üksnes juhul, kui iga kõnealune osapool sooritab kliirimise sama keskse vastaspoolega;

ii) muud võimalikud riskimaandamisinstrumendi muudatused piirduvad nendega, mis on vajalikud vastaspoole selliseks asendamiseks. Sellised muudatused piirduvad nendega, mis vastavad tingimustele, mida eeldatakse juhul, kui riskimaandamisinstrument oleks algselt kliiritud kliiriva vastaspoolega. Need muudatused hõlmavad muudatusi tagatishõuetes, nõuetes ja võlgade saldode tasaarvestamise õigustes ning võetavates tasudes;

b) riskimaandus ei vasta enam paragrahvis 88 toodud riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele, või

c) üksus tühistab määratluse.

92 Maandatava finantsinstrumendi, mille puhul kasutatakse sisemise intressimäära meetodit, bilansilise jääkmaksumuse paragrahvi 89 punkti b kohane korrigeerimine (või portfelli intressiriski maandamise korral, paragrahvis 89A kirjeldatud eraldi finantsseisundi aruandelise kirje korrigeerimine) amortiseeritakse kasumiaruandes. Amortiseerimist võib alustada kohe pärast korrigeerimist ja mitte hiljem, kui lõpetatakse maandatava instrumendi korrigeerimine maandatavast riskist tuleneva õiglase väärtuse muutuste suhtes. Korrigeerimine põhineb ümberarvestatud sisemisel intressimääral amortiseerimise alguskuupäeva seisuga. Kui finantsvarade või -kohustiste portfelli intressiriskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riskimaandamise (ja ainult sellise riskimaandamise) puhul ei ole amortiseerimine ümberarvutatud sisemist intressimäära kasutades teostatav, amortiseeritakse korrigeerimist lineaarselt. Korrigeerimine amortiseeritakse täies ulatuses finantsinstrumendi lõpp-tähtajaks või portfelli intressiriski maandamisel vastava ümberhindamise perioodi jooksul.

93 Kui kajastamata siduvat tulevikukohustust määratletakse maandatava instrumendi või -tehinguna, siis maandatavast riskist tulenevat edaspidist kumulatiivset siduva tulevikukohustuse õiglase väärtuse muutust kajastatakse vara või kohustisena ning vastavat kasumit ja kahjumit kajastatakse kasumiaruandes (vt paragrahvi 89 punkt b). Riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutused kajatakse samuti kasumiaruandes.

94 Kui üksus võtab siduva tulevikukohustuse varaobjekti ostmiseks või kohustise võtmiseks, mis on maandatavaks instrumendiks õiglase väärtuse riskimaandamisel, siis vara või kohustise esialgset bilansilist jääkmaksumust, mis tuleneb üksuse siduva tulevikukohustuse täitmisest, korrigeeritakse, et võtta arvesse ka finantsseisundi aruandes kajastatud siduva tulevikukohustuse õiglase väärtuse maandatud riski väljendavat kumulatiivset muutust.

Rahavoo riskimaandus

95 **Kui rahavoogude riskimaandamine vastab aruandlusperioodi jooksul paragrahvi 88 tingimustele, kajastatakse seda järgmiselt:**

a) seda osa riskimaandamisinstrumendist saadavast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahv 88), kajastatakse muus koondkasumis ja

b) riskimaandamisinstrumendi kasumi või kahjumi ebaefektiivset osa kajastatakse kasumiaruandes.

96 Rahavoogude riskimaandamist kajastatakse täpsemalt järgmiselt:

a) maandatava instrumendiga seotud omakapitali eraldi komponenti korrigeeritakse ühega järgmistest summadest, olenevalt sellest, kumb on väiksem (absoluutsummad):

i) kumulatiivne kasum või kahjum riskimaandamisinstrumendilt alates selle jõustumisest ja

ii) kumulatiivne muutus maandatava instrumendi eeldatavate tulevaste rahavoogude õiglasest väärtusest (nüüdisväärtusest) alates riskimaandamise alustamisest;

b) riskimaandamisinstrumendi või selle määratletud osa (mis ei ole efektiivne riskimaandamine) mis tahes ülejäänud kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes ja

c) kui üksuse dokumenteeritud riskijuhtimise strateegias konkreetse riskimaandamissuhte kohta ei võeta riskimaandamise efektiivsuse hindamisel arvesse kahjumi või kasumi teatud komponenti või riskimaandamisinstrumendist tulenevaid rahavoogusid (vt paragrahvid 74, 75 ja paragrahvi 88 punkt a), siis see kasumi või kahjumi väljajäetud komponent kajastatakse vastavalt IFRS 9 paragrahvile 5.7.1.

97 **Kui prognoositava tehingu riskimaandamine tingib edaspidi finantsvara või -kohustise kajastamise, siis sellest tulenevad kasumid ja kahjumid, mida kajastati muus koondkasumis kooskõlas paragrahvi 95, liigitatakse omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1 (parandatud 2007)) samal perioodil või perioodidel, mille jooksul maandatavad prognoositavad rahavood mõjutavad kasumit või kahjumit (nagu näiteks perioodid, mil kajastatakse intressituluseid või -kuluseid). Siiski, kui üksus eeldab, et kas kõik või osa muus koondkasumis kajastatud kahjumist ei ole kaetav ühe või mitme perioodi jooksul tulevikus, liigitab ta ümberliigitamiskandega kasumiaruandesse ümber selle summa, mis ei ole eeldatavasti kaetav.**

98 **Kui prognoositava tehingu riskimaandamine tingib edaspidi mittefinantsvara või -kohustise kajastamise või kui mittefinantsvara või -kohustise prognoositav tehing muutub siduvaks tulevikukohustuseks, mille suhtes rakendatakse õiglase väärtuse riskimaandamisarvestuse põhimõtteid, siis rakendab üksus kas allpool esitatud punkti a või b:**

- a) See liigitab seonduvad kasumid ja kahjumid, mida kajastati muus koondkasumis vastavalt paragrahvile 95, ümber kasumisse või kahjumisse (vt IAS 1 (parandatud 2007)) samal perioodil või perioodidel, mil omandatud vara või võetud kohustus mõjutab kasumit või kahjumit (nagu näiteks perioodidel, mil amortisatsioonikulu või müügikulu kajastatakse). Kuid kui üksus eeldab, et kas kõik või osa muus koondkasumis kajastatud kahjumist ei ole kaetav ühes või mitmes perioodis tulevikus, liigitab ta selle summa, mis ei ole eeldatavasti kaetav, omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse;
- b) ta eemaldab vastavalt paragrahvile 95 muus koondkasumis kajastatud seonduvad kasumid või kahjumid muus koondkasumis ja lisab need vara või kohustise esmasele soetusmaksumusele või muule bilansilisele jääkmaksumusele.
- 99 Üksus võtab paragrahvi 98 punkti a või b kasutusele oma arvestusmeetodina ja rakendab seda järjepidevalt kõikide paragrahvis 98 viidatud riskimaandamistele.
- 100 Nende rahavoogude riskimaandamisinstrumentide puhul, mida ei käsitleta paragrahvides 97 ja 98, liigitakse muus koondkasumis kajastatud summad omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1 (parandatud 2007)) samal perioodil või perioodidel, mil maandatavad prognoositavad rahavood mõjutavad kasumit või kahjumit (näiteks kui toimub prognoositav müük).
- 101 Mis tahes järgmise asjaolu esinemisel lõpetab üksus paragrahvides 95–100 määratletud riskimaandamisarvestuse edasiulatuvalt:
- a) riskimaandamisinstrument aegub või müüakse, lõpetatakse või täidetakse. Sellisel juhul riskimaandamisinstrumenti kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), jääb omakapitali koosseisu kuni prognoositava tehingu toimumiseni. Kui tehing toimub, rakendatakse paragrahve 97, 98 või 100. Käesoleva punkti kohaldamisel ei ole riskimaandamisinstrumenti väljavahetamine või asendamine teise riskimaandamisinstrumenti vastu instrumenti aegumine ega lõpetamine, kui selline väljavahetamine või asendamine on üksuse dokumenteeritud riskimaandamisstrateegia osa. Lisaks ei ole käesoleva punkti kohaldamisel tegemist riskimaandamisinstrumenti aegumise või lõpetamisega, kui:
- i) kehtivate õigusnormide või õigusnormide kehtestamise tulemusena lepivad riskimaandamisinstrumenti pooled kokku, et tehingu algse vastaspoole asendab üks või mitu kliirivat vastaspoolt, eesmärgiga saada iga poole uueks vastaspooleks. Kõnealuses kontekstis on kliiriv vastaspool keskne vastaspool (mõnikord nimetatud ka „kliiringukojaks“ või „kliiringuasutuseks“) või üksus või üksused, näiteks kliiringukoja kliiriv liige või kliiringukoja kliiriva liikme klient, kes tegutseb vastaspoolena, et keskne vastaspool saaks kliirimist sooritada. Kui aga riskimaandamisinstrumenti osapooled asendavad oma algsed vastaspoole teiste vastaspooltega, kohaldatakse käesolevat paragrahvi üksnes juhul, kui iga kõnealune osapool sooritab kliirimise sama keskse vastaspoolega;
- ii) muud võimalikud riskimaandamisinstrumenti muudatused piirduvad nendega, mis on vajalikud vastaspoole selliseks asendamiseks. Sellised muudatused piirduvad nendega, mis vastavad tingimustele, mida eeldatakse juhul, kui riskimaandamisinstrument oleks algselt kliiritud kliiriva vastaspoolega. Need muudatused hõlmavad muudatusi tagatisnõuetes, nõuetes ja võlgade saldode tasaarvestamise õigustes ning võetavates tasudes;

- b) riskimaandus ei vasta enam paragrahvis 88 toodud riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele. Sellisel juhul riskimaandamisinstrumendi kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), jääb omakapitali koosseisu kuni prognoositava tehingu toimumiseni. Kui tehing toimub, rakendatakse paragrahve 97, 98 või 100.
- c) prognoositava tehingu toimumist enam ei eeldata, mille korral riskimaandamisinstrumendi kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), tuleb liigitada omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse. Prognoositava tehingu, mis ei ole enam väga tõenäoline (vt paragrahvi 88 punkt c), toimumist võib veel eeldada;
- d) üksus tühistab määratluse. Prognoositava tehingu riskimaandamisel jääb riskimaandamisinstrumendi kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), omakapitali koosseisu kuni prognoositava tehingu toimumiseni või kuni ajani, mil selle toimumist enam ei eeldata. Kui tehing toimub, rakendatakse paragrahve 97, 98 või 100. Kui tehingu toimumist enam ei eeldata, liigitatakse muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse (ümberliigitamiskanne).

Netoinvesteeringu riskimaandus

102 Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamist, sealhulgas netoinvesteeringu osana kajastatava rahalise vara riskimaandamist (vt IAS 21) kajastatakse sarnaselt rahavoogude riskimaandamisega:

- a) seda osa riskimaandamisinstrumendist saadavast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahv 88), kajastatakse muus koondkasumis ja
- b) ebaefektiivset osa kajastatakse kasumiaruandes.

Riskimaandamisinstrumendist tulenev kasum või kahjum, mis on seotud muus koondkasumis kajastatud riskimaandamisinstrumendi efektiivse osaga, liigitatakse ümber omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1 (parandatud 2007)) kooskõlas IAS 21 paragrahvidega 48–49 välismaise äriüksuse võõrandamisel või osalisel võõrandamisel.

Ajutised erandid riskimaandamisarvestuse erinõuete rakendamisest

102A Üksus rakendab paragrahve 102D–102N ja 108G kõigi viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud riskimaandamissuhete suhtes. Neid paragrahve rakendatakse üksnes selliste riskimaandamissuhete suhtes. Riskimaandamissuhe on viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud üksnes juhul, kui reform tekitab ebakindlust seoses järgmisega:

- a) (lepinguline või lepingus sätestamata) viiteintressimäär, mis on määratletud maandatud riskina, ja/või
- b) maandatud instrumendi või riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastus või summa.

102B Paragrahvide 102D–102N kohaldamisel tähendab termin „viiteintressimäära reform“ kogu turgu hõlmavat viiteintressimäära reformi, sealhulgas viiteintressimäära asendamist alternatiivse võrdlusmääraga, näiteks finantsstabiilsuse nõukogu 2014. aasta juuli aruandes „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“⁽²⁶⁾ („Oluliste viiteintressimäärade reform“) esitatud soovitude põhjal.

⁽²⁶⁾ Aruanne „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ on avaldatud aadressil http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

102C Paragrahvides 102D–102N ette nähtud erandeid rakendatakse üksnes neis paragrahvides nimetatud nõuete suhtes. Üksus jätkab kõigi muude riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist kõigi viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud riskimaandamissuhete suhtes.

Äärmise tõenäosuse nõue rahavoogude riskimaandamisel

102D Selleks et rakendada paragrahvi 88 punkti c nõuet, et prognoositav tehing peab olema äärmiselt tõenäoline, eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

Muus koondkasumis kajastatud kumulatiivse kasumi või kahjumi ümberliigitamine

102E Et teha paragrahvi 101 punktis c sätestatud nõude rakendamiseks kindlaks, kas prognoositava tehingu toimumist enam ei eeldata, eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

Mõjususe hindamine

102F Paragrahvi 88 punktis b ja paragrahvi AG105 punktis a sätestatud nõuete rakendamisel eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog ja/või maandatud risk, või viiteintressimäär, millel põhineb riskimaandamisinstrumendi rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

102G Paragrahvi 88 punkti e kohase nõude rakendamisel ei nõuta üksuselt riskimaandamissuhte lõpetamist seetõttu, et riskimaandamise tegelikud tulemused ei vasta paragrahvi AG105 punktis b esitatud nõuetele. Kahtluste vältimiseks järgib üksus muid paragrahvis 88 sätestatud tingimusi, sealhulgas paragrahvi 88 punkti b kohast edasiulatuvat hindamist, et hinnata, kas riskimaandamissuhte tuleb katkestada.

Finantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena

102H Kui ei tule kohaldada paragrahvi 102I, rakendab üksus lepingus sätestamata intressiriski võrdlusaluse osa suhtes paragrahvides 81 ja AG99F sätestatud nõuet, et määratud osa peab olema eraldi kindlaks tehtav, üksnes riskimaandamissuhte alustamisel.

102I Kui üksus kooskõlas oma riskimaandamise dokumentatsiooniga ennistab (st lõpetab ja alustab uuesti) riskimaandamissuhteid sageli, sest nii riskimaandamisinstrument kui ka maandatud instrument muutuvad sageli (st üksus kasutab dünaamilist protsessi, milles ei maandatud instrumentid ega selle riski maandamiseks kasutatavad riskimaandamisinstrumendid ei jää pikaks ajaks samaks), rakendab üksus paragrahvides 81 ja AG99F sätestatud nõuet määratud osa selge eristatavuse kohta vaid juhul, kui ta algselt selles riskimaandamissuhtes maandatud instrumendi määratles. Maandatud instrumenti, mida on riskimaandamissuhtes hinnatud selle algsel määramisel, olenemata sellest, kas hindamine toimus riskimaandamise alustamisel või hiljem, samas riskimaandamissuhtes hiljem ümbermääratlemisel enam uuesti ei hinnata.

Kohaldamise lõpptähtaeg

102J Üksus lõpetab maandatud instrumendi suhtes edasiulatuvalt paragrahvi 102D rakendamise olenevalt sellest, kumb on varasem siis,

a) kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödunud ja

b) kui riskimaandamissuhte, millega maandatud instrument on seotud, lõpetatakse.

- 102K Üksus lõpetab edasiulatavalt paragrahvi 102E rakendamise olenevalt sellest, kumb on varasem siis,
- kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas ja
 - kui kogu lõpetatud riskimaandamissuhtega seotud muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum on ümber liigitatud kasumisse või kahjumisse.
- 102L Üksus lõpetab edasiulatavalt paragrahvi 102F rakendamise:
- maandatud instrumendi suhtes siis, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud riskiga või maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas, ja
 - riskimaandamisinstrumendi suhtes siis, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas.
- Kui riskimaandamissuhe, millega maandatud instrument ja riskimaandamisinstrument on seotud, lõpetatakse varem kui paragrahvi 102L punktis a sätestatud kuupäeval või paragrahvi 102L punktis b sätestatud kuupäeval, siis lõpetab üksus alates lõpetamise kuupäevast edasiulatavalt selle riskimaandamissuhte suhtes paragrahvi 102F rakendamise.
- 102M Üksus lõpetab riskimaandamissuhte suhtes edasiulatavalt paragrahvi 102G rakendamise järgmistel juhtudel, olenevalt sellest, kumb on varasem:
- kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatava riskiga ning maandatava instrumendi või tehingu ja riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas ja
 - kui riskimaandamissuhe, mille suhtes erandit rakendatakse, lõpetatakse.
- 102N Kui üksus määratleb objektide rühma maandatud instrumendina või finantsinstrumentide kombinatsioonina riskimaandamisinstrumendina, lõpetab ta edasiulatavalt paragrahvide 102D–102G rakendamise üksiku objekti või finantsinstrumendi suhtes olenevalt olukorrast kooskõlas paragrahvidega 102J, 102K, 102L või 102M, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud riskiga ja/või selle objekti või finantsinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas.
- 102O Üksus lõpetab edasiulatavalt paragrahvide 102H ja 102I rakendamise järgmistel juhtudel, olenevalt sellest, kumb on varasem:
- kui viiteintressimäära reformi tõttu nõutavad muudatused tehakse lepinguväliselt kindlaks määratud riskiosas, rakendades paragrahvi 102P, või
 - kui lõpetatakse riskimaandamissuhe, milles on määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskiosa.

Viiteintressimäära reformist tulenevad täiendavad ajutised erandid

Riskimaandamisarvestus

- 102P Kui lõpetatakse paragrahvide 102D–102I nõuete kohaldamine riskimaandamissuhte suhtes (vt paragrahvid 102J–102O), muudab üksus selle riskimaandamissuhte varem dokumenteeritud formaalset määratlust, et kajastada viiteintressimäära reformi tõttu nõutavaid muudatusi, st muudatused on kooskõlas IFRS 9 paragrahvide 5.4.6–5.4.8 nõuetega. Selles kontekstis muudetakse riskimaanduse määratlust ainult selleks, et teha üks või mitu järgmistest muudatustest:

- a) alternatiivse viiteintressimäära (lepingupõhiselt või lepinguväliselt kindlaks määratud) määratlemine maandatava riskina;
- b) maandatava instrumendi või tehingu kirjelduse, sealhulgas maandatava rahavoo või õiglase väärtuse määratletud osa kirjelduse muutmine;
- c) riskimaandamisinstrumendi kirjelduse muutmine või
- d) selle kirjelduse muutmine, kuidas üksus hindab riskimaandamise efektiivsust.

102Q Üksus rakendab ka paragrahvi 102P punkti c nõuet, kui täidetud on järgmised kolm tingimust:

- a) üksus teeb viiteintressimäära reformi tõttu nõutava muudatuse, kasutades muud meetodit kui riskimaandamisinstrumendi lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise aluse muutmine (nagu on kirjeldatud IFRS 9 paragrahvis 5.4.6);
- b) algse riskimaandamisinstrumendi kajastamist ei lõpetata ja
- c) valitud meetod on majanduslikult samaväärne algse riskimaandamisinstrumendi lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise aluse muutmisega (nagu on kirjeldatud IFRS 9 paragrahvides 5.4.7 ja 5.4.8).

102R Paragrahvide 102D–102I nõuete kohaldamine võib lõppeda eri ajal. Seepärast võib juhtuda, et üksus peab paragrahvi 102P rakendamisel muutma riskimaandamissuhete formaalset määratlust eri aegadel või muutma riskimaandamissuhete formaalset määratlust mitu korda. Siis ja ainult siis, kui selline muudatus tehakse riskimaandamise määratluses, rakendab üksus paragrahve 102V–102Z2, nagu on asjakohane. Üksus rakendab ka paragrahvi 89 (õiglase väärtuse riskimaanduse puhul) või paragrahvi 96 (rahavoo riskimaanduse puhul), et arvestada kõiki maandatava instrumendi või tehingu või riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutusi.

102S Üksus muudab riskimaandamissuhte, nagu on nõutud paragrahvis 102P, selle aruandeperioodi lõpuks, mille jooksul tehakse maandatavas riskis, maandatavas instrumendis või tehingus või riskimaandamisinstrumendis viiteintressimäära reformi tõttu nõutav muudatus. Kahtluste vältimiseks ei kujuta selline riskimaandamissuhte formaalse määratluse muudatus endast riskimaandamissuhte lõpetamist ega uue riskimaandamissuhte määratlemist.

102T Kui lisaks viiteintressimäära reformi tõttu nõutavatele muudatustele muudetakse ka riskimaandamissuhte määratletud finantsvara või -kohustist (nagu on kirjeldatud IFRS 9 paragrahvides 5.4.6–5.4.8) või riskimaandamissuhte määratlust (nagu on ette nähtud paragrahvis 102P), rakendab üksus kõigepealt käesoleva standardi kohaselt kohaldatavaid nõudeid, et teha kindlaks, kas need täiendavad muudatused toovad kaasa riskimaandamisarvestuse lõpetamise. Kui täiendavad muudatused ei too kaasa riskimaandamisarvestuse lõpetamist, muudab üksus riskimaandamissuhte formaalset määratlust, nagu on kindlaks määratud paragrahvis 102P.

102U Paragrahvides 102V–102Z3 ette nähtud erandeid rakendatakse üksnes neis paragrahvides sätestatud nõuete suhtes. Üksus rakendab kõiki muid käesoleva standardi kohaseid riskimaandamisarvestuse nõudeid, sealhulgas paragrahvis 88 sätestatud kriteeriume, riskimaandamissuhte suhtes, mida viiteintressimäära reform otseselt mõjutab.

*Kriteeriumidele vastavate riskimaandamissuhete arvestus**Tagasiulatuv efektiivsuse hindamine*

- 102V Riskimaandamissuhte tagasiulatava efektiivsuse kumulatiivseks hindamiseks paragrahvi 88 punkti e rakendades ja ainult sel eesmärgil võib üksus otsustada maandatava instrumendi või tehingu ja riskimaandamisinstrumendi kumulatiivsed õiglase väärtuse muutused nullida, kui lõpetatakse paragrahvi 102G rakendamine, nagu on ette nähtud paragrahvis 102M. See otsus tehakse iga riskimaandamissuhte kohta eraldi (st individuaalse riskimaandamissuhte alusel).

Rahavoo riskimaandus

- 102W Paragrahvi 97 rakendamisel loetakse hetkel, mil üksus muudab maandatava instrumendi või tehingu kirjeldust, nagu on ette nähtud paragrahvi 102P punktis b, muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum põhinevaks alternatiivsel viitemääral, mille alusel määratakse kindlaks maandatavad tulevased rahavood.
- 102X Lõpetatud riskimaandamissuhte puhul, kui viiteintressimäära, millel maandatavad tulevased rahavood põhinevad, muudetakse vastavalt viiteintressimäära reformi nõuetele, loetakse paragrahvi 101 punkti c rakendamisel selle kindlaksmääramisel, kas maandatavad tulevased rahavood eeldatavasti tekivad, selle riskimaandamissuhte puhul muus koondkasumis akumuldeerunud summa põhinevaks alternatiivsel viitemääral, millel maandatavad tulevased rahavood põhinevad.

Objektirühmad

- 102Y Kui üksus rakendab paragrahvi 102P õiglase väärtuse või rahavoo riskimaanduse maandatavate instrumentide või tehingutena määratletud objektirühmade suhtes, jaotab üksus maandatavad instrumendid või tehingud alarühmadesse maandatava viitemäära alusel ja määratleb viitemäära iga alarühma maandatava riskina. Näiteks riskimaandamissuhtes, kus objektirühma maandatakse sellise viiteintressimäära muutuste suhtes, mille suhtes kohaldatakse viiteintressimäära reformi, võib rühma teatavate objektide maandatavaid rahavoogusid või õiglast väärtust muuta, et viidata alternatiivsele viitemäärale enne rühma teiste objektide muutmist. Selles näites määratleks üksus paragrahvi 102P rakendamisel alternatiivse viitemäära asjaomase maandatavate instrumentide või tehingute alarühma maandatava riskina. Üksus määratleks jätkuvalt kehtivat viiteintressimäära maandatava riskina riskimaandamisobjektide teise alarühma puhul, kuni selliste objektide maandatavaid rahavoogusid või õiglast väärtust muudetakse, et viidata alternatiivsele viitemäärale, või kuni asjaomased objektid aeguvad ja asendatakse riskimaandamisobjektidega, mis viitavad alternatiivsele viitemäärale.
- 102Z Üksus hindab eraldi, kas iga alarühm vastab paragrahvides 78 ja 83 esitatud nõuetele, et olla kriteeriumidele vastav maandatav instrument või tehing. Kui mõni alarühm ei vasta paragrahvides 78 ja 83 esitatud nõuetele, lõpetab üksus riskimaandamissuhte riskimaandamisarvestuse edasiulatavalt tervikuna. Üksus rakendab ka paragrahvides 89 või 96 esitatud nõudeid, et arvestada riskimaandamissuhtega seotud ebaefektiivsust tervikuna.

Finantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena

- 102Z1 Alternatiivne viitemäär, mis on määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskiosana, mis ei ole tema määratlemise kuupäeval eraldi kindlaks määratav (vt paragrahvid 81 ja AG99F), loetakse sellele nõudele vastavaks kõnealusel kuupäeval üksnes siis, kui üksus põhjendatult eeldab, et alternatiivne viitemäär on eraldi kindlakstehtav 24 kuu jooksul. 24-kuulist perioodi kohaldatakse iga alternatiivse viitemäära suhtes eraldi ja see algab kuupäevast, mil üksus määratleb alternatiivse viitemäära esimest korda lepinguväliselt kindlaks määratud riskiosana (st 24-kuulist perioodi kohaldatakse määrapõhiselt).

- 102Z2 Kui üksus hiljem põhjendatult eeldab, et alternatiivne viitemäär ei ole eraldi kindlakstehtav 24 kuu jooksul alates kuupäevast, mil üksus määratles selle esimest korda lepinguväliselt kindlaks määratud riskiosana, lõpetab üksus paragrahvis 102Z1 sätestatud nõude kohaldamise kõnealuse alternatiivse viitemäära suhtes ja lõpetab riskimaandamisarvestuse edasiulatavalt alates kõnealuse ümberhindamise kuupäevast kõigi riskimaandamissuhete puhul, milles alternatiivne viitemäär oli määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskiosana.
- 102Z3 Lisaks paragrahvis 102P kindlaks määratud riskimaandamissuhetele kohaldab üksus paragrahvides 102Z1 ja 102Z2 sätestatud nõudeid uute riskimaandamissuhete suhtes, mille puhul alternatiivne viitemäär on määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskiosana (vt paragrahvid 81 ja AG99F), kui see riskiosa ei ole viiteintressimäära reformi tõttu selle määratlemise kuupäeval eraldi kindlakstehtav.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

- 103 Üksus rakendab käesolevat standardit (sealhulgas märtsis 2004 väljaantud parandusi) aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Üksus ei rakenda käesolevat standardit (sealhulgas märtsis 2004 väljaantud parandusi) enne 1. jaanuari 2005 algavate aruandeaastate suhtes, välja arvatud juhul, kui ta rakendab samuti IAS 32 (välja antud detsembris 2003). Kui üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 103A [Välja jäetud]
- 103B [Välja jäetud]
- 103C IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvi 95 punkti a ning paragrahve 97, 98, 100, 102, 108 ja AG99B. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi selle varasema perioodi suhtes.
- 103D [Välja jäetud]
- 103E IAS 27-ga (muudetud 2008) muudeti paragrahvi 102. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.
- 103F [Välja jäetud]
- 103G Üksus rakendab tagasiulatavalt paragrahve AG99BA, AG99E, AG99F, AG110A ja AG110B kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab dokumenti *Maandamiskõlblikud alusinstrumendid või -tehingud* (IAS 39 muudatus) enne 1. juulit 2009 algavate perioodide suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 103H–103J [Välja jäetud]
- 103K *IFRSide edasiarendustega* (välja antud aprillis 2009) muudeti paragrahvi 2 punkti g ning paragrahve 97 ja 100. Üksus rakendab nimetatud paragrahvide muudatusi edasiulatavalt kõikide lõppemata lepingute puhul 1. jaanuaril 2010 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 103L–103P [Välja jäetud]
- 103Q IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 9, 13, 28, 47, 88, AG46, AG52, AG64, AG76, AG76A, AG80, AG81 ja AG96, lisati paragrahv 43A ja jäeti välja paragrahvid 48–49, AG69–AG75, AG77–AG79 ja AG82. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

- 103R Dokumendiga *Investeeringisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused) (välja antud oktoobris 2012) muudeti paragrahve 2 ja 80. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringisüksused* varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringisüksused* esitatud muudatused.
- 103S [Välja jäetud]
- 103T IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahve 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 ja AG48 ning lisati paragrahvid 2 A, 44A, 55A ja AG8A–AG8C. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.
- 103U IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, AG95, AG114, AG118 ja paragrahvi AG133 ees olevat pealkirja ning jäeti välja paragrahvid 1, 4–7, 10–70, 103B, 103D, 103F, 103H–103J, 103L–103P, 103S, 105–107A, 108E–108F, AG1–AG93 ja AG96. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.
- 103V [See paragrahv lisati üksustele, kes ei ole vastu võtnud IFRS 9.].
- 104 Käesolevat standardit rakendatakse tagasiulatuvalt, välja arvatud paragrahvis 108 määratletud juhtudel. Eelmiste perioodide jaotamata kasumi varaseima esitatud perioodi algsaldot ja kõiki muid võrdlusandmeid korrigeeritakse nii, nagu käesolev standard oleks olnud alati kasutusel, välja arvatud juhul, kui andmete korrigeerimine ei ole võimalik. Kui andmete korrigeerimine ei ole võimalik, avalikustab üksus selle asjaolu ja näitab andmete korrigeerimise ulatuse.
- 105–107A [Välja jäetud]
- 108 Üksus ei korrigeeri mittefinantsvara või -kohustise jääkmaksumust, et jätta kajastamata rahavoogude riskimaandamisinstrumentide kasumid ja kahjumid, mida arvestati jääkmaksumuses enne aruandeaasta algust, mil käesolevat standardit esimest korda rakendati. Aruandeperioodi alguses, mil käesolevat standardit esimest korda rakendati, mis tahes otse kasumi või kahjumiväliselt kajastatud summa (muus koondkasumis või otse omakapitalis) siduva tulevikukohustuse maandamiseks, mis on käesoleva standardi kohaselt kajastatud õiglase väärtuse riskimaandamise instrumendina, liigitatakse ümber varaks või kohustiseks, välja arvatud valuutariski riskimaandamisinstrument, mille kajastamist jätkatakse rahavoogude riskimaandamisinstrumendina.
- 108A Üksus rakendab paragrahvi 80 viimast lauset ning paragrahve AG99A ja AG99B 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus on kajastanud maandatava tehinguna prognoositava üksusevälise tehingu, mis
- a) on nomineeritud tehingusse astunud üksuse poolt kasutatavas valuutas,
 - b) tekitab riski, millel on mõju konsolideeritud kasumile või kahjumile (s.o on muus valuutas kui kontserni aruandlusvaluuta), ja
 - c) vastaks riskimaandusinstrumentide arvestusse lülitamise tingimustele, kui see ei oleks tehingusse astuva üksuse kasutatavas valuutas,
- võib ta rakendada riskimaandusinstrumentide arvestust paragrahvi 80 viimase lause ning paragrahvide AG99A ja AG99B kohaldamise kuupäevale eelnenud ajavahemik(k)u(de) konsolideeritud raamatupidamisaruannetes.
- 108B Üksus ei pea kohaldama paragrahvi AG99B paragrahvi 80 viimase lause ning paragrahvi AG99A rakendamise kuupäevale eelnenud perioode käsitlevate võrdlusandmete suhtes.
- 108C *IFRSide edasiarendustega* (välja antud 2008. aasta mais) muudeti paragrahve 73 ja AG8. *IFRSide edasiarendustega* (välja antud aprillis 2009) muudeti paragrahvi 80. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kõikide muudatuste varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

- 108D Dokumendiga *Tuletisinstrumentide uuendamine ja riskimaandamisarvestuse jätkamine* (IAS 39 muudatused) (välja antud juunis 2013) muudeti paragrahve 91 ja 101 ning lisati paragrahv AG113A. Üksus rakendab neid paragrahve 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Üksus rakendab kõnealuseid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas standardiga IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.
- 108E–108F [Välja jäetud]
- 108G Dokumendiga *Viiteintressimäära reform* (IFRS 9, IAS 39 ja IFRS 7 muudatused) (välja antud septembris 2019) lisati paragrahvid 102A–102N. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvat üksnes nende riskimaandamissuhete suhtes, mis olid olemas selle aruandlusperioodi alguses, mil üksus neid muudatusi esimest korda rakendas, või mis määratleti nendena, ning muus koondkasumis kajastatud kumulatiivse kasumi või kahjumi suhtes, mis oli olemas selle aruandeperioodi alguses, mil üksus neid muudatusi esimest korda rakendas.
- 108H Dokumendiga *Viiteintressimäära reform – 2. etapp* (IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 ja IFRS 16 muudatused) (välja antud augustis 2020), lisati paragrahvid 102O–102Z3 ja 108I–108K ning muudeti paragrahvi 102M. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2021 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, v.a paragrahvides 108I–108K sätestatud juhtudel.
- 108I Üksus määratleb uue riskimaandamissuhte (nt nagu on kirjeldatud paragrahvis 102Z3) ainult edasiulatuvalt (st üksus ei tohi määratleda uut riskimaandamise arvestussuhet eelnevate perioodide puhul). Küll aga peab üksus taastama lõpetatud riskimaandamissuhte üksnes juhul, kui täidetud on järgmised tingimused:
- üksus lõpetas selle riskimaandamissuhte üksnes viiteintressimäära reformiga nõutavate muudatuste tõttu ja üksuselt ei oleks nõutud selle riskimaandamissuhte lõpetamist, kui neid muudatusi oleks sel ajal rakendatud; ja
 - selle aruandeperioodi alguses, mil üksus rakendab kõnealuseid muudatusi esimest korda (nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev), vastab kõnealune lõpetatud riskimaandamissuhe riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele (pärast nende muudatuste arvessevõtmist).
- 108J Kui paragrahvi 108I rakendamisel taastab üksus lõpetatud riskimaandamissuhte, käsitab üksus paragrahvides 102Z1 ja 102Z2 esitatud viiteid kuupäevale, mil alternatiivne viitemäär määratleti esimest korda lepinguväliselt kindlaks määratud riskiosana, viidetena nende muudatuste esmase rakendamise kuupäevale (st lepinguväliselt kindlaks määratud riskiosana määratletud alternatiivse viitemäära 24-kuuline periood algab nende muudatuste esmase rakendamise kuupäevast).
- 108K Üksus ei pea muudatuste rakendamise kajastamiseks eelnevaid perioode korrigeerima. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida üksnes siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata. Kui üksus ei korrigeeri eelnevaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva sisaldava aruandeperioodi alguse seis bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev.

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

- 109 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* (parandatud oktoobris 2000).
- 110 Käesolev standardi ja sellega kaasneva rakendusjuhendiga asendatakse rakendusjuhend, mille andis välja IAS 39 rakendusjuhendi komitee, mille on asutanud endine IASC.

Lisa A

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

AG1–AG93 [Välja jäetud]

RISKIMAANDAMINE (paragrahvid 71–102)

Riskimaandamisinstrumendid (paragrahvid 72–77)

Kriteeriumidele vastavad instrumendid (paragrahvid 72 ja 73)

AG94 Võimalik kahjum üksuse väljastatud optsioonilt võib olla oluliselt suurem kui võimalik kasum optsiooniga seotud maandatava alusinstrumendi väärtuse muutusest. Teisiti öelduna ei ole väljastatud optsioon efektiivne maandatava instrumendi kasumi- või kahjumi mõju vähendamisel. Seetõttu ei vasta väljastatud optsioon riskimaandamisinstrumendi kriteeriumidele, välja arvatud juhul, kui see on määratletud ostetud optsiooni, sealhulgas muus finantsinstrumendis varjatud optsiooni (näiteks väljastatud ostuoptsiooni, mida kasutatakse tagasiostetava kohustise maandamiseks) tasaarvestava tegurina. Erinevalt ülaltoodust on ostetud optsioonil kahjumiga võrdne või sellest suurem potentsiaalne kasum ja seetõttu omab see potentsiaali vähendada õiglase väärtuste või rahavoogude muutustest tuleneva kasumi või kahjumi mõju. Seetõttu saab see vastata riskimaandamisinstrumendi kriteeriumidele.

AG95 Amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavat finantsvara võib määratleda riskimaandamisinstrumendina välisvaluuta riski maandamisel.

AG96 [Välja jäetud]

AG97 Üksuse enda omakapitaalinstrumendid ei ole üksuse finantsvarad või finantskohustised ja seega ei ole need käsitletavad riskimaandamisinstrumentidena.

Maandatavad instrumendid või tehingud (paragrahvid 78–84)

Kriteeriumidele vastavad instrumendid või tehingud (paragrahvid 78–80)

AG98 Siduv tulevikukohustus omandada äritegevus äriühenduse teel ei saa olla maandatav instrument või tehing, välja arvatud valuutariski puhul, sest muud maandatavaid riske ei saa konkreetselt kindlaks teha ja mõõta. Need muud riskid on üldised äririskid.

AG99 Kapitaliosaluse meetodil mõõdetav investering ei saa olla maandatav instrument või tehing õiglase väärtuse riskimaandamisel, sest kapitaliosaluse meetodiga kajastatakse kasumiaruandes investori osa sidusettevõtte kasumis või kahjumis, mitte investeringu õiglase väärtuse muutusi. Sarnasel põhjusel ei saa investeringu konsolideeritud tütarettevõttesse olla maandatav instrument või tehing õiglase väärtuse riskimaandamisel, sest konsolideerimisel kajastatakse kasumiaruandes tütarettevõtte kasumit ja kahjumit, mitte investeringu õiglase väärtuse muutusi. Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteringu riskimaandamine on erinev, sest selle puhul on tegemist välisvaluutariski maandamisega, mitte investeringu väärtuse muutuse õiglase väärtuse riski maandamisega.

AG99A Paragrahvis 80 sätestatakse, et suure tõenäosusega kontsernisese tehingu välisvaluutarisk võib olla konsolideeritud raamatupidamisaruandes rahavooriga seotud tehing tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapooliks oleva üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit. Selleks võib üksus olla emaettevõtja, tütarettevõtja, sidusettevõtja, ühissetevõtja või filiaal. Kui prognoositavate kontserniseste tehingute välisvaluutarisk ei mõjuta konsolideeritud kasumit või kahjumit, ei või kontsernisisesed tehingud olla riskimaandamisobjektid. Nii on tavaliselt litsentsitasude, intressimaksete ja halduskulude puhul sama kontserni liikmete vahel juhul, kui nendega ei ole seotud kontserniväliseid tehinguid. Kuid kui prognoositavate kontserniseste tehingute välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit, võivad kontsernisisesed tehingud olla riskimaandamisobjektid. Näiteks on prognoositavate varude müük või ost sama kontserni liikmete vahel, kui toimub varude edasimüümine kontsernivälisele osapoolile. Samuti võib konsolideeritud kasumit või kahjumit mõjutada prognoositav kontsernisese masinate ja seadmete müük ühelt kontserni üksuselt, kes need valmistab, teisele kontserni üksusele, kes hakkab neid oma tegevuses kasutama. See võib juhtuda näiteks siis, kui masinaid ja seadmeid ostnud üksus arvestab nendelt kulumit ning algselt masinate ja seadmete jaoks määratud summa võib muutuda, kui prognoositav kontsernisese tehing on muus valuutas kui ostva üksuse kasutatav valuuta.

AG99B Juhul kui prognoositava kontsernisese tehingu riskimaandamine vastab riskimaandamise arvestuse kriteeriumidele, liigitatakse iga muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum vastavalt paragrahvi 95 punktile a omakapitalist kasumisse või kahjumisse samal perioodil või perioodidel, mil maandatava tehingu valuutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

AG99BA Üksus võib määratleda kõiki maandatava alusinstrumendi või -tehingu rahavoogude või õiglase väärtuse muutusi riskimaandamissuhtes. Üksus võib samuti määratleda ainult neid maandatava alusinstrumendi või -tehingu rahavoogude või õiglase väärtuse muutusi, mis on kõrgemad või madalamad teatud hinnast või muust muutujast (ühepoolne risk). Riskimaandamisinstrumendiks oleva ostetud optiooni tegelik väärtus (eeldades, et sellel on samasugused põhitingimused nagu määratletud riskil), kuid mitte selle ajaväärtus, peegeldab maandatava alusinstrumendi või -tehingu ühepoolset riski. Näiteks võib üksus määratleda tulevaste rahavoogude tulemuste kõikumise, mis tuleneb prognoositava kaubaostu hinnatõusust. Sellises olukorras määratletakse ainult kindlaksmääratud tasemest kõrgemast hinnatõusust tulenevaid rahavoo kahjumeid. Maandatud risk ei hõlma ostetud optiooni ajaväärtust, kuna ajaväärtus ei ole sellise prognoositava tehingu komponent, mis mõjutab kasumit või kahjumit (paragrahvi 86 punkt b).

Finantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena (paragrahvid 81 ja 81A)

AG99C [...] Üksus võib määratleda kogu finantsvara või -kohustise kõik rahavood maandatava instrumendi või tehinguna ja maandada need rahavood ainult ühe teatud riski suhtes (nt ainult LIBORi muutustest tulenevate muutuste suhtes). Näiteks finantskohustise puhul, mille sisemine intressimäär on 100 baaspunkti alla LIBORi, võib üksus määratleda maandatava alusinstrumendina kogu kohustise (s.o põhisumma, millele on lisatud LIBORi määraga intress millest on maha arvatud 100 baaspunkti) ja maandada kogu kohustise õiglase väärtuse või rahavoogude muutuse riski, mis tuleneb LIBORi muutustest. Üksus võib samuti valida maandamise suhtarvu, mis ei ole suhtes üks ühele, et parandada maandamise efektiivsust vastavalt paragrahvis AG100 sätestatule.

AG99D Kui fikseeritud intressimääraga finantsinstrumendi riski maandatakse teatud ajal pärast selle väljaandmist ja intressimäärad on vahepeal muutunud, võib üksus määrata viitemääraga võrduva osa [...]. Näiteks oletagem, et üksus annab välja fikseeritud intressimääraga finantsvara väärtuses 100 VÜ-d, millel on 6-protsendiline sisemine intressimäär ajal, mil LIBOR on 4 protsenti. Ta hakkab selle vara riske teatud aja möödudes maandama, kui LIBOR on tõusnud 8 protsendini ja vara õiglase väärtus on langenud 90 VÜ-ni. Üksus arvutab, et kui ta oleks ostnud vara sel kuupäeval, mil ta esimest korda määratles seda maandatava instrumendina, siis kehtinud õiglase väärtuse 90 VÜ eest, oleks sisemine tulusus olnud 9,5 protsenti. [...]. Üksus saab määratleda 8-protsendilise LIBORi osa, mis koosneb osaliselt lepingujärgsetest intressi rahavoogudest ja osaliselt erinevusest praeguse õiglase väärtuse (s.o 90 VÜ-d) ja lõpptähtajal tagasimakstava summa vahel (s.o 100 VÜ-d).

AG99E Paragrahvi 81 lubatakse üksusel määratleda lisaks finantsinstrumendi kogu õiglase väärtuse muutusele või rahavoogude kõikumisele ka muid näitajaid. Näiteks:

a) finantsinstrumendi kõiki rahavoogusid võib määratleda teatavatest (kuid mitte kõikidest) riskidest tulenevate rahavoogude või õiglase väärtuse muutuste suhtes; või

b) finantsinstrumendi teatavaid (kuid mitte kõiki) rahavoogusid võib määratleda kõikidest või ainult mõnedest riskidest tulenevate rahavoogude või õiglase väärtuse muutuste suhtes (st „osa“ finantsinstrumendi rahavoogudest võib määratleda kas kõikidest või ainult mõnest riskist tulenevate muutuste suhtes).

AG99F Riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele vastamiseks peavad määratletud riskid ja osad olema eraldi kindlaks tehtavad finantsinstrumendi komponendid ning määratletud riskide ja osade muutustest tulenevate kogu finantsinstrumendi rahavoogude või õiglase väärtuse muutused peavad olema usaldusväärselt mõõdetavad. Näiteks:

a) fikseeritud määraga finantsinstrumendi puhul, mille suhtes maandatakse riskivaba või võrdlusintressimäära muutustest tulenevate õiglase väärtuse muutuste riski, loetakse riskivaba või võrdlusmäära tavaliselt nii finantsinstrumendi eraldi kindlakstehtavaks komponendiks kui ka usaldusväärselt mõõdetavaks;

b) inflatsioon ei ole eraldi kindlakstehtav ja usaldusväärselt mõõdetav ning seda ei saa määratleda riskina või finantsinstrumendi osana, välja arvatud siis, kui on täidetud punktis c esitatud nõuded;

- c) inflatsiooniga seotud kajastatud võlakirja rahavoogude lepinguga kindlaks määratud inflatsiooni osa (eeldades, et puudub vajadus varjatud tuletisinstrumenti eraldi arvestamiseks) on eraldi kindlakstehtav ja usaldusväärselt mõõdetav seni, kuni instrumenti muud rahavood ei ole inflatsiooni osa poolt mõjutatavad.

Mittefinantsobjektide määramine maandatavate instrumentide või tehingutena (paragrahv 82)

- AG100 Mittefinantsvara või -kohustise koostisosa või komponendi hinnamuutustel ei ole tavaliselt sellist prognoositavat, eraldi mõõdetavat mõju instrumenti hinnale, mis oleks võrreldav näiteks turu intressimäärade muutuse mõjuga võlakirja hinnale. Seega mittefinantsvara või -kohustis on maandatav instrument ainult tervikuna või valuutariski suhtes. Erinevuse korral riskimaandamisinstrumenti ja maandatava alusinstrumenti tingimuste vahel (nagu näiteks Brasiilia kohvi kavandatava ostu maandamise puhul, kui kasutatakse Kolumbia kohvi ostu forvardlepingut, mille tingimused on muus osas samad), võib riskimaandamissuhte sellele vaatamata vastata riskimaandamissuhte kriteeriumidele eeldusel, et paragrahvis 88 toodud kõik tingimused on täidetud, sealhulgas see, et riskimaandamine on eeldatavasti väga efektiivne. Sel eesmärgil võib riskimaandamisinstrumenti summa olla suurem või väiksem kui maandatava instrumenti summa, kui see parandab riskimaandamissuhte efektiivsust. Näiteks võib läbi viia regressioonanalüüsi, et teha kindlaks statistiline suhe maandatava instrumenti või tehingu (nt tehing Brasiilia kohviga) ja riskimaandamisinstrumenti (nt tehing Kolumbia kohviga) vahel. Kui kahe muutuja (s.o Brasiilia kohvi ja Kolumbia kohvi ühikuhindade) vahel on kehtiv statistiline suhe, saab kasutada regressioonijoonet kallakut, et teha kindlaks riskimaandamissuhte, mis maksimeerib eeldatavat efektiivsust. Näiteks kui regressioonijoonet kallak on 1,02, siis eeldatavat efektiivsust maksimeerib riskimaandamissuhte, mis põhineb maandatava alusinstrumenti koguse 0,98 suhtel riskimaandamisinstrumenti kogusesse 1,00. Kuid riskimaandamissuhte võib kujuneda ebaefektiivseks, mida sel juhul kajastatakse kasumiaruandes riskimaandamissuhte kestuse jooksul.

Objektirühmade määramine maandatavate instrumentide või tehingutena (paragrahvid 83 ja 84)

- AG101 Netopositsiooni (nt sarnase lõpptähtajaga kõikide fikseeritud intressimääraga varade ja kohustiste netosumma) riski maandamine konkreetse maandatava instrumenti või tehingu maandamise asemel ei vasta riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele. Kuid peaaegu samasuguse mõju riskimaandamisarvestuse kasumile või kahjumile võib kõnealust liiki riskimaandamissuhte puhul saavutada, määrates maandatavateks instrumentideks osa alusvarade kogumist. Näiteks kui pangal on varasid 100 VÜ eest ja kohustisi 90 VÜ eest, mille puhul riskid ja tingimused on sarnase olemusega, ja pank maandab riski netopositsiooni summas 10 VÜ-d, saab ta määratleda nendest varadest maandatavate instrumentide või tehingutena 10 VÜ-d. Sellist määratlust saab kasutada, kui need varad ja kohustised on fikseeritud intressimääraga instrumentid, mille puhul on tegemist õiglase väärtuse riskimaandamisega, või kui need varad ja kohustised on muutuva intressimääraga instrumentid, mille puhul on tegemist rahavoogude riskimaandamisega. Samuti kui üksusel on siduv tulevikukohustus sooritada ost välisvaluutas 100 VÜ eest ja siduv tulevikukohustus sooritada müük välisvaluutas 90 VÜ eest, saab ta maandada netosumma 10 VÜ-d, omandades tuletisinstrumenti ja määratledes selle riskimaandamisinstrumentina, mis on seotud 10 VÜ suuruse osaga 100 VÜ suurusest siduvast ostukohustusest.

Riskimaandamisarvestus (paragrahvid 85–102)

- AG102 Õiglase väärtuse riskimaandamise näiteks on riskimaandus, millega maandatakse fikseeritud intressimääraga võlainstrumenti õiglase väärtuse muutustele avatud positsiooni riski, mis tuleneb intressimäärade muutustest. Sellise riskimaandamisinstrumenti võib sõlmida kas emitent või instrumenti valdaja.
- AG103 Näitena rahavoogude riskimaandamisinstrumenti kohta on vahetuslepingu kasutamine, et muuta muutuva intressimääraga võlg fikseeritud intressimääraga võlaks (s.o tulevase tehingu riskimaandamine, mille puhul maandatavad tulevased rahavood on tulevased intressimaksud).
- AG104 Siduva tulevikukohustuse riskimaandamisinstrument (nt kütusehinna muutuse riski maandamiseks seoses elektriijaama kajastamata lepingulise siduva tulevikukohustusega osta kütust fikseeritud hinnaga) maandab õiglase väärtuse muutustele avatud positsiooni riski. Seega on selline riskimaandamine õiglase väärtuse riskimaandamine. Kuid paragrahvi 87 alusel saab siduva tulevikukohustuse välisvaluutariski maandamist arvestada alternatiivselt rahavoogude riskimaandamisena.

Riskimaandamise efektiivsuse hindamine

AG105 Riskimaandamist peetakse väga efektiivseks ainult siis, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

- a) Riskimaandamise alustamisel ja järgnevatel perioodidel peab riskimaandus olema väga efektiivne õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste tasaarvestamise saavutamisel, mis tulenevad selle perioodi jooksul maandatud riskist, mille jaoks riskimaandus on ette nähtud. Sellist ootust saab väljendada eri viisidel, sealhulgas võrreldes maandatava instrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude varasemaid maandatud riskist tulenevaid muutusi riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude varasemate muutustega, või tõestades kõrget statistilist korrelatsiooni maandatava instrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude ja riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude vahel. Üksus võib valida riskimaandamissuhte, mis ei ole suhtes üks ühele, et parandada riskimaandamise efektiivsust vastavalt paragrahvis AG100 sätestatule;
- b) riskimaandamise tegelikud tulemused on vahemikus 80–125 protsenti. Näiteks kui tegelikult on kahjum riskimaandamisinstrumendilt 120 VÜ-d ja kasum rahainstrumendilt on 100 VÜ-d, saab tasaarvestamist mõõta suhtega 120/100, mis on 120 protsenti, või suhtega 100/120, mis on 83 protsenti. Kõnealusel näites, eeldades, et riskimaandamine vastab punktis a toodud tingimusele, saaks üksus järeldada, et riskimaandus on olnud väga efektiivne.

AG106 Efektiivsust hinnatakse vähemalt üksuse aasta- või vahefinantsaruannete koostamise käigus.

AG107 Käesolev standard ei määratle üht kindlat meetodit riskimaandamise efektiivsuse hindamiseks. Üksuse poolt kasutatav meetod riskimaandamise efektiivsuse hindamiseks sõltub tema riskijuhtimise strateegiast. Kui näiteks üksuse riskijuhtimise strateegia näeb ette, et riskimaandamisinstrumendi summat korrigeeritakse perioodiliselt, et peegeldada muutusi maandatavas positsioonis, peab üksus tõestama, et riskimaandus on eeldatavasti väga efektiivne ainult kuni riskimaandamisinstrumendi summa järgmise korrigeerimiseni. Mõnel juhul kasutab üksus eri meetodeid eri liiki riskimaanduse jaoks. Üksuse riskimaandusstrateegia dokumentatsioon sisaldab efektiivsuse hindamise protseduure. Nendes protseduurides sätestatakse, kas hindamine hõlmab kogu kasumit või kahjumit riskimaandamisinstrumendilt või kas instrumendi ajaväärtus jäetakse arvestamata.

AG107A [...].

AG108 Kui riskimaandamisinstrumendi ja maandatava vara, kohustise, siduva tulevikukohustuse või eriti tõenäolise kavandatava tehingu põhitingimused on samad, võib riski maandamisest tulenevaid õiglase väärtuse ja rahavoogude muutusi tõenäoliselt täielikult üksteisega tasaarvestada, nii riskimaandamisinstrumendi sõlmimisel kui ka hiljem. Näiteks intressivahetusleping on tõenäoliselt efektiivne riskimaandamisinstrument, kui nominaal- ja põhisummad, üldtähtaeg, ümberhindamise kuupäevad, intressi- ja põhiosamaksete laekumiste ja maksmise tähtajad ja intressimäärade mõõtmise alus on samad nii riskimaandamisinstrumendil kui ka maandataval instrumendil. Eriti tõenäolise kavandatava kaubaostu riskimaandamine forvardlepinguga on ilmselt väga efektiivne, kui:

- a) forvardleping on sama kauba sama koguse ostmiseks samal ajal ja samas asukohas nagu maandatava kavandatava ostu puhul;
- b) forvardlepingu õiglase väärtus selle jõustumisel on null ja
- c) forvardlepingust tulenev muutus üle- või alakursis kas jäetakse välja efektiivsuse hindamisest ja kajastatakse kasumiaruandes, või eriti tõenäolisest kavandatavast tehingust tulenevate eeldatavate rahavoogude muutus põhineb kauba forvardhinnal.

AG109 Mõnikord tasaarvestab riskimaandamisinstrument ainult osa maandatavast riskist. Näiteks ei oleks riskimaandus täielikult efektiivne, kui riskimaandamisinstrument ja maandatav instrument on nomineeritud eri valuutades, mis ei muutu sünkroonis. Samuti ei oleks intressiriski maandamine tuletisinstrumenti kasutades täielikult efektiivne, kui osa tuletisinstrumendi õiglase väärtuse muutusest tuleneb tehingu vastaspoole krediidiriskist.

AG110 Riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele vastamiseks peab riskimaandus puudutama konkreetset kindlaksmääratud riski, mitte üksnes üksuse üldisi äririske ja peab lõpptulemusena mõjutama üksuse kasumit või kahjumit. Füüsilise vara riknemise risk või valitsuse poolt vara sundvõõrandamise riski maandamine ei vasta riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele; efektiivsust ei saa mõõta, sest need riskid ei ole usaldusväärselt mõõdetavad.

- AG110A Paragrahvi 74 punktis a lubatakse üksusel eraldada optsoonilepingu tegelik väärtus ja ajaväärtus ning määratleda riskimaandamisinstrumendina ainult optsoonilepingu tegeliku väärtuse muutus. Sellise määratlemise tulemuseks võib olla riskimaandamissuhe, mis on täielikult efektiivne, et saavutada prognoositava tehingu maandatavast ühepoolsest riskist tulenevate rahavoogude tasaarveldavad muutused, kui prognoositava tehingu ja riskimaandamisinstrumendi põhitingimused on ühesugused.
- AG110B Kui üksus määratleb ostetud optiooni tervikuna prognoositavast tehingust tuleneva ühepoolse riski riskimaandamisinstrumendina, ei ole riskimaandamissuhe täielikult efektiivne. See on tingitud sellest, et optiooni eest makstud lisatasu hõlmab ka ajaväärtust ja paragrahvi AG99BA sätestatu kohaselt ei hõlma määratletud ühepoolne risk optiooni ajaväärtust. Seega ei toimu nimetatud olukorras makstud optiooni lisatasu ajaväärtusest ja määratletud maandatavast riskist tulenevate rahavoogude tasakaalustamist.
- AG111 Intressimäärariski puhul võib riskimaandamise efektiivsust hinnata, koostades finantsvarade ja -kohustiste lõpptähtaegade graafiku, kus näidatakse intressimäärariskile avatud netopositsioonid iga ajaperioodi kohta tingimusel, et riskile avatud netopositsioon on seostatud konkreetse vara või kohustisega (või varade või kohustiste konkreetse rühmaga või nende konkreetse osaga), mis tingivad riskile avatud netopositsiooni tekkimise ning riskimaandamise efektiivsust hinnatakse vastava vara või kohustise suhtes.
- AG112 Riskimaandamise efektiivsuse hindamisel võtab üksus tavaliselt arvesse raha ajaväärtust. Maandatava instrumendi fikseeritud intressimäär ei pruugi täpselt kokku langeda sellise vahetuslepingu fikseeritud intressimääraga, mis on määratletud õiglase väärtuse riskimaandamisena. Samuti ei pruugi intressi kandva vara või kohustise muutuv intressimäär olla sama kui rahavoogude riskimaandamisena määratletud vahetuslepingu muutuv intressimäär. Vahetuslepingu õiglase väärtus tuleneb selle netotasaarveldamisest. Vahetuslepingu fikseeritud ja muutuvaid intressimäärasid saab muuta, mõjutamata netotasaarveldust, kui mõlemaid määrasid muudetakse sama summa võrra.
- AG113 Kui üksus ei vasta riskimaandamise efektiivsuse kriteeriumidele, lõpetab üksus riskimaandamisarvestuse alates viimasest kuupäevast, mil demonstreeriti vastavus riskimaandamise efektiivsuse kriteeriumidele. Kui aga üksus määrab kindlaks sündmuse või asjaolude muutuse, mis põhjustas riskimaandamissuhte mittevastavuse efektiivsuse kriteeriumidele ja ta demonstreerib, et riskimaandamine oli efektiivne enne selle sündmuse või asjaolude muutuse esinemist, lõpetab üksus riskimaandamisarvestuse alates sündmuse või asjaolude muutumise kuupäevast.
- AG113A Kahtluste vältimiseks tuleb märkida, et mõju, mida avaldab algse vastaspoole asendamine kliiriva vastaspoolega ning paragrahvi 91 punkti a alapunktis ii ja paragrahvi 101 punkti a alapunktis ii kirjeldatud seonduvate muudatuste tegemine, võetakse arvesse riskimaandamisinstrumendi mõõtmisel ning seega riskimaandamise efektiivsuse hindamisel ja riskimaandamise efektiivsuse mõõtmisel.

Õiglase väärtuse riskimaandamisarvestus portfelli intressiriski maandamisel

- AG114 Finantsvarade või -kohustiste portfelliga seotud intressimäära riski õiglase väärtuse riskimaandamise korral vastab üksus käesoleva standardi nõuetele, kui ta järgib punktides a–i ja paragrahvides AG115–AG132 sätestatud protseduure:
- riskijuhtimise protsessi osana määratleb üksus selliste objektide portfelli, mille intressiriski ta soovib maandada. Portfelli võivad kuuluda ainult varad, ainult kohustised või nii varad kui ka kohustised. Üksus võib määratleda kaks või enam portfelli, mille korral rakendab ta allpool toodud juhiseid iga portfelli kohta eraldi;
 - üksus analüüsib portfelli ümberhindamise perioodide paragrahvis eeldatavate, mitte lepingujärgsete ümberhindamise kuupäevade alusel. Analüüsi ümberhindamise perioodide paragrahvis võib teha eri viisil, näiteks jaotades rahavood nende eeldatava toimumise perioodidesse või jaotades nominaalpõhisummad perioodide kaupa kuni ümberhindamise eeldatava hetkeni;
 - sellise jaotamise alusel otsustab üksus summa, mille riske ta soovib maandada. Üksus määratleb maandatava instrumendina kindlaksmääratud portfelist sellise varade või kohustiste summa (kuid mitte netosumma), mis on võrdne summaga, mida ta soovib määratleda maandatavana. [...].
 - üksus määrab kindlaks maandatava intressiriski. See risk võib olla maandatava positsiooni iga objekti intressiriski osa, nagu näiteks viiteintressimäär (nt LIBOR);
 - üksus määrab kindlaks ühe või mitu riskimaandamisinstrumenti iga ümberhindamise perioodi kohta;

- f) eespool punktides c–e tehtud määratlusi kasutades hindab üksus riskimaandamise alustamisel ja järgnevatel perioodidel, kas riskimaandus on eeldatavasti väga efektiivne perioodi jooksul, milleks riskimaandus on ette nähtud;
- g) üksus mõõdab perioodiliselt maandatud riskist (mis on määratletud punktis d) tulenevat muutust maandatava instrumendi (mis on määratletud punktis c) õiglases väärtuses [...]. Tingimusel et riskimaanduse tegelik kõrge efektiivsus on kindlaks tehtud, kasutades üksuse dokumenteeritud meetodit efektiivsuse hindamiseks, kajastab üksus maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutust kasumi või kahjumina kasumiaruandes ja ühel kahest finantsseisundi aruande kirjest vastavalt paragrahvis 89A sätestatule. Õiglase väärtuse muutust ei pea jaotama üksikutele varadele või kohustistele;
- h) üksus mõõdab riskimaandamisinstrumendi (instrumentide) (mis on määratletud punktis e) õiglase väärtuse muutust ja kajastab seda kas kasumi või kahjumina kasumiaruandes. Riskimaandamisinstrumendi (instrumentide) õiglast väärtust kajastatakse finantsseisundi aruandes vara või kohustisena;
- i) mis tahes ebaefektiivsust⁽²⁷⁾ kajastatakse kasumiaruandes erinevusena punktis g viidatud õiglase väärtuse muutuse ja punktis h viidatud õiglase väärtuse muutuse vahel.

AG115 Seda meetodit kirjeldatakse üksikasjalikumalt allpool. Seda rakendatakse ainult intressiriski õiglase väärtuse riskimaandusele, mis on seotud finantsvarade või -kohustiste portfelliga.

AG116 Paragrahvi AG114 punktis a määratletud portfell võib sisaldada varasid ja kohustusi. Alternatiivselt võib see olla portfell, mis sisaldab ainult varasid või ainult kohustusi. Portfelli kasutatakse selleks, et teha kindlaks varade või kohustiste summa, mida üksus soovib maandada. Kuid portfelli ennast ei määratleta maandatava instrumendina.

AG117 Paragrahvi AG114 punkti b rakendamisel määrab üksus kindlaks instrumendi eeldatava ümberhindamise kuupäeva, mis on varasem kuupäevadest, mil eeldatavasti see instrument aegub või see instrument hinnatakse ümber vastavalt turuhindadele. Eeldatavad ümberhindamise kuupäevad prognoositakse riskimaandamise alustamisel ja kogu riskimaandamise kestusel varasemate kogemuste ja muu saadaoleva teabe alusel, mis hõlmab muu hulgas teavet ja eeldusi ettemaksemäärade, intressimäärade ja nendevahelise koostoime kohta. Üksused, millel ei ole oma üksusespetsiifilisi kogemusi või millel on vähe kogemusi, kasutavad sarnase rühma kogemusi võrreldavate finantsinstrumentide kohta. Need hinnangud vaadatakse perioodiliselt üle ja neid täpsustatakse kogemuste alusel. Fikseeritud intressimääraga ettemakstava instrumendi korral on eeldatavaks ümberhindamise kuupäevaks see kuupäev, mil instrumendi eest tehakse eeldatavasti ettemakse, välja arvatud juhul, kui see hinnatakse ümber vastavalt turuhindadele varasemal kuupäeval. Sarnaste instrumentide rühma puhul võib analüüs perioodide paragrahvis eeldatavate ümberhindamise kuupäevade alusel toimuda rühmade, mitte üksikute instrumentide perioodidesse jaotamise teel. Üksus võib rakendada teisi metodoloogiasid selliseks jaotamiseks. Näiteks võib ta kasutada ettemaksemäärakordajat amortiseeritavate laenude jaotamiseks ajaperioodide paragrahvis eeldatavate ümberhindamise kuupäevade alusel. Sellise jaotamise metodoloogia peab siiski olema kooskõlas üksuse riskijuhtimise protseduuride ja eesmärkidega.

AG118 Paragrahvi AG114 punktis c sätestatud määratlust illustreerib näide, kus teatud ümberhindamise perioodil üksus prognoosib, et tal on fikseeritud intressimääraga varasid summas 100 VÜ-d ja fikseeritud intressimääraga kohustisi summas 80 VÜ-d ning ta otsustab maandada kogu netopositsiooni summas 20 VÜ-d, määratleb ta riskimaandamisobjektina varad summas 20 VÜ-d (mis on varade osa). See määratlus väljendatakse rahasummana (nt dollarite, eurode, naelsterlingite või randide summana), mitte üksikute varadena. Sellest tuleneb, et kõik varad (või kohustised), millest maandatav summa eraldatakse – st antud näites varad kogusummas 100 VÜ-d – peavad olema instrumendid, mille õiglase väärtus muutub vastavalt maandatava intressimäärade muutustele [...].

AG119 Üksus vastab samuti muudele määratlemise ja dokumenteerimise nõuetele, mis on sätestatud paragrahvi 88 punktis a. Portfelli intressiriski maandamiseks kehtestab see määratlus ja dokumentatsioon üksuse poliitika kõikide muutujate kohta, mida kasutatakse maandatava summa ja efektiivsuse mõõtmise viisi kindlakstegevamiseks, sealhulgas järgmiste kohta:

- a) milliseid varasid ja kohustusi tuleb arvestada portfelli riski maandamisel ja alus nende portfelist eemaldamiseks;

⁽²⁷⁾ Käesolevas kontekstis rakendatakse sama olulisuse arvestust, nagu kogu IFRSis.

- b) kuidas üksus prognoosib ümberhindamise kuupäevi, sealhulgas millistel eeldatavatel intressimääradel põhinevad ettemaksemäärade prognoosid ja alus nende hinnangute muutmiseks. Sama meetodit kasutatakse nii esialgsete prognooside puhul, mis on tehtud vara või kohustise maandatavasse portfelli arvamisel ja nende prognooside mis tahes edasiste muutmiste puhul;
- c) ümberhindamise perioodide arv ja kestus;
- d) kui sageli üksus kontrollib efektiivsust [...];
- e) metodoloogia, mida üksus kasutab, et määrata kindlaks maandatava instrumendina määratletud varade või kohustiste summa [...];
- f) [...], kas üksus kontrollib efektiivsust iga ümberhindamise perioodi suhtes eraldi, kõikide perioodide kohta ühiselt või kasutades kahe meetodi teatud kombinatsiooni.

Riskimaandamissuhte määratlemisel ja dokumenteerimisel kehtestatud põhimõtted peavad olema kooskõlas üksuse riskijuhtimise protseduuride ja eesmärkidega. Põhimõtteid ei muudeta suvaliselt. Neid põhjendatakse turutingimuste muutuste ja muude teguritega, nad tuginevad üksuse riskijuhtimise protseduuridele ja eesmärkidele ning on nendega kooskõlas.

- AG120 Paragrahvi AG114 punktis e viidatud riskimaandamisinstrument võib olla üksik tuletisinstrument või tuletisinstrumentide portfell, millest kõik sisaldavad maandatavale intressiriskile avatud positsiooni, mis on määratletud paragrahvi AG114 punktis d (nt intressivahetuslepingute portfell, mis kõik sisaldavad LIBORI suhtes avatud positsiooni). Selline tuletisinstrumentide portfell võib sisaldada tasaarvestavaid riskipositsioone. Kuid see ei või sisaldada väljastatud optsoone või väljastatud optsoonide netosummat, sest käesolev standard⁽²⁸⁾ ei luba selliste optsoonide määratlemist riskimaandamisinstrumentidena (välja arvatud juhul, kui väljastatud optsoon on määratletud ostetud optiooni tasaarvestavana). Kui riskimaandamisinstrument maandab paragrahvi AG114 punktis c määratletud summa rohkem kui ühe ümberhindamise perioodi jooksul, jaotatakse see kõikidele perioodidele, mida see maandab. Kuid kogu riskimaandamisinstrument tuleb jaotada nendele ümberhindamise perioodidele, sest käesolevas standardis⁽²⁹⁾ ei lubata riskimaandamissuhte määramist riskimaandamisinstrumenti käibel oleku aja ainult ühele osale.
- AG121 Kui üksus mõõdab ettemakstava instrumendi õiglase väärtuse muutust vastavalt paragrahvi AG114 punktile g, siis intressimäärade muutus mõjutab ettemakstava instrumendi õiglast väärtust kahel viisil: see mõjutab lepingupõhiste rahavoogude õiglast väärtust ja ettemakstavas instrumendis sisalduva ettemakse optiooni õiglast väärtust. Standardi paragrahviga 81 lubatakse üksusel määratleda finantsvara või -kohustise osa, millele on ühine riskipositsioon, maandatava instrumendina tingimusel, et selle efektiivsust saab mõõta. [...].
- AG122 Käesolev standard ei määratle tehnikaid, mida kasutatakse, et määrata kindlaks paragrahvi AG114 punktis g viidatud summa, nimelt maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutus, mis tuleneb maandatavast riskist. [...]. Ei ole asjakohane eeldada, et maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutused on võrdsed riskimaandamisinstrumenti väärtuse muutustega.
- AG123 Paragrahvis 89A nõutakse, et kui maandatav instrument on teatud ümberhindamise perioodil vara, esitatakse tema väärtuse muutus varades eraldi kirjena. Kui aga maandatav instrument on teatud ümberhindamise perioodil kohustis, esitatakse tema väärtuse muutus kohustistes eraldi kirjena. Need on eraldi kirjed, millele on viidatud paragrahvi AG114 punktis g. Jaotamist eraeraldiseisvateks konkreetseteks varadeks (või kohustisteks) ei ole nõutud.
- AG124 Paragrahvi AG114 punktis i märgitakse, et ebaefektiivsus suureneb määrani, millises maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutus, mis tuleneb maandatavast riskist, erineb maandava tuletisinstrumenti õiglase väärtuse muutusest. Selline erinevus võib tuleneda mitmest põhjustest, sealhulgas:
- a) [...];
 - b) maandatavasse portfelli kuuluvate instrumentide väärtus langeb või nende kajastamine lõpetatakse;

⁽²⁸⁾ Vt paragrahvid 77 ja AG94.

⁽²⁹⁾ Vt paragrahv 75.

c) riskimaandamisinstrumendi ja maandatava instrumendi maksetähtjad on erinevad ja

d) muud põhjused [...].

Selline ebaefektiivsus ⁽³⁰⁾ tuleb teha kindlaks ja kajastada kasumiaruandes.

AG125 Riskimaandamise efektiivsus tavaliselt paraneb:

a) kui üksus jaotab erinevate ettemaksetunnustega instrumendid sellisel viisil, mis võtab arvesse ettemaksmiskäitumise erisusi;

b) kui portfelli kuuluvate instrumentide arv on suurem. Kui portfellis sisalduvad ainult mõned instrumendid, siis suhteliselt kõrge ebaefektiivsus on tõenäoline, kui ühe instrumendi eest tehakse ettemakse eeldatud kuupäevast varem või hiljem. Kui aga portfell sisaldab suurt hulka instrumente, saab ettemaksmiskäitumise erisusi prognoosida täpsemalt;

c) kui kasutatavad ümberhindamise perioodid on lühemad (nt ühekuulised võrreldes kolmekuuliste ümberhindamise perioodidega). Lühemad ümberhindamise perioodid vähendavad maandatava instrumendi ümberhindamise ja maksmise kuupäevade ning riskimaandamisinstrumendi ümberhindamise ja maksmise kuupäevade vahelise mis tahes mittevastavuse mõju (ümberhindamise perioodi jooksul);

d) mida sagedamini korrigeeritakse riskimaandamisinstrumendi summat, et peegeldada maandatava instrumendi muutusi (nt tulenevalt eeldatavate ettemaksete muutustest).

AG126 Üksus kontrollib perioodiliselt efektiivsust. [...]

AG127 Efektiivsuse mõõtmisel eristab üksus olemasolevate varade (või kohustiste) prognoositavate ümberhindamise kuupäevade muudatusi uute varade (või kohustiste) tekkimisest, kusjuures ebaefektiivsus tuleneb ainult esimestest. [...] Kui ebaefektiivsus on kajastatud vastavalt eespool sätestatule, annab üksus uue hinnangu koguvarade (või kohustiste) kohta igal ümberhindamise perioodil, sealhulgas uute varade (või kohustiste) kohta, mis on tekkinud alates üksusepoolsest viimasest efektiivsuse kontrollist ja määratleb uue summa maandatava alusinstrumendi- või tehinguna ja uue maandatud riski osatähtsuse protsentides. [...]

AG128 Esialgu ümberhindamise perioodi jaotatud instrumentide kajastamine võib lõppeda oodatust varasema ettemakse või mahakandmise tõttu, mis tuleneb väärtuse langusest või müügist. Selle esinemisel eemaldatakse finantsseisundi aruandest paragrahvi AG114 punktis g viidatud eraldi kirjel toodud õiglase väärtuse muutuse summa, mis puudutab enam mittekajastatavat instrumenti ja see liidetakse instrumendi kajastamise lõpetamisest tulenevale kasumile või kahjumile. Sellel eesmärgil on vaja teada ümberhindamise perioodi (perioode), millesse enam mittekajastatav instrument jaotati, sest see määrab kindlaks ümberhindamise perioodi(d), millest see instrument tuleb eemaldada ja seega ka summa, mis tuleb eemaldada paragrahvi AG114 punktis g viidatud eraldi kirjelt. Instrumendi kajastamise lõpetamisel, kui on võimalik kindlaks määrata, millisesse perioodi see kuulus, eemaldatakse instrument sellest perioodist. Kui mitte, siis eemaldatakse see varasemast perioodist, kui kajastamise lõpetamine tulenes oodatust kõrgematest ettemaksetest või jaotatakse enam mittekajastatavat instrumenti sisaldavatele kõikidele perioodidele süsteemsel ja ratsionaalsel alusel, kui instrument müüdi või tema väärtus langes.

AG129 Lisaks, teatud perioodiga seotud mis tahes summat, mille kajastamist ei lõpetatud selle perioodi lõppedes, kajastatakse finantsseisundi aruandes sellel ajal (vt paragrahv 89A). [...]

AG130 [...].

AG131 Kui ümberhindamise perioodil maandatud summat vähendatakse ilma seotud varade (või kohustiste) kajastamist lõpetamata, amortiseeritakse vastavalt paragrahvile 92 paragrahvi AG114 punktis g viidatud eraldi kirjel toodud summat, mis on seotud vähendamiselega.

⁽³⁰⁾ Käesolevas kontekstis rakendatakse sama olulisuse arvestust, nagu kogu IFRSis.

AG132 Üksus võib soovida rakendada paragrahvides AG114–AG131 toodud meetodit portfelli riskimaandamiseks, mida on varem arvestatud rahavoogude riskimaandamise põhimõtete kohaselt kooskõlas IAS 39-ga. Selline üksus tühistab varem kasutatud rahavoogude riskimaandamise määratluse vastavalt paragrahvi 101 punktile d ja rakendab nimetatud paragrahvis sätestatud nõudeid. Samuti määratleks ta riskimaandamise ümber õiglase väärtuse riski maandamiseks ja rakendaks paragrahvides AG114–AG131 toodud meetodit edasiulatuvalt järgmiste arvestusperioodide suhtes.

ÜLEMINEKUSÄTTED (PARAGRAHVID 103–108C)

AG133 Üksus võib olla kajastanud prognoositavat kontsernisest tehingut maandatava tehinguna 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava aruandeaasta alguses (või, võrdlusandmete korrigeerimiseks, varasema võrdlusperioodi alguses) riskimaanduses, mis vastab käesoleva standardi kohaselt riskimaandusinstrumentide arvestusse lülitamise tingimustele (muudetud paragrahvi 80 viimase lausega). Selline üksus võib kasutada seda määratlust riskimaandusinstrumentide arvestuse rakendamiseks konsolideeritud raamatupidamisaruannetes 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava aruandeaasta (või varasema võrdlusperioodi) algusest. Selline üksus rakendab 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava aruandeaasta algusest ka paragrahve AG99A ja AG99B. Siiski ei pea ta vastavalt paragrahvile 108B rakendama paragrahvi AG99B varasemate perioodide võrdlusandmete suhtes.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 40

Kinnisvarainvesteeringud

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada kinnisvarainvesteeringute ning nende arvestusega seotud avalikustamismisnõuete arvestuslik käsitus.

RAKENDUSALA

- 2 **Käesolevat standardit rakendatakse kinnisvarainvesteeringute kajastamisel, mõõtmisel ja avalikustamisel.**
- 3 [Välja jäetud]
- 4 Käesolevat standardit ei rakendata järgmise suhtes:
- a) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilised varad (vt IAS 41 *Põllumajandus* ja IAS 16 *Materiaalne põhivara*) ja
- b) mineraalõigused ja mineraalreservid, nagu nafta, maagaas ja muud sarnased mittetaastuvad ressursid.

MÕISTED

- 5 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.**

Bilansiline jääkmaksumus on summa, milles vara on finantsseisundi aruandes kajastatud.

Soetusmaksumus on vara omandamiseks makstud raha või raha ekvivalentide summa või muu makstud tasu õiglane väärtus selle omandamise või ehitamise ajal, või kui see on rakendatav, siis summa, mis on sellele varale omistatav esmasel kajastamisel kooskõlas teiste IFRS-ide konkreetsete nõuetega, nt IFRS 2 *Aktiaühised maksed*.

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

Kinnisvarainvesteering on kinnisvara (maa või ehitised, osa ehitistest või mõlemad), mida hoitakse (kas omanikuna või kasutamiseõiguse esemeks oleva vara rentnikuna) eelkõige renditulu teenimise, kinnisvara väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil, mitte aga:

- a) kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel või
- b) müügiks tavapärase majandustegevuse käigus.

Omaniku poolt kasutatav kinnisvara on kinnisvara, mida hoitakse (kas omanikuna või kapitalirendi tingimustel rentnikuna) kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel.

KINNISVARA LIIGITAMINE KINNISVARAINVESTEERINGUKS VÕI OMANIKU POOLT KASUTATAVAKS KINNISVARAKS

- 6 [Välja jäetud]
- 7 Kinnisvarainvesteeringuid hoitakse renditulu teenimiseks, kinnisvara väärtuse kasvuks või mõlemal eesmärgil. Seetõttu tekivad kinnisvarainvesteeringust rahavood üksuse teistest varadest suurel määral sõltumatult. See eristab kinnisvarainvesteeringut omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast. Kaupade tootmisel või teenuste osutamisel (või kinnisvara kasutamisel halduslikul eesmärgil) tekivad rahavood, mis ei ole seotud ainult kinnisvaraga, vaid ka muude tootmis- või tarneprotsessis kasutatavate varadega. IAS 16 kehtib omaniku poolt kasutatava kinnisvara suhtes ja IFRS 16 *Rendiarvestus* kehtib omaniku poolt kasutatava kinnisvara suhtes, mida rentnik valdab kasutamiseõiguse esemeks oleva varana.

- 8 Kinnisvarainvesteeringud on näiteks:
- a) maa, mida hoitakse pikaajalise väärtuse kasvu eesmärgil, mitte müügiks tavapärase majandustegevuse käigus lähitulevikus;
 - b) maa, mida hoitakse hetkel määratlemata kasutuseks tulevikus. (Kui üksus ei ole otsustanud, kas ta kavatseb maad kasutada omaniku poolt kasutatava kinnisvarana või müügiks tavapärase majandustegevuse käigus lähitulevikus, loetakse maa hoidmise eesmärgiks väärtuse kasv);
 - c) ehitis, mis kuulub üksusele (või üksuse valduses oleva ehitisega seotud kasutamisdõiguse esemeks olev vara) ja mis on ühe või mitme kasutusrendi tingimustel välja renditud;
 - d) ehitis, mida hetkel ei kasutata, kuid mida hoitakse ühe või mitme kasutusrendi tingimustel väljarentimise eesmärgil;
 - e) kinnisvara, mida ehitatakse või arendatakse kinnisvarainvesteeringuna kasutamiseks tulevikus.
- 9 Järgmised näited ei ole kinnisvarainvesteeringud ja seega ei kuulu käesoleva standardi rakendusalas:
- a) kinnisvara, mis on mõeldud müügiks tavapärase majandustegevuse käigus või mida ehitatakse või arendatakse sellise müügi eesmärgil (vt IAS 2 *Varud*), näiteks kinnisvara, mis on omandatud ainult lähitulevikus toimuva võõrandamise või arenduse ja hilisema edasimüügi eesmärgil;
 - b) [välja jäetud]
 - c) omaniku poolt kasutatav kinnisvara (vt IAS 16 ja IFRS 16), sealhulgas kinnisvara, mida hoitakse omanikupoolseks tulevaseks kasutamiseks, kinnisvara, mida hoitakse tulevaseks arendamiseks ja sellele järgnevalt omanikupoolseks kasutamiseks, töötajate poolt kasutatav kinnisvara (sõltumata sellest, kas töötajad maksavad turuhindadele vastavat renti või mitte) ning võõrandamist ootav omaniku poolt kasutatav kinnisvara;
 - d) [välja jäetud]
 - e) kinnisvara, mis on kapitalirendi tingimustel välja renditud teisele üksusele.
- 10 Mõne kinnisvaraobjekti puhul hoitakse üht osa sellest renditulu teenimise või väärtuse kasvu eesmärgil ning teist osa kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel. Kui neid osi on võimalik eraldi müüa (või kapitalirendi tingimustel välja rentida), peab üksus nende osade kohta eraldi arvestust. Kui neid osi ei ole võimalik eraldi müüa, loetakse nimetatud kinnisvara kinnisvarainvesteeringuks ainult juhul, kui kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel kasutamiseks hoitav osa on ebaolulise suurusega.
- 11 Mõningatel juhtudel osutab üksus oma kinnisvara kasutajatele lisateenuseid. Üksus käsitleb sellist kinnisvara kinnisvarainvesteeringuna juhul, kui need lisateenused moodustavad kinnisvaralt teenitavatest tuludest väheolulise osa. Näiteks võib tuua kontorihoonde omaniku, kes osutab ehitist kasutavatele rentnikele turva- ja hooldusteenuseid.
- 12 Muudel juhtudel on pakutavad teenused olulised. Näiteks kui üksus omab ja juhib hotelli, moodustavad külastajatele osutatud teenused tuludest olulise osa. Seega on omaniku poolt juhitud hotell omaniku poolt kasutatav kinnisvara ja mitte kinnisvarainvesteering.
- 13 Otsustamine selle üle, kas lisateenused moodustavad piisavalt olulise osa kinnisvaralt teenitavatest tuludest ning kas kinnisvara kvalifitseerub kinnisvarainvesteeringuks või mitte, võib osutada keeruliseks. Näiteks annab hotelli omanik mõnikord teatavad kohustused halduslepingu kohaselt üle kolmandatele osapooltele. Selliste lepingute tingimused võivad olla väga erinevad. Ühel äärmuslikul juhul võib omanik sisuliselt olla passiivne investor. Teisel äärmuslikul juhul võib omanik teatavad igapäevased tegevused teenustöötajate sisse osta, kuid ise seejuures kanda olulisel määral hotelli põhitegevuse rahavoogude kõikumise riske.

- 14 Otsustamaks, kas kinnisvara kvalifitseerub kinnisvarainvesteeringuks, on vaja hinnangut. Üksus töötab välja kriteeriumid, millest lähtuvalt ta saab järjepidevalt hinnata vastavust kinnisvarainvesteeringu mõistele ning paragrahvides 7–13 esitatud juhiste. Paragrahvi 75 punktis c nõutakse, et üksus avalikustaks need kriteeriumid, juhul kui liigitamine on keeruline.
- 14A Hinnangut on vaja ka selle kindlaksmääramiseks, kas omandatav kinnisvarainvesteering kujutab endast vara või varade rühma või IFRS 3 *Äriühendused* rakendusallasse kuuluvat äriühendust. Otsustamaks, kas tegemist on äriühendusega, tuleks viidata IFRS 3-le. Käesoleva standardi paragrahvide 7–14 sätted on seotud küsimusega, kas kinnisvara on omaniku poolt kasutatav kinnisvara või kinnisvarainvesteering, mitte selle kindlaksmääramiseks, kas omandatav kinnisvara kujutab endast IFRS 3-s määratletud äriühendust või mitte. Otsuse tegemine selle kohta, kas konkreetne tehing vastab IFRS 3-s määratletud äriühenduse mõistele ja hõlmab käesolevas standardis määratletud kinnisvarainvesteeringut, nõuab mõlema standardi eraldiseisvat rakendamist.
- 15 Mõnel juhul kuulub üksusele kinnisvara, mis on emattevõtjale või mõnele teisele tütarettvõtjatele välja renditud ja kasutusele antud. Selline kinnisvara ei vasta kinnisvarainvesteeringuna kajastamise kriteeriumidele konsolideeritud finantsaruannetes, kuna kontserni seisukohast on selline kinnisvara omaniku poolt kasutatav kinnisvara. Samas on selline kinnisvara seda omava üksuse seisukohalt kinnisvarainvesteering juhul, kui see vastab paragrahvis 5 esitatud mõistele. Seetõttu käsitleb rendileandja nimetatud kinnisvara enda eraldiseisvates finantsaruannetes kinnisvarainvesteeringuna.

KAJASTAMINE

16 Kinnisvarainvesteeringut kajastatakse varana siis ja ainult siis kui:

a) on tõenäoline, et üksus saab tulevikus sellelt kinnisvarainvesteeringult majanduslikku kasu, ja

b) kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust on võimalik usaldusväärsetl mõõta.

- 17 Selle kajastamise põhimõtte kohaselt hindab üksus kinnisvarainvesteeringutele tehtud kõiki kulutusi nende tekkimise ajal. Need kulutused sisaldavad kinnisvarainvesteeringu soetamiseks tehtud kulutusi ja hilisemaid kinnisvara täiendamise, selle osa asendamise või hooldusega seotud kulutusi.
- 18 Paragrahvis 16 esitatud kajastamise põhimõtte kohaselt ei ole kinnisvara igapäevase hooldusega seotud kulutused üksuse kinnisvarainvesteeringu bilansilise jääkmaksumuse osa. Selle asemel kajastatakse nimetatud kulutusi tekkepõhiselt kasumiaruandes. Igapäevase hooldusega seotud kulutused koosnevad peamiselt tööjõukuludest ja kulutustest tarbekaupadele ning võivad sisaldada ka detailidele tehtud kulutusi. Selliste kulutuste eesmärki kirjeldatakse sageli kinnisvara „remondi ja hooldusena“.
- 19 Kinnisvarainvesteeringu osad võivad olla omandatud asendamise teel. Näiteks võivad uued siseseinad asendada esialgseid siseseinu. Kajastamise põhimõtte kohaselt võtab üksus asendavate osade maksumuse arvele kinnisvarainvesteeringu bilansilises jääkmaksumuses kulutuse tegemise hetkel, mil kajastamiskriteeriumid on täidetud. Asendatavate osade bilansilise jääkmaksumuse kajastamine lõpetatakse kooskõlas käesolevas standardis sätestatud kajastamise lõpetamise tingimustega.
- 19A Kinnisvarainvesteeringut, mida rentnik hoiab kasutamiseõiguse esemeks oleva varana, kajastatakse vastavalt IFRS 16-le.

MÕÕTMINE KAJASTAMISEL

20 Kinnisvarainvesteeringut mõõdetakse esmalt selle soetusmaksumuses. Esmase mõõtmise hulka loetakse ka tehingukulud.

- 21 Ostetud kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumus hõlmab selle ostuhinda ja kõiki ostuga otseselt seotud kulutusi. Otseselt seotud kulutused sisaldavad näiteks teenustasusid juriidiliste teenuste eest, kinnisvara võõrandamisega seotud makse ja muid tehingukulusid.

- 22 [Välja jäetud]
- 23 Kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust ei suurenda:
- a) tegevuse alustamise kulud (välja arvatud juhul, kui need on vajalikud kinnisvara viimiseks sellisesse seisundisse, et seda oleks võimalik kasutada juhtkonna kavandatud viisil);
- b) enne kinnisvarainvesteeringu planeeritud kasutustaseme saavutamist tekkinud tegevuskahjumid või
- c) kinnisvara ehitamise või arendamise käigus tekkinud normaalsest tasemest suuremad materjali-, tööjõu- või muude ressursside kulud.
- 24 Kui kinnisvarainvesteeringu eest tasutakse järeelmaksuga, loetakse soetusmaksumuseks summa, mis võrduks maksumusega rahas (s.o makstava tasu nüüdisväärtus. Erinevust nimetatud summa ja maksete kogusumma vahel kajastatakse võlgnevusperioodi jooksul intressikuluna.
- 25 [Välja jäetud]
- 26 [Välja jäetud]
- 27 Ühe või mitu kinnisvarainvesteeringut võib soetada mitterahalise vara või varade või kombineeritult rahaliste ja mitterahaliste varade eest. Järgnevas arutluses vaadeldakse mitterahalise vara vahetamist teise vastu, kuid see kehtib ka kõikidele teistele eelnevas lauses kirjeldatud vahetustehingutele. Sellise kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust mõõdetakse õiglasel väärtuses, välja arvatud juhul, kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või b) saadava vara ega loovutatava vara õiglane väärtus ei ole usaldusväärset mõõdetav. Omandatud vara mõõdetakse nimetatud viisil isegi siis, kui üksus ei saa loovutatud vara kajastamist kohe lõpetada. Kui omandatud vara ei mõõdetata õiglasel väärtuses, siis mõõdetakse selle soetusmaksumust loovutatud vara bilansilises jääkmaksumuses.
- 28 Üksus määrab kindlaks, kas vahetustehingul on majanduslik sisu, hinnates seda, mil määral tema tulevased rahavood peaksid tehingu tulemusel eeldatavasti muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, kui:
- a) saadud vara rahavoogude struktuur (risk, ajastus ja summa) erineb üleantud vara rahavoogude struktuurist või
- b) vahetuse tulemusena muutub tehingu poolt mõjutatud üksuse tegevuste osa väärtus üksuse jaoks ja
- c) punktides a või b toodud erinevus on oluline, võrreldes vahetatud varade õiglase väärtusega.
- Otsustamaks, kas vahetustehingul on majanduslik sisu, peab tehingu poolt mõjutatud üksuse tegevuste osa väärtus üksuse jaoks peegeldama maksustamisjärgeid rahavoogusid. Nimetatud analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et üksus peaks üksikasjalikke arvutusi tegema.
- 29 Vara õiglane väärtus on usaldusväärset mõõdetav, kui a) mõistlike õiglaste väärtuste vahemikus esinevad erinevused ei ole selle vara puhul suured või b) erinevate võimalike hinnangute täitumise tõenäosust saab mõistlikult hinnata ja kasutada õiglase väärtuse mõõtmisel. Kui üksus saab saadud või loovutatud vara õiglast väärtust usaldusväärset mõõta, kasutatakse soetusmaksumuse mõõtmiseks loovutatud vara õiglast väärtust, välja arvatud juhul, kui saadud vara õiglane väärtus on selgemini määratav.
- 29A Kinnisvarainvesteeringut, mida rentnik hoiab kasutamiseõiguse esemeks oleva varana, hinnatakse esmaselt soetusmaksumuses vastavalt IFRS 16-le.

MÕÕTMINE PÄRAST KAJASTAMIST

Arvestusmeetod

- 30** Pidades silmas paragrahvis 32A märgitud erandit, valib üksus oma arvestusmeetodiks kas paragrahvides 33–55 esitatud õiglase väärtuse mudeli või paragrahvis 56 esitatud soetusmaksumuse mudeli ja rakendab seda mudelit kõikide oma kinnisvarainvesteeringute suhtes.
- 31 IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* kohaselt võib arvestusmeetodeid muuta ainult juhul, kui selle tulemuseks on finantsaruanded, milles esitatakse usaldusväärset ja asjakohasemalt teavet tehingute, muude sündmuste või tingimuste mõju kohta üksuse finantsseisundile, -tulemusele või rahavoogudele. On ülimalt ebatõenäoline, et õiglase väärtuse mudeli asendamisel soetusmaksumuse mudeliga võiks esitamine muutuda asjakohasemaks.
- 32 Käesoleva standardiga nõutakse, et kõik üksused mõõdaksid kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust kas mõõtmise (juhul kui üksus kasutab õiglase väärtuse mudelit) või avalikustamise (juhul kui üksus kasutab soetusmaksumuse mudelit) eesmärgil. Üksusel on soovitatav, kuid mitte kohustuslik, määrata kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtus kindlaks sellise sõltumatu hindaja hinnangu põhjal, kellel on tunnustatud ja asjakohane ametialane kvalifikatsioon ning kellel on hinnatavate kinnisvarainvesteeringute asukohta ja kategooriaga hiljutised kogemused.
- 32A Üksus võib:**
- a) valida kas õiglase väärtuse mudeli või soetusmaksumuse mudeli rakendamiseks kõikidele kinnisvarainvesteeringutele, mis tagavad kohustisi, mille maksed on otseselt seotud määratletud varade, sh nimetatud kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtusega või nendelt saadava tuluga, ja
- b) valida rakendamiseks kas õiglase väärtuse mudeli või soetusmaksumuse mudeli kõikidele teistele kinnisvarainvesteeringutele, olenemata punktis a tehtud valikust.
- 32B Mõned üksused haldavad kas üksusesisest või -välist investeerimisfondi, mis pakub investoritele hüvitisi, mille määravad kindlaks fondi osakud. Samamoodi väljastavad mõned üksused otsese kasumiosalusega kindlustuslepinguid, millega seotud alusvara sisaldab kinnisvarainvesteeringuid. Üksnes paragrahvide 32A–32B kohaldamisel hõlmavad kindlustuslepingud võimaliku kasumiosalusega investeerimislepinguid. Paragrahv 32A ei luba üksusel mõõta fondi kuuluvat kinnisvara (või alusvarasse kuuluvat kinnisvara) osaliselt soetusmaksumuses ja osaliselt õiglasest väärtuses. (Vt IFRS 17 *Kindlustuslepingud* käesolevas paragrahvis kasutatud mõistete kohta, mis on määratletud selles standardis.)
- 32C Kui üksus valib erinevad mudelid kahele paragrahvis 32A kirjeldatud kategooriale, kajastatakse kinnisvarainvesteeringute müüke erinevate mudelite alusel mõõdetud varakogumite vahel õiglasest väärtuses ja õiglase väärtuse kumulatiivne muutus kajastatakse kasumiaruandes. Seega, kui kinnisvarainvesteering on müüdüd kogumist, mille puhul kasutatakse õiglase väärtuse mudelit, kogumisse, mille puhul kasutatakse soetusmaksumuse mudelit, saab kinnisvara õiglasest väärtusest müügi kuupäeval selle tuletatud soetusmaksumus.

Õiglase väärtuse mudel

- 33** Pärast esmast kajastamist mõõdab õiglase väärtuse mudeli valinud üksus kõiki oma kinnisvarainvesteeringuid õiglasest väärtuses, välja arvatud paragrahvis 53 kirjeldatud juhtudel.
- 34 [Välja jäetud]
- 35** Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse muutustest tulenevat kasumit ja kahjumit kajastatakse nende tekkimise perioodi kasumiaruandes.
- 36–39 [Välja jäetud]

- 40 Mõõtes kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust kooskõlas IFRS 13-ga, tagab üksus selle, et õiglane väärtus kajastab muu hulgas olemasolevatest rendilepingutest saadavat renditulu ja muid eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid kinnisvarainvesteeringu hinna määramisel, hetkel kehtival turutingimustel.
- 40A Kui rentnik kasutab õiglase väärtuse mudelit kasutamise eesmärgiks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringu hindamiseks, mõõtab ta kasutamise eesmärgiks oleva vara, mitte aluseks oleva vara õiglast väärtust.
- 41 IFRS 16-s määratletakse rentniku poolt kasutamise eesmärgiks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumuse esmase kajastamise alus. Paragrahvi 33 nõutakse rentniku poolt kasutamise eesmärgiks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringu väärtuse ümberhindamist vajaduse korral õiglasest väärtusesse juhul, kui üksus valib õiglase väärtuse mudeli. Kui rendimakseid tehakse turuhindades, peaks rentniku poolt kasutamise eesmärgiks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus, millest on lahutatud kõik eeldatavad rendimaksud (kaasa arvatud kajastatud rendikohustistega seotud maksud), võrduma nulliga. Seega ei tohiks kasutamise eesmärgiks oleva vara ümberhindamine IFRS 16 kohasest soetusmaksumusest paragrahvi 33 kohasest õiglasest väärtusesse (võttes arvesse paragrahvi 50 esitatud nõudeid) põhjustada mingit esmast kasumit või kahjumit, välja arvatud juhul, kui õiglast väärtust mõõdetakse erineval ajal. Selline olukord võib tekkida siis, kui otsus õiglase väärtuse mudeli kasutamise kohta tehakse pärast esmast kajastamist.
- 42-47 [Välja jäetud]
- 48 Erandjuhtudel leidub kindlaid tõendeid selle kohta, et kui üksus on esimest korda omandanud kinnisvarainvesteeringu (või kui olemasolev kinnisvara liigitatakse kasutusviisi muutumise tõttu esimest korda kinnisvarainvesteeringuks), on mõistlike õiglaste väärtuste vahemikus esinevad erinevused nii suured ning võimalike tulevaste sündmuste tõenäosuse hindamine nii keeruline, et õiglast väärtust ei ole võimalik üheselt hinnata. Kõnealune asjaolu võib anda tunnistust selle kohta, et kinnisvara õiglast väärtust ei ole võimalik järjepidevalt usaldusväärselt mõõta (vt paragrahv 53).
- 49 [Välja jäetud]
- 50 Kinnisvarainvesteeringu bilansilise jääkmaksumuse kindlaksmääramisel õiglase väärtuse mudeli kohaselt ei arvesta üksus bilansis eraldi varade või kohustistena kajastatud varasid või kohustisi kahekordselt. Näiteks:
- a) seadmed, nagu liftid ja kliimaseadmed, moodustavad sageli hoone lahutamatu osa ning üldjuhul liidetakse need kinnisvarainvesteeringu õiglasele väärtusele ega kajastata eraldi materiaalsete põhivaradena;
 - b) kui kontor on välja renditud möbleerituna, sisaldab kontori õiglane väärtus ka mööbli õiglast väärtust, kuna renditulu on seotud möbleeritud kontoriga. Kui kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus sisaldab mööblit, ei kajasta üksus seda mööblit eraldi varana;
 - c) kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus ei sisalda ettemakstud või viitlaekumisena kajastatud kasutusrenditulu, kuna üksus kajastab neid eraldi kohustise või varana;
 - d) rentniku poolt kasutamise eesmärgiks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus kajastab eeldatavaid rahavoogusid (kaasa arvatud muutuvaid rendimakseid, mis kuuluvad eeldatavasti tasumisele). Kui kinnisvara väärtusele antud hinnang ei sisalda eeldatavaid rendiga seotud väljamakseid, on õiglase väärtuse mudelit kasutades vaja kinnisvara bilansilise jääkmaksumuse saamiseks liita saadud hinnangule kajastatud rendikohustise summa.
- 51 [Välja jäetud]
- 52 Mõningatel juhtudel võib üksus eeldada, et kinnisvarainvesteeringuga seotud väljamaksete (välja arvatud kajastatud kohustistega seotud maksete) nüüdisväärtus ületab seotud laekumiste nüüdisväärtuse. Üksus rakendab IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*, et määrata kindlaks, kas vastavat kohustist tuleb kajastada, ning juhul, kui see osutub vajalikuks, kuidas seda mõõta.

Kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta

- 53 Kehtib vaidlustatav eeldus, et üksus suudab kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust järjepidevalt usaldusväärselt mõõta. Erandjuhtudel leidub siiski kindlaid tõendeid selle kohta, et kui üksus on esimest korda omandanud kinnisvarainvesteeringu (või kui olemasolev kinnisvara liigitatakse kasutusviisi muutumise tõttu esimest korda kinnisvarainvesteeringuks), ei ole kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust võimalik järjepidevalt usaldusväärselt mõõta. Selline olukord tekib üksnes siis, kui võrreldavate kinnisvaraobjektide turg ei ole aktiivne (nt hiljutisi tehinguid on toimunud vähe, puuduvad hetke hinnanoteeringud või jälgitavad tehinguhinnad näitavad, et müüja oli sunnitud müüma) ning alternatiivsed usaldusväärsed õiglased väärtused (näiteks diskonteeritud rahavoogude prognoosidel põhinevad väärtused) ei ole kättesaadavad. Kui üksus otsustab, et poolelioleva kinnisvaraobjekti õiglase väärtus ei ole usaldusväärselt mõõdetav, kuid eeldab, et kinnisvaraobjekti õiglase väärtus on usaldusväärselt mõõdetav objekti valmimisel, mõõdab ta pooleliolevat kinnisvarainvesteeringut soetusmaksumuses seni, kuni selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta või kuni ehitustegevus lõpetatakse (olenevalt sellest, kumb toimub varem). Kui üksus otsustab, et kinnisvarainvesteeringu (v.a pooleliolev kinnisvarainvesteering) õiglase väärtus ei ole järjepidevalt usaldusväärselt mõõdetav, mõõdab üksus seda kinnisvarainvesteeringut IAS 16-s esitatud soetusmaksumuse mudeli põhjal, kui tegemist on tema omandis oleva kinnisvarainvesteeringuga, või IFRS 16 kohaselt, kui tegemist on rentniku poolt kasutamiseõiguse esemeks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringuga. Kinnisvarainvesteeringu lõppväärtus loetakse nulliks. Üksus jätkab IAS 16 või IFRS 16 rakendamist kuni selle kinnisvarainvesteeringu võõrandamiseni.
- 53A Kohe pärast seda, kui üksusel tekib suutlikkus mõõta usaldusväärselt eelnevalt soetusmaksumuses mõõdetud ehitatava kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust, mõõdab ta seda kinnisvarainvesteeringut selle õiglasest väärtusest. Kohe pärast seda, kui kinnisvara on valmis saanud, eeldatakse, et õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärselt. Kui see aga ei ole nii, siis paragrahvi 53 kohaselt kasutatakse kinnisvara arvestamiseks soetusmaksumuse mudelit vastavalt IAS 16-le, kui tegemist on üksuse omandis oleva varaga, või vastavalt IFRS 16-le, kui tegemist on rentniku poolt kasutamiseõiguse esemeks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringuga.
- 53B Eeldust, et ehitatava kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärselt, saab vaidlustada ainult esmasel kajastamisel. Üksus, kes on mõõtnud pooleliolevat kinnisvarainvesteeringut õiglasest väärtusest, ei või järeldada, et valminud kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta.
- 54 Nendel erandjuhtudel, kui üksus on paragrahvis 53 esitatud põhjustel sunnitud kinnisvarainvesteeringut mõõtma IAS 16 või IFRS 16 kohaselt soetusmaksumuse mudelit kasutades, mõõdab üksus kõiki teisi oma kinnisvarainvesteeringuid, sealhulgas ehitatavat kinnisvarainvesteeringut, õiglasest väärtusest. Sellistel juhtudel jätkab üksus ülejäänud kinnisvarainvesteeringute arvestamisel õiglase väärtuse mudeli rakendamist, ehkki ühe kinnisvarainvesteeringu puhul rakendatakse soetusmaksumuse mudelit.
- 55 Kui üksus on kinnisvarainvesteeringut eelnevalt mõõtnud õiglasest väärtusest, jätkab ta selle kinnisvara mõõtmist õiglasest väärtusest kuni selle võõrandamiseni (või kuni see kinnisvara liigitatakse omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks või üksus hakkab kinnisvara arendama hilisemaks müügiks tavapärase majandustegevuse käigus) isegi juhul, kui võrreldavad tehingud turul muutuvad harvemaks või turuhinnad muutuvad raskemini kättesaadavaks.

Soetusmaksumuse mudel

- 56 Pärast esmast kajastamist mõõdab õiglase väärtuse mudeli valinud üksus kinnisvarainvesteeringut
- a) vastavalt standardile IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* juhul, kui see vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumidele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks);

- b) IFRS 16 kohaselt juhul, kui rentnik hoiab seda kasutamiseõiguse esemeks oleva varana, mitte IFRS 5 kohaselt müügiks, ja
- c) kõigil muudel juhtudel vastavalt IAS 16-s esitatud nõuetele soetusmaksumuse mudeli kohta.

ÜMBERLIIGITAMISED

- 57 Üksus liigitab kinnisvara kinnisvarainvesteeringuks või kinnisvarainvesteeringust ümber siis ja ainult siis, kui toimub muutus vara kasutuses. Muutus vara kasutuses toimub juhul, kui kinnisvara hakkab vastama või ei vasta enam kinnisvarainvesteeringu määratlusele ja kasutuse muutus on tõendatud. Üksnes juhtkonna kavatsust seoses kinnisvara kasutusega ei käsitata kasutuse muutuse tõendusena. Kasutuse muutuse tõendus hõlmab näiteks järgmist:
- a) omanikupoolse kasutamise algus või arenduse algus omanikupoolseks kasutamiseks, mille puhul toimub ümberliigitamine kinnisvarainvesteeringust omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks;
- b) arenduse algus müügi eesmärgil, mille puhul toimub ümberliigitamine kinnisvarainvesteeringust varudeks;
- c) omanikupoolse kasutamise lõpp, mille puhul toimub ümberliigitamine omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast kinnisvarainvesteeringuks, ja
- d) kasutusrendile andmine teisele osapoolle, mille puhul toimub ümberliigitamine varudest kinnisvarainvesteeringuks.
- e) [välja jäetud]
- 58 Kui üksus otsustab võõrandada kinnisvarainvesteeringu ilma seda arendamata, jätkab ta kinnisvara käsitamist kinnisvarainvesteeringuna kuni selle kajastamise lõpuni (finantsseisundi aruandest kõrvaldamiseni) ega liigitata see ümber varuks. Samamoodi, kui üksus alustab olemasoleva kinnisvarainvesteeringu ümberarendust, et seda tulevikus jätkuvalt kinnisvarainvesteeringuna kasutada, kajastatakse seda kinnisvarainvesteeringuna ka ümberarenduse jooksul ega liigitata ümber omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks.
- 59 Paragrahvides 60–65 vaadeldakse kajastamist ja mõõtmist puudutavaid probleeme, mis tekivad siis, kui üksus kasutab kinnisvarainvesteeringute hindamiseks õiglase väärtuse mudelit. Kui üksus kasutab soetusmaksumuse mudelit, ei muuda kinnisvara ümberliigitamised kinnisvarainvesteeringute, omaniku poolt kasutatava kinnisvara ja varude vahel kinnisvara bilansilist jääkmaksumust ega ka soetusmaksumust mõõtmise või avalikustamise eesmärgil.
- 60 Õiglases väärtuses kajastatava kinnisvarainvesteeringu ümberliigitamisel omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks või varudeks loetakse hilisemas arvestuses selle kinnisvara soetusmaksumuseks IAS 16, IFRS 16 või IAS 2 kohaselt selle kinnisvara õiglase väärtuse kasutusotstarbe muutumise kuupäeval.
- 61 Kui omaniku poolt kasutatav kinnisvara liigitatakse ümber õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks, rakendab üksus kuni kasutusotstarbe muutumise kuupäevani IAS 16, kui kinnisvara on tema omandis, või IFRS 16, kui rentnik hoiab kinnisvara kasutamiseõiguse esemeks oleva varana kuni kasutusotstarbe muutumise kuupäevani. Üksus käsitleb sel kuupäeval eksisteerivat võimalikku erinevust kinnisvara bilansilise jääkmaksumuse ja selle õiglase väärtuse vahel kooskõlas IAS 16 või IFRS 16-ga sarnaselt ümberhindlusega kooskõlas IAS 16-ga.
- 62 Kuni kuupäevani, mil omaniku poolt kasutatav kinnisvara liigitatakse õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks, amortiseerib üksus kinnisvara (või kasutamiseõiguse esemeks olevat vara) ja kajastab tekkinud väärtuse langusest tulenevad kahjumid. Üksus käsitleb sel kuupäeval eksisteerivat võimalikku erinevust kinnisvara bilansilise jääkmaksumuse ja selle õiglase väärtuse vahel kooskõlas IAS 16 või IFRS 16-ga sarnaselt ümberhindlusega kooskõlas IAS 16-ga. Teiste sõnadega:

a) vähenemisi kinnisvara bilansilises jääkmaksumuses kajastatakse perioodi kasumis või kahjumis. Vähenemine kajastatakse muus koondkasumis ja arvatakse maha ümberhindlusreservist selles ulatuses, millises kõnealuse kinnisvara üleshindluse summa ümberhindlusreservi kuulub;

b) suurenemisi bilansilises jääkmaksumuses käsitletakse järgmiselt:

i) seda osa suurenemisest, mis katab kõnealuse kinnisvara varasemast väärtuse langusest tulenevat kahjumit, kajastatakse kasumiaruandes. Kasumiaruandes kajastatav summa ei tohi ületada summat, mis oleks olnud vajalik bilansilise jääkmaksumuse taastamiseks väärtuseni, mis kinnisvaral oleks olnud (arvestamata kulumit), kui väärtuse langusest tulenevat kahjumit ei oleks kajastatud;

ii) ülejäänud osa kajastatakse muus koondkasumis ja see suurendab ümberhindluse reservi omakapitalis. Kinnisvarainvesteeringu hilisema võõrandamise korral võib omakapitalis sisalduva ümberhindluse reservi üle kanda eelmiste perioodide jaotamata kasumisse. Ümberhindluse reservi ülekandmist jaotamata kasumisse kasumiaruandes ei kajastata.

63 Kinnisvara ümberliigitamisel varudest õiglasest väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks kajastatakse vahet kinnisvara õiglase väärtuse ja selle endise bilansilise jääkmaksumuse vahel ümberliigitamise kuupäeval kasumiaruandes.

64 Kinnisvara ümberliigitamist varudest õiglasest väärtuses kajastatavateks kinnisvarainvesteeringuteks käsitletakse samalaadselt varude müügiga.

65 Kui üksus lõpetab ehitatava ja õiglasest väärtuses kajastatava kinnisvarainvesteeringu ehitus- või arendustegevuse, kajastatakse erinevust kinnisvara õiglase väärtuse ja selle endise bilansilise jääkmaksumuse vahel ümberliigitamise kuupäeval kasumiaruandes.

VÕÕRANDAMINE

66 Kinnisvarainvesteeringu kajastamine lõpetatakse (see eemaldatakse finantsseisundi aruandest) objekti võõrandamisel või siis, kui kinnisvarainvesteering on püsivalt kasutamisest eemaldatud ning selle võõrandamisest ei eeldata tulevast majanduslikku kasu.

67 Kinnisvarainvesteeringu võõrandamine võib toimuda selle müügi või kapitalirendile andmise teel. Kinnisvarainvesteeringu võõrandamise kuupäev on kuupäev, mil saaja saab kinnisvarainvesteeringu üle kontrolli vastavalt IFRS 15-s esitatud nõuetele, mille kohaselt määratakse kindlaks, millal on toimingukohustus täidetud. Kui võõrandamine toimub kapitalirendi tingimustel või müügi- ja tagasirenditehinguga, siis rakendatakse IFRS 16.

68 Juhul kui paragrahvis 16 kirjeldatud kajastamis põhimõtte kohaselt kasutab üksus kinnisvarainvesteeringu bilansilise jääkmaksumuse määramisel osa asendusmaksumust, siis lõpetatakse vastava asendatud osa bilansilise jääkmaksumuse kajastamine. Soetusmaksumuse mudeli kohaselt arvestatud kinnisvarainvesteeringu puhul ei või asendatud osa olla eraldi amortiseeritav osa. Kui asendatud osa bilansilise jääkmaksumuse määramine ei ole üksuse jaoks otstarbekas, võib kasutada osa asendusmaksumust hindamaks, milline oli asendatud osa maksumus selle omandamise või ehitamise hetkel. Õiglase väärtuse mudeli rakendamisel võib kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus juba arvesse võtta asjaolu, et asendatava osa väärtus on langenud. Muudel juhtudel võib osutada keerukaks määratleda, kui palju tuleks asendatava osa tõttu õiglast väärtust vähendada. Kui õiglase väärtuse vähendamine asendatava osa võrra on ebapraktiline, tuleks alternatiivina asendava osa maksumus arvata vara bilansilise jääkmaksumuse koosseisu ning siis hinnata õiglase väärtus ümber, nagu oleks nõutud teiste, asendusi mittesisaldavate soetamiste puhul.

- 69 **Kinnisvarainvesteeringu kasutuselt eemaldamisest või võõrandamisest tulenevad kasumid või kahjumid määratakse kindlaks netomüügitulu ja vara bilansilise jääkmaksumuse vahena ning need kajastatakse kasumiaruandes kasutuselt eemaldamise või võõrandamise perioodil (välja arvatud müügi- ja tagasirenditehingu puhul, mil lähtutakse IFRS 16 nõuetest).**
- 70 Kinnisvarainvesteeringu kajastamise lõpetamisest tulenevasse kasumisse või kahjumisse lisatava tasu summa määratakse kindlaks vastavalt tehinguhinna kindlaksmääramise nõuetele, mis on esitatud IFRS 15 paragrahvides 47–72. Järgnevaid kasumisse või kahjumisse kantava hinnangulise tasu summa muudatusi arvestatakse vastavalt standardis IFRS 15 esitatud tehinguhinna muutuste nõuetele.
- 71 Pärast kinnisvarainvesteeringu võõrandamist üksusele jäävate kohustiste suhtes rakendab üksus IAS 37 või vajaduse korral mõnda teist standardit.
- 72 **Kahjustatud, kaotatud või loovutatud kinnisvarainvesteeringu eest kolmandatelt osapooltelt saadavad hüvitised kajastatakse kasumiaruandes hetkel, mil tekib õigus hüvitisele.**
- 73 Kinnisvarainvesteeringute väärtuse langused ja kahjumid, vastavad kompensatsiooninõuded ja -maksed kolmandatelt osapooltelt ning mis tahes asendusvarade ost või ehitus on eraldiseisvad majanduslikud sündmused ja neid arvestatakse eraldi järgmiselt:
- a) kinnisvarainvesteeringute väärtuse langust kajastatakse kooskõlas IAS 36-ga;
 - b) kinnisvarainvesteeringute kasutusest eemaldamist või võõrandamist kajastatakse kooskõlas käesoleva standardi paragrahvidega 66–71;
 - c) kahjustatud, kaotatud või loovutatud kinnisvarainvesteeringu eest kolmandatelt osapooltelt saadavad hüvitised kajastatakse kasumiaruandes hetkel, mil tekib õigus hüvitisele, ja
 - d) taastatud, ostetud või ehitatud asendusvarade soetusmaksumus määratakse kindlaks kooskõlas käesoleva standardi paragrahvidega 20–29.

AVALIKUSTAMINE

Õiglase väärtuse mudel ja soetusmaksumuse mudel

- 74 Allpool esitatud avalikustamist kohaldatakse lisaks sellele, mida on nimetatud IFRS 16-s. IFRS 16 kohaselt esitab kinnisvarainvesteeringu omanik rendilepingute kohta rendileandja poolt avalikustatava teabe. Rentnik, kes hoiab kinnisvarainvesteeringut kasutamiseõiguse esemeks oleva varana, esitab IFRS 16 kohaselt nõutava rentniku poolt avalikustatava teabe ning rendileandja poolt avalikustatava teabe sõlmitud kasutusrendilepingute kohta.
- 75 **Üksus avalikustab:**
- a) selle, kas ta rakendab õiglase väärtuse mudelit või soetusmaksumuse mudelit;
 - b) [välja jäetud]
 - c) kui kinnisvara liigitamine on keeruline (vt paragrahv 14), siis rakendatavad kriteeriumid, mille alusel tehakse vahet kinnisvarainvesteeringute ja omaniku poolt kasutatavate kinnisvaraobjektide või tavapärase majandustegevuse käigus müügiks hoitavate kinnisvaraobjektide vahel;
 - d) [välja jäetud]

- e) mil määral kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtus (nagu see on mõõdetud või avalikustatud finantsaruannetes) põhineb sõltumatu hindaja hinnangul, kellel on tunnustatud ja asjakohane ametialane kvalifikatsioon ning kellel on hinnatava kinnisvara asukohta ja kategooria osas hiljutisi kogemusi. Kui sellist hindamist ei ole tehtud, avalikustatakse see asjaolu;
- f) järgmised kasumiaruandes sisalduvad summad:
- i) kinnisvarainvesteeringutest saadud renditulu;
 - ii) otsesed tegevuskulud (sealhulgas remondi- ja hoolduskulud), mis on seotud perioodi jooksul renditulu teeninud kinnisvarainvesteeringutega;
 - iii) otsesed tegevuskulud (sealhulgas remondi- ja hoolduskulud), mis on seotud perioodi jooksul tulu mitte teeninud kinnisvarainvesteeringutega, ja
 - iv) õiglase väärtuse kumulatiivne muutus kajastatakse kasumiaruandes kinnisvarainvesteeringu müügi korral varade kogumist, kus kasutatakse soetusmaksumuse mudelit, kogumisse, kus kasutatakse õiglase väärtuse mudelit (vt paragrahvi 32C);
- g) piirangud, mis on seotud kinnisvarainvesteeringute realiseeritavusega või müügitulu ja võõrandamisest saadavate summade laekumisega ning vastavad summad;
- h) lepingupõhised kohustused seoses kinnisvarainvesteeringute ostmise, ehitamise ja arendusega või seoses remondi, hoolduse ja kvaliteedi parandamisega.

Õiglase väärtuse mudel

76 Lisaks paragrahvis 75 esitatud avalikustamise nõuetele avalikustab paragrahvides 33–55 kirjeldatud õiglase väärtuse mudelit kasutatav üksus kinnisvarainvesteeringute perioodi alguse ja lõpu bilansilise jääkmaksumuse võrdluse, näidates järgmist:

- a) lisandumised, näidates eraldi soetamised ja hiljem kapitaliseeritud kulutused;
- b) lisandumised äriühenduste kaudu;
- c) varad, mis on liigitatud müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga, ja teised võõrandamised;
- d) õiglase väärtuse korrigeerimisest tulenevad netokasumid või -kahjumid;
- e) finantsaruannete teise esitlusvaluutasse ümberarvestamisest ja välismaiste üksuste finantsaruannete aruandva üksuse esitlusvaluutasse ümberarvestamisest tulenevad valuutakursside netovahed;
- f) ümberliigitamine varudeks ja omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks ning varudest ja omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast ja
- g) muud muutused.

77 Juhul kui kinnisvarainvesteeringule antud hinnangut on finantsaruannetes kajastamiseks märkimisväärselt korrigeeritud, näiteks selleks, et vältida eraldi kajastatavate varade või kohustiste topeltarvestust, nagu on kirjeldatud paragrahvis 50, avalikustab üksus antud hinnangu ja finantsaruannetes kajastatud muudetud väärtuse võrdluse, näidates eraldi tagasikantud kajastatud rendikohustiste kogusumma ja muud olulised korrigeerimised.

78 Paragrahvis 53 osutatud erandjuhtudel, kui üksus mõõdab kinnisvarainvesteeringut IAS 16-s esitatud soetusmaksumuse mudeli põhjal või IFRS 16 kohaselt, avalikustatakse paragrahvis 76 nõutud võrdluse käigus selle kinnisvarainvesteeringu kohta esitatud summad teiste kinnisvarainvesteeringute kohta esitatud summadest eraldi. Lisaks avalikustab üksus:

- a) kõnealuse kinnisvarainvesteeringu kirjelduse;
- b) selgituse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset mõõta;
- c) kui võimalik, siis vahemiku, kuhu tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud; ja
- d) õiglases väärtuses mittekajastatud kinnisvarainvesteeringu võõrandamise puhul:
 - i) asjaolu, et üksus on võõrandanud kinnisvarainvesteeringu, mida ei kajastatud õiglases väärtuses;
 - ii) selle kinnisvarainvesteeringu bilansilise jääkmaksumuse müügi hetkel ja
 - iii) kajastatud tulu või kulu summa.

Soetusmaksumuse mudel

79 Lisaks paragrahvis 75 nõutud avalikustatavale teabele avalikustab paragrahvis 56 esitatud soetusmaksumuse mudelit rakendav üksus:

- a) kasutatud kulumiarvestuse meetodid;
- b) kasulikud eluead või kasutatud kuluminormid;
- c) bilansilise brutojääkmaksumuse ning akumulieeritud kulumi (koos väärtuse langusest tulenevate akumulieeritud kahjumitega) perioodi alguses ja lõpus;
- d) kinnisvarainvesteeringute perioodi alguse ja lõpu bilansilise jääkmaksumuse võrdluse, näidates järgmist:
 - i) lisandumised, näidates eraldi soetamised ja hiljem kapitaliseeritud kulutused;
 - ii) lisandumised äriühenduste kaudu;
 - iii) varad, mis on liigitatud müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga, ja teised võõrandamised;
 - iv) kulum;
 - v) perioodi jooksul kajastatud väärtuse langusest tulenevad kahjumid ja nende kahjumite tühistamised kooskõlas IAS 36-ga;
 - vi) finantsaruannete teise esitlusvaluutasse ümberarvestamisest ja välismaiste üksuste finantsaruannete aruandva üksuse esitlusvaluutasse ümberarvestamisest tulenevad valuutakursside netovahed;
 - vii) ümberliigitamine varudeks ja omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks ning varudest ja omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast ja
 - viii) muud muutused.

- e) kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtuse. Paragrahvis 53 kirjeldatud erandjuhtudel, mil üksusel ei ole võimalik kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust usaldusväärset mõõta, avalikustab ta:
- i) kõnealuse kinnisvarainvesteeringu kirjelduse;
 - ii) selgituse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset mõõta; ja
 - iii) kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud.

ÜLEMINEKUSÄTTED

Õiglase väärtuse mudel

- 80 Üksus, mis on eelnevalt rakendanud IAS 40 (2000) ja valib esimest korda mõne või kõikide kasutusrendi tingimustel rendile võetud kinnisvaraobjektide liigitamise kinnisvarainvesteeringuteks, kajastab kõnealuse valiku mõju selle perioodi jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena, mil valik esimest korda tehakse. Lisaks:
- a) kui üksus on eelnevalt avalikult (oma finantsaruannetes või muul viisil) esitanud andmeid oma kinnisvara õiglase väärtuse kohta eelnevatel perioodidel (mõõdetud kooskõlas õiglase väärtuse mõistega IFRS 13-s), soovitatakse, kuid ei nõuta, et üksus:
 - i) korrigeeriks kõige varasema perioodi, mille kohta õiglast väärtust käsitlevad andmed esitati avalikult, jaotamata kasumi algsaldo, ja
 - ii) korrigeeriks nende perioodide kohta esitatud võrdlusandmed; ja
 - b) kui üksus ei ole eelnevalt punktis a kirjeldatud teavet avalikult esitanud, ei korrigeeri üksus eelnevate perioodide võrdlusandmeid ning ta avalikustab selle asjaolu.

81 Käesoleva standardiga nõutakse IAS 8-st erinevat käsitlust. IAS 8-ga nõutakse võrdlusandmete korrigeerimist, välja arvatud juhul, kui selline korrigeerimine on võimatu.

82 Kui üksus rakendab käesolevat standardit esimest korda, sisaldab jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimine ka ümberhindluse reservi hulka kuuluvate kinnisvarainvesteeringutega seotud summade ümberliigitamist.

Soetusmaksumuse mudel

83 IAS 8 rakendatakse kõigi arvestusmeetodite muutuste suhtes, mida üksus teeb käesoleva standardi esmakordsel rakendamisel ja soetusmaksumuse mudeli valimisel. Arvestusmeetodite muutuste mõju hõlmab ka ümberhindluse reservi hulka kuuluvate kinnisvarainvesteeringutega seotud summade ümberliigitamist.

84 Paragrahvides 27–29 esitatud vahetustehingute käigus soetatud kinnisvarainvesteeringute esmase mõõtmise suhtes kohaldatavaid nõudeid rakendatakse edasiulatuvalt üksnes tulevastele tehingutele.

Äriühendused

84A Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2011.–2013. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2013) lisati paragrahv 14A paragrahvi 6 ette pealkiri. Üksus rakendab muudatust omandatud kinnisvarainvesteeringute suhtes edasiulatuvalt alates esimese perioodi algusest, mille kohta ta selle muudatuse vastu võtab. Eelmistel perioodidel omandatud kinnisvarainvesteeringute arvestust ei korrigeerita sellest tulenevalt. Üksus võib siiski otsustada rakendada muudatust enne esimese aruandeaasta algust (mis on jõustumiskuupäeval või pärast seda) omandatud üksikute kinnisvarainvesteeringute suhtes, kui teave, mis on vajalik selle muudatuse rakendamiseks nende varasemate tehingute suhtes, on üksusele kättesaadav.

IFRS 16

84B Üksus, kes rakendab IFRS 16 ja sellega seotud käesoleva standardi muudatusi esimest korda, rakendab kasutamisoiguse esemeks oleva varana hoitava investeerimiskinnisvara suhtes IFRS 16 lisas C esitatud üleminekunõudeid.

Kinnisvarainvesteeringute ümberliigitamised

84C Dokumendiga *Kinnisvarainvesteeringute ümberliigitamised* (IAS 40 muudatused) (välja antud detsembris 2016) muudeti paragrahve 57–58. Üksus rakendab neid muudatusi kasutuse muutuste suhtes, mis toimusid sellise aruandeperioodi alguses või hiljem, mil üksus esimest korda muudatusi rakendas (esmise rakendamise kuupäev). Esmase rakendamise kuupäeval hindab üksus uuesti kõnealusel kuupäeval hoitava kinnisvara liigitust ja vajaduse korral liigitab kinnisvara vastavalt paragrahvidele 7–14 ümber, et kajastada kõnealusel kuupäeval olemasolevaid tingimusi.

84D Olenemata paragrahvi 84C nõuetest võib üksus rakendada paragrahvide 57–58 muudatusi tagasiulatuvalt vastavalt IAS 8-le siis ja ainult siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata.

84E Kui üksus liigitab vastavalt paragrahvile 84C kinnisvara ümber esmise rakendamise kuupäeval, teeb üksus järgmist:

a) arvestab ümberliigitust paragrahvi 59–64 nõuete kohaselt. Paragrahvide 59–64 rakendamisel teeb üksus järgmist:

i) käsitab igat viidet kasutuse muutuse kuupäevale esmise rakendamise kuupäevana ja

ii) kajastab mis tahes summat, mis vastavalt paragrahvidele 59–64 oleks tulnud kajastada kasumiaruandes, jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena esmise rakendamise kuupäeval;

b) avalikustab kinnisvarainvesteeringuks või kinnisvarainvesteeringust ümber liigitatud summad vastavalt paragrahvile 84C. Üksus avalikustab kõnealused ümberliigitatud summad kinnisvarainvesteeringute perioodi alguse ja lõpu bilansilise jääkmaksumuse võrdluse (nagu on ette nähtud paragrahvidega 76 ja 79) osana.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

85 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

85A IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvi 62. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

85B *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) muudeti paragrahve 8, 9, 48, 53, 54 ja 57, jäeti välja paragrahv 22 ning lisati paragrahvid 53A ja 53B. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Üksusel on lubatud rakendada muudatusi poolelioleva kinnisvarainvesteeringu puhul alates mis tahes kuupäevast enne 1. jaanuari 2009, tingimusel et poolelioleva kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust mõõdeti sel kuupäeval. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* paragrahvide 5 ja 81E muudatusi.

- 85C IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti õiglase väärtuse mõistet paragrahvis 5, muudeti paragrahve 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 ja 85B ning jäeti välja paragrahvid 36–39, 42–47, 49, 51 ja paragrahvi 75 punkt d. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.
- 85D Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2011.–2013. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2013) lisati paragrahvi 6 ette ja paragrahvi 84 järele pealkirjad ning lisati paragrahvid 14A ja 84A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.
- 85E IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav tulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahvi 3 punkti b ning paragrahve 9, 67 ja 70. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.
- 85F IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti IAS 40 rakendusala nii, et kinnisvarainvesteeringu määratlusega hõlmati nii omanikule kuuluv kinnisvarainvesteering kui ka rentniku poolt kasutamise eesmärgel oleva varana hoitav kinnisvara. IFRS 16-ga muudeti paragrahve 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 ja 78, lisati paragrahvid 19A, 29A, 40A ja 84B koos seotud pealkirjadega ning jäeti välja paragrahvid 3, 6, 25, 26 ja 34. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.
- 85G Dokumendiga *Avalikustamise algatus* (IAS 40 muudatused) (välja antud detsembris 2016) muudeti paragrahve 57–58 ja 84C–84E. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 85H 2017. aasta mais välja antud standardiga IFRS 17 muudeti paragrahvi 32B. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 17.

IAS 40 (2000) TAGASIVÕTMINE

- 86 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud* (välja antud 2000).

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 41

Põllumajandus

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põllumajandusliku tegevuse arvestuslik käsitlus ja sellega seotud avalikustamise nõuded.

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse järgmiste põllumajandusliku tegevusega seotud objektide arvestuses:

- a) **bioloogilised varad, välja arvatud tootvad taimed;**
- b) **põllumajandustoodang saagikoristuse hetkel ja**
- c) **paragrahvides 34 ja 35 käsitletud valitsusepoolne sihtfinantseerimine.**

2 Käesolevat standardit ei rakendata järgmise suhtes:

- a) põllumajandusliku tegevusega seotud maa (vt IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* ja IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud*);
- b) põllumajandusliku tegevusega seotud tootvad taimed (vt IAS 16). Siiski rakendatakse käesolevat standardit nende tootvate taimede toodangu suhtes;
- c) tootvate taimedega seotud valitsusepoolne sihtfinantseerimine (vt IAS 20 *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*);
- d) põllumajandusliku tegevusega seotud immateriaalsed varad (vt IAS 38 *Immateriaalsed varad*);
- e) põllumajandustegevusega seotud maa rentimise tagajärjel tekkinud kasutamisosiguse esemeks olev vara (vt IFRS 16 *Rendiarvestus*).

3 Käesolevat standardit rakendatakse põllumajandustoodangu, s.o üksuse bioloogilistelt varadelt saadud toodangu suhtes saagikoristuse hetkel. Pärast seda rakendatakse IAS 2 *Varud* või muud rakendatavat standardit. Sellest tulenevalt ei käsitla käesolev standard saagi koristamisele järgnevat põllumajandustoodangu töötlemist, näiteks viinamarjade töötlemist veiniks selle veinivalmistaja poolt, kes on need viinamarjad kasvatanud. Olgugi et selline töötlemine võib olla põllumajandustegevuse loogiline ja loomulik jätk ning töötlemise protseduur võib mingil määral olla sarnane bioloogilisele muundamisele, käesolevas standardis esitatud põllumajandusliku tegevuse mõiste seda siiski ei hõlma.

4 Järgnevas tabelis on esitatud bioloogiliste varade, põllumajandustoodangu ja pärast saagikoristust toimunud töötlemise tulemusel saadud toodete näited.

Bioloogilised varad	Põllumajandustoodang	Tooted, mis saadakse saagikoristusele järgneva töötlemise tulemusel
Lambad	Vill	Lõng, vaip
Puud metsaistandikus	Langetatud puud	Palgid, saematerjal
Piimakari	Piim	Juust
Sead	Lihakeha	Vorstid, singid

Biooloogilised varad	Põllumajandustoodang	Tooted, mis saadakse saagikoristusele järgneva töötlemise tulemusel
Puuvillataimed	Koristatud puuvill	Niit, rõivad
Suhkruroog	Lõigatud suhkruroog	Suhkur
Tubakataimed	Korjatud lehed	Kuivatatud tubakas
Teepõõsad	Korjatud lehed	Tee
Viinapuud	Korjatud viinamarjad	Vein
Viljapuud	Korjatud viljad	Töödeldud puuvili
Õlipalmid	Korjatud viljad	Palmiõli
Kautšukipuud	Koristatud lateks	Kummitooted

Mõned taimed, näiteks teepõõsad, viina- ja kautšukipuud ning õlipalmid, vastavad tavaliselt tootva taime määratlusele ja kuuluvad IAS 16 rakenduslasse. Ent toodang, mis kasvab tootvatel taimedel, näiteks teelehed, viinamarjad, õlipalmi viljad ja lateks, kuulub IAS 41 rakenduslasse.

MÕISTED

Põllumajandusega seotud mõisted

5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Põllumajanduslik tegevus on tegevus, mille käigus üksus biooloogiliselt muundab biooloogilised varad müügiks, põllumajandustoodanguks või lisanduvateks biooloogilisteks varadeks.

Põllumajandustoodang on üksuse biooloogilistelt varadelt koristatud toodang.

Tootev taim on elustaim:

- a) mida kasutatakse põllumajandustoodangu tootmisel või tarnimisel,
- b) mis annab eeldatavasti toodangut rohkem kui ühe perioodi jooksul ja
- c) mille puhul on vähe tõenäoline, et see müüakse põllumajandustoodanguna, välja arvatud juhuslik müük jääkidena.

Biooloogiline vara on elusloom või -taim.

Biooloogiline muundamine hõlmab kasvamise, vananemise, tootmise ja paljunemise protsesse, mis põhjustavad biooloogilise vara kvalitatiivseid või kvantitatiivseid muutusi.

Müügikulud on lisakulud, mis on otseselt omistatavad vara võõrandamisele, välja arvatud finantskulud ja tulumaksud.

Biooloogilise vara rühm on sarnaste elusloomade või -taimede kogum.

Saagikoristus on toodangu eraldamine biooloogilisest varast või biooloogilise vara elutegevuse lõpetamine.

- 5A Järgmised objektid ei ole tootvad taimed:
- a) taimed, mida kasvatatakse selleks, et neid koristada põllumajandustoodanguna (näiteks puud, mida kasvatatakse puidu saamiseks);
 - b) taimed, mida kasvatatakse põllumajandustoodangu saamiseks, kui on väikesest suurem tõenäosus, et üksus koristab ja müüb taime põllumajandustoodanguna ja mitte pelgalt juhusliku jääkideks müügina (näiteks puud, mida kasvatatakse nii viljade kui ka puidu saamiseks); ja
 - c) üheaastased kultuurid (näiteks mais ja nisu).
- 5B Kui tootvaid taimi ei kasutata enam toodangu kasvatamiseks, siis võidakse nad maha lõigata ja müüa jääkidenäiteks küttepuiduks. Selline juhuslik müük jääkidenäiteks ei tähenda, et taim ei vasta tootva taime määratlusele.
- 5C Toodang, mis kasvab tootvatel taimedel, on bioloogiline vara.
- 6 Põllumajanduslik tegevus hõlmab erinevaid tegevusalasid: näiteks karjakasvatus, metsandus, iga-aastane või pidev saagikoristus, viljapuuaedade ja istandike harimine, lillekasvatus ja akvakultuur (sh kalakasvatus). Nendel eri tegevusaladel on teatavad sarnased tunnused:
- a) *võime muutuda*: elusloomad ja -taimed on võimelised bioloogiliselt muunduma;
 - b) *muutuste juhtimine*: juhtimine aitab bioloogilisele muundamisele kaasa, parandades või vähemalt stabiliseerides protsessi toimumiseks vajalikke tingimusi (näiteks toitainete sisaldus, niiskus, temperatuur, viljakus ja valgus). Selline juhtimine eristab põllumajanduslikku tegevust teistest tegevustest. Näiteks selliste bioloogiliste varade saak, mille kasvamist ei ole juhitud, ei ole põllumajanduslik tegevus (näiteks avamerekalapüük ja metsa mahavõtmine); ja
 - c) *muutuste mõõtmine*: bioloogilise muundumise või saagi saamise tagajärjel tekkinud kvalitatiivsete (näiteks geneetilised omadused, tihedus, küpsus, rasvkihi paksus, valgusisaldus ja kiudude tugevus) või kvantitatiivsete (näiteks järglased, kaal, kuupmeetrid, kiudude pikkus või diameeter ja pungade arv) muutuste mõõtmine ja jälgimine on tavapärane juhtimisfunktsioon.
- 7 Bioloogilise muundamisega kaasnevad järgmised tulemused:
- a) vara muutub i) kasvades (looma või taime kvantiteedi suurenemine või kvaliteedi paranemine), ii) kahanedes (looma või taime kvantiteedi vähenemine või kvaliteedi halvenemine) või iii) paljunedes (uute elusloomade või -taimede teke), või
 - b) põllumajandustoodangu, näiteks lateksi, teelehe, villa või piima tootmine.

Üldmõisted

8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses.

Bilansiline jääkmaksumus on summa, milles vara on finantsseisundi aruandes kajastatud.

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

Valitsusepoolne sihtfinantseerimine on määratletud IAS 20-s.

9 [Välja jäetud]

KAJASTAMINE JA MÕOTMINE

10 Üksus kajastab bioloogilist vara või põllumajandustoodangut siis ja ainult siis, kui:

- a) üksusel on eelnenud sündmuste tagajärjel selle vara üle kontroll;
- b) on tõenäoline, et üksus saab objektist tulevast majanduslikku kasu ja
- c) vara õiglast väärtust või soetusmaksumust on võimalik usaldusväärsetl mõõta.

11 Põllumajanduslikus tegevuses võib kontroll tähendada näiteks karja juriidilist omandiõigust ja märgistamist karja ostmisel, sündimisel või võõrutamisel. Tulevast majanduslikku kasu saab tavaliselt hinnata oluliste füüsiliste näitajate mõõtmise teel.

12 Bioloogilist vara mõõdetakse esmasel kajastamisel ja iga järgneva aruandeperioodi lõpus õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud müügikulutused, välja arvatud paragrahvis 30 kirjeldatud juhul, kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärsetl mõõta.

13 Üksuse bioloogilistest varadest saadud põllumajandustoodangut mõõdetakse saagikoristuse hetkel selle õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud müügikulutused. Mõõtmise tulemust loetakse soetusmaksumuseks antud kuupäeval, kui hakatakse rakendama IAS 2 *Varud* või mõnda muud rakendatavat standardit.

14 [Välja jäetud]

15 Bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglase väärtuse mõõtmist võib hõlbustada bioloogilise vara või põllumajandustoodangu rühmitamine oluliste omaduste, näiteks vanuse või kvaliteedi järgi. Üksus valib sellised omadused, mida turul hinna määramise alusena kasutatakse.

16 Üksused sõlmivad sageli lepinguid oma bioloogiliste varade või põllumajandustoodangu müügiks tuleviku kuupäeval. Lepinguhinnad ei ole õiglase väärtuse mõõtmisel alati asjakohased, sest õiglane väärtus kajastab selle hetke turutingimusi, mil huvitatud ostja ja müüja võiksid tehingu sõlmida. Seetõttu ei korrigeerita lepingu olemasolu tõttu bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglast väärtust. Mõnikord võib bioloogilise vara või põllumajandustoodangu müügileping olla kahjulik leping (määratletud IAS 37-s *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*). Kahjulike lepingute suhtes rakendatakse IAS 37.

17-21 [Välja jäetud]

22 Üksus ei võta arvesse rahavoogusid vara finantseerimisest või bioloogiliste varade taastamisest pärast saagi saamist, näiteks pärast raiet uute puude istutamise maksumust.

23 [Välja jäetud]

24 Soetusmaksumus võib mõnikord olla lähedal õiglasele väärtusele, eriti kui:

- a) esialgsel kulutusest alates ei ole olulist bioloogilist muundumist toimunud (näiteks vahetult enne aruandeperioodi lõppu istutatud istikud või asja omandatud kariloomad), või
- b) bioloogilise muundumise mõju hinnale ei ole eeldatavasti oluline (näiteks 30-aastase elutsükliga männiistandiku esialgne juurdekasv).

25 Bioloogilised varad on tihti füüsiliselt maa küljes kinni (näiteks puud metsaistandikus). Maa küljes kinni olevate bioloogiliste varade osas ei pruugi eraldi aktiivset turgu eksisteerida, kuid see võib olemas olla kombineeritud varade osas, st bioloogilise vara, arendamata maa ja maaparanduse osas kogumina. Üksus võib bioloogiliste varade õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutada kombineeritud varade kohta käivat teavet. Näiteks võib bioloogiliste varade õiglase väärtuse saamiseks lahutada kombineeritud varade õiglasest väärtusest maa ja maaparanduste õiglase väärtuse.

Kasumid ja kahjumid

- 26 **Kasumeid ja kahjumeid, mis on tekkinud bioloogilise vara esmasel kajastamisel õiglasest väärtusest (millest on maha arvatud müügikulutused), ning kasumeid ja kahjumeid bioloogilise vara õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügikulutused) muutusest kajastatakse selle perioodi kasumis või kahjumis, millal nad tekkisid.**
- 27 Bioloogilise vara esmasel kajastamisel võib tekkida kahjum, kuna bioloogilise vara õiglase väärtuse määramiseks arvatakse maha müügikulutused. Bioloogilise vara esmasel kajastamisel võib tekkida ka kasum, näiteks vasika sündimisel.
- 28 **Kasumeid ja kahjumeid, mis on tekkinud põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud müügikulutused, kajastatakse selle perioodi kasumis või kahjumis, millal nad tekkisid.**
- 29 Kasum või kahjum võib tekkida põllumajandustoodangu esmasel kajastamisel saagi saamise tulemusena.

Kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset mõõta

- 30 Eeldatakse, et bioloogilise vara õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärset. Seda eeldust saab siiski ümber lükata üksnes sellise bioloogilise vara esmasel kajastamisel, mille turul noteeritud hinnad ei ole kättesaadavad ja mille alternatiivsed õiglase väärtuse mõõtmised tunnistatakse selgelt ebausaldusväärseks. Sellisel juhul mõõdetakse seda bioloogilist vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud igasugune akumuleeritud kulum ja akumuleeritud kahjum vara väärtuse langusest. Kui sellise bioloogilise vara õiglane väärtus on saanud usaldusväärset mõõdetavaks, mõõdab üksus seda tema õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud müügikulutused. Kui bioloogiline põhivara vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumidele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, eeldatakse, et tema õiglast väärtust saab usaldusväärset hinnata.
- 31 Paragrahvis 30 esitatud eeldust võib ümber lükata ainult esmasel kajastamisel. Üksus, mis on bioloogilist vara eelnevalt mõõtnud õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud müügikulutused, jätkab bioloogilise vara mõõtmist õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud müügikulutused, kuni bioloogilise vara müümiseni.
- 32 Üksus mõõdab põllumajandustoodangut saagikoristuse hetkel õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud müügikulutused. Käesolevas standardis lähtutakse seisukohast, et põllumajandustoodangu õiglast väärtust on võimalik saagikoristuse hetkel alati usaldusväärset mõõta.
- 33 Soetusmaksumuse, akumuleeritud kulumi ja väärtuse langusest tuleneva akumuleeritud kahjumi määramisel arvestab üksus IAS 2-ga *Varud*, IAS 16-ga *Materiaalsed põhivarad* ja IAS 36-ga *Varade väärtuse langus*.

VALITSUSEPOOLNE SIHTFINANTSEERIMINE

- 34 **Õiglasest väärtusest (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) mõõdetava bioloogilise varaga seotud tingimusteta valitsusepoolset sihtfinantseerimist kajastatakse kasumiaruandes siis ja ainult siis, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine muutub kättesaadavaks.**
- 35 **Kui õiglasest väärtusest (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) mõõdetava bioloogilise varaga seotud valitsusepoolne sihtfinantseerimine on tingimuslik (kaasa arvatud juhul, kui sihtfinantseerimine keelab üksusel tegeleda teatava põllumajandusliku tegevusega), kajastab üksus valitsusepoolset sihtfinantseerimist kasumiaruandes siis ja ainult siis, kui sellega seotud tingimused on täidetud.**
- 36 Valitsusepoolse sihtfinantseerimise tingimused võivad olla erinevad. Näiteks võib olla nõutud, et üksus peab maad harima mingis teatud kohas viis aastat ja lühema kui viieaastase tegevuse korral selles kohas on üksus kohustatud kogu valitsusepoolse sihtfinantseeringu tagastama. Sel juhul ei kajastata valitsusepoolset sihtfinantseeringut kasumiaruandes enne viie aasta möödumist. Kui aga osa valitsusepoolsest sihtfinantseeringust on lubatud möödunud ajast lähtudes säilitada, siis kajastab üksus seda osa kasumiaruandes aja jooksul.
- 37 Kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid (vt paragrahv 30), siis rakendatakse IAS 20 *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*.

- 38 Käesolev standardiga kehtestatakse IAS 20-st erinev käsitlus, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused, või kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine näeb ette, et ei tegelda mingi teatud põllumajandusliku tegevusega. IAS 20 rakendatakse ainult siis, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid.

AVALIKUSTAMINE

- 39 [Välja jäetud]

Üldnõuded

- 40 Üksus avalikustab aruandeperioodi kasumi või kahjumi summa, mis on saadud bioloogiliste varade ja põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest ning bioloogiliste varade õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügikulutused) muutustest.
- 41 Üksus kirjeldab kõikide bioloogiliste varade rühmi.
- 42 Paragrahvis 41 nõutud teave avalikustatakse kas jutustava või koguselise kirjeldusena.
- 43 Üksusel soovitatakse esitada kõikide bioloogiliste varade rühmade koguline kirjeldus, tuues eraldi välja tarbitavad ja tootvad bioloogilised varad või küpsed ja ebaküpsed bioloogilised varad, olenevalt sobivast jaotusest. Näiteks võib üksus avalikustada tarbitavate bioloogiliste varade ja tootvate bioloogiliste varade bilansilised jääkmaksumused rühmade paragrahvis. Need rühmad võib üksus veel edasi jagada küpseteks ja ebaküpseteks varadeks. Sellised eristused annavad teavet, mis võib olla kasulik tulevaste rahavoogude ajastuse määramisel. Üksus avalikustab nimetatud eristuste tegemise alused.
- 44 Tarbitavad bioloogilised varad on need, mis on ette nähtud koristamiseks põllumajandustoodanguna või müümiseks bioloogiliste varadena. Tarbitavad bioloogilised varad on näiteks lihloomade eluskari, müügiks kasvatatav eluskari, kala kalakasvandustes, põllukultuurid, nagu mais ja nisu, tootvatel taimedel kasvav toodang ning puidu saamiseks kasvatatavad puud. Tootvad bioloogilised varad on bioloogilised varad, mis ei ole tarbitavad varad, näiteks elusloomad, kellelt toodetakse piima, ja viljapuud, millelt koristatakse vilju. Tootvad bioloogilised varad ei ole põllumajandustoodang, vaid pigem hoitakse neid selleks, et nad annaksid toodangut.
- 45 Bioloogilised varad saab liigitada küpseteks ja ebaküpseteks bioloogilisteks varadeks. Küpsed bioloogilised varad on need, mis on saavutanud küpsuse (tarbitavate bioloogiliste varade puhul) või annavad regulaarselt saaki (tootvate bioloogiliste varade puhul).
- 46 Juhul kui seda ei ole kajastatud mujal kui finantsaruannetega koos avaldatud teabes, siis kirjeldab üksus ka järgmist:
- a) iga bioloogiliste varade rühmaga seotud tegevuste olemus ja
 - b) mitterahalised näitajad või hinnangud füüsiliste koguste kohta:
 - i) üksuse kõigi bioloogiliste varade rühmade kohta perioodi lõpul ja
 - ii) perioodi jooksul saadud põllumajandustoodangu kohta.
- 47-48 [Välja jäetud]
- 49 Üksus avalikustab:
- a) piiratud omandiõigusega bioloogiliste varade olemasolu ja bilansilised jääkmaksumused ning kohustiste eest tagatisena panditud bioloogiliste varade bilansilised jääkmaksumused;
 - b) bioloogiliste varade arendamiseks või omandamiseks võetud siduvate tulevikukohustuste summa ja

c) põllumajandusliku tegevusega seotud finantsriski maandamise strateegiad.

50 Üksus esitab bioloogiliste varade aruandeperioodi alguse ja lõpu bilansiliste jääkmaksumuste muutuste võrdluse. Võrdlus peab sisaldama:

a) sellise õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, muutustest tingitud kasumit või kahjumit;

b) ostudest tulenevaid suurenemisi;

c) vähenemisi müügi tulemusena ja bioloogilistele varade müügiks hoitavaks (või müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) liigitamise tulemusena kooskõlas IFRS 5-ga;

d) saagist tulenevaid vähenemisi;

e) äriühendustest tulenevaid suurenemisi;

f) valuutakursside netovahet, mis tuleneb finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluutasse ning välismaise äriüksuse ümberarvestamisest aruandva üksuse esitusvaluutasse, ja

g) muud muutused.

51 Bioloogilise vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, võib muutuda seoses füüsiliste muutuste või turuhinna muutustega. Aruandeperioodi tulemuse ja tulevikuväljavaadete hindamiseks on kasulik eraldi avalikustada füüsilised muutused ja turuhinna muutused, eriti juhul, kui tootmistükkel on pikem kui aasta. Sellisel juhul soovitatakse üksusel eraldi avalikustada õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügikulutused) muutuste summad, mis kajastuvad kasumis või kahjumis seoses füüsiliste muutuste ja turuhinna muutustega. Kui tootmistükkel on lühem kui aasta, siis on see teave tavaliselt vähem kasulik, näiteks kanakasvatuse või viljakasvatuse korral.

52 Bioloogilisel muundumisel on mitmeid vorme – kasvamine, vananemine, tootmine ja paljunemine – ja kõik need on jälgitavad ja mõõdetavad. Kõigil neil füüsilistel muutustel on otsene side tulevase majandusliku kasuga. Bioloogilise vara õiglase väärtuse muutus saagikoristuse tagajärjel on samuti füüsiline muutus.

53 Põllumajanduslik tegevus on tihti seotud ilmastikust, haigustest ja muudest loodusest tingitud riskidega. Kui toimub sündmus, mis põhjustab olulise tulu või kulu, avalikustatakse selle tulu või kulu olemus ja summa kooskõlas IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine*. Näiteks toimitakse nii viirushaiguse puhangu, üleujutuste, ränga põua või külma ja putukate rünnaku korral.

Lisateabe avalikustamise nõuded, kui bioloogilise vara õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärsetl mõõta

54 Kui üksus mõõdab bioloogilisi varasid soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid (vt paragrahv 30) perioodi lõpul, siis avalikustab üksus selliste bioloogiliste varade kohta:

a) bioloogilise vara kirjelduse;

b) selgituse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärsetl mõõta;

c) kui võimalik, siis vahemiku, kuhu tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud;

d) kasutatud kulumiarvestuse meetodi;

e) kasulikud eluead või kasutatud kuluminormid ja

f) aruandeperioodi alguse ja lõpu bilansilise brutojäärmaksumuse ja akumulieeritud kulumu (koos väärtuse langusest tuleneva akumulieeritud kahjumiga).

55 Kui üksus mõõdab käesoleval perioodil bioloogilisi varasid soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid (vt paragrahv 30), siis avalikustab üksus kõik selliste bioloogiliste varade müümise tulemusel kajastatud kasumid ja kahjumid ning esitab paragrahvis 50 nõutud võrdluses eraldi nende bioloogiliste varadega seotud summad. Lisaks sisaldab see võrdlus järgmisi nende bioloogiliste varadega seotud ja kasumis või kahjumis sisalduvaid summasid:

a) väärtuse langusest tingitud kahjumid;

b) väärtuse langusest tingitud kahjumite tühistamised ja

c) kulum.

56 Kui eelnevalt soetusmaksumuses (millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid) mõõdetud bioloogiliste varade õiglane väärtus osutub käesoleva perioodi jooksul usaldusväärset mõõdetavaks, siis avalikustab üksus selle bioloogilise vara kohta:

a) bioloogilise vara kirjelduse;

b) selgituse, miks õiglane väärtus on osutunud usaldusväärset mõõdetavaks ja

c) muutuse mõju.

Valitsusepoolne sihtfinantseerimine

57 Üksus avalikustab käesoleva standardi rakendusalasle jääva põllumajandusliku tegevuse kohta järgmise teabe:

a) finantsaruannetes kajastatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise olemus ja ulatus;

b) valitsusepoolse sihtfinantseerimisega seotud täitmata tingimused ja muud tingimuslikud asjaolud ja

c) eeldatav valitsusepoolse sihtfinantseerimise taseme oluline langus.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

58 Käesolevat standardit rakendatakse 1. jaanuaril 2003 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2003 algavate perioodide suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

59 Käesolev standard ei kehtesta konkreetseid üleminekusätteid. Käesoleva standardi kasutuselevõtmist arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*.

60 *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) muudeti paragrahve 5, 6, 17, 20 ja 21 ning jäeti välja paragrahv 14. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatavalt 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

61 IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 8, 15, 16, 25 ja 30 ning jäeti välja paragrahvid 9, 17–21, 23, 47 ja 48. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

62 Dokumendiga *Põllumajandus: tootvad taimed* (IAS 16 ja IAS 41 muudatused) (välja antud juunis 2014) muudeti paragrahve 1–5, 8, 24 ja 44 ning lisati paragrahvid 5A–5C ja 63. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatavalt kooskõlas IAS 8-ga.

- 63 Aruandeperioodil, mil üksus rakendab esimest korda dokumenti *Põllumajandus: tootvad taimed* (IAS 16 ja IAS 41 muudatused), ei pea ta avalikustama käesoleva perioodi kohta IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivset teavet. Siiski esitab üksus IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivse teabe iga varasema kajastatud perioodi kohta.
- 64 IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi 2. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.
- 65 Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused 2018–2020* (välja antud mais 2020) muudeti paragrahvi 22. Üksus rakendab kõnealust muudatust õiglase väärtuse mõõtmise suhtes 1. jaanuaril 2022 või pärast seda algava esimese aruandeperioodi alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 1

Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRSi eesmärk on tagada, et üksuse *esimesed IFRS finantsaruanded* ning vahefinantsaruanded sisaldaksid nende finantsaruannete poolt hõlmatava perioodi osa kohta kvaliteetset teavet, mis:
 - a) on kasutajatele läbipaistev ja võrreldav kõigi esitatud perioodide lõikes;
 - b) pakub sobiva lähtepunkti arvestuse pidamiseks kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega (IFRSidega); ja
 - c) on esitatav kulutustega, mis ei ületa kasu.

RAKENDUSALA

- 2 Üksus rakendab käesolevat IFRSi:
 - a) oma esimestes IFRS finantsaruannetes; ja
 - b) igas vahefinantsaruandes (kui neid koostatakse), mille ta esitab kooskõlas IAS 34-ga *Vahefinantsaruandlus* oma esimeste IFRS finantsaruannetega hõlmatud perioodi osa kohta.
- 3 Üksuse esimesed IFRS finantsaruanded on esimesed aruandeaasta finantsaruanded, milles üksus rakendab IFRSe ning esitab selgesõnalise ja tingimusteta kinnituse finantsaruannete IFRSidele vastavuse kohta. IFRSide kohased finantsaruanded on üksuse esimesed IFRS finantsaruanded, kui üksus näiteks:
 - a) esitas oma kõige viimased eelmised finantsaruanded:
 - i) kooskõlas siseriiklike nõuetega, mis kõikides aspektides ei ole kooskõlas IFRSidega;
 - ii) vastavuses IFRSidega kõikides aspektides, välja arvatud see, et finantsaruanded ei sisaldanud selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust, et need olid IFRSidega vastavuses;
 - iii) mis sisaldasid selgesõnalist kinnitust vastavuse kohta mõningate, kuid mitte kõikide IFRSidega;
 - iv) kooskõlas siseriiklike nõuetega, mis ei vasta IFRSidele, kasutades mõnesid üksikuid IFRSe objektide arvestamisel, mille kohta riiklikud nõuded puudusid; või
 - v) kooskõlas siseriiklike nõuetega, esitades mõnede summade suhtes võrdluse IFRSide kohaselt määratud vastavate summadega;
 - b) koostas finantsaruanded kooskõlas IFRSidega vaid sisekasutuseks, neid üksuse omanikele või teistele väliskasutajatele kättesaadavaks tegemata;
 - c) koostas kooskõlas IFRSidega aruandluspaketi konsolideerimise eesmärgil, koostamata täielikku finantsaruannete komplekti, mis on määratletud IAS 1-s *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007); või
 - d) ei esitanud finantsaruandeid eelnevate perioodide kohta.
- 4 Käesolevat IFRSi rakendatakse vaid siis, kui üksus võtab IFRSid kasutusele esimest korda. Seda ei rakendata, kui üksus näiteks:
 - a) lõpetab finantsaruannete esitamise kooskõlas siseriiklike nõuetega, olles varem esitanud need ja ka teise finantsaruannete komplekti, mis sisaldas selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSidele vastavuse kohta;

- b) esitas eelmisel aastal finantsaruanded kooskõlas siseriiklike nõuetega ja need finantsaruanded sisaldasid selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSidele vastavuse kohta; või
- c) esitas eelmisel aastal finantsaruanded, mis sisaldasid selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSidele vastavuse kohta, vaatamata sellele, et audiitorid väljastasid nende finantsaruannete kohta märkustega järeldusotsuse.
- 4A Olenemata paragrahvide 2 ja 3 nõuetest peab üksus, kes rakendas eelmisel aruandlusperioodil rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS), kuid kelle viimased majandusaasta finantsaruanded ei sisaldanud sõnaselget ja tingimusteta kinnitust IFRSidele vastavuse kohta, rakendama kas käesolevat IFRSi või teise võimalusena rakendama tagasiulatavalt IFRSe kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* nii, nagu ta ei oleks IFRSide rakendamist kunagi lõpetanud.
- 4B Kui üksus otsustab vastavalt paragrahvile 4A mitte rakendada käesolevat IFRSi, peab ta lisaks IAS 8-s sätestatud avalikustamisnõuetele siiski kohaldama IFRS 1 paragrahvides 23A–23B sätestatud avalikustamisnõudeid.
- 5 Käesolevat IFRSi ei rakendata arvestusmeetodite muutuste suhtes, mida teeb juba IFRSe kasutav üksus. Selliste muutuste kohta kehtivad:
- a) arvestusmeetodite muutuste nõuded, mis on esitatud IAS 8-s *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*; ja
- b) spetsiaalsed üleminekunõuded teistes IFRSides.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

IFRS finantsseisundi algaruanne

- 6 Üksus koostab ja esitab IFRS finantsseisundi algaruande IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga. See on IFRSidel põhineva arvestuse lähtepunkt.

Arvestusmeetodid

- 7 Üksus kasutab samu arvestusmeetodeid oma IFRS finantsseisundi algaruandes ja kõikide perioodide suhtes, mis on tema esimestes IFRS finantsaruannetes esitatud. Sellised arvestusmeetodid peavad olema vastavuses kõikide IFRSidega, mis esimese IFRS aruandeperioodi lõpul kehtivad, välja arvatud paragrahvides 13–19 ja lisades B–E sätestatud erandite korral.
- 8 Üksus ei rakenda IFRSide eri versioone, mis kehtisid varasematel kuupäevadel. Üksus võib rakendada uut, veel mittekohustuslikku IFRSi, kui see lubab varasemat rakendamist.

Näide: IFRSide viimaste versioonide järjepidev rakendamine

Taust

Üksuse A esimese IFRS aruandeperioodi lõpp on 31. detsember 20X5. Üksus A otsustab esitada nendes finantsaruannetes võrdlusandmed vaid ühe aasta kohta (vt paragrahv 21). Seetõttu on tema IFRSidele ülemineku kuupäev 1. jaanuar 20X4 (või vastavalt eelmise aruandeperioodi lõpp 31. detsember 20X3). Üksus A esitas finantsaruanded kooskõlas *eelmise raamatupidamistavaga* (GAAP) igal aastal 31. detsembril seisuga, kaasa arvatud 31. detsember 20X4.

Nõuete rakendamine

Üksus A on kohustatud rakendama kehtivaid IFRSe perioodide suhtes, mis lõpevad 31. detsembril 20X5, järgmiselt:

- a) koostades ja esitades oma IFRS finantsseisundi algaruande 1. jaanuari 20X4. aasta seisuga; ja

b) koostades ja esitades oma finantsseisundi aruande 31. detsembri 20X5. aasta seisuga (sealhulgas võrdlusandmed 20X4. aasta kohta), koondkasumiaruande, omakapitali muutuste aruande ja rahavoogude aruande 31. detsembril 20X5 lõppeva aasta kohta (sealhulgas võrdlusandmed 20X4. aasta kohta) ja lisad (sealhulgas võrdlusandmed 20X4. aasta kohta).

Kui uus IFRS ei ole veel kohustuslik, kuid lubab varasemat rakendamist, on üksusel A lubatud, kuid mitte kohustuslik seda IFRSi rakendada oma esimestes IFRS finantsaruannetes.

- 9 Teiste IFRSide üleminekusätteid rakendatakse arvestusmeetodite muutuste suhtes, mis on tehtud juba IFRSe kasutava üksuse poolt; neid ei rakendata *esmakordse kasutuselevõtja* IFRSidele ülemineku suhtes, välja arvatud lisades B–E sätestatud juhtudel.
- 10 Välja arvatud paragrahvides 13–19 ja lisades B–E sätestatud erandid, IFRS finantsseisundi algaruandes üksus:
- a) kajastab kõik varad ja kohustised, mille kajastamist IFRSides nõutakse;
 - b) ei kajasta objekte varade ja kohustistena, kui IFRSides sellist kajastamist ei lubata;
 - c) liigib ümber objektid, mida ta eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastas üht tüüpi varana, kohustisena või omakapitali osana, kuid mis IFRSide kohaselt on teist tüüpi vara, kohustis või omakapitali osa; ja
 - d) rakendab IFRSe kõikide kajastatud varade ja kohustiste mõõtmisel.
- 11 Arvestusmeetodid, mida üksus oma IFRS finantsseisundi algaruandes kasutab, võivad erineda neist, mida ta sama kuupäeva kohta kasutas kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP). Vajalikud korrigeerimised tulenevad sündmustest ja tehingutest, mis toimusid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva. Seetõttu kajastab üksus neid korrigeerimisi otse jaotamata kasumis (või kui on asjakohane, muus omakapitali kategoorias) IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga.
- 12 Käesoleva IFRSiga kehtestatakse kaks rühma erandeid põhimõttest, et üksuse IFRS finantsseisundi algaruanne peab vastama igale IFRSile:
- a) paragrahvides 14–17 ja lisa B keelatakse teiste IFRSide mõningate aspektide tagasiulatuv rakendamine;
 - b) lisadega C–E tehakse erand teiste IFRSide teatud nõuetest.

Teiste IFRSide tagasiulatava rakendamise erandid

- 13 Käesolevas IFRSis keelatakse rakendada tagasiulatuvalt mõningaid aspekte teistest IFRSidest. Need erandid on sätestatud paragrahvides 14–17 ja lisa B.

Hinnangud

- 14 **Üksuse IFRSide kohased hinnangud IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga peavad olema kooskõlas hinnangutega, mis on tehtud sama kuupäeva kohta eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) kooskõlas (pärast arvestusmeetodite erinevusi peegeldavaid korrigeerimisi), välja arvatud siis, kui esinevad objektiivsed tõendid, et hinnangud olid ekslikud.**
- 15 Üksus võib saada pärast IFRSidele ülemineku kuupäeva teavet hinnangute kohta, mida ta oli teinud kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP). Paragrahv 14 kohaselt käsitleb üksus sellise teabe saamist samal viisil kui aruandeperioodi järgseid mittekorrigeerivaid sündmusi kooskõlas IAS 10-ga *Sündmused pärast aruandeperioodi*. Eeldame näiteks, et üksuse IFRSidele ülemineku kuupäev on 1. jaanuar 20X4 ja 15. juulil 20X4 sai üksus uut teavet, mis nõuaks eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt 31. detsembril 20X3 tehtud hinnangu ülevaatamist. Üksus ei võta seda uut teavet arvesse oma IFRS finantsseisundi algaruandes (välja arvatud siis, kui hinnangud vajavad korrigeerimist arvestusmeetodite erinevuste tõttu või on olemas objektiivsed tõendid vigade kohta hinnangutes). Selle asemel kajastab üksus seda uut teavet oma 31. detsembril 20X4 lõppenud aasta kasumiaruandes (või kui see on asjakohane, muu koondkasumi aruandes).

- 16 Üksusel võib osutada vajalikuks teha IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga IFRSide kohaseid hinnanguid, mis sellel kuupäeval ei olnud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt nõutavad. Saavutamaks kooskõla IAS 10-ga, peavad need IFRSide kohased hinnangud peegeldama olukorda, mis eksisteeris IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga. Eelkõige peavad IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kehtinud hinnangud turuhindade, intressimäärade ja valuutakursside kohta peegeldama selle kuupäeva turusituatsiooni.
- 17 Paragrahve 14–16 rakendatakse IFRS finantsseisundi algaruande suhtes. Samuti rakendatakse neid võrreldava perioodi suhtes, mis on esitatud üksuse esimestes IFRS finantsaruannetes, sel juhul mõistetakse viiteid IFRSidele ülemineku kuupäevale viidetena võrreldava perioodi lõpu kuupäevale.

Vabastused muudest IFRSidest

- 18 Üksus võib otsustada kasutada üht või mitut vabastust, mis on toodud lisades C–E. Üksus ei rakenda neid vabastusi analoogia põhjal teiste objektidega.
- 19 [Välja jäetud]

ESITAMINE JA AVALIKUSTAMINE

- 20 Käesolevas IFRSis ei sätestata vabastusi teistes IFRSides toodud esitusviisi ja avalikustamise nõuetest.

Võrdlusandmed

- 21 Üksuse esimesed IFRSi kohased finantsaruanded sisaldavad vähemalt kolme finantsseisundi aruannet, kahte kasumi- ja muu koondkasumi aruannet, kahte eraldiseisvat kasumiaruannet (kui esitatakse), kahte rahavoogude aruannet ja kahte omakapitali muutuste aruannet ning finantsaruannete lisasid, mis sisaldavad võrdlusandmeid kõigi esitatud aruannete kohta.

IFRSidega mitte seotud võrdlusandmed ja möödunud perioodi kokkuvõtted

- 22 Mõned üksused esitavad aruandes valitud andmete kokkuvõtteid perioodide kohta, mis eelnevad esimesele perioodile, mille kohta nad esitavad täielikud võrdlusandmed kooskõlas IFRSidega. Käesolevas IFRSis ei nõuta selliste kokkuvõtete vastavust IFRSide kajastamise ja mõõtmise nõuetele. Lisaks esitavad mõned üksused eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud võrdlusandmed koos IAS 1-s nõutud võrdlusandmetega. Kõigi finantsaruannete korral, mis sisaldavad möödunud perioodi kokkuvõtteid või eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud võrdlusandmeid, üksus:
- a) tähistab eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohase teabe selgelt kui IFRSide kohaselt mittekoostatu; ja
- b) avalikustab peamiste korrigeerimiste sisu, mis viiksid teabe vastavusse IFRSidega. Üksus ei pea neid korrigeerimisi avaldama koguseliselt.

IFRSidele ülemineku selgitus

- 23 **Üksus selgitab, kuidas üleminek eelmiselt raamatupidamistavalt (GAAP) IFRSidele mõjutas tema aruandes esitatud finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid.**
- 23A Üksus, kes rakendas eelmisel perioodil IFRSe vastavalt paragrahvis 4A kirjeldatule, avalikustab:
- a) IFRSide rakendamise lõpetamise põhjuse ja
- b) IFRSide rakendamise jätkamise põhjuse.
- 23B Kui üksus otsustab vastavalt paragrahvile 4A mitte rakendada IFRS 1, peab ta selgitama, mis põhjustel otsustati rakendada IFRSe nii, nagu ei oleks nende rakendamist kunagi lõpetatud.

Võrdlused

- 24 Kooskõlas paragrahvi 23 hõlmavad üksuse esimesed IFRS finantsaruanded:
- a) eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud omakapitali võrdlust IFRS-idele vastava omakapitaliga mõlema järgmise kuupäeva seisuga:
 - i) IFRS-idele ülemineku kuupäev ja
 - ii) viimase perioodi lõpp, mille kohta on üksus koostanud viimased aruandeaasta finantsaruanded kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP);
 - b) võrdlust IFRS-idele kohaselt esitatud kogu koondkasumiga viimase perioodi kohta üksuse viimastes aruandeaasta finantsaruannetes. Selle võrdluse lähtepunkt on eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud koondkasumi kogusumma sama perioodi kohta või kui üksus ei esitanud sellist kogusummat, eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud kasum või kahjum;
 - c) kui üksus oma IFRS-i finantsseisundi algaruannet koostades kajastas esimest korda või tühistas varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit, avalikustatakse teave, mida IAS 36 *Varade väärtuse langus* oleks nõudnud, kui üksus oleks kajastanud või tühistanud varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit perioodi kohta, mis algab IFRS-idele ülemineku kuupäevaga.
- 25 Võrdlused, mida nõutakse paragrahvi 24 punktides a ja b, peavad olema piisavalt üksikasjalikud, et kasutajad saaksid aru finantsseisundi aruande ja koondkasumi aruande suhtes tehtud olulistest korrigeerimistest. Kui üksus esitas eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud rahavoogude aruande, selgitab ta ka rahavoogude aruande olulisi korrigeerimisi.
- 26 Kui üksus avastab eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud aruannetes vigu, siis paragrahvi 24 punktides a ja b nõutud võrdlustes tuleb eristada vigade korrigeerimisi arvestusmeetodite muutustest.
- 27 Üksus rakendab IAS 8 IFRS-idele kasutuselevõtul tehtud arvestusmeetodite muudatuste suhtes ja enne esimeste IFRS finantsaruannete esitamist tehtud arvestusmeetodite muudatuste suhtes alles pärast esimeste IFRS finantsaruannete esitamist. Seetõttu ei rakendata IAS 8 nõudeid arvestusmeetodite muudatuste kohta üksuse esimestes IFRS finantsaruannetes.
- 27A Kui üksus muudab oma esimeste IFRS finantsaruannetega kaetud perioodi jooksul oma arvestusmeetodeid või kasutab käesolevas IFRS-is toodud vabastusi, selgitab ta oma esimese IFRS vahefinantsaruande ja oma esimeste IFRS finantsaruannete vahelisi muudatusi kooskõlas paragrahvi 23 ning täpsustab paragrahvi 24 punktide a ja b alusel nõutavaid võrdlusi.
- 28 Kui üksus ei esitanud eelmiste perioodide kohta finantsaruandeid, siis esimestes IFRS finantsaruannetes avalikustatakse see asjaolu.

Finantsvarade või -kohustiste määratlemine

- 29 Üksusel on lubatud määratleda varem kajastatud finantsvara finantsvarana õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana vastavalt paragrahvile D19A. Üksus avalikustab selliselt määratletud finantsvarade õiglase väärtuse määratlemise kuupäeva seisuga ning nende liigituse ja bilansilise jääkmaksumuse varasemates finantsaruannetes.
- 29A Üksusel on lubatud määratleda varem kajastatud finantskohustist õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks finantskohustiseks vastavalt paragrahvile D19. Üksus avalikustab selliselt määratletud finantskohustiste õiglase väärtuse määratlemise kuupäeva seisuga ning nende liigituse ja bilansilise jääkmaksumuse varasemates finantsaruannetes.

Õiglase väärtuse kasutamine tuletatud soetusmaksumusena

30 Kui üksus kasutab õiglast väärtust IFRS finantsseisundi algaruandes materiaalse põhivara, kinnisvarainvesteeringu, immateriaalse vara objekti või kasutamissoiguse esemeks oleva vara tuletatud soetusmaksumusena (vt paragrahvid D5 ja D7), avalikustab üksus esimestes IFRS finantsaruannetes IFRS finantsseisundi algaruande iga kirje kohta:

a) nende õiglaste väärtuste kogusumma ja

b) summaarne korrigeerimine eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaste bilansiliste jääkmaksumuste suhtes.

Tuletatud soetusmaksumuse kasutamine tütarettevõtjatesse, ühissetevõtjatesse ja sidusettevõtjatesse tehtud investeeringute puhul

31 Samuti juhul, kui üksus kasutab tuletatud soetusmaksumust oma IFRS finantsseisundi algaruandes tütarettevõtjasse, ühissetevõtjasse või sidusettevõtjasse tehtud investeeringu puhul oma konsolideerimata finantsaruannetes (vt paragrahv D15), avalikustatakse üksuse konsolideerimata finantsaruannetes:

a) nende investeeringute summaarne tuletatud soetusmaksumus, mille puhul tuletatud soetusmaksumus on nende eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohane bilansiline jääkmaksumus;

b) nende investeeringute summaarne tuletatud soetusmaksumus, mille puhul tuletatud soetusmaksumus on õiglane väärtus; ja

c) summaarne korrigeerimine eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaste bilansiliste jääkmaksumuste suhtes.

Tuletatud soetusmaksumuse kasutamine nafta- ja gaasivarade puhul

31A Kui üksus kasutab paragrahvi D8A punktis b esitatud erandit nafta- ja gaasivarade puhul, avalikustab ta selle asjaolu ja aluse, mille kohaselt jaotati kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) kindlaksmääratud bilansilised jääkmaksumused.

Tuletatud soetusmaksumuse kasutamine tegevuse suhtes, mille puhul on nõutav tariifi reguleerimine

31B Kui üksus kasutab paragrahvis D8B toodud vabastust tegevuse suhtes, mille puhul on nõutav tariifi reguleerimine, avalikustab ta selle asjaolu ja aluse, mille põhjal määrati bilansilised jääkmaksumused kindlaks eelmise raamatupidamistava kohaselt.

Tuletatud soetusmaksumuse kasutamine pärast olulist hüperinflatsiooni

31C Kui üksus otsustab mõõta varasid ja kohustisi õiglasest väärtusest ja kasutada seda õiglast väärtust soetusmaksumusena IFRS finantsseisundi algaruandes olulise hüperinflatsiooni tõttu (vt paragrahvid D26–D30), avalikustab üksus esimestes IFRS finantsaruannetes selgituse, kuidas ja miks oli üksusel selline arvestusvaluuta ja kuidas ja miks ta lõpetas selle arvestusvaluuta kasutamise, millel on mõlemad järgmised tunnused:

a) kõik üksused, kelle tehingud ja saldod on selles valuutas, ei saa kasutada usaldusväärset üldist hinnaindeksit;

b) puudub vahetusvõimalus valuuta ja suhteliselt stabiilse välisvaluuta vahel.

Vahefinantsaruanded

32 Kui üksus esitab IAS 34 kohaselt vahefinantsaruande tema esimeste IFRS finantsaruannetega kaetud perioodi osa kohta, siis paragrahvi 23 nõuete täitmiseks tuleb üksusel lisaks IAS 34 nõuetele täita ka järgmised nõuded:

a) kui üksus esitas vahefinantsaruande vahetult eelnenud majandusaasta võrreldava vaheperioodi kohta, sisaldab vahefinantsaruanne:

i) eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud omakapitali võrreldava vaheperioodi lõpus võrrelduna IFRSidele vastava omakapitaliga samal kuupäeval ja

- ii) võrdlust sama võrreldava perioodi (jooksvalt ja kumulatiivselt) IFRS-idele vastava koondkasumi kogusummaga. Selle võrdluse lähtepunkt on eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud koondkasumi kogusumma sama perioodi kohta või kui üksus ei esitanud sellist kogusummat, eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud kasum või kahjum;
- b) lisaks punktis a nõutud võrdlustele sisaldab üksuse esimene IAS 34 kohane vahefinantsaruanne esimeste IFRS finantsaruannetega kaetud perioodi osa kohta paragrahvi 24 punktides a ja b (täiendatud paragrahvides 25 ja 26 nõutud detailidega) kirjeldatud võrdlusi või ristviiteid muule väljaantud dokumendile, mis neid võrdlusi sisaldab;
- c) kui üksus muudab oma arvestusmeetodeid või käesolevas IFRSis toodud vabastuste kasutamist, selgitab ta iga sellise vahefinantsaruande muudatusi kooskõlas paragrahviga 23 ning täpsustab punktidega a ja b nõutavaid võrdlusi.
- 33 IAS 34-s nõutakse minimaalse teabe avalikustamist, mis põhineb eeldusel, et vahefinantsaruande kasutajatel on juurdepääs ka viimastele aruandeaasta finantsaruannetele. Siiski nõutakse IAS 34-s, et üksus avalikustaks „kõik sündmused või tehingud, mis on olulised antud vaheperioodi mõistmiseks“. Kui esmakordsed kasutuselevõtjad ei avalikustanud oma viimastes eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud aruandeaasta finantsaruannetes teavet, mis on oluline antud vaheperioodi mõistmiseks, avalikustatakse vahefinantsaruandes see teave või lisatakse ristviite muule väljaantud dokumendile, mis seda sisaldab.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 34 Üksus rakendab käesolevat IFRSi, kui tema esimesed IFRS finantsaruanded on koostatud 1. juulil 2009 või hiljem algava perioodi kohta. Varasem rakendamine on lubatud.
- 35 Üksus rakendab paragrahvi D1 punktis n ja paragrahvis D23 toodud muudatusi 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi selle varasema perioodi suhtes.
- 36 IFRS 3-ga *Äriühendused* (parandatud 2008) muudeti paragrahve 19 ja C1 ning paragrahvi C4 punkte f ja g. Kui üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 37 IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud 2008) muutis paragrahve B1 ja B7. Kui üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 38 Dokumendiga *Tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeringu maksumus* (IFRS 1 ja IAS 27 muudatused) (välja antud mais 2008) lisati paragrahv 31, paragrahvi D1 punkti g ning paragrahvid D14 ja D15. Üksus rakendab neid paragrahve 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab paragrahve varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 39 *IFRS-ide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) muudeti paragrahvi B7. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 39A Dokumendiga *Täiendavad vabastused esmakordsetele kasutuselevõtjatele* (IFRS 1 muudatused) (välja antud juulis 2009) lisati paragrahvid 31A, D8A, D9A ja D21A ning muudeti paragrahvi D1 punkte c, d ja l. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2010 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 39B [Välja jäetud]
- 39C IFRIC 19-ga *Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega* lisati paragrahv D25. Üksus rakendab seda muudatusi siis, kui ta rakendab IFRIC 19.

- 39D [Välja jäetud]
- 39E *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2010) lisati paragrahvid 27A, 31B ja D8B ning muudeti paragrahve 27, 32, paragrahvi D1 punkti c ja paragrahvi D8. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksustel, mis võtsid IFRSid kasutusele enne IFRS 1 jõustumiskuupäeva või rakendasid IFRS 1 eelneval perioodil, on lubatud rakendada seda muudatust tagasiulatuvalt paragrahvi D8 suhtes esimesel aruandeperioodil pärast muudatuse jõustumist. Kui üksus rakendab paragrahvi D8 tagasiulatuvalt, avalikustab ta selle asjaolu.
- 39F [Välja jäetud]
- 39G [Välja jäetud]
- 39H Dokumendiga *Oluline hüperinflatsioon ja kindlaksmääratud kuupäevade kõrvaldamine esmakordsete kasutuselevõtjate puhul* (IFRS 1 muudatused) (välja antud detsembris 2010) muudeti paragrahve B2, D1 ja D20 ning lisati paragrahvid 31C ja D26–D30. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.
- 39I IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded* ja IFRS 11-ga *Ühisettevõtmised* (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 31, B7, C1, D1, D14 ja D15 ning lisati paragrahv D31. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.
- 39J IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse mõõtmine* (välja antud mais 2011) jäeti välja paragrahv 19, muudeti õiglase väärtuse mõistet lisas A ning muudeti paragrahve D15 ja D20. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.
- 39K Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused) (välja antud juunis 2011) muudeti paragrahvi 21. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).
- 39L IAS 19-ga *Hüvitised töötajatele* (muudetud juunis 2011) muudeti paragrahvi D1 ning jäeti välja paragrahvid D10 ja D11. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 19 (muudetud juunis 2011).
- 39M IFRIC 20-ga *Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis* lisati paragrahv D32 ja muudeti paragrahvi D1. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRIC 20.
- 39N Dokumendiga *Valitsuse laenud* (IFRS 1 muudatused) (välja antud märtsis 2012) lisati paragrahvi B1 punkt f ja paragrahvid B10–B12. Üksus rakendab neid paragrahve 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.
- 39O Paragrahvides B10 ja B11 viidatakse IFRS 9-le. Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, siis paragrahvide B10 ja B11 viited IFRS 9-le loetakse viideteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.
- 39P Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2009.–2011. aasta tsükkel* (välja antud mais 2012) lisati paragrahvid 4A–4B ja 23A–23B. Üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 39Q Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2009.–2011. aasta tsükkel* (välja antud mais 2012) muudeti paragrahvi D23. Üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 39R Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2009.–2011. aasta tsükkel* (välja antud mais 2012) muudeti paragrahvi 21. Üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

- 39S Dokumendiga *Konsolideeritud finantsaruanded, ühissetevõtmised ja muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine: üleminekusuunised* (IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12 muudatused) (välja antud juunis 2012) muudeti paragrahvi D31. Üksus rakendab selle muudatuse siis, kui ta rakendab IFRS 11 (muudetud juunis 2012).
- 39T Dokumendiga *Investeeringisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti paragrahve D16, D17 ja lisa C. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringisüksused* varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringisüksused* esitatud muudatused.
- 39U [Välja jäetud]
- 39V IFRS 14-ga *Reguleeritud hinnatingimustes müügitulu kajastamine* (välja antud jaanuaris 2014) muudeti paragrahvi D8B. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab IFRS 14 varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 39W Dokumendiga *Ühistegevuses osaluse omandamise arvestus* (IFRS 11 muudatused) (välja antud mais 2014) muudeti paragrahvi C5. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab dokumendiga *Ühistegevuses osaluse omandamise arvestus* (IFRS 11 muudatused) IFRS 11-s tehtud seotud muudatusi varasemal perioodil, rakendab ta paragrahvi C5 muudatust sellel varasemal perioodil.
- 39X IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahvi D1, jäeti välja paragrahv D24 ja sellega seotud pealkiri ning lisati paragrahvid D34–D35 ja nendega seotud pealkiri. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.
- 39Y IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid* (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 ja D20, jäeti välja paragrahvid 39B, 39G ja 39U ning lisati paragrahvid 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 ja E2. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.
- 39Z Dokumendiga *Kapitaliosaluse meetodi kasutamine konsolideerimata finantsaruannetes* (IAS 27 muudatused) (välja antud augustis 2014) muudeti paragrahvi D14 ja lisati paragrahv D15A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 39AA [Välja jäetud]
- 39AB IFRS 16-ga *Rendiarvestus* (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahve 30, C4, D1, D7, D8B ja D9, jäeti välja paragrahv D9A ning lisati paragrahvid D9B–D9E. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.
- 39AC IFRICi tõlgendusega nr 22 *Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu* lisati paragrahv D36 ja muudeti paragrahvi D1. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRIC 22.
- 39AD Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2014.–2016. aasta tsüklil* (välja antud detsembris 2016) muudeti paragrahve 39L ja 39T ning jäeti välja paragrahvid 39D, 39F, 39AA ja E3–E7. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes.
- 39AE IFRS 17-ga *Kindlustuslepingud* (välja antud mais 2017) muudeti paragrahve B1 ja D1, jäeti välja pealkiri enne paragrahvi D4 ja paragrahv D4 ning paragrahvi B12 järele lisati pealkiri ja paragrahv B13. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 17.
- 39AF IFRICi tõlgendusega nr 23 *Ebaselgus tulumaksumäärade osas* lisati paragrahv E8. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRIC 23.
- 39AG Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused 2018–2020* (välja antud mais 2020) muudeti paragrahvi D1 punkti f ja lisati paragrahv D13A. Üksus rakendab kõnealust muudatust 1. jaanuaril 2022 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

39AH Dokumendiga *Edasiliikkunud tulumaks, mis on seotud ühest tehingust tulenevate varade ja kohustistega* (välja antud mais 2021) muudeti paragrahvi B1 ja lisati paragrahv B14. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2023 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

IFRS 1 (VÄLJA ANTUD 2003) TAGASIVÕTMINE

40 Käesolev IFRS asendab IFRS 1 (väljaantud 2003 ja muudetud mais 2008).

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

IFRSidele ülemineku kuupäev

Varaseima perioodi algus, mille kohta üksus esitab täielikud IFRS-idele vastavad võrdlusandmed oma **esimestes IFRS finantsaruannetes**.

tuletatud soetusmaksumus

Soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumuse asendusena kasutatav summa teatava kuupäeva seisuga. Hilisema kulumiarvestuse ja amortiseerimise puhul lähtutakse eeldusest, nagu oleks üksus võtnud vara või kohustise algselt arvele antud kuupäeval ja selle soetusmaksumus võrdunuks tuletatud soetusmaksumusega.

õiglane väärtus

on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõotmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus. (vt IFRS 13.)

esimesed IFRS finantsaruanded

Esimesed aruandeaasta finantsaruanded, kus üksus võtab kasutusele **rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (IFRSid)** selgesõnalise ja tingimusteta kinnitusega IFRS-idele vastavuse kohta.

esimene IFRSi aruandeperiood

Üksuse **esimeste IFRS finantsaruannetega** kaetud viimane aruandeperiood.

esmakordne kasutuselevõtja

Üksus, mis esitab oma **esimesed IFRS finantsaruanded**.

rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (IFRS)

Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu (International Accounting Standards Board – IASB) vastu võetud standardid ja tõlgendused. Need hõlmavad:

- a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS);
- b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS);
- c) rahvusvahelise finantsaruandluse tõlgenduste komitee (IFRIC) tõlgendusi ja
- d) standardite tõlgendamise alalise komisjoni (SIC) tõlgendusi ⁽³¹⁾.

IFRS finantsseisundi algaruanne

Üksuse finantsseisundi aruanne **IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga**.

eelmine raamatupidamistava (GAAP)

Arvestuse alus, mida **esmakordne kasutuselevõtja** kasutas vahetult enne IFRS-ide kasutuselevõttu.

⁽³¹⁾ IFRS-ide määratlust on muudetud pärast nime muudatusi, mis kaasnes IFRSi Sihtasutuse põhikirja läbivaatamisega 2010. aastal.

Lisa B

Teiste IFRSide tagasiulatuva rakendamise erandid

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

B1 Üksus rakendab järgmisi erandeid:

- a) finantsvarade ja -kohustiste kajastamise lõpetamine (paragrahvid B2 ja B3);
- b) riskimaandamisarvestus (paragrahvid B4–B6);
- c) mittekontrollivad osalused (paragrahv B7);
- d) finantsvarade liigitamine ja mõõtmine (paragrahvid B8–B8C);
- e) finantsvarade väärtuse langus (paragrahvid B8D–B8G);
- f) varjatud tuletisinstrumentid (paragrahv B9);
- g) valitsuse laenud (paragrahvid B10–B12)
- h) kindlustuslepingud (paragrahv B13), ja
- i) rendi ning kasutusest kõrvaldamise, taastamis- ja sarnaste kohustistega seotud edasilükkunud tulumaks (paragrahv B14).

Finantsvarade ja -kohustiste kajastamise lõpetamine

B2 Välja arvatud paragrahvis B3 lubatu suhtes rakendab esmakordne kasutuselevõtja IFRS 9-s sätestatud kajastamise lõpetamise nõudeid edasiulatuvalt IFRSidele ülemineku kuupäeval või hiljem tehtavate tehingute suhtes. Näiteks kui esmakordne kasutuselevõtja lõpetas mittetuletisinstrumentidest finantsvarade või -kohustiste kajastamise kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) enne IFRSidele ülemineku kuupäeva toimunud tehingu tulemusena, ei kajasta ta neid varasid ja kohustisi kooskõlas IFRSidega (v.a kui need vastavad kajastamiskriteeriumidele hilisema tehingu või sündmuse tulemusena).

B3 Vaatamata paragrahvile B2 võib üksus rakendada IFRS 9-s sätestatud kajastamise lõpetamise nõudeid tagasiulatuvalt alates üksuse poolt valitud kuupäevast tingimusel, et IFRS 9 rakendamiseks vajalik teave finantsvarade ja -kohustiste suhtes, mille kajastamine lõpetati varasemate tehingute tulemusena, saadi nende tehingute esmasel arvestamisel.

Riskimaandamisarvestus

B4 Nagu nõutakse IFRS 9-s, IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga üksus:

- a) mõõdab kõiki tuletisinstrumente õiglasel väärtusel; ja
- b) elimineerib kõik tuletisinstrumentidest tekkinud edasilükatud kahjumid ja kasumid, mis esitati eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt varade või kohustistena.

- B5 Üksus ei kajasta oma IFRS finantsseisundi algaruandes selliseid riskimaandamissuhteid, mis ei vasta IFRS 9 kohase riskimaandamisarvestuse tingimustele (nt mitmed riskimaandamissuhted, kus riskimaandamisinstrument on eraldiseisev väljastatud optioon või väljastatud neto-optioon, või kus riskimaandamisobjekt on netopositsioon rahavoo riskimaandamise muu kui välisvaluutariski puhul). Kui üksus on kooskõlas eelmise raamatupidamistava (GAAP) määranud siiski netopositsiooni riskimaandamisobjektiks, võib ta kooskõlas IFRSidega määrata riskimaandamisobjektiks üksiku objekti selles netopositsioonis või netopositsiooni, kui see vastab IFRS 9 paragrahvis 6.6.1 sätestatud nõuetele, eeldusel et ta teeb seda hiljemalt IFRSidele ülemineku kuupäeval.
- B6 Kui enne IFRSidele ülemineku kuupäeva on üksus määratlenud tehingu riskimaandamistehinguna, kuid selline riskimaandamine ei vasta IFRS 9-s sätestatud riskimaandamisarvestuse tingimustele, rakendab üksus IFRS 9 paragrahve 6.5.6 ja 6.5.7, et lõpetada riskimaandamisarvestus. Enne IFRSidele ülemineku kuupäeva jõustunud tehinguid ei määratleta tagasiulatuvalt riskimaandamisinstrumentidena.

Mittekontrollivad osalused

- B7 Esmakordne kasutuselevõtja rakendab IFRSidele ülemineku kuupäevast alates edasiulatuvalt IFRS 10 järgmisi nõudeid:
- a) paragrahvi B94 nõue, et koondkasum omistatakse emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele isegi juhul, kui selle tulemuseks on mittekontrollivate osaluste negatiivne saldo;
- b) paragrahvide 23 ja B96 nõuded emaettevõttele tütarettevõttes kuuluvast osalusest toimunud selliste muutuste arvestamiseks, mille tulemuseks ei ole kontrolli kaotamine; ja
- c) paragrahvide B97–B99 nõuded tütarettevõtte üle kontrolli kaotamise arvestamiseks ja sellega seotud nõuded, mis on sätestatud IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* paragrahvis 8A.

Kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab rakendada IFRS 3 tagasiulatuvalt varasemate äriühenduste suhtes, rakendab ta kooskõlas käesoleva IFRSi paragrahviga C1 samuti IFRS 10.

Finantsinstrumentide liigitamine ja mõõtmine

- B8 Üksus hindab IFRSidele ülemineku kuupäeval sellel kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel, kas finantsvara vastab IFRS 9 paragrahvi 4.1.2 või paragrahvi 4.1.2A tingimustele.
- B8A Kui IFRSidele ülemineku kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel ei ole võimalik hinnata rahalise elemendi muudetud ajaväärtust vastavalt IFRS 9 paragrahvidele B4.1.9B–B4.1.9D, hindab üksus selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogude tunnuseid IFRSidele ülemineku ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvides B4.1.9B–B4.1.9D sätestatud nõudeid seoses rahalise elemendi ajaväärtuse muutmisega. Sel juhul rakendab üksus ka IFRS 7 paragrahvi 42R, kui viiteid „IFRS 9 paragrahvile 7.2.4“ loetakse viitena sellele paragrahvile ja viiteid „finantsvara esmasele kajastamisele“ loetakse tähenduses „IFRSidele ülemineku kuupäeval“.
- B8B Kui IFRSidele ülemineku kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel ei ole vastavalt IFRS 9 paragrahvi B4.1.12 punktile c võimalik hinnata, kas ettemakse õiglane väärtus on ebaoluline, siis hindab üksus selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogude tunnuseid IFRSidele ülemineku kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvis B4.1.12 sätestatud erandit ettemakse suhtes. Sel juhul rakendab üksus ka IFRS 7 paragrahvi 42S, kui viiteid „IFRS 9 paragrahvile 7.2.5“ loetakse viitena sellele paragrahvile ja viiteid „finantsvara esmasele kajastamisele“ loetakse tähenduses „IFRSidele ülemineku kuupäeval“.

- B8C Kui üksusel ei ole võimalik (nagu on määratletud standardis IAS 8) rakendada IFRS 9 sisemise intressimäära meetodit tagasiulatavalt, siis loetakse finantsvara või -kohustise õiglaseks väärtuseks IFRS-idele ülemineku kuupäeval selle finantsvara uut bilansilist brutojääkmaksumust või selle finantskohustise uut amortiseeritud soetusmaksumust IFRS-idele ülemineku kuupäeval.

Finantsvara väärtuse langus

- B8D Üksus rakendab IFRS 9 osas 5.5 sätestatud väärtuse languse nõudeid tagasiulatavalt, võttes arvesse selle IFRS-i paragrahve B8E–B8G ja E1–E2.

- B8E Üksus kasutab IFRS-idele ülemineku kuupäeval ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet, et määrata kindlaks krediidirisk nende finantsinstrumentide esmase kajastamise kuupäeva seisuga (või siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul selle kuupäeva seisuga, millal üksusest sai tühistamatu kohustuse osapool kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.6) ning võrrelda seda IFRS-idele ülemineku kuupäeval esineva krediidiriskiga (vt ka IFRS 9 paragrahve B7.2.2–B7.2.3).

- B8F Kui üksus otsustab selle üle, kas pärast esmast kajastamist on krediidirisk oluliselt suurenenud, võib ta rakendada

a) IFRS 9 paragrahvides 5.5.10 ja B5.5.22–B5.5.24 sätestatud nõudeid ja

b) IFRS 9 paragrahvis 5.5.11 sätestatud vaidlustatavat eeldust üle 30 päeva tähtjaks tasumata lepinguliste maksete kohta, kui üksus rakendab väärtuse languse nõudeid, tehes kindlaks kõnealuste finantsinstrumentide krediidiriski olulise suurenemise pärast esmast kajastamist, lähtudes tähtpäevaks tasumata nõudeid käsitlevast teabest.

- B8G Kui IFRS-idele ülemineku kuupäeval oleks finantsinstrumendi esmase kajastamise ajaga võrreldes krediidiriski olulise suurenemise kindlakstegemiseks vaja teha ebamõistlikult suuri kulusid ja pingutusi, kajastab üksus kahju allahindluse summas, mis võrdub finantsinstrumendi kehtivusaajal eeldatava krediidikahjumi summaga igal aruandekuupäeval kuni finantsinstrumendi kajastamise lõpetamiseni (välja arvatud juhul, kui finantsinstrumendi krediidirisk on aruandekuupäeval väike; sellisel juhul rakendatakse paragrahvi B8F punkti a).

Varjatud tuletisinstrumendid

- B9 Esmakordne kasutuselevõtja hindab, kas varjatud tuletisinstrument tuleb aluslepingust eraldada ja kajastada tuletisinstrumendina, lähtudes tingimustest, mis valitsesid kas esimest korda lepingu osapoolteks saamise kuupäeval või IFRS 9 paragrahvis B4.3.11 nõutava ümberhindamise kuupäeval, sõltuvalt sellest, kumb on hilisem.

Valitsuse laenud

- B10 Esmakordne kasutuselevõtja liigitab kõik saadud valitsuse laenud finantskohustise või omakapitaliinstrumendi alla vastavalt IAS 32-le *Finantsinstrumendid: esitamine*. Välja arvatud paragrahvis B11 lubatud juhul rakendab esmakordne kasutuselevõtja IFRS 9 *Finantsinstrumendid* ja IAS 20 *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine* kohaseid nõudeid valitsuse laenude suhtes, mis kehtivad IFRS-idele ülemineku kuupäeval, ega kajasta turumäärast madalama intressiga valitsuse laenust saadavat kasu valitsusepoolse sihtfinantseerimisena. Seega, kui esmakordne kasutuselevõtja eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt ei kajastanud ega mõõtnud turumäärast madalama intressiga valitsuse laenu kooskõlas IFRS-i nõuetega, kasutab ta eelmise raamatupidamistava kohast laenu bilansilist jääkmaksumust IFRS-idele ülemineku kuupäeval IFRS-idega kooskõlas olevas finantsseisundi algaruandes laenu bilansilise jääkmaksumusena. Üksus rakendab IFRS 9 selliste laenude mõõtmise suhtes pärast IFRS-idele ülemineku kuupäeva.

- B11 Olenemata paragrahvist B10 võib üksus rakendada IFRS 9 ja IAS 20 nõudeid tagasiulatavalt valitsuse laenude suhtes, mis algatati enne IFRS-idele ülemineku kuupäeva, tingimusel et teave, mida oli vaja sel viisil toimimiseks, oli saadud kõnealuse laenu algse arvestamise ajal.

- B12 Paragrahvide B10 ja B11 nõuded ja suunised ei välista, et üksus saab kasutada paragrahvides D19–D19C kirjeldatud erandeid seoses varem õiglaselt väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatud finantsinstrumentide määratlemisega.

Kindlustuslepingud

- B13 Üksus rakendab IFRS 17 rakenduslasse kuuluvate lepingute suhtes IFRS 17 lisa C paragrahvide C1–C24 ja C28 üleminekusätteid. IFRS 17 nende paragrahvide viiteid ülemineku kuupäevale käsitatakse viidetena IFRS-idele ülemineku kuupäevale.

Rendi ning kasutusest kõrvaldamise, taastamis- ja sarnaste kohustistega seotud edasilükkunud tulumaks

- B14 IAS 12 *Tulumaks* paragrahvidega 15 ja 24 vabastatakse üksus teatud asjaoludel edasilükkunud tulumaksu vara või kohustise kajastamisest. Hoolimata sellest erandist peab esmakordne kasutuselevõtja kajastama IFRS-idele ülemineku kuupäeval edasilükkunud tulumaksu vara ulatuses, mis vastab tulevikus tõenäoliselt teenitavale maksustatavale kasumile, mille suhtes saab seda mahaarvatavat ajutist erinevust kasutada, ja edasilükkunud tulumaksu kohustise kõigi mahaarvatavate ja maksustatavate ajutiste erinevuste puhul, mis on seotud:

- a) kasutamiseõiguse esemeks olev vara ja rendikohustistega ja
- b) kasutusest kõrvaldamise, taastamis- ja sarnaste kohustistega ning vastavate summadega, mis on kajastatud seotud vara soetusmaksumuse osana.

Lisa C

Erandid äriühenduste puhul

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Üksus rakendab järgmiseid nõudeid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva kajastatud äriühenduste suhtes. Käesolevat lisa rakendatakse üksnes IFRS 3 Äriühendused rakendusallasse kuuluvate äriühenduste suhtes.

- C1 Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada mitte rakendada IFRS 3 tagasiulatavalt varasemate äriühenduste suhtes (äriühendused, mis toimusid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva). Samas, kui esmakordne kasutuselevõtja korrigeerib mõne äriühenduse arvestust, et see oleks kooskõlas IFRS 3-ga, siis korrigeerib ta kõikide pärast seda toimunud äriühenduste arvestust ja rakendab sellest kuupäevast alates ka IFRS 10. Näiteks kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab korrigeerida 30. juunil 20X6 toimunud äriühenduse arvestust, korrigeerib ta kõikide selliste äriühenduste arvestust, mis toimusid 30. juuni 20X6 ja IFRSidele ülemineku kuupäeva vahelisel perioodil, ja samuti rakendab ta alates 30. juunist 20X6 IFRS 10.
- C2 Üksus ei pea rakendama IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* tagasiulatavalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja firmaväärtuse suhtes, mis tekkisid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva toimunud äriühendustes. Kui üksus ei rakenda IAS 21 tagasiulatavalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja firmaväärtuse suhtes, vaatleb ta neid enda, mitte omandatava üksuse varade ja kohustistena. Seega on nimetatud firmaväärtus ning õiglase väärtuse korrigeerimised kas juba väljendatud üksuse arvestusvaluutas või siis on need mitterahalised välisvaluutaobjektid, mida kajastatakse kasutades eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt rakendatud vahetuskursi.
- C3 Üksus võib rakendada IAS 21 tagasiulatavalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja firmaväärtuse suhtes, mis tekivad kas:
- a) kõikides äriühendustes, mis toimusid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva; või
 - b) kõikides äriühendustes, mida üksus otsustab korrigeerida, et olla vastavuses IFRS 3-ga, nagu on lubatud eespool paragrahvis C1.
- C4 Kui esmakordne kasutuselevõtja ei rakenda IFRS 3 tagasiulatavalt varasema äriühenduse suhtes, kajastatakse seda äriühendust järgmiselt:
- a) Esmakordne kasutuselevõtja säilitab sama liigituse (omandamine juriidilise omandaja poolt, pöördomandamine juriidilise omandatava poolt või huvide ühendamine), mida ta kasutas oma eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohastes finantsaruannetes.
 - b) Esmakordne kasutuselevõtja kajastab IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kõiki varasema äriühenduse käigus omandatud varasid ja kohustisi, välja arvatud:
 - i) teatud finantsvarad ja -kohustised, mille kajastamine on eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt lõpetatud (vt paragrahv B2); ja
 - ii) varad, sealhulgas firmaväärtus, ja kohustised, mida ei kajastatud omandaja konsolideeritud finantsseisundi aruandes kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) ja mis ka IFRSide kohaselt ei vastaks kajastamise tingimustele omandatava eraldiseisvas IFRS finantsseisundi aruandes (vt allpool punktid f-i).

Esmakordne kasutuselevõtja kajastab võimalikku eeltoodust tulenevat muutust, korrigeerides jaotamata kasumit (või vajadusel muud omakapitali kategooriat), välja arvatud juhul, kui muutus tuleneb eelnevalt firmaväärtuse koosseisus kajastatud immateriaalse vara kajastamisest (vt punkti g alapunkt i).

- c) Esmakordne kasutuselevõtja jätab oma IFRS finantsseisundi algaruandest välja kõik eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastatud objektid, mis ei vasta IFRSide kohaselt vara või kohustisena kajastamise tingimustele. Esmakordne kasutuselevõtja arvestab tulenevat muutust järgmiselt:
- i) esmakordne kasutuselevõtja võis olla varasema äriühenduse liigitanud omandamiseks ja kajastanud immateriaalse varana objekti, mis IAS 38 *Immateriaalsed varad* kohaselt ei vasta varana kajastamise tingimustele. Ta liigitab selle objekti (ja vajadusel sellega seotud edasilükkunud tulumaksu ja mittekontrollivad osalused) ümber firmaväärtuse osaks (välja arvatud juhul, kui ta eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt arvas firmaväärtuse maha otse omakapitalist, vt punkti g alapunkt i ja punkt i).
 - ii) esmakordne kasutuselevõtja kajastab kõik muud tulenevad muutused jaotamata kasumis ⁽³²⁾.
- d) IFRSides nõutakse teatud varade ja kohustiste edasist mõõtmist alusel, mis ei põhine algsel soetusmaksumusel, nagu näiteks õiglasel väärtusel. Esmakordne kasutuselevõtja mõõdab varasid ja kohustisi selle alusel oma IFRS finantsseisundi algaruandes, isegi kui need soetati või omandati varasemas äriühenduses. Ta kajastab iga eeltoodust tulenevat muutust bilansilises jääkmaksumuses, korrigeerides jaotamata kasumit (või vajadusel muud omakapitali kategooriat), mitte firmaväärtust.
- e) Vahetult pärast äriühenduse toimumist loetakse antud äriühenduse käigus omandatud varade ja kohustiste eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaseid bilansilisi jääkmaksumusi nende IFRSide kohasteks tuletatud soetusmaksumusteks samal kuupäeval. Kui IFRSides nõutakse nende varade ja kohustiste edasist soetusmaksumusepõhist mõõtmist, on tuletatud soetusmaksumus soetusmaksumusepõhise kulumi- või amortisatsiooniarvestuse aluseks alates äriühenduse kuupäevast.
- f) Kui varasemas äriühenduses omandatud vara või kohustis ei olnud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastatud, ei ole selle tuletatud soetusmaksumuseks IFRS finantsseisundi algaruandes null. Selle asemel kajastab ja mõõdab omandaja seda oma konsolideeritud finantsseisundi aruande alusel, mida IFRSidega nõutaks omandatava finantsseisundi aruandes. Näide: kui omandaja ei kapitaliseerinud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt varasemas äriühenduses omandatud kapitalirente, kapitaliseerib ta need kapitalirendid oma konsolideeritud finantsaruannetes, nagu IFRS 16 *Rendiarvestus* kohaselt tuleks seda teha omandatava IFRS finantsseisundi aruandes. Analoogselt, kui omandaja ei kajastanud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt tingimuslikku kohustist, mis endiselt eksisteerib IFRSidele ülemineku kuupäeval, kajastab omandaja seda tingimuslikku kohustist nimetatud kuupäeval, välja arvatud juhul, kui IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* keelab selle kajastamist omandatava finantsaruannetes. Seevastu kui vara või kohustis kajastati eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt osana firmaväärtusest, kuid tulnuks kajastada eraldi IFRS 3 kohaselt, jääb see vara või kohustis firmaväärtuse koosseisu, välja arvatud juhul, kui IFRSides nõutakse selle kajastamist omandatava finantsaruannetes.
- g) Firmaväärtuse bilansiline jääkmaksumus IFRS finantsseisundi algaruandes on tema eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohane bilansiline jääkmaksumus IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga pärast kahte järgmist korrigeerimist:
- i) kui seda nõutakse eespool punkti c alapunktis i, suurendab esmakordne kasutuselevõtja firmaväärtuse bilansilist jääkmaksumust, kui ta liigitab ümber objekti, mida ta kajastas eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt immateriaalse varana. Analoogselt, kui punktis f nõutakse, et esmakordne kasutuselevõtja kajastaks immateriaalset vara, mida kajastati eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt firmaväärtuse koosseisus, vähendab esmakordne kasutuselevõtja vastavalt firmaväärtuse bilansilist jääkmaksumust (ja vajadusel korrigeerib edasilükkunud tulumaksu ja mittekontrollivaid osalusi);
 - ii) sõltumata sellest, kas esineb märke firmaväärtuse võimaliku languse kohta, rakendab esmakordne kasutuselevõtja IAS 36, kontrollides firmaväärtuse langust IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga ja kajastades võimalikku väärtuse langust jaotamata kasumis (või ümberhindluse reservis, kui nii nõutakse IAS 36-s). Vara väärtuse languse test peab tuginema tingimustele, mis eksisteerisid IFRSidele ülemineku kuupäeval.

⁽³²⁾ Sellised muutused sisaldavad ümberklassifitseerimisi immateriaalsetest varadest või immateriaalsetesse varadesse, kui firmaväärtus ei olnud kajastatud varana eelnevalt rakendatud GAAPi järgi. See osutub vajalikuks, kui üksus a) eelnevalt kasutatud GAAPi kohaselt lahutas firmaväärtuse otse omakapitalist; või b) ei kajastanud äriühendust omandamisena.

- h) IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga ei tehta firmaväärtuse bilansilisse jääkmaksumusse muid korrigeerimisi. Näiteks esmakordne kasutuselevõtja ei korrigeeri firmaväärtuse bilansilist jääkmaksumust selleks, et:
- i) jätta välja antud äriühenduses omandatud pooleliolev uurimis- ja arendustegevus (välja arvatud juhul, kui sellega seotud immateriaalne vara vastaks IAS 38 kohase kajastamise kriteeriumidele omandatava finantsseisundi aruandes);
 - ii) korrigeerida firmaväärtuse varasemat amortisatsiooni;
 - iii) tühistada firmaväärtuse korrigeerimine, mida kooskõlas IFRS 3-ga ei lubataks, kuid mis tehti eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt seoses varade ja kohustiste korrigeerimisega äriühenduse kuupäeva ja IFRSidele ülemineku kuupäeva vahel.
- i) Kui esmakordne kasutuselevõtja kajastab firmaväärtust eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt omakapitali vähendamisena:
- i) ei kajasta ta firmaväärtust oma IFRS finantsseisundi algaruandes. Lisaks sellele ei kanna ta firmaväärtust üle kasumiaruandesse, kui ta tütarettevõtte võõrandab või kui leiab aset tütarettevõttesse tehtud investeeringu väärtuse langus;
 - ii) võimaliku sündmuse hilisemast lahenemisest tulenevad tingimusliku ostutasuga seotud korrigeerimised kajastatakse jaotamata kasumis.
- j) Eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt ei pruukinud esmakordne kasutuselevõtja konsolideerida tütarettevõtet, mis omandati varasemas äriühenduses (näiteks juhul, kui eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt emaettevõtte ei lugenud seda tütarettevõtteks või ei koostanud konsolideeritud finantsaruandeid). Esamakordne kasutuselevõtja korrigeerib tütarettevõtte varade ja kohustiste bilansilist jääkmaksumust, viies need vastavusse summadega, mille kajastamist tütarettevõtte finantsseisundi aruandes IFRSid nõuaksid. Firmaäärtuse tuletatud soetusmaksumus võrdub IFRSidele ülemineku kuupäeval järgmiste summade vahega:
- i) emaettevõtte osalus nendes korrigeeritud bilansilistes jääkmaksumustes; ja
 - ii) emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes kajastatud tütarettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumus.
- k) Mittekontrollivate osaluste ja edasilükkunud tulumaksu mõõtmine järgneb muude varade ja kohustiste mõõtmisele. Seetõttu mõjutavad eespool kajastatud varade ja kohustiste korrigeerimised mittekontrollivaid osalusi ja edasilükkunud tulumaksu.
- C5 Varasemate äriühenduste erand rakendub ka varasema investeeringute omandamise suhtes sidusettevõtjates, varasema osaluste omandamise suhtes ühisettevõtjates ja varasema osaluste omandamise suhtes ühistegevuses, mille puhul ühistegevuse tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s. Kõikide selliste omandamiste suhtes rakendatakse samuti seoses paragrahviga C1 valitud kuupäeva.

Lisa D

Vabastused muudest IFRSidest

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

- D1 Üksus võib otsustada kasutada ühte või mitut järgmist vabastust:
- a) aktsiapõhised maksetehingud (paragrahvid D2 ja D3);
 - b) [välja jäetud]
 - c) tuletatud soetusmaksumus (paragrahvid D5–D8B);
 - d) rendid (paragrahvid D9 ja D9B–D9E);
 - f) kumulatiivsed kursivahed (paragrahvid D12–D13A);
 - g) investeringud tütaretevõtjatesse, ühissetevõtjatesse ja sidusettevõtjatesse (paragrahvid D14 ja D15A);
 - h) tütaretevõtjate, sidusettevõtjate ja ühissetevõtjate varad ja kohustised (paragrahvid D16 ja D17);
 - i) liitfinantsinstrumendid (paragrahv D18);
 - j) varasemalt kajastatud finantsinstrumentide määratlemine (paragrahvid D19–D19C);
 - k) finantsvarade või finantskohustiste esmasel kajastamisel mõõdetud õiglane väärtus (paragrahv D20);
 - l) kasutusest kõrvaldamise kohustised, mis sisalduvad materiaalse põhivara soetusmaksumuses (paragrahvid D21 ja D21A);
 - m) finantsvarad või immateriaalsed varad, mille üle peetakse arvestust kooskõlas IFRIC 12-ga *Teenuste kontsessioonikokkulepped* (paragrahv D22);
 - n) laenukasutuse kulutused (paragrahv D23);
 - o) [välja jäetud]
 - p) finantskohustiste kustutamine omakapaliinstrumentidega (paragrahv D25);
 - q) ränk hüperinflatsioon (paragrahvid D26–D30);
 - r) ühissetevõtmised (paragrahv D31);
 - s) paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis (paragrahv D32);
 - t) mittefinantsobjekti ostmise või müümise lepingute määratlemine (paragrahv D33);
 - u) tulu (paragrahvid D34 ja D35) ja

v) välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu (paragrahv D36).

Üksus ei rakenda neid vabastusi analoogia põhjal teiste objektidega.

Aktsiapõhised maksetehingud

- D2 Esmakordsel kasutuselevõtjal soovitatakse, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 *Aktsiapõhine makse* omakapitaliinstrumentide suhtes, mis olid garanteeritud enne 7. novembrit 2002. Samuti soovitatakse esmakordsel kasutuselevõtjal, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 omakapitaliinstrumentide suhtes, mis garanteeriti pärast 7. novembrit 2002 ning mis anti üle enne kas a) IFRSidele ülemineku kuupäeva või b) 1. jaanuari 2005, olenevalt sellest, kumb esineb hiljem. Kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab rakendada siiski IFRS 2 selliste omakapitaliinstrumentide suhtes, siis võib ta teha seda ainult siis, kui ta on avalikustanud nende omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse, mis on määratud kindlaks mõõtmiskuupäeval, nagu on määratletud IFRS 2-s. Kõikide omakapitaliinstrumentide garanteerimise kohta, mille puhul üksus ei ole rakendanud IFRS 2 (nt omakapitaliinstrumentid, mis on garanteeritud 7. novembril 2002 või enne seda), avalikustab esmakordne kasutuselevõtja sellest hoolimata IFRS 2 paragrahvides 44 ja 45 nõutud teabe. Kui esmakordne kasutuselevõtja muudab omakapitaliinstrumentide garanteerimise tingimusi, mille suhtes IFRS 2 ei ole rakendatud, siis ei nõuta üksuselt IFRS 2 paragrahvide 26–29 rakendamist juhul, kui muudatused tehti enne IFRSidele ülemineku kuupäeva.
- D3 Esmakordsel kasutuselevõtjal soovitatakse, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 kohustiste suhtes, mis tulenesid aktsiapõhistest maksetehingutest, mis arveldati enne IFRSidele ülemineku kuupäeva. Esmakordsel kasutuselevõtjal soovitatakse samuti, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 enne 1. jaanuari 2005 arveldatud kohustiste suhtes. Kohustiste puhul, mille suhtes IFRS 2 on rakendatud, ei nõuta esimest korda kasutuselevõtjalt võrdlusandmete korrigeerimist ulatuses, mil need andmed puudutavad perioodi või kuupäeva, mis on enne 7. novembrit 2002.
- D4 [Välja jäetud]

Tuletatud soetusmaksumus

- D5 Üksus võib otsustada mõõta materiaalse põhivara objekti IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga õiglasest väärtusest ja kasutada seda õiglast väärtust objekti tuletatud soetusmaksumusena antud kuupäeva seisuga.
- D6 Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada kasutada eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga või enne seda läbiviidud materiaalse põhivara objekti ümberhindlust objekti tuletatud soetusmaksumusena ümberhindluse kuupäeva seisuga, kui ümberhinnatud väärtus oli ümberhindluse kuupäeval üldjoontes võrreldav:
- a) õiglasest väärtusest või
 - b) IFRSide kohase soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumusega, mida on korrigeeritud, et kajastada näiteks üldise või mõne spetsiifilise hinnaindeksi muutusi.
- D7 Paragrahvide D5 ja D6 valikuid saab kasutada ka:
- a) kinnisvarainvesteeringute puhul, kui ettevõtte otsustab kasutada standardi IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud* soetusmaksumuse mudelit;
 - aa) kasutamisoiguse esemeks oleva vara puhul (IFRS 16 *Rendiarvestus*); ja
 - b) immateriaalse vara puhul, mis vastab:
 - i) IAS 38-s esitatud kajastamiskriteeriumidele (sealhulgas algse soetusmaksumuse usaldusväärne mõõtmine); ja
 - ii) IAS 38-s esitatud ümberhindamiskriteeriumidele (sealhulgas aktiivse turu olemasolu).

Üksus ei või kasutada neid valikuid muude varade või kohustiste suhtes.

- D8 Esmakordne kasutuselevõtja võib olla määratud tuletatud soetusmaksumuse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt mõnede või kõikidele oma varadele ja kohustistele, mõõtes nende õiglast väärtust mingi kindla kuupäeva seisuga seoses selliste sündmustega nagu erastamine või väärtpaperite esmakordne avalik pakkumine.
- a) Kui mõõtmiskuupäev on IFRSidele ülemineku kuupäev või sellele eelnev kuupäev, võib üksus kasutada sellist sündmusepõhist õiglase väärtuse mõõtmist IFRSide kohase tuletatud soetusmaksumusena mõõtmise kuupäeva seisuga.
- b) Kui mõõtmiskuupäev on pärast IFRSidele ülemineku kuupäeva, kuid esimeste IFRS finantsaruannetega kaetud perioodi jooksul, siis võib sündmuste põhiseid õiglase väärtuse mõõtmisi kasutada tuletatud soetusmaksumusena sündmuse toimumisel. Üksus kajastab tulenevaid korrigeerimisi otse jaotamata kasumis (või vajaduse korral muus omakapitali kategoorias) mõõtmise kuupäeval. IFRSidele ülemineku kuupäeval teeb üksus tuletatud soetusmaksumuse kindlaks, rakendades paragrahvides D5–D7 toodud kriteeriume, või mõõdab varasid ja kohustisi kooskõlas käesoleva IFRSi muude nõuetega.
- D8A Mõnede siseriiklike arvestusnõuete kohaselt arvestatakse arendus- või tootmisfaasis olevate nafta- ja gaasikinnistute uurimis- ja arendusväljaminekuid kulukeskustes, mis sisaldavad kõiki kinnistuid suures geograafilises piirkonnas. Eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt sellist arvestust kasutav esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada mõõta nafta- ja gaasivarasid IFRSidele ülemineku kuupäeval järgmisel alusel:
- a) uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad üksuse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kindlaksmääratud summas ja
- b) arendus- või tootmisfaasis olevad varad summas, mis on määratud kindlaks kulukeskuse kohta üksuse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt. Üksus jaotab kõnealuse summa proportsionaalselt kulukeskuse aluseks olevatele varadele, kasutades reservi mahtusid või reservi väärtusi nimetatud kuupäeva seisuga.
- Üksus viib läbi uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ning arendus- ja tootmisfaasis olevate varade väärtuse languse testi IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kooskõlas IFRS 6-ga *Maavarade uuring ja hindamine* või IAS 36-ga ning vajaduse korral vähendab eespool toodud punktide a või b kohaselt kindlaksmääratud summat. Käesoleva paragrahvi kohaldamisel sisaldavad nafta- ja gaasivarad üksnes neid varasid, mida kasutatakse nafta ja gaasi uurimisel, hindamisel, arendamisel või tootmisel.
- D8B Mõned üksused omavad materiaalselt põhivara või immateriaalselt vara, mida kasutatakse või kasutati varem tegevuses, mille puhul on nõutav määra reguleerimine. Selliste kirjete bilansilised väärtused võivad sisaldada summasid, mis määrati kindlaks eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt, kuid ei vasta IFRSide kohastele kapitaliseerimise kriteeriumidele. Sellisel juhul võib esmakordne kasutuselevõtja otsustada kasutada tuletatud soetusmaksumusena eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohast sellise objekti bilansilist väärtust IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga. Kui üksus rakendab seda vabastust ühe objekti suhtes, ei pea ta seda rakendama kõikide objektide suhtes. IFRSidele ülemineku kuupäeval viib üksus läbi IAS 36 kohase väärtuse languse testi iga objekti suhtes, mille puhul seda vabastust kasutatakse. Käesoleva paragrahvi kohaldamisel on määra reguleerimine tegevuste puhul nõutav, kui nende suhtes rakendatakse klientidelt kaupade või teenuste eest küsitavate hindade kindlaksmääramise raamistikku ning kõnealuse raamistiku üle teostab järelevalvet ja/või selle kinnitab määrasid reguleeriv asutus (vastavalt IFRS 14-s *Reguleeritud hinnatingimustes müügitulu kajastamine* esitatud määratlusele).
- Rendiarvestus**
- D9 Esmakordne kasutuselevõtja võib hinnata, kas IFRSidele ülemineku kuupäeval eksisteerinud leping sisaldab rendisuhet, rakendades nende lepingute suhtes IFRS 16 paragrahvide 9–11 nõudeid nende faktide ja asjaolude põhjal, mis eksisteerisid sellel kuupäeval.
- D9A [Välja jäetud]
- D9B Rentnikust esmakordne kasutuselevõtja, kes kajastab rendikohustisi ja kasutamisoiguse esemeks olevat vara, võib kasutada oma kõigi rentide suhtes järgmist meetodit (kooskõlas paragrahvis D9D kirjeldatud praktiliste abinõudega):
- a) rendikohustise mõõtmine IFRSidele ülemineku kuupäeval. Seda meetodit kasutav rentnik mõõdab rendikohustist järelejäänud rendimaksete nüüdiseväärtuses (vt paragrahv D9E), mida on diskonteeritud rentniku alternatiivse laenuintressimääraga (vt paragrahv D9E) IFRSidele ülemineku kuupäeval;

- b) kasutamisoiguse esemeks oleva vara mõõtmine IFRSidele ülemineku kuupäeval. Rentnik otsustab iga rendi puhul eraldi, kas kasutamisoiguse esemeks oleva vara väärtust hinnatakse
- i) bilansilises jääkmaksumuses, nagu oleks standardit IFRS 16 rakendatud alates rendiperioodi algusest (vt paragrahv D9E), kuid diskonteerituna rentniku alternatiivse intressimääraga IFRSidele ülemineku kuupäeval, või
 - ii) rendikohustisega võrdses summas, mida on korrigeeritud selle rendiga seotud ette makstud või akumuleerunud rendimaksetega, mida kajastatakse finantsseisundi aruandes vahetult enne IFRSidele ülemineku kuupäeva;
- c) IAS 36 rakendamine kasutamisoiguse esemeks oleva vara suhtes IFRSidele ülemineku kuupäeval.
- D9C Olenemata paragrahvis D9B esitatud nõuetest, mõõdab rentnikust esmakordne kasutuselevõtja kasutamisoiguse esemeks olevat vara õiglasel väärtuses IFRSidele ülemineku kuupäeval nende rentide puhul, mis vastavad IAS 40-s esitatud kinnisvarainvesteeringu määratlusele ja mida mõõdetakse IAS 40-s esitatud õiglase väärtuse mudeli abil alates IFRSidele ülemineku kuupäevast.
- D9D Rentnikust esmakordne kasutuselevõtja võib teha IFRSidele ülemineku kuupäeval iga rendi suhtes ühe või mitu järgmistest toimingutest:
- a) rakendada ühtset diskontomäära rendiportfellile, mille rendid on piisavalt sarnaste tunnustega (näiteks sarnane järelejäänud rendiperiood, sarnane alusvara liik, sarnane majanduskeskkond);
 - b) mitte rakendada paragrahvis D9B esitatud nõudeid rentide suhtes, mille rendiperiood (vt paragrahv D9E) lõpeb 12 kuu jooksul alates IFRSidele ülemineku kuupäevast. Selle asemel arvestab üksus neid rente (ja avaldab nende kohta teavet) nii, nagu oleks tegemist lühiajaliste rendilepingutega, mida arvestatakse vastavalt IFRS 16 paragrahvile 6;
 - c) mitte rakendada paragrahvis D9B esitatud nõudeid rentide suhtes, mille alusvara on väikese väärtusega (nagu on kirjeldatud IFRS 16 paragrahvides B3–B8). Selle asemel kajastab üksus neid rente (ja avaldab nende kohta teavet) vastavalt IFRS 16 paragrahvile 6;
 - d) mitte arvestada esmaseid otsekulutusi (vt paragrahv D9E) kasutamisoiguse esemeks oleva vara mõõtmisel IFRSidele ülemineku kuupäeval;
 - e) kasutada tagantjärele tarkust, tehes seda näiteks rendiperioodi kindlaksmääramiseks juhul, kui leping sisaldab rendi pikendamise või tühistamise õigust.
- D9E Rendimaksete, rentniku, rentniku alternatiivse laenuintressimäära, rendiperioodi alguse, esmaste otsekulutuste ja rendiperioodi mõisted on esitatud IFRS 16-s ning käesolevas standardis kasutatakse neid samas tähenduses.

D10–D11 [Välja jäetud]

Kumulatiivsed kursivahed

D12 AS 21-ga nõutakse, et üksus:

- a) kajastab mõned kursivahed muus koondkasumis ja akumuleerib need omakapitali eraldi komponendis; ja

b) välismaise äriüksuse võõrandamise korral kannaks kumulatiivsed kursivahed antud välismaise äriüksuse suhtes (sealhulgas vajadusel vastavate riskimaandamisinstrumentidega seotud kasumi ja kahjumi) üle kasumiaruandesse võõrandamise kasumi või kahjumi osana.

D13 Esmakordne kasutuselevõtja ei pea siiski neid nõudeid täitma kumulatiivsete kursivahede suhtes, mis eksisteerivad IFRS-idele ülemineku kuupäeva seisuga. Kui esmakordne kasutuselevõtja seda vabastust kasutab, siis:

a) loetakse kõikide välismaiste äriüksustega seotud kumulatiivsed kursivahed IFRS-idele ülemineku kuupäeva seisuga nulliks; ja

b) hilisema välismaise äriüksuse võõrandamise kasumi või kahjumi arvestamisel tuleb enne IFRS-idele ülemineku kuupäeva tekkinud kursivahed välja arvata ja hiljem tekkinud kursivahed kaasata.

D13A Paragrahvi D12 või paragrahvi D13 rakendamise asemel võib tütaretevõtja, kes kasutab paragrahvi D16 punktis a sätestatud vabastust, otsustada oma finantsaruannetes mõõta kumulatiivseid kursivahesid kõigi välismaiste äriüksuste puhul bilansilises jääkmaksumuses, mida kajastatakse emaettevõtja konsolideeritud finantsaruannetes, emaettevõtja IFRS-idele ülemineku kuupäeva alusel, kui seoses konsolideerimisprotseduuridega ja sellise äriühenduse mõjude arvestamisega, mille raames emaettevõtja tütaretevõtja omandas, ei ole tehtud mingeid korrigeerimisi. Sarnane valikuvõimalus on sidus- või ühissettevõtjal, kes kasutab paragrahvi D16 punkti a kohast vabastust.

Investeeringud tütaretevõtjatesse, ühissettevõtjatesse ja sidusettevõtjatesse

D14 Kui üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded, on standardiga IAS 27 nõutud, et ta kajastab investeeringud tütaretevõtjatesse, ühissettevõtjatesse ja sidusettevõtjatesse kas:

a) soetusmaksumuses;

b) vastavalt IFRS 9-le või

c) kasutades kapitaliosaluse meetodit, nagu on kirjeldatud IAS 28-s.

D15 Kui esmakordne kasutuselevõtja mõõdab sellist investeeringut soetusmaksumuses kooskõlas IAS 27-ga, mõõdab ta investeeringut oma eraldiseisvas IFRS finantsseisundi algaruandes ühes järgmiselt nimetatud summadest:

a) soetusmaksumuses, mis on kindlaks määratud kooskõlas IAS 27-ga või

b) tuletatud soetusmaksumuses. Sellise investeeringu tuletatud soetusmaksumus on selle:

i) õiglane väärtus tema eraldiseisvates finantsaruannetes üksuse IFRS-idele ülemineku kuupäeval või

ii) varasema GAAP-i kohane bilansiline jääkmaksumus selle kuupäeva seisuga.

Esmakordne kasutuselevõtja võib valida kas eespool esitatud punkti i või ii, et mõõta oma investeeringut igasse tütaretevõtjasse, ühissettevõtjasse või sidusettevõtjasse, mille puhul ta on otsustanud kasutada tuletatud soetusmaksumust.

D15A Kui esmakordne kasutuselevõtja kasutab sellise investeeringu arvestamiseks kapitaliosaluse meetodi protseduure, nagu on kirjeldatud IAS 28-s, siis:

a) rakendab esmakordne kasutuselevõtja investeeringu omandamise suhtes varasemate äriühenduste puhul tehtavaid erandeid (lisa C);

- b) juhul, kui üksusest saab esmakordne kasutuselevõtja oma konsolideerimata finantsaruannete puhul enne kui oma konsolideeritud finantsaruannete puhul ning
- i) hiljem kui tema emaettevõtte, rakendab üksus oma konsolideerimata finantsaruannete suhtes paragrahvi D16;
 - ii) hiljem kui tema tütarettevõtte, rakendab üksus oma konsolideerimata finantsaruannete suhtes paragrahvi D17.

Tütarettevõtjate, sidusettevõtjate ja ühissetevõtjate varad ja kohustised

D16 Kui tütarettevõttest saab esmakordne kasutuselevõtja hiljem kui tema emaettevõttest, kajastab tütarettevõtte enda finantsaruannetes oma varasid ja kohustisi kas:

- a) bilansilistes jääkmaksumustes, mida kasutatakse emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes emaettevõtte IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga, kui seoses konsolideerimisprotseduuridega ja sellise äriühenduse mõjude arvestamisega, mille raames emaettevõtte tütarettevõtte omandas, ei ole tehtud mingeid korrigeerimisi (seda valikuvõimalust ei saa kasutada investeerimisüksuse (nagu määratletud IFRS 10-s) tütarettevõtte, mida tuleb mõõta kasumiaruandes õiglasel väärtuses), või
- b) bilansilistes jääkmaksumustes tütarettevõtte IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga, nagu see on nõutud käesoleva IFRSi muudes osades. Need bilansilised jääkmaksumused võivad erineda punktis a kirjeldatust:
 - i) kui käesoleva IFRSi kohaste vabastuste tagajärjeks on mõõtmised, mis sõltuvad IFRSidele ülemineku kuupäevast;
 - ii) kui tütarettevõtte finantsaruannetes kasutatavad arvestusmeetodid erinevad konsolideeritud finantsaruannetes kasutatutest. Näiteks võib tütarettevõtte kasutada arvestusmeetodina IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* kohaselt soetusmaksumuse mudelit, samal ajal kui kontsern kasutab ümberhindluse mudelit.

Analoogne valikuvõimalus on sidusettevõtjal või ühissetevõtjal, kes saab esmakordseks kasutuselevõtjaks hiljem kui üksus, millel on tema üle märkimisväärne mõju või ühine kontroll.

D17 Kui üksus saab esmakordseks kasutuselevõtjaks pärast oma tütarettevõtjat (või sidus- või ühissetevõtjat), mõõdab üksus oma konsolideeritud finantsaruannetes tütarettevõtja (või sidus- või ühissetevõtja) varasid ja kohustisi samas bilansilises jääkmaksumuses kui tütarettevõtja (või sidus- või ühissetevõtja) finantsaruannetes, pärast konsolideerimise ja kapitaliosaluse meetodi korrigeerimise ja sellise äriühenduse mõjude arvesse võtmist, mille raames üksus tütarettevõtja omandas. Olenemata sellest nõudest ei rakenda emaettevõtte, mis ei ole investeerimisüksus, investeerimisüksusest tütarettevõtete kasutatavat konsolideerimise erandit. Analoogselt, kui emaettevõtte saab oma konsolideerimata finantsaruannete suhtes esmakordseks kasutuselevõtjaks enne või pärast kui konsolideeritud finantsaruannete suhtes, mõõdab ta oma varasid ja kohustisi mõlemates finantsaruannetes samades summades, välja arvatud konsolideerimise korrigeerimised.

Liitfinantsinstrumendid

D18 IAS 32-s *Finantsinstrumendid: avalikustamine* nõutakse, et üksus jagaks liitfinantsinstrumendi selle omandamisel eraldi kohustise ja omakapitali komponentideks. Kui kohustise komponenti enam ei eksisteeri, nõuab IAS 32 tagasiulatuv rakendamine kahe omakapitali osa eraldamist. Esimene osa on jaotamata kasumis ja kujutab endast kohustise komponendilt arvestatud kumulatiivset intressi. Teine osa kujutab endast algset omakapitali komponenti. Käesoleva IFRSi kohaselt ei pea esmakordne kasutuselevõtja neid kaht osa eristama, kui kohustise komponenti IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga enam ei eksisteeri.

Varem kajastatud finantsinstrumentide määramine

D19 IFRS 9 lubab määratleda finantskohustist (tingimusel, et see vastab teatud kriteeriumidele) õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava finantskohustisena. Vaatamata sellele nõudele on üksusel lubatud määratleda IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga iga finantskohustis õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks tingimusel, et kohustis vastab IFRS 9 paragrahvis 4.2.2 sätestatud kriteeriumidele.

- D19A Üksus võib määratleda finantsvara IFRSidele ülemineku kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel finantsvarana õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana vastavalt IFRS 9 paragrahvile 4.1.5.
- D19B Üksus võib määratleda omakapaliinstrumenti tehtud investeeringu IFRSidele ülemineku kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel investeeringu õiglasel väärtuses läbi muu koondkasumi kajastatavana vastavalt IFRS 9 paragrahvile 5.7.5.
- D19C Finantskohustise puhul, mis on määratletud õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava finantskohustisena, määrab üksus IFRSidele ülemineku kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel kindlaks, kas IFRS 9 paragrahvis 5.7.7 ette nähtud töötlemine tekitaks arvepidamise järjekindlustust kasumiaruandes.

Finantsvarade või finantskohustiste esmasel kajastamisel mõõdetud õiglane väärtus

- D20 Vaatamata paragrahvile 7 ja 9 nõuetele võib üksus rakendada IFRS 9 paragrahvi B5.1.2A punkti b nõudeid tagasiulatavalt tehingute suhtes, mis jõustusid IFRSidele ülemineku kuupäeval või pärast seda.

Kasutusest kõrvaldamise kohustised, mis sisalduvad põhivara maksumuses

- D21 IFRICi tõlgenduses nr 1 *Muutused olemasolevates kasutusest kõrvaldamise, taastamise ning sarnastes kohustistes* nõutakse, et kirjeldatud muutused kasutusest kõrvaldamise, taastamis-, ning sarnastes kohustistes liidetakse või arvatakse maha nendega seotud vara maksumusest; seejärel vara korrigeeritud amortiseeritav osa amortiseeritakse edasiulatavalt tema järelejäänud kasuliku eluea jooksul. Esmakordne kasutuselevõtja ei pea neid nõudeid täitma selliste kohustiste muutuste suhtes, mis eksisteerisid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva. Kui esmakordne kasutuselevõtja seda vabastust kasutab, siis:

a) mõõdab ta kohustist IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kooskõlas IAS 37-ga;

b) sellises ulatuses, milles kohustis jääb IFRIC 1 rakendusallasse, hindab ta summat, mis oleks sisaldunud seotud vara soetusmaksumuses kohustise esmakordsel tekkimisel, diskonteerides kohustist selle kuupäevani kasutades parimat hinnangut riskiga korrigeeritud diskontomäära(de)le, mis oleks sellele kohustisele rakendunud kõnealuse vaheperioodi vältel, ja

c) arvutab IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga akumuliseeritud kulumit, võttes aluseks vara kasuliku eluea hinnangu antud hetkel, kasutades üksuse poolt IFRSide kohaselt kasutusele võetud kulumiarvestuse põhimõtteid.

- D21A Üksus, mis kasutab paragrahvi D8A punktis b toodud erandit (arendus- või tootmisfaasis olevate nafta- ja gaasivarade puhul, mida arvestatakse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kulukeskustes, mis sisaldavad kõiki kinnistuid suures geograafilises piirkonnas), peab paragrahvi D21 või IFRIC 1 rakendamise asemel:

a) mõõtma kasutusest kõrvaldamise, taastamise ja sarnaseid kohustisi IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kooskõlas IAS 37-ga; ja

b) kajastama otse jaotamata kasumit erinevuse kõnealuse summa ja IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga nende kohustiste bilansilise jääkmaksumuse vahel, mis on määratud kindlaks kooskõlas üksuse eelmise raamatupidamistavaga (GAAP).

Finantsvarad või immateriaalsed varad, mis on arvestatud kooskõlas IFRICi tõlgendusega nr 12

- D22 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada IFRICi tõlgenduses nr 12 toodud üleminekusätteid.

Laenukasutuse kulutused

- D23 Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada rakendada IAS 23 nõudeid alates ülemineku kuupäevast või varasemast kuupäevast, nagu on lubatud IAS 23 paragrahvis 28. Alates kuupäevast, mil kõnealust erandit rakendav üksus hakkab rakendama IAS 23:
- a) ei tohi ta korrigeerida laenukulusid, mis kapitaliseeriti eelmise üldtunnustatud arvestustava (GAAP) kohaselt ja mis kajastati kõnealuse kuupäeva seisuga varade bilansilises jääkmaksumuses; ja
 - b) peab kajastama kõnealusel kuupäeval ja pärast seda tekkinud laenukulud, sh laenukulud, mis tekkisid kõnealusel kuupäeval ja pärast seda varaobjektidele, mis olid juba ehitusjärgus, kooskõlas IAS 23-ga.
- D24 [Välja jäetud]

Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega

- D25 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada üleminekusätteid, mis on toodud IFRICi tõlgenduses nr 19 *Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega*.

Oluline hüperinflatsioon

- D26 Kui üksusel on arvestusvaluuta, mis oli või on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, määrab ta kindlaks, kas selle valuuta puhul esines enne IFRSidele ülemineku kuupäeva oluline hüperinflatsioon. Seda kohaldatakse üksuste suhtes, kes võtavad IFRS-i kasutusele esimest korda, samuti üksuste suhtes, kes on varem kasutanud IFRSe.
- D27 Hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta hüperinflatsioon on oluline, kui sellel on mõlemad järgmised tunnused:
- a) kõik üksused, kelle tehingud ja saldod on selles valuutas, ei saa kasutada usaldusväärset üldist hinnaindeksit;
 - b) puudub vahetusvõimalus valuuta ja suhteliselt stabiilse välisvaluuta vahel.
- D28 Üksuse arvestusvaluuta oluline hüperinflatsioon lõpeb arvestusvaluuta normaliseerumise kuupäeval. See on kuupäev, kui arvestusvaluutal ei ole enam kas ühte või mõlemat paragrahvis D27 sätestatud tunnust, või kui üksuse arvestusvaluuta asendatakse ja võetakse kasutusele valuuta, mille hüperinflatsioon ei ole oluline.
- D29 Kui üksus läheb IFRSidele üle arvestusvaluuta normaliseerumise kuupäeval või hiljem, võib üksus otsustada mõõta kõiki enne arvestusvaluuta normaliseerumise kuupäeva hoitud varasid ja kohustisi õiglaselt väärtuses IFRSidele ülemineku kuupäeval. Üksus võib kasutada seda õiglast väärtust nende varade ja kohustiste tuletatud soetusmaksumusena IFRSi finantsseisundi algaruandes.
- D30 Kui arvestusvaluuta normaliseerumise kuupäev jääb 12-kuulise võrdlusperioodi sisse, võib võrdlusperiood olla lühem kui 12 kuud, eeldusel et selle lühema perioodi kohta on esitatud täielik finantsaruannete komplekt (nagu nõutud IAS 1 paragrahviga 10).

Ühisettevõtmised

- D31 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada IFRS 11 üleminekusätteid järgmiste eranditega:
- a) IFRS 11 üleminekusätteid rakendab esmakordne kasutuselevõtja IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga;

- b) proportsionaalselt konsolideerimiselt kapitaliosaluse meetodile üleminekul kontrollib esmakordne kasutuselevõtja investeeringu väärtuse langust IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga kooskõlas IAS 36-ga olenevata sellest, kas on viiteid investeeringu väärtuse võimaliku languse kohta. Väärtuse langus kajastatakse jaotamata kasumi korrigeerimisena IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga.

Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis

- D32 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada üleminekusätteid, mis on esitatud IFRIC 20 *Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis* paragrahvides A1–A4. Nimetatud paragrahvis tõlgendatakse jõustumiskuupäeva kui 1. jaanuari 2013 või esimese IFRSi aruandeperioodi algust, olenevalt sellest, kumb on hilisem.

Mittefinantsobjektide ostmise või müümise lepingute määratlemine

- D33 IFRS 9 lubab mõne lepinguga osta või müüa mittefinantsobjekti, mis määratletakse lepingu sõlmimisel õiglaselt väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana mõõdetud mittefinantsobjektiks (vt IFRS 9 paragrahv 2.5). Sellele nõudele vaatamata on üksusel lubatud määratleda IFRSile ülemineku kuupäeval sel kuupäeval juba olemasolevad lepingud mõõdetuna õiglaselt väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana, kuid ainult juhul, kui need vastavad sel kuupäeval IFRS 9 paragrahvi 2.5 nõuetele ja üksus määratleb kõik samalaadsed lepingud.

Müügitulu

- D34 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada standardi IFRS 15 paragrahvis C5 esitatud üleminekusätteid. Nendes paragrahvides tuleb viiteid esmakordse rakendamise kuupäevale tõlgendada esimese IFRS aruandeperioodi algusena. Kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab rakendada kõnealuseid üleminekusätteid, tuleb tal rakendada ka standardi IFRS 15 paragrahvi C6.
- D35 Esmakordne kasutuselevõtja ei pea korrigeerima lepinguid, mis lõppesid enne varaseimat esitatud perioodi. Täidetud leping on leping, mille raames on üksus andnud üle kõik kaubad ja teenused, mis on määratletud vastavalt eelmisele raamatupidamistavale (GAAP).

Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu

- D36 Esmakordne kasutuselevõtja ei pea rakendama IFRICi tõlgendust nr 22 *Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu* kõnealuse tõlgenduse rakenduslasse kuuluvate varade, kulude ja tulude suhtes, mida esmaselt kajastati enne rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele ülemineku kuupäeva.

Lisa E

Lühiajalised vabastused IFRS-idest

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

Vabastus nõudest korrigeerida võrdlusandmeid IFRS 9 jaoks

- E1 Kui üksuse esimene IFRSi aruandeperiood algab enne 1. jaanuari 2019 ja üksus rakendab IFRS 9 valmis versiooni (välja antud 2014), siis ei pea võrreldav teave üksuse esimeses IFRSi finantsaruannetes vastama standardile IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* või IFRS 9 valmis versioonile (välja antud 2014), kuivõrd IFRS 7 järgi nõutav avalikustamine seondub IFRS 9 rakendusallasse kuuluvate objektidega. Selliste üksuste puhul tähendavad viited „IFRS-idele ülemineku kuupäev“ ainult IFRS 7 ja IFRS 9 (2014) puhul IFRSi aruandeperioodi algust.
- E2 Üksus, mis oma esimesel ülemineku aastal otsustab esitada võrdlusandmeid, mis ei vasta IFRS 7-le ja IFRS 9 valmis versioonile (välja antud 2014. aastal):
- rakendab IFRS 9 nõuete asemel võrdlusandmete suhtes IFRS 9 rakendusallasse kuuluvate objektide kohta oma varasema GAAPi nõudeid;
 - avalikustab selle fakti koos selle teabe ettevalmistamise alusega;
 - käsitleb iga korrigeerimist võrreldava perioodi aruandekuupäeva seisuga finantsseisundi aruande (st finantsseisundi aruanne, mis sisaldab võrdlusandmeid eelmise raamatupidamistava (GAAP) alusel) ja esimese IFRS aruandeperioodi alguse seisuga finantsseisundi aruande vahel (s.o esimene periood, mis sisaldab teavet, mis on kooskõlas IFRS 7-ga ja IFRS 9 valmis versiooniga (välja antud 2014. aastal)), nagu tuleneks see muudatusest arvestusmeetodis, ja avalikustab IAS 8 paragrahvi 28 punktides a–e ja punkti f alapunktis i nõutud teabe. Paragrahvi 28 punkti f alapunkti i rakendatakse ainult summade suhtes, mis on esitatud võrreldavate perioodide aruandekuupäeva seisuga finantsseisundi aruandes;
 - rakendab IAS 1 paragrahvi 17 punkti c, et avalikustada täiendavat teavet juhul, kui IFRS-ide konkreetsete nõuete täitmisest ei piisa, et võimaldada aruannete kasutajatel mõista konkreetsete tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju üksuse finantsseisundile ja -tulemusele.
- E3 – E7 [Välja jäetud]

Ebaselgus tulumaksukäsitluste osas

- E8 Esmakordne kasutuselevõtja, kes läheb IFRS-idele üle enne 1. juulit 2017, võib otsustada mitte kajastada IFRICi tõlgenduse nr 23 *Ebaselgus tulumaksukäsitluste osas* rakendamist oma esimestes IFRSi kohaste finantsaruannete võrdlusandmetes. Üksus, kes sellise otsuse teeb, kajastab IFRICi tõlgenduse nr 23 rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena esimese IFRSi kohase aruandeperioodi alguses.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 2

Aktsiapõhine makse

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRSi eesmärk on määrata kindlaks üksuse finantsaruandlus aktsiapõhise maksetehingu tegemisel. Eelkõige nõutakse selles, et üksus kajastaks oma kasumis või kahjumis ning finantsseisundis aktsiapõhise maksetehingu mõju, sealhulgas sellise tehinguga kaasnevaid kulusid, mille kaudu võimaldatakse töötajatele aktsioptsioone.

RAKENDUSALA

- 2 Üksus rakendab käesolevat IFRSi kõikide aktsiapõhiste maksetehingute arvestuses, sõltumata sellest, kas üksus saab konkreetselt tuvastada kõik või osad saadud kaubad või teenused, kaasa arvatud:

- a) omakapitaliga arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud,

- b) *rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud*, ja

- c) tehingud, kus üksus saab või soetab kaupu või teenuseid ja kokkuleppe tingimused võimaldavad üksusel või nende kaupade tarnijal või teenuste osutajal valida, kas üksus arveldab tehingu eest rahas (või teiste varadega) või omakapitaliinstrumentide emiteerimisega,

välja arvatud paragrahvides 3A–6 märgitu korral. Konkreetselt tuvastatavate kaupade või teenuste puudumisel võivad muud asjaolud viidata sellele, et kaubad või teenused on saadud (või saadakse tulevikus), ning sel juhul rakendatakse käesolevat IFRSi.

- 3 [Välja jäetud]

- 3A Aktsiapõhise maksetehingu võib kaupu või teenuseid saava või soetava üksuse nimel arveldada kontserni muu üksus (või kontserni mis tahes üksuse aktsionär). Paragrahvi 2 rakendatakse ka üksuse suhtes, mis

- a) saab kaupu või teenuseid, kui aktsiapõhise maksetehingu arveldamise kohustus lasub sama kontserni teisel üksusel (või kontserni mis tahes üksuse aktsionäril), või

- b) on kohustatud aktsiapõhise maksetehingu arveldama, kui kaubad ja või teenused saab sama kontserni muu üksus,

välja arvatud juhul, kui tehingul on selgelt muu eesmärk kui kaupu või teenuseid saavale üksusele tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest tasumine.

- 4 Käesoleva IFRSi mõistes ei ole aktsiapõhiseks maksetehinguks tehing töötajaga (või mõne teise osapoolega), kes on üksuse omakapitaliinstrumenti omanik. Näiteks, kui üksus annab kõikidele teatud liiki omakapitaliinstrumentide omanikele võimaluse omandada täiendavalt üksuse omakapitaliinstrumente väärtuses, mis on nende omakapitaliinstrumentide õiglasest väärtusest madalam, ja töötaja saab sellise õiguse seetõttu, et ta on teatud liiki omakapitaliinstrumentide omanik, siis sellise õiguse võimaldamise või kasutamise suhtes ei rakendata käesolevat IFRSi nõudeid.

- 5 Nagu märgitud paragrahvis 2, rakendatakse käesolevat IFRSi aktsiapõhisele maksetehingule, mille eest üksus soetab kaupu või saab teenuseid. Kaubad hõlmavad endas varusid, tarbeesemeid, kinnisvara, hooneid, seadmeid, immateriaalset vara ning teisi mittefinantsvarasid. Kuid üksus ei rakenda käesolevat IFRSi tehingute puhul, millega üksus omandab kaupu osana netovarast, mis on omandatud äriühenduses, nagu on määratletud IFRS 3-s *Äriühendused* (parandatud 2008), IFRS 3 paragrahvides B1–B4 kirjeldatud ühise kontrolli all olevate üksuste või äride ühenduses ega sissemakse puhul IFRS 11 *Ühissettevõtmised* määratletud ühissettevõtja asutamisel. Seega, äriühenduse käigus omandatava üksuse üle valitseva mõju saavutamiseks emiteeritud omakapitaliinstrument ei

kuulu käesoleva IFRSi rakenduslasse. Käesoleva IFRSi rakenduslasse kuulub aga selline omakapitaliinstrument, mis on antud töötajatele nendepoolse töövõime tagamise eest (nt vastutasuks jätkuvate teenuste osutamise eest). Samuti kajastatakse aktsiapõhiste maksekokkulepete tühistamist, asendamist või modifitseerimist seoses äriühenduse või muu omakapitali restruktureerimisega kooskõlas käesoleva IFRSiga. IFRS 3 sätestab juhiseid selle kindlaksmääramiseks, kas äriühenduses emiteeritud omakapitaliinstrumentid on osa vahetuseks antavast tasust kontrolli eest omandatavas (ja seega kuuluvad IFRS 3 rakenduslasse) või on vastutasuks jätkuva teenuse eest, mida tuleb kajastada ühinemisjärgsel perioodil (ja seega kuuluvad käesoleva IFRSi rakenduslasse).

- 6 Käesolevat IFRSi ei rakendata aktsiapõhise maksetehingu suhtes, mille puhul üksus soetab kaupu või saab teenuseid lepingu alusel, mis kuulub IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine* (parandatud 2003) ⁽³³⁾ paragrahvide 8–10 või IFRS 9 *Finantsinstrumendid* paragrahvide 2.4–2.7 kohaldamisalasse.
- 6A Käesolevas IFRSis kasutatakse mõistet „õiglase väärtus“ viisil, mis erineb teatud määral õiglase väärtuse mõistest IFRS 13-s *Õiglase väärtuse mõõtmine*. Seepärast mõõdab üksus IFRS 2 rakendamisel õiglast väärtust kooskõlas käesoleva IFRSiga, mitte IFRS 13-ga.

KAJASTAMINE

- 7 **Üksus kajastab aktsiapõhise maksetehingu tulemusena omandatud kaupu või saadud teenused siis kui kaubad või teenused on kätte saadud. Vastav suurenemine kajastatakse omakapitalis, kui kaupu või teenuseid saadi omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu alusel, ning kohustusena, kui kaupu või teenuseid saadi rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu alusel.**
- 8 **Kui aktsiapõhise maksetehingu alusel omandatud kaubad või saadud teenused ei vasta vara kriteeriumidele, siis kajastatakse neid kuludena.**
- 9 Reeglina tekivad kulud kaupade või teenuste tarbimise käigus. Kuna reeglina tarbitakse teenuseid kohe, siis kulud kajastatakse teenuse osutamisel. Kaupu võidakse tarbida mingi teatud perioodi jooksul, mis varude puhul väljendub nende müümises hilisema kuupäeva seisuga ning seetõttu kulu kajastatakse sellel hetkel, kui kaubad on tarbitud või müüdüd. Mõnikord on tarvis kajastada kulu enne, kui kaup või teenus on tarbitud või müüdüd, kuna nad ei vasta vara kriteeriumidele. Näiteks võib üksus soetada kaupu uue toote arendusprojekti uurimisfaasis. Kuigi neid kaupu ei ole tarbitud, ei kvalifitseeru need asjaomase IFRSi mõistes varaks.

OMAKAPITALIGA ARVELDATAV AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING

Ülevaade

- 10 **Omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu puhul hindab üksus saadud kaupu või teenused ning vastavat omakapitali suurenemist otseselt, saadud kaupade või teenuste õiglases väärtuses, välja arvatud juhul, kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata. Kui üksusel ei ole võimalik saadud kaupu või teenuseid õiglases väärtuses usaldusväärselt hinnata, siis hindab üksus nende õiglast väärtust ja sellele vastavat omakapitali kasvu kaudselt, viidates ⁽³⁴⁾ võimaldatava omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele.**
- 11 Selleks et rakendada paragrahvi 10 nõudeid tehingute suhtes *töötajate ja ülejäänud sarnase teenuse pakkujatega* ⁽³⁵⁾, hindab üksus talle osutatud teenuste õiglast väärtust viitega võimaldatava omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele, kuna reeglina pole võimalik saadud teenuse õiglast väärtust usaldusväärselt hinnata nii, nagu on selgitatud paragrahvis 12. Nende omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse hindamine toimub *võimaldamise kuupäeval*.

⁽³³⁾ IAS 32-e pealkirja muudeti 2005. aastal.

⁽³⁴⁾ Käesolev standard kasutab väljendit „viitega“ väljendi „selles“ asemel, kuna lõplikult hinnatakse tehingut, korrutades võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust, mida mõõdetakse paragrahvides 11 või 13 (milline parasjagu on rakendatav) täpsustatud kuupäeval nende omakapitaliinstrumentide arvuga, mis antakse üle (seletatud paragrahvis 19).

⁽³⁵⁾ Kogu käesoleva standardi järgnevas osas hõlmavad töötajad endas ka teisi isikuid, kes pakuvad sarnaseid teenuseid.

- 12 Reeglina võimaldatakse töötajatele aktsiaid, aktsiaoptsiione või teisi omakapitaliinstrumente osana nende hüvitispaketist, lisaks rahas makstavale palgale ja teistele tööhüvitistele. Tavaliselt ei ole võimalik hüvitispaketis eraldi komponentidena hinnata töötaja poolt osutatud teenuste täpsete osade suurust. Samuti võib osutada võimaluks hinnata kogu hüvitispaketi õiglast väärtust eraldi ilma, et oleks otseselt hinnatud võimaldatavat omakapitaliinstrumenti. Enamgi veel, mõnikord võimaldatakse aktsiaid või aktsiaoptsiione pigem osana preemiakokkuleppest kui osana üldisest hüvitisest, st lisatasuna töötajatele, et nad jääksid üksusesse või preemiana nende pingutuste eest parandada üksuse tulemuslikkust. Võimaldades lisaks teistele tasudele aktsiaid või aktsiaoptsiione, maksab üksus lisatasusid selleks, et saada lisatulu. Sellise lisatulu õiglase väärtuse hindamine on kõigi eelduste kohaselt keeruline. Üksusele osutatud teenuste õiglase väärtuse otsese hindamise keerukuse tõttu hindab üksuse töötajate poolt osutatud teenuste õiglast väärtust viitega võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglasele väärtusele.
- 13 Selleks et rakendada paragrahvis 10 esitatud nõudeid tehingu suhtes muude osapooltega kui töötajad, peab olema vaidlustatav eeldus, et saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust on võimalik usaldusväärselt hinnata. Seda õiglast väärtust hinnatakse kuupäeval, millal üksus saab kätte kauba või vastaspool osutab teenuse. Harvadel juhtudel, kui üksus lükkab selle eelduse ümber, kuna teenuste õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, siis hindab üksus saadud kauba või teenuste ja vastava omakapitali suurenemist kaudselt, viidates võimaldatava omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele, mida on hinnatud sellel kuupäeval, kui üksus omandas tooted või kui vastaspool osutas teenuse.
- 13A Eriti kui üksuse saadud tasu (kui see on olemas) tundub olevat väiksem kui tagatud omakapitaliinstrumentide või tekkinud kohustise õiglase väärtus, viitab see tavaliselt asjaolule, et üksus on saanud (või saab tulevikus) muud tasu (s.o mittetuvastatavad kaubad või teenused). Üksus mõõdab saadud tuvastatavaid kaupu või teenuseid kooskõlas käesoleva IFRSiga. Üksus mõõdab saadud (või tulevikus saadavaid) mittetuvastatavaid kaupu või teenuseid aktsiapõhise makse õiglase väärtuse ning saadud (või tulevikus saadavate) tuvastatavate kaupade või teenuste õiglase väärtuse vahena. Üksus mõõdab saadud mittetuvastatavaid kaupu ja teenuseid omakapitaliinstrumentide tagamise kuupäeva seisuga. Rahas arveldatavate tehingute korral tuleb aga kohustus iga aruandeperioodi lõpul ümber hinnata kuni kohustise arveldamiseni vastavalt paragrahvidele 30–33.

Tehingud, mille puhul teenuseid saadakse

- 14 Kui võimaldatava omakapitaliinstrumendi üleandmine leiab aset kohe, siis ei ole vastaspool kohustatud viima teenuse kindlaksmääratud ajaks lõpuni enne, kui ta ei oma tingimusteta õigust sellele omakapitaliinstrumendile. Vastupidiste tõendite puudumisel järeltab üksus, et teenused, mida vastaspool osutas vastutasuna omakapitaliinstrumendi eest, on saadud. Sellisel juhul kajastab üksus võimaldamise kuupäeval saadud teenuse täies ulatuses ning suurendab vastavalt omakapitali.
- 15 Kui võimaldatava omakapitaliinstrumendi üleandmine ei leia aset enne, kui teine osapool viib teenuse osutamise kindlaksmääratud ajaks lõpuni, siis eeldab üksus, et need teenused, mida teine osapool osutab nende omakapitaliinstrumendi eest, osutatakse tulevikus omandi üleandmisperioodi jooksul. Üksus peab nende teenuste üle arvestust ajal, kui teine osapool neid omandi üleandmisperioodil osutab, suurendades vastavalt omakapitali. Näiteks:
- a) kui töötajale võimaldatakse aktsiaoptsiion tingimusega jätkata kolm aastat teenistust, siis üksus eeldab, et töötaja osutab teenuseid vastutasuna aktsiaoptsiioni eest selle kolme aastase omandi üleandmisperioodi jooksul.
- b) kui töötajatele eraldatakse aktsiaoptsiion tingimusega täita üksuse mingi *tegevustulemuse tingimus* ja jääda kuni selle täitmiseni üksuse teenistusse, ning omandi üleandmisperioodi pikkus sõltub sellest, mis aja jooksul need tingimused täidetakse, siis üksus eeldab, et töötaja poolt vastutasuna aktsiaoptsiionile osutatavad teenused saadakse tulevikus eeldatava omandi üleandmisperioodi jooksul. Üksus hindab selle eeldatava omandi üleandmisperioodi pikkuse võimaldamise kuupäeval, tuginedes kõige tõenäolisematele tegevustulemuste saavutamise tingimustele. Kui tulemuse tingimuseks on *turutingimus*, siis selle eeldatava omandi üleandmisperioodi pikkus peab olema kooskõlas eeldusega, mida kasutati võimaldatava optsiioni õiglase väärtuse arvutamisel ja seda hiljem ei muudeta. Kui tulemuslikkuse tingimuseks ei ole *turutingimus*, siis muudab üksus vajaduse korral omandi üleandmisperioodi kestust, kui järgnev teave viitab sellele, et omandi üleandmisperioodi kestus erineb algselt hinnatust.

Tehingud, mida mõõdetakse viitega võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele*Võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse määramine*

- 16 Tehingu puhul, mida mõõdetakse viitega võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele, mõõdab üksus võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglast väärtust mõõtmiskuupäeval, tuginedes kättesaadavatele turuhindadele ja võttes arvesse neid tähtaegu ja tingimusi, mille juures seda omakapitaliinstrumenti võimaldati (sõltuvalt paragrahvides 19–22 toodud nõuetest).
- 17 Kui turuhinnad pole kättesaadavad, siis hindab üksus võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglast väärtust, kasutades hindamismeetodit, kus eeldatakse, millisel hinnatasemel see omakapitaliinstrument oleks mõõtmiskuupäeval teadlike, huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus olnud. Hindamismeetod peab olema kooskõlas üldiselt aktsepteeritud finantsinstrumentide hinnakujunduse hindamismeetoditega, ja kaasama kõiki tegureid, mida teadlikud, huvitatud turuosalisel hinnamisel arvestaksid (sõltuvalt paragrahvides 19–22 toodud nõuetest).
- 18 Lisas B on toodud täiendavaid juhiseid aktsiate ja aktsiaoptiooni õiglase väärtuse hindamise kohta, keskendudes töötajatele aktsiate või aktsiaoptiooni võimaldamise tüüpilisematele tunnustele ja tingimustele.

Omandi üleandmise tingimuste käsitlemine

- 19 Omakapitaliinstrumenti võimaldamine võib olla tingimuslik lähtuvalt omandi üleandmise tingimuste täitmisest. Näiteks sõltub aktsiate või aktsiaoptiooni võimaldamine töötajatele reeglina tingimusest, et üksuse töötaja jääb määratud ajaks üksusesse tööle. Võidakse kehtestada ka tegevustulemuse tingimused, nagu teatava kasumikasvu saavutamine või üksuse aktsia hinna tõus teatavas ulatuses. Aktsiate ja aktsiaoptiooni õiglase väärtuse hindamisel mõõtmiskuupäeval ei võeta turutingimuste kõrval arvesse omandi üleandmise tingimusi. Selle asemel võetakse muud omandi üleandmise tingimusi kui turutingimused arvesse tehingu summa hindamisse kaasatud omakapitaliinstrumentide arvu täpsustamiseks, et lõppkokkuvõttes võimaldatud omakapitaliinstrumenti eest saadud ning kajastatud kaupade ja teenuste kogus põhineks omakapitaliinstrumentide kogusel, mille omand üle anti. Seega, kumulatiivsel baasil ei kajastata ühtki saadud kaupade või teenuste summat, kui võimaldatud omakapitaliinstrumenti üleandmine ebaõnnestub muu omandi üleandmise tingimuse kui turutingimus mittetäitmisest tõttu, näiteks kui vastaspool ei suuda teenust määratud tähtajaks osutada või kui tegevustulemuse tingimust ei suudeta täita, pidades silmas paragrahvi 21 nõudeid.
- 20 Selleks et rakendada paragrahvi 19 nõudeid, kajastab üksus üleandmisperioodi jooksul saadud kaupade või teenuste koguse, mis baseeruks parimal kättesaadaval hinnangul selle omakapitaliinstrumentide kogusele, mida kavatakse üle anda ja vajaduse korral muudab seda hinnangut, kui täiendav teave viitab sellele, et see omakapitaliinstrumentide kogus, mida eeldavasti üle antakse, erineb eelnevatest hinnangutest. Üleandmiskuupäeval muudab üksus hinnangut, et lõplikult üleantavate omakapitaliinstrumentide kogus paragrahvi 21 nõuetega vastavusse viia.
- 21 Võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse hindamisel arvestatakse turutingimusi, nagu aktsia sihthind, mille juures üleandmise tingimus on määratud (või teostatav). Seega turutingimusega omakapitaliinstrumenti võimaldamisel kajastab üksus kaupu või teenuseid, mis saadud teiselt osapoolelt, kes vastab kõikidele ülejäänud üleandmise tingimustele (nt täpsustatud ajaks teenistusse jäänud töötaja poolt osutatud teenus) hoolimata sellest, kas see turutingimus on täidetud.

Omandi mitteüleandmise tingimuste käsitlemine

- 21A Sarnaselt võtab üksus arvesse kõiki omandi mitteüleandmise tingimusi, hinnates võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust. Seega mitteüleandmise tingimustega omakapitaliinstrumentide võimaldamisel kajastab üksus kaupu või teenuseid, mis on saadud vastaspoolelt, kes vastab kõikidele üleandmise tingimustele, mis ei ole turutingimused (nt kindlaksmääratud teenistusperioodil teenistuses oleva töötaja poolt osutatud teenus) hoolimata sellest, kas need omandi mitteüleandmise tingimused on täidetud.

Asendusostu tunnuste käsitlemine

- 22 Asendusostu tunnusega optiooni korral ei arvestata hindamiskuupäeval võimaldatud optiooni õiglase väärtuse hindamisel asendusostu tunnust. Selle asemel arvestatakse töötajate aktsiaoptiooni uue optiooni võimaldamisel kui ka sel hetkel, kui võimaldatakse täiendavalt asendusostu tunnustega aktsiaoptioone.

Pärast üleandmiskuupäeva

- 23 Olles kajastanud saadud kaubad ja teenused vastavalt paragrahvidele 10–22, ning vastava omakapitali suurenmise, ei tohiks üksus pärast omandi üleandmise kuupäeva teha kogu omakapitali osas täiendavaid korrigeerimisi. Näiteks ei tohi üksus edaspidiselt tühistada summat, mis kajastatakse töötaja poolt osutatud teenustena, kui üle antud omakapitaliinstrument on hiljem (oma süü läbi) kaotatud või aktsiaoptiooni korral kui optioone ei ole kasutatud. Siiski ei takista see üksust kajastamast muutusi omakapitali sees, st ülekannet ühest omakapitali komponendist teise.

Kui omakapitaliinstrumenti õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset hinnata

- 24 Paragrahvide 16–23 nõudeid rakendatakse, kui üksusel on tarvis hinnata aktsiapõhist maksetehingut viitega võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele. Harvadel juhtudel võib üksusel osutada võimatuks hindamiskuupäeval usaldusväärset hinnata võimaldatud aktsiainstrumenti õiglast väärtust kooskõlas paragrahvidega 16–22. Ainult sellistel harvadel juhtudel selle asemel üksus:

- a) mõõdab esmaselt omakapitaliinstrumenti selle tegelik väärtuses sellel kuupäeval, mil üksus omandab tooted või teine osapool osutab talle teenust ja järgnevalt iga aruandeperioodi lõpus ning lõpliku kokkuleppe kuupäeval, koos mis tahes muutusega tegelik väärtuses, mis on kajastatud kasumiaruandes. Aktsiaoptiooni võimaldamise puhul on aktsiapõhise makse kokkulepe lõplikult arveldatud, kui optiooni kasutatakse, kui see on (oma süü läbi) kaotatud (nt töösuhete lõppemise korral) või kehtetuks muutumise korral (nt optioonide tähtaja lõppemisel);
- b) kajastab saadud kaubad või teenused, toetudes lõppkokkuvõttes üleantud (kui on asjakohane) või lõppkokkuvõttes kasutatud omakapitaliinstrumentide kogustele. Näiteks selleks, et rakendada seda nõuet aktsiaoptiooni suhtes, kajastab üksus üleandmisperioodil saadud kaubad või teenused, kui neid esines, vastavalt paragrahvidele 14–15, ainult et paragrahvi 15 punkti b turutingimust puudutavaid nõudeid ei rakendata. Üleandmisperioodil saadud kaupu või teenuseid kajastatav kogus toetub eeldatavalt üleantavale aktsiaoptioonide arvule. Vajaduse korral muudab üksus seda hinnangut, kui järgnev teave viitab sellele, et oodatav üleantav aktsiaoptioonide kogus erineb algselt hinnatust. Üleandmiskuupäeval muudab üksus hinnangut, et vastavusse viia lõppkokkuvõttes üleantud omakapitaliinstrumentide kogus. Pärast üleandmiskuupäeva muudab üksus saadud kauba või teenuste kogust, kui aktsiaoptioon on hiljem (oma süü tõttu) kaotatud või tähtaja lõppemise tõttu kehtetuks muutunud.

- 25 Kui üksus rakendab paragrahvi 24, siis ei ole vaja rakendada paragrahve 26–29, kuna paragrahvis 24 kehtestatud tegelik väärtuse meetodit rakendades võetakse arvesse iga omakapitaliinstrumenti võimaldamise tähtaegade ja tingimuste muutmist. Siiski, kui üksus arveldab võimaldatud omakapitaliinstrumenti, mille puhul rakendatakse paragrahvi 24:

- a) kui arveldamine toimub üleandmisperioodi jooksul, kajastab üksus arveldust kui üleandmise kiirendust ja seega kajastab kohe summa, mis muudu oleks kajastatud järelejäänud üleandmisperioodi jooksul talle osutatud teenuste alusel;
- b) iga makset, mis on tehtud arvelduse raames, tuleb kajastada omakapitaliinstrumenti tagasiostmisena, st omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, mille võrra makse ületab tagasiostu kuupäeval mõõdetava omakapitaliinstrumenti tegelikku väärtust. Selline ületamine kajastatakse kuluna.

Omakapitaliinstrumendi võimaldamise tähtaegade ja tingimuste muutmine, kaasa arvatud tühistamised ja arveldamine

- 26 Üksus võib muuta omakapitaliinstrumendi võimaldamise tähtaegu ja tingimusi. Näiteks võidakse vähendada töötajatele eraldatud optiooni täitmishinda (st hinnata optioon ümber), mis suurendab selle optiooni õiglast väärtust. Paragrahvide 27–29 nõuded, et kajastada muutmisega kaasnevaid mõjusid, on väljendatud töötajatega tehtava aktsiapõhise maksetehingu kontekstis. Siiski rakendatakse neid nõudmisi ka aktsiapõhise maksetehingu puhul, mis toimuvad lisaks töötajatele ka teiste osapooltega ning mis on hinnatud koos viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele. Viimasel juhul osutavad mis tahes paragrahvides 27–29 esinevad viited võimaldamise kuupäevale hoopis sellele kuupäevale, mil üksus omandab kauba või vastaspool osutab teenuse.
- 27 Üksus kajastab vähemalt temale osutatud teenused, mis on mõõdetud võimaldamise kuupäeval võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglases väärtuses, välja arvatud juhul kui selle omakapitaliinstrumendi üleandmist võimaldamise kuupäeval kindlaksmääratud üleandmise tingimuste (välja arvatud turutingimused) mittetäitmise tõttu ei toimu. See kehtib mõõndusteta mis tahes omakapitaliinstrumendi võimaldamise tingimuste muutmise korral või selle omakapitaliinstrumendi võimaldamise tühistamise või arveldamise puhul. Lisaks kajastab üksus muutmise mõjud, mis suurendavad aktsiapõhise maksekokkuleppe üldist õiglast väärtust või on mõnel muul viisil töötajale tulutoovad. Selle nõude rakendamise juhised on esitatud lisa B.
- 28 Kui võimaldatavad omakapitaliinstrumendid tühistatakse või nendega arveldatakse üleandmisperioodil (muul põhjusel kui üleandmistingimuste täitmata jätmise korral võimaldamise tühistamine või edasilükkamine):
- a) kajastab üksus tühistamist või arveldamist kui üleandmise kiirendust, ja seega kajastab kohe summa, mis teisel juhul oleks kajastatud järelejäänud üleandmisperioodi jooksul saadud teenuste alusel;
 - b) igat makset, mis on tehtud töötajale seoses võimaldamise tühistamise või lõpetamisega, tuleb kajastada omakapitaliinstrumendi tagasiostmisena, st omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, mis ületab tagasiostu kuupäeva seisuga hinnatud võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust. Selline ületamine kajastatakse kuluna. Kui aga aktsiapõhine maksekokkulepe sisaldas kohustise komponente, hindab üksus kohustise õiglase väärtuse ümber tühistamis- või arvelduskuupäeva seisuga. Iga makse, mis on tehtud kohustise komponendi arveldamiseks, kajastatakse kui kohustise tasumine;
 - c) kui töötajale võimaldatakse uusi omakapitaliinstrumente ning selle kuupäeva seisuga, mil neid uusi omakapitaliinstrumente võimaldatakse, käsitleb üksus uusi võimaldatavaid omakapitaliinstrumente kui asendusomakapitaliinstrumente tühistatud omakapitaliinstrumentidele, kajastab üksus asendusomakapitaliinstrumentide võimaldamist samamoodi, nagu esialgse omakapitaliinstrumendi võimaldamise muutmist kooskõlas lisa B paragrahvis 27 kirjeldatuga. Võimaldatav täiendav õiglase väärtus on asendusomakapitaliinstrumentide ja tühistatud omakapitaliinstrumentide õiglase netoväärtuse vahe asendusomakapitaliinstrumentide võimaldamise kuupäeva seisuga. Tühistatud omakapitaliinstrumentide õiglase netoväärtus on nende õiglase väärtus vahetult enne tühistamist, miinus iga omakapitaliinstrumentide tühistamisel töötajatele tehtud makse summa, mis on kajastatud omakapitali vähendusena kooskõlas eespool kirjeldatud punktiga b. Kui üksus ei määratle uusi võimaldatavaid omakapitaliinstrumente tühistatud omakapitaliinstrumentide asendusomakapitaliinstrumentidena, siis kajastab üksus selliseid uusi omakapitaliinstrumente uute võimaldatavate omakapitaliinstrumentidena.
- 28A Kui üksus või vastaspool saab valida, kas täita mitteüleandmise tingimust, käsitleb üksus üksuse või vastaspoole poolset mitteüleandmise tingimuse täitmata jätmist üleandmisperioodil tühistamisena.
- 29 Kui üksus ostab üleantud omakapitaliinstrumendi tagasi, siis tuleb töötajatele tehtud makset kajastada omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, milles makse ületab tagasiostu kuupäeva seisuga hinnatud tagasiostetud omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust. Selline ületamine kajastatakse kuluna.

RAHAS ARVELDATAV AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING

- 30** Rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu puhul mõõdab üksus saadud kaupu või teenuseid ja sellega kaasnevat kohustist kohustiste õiglases väärtuses, pidades silmas paragrahvide 31–33D nõudeid. Seni kuni kohustist ei ole arveldatud, hindab üksus kohustise ümber õiglasele väärtusele iga aruandeperioodi lõpus ja arvelduskuupäeval, kajastades õiglase väärtuse muutust selle perioodi kasumis või kahjumis.
- 31 Näiteks võib üksus anda töötajatele aktsia hinna tõusust tulenevad õigused, mis on osa nende hüvitise paketist, mille kohaselt töötajad saavad õiguse rahaliseks kompensatsiooniks (omakapitaliinstrumendi asemel), mis põhineb üksuse aktsia hinna suurenemisel kindlaks määratud ulatuses kindlaks määratud perioodil. Samuti võib üksus anda oma töötajatele õiguse saada tulevasi rahalisi makseid, andes neile õiguse aktsiatele (kaasa arvatud aktsiad, mis emiteeritakse aktsiaoptiooni realiseerimisel), mis on lunastatavad kas kohustuslikult (näiteks töölepingu lõppemisel) või töötaja valikul. Sellised kokkulepped on rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute näited. Aktsia hinna tõusust tulenevaid õigusi kasutatakse mõne paragrahvides 32–33D sätestatud nõude näitlikustamiseks; nende paragrahvide nõudeid kohaldatakse siiski kõigi rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes.
- 32 Üksus kajastab saadud teenused ja kohustise teenuse eest tasuda hetkel, kui töötaja teenust osutab. Näiteks mõned aktsia hinna tõusust tulenevad õigused kuuluvad kohe töötajale ja seega ei ole tal tarvis lõpetada teenuse kindlaksmääratud perioodi, et saada õigust rahalisteks makseteks. Vastupidiste tõendite puudumisel jäeldab üksus, et teenused, mida osutas töötaja vastutasuna aktsia hinna tõusust tulenevate õiguste eest, on kätte saadud. Seetõttu kajastab üksus kohe saadud teenused ja kohustise maksta nende eest. Kui aktsia hinna tõusust tulenevaid õigusi ei anta üle enne, kui töötaja on täitnud kindlaksmääratud perioodil teenuste osutamise nõuded, siis kajastab üksus saadud teenused ja kohustise nende eest maksta siis, kui töötajad on selle perioodi jooksul teenuse osutamise lõpuni viinud.
- 33 Kohustist aktsia hinna tõusust tulenevale õiglasele mõõdetakse nii esimest korda kui ka edaspidi iga aruandeperioodi lõpus kuni arveldamiseni õiglases väärtuses, rakendades optiooni hinnamudelit ning võttes tingimusi, mille juures aktsia hinna tõusust tulenevad õigused anti, ja ulatust, milleni on töötajad aruandeperioodi lõpu seisuga teenust osutanud, rakendades paragrahvide 33A–33D nõudeid. Üksus võib rahas arveldatava aktsiapõhise makse võimaldamise tingimusi muuta. Juhised sellise rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu muutmiseks, mis liigitatakse rahas arveldatavast ümber omakapitaliga arveldatavaks, on esitatud lisa B paragrahvides B44A–B44C.

Omandi üleandmise ja mitteüleandmise tingimuste käsitlemine

- 33A Rahas arveldatav aktsiapõhine maksetehing võib sõltuda omandi üleandmise tingimuste täitmisest. Võidakse kehtestada ka tegevustulemuse tingimused, nagu teatava kasumikasvu saavutamine või üksuse aktsia hinna tõus teatavas ulatuses. Rahas arveldatava aktsiapõhise makse õiglase väärtuse hindamisel mõõtmiskuupäeval ei võeta turutingimuste kõrval arvesse omandiõiguse üleandmise tingimusi. Selle asemel võetakse muid omandiõiguse üleandmise tingimusi kui turutingimused arvesse, muutes tehingust tuleneva kohustise summa mõõtmisse kaasatud hüvede arvu.
- 33B Paragrahvi 33A nõuete kohaldamiseks kajastab üksus omandiõiguse üleandmise perioodi jooksul saadud kaupade või teenuste koguse. See põhineb selliste hüvede arvu parimal kättesaadaval hinnangul, mille omandiõigus eeldatavalt üle antakse. Üksus muudab vajaduse korral seda hinnangut, kui edaspidised andmed viitavad sellele, et selliste hüvede kogus, mille omandiõigus eeldatavalt üle antakse, erineb eelmistest hinnangutest. Omandiõiguse üleandmise kuupäeval muudab üksus hinnangut, et viia see vastavusse selliste hüvede kogusega, mille omandiõigus lõppkokkuvõttes üle anti.
- 33C Võimaldatud rahas arveldatava aktsiapõhise makse õiglase väärtuse hindamisel ning õiglase väärtuse ümberhindamisel iga aruandeperioodi lõpus ja arvelduskuupäeval võetakse arvesse turutingimusi, nagu aktsia sihthind, millest omandiõiguse üleandmine (või kasutamine) sõltub, ning omandiõiguse mitteüleandmise tingimusi.

- 33D Paragrahvide 30–33C kohaldamise tulemusel võrdub kumulatiivne summa, mis rahas arveldatava aktsiapõhise makse eest saadud kaupade ja teenuste puhul kokkuvõttes kajastatakse, tasutud rahasummaga.

NETOARVELDUSE VÕIMALUSEGA AKTSIAPÕHISED MAKSETEHINGUD KOOS MAKSUDE KINNIPIDAMISE KOHUSTUSTEGA

- 33E Maksualased õigusnormid võivad kohustada üksust pidama kinni teatava summa töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustuse jaoks ja kandma selle tavaliselt rahas töötaja eest üle maksuhaldurile. Selle kohustuse täitmiseks võivad aktsiapõhise makse kokkuleppe tingimused lubada üksusel pidada kõigist omakapitaliinstrumentidest, mis emiteeritaks töötajale aktsiapõhise makse tegemisel (või omandiõiguse üleandmisel), kinni töötaja maksukohustuse rahalisele väärtusele vastava arvu omakapitaliinstrumente, või kohustada üksust seda tegema (see tähendab, et aktsiapõhise makse kokkuleppega kaasneb netoarvelduse võimalus).
- 33F Erandina paragrahvi 34 nõuetest liigitatakse paragrahvis 33E kirjeldatud tehing tervikuna omakapitaliga arveldatavaks aktsiapõhiseks maksetehinguks, kui see oleks nii liigitatud netoarvelduse võimaluse puudumise korral.
- 33G Üksus kohaldab käesoleva standardi paragrahvi 29 selliste aktsiate kinnipidamise arvestamiseks, mida kasutatakse maksuhaldurile makse tegemiseks seoses töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustusega. Seepärast arvestatakse tehtud makset kinnipeetud aktsiate puhul omakapitali vähendusena, välja arvatud juhul, kui makse on suurem kui kinnipeetud omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus netoarvelduse kuupäeval.
- 33H Paragrahvi 33F kohane erand ei kehti järgmistel juhtudel:
- netoarvelduse võimalusega aktsiapõhise makse kokkulepe, mille puhul ei ole üksusel maksualaste õigusnormide kohaselt kohustust pidada kinni teatav summa töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustuse jaoks; või
 - üksuse kinnipeetav mis tahes omakapitaliinstrument, mis ületab töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustust (see tähendab, et üksus peab kinni aktsiaid summas, mis on suurem kui töötaja maksukohustuse rahaline väärtus). Sellised ülemäärased kinnipeetavad aktsiad kajastatakse rahas arveldatava aktsiapõhise maksena, kui asjaomane summa tasutakse töötajale rahas (või muude varadega).

RAHA ALTERNATIIVIDEGA AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING

- 34 Aktsiapõhistes maksetehingutes, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad üksusel või vastaspoolel otsustada, kas üksus arveldab tehingu rahas (või teiste varadega) või emiteerides omakapitaliinstrumendi, kajastab üksus seda tehingut või selle tehingu komponenti rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna sellisel juhul ja sellises ulatuses, milleni üksusel ilmneb rahas või teistes varades arveldamise kohustis või aktsiapõhise maksetehinguna sellisel juhul ja sellises ulatuses, milles sellist kohustist ei ole ilmnenud.**

Aktsiapõhine maksetehing, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad vastaspoolel arveldamist valida

- 35 Kui üksus on andnud vastaspoolle õiguse valida, kas aktsiapõhine maksetehing arveldatakse rahas⁽³⁶⁾ või omakapitaliinstrumentide emiteerimisega, siis on üksus võimaldanud liitfinantsinstrumenti, mis sisaldab võla komponenti (st vastaspoolle õigust nõuda makset rahas) ja omakapitali komponenti (st vastaspoolle on õigust nõuda arveldamist pigem omakapitaliinstrumendiga kui rahas). Tehingutes teiste osapooltega kui seda on töötajad, mille puhul saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust mõõdetakse otseselt, mõõdab üksus kaupade või teenuste saamise kuupäeva seisuga liitfinantsinstrumenti omakapitali komponenti saadud kaupade või teenuste õiglase väärtuse ja võlakomponenti õiglase väärtuse vahena.

⁽³⁶⁾ Kõik paragrahvides 35–43 tehtud viited rahale hõlmavad ka ettevõtte teisi varasid.

- 36 Teisteks tehinguteks, mis hõlmavad ka tehinguid töötajatega, hindab üksus liitfinantsinstrumentide õiglast väärtust hindamiskuupäeval, võttes arvesse tingimusi, millega õiguseid rahale või omakapitaliinstrumentidele võimaldati.
- 37 Paragrahvi 36 rakendamiseks mõeldakse üksus kõigepealt võlakomponendi õiglase väärtuse ja mõeldakse siis omakapitali osa õiglase väärtuse, võttes arvesse seda, et teine osapool peab selleks, et saada omakapitaliinstrumente, loobuma õigusest saada raha. Liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on kahe komponendi õiglaste väärtuste summa. Sageli on aktsiapõhine maksetehing, milles vastaspoolel on võimalus valida arvelduse meetod, struktureeritud nii, et ühe arveldusalternatiivi õiglane väärtus on sama, mis teisel. Näiteks võib teisel osapoolel olla õigus valida, kas saada aktsiaoptsiooni või arveldada rahas aktsiahinna kallinemisega seotud õigused. Sellisel juhul on omakapitali osa õiglane väärtus null ja seega liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on sama, mis võla komponendi õiglane väärtus. Vastupidiselt, kui alternatiivsete arvelduste õiglaste väärtused erinevad, siis tavaliselt on omakapitali osa suurem kui null, mis omakorda tähendab, et liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on suurem kui võla komponendi õiglane väärtus.
- 38 Üksus kajastab liitfinantsinstrumendi kaudu saadud kaubad ja teenused liitinstrumendi komponentide tasandil. Võla komponendi osas kajastab üksus saadud kaubad või teenused ning kohustise nende eest tasuda vastaspoole poolt kaupade tarnimisel või teenuse osutamisel vastavalt rahas arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu tingimustele (paragrahvid 30–33). Omakapitali komponendi puhul (olemasolu korral), kajastab üksus saadud kaubad või teenused ning omakapitali suurenemise vastaspoole poolt kaupade tarnimisel või teenuse osutamisel vastavalt omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute tingimustele (paragrahvid 10–29).
- 39 Arvelduskuupäeval hindab üksus kohustise ümber tema õiglasele väärtusele. Kui üksus arveldab pigem omakapitaliinstrumendi emiteerimise kaudu kui rahas, siis kantakse kohustis otse omakapitali tasuna omakapitaliinstrumendi emiteerimise eest.
- 40 Kui üksus arveldab pigem rahas kui omakapitaliinstrumente emiteerides, siis tuleb makset rakendada selliselt, et selle kaudu arveldataks kohustis tervikuna. Iga omakapitali osa, mis on eelnevalt kajastatud, jääb omakapitali hulka. Valides arveldamise võimalusena raha, välistab vastaspool õiguse saada omakapitaliinstrumente. Siiski ei takista see üksust kajastamast muutusi omakapitali sees, st ülekannet ühest omakapitali komponendist teise.

Aktsiapõhine maksetehing, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad üksusel arveldamist valida

- 41 Aktsiapõhise maksetehingu puhul, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad üksusel valida, kas arveldada rahas või emiteerides omakapitaliinstrumenti, otsustab üksus, kas tal on kehtiv kohustus arveldada rahas ja kajastada vastavalt aktsiapõhise maksetehingu tingimustele. Üksusel on kehtiv kohustus arveldada rahas, kui omakapitaliinstrumentiga arveldamise võimalus ei oma majanduslikku sisu (nt kui üksusel on seadusest tulenevalt keelatud aktsiaid emiteerida) või kui üksusel on varasem praktika või kindlaksmääratud poliitika rahas arveldamiseks, või üldjuhul arveldatakse rahas, kui vastaspool selleks soovi avaldab.
- 42 Kui üksusel on kehtiv kohustus rahas arveldada, siis tuleb seda tehingut kajastada, lähtudes paragrahvides 30–33 kirjeldatud rahas arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu põhimõtetest.
- 43 Kui sellist kohustust ei ole, siis kajastab üksus tehingut, lähtudes paragrahvides 10–29 kirjeldatud omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu põhimõtetest. Arveldamisel:
- a) kui üksus otsustab arveldada rahas, siis rahalist makset kajastatakse omakapitali tagasiostuna, st omakapitali vähendamisenä, välja arvatud allpool punktis c toodud juhul;

- b) kui üksus otsustab arveldada omakapitaliinstrumendi emiteerimisega, siis edasist kajastamist ei nõuta (vajaduse korral ainult ülekannet ühest omakapitali komponendist teise), välja arvatud allpool punktis c nimetatud juhul;
- c) kui üksus otsustab valida arveldamisel alternatiivi, millel on arvelduskuupäeva seisuga kõrgem õiglane väärtus, siis kajastab üksus väärtust ületava osa kuludes, st et see on kas makstud raha ja selle omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse vahe, mis oleks emiteeritud, või emiteeritud omakapitaliinstrumendi ja selle rahasumma vahe, mis oleks tasutud, sõltuvalt sellest, kumb variant kehtib.

AKTSIAPÕHISED MAKSETEHINGUD KONTSERNI ÜKSUSTE VAHEL (2009. AASTA MUUDATUSED)

43A Kontserni üksuste vaheliste aktsiapõhiste maksetehingute korral peab kaupu või teenuseid saav üksus oma konsolideerimata või eraldiseivates finantsaruannetes mõõtma saadud kaupu ja teenuseid kas omakapitaliga arveldatava või rahas arveldatava aktsiapõhise tehinguna, hinnates:

- a) tagatud hüvede olemust ja
- b) üksuse enda õigusi ja kohustusi.

Kaupu või teenuseid saava üksuse kajastatud summa võib erineda summast, mille kajastab kontsern või kontserni muu üksus, mis aktsiapõhise maksetehingu arveldab.

43B Kaupu või teenuseid saav üksus mõõdab saadud kaupu või teenuseid omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna, kui:

- a) tagatud hüved on tema enda omakapitaliinstrumendid või
- b) üksusel ei ole kohustust aktsiapõhiste maksetehingut arveldada.

Seejärel hindab üksus vastava omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu ümber üksnes turuga mitte-seotud omandi üleandmise tingimustest tulenevalt vastavalt paragrahvidele 19–21. Kõikidel muudel juhtudel mõõdab kaupu või teenuseid saav üksus saadud kaupu või teenuseid rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna.

43C Üksus, mis arveldab aktsiapõhiste maksetehingut, mille puhul kaupade või teenuste saaja on kontserni muu üksus, kajastab tehingut omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna üksnes juhul, kui tehing arveldatakse üksuse enda omakapitaliinstrumentidega. Muul juhul kajastatakse tehing rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna.

43D Mõned kontserni tehingud hõlmavad tagasimaksekokkuleppeid, mille puhul üks kontserni üksus peab maksma teisele kontserni üksusele aktsiapõhiste maksete tegemise eest kaupade tarnijatele või teenuste osutajatele. Sel juhul arvestab kaupu või teenuseid saav üksus aktsiapõhise maksetehingu vastavalt paragrahvile 43B olenemata kontsernisisesest tagasimaksekokkuleppest.

AVALIKUSTATAV TEAVE

44 Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista teatud perioodi aktsiapõhiste maksete olemust ja ulatust.

45 Et järgida paragrahvi 44 põhimõtet, avalikustab üksus vähemalt järgmise:

- a) iga selle perioodi jooksul kehtinud aktsiapõhise makse kokkuleppe kirjelduse, sealhulgas iga kokkuleppe üldised tingimused, nagu üleandmistingimused, maksimaalne optsoonide võimaldamise kestus ja arveldamise meetod (nt kas rahas või omakapitaliga). Sisult sarnaseid aktsiapõhiste maksete kokkuleppeid omav üksus esitab koondteabe, välja arvatud juhul, kui iga kokkuleppe eraldi avalikustamine on vajalik paragrahvis 44 toodud põhimõtte täitmiseks;

- b) aktsioptsioonide arv ja kaalutud keskmine kasutushind iga järgmise optsoonirühma paragrahvis:
- i) perioodi alguses kehtinud;
 - ii) võimaldatud perioodi jooksul;
 - iii) loobunud perioodi jooksul;
 - iv) kasutatud perioodi jooksul;
 - v) aegunud perioodi jooksul;
 - vi) kehtivad perioodi lõpus ja
 - vii) kasutatavad perioodi lõpus;
- c) perioodi jooksul kasutatud aktsioptsiooni puhul kaalutud keskmine aktsiahind selle kasutamise kuupäeval. Kui optiooni kasutati perioodi jooksul turutingimustel, siis võib üksus avalikustada hoopis perioodi keskmise aktsiahinna;
- d) perioodi lõpu seisuga avalikustatakse jõus olevate aktsioptsioonide kohta täitmishindade vahemik ning kaalutud keskmine järelejäänud eluiga. Kui täitmishindade vahemik on lai, siis jaotatakse kehtivad optioonid vahemikesse, mis aitavad hinnata võimalike emiteeritavate aktsiate arvu ja ajastust ning rahasummat, mis võidakse saada optioonide täitmisest.

46 Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista, kuidas selle perioodi jooksul tuletati saadud kaupade või teenuste või võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglase väärtus.

47 Kui üksus on hinnanud vastutasuna omakapitaliinstrumenti eest saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust kaudselt, mis on viitega võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele, siis paragrahvis 46 toodud põhimõtte täitmiseks avalikustab üksus vähemalt järgmise:

- a) selle perioodi jooksul eraldatud aktsioptsioonide juures nende optsoonide kaalutud keskmise hinna hindamiskuupäeval ja teabe selle kohta, kuidas see õiglase väärtus leiti, kaasa arvatud:
- i) kasutatud optsoonide hinnamudeli ja sellesse mudelisse sisestatud lähteandmed, sealhulgas aktsia kaalutud keskmine hind, (optiooni) täitmishind, eeldatud volatiilsus, eeldatud dividendid, riskivaba intressimäär ja mis tahes muud mudeli lähteandmed, sealhulgas kasutatud meetodid ja tehtud oletused, mis võtavad arvesse enne lõpptähtaega täitmise mõjusid;
 - ii) kuidas eeldatav volatiilsus kindlaks määrati, sealhulgas ülevaade sellest, mil määral baseerub eeldatav volatiilsus minevikus toimunud, ja
 - iii) kas ja kuidas mis tahes muud võimaldatud optsoonide tunnusjooned, nagu näiteks turutingimused, kaasati õiglase väärtuse hindamisse;
- b) perioodi jooksul võimaldatud ülejäänud omakapitaliinstrumentide (välja arvatud aktsioptsioonide) kohta nende omakapitaliinstrumentide hulk ja kaalutud keskmine õiglase väärtus hindamiskuupäeval ning teave selle kohta, kuidas see õiglase väärtus leiti, sealhulgas:
- i) kui õiglast väärtust ei hinnatud vaadeldava turu hindade baasil, siis kuidas see tuletati;
 - ii) kas ja kuidas eeldatavad dividendid kaasati õiglase väärtuse hindamisse ja
 - iii) kas ja kuidas kaasati mis tahes muud võimaldatavate omakapitaliinstrumentide tunnusjooned õiglase väärtuse hindamisse;

c) aktsiapõhiste maksete kokkulepete kohta, mida perioodi jooksul muudeti:

i) nende muutuste selgitused;

ii) võimaldatav lisanduv õiglane väärtus (nende muutuste tulemusena) ja

iii) võimaluse korral teave selle kohta, kuidas võimaldatavat lisanduvat õiglast väärtust hinnati kooskõlas punktides a ja b toodud nõuetega.

48 Kui üksus on hinnanud sellel perioodil saadud kaupade ja teenuste õiglast väärtust otseselt, siis avalikustab üksus, kuidas see õiglane väärtus tuletati, nt kas õiglane väärtus hinnati lähtudes nende kaupade ja teenuste turuhinnast.

49 Kui üksus on vaidlustanud paragrahvis 13 toodud eelduse, tuleb see asjaolu avalikustada ning avalikustada, miks eeldus vaidlustati.

50 Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruande kasutajatel mõista selle perioodi aktsiapõhiste maksetehingute mõju üksuse kasumile või kahjumile ning tema finantsseisundile.

51 Et järgida paragrahvi 50 põhimõtet, avalikustab üksus vähemalt järgmise:

a) perioodil kajastatud kulude summa, mis tekkis aktsiapõhistest maksetehingutest, mille tulemusena saadud kaubad ja teenused ei kvalifitseerunud kajastamiseks varadena, ja seega kajastati kohe kuludena, sealhulgas avalikustatakse eraldi see osa kulude summast, mis tekkis tehingutest, mida kajastati kui omakapitaliga arveldatavat aktsiapõhist maksetehingut;

b) aktsiapõhisest maksetehingust tekkinud kohustised:

i) bilansilise jääkmaksumuse kogusumma perioodi lõpus ja

ii) tegelik väärtus perioodi lõpus kohustiste osas, milles vastaspoole õigused rahale või teistele varadele anti perioodi lõpu seisuga üle (nt üle antud aktsiahinna tõusust tulenevad õigused).

52 Kui käesoleva standardiga nõutud teabe avalikustamise nõuetest ei piisa paragrahvides 44, 46 ja 50 esitatud põhimõtete täitmiseks, siis avalikustab üksus täiendavalt vastava teabe. Näiteks kui üksus on kooskõlas paragrahvi 33F liigitanud mõne aktsiapõhise maksetehingu omakapitaliga arveldatavaks, avalikustab ta hinnangu summa kohta, mille ta kannab eeldatavasti üle maksuhaldurile töötaja maksukohustuse täitmiseks, juhul kui kasutajaid on vaja teavitada aktsiapõhise makse kokkuleppega seotud tulevaste rahavoogude mõjust.

ÜLEMINEKUSÄTTED

53 Omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu puhul rakendab üksus käesolevat IFRSi aktsiate, aktsiaoptsoonide või teise omakapitaliinstrumendi võimaldamise puhul, mida oli võimaldatud pärast 7. novembrit 2002 ja mida polnud veel enne käesoleva IFRSi jõustumise hetkeks üle antud.

54 Üksusel soovitatakse, kuid talt ei nõuta käesoleva IFRSi rakendamist teiste omakapitaliinstrumentide võimaldamise korral, kui üksus on avalikult teada andnud selliste omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse hindamiskuu-päeva seisuga.

55 Nende võimaldatavate omakapitaliinstrumentide puhul, millele käesolevat IFRSi rakendatakse, korrigeerib üksus võrdlusandmeid ja kui võimalik, siis ka varasema perioodi kohta esitatud jaotamata kasumi algsaldot.

56 Omakapitaliinstrumentide võimaldamisel, mille puhul käesolevat standardit ei rakendata (nt omakapitaliinstrumendid, mida oli võimaldatud 7. novembril 2002 ja enne seda), avalikustab üksus sellest hoolimata paragrahvides 44 ja 45 nõutud teabe.

57 Kui pärast standardi jõustumist üksus muudab omakapitaliinstrumentide võimaldamise tingimusi sellisteks, mille puhul käesolevat IFRSi ei rakendata, siis sellest hoolimata rakendab üksus selliste muudatuste kajastamisel paragrahve 26–29.

- 58 Käesoleva standardi jõustumise hetkel eksisteerivate aktsiapõhiste maksetehingutega kaasnevate kohustiste puhul rakendab üksus käesolevat IFRSi tagasiulatuvalt. Nende kohustiste puhul korrigeerib üksus võrdlusandmeid, sealhulgas varaseima esitatud perioodi jaotamata kasumi algsaldot, mille kohta võrdlusandmed on esitatud, välja arvatud see, et üksuselt ei nõuta võrdlusandmete avaldamist ulatuses, milles need andmed seostuvad 7. novembrist 2002 varasema perioodiga.
- 59 Üksust julgustatakse, kuid temalt ei nõuta käesoleva IFRSi tagasiulatuvat rakendamist teiste aktsiapõhistest makseülekannetest tekkinud kohustiste puhul, näiteks kohustiste puhul, mis arveldati võrdlusandmete esitamise perioodi jooksul.
- 59A Üksus kohaldab paragrahvide 30–31, 33–33H ja B44A–B44C muudatusi, nagu on nähtud ette allpool. Varasemate ajavahemike andmeid ei korrigeerita.
- a) paragrahvide B44A–B44C muudatusi kohaldatakse ainult selliste muudatuste suhtes, mis tehakse päeval, mil üksus muudatusi esimest korda kohaldab, või pärast seda;
- b) paragrahvide 30–31 ja 33–33D muudatusi kohaldatakse selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille puhul ei ole päeval, mil üksus muudatusi esimest korda kohaldab, omandiõigust üle antud, ning selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille võimaldamise kuupäev on päev, mil üksus muudatusi esimest korda kohaldab, või pärast seda. Selliste aktsiapõhiste maksetehingute korral, mille puhul ei ole omandiõigust üle antud ja mis võimaldatakse enne kuupäeva, mil üksus muudatusi esimest korda kohaldab, hindab üksus kohustist kõnealusel kuupäeval uuesti ja kajastab uue hindamise mõju sellise aruandeperioodi jaotamata kasumi algsaldos (või omakapitali muus komponendis, nagu on asjakohane), mil muudatusi esimest korda kohaldatakse;
- c) paragrahvide 33E–33H muudatusi ja paragrahvi 52 muudatust kohaldatakse selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille puhul ei ole päeval, mil üksus muudatusi esimest korda kohaldab, omandiõigust üle antud (või on üle antud, aga kasutamata), ning selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille võimaldamise kuupäev on päev, mil üksus muudatusi esimest korda kohaldab, või pärast seda. Selliste aktsiapõhiste maksetehingute (või nende komponentide) korral, mille puhul on omandiõigus üle andmata (või üle antud, aga kasutamata) ja mis olid varem liigitatud rahas arveldatavateks aktsiapõhisteks makseteks, kuid mis nüüd on kooskõlas muudatustega liigitatud omakapitaliga arveldatavateks, liigitab üksus aktsiapõhiste makse kohustise bilansilise jääkmaksumuse ümber omakapitaliks kuupäeval, mil ta muudatusi esimest korda kohaldab.
- 59B Olenemata paragrahvi 59A nõuetest, võib üksus kohaldada paragrahvi 63D nõudeid tagasiulatuvalt, võttes arvesse käesoleva standardi paragrahvides 53–59 esitatud üleminekusätteid ja järgides IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, kuid seda ainult juhul, kui seda on võimalik teha hiljem saadud teavet arvestamata. Kui üksus otsustab tagasiulatuva kohaldamise kasuks, peab ta seda tegema kõigi dokumendiga *Aktsiapõhiste maksetehingute liigitamine ja hindamine* (IFRS 2 muudatused) tehtud muudatuste puhul.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 60 Üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 61 IFRS 3-ga (parandatud 2008) ja *IFRSide edasiarendustega* (välja antud aprillis 2009) muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 62 Üksus rakendab järgmisi muudatusi tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeperioodide puhul:
- a) paragrahvis 21A toodud nõuded omandi mitteinleandmise tingimuste käsitlemise kohta;

- b) lisas A toodud muudetud mõisted „kuuluvus“ ja „omandi üleandmise tingimused“;
- c) paragrahvides 28 ja 28A toodud muudatused tühistamise kohta.

Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi enne 1. jaanuari 2009 algavate perioodide puhul, avalikustab ta selle asjaolu.

63 Üksus rakendab tagasiulatuvalt järgmisi muudatusi, mis tehti dokumendiga *Kontserni rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud* (välja antud juunis 2009), võttes arvesse paragrahvides 53–59 esitatud üleminekusätteid kooskõlas IAS 8-ga tagasiulatuvalt aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2010 või hiljem:

a) kontserni üksuste vaheliste tehingute arvestuses paragrahvi 2 muudatus, paragrahvi 3 väljajätmine ning paragrahvide 3A ja 43A–43D lisamine ning lisas B paragrahvide B45, B47, B50, B54, B56–B58 ja B60 lisamine;

b) muudeti lisa A järgmisi mõisteid:

- rahas arveldatav aktsiapõhine maksetehing,
- omakapitaliga arveldatav aktsiapõhine maksetehing,
- aktsiapõhise makse kokkulepe ja
- aktsiapõhine maksetehing.

Kui tagasiulatuvalt rakendamiseks vajalikku teavet ei ole, kajastab üksus oma konsolideerimata või eraldiseisvates finantsaruannetes kontserni konsolideeritud finantsaruannetes varem kajastatud summad. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust enne 1. jaanuari 2010 algava aruandeperioodi suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.

63A IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded* ja IFRS 11-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi 5 ja lisa A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

63B Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2010.–2012. aasta tsüklil* (välja antud detsembris 2013) muudeti paragrahve 15 ja 19. Lisas A muudeti mõistete „omandi üleandmise tingimused“ ja „turutingimus“ määratlusi ning lisati mõistete „tegevustulemuse tingimus“ ja „teenuse tingimus“ määratlused. Üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille puhul võimaldamise kuupäev on 1. juulil 2014 või pärast seda. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

63C IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9.

63D Dokumendiga *Aktsiapõhiste maksetehingute liigitamine ja hindamine* (IFRS 2 muudatused) (välja antud juunis 2016) muudeti paragrahve 19, 30–31, 33, 52 ja 63 ning lisati paragrahvid 33A–33H, 59A–59B, 63D ja B44A–B44C ja nende pealkirjad. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

63E Dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* (välja antud 2018) muudeti lisas A omakapitaliinstrumendi määratlusega seotud märkust. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka kõiki muid dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* tehtud muudatusi. Üksus rakendab IFRS 2 muudatust tagasiulatuvalt, arvestades käesoleva standardi paragrahvides 53–59 esitatud üleminekusätteid ja kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Ent kui üksus otsustab, et tagasiulatuvalt rakendamine oleks ebapraktiline või põhjustaks ebamõistlikke kulusid või pingutusi, rakendab ta IFRS 2 muudatusi, viidates IAS 8 paragrahvidele 23–28, 50–53 ja 54F.

TÕLGENDUSTE TAGASIVÕTMINE

64 Dokumendiga *Kontserni rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud* (välja antud juunis 2009) asendatakse IFRIC 8 *IFRS 2 rakendusala* ja IFRIC 11 *IFRS 2 – tehingud kontserni- ja omaaktsiatega*. Nimetatud dokumendiga tehtud muudatused hõlmasid IFRIC 8 ja IFRIC 11 varasemaid nõudeid järgmiselt:

- a) muudeti paragrahvi 2 ja lisati paragrahv 13A seoses nende tehingute arvestusega, mille korral üksus ei suuda konkreetselt tuvastada mõnda või kõiki saadud kaupu või teenuseid. Nimetatud nõudeid kohaldati aruandeaastate suhtes, mis algasid 1. mail 2006 või hiljem;
- b) lisas B lisati paragrahvid B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 ja B61 seoses kontserni üksuste vaheliste tehingute arvestusega. Nimetatud nõudeid kohaldati aruandeaastate suhtes, mis algasid 1. märtsil 2007 või hiljem.

Nimetatud nõudeid rakendati tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8 nõuetega ja vastavalt IFRS 2 üleminekusätetele.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

Rahas arveldatav aktsiapõhine maksetehing

Aktsiapõhine maksetehing, millega üksus omandab kaupu või teenuseid, võttes sellega kohustise kanda nende toodete tarnijale või teenuste osutajale selle eest raha või teisi varasid summas, mis baseeruvad üksuse või kontserni muu üksuse **omakapitaliinstrumentide** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsioptsioonid**) hinnal (või väärtusel).

Töötajad ja teised sarnaste teenuste pakkujad

Üksikisikud, kes osutavad üksusele personaalset teenust ja kas a) neid üksikisikuid käsitletakse kas juriidilises või maksustamise seisukohalt töötajana, b) üksikisikud töötavad üksuse juhtimise all samamoodi nagu üksikisikud, keda käsitletakse kas juriidilises või maksustamise seisukohalt töötajana, või c) nende poolt osutatud teenused on sarnased nendele, mida osutavad töötajad. Näiteks, see termin hõlmab endas kogu juhtkonda, st. isikud, kellel on õigus planeerimis-, juhtimis- ja kontrollitegevuseks üksuses ja kes vastutavad selle eest, sealhulgas juhatusse mittekuuluvad direktorid.

Omakapitaliinstrument

Leping, mis tõendab jääkosalist üksuse varades pärast kõigi oma kohustiste mahaarvamist ⁽³⁷⁾.

Võimaldatav omakapitaliinstrument

Õigus (tingimuslik või tingimusteta) üksuse **omakapitaliinstrumendile**, mis antakse üksuse poolt teisele osapoolle **aktsiapõhiste maksete kokkuleppe** alusel.

Omakapitaliga arveldatav aktsiapõhine maksetehing

Aktsiapõhine maksetehing, millega üksus

a) saab kaupu või teenuseid vastutasuna üksuse enda **omakapitaliinstrumentide** eest (kaasa arvatud aktsiad või **aktsioptsioonid**) või

b) saab kaupu või teenuseid, kuid ei ole kohustatud tehingut nende tarnijaga või osutajaga arveldama.

Õiglane väärtus

Summa, mille vastu saaks vahetada vara, või arveldada kohustist, või mille vastu saaks teadlike, huvitatud poolte vahel mitteseotud poolte vahelise tehingu käigus vahetada **võimaldatavaid omakapitaliinstrumente**.

Võimaldamise kuupäev

Kuupäev, millal üksus ja teine osapool (kaasa arvatud töötaja) lepivad kokku **aktsiapõhise maksete kokkuleppes**, mis toimuks siis kui üksus ja teine osapool on jõudnud kokkuleppe tingimuste osas ühisele arusaamisele. Võimaldamise kuupäeval annab üksus teisele osapoolle õiguse rahale, teistele varadele või ettevõtte omakapitaliinstrumendile, mis antakse üle siis kui kindlaks määratud üleandmistingimused on täidetud, juhul kui need tingimused olid määratud. Kui see kokkulepe vajab heakskiitu (näiteks omanike poolt), siis on võimaldamise kuupäevaks kuupäev kui see heakskiit on saadud.

⁽³⁷⁾ Finantsaruandluse kontseptuaalses raamistikus (välja antud 2018) on kohustis määratletud kui üksusel möödunud sündmustest tekkinud kehtiv kohustus kanda majandusressurs üle.

Tegelik väärtus

Nende aktsiate, mida vastaspool on (tingimuslikult või tingimusteta) õigus märkida või saada, **õiglase väärtuse**, ja hinna vahe (kui on määratud), mida teine pool peab nende aktsiate eest maksma. Näiteks **aktsioptsioonil** täitmishinnaga 15 VÜ-d ⁽³⁸⁾ aktsiale, mille õiglase väärtus on 20 VÜ-d, on tegelik väärtus 5 VÜ-d.

Turutingimus

Tegevustulemuse tingimus, mille puhul kas **omakapitaliinstrumendi** täitmishind, üleandmine või kasutamine sõltub üksuse (või muu samasse kontserni kuuluva üksuse) **omakapitaliinstrumentide** turuhinnaga (või väärtusega) seotud tingimusest, nagu:

- a) kindlaksmääratud aktsiahinna saavutamine või **aktsioptsiooni** kindlaksmääratud **tegeliku väärtuse** summa saavutamine või
- b) kindlaksmääratud eesmärgi saavutamine, mis põhineb üksuse (või muu samasse kontserni kuuluva üksuse) **omakapitaliinstrumentide** turuhinnal (või väärtusel), mis oleks suhetatud teiste üksuste **omakapitaliinstrumentide** turuhindade indeksiga.

Turutingimus nõuab, et vastaspool viib teenuse kindlaksmääratud perioodil lõpuni (s.o **teenuse tingimus**); teenuse osutamise nõue võib olla otsene või kaudne.

Mõõtmiskuupäev

Kuupäev, millal käesoleva standardi eesmärkidel mõõdetakse võimaldatud omakapitaliinstrumentide **õiglast väärtust**. Tehingutes **töötajate ja teiste sarnase teenuse pakkujatega** on mõõtmiskuupäev **võimaldamise kuupäev**. Tehinguteks osapooltega, kes ei ole töötajad (ja need, kes pakuvad sarnaseid teenuseid) on mõõtmiskuupäev see kuupäev, millal üksus omandab kaupu või vastaspool osutab teenuse.

Tegevustulemuse tingimus

Omandi üleandmise tingimus, mis nõuab, et:

- a) vastaspool viib teenuse kindlaksmääratud perioodil lõpuni (s.o **teenuse tingimus**); teenuse osutamise nõue võib olla otsene või kaudne ja
- b) saavutatakse kindlaksmääratud tegevustulemuse eesmärk (eesmärgid), sel ajal kui vastaspool osutab punktis a nõutud teenust.

Tegevustulemuse eesmärgi (eesmärkide) saavutamise periood:

- a) ei jätku pärast teenuse perioodi lõppu ja
- b) võib alata enne teenuse osutamise perioodi tingimusel, et tegevustulemuse eesmärgi alguskuupäev ei ole oluliselt enne teenuse osutamise perioodi algust.

⁽³⁸⁾ Käesolevas lisas on rahalised summad „valuutaühikutes“ (VÜ).

Tegevustulemuse eesmärk määratakse kindlaks järgmise alusel:

- a) üksuse enda või muu samasse kontserni kuuluva üksuse toimingud või tegevus (st mitte-turu tingimus), või
- b) üksuse või muu samasse kontserni kuuluva üksuse **omakapitaliinstrumentide** (sh aktsiad ja **aktsiaoptsioonid**) hind (või väärtus) (s.o **turutingimus**).

Tegevustulemuse eesmärk võib olla seotud kas üksuse kui terviku või mõne selle osa (või kontserni osa), näiteks osakonna või üksiku töötaja tegevustulemusega.

Asendusostu tunnused

Tunnused, mis võimaldavad automaatselt täiendava **aktsiaoptsiooni** kohe, kui optsiooni hoidja kasutab eelnevalt võimaldatud optioone, kasutades pigem ettevõtte aktsiaid kui raha, et täita täitmishinda.

Asendusostu optioon

Uus **aktsiaoptsioon**, mis võimaldatakse siis, kui aktsiaid kasutatakse selleks, et täita eelneva aktsiaoptsiooni täitmishinda.

Teenuse tingimus

Omandi üleandmise tingimus, mis nõuab, et vastaspool viib teenuse üksusele osutamise lõpule kindlaksmääratud perioodil. Kui vastaspool lõpetab mis tahes põhjusel **üleandmisperioodil** teenuse osutamise, jääb tal asjaomane tingimus täitmata. Teenuse tingimus ei nõua tegevustulemuse eesmärgi saavutamist.

Aktsiapõhise makse kokkulepe

Üksuse (või kontserni ⁽³⁹⁾) muu üksuse või kontserni mis tahes üksuse aktsionäri) ja teise osapoole (kaasa arvatud töötaja) vaheline kokkulepe, mis annab teisele osapoolele õiguse saada

- a) kas raha või teisi üksuse varasid summades, mis põhinevad üksuse või kontserni muu üksuse **omakapitaliinstrumentide** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsiaoptsioonid**) hinnal (või väärtusel), või
- b) üksuse või kontserni muu üksuse **omakapitaliinstrumente** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsiaoptsioonid**),

tingimusel, et kindlaksmääratud **üleandmistingimused**, kui need on määratud, on täidetud.

Aktsiapõhine maksetehing

Tehing, mille käigus üksus

- a) saab kaupade tarnijalt või teenuste osutajalt (sealhulgas töötajalt) **aktsiapõhise makse kokkuleppe** alusel kaupu või teenuseid, või
- b) võtab kohustuse arveldada tehing kaupade tarnija või teenuste osutajaga **aktsiapõhise makse kokkuleppe** alusel, kui kaupade või teenuste saaja on kontserni muu üksus.

⁽³⁹⁾ „Kontsern“ on määratletud IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lisas A „emaettevõtte ja selle tütarevõtetenä“ aruandva üksuse üle lõplikku kontrolli omava emaettevõtte seisukohast.

Aktsioptsioon

Leping, mis annab omanikule õiguse, kuid mitte kohustuse, nõuda kindlaksmääratud perioodil üksuse aktsiaid fikseeritud või tuletatud hinna juures kindlaksmääratud ajaks.

Kuuluvus

Õiguse saamine. **Aktsiapõhise makse kokkuleppe** kohane vastaspoole õigus saada raha, teisi varasid või üksuse **omakapitaliinstrumente** kehtib siis, kui vastaspoole õigus ei sõltu enam mis tahes **üleandmise tingimustele** vastavusest.

Omandi üleandmise tingimused

Tingimus, mis määrab kindlaks, kas üksus saab teenuseid, mis annavad vastaspoolele õiguse saada **aktsiapõhise makse kokkuleppe** raames raha, teisi varasid või üksuse **omakapitaliinstrumente**. Omandi üleandmise tingimus on kas **teenuse tingimus** või **tegevustulemuse tingimus**.

Omandi üleandmise periood

Periood, mille jooksul kõik **aktsiapõhise makse kokkuleppe** tingimused **omandi üleandmiseks** peavad olema täidetud.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

Võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse hindamine

- B1 Käesoleva lisa paragrahvides B2–B41 käsitletakse aktsiate ja aktsiaoptsoonide õiglase väärtuse mõõtmist, keskendudes töötajatele aktsiate või aktsiaoptsoonide võimaldamise tüüpilisematele tunnustele. Seetõttu ei ole see kõikehõlmav. Enamgi veel, kuna allpool käsitletud hindamise küsimused koondavad oma tähelepanu töötajatele võimaldatavatele aktsiatele ja aktsiaoptsoonidele, eeldatakse, et aktsiate ja aktsiaoptsoonide õiglast väärtust mõõdetakse võimaldamise kuupäeval. Siiski kehtivad paljud allpool käsitletud hindamisküsimused (nt eeldatava volatiilsuse määramine) ka juhul, kui määratakse aktsiate ja aktsiaoptsoonide õiglast väärtust võimaldamiseks teistele osapooltele kui seda on töötajad, kuupäeval, mil üksus omandab tooted või vastaspool osutab teenuseid.

Aktsiad

- B2 Töötajatele võimaldatud aktsiate puhul mõõdetakse aktsiate õiglast väärtust, lähtudes üksuse aktsiate turuhinnast (või hinnangulises turuhinnas, kui üksuse aktsiatega ei kaubelda avalikul turul), mida on kohandatud, et võtta arvesse nende aktsiate võimaldamise tingimusi (välja arvatud omandi üleandmise tingimused, mis on välja jäetud õiglase väärtuse mõõtmisest kooskõlas paragrahvidega 19–21).
- B3 Näiteks kui töötajal ei ole õigust saada omandi üleandmise perioodi jooksul dividende, siis seda asjaolu võetakse võimaldatud aktsiate õiglase väärtuse hindamisel arvesse. Sarnaselt, kui aktsiatel on pärast üleandmiskuupäeva loovutamise piirangud, siis see asjaolu võetakse arvesse, kuid ainult sel määral, mil üleandmisjärgsed piirangud mõjutavad seda hinda, mida teadlikud ja huvitatud turuosalisel maksaksid selle aktsia eest. Näiteks kui aktsiatega kaubeldakse aktiivselt mahukal ja likviidsel turul, siis omandi üleandmise järgsel loovutamise keelul võib olla väga väike (kui üldse) mõju hinnale, mida nende aktsiate eest maksaks teadlik, huvitatud turuosaline. Piiranguid loovutamise osas või teisi piiranguid, mis eksisteerivad üleandmisperioodi jooksul, ei võeta võimaldatud aktsiate õiglase väärtuse hindamisel võimaldamise kuupäeval arvesse, kuna need piirangud tulenevad omandi üleandmise tingimustest kooskõlas paragrahvidega 19–21.

Aktsiaoptsoon

- B4 Töötajatele aktsiaoptiooni võimaldamise korral ei ole paljudel juhtudel turuhinnad kättesaadavad, kuna võimaldatud optiooni tingimused ei vasta kaubeldava optiooni omale. Kui sarnaste tingimustega kaubeldavat optiooni ei eksisteeri, siis võimaldatud optiooni õiglane väärtus tuletatakse optiooni hinnamudeli rakendamisega.
- B5 Üksus võtab arvesse tegureid, mida teadlikud ja huvitatud turuosalisel arvestaksid rakendatava optiooni hinnamudeli valimisel. Näiteks paljudel töötajate optioonidel on pikk kehtivusaeg, kasutatavad on need tavaliselt omandi üleandmiskuupäeva ja optiooni kehtivuse lõppemise vahelise perioodi jooksul ning tihti kasutatakse neid enne kehtivusaaja lõppkuupäeva. Neid tegureid tuleks silmas pidada, kui hinnatakse võimaldamise kuupäeval optiooni õiglast väärtust. Paljude üksuste puhul võib see välistada Blacki-Scholesi-Mertoni mudeli kasutamise, kuna see ei näe ette kasutamist enne optiooni kehtivuse lõppu ja võib seega eeldatava varase kasutamise mõju peegeldada ebaadekvaatselt. Samuti ei näe see ette võimalust, et eeldatav volatiilsus ja teised mudeli lähteandmed võiksid muutuda optiooni kehtivusaaja jooksul. Siiski aktsiaoptiooni puhul, millel on suhteliselt lühike kehtivusaeg või mis tuleb pärast omandi üleandmisperioodi küllaltki lühikese aja jooksul ära kasutada, ei pruugi need eelpool märgitud tegurid kehtida. Sellisel juhul võib Blacki-Scholesi-Mertoni mudel anda väärtuse, mis on sisuliselt sama kui paindlikuma optiooni hinnamudeli puhul.
- B6 Kõik optiooni hinnamudelid võtavad arvesse vähemalt järgmisi tegureid:
- a) optiooni täitmishind;
 - b) optiooni kehtivusaeg,
 - c) alusaktsiate jooksev hind;

- d) aktsiahinna eeldatav kõikumine (volatiilsus);
- e) aktsiatest eeldatavad dividendid (kui asjakohane) ja
- f) optiooni kehtivusaja riskivaba intressimäär.
- B7 Samuti võetakse arvesse teisi tegureid, mida teadlikud ja huvitatud osalised hinna määramisel arvestaksid (välja arvatud omandi üleandmise tingimusi ja asendusostu tunnuseid, mis on kooskõlas paragrahvidega 19–22 eemaldatud õiglase väärtuse hindamisest).
- B8 Näiteks tavaliselt ei saa töötajale võimaldatud optiooni kindlaksmääratud perioodi jooksul kasutada (nt omandi üleandmisperioodi jooksul või perioodidel, mis on kindlaks määratud väärtipaberi regulatsioonides). Seda tegurit võetakse arvesse, kui rakendatav optiooni hinnamudel eeldab, et optiooni saab kasutada millal iganes tema kehtivusaja jooksul. Kui aga üksus kasutab optiooni hinnamudelit, mis hindab optiooni, mida saab kasutada ainult optiooni kehtivusaja lõpus, siis ei nõuta mingeid täpsustusi tulenevalt võimatusest kasutada optiooni ülemineku perioodil (või teistel perioodidel optiooni kehtivusaja jooksul), kuna mudel eeldab juba, et optiooni ei saa kasutada nende perioodide jooksul.
- B9 Sarnaselt on teine töötaja aktsiaoptioonile omane tegur optiooni ennetähtaegse kasutamise võimalus, kuna näiteks optioon ei ole vabalt loovutatav või kuna töötaja peab töösuhte lõppemisel ära kasutama kõiki talle kuuluvad optioonid. Eeldatud ennetähtaegse kasutamise mõjusid võetakse arvesse, nagu on käsitletud paragrahvides B16–B21.
- B10 Tegureid, mida teadlikud huvitatud turuosalised ei võtaks aktsiaoptiooni (või teiste omakapitaliinstrumentide) hinna määramisel arvesse, ei arvestata võimaldatud aktsiaoptioonide (või teiste omakapitaliinstrumentide) õiglase väärtuse hindamisel. Näiteks töötajatele võimaldatud aktsiaoptioonide puhul ei ole teadlike, huvitatud osaliste poolt läbiviidava hinna määramise puhul olulised tegurid, mis mõjutavad optiooni ainult üksiku töötaja seisukohast vaadatuna.

Optiooni hinnamudeli lähteandmed

- B11 Hinnates alusaktiate eeldatavat volatiilsust ja dividende, on eesmärk hinnata ootusi, mis oleks kajastunud optiooni hetke turuhinnas või läbiräägitavas vahetushinnas. Sarnaselt, kui hinnatakse töötaja aktsiaoptioonide ennetähtaegse (optiooni) kasutamise mõjusid, on eesmärk lähendada ootusi, mida võiks võimaldamise kuupäeva seisuga olemasolevale teabele tuginedes väljendada väljaspool seisev osaline, kes omab töötajate kasutamise harjumuste kohta detailset teavet.
- B12 Tihti on tõenäoliselt suur hulk mõistlikke ootusi tuleviku volatiilsusele, dividendidele ja (optiooni) kasutamise käitumisele. Kui nii, siis tuleks eeldatav väärtus välja arvutada, kaaludes igat summat temaga seotud esinemistõenäosuse ulatuses.
- B13 Üldiselt põhinevad tulevikuootused kogemustel, mida on muudetud, kui mõistlikult eeldatakse, et tulevik erineb minevikust. Mõningatel juhtudel võivad tuvastatavad tegurid viidata, et kohandamata mineviku kogemus on suhteliselt vilets tulevikukogemuse ennustaja. Näiteks kui kahe selgelt erineva ärivaldkonnaga üksus vabaneb sellest, mis oli teisest märkimisväärselt vähem riskantne, siis mineviku volatiilsus ei pruugi olla parim teave, mille alusel kujundada mõistlikud tulevikuootused.
- B14 Teiste asjaolude korral võib juhtuda, et varasem teave ei ole kättesaadav. Näiteks on värskest noteeritud üksusel vähe, kui üldse, varasemaid andmeid oma aktsiahinna volatiilsuse kohta. Noteerimata ja värskest noteeritud ettevõtteid käsitletakse pikemalt allpool.
- B15 Kokkuvõttes ei tohiks üksus lihtsalt tugineda ainult varasemale teabele oma hinnangutes volatiilsuse, kasutus- ja dividendide kohta ilma, et ta arvestaks, mil määral on varasemad kogemused eeldatavalt mõistlikud tulevikukogemuste ennustamisel.

Eeldatav ennetähtaegne kasutamine

- B16 Töötajad kasutavad aktsioptsiooni ennetähtaegselt mitmel põhjustel. Näiteks on töötaja aktsioptsioonid reeglina mitte loovutatavad. See sunnib tihti töötajaid aktsioptsiooni ennetähtaegselt kasutama, kuna see on ainus viis, kuidas töötajad saavad neid positsioone likvideerida. Samuti töötajad, kes lõpetavad töölepingu, on tavaliselt kohustatud kasutama iga üleantud optiooni väga lühikese aja jooksul, sest vastasel juhul aktsioptsioonid tühistatakse. See tegur põhjustab töötajate aktsioptsiooni ennetähtaegse kasutamise. Teised tegurid, mis põhjustavad ennetähtaegset kasutamist, on riski mittetalumine ja inimeste varade jaotuse vähenemine hajutatuse tõttu.
- B17 Meetmed, millega eeldatav ennetähtaegse kasutamise mõjud arvesse võetakse, sõltuvad sellest, mis tüüpi hinnamudelit rakendatakse. Näiteks võib eeldatavat ennetähtaegset kasutamist arvesse võtta, kasutades optiooni eeldatava eluea hinnangut (mis töötaja aktsioptsiooni puhul on periood võimaldamise kuupäevast kuni kuupäevani, millal eeldatakse, et optiooni kasutatakse) ühena optiooni hinnamudeli lähteandmetest (nt Blacki-Scholesi-Mertoni mudel). Alternatiivina võib ennetähtaegset kasutamist modelleerida binomiaalse või sarnase optiooni hinnamudelis, mis kasutab lepingulist kehtivusaega ühe lähteandmena.
- B18 Tegurid, mida tuleb ennetähtaegse kasutamise hindamise juures arvestada, on:
- üleandmisperioodi pikkus, kuna aktsioptsioone ei saa tavaliselt kasutada enne üleandmisperioodi lõppu. Selle kindlakstegemine, milline on eeldatava ennetähtaegse kasutamise mõju hindamisele, põhineb aga eeldustel, et optioonid antakse üle. Omandi üleandmistingimuste mõjusid käsitletakse paragrahvides 19–21;
 - keskmine aeg, mil sarnased optioonid on minevikus jäänud kehtima;
 - alusaktiite hind. Kogemused võivad viidata sellele, et töötajad kipuvad optiooni kasutama, kui aktsiahinnad tõusevad tätmishinnaga võrreldes mingile kindlale tasemele;
 - töötaja tase organisatsiooni sees. Näiteks kogemused võivad näidata, et kõrgemal tasemel olevad töötajad kalduvad optiooni kasutama hiljem, kui madalamal tasemel olevad töötajad (käsitletud pikemalt paragrahvis B21);
 - alusaktiite eeldatav volatiilsus. Keskmiselt võivad töötajad kalduda kasutama optioone, millel alusaktiite volatiilsus on kõrgem kui neil, mille volatiilsus on madalam.
- B19 Nagu on märgitud paragrahvis B17, võidakse ennetähtaegset kasutamist arvesse võtta selliselt, et see sisaldub hinnanguna optiooni eeldatava kestusaja kohta ühe lähteandmena optiooni hinnamudelis. Töötajate gruppide võimaldatud aktsioptsiooni kestuse hindamiseks võib üksus selle hinnangu tegemisel tugineda sobivalt kaalutud kogu töötajate grupi eeldataval keskmisel kestusel või sobivalt kaalutud grupi siseste töötajate alamgruppide keskmisel kestusel, mis baseeruksid detailsematel töötajate optiooni kasutamise harjumuste andmetel (pikemalt käsitletud allpool).
- B20 Võimaldatud optioonide jagamine gruppidesse töötajate põhjal, kellel on suhteliselt homogeensed kasutamisharjumused, on tõenäoliselt oluline. Optiooni väärtus ei ole optiooni tähtaja lineaarne funktsioon; kui tähtaeg pikeneb, siis väärtuse suurenemine määr väheneb. Näiteks kui kõik teised eeldused on võrdsed, ja kaheaastane optioon on väärt rohkem kui üheaastane optioon, ei ole tema väärtus kaks korda suurem kui üheaastase optiooni väärtus. See tähendab, et arvutades optiooni hinnangulist väärtust üksiku kaalutud keskmise kehtivusaja alusel, mis sisaldab laialdaselt erinevaid individuaalseid kestusaegu, võib võimaldatud aktsioptsioonide õiglase väärtuse üle hinnata. Jagades võimaldatud optioonid üksikutesse gruppidesse, millest igaühel on suhteliselt kitsas kehtivusaegade ulatus, ja lisades need grupi kaalutud keskmisesse kehtivusaega, vähendab seda ülehindamist.
- B21 Binomiaalse või sarnase mudeli kasutamisel kehtivad sarnased kaalutlused. Näiteks üksuse kogemused optiooni laialdasel võimaldamisel kõikidel tasemetel töötajatele võivad näidata, et tippjuhid kalduvad oma optioone hoidma kauem, kui keskmise positsiooniga töötajad ja madalaima positsiooniga töötajad kalduvad oma optioone kasutama varem, kui kogu ülejäänud grupp. Lisaks töötajad, kellele soovitatakse või kellelt nõutakse oma töötajate omakapitaliinstrumentide, kaasa arvatud optioonide, minimaalse summa hoidmist, võivad optioone kasutada keskmiselt hiljem, kui töötajad, kelle suhtes selliseid tingimusi ei kohaldata. Liigitades sellistes olukordades optioonid gruppidesse suhteliselt sarnaste kasutusharjumuste alusel, annab see tulemuseks täpsema hinnangu võimaldatud aktsioptsioonide õiglasele väärtusele.

Eeldatud volatiilsus

- B22 Eeldatud volatiilsus on summa, mille võrra perioodi jooksul hind eeldatavalt kõigub. Volatiilsuse mõõt, mida kasutatakse optiooni hinnamudelites, on aastapõhine aktsia standardhälve pidevast liitlulu määraast kogu perioodi jooksul. Volatiilsust väljendatakse tavaliselt aastate lõikes, mis on võrreldav hoolimata sellest, millist perioodi arvutuses kasutati, näiteks päeva, nädala või kuu hinnajälgimised.
- B23 Aktsia kasumi määr (mis võib olla positiivne või negatiivne) perioodi jooksul mõeldab, kui palju aktsionär on saanud kasu dividendidest ja aktsiahinna kallinemisest (või odavnemisest).
- B24 Eeldatud aastapõhine aktsia volatiilsus on ulatus, mille puhul eeldatakse, et aastane koondkasumimäär hinnanguliselt mahub selle sisse umbkaudu kahe kolmandiku osas sellest ajast. Näiteks kui öelda, et meil on aktsia, mille eeldatud pidev kasumimäär on 12 protsenti ja mille volatiilsus on 30 protsenti, siis see tähendab, et tõenäosus, et aktsia kasumi määr üheks aastaks on -18 protsenti ($12\% - 30\%$) ja 42 protsenti ($12\% + 30\%$) vahel, on ligikaudu kaks kolmandikku. Kui aktsia hind on aasta alguses 100 VÜ-d ja dividende ei maksta, siis aasta lõpu aktsia hind on eeldatavalt $83,53$ VÜ (100 VÜ-d $\times e^{-0,18}$) ja $152,20$ VÜ (100 VÜ $\times e^{0,42}$) vahel kahel juhul kolmest.
- B25 Tegurid, mida tuleb eeldatud volatiilsuse hindamise juures arvestada, on:
- ettevõtte aktsiate aktsiaoptioonidega kauplemisest tulenev kõikumine, või teised kauplemised selliste ettevõtte instrumentidega, millel on ka optiooni tunnused (nagu konverteeritav võlg), sellise olemasolul;
 - mineviku aktsiahinna volatiilsus kõige viimase perioodi jooksul, mis on üldiselt eeldatava optiooni tähtjaga samaväärne (võttes arvesse optiooni lepingulist allesjäänud kehtivusaega ja ennetähtaegse kasutamise mõjusid);
 - aeg, mille jooksul ettevõtte aktsiatega on avalikult kaubeldud. Hiljuti noteeritud üksustel võib olla mineviku volatiilsus kõrge, kui võrdluseks võtta teised sarnased üksused, mis on kauem olnud noteeritud. Põhjalikumaid juhiseid hiljuti noteeritud üksustele on käsitletud allpool;
 - volatiilsuse kalduvuseks on pöörduda tagasi oma väärtuse juurde, st pikaajalisele keskmisele tasemele, ja teised tegurid viitavad sellele, et eeldatav tulevane volatiilsus võib erineda mineviku volatiilsusest. Näiteks kui ettevõtte aktsia hind oli mingil määratletaval perioodil eriti volatiilne, kas läbikukkunud ülevõtmispakkumiste või suure restruktureerimise tõttu, siis seda perioodi võib möödunud aastate keskmise volatiilsuse arvutamisel eirata;
 - sobivad ja regulaarsete intervallidega tehtavad hinnajälgimised. Hinnajälgimised peaksid perioodist perioodi olema järjekindlad. Näiteks võib üksus kasutada iga nädala sulgemishinda või nädala kõrgeimat hinda, kuid ei tohiks mõnedel nädalatel kasutada sulgemishinda ja teistel nädalatel kõrgeimat hinda. Samuti peaksid hinnajälgimised olema kajastatud samas valuutas kui täitmishind.

Hiljuti noteeritud üksused

- B26 Nagu on märgitud paragrahvis B25, peaks üksus võtma arvesse aktsiahinna mineviku volatiilsust kõige hiljutisemal perioodil, mis on tavaliselt võrdväärne eeldatava optiooni tähtjaga. Kui hiljuti noteeritud üksusel pole piisavalt teavet mineviku volatiilsuse kohta, siis peaks ta sellest hoolimata arvutama mineviku volatiilsuse pikima perioodi põhjal, mille ulatuses on aktsiatega kaubeldud. Samuti võiks ta arvestada sarnaste üksuste mineviku volatiilsust, järgides nende tegevuskäigu võrreldavaid perioode. Näiteks üksus, mis on olnud noteeritud ainult ühe aasta ja võimaldab optioone keskmise kehtivusajaga viis aastat, võiks arvestada samas tegevusharus tegutsevate üksuste mineviku volatiilsuse trendi ja taset viimase kuue aasta jooksul, mille jooksul nende ettevõtte aktsiatega on avalikult kaubeldud.

Noteerimata üksused

- B27 Noteerimata üksustel ei ole varasemat teavet, mida hinnata eeldatud volatiilsuse arvutamisel. Mõned tegurid, mida võiks arvestada, on ära toodud allpool.
- B28 Mõningatel juhtudel, kui üksus emiteerib regulaarselt töötajatele (või teistele osapooltele) aktsiaid või aktsiaoptioone, võib ta olla nende aktsiate jaoks sisse viinud sisemine turu. Nende aktsiahindade volatiilsust võiks võtta arvesse, kui arvutatakse eeldatavat volatiilsust.

- B29 Alternatiivina võib üksus võtta arvesse sarnaste noteeritud üksuste varasemat või kaudset volatiilsust, mille kohta on kättesaadav aktsiahinda või optsoonihinda käsitlev teave, et seda kasutada eeldatava volatiilsuse arvutamisel. See võiks olla kohane sellisel juhul, kui üksus on oma aktsiahindades tuginenud sarnastele noteeritud üksustele.
- B30 Kui üksus ei ole oma aktsiahinna arvutamise hinnangus tuginenud sarnaste noteeritud üksuste aktsiahindadele ning on selle asemel kasutanud oma aktsiate hindamiseks teist hindamismeetodit, võiks üksus oma eeldatava volatiilsuse arvutada sellest hindamise meetodist lähtuvalt. Näiteks võib üksus hinnata oma aktsiaid netovara või sissetulekute baasil. Ta võiks seega arvestada netovara väärtuse või sissetulekute eeldatavat volatiilsust.

Eeldatavad dividendid

- B31 See, kas dividende tuleks võimaldatud aktsiate või optsoonide õiglase väärtuse hindamisel arvesse võtta, sõltub sellest, kas vastaspoolel on õigus dividendidele või dividendide ekvivalentidele.
- B32 Näiteks kui töötajatele on võimaldatud optsoone ja neil on õigus võimaldamise kuupäeva ja täitmise kuupäeva vahelisel perioodil alusaktsiate dividendidele või dividendide ekvivalentidele (mida võidakse maksta kas rahas või vähendades optiooni täitmishinda), siis võimaldatud optsoonide väärtus tuleks määrata nii, nagu alusaktsiatest dividende ei makstaks, st eeldatavad lähteandmed peaksid dividendide osas võrduma nulliga.
- B33 Sarnaselt, kui töötajatele võimaldatud aktsiate arvestuslik õiglase väärtus on hinnatud nii, et töötajal on õigus saada omandi üleandmise perioodi jooksul dividende, siis ei ole tarvis teha eeldatavate dividendide osas mingeid täpsustusi.
- B34 Seevastu aga, kui töötajatel ei ole õigust saada omandi üleandmisperioodi jooksul (või optsoonide puhul enne kasutamist) dividende või dividendide ekvivalente, siis tuleks võimaldamise kuupäeva seisuga aktsiate või optsoonide õiguste hindamisel võtta arvesse eeldatavaid dividende. Kokkuvõtlikult, kui hinnatakse võimaldatud optiooni õiglast väärtust, siis tuleks optiooni hinnamudelisse lisada eeldatav dividend. Kui võimaldatud aktsia õiglase väärtus on hinnatud, tuleks väärtust vähendada üleandmisperioodil eeldatavasti makstavate dividendide nüüdsväärtuse võrra.
- B35 Üldiselt nõuavad optiooni hinnamudelid püsiva dividenditootluse esitust. Siiski võib mudeleid muuta, et kasutada püsiva kasvutempo esituse asemel eeldatavaid dividendide summasid. Üksus võib kasutada kas eeldatavat püsivat kasvutempot või eeldatavaid makseid. Kui üksus kasutab viimast, siis peaks ta võtma dividendide suurenemisel arvesse mineviku suundumust. Näiteks kui ettevõtte poliitika on üldiselt olnud suurendada dividende keskmiselt kolm protsenti aastas, siis ei peaks optiooni väärtus eeldama fikseeritud dividendi summat kuni optiooni kehtivusaja lõpuni, välja arvatud juhul, kui selliseid järeldusi toetavad tõendid.
- B36 Üldiselt peaksid järeldused eeldatavate dividendide kohta põhinema avalikult kättesaadaval teabel. Üksus, mis ei maksa dividende ja millel ei ole ka plaanis seda teha, peaks arvestama, et eeldatav dividenditootlus on null. Siiski võidakse areneva üksuse puhul, mis pole minevikus dividende maksnud, eeldada, et dividendide maksmisega alustatakse oma töötajate aktsioptionide eeldatud kehtivusaja jooksul. Need üksused võiksid kasutada oma keskmist varasemat dividenditootlust (null) ning asjakohaselt võrreldava sarnase rühma keskmist dividenditootlust.

Riskivaba intressimäär

- B37 Tavaliselt on riskivaba intressimäär väljendatud püsiva tulukusega, mida käesoleval ajamomendil võimaldavad selle riigi poolt emiteeritud null kupongiintressiga võlakirjad, mille valuutas on täitmishind väljendatud, ja mille järelejäänud kestus võrdub hindamise aluseks oleva optiooni eeldatava kestusega (tuginedes optiooni järelejäänud lepingulisele kehtivusele ning võttes seejuures arvesse eeldatavat ennetähtaegset kasutamist). Võib osutada vajalikuks kasutada asjakohast asendust, kui selliseid valitsuse emissioone ei eksisteeri või asjaolud viitavad sellele, et valitsuse nullkupongivõlakirjade emissioonist tulenev püsiv tulukus ei esinda riskivaba intressimäära (näiteks majanduse kõrge inflatsiooni korral). Samuti tuleks kasutada asjakohast asendust, kui turuosalisel võiksid tavaliselt riskivaba intressimäära määrata, kasutades pigem seda asendust kui valitsuse nullkupongivõlakirjade emissioonist tulenevat püsivat tulukust, kui nad hindavad optiooni õiglast väärtust, mille kehtivusaeg on eeldatavalt võrdne hinnatava optiooni tähtajaga.

Kapitali struktuuri mõjud

- B38 Tavaliselt kirjutavad kaubeldavaid aktsioptione kolmandad osapooled, mitte üksused ise. Kui selliseid aktsioptione kasutatakse, annab kirjutaja optiooni omanikule aktsiaid. Need aktsiad saadakse olemasolevatelt omanikelt. Seega pole aktsioptionide kasutamisel lahjendavat mõju.

- B39 Seevastu, kui aktsiaoptioone väljastab üksus, siis nende aktsiaoptioonide kasutamisega emiteeritakse uusi aktsiaid (kas emiteeritakse tegelikult või emiteeritakse aineliselt, juhul kui kasutatakse aktsiaid, mis on eelnevalt tagasi ostetud ja omandis hoitud). Võttes arvesse, et aktsiaid emiteeritakse pigem täitmishinnas kui täitmise kuupäeval kehtivas turuhinnas, siis see tegelik või potentsiaalne lahjendamine võib vähendada aktsia hinda, nii et optiooni omanik ei saa täitmisel sama suurt tulu nagu siis, kui ta kasutaks sarnast kaubeldavat optiooni, mis ei lahjenda aktsia hinda.
- B40 Kas sellel on võimaldatud aktsiaoptioonidele oluline mõju, sõltub eri teguritest, nagu uute optioonide kasutamise käigus emiteeritavate aktsiate hulk võrreldes juba emiteeritud aktsiate hulga. Samuti, kui turg juba eeldab, et optioonide võimaldamine toimub, võib turg juba olla potentsiaalse lahjendamise arvestanud võimaldamise kuupäeva aktsia hinda.
- B41 Siiski peaks üksus arvesse võtma, kas tulevases aktsiaoptiooni kasutamisest võib tuleneda lahjendav mõju võimaldamise kuupäeval hinnatud õiglasele väärtusele. Optiooni hinnamudeleid võib rakendada nii, et nad võtaksid seda potentsiaalset lahjenemise mõju arvesse.

Omakapitaliga arveldatud aktsiapõhise makse kokkulepete muudatused

- B42 Paragrahviga 27 nõutakse, et hoolimata mis tahes tingimuste muutmisest, mille alusel neid aktsiaid võimaldati, või mis tahes omakapitaliinstrumentidega arveldamise võimaldamise tühistamistest peaks üksus vähemalt kajastama saadud teenused mõõdetuna võimaldamise kuupäeval kehtinud omakapitaliinstrumenti õiglases väärtuses, välja arvatud juhul, kui omakapitaliinstrumentide üleandmist ei toimu võimaldamise kuupäeval kindlaks määratud omandi üleandmise tingimuste mittetäitmise tõttu (välja arvatud turutingimused). Lisaks kajastab üksus muudatuste mõjud, mis suurendavad aktsiapõhise makse kokkuleppe kogu õiglast väärtust või on mõnel muul viisil töötajale kasulikud.
- B43 Selleks et rakendada paragrahvi 27 nõudeid:
- kui muudatus suurendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust (nt vähendades täitmishinda), mõõdetuna kohe enne ja pärast muudatust, siis peaks üksus õiglase väärtuse juurdekasvu kajastama saadud teenuste maksumuses, mille eest on võimaldatud omakapitaliinstrumente. Õiglase väärtuse juurdekasv on muutmise päeval hinnatud muudetud omakapitaliinstrumenti ja esialgse omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse vahe. Kui muutmine leiab aset omandi üleandmise perioodil, siis lisaks summale, mis põhineb võimaldamise kuupäeval hinnatud algsete omakapitaliinstrumentide õiglasel väärtusel, mis on kajastatud algse omandi üleandmise järelejäänud perioodi kohta, lisatakse hinnatud summasse võimaldatud lisanduv õiglane väärtus, mis on kajastatud saadud teenuste eest, alates muutmise kuupäevast kuni muudetud omakapitaliinstrumentide üleandmise kuupäevani. Kui muutmine leiab aset pärast üleandmiskuupäeva, siis kajastatakse võimaldatud lisanduv õiglane väärtus kohe või üleandmisperioodi jooksul, kui töötajal nõutakse lisaperioodi jooksul teenuste osutamist, et saada tingimusteta nende muudetud omakapitaliinstrumentide omanikuks.
 - sarnaselt, kui muutmine suurendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide hulka, siis üksus lisab muutmisel võimaldatud täiendavad omakapitaliinstrumentid muutmise kuupäeval hinnatud õiglases väärtuses summale, mis on hinnatud saadud teenuste eest võimaldatud omakapitaliinstrumentidele kooskõlas punktis a toodud nõuetega. Näiteks kui muudatus toimub omandi üleandmise perioodi jooksul, siis võimaldatud täiendavate omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus lisatakse täiendavalt alates muutmise kuupäevast kuni kuupäevani, mil täiendav omakapitaliinstrument üle antakse, saadud teenuste hulga hinnangusse, mis põhineb esialgsel võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglasel väärtusel ja mida kajastatakse järelejäänud üleandmisperioodi jooksul;
 - kui üksus muudab omandi üleandmistingimusi töötaja kasuks, näiteks lühendades omandi üleandmisperioodi või välistades tegevustulemusel põhineva tingimuse (välja arvatud turutingimused, mille muutused kajastatakse vastavalt eespool nimetatud punktile a), siis üksus võtab neid omandi üleandmise muudetud tingimusi arvesse, kui ta rakendab paragrahvide 19–21 nõudeid.

- B44 Kui üksus muudab võimaldatud omakapitaliinstrumentide tingimusi selliselt, et see vähendab aktsiapõhise makse kokkuleppe õiglase väärtuse kogusummat, või mis ei ole mõnel teisel viisil töötajale kasulikud, siis üksus jätkab kõigest hoolimata võimaldatud omakapitaliinstrumentide eest talle osutatud teenuste kajastamist nii, nagu muudatust poleks aset tehtud (välja arvatud mõne võimaldatud omakapitaliinstrumenti tühistamine, mida kajastatakse koosõlas paragrahviga 28). Näiteks:
- a) kui muutmine vähendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust, mis on hinnatud kohe enne ja pärast muudatust, siis üksus ei võta seda õiglase väärtuse vähenemist arvesse ja jätkab saadud teenuse eest vastu antava omakapitaliinstrumenti summa kajastamist, lähtudes võimaldamise kuupäeval kehtinud võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglasest väärtusest;
 - b) kui muutmine vähendab töötajale võimaldatud omakapitaliinstrumentide hulka, siis seda vähenemist kajastatakse vastavalt paragrahvi 28 nõuetele kui selle koguse võimaldamise tühistamist;
 - c) kui üksus muudab omandi üleandmistingimusi selliselt, et need ei ole töötajale kasulikud, näiteks pikendades omandi üleandmisperioodi või muutes või lisades tulemuslikkuse tingimusi (välja arvatud turutingimused, mille muutusi kajastatakse vastavalt punktile a), siis ei võta üksus paragrahve 19–21 rakendades neid muudetud omandi üleandmise tingimusi arvesse.

Sellise aktsiapõhise maksetehingu muudatuse kajastamine, mis liigitatakse rahas arveldatavast ümber omakapitaliga arveldatavaks

- B44A Kui rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu tingimusi muudetakse nii, et see muutub omakapitaliga arveldatavaks aktsiapõhiseks maksetehinguks, kajastatakse tehingut sellena muudatuse tegemise kuupäevast alates. Täpsemalt:
- a) omakapitaliga arveldatavat aktsiapõhist maksetehingut mõõdetakse muudatuse kuupäeval võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse põhjal. Omakapitaliga arveldatavat aktsiapõhist maksetehingut kajastatakse omakapitalina muudatuse kuupäeval saadud kaupade ja teenuste ulatuses;
 - b) rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguga seotud kohustise kajastamine muudatuse kuupäeva seisuga lõpetatakse sellel kuupäeval;
 - c) sellise kohustise, mille kajastamine on lõpetatud, bilansilise jääkmaksumuse ja muudatuse kuupäeval kajastatud omakapitali summa vaheline erinevus kajastatakse kohe kasumis või kahjumis.
- B44B Kui omandiõiguse üleandmise perioodi pikendatakse või lühendatakse muudatuse tulemusel, rakendatakse paragrahvi B44A nõudeid muudetud üleandmisperioodil. Paragrahvi B44A nõudeid kohaldatakse ka juhul, kui muudatus tehakse pärast omandiõiguse üleandmise perioodi.
- B44C Rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu võib tühistada või arveldada (v.a omandiõiguse üleandmise tingimuste mittetäitmise korral tühistatud tehing). Kui omakapitaliinstrumentid on võimaldatud ja üksus tuvastab omakapitaliinstrumentide võimaldamise kuupäeval rahas arveldatava aktsiapõhise makse asendamise omakapitaliinstrumentide andmisega, kohaldab ta paragrahve B44A ja B44B.

Aktsiapõhised maksetehingud kontserni üksuste vahel (2009. aasta muudatused)

- B45 Paragrahvid 43A–43C käsitlevad kontserni üksuste vaheliste aktsiapõhiste maksetehingute arvestust iga üksuse konsolideerimata või eraldiseisvates finantsaruannetes. Paragrahvid B46–B61 käsitlevad paragrahvides 43A–43C sätestatud nõuete rakendamist. Nagu märgitud paragrahvis 43D, võivad kontserni üksuste vahelised aktsiapõhised maksetehingud toimuda mitmesugustel põhjustel olenevalt asjaoludest ja tingimustest. Seepärast ei ole käesolev käsitlus ammendav ning eeldab, et kui kaupu või teenuseid saav üksus ei ole kohustatud tehingut arveldama, on tehingu näol tegemist emaaettevõtte sissemaksena tüürettevõttesse olenemata võimalikest kontsernisisestest tagasimaksekokkulepetest.

- B46 Kuigi järgnevas käsitluses keskendutakse tehingutele töötajatega, rakendatakse seda ka samasuguste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, kus kaupade tarnija või teenuste osutaja ei ole üksuse töötaja. Emaettevõtte ja tütar-ettevõtte vahel sõlmitud kokkuleppe kohaselt võib tütar-ettevõtte olla kohustatud maksma emaettevõttele töötajatele võimaldatud omakapitaliinstrumentide eraldamise eest. Allpool esitatud käsitlus ei anna vastust küsimusele, kuidas sellist kontsernisest maksekokkulepet arvestada.
- B47 Kontserni üksuste vahelistes aktsiapõhistes maksetehingutes esineb tavaliselt neli küsimust. Arusaadavuse huvides käsitletakse neid küsimusi allpool toodud näidetes emaettevõtte ja tütar-ettevõtte seisukohalt.

Aktsiapõhise makse kokkulepped, mis hõlmavad üksuse enda omakapitaliinstrumente

- B48 Esimene küsimus seisneb selles, kas järgmisi üksuse enda omakapitaliinstrumente hõlmavaid tehinguid tuleks käesoleva IFRSi nõuete kohaselt kajastada omakapitaliga või rahas arveldatavatena:
- a) üksus tagab oma töötajatele õiguse üksuse omakapitaliinstrumentide (nt aktsioptsioonid) omandamiseks ja kas valib või on kohustatud töötajate ees kohustuste täitmiseks ostma muult osapoolelt omakapitaliin-strumente (st omaaktsiad); ja
- b) üksus või tema aktsionärid tagavad oma töötajatele õiguse üksuse omakapitaliinstrumentide (nt aktsioptsioo- nid) omandamiseks ning üksuse aktsionärid tagavad vajalikud omakapitaliinstrumentid.
- B49 Üksus arvestab aktsiapõhiseid maksetehinguid, mille puhul ta saab enda omakapitaliinstrumentide eest tasuta teenuseid, omakapitaliga arveldatavatena. See kehtib sõltumata asjaolust, kas üksus soovib või on sunnitud aktsiapõhise maksetehingu alusel ostma oma kohustuste katteks teiselt osaliselt omakapitaliinstrumente või mitte. See kehtib samuti sõltumata asjaolust, kas:
- a) üksus ise või selle aktsionär(id) tagas(id) töötajatele õiguse omandada üksuse omakapitaliinstrumente; või
- b) üksus ise või selle aktsionär(id) arveldas(id) aktsiapõhise makse kokkuleppe.

- B50 Kui aktsionär on kohustatud arveldama tehingu investeerimisobjekti töötajatega, annab ta eeldatavasti vastu mitte enda, vaid investeerimisobjekti omakapitaliinstrumente. Seega, kui investeerimisobjekt on aktsionäri sama kontsernis, mõõdab aktsionär vastavalt paragrahvile 43C oma kohustust aktsionäri eraldiseisvates finantsaruannetes vastavalt rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatele nõuetele ja aktsionäri konsolideeritud finantsaruannetes vastavalt omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatele nõuetele.

Aktsiapõhised maksetehingud, mis hõlmavad emaettevõtte omakapitaliinstrumente

- B51 Teine küsimus käsitleb aktsiapõhiseid maksetehinguid sama kontserni kahe või enama üksuse vahel, mis on seotud kontserni muu üksuse omakapitaliinstrumentidega. Näiteks tagatakse tütar-ettevõtte töötajatele õigus tüta-rettevõttele osutatud teenuste eest omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente.
- B52 Seepärast käsitletakse teises küsimuses järgmisi aktsiapõhise makse kokkuleppeid:
- a) emaettevõtte tagab tütar-ettevõtte töötajatele õiguse omandada oma omakapitaliinstrumente: emaettevõttel (mitte tütar-ettevõttel) on kohustus tagada tütar-ettevõtte töötajatele omakapitaliinstrumentid; ja
- b) tütar-ettevõtte tagab oma töötajatele õiguse omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente: tütar-ettevõttel on kohustus tagada oma töötajatele omakapitaliinstrumentid.

Emaettevõtte tagab tütar-ettevõtte töötajatele õiguse omandada oma omakapita- liininstrumente (paragrahvi B52 punkt a)

- B53 Tütar-ettevõttel ei ole kohustus anda tütar-ettevõtte töötajatele emaettevõtte omakapitaliinstrumente. Seepärast mõõdab tütar-ettevõtte vastavalt paragrahvile 43B töötajatel saadud teenuseid, lähtudes omakapitaliga arveldata- vate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatest nõuetest, ja kajastab omakapitali vastava suurenemise emaettevõtte sissemaksena.

- B54 Emaettevõttel on kohustus arveldada tehing tütaretevõtte töötajatega, andes neile emaettevõtte enda omakapitaliinstrumente. Seetõttu mõõdab emaettevõtte vastavalt paragrahvile 43C oma kohustust, lähtudes omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatest nõuetest.

Tütaretevõtte tagab oma töötajatele õiguse omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente (paragrahvi B 52 punkt b)

- B55 Et tütaretevõtte ei vasta kummalegi paragrahvi 43B tingimusele, arvestab ta tehingu töötajatega rahas arveldatava tehinguna. Kõnealust nõuet rakendatakse sõltumata sellest, mil viisil omandab tütaretevõtte omakapitaliinstrumentid, et täita kohustusi oma töötajate ees.

Aktsiapõhise makse kokkulepped, mis hõlmavad töötajatele tehtavaid rahas arveldatavaid makseid

- B56 Kolmas küsimus seisneb selles, kuidas kaupade tarnijatelt või teenuste osutajatelt (sealhulgas töötajatelt) kaupu või teenuseid saav üksus peaks arvestama rahas arveldatavaid aktsiapõhiseid kokkuleppeid, kui üksusel endal ei ole kohustust tarnijatele maksta. Näiteks käsitletakse järgmisi kokkuleppeid, mille puhul emaettevõttel (mitte üksusel endal) on kohustus teha üksuse töötajatele nõutavad rahalised maksed:

- a) üksuse töötajad saavad rahalised maksed, mis on seotud üksuse omakapitaliinstrumentide hinnaga;
- b) üksuse töötajad saavad rahalised maksed, mis on seotud üksuse emaettevõtte omakapitaliinstrumentide hinnaga.

- B57 Tütaretevõttel ei ole kohustust tehingut töötajatega arveldada. Seetõttu arvestab tütaretevõtte töötajatega sooritatud tehingu omakapitaliga arveldatava tehinguna ning kajastab omakapitali vastavat suurenemist emaettevõtte sissemaksena. Seejärel hindab tütaretevõtte tehingu maksumuse ümber, võttes arvesse muutusi turuga mitteseotud üleandmistingimustes, mis ei ole vastavalt paragrahvidele 19–21 täidetud. See erineb rahas arveldatava tehingu mõtlemisest kontserni konsolideeritud finantsaruannetes.

- B58 Kuna emaettevõtte on kohustatud tehingu töötajatega arveldama ja tasu on rahas, mõõdab emaettevõtte (ja kontserni) kohustust, lähtudes paragrahvis 43C sätestatud nõuetest rahas arveldatavatele aktsiapõhiste maksetehingutele.

Töötajate üleviimine kontserni üksuste vahel

- B59 Neljas küsimus on seotud kontserni aktsiapõhise makse kokkulepetega, mis hõlmavad kontserni mitme üksuse töötajaid. Näiteks emaettevõtte võib tagada oma tütaretevõtte töötajatele õiguse omandada enda omakapitaliinstrumente tingimusel, et töötaja jätkab kontsernile teenuste osutamist teatava aja jooksul. Ühe tütaretevõtte töötaja võib omandi üleandmisperioodi jooksul minna üle teise tütaretevõttesse, ilma et see mõjutaks algse aktsiapõhise makse kokkuleppe alusel töötajale antud õigust omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente. Kui tütaretevõttel ei ole kohustust aktsiapõhist maksetehingut oma töötajatega arveldada, kajastavad nad selle omakapitaliga arveldatava tehinguna. Iga tütaretevõtte mõõdab töötajatelt saadud teenuste väärtust omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse alusel selle kuupäeva seisuga, mil emaettevõtte algselt tagas õiguse omandada kõnealuseid omakapitaliinstrumente, nagu on määratletud lisas A, võttes arvesse igas tütaretevõttes töötatud omandi üleandmisperioodi osakaalu.

- B60 Kui tütaretevõttel on kohustus arveldada tehing töötajatega emaettevõtte omakapitaliinstrumentidega, kajastab tütaretevõtte tehingu rahas arveldatava tehinguna. Iga tütaretevõtte mõõdab saadud teenuste väärtust omakapitaliinstrumentide õiglase väärtusega tagamise kuupäeval, võttes arvesse igas tütaretevõttes töötatud omandi üleandmisperioodi osakaalu. Peale selle kajastab iga tütaretevõtte omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse muutused töötaja igas tütaretevõttes töötamise aja jooksul.

- B61 Pärast töökoha vahetamist kontserni üksuste piires ei pruugi selline töötaja enam täita muid tingimusi kui lisas A määratletud turutingimus, nt töötaja lahkub töölt kontsernist enne omandi üleandmisperioodi lõppu. Sel juhul, kuna tingimuseks on kontsernis töötamine, korrigeerib iga tütaretevõtte vastavalt töötajalt eelnevalt saadud teenuste mahu alusel kajastatud summat paragrahvis 19 sätestatud tingimuste kohaselt. Seega, kui emaettevõtte tagatud õigust omandada omakapitaliinstrumente ei anta üle seoses sellega, et töötaja ei täida muid tingimusi kui turutingimus, ei kajastata kontserni ühegi üksuse finantsaruandes ühtegi kõnealusel töötajalt saadud teenustega seotud summat kumulatiivsel alusel.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 3

Äriühendused

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRSi eesmärk on parandada aruandva üksuse poolt oma finantsaruannetes *äriühenduse* ja selle mõjude kohta esitatava teabe asjakohasust, usaldusväärsust ja võrreldavust. Selle saavutamiseks kehtestatakse käesoleva IFRSiga põhimõtted ja nõuded, kuidas *omandaja*:
 - a) oma finantsaruannetes kajastab ja mõõdab omandatud *eristatavaid* varasid, ülevõetud kohustisi ja *mittekontrollivat osalust omandatavas*;
 - b) kajastab ja mõõdab äriühenduses omandatud *firmaväärtust* või tulu soodusostust; ja
 - c) määrab kindlaks, millist teavet avalikustada, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel hinnata äriühenduse olemust ja finantsmõjusid.

RAKENDUSALA

- 2 Käesolevat IFRSi rakendatakse tehingu või muu sündmuse suhtes, mis vastab äriühenduse mõistele. Käesolevat IFRSi ei rakendata järgneva suhtes:
 - a) ühisettevõtmise moodustamisega seotud arvestus ühisettevõtmise enda finantsaruannetes.
 - b) vara või varaderühma, mis ei moodusta *äri*, omandamine. Sellistel juhtudel omandaja teeb kindlaks ja kajastab omandatud eraldiseisvad eristatavad varad (kaasa arvatud need varad, mis vastavad IAS 38-s *Immateriaalsed varad* esitatud *immateriaalsete varade* mõistele ja kajastamiskriteeriumidele) ja ülevõetud kohustised. Rühma soetusmaksumus jaotatakse eraldiseisvatele eristatavatele varadele ja kohustistele nende suhteliste *õiglase väärtuste* alusel ostmise kuupäeval. Sellise tehingu või sündmuse tagajärjel ei teki firmaväärtust.
 - c) ühise kontrolli all olevate üksuste või äride vaheline äriühendus (paragrahvides B1–B4 on toodud vastav rakendusjuhisis).
- 2 A Käesoleva standardi nõudeid ei rakendata juhul, kui investeerimisüksus (nagu määratletud IFRS 10-s Konsolideeritud finantsaruanded) omandab investeeringu tütarettevõttes, mida tuleb mõõta kasumiaruandes õiglases väärtuses.

ÄRIÜHENDUSE KINDLAKSTEGEMINE

- 3 **Üksus määrab kindlaks, kas tehing või muu sündmus on äriühendus, rakendades käesolevas IFRSis esitatud mõistet, mille kohaselt nõutakse, et omandatud varad ja ülevõetud kohustised moodustavad äri. Kui omandatud varad ei ole äri, arvestab aruandev üksus tehingut või muud sündmust vara omandamisena. Paragrahvides B5–B12D esitatakse juhised äriühenduse kindlakstegemise ja äri mõiste kohta.**

OMANDAMISMEETOD

- 4 **Iga äriühenduse arvestamisel rakendab üksus omandamise meetodit.**

- 5 Omandamise meetodi rakendamine nõuab:

- a) omandaja kindlakstegemist;
- b) omandamise kuupäeva kindlaksmääramist;

- c) omandatud eristatavate varade, ülevõetud kohustiste ja omandatavas mittekontrolliva osaluse kajastamist ja mõõtmist; ja
- d) firmaväärtuse ja soodusostust saadud tulu kajastamist ja mõõtmist.

Omandaja kindlakstegemine

6 Iga äriühenduse puhul tehakse üks ühinevatest üksustest kindlaks omandajana.

- 7 IFRS 10-s esitatud juhiseid kasutatakse omandaja kindlakstegemiseks – üksus, mis saavutab *kontrolli* teise üksuse, s. o omandatava üle. Kui äriühendus on toimunud, kuid IFRS 10-s sätestatud juhiste rakendamise ei nähtu selgelt, milline ühinevatest üksustest on omandaja, arvestatakse selle kindlaksmääramisel paragrahvides B14–B18 nimetatud tegureid.

Omandamise kuupäeva kindlaksmääramine

8 Omandaja teeb kindlaks omandamise kuupäeva, milleks on kuupäev, mil ta saavutab kontrolli omandatava üle.

- 9 Kuupäev, mil omandaja saavutab kontrolli omandatava üle, on üldiselt kuupäev, mil omandaja annab juriidiliselt üle tasu, omandab omandatava varad ja võtab üle kohustised – tehingu lõpetamise kuupäev. Kuid omandaja võib saavutada kontrolli tehingu lõpetamise kuupäevast varasemal või hilisemal kuupäeval. Näiteks omandamise kuupäev eelneb tehingu lõpetamise kuupäevale, kui kirjaliku lepinguga sätestatakse, et omandaja saavutab kontrolli omandatava üle tehingu lõpetamise kuupäevast varasemal kuupäeval. Omandaja arvestab kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid omandamise kuupäeva kindlakstegemisel.

Omandatud eristatavate varade, ülevõetud kohustiste ja omandatavas mittekontrolliva osaluse kajastamine ja mõõtmine

Kajastamispõhimõtte

- 10 Omandamise kuupäeva seisuga kajastab omandaja firmaväärtusest eraldi omandatud eristatavad varad, ülevõetud kohustised ja mittekontrolliva osaluse omandatavas. Omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste kajastamine toimub paragrahvides 11 ja 12 sätestatud tingimuste kohaselt.

Kajastamistingimused

- 11 Omandamise meetodi rakendamisel kajastamise tingimustele vastamiseks peavad omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised vastama *Finantsaruandluse kontseptuaalses raamistikus* esitatud varade ja kohustiste mõistetele omandamise kuupäeval. Näiteks kulutused, mida omandaja eeldatavasti teeb, kuid ei ole kohustatud tegema tulevikus, et viia ellu oma plaan omandatava tegevuse lõpetamiseks või omandatava töötajatega töösuhte lõpetamiseks või nende ümberpaigutamiseks, ei ole kohustised omandamise kuupäeval. Seetõttu ei kajasta omandaja neid kulutusi omandamise meetodi rakendamisel. Selle asemel kajastab omandaja neid kulutusi ühinemisjärgsetes finantsaruannetes kooskõlas teiste IFRS-idega.
- 12 Lisaks, selleks et vastata kajastamise tingimustele omandamise meetodi rakendamisel, peavad omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised olema osa sellest, mida omandaja ja omandatav (või selle eelmised omanikud) vahetasid äriühenduse tehingus, mitte olema eraldiseisvate tehingute tulemuseks. Omandaja rakendab paragrahvides 51–53 toodud juhiseid, et määrata kindlaks, millised omandatud varad või ülevõetud kohustised on osa omandatava eest antavast vahetusest ja millised, kui neid on, tulenevad eraldiseisvatest tehingutest, mida tuleb arvestada vastavalt nende sisule ja rakendatavatele IFRS-idele.
- 13 Kajastamispõhimõtte ja -tingimuste rakendamine omandaja poolt võib tingida selliste mõningate varade ja kohustiste kajastamise, mida omandatav ei olnud kajastanud eelnevalt varade ja kohustistena oma finantsaruannetes. Näiteks omandaja kajastab omandatud eristatavaid immateriaalseid varad, nagu näiteks kaubamärk, patent või kliendisuhe, mida omandatav ei kajastanud varadena oma finantsaruannetes, sest ta töötas need välja üksusesiseselt ja kajastas nendega seotud väljaminekud kuludes.
- 14 Paragrahvides B31–B40 esitatakse juhised immateriaalsete varade kajastamise kohta. Paragrahvides 21A–28B määratletakse eristatavate varade ja kohustiste liigid, mis hõlmavad objekte, mille puhul sätestatakse käesolevas IFRS-is piiratud erandid kajastamispõhimõttest ja -tingimustest.

Äriühenduses omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste liigitamine või määratlemine

- 15 **Omandamise kuupäeval omandaja liigitab või määratleb omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised, nagu on vajalik teiste IFRSide edaspidiseks rakendamiseks. Omandaja teeb sellised liigitamised või määratlemised omandamise kuupäeval eksisteerivate lepinguliste tingimuste, majandustingimuste, oma tegevuspoliitika või arvestusmeetodite ja muude asjakohaste tingimuste alusel.**
- 16 Mõnes olukorras nähakse IFRSidega ette erinev arvestus sõltuvalt sellest, kuidas üksus konkreetset vara või kohustist liigitab või määratleb. Omandamise kuupäeval olemasolevate asjaomaste tingimuste alusel omandaja poolt tehtavate liigituste või määratluste näideteks on, kuid mitte ainult:
- a) konkreetsete finantsvarade ja -kohustiste liigitamine õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana või soetusmaksumuses mõõdetud finantsvaradeks ja -kohustisteks või õiglasel väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvaraks vastavalt IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*;
 - b) tuletisinstrumenti määratlemine riskimaandamisinstrumentina kooskõlas IFRS 9-ga; ja
 - c) selle hindamine, kas varjatud tuletisinstrument tuleks eraldada aluslepingust kooskõlas IFRS 9-ga (mis on „liigitamise“ küsimus, nagu käesolevas IFRSis kasutatakse seda mõistet).
- 17 Käesolevas IFRSis sätestatakse erand paragrahvis 15 toodud põhimõttest:
- a) rendilepingu, milles omandatav on rentnik, liigitamine kasutusrendiks või kapitalirendiks kooskõlas IFRS 16-ga *Rendiarvestus*;
 - b) [välja jäetud]

Omandaja liigitab need lepingud lepinguliste tingimuste ja muude tegurite alusel lepingu sõlmimise ajal (või kui lepingu tingimused on muudetud viisil, mis muudaks selle liigitust, siis selle muudatuse kuupäeval, milleks võib olla omandamise kuupäev).

Mõõtmispõhimõte

- 18 **Omandaja mõõdab omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes.**
- 19 Iga äriühenduse puhul mõõdab omandaja omandamise kuupäeval omandatavas üksuses mittekontrolliva osaluse komponendid, mis on praegused omandiõiguse osalused ja annavad nende omanikele õiguse üksuse netovarade proportsionaalsele osale likvideerimise korral kas:
- a) õiglasel väärtuses või
 - b) praeguste omandiõiguse instrumentide proportsionaalse osana omandatava üksuse eristatava netovarana kajastatud summades.

Mittekontrolliva osaluse kõik muud komponendid mõõdetakse nende omandamise kuupäeva seisul õiglastes väärtustes, kui IFRSidega ei ole nõutud muud mõõtmisalusust.

- 20 Paragrahvides 24–31A sätestatakse eristatavate varade ja kohustiste liigid, mis sisaldavad objekte, mille puhul nähakse käesoleva IFRSiga ette piiratud erandid mõõtmispõhimõttest.

Erandid kajastamis- ja mõõtmispõhimõtetest

- 21 Käesolevas IFRSis sätestatakse piiratud erandid kajastamis- ja mõõtmispõhimõtetest. Paragrahvides 21A–31A määratletakse nii konkreetsete objektid, mille kohta on erandid sätestatud, kui ka nende erandite olemus. Omandaja arvestab neid objekte rakendades paragrahvides 21A–31A esitatud nõudeid, millest tulenevalt mõnda objekti:

- a) kajastatakse kas rakendades kajastamistingimusi lisaks paragrahvides 11 ja 12 nimetatutele või rakendades teiste IFRSi nõudeid, mille puhul tulemused erinevad kajastamis põhimõtte ja -tingimuste rakendamisel saadavatest tulemustest;
- b) mõõdetakse muus summas kui nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes.

Erandid kajastamis põhimõttest

*IAS 37 või IFRIC 21 rakendusala*se kuuluvad kohustised ja tingimuslikud kohustised

- 21A Paragrahvi 21B rakendatakse kohustiste ja tingimuslike kohustiste suhtes, mis kuuluksid IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* või IFRIC 21 *Lõivud* rakendusala, kui need oleksid tekkinud eraldi, mitte äriühenduses.
- 21B *Finantsaruandluse kontseptuaalses raamistikus* on kohustis määratletud kui üksusel möödunud sündmustest tekkinud kehtiv kohustus kanda majandusressurs üle. IAS 37 rakendusala kuuluva eraldise või tingimusliku kohustise puhul rakendab omandaja IAS 37 paragrahve 15–22, et teha kindlaks, kas omandamise kuupäeval on olemas möödunud sündmustest tulenev eksisteeriv kohustus. IFRIC 21 rakendusala kuuluva lõivu puhul rakendab omandaja IFRIC 21, et teha kindlaks, kas kohustav sündmus, millest tuleneb kohustus lõivu maksta, on omandamise kuupäevaks toimunud.
- 21C Paragrahvi 21B kohaselt kindlaks tehtud eksisteeriv kohustus võib vastata paragrahvi 22 punktis b sätestatud tingimusliku kohustise määratlusele. Kui see nii on, siis rakendatakse selle tingimusliku kohustise suhtes paragrahvi 23.

Tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad

- 22 IAS 37-s on tingimuslik kohustus määratletud järgmiselt:
- a) võimalik möödunud sündmusest tekkinud kohustus, mille olemasolu kinnitab vaid ühe või mitme ebakindla tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis ei ole täielikult üksuse kontrolli all; või
- b) eksisteeriv möödunud sündmustest tekkinud kohustus, kuid mida ei ole kajastatud, sest:
- i) ei ole tõenäoline, et kohustuse arveldamiseks tuleb loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse, või
- ii) kohustuse summat ei saa piisava usaldusväärusega mõõta.
- 23 Omandaja kajastab omandamise kuupäeva seisuga äriühenduses ülevõetud tingimuslikku kohustist, kui see on eksisteeriv kohustus, mis tuleneb möödunud sündmustest ja selle õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärset. Seega vastupidiselt IAS 37 paragrahvi 14 punktile b ning paragrahvidele 23, 27, 29 ja 30 kajastab omandaja äriühenduses ülevõetud tingimuslikku kohustist omandamise kuupäeval ka siis, kui ei ole tõenäoline, et kohustuse arveldamiseks on vaja loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse. Käesoleva IFRSi paragrahvis 56 sätestatakse juhised tingimuslike kohustiste edaspidise arvestamise kohta.
- 23A Standardis IAS 37 määratletakse tingimuslik vara „võimaliku varana, mis tuleneb minevikusündmustest ning mille olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindel ja mida üksus täielikult ei kontrolli“. Omandaja ei kajasta tingimuslikku vara omandamise kuupäeva seisuga.

Erandid kajastamis - ja mõõtmis põhimõtetest

Tulumaks

- 24 Omandaja kajastab ja mõõdab edasilükkunud tulumaksu vara või kohustist, mis tuleneb äriühenduses omandatud varadest ja ülevõetud kohustistest kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.
- 25 Omandaja arvestab omandatava ajutiste erinevuste ja edasikandmiste potentsiaalset maksumõju, mis eksisteerib omandamise kuupäeval või tuleneb omandamise tagajärjel kooskõlas IAS 12-ga.

Hüvitised töötajatele

- 26 Omandaja kajastab ja mõõdab kohustist (või vara selle olemasolu korral), mis on seotud omandatava töötajate hüvitiste kokkulepetega, kooskõlas IAS 19-ga *Hüvitised töötajatele*.

Hüvitusvarad

- 27 Äriühenduses võib müüja lepingu alusel hüvitada omandajale kõikide või osade teatud varade või kohustistega seotud võimaliku sündmuse või ebakindluse tagajärje. Näiteks võib müüja hüvitada omandajale kahjud, mis ületavad määratletud summat, seoses võimalikust sündmusest tuleneva kohustisega; teisisõnu, müüja tagab, et omandaja kohustis ei ületa määratletud summat. Selle tulemusena saab omandaja hüvitusvara. Omandaja kajastab hüvitatava objektiga samaaegselt hüvitusvara, mis on mõõdetud samal alusel kui hüvitatav objekt, arvestades vajadust väärtuse allahindluse järele ebatõenäoliselt laekuvate summade osas. Seetõttu, kui hüvitamine on seotud vara või kohustisega, mida kajastatakse omandamise kuupäeval ja mõõdetakse selle omandamise kuupäeva õiglasel väärtuses, kajastab omandaja hüvitusvara omandamise kuupäeval ja mõõdetuna omandamise kuupäeva õiglasel väärtuses. Õiglasel väärtuses mõõdetud hüvitusvara puhul sisaldub mõju, mis tuleneb laekuvuse tõenäosuse hinnanguga seotud ebakindlusest edaspidiste rahavoogude kohta, õiglase väärtuse mõõtmistulemuses ja eraldi väärtuse allahindlus ei ole vajalik (paragrahvis B41 sätestatakse vastav rakendusjuhis).
- 28 Teatud asjaolude korral võib hüvitamine puudutada vara või kohustist, mis on erand kajastamis- või mõõtmispõhimõtetest. Näiteks võib hüvitamine puudutada tingimuslikku kohustist, mida ei ole kajastatud omandamise kuupäeval, sest selle õiglast väärtust ei saa mõõta usaldusväärselt sellel kuupäeval. Alternatiivselt võib hüvitamine puudutada näiteks sellist vara või kohustist, mis tuleneb töötajate hüvitisest, mida mõõdetakse muul alusel kui omandamise kuupäeva õiglasel väärtuses. Nende asjaolude korral kajastatakse ja mõõdetakse hüvitusvara, kasutades eeldusi, mis on kooskõlas hüvitatud objekti mõõtmisel kasutatud eeldustega, arvestades juhtkonna hinnangut hüvitusvara laekuvuse kohta ja hüvitatud summa mis tahes lepingulisi piiranguid. Paragrahvis 57 sätestatakse juhised hüvitusvara edaspidise arvestamise kohta.

Rendid, mille puhul omandatav on rentnik

- 28A Omandaja kajastab kasutamisoiguse esemeks olevat vara ja rendikohustisi IFRS 16 kohaselt kindlaks tehtud rentide puhul, milles omandatav on rentnik. Omandaja ei ole kohustatud kajastama kasutamisoiguse esemeks olevat vara ja rendikohustisi
- a) rentide puhul, mille rendiperiood (vastavalt IFRS 16-s esitatud määratlusele) lõpeb 12 kuu jooksul pärast omandamiskuupäeva, või
- b) rentide puhul, mille alusvara väärtus on väike (vastavalt IFRS 16 paragrahvidele B3–B8).
- 28B Omandaja mõõdab rendikohustist järelejäänud rendimaksete nüüdisväärtuses (vastavalt IFRS 16-s esitatud määratlusele), nagu oleks omandatud rent omandamiskuupäeva seisuga uus rent. Omandaja mõõdab kasutamisoiguse esemeks olevat vara samas summas nagu rendikohustist, mida on korrigeeritud vastavalt turutingimustega võrreldes soodsamatele või ebasoodsamatele renditingimustele.

*Erandid mõõtmispõhimõttest**Tagasiomandatud õigused*

- 29 Omandaja mõõdab immateriaalse varana kajastatud taasomandatud õiguse väärtust seotud lepingu allesjäänud lepingupõhise tähtaja alusel, olenemata sellest, kas turuosalisel võtaksid selle õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse lepingu võimalikku pikendamist. Paragrahvides B35 ja B36 esitatakse vastav rakendusjuhis.

Aktsiapõhised maksetehingud

- 30 Omandaja mõõdab kohustise või omakapitaliinstrumendi, mis on seotud omandatava aktsiapõhiste maksetehingutega või omandatava aktsiapõhiste maksetehingute asendamisega omandaja aktsiapõhiste maksetehingutega, kooskõlas IFRS 2-s *Aktsiapõhine makse* toodud meetodiga omandamise kuupäeval. (Käesolev IFRS viitab selle meetodi tulemusel kui aktsiapõhise maksetehingu „turupõhisele mõõtmistulemusel“.)

Müügiks hoitavad varad

- 31 Omandaja mõõdab omandatud põhivara (või müügigrupi), mis on liigitatud müügiks hoitavaks omandamise kuupäeval kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* õiglasel väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused kooskõlas selle standardi paragrahvidega 15–18.

Kindlustuslepingud

- 31A Omandaja mõõdab IFRS 17 *Kindlustuslepingud* rakendusallas kuuluvate lepingute gruppi, mis on omandatud äriühenduses, ja mis tahes vara kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul, nagu sätestatud IFRS 17-s, omandamise kuupäeval kohustise või varana kooskõlas IFRS 17 paragrahvidega 39 ja B93–B95F.

Firmaväärtuse ja soodusostust saadud tulu kajastamine ja mõõtmine

- 32 Omandaja kajastab firmaväärtust omandamise kuupäeva seisuga ja mõõdetuna vahena, mille võrra allpool toodud punkt a ületab punkti b:

a) järgmiste alapunktide summa:

- i) üleantud tasu, mis on mõõdetud käesoleva IFRSi kohaselt ja mis üldiselt peab olema omandamise kuupäeva õiglasel väärtuses (vt paragrahv 37);
- ii) iga mittekontrolliva osaluse summa omandatavas, mis on mõõdetud kooskõlas käesoleva IFRSiga; ja
- iii) etappidena toimuva äriühenduse puhul (vt paragrahvid 41 ja 42) omandajale eelnevalt omandatavas kuulunud *omakapitali osaluse* õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga;

b) omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosumma, mis on mõõdetud käesoleva IFRSi kohaselt.

- 33 Äriühenduses, kus omandaja ja omandatav (või selle endised omanikud) vahetavad ainult omakapitali osalusi, võib omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglane väärtus olla usaldusväärsemalt mõõdetav kui omandaja omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglane väärtus. Sellisel juhul määrab omandaja firmaväärtuse summa kindlaks, kasutades üleantud omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglase väärtuse asemel omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglast väärtust. Selleks et määrata kindlaks firmaväärtuse suurus äriühenduses, milles tasu üle ei anta, kasutab omandaja talle omandatavas kuuluva osaluse õiglast väärtust omandamise kuupäeva seisuga, mitte üleantud tasu õiglast väärtust omandamise kuupäeva seisuga (paragrahvi 32 punkti a alapunkt i). Paragrahvides B46–B49 sätestatakse vastav rakendusjuhhis.

Soodusostud

- 34 Mõnikord sooritab omandaja soodusostu, mis on äriühendus, milles paragrahvi 32 punktis b toodud summa ületab paragrahvi 32 punktis a nimetatud summade kogusumma. Kui see vahe jääb alles pärast paragrahvis 36 toodud nõuete rakendamist, kajastab omandaja tekkinud tulu kasumiaruandes omandamise kuupäeval. Tulu omistatakse omandajale.
- 35 Soodusost võib esineda näiteks äriühenduses, mis on sundmüük, mille korral müüja tegutseb sunni all. Kuid paragrahvides 22–31A käsitletud teatud objektide kajastamise või mõõtmise eranditest võib samuti tuleneda soodusostult kajastatav tulu (või kajastatava tulu summa muutus).
- 36 Enne tulu kajastamist soodusostult hindab omandaja uuesti, kas ta on õigesti kindlaks teinud kõik omandatud varad ja kõik ülevõetud kohustised ning kajastab sellise ülevaatus käigus kindlakstehtud täiendavad varad või kohustised. Seejärel vaatab omandaja üle protseduurid, mida kasutati käesoleva IFRSi kohaselt kajastatavate summade mõõtmiseks omandamise kuupäeval kõikide järgmiselt loetletute suhtes:

- a) omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised;
- b) olemasolu korral mittekontrolliv osalus omandatavas;

- c) etappidena toimuva äriühenduse puhul, omandajale eelnevalt kuulunud omakapitali osalus omandatavas; ja
- d) üleantud tasu.

Käesoleva ülevaate eesmärk on tagada, et mõõtmistel võetaks asjakohaselt arvesse kogu olemasolev teave omandamise kuupäeva seisuga.

Üleantud tasu

- 37 Äriühenduses üleantud tasu mõõdetakse õiglasel väärtusel, mis arvutatakse omandaja poolt üleantud varade, omandaja kohustiste omandatava endiste omanike ees ja omandaja poolt emiteeritud omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglaste väärtuste summana. (Kuid omandaja aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede mis tahes osa, mis vahetatakse omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu ja mis sisaldub äriühenduses üleantud tasus, mõõdetakse pigem kooskõlas paragrahviga 30 kui õiglasel väärtusel.) Näideteks tasu võimalikest vormidest on raha, muud varad, omandaja äri või tütarettevõtte, *tingimuslik tasu*, liht- või eelisomakapitaliinstrumendid, optsioonid, ostutähed ja ühisomanduses olevate üksuste liikmete osalused.
- 38 Üleantud tasu võib sisaldada omandaja varasid või kohustusi, mille bilansiline jääkmaksumus erineb nende õiglastest väärtustest omandamise kuupäeval (näiteks omandaja mitterahalised varad või äri). Sellisel juhul mõõdab omandaja üleantud varad või kohustised ümber nende õiglastesse väärtustesse omandamise kuupäeva seisuga ja kajastab tulenevad kasumid või kahjumid (olemasolu korral) kasumiaruandes. Kuid mõnikord jäävad üleantud varad või kohustised pärast äriühendust ühinenud üksusesse (näiteks seetõttu, et varad või kohustised anti üle omandatavale, mitte selle endistele omanikele) ja seega säilitab omandaja kontrolli nende üle. Sellises olukorras mõõdab omandaja neid varasid ja kohustusi nende bilansilises jääkmaksumuses vahetult enne omandamise kuupäeva ega kajasta enne ja pärast äriühendust kontrollitavatelt varadelt või kohustistelt tulenevat kasumit või kahjumit kasumiaruandes.

Tingimuslik tasu

- 39 Omandaja poolt omandatava eest üleantav tasu sisaldab vara või kohustist, mis tuleneb tingimusliku tasu kokkuleppes (vt paragrahv 37). Omandaja kajastab tingimusliku tasu omandamise kuupäeva õiglase väärtuse omandatava eest üleantud tasu osana.
- 40 Omandaja liigitab finantsinstrumendi mõistele vastava tingimusliku tasu maksmise kohustuse finantskohustise või omakapitalina kooskõlas IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamise* paragrahvis 11 esitatud omakapitaliinstrumendi ja finantskohustise mõistetega. Omandaja liigitab varana õiguse tagasi saada eelnevalt üleantud tasu, kui kindlaks määratud tingimused on täidetud. Paragrahvis 58 sätestatakse juhised tingimusliku tasu edaspidise arvestamise kohta.

Täiendavad juhised omandamise meetodi rakendamiseks teatud liiki äriühenduste suhtes

Äriühenduse toimumine etappidena

- 41 Omandaja saavutab mõnikord kontrolli omandatava üle, milles ta omab omakapitali osalust, vahetult enne omandamise kuupäeva. Näiteks 31. detsembril 20X1 kuulub üksusele A 35 protsenti mittekontrollivat omakapitali osalust üksuses B. Sellel kuupäeval ostab üksus A täiendava 40 protsendilise osaluse üksuses B, mis annab talle kontrolli üksuse B üle. Käesolevas IFRSis viidatakse sellisele tehingule kui äriühenduse toimumisele etappidena, mida mõnikord nimetatakse ka etapiviisiliseks omandamiseks.
- 42 Etappidena toimuva äriühenduse puhul mõõdab omandaja talle eelnevalt omandatavas kuulunud omakapitali osaluse ümber selle omandamise kuupäeva õiglasel väärtusel ja kajastab tuleneva kasumi või kahjumi (olemasolu korral) kasumiaruandes või muus koondkasumis, nagu asjakohane. Eelnevatel aruandeperioodidel võib omandaja olla kajastanud muus koondkasumis muutusi talle omandatavas kuuluva omakapitali osaluse väärtuses. Sellisel juhul kajastatakse muus koondkasumis kajastatud summa samal alusel, nagu oleks nõutav siis, kui omandaja oleks otseselt võõrandanud talle eelnevalt kuulunud omakapitali osaluse.

42A Kui ühissettevõtmise (nagu määratletud IFRS 11-s *Ühissettevõtmised*) üks osaline omandab kontrolli ettevõttes, mille puhul on tegemist ühistegevusega (nagu määratletud IFRS 11-s), ja kui tal olid vahetult enne omandamise kuupäeva õigused selle ühistegevuse varadele ja kohustused seoses tema kohustistega, on tehing äriühenduse toimumine etappidena. Seepärast peab omandaja rakendama äriühenduse etappidena toimumise nõudeid, sealhulgas ühistegevuses varem olnud osaluste uuesti mõõtmist paragrahvis 42 kirjeldatud viisil. Seda tehakse mõõdab omandaja kogu varem ühistegevuses olnud osaluse uuesti.

Ilma tasu üleandmiseta toimunud äriühendus

43 Omandaja omandab mõnikord kontrolli omandatava üle ilma tasu üle andmata. Selliste ühenduste suhtes rakendub äriühenduse arvestamise omandamismeetod. Sellisteks asjaoludeks on:

- a) omandatav ostab tagasi piisava arvu enda aktsiaid selleks, et olemasolev investor (omandaja) saavutaks kontrolli;
- b) vähemuse vetoõigused aeguvad, mis takistasid varem omandajat kontrollimast omandatavat, milles omandajale kuulus häälteenus;
- c) omandaja ja omandatav lepivad kokku ühendada oma ärid vaid lepingu alusel. Omandaja ei kannu üle mitte mingit tasu omandatavas kontrolli saavutamise eest ja ei oma mitte mingit omakapitali osalust omandatavas omandamise kuupäeval ega ka varem. Näideteks vaid lepingu alusel toimunud äriühendustest on kahe äri ühendamine üheks „stapling“ kokkuleppe alusel või kaasnõuetatud äriühingu moodustamine.

44 Vaid lepingu alusel toimivas äriühenduses omistab omandaja omandatava omanikele omandatava netovara summa, mis on kajastatud kooskõlas käesoleva IFRSiga. Teisisõnu, omandatavas teistele osapooltele peale omandaja kuuluvad omakapitali osalused on mittekontrollivad osalused omandaja ühinemisejärgsetes finantsaruannetes ka juhul, kui selle tulemusena kõik omakapitali osalused omandatavas omistatakse mittekontrollivale osalusele.

Mõõtmisperiood

45 Kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud selle aruandeperioodi lõpuks, mil ühendus toimub, näitab omandaja oma finantsaruannetes esialgsed summad objektide kohta, mille puhul on arvestamine lõpuni viimata. Mõõtmisperioodil korrigeerib omandaja tagasiulatuvalt omandamise kuupäeval kajastatud esialgsed summad, et võtta arvesse uut teavet, mis on saadud omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta ning mis teada olemise korral oleks mõjutanud selle kuupäeva seisuga kajastatud summade mõõtmist. Mõõtmisperioodil kajastab omandaja ka täiendavad varad või kohustised, kui saadakse uut teavet omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta ning mis teadaolemise korral oleks tinginud nende varade ja kohustiste kajastamise selle kuupäeva seisuga. Mõõtmisperiood lõpeb otsekohe pärast seda, kui omandaja saab teavet, mida ta otsis omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta või kui ta saab teada, et rohkem teavet ei ole võimalik saada. Kuid mõõtmisperiood ei tohi olla pikem kui üks aasta alates omandamise kuupäevast.

46 Mõõtmisperiood on omandamise kuupäevale järgnev periood, mille jooksul omandaja võib korrigeerida äriühenduse kohta kajastatud esialgseid summasid. Mõõtmisperiood annab omandajale piisavalt aega, saamaks teavet järgmiselt loetletute kindlakstegemiseks ja mõõtmiseks omandamise kuupäeva seisuga kooskõlas käesoleva IFRSi nõuetega:

- a) omandatud eristatavad varad, ülevõetud kohustised ja mittekontrolliv osalus omandatavas;
- b) omandatava eest üleantud tasu (või muu summa, mida kasutati firmaväärtuse mõõtmisel);
- c) etappidena toimuva äriühenduse puhul omandajale eelnevalt kuulunud omakapitali osalus omandatavas ja
- d) tulenev firmaväärtus või tulu soodusostult.

- 47 Omandaja võta arvesse kõiki asjakohaseid tegureid selle kindlaksmääramisel, kas pärast omandamise kuupäeva saadud teave peaks tingima kajastatud esialgsete summade korrigeerimise või kas see teave tuleneb pärast omandamise kuupäeva toimunud sündmustest. Asjakohaste tegurite hulka kuulub täiendava teabe saamise kuupäev ja see, kas omandaja saab kindlaks teha põhjuse esialgsete summade muutmiseks. Varsti pärast omandamise kuupäeva saadud teave kajastab tõenäolisemalt omandamise kuupäeval eksisteerinud asjaolusid kui mitu kuud hiljem saadud teave. Vara müük kolmandale osapoolle varsti pärast omandamise kuupäeva summa eest, mis erineb oluliselt vara sellel kuupäeval mõõdetud esialgsest õiglasest väärtusest, viitab tõenäoliselt veale esialgses summas, välja arvatud juhul, kui selle õiglast väärtust muutnud vahepealse perioodi sündmust on võimalik kindlaks teha.
- 48 Omandaja kajastab suurenemise (vähenemise) eristatava vara (kohustise) kohta kajastatud esialgses summas firma-väärtuse vähenemise (suurenemise) kaudu. Kuid mõõtmisperioodil saadud uus teave võib mõnikord tingida mitme vara või kohustise esialgse summa korrigeerimise. Näiteks võib omandaja olla üle võtnud kohustise maksta kahjutasu seoses õnnetusega ühes omandatava rajatises, millest osa või kõik kaetakse omandatava vastutuskindlustuse poliisiga. Kui omandaja saab mõõtmisperioodil uut teavet selle kohustise omandamise kuupäeva õiglasest väärtuse kohta, saldeeritakse kohustise kohta kajastatud esialgse summa muutusest tulenev firmaväärtuse korrigeerimine (tervikuna või osaliselt) firmaväärtuse vastava korrigeerimisega, mis tuleneb kindlustusandjalt saadava nõude suhtes kajastatud esialgse summa muutusest.
- 49 Mõõtmisperioodil kajastab omandaja esialgsete summade korrigeerimised nii, nagu oleks äriühenduse arvestamine viidud lõpule omandamise kuupäeval. Seega parandab omandaja võrdlusandmeid finantsaruannetes esitatud eelnevate perioodide kohta vastavalt vajadusele, tehes sealhulgas muudatusi kulumis, amortisatsioonis või muudes tulu mõjudes, mis on kajastatud esmase arvestamise lõpuleviimisel.
- 50 Pärast mõõtmisperioodi lõppu parandab omandaja äriühenduse arvestamist ainult vea parandamisena kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*.

Äriühenduse tehingu osa kindlaksmääramine

- 51 **Omandajal ja omandataval võib olla eelnevalt eksisteeriv suhe või muu kokkulepe enne äriühenduse läbirääkimiste algust või nad võivad läbirääkimiste ajal sõlmida kokkuleppe, mis on äriühendusest eraldiseisev. Mõlemal juhul teeb omandaja kindlaks summad, mis ei ole osa sellest, mida omandaja ja omandatav (või selle eelmised omanikud) vahetasid äriühenduses, s.o summad, mis ei ole omandatava eest antava vahetuse osaks. Omandaja kajastab omandamise meetodi rakendamisel ainult omandatava eest üleantud tasu ning omandatava eest vahetusena omandatud varad ja ülevõetud kohustised. Eraldiseisvad tehingud arvestatakse kooskõlas asjakohaste IFRS-idega.**
- 52 Tehing, mis on sõlmitud enne ühendust omandaja poolt või nimel, või pigem peamiselt omandaja või ühinenud üksuse kasuks kui peamiselt omandatava (või tema endiste omanike) kasuks, on tõenäoliselt eraldiseisev tehing. Järgmiselt on toodud näited eraldiseisvatest tehingutest, mida ei võeta arvesse omandamise meetodi rakendamisel:
- a) tehing, millega tegelikult arveldatakse eelnevalt eksisteerinud suhteid omandaja ja omandatava vahel;
 - b) tehing, millega tasutakse omandatava töötajatele või endistele omanikele tulevaste teenuste eest; ja
 - c) tehing, millega hüvitatakse omandatavale või selle endistele omanikele omandaja kulude maksmine seoses omandamisega.

Paragrahvides B50–B62 sätestatakse vastav rakendusjuhisis.

Omandamisega seotud kulutused

- 53 Omandamisega seotud kulutused on need kulutused, mida omandaja teeb äriühenduse teostamiseks. Nende kulutuste hulka kuuluvad leidja tasud; nõustamise, õigusabi, arvestuse, hindamise ja muud ametialased või konsultatsiooni tasud; üldised halduskulud, kaasa arvatud üksusesisese omandamisega tegeleva osakonna ülalpidamise kulud; ning võla- ja omakapitaliväärtpaberite registreerimise ja emiteerimise kulud. Omandaja arvestab omandamisega seotud kulutusi kuludena perioodidel, mil kulutused tekivad ja teenuseid saadakse, välja arvatud üks erand. Võla- või omakapitaliväärtpaberite emiteerimise kulutused kajastatakse IAS 32 ja IFRS 9 kohaselt.

EDASPIDINE MÕÖTMINE JA ARVESTAMINE

54 Üldjuhul edaspidi mõõdab ja arvestab omandaja omandatud varasid, ülevõetud või tekkinud kohustisi ja äriühenduses emiteeritud omakapitaliinstrumente kooskõlas nende objektide suhtes rakendatavate teiste IFRSidega, sõltuvalt nende olemusest. Kuid käesolevas IFRSis sätestatakse juhised järgmiste äriühenduses omandatud varade, ülevõetud või tekkinud kohustiste ja emiteeritud omakapitaliinstrumentide edaspidise mõõtmise ja arvestamise kohta:

- a) tagasiomandatud õigused;
- b) omandamise kuupäeva seisuga kajastatud tingimuslikud kohustised;
- c) hüvitusvarad ja
- d) tingimuslik tasu.

Paragrahvis B63 sätestatakse asjakohane rakendusjuhised.

Tagasiomandatud õigused

55 Immateriaalse varana kajastatud tagasiomandatud õigus amortiseeritakse selle lepingu, millega vastav õigus anti, allesjäänud kehtivusaja jooksul. Omandaja, kes müüb edaspidi tagasiomandatud õiguse kolmandale osapoolale, võtab immateriaalse vara bilansilise jääkmaksumuse arvesse müügist saadava kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel.

Tingimuslikud kohustised

56 Pärast esmast kajastamist ja kuni kohustise arveldamise, tühistamise või lõppemiseni mõõdab omandaja äriühenduses kajastatud tingimusliku kohustise ühes järgmiselt toodud summadest, olenevalt sellest, kumb on kõrgem:

- a) summa, mida kajastatakse kooskõlas IAS 37-ga; ja
- b) esmalt kajastatud summa, millest on kohaldatavuse korral maha arvatud kumulatiivne amortisatsioon, mis on kajastatud kooskõlas IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* põhimõtetega.

See nõue ei kehti lepingute suhtes, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 9-ga.

Hüvitusvarad

57 Iga järgneva aruandeperioodi lõpus mõõdab omandaja hüvitusvara, mis kajastati omandamise kuupäeval samal alusel kui hüvitatud kohustis või vara, võttes arvesse mis tahes lepingulisi piiranguid selle summa kohta ja hüvitusvara puhul, mida edaspidi ei mõõdetata selle õiglasel väärtuses, juhtkonna hinnangut hüvitusvara laekuvuse kohta. Omandaja lõpetab hüvitusvara kajastamise alles siis, kui ta kasseerib vara sisse, müüb selle või kaotab muul viisil õiguse sellele.

Tingimuslik tasu

58 Mõned muutused tingimusliku tasu õiglasel väärtuses, mida omandaja kajastab pärast omandamise kuupäeva, võivad tuleneda täiendavast teabest, mida omandaja sai pärast seda kuupäeva omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta. Sellised muutused on mõõtmisperioodi korrigeerimised kooskõlas paragrahvidega 45–49. Kuid mõõtmisperioodi korrigeerimisteks ei ole muutused, mis tulenevad omandamise kuupäeva järgsetest sündmustest, nagu kasumi eesmärgi täitmine, teatava aktsiahinna saavutamine või olulise tulemuseni jõudmine uurimis- ja arendusprojektis. Omandaja arvestab tingimusliku tasu õiglase väärtuse muutusi, mis ei ole mõõtmisperioodi korrigeerimised, järgmiselt:

- a) omakapitaliks liigitatud tingimuslikku tasu ei mõõdetata ümber ja selle järgnevat arveldamist arvestatakse omakapitalis;
- b) muud tingimuslikku tasu, mis:

- i) kuulub IFRS 9 rakenduslasse, mõõdetakse õiglases väärtuses igal aruandekuupäeval, kusjuures õiglase väärtuse muutused kajastatakse kasumiaruandes kooskõlas IFRS 9-ga;
- ii) ei kuulu IFRS 9 rakenduslasse, mõõdetakse õiglases väärtuses igal aruandekuupäeval, kusjuures õiglase väärtuse muutused kajastatakse kasumiaruandes.

AVALIKUSTATAV TEAVE

59 Omandaja avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata järgmiselt toimunud äriühenduse olemust ja finantsmõju:

a) käesoleva aruandeperioodi jooksul; või

b) pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist.

60 Paragrahvis 59 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja paragrahvides B64–B66 sätestatud teabe.

61 Omandaja avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata käesoleval aruandeperioodil kajastatud korrigeerimiste finantsmõjusid, mis on seotud aruandeperioodil või eelnevatel aruandeperioodidel esinenud äriühendustega.

62 Paragrahvis 61 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja paragrahvis B67 määratletud teabe.

63 Kui käesoleva IFRSi ja teiste IFRSide kohaselt avalikustatav teave ei vasta paragrahvides 59 ja 61 sätestatud eesmärkidele, avalikustab omandaja mis tahes täiendava teabe, mis on vajalik nende eesmärkide täitmiseks.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

Jõustumiskuupäev

64 Käesolevat IFRSi rakendatakse edasiulatavalt äriühendustele, mille omandamise kuupäev on 1. juulil 2009 või hiljem algava esimese aruandeperioodi alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid käesolevat IFRSi rakendatakse ainult 30. juunil 2007 või hiljem algava aruandeperioodi alguses. Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IAS 27 (muudetud 2008).

64A [Välja jäetud]

64B *IFRSide edasiarendustega* (muudetud mais 2010) muudeti paragrahve 19, 30 ja B56 ning lisati paragrahvid B62A ja B62B. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2010 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Rakendamine peaks olema edasiulatav alates kuupäevast, mil üksus rakendas esimest korda IFRSi.

64C *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2010) lisati paragrahvid 65A–65E. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2010 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Muudatusi rakendatakse tingimuslike tasude saldode suhtes, mis tulenevad äriühendustest, mille omandamise kuupäev on enne käesoleva IFRSi (välja antud 2008) rakendamist.

64D [Välja jäetud]

64E IFRS 10-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 7 ja B13, paragrahvi B63 punkti e ja lisa A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10.

64F IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse mõõtmine* (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 20, 29, 33 ja 47, muudeti õiglase väärtuse mõistet lisa A ja muudeti paragrahve B22, B40, B43–B46, B49 ja B64. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

- 64G Dokumendiga *Investeeringisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti paragrahvi 7 ning lisati paragrahv 2A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringisüksused* varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringisüksused* esitatud muudatused.
- 64H [Välja jäetud]
- 64I Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2010.–2012. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2013) muudeti paragrahve 40 ja 58 ning lisati paragrahv 67A ja selle pealkiri. Üksus rakendab selle muudatuse edasiulatavalt äriühenduste suhtes, mille omandamiskuupäev on 1. juulil 2014 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Üksus võib muudatust varem rakendada tingimusel, et rakendatakse ka IFRS 9 ja IAS 37 (mõlemat muudetud dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2010.–2012. aasta tsükkel*). Kui üksus rakendab muudatuse varem, avalikustab ta selle asjaolu.
- 64J Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2011.–2013. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2013) muudeti paragrahvi 2 punkti a. Üksus rakendab seda muudatust edasiulatavalt 1. juulil 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 64K IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti paragrahvi 56. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.
- 64L IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve 16, 42, 53, 56, 58 ja B41 ning jäeti välja paragrahvid 64A, 64D ja 64H. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.
- 64M IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahve 14, 17, B32 ja B42, jäeti välja paragrahvid B28–B30 ning lisati paragrahvid 28A–28B koos seotud pealkirjaga. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.
- 64 N 2017. aasta mais välja antud standardiga IFRS 17 muudeti paragrahve 17, 20, 21, 35 ja B63 ning paragrahvi 31 järele lisati pealkiri ja paragrahv 31A. 2020. aasta juunis välja antud IFRS 17 muudatustega muudeti paragrahvi 31A. Üksus rakendab paragrahvi 17 muudatusi äriühenduste suhtes, mille omandamise kuupäev on pärast IFRS 17 esmase rakendamise kuupäeva. Üksus rakendab muid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 17.
- 64O Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2017) lisati paragrahv 42A. Üksus rakendab neid muudatusi äriühenduste suhtes, mille omandamise kuupäev on 1. jaanuaril 2019 või hiljem algava esimese arandeperioodi alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.
- 64P Dokumendiga *Äri mõiste* (välja antud oktoobris 2018) lisati paragrahvid B7A–B7C, B8A ja B12A–B12D, muudeti lisas A äri mõistet, muudeti paragrahve 3, B7–B9, B11 ja B12 ning jäeti välja paragrahv B10. Üksus rakendab neid muudatusi selliste äriühenduste suhtes, mille omandamise kuupäev on 1. jaanuaril 2020 või hiljem algava esimese arandeperioodi alguses või hiljem, ning selle perioodi alguses või hiljem toimuva vara omandamise suhtes. Kõnealuste muudatuste varasem kohaldamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 64Q Dokumendiga *Kontseptuaalsele raamistikule viitamine* (välja antud mais 2020) muudeti paragrahve 11, 14, 21, 22 ja 23 ning lisati paragrahvid 21A, 21B, 21C ja 23A. Üksus rakendab neid muudatusi äriühenduste suhtes, mille puhul omandamise kuupäev on 1. jaanuaril 2022 või hiljem algava esimese arandeperioodi alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal või varem ka kõiki muid dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* (välja antud märtsis 2018) tehtud muudatusi.

Üleminekusätted

- 65 Varasid ja kohustisi, mis tulenevad äriühendustest, mille omandamise kuupäevad eelnesid käesoleva IFRSi rakendamisele, ei korrigeerita käesoleva IFRSi rakendamisel.

- 65A Käesoleva IFRSi (välja antud 2008. aastal) esmakordsel rakendamisel ei korrigeerita tingimuslike tasude saldosisid, mis tulenevad äriühendustest, mille omandamiste kuupäevad eelnesid kuupäevale, mil üksus rakendas esimest korda käesolevat IFRSi. Paragrahve 65B–65E rakendatakse nende saldode edaspidisel arvestamisel. Paragrahve 65B–65E ei rakendata tingimusliku tasu saldode suhtes, mis tulenevad äriühendustest, mille omandamiskuupäev langeb kuupäevale, mil üksus rakendas käesolevat IFRSi (välja antud 2008. aastal) esimest korda, või sellele järgnevale kuupäevale. Paragrahvides 65B–65E mõeldakse äriühenduse all üksnes selliseid äriühendusi, mille omandamise kuupäev eelnes käesoleva IFRSi (välja antud 2008. aastal) rakendamise kuupäevale.
- 65B Kui äriühenduse lepingus sätestatakse ühenduse soetusmaksumuse korrigeerimine sõltuvalt tuleviku sündmustest, siis kajastab omandaja selle korrigeerimise summa ühenduse soetusmaksumuses omandamise kuupäeval, kui korrigeerimine on tõenäoline ja seda saab usaldusväärselt mõõta.
- 65C Äriühenduse lepinguga võidakse lubada ühenduse soetusmaksumuse korrigeerimisi sõltuvalt ühest või mitmest tuleviku sündmusest. Korrigeerimine võib näiteks sõltuda tuleviku perioodidel säilitatud või saavutatud kasumi teatud tasemest või emiteeritud instrumentide turuhinna säilitamisest. Tavaliselt on võimalik esitada iga sellise korrigeerimise hinnanguline summa ühenduse esmakordsel arvelevõtmisel, vähendamata selle teabe usaldusväärsust, kuigi eksisteerib teatud ebakindlus. Kui tuleviku sündmuse ei esine või kui hinnangut on vaja muuta, korrigeeritakse vastavalt äriühingu soetusmaksumust.
- 65D Kui äriühingu lepinguga nähakse ette selline korrigeerimine, ei kajastata seda korrigeerimist siiski ühenduse soetusmaksumuses ühenduse esmakordse arvestamise hetkel, kui see ei ole kas tõenäoline või seda ei saa mõõta usaldusväärselt. Kui see korrigeerimine muutub seejärel tõenäoliseks ja seda saab mõõta usaldusväärselt, siis käsitletakse täiendavat tasu ühenduse soetusmaksumuse korrigeerimisena.
- 65E Teatud juhtudel võib omandaja olla kohustatud tegema müüjale edaspidise makse hüvitusena omandaja antud varade, emiteeritud omakapitaaliinstrumentide või võetud kohustiste väärtuse vähenemise eest seoses omandatava üle kontrolli saamisega. See on näiteks nii, kui omandaja garanteerib emiteeritud omakapitali- või võlainstrumentide turuhinna, mis loeti äriühenduse soetusmaksumuse osaks, ja on kohustatud emiteerima täiendavaid omakapitali- või võlainstrumente, et taastada esialgu kindlaksmääratud soetusmaksumus. Sellistel juhtudel ei kajastata äriühenduse soetusmaksumuse suurenemist. Omakapitaaliinstrumentide puhul tasaarveldatakse täiendavate maksete õiglane väärtus esmalt emiteeritud instrumentide väärtuse samaväärse vähendamisega. Võlainstrumentide puhul loetakse täiendav makse ülekursi vähenduseks või esmase emissiooni allahindluse suurendamiseks.
- 66 Üksus, nagu näiteks ühisomanduses olev üksus, mis ei ole veel rakendanud IFRS 3 ja millel oli üks või mitu äriühendust, mille arvestamisel kasutati ostumeetodit, rakendab paragrahvides B68 ja B69 toodud üleminekusätteid.

Tulumaks

- 67 Äriühenduste puhul, mille omandamise kuupäev oli enne käesoleva IFRSi rakendamist, rakendab omandaja edasiulatavalt käesoleva IFRSiga muudetud IAS 12 paragrahvi 68 nõudeid. See tähendab, et omandaja ei korrigeeri varasemate äriühenduste arvestust kajastatud edasilükkunud tulumaksu varade eelnevalt kajastatud muutuste puhul. Kuid alates käesoleva IFRSi rakendamise kuupäevast kajastab omandaja muutused kajastatud edasilükkunud tulumaksu varades korrigeerimisena kasumiaruandes (või kui IAS 12 seda nõuab, kasumiaruande väliselt).

VIIDE IFRS 9-LE

- 67A Kui üksus rakendab selle standardi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, tuleks kõiki viiteid IFRS 9-le käsitada viidetena IAS 39-le.

IFRS 3 (2004) TAGASIVÕTMINE

- 68 Käesoleva IFRSiga asendatakse IFRS 3 *Äriühendused* (välja antud 2004).

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

omandatav	Äri või ärid, mille üle omandaja saavutab äriühenduses kontrolli.
omandaja	Üksus, mis saavutab kontrolli omandatava üle.
omandamise kuupäev	Kuupäev, mil omandaja saavutab kontrolli omandatava üle.
äri	Tegevuste ja varade integreeritud kogum, mida saab läbi viia ja juhtida eesmärgiga pakkuda klientidele kaupu või teenuseid, luua investeerimistulu (nt dividendid või intress) või luua tavapärasest tegevusest muud tulu.
äriühendus	Tehing või muu sündmus, milles omandaja saavutab kontrolli ühe või mitme äri üle. Tehingud, mida mõnikord nimetatakse „tõelisteks ühinemisteks“ või „võrdsete ühinemisteks“, on samuti äriühendused , nagu seda mõistet kasutatakse käesolevas IFRSis.
tingimuslik tasu	Tavaliselt omandaja kohustus anda täiendavad varad või omakapitali osalused üle omandatava endistele omanikele osana vahetusest omandatava üle kontrolli saamise eest, kui määratletud tuleviku sündmused toimuvad või tingimused on täidetud. Kuid tingimuslik tasu võib anda ka omandajale õiguse saada tagasi eelnevalt üleantud tasu, kui määratletud tingimused on täidetud.
omakapitali osalus	Käesolevas IFRSis kasutatakse <i>omakapitali osaluste</i> mõistet laiatähenduslikult investorile kuuluvate üksuste omandiõiguse osaluste ja ühisomanduses olevate üksuste omanike, liikmete või osalejate osaluste tähenduses.
õiglane väärtus	<i>Õiglane väärtus</i> on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasest tehingus. (vt IFRS 13.)
firmaväärtus	Vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu äriühenduses omandatud muudest varadest, mida ei ole võimalik eraldi kindlaks teha ega eraldiseisvalt kajastada.
eristatav	Vara on <i>eristatav</i> , kui see a) on kas eraldatav, st seda saab üksusest eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada, olenemata kas üksus kavatseb seda teha; või b) tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas neid õigusi saab üle anda või üksusest või muudest õigustest ja kohustustest eraldada;
immateriaalne vara	Eristatav mitterahaline vara ilma materiaalse vormita.

ühismanduses olev üksus	Üksus, mis ei ole investorile kuuluv üksus, mis annab dividende, alandab kulutusi või annab muud majanduslikku kasu otse oma omanikele , liikmetele või osalejatele. Näiteks ühismanduses olev kindlustusandja, krediidiühistu ja kooperatiiv on ühismanduses olevad üksused.
mittekontrolliv osalus	Tütarettevõtte omakapital, mis ei ole otse ega kaudselt omistatav emaettevõttele.
omanikud	Käesolevas IFRSis kasutatakse <i>omanike</i> mõistet laiatähenduslikult, hõlmates investorile kuuluvate üksuste omakapitali osaluste omanikke ja ühismanduses olevate üksuste omanikke, liikmeid või osalejaid.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

ÜHISE KONTROLLI ALL OLEVATE ÜKSUSTE ÄRIÜHENDUSED (PARAGRAHVI 2 PUNKTI C RAKENDAMINE)

- B1 Käesolevat IFRSi ei rakendata ühise kontrolli all olevate üksuste või äride äriühenduse suhtes. Äriühendus, mis hõlmab ühise kontrolli all olevaid üksusi või ärisid, on äriühendus, milles lõplik kontroll kõikide ühinevate üksuste või äride üle kuulub samale osapooltele või samadele osapooltele nii enne kui pärast äriühendust ja see kontroll ei ole ajutine.
- B2 Üksikisikute rühma loetakse üksust kontrollivaks, kui lepingupõhiste kokkulepete tulemusena on neil kollektiivne jõud juhtida selle finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu. Seega äriühendus ei kuulu käesoleva IFRSi rakendusallasse, kui samal üksikisikute rühmal on lepingupõhiste kokkulepete tulemusena lõplik kollektiivne jõud juhtida iga ühineva üksuse finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada nende tegevusest kasu ja selline lõplik kollektiivne jõud ei ole ajutine.
- B3 Üksust võib kontrollida üksikisik või lepingupõhise kokkuleppe alusel koos tegutsevate üksikisikute rühm, ning see üksikisik või üksikisikute rühm võib mitte olla IFRSide finantsaruandluse nõuete subjektiks. Seetõttu ei pea ühinevad üksused olema kajastatud samades konsolideeritud finantsaruannetes selleks, et äriühendust peetaks ühise kontrolli all olevaid üksusi hõlmavaks ühenduseks.
- B4 Mittekontrollivate osaluste ulatus igas ühinevas äriüksuses enne ja pärast äriühendust ei oma tähtsust selle kindlaksmääramisel, kas ühendus hõlmab ühise kontrolli all olevaid üksusi. Selle kindlaksmääramisel, kas ühendus hõlmab ühise kontrolli all olevaid üksusi, ei oma samuti tähtsust asjaolu, et üks ühinevatest üksustest on tütarettevõtte, mis on jätetud välja konsolideeritud finantsaruannetest.

ÄRIÜHENDUSE KINDLAKSTEGEMINE (PARAGRAHVI 3 RAKENDAMINE)

- B5 Käesolevas IFRSis määratletakse äriühendus tehingu või muu sündmusena, milles omandaja saavutab kontrolli ühe või mitme äri üle. Omandaja võib saavutada kontrolli omandatava üle mitmel viisil, näiteks:
- a) andes üle raha, raha ekvivalente või muid varasid (s.h äri moodustav netovara);
 - b) võttes kohustusi;
 - c) emiteerides omakapitali osalusi;
 - d) andes rohkem kui ühte liiki tasu või
 - e) ilma tasu üle andmata, kaasa arvatud vaid lepingu alusel (vt paragrahv 43).
- B6 Äriühendus võib olla õiguslikel, maksu- või muudel põhjustel struktureeritud mitmel viisil, sealhulgas, kuid mitte ainult:
- a) üks või mitu äri muutuvad omandaja tütarettevõteteks või ühe või mitme äri netovara ühendatakse juriidiliselt omandajasse;
 - b) üks ühinev üksus annab oma netovara või selle omanikud annavad oma osaluse omakapitalis üle teisele ühinevale üksusele või selle omanikele;

- c) kõik ühinevad üksused annavad oma netovara või nende üksuste omanikud annavad oma osaluse omakapitalis üle hiljuti moodustatud üksusele (mis on mõnikord nimetatud kui „roll-up“ või „put-together“ tehing) või
- d) ühe ühineva üksuse endiste omanike rühm saavutab kontrolli ühinenud üksuse üle.

ÄRI MÕISTE (PARAGRAHVI 3 RAKENDAMINE)

B7 Äri koosneb sisenditest ja nende sisendite suhtes rakendatavatest protsessidest, millel on võime aidata kaasa väljundite loomisele. Äri kolm elementi on määratletud järgmiselt (vt äri elementide juhised paragrahvis B8–B12D):

- a) **Sisend:** iga majandusressurss, mis loob väljundeid või millel on võime aidata kaasa väljundite loomisele, kui selle suhtes rakendatakse ühte või mitut protsessi. Näideteks on põhivarad (kaasa arvatud immateriaalsed varad või põhivarade kasutamise õigused), intellektuaalne omand, võime saada juurdepääsu vajalikele materjalidele või õigustele ja töötajatele.
- b) **Protsess:** mis tahes süsteem, standard, protokoll, konventsioon või eeskiri, mis sisendi või sisendite suhtes rakendamise korral loob väljundeid või omab võimet aidata kaasa väljundite loomisele. Näideteks on strateegilise juhtimise protsessid, tööprotsessid ja ressursside juhtimise protsessid. Need protsessid on tavaliselt dokumenteeritud, kuid intellektuaalne võimekus, mida pakub organiseeritud töötajaskond, kellel on vajalikud oskused ja kogemused vastavalt eeskirjadele ja konventsioonidele, võib tagada vajalikud protsessid, mida saab rakendada sisendite suhtes eesmärgiga luua väljundeid. (Arvestus, arvlemine, palgaarvestus ja muud haldussüsteemid ei ole tavaliselt protsessid, mida kasutatakse väljundite loomiseks.)
- c) **Väljund:** selliste sisendite ja nende suhtes rakendatavate protsesside tulemus, mis annavad klientidele kaupu või teenuseid, loovad investeerimistulu (nt dividendid või intress) või loovad tavapärasest tegevusest muud tulu.

Vabatahtlik test õiglase väärtuse kontsentratsiooni kindlaksmääramiseks

B7A Paragrahvis B7B on sätestatud vabatahtlik test (kontsentratsioonitest), mis võimaldab lihtsustatult hinnata, kas omandatud tegevuste ja varade kogum ei ole äri. Üksus võib ise valida, kas ta rakendab seda testi või mitte. Üksus võib teha selle valiku iga tehingu või muu sündmuse puhul eraldi. Kontsentratsioonitestil on järgmised tagajärjed.

- a) Kui kontsentratsioonitest on positiivne, järeldatakse, et tegevuste ja varade kogum ei ole äri ning edasine hindamine ei ole vajalik.
- b) Kui kontsentratsioonitest ei ole positiivne või üksus otsustab testi mitte rakendada, kasutab üksus järgmise sammuna paragrahvides B8–B12D sätestatud hindamist.

B7B Kontsentratsioonitest on positiivne, kui kogu omandatud brutovarade õiglase väärtus on olulises osas kontsentreerunud eristatavasse üksikvarasse või sarnaste eristatavate varade rühma. Kontsentratsioonitesti puhul kehtib järgmine.

- a) Omandatud brutovarade hulka ei kuulu raha ja raha ekvivalendid, edasilükkunud tulumaksu varad ega edasilükkunud tulumaksu kohustiste mõjust tulenev firmaväärtus.
- b) Omandatud brutovarade õiglase väärtus sisaldab kõiki üleantud tasusid (lisaks mittekontrollivate osaluste õiglast väärtust ja omandatavas eelnevalt hoitud osaluste õiglast väärtust), mis ületavad omandatud eristatava netovara õiglast väärtust. Omandatud brutovarade õiglase väärtuse võib tavaliselt kindlaks määrata saadud koguväärtusena, milleks üleantud tasu õiglase väärtuse (lisaks mittekontrollivate osaluste õiglase väärtus ja omandatavas eelnevalt hoitud osaluste õiglase väärtus) liidetakse omandatud kohustiste õiglasele väärtusele (v.a edasilükkunud tulumaksu kohustised) ning seejärel lahutatakse punktis a nimetatud kirjed. Ent kui omandatud brutovara õiglase väärtus on saadud arvust suurem, võib mõnikord olla vaja täpsemat arvutust.

- c) Eristatav üksikvara sisaldab vara või varade rühma, mida äriühenduses kajastatakse ja mõõdetakse eristatava üksikvarana.
- d) Kui materiaalne vara on ühendatud teise materiaalse varaga (või rendis oleva varaga, nagu on määratletud IFRS 16-s *Rendid*), millest seda ei saa füüsiliselt eemaldada ja eraldi kasutada, ilma et tekiks märkimisväärsed kulud või emma-kumma vara kasulikkus või õiglane väärtus oluliselt väheneks (näiteks maa ja hooned), käsitatakse neid varasid eristatava üksikvarana.
- e) Varade sarnasuse hindamisel võtab üksus arvesse iga eristatava üksikvara olemust ning varadest saadavate väljundite haldamise ja loomisega seotud riske (st riskitunnuseid).
- f) Järgmisi varaliike ei käsitata sarnaste varadena:
- i) materiaalne vara ja immateriaalne vara;
 - ii) eri klassidesse kuuluvad materiaalsed varad (nt varud, tootmisseadmed ja autod), v.a juhul, kui neid käsitatakse eristatava üksikvarana punktis d esitatud kriteeriumi kohaselt;
 - iii) eri klasside eristatavad immateriaalsed varad (nt kaubamärgid, litsentsid ja arendustegevuse faasis olev immateriaalne vara);
 - iv) finantsvara ja mittefinantsvara;
 - v) eri klasside finantsvarad (nt nõuded ostjate vastu ja omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringud) ja
 - vi) eristatavad varad, mis kuuluvad samasse varaklassi, kuid mille riskitunnustes on olulisi erinevusi.

B7C Paragrahvi B7B nõuetega ei muudeta sarnaste varade kohta IAS 38-s *Immateriaalsed varad* esitatud juhiseid; samuti ei muudeta nendega klassi mõiste tähendust IAS 16-s *Materiaalne põhivara*, IAS 38-s ja IFRS 7-s *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*.

Äri elemendid

- B8 Kuigi äridel on tavaliselt väljundid, ei ole väljundid nõutavad selleks, et tegevuste ja varade integreeritud kogum vastaks äriks liigitamise tingimustele. Äri mõistes osutatud eesmärgil tegevuse läbiviimiseks ja juhtimiseks peab tegevuste ja varade integreeritud kogumil olema kaks olulist elementi – sisendid ja nende sisendite suhtes rakendatavad protsessid. Äri ei pea sisaldama kõiki sisendeid või protsesse, mida müüja kõnealuse äri jaoks kasutab. Siiski peab tegevuste ja varade integreeritud kogum selleks, et seda käsitataks ärina, sisaldama vähemalt sisendit ja olulist protsessi, mis koos aitavad märkimisväärselt kaasa väljundi loomise võimele. Paragrahvides B12–B12D täpsustatakse, kuidas hinnata, kas protsess on oluline.
- B8A Kui omandatud tegevuste ja varade kogumil on väljundid, ei tähenda tulude jätkumine iseenesest seda, et omandatud on nii sisend kui ka oluline protsess.
- B9 Äri elementide olemus on eri tööstusharudes ja üksuse tegevuse eri struktuuride puhul erinev, kaasa arvatud üksuse arenguetappide paragrahvis. Sisseseatud äridel on tihti mitu erinevat liiki sisendeid, protsesse ja väljundeid, samas kui uutel äridel on tihti vähe sisendeid ja protsesse ning mõnikord ainult üksainus väljund (toode). Paaegu kõikidel äridel on ka kohustised, kuid äril ei pea neid olema. Lisaks võivad kohustised tuleneda omandatud tegevuste ja varade kogumist, mis ei ole äri.
- B10 [Välja jäetud]

B11 Selle kindlaksmääramisel, kas konkreetne tegevuste ja varade kogum on äri, võetakse aluseks see, kas integreeritud kogumit saab turuosaline ärina läbi viia ja juhtida. Seega hinnates, kas teatud kogum on äri, ei ole oluline see, kas müüja kasutas kogumit ärina või kas omandaja kavatseb kasutada kogumit ärina.

Omandatud protsessi olulisuse hindamine

B12 Paragrahvides B12A–B12D selgitatakse omandatud protsessi olulisuse hindamist olukorras, kui omandatud tegevuste ja varade kogumil ei ole väljundeid (paragrahv B12B), ja olukorras, kui sellel on väljundid (paragrahv B12C).

B12A Omandatud tegevuste ja varade kogum, millel ei ole omandamise kuupäeval väljundeid, on näiteks varajases kasvuetapis olev üksus, mis ei ole veel hakanud tulu teenima. Lisaks kui omandatud tegevuste ja varade kogum teenis omandamise kuupäeval tulu, käsitatakse seda sellel kuupäeval väljundeid omavana, isegi kui hiljem üksusevälistelt klientidelt tulu ei teenita, nt seetõttu, et omandaja selle integreerib.

B12B Kui tegevuste ja varade kogumil ei ole omandamise kuupäeval väljundeid, käsitatakse omandatud protsessi (või protsesside rühma) olulisena juhul, kui:

- a) see on väljundite arendamise või omandatud sisendist või sisenditest väljundi saamise võime jaoks hädavajalik ja
- b) omandatud sisend võib olla nii selle protsessi (või protsesside rühma) läbiviimiseks vajalike oskuste, teadmiste või kogemustega organiseeritud töötajaskond kui ka muu sisend, mida organiseeritud töötajaskond saaks arendada või millest väljundit saada. Selline muu sisend võib olla:
 - i) intellektuaalomand, mida saaks kasutada kauba või teenuse arendamiseks,
 - ii) muu majandusressurs, millest arendustööga saaks luua väljundeid, või
 - iii) õigus saada juurdepääs vajalikele materjalidele või õigustele, mis võimaldavad luua tulevasi väljundeid.

Punkti b alapunktides i–iii nimetatud sisendite näited on tehnoloogia, lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektid, kinnisvara ja kaevandamisõigused.

B12C Kui tegevuste ja varade kogumil on omandamise kuupäeval väljundeid, käsitatakse omandatud protsessi (või protsesside rühma) olulisena juhul, kui see omandatud sisendite või väljundite suhtes rakendamisel:

- a) on väljundite tootmise jätkamise võime jaoks hädavajalik ja omandatud sisendite hulka kuulub organiseeritud töötajaskond, kellel on selle protsessi (või protsesside rühma) elluviimiseks vajalikud oskused, teadmised või kogemused, või
- b) aitab oluliselt kaasa väljundite tootmise jätkamise võimele ja
 - i) seda peetakse ainulaadseks või haruldaseks või
 - ii) selle asendamiseks kaasneksid märkimisväärsed kulud, pingutused või viivitused väljundite tootmise jätkamise võimes.

B12D Järgneva aruteluga toetatakse nii paragrahvi B12B kui ka paragrahvi B12C:

- a) omandatud leping on sisend, mitte oluline protsess. Sellegipoolest võib omandatud (nt kinnisvarahalduse või varahalduse sisseostmise) leping anda juurdepääsu organiseeritud töötajaskonnale. Üksus hindab, kas sellise lepingu kaudu saadud organiseeritud töötajaskond viib ellu olulist protsessi, mida üksus kontrollib ja mille üksus on seega omandanud. Hindamisel võetakse teguritena muu hulgas arvesse lepingu kestust ja selle pikendamise tingimusi;

- b) raskused omandatud organiseeritud töötajaskonna asendamisel võivad osutada, et omandatud organiseeritud töötajaskond viib ellu protsessi, mis on väljundite loomise võime jaoks hädavajalik;
- c) protsess (või protsesside rühm) ei ole hädavajalik näiteks siis, kui see on üks paljudest väljundite loomiseks vajalikest protsessidest või väheoluline.

OMANDAJA KINDLAKSTEGEMINE (PARAGRAHVIDE 6 JA 7 RAKENDAMINE)

- B13 IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded* sätestatud juhiseid kasutatakse selleks, et teha kindlaks omandaja – üksus, mis saavutab kontrolli omandatava üle. Kui äriühendus on toimunud, kuid IFRS 10-s sätestatud juhiste rakendamisest ei nähtu selgelt, milline ühinevatest üksustest on omandaja, arvestatakse selle kindlaksmääramisel paragrahvides B14–B18 nimetatud tegureid.
- B14 Äriühenduses, mis on teostatud peamiselt raha või muude varade üleandmisega või kohustiste võtmisega, on omandaja tavaliselt üksus, mis annab üle raha või muid varasid või võtab kohustusi.
- B15 Peamiselt omakapitali osaluste vahetamise teel teostatud äriühenduses on omandaja tavaliselt üksus, mis emiteerib osalusi oma omakapitalis. Kuid mõnedes äriühendustes, mida tavaliselt nimetatakse „pöördomandamiseks“, on emiteeriv üksus omandatavaks. Paragrahvides B19–B27 esitatakse juhiseid pöördomandamise arvestamise kohta. Omakapitali osaluste vahetamise teel teostatud äriühenduses omandaja kindlakstegemisel võetakse arvesse ka teisi asjakohaseid fakte ja asjaolusid, kaasa arvatud:
- a) *suhtelised hääleõigused ühinenud üksuses pärast äriühendust*— omandaja on tavaliselt ühinev üksus, mille omanikud rühmana säilitavad või saavad suurima osa hääleõigustest ühinenud üksuses. Selleks et määrata kindlaks, milline omanike rühm säilitab või saab suurima osa hääleõigustest, võtab üksus arvesse ebataavaliste või eriliste hääletamiskorralduste ja optioonide, ostutähtede või vahetatavate võlakirjade olemasolu;
- b) *suure häälevähemuse olemasolu ühinenud üksuses, kui ühelgi teisel omanikul või organiseeritud omanikerühmal ei ole märkimisväärset hääleõigust*— omandaja on tavaliselt ühinev üksus, mille ainuomanikule või organiseeritud omanike rühmale kuulub suurim häälevähemus ühinenud üksuses;
- c) *ühinenud üksuse valitsemisorgani koosseis*— omandaja on tavaliselt ühinev üksus, mille omanikel on võime valida või määrata ametisse või kutsuda ametist tagasi enamikku ühinenud üksuse valitsemisorgani liikmeid;
- d) *ühinenud üksuse tippjuhtkonna koosseis*— omandaja on tavaliselt ühinev üksus, mille (endine) juhtkond domineerib ühinenud üksuse juhtkonnas;
- e) *omakapitali osaluste vahetamise tingimused*— omandaja on tavaliselt ühinev üksus, mis maksab ülekursi üle teise ühineva üksuse või üksuste omakapitali osaluste ühinemiseelse õiglase väärtuse.
- B16 Omandaja on tavaliselt ühinev üksus, mille suhteline suurus (mõõdetuna näiteks varade, tulude või kasumina) on märkimisväärselt suurem teise ühineva üksuse või üksuste omast.
- B17 Enam kui kahte üksust hõlmavas äriühenduses võetakse omandaja kindlaksmääramisel muu hulgas arvesse seda, milline ühinevatest üksustest algatas ühenduse ja samuti ühinevate üksuste suhtelist suurust.
- B18 Äriühenduse teostamiseks moodustatud uus üksus ei pruugi olla omandaja. Kui uus üksus on moodustatud omakapitali osaluste emiteerimiseks eesmärgiga teostada äriühendus, siis tehakse üks enne äriühendust eksisteerinud ühinevatest üksustest kindlaks omandajana, rakendades paragrahvides B13–B17 toodud juhiseid. Vastupidiselt sellele võib omandajaks olla uus üksus, mis tasuna annab üle raha või muid varasid või võtab kohustusi.

PÖÖRDOMANDAMISED

B19 Pöördomandamine esineb siis, kui väärtpapereid emiteeriv üksus (juriidiline omandaja) on tehtud kindlaks omandatavana arvestuse eesmärgil paragrahvides B13–B18 toodud juhiste alusel. Pöördomandamiseks peetava tehingu puhul peab üksus, mille omakapitali osalusi omandatakse (juriidiline omandatav), olema omandaja arvestuse eesmärgil. Näiteks esinevad pöördomandamised mõnikord siis, kui tegutsev börsil mittenoteeritud üksus soovib saada börsil noteeritud üksuseks, kuid ei taha registreerida oma aktsiaid. Selle teostamiseks laseb börsil mittenoteeritud üksus börsil noteeritud üksusel omandada enda omakapitali osalused börsil noteeritud üksuse omakapitali osaluste vastu. Antud näites on börsil noteeritud üksus **juriidiline omandaja**, sest ta emiteeris oma omakapitali osalusi ja börsil mittenoteeritud üksus on **juriidiline omandatav**, sest tema omakapitali osalus omandati. Kuid paragrahvides B13–B18 toodud juhiste rakendamise tulemusena tehakse kindlaks:

a) börsil noteeritud üksus kui **omandatav** arvestuse eesmärgil (arvestuslik omandatav); ja

b) börsil mittenoteeritud üksus kui **omandaja** arvestuse eesmärgil (arvestuslik omandaja).

Arvestuslik omandatav peab vastama äri mõistele selleks, et tehingut arvestatakse pöördomandamisena ning rakenduvad kõik käesolevas IFRSis toodud kajastamise ja mõõtmise põhimõtted, kaasa arvatud firmaväärtuse kajastamise nõue.

Üleantud tasu mõõtmine

B20 Pöördomandamise puhul ei väljasta arvestuslik omandaja tavaliselt tasu omandatava eest. Selle asemel emiteerib arvestuslik omandatav tavaliselt aktsiaid arvestusliku omandaja omanikele. Seega arvestusliku omandaja poolt enda osaluse eest arvestuslikus omandatavas üleantud tasu omandamise kuupäeva õiglane väärtus põhineb omakapitali osaluste arvul, mida juriidiline tütaretevõtte oleks pidanud emiteerima, et anda juriidilise emaettevõtte omanikele samasuguse protsendimääraga omakapitali osalus ühinenud üksuses, nagu tuleneb pöördomandamisest. Sellisel viisil arvutatud omakapitali osaluste arvu õiglast väärtust saab kasutada omandatava eest üleantud tasu õiglase väärtusena.

Konsolideeritud finantsaruannete koostamine ja esitamine

B21 Pöördomandamise järgselt koostatud konsolideeritud finantsaruanded väljastatakse juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) nime all, kuid on lisades kirjeldatud juriidilise tütaretevõtte (arvestusliku omandaja) finantsaruannete jätkuna, koos ühe korrigeerimisega, milleks on arvestusliku omandaja juriidilise kapitali tagasiulatuva korrigeerimine, et see kajastaks arvestusliku omandatava juriidilist kapitali. Seda korrigeerimist nõutakse, et kajastada juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) kapitali. Nendes konsolideeritud finantsaruannetes esitatud võrdlusandmed korrigeeritakse samuti tagasiulatuvalt, et kajastada juriidilise emaettevõtja (arvestusliku omandatava) juriidilist kapitali.

B22 Kuna konsolideeritud finantsaruanded kujutavad endast juriidilise tütaretevõtte finantsaruannete jätku, välja arvatud selle kapitali struktuuri puhul, kajastavad konsolideeritud finantsaruanded:

a) juriidilise tütaretevõtte (arvestusliku omandaja) varasid ja kohustusi, mis on kajastatud ja mõõdetud nende ühinemiseelses bilansilises jääkmaksumuses;

b) juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) varasid ja kohustusi, mis on kajastatud ja mõõdetud käesoleva IFRSi kohaselt;

c) juriidilise tütaretevõtte (arvestusliku omandaja) jaotamata kasumit ja muu omakapitali saldosi enne äriühendust;

d) konsolideeritud finantsaruannetes emiteeritud omakapitali osalustena kajastatud summat, mis määrati kindlaks, lisades juriidilise tütaretevõtte (arvestusliku omandaja) vahetult enne äriühendust emiteeritud omakapitali osaluse juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) õiglasele väärtusele. Kuid omakapitali struktuur (s.o emiteeritud omakapitali osaluste arv ja liik) näitab juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) omakapitali struktuuri, kaasa arvatud omakapitali osalused, mida juriidiline emaettevõtte emiteeris äriühenduse teostamiseks. Seega juriidilise tütaretevõtte (arvestusliku omandaja) omakapitali struktuuri korrigeeritakse, kasutades omandamisepingus kehtestatud asendussuhet, et kajastada pöördomandamisel emiteeritud juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) aktsiate arvu;

- e) mittekontrolliva osaluse proportsionaalne osa juriidilise tütaretevõtte (arvestusliku omandaja) jaotamata kasumi ja muu omakapitali osaluste ühinemiselsetes bilansilistes jääkmaksumustes, nagu on kirjeldatud paragrahvides B23 ja B24.

Mittekontrolliv osalus

- B23 Pöördomandamise puhul ei pruugi juriidilise omandatava (arvestusliku omandaja) mõned omanikud vahetada oma omakapitali osalusi juriidilise emattevõtte (arvestusliku omandatava) omakapitali osaluste vastu. Neid omanikke vaadeldakse pöördomandamise järgsetes konsolideeritud finantsaruannetes mittekontrolliva osalusena. See on sellepärast nii, et juriidilise omandatava omanikud, kes ei vaheta enda omakapitali osalusi juriidilise omandaja omakapitali osaluste vastu, omavad osalust ainult juriidilise omandatava tulemustes ja netovaras – mitte ühinenud üksuse tulemustes ja netovaras. Kuigi juriidiline omandaja on omandatav arvestuse eesmärgil, kuulub seevastu juriidilise omandaja omanikele osalus ühinenud üksuse tulemustes ja netovaras.
- B24 Juriidilise omandatava varasid ja kohustusi mõõdetakse ja kajastatakse konsolideeritud finantsaruannetes nende ühinemiselsetes bilansilistes jääkmaksumustes (vt paragrahvi B22 punkt a). Seega pöördomandamise puhul näitab mittekontrolliv osalus mittekontrollivate aktsionäride proportsionaalset osalust juriidilise omandatava netovara ühinemiselsetes bilansilises jääkmaksumuses ka siis, kui mittekontrollivat osalust muude omandamiste puhul mõõdetakse nende õiglasel väärtusel omandamise kuupäeval.

Aktsiakasum

- B25 Nagu märgitud paragrahvi B22 punktis d, näitab omakapitali struktuur konsolideeritud finantsaruannetes pärast pöördomandamist juriidilise omandaja (arvestusliku omandatava) omakapitali struktuuri, kaasa arvatud omakapitali osalused, mida juriidiline omandaja emiteeris äriühenduse teostamiseks.
- B26 Arvutades emiteeritud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu (nimetaja aktsiakasumi arvutuses) pöördomandamise toimumise perioodil:
- a) emiteeritud lihtaktsiate arvu alates selle perioodi algusest kuni omandamise kuupäevani arvutatakse juriidilise omandatava (arvestusliku omandaja) emiteeritud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu alusel sellel perioodil, korrutades seda ühinemislepingus sätestatud asendussuhtega; ja
- b) emiteeritud lihtaktsiate arv alates omandamise kuupäevast kuni selle perioodi lõpuni on juriidilise omandatava (arvestusliku omandatava) emiteeritud lihtaktsiate tegelik arv sellel perioodil.
- B27 Baasaktsiakasum iga võrdlusperioodi kohta enne omandamise kuupäeva, mis on toodud konsolideeritud finantsaruannetes pärast pöördomandamist, arvutatakse, jagades:
- a) juriidilise omandatava lihtaktsionäridele omistatava kasumi või kahjumi igas sellises perioodis
- b) juriidilise omandatava emiteeritud lihtaktsiate ajaloolise kaalutud keskmise arvuga, mis on korrutatud omandamislepingus kehtestatud asendussuhtega.

TEATUD OMANDATUD VARADE JA ÜLEVÕETUD KOHUSTISTE KAJASTAMINE (PARAGRAHVIDE 10–13 RAKENDAMINE)

B28-B30 [Välja jäetud]

Immateriaalsed varad

- B31 Omandaja kajastab firmaväärtusest eraldi eristatavad immateriaalsed varad, mis on omandatud äriühenduses. Immateriaalne vara on eristatav, kui see vastab kas eraldatavuse kriteeriumile või lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile.

- B32 Lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile vastav immateriaalne vara on eristatav ka siis, kui vara ei ole üleantav või eraldatav omandatavast või muudest õigustest ja kohustustest. Näiteks:
- a) [välja jäetud]
 - b) omandaja omab ja kasutab tuumaelektrijaama. Selle elektrijaama kasutamise luba on immateriaalne vara, mis vastab firmaväärtusest eraldi kajastamise lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile ka siis, kui omandaja ei saa müüa ega anda seda üle eraldi omandatud elektrijaamast. Omandaja võib kajastada tegutsemisloa õiglase väärtuse ja elektrijaama õiglase väärtuse üheainsa varana finantsaruandluse eesmärgil, kui nende varade kasulikud eluead on sarnased;
 - c) omandatav omab tehnoloogia patenti. Ta on litsentsinud selle patendi teistele nende ainukasutuseks välis- turul, saades vastutasuks teatud protsendimäära tulevases välis- turust. Nii tehnoloogia patent kui ka sellega seotud litsentsileping vastavad firmaväärtusest eraldi kajastamise lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile ka siis, kui patendi ja sellega seotud litsentsilepingu teineteisest eraldi müümine või vahetamine ei oleks praktiline.
- B33 Eraldatavuse kriteerium tähendab seda, et omandatud immateriaalset vara saab omandatavast eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, eristatava vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada. Immateriaalne vara, mida omandaja suudaks müüa, litsentsida või muul viisil vahetada millegi muu väärtusliku vastu, vastab eraldatavuse kriteeriumile ka siis, kui omandaja ei kavatse seda müüa, litsentsida või muul viisil vahetada. Omandatud immateriaalne vara vastab eraldatavuse kriteeriumile, kui on tõendeid vahetustehingute kohta antud liiki või sarnast liiki vara puhul, ka siis, kui need tehingud on harvad ja olenemata, kas omandaja on neis kaasatud. Näiteks on klientide ja tellijate nimekirjad sageli litsentsitud ja seega vastavad eraldatavuse kriteeriumile. Isegi juhul, kui omandatav usub, et tema klientide nimekirjadel on teistest klientide nimekirjadest erinevaid tunnuseid, tähendab üldjuhul asjaolu, et klientide nimekirjad on sageli litsentsitud, seda, et klientide nimekiri vastab eraldatavuse kriteeriumile. Kuid äriühenduses omandatud klientide nimekiri ei vastaks eraldatavuse kriteeriumile, kui konfidentsiaalsuse või muude lepingute tingimustega keelatakse üksusel müüa, rentida või muul viisil vahetada teavet oma klientide kohta.
- B34 Immateriaalne vara, mis ei ole eraldiseisvalt eraldatav omandatavast või ühinenud üksusest, vastab eraldatavuse kriteeriumile, kui see on eraldatav koos vastava lepingu, eristatava vara või kohustisega. Näiteks:
- a) turuosalisel vahetavad kohustusi hoiuste näol ja vastavaid immateriaalseid varasid hoiustajasuhete näol jälgitavates vahetustehingutes. Seega peaks omandaja kajastama firmaväärtusest eraldi immateriaalset vara hoiustajasuhete osas.
 - b) omandatav omab registreeritud kaubamärki ja dokumenteeritud, kuid patentimata tehnilist ekspertii, mida kasutatakse kaubamärgiga toote valmistamiseks. Kaubamärgi omandiõiguse üleandmiseks on omanik samuti kohustatud andma üle kõik muu, mis on vajalik uuele omanikule sellise toote või teenuse valmistamiseks, mis ei ole eristatav endise omaniku poolt valmistatud tootest või teenusest. Kuna patentimata tehniline ekspertii tuleb eraldada omandatavast või ühinenud üksusest ja see tuleb müüa vastava kaubamärgi müümisel, vastab see eraldatavuse kriteeriumile.

Tagasiomandatud õigused

- B35 Äriühenduse käigus võib omandaja saada tagasi õiguse, mille ta oli eelnevalt andnud omandatavale omandaja ühe või mitme kajastatud või kajastamata vara kasutamiseks. Selliste õiguste näideteks on õigus kasutada omandaja kaubanime frantsiisilepingu kohaselt või õigus kasutada omandaja tehnoloogiat tehnoloogia litsentsilepingu kohaselt. Tagasiomandatud õigus on eristatav immateriaalne vara, mida omandaja kajastab firmaväärtusest eraldi. Paragrahvis 29 esitatakse juhised tagasiomandatud õiguse mõõtmise kohta ja paragrahvis 55 esitatakse juhised tagasiomandatud õiguse edaspidise arvestamise kohta.
- B36 Kui tagasiomandatud õigusele aluseks olevad lepingu tingimused on soodsad või ebasoodsad võrreldes samade või sarnaste objektide hetke turutehingute tingimustega, kajastab omandaja arvelduskasumi või -kahjumi. Paragrahvis B52 sätestatakse juhised selle arvelduskasumi või -kahjumi mõõtmiseks.

Komplekteeritud töötajaskond ja muud objektid, mis ei ole eristatavad

- B37 Omandaja liidab firmaväärtusesse sellise omandatud immateriaalse vara, mis ei ole eristatav omandamise kuupäeval, väärtuse. Näiteks võib omandaja omistada väärtust komplekteeritud töötajaskonna olemasolule, mis on olemasolev töötajate kogum, mis võimaldab omandajal jätkata omandatud äri teostamist alates omandamise kuupäevast. Komplekteeritud töötajaskond ei kujuta oskustööjõu intellektuaalset kapitali – (sageli spetsialiseeritud) teadmisi ja kogemusi, mida omandatava töötajad toovad kaasa oma töökohtadele. Kuna komplekteeritud töötajaskond ei ole eristatav vara, mis on firmaväärtusest eraldi kajastatav, siis sellele omistatud väärtus liidetakse firmaväärtusesse.
- B38 Omandaja liidab firmaväärtusesse ka väärtuse, mis on omistatud objektidele, mis ei vasta varana kajastamise tingimustele omandamise kuupäeval. Näiteks võiks omandaja omistada väärtust potentsiaalsetele lepingutele, mille suhtes omandatav peab läbirääkimisi perspektiivsete uute klientidega omandamise kuupäeval. Kuna need potentsiaalsed lepingud ei ole ise varad omandamise kuupäeval, siis ei kajasta omandaja neid firmaväärtusest eraldi. Omandaja ei tohi edaspidi pärast omandamise kuupäeva esinevate sündmuste puhul nende lepingute väärtust firmaväärtusest ümber liigitada. Kuid omandaja peab hindama omandamise järgselt esinevate sündmustega seotud fakte ja asjaolusid, et määrata kindlaks, kas eraldi kajastatav immateriaalne vara eksisteeris omandamise kuupäeval.
- B39 Pärast esmast kajastamist arvestab omandaja äriühenduses omandatud immateriaalse vara kooskõlas IAS 38-ga *Immateriaalsed varad*. Kuid nagu on kirjeldatud IAS 38 paragrahvis 3, on mõningate omandatud immateriaalsete varade arvestus pärast esmast kajastamist sätestatud muudes IFRSides.
- B40 Eristatavuse kriteeriumide alusel määratakse kindlaks, kas immateriaalset vara kajastatakse firmaväärtusest eraldi. Need kriteeriumid ei anna siiski juhiseid immateriaalse vara õiglase väärtuse määramiseks ega piira immateriaalse vara õiglase väärtuse määramisel kasutatavaid eeldusi. Omandaja võib õiglase väärtuse määramisel võtta näiteks arvesse eeldusi, mida turuosalisel kasutaks immateriaalse vara hinna määramisel, näiteks ootuse lepingu tulevase pikendamise kohta. Pikendatud lepingud ei pea ise vastama eristatavuse kriteeriumidele. (Kuid vt paragrahv 29, kus sätestatakse erand õiglase väärtuse määramise põhimõttest tagasiomandatud õiguste puhul, mis on kajastatud äriühenduses.) IAS 38 paragrahvides 36 ja 37 sätestatakse juhised selle kindlaksmääramiseks, kas immateriaalsed varad tuleks ühendada üheksainsaks arvestusühikuks koos teiste immateriaalsete või materiaalsete varadega.

TEATUD ERISTATAVATE VARADE JA OMANDATAVAS MITTEKONTROLLIVA OSALUSE ÕIGLASE VÄÄRTUSE MÕÖTMINE (PARAGRAHVIDE 18 JA 19 RAKENDAMINE)**Ebakindlate rahavoogudega varad (väärtuse allahindlused)**

- B41 Omandaja ei kajasta omandamise kuupäeva seisuga eraldi väärtuse allahindlust äriühenduses omandatud varade puhul, mis on mõõdetud nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes, sest tulevaste rahavoogude usaldatavuse mõjud sisalduvad õiglase väärtuse määramistulemuses. Näiteks kuna käesolevas IFRSis nõutakse, et omandaja mõeldaks omandatud nõuded, kaasa arvatud laenud, nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes äriühenduse esimeses arvestamises, ei kajasta omandaja eraldi väärtuse allahindlust lepingupõhiste rahavoogude puhul, mille laekumist sellel kuupäeval ei peeta tõenäoliseks, või eeldatava krediitkajumi allahindlust.

Kasutusrendile võetavad varad, mille puhul omandatav on rendileandja

- B42 Kasutusrendile võetava vara, nagu näiteks hoone või patendi, mille puhul omandatav on rendileandja, omandamise kuupäeva õiglase väärtuse määramisel võtab omandaja arvesse rendi tingimusi. Omandaja ei kajasta eraldiseisvat vara või kohustist, kui kasutusrendi tingimused on kas soodsad või ebasoodsad võrreldes turutingimustega.

Varad, mida omandaja kavatseb mitte kasutada või kasutada viisil, mis erineb sellest, kuidas teised turuosalisel neid kasutaksid

- B43 Selleks et kaitsta oma konkurentsipositsiooni, või muudel põhjustel, võib omandajal olla kavatsus mitte kasutada omandatud mittefinantsvara aktiivselt või tal ei pruugi olla kavatsust kasutada vara parimal viisil. See võib juhtuda näiteks uurimis- ja arendustegevusega seotud omandatud immateriaalse vara korral, mida omandaja kavatseb kasutada kaitsvalt, takistades teisi seda kasutamast. Sellest olenemata eeldab omandaja nii mittefinantsvara õiglase väärtuse esmakordsel määramisel kui ka edaspidi vara väärtuse languse testi käigus sellise õiglase väärtuse määramisel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, et turuosalisel kasutada seda mittefinantsvara parimal viisil kooskõlas asjakohase hindamise eeldusega.

Mittekontrolliv osalus omandatavas

- B44 Käesoleva IFRSiga lubatakse omandajal mõõta mittekontrollivat osalust omandatavas selle õiglasest väärtusest omandamise kuupäeval. Mõnikord saab omandaja mõõta mittekontrolliva osaluse õiglast väärtust omandamise kuupäeva seisuga omakapitali aktsiate (st nende, mis ei kuulu omandajale) aktiivsel turul noteeritud hindade alusel. Muudes olukordades ei ole omakapitali aktsiate noteeritud hind aktiivsel turul siiski kättesaadav. Sel juhul kasutab omandaja mittekontrolliva osaluse õiglase väärtuse mõõtmiseks muud hindamistehnikat.
- B45 Omandajale omandatavas kuuluva osaluse õiglase väärtus ja mittekontrolliva osaluse õiglase väärtus aktsia kohta võivad erineda. Peamine erinevus on tõenäoliselt kontrolli ülekursi arvestamine omandajale omandatavas kuuluva osaluse õiglasest väärtusest aktsia kohta või vastupidi, kontrolli puudumise eest allahindluse (ka nn mittekontrolliva osaluse allahindlus) arvestamine mittekontrolliva osaluse õiglasest väärtusest aktsia kohta, kui turuosalisel võetakse sellist ülekursi või allahindlust mittekontrolliva osaluse hinna määramisel arvesse.

FIRMAVÄÄRTUSE JA SOODUSOSTUST SAADUD TULU MÕÕTMINE**Omandajale omandatavas kuuluva osaluse omandamise kuupäeva õiglase väärtuse mõõtmine, kasutades hindamistehnikaid (paragrahvi 33 rakendamine)**

- B46 Et mõõta firmaväärtust või soodusostust saadud tulu, peab tasu üleandmiseta toimunud äriühenduses omandaja asendamata omandatavas kuuluva osaluse õiglase väärtuse omandamise kuupäeva seisuga talle üle antud tasu õiglase väärtusega omandamise kuupäeva seisuga (vt paragrahvid 32–34).

Erinõuded omandamismeetodi rakendamisel ühisomanduses olevate üksuste ühenduste suhtes (paragrahvi 33 rakendamine)

- B47 Kui kaks ühisomanduses olevat üksust ühinevad, võib omandatava omakapitali või liikmete osaluste õiglase väärtus (või omandatava õiglase väärtus) olla mõõdetav usaldusväärsemalt kui omandaja poolt üleantud liikmete osaluste õiglase väärtus. Selles olukorras nõutakse paragrahvis 33, et omandaja kasutaks firmaväärtuse kindlaksmääramisel tasuna üleantud omandaja omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglase väärtuse asemel omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglast väärtust. Lisaks sellele kajastab omandaja ühisomanduses olevate üksuste ühenduses omandatava netovara oma finantsseisundi aruandes kapitali või omakapitali otsese täiendusena, mitte täiendava jaotamata kasumina, mis on kooskõlas viisiga, kuidas teised üksuse liigid rakendavad omandamismeetodit.
- B48 Kuigi nad on mitmel viisil sarnased teiste äridega, on ühisomanduses olevatel üksustel eritunnused, mis on tingitud peamiselt sellest, et nende liikmed on nii tarbijad kui ka omanikud. Ühisomanduses olevate üksuste liikmed loodavad üldjuhul saada kasu oma liikmeks oleku eest, sageli kaupade ja teenuste eest küsitavate tasude vähendamise või soosingdividendide näol. Igale liikmele eraldatavate soosingdividendide osa põhineb sageli liikme poolt ühisomanduses oleva üksusega aasta jooksul tehtud äri summal.
- B49 Ühisomanduses oleva üksuse õiglase väärtuse mõõtmisel tuleks võtta arvesse eeldusi, mida turuosalisel teeksid liikmete tulevaste hüvitiste kohta, ning muid asjakohaseid eeldusi, mida turuosalisel teeksid ühisomanduses oleva üksuse kohta. Ühisomanduses oleva üksuse õiglase väärtuse mõõtmisel võib kasutada näiteks nüüdisväärtuse tehnikat. Mudeli sisendina kasutatavad rahavood peaksid põhinema ühisomanduses oleva üksuse eeldatavatel rahavoogudel, mis kajastavad tõenäoliselt liikmetele hüvitustena tehtavaid hinnaalandusi, näiteks alandatud tasud kaupade ja teenuste eest.

ÄRIÜHENDUSE TEHINGU OSA KINDLAKSMÄÄRAMINE (PARAGRAHVIDE 51 JA 52 RAKENDAMINE)

- B50 Selle kindlaksmääramisel, kas tehing on osa vahetusest omandatava eest või kas tehing on äriühendusest eraldiseisev, peaks omandaja võtma arvesse järgmisi tegureid, mis ei ole vastastikku välistavad ega üksikult otsustavad:

- a) **tehingu põhjused**— arusaamine põhjustest, miks ühenduse osapooled (omandaja ja omandatav ning nende omanikud, direktorid ja juhatajad – ning nende esindajad) sõlmisid teatud tehingu või kokkuleppe, võib anda selgust sellest, kas see on üleantud tasu ja omandatud varade või võetud kohustiste osa. Näiteks kui tehing on pigem sõlmitud peamiselt omandaja või ühinenud üksuse kasuks kui peamiselt omandatava

või tema endiste omanike kasuks enne ühendust, on see osa makstud tehinguhinnast (ja seotud varadest või kohustistest) vähem tõenäoliselt omandatava eest antava vahetuse osaks. Seega arvestaks omandaja seda osa eraldi äriühendusest;

- b) **kes algatas tehingu**— arusaamine sellest, kes algatas tehingu, võib ka anda selgust sellest, kas see on omandatava eest antava vahetuse osaks. Näiteks omandaja poolt algatatud tehingut või muud sündmust võib sõlmida selleks, et anda tulevast majanduslikku kasu omandajale või ühinenud üksusele, kusjuures omandatav või selle endised omanikud enne äriühendust saavad sellest kasu vähe või üldse mitte. Kuid teiselt poolt omandatava või selle endiste omanike poolt algatatud tehing või kokkulepe on väiksema tõenäosusega omandaja või ühinenud üksuse kasuks ja on suurema tõenäosusega äriühenduse tehingu osaks;
- c) **tehingu ajastamine**— tehingu ajastamine võib anda ka selgust sellest, kas see on omandatava eest antava vahetuse osaks. Näiteks omandaja ja omandatava vaheline tehing, mis toimub äriühenduse tingimuste läbirääkimiste käigus, võib olla sõlmitud arvestusega, et äriühendus annab tulevast majanduslikku kasu omandajale või ühinenud üksusele. Sellisel juhul omandatav või selle endised omanikud enne äriühendust saavad tehingust tõenäoliselt kasu vähe või üldse mitte, välja arvatud kasud, mida nad saavad ühinenud üksuse osana.

Varasema omandaja ja omandatava vahelise suhte tegelik arveldamine äriühenduses (paragrahvi 52 punkti a rakendamine)

- B51 Omandajal ja omandataval võib olla suhe, mis eksisteeris enne, kui nad kaalusid äriühendust, edaspidi nimetatud kui „varasem suhe“. Omandaja ja omandatava vaheline varasem suhe võib olla lepingupõhine (näiteks müüja ja klient või litsentsiandja ja litsentsisaaja) või mittelepingupõhine (näiteks hageja ja kostja).
- B52 Kui äriühendus arveldab tegelikult varasema suhte, kajastab omandaja kasumi või kahjumi, mis on mõõdetud järgmiselt:
- a) eelneva mittelepingupõhise suhte (nagu näiteks kohtuprotsess) õiglane väärtus;
- b) eelneva lepingupõhise suhte korral, kas alapunkt i või ii, olenevalt sellest, kumb summa on väiksem:
- i) summa, mille võrra leping on soodne või ebasoodne omandaja perspektiivist, võrreldes hetke turu tehingute tingimustega samade või sarnaste objektide puhul. (Ebasoodne leping on leping, mis on ebasoodne hetke turu tingimuste alusel. See ei pruugi olla kahjulik leping, kus vältimatud kulutused lepingujärgsete kohustuste täitmiseks ületavad majanduslikku kasu, mille saamist oodatakse lepingu alusel).
- ii) lepingus sätestatud arveldustingimuste summa, mis on kättesaadav vastaspoolele, kelle suhtes leping on ebasoodne.

Kui alapunkt ii on väiksem kui alapunkt i, sisaldub vahe äriühenduse arvestuses.

Kajastatud kasumi või kahjumi summa võib sõltuda osaliselt sellest, kas omandaja on eelnevalt kajastanud seotud vara või kohustise ning seetõttu võib kajastatud kasum või kahjum erineda summast, mis on arvatud eespool toodud nõudeid rakendades.

- B53 Varasem suhe võib olla leping, mida omandaja kajastab tagasiomandatud õigusena. Kui leping sisaldab tingimusi, mis on soodsad või ebasoodsad võrreldes hetke turu tehingute hindadega samade või sarnaste objektide puhul, kajastab omandaja äriühendusest eraldi lepingu tegeliku arveldamise kasumit või kahjumit, mis on mõõdetud paragrahvi B52 kohaselt.

Töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate tingimuslike maksete kokkulepped (paragrahvi 52 punkti b rakendamine)

- B54 See, kas töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate tingimuslike maksete kokkulepped on tingimuslik tasu äriühenduses või on eraldiseisvad tehingud, sõltub kokkulepete olemusest. Arusaamine põhjustest, miks omandamisleping sisaldab tingimuslike maksete sätet, kes algatas kokkuleppe ja millal osapooled sõlmised kokkuleppe, võib olla abiks lepingu olemuse hindamisel.
- B55 Kui ei ole selge, kas töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate maksete kokkulepe on osa omandatava eest antavast vahetusest või on äriühendusest eraldiseisev tehing, peab omandaja võtma arvesse järgmisi näitajaid:
- a) *jätkuv töösuhe*— võtmetöötajateks saanud müüvate aktsionäride jätkuva töösuhte tingimused võivad olla tingimusliku tasu kokkuleppe sisu näitaja. Jätkuva töösuhte asjakohased tingimused võivad sisalduda töölepingus, omandamislepingus või mõnes muus dokumendis. Tingimusliku tasu kokkuleppe, kus õigus maksetele kaob automaatselt töösuhte lõpetamise korral, on tasu ühinemisejärgsete teenuste eest. Kokkulepped, kus tingimuslikke makseid ei mõjuta töösuhte lõpetamine, võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu, mitte töötasu;
 - b) *jätkuva töösuhte kestus*— kui nõutava töösuhte periood langeb kokku tingimusliku makse perioodiga või on sellest pikem, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on sisuliselt töötasu;
 - c) *töötasu tase*— olukorrad, kus töötajate töötasu, mis ei ole tingimuslikud maksed, on põhjendatud tasemel võrreldes teiste võtmetöötajatega ühinenud üksuses, võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu, mitte töötasu;
 - d) *täiendavad maksed töötajatele*— kui müüvad aktsionärid, kes ei saa töötajateks, saavad madalamaid tingimuslikke makseid aktsia kohta kui müüvad aktsionärid, kes saavad ühinenud üksuse töötajateks, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslike maksete täiendav summa müüvatele aktsionäridele, kes saavad töötajateks, on töötasu;
 - e) *omatud aktsiate arv*— müüvatele aktsionäridele, kes jäävad võtmetöötajateks, kuuluvate aktsiate suhteline arv võib olla tingimusliku tasu kokkuleppe sisu näitaja. Näiteks kui müüvad aktsionärid, kellele kuulusid sisuliselt kõik omandatava aktsiad, jätkavad võtmeisikutena, siis see asjaolu võib anda märku, et kokkulepe on sisuliselt kasumi jagamise kokkuleppe, millega antakse töötasu ühinemisejärgsete teenuste eest. Alternatiivsel juhul, kui võtmetöötajatenä jätkavatele müüvatele aktsionäridele kuulus ainult väike arv omandatava aktsiaid ja kõik müüvad aktsionärid saavad tingimusliku tasu sama summa aktsia kohta, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu. Arvestada tuleb ka omandamiseelse osalusega, mis kuulub võtmetöötajatenä jätkavate müüvate aktsionäridega seotud osapooltele, nagu näiteks perekonnaliikmetele;
 - f) *seotus hindamisega*— kui omandamise kuupäeval üleantud esialgne tasu põhineb omandatava hindamisel kehtestatud vahemiku madalamal osal ja tingimuslik valem viitab sellele hindamise meetodile, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu. Alternatiivsel juhul, kui tingimusliku makse valem on kooskõlas eelnevate kasumi jagamise kokkulepetega, siis see asjaolu võib anda märku, et selle kokkuleppe sisu on maksta töötasu;
 - g) *tasu kindlaksmääramise valem*— tingimusliku tasu kindlaksmääramiseks kasutatud valem võib aidata hinnata kokkuleppe sisu. Näiteks kui tingimuslik tasu määratakse kindlaks mitmete sissetulekute alusel, võib see anda märku, et kohustus on tingimuslik tasu äriühenduses ja et valemiga kehtestatakse või kontrollitakse omandatava õiglast väärtust. Seevastu tingimuslik tasu, mis on teatud protsendimäär sissetulekutest, võib anda märku, et kohustus töötajate ees on kasumi jagamise kokkuleppe töötajate poolt osutatud teenuste hüvitamiseks;

- h) *muud lepingud ja küsimused*— müüvate aktsionäridega sõlmitud kokkulepete (nagu näiteks konkurentsi mitteosutamise lepingud, täitmisele kuuluvad lepingud, konsultatsioonilepingud ja kinnisvara rendilepingud) tingimused ja tingimuslike maksete tulumaksuga maksustamine võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on omistatavad millelegi muule kui omandatava eest makstavale tasule. Näiteks seoses omandamisega võib omandaja sõlmida kinnisvara rendikokkuleppe olulise müüva aktsionäriaga. Kui rendilepingus määratletud rendimaksud on turuhinnast oluliselt madalamad, võivad eraldiseisva tingimuslike maksete kokkuleppega nõutavad mõned või kõik tingimuslikud maksed rendileandjale olla sisuliselt makseteks sellise renditud vara kasutamise eest, mida omandaja peaks kajastama eraldi oma ühinemisjärgsetes finantsaruannetes. Seevastu kui rendilepinguga sätestatakse rendimaksud, mis on kooskõlas renditud vara turutingimustega, võib müüvale aktsionärile mõeldud tingimuslike maksete kokkulepe olla tingimuslik tasu äriühenduses.

Omandaja aktsiapõhiste maksetena antavad hüved vahetatuna omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu (paragrahvi 52 punkti b rakendamine)

- B56 Omandaja võib vahetada oma aktsiapõhiste maksetena antavad hüved⁽⁴⁰⁾ (asendushüved) omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu. Aktsiaoptsoonide või muude aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede vahetamise seoses äriühendusega arvestatakse aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede muudatustena kooskõlas IFRS 2-ga *Aktsiapõhine makse*. Kui omandaja asendab omandatava hüved, võetakse äriühenduses üleantud tasu mõotmisel arvesse kas kogu omandaja asendushüvede turupõhine väärtus või osa sellest. Paragrahvides B57–B62 antakse juhiseid turupõhise väärtuse jaotamise kohta. Kuid olukordades, kus omandatava hüved võiksid kaotada äriühenduse tagajärjel kehtivuse ja kui omandaja asendab need hüved, kui ta ei ole kohustatud seda tegema, kajastatakse asendushüvede kogu turupõhine väärtus töötasu kulutusena ühinemisjärgsetes finantsaruannetes kooskõlas IFRS 2-ga. See tähendab, et nende hüvede ühtegi turupõhist väärtust ei võeta arvesse äriühenduses üleantud tasu mõotmisel. Omandaja on kohustatud asendama omandatava hüved, kui omandatav või tema töötajad saavad asenduse täitmisele pöörata. Näiteks käesoleva juhise rakendamisel on omandaja kohustatud asendama omandatava hüved, kui asendus on nõutav:
- a) omandamislepingu tingimustega;
 - b) omandatava hüvede tingimustega või
 - c) rakendatavate seaduste või määrustega.
- B57 Selleks et määrata kindlaks omandatava eest üleantud tasuks oleva asendushüve osa ja ühinemisjärgse teenuse tasuks oleva osa, mõõdab omandaja nii enda poolt antud asendushüved kui ka omandatava hüved omandamise kuupäeva seisuga kooskõlas IFRS 2-ga. Asendushüve turupõhise väärtuse osa, mis kuulub omandatava eest vahetusena üleantud tasu koosseisu, vastab omandatava hüve osale, mis on omistatav ühinemiseelsele teenusele.
- B58 Ühinemiseelsele teenusele omistatava asendushüve osa on omandatava hüve turupõhine väärtus korrutatuna omandatava hüve omandi üleandmisperioodi lõpuleviidud osa ja kas kogu üleandmisperioodi või esialgse üleandmisperioodi, olenevalt kumb on pikem, suhtarvuga. Üleandmisperiood on periood, mille jooksul täidetakse kõik sätestatud omandi üleandmise tingimused. Omandi üleandmise tingimused on määratletud IFRS 2-s.
- B59 Ühinemisjärgsele teenusele omistatav garanteerimata asendushüve osa, mis on seetõttu kajastatud töötasu kulutusena ühinemisjärgsetes finantsaruannetes, vastab asendushüve kogu turupõhisele väärtusele, millest on maha arvatud ühinemiseelsele teenusele omistatav summa. Seetõttu omistab omandaja vahe, mille võrra asendushüve turupõhine väärtus ületab omandatava hüve turupõhise väärtuse, ühinemisjärgsele teenusele ja kajastab selle vahe töötasu kulutusena ühinemisjärgsetes finantsaruannetes. Omandaja omistab asendushüve osa ühinemisjärgsele teenusele, kui ta vajab ühinemisjärgset teenust, olenemata kas töötajad on osutanud kogu teenuse, mis on vajalik selleks, et nende omandatava hüvede omandiõigus läheks üle enne omandamise kuupäeva.

⁽⁴⁰⁾ Paragrahvides B56–B62 viitab mõiste „aktsiapõhiste maksetena antavad hüved“ välja teenitud või välja teenimata aktsiapõhiste maksetehingutele.

- B60 Ühinemiseelsele teenusele omistatav garanteerimata asendushüve osa, samuti ühinemisjärgsele teenusele omistatav osa peegeldavad parimat olemasolevat hinnangut eeldatavasti üleantavate asendushüvede arvu kohta. Näiteks kui ühinemiseelsele teenusele omistatava asendushüve osa turupõhine väärtus on 100 VÜ-d ja omandaja eeldab, et ainult 95 % hüvedest antakse üle, on äriühenduses üleantud tasu sisalduv summa 95 VÜ-d. Eeldatavasti üleantavate asendushüvede hinnangulise arvu muutused peegelduvad nende perioodide töötasu kulutuses, mil muudatused või ärajäämised esinevad – mitte äriühenduses üleantud tasu korrigeerimistena. Samamoodi arvestatakse kooskõlas IFRS 2-ga mõjusid, mis tulenevad muudest pärast omandamise kuupäeva esinevatest sündmustest, nagu näiteks tulemuslikkuse tingimustega hüvede muudatused või lõplikud tulemused, et määrata kindlaks töötasu kulutus perioodi kohta, mil sündmus esines.
- B61 Ühinemiseelsele ja ühinemisjärgsele teenusele omistatava asendushüve osade kindlaksmääramise suhtes rakenduvad samad nõuded, olenemata sellest, kas asendushüve on liigitatud kohustiseks või omakapitaliinstrumentiks IFRS 2 sätete kohaselt. Omandamise kuupäeva järgselt kohustisteks liigitatud hüvede turupõhise väärtuse kõik muutused ja sellega seotud tulumaksu mõjud kajastatakse omandaja ühinemisjärgsetes finantsaruannetes perioodi(de)l, mil muutused esinevad.
- B62 Aktsiapõhiste maksete asendushüvede tulumaksu mõjusid kajastatakse kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.

Omakapitaliga arveldatavad omandatava aktsiapõhised maksetehingud

- B62A Omandataval võib esineda tasumata aktsiapõhiseid maksetehinguid, mida omandaja ei vaheta oma aktsiapõhiste maksetehingute vastu. Kui need on välja teenitud, siis kuuluvad omandatava aktsiapõhised maksetehingud omandatava mittekontrolliva osaluse koosseisu ja neid mõõdetakse turupõhises väärtuses. Kui need on välja teenimata, siis mõõdetakse neid turupõhises väärtuses, nagu oleks omandamise kuupäev paragrahvide 19 ja 30 kohane võimaldamise kuupäev.
- B62B Välja teenimata aktsiapõhiste maksetehingute turupõhine väärtus jaotatakse mittekontrollivale osalusele omandi üleandmisperioodi lõppenud osa ja kas aktsiapõhise maksetehingu kogu üleandmisperioodi või esialgse üleandmisperioodi, olenevalt kumb on pikem, suhtarvu alusel. Saldo jaotatakse ühinemisjärgsele teenusele.

MUUD IFRSID, MILLEGA ANTAKSE JUHISEID EDASPIDISE MÕÖTMISE JA ARVESTAMISE KOHTA (PARAGRAHVI 54 RAKENDAMINE)

- B63 Muud IFRSid, millega sätestatakse juhised äriühenduses omandatud varade ja ülevõetud või tekkinud kohustiste edaspidise mõõtmise ja arvestamise kohta, on näiteks järgmised:
- IAS 38 sätestab äriühenduses omandatud eristatavate immateriaalsete varade arvestuse. Omandaja mõõdab firmaväärtuse omandamise kuupäeval kajastatud summas, millest on maha arvatud akumulieeritud kahjumid väärtuse langusest. IAS 36-s *Varade väärtuse langus* sätestatakse (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite arvestus.
 - [välja jäetud]
 - IAS 12-s sätestatakse äriühenduses omandatud edasilükkunud tulumaksu varade (sealhulgas kajastamata edasilükkunud tulumaksu varad) ja kohustiste edaspidine arvestus.
 - IFRS 2-s sätestatakse juhised omandaja emiteeritud aktsiapõhiste maksetena antavate asendushüvede osa, mis on omistatav töötajate tulevastele teenustele, edaspidise mõõtmise ja arvestuse kohta.
 - IFRS 10-s sätestatakse juhised emaettevõttele tütarettevõttes kuuluva osaluse muutuste arvestamise kohta pärast kontrolli saavutamist.

AVALIKUSTATAV TEAVE (PARAGRAHVIDE 59 JA 61 RAKENDAMINE)

- B64 Paragrahvis 59 esitatud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja iga aruandeperioodil toimuva äriühenduse kohta järgmise teabe:
- omandatava nimi ja kirjeldus;

- b) omandamise kuupäev;
- c) omandatud omakapitali hääleõigusega osaluse protsendimäär;
- d) äriühenduse peamised põhjused ja kirjeldus selle kohta, kuidas omandaja saavutas kontrolli omandatava üle;
- e) kvalitatiivne kirjeldus kajastatud firmaväärtust põhjustavatest teguritest, nagu näiteks oodatud sünergia omandatava ja omandaja ühinenud tegevustest, eraldi kajastamise tingimustele mittevastavad immateriaalsed varad või muud tegurid;
- f) kogu üleantud tasu õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga ja tasu iga põhiliigi õiglase väärtus omandamise kuupäeva seisuga, näiteks:
- i) raha;
 - ii) muud materiaalsed või immateriaalsed varad, kaasa arvatud omandaja äri või tütarettevõtte;
 - iii) võetud kohustised, näiteks tingimusliku tasu kohustis; ja
 - iv) omandaja omakapitali osalused, kaasa arvatud emiteeritud või emiteeritavate instrumentide või osaluste arv ja nende instrumentide või osaluste õiglase väärtuse määramise meetod;
- g) tingimusliku tasu kokkulepete ja hüvitusvarade puhul:
- i) omandamise kuupäeva seisuga kajastatud summa;
 - ii) kokkuleppe kirjeldus ja alus makse summa kindlaksmääramiseks ja
 - iii) hinnang lõpptulemuste (diskonteerimata) vahemiku kohta või, kui vahemikku ei ole võimalik hinnata, see asjaolu ja põhjused, miks vahemikku ei ole võimalik hinnata. Kui makse maksimumsumma on piiramatult, avalikustab omandaja selle asjaolu;
- h) omandatud nõuete puhul:
- i) nõuete õiglase väärtus;
 - ii) saadaolevad lepingupõhised brutosummad ja
 - iii) parim hinnang omandamise kuupäeval lepingupõhiste rahavoogude kohta, mis eeldatavasti ei laeku.
- Avalikustatav teave esitatakse nõude põhiliikide paragrahvis, nagu näiteks laenu, otsene kapitalirent ja mis tahes muud liiki nõuded.
- i) omandamise kuupäeval kajastatud summad omandatud varade ja ülevõetud kohustiste iga põhiliigi kohta;
- j) paragrahvi 23 kohaselt kajastatud iga tingimusliku kohustise puhul, IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* paragrahvis 85 nõutud teave. Kui tingimuslik kohustis ei ole kajastatud, sest selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt määra, avalikustab omandaja:
- i) IAS 37 paragrahvis 86 nõutud teave ja

- ii) põhjused, miks kohustist ei saa mõõta usaldusväärset;
- k) firmaväärtuse kogusumma, mis on eeldatavasti maksustamise eesmärgil mahaarvatav;
- l) tehingute kohta, mis on kooskõlas paragrahvi 51 kajastatud eraldi äriühenduses varade omandamisest ja kohustiste võtmisest:
 - i) iga tehingu kirjeldus;
 - ii) kuidas omandaja arvestas iga tehingut;
 - iii) iga tehingu kohta kajastatud summad ja kirje finantsaruannetes, kus igat summat kajastatakse; ja
 - iv) kui tehing on varasema suhte tegelik arveldamine, arveldussumma kindlaksmääramiseks kasutatud meetod;
- m) punkti l kohaselt avalikustatav teave eraldi kajastatud tehingute kohta sisaldab omandamisega seotud kulutuste summa avalikustamist, näidates eraldi kulutuste summa, mis on kajastatud kuluna ja koondkasumiaruande kirje või kirjed, kus neid kulusid kajastatakse. Avalikustatakse ka kuluna mittekajastatud emiteerimiskulutused ja see, kuidas neid kajastati;
- n) soodusostu puhul (vt paragrahvid 34–36):
 - i) paragrahvi 34 kohaselt kajastatud kasumi summa ja koondkasumiaruande kirje, kus kasumit kajastatakse; ja
 - ii) põhjuste kirjeldus, miks tehingust tekkis kasum;
- o) iga äriühenduse puhul, milles omandajale kuulub omandamise kuupäeval vähem kui 100 protsenti omakapitali osalusest omandatavas:
 - i) omandamise kuupäeval kajastatud mittekontrolliva osaluse summa omandatavas ja selle summa mõõtmisalus ja
 - ii) omandatavas iga õiglaselt väärtuses mõõdetud mittekontrolliva osaluse puhul selle väärtuse mõõtmiseks kasutatud hindamistehnika(d) ja olulised sisendid;
- p) etappidena toimuva äriühenduse puhul:
 - i) omandajale vahetult enne omandamise kuupäeva omandatavas kuulunud omakapitali osaluse omandamise kuupäeva õiglane väärtus ja
 - ii) kasumi või kahjumi summa, mis on kajastatud omandajale omandatavas enne äriühendust kuulunud omakapitali osaluse õiglaselt väärtusesse ümberhindamise tulemusena (vt paragrahv 42) ja kirje koondkasumiaruandes, kus see kasum või kahjum on kajastatud;
- q) järgmine teave:
 - i) omandatava tulu ja kasumi või kahjumi summad alates omandamise kuupäevast, mis sisalduvad aruandeperioodi konsolideeritud koondkasumiaruandes ja
 - ii) ühinenud üksuse tulu ja kasum või kahjum käesoleva aruandeperioodi kohta, nagu oleks aasta jooksul toimunud kõikide äriühenduste omandamise kuupäev olnud aruandeperioodi alguse seisuga.

Kui käesoleva paragrahvi alapunktiga nõutava teabe avalikustamine on teostamatu, avalikustab omandaja selle asjaolu ja selgitab, miks avalikustamine on teostamatu. Käesolevas IFRSis kasutatakse mõistet „teostamatu“ samas tähenduses nagu IAS 8-s *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*.

- B65 Aruandeperioodil toimunud eraldiseisvalt ebaoluliste äriühenduste puhul, mis on olulised ühiselt, avalikustab omandaja paragrahvi B64 alapunktides e-q nõutud teabe kogusummana.
- B66 Kui äriühenduse omandamise kuupäev on pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, avalikustab omandaja paragrahvis B64 nõutud teabe, välja arvatud juhul, kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise ajal. Sellises olukorras kirjeldab omandaja, millist teavet ei olnud võimalik avalikustada ja põhjused, miks seda ei ole võimalik teha.
- B67 Paragrahvis 61 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja järgmise teabe iga olulise äriühenduse kohta või kogusummana eraldiseisvalt ebaoluliste äriühenduste kohta, mis on olulised ühiselt:
- a) kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud (vt paragrahv 45) teatud varade, kohustiste, mittekontrollitava osaluse või tasu koostisosade kohta ja seega äriühenduse finantsaruannetes kajastatud summad on määratud kindlaks ainult ajutiselt:
 - i) põhjused, miks äriühenduse esmane arvestamine on lõpuni viimata;
 - ii) varad, kohustised, omakapitali osalused või tasu koostisosad, mille esmane arvestamine on lõpuni viimata; ja
 - iii) kooskõlas paragrahviga 49 aruandeperioodil kajastatud iga mõõtmisperioodi korrigeerimiste olemus ja summa.
 - b) iga aruandeperioodi puhul pärast omandamise kuupäeva seni, kuni üksus nõuab sisse, müüb tingimusliku tasu vara või muul viisil kaotab õiguse sellele või kuni üksus arveldab tingimusliku tasu kohustise või kohustis tühistatakse või lõpeb:
 - i) kajastatud summade muudatused, kaasa arvatud arveldamisel tekkivad erinevused;
 - ii) muudatused tulemuste (diskonteerimata) vahemikus ja nende muudatuste põhjused ja
 - iii) tingimusliku tasu mõõtmiseks kasutatud hindamistehnikad ja peamised mudelisisendid;
 - c) äriühenduses kajastatud tingimuslike kohustiste puhul avalikustab omandaja IAS 37 paragrahvides 84 ja 85 iga eraldise liigi kohta nõutud teabe;
 - d) firmaväärtuse bilansilise jääkmaksumuse võrdlus aruandeperioodi alguses ja lõpus, näidates eraldi:
 - i) soetusmaksumus ja akumuleeritud (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum aruandeperioodi alguses;
 - ii) aruandeperioodil kajastatud täiendav firmaväärtus, välja arvatud firmaväärtus, mis sisaldub müügigrupis, mis omandamisel vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumidele kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*;
 - iii) korrigeerimised, mis tulenevad edasilükkunud tulumaksu varade edaspidisest kajastamisest aruandeperioodil kooskõlas paragrahviga 67;

- iv) firmaväärtus, mis sisaldub IFRS 5 kohaselt müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupis ja firmaväärtus, mille kajastamine lõpetati aruandeperioodil ilma, et seda oleks eelnevalt arvatud müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi;
 - v) kahjumid väärtuse langusest, mis on kajastatud aruandeperioodil kooskõlas IAS 36-ga. (Lisaks sellele nõudele nõuab IAS 36 teabe avalikustamist kaetava väärtuse ja firmaväärtuse väärtuse languse kohta.)
 - vi) aruandeperioodil tekkinud valuutakursside netoerinevused kooskõlas IAS 21-ga *Valuutakursside muutuste mõjud*;
 - vii) muud aruandeperioodil toimunud muutused bilansilises jääkmaksumuses;
 - viii) soetusmaksumus ja akumulieeritud (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum aruandeperioodi lõpus;
- e) käesoleval aruandeperioodil kajastatud kasumi või kahjumi summa ja selgitus, mis:
- i) puudutab omandatud eristatavaid varasid või ülevõetud kohustusi äriühenduses, mis teostati käesoleval ja eelmisel aruandeperioodil; ja
 - ii) on sellise suuruse, olemuse või esinemisega, et avalikustamine on oluline ühinenud üksuse finantsaruannetest arusaamiseks.

ÜLEMINEKUSÄTTED ÄRIÜHENDUSTE KOHTA, MIS HÕLMAVAD AINULT ÜHISOMANDUSES OLEVAID ÜKSUSI VÕI MIS TEOSTATI VAID LEPINGU ALUSEL (PARAGRAHVI 66 RAKENDAMINE)

- B68 Paragrahvis 64 sätestatakse, et käesolevat IFRSi rakendatakse edasiulatuvalt äriühenduste suhtes, mille puhul omandamise kuupäev on 1. juulil 2009 või hiljem algava aruandeperioodi alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid käesolevat IFRSi rakendatakse ainult 30. juunil 2007 algava aruandeperioodi alguses. Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi enne selle jõustumiskuupäeva, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IAS 27 (muudetud 2008).
- B69 IFRSi edasiulatuva rakendamise nõudel on järgmine mõju äriühendusele, mis hõlmab ainult ühisomanduses olevaid üksusi või on teostatud vaid lepingu alusel, kui selle äriühenduse omandamise kuupäev on enne käesoleva IFRSi rakendamist:
- a) *Liigitamine*— üksus jätkab eelneva äriühenduse liigitamist kooskõlas üksuse varasemate arvestusmeetoditega selliste ühenduste kohta.
 - b) *Varem kajastatud firmaväärtus*— käesoleva IFRSi rakendamise esimese aruandeaasta alguses on eelnevast äriühendusest tuleneva firmaväärtuse bilansiline jääkmaksumus tema bilansiline jääkmaksumus sellel kuupäeval kooskõlas üksuse varasemate arvestusmeetoditega. Selle summa kindlaksmääramisel elimineerib üksus selle firmaväärtuse akumulieeritud amortisatsiooni bilansilise jääkmaksumuse ja firmaväärtuse vastava vähenemise. Firmaväärtuse bilansilisse jääkmaksumusse ei tehta mitte mingeid muid korrigeerimisi.
 - c) *Varem omakapitali vähendusena kajastatud firmaväärtus*— üksuse varasematest arvestusmeetoditest tulenevalt võib eelnevast äriühendusest tekkinud firmaväärtus olla kajastatud omakapitali vähendusena. Sellises olukorras ei kajasta üksus firmaväärtust varana esimese aruandeaasta alguses, mille suhtes käesolevat IFRSi rakendatakse. Lisaks ei kajasta üksus kasumiaruandes selle firmaväärtuse mis tahes osa, kui ta võõrandab kogu äri või osa sellest, millega see firmaväärtus on seotud või kui langeb selle raha teeniva üksuse väärtus, millega firmaväärtus on seotud.
 - d) *Firmaväärtuse edaspidine kajastamine*— alates esimese aruandeaasta algusest, mil käesolevat IFRSi rakendatakse, lõpetab üksus eelnevast äriühendusest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimise ja kontrollib firmaväärtuse väärtuse langust kooskõlas IAS 36-ga.

- e) *Varem kajastatud negatiivne firmaväärtus*— üksus, mis arvestas eelnevat äriühendust, rakendades ostumeedotid, võis olla kajastanud edasilükkunud tulu vahe osas, mille võrra tema osalus omandatava eristatavate varade ja kohustiste õiglasel netoväärtuses ületas selle osaluse maksumuse (mõnikord nimetatud kui negatiivne firmaväärtus). Sellisel juhul lõpetab üksus selle edasilükkunud tulu bilansilise jääkmaksumuse kajastamise esimese aruandeaasta alguses, millal käesolevat IFRSi rakendatakse, korrigeerides vastavalt jaotamata kasumi algsaldot sel kuupäeval.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANLUSSTANDARD IFRS 5

Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRSi eesmärk on kirjeldada müügiks määratud põhivarade arvestust ja lõpetatud tegevusvaldkondade esitamist ja avalikustamist. Käesoleva IFRSiga nõutakse eelkõige:
 - a) varade, mis vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumidele, hindamist madalaima bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused, ja selliste varade amortiseerimise lõpetamist; ja
 - b) varade, mis vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumidele, eraldi esitamist bilansis ja lõpetatud tegevusvaldkondade tulemuste eraldi esitamist koondkasumi aruandes.

RAKENDUSALA

- 2 Liigitamise ja esitamise nõuded käesoleva IFRSi mõistes rakenduvad igale kajastatud põhivarale⁽⁴¹⁾ ja kõikidele üksuse müügigruppidele. Käesoleva IFRSi nõudeid hindamise kohta rakendatakse kõikidele kajastatud põhivaradele ja müügigruppidele (nagu on toodud paragrahvis 4), välja arvatud paragrahvis 5 loetletud varadele, mida hinnatakse jätkuvalt kooskõlas vastava standardiga.
- 3 Varasid, mida kooskõlas IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* liigitatakse põhivaradeks ei liigitata ümber käibevaradeks enne, kui nad vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumidele kooskõlas käesoleva IFRSiga. Teatud liiki varasid, mida üksus käsitleb tavaliselt kui üksnes edasimüügi eesmärgil soetatud põhivara, ei liigitata käibevaraks, välja arvatud juhul, kui nad vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumidele kooskõlas käesoleva IFRSiga.
- 4 Mõnikord müüb üksus ühe tehingu raames teatud varaderühma koos mõne, võimalik et sellega otseselt seotud, kohustisega. Selline müügigrupp võib olla *raha teenivate üksuste* grupp, üks raha teeniv üksus või osa raha teenivast üksusest⁽⁴²⁾. Gruppi võivad kuuluda igasugused üksuse varad ja kohustised, sealhulgas käibevarad, lühiajalised kohustised ja varad, mis paragrahvi 5 alusel ei kuulu käesoleva IFRSi hindamisnõuete alla. Kui põhivara, mis kuulub käesoleva IFRSi hindamisnõuete rakendusalasasse, on osa müügigrupist, rakenduvad käesoleva IFRSi hindamise nõuded grupile tervikuna, seega hinnatakse gruppi madalaima bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused. Hindamise nõuded üksikute varade ja kohustiste kohta müügigrupis on toodud paragrahvides 18, 19 ja 23.
- 5 Käesoleva IFRSi⁽⁴³⁾ mõõtmistingimused ei kehti järgnevale varadele, mida käsitletakse järgmiste IFRSide raames üksikute varadena või müügigrupi osana:
 - a) edasilükkunud tulumaksu varad (IAS 12 *Tulumaks*);
 - b) töötajate hüvitistega seotud varad (IAS 19 *Hüvitised töötajatele*);
 - c) finantsvarad, mis kuuluvad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusalasasse;
 - d) põhivarad, mida kajastatakse õiglaselt väärtuses IAS 40-s *Kinnisvarainvesteeringud*;
 - e) põhivarad, mida hinnatakse õiglaselt väärtuse alusel, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulud kooskõlas IAS 41-ga *Põllumajandus*;
 - f) IFRS 17 *Kindlustuslepingud* rakendusalasasse kuuluvate lepingute grupid.

⁽⁴¹⁾ Kui varad on liigitatud likviidsuse järgi, loetakse põhivaradeks varad, mis kaetakse eelduste kohaselt rohkem kui 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi. Selliste varade liigitamise suhtes rakendatakse paragrahvi 3.

⁽⁴²⁾ Siiski, kui rahavood varadelt või varaderühmalt eeldatakse laekuvat peamiselt müügist, mitte jätkuvast kasutusest, muutuvad nad vähem sõltuvaks rahavoogudest, mis laekuvad teistelt varadelt ja müügigrupp, mis oli osa raha genereerivast üksusest muutub eraldi raha genereerivaks üksuseks.

⁽⁴³⁾ Välja arvatud paragrahvid 18 ja 19, mis nõuavad kõnealuste varade hindamist kooskõlas teiste rakendatavate IFRSidega.

- 5A Käesolevas IFRSis toodud liigitamise, esitamise ja mõõtmise nõuded, mis on rakendatavad müügiks hoitavaks liigitatud põhivara (või müügigrupi) suhtes, rakendatakse ka oma omanikuõigusi rakendavatele omanikele jaotamiseks hoitavaks (omanikele jaotamiseks hoitavaks) liigitatud põhivara (või müügigrupi) suhtes.
- 5B Käesolevas IFRSis sätestatakse avalikustatav teave, mis on nõutav müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) suhtes. Muude IFRSide avalikustatava teabe nõue ei rakendu selliste varade (või müügigruppide) puhul, välja arvatud, kui nendes IFRSides nõutakse:
- a) spetsiifilist avalikustatavat teavet müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) suhtes; või
- b) avalikustatavat teavet müügigrupi kuuluvate varade ja kohustiste, mille mõõtmise nõuded ei ole IFRS 5 rakendusallas, mõõtmise kohta ja selline avalikustatav teave ei ole juba toodud finantsaruannete muudes lisades.

Täiendav avalikustatav teave müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) kohta võib osutada vajalikuks vastamaks IAS 1, eriti selle standardi paragrahvide 15 ja 125 üldistele nõuetele.

PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPPIDE) LIIGITAMINE MÜÜGIKS HOITAVAKS VÕI OMANIKELE JAOTAMISEKS HOITAVAKS

- 6 Üksus liigitab põhivara (või müügigrupi) müügiks hoitavaks, kui selle bilansiline jääkmaksumus kaetakse peamiselt müügitehinguga, mitte jätkuva kasutuse läbi.
- 7 Et see toimiks, peab vara (või müügigrupp) olema saadaval koheseks müügiks käesolevas seisukorras, sõltudes ainult tingimustest, mis on tavalised ja selliste varade (või müügigruppide) müügile omased ja selle müük peab olema *äärmiselt tõenäoline*.
- 8 Selleks et müük oleks väga tõenäoline, peab vastaval tasemel juhtkond olema otsustanud plaani müüa vara (või müügigrupp) ning peab olema käivitatud aktiivne plaan ostja leidmiseks ja plaani täitmiseks. Peale selle tuleb vara (või müügigrupi) aktiivselt turustada, et müüa seda hinnaga, mis on põhjendatud selle hetke õiglase väärtuse suhtes. Lisaks peaks müük eeldatavasti toimuma ühe aasta jooksul alates liigitamise kuupäevast, välja arvatud kui paragrahviga 9 lubatakse teisiti, ning tegevused plaani läbiviimiseks peaksid andma märku, et märkimisväärsete muudatuste tegemine plaani või plaani tagasivõtmine on ebatõenäoline. Aktsionäride heakskiidu (kui on jurisdiktsioonis nõutav) tõenäosust tuleks võtta arvesse selle hindamisel, kas müük on väga tõenäoline.
- 8A Üksus, mis on seotud müügiplaaniga, millega kaasneb kontrolli kaotus tütarettevõtte üle, liigitab selle tütarettevõtte kõik varad ja kohustised müügiks hoitavaks, kui on täidetud paragrahvides 6–8 sätestatud kriteeriumid, olenemata sellest, kas üksusel säilib pärast müüki mittekontrolliv osalus oma endises tütarettevõttes.
- 9 Sündmused või olukorrad võivad müügi lõpule viimise perioodi pikendada üle ühe aasta. Müügi lõpuleviimiseks vajaliku perioodi pikendus ei välista vara (või müügigrupi) liigitamist müügiks hoitavaks, kui pikennemist põhjustavad juhtumid või olukorrad on väljaspool üksuse kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et üksus jääb kindlaks oma plaanile vara (või müügigrupp) müüa. See toimib siis, kui lisa B kriteeriumid on täidetud.
- 10 Müügitehing hõlmab põhivarade vahetamist teiste põhivarade vastu, kui vahetusel on majanduslik sisu lähtudes IAS 16-st *Materiaalsed põhivarad*.
- 11 Kui üksus soetab põhivara (või müügigrupi) üksnes eesmärgiga see hiljem realiseerida, liigitab ta soetamiskuupäeval selle põhivara (või müügigrupi) müügiks hoitavaks ainult juhul, kui paragrahvis 8 seatud üheaastane nõue on täidetud (välja arvatud nagu lubatud paragrahvis 9) ja on äärmiselt tõenäoline, et ükskõik milline muu kriteerium paragrahvides 7 ja 8, mis ei ole selleks kuupäevaks täidetud, täidetakse soetamisele järgneva lühikese ajavahemiku (harilikult kolme kuu) jooksul.

- 12 Kui kriteeriumid paragrahvides 7 ja 8 on täidetud aruandeperioodi lõpu järgselt, ei pea üksus selles finantsaruandes põhivara (või müügigrupi) liigitama müügiks hoitavana. Siiski, kui need kriteeriumid täidetakse aruandeperioodi lõpu järgselt, kuid enne finantsaruannete väljaandmist, avalikustab üksus finantsaruande lisades teabe, mida on kirjeldatud paragrahvide 41 punktides a, b ja d.
- 12A Aktsionäride heakskiidu (kui on nõutav jurisdiktsioonis) tõenäosust tuleks võtta arvesse selle hindamisel, kas müügiga jaotatakse vara (või müügigrupi) omanikele. Selleks peavad varad olema kättesaadavad koheseks jaotamiseks oma praeguses seisundis ja jaotamine peab olema väga tõenäoline. Selleks et jaotamine oleks väga tõenäoline, peab olema algatatud meetmeid jaotamise läbiviimiseks ja need peavad eeldatavasti olema läbi viidud ühe aasta jooksul arvates liigitamise kuupäevast. Jaotamise läbiviimiseks nõutavad meetmed peaksid andma märku, et jaotamise märkimisväärne muutmine või jaotamise tagasivõtmine on ebatõenäoline. Aktsionäride poolse heakskiidu (kui on jurisdiktsioonis nõutav) tõenäosust tuleks võtta arvesse selle hindamisel, kas jaotamine on väga tõenäoline.

Põhivarad, millest kavatakse loobuda

- 13 Üksus ei liigita müügiks hoitavaks põhivara (või müügigrupi), millest kavatakse loobuda. Seda sellepärast, et selle bilansiline jääkmaksumus kaetakse peamiselt jätkuva kasutuse läbi. Siiski, kui müügigrupp, millest kavatakse loobuda, vastab paragrahvide 32 punktide a–c kriteeriumidele, esitab üksus müügigrupi tulemused ja rahavood lõpetatud tegevusvaldkondadena vastavalt paragrahvidele 33 ja 34 kuupäeval, mil selle kasutamine lakkab. Põhivarad (või müügigrupid), millest kavatakse loobuda, hõlmavad põhivarasid (või müügigruppe), mida kasutatakse nende majandusliku eluea lõpuni ja põhivarasid (või müügigruppe), mida ei müüda, vaid mis suletakse.
- 14 Üksus ei arvesta põhivarana vara, mis ajutiselt on kasutuselt ära võetud just nagu sellest kavatakse loobuda.

MÜÜGIKS HOITAVATE PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPI) HINDAMINE

Põhivara (või müügigrupi) hindamine

- 15 Üksus hindab põhivara (või müügigrupi), mida liigitatakse müügiks hoitavaks, madalaima bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused.
- 15A **Üksus mõõdab omanikele jaotamiseks liigitatud põhivara (või müügigrupi) selle bilansilises jääkmaksumuses või õiglases väärtuses, milles on maha arvatud jaotamise kulutused, olenevalt sellest, kumb on madalam** ⁽⁴⁴⁾.
- 16 Kui värskest omandatud vara (või müügigrupp) vastab müügiks hoitava liigitamise kriteeriumidele (vt paragrahv 11), siis paragrahvi 15 rakendamise tulemusena mõõdetakse vara (või müügigrupi) esmasel arvelevõtmisel madalaima bilansilise jääkmaksumuse alusel, kui vara ei oleks olnud niimoodi liigitatud (näiteks soetusmaksumuses) ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused. Järelkult, kui vara (või müügigrupp) on soetatud osana äriühendusest, mõõdetakse seda õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused.
- 17 Kui müügi toimumist on oodata hiljem kui ühe aasta möödudes, mõõdab üksus müügikulusid nende nüüdisväärtuses. Iga müügikulutuste nüüdisväärtuse tõus, mis tuleneb aja möödumisest, kajastub kasumis või kahjumis finantskuluna.
- 18 Vahetult enne vara (või müügigrupi) esmast liigitamist müügiks hoitavaks mõõdetakse vara (või kõik grupi varad ja kohustised) bilansilised jääkmaksumused kooskõlas rakendatavate IFRSidega.
- 19 Hilisemal müügigrupi ümberhindamisel hinnatakse kooskõlas rakendatavate IFRSidega kõikide varade ja kohustiste, mis ei ole käesoleva IFRSi hindamisnõuete rakendusallas, aga kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi, bilansilised jääkmaksumused ümber enne, kui hinnatakse ümber müügigrupi õiglase väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused.

⁽⁴⁴⁾ Müügikulud on lisakulud, mis on otseselt omistatavad vara võõrandamisele, välja arvatud finantskulud ja tulumaksud.

Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite ja nende tühistamise kajastamine

- 20 Üksus kajastab vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi, mis on tingitud esmasest või hilisemast vara (või müügitrupi) allahindlusest õiglase väärtuseni, millest on maha arvatud müügitulused sellises ulatuses, mida ei ole kajastatud kooskõlas paragrahviga 19.
- 21 Üksus kajastab tulu igast hilisemast vara õiglase väärtuse tõusust, millest on maha arvatud müügitulused, aga mitte rohkem kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRSiga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga *Varade väärtuse langus*.
- 22 Üksus kajastab tulu igast järgmisest müügitrupi õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügitulused) tõusust:
- a) sellisel määral, mida ei ole kajastatud kooskõlas paragrahviga 19, aga
- b) mitte rohkem, kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRSiga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga põhivarade puhul, mis kuuluvad käesoleva IFRSi mõõtmisnõuete rakendusalaselle.
- 23 Müügitrupi suhtes kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum (või sellele järgnev kasum) vähendab (või tõstab) bilansilist jääkmaksumust kogumi põhivaradel, mis kuuluvad käesoleva IFRSi mõõtmisnõuete rakendus-
alasse ja mis on määratletud IAS 36 (parandatud 2004) paragrahvi 104 punktides a ja b ja paragrahvis 122.
- 24 Kasum või kahjum, mida ei ole eelnevalt kajastatud põhivara (või müügitrupi) müügitulupäevaks, kajastatakse kajastamise lõpetamise kuupäeval. Kajastamise lõpetamisega seotud nõuded on välja toodud:
- a) IAS 16 (parandatud 2003) paragrahvides 67–72 materiaalsete põhivarade kohta ja
- b) IAS 38 *Immateriaalsed varad* (parandatud 2004) paragrahvides 112–117 immateriaalsete varade kohta.
- 25 Üksus ei amortiseeri põhivara, kui see on liigitatud müügitulupäevaks või on osa müügitrupist, mis on liigitatud müügitulupäevaks. Jätkatakse intressi ja teiste kulude kajastamist, mis on omased müügitulupäevaks liigitatud müügitrupi kohustistele.

Muudatused müügituluplaanis ja omanikele jaotamise plaanis

- 26 Kui üksus on vara (või müügitrupi) liigitanud müügitulupäevaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks aga see enam ei vasta paragrahvide 7–9 (müügitulupäeva puhul) või paragrahvi 12A (omanikele jaotamiseks hoitava puhul) kriteeriumidele, lõpetab üksus vara (või müügitrupi) liigitamise (vastavalt) müügitulupäevaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks. Sel juhul järgib üksus selle muudatuse arvestamiseks paragrahvides 27–29 esitatud juhiseid, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse paragrahvi 26A.
- 26A Kui üksus liigitab vara (või müügitrupi) müügitulupäevast otse ümber omanikele jaotamiseks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavast otse müügitulupäevaks, käsitatakse liigitamise muutust algse võõrandamisplaani jätkumisena. Üksus:
- a) ei järgi selle muudatuse arvestamisel paragrahvides 27–29 esitatud juhiseid. Üksus kohaldab käesoleva IFRSi neid liigitamise, esitamise ja mõõtmise nõudeid, mida kohaldatakse uue võõrandamisviisi suhtes;
- b) mõõdab põhivarasid (või müügitruppi), järgides paragrahvi 15 (kui liigitatud ümber müügitulupäevaks) või 15A (kui liigitatud ümber omanikele jaotamiseks hoitavaks) nõudeid ning kajastab mis tahes vähenemist või suurenemist põhivara (või müügitrupi) õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügitulused/jaotamiskulud, järgides paragrahvide 20–25 nõudeid;
- c) ei muuda liigitamise kuupäeva vastavalt paragrahvidele 8 ja 12A. See ei takista müügitulupäevaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks vajamineva perioodi pikendamist, kui paragrahvi 9 tingimused on täidetud.

- 27 Üksus mõõdab põhivara (või müügigruppi), mida enam ei liigitata müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks (või mis ei kuulu enam müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitatud müügigruppi), võttes aluseks järgmistest madalaima:
- bilansiline jääkmaksumus, mis oli varal (või müügigrupil) enne müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitamist ja mida on korrigeeritud mis tahes kulumi, amortisatsiooni või ümberhindamise arvesse võtmiseks, mida oleks kajastatud, kui vara (või müügigruppi) ei oleks liigitatud müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks, ja
 - kaetav väärtus kuupäeval, mil tehti hilisem otsus mitte müüa või jaotada ⁽⁴⁵⁾.
- 28 Üksus kajastab kõiki sellise põhivara bilansilise jääkmaksumuse nõutud korrigeerimisi, mille liigitamine müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks on lõpetatud, jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis või kahjumis ⁽⁴⁶⁾ perioodil, mil ei ole enam täidetud vastavalt paragrahvide 7–9 või paragrahvi 12A kriteeriumid. Finantsaruandeid perioodide kohta alates müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitamise hetkest muudetakse vastavalt, kui müügigrupp või põhivara, mille liigitamine müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks on lõpetatud, on tütaretevõtja, ühistegevus, ühissettevõtja, sidusettevõtja või ühissettevõtjas või sidusettevõtjas oleva osaluse osa. Üksus esitab selle korrigeerimise koondkasumiaruande sama pealkirja all, mille all esitatakse kooskõlas paragrahviga 37 kajastatud kasum või kahjum.
- 29 Kui üksus eemaldab üksiku vara või kohustise müügigrupist, mis on liigitatud müügiks hoitavaks, jätkatakse müügigruppi allesjäänud müügiks hoitavate varade ja kohustiste mõõtmist grupina ainult siis, kui grupp vastab paragrahvides 7–9 toodud kriteeriumidele. Kui üksus eemaldab üksiku vara või kohustise müügigrupist, mis on liigitatud omanikele jaotamiseks hoitavaks, jätkatakse müügigruppi allesjäänud jaotamiseks hoitavate varade ja kohustiste mõõtmist grupina ainult siis, kui grupp vastab paragrahvis 12A toodud kriteeriumidele. Vastasel juhul mõõdetakse gruppi allesjäänud põhivarad, mis üksikutena vastavad müügiks hoitavaks (või omanikele jaotamiseks hoitavaks) liigitamise kriteeriumidele, eraldi nende bilansilise jääkmaksumuse või õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused (või jaotamiskulutused), sõltuvalt sellest, kumb on madalam, selle kuupäeva seisuga. Iga põhivara suhtes, mis ei vasta müügiks hoitava kriteeriumidele, lõpetatakse müügiks hoitavaks liigitamine kooskõlas paragrahviga 26. Iga põhivara suhtes, mis ei vasta omanikele jaotamiseks hoitava kriteeriumidele, lõpetatakse omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitamine kooskõlas paragrahviga 26.

ESITAMINE JA AVALIKUSTAMINE

- 30 Üksus esitab ja avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata lõpetatud tegevusvaldkondade ja põhivarade (või müügigruppide) realiseerimise finantsmõjusid.

Lõpetatud tegevusvaldkondade esitamine

- 31 Üksuse komponent hõlmab tegevusi ja rahavooge, mida saab tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgist lähtuvalt selgesti eristada ülejäänud üksusest. Teisisõnu on üksuse komponent raha teeniv üksus või grupp raha teenivaid üksusi, mida hoitakse kasutamise eesmärgil.
- 32 Lõpetatud tegevusvaldkond on üksuse komponent, mis on kas realiseeritud või liigitatud müügiks hoitavaks, ja
- esindab eraldi olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuste geograafilist piirkonda,
 - on osa eraldiseisvast koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuste geograafiline piirkond või
 - on tütaretevõtte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.
- 33 Üksus avalikustab:

⁽⁴⁵⁾ Kui põhivara on osa raha teenivast üksusest, on tema kaetavaks väärtuseks bilansiline jääkmaksumus, mis oleks sellel varal kajastatud peale igasuguste vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite jaotamist selles raha teenivas üksuses kooskõlas IAS 36-ga.

⁽⁴⁶⁾ Välja arvatud juhul, kui vara on materiaalne põhivara või immateriaalne vara, mis hinnati ümber kooskõlas IAS 16-ga või IAS 38-ga enne müügiks hoitavaks liigitamist. Sellisel juhul võetakse korrigeerimist ümberhindluse suurenemise või vähenemisenä.

- a) ühe summana koondkasumi aruandes, mis hõlmab:
- i) lõpetatud tegevusvaldkondade maksudejärgset kasumit/kahjumit ja
 - ii) maksudejärgset kasumit või kahjumit mis kujuneb õiglase väärtuse põhjal, millest on maha arvatud müügiikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müüigigrupi müügi kaudu;
- b) punktis a märgitud summa analüüsi järgmiste näitajate osas:
- i) lõpetatud tegevusvaldkondade müügitulud, kulud ja maksueelne kasum või kahjum;
 - ii) seonduv tulumaksukulu, nagu nõutud IAS 12 paragrahvi 81 punktis h;
 - iii) kasum või kahjum, mis kujuneb õiglase väärtuse põhjal, millest on maha arvatud müügiikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müüigigrupi müügi kaudu; ja
 - iv) seonduv tulumaksukulu, nagu nõutud IAS 12 paragrahvi 81 punktis h.

Analüüs võib olla esitatud koondkasumi aruandes või selle lisades. Kui see on esitatud koondkasumi aruandes, peab ta olema esitatud paragrahvis, mis on seotud lõpetatud tegevusvaldkondadega ja seega jätkuvatest tegevusvaldkondadest eraldi. Analüüs ei ole nõutav nende müüigigruppide puhul, mis on äsja omandatud tütaretevõtte ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumidele (vt paragrahv 11);

- c) netorahavood, mis on omistatavad lõpetatud tegevusvaldkondade äri-, investeerimis- ja finantseerimistegevustele. See avalikustatav teave võib olla nii aruande lisades kui ka koondkasumi aruandes. See avalikustatav teave ei ole nõutud müüigigruppide puhul, mis on äsja omandatud tütaretevõtte ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumidele (vt paragrahv 11);
- d) jätkuvatest tegevusvaldkondadest ja emaettevõtte omanikele omistatavatest lõpetatud tegevusvaldkondadest saadava tulu summa. Sellist avalikustatavat teavet võib esitada kas lisades või koondkasumiaruandes.
- 33A Kui üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) paragrahvis 10A, esitatakse lõpetatud tegevusvaldkondi käsitlev osa selles aruandes.
- 34 Üksus avalikustab finantsaruannetes paragrahvis 33 nõutud teabe ka eelnevate ajavahemike kohta nii, et hilisema kajastatava aruandlusperioodi aruandeperioodi lõpuks lõpetatud tegevusvaldkondasid puudutav teave oleks esitatud.
- 35 Jooksva perioodil tehtud parandused maksumustele, mis on eelnevalt esitatud lõpetatud tegevusvaldkondades, mis on otseselt seotud lõpetatud tegevusvaldkondade müügiga eelneval perioodil tuuakse lõpetatud tegevusvaldkondades eraldi välja. Selliste paranduste olemus ja maksumus avalikustatakse. Olukorrad, kus sellised parandused võivad tekkida, on näiteks järgmised:
- a) ebakindlused, mis tulenevad müügitehingu tähtaegadest, nagu otsus ostuhindade korrigeerimiseks ja ostja hüvitise küsimused;
 - b) ebakindlused, mis tekivad ja on otseselt seotud komponendi äritegevustega enne komponendi müüki, nagu näiteks müüja poolt kaasatud keskkonnavalasid ja toote garantii kohustused;
 - c) töötajate hüvitiste plaani kohustuste arveldus eeldusel, et arveldus on otseselt seotud müügitehinguga.

- 36 Kui üksus lõpetab üksuse komponendi müügiks hoitavaks liigitamise, liigitatakse komponendi äritegevuste tulemused, mis eelnevalt on esitatud lõpetatud tegevusvaldkondades kooskõlas paragrahvidega 33–35, ümber ja nad sisalduvad jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis kõigi esitatud ajavahemike kohta. Summad eelnevatest ajavahemikest kirjeldatakse kui taasesitatud.
- 36A Üksus, mis on seotud müügiplaaniga, millega kaasneb kontrolli kaotus tütaretevõtte üle, avalikustab paragrahvides 33–36 nõutud teabe, kui tütaretevõtte on müügiühik, mis vastab lõpetatud tegevusvaldkonna mõistele kooskõlas paragrahviga 32.

Jätkuvate tegevusvaldkondadega seotud kasumid või kahjumid

- 37 Iga kasum või kahjum müügiks hoitavaks liigitatud põhivara (või müügiühiku) ümberhindamisest, mida ei saa määratleda lõpetatud tegevusvaldkonnana, peab sisalduma jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis või kahjumis.

Müügiks hoitava põhivara või müügiühiku esitamine

- 38 Üksus esitab müügiks hoitavaks liigitatud põhivara ja müügiks hoitavaks liigitatud müügiühiku varad bilansis eraldi teistest varadest. Müügiks hoitavaks liigitatud müügiühiku kohustised esitatakse bilansis teistest kohustistest eraldi. Need varad ja kohustised ei tohi olla saldeeritud ja esitatud ühe summamana. Müügiks hoitavaks liigitatud varade ja kohustiste peamised liigid peavad olema eraldi avalikustatud kas siis bilansis või lisades, välja arvatud paragrahvis 39 lubatud juhtudel. Üksus esitab eraldi ükskõik millise kumulatiivse tulu või kulu, mis on kajastatud otse muus koondkasumis ja seotud põhivaraga (või müügiühikuga), mida liigitatakse müügiks hoitavaks.
- 39 Kui müügiühikuks on värskest omandatud tütaretevõtte, mis omandamise ajal vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumidele (vt paragrahv 11), ei ole varade ja kohustiste peamiste liikide avalikustamine nõutav.
- 40 Üksus ei liigita ümber ega esita uuesti põhivarade või müügiühiku varade ja kohustiste maksumusi eelmiste perioodide kohta koostatud bilanssides, peegeldamaks viimase esitatud perioodi bilansi klassifikatsiooni.

Täiendav avalikustatav teave

- 41 Üksus avalikustab järgmise teabe lisades perioodil, mil põhivara (või müügiühik) on kas liigitatud müügiks hoitavaks või müüdüd:
- a) põhivara (või müügiühiku) kirjeldus;
 - b) müügisündmuste ja -olukordade kirjeldus või eeldatava müüginäidise jõudmine ja selle müügi eeldatav meetod ja ajastamine;
 - c) kasum või kahjum, mis on kajastatud kooskõlas paragrahvidega 20–22 ja kasumit või kahjumit sisaldav koondkasumi aruande kirje, kui see ei ole esitatud eraldi koondkasumi aruande osana;
 - d) kui on rakendatav, siis avalikustatav segment, milles põhivara (või müügiühik) on esitatud kooskõlas IFRS 8-iga *Tegevussegmentid*.
- 42 Kui rakendatakse kas paragrahvi 26 või 29, siis üksus perioodi vältel, mil tehakse otsus muuta põhivara (või müügiühiku) müümise plaani, avalikustab otsuseni viivate müügisündmuste ja olukordade kirjelduse ning otsuse mõju äritegevuse tulemustele sellel ja igal eelneval esitatud perioodil.

ÜLEMINEKUSÄTTED

43 Käesolevat IFRSi rakendatakse edasiulatuvalt põhivaradele (või müüigirühmadele), mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumidele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumidele pärast käesoleva IFRSi jõustumiskuupäeva. Üksus võib käesoleva IFRSi nõudeid rakendada kõikidele põhivaradele (või müüigirühmadele), mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumidele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumidele pärast iga kuupäeva enne IFRSi jõustumiskuupäeva eeldusel, et hinnangud ja muu teave, mida on IFRSi rakendamiseks vaja, on hangitud ajal, mil need kriteeriumid algselt täideti.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

44 Üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

44A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti paragrahve 3 ja 38 ja lisati paragrahv 33A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

44B IAS 27-ga *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud 2008) lisati paragrahvi 33 punkt d. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes. Muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt.

44C *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) lisati paragrahvid 8A ja 36A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid üksus ei tohi rakendada neid muudatusi enne 1. juulit 2009 algavate aruandeaastate suhtes, välja arvatud juhul, kui ta rakendab ka IAS 27 (muudetud jaanuaris 2008). Kui üksus rakendab muudatusi enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab muudatusi edasiulatuvalt alates kuupäevast, mil ta esimest korda rakendas IFRS 5, arvestades IAS 27 (muudetud jaanuaris 2008) paragrahvis 45 toodud üleminekusätteid.

44D Paragrahvid 5A, 12A ja 15A lisati ning paragrahvi 8 muudeti IFRIC 17-ga *Mitterahaliste varade jaotamine omanikele* novembris 2008. Neid muudatusi rakendatakse edasiulatuvalt põhivaradele (või müüigirühmadele), mis on liigitatud omanikele jaotamiseks hoitavaks, 1. juulil 2009 või pärast seda algavatel aruandeaastatel. Tagasiulatuvalt rakendamine ei ole lubatud. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi enne 1. juulit 2009 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab ka IFRS 3 *Äriühendused* (parandatud 2008), IAS 27 (muudetud jaanuaris 2008) ja IFRIC 17.

44E *IFRSide edasiarendustega* (välja antud aprillis 2009) lisati paragrahv 5B. Üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2010 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

44F [Välja jäetud]

44G IFRS 11-ga *Ühisettevõtmised* (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi 28. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 11.

44H IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse määrtamine* (välja antud mais 2011) muudeti õiglase väärtuse ja kaetava väärtuse mõistet lisas A. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

44I Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused) (välja antud juunis 2011) muudeti paragrahvi 33A. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

44K IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahvi 5 ning jäeti välja paragrahvid 44F ja 44J. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

44L Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2012.–2014. aasta tsükel* (välja antud septembris 2014) muudeti paragrahve 26–29 ja lisati paragrahv 26A. Üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavatel aruandeaastatel tehtavate võõrandamise viisi muudatuste suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.

44M IFRS 17-ga (välja antud mais 2017) muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 17.

IAS 35 TAGASIVÕTMINE

45 Käesolev IFRS asendab IAS 35 *Lõpetatavad tegevusvaldkonnad*.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

Raha teeniv üksus	Väikseim määratletav varade grupp, mis genereerib raha laekumisi, mis on suuresti sõltumatud raha laekumistest teistelt varadelt või varagrupidelt.
Üksuse komponent	Äritegevused ja rahavood, mida saab selgesti eristada, tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgil, ülejäänud üksusest.
Müügikulutused	Täiendkulud, mis on selgelt omistatavad vara (või müügigrupi) müügile, välja arvatud finantskulud ja tulumaksu kulu.
Käibevara	Üksus liigitab vara käibevaraks, kui: a) ta loodab vara realiseerida või kavatseb selle müüa või tarbida oma tavapärase äriotsuse käigus; b) ta hoiab seda peamiselt kauplemise eesmärgil; c) ta loodab vara realiseerida 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi; või d) vara on raha või raha ekvivalent (nagu on määratletud IAS 7-s), välja arvatud juhul, kui vara kasutamine vahetamiseks või kohustise arveldamiseks on piiratud vähemalt kaksteist kuud pärast aruandeperioodi.
Lõpetatud tegevusvaldkond	Üksuse komponent , mis on kas müüdnud või liigitatud müügiks hoitavaks ja: a) esindab eraldi olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuste geograafilist piirkonda, b) on osa eraldiseisvast koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuste geograafiline piirkond või c) on tütarettevõtte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.
Müügigrupp	Varade grupp, mis realiseeritakse müügi teel või muud moodi, kogu grupi tehinguna, ja kohustused, mis on otseselt seotud nende varadega, mis tehingu käigus ümber paigutatakse. Gruppi kuuluvad äriühenduses omandatud firmaväärtus kui grupp on raha teeniv üksus , millele firmaväärtus on määratud kooskõlas IAS 36 <i>Varade väärtuse langus</i> (parandatud 2004) paragrahvides 80–87 esitatud nõuetega või kui on tegu äritegevusega sellises raha teenivas üksuses.
Õiglane väärtus	<i>Õiglane väärtus</i> on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõotmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingul. (vt IFRS 13.)
Siduv ostukohustus	Kokkulepe mitteseotud osapoollega, mis kohustab mõlemat osapoolt ja on tavaliselt juriidiliselt jõustatav, mis a) määratleb kõiki olulisi tingimusi, kuhu kuuluvad hind ja tegevuse ajastus, ja b) vastumeede lepingu rikkumisele, mis on piisavalt suur tagamaks, et realiseerimine oleks äärmiselt tõenäoline .

Äärmiselt tõenäoline	Märgatavalt rohkem kui tõenäoline .
Põhivara	Vara, mida ei saa määratleda käibevarana .
Tõenäoline	Pigem võimalik kui mittevõimalik.
Kaetav väärtus	Kõrgem vara õiglasest väärtusest , millest on maha arvatud müügikulud , ja tema kasutusväärtusest .
Kasutusväärtus	Nende eeldatavate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus, mida eeldatakse tekkivat vara jätkuvast kasutamisest ja selle realiseerimisest tema kasuliku tööea lõpul.

Lisa B

Rakenduse lisa

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

MÜÜGI LÕPULEVIIMISEKS VAJALIKU PERIOODI PIKENDAMINE

- B1 Nagu märgitud paragrahvis 9, ei takista müügi lõpuleviimiseks vajaliku perioodi pikendamine vara (või müügi gruppi) liigitamist müügiks hoitavaks, kui hilinemist põhjustavad sündmused või olukorrad on väljaspool üksuse kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et üksus jääb kindlaks oma plaanile vara (või müügi gruppi) müüa. Seega paragrahvis 8 mainitud üheaastase nõude suhtes rakendatakse erandit järgmistes situatsioonides, kus sellised juhtumid või olukorrad tekivad:
- a) kuupäeval, mil üksus seob ennast plaaniga müüa põhivara (või müügi gruppi), ootab ta põhjendatult, et teised (mitte ostja) kehtestavad vara (või müügi gruppi) loovutamiseks tingimused, mis pikendavad müügiks vajaminevat perioodi, ja:
 - i) vajalikke tegevusi nendele tingimustele vastamiseks ei saa alustada enne, kui kehtib *siduv ostukohustus*, ja
 - ii) siduv ostukohustus on äärmiselt tõenäoline ühe aasta jooksul;
 - b) üksus sõlmib siduva ostukohustuse ja selle tulemusena kehtestavad ostja või teised ootamatult tingimused sellise põhivara (või müügi gruppi), mida enne liigitati müügiks hoitavaks, loovutamisele, mis pikendavad müügi lõpetamiseks vajaminevat perioodi, ja:
 - i) õigeaegsed tingimustele vastamiseks vajalikud meetmed on rakendatud ja
 - ii) on oodata hilinemisteguritele soodsat lahendust;
 - c) esmase üheaastase perioodi vältel tekivad eelnevalt ebatõenäolisteks peetud olukorrad ja tulemusena põhivara (või müügi gruppi), mida eelnevalt liigitati müügiks hoitavaks, ei müüda selle perioodi lõpuks ja:
 - i) esmase üheaastase perioodi vältel rakendas üksus vajalikke meetmeid, et reageerida olukordade muutustele,
 - ii) põhivara (või müügi gruppi) turustatakse aktiivselt hinnaga, mis on mõistlik arvestades olukordade muutusi, ja
 - iii) paragrahvides 7 ja 8 esitatud kriteeriumid on täidetud.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 6***Maavarade uuring ja hindamine***

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRSi eesmärk on kehtestada maavarade uuringu ja hindamise finantsaruandlus.
- 2 Käesoleva IFRSiga nõutakse eelkõige:
 - a) olemasolevate arvestusmeetodite piiratud täiustamist *uurimis- ja hindamistegevusega seotud kulutuste osas*;
 - b) uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid kajastavatelt üksustelt selliste varade väärtuse languse hindamist kooskõlas käesoleva IFRSiga ja iga väärtuse languse hindamist kooskõlas IAS 36-ga *Varade väärtuse langus*;
 - c) teabe avalikustamist, mis määratleb ja selgitab maavarade uuringust ja hindamisest tulenevaid summasid üksuse finantsaruannetes ja aitab selliste finantsaruannete kasutajatel mõista kajastatud uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadest tulenevate tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja kindlust.

RAKENDUSALA

- 3 Üksus rakendab käesolevat IFRSi oma uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekutele.
- 4 Käesolev IFRS ei käsitle maavarade uuringu ja hindamisega tegelevate üksuste arvestuse muid aspekte.
- 5 Üksus ei tohi rakendada käesolevat IFRSi kulutustele, mis esinesid:
 - a) enne maavarade uuringut ja hindamist, nagu näiteks üksuse kulutused enne juriidiliste õiguste saamist teatud piirkonna uuringuks;
 - b) pärast seda, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud.

UURIMIS- JA HINDAMISTEGEVUSEGA SEOTUD VARADE KAJASTAMINE

Ajutine erand IAS 8 paragrahvidest 11 ja 12

- 6 Arvestusmeetodite väljatöötamisel peab uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid kajastav üksus rakendama IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* paragrahvi 10.
- 7 IAS 8 paragrahvides 11 ja 12 määratletakse kohustuslike nõuete ja juhiste allikad, mida juhtkond peab arvesse võtma arvestusmeetodite väljatöötamisel objekti kohta, kui ühtki IFRSi ei rakendata konkreetselt selle kirje suhtes. Allpool esitatud paragrahvide 9 ja 10 kohaselt vabastab käesolev IFRS üksuse nimetatud paragrahvide rakendamisest oma arvestusmeetodite suhtes, mida kasutatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamiseks ja mõõtmiseks.

UURIMIS- JA HINDAMISTEGEVUSEGA SEOTUD VARADE MÕÕTMINE

Mõõtmine kajastamisel

- 8 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad kajastatakse soetusmaksumuses.**

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade soetusmaksumuse kuluelemendid

- 9 Üksus peab kindlaks määrama arvestusmeetodi, millega määratletakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadena kajastatavad väljaminekud ja rakendama seda meetodit järjepidevalt. Sellisel kindlaksmääramisel arvestab üksus ulatust, mil väljaminekut saab seostada teatud maavarade leidmisega. Järgnevalt on esitatud näited väljaminekute kohta, mida võib arvestada uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade esmasel hindamisel (loetelu ei ole ammendav):
 - a) uuringuks õiguse omandamine;

- b) topograafilised, geoloogilised, geokeemilised ja geofüüsilised uuringud;
 - c) uurimuslik puurimine;
 - d) kraavikaevamine;
 - e) proovide võtmine ja
 - f) maavara kaevandamise tehnilise teostatavuse ja majandusliku tasuvuse hindamisega seotud tegevus.
- 10 Maavarade arendamisega seotud väljaminekuid ei kajastata uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadena. *Finantsaruandluse kontseptuaalne raamistik* ja IAS 38 *Immateriaalsed varad* annavad juhiseid arendustegevusest tulenevate varade kajastamiseks.
- 11 Vastavalt IAS 37-le *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* kajastab üksus kõik eemaldamise ja taastamise kohustused, mis esinesid teatud perioodil maavarade uuringu ja hindamise tõttu.

Mõõtmise pärast kajastamist

- 12 Pärast kajastamist rakendab üksus uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kohta kas soetusmaksumusemudelit või ümberhindamismudelit. Ümberhindamismudeli (IAS 16-s *Materiaalsed põhivarad* esitatud mudeli või IAS 38-s esitatud mudeli) rakendamise korral peab see olema kooskõlas varade liigitamisega (vt paragrahv 15).

Muutused arvestuspõhimõtetes

- 13 Üksus võib muuta oma arvestusmeetodeid uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute kohta, kui muutus teeb finantsaruanded aruannete kasutajate vajadustele vastavamaks majandusotsuste tegemisel ja mitte vähem usaldusväärseks, või usaldusväärsemaks ja mitte vähemvastavaks nendele vajadustele. Üksus otsustab vajadustele vastavust ja usaldusväärset IAS 8 kriteeriumide põhjal.
- 14 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute arvestusmeetodite muutmise õigustamiseks näitab üksus, et muutuste tulemusena täidavad finantsaruanded paremini IAS 8 kriteeriume, kuid muutused ei pea saavutama täielikku vastavust nendele kriteeriumidele.

ESITAMINE

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade liigitamine

- 15 Üksus liigitab uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad kas materiaalsed või immateriaalsed varadeks vastavalt soetatud varade olemusele ja kasutab liigitust järjepidevalt.
- 16 Mõningaid uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid käsitletakse immateriaalsete varadena (näiteks puurimise õigused) ning mõningaid materiaalsete varadena (näiteks sõidukid ja puurseadmed). Selles ulatuses, mil materiaalsed vara kasutatakse immateriaalse vara arendamiseks, on sellist kasutatud peegeldav summa immateriaalse vara maksumuse osa. Kuid materiaalse vara kasutamine immateriaalse vara arendamiseks ei muuda materiaalsed vara immateriaalseks varaks.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ümberliigitamine

- 17 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud vara ei liigitata enam sellena, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud. Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust hinnatakse ja varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse enne ümberliigitamist.

VÄÄRTUSE LANGUS

Kajastamine ja mõõtmine

- 18** Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust hinnatakse siis, kui faktid ja asjaolud viitavad sellele, et uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade bilansiline jääkmaksumus võib ületada nende kaetavat väärtust. Kui faktid ja asjaolud viitavad sellele, et bilansiline jääkmaksumus ületab kaetavat väärtust, hindab, esitab ja avalikustab üksus väärtuse vähenemisest tuleneva kahjumi vastavalt IAS 36-le, v. a allpool esitatud paragrahvis 21 sätestatu osas.
- 19 Ainult uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade korral rakendatakse pigem käesoleva IFRSi paragrahvi 20 kui IAS 36 paragrahve 8–17, et teha kindlaks uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad, mille väärtus võib olla vähenenud. Paragrahvis 20 kasutatakse mõistet „varad“, kuid seda rakendatakse ühtviisi nii uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kui ka raha teeniva üksuse suhtes.
- 20 Üks või mitu järgmist fakti ja asjaolu viitavad sellele, et üksus peaks kontrollima uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust (loetelu ei ole ammendav):
- periood, mil üksusel on õigus teha uuringuid teatud piirkonnas, on lõppenud selle perioodi jooksul või lõpeb lähitulevikus ja selle pikendamist ei eeldata;
 - olulisi kulutusi maavarade edaspidiseks uuringuks ja hindamiseks teatud piirkonnas ei ole eelarvestatud ega planeeritud;
 - maavarade uuringu ja hindamise tulemusena teatud piirkonnas ei ole avastatud maavarade majanduslikult tasuvaid koguseid ja üksus on otsustanud lõpetada sellise tegevuse antud piirkonnas;
 - on olemas piisavad andmed, mis osutavad sellele, et kuigi arendustegevus teatud piirkonnas tõenäoliselt jätkub, on vähetõenäoline, et uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade bilansiline jääkmaksumus kaetakse täielikult eduka arendustegevuse või müügi teel.

Iga sellise juhtumi või sarnaste juhtumite korral teostab üksus vara väärtuse languse kontrolli kooskõlas IAS 36-ga. Kahjumit vara väärtuse langusest kajastatakse kuluna kooskõlas IAS 36-ga.

Taseme kindlakstegemine, mille korral hinnatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust

- 21** Üksus määrab kindlaks arvestusmeetodid, et jaotada uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele nende varade väärtuse languse hindamise eesmärgil. Iga raha teeniv üksus või üksuste rühm, millele jaotatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud vara, ei tohi olla suurem tegevussegmendist, mis on kindlaks määratud kooskõlas IFRS 8-ga *Tegevussegmentid*.
- 22 Üksuse poolt määratletud tase uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse languse kontrollimiseks võib sisaldada ühte või mitut raha teenivat üksust.

AVALIKUSTAMINE

- 23** Üksus avalikustab teabe, mis määratleb ja selgitab maavarade uuringust ja hindamisest tulenevaid summasid, mis on kajastatud tema finantsaruannetes.
- 24 Paragrahvi 23 nõuete järgimiseks avalikustab üksus:
- oma arvestusmeetodid uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute kohta, sh uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamise kohta;
 - varade, kohustiste, tulude ja kulude summad ning põhitegevuse ja investeerimistegevuse rahavood, mis tulevad maavarade uuringust ja hindamisest.

- 25 Üksus käsitleb uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid eraldi varade rühmana ja avalikustama kas IAS 16-s või IAS 38-s nõutud teavet kooskõlas sellega, kuidas varad on liigitatud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 26 Üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi enne 1. jaanuari 2006 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 26A Dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* (välja antud 2018) muudeti paragrahvi 10. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka kõiki muid dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* tehtud muudatusi. Üksus rakendab IFRS 6 muudatust tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Ent kui üksus otsustab, et tagasiulatuvalt rakendamine oleks ebapraktiline või põhjustaks ebamõistlikke kulusid või pingutusi, rakendab ta IFRS 6 muudatust, viidates IAS 8 paragrahvidele 23–28, 50–53 ja 54F.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 27 Kui mõne paragrahvis 18 esitatud nõude rakendamine enne 1. jaanuari 2006 algava aruandeperioodiga seotud võrdlusandmetele on võimatu, avalikustab ta selle asjaolu. IAS 8-s on selgitatud mõistet „teostamatus“.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud kulutused, mis on kajastatud varadena vastavalt üksuse arvestusmeetoditele.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud kulutused

Üksuse kulutused seoses **maavarade uuringu ja hindamisega** enne, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud.

Maavarade uuring ja hindamine

Maavarade, sh mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade otsingud pärast seda, kui üksus on saanud juriidilised õigused uuringuks teatud piirkonnas, samuti maavara kaevandamise tehnilise teostatavuse ja majandusliku tasuvuse kindlakstegemine.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANLUSSTANDARD IFRS 7

Finantsinstrumendid: avalikustatav teave

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRSi eesmärk on nõuda üksustelt, et nad avalikustavad oma finantsaruannetes teabe, mis võimaldab aruannete kasutajatel hinnata:
 - a) finantsinstrumentide mõjukust üksuse finantsseisundile ja -tulemuslikkusele ja
 - b) finantsinstrumentidest tulenevate nende riskide, millele üksus aruandeperioodil ja aruandeperioodi lõpus on avatud, olemust ja ulatust ning kuidas üksus neid riske juhib.
- 2 Käesolevas IFRSis sätestatud põhimõtted täiendavad finantsvara ja finantskohustiste kajastamise, mõõtmise ja esitamise põhimõtteid, mis on sätestatud standardites IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine* ja IAS 9 *Finantsinstrumendid*.

RAKENDUSALA

- 3 Käesolevat IFRSi rakendavad kõik üksused kõikide finantsinstrumendiliikide suhtes, välja arvatud:
 - a) need osalused tütar-, sidus- ja ühissettevõtjates, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded* või IAS 28-ga *Investeeringud sidus- ja ühissettevõtjatesse*. Teatavatel juhtudel nõutakse või lubatakse IFRS 10, IAS 27 või IAS 28-ga siiski üksusel arvestada osalust tütar-, sidus- või ühissettevõtjas, kasutades IFRS 9-t; sellistel juhtudel rakendavad üksused käesoleva IFRSi nõudeid ja mõõtmisel õiglase väärtuse kasutamise korral IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* nõudeid. Samuti rakendavad üksused käesolevat IFRSi kõikide tuletisinstrumentide suhtes, mis on seotud osalusega tütar-, sidus- või ühissettevõtjas, välja arvatud juhul, kui tuletisinstrument vastab IAS 32-s esitatud omakapitaliinstrumenti määratlusele;
 - b) tööandjate õigused ja kohustused, mis tulenevad töötajate hüvitiste plaanidest, mille suhtes rakendatakse IAS 19-t *Hüvitised töötajatele*;
 - d) standardis IFRS 17 *Kindlustuslepingud* määratletud kindlustuslepingud või võimaliku kasumiosalusega investeerimislepingud, mis kuuluvad IFRS 17 rakendusallasse. Samas rakendatakse käesolevat IFRSi järgmise suhtes:
 - i) varjatud tuletisinstrumendid IFRS 17 rakendusallasse kuuluvates lepingutes, kui IFRS 9 nõuab üksuselt nende eraldi arvestamist;
 - ii) IFRS 17 rakendusallasse kuuluvatest lepingutest eraldatud investeerimiskomponendid, kui IFRS 17 nõuab sellist eraldamist, välja arvatud juhul, kui eraldatud investeerimiskomponent on võimaliku kasumiosalusega investeerimisleping;
 - iii) väljastaja õigused ja kohustused, mis tulenevad *finantsgarantiilepingute* määratlusele vastavatest kindlustuslepingutest, kui väljastaja rakendab lepingute kajastamisel ja mõõtmisel standardit IFRS 9. Siiski rakendab väljastaja standardit IFRS 17 juhul, kui ta otsustab kooskõlas IFRS 17 paragrahvi 7 punktiga e rakendada lepingute kajastamisel ja mõõtmisel IFRS 17;
 - iv) üksuse õigused ja kohustused, mis on finantsinstrumendid, mis tulenevad üksuse väljastatavatest krediitkaardilepingutest või sarnastest lepingutest, mis pakuvad krediidi- või maksekokkuleppeid, ja mis vastavad kindlustuslepingu määratlusele, kui üksus rakendab IFRS 9 nende õiguste ja kohustuste suhtes kooskõlas IFRS 17 paragrahvi 7 punkti h ja IFRS 9 paragrahvi 2.1 punkti e alapunktiga iv;
 - v) üksuse õigused ja kohustused, mis on finantsinstrumendid, mis tulenevad üksuse väljastatavatest kindlustuslepingutest, mis piiravad kindlustussündmuste hüvitamist summaga, mis on muul juhul vajalik kindlustusvõtja lepingust tuleneva kohustuse täitmiseks, kui üksus otsustab kooskõlas IFRS 17 paragrahvi 8A rakendada selliste lepingute suhtes IFRS 17 asemel IFRS 9;

- e) finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused aktsiapõhistest maksetehingutest, mille kohta kehtib IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*; kuid samas kehtib käesolev IFRS standardi IFRS 9 rakendusallasse jäävatele lepingutele;
- f) instrumendid, mida tuleb liigitada omakapitaliinstrumentideks kooskõlas IAS 32 paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D.
- 4 Käesolev IFRS kehtib kajastatud ja kajastamata finantsinstrumentide suhtes. Kajastatud finantsinstrumentide hulka kuuluvad IFRS 9 rakendusallas olevad finantsvarad ja finantskohustised. Kajastamata finantsinstrumentide hulka kuuluvad mõned finantsinstrumendid, mis on küll väljaspool IFRS 9 rakendusala, kuid samas käesoleva IFRSi rakendusallas.
- 5 Käesolevat IFRSi rakendatakse IFRS 9 rakendusallas kuuluvate mitterahaliste objektide ostu- või müügilepingute suhtes.
- 5A Paragrahvides 35A–35N sätestatud krediidiriski avalikustamise nõuded kehtivad nende õiguste suhtes, mis tuleb standardis IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* sätestatud nõuete kohaselt arvestada kooskõlas standardiga IFRS 9 väärtuse langusest tuleneva kasumi või kahjumi kajastamise eesmärgil. Viited nendes paragrahvides finantsvaradele või finantsinstrumentidele hõlmavad neid õigusi, kui ei ole täpsustatud teisiti.

FINANTSINSTRUMENTIDE LIIGID JA AVALIKUSTAMISE TASE

- 6 Kui käesolev IFRS nõuab finantsinstrumentide avalikustamist liikide kaupa, rühmitab üksus finantsinstrumentid avalikustatava teabe olemusele vastavatesse ning nende finantsinstrumentide tunnuseid arvestavatesse liikidesse. Üksus annab piisavat teavet, et võimaldada võrdlust bilansis esitatud kirjetega.

FINANTSINSTRUMENTIDE MÕJUKUS FINANTSSEISUNDILE JA -TULEMUSLIKKUSELE

- 7 **Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata finantsinstrumentide mõjukust ettevõtte finantsseisundile ja -tulemuslikkusele.**

Finantsseisundi aruanne

Finantsvarade ja finantskohustiste kategooriad

- 8 Kõigi järgmiste IFRS 9-s määratletud kategooriate jääkmaksumused avalikustatakse kas finantsseisundi aruandes või lisades:
- a) õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantsvarad, näidates eraldi i) varad, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel või hiljem kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1; ii) varad, mis mõõdeti sellisena kooskõlas IFRS 9 paragrahvis 3.3.5 esitatud valikuga; iii) varad, mis mõõdeti sellisena kooskõlas IAS 32 paragrahvis 33A esitatud valikuga, ja iv) varad, mida tuleb kohustuslikult mõõta õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga;
- b)–d) [välja jäetud]
- e) õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantskohustised, näidates eraldi i) varad, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel või hiljem kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1 ja (ii) varad, mis vastavad IFRS 9 määratlusele „kauplemiseesmärgil hoitavad kohustised“;
- f) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised;
- g) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised;
- h) õiglasest väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetavad finantsvarad, näidates eraldi i) finantsvarad, mida mõõdetakse õiglasest väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A; ja ii) investeeringud omakapitaliinstrumentidesse, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.7.5.

Finantsvarad või -kohustised õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande

- 9 Kui üksus on määratlenud mõõdetuna õiglasel väärtuses läbi kasumiaruande sellise finantsvara (või finantsvaraderühma), mida muidu mõõdetaks õiglasel väärtuses läbi muu koondkasumi või amortiseeritud seotusmaksumuses, avalikustab ta:
- a) finantsvara (või finantsvaraderühma) maksimaalse *krediidiriski* määra (vt paragrahvi 36 punkt a) aruandeperioodi lõpus;
 - b) summa, mille võrra mis tahes seotud krediituletisinstrument vms instrument seda maksimaalset *krediidiriski* maandab (vt paragrahvi 36 punkt b);
 - c) finantsvara (või finantsvaraderühma) õiglase väärtuse muutuse summa perioodi kohta ja kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada finantsvara *krediidiriski* muutusi määratletuna kas:
 - i) muutuse summana õiglasel väärtuses, kui muutuse põhjuseks ei saa pidada *tururiski* põhjustavat turutingimuste muutumist, või
 - ii) kasutades alternatiivseid meetodeid, mis ettevõtte meelest esitab usaldusväärsemalt muutuse summat selle õiglasel väärtuses, kui muutuse põhjuseks saab pidada vara *krediidiriski* muutusi.
- Tururiski suurenemist põhjustavate turutingimuste muutuste hulka kuuluvad muutused jälgitavas (võrdlus) intressimääras, kauba hinnas, valuutakursis või hinna- või intressimääraindeksites;
- d) mis tahes sellise seotud krediituletisinstrumenti vms instrumendi õiglase väärtuse muutuse summa, mis on perioodi jooksul ja kumulatiivselt finantsvara määratlemise järel toimunud.
- 10 Kui üksus on määratlenud finantskohustise õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.2.2 ning on kohustatud esitama selle finantskohustise *krediidiriskis* toimunud muutuste mõjud muus koondkasumis (vt IFRS 9 paragrahv 5.7.7), avalikustab ta:
- a) finantskohustise õiglasel väärtuses toimunud selle muutuse summa kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada muutusi selle finantskohustise *krediidiriskis* (vt IFRS 9 paragrahvides B5.7.13–B5.7.20 antud juhiseid, kuidas kindlaks määrata finantskohustise *krediidiriskis* toimunud muutuste mõjusid);
 - b) vahe finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse ja summa vahel, mille üksus peaks lepingujärgselt maksetähtpäeval võlakohustuse omanikule tasuma;
 - c) kumulatiivse kasumi või kahjumi ülekanded omakapitalis sel perioodil, kaasa arvatud selliste ülekannete põhjused;
 - d) kui kohustise kajastamine sel perioodil lõpetatakse, siis muus koondkasumis esitatud summa (olemasolu korral), mis kajastamise lõpetamisel realiseeriti.
- 10A Kui üksus on määratlenud finantskohustise õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.2.2 ning on kohustatud esitama kõik selle finantskohustise *krediidiriskis* toimunud muutused (kaasa arvatud kohustise *krediidiriskis* toimunud muutuste mõjud) kasumiaruandes (vt IFRS 9 paragrahvid 5.7.7 ja 5.7.8), avalikustab ta:
- a) finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa perioodi jooksul ja kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada selle kohustise *krediidiriski* muutusi (vt IFRS 9 paragrahvides B5.7.13–B5.7.20 antud juhiseid, kuidas kindlaks määrata finantskohustise *krediidiriskis* toimunud muutuste mõjusid); ja
 - b) vahe finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse ja summa vahel, mille üksus peaks lepingujärgselt maksetähtpäeval võlakohustuse omanikule tasuma;

- 11 Üksus avalikustab ka:
- IFRS 9 paragrahvi 9 punktis c, paragrahvi 10 punktis a ja paragrahvi 10A punktis a ja paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõuete täitmiseks kasutatud meetodite üksikasjaliku kirjelduse, kaasa arvatud selgituse selle kohta, miks meetod on sobiv;
 - kui üksus usub, et teave, mida ta on avalikustanud kas finantsseisundi aruandes või lisades IFRS 9 paragrahvi 9 punkti c, paragrahvi 10 punkti a või paragrahvi 10A punkti a või paragrahvi 5.7.7 punkti a nõuete täitmiseks, ei peegelda usaldusväärset finantsvara või finantskohustise õiglase väärtuse muutumist, mille põhjuseks võib pidada krediidiriski muutust, siis sellele järeldusele jõudmise põhjused ning tegurid, mida ta peab asjakohaseks;
 - üksikasjalik nende meetodikate või metodoloogiate kirjeldus, mida kasutati selleks, et kindlaks määrata, kas kohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjude esitamine muus koondkasumis tekitaks või suurendaks kasumiaruandes arvepidamise järjekindlust (vt IFRS 9 paragrahvid 5.7.7 ja 5.7.8). Kui üksus on kohustatud esitama kohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjud kasumiaruandes (vt IFRS 9 paragrahv 5.7.8), siis peab avalikustatav teave sisaldama IFRS 9 paragrahvis B5.7.6 kirjeldatud majandussuhte üksikasjalikku kirjeldust.

Investeeringud õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi määratletud omakapitaliinstrumentidesse

- 11A Kui üksus on määratlenud, et investeeringuid omakapitaliinstrumentidesse mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi, nagu on lubatud IFRS 9 paragrahviga 5.7.5, avalikustab ta:
- millised investeeringud omakapitaliinstrumentidesse on määratletud nii, et neid tuleb mõõta õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi;
 - selle esitamisalternatiivi kasutamise põhjused;
 - iga sellise investeeringu õiglase väärtuse aruandeperioodi lõpul;
 - sellel perioodil kajastatud dividendid, näidates eraldi dividendid, mis on seotud investeeringutega, mille kajastamine aruandeperioodil lõpetati, ja dividendid seoses investeeringutega, mida aruandeperioodi lõpus vallatakse;
 - kumulatiivse kasumi või kahjumi ülekanded omakapitalis sel perioodil, kaasa arvatud selliste ülekannete põhjused;
- 11B Kui üksus on õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute kajastamise aruandeperioodil lõpetanud, avalikustab ta:

- investeeringute müügi põhjused;
- investeeringute õiglase väärtuse kajastamise lõpetamise kuupäeval;
- kumulatiivse kasumi või kahjumi müümisel.

Ümberliigitamine

12–12A [Välja jäetud]

- 12B Üksus avalikustab, kas ta on jooksva või varasematel aruandeperioodidel liigitanud mõne finantsvara ümber kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.4.1. Iga sellise sündmuse kohta avalikustab üksus:
- ümberliigitamise kuupäeva;
 - üksikasjaliku selgituse ärimudeli muutmise kohta ja kvalitatiivse kirjelduse selle kohta, kuidas see mõjutab üksuse finantsaruandeid;

- c) igasse kategooriasse ning sealt välja arvatud summa.
- 12C Iga aruandeperioodi kohta pärast ümberliigitamist kuni kajastamise lõpetamiseni avalikustab üksus nende varade kohta, mis on arvatud välja kategooriast „õiglasel väärtuses läbi kasumiaruande kajastatav“, nii et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglasel väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.4.1:
- a) ümberliigitamise kuupäeval kindlaksmääratud sisemine intressimäär; ja
- b) kajastatud intressitulu.
- 12D Kui üksus on alates oma viimasest aastaaruandekuupäevast finantsvarasid ümber liigitanud, arvates need välja kategooriast „õiglasel väärtuses läbi koondkasumi kajastatav“, nii et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, või välja kategooriast „õiglasel väärtuses läbi kasumiaruande kajastatav“, nii et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglasel väärtuses läbi muu koondkasumi, avalikustab ta:
- a) finantsvarade õiglane väärtus aruandeperioodi lõpul; ja
- b) õiglasel väärtuses kasum või kahjum, mida oleks kajastatud aruandeperioodil kasumiaruandes või muus koondkasumis, kui finantsvarasid ei oleks ümber liigitatud.
- 13 [Välja jäetud]
- Finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamine*
- 13A Paragrahvide 13B–13E kohaselt avalikustatav teave täiendab käeolevas IFRSis sätestatud muid avalikustamisnõudeid ja see tuleb esitada kõigi kajastatud finantsinstrumentide kohta, mis tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42. Kõnealune avalikustatav teave esitatakse ka kajastatud finantsinstrumentide kohta, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe, sõltumata sellest, kas need tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42.
- 13B Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata tasaarvelduskokkulepete tegelikku või võimalikku mõju üksuse finantsseisundile. See hõlmab paragrahvi 13A rakendusallasse kuuluvate üksuse kajastatud finantsvarade ja finantskohustistega seotud tasaarvestusõiguse tegelikku või võimalikku mõju.
- 13C Paragrahvis 13B seatud eesmärgi saavutamiseks avalikustab üksus aruandeperioodi lõpus eraldi nii paragrahvi 13A rakendusallasse kuuluvate kajastatud finantsvarade kui ka finantskohustiste kohta järgmise kvantitatiivse teabe:
- a) kõnealuste kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste brutosummad;
- b) summad, mis tasaarvestatakse finantsseisundi aruandes esitatavaid netosummasid kindlaks määrates vastavalt IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud kriteeriumidele;
- c) finantsseisundi aruandes esitatud netosummad;
- d) summad, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe ja mis ei kuulu muidu paragrahvi 13C punkti b alla, sealhulgas:
- i) kajastatud finantsinstrumentidega seotud summad, mis ei vasta mõnele IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumile või kõigile neist, ja
- ii) finantstagatisega (sh rahalise tagatisega) seotud summad ja
- e) netosumma pärast punktis d nimetatud summade mahaarvamist punktis c nimetatud summadest.

Käesolevas paragrahvis nõutud teave esitatakse eraldi nii finantsvarade kui ka finantskohustiste kohta tabeli formaadis, välja arvatud juhul, kui muu formaat on sobivam.

- 13D Instrumendi kohta vastavalt paragrahvi 13C punktile d avaldatav kogusumma on piiratud selle instrumendi kohta paragrahvi 13C punkti c kohaselt avaldatava summaga.
- 13E Üksus kirjeldab avalikustatavas teabes selliste üksuse kajastatud finantsvarade ja finantskohustistega seotud tasaarvestusõigust (sh õiguse laad), mille suhtes kehtivad täitmisele pööratavad põhitasaarvelduskokkulepped või muud sarnased kokkulepped, mis avalikustatakse vastavalt paragrahvi 13C punktile d.
- 13F Kui paragrahvides 13B–13E nõutud teave avalikustatakse mitmes finantsaruande lisas, esitab üksus nende lisade vahelised ristviited.

Tagatis

- 14 Üksus avalikustab:
- a) finantskohustiste või tingimuslike kohustiste tagatisena panditud finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse, k.a summad, mis on IFRS 9 paragrahvi 3.2.23 punkti a kohaselt ümberliigitatud, ja
- b) pandiga seotud tingimused.
- 15 Kui üksusel on (finants- või mittefinantsvaraline) tagatis ning tal on lubatud tagatis edasi müüa või pantida, kui tagatise omanik ei ole oma kohustusi täitmata jätnud, avalikustab ta:
- a) tagatise õiglase väärtuse;
- b) mis tahes sellise müüdüd või edasi panditud tagatise õiglase väärtuse ning kas üksus on kohustus see tagastada ja
- c) tagatise kasutamise seotud tingimused.

Krediidikahjumite allahindluse konto

- 16 [Välja jäetud]
- 16A Finantsvara bilansilist jääkmaksumust mõõdetuna õiglasel väärtusel läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A ei saa vähendada kahju allahindlusega ja üksus ei esita kahju allahindlust eraldi finantsseisundi aruandes finantsvara bilansilise jääkmaksumuse vähendamiseks. Üksus avalikustab kahju allahindluse finantsaruannete lisades.

Liitfinantsinstrumendid mitmete varjatud tuletisinstrumentidega

- 17 Kui üksus on emiteerinud instrumendi, mis sisaldab nii kohustise kui ka omakapitali komponenti (vt IAS 32 paragrahvi 28) ning sellel instrumendil on mitu varjatud tuletisinstrumenti, mille väärtused vastastikku sõltuvad (näiteks tagasiostetav vahetusvõlakirjainstrument), avalikustab ta nende omaduste olemasolu.

Täitmatajätmissed ja rikkumised

- 18 Aruandeperioodi lõpus kajastatud maksmisele kuuluvate laenude kohta avalikustab üksus:
- a) nende maksmisele kuuluvate laenude perioodi jooksul toimunud mis tahes põhiosa, intressi, võlakustusfondi või võla tagastamistingimuste mittetäitmise üksikasjad;
- b) nende maksmisele kuuluvate laenude, mille suhtes lepingukohustusi ei täidetud, bilansilise jääkmaksumuse aruandeperioodi lõpus, ja

- c) kas enne finantsaruannete väljaandmiseks kinnitamist heastati lepingukohustuste mittetäitmine või maksimisele kuuluvate laenude tingimustes lepiti uuesti kokku.

19 Kui perioodi jooksul tuli ette muude laenulepingu sätete rikkumist kui paragrahvis 18 kirjeldatud, avalikustab üksus sama teabe, mis on nõutud paragrahvis 18, kui need rikkumised võimaldasid laenajal nõuda kiirendatud tagasimaksmist (v.a juhul, kui rikkumised heastati või laenuitingimustes lepiti uuesti kokku kas aruandepäeval või enne seda).

Koondkasumi aruanne

Tulu-, kulu-, kasumi- ja kahjumikirjed

20 Üksus avalikustab kas koondkasumiaruandes või selle lisades järgmised tulu-, kulu-, kasumi või kahjumikirjed:

a) puhaskasum või -kahjum:

- i) finantsvarad või finantskohustised mõõdetuna õiglaselt väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, näidates eraldi need finantsvarad või finantskohustised, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel või hiljem kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1, ja finantsvarad või -kohustised, mida mõõdetakse kohustuslikult õiglaselt väärtuses läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga (nt finantskohustised, mis vastavad IFRS 9 määratlusele „kauplemiseesmärgil hoitavad kohustised“). Finantskohustiste puhul, mis on määratletud õiglaselt väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena, näitab üksus eraldi muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjumi summa ja kasumiaruandes kajastatud summa;

ii)–iv) [välja jäetud]

v) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised;

vi) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised;

vii) omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringud, mis on määratletud õiglaselt väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.7.5;

viii) õiglaselt väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvarad kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A, näidates eraldi perioodil muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjumi summa ning perioodi kohta kajastamise lõpetamisel muust koondkasumist kasumiaruandesse ümber liigitatud summa.

b) kogu intressitulu ja kogu intressikulu (arvutatud sisemise intressimäära meetodil) finantsvarade kohta, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või mida mõõdetakse õiglaselt väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A (näidates need summad eraldi); või finantskohustised, mida mõõdetakse õiglaselt väärtuses muutustega läbi kasumiaruande;

c) teenustasu tulu ja kulu (v.a. sisemise intressimäära kindlaks määramisse kaasatud summad), mis tuleneb:

i) finantsvaradest või finantskohustistest, mis ei ole kajastatud õiglaselt väärtuses muutustega läbi kasumiaruande; ja

ii) varahalduse ja muudest usaldusel põhinevatest tegevustest, mille tulemuseks on varade hoidmine või investimine eraisikute, usaldusühingute, pensionifondide ja muude institutsioonide nimel;

d) [välja jäetud]

e) [välja jäetud]

- 20A Üksus avalikustab analüüsi koondkasumi aruandes kajastatud kasumi või kahjumi kohta, mis tuleneb amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantsvarade kajastamise lõpetamisest, näidates eraldi kasumi ja kahjumid, mis tulenevad nende finantsvarade kajastamise lõpetamisest. Avalikustatav teave hõlmab nende finantsvarade kajastamise lõpetamise põhjuseid.

Muu avalikustatav teave

Arvestusmeetodid

- 21 Vastavalt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) paragrahvile 117 avalikustab üksus arvestusmeetodit käsitleva olulise teabe. Teave finantsaruannete koostamisel kasutatud finantsinstrumentide mõõtmisaluste kohta on eeldatavasti oluline arvestusmeetodit käsitlev teave.

Riskimaandamisarvestus

- 21A Üksus rakendab nende riskipositsioonide suhtes, mida üksus maandab ja mille suhtes ta otsustab rakendada riskimaandamisarvestust, paragrahvides 21B–24F sätestatud avalikustamise nõudeid. Riskimaandamisarvestuse avalikustamises antakse järgmist teavet:

- a) üksuse riskijuhtimisstrateegia ja kuidas seda riski juhtimiseks rakendatakse;
- b) kuidas võib üksuse riskimaandamistegevus mõjutada tema tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja usaldatavust; ja
- c) riskimaandamisarvestuse mõju üksuse finantsseisundi aruandele, koondkasumi aruandele ja omakapitali muutuste aruandele.

- 21B Üksus esitab nõutud avalikustatud teabe oma finantsaruannete ühes lisan või eraldi osas. Üksus ei pea mujal juba esitatud teavet siiski kaks korda esitama, tingimusel et see teave on lisatud finantsaruannete ristviidete abil mõnda muusse aruandesse, nagu juhtkonna kommentaarid või riskiaruandesse, mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadavad finantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Ilma ristviidete abil kaasatud teabeta ei ole finantsaruanded täielikud.

- 21C Kui paragrahvidega 22A–24F nõutakse, et üksus esitaks avalikustatava teabe eraldi riskikategooriate kaupa, määrab üksus iga riskikategooria kindlaks nendele riskidele avatuse põhjal, mida üksus otsustab maandada ja mille suhtes rakendatakse riskimaandamisarvestust. Üksus määrab riskikategooriad kindlaks järjekindlalt kogu riskimaandamisarvestuse kohta avalikustatud teabe kohta.

- 21D Paragrahvis 21A seatud eesmärkide täitmiseks määrab üksus (välja arvatud juhul, kui edaspidi on sätestatud teisiti) kindlaks, kui üksikasjalikku teavet avalikustada, kui suurt rõhku panna avalikustamisnõuete eri aspektidele, nõuetekohase teabe koondamise või liigiti lahtikirjutamise taseme ja selle, kas finantsaruannete kasutajad vajavad lisaselgitusi selleks, et hinnata avalikustatud kvantitatiivset teavet. Üksus kasutab siiski sama koondamise või liigiti lahtikirjutamise taset, mida ta kasutab käesolevas IFRSis ja standardis IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* seotud teabe kohta sätestatud avalikustamisnõuete kohaselt.

Riskijuhtimisstrateegia

- 22 [Välja jäetud]

- 22A Üksus selgitab oma riskijuhtimisstrateegiat riskipositsioonide iga riskikategooria kohta, mida ta otsustab maandada ja mille suhtes rakendatakse riskimaandamisarvestust. See selgitust peaks võimaldama finantsaruannete kasutajatel hinnata (näiteks):

- a) kuidas iga risk tekib;
- b) kuidas üksus igit riski juhib; see hõlmab seda, kas üksus maandab objekti tervikuna kõikide riskide suhtes või maandab objekti riskikomponenti (või komponente) ja miks;

- c) mis ulatuses üksus juhib riske, millele ta on avatud.
- 22B Paragrahvis 22A sätestatud nõuete täitmiseks peab teave muu hulgas sisaldama (aga mitte ainult) järgmise kirjeldust:
- a) riskimaandamisinstrumendid, mida (ja kuidas) kasutatakse riskipositsioonide maandamiseks;
 - b) kuidas üksus määrab riskimaandamise efektiivsuse hindamiseks kindlaks majandussuhte maandatud objekti ja riskimaandamisobjekti vahel ja
 - c) kuidas üksus määrab riskimaandamissuhte ja mis on riskimaandamise ebatõhususe allikad.
- 22C Kui üksus määratleb spetsiifilise riskikomponendi riskimaandamisobjekti (vt IFRS 9 paragrahv 6.3.7), avalikustab ta lisaks paragrahvide 22A ja 22B nõuete kohaselt avalikustatavale teabele järgmise kvalitatiivse või kvantitatiivse teabe:
- a) kuidas määras üksus kindlaks riskikomponendi, mis on määratletud riskimaandamisobjektina (k.a riskikomponendi ja objekti tervikuna vahelise suhte laadi kirjelduse); ja
 - b) kuidas on riskikomponent seotud instrumendiga tervikuna (näiteks määratletud riskikomponent on tüüpiliselt katnud keskmiselt 80 % muutustest kogu instrumendi õiglases väärtuses).
- Tulevaste rahavoogude summa, tähtajad ja ebakindlus
- 23 [Välja jäetud]
- 23A Välja arvatud juhul, kui üksus on paragrahvi 23C avalikustamisnõudest vabastatud, avalikustab ta riskikategooria kaupa kvantitatiivset teavet, mis võimaldaks tema finantsaruannete kasutajatel hinnata riskimaandamisinstrumentide tingimusi ja kuidas need mõjutavad üksuse tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja usaldatavust.
- 23B Paragrahvis 23A sätestatud nõude täitmiseks avalikustab üksus lahtikirjutatud teabe, mis sisaldab muu hulgas:
- a) riskimaandamisinstrumendi nominaalsumma tähtaegade profiili; ja
 - b) kui on kohaldatav, riskimaandamisinstrumendi keskmine hind või tariif (näiteks täitmis- või forwardhind jne).
- 23C Olukordades, kus üksus ennistab sageli (st lõpetab ja alustab uuesti) riskimaandamissuhteid, sest riskimaandamisinstrument ja riskimaandamisobjekt mõlemad muutuvad sageli (st üksus kasutab dünaamilist protsessi, milles riskipositsioon ja selle riski maandamiseks kasutatavad riskimaandamisinstrumendid mõlemad jäävad pikaks ajaks samaks — nagu IFRS 9 paragrahvi B6.5.24 punktis b sätestatud näites), üksus:
- a) on paragrahvides 23A ja 23B nõutud teabe avalikustamisest vabastatud;
 - b) avalikustab:
 - i) teabe selle kohta, milline on lõplik riskijuhtimisstrateegia nende riskimaandamissuhte suhtes;
 - ii) kirjeldus, kuidas see peegeldab tema riskijuhtimisstrateegiat, kasutades riskimaandamisarvestust ja määratledes need konkreetsed riskimaandamissuhted; ja
 - iii) selgitus, kui sageli riskimaandamissuhteid lõpetatakse ja uuesti alustatakse üksuse protsessi osana nende riskimaandamissuhte suhtes.

- 23D Üksus avalikustab riskikategooriate kaupa nende riskimaandamise ebatõhususe allikate kirjelduse, mis peaksid eeldatavalt riskimaandamissuhet selle kestuse ajal mõjutama.
- 23E Kui riskimaandamissuhtes tekib muid riskimaandamise ebatõhususe allikaid, avalikustab üksus need allikad riskikategooriate kaupa ja selgitab nendest tulenevat riskimaandamise ebatõhusust.
- 23F Rahavoogude riskimaandamise kohta avalikustab üksus selliste prognoositavate tehingute kirjelduse, mille suhtes kasutati varasemal perioodil riskimaandamisarvestust, kuid mis eeldatavasti enam ei esine.
- Riskimaandamisarvestuse mõjud finantsseisundile ja -tulemuslikkusele
- 24 [Välja jäetud]
- 24A Üksus avalikustab tabeli vormis järgmised riskimaandamisinstrumentidena määratletud objektidega seotud summad eraldi riskikategooriate kaupa iga riskimaandamise liigi kohta (õiglase väärtuse riskimaandamine, rahavoo riskimaandamine või välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamine):
- a) riskimaandamisinstrumentide bilansiline jääkmaksumus (finantsvarad finantskohustistest eraldi);
 - b) riskimaandamisinstrumenti sisaldav kirje finantsseisundi aruandes;
 - c) muutus perioodi riskimaandamise ebatõhususe kajastamise aluseks kasutatava riskimaandamisinstrumenti õiglases väärtuses ja
 - d) riskimaandamisinstrumentide nominaalsummad (sh kogused, nagu tonnid või kuupmeetrid).
- 24B Üksus avalikustab tabeli vormis järgmised riskimaandamisobjektiga seotud summad eraldi riskikategooriate kaupa riskimaandamisliikide kohta järgmiselt:
- a) õiglase väärtuse riski maandamise kohta:
 - i) finantsseisundi aruandes kajastatud riskimaandamisobjekti bilansiline jääkmaksumus (esitades varad kohustistest eraldi);
 - ii) õiglase väärtuse riskimaandamise korrigeeritud summa riskimaandamisobjektile, mis kuulub finantsseisundi aruandes kajastatud riskimaandamisobjekti bilansilise jääkmaksumuse sisse (esitades varad kohustistest eraldi);
 - iii) kirje finantsseisundi aruandes, mis sisaldab riskimaandamisobjekti;
 - iv) muutus perioodi riskimaandamise ebatõhususe kajastamise aluseks kasutatava riskimaandamisobjekti väärtuses ja
 - v) finantsseisundi aruandesse jäänud õiglase väärtuse riskimaandamise korrigeeritud summa riskimaandamisobjektide kohta, mida enam ei korrigeerita riskimaandamisest tuleneva kasumi ja kahjumi suhtes kooskõlas IFRS 9 paragrahvi 6.5.10.
 - b) rahavoogude riskimaandamise ja välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamise kohta:
 - i) muutus perioodi riskimaandamise ebatõhususe kajastamise aluseks kasutatava riskimaandamisobjekti väärtuses (st rahavoogude riskimaandamise puhul muutus kajastatud riskimaandamise ebatõhususe kindlaks määramiseks kasutatud väärtuses kooskõlas IFRS 9 paragrahvi 6.5.11 punktiga c);
 - ii) rahavoo riskimaandamisreservi saldo ja välisvaluuta ümberarvestusreservi saldo jätkuva riskimaandamise jaoks, mida arvestatakse vastavalt IFRS 9 paragrahvidele 6.5.11 ja paragrahvi 6.5.13 punktile a; ja

- iii) rahavoo riskimaandamisreservi saldo ja välisvaluuta ümberarvestusreservi saldo kõikidest riskimaandamisuhetest, mille suhtes enam riskimaandamisarvestust ei rakendata.
- 24C Üksus avalikustab tabeli vormis järgmised summad eraldi riskikategooriate kaupa riskimaandamisliikide kohta järgmiselt:
- a) õiglase väärtuse riski maandamise kohta:
- i) riskimaandamise ebatõhusus — st riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti riskimaandamiskasumi või -kahjumi vahe, mis kajastatakse kasumiaruandes (või muus koondkasumis omakapitaalinstrumendi riskimaandamise kohta, mille puhul üksus on otsustanud esitada õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.7.5); ja
- ii) kirje koondkasumi aruandes, mis sisaldab kajastatud riskimaandamise ebatõhusust.
- b) rahavoogude riskimaandamise ja välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamise kohta:
- i) aruandeperioodi riskimaandamiskasum või -kahjum, mis kajastati muus koondkasumis;
- ii) kasumiaruandes kajastatud riskimaandamise ebatõhusus;
- iii) kirje koondkasumi aruandes, mis sisaldab kajastatud riskimaandamise ebatõhusust;
- iv) rahavoo riskimaandamisreservist või välisvaluuta ümberarvestusreservist ümberliigitamise korrigeerimisena kasumiaruandesse ümber liigitatud summa (vt IAS 1) (tehes vahet summades, mille suhtes on varem kasutatud riskimaandamisarvestust, kui mille puhul enam ei eeldata maandatud riskiga tulevaste rahavoogude tekkimist, ja summadel, mis on üle kantud seetõttu, et riskimaandamisobjekt on mõjunud kasumit või kahjumit);
- v) kirje koondkasumi aruandes, mis sisaldab ümberliigitamise korrigeerimise (vt IAS 1); ja
- vi) netopositsiooni riskimaandamise kohta riskimaandamiskasum või -kahjum, mis kajastatakse koondkasumi aruandes eraldi kirjena (vt IFRS 9 paragrahv 6.6.4).
- 24D Kui nende riskimaandamisuhete maht, mille suhtes kehtib paragrahvis 23C ette nähtud vabastus, ei ole representatiivne perioodi tavapäraste mahtude kohta (st aruandekuupäeva maht ei peegelda perioodi mahtusid), avalikustab üksus selle asjaolu ja põhjuse, miks tema arvates ei ole mahud representatiivsed.
- 24E Üksus esitab iga omakapitalikomponendi võrdluse ja muu koondkasumi analüüsi vastavalt IAS 1-le, milles koos võetuna:
- a) eristatakse vähemalt summasid, mis seonduvad paragrahvi 24C punkti b alapunktides i ja iv ette nähtud teabe avalikustamisega, ning summasid, mida arvestatakse vastavalt IFRS 9 paragrahvi 6.5.11 punkti d alapunktidele i ja iii;
- b) eristatakse summasid, mis seonduvad nende optioonide ajaväärtusega, millega maandatakse tehinguga seotud riskimaandamisobjektide riske, ja summasid, mis seonduvad nende optioonide ajaväärtusega, millega maandatakse ajaperioodiga seonduvate riskimaandamisobjektide riske, kui üksus arvestab optiooni ajaväärtust vastavalt IFRS 9 paragrahviga 6.5.15; ja

- c) eristatakse summasid, mis seonduvad forvardlepingute forvardelementidega ja finantsinstrumentide valuutabaasi hinnavahedega, mis maandavad tehinguga seotud riskimaandamisobjektide riske, ja summasid, mis seonduvad forvardlepingute forvardelementidega ja finantsinstrumentide valuutabaasi hinnavahedega, mis maandavad ajaperioodiga seotud riskimaandamisobjektide riske, kui üksus arvestab neid summasid vastavalt IFRS 9 paragrahvile 6.5.16.

24F Üksus avalikustab paragrahvis 24E nõutud teabe eraldi riskikategooriate kaupa. Seda riskide kaupa lahtikirjutatud teavet võib esitada finantsaruannete lisades.

Võimalus määratleda krediidirisk mõõdetuna õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande

24G Kui üksus on määratlenud finantsinstrumendi või osa sellest mõõdetuna õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande, sest ta kasutab selle finantsinstrumendi krediidiriski juhtimiseks krediituletisinstrumenti, avalikustab ta:

- a) krediituletisinstrumentide kohta, mida on kasutatud kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1 õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavatena määratletud finantsinstrumentide krediidiriski juhtimiseks, kõigi nominaalsummade ning perioodi alguse ja lõpu seisuga õiglase väärtuse võrdluse;
- b) kasumiaruandes kajastatud kasumi või kahjumi finantsinstrumendi või osa sellest määratlemisel mõõdetuna õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1; ja
- c) finantsinstrumendi või selle osa õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise lõpetamise korral selle finantsinstrumendi õiglase väärtuse, millest on saanud uus bilansiline jääkmaksumus vastavalt IFRS 9 paragrahvi 6.7.4 punktile b, ja vastava nominaal- või põhisumma (välja arvatud võrdlusandmete esitamise korral vastavalt IAS 1-le ei ole üksusel vaja jätkata selle teabe avaldamist järgnevatel perioodidel).

Viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus

24H Selliste riskimaandamissuhete puhul, mille suhtes üksus rakendab IFRS 9 paragrahvides 6.8.4–6.8.12 või IAS 39 paragrahvides 102D–102N sätestatud erandeid, avalikustab üksus järgmise:

- a) olulised viiteintressimäärad, millele üksuse riskimaandamissuhted on avatud;
- b) mis ulatuses üksus juhib riske, millele ta on avatud ja mida viiteintressimäära reform otseselt mõjutab;
- c) kuidas üksus juhib alternatiivsetele võrdlusmääradele üleminekut;
- d) selliste oluliste hinnangute ja eelduste kirjeldus, millest üksus nende paragrahvide rakendamisel lähtus (näiteks eeldused või hinnangud selle kohta, millal on mõõdas viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses viiteintressimäärapärase rahavoo ajastuse ja summaga), ja
- e) nende riskimaandamissuhetega seotud riskimaandamisinstrumentide nimiväärtus.

Viiteintressimäära reformiga seoses täiendavalt avalikustatav teave

24I Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik mõista viiteintressimäära reformi mõju üksuse finantsinstrumentidele ja riskijuhtimisstrateegiale, avalikustab üksus järgmise teabe:

- a) selliste riskide laad ja ulatus, millele üksus on avatud tulenevalt finantsinstrumentidest, mille suhtes kohaldatakse viiteintressimäära reformi, ning kuidas üksus neid riske juhib, ja
- b) üksuse edusammud alternatiivsetele viitemääradele ülemineku lõpuleviimisel ja kuidas üksus üleminekut juhib.

- 24J Paragrahvis 24I esitatud eesmärkide täitmiseks avalikustab üksus järgmise teabe:
- a) kuidas üksus juhib üleminekut alternatiivsetele viitemääradele, üksuse edusammud aruandekuupäeval ja riskid, millele ta on tulenevalt finantsinstrumentidest avatud ülemineku tõttu;
 - b) kvantitatiivne teave liigendatuna oluliste viiteintressimäärade kaupa, mille suhtes kohaldatakse viiteintressimäära reformi, finantsinstrumentide kohta, mis ei ole aruandeperioodi lõpu seisuga veel üle läinud alternatiivsele viitemäärale, näidates eraldi:
 - i) finantsvarad, mis ei ole tuletisinstrumendid;
 - ii) finantskohustised, mis ei ole tuletisinstrumendid, ja
 - iii) tuletisinstrumendid ja
 - c) kui paragrahvi 24J punktis a kindlaks määratud riskidega on kaasnenud muutused üksuse riskijuhtimisstrateegias (vt paragrahv 22A), siis nende muutuste kirjeldus.

Õiglane väärtus

- 25 Välja arvatud paragrahvis 29 sätestatud juhud, avalikustab üksus iga finantsvarade ja finantskohustiste liigi kohta (vt paragrahv 6) selle varade ja kohustiste liigi õiglase väärtuse nii, et seda oleks võimalik võrrelda selle bilansilise jääkmaksumusega.
- 26 Õiglaste väärtuste avalikustamisel rühmitab üksus finantsvarad ja finantskohustised liikidesse, kuid saldeerib neid vaid sel määral, mil bilansilised jääkmaksumused on saldeeritud bilansis.
- 27–27B [Välja jäetud]
- 28 Mõnikord ei kajasta üksus kasumit või kahjumit finantsvara või -kohustise esmasel kajastamisel, sest õiglast väärtust ei tõenda identse vara või kohustise noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend) ja see ei põhine hindamistehnikal, milles kasutatakse üksnes jälgitavate turgude andmeid (vt IFRS 9 paragrahvi B5.1.2A). Sellistel juhtudel avalikustab üksus finantsvara või -kohustise iga liigi kohta järgmise teabe:
- a) tema arvestusmeetod esmasel kajastamisel kajastatud õiglase väärtuse ja tehinguhinna vahelise erinevuse kajastamiseks kasumiaruandes, et kajastada sellistes tegurites (k.a aeg) toimunud muutust, mida turuosalised võtaksid arvesse vara või kohustise hinna määramisel (vt IFRS 9 paragrahvi B5.1.2A punkt b);
 - b) kogu erinevuse, mida tuleb veel kasumis või kahjumis kajastada, perioodi alguses ja lõpus ning selle erinevuse saldo muutuste võrdluse;
 - c) miks üksus järeldas, et tehinguhind ei olnud õiglase väärtuse parimaks tõendiks, sealhulgas õiglast väärtust toetavate tõendite kirjeldus.
- 29 Õiglase väärtuse avalikustamist ei nõuta:
- a) kui bilansiline jääkmaksumus on õiglase väärtuse mõistlik lähiväärtus, näiteks sellistel finantsinstrumentidel, nagu lühiajalised nõuded ostjate ning kohustused tarnijate vastu, või
 - b) [välja jäetud]
 - c) [välja jäetud]
 - d) rendikohustiste puhul.

30 [Välja jäetud]

FINANTSINSTRUMENTIDEST TULENEVATE RISKIDE OLEMUS JA ULATUS

31 Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemust ja ulatust, millele üksus on aruandeperioodi lõpus avatud.

32 Teave, mille avalikustamist nõutakse paragrahvides 33–42, on fokusseeritud riskidele, mis tulenevad finantsinstrumentidest ja sellele kuidas neid juhitakse. Nende riskide hulka kuulub üldjuhul, kuid mitte ainult, krediidirisk, *likviidsusrisk* ja tururisk.

32A Kvalitatiivse avalikustatava teabe andmine kvantitatiivse avalikustatava teabe kontekstis võimaldab kasutajatel ühendada omavahel seotud teabe ja seega kujundada üldise pildi finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemuse ja ulatuse kohta. Kvalitatiivse ja kvantitatiivse avalikustatava teabe vaheline koostoime aitab kaasa teabe avalikustamisele viisil, mis võimaldab kasutajatel paremini hinnata üksuse avatust riskidele.

Kvalitatiivne avalikustatav teave

33 Iga finantsinstrumentidest tuleneva riskiliigi kohta avalikustab üksus:

- a) riskipositsioonid ning kuidas need suurenevad;
- b) oma eesmärgid, meetodid ja protsessid riskide juhtimiseks ning riski mõõtmiseks kasutatavad meetodid ja
- c) mis tahes muutused punktides a ja b, võrreldes eelmise perioodiga.

Kvantitatiivne avalikustatav teave

34 Iga finantsinstrumentidest tuleneva riskiliigi kohta avalikustab üksus:

- a) summaarsed kvantitatiivsed andmed sellele riskile avatuse kohta aruandeperioodi lõpus. See avalikustamine põhineb üksuse siseselt üksuse juhtkonna võtmeisikutele (nagu määratletud IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*), näiteks üksuse juhatusele või tegevdirektorile antaval teabel;
- b) paragrahvidega 35A–42 nõutava avalikustamisele kuuluva teabe ulatuses, mis ei ole ette nähtud punktis a;
- c) riskikontsentratsiooni, kui see ei selgu punktide a ja b kohaselt avaldatud teabest.

35 Kui aruandeperioodi lõpus avalikustatud kvantitatiivne teave ei iseloomusta üksuse avatust riskile perioodi jooksul, esitab üksus täiendavat teavet, mis seda teeb.

Krediidirisk

Rakendusala ja eesmärgid

35A Üksus rakendab paragrahvides 35F–35N sätestatud avalikustamise nõudeid finantsinstrumentide suhtes, mille suhtes rakendatakse IFRS 9-s sätestatud väärtuse languse nõudeid. Kuid:

- a) tasumata nõuete, lepingupõhiste varade ja rendinõuete puhul rakendatakse paragrahvi 35J punkti a nende tasumata nõuete, lepingupõhiste varade ja rendinõuete suhtes, mille kohta kehtivusajal eeldatav krediitkahjum kajastatakse kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.15, kui neid finantsvarasid muudetakse, kui need on üle 30 päeva tähtjaks tasumata; ja
- b) paragrahvi 35K punkti b ei rakendata rendinõuete suhtes.

- 35B Krediidiriski kohta kooskõlas paragrahvidega 35F–35N avalikustatav teave võimaldab finantsaruannete kasutajail aru saada, kuidas krediidirisk mõjutab tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja usaldatavust. Selle eesmärgi saavutamiseks antakse krediidiriski avalikustamisel:
- a) teavet üksuse krediidiriski juhtimise tavade kohta ja selle kohta, kuidas need seonduvad eeldatava krediidikahju kajastamise ja mõõtmisega, sealhulgas eeldatava krediidikahju mõõtmiseks kasutatavad meetodid, eeldused ja teave;
 - b) kvantitatiivset ja kvalitatiivset teavet, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata finantsaruannetes eeldatavast krediidikahjust tulenevaid summasid, sh muutusi eeldatava krediidikahju summas ja nende muutuste põhjuseid; ja
 - c) teavet üksuse krediidiriskile avatuse kohta (st üksuse finantsvarade ja krediididi andmise kohustuste sisemiselt omane krediidirisk), sh märkimisväärsed krediidiriski kontsentratsioonid.
- 35C Üksus ei pea mujal juba esitatud teavet kaks korda esitama, tingimusel et see teave on lisatud finantsaruannete ristviidete abil mõnda muusse aruandesse, nagu juhtkonna kommentaarid või riskiaruandesse, mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadavad finantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Ilma ristviidete abil kaasatud teabeta ei ole finantsaruanded täielikud.
- 35D Paragrahvis 35B seatud eesmärkide täitmiseks kaalub üksus (kui ei ole sätestatud teisiti), kui üksikasjalikku teavet avalikustada, kui suurt rõhku panna avalikustamisnõuete eri aspektidele, samuti nõuetekohase teabe koondamise või liigiti lahtikirjutamise taset ja seda, kas finantsaruannete kasutajad vajavad lisaselgitusi selleks, et hinnata avalikustatud kvantitatiivset teavet.
- 35E Kui kooskõlas paragrahvidega 35F–35N avalikustatav teave on paragrahvis 35B esitatud eesmärkide täitmiseks ebapiisav, avalikustab üksus nende eesmärkide täitmiseks vajaliku lisateabe.

Krediidiriski juhtimise tavad

- 35F Üksus selgitab oma krediidiriski juhtimise tavasid ja seda, kuidas need seonduvad eeldatava krediidikahju kajastamise ja mõõtmisega. Selle eesmärgi täitmiseks avalikustab üksus teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista ja hinnata:
- a) kuidas on üksus kindlaks määranud, kas finantsinstrumendi krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, sh, kas ja kuidas:
 - i) hinnatakse, et finantsinstrumentide krediidirisk on madal kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.10, sh milliste finantsinstrumendiliikide suhtes see kehtib; ja
 - ii) eeldus IFRS 9 paragrahvis 5.5.11, et krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kui finantsvarade maksetähtpäeva on ületatud rohkem kui 30 päeva võrra, on ümber lükatud;
 - b) üksuse kohustuste täitmata jätmise määratlused, sealhulgas nende määratluste valimise põhjused;
 - c) kuidas instrumente rühmitatakse, kui eeldatavat krediidikahju mõõdetaks kollektiivselt;
 - d) kuidas määras üksus kindlaks, et finantsvarad on krediidiriski tõttu langenud väärtusega finantsvarad;
 - e) üksuse mahakandmismeetodid, sh näitajad, et tagasisaamist ei ole mõistlik oodata, ja teave meetodite kohta, mida kasutatakse mahakantavate finantsvarade puhul, mille suhtes rakendatakse ikka veel täitmist; ja

- f) kuidas on rakendatud IFRS 9 paragrahvis 5.5.12 finantsvarade lepingupõhiste rahavoogude muutmiseks sätestatud nõudeid, sh kuidas üksus:
- i) määrab kindlaks, kas muudetud finantsvara krediidirisk, samal ajal kui kahju allahindluseks mõõdeti summa, mis on võrdne kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga, on paranenud sel määral, et kahju allahindlus taandub mõõtmisel summale, mis võrdub 12 kuu eeldatava krediidikahjuga kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.5; ja
 - ii) jälgib, mil määral punkti i kriteeriumidele vastavate finantsvarade kahju allahindlust mõõdetakse hiljem uuesti summas, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.3.

35G Üksus selgitab IFRS 9 osas 5.5 sätestatud nõuete rakendamiseks kasutatavaid sisendeid, eeldusi ja prognoosimistehnikaid. Selleks avalikustab üksus:

- a) nende sisendite ja eelduste ja prognoosimistehnikate alused, mida kasutatakse selleks, et:
- i) mõõta 12 kuu ja kehtivusaja eeldatavat krediidikahju;
 - ii) määrata kindlaks, kas finantsinstrumendi krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud; ja
 - iii) määrata kindlaks, kas finantsvara on krediidiriski tõttu langenud väärtusega finantsvara.
- b) kuidas võetakse tulevikku vaatavat teave arvesse krediidikahju kindlaks määramisel, sh makromajandusliku teavet; ja
- c) muutused prognoosimistehnikates või olulised eeldused aruandeperioodil ja nende muutuste põhjused.

Kvantitatiivne ja kvalitatiivne teave eeldatavast krediidikahjust tulenevate summade kohta

35H Selleks et selgitada muutusi kahju allahindluses ja nende muutuste põhjused, esitab üksus finantsinstrumendi liigi kaupa kahju allahindluse algaldode ja lõppsaldode võrdluse tabelis, näidates eraldi muutused sellel perioodil järgmise kohta:

- a) kahju allahindlus mõõdetuna summas, mis on võrdne 12 kuu eeldatava krediidikahjuga;
- b) kahju allahindlus mõõdetuna summas, mis on võrdne kehtivusaja eeldatava krediidikahjuga;
- i) finantsinstrumendid, mille krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kuid mis ei ole langenud krediidiväärtusega finantsvarad;
 - ii) finantsvarad, mis on aruandekuupäeval krediidiriski tõttu langenud väärtusega (kuis mis ei olnud ostmise või andmise ajal krediidiriski tõttu langenud väärtusega); ja
 - iii) tasumata nõuded, lepingupõhised varad ja rendinõuded, mille puhul kahju allahindlust mõõdetakse kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.15.
- c) finantsvarad, mis on krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostenud või tekkinud. Lisaks võrdlusele avalikustab üksus esmasel kajastamisel diskonteerimata eeldatava krediidikahju kogusumma finantsvarade kohta, mis kajastati esmaselt aruandeperioodil.

- 35I Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik aru saada muutustest kahju allahindluses, mis avalikustati kooskõlas paragrahviga 35H, selgitab üksus, kuidas on olulised muutused finantsinstrumentide bilansilises brutojääkmaksumuses perioodil muutnud kahju allahindlust. Teave tuleb esitada eraldi finantsinstrumentide kohta, millel on kahju allahindlus, nagu on loetletud paragrahvi 35H punktides a–c, ja see peab sisaldama asjakohast kvalitatiivset ja kvantitatiivset teavet. Muutused selliste finantsinstrumentide bilansilises brutojääkmaksumuses, mis on põhjustanud muutusi kahju allahindluses, võivad olla näiteks:
- a) muutused aruandeperioodil antud või omandatud finantsinstrumentide tõttu;
 - b) finantsvarade lepingupõhiste rahavoogude muutus, mille tagajärjel nende finantsvarade kajastamist ei lõpetata kooskõlas IFRS 9-ga;
 - c) muutused finantsinstrumentide tõttu, mille kajastamine aruandeperioodil lõpetati (sh mahakantud finantsinstrumendid); ja
 - d) muutused, mis on tingitud sellest, kas kahju allahindlust mõõdetakse summas, mis on võrdne 12 kuu või kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga;
- 35J Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik aru saada lepingupõhiste rahavoogude muutuste laadist ja mõjudest finantsvaradele, mille kajastamist ei ole lõpetatud, ja selliste muutuste mõjudest eeldatava krediidikahju mõõtmisele, avalikustab üksus:
- a) amortiseeritud soetusmaksumuse enne muudatust ja muudatusest tingitud kajastatud netokasumi või -kahjum finantsvarade kohta, mille lepingupõhiseid rahavooge on aruandeperioodil muudetud, kui nende kahju allahindlust mõõdeti summas, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga; ja
 - b) nende finantsvarade bilansiline brutojääkmaksumus aruandeperioodi lõpus, mida on esmasest kajastamisest alates muudetud sel ajal, kui kahju allahindlust mõõdeti summas, mis on võrdne kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga ja mille kahju allahindlus on aruandeperioodil muutunud, nii et see on summa, mis vastab 12 kuu eeldatavale krediidikahjule.
- 35K Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik aru saada tagatise ja muude krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete mõjust summadele, mis tulenevad eeldatavast krediidikahjust, avalikustab üksus finantsinstrumendiliikide kaupa:
- a) summa, mis kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile aruandeperioodi lõpus, arvestamata mistahes hoitava tagatist või muid krediitkvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks tasaarvelduskokkuleppeid, mis kooskõlas IAS 32-ga ei ole saldeeritavad);
 - b) selgitav hoitava tagatise ja muude krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete kirjeldus, sealhulgas:
 - i) hoitava tagatise laadi ja kvaliteedi kirjeldus;
 - ii) selle tagatise või krediitkvaliteeti parandava kokkuleppe kvaliteedis aruandeperioodil üksuse tagatisepõhimõtete halvenemise või muutumise tagajärjel tekkinud oluliste muutuste selgitus; ja
 - iii) teave finantsinstrumentide kohta, mille puhul üksus ei ole kajastanud kahju allahindlust tagatise tõttu;
 - c) kvantitatiivne teave hoitava tagatise ja muu krediitkvaliteeti parandava kokkuleppe kohta (näiteks selle ulatuse kvantifitseerimine, millisel määral tagatis ja muud krediiti parandavad kokkulepped vähendavad krediidiriski) finantsvarade puhul, mis on aruandekuupäeval krediidiriski tõttu langenud väärtusega.
- 35L Üksus avalikustab lepingupõhise tasumata summa finantsvarade pealt, mis on aruandeperioodil maha kantud ja mille suhtes rakendatakse ikka veel täitmist.

Krediidiriskile avatus

- 35M Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik hinnata üksuse krediidiriskile avatust ja mõista selle olulist krediidiriski kontsentratsiooni, avalikustab üksus *krediidiriski reitinguastmete* kaupa finantsvarade bilansilise brutojääkmaksumuse ja krediidiriskile avatuse siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul. See teave esitatakse eraldi finantsinstrumentide kohta:
- a) mille puhul on kahju allahindlus mõõdetud summas, mis on võrdne 12 kuu eeldatava krediidikahjuga;
 - b) mille puhul on kahju allahindlus mõõdetud summas, mis on võrdne kehtivusaja eeldatava krediidikahjuga, ja mis on:
 - i) finantsinstrumentid, mille krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kuid mis ei ole langenud krediidiväärtusega finantsvarad;
 - ii) finantsvarad, mis on aruandekuupäeval krediidiriski tõttu langenud väärtusega (kuis mis ei olnud ostmise või andmise ajal krediidiriski tõttu langenud väärtusega); ja
 - iii) tasumata nõuded, lepingupõhised varad ja rendinõuded, mille puhul kahju allahindlust mõõdetakse kooskõlas IFRS 9 paragrahvi 5.5.15.
 - c) krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara.
- 35N Tasumata nõuete, lepingupõhiste varade ja rendinõuete puhul, mille suhtes üksus rakendab IFRS 9 paragrahvi 5.5.15, võib kooskõlas paragrahvi 35M antav teave põhineda eraldise maatriksil (vt IFRS 9 paragrahv B5.5.35).
- 36 Kõikide finantsinstrumentide puhul, mis kuuluvad käesoleva IFRSi rakendusalasasse, kuid mille suhtes ei rakendata IFRS 9-s sätestatud väärtuse languse nõudeid, avalikustab üksus finantsinstrumentide liikide kaupa:
- a) summa, mis kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile aruandeperioodi lõpus, arvestamata mistahes hoitavaid tagatisi või muid krediitikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks tasaarvelduskokkuleppeid, mis kooskõlas IAS 32-ga ei ole saldeeritavad); see avalikustamine ei ole nõutav finantsinstrumentide puhul, mille bilansiline jääkmaksumus esitab kõige paremini maksimaalset avatust krediidiriskile;
 - b) kirjelduse hoitavast tagatisest ja muudest krediitikvaliteeti parandavatest kokkulepetest ning nende finantsmõjust (nt selle ulatuse kvantifitseerimine, millisel määral tagatis ja muud krediiti parandavad kokkulepped vähendavad krediidiriski) summa suhtes, mis kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile (mis on avalikustatud kas kooskõlas punktiga a või on esitatud finantsinstrumenti bilansilises jääkmaksumuses);
 - c) [välja jäetud]
 - d) [välja jäetud]
- 37 [Välja jäetud]
- Tagatis ja muud omandatud krediitikvaliteeti parandavad kokkulepped
- 38 Kui üksus omandab perioodi jooksul finants- või mittefinantsvarasid, võttes enda valdusse tagatisi või muid krediitikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks garantiisid), ning sellised varad täidavad muude IFRSide järgseid kajastamise kriteeriume, avalikustab üksus selliste aruandekuupäeval omatavate varade kohta:
- a) omandatud varade olemuse ja bilansilise jääkmaksumuse ja
 - b) kui vara ei ole kergelt sularahaks vahetatav, oma meetoodika selliste varade realiseerimiseks või oma tegevuses kasutamiseks.

Likviidsusrisk

39 Üksus avalikustab:

- a) mittetuletis-finantskohustiste (sealhulgas väljaantud finantsgarantiilepingute) lunastustähtaja analüüsi, mis näitab järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu;
- b) tuletis-finantskohustiste lunastustähtaja analüüsi. Lunastustähtaja analüüs hõlmab nende tuletis-finantskohustiste järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu, mille puhul lepingupõhised lunastustähtajad on olulised rahavoogude ajastamisest arusaamiseks (vt paragrahv B11B);
- c) kirjelduse, kuidas ta juhib punktides a ja b olevat likviidsusrisiki.

*Tururisk**Sensitiivsusanalüüs*

40 Välja arvatud juhul, kui üksus on kooskõlas paragrahvi 41 nõuetega, avalikustab ta:

- a) kõigi tururiski tüüpide sensitiivsusanalüüsi, millele üksus on aruandeperioodi lõpus avatud, näidates, kuidas vastava riskimuutuja muutused, millised olid mõistlikult võimalikud sellel kuupäeval, oleksid võinud mõjutada kasumit või kahjumit ja omakapitali;
- b) sensitiivsusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodid ja eeldused ja
- c) muutused võrreldes eelmisel perioodil kasutatud meetodite ja eeldustega ning selliste muutuste põhjused.

41 Kui üksus koostab sensitiivsusanalüüsi näiteks üldise riskitaseme kohta, mis peegeldab riskimuutujate (näiteks intressimäärade ja vahetuskursside) omavahelist sõltuvust ning kasutab seda finantsriskide juhtimiseks, võib ta kasutada seda analüüsi paragrahvis 40 kirjeldatud analüüsi asemel. Üksus avalikustab ka:

- a) selgituse sellise sensitiivsusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodi kohta ning esitatud andmete aluseks olnud põhiparameetrid ja eeldused ja
- b) selgituse kasutatud meetodi eesmärgi ja piirangute kohta, mis võivad tuleneda teabest, mis ei peegelda täielikult kaasatud varade ja kohustiste õiglast väärtust.

Muu tururiski avalikustatav teave

42 Kui paragrahvis 40 või 41 kohaselt avalikustatud sensitiivsusanalüüsid ei iseloomusta finantsinstrumendile omast riski (näiteks sellepärast, et aastalõpu riskile avatus ei peegelda riskile avatust aasta jooksul), avalikustab üksus selle asjaolu ning põhjuse, miks sensitiivsusanalüüs on tema arvates mitteiseloomulik.

FINANTSVARADE ÜLEANDMINE

42A Paragrahvides 42B–42H esitatud finantsvarade üleandmisega seotud andmete avalikustamise nõuded täiendavad käeolevas IFRSis esitatud muid avalikustamisnõudeid. Üksus esitab paragrahvides 42B–42H nõutud avalikustatava teabe finantsaruannete eraldiseisvas lisas. Üksus avalikustab nõutava teabe kõikide selliste üleantud finantsvarade kohta, mille kajastamist ei ole lõpetatud, ja iga üleantud finantsvaraga jätkuva seotuse kohta aruandekuupäeval, olenemata sellest, millal asjaomane üleandmistehing toimus. Nendes paragrahvides esitatud avalikustamisnõudeid rakendatakse, kui üksus annab üle kas kõik või osa finantsvarast (üleantud finantsvara) siis ja ainult siis, kui ta kas:

- a) annab üle lepingulised õigused sellest finantsvarast saadavatele rahavoogudele või
- b) säilitab lepingulised õigused sellest finantsvarast saadavatele rahavoogudele, kuid võtab endale lepingulise kohustuse maksta rahavood ühele või enamale saajale vastavalt kokkuleppele.

- 42B Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel:
- mõista üleantud finantsvarade, mille kajastamist ei ole täielikult lõpetatud, ja nendega seotud kohustiste omavahelist suhet ja
 - hinnata üksuse selliste finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud, jätkuva seotuse laadi ning seonduvaid riske.

42C Paragrahvides 42E–42H sätestatud avalikustamisnõuete rakendamise eesmärgil on üksusel jätkuv seotus üleantud finantsvaraga siis, kui üleandmise käigus säilitas üksus üleantud finantsvaras sisalduvad lepingulised õigused või kohustused või omandas ülekantud finantsvaraga seotud uued lepingulised õigused või kohustused. Paragrahvides 42E–42H sätestatud avalikustamisnõuete rakendamise eesmärgil ei kujuta järgmised näited endast jätkuvat seotust:

- pettusliku üleandmisega seotud tavapärased kinnitused ja tagatised ning mõistlikkuse, hea tahte ja õiglase kohtlemise mõisted, mis võivad muuta üleandmise kehtetuks õiguslike meetmete rakendamise tagajärjel;
- forward-, optiooni- ja muud lepingud sellise üleantud finantsvara taasomandamiseks, mille lepinguline hind (või täitmishind) on üleantud finantsvara õiglane väärtus, või
- kokkulepe, mille puhul üksus säilitab lepingulised õigused finantsvarast saadavatele rahavoogudele, kuid võtab endale lepingulise kohustuse maksta rahavood ühele või enamale üksusele, ning on täidetud IFRS 9 paragrahvi 3.2.5 punktides a–c esitatud tingimused;

Üleantud finantsvarad, mille kajastamist täielikult ei lõpetata

42D Üksus võis kanda finantsvarad üle nii, et osa või kõik ülekantud finantsvaradest ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumidele. Paragrahvi 42B punktis a sätestatud eesmärkide täitmiseks avalikustab üksus igal aruandekuupäeval kõikide selliste üleantud finantsvarade iga klassi kohta, mille kajastamist ei ole täielikult lõpetatud, järgmise teabe:

- üleantud varade laad;
- üksusel seoses omandiõigusega esinevate riskide ja hüvede laad;
- üleantud varade ja nendega seotud kohustiste vahelise suhte laadi kirjeldus, kaasa arvatud üleandmisest tulenevad piirangud aruandvale üksusele üleantud varade kasutamisel;
- kui seotud kohustiste vastaspool (vastaspoolel) omab (omavad) regressiõigust ainult üleantud varadele, siis tabel, milles on esitatud üleantud varade õiglane väärtus, seotud kohustiste õiglane väärtus ja netopositsioon (üleantud varade ja nendega seotud kohustiste õiglase väärtuse vahe);
- kui üksus jätkab üleantud varade kajastamist, siis üleantud varade ja nendega seotud kohustiste bilansilised jääkmaksumused;
- kui üksus jätkab varade kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses (vt IFRS 9 paragrahvi 3.2.6 punkti c alapunkt ii ja paragrahv 3.2.16), siis esialgsete varade kogu bilansiline jääkmaksumus enne üleandmist, üksuse poolt jätkuvalt kajastatavate varade bilansiline jääkmaksumus ja seotud kohustiste bilansiline jääkmaksumus.

Üleantud finantsvarad, mille kajastamine täielikult lõpetatakse

42E Kui üksus lõpetab ülekantud finantsvarade kajastamise täielikult (vt IFRS 9 paragrahvi 3.2.6 punkt a ja punkti c alapunkt i), kuid tal on nendega endiselt jätkuv seotus, avalikustab üksus paragrahvi 42B punktis b sätestatud eesmärkide täitmiseks igal aruandekuupäeval jätkuva seotuse iga liigi kohta vähemalt järgmise teabe:

- a) selliste varade ja kohustiste bilansiline jääkmaksumus, mida kajastatakse üksuse finantsseisundi aruandes ja mis esitavad üksuse jätkuvat seotust nende varadega, mille kajastamine on lõpetatud, ning kirjed, millel kajastatakse kõnealuste varade ja kohustiste bilansilist jääkmaksumust;
- b) selliste varade ja kohustiste õiglane väärtus, mis kujutavad endast üksuse jätkuvat seotust finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud;
- c) summa, mis väljendab kõige paremini üksuse maksimaalset kahjumiriski jätkuvast seotusest finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud, ja teave, mis näitab, kuidas maksimaalne kahjumirisk kindlaks määratakse;
- d) diskonteerimata raha väljamaksed, mida nõutakse või võidakse nõuda, et osta tagasi finantsvarad, mille kajastamine on lõpetatud (nt optioonilepingu kohane täitmishind), või muud saajale üleantavate varadega seoses makstavad summad. Kui raha väljamakse on muutuv, siis peaks avalikustatud summa põhinema igal aruandekuupäeval valitsenud tingimustel;
- e) selliste diskonteerimata raha väljamaksete, mida nõutakse või võidakse nõuda, et osta tagasi finantsvarad, mille kajastamine on lõpetatud, või muude saajale üleantud varadega seoses makstavate summade lunastustähtaja analüüs, kajastades üksuse jätkuva seotuse järelejäänud lepingulisi lunastustähtaegu;
- f) kvalitatiivne teave, mis selgitab ja toetab punktides a–e nõutud avalikustatavat kvantitatiivset teavet.
- 42F Üksus võib paragrahvis 42E nõutud teabe teatava vara puhul kokku liita, kui üksusel on selles finantsvaras, mille kajastamine on lõpetatud, mitut liiki jätkuv seotus, ja kajastada seda jätkuva seotuse ühe liigi all.
- 42G Lisaks avalikustab üksus jätkuva seotuse iga liigi kohta järgmise teabe:
- a) kasum või kahjum, mida kajastati varade üleandmise kuupäeval;
- b) tulud ja kulud, mida kajastati nii aruandeperioodil kui ka kumulatiivselt seoses üksuse jätkuva seotusega finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud (nt tuletisinstrumentide õiglase väärtuse muutused);
- c) kui üleandmisest (mis vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumidele) aruandeperioodil saadud tasude kogusumma ei jaotu ühtlaselt kogu aruandeperioodile (nt kui oluline osa üleandmise käigus saadud kogusummast makstakse aruandeperioodi viimastel päevadel):
- i) kui suurim üleandmine toimus teatud aruandeperioodi etapis (nt viie viimase päeva jooksul enne aruandeperioodi lõppu),
- ii) summa (nt seotud kasumid või kahjumid), mida kajastati seoses üleandmisega aruandeperioodi selles etapis, ja
- iii) üleandmisest saadava tasu kogusumma aruandeperioodi selles etapis.
- Üksus esitab selle teabe iga perioodi kohta, mille kohta esitatakse koondkasumiaruanne.

Lisateave

- 42H Üksus avalikustab lisateabe, mida ta peab vajalikuks paragrahvis 42B esitatud avalikustamise eesmärkide täitmiseks.

IFRS 9 ESMANE RAKENDAMINE

42I Aruandeperioodil, mis hõlmab IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva, avalikustab üksus iga finantsvara- ja -kohustiseliiigi kohta järgmise teabe esmase rakendamise kuupäeva seisuga:

- a) originaalne mõõtmiskategooria ja bilansiline jääkmaksumus, mis on kindlaks määratud kooskõlas IAS 39-ga või kooskõlas IFRS 9 eelmise versiooniga (kui üksuse valitud lähenemisviis IFRS 9 rakendamisele hõlmab eri nõuete puhul rohkem kui ühte esmase rakendamise kuupäeva);
- b) kooskõlas IFRS 9-ga kindlaks määratud uus mõõtmiskategooria ja bilansiline jääkmaksumus;
- c) kõikide finantsseisundi aruandes märgitud nende finantsvarade ja finantskohustiste summa, mis olid varem määratletud mõõdetuna õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kuid mida enam nii ei määratleta, tehes vahet neil, mis tuleb üksusel IFRS 9 nõuete kohaselt ümber liigitada, ja nendel, mille üksus otsustab ümber liigitada esmase rakenduskuupäeva seisuga.

Vastavalt IFRS 9 paragrahvile 7.2.2 võib üleminek olenevalt üksuse valitud lähenemisviisist IFRS 9 rakendamisele hõlmata rohkem kui ühte esmase rakendamise kuupäeva. Seepärast võib selle paragrahvi tulemusel olla vajalik avalikustada teavet rohkem kui ühe esmase rakendamise kuupäeva kohta. Üksus esitab selle avalikustatava kvantitatiivse teabe tabelina, välja arvatud juhul, kui muu vorming on asjakohasem.

42J Aruandeperioodil, mis hõlmab IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva, avalikustab üksus kvalitatiivset teavet, et võimaldada kasutajatel aru saada:

- a) kuidas ta on rakendanud IFRS 9-s sätestatud liigitamise nõudeid nende finantsvarade suhtes, mille liigitus on IFRS 9 rakendamise tulemusel muutunud;
- b) esmase rakendamise kuupäeval finantsvarade või finantskohustiste õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetuna määratlemise või ümbermääratlemise põhjustest.

Vastavalt IFRS 9 paragrahvile 7.2.2 võib üleminek olenevalt üksuse valitud lähenemisviisist IFRS 9 rakendamisele hõlmata rohkem kui ühte esmase rakendamise kuupäeva. Seepärast võib selle paragrahvi tulemusel olla vajalik avalikustada teavet rohkem kui ühe esmase rakendamise kuupäeva kohta.

42K Aruandeperioodil, mil üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esimest korda (st, kui üksus läheb finantsvarade osas IAS 39-lt üle IFRS 9-le), esitab üksus käesoleva IFRS paragrahvides 42L–42O nõutud avalikustatava teabe vastavalt IFRS 9 paragrahvi 7.2.15 nõuetele.

42L Kui paragrahviga 42K on see nõutud, avalikustab üksus muutused finantsvarade ja finantskohustiste liigitustes IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva seisuga, näidates eraldi:

- a) muutused bilansilises jääkmaksumuses nende mõõtmise kategooriate alusel kooskõlas IAS 39-ga (st mitte tulenevalt mõõdupuu muutusest üleminekul IFRS 9-le); ja
- b) muutused bilansilises jääkmaksumuses tulenevalt mõõdupuu muutusest üleminekul IFRS 9-le.

Käesolevas paragrahvis sätestatud teavet ei avalikustada pärast selle aasta aruandeperioodi, mil üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esimest korda.

42M Kui see on nõutud paragrahviga 42K, avalikustab üksus järgmised finantsvarad ja finantskohustised, mis on ümber liigitatud nii, et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses ja, finantsvarade puhul, mis on IFRS 9-le ülemineku tulemusel arvatud välja kategooriast „õiglasel väärtuses läbi kasumiaruande kajastatav“, nii et neid mõõdetakse õiglasel väärtuses läbi muu koondkasumi:

- a) finantsvarade või finantskohustiste õiglane väärtus aruandeperioodi lõpus; ja
- b) õiglasel väärtusel kasum või kahjum, mida oleks kajastatud aruandeperioodil kasumiaruandes või muus koondkasumis, kui finantsvarasid või finantskohustisi ei oleks ümber liigitatud.

Käesolevas paragrahvis sätestatud teavet ei avalikustada pärast selle aasta aruandeperioodi, mil üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esimest korda.

42N Kui see on nõutud paragrahviga 42K, avalikustab üksus järgmised finantsvarad ja finantskohustised, mis on IFRS 9-le ülemineku tulemusel arvatud välja kategooriast „kajastatud õiglasel väärtusel läbi kasumiaruande“:

- a) esmase rakendamise kuupäeval kindlaksmääratud sisemine intressimäär; ja
- b) kajastatud intressitulu või -kulu.

Kui üksus käsitleb finantsvara või finantskohustise õiglast väärtust bilansilise brutojääkmaksumusena esmase rakendamise kuupäeval (vt IFRS 9 paragrahv 7.2.11), avalikustatakse käesolevas paragrahvis ette nähtud teave iga aruandeperioodi kohta kuni kajastamise lõpetamiseni. Muul juhul käesolevas paragrahvis sätestatud teavet ei avalikustada pärast selle aasta aruandeperioodi, mil üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esimest korda.

42O Kui üksus avalikustab paragrahvides 42K–42N ette nähtud teabe, peab see avalikustatud teave ja käesoleva IFRS paragrahvi 25 kohaselt avalikustatav teave võimaldama võrdlust järgmise vahel:

- a) kooskõlas IAS 39 ja IFRS 9-ga esitatud mõõtmiskategooriad; ja
- b) finantsinstrumendi kategooria

esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.

42P IFRS 9 osa 5.5 esmase rakendamise kuupäeval avalikustab üksus teabe, mis võimaldaks võrrelda lõppeva perioodi kahju allahindlust kooskõlas IAS 39-ga ja eraldi kooskõlas IAS 37-ga algava perioodi kahju allahindlusega, mis on kindlaksmääratud kooskõlas IFRS 9-ga. Teavet finantsvarade kohta avalikustatakse seotud finantsvara mõõtmiskategooriate kaupa kooskõlas IAS 39 ja IFRS 9-ga ning selles näidatakse eraldi mõõtmiskategoorias toimunud muutuste mõju kahju allahindlusele sellel kuupäeval.

42Q Aruandeperioodil, mis hõlmab IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva, ei pea üksus avalikustama nende kirjetel summasid, mis oleks tulnud esitada kooskõlas liigitamis- ja mõõtmisnõuetega (mis hõlmab IFRS 9 osade 5.4 ja 5.5 nõudeid finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise ja väärtuse languse kohta):

- a) IFRS 9 eelmiste perioodide kohta; ja
- b) IAS 39 jooksva perioodi kohta.

42R IFRS 9 paragrahvi 7.2.4 kohaselt hindab üksus juhul, kui IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeval olemas olevate faktide ja asjaolude alusel ei ole võimalik hinnata rahalise elemendi muudetud ajaväärtust vastavalt IFRS 9 paragrahvidele B4.1.9B–B4.1.9D (nagu on määratletud IAS 8-s), selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogude tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvides B4.1.9B–B4.1.9D esitatud nõudeid seoses rahalise elemendi ajaväärtuse muutmise. Üksus avalikustab nende finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse aruandekuupäeva seisuga, mille lepingupõhise rahavoo tunnuseid on hinnatud finantsvara esmase kajastamise kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvides B4.1.9B–B4.1.9D esitatud nõudeid seoses rahalise elemendi ajaväärtuse muutmise, kuni nende finantsvarade kajastamine lõpetatakse.

42S IFRS 9 paragrahvi 7.2.5 kohaselt hindab üksus juhul, kui esmase rakendamise kuupäeval olemas olevate faktide ja asjaolude alusel ei ole üksusel võimalik kooskõlas IFRS 9 paragrahvi B4.1.12 punktiga d hinnata, kas ettemakse õiglane väärtus oli ebaoluline (nagu on määratletud IAS 8-s), selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogude tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvis B4.1.12 ettemakse suhtes sätestatud erandit. Üksus avalikustab nende finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse aruandekuupäeva seisuga, mille lepingupõhise rahavoo tunnuseid on hinnatud finantsvara esmase kajastamise kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvis B4.1.12 ettemakse suhtes sätestatud erandit, kuni nende finantsvarade kajastamine lõpetatakse.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

43 Üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2007 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

44 Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi enne 1. jaanuari 2006 algavate aruandeaastate suhtes, ei pea ta esitama võrdlusandmeid paragrahvide 31–42 kohaselt nõutava avalikustatava teabe osas finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemuse ja ulatuse kohta.

44A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti paragrahve 20, 21, paragrahvi 23 punkte c ja d, paragrahvi 27 punkti c ning lisa B paragrahvi B5. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

44B IFRS 3-ga *Äriühendused* (parandatud 2008) muudeti paragrahvi 3 punkti c. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatust ka selle varasema perioodi suhtes. Kuid muudatust ei rakendata tingimusliku tasu suhtes, mis tulenes äriühendusest, mille puhul omandamise kuupäev eelnes IFRS 3 (parandatud 2008) rakendamisele. Selle asemel arvestab üksus sellist tasu kooskõlas IFRS 3 (muudetud 2010) paragrahvidega 65A–65E.

44C Üksus rakendab paragrahvi 3 muudatust 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab dokumenti (*Tagasi*)*müüdavad finantsinstrumentid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) (välja antud veebruaris 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse paragrahvi 3 muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

44D *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2008) muudeti paragrahvi 3 punkti a. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab selle varasema perioodi suhtes 2008. aasta mais välja antud IAS 28 paragrahvi 1, IAS 31 paragrahvi 1 ja IAS 32 paragrahvi 4 muudatusi. Üksusel on lubatud rakendada seda muudatust edasiulatuvalt.

44E [Välja jäetud]

44F [Välja jäetud]

44G Dokumendiga „Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine“ (IFRS 7 muudatus) (välja antud märtsis 2009) muudeti paragrahve 27, 39 ja B11 ning lisati paragrahvid 27A, 27B, B10A ja B11A–B11F. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Üksus ei pea avalikustama muudatustega nõutud teavet:

a) mis tahes aruandeaasta või vaheperioodi kohta (sealhulgas finantsseisundi mis tahes aruande kohta), mida on kajastatud enne 31. detsembrit 2009 lõppeva võrreldava aruandeaasta raames;

b) finantsseisundi aruande kohta, mis on esitatud esimese võrreldava perioodi alguse seisuga enne 31. detsembrit 2009.

Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ⁽⁴⁷⁾.

44H–44J [Välja jäetud]

44K *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2010) muudeti paragrahvi 44B. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2010 või pärast seda algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

44L *IFRSide edasiarendustega* (välja antud mais 2010) lisati paragrahv 32A ja muudeti paragrahve 34 ja 36–38. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

44M Dokumendiga *Avalikustatav teave – finantsvarade üleandmine* (IFRS 7 muudatused) (välja antud oktoobris 2010) jäeti välja paragrahv 13 ja lisati paragrahvid 42A–42H ja B29–B39. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasemal kuupäeval, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus ei pea avalikustama nendes muudatustes nõutavat teavet mis tahes esitatud perioodi suhtes, mis algab enne nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva.

44N [Välja jäetud]

44O IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühissettevõtmised* (välja antud mais 2011), muudeti paragrahvi 3. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

44P IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 3, 28 ja 29 ning lisa A ja jäeti välja paragrahvid 27–27B. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

44Q Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused) (välja antud juunis 2011) muudeti paragrahvi 27B. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

44R Dokumendiga *Avalikustatav teave – finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamine* (IFRS 7 muudatused) (välja antud detsembris 2011) lisati paragrahvid 13A–13F ja B40–B53. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Üksus esitab kõnealuste muudatustega nõutud avalikustatava teabe tagasiulatavalt.

44S–44W [Välja jäetud]

44X Dokumendiga *Investeeringisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused) (välja antud 2012. aasta oktoobris) muudeti paragrahvi 3. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringisüksused* varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab seda muudatust varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringisüksused* esitatud muudatused.

44Y [Välja jäetud]

44Z 2014. aasta juulis välja antud IFRS 9-ga muudeti paragrahve 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E, lisa A ja paragrahve B1, B5, B9, B10, B22 ja B27, jäeti välja paragrahvid 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44 W, 44Y, B4 ja lisa D ning lisati paragrahvid 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA ja B8A–B8J. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9. Neid muudatusi ei ole vaja kohaldada võrdlusandmete suhtes, mis esitatakse IFRS 9 esmase rakendamise kuupäevast varasemate perioodide kohta.

⁽⁴⁷⁾ Dokumendiga *Esmakordse kasutuselevõtja suhtes kohaldatav piiratud erand IFRS 7 kohasest võrdlusinformatsiooni avalikustamisest* (IFRS 1 muudatus, välja antud jaanuaris 2010) muudeti paragrahvi 44G. Nõukogu muutis paragrahvi 44G, et täpsustada oma järeldusi ja kavandatud üleminekut seoses IFRS 7 muudatusega *Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine*.

- 44ZA Kooskõlas IFRS 9 paragrahvi 7.1.2 võib üksus otsustada rakendada enne 1. jaanuari 2018 algavate aruandeperioodide suhtes varem ainult õiglaselt väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumi ja kahjumi esitamise nõudeid, mis on sätestatud IFRS 9 paragrahvi 5.7.1 punktis c, paragrahvides 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20, rakendamata IFRS 9 muid nõudeid. Kui üksus otsustab rakendada ainult nimetatud IFRS 9 paragrahve, avalikustab ta selle asjaolu ning avalikustab jooksvalt käesoleva IFRS (muudetud IFRS 9-ga (2010)) paragrahvides 10–11 sätestatud teabe.
- 44AA Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2012.–2014. aasta tsükkel* (välja antud septembris 2014) muudeti paragrahve 44R ja B30 ning lisati paragrahv B30A. Üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes, kuid üksus ei pea rakendama paragrahvide B30 ja B30A muudatusi mis tahes esitatud perioodi suhtes, mis algab enne aruandeaastat, mille suhtes üksus esimest korda rakendab neid muudatusi. Paragrahvide 44R, B30 ja B30A muudatuste varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.
- 44BB Dokumendiga *Avalikustamise algatus* (IAS 1 muudatused) (välja antud detsembris 2014) muudeti paragrahve 21 ja B5. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kõnealuste muudatuste varasem rakendamine on lubatud.
- 44CC IFRS 16-ga *Rendiarvestus* (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahve 29 ja B11D. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.
- 44DD 2017. aasta mais välja antud standardiga IFRS 17 muudeti paragrahve 3, 8 ja 29 ning jäeti välja paragrahv 30. *IFRS 17 muudatustega* (välja antud juunis 2020) muudeti täiendavalt paragrahvi 3. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 17.
- 44EE Dokumendiga *Viieteintressimäära reform* (IFRS 9, IAS 39 ja IFRS 7 muudatused) (välja antud septembris 2019) lisati paragrahvid 24H ja 44FF. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9 või IAS 39 muudatusi.
- 44FF Aruandeperioodil, mil üksus rakendab esimest korda dokumenti *Viieteintressimäära reform* (välja antud septembris 2019), ei nõuta üksuselt IAS 28 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* paragrahvi 8 punktis f nõutud kvantitatiivset teavet.
- 44GG Dokumendiga *Viieteintressimäära reform – 2. etapp* (IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 ja IFRS 16 muudatused) (välja antud augustis 2020) lisati paragrahvid 24I–24J ja 44HH. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9, IAS 39, IFRS 4 või IFRS 16 muudatusi.
- 44HH Aruandeperioodil, mil üksus rakendab esimest korda dokumenti *Viieteintressimäära reform – 2. etapp*, ei pea üksus avalikustama teavet, mis tuleks muul juhul avalikustada IAS 8 paragrahvi 28 punkti f kohaselt.
- 44II Dokumendiga *Arvestusmeetodite avalikustamine* (välja antud veebruaris 2021), millega muudetakse IAS 1 ja IFRSi rakendusjuhendit nr 2 *Olulisuse üle otsustamine*, muudeti paragrahve 21 ja B5. Üksus rakendab kõnealust muudatust 1. jaanuaril 2023 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

IAS 30 TAGASIVÕTMINE

- 45 Käesolev IFRS asendab IAS 30 *Pankade ja samalaadsete finantsasutuste finantsaruannetes avalikustatav teave*.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

Krediidirisk	Risk, et finantsinstrumendi üks osapool põhjustab teisele finantskahjumi, sest ei suuda kohustust täita.
Krediidiriski reitinguastmed	Krediidiriski reiting põhineb riskil, et kohustused finantsinstrumendi suhtes jäetakse täitmata.
Valuutarisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglase väärtus või tulevased rahavood kõiguvad vahetuskursside muutuste tõttu.
Intressimäära risk	Risk, et finantsinstrumendi õiglase väärtus või tulevased rahavood kõiguvad turu intressimäärade muutuste tõttu.
Likviidsusrisk	Risk, et üksusel tekib raskusi oma finantskohustistega seotud kohustuste täitmisel, mida arveldatakse raha või muu finantsvara üleandmisega.
Maksmisele kuuluvad laenud	Maksmisele kuuluvad laenud on finantskohustised, mis on muud kui tavaliste krediiditingimustega lühiajalised võlgnevused tarnijatele.
Tururisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglase väärtus või tulevased rahavood kõiguvad muutuste tõttu turuhindades. Tururisk koosneb kolme liiki riskist: valuutarisk, intressirisk ja muu hinnarisk .
Muu hinnarisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglase väärtus või tulevased rahavood kõiguvad (muu kui intressiriskist või valuutariskist tuleneva) turuhindade muutumise tõttu, olenemata sellest, kas muutuse põhjustasid üksikule finantsinstrumendile või selle emitendile omased tegurid või tegurid, mis mõjutavad kõiki sarnaseid finantsinstrumente, millega turul kaubeldakse.

Järgmised mõisted on määratletud IAS 32 paragrahvis 11, IAS 39 paragrahvis 9, IFRS 9 lisa A või IFRS 13 lisa A ning neid kasutatakse käesolevas IFRSis IAS 32-s, AS 39-, IFRS 9-s ja IFRS 13-s määratletud tähenduses:

- finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus;
- lepinguline vara;
- langenud väärtusega finantsvarad;
- kajastamise lõpetamine;

- tuletisinstrument;
- dividendid;
- sisemise intressimäära meetod;
- omakapitaliinstrument;
- eeldatav krediidikahjum;
- õiglane väärtus;
- finantsvara;
- finantsgarantiileping;
- finantsinstrument;
- finantskohustus;
- õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande kajastatav finantskohustus;
- prognoositav tehing;
- finantsvara bilansiline brutojääkmaksumus;
- riskimaandamisinstrument;
- kauplemiseesmärgil hoitav;
- väärtuse langusest tulenev kasum või kahjum;
- kahju allahindlus;
- tähtjaks tasumata;
- krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara;
- ümberliigitamise kuupäev;
- tavapärastel turutingimustel toimuv ost või müük.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

FINANTSINSTRUMENTIDE LIIGID JA AVALIKUSTAMISE TASE (PARAGRAHV 6)

- B1 Paragrahvis 6 nõutakse, et üksus rühmitaks finantsinstrumendid avalikustatud teabe olemusega sobivatesse ning finantsinstrumentide tunnuseid arvestavatesse liikidesse. Paragrahvis 6 sätestatud liigid määrab üksus ning need erinevad seega IFRS 9 (milles määratakse, kuidas finantsinstrumente mõõdetakse ning kus kajastatakse õiglase väärtuse muutusi) määratletud finantsinstrumentide liikidest.
- B2 Finantsinstrumentide liikide määramisel üksus vähemalt:
- a) eristab amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad instrumendid õiglases väärtuses mõõdetavatest;
 - b) liigitab käesoleva IFRSi rakendusala välja jäävad finantsinstrumendid eraldi liiki või liikidesse.
- B3 Üksus otsustab vastavalt asjaoludele, kui üksikasjalikku teavet ta käesoleva IFRSi nõuete täitmiseks avalikustab, kui palju rõhku paneb ta nõuete eri aspektidele ning kuidas ta koondab teavet nii, et tekiks üldpilt, kuid ei liidetakse samas kokku erinevate omadustega teavet. Tuleb leida tasakaal finantsaruannete nende kasutajate jaoks mittevajalike üleliigsete üksikasjadega ülekoormamise ning liigest üldistamisest tingitud tähtsa teabe varju jätmise vahel. Näiteks ei tohi üksus teavet varjata, peites selle suure hulga ebaoluliste üksikasjade sekka. Samuti ei tohi üksus avalikustada teavet, mis on nii kokkuvõtlik, et jätab varju olulised erinevused üksiktehingute või seotud riskide vahel.
- B4 [Välja jäetud]

Muu avalikustatav teave – arvestusmeetodid (paragrahv 21)

- B5 Paragrahvis 21 nõutakse, et avalikustataks arvestusmeetodit käsitlev oluline teave, mis peaks sisaldama teavet finantsaruannete koostamisel kasutatud finantsinstrumentide mõõtmisaluste kohta. Finantsinstrumentide puhul võivad avalikustamisele kuuluda:
- a) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste puhul:
 - i) üksuse poolt õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana määratletud finantskohustiste laad;
 - ii) kriteeriumid finantskohustiste selliseks määratlemiseks esmasel arvelevõtmisel ja
 - iii) kuidas üksus on täitnud IFRS 9 paragrahvi 4.2.2 tingimusi sellise määratlemise kohta;
 - aa) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavatena määratletud finantsvarade puhul:
 - i) üksuse poolt õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetuna määratletud finantsvarade laad; ja
 - ii) kuidas üksus on täitnud IFRS 9 paragrahvi 4.1.5 tingimusi sellise määratlemise kohta.
 - b) [välja jäetud]
 - c) kas finantsvarade tavapärasel turutingimustel toimuvaid ostusid ja müüke on arvestatud tehingu- või väärtuspäeval (vt IFRS 9 paragrahv 3.1.2);

d) [välja jäetud]

e) kuidas määratakse iga finantsinstrumendi liigi puhaskasum või -kahjum (vt paragrahvi 20 punkt a), näiteks kas õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatud instrumendi puhaskasum või -kahjum sisaldab intressi- või dividenditulu;

f) [välja jäetud]

g) [välja jäetud]

IAS 1 (parandatud 2007) paragrahvi 122 kohaselt avalikustab üksus koos arvestusmeetodit käsitleva olulise teabe või muude lisadega otsused (v.a hinnanguid sisaldavad otsused), mis juhtkond on teinud üksuse arvestusmeetodite rakendamisel ning mis avaldavad kõige suuremat mõju finantsaruannetes kajastatud summadele.

FINANTSINSTRUMENTIDEST TULENEVATE RISKIDE OLEMUS JA ULATUS (PARAGRAHVID 31–42)

B6 Paragrahvides 31–42 nõutav avalikustatav teave tuleb esitada kas finantsaruannetes või kaasata finantsaruannete ristviidete abil mõnda muusse aruandesse, nagu juhtkonna kommentaarid või riskiaruanne, mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadavad finantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Ilma ristviidete abil kaasatud teabeta ei ole finantsaruanded täielikud.

Kvantitatiivne avalikustatav teave (paragrahv 34)

B7 Paragrahvi 34 punkt a nõuab üksuse võtmetähtsusega juhtivpersonalile sisemiselt antaval tabelil põhinevate summaarsete kvantitatiivsete andmete avalikustamist üksuse riskidele avatuse kohta. Kui üksus kasutab avatud riskide juhtimiseks mitut meetodit, avalikustab ta teabe, kasutades meetodit või meetodeid, mis pakuvad kõige asjakohasemat ja usaldusväärsemat teavet. IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* käsitleb asjakohasust ja usaldusväärset.

B8 Paragrahvi 34 punktiga c nõutakse riskikontsentratsioonide teabe avalikustamist. Riskikontsentratsioonid tekivad sarnaste omadustega finantsinstrumentidest, mida majanduslike ja muude tingimuste muutused mõjutavad sarnaselt. Riskikontsentratsioonide tuvastamiseks on vaja üksuse olukorda arvestavat hinnangut. Riskikontsentratsioonide avalikustamine sisaldab:

a) kirjeldust, kuidas juhtkond määrab kontsentratsioone;

b) iga kontsentratsiooni tuvastavate ühiste omaduste (näiteks vastaspool, geograafiline piirkond, valuuta või turg) kirjeldust ja

c) kõigi seda omadust jagavate finantsinstrumentidega seonduva riskipositsiooni summat.

Krediidiriski juhtimise tavad (paragrahvid 35F–35G)

B8A Paragrahvi 35F punktis b nõutakse teabe avalikustamist selle kohta, kuidas on üksus määratlenud kohustuste täitmata jätmist eri finantsinstrumentide puhul, ja nende määratluste valimise põhjuste kohta. Kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.9 otsustatakse see, kas kehtivusaja eeldatavat krediidikahju tuleks kajastada, selle põhjal, kas kohustuste täitmata jätmise risk on esmasest kajastamisest alates suurenenud. Teave üksuse antud kohustuste täitmata jätmise määratluste kohta, mis aitab finantsaruannete kasutajatel aru saada, kuidas on üksus rakendanud IFRS 9-s sätestatud eeldatava krediidikahju nõudeid, võib muu hulgas sisaldada järgmist:

a) kohustuste täitmata jätmise määramisel arvesse võetud kvalitatiivsed ja kvantitatiivsed tegurid;

b) kas eri liiki finantsinstrumentide suhtes on kohaldatud erinevaid määratlusi ja

c) eeldatav paranemismäär (st uuesti tulemuslikuks muutuvate finantsvarade arv) pärast finantsvara suhtes kohustuste täitmata jätmist.

- B8B Selleks et abistada finantsaruannete kasutajaid üksuse restruktureerimise ja muutmise põhimõtete hindamisel, on paragrahvi 35F punkti f alapunktis i nõutud teabe avalikustamist selle kohta, kuidas üksus jälgib, mil määral mõõdetakse varem kooskõlas paragrahvi 35F punkti f alapunktiga i finantsvara kohta avalikustatud kahju allahindlust hiljem summas, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga vastavalt IFRS 9 paragrahvile 5.5.3. Kvantitatiivne teave, mis aitab kasutajail mõista muudetud finantsvara hilisemat krediidiriski suurenemist, võib hõlmata teavet muudetud finantsvarade kohta, mis vastavad paragrahvi 35F punkti f alapunktis i sätestatud kriteeriumidele, mille puhul kahju allahindlus taandub mõõtmisel summale, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga (st halvenemismäär).
- B8C Paragrahvi 35G punktis a on nõutud, et tuleb avalikustada teave IFRS 9-s sätestatud väärtuse languse nõuete rakendamiseks kasutatud sisendite ja eelduste ning prognoosimistehnikate aluste kohta. Üksuse eeldused ja sisendid, mida kasutatakse eeldatava krediidikahju mõõtmiseks või alates esmasest kajastamisest krediidiriski suurenemise määra kindlaksmääramiseks, võivad sisaldada ajaloolisest sisemisest teabest või reitinguaruannetest saadud teavet ja eeldusi finantsinstrumentide eeldatava kehtivusaja ning tagatise müügi ajastuse kohta.

Muutused kahju allahindluses (paragrahv 35H)

- B8D Kooskõlas paragrahviga 35H selgitab üksus kahju allahindluses perioodil toimunud muutuste põhjuseid. Lisaks kahju allahindluse algsaldode ja lõppsaldode võrdlusele võib vaja olla esitada muutuste selgitav kirjeldus. See selgitav kirjeldus võib sisaldada kahju allahindluses perioodil toimunud muutuste põhjuste analüüsi, kaasa arvatud järgmist:

- a) portfelli koosseis;
- b) ostetud või tekkinud finantsinstrumentide maht ja
- c) eeldatava krediidikahju raskusaste.

- B8E Siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul kajastatakse kahju allahindlus eraldi. Üksus peaks avalikustama teabe finantsvarade kahju allahindluses toimunud muutuste kohta eraldi siduvates laenuandmiskohustustes ja finantsgarantiilepingutes toimunud muutustest. Kui finantsinstrument sisaldab nii laenu (st finantsvara) kui ka kasutamata kohustuse (st siduva laenuandmiskohustuse) komponenti ja üksus ei saa kindlaks teha siduva laenuandmiskohustuse komponendi eeldatavat krediidikahju eraldi finantsvarade komponendi eeldatavast krediidikahjust, siis tuleks siduvate laenuandmiskohustuste eeldatavat krediidikahju siiski kajastada koos finantsvara kahju allahindlusega. Kui võrd kombineeritud eeldatav krediidikahju ületab finantsvara bilansilist brutojääkmaksumust, tuleks eeldatavat krediidikahju kajastada eraldi.

Tagatis (paragrahv 35K)

- B8F Paragrahvis 35K nõutakse sellise teabe avalikustamist, mis võimaldaks finantsaruannete kasutajatel mõista tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete mõju eeldatava krediidikahju summale. Üksus ei avalikusta teavet tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete õiglase väärtuse kohta ega kvantifitseerima eeldatava krediidikahju arvutamisel arvesse võetud tagatise täpset väärtust (st kohustuste täitmata jätmisest tingitud kahju).

- B8G Selgitav tagatise ja selle mõju eeldatava krediidikahju summadele kirjeldus võib sisaldada teavet järgmise kohta:

- a) peamised hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete liigid (viimase näited on garantiid, krediidituletisinstrumendid ja tasaarvelduskokkulepped, mis ei kvalifitseeru tasaarveldamiseks kooskõlas IAS 32-ga);
- b) hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete maht ja nende tähtsus kahju allahindluse suhtes;
- c) hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete väärtuse hindamise ja majandamise põhimõtted ja protsessid;
- d) peamised hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete vastaspoolte tüübid ning nende krediidikõlblikkus ja

e) teave riskikontsentratsioonide kohta hoitavas tagatises ja muudes krediitkvaliteeti parandavates kokkulepetes.

Krediidiriskile avatus (paragrahvid 35M–35N)

- B8H Paragrahvis 35M nõutakse teabe avalikustamist üksuse krediidiriskile avatuse ja oluliste krediidiriski kontsentratsioonide kohta aruandekuupäeval. Krediidiriski kontsentratsioon on olemas, kui hulk vastaspooli asub geograafilises piirkonnas või tegutseb sarnastel tegevusaladel ja on sarnaste majanduslike tunnustega, mistõttu oleks nende võime täita lepingulisi kohustusi sarnaselt mõjutatud muutustest majandus- või muudes tingimustes. Üksus peaks avalikustama teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista, kas on teatud joontega finantsinstrumentide rühmi või portfelle, mis võiksid mõjutada suurt osa sellest finantsinstrumentide rühmast, nagu kontsentreerumine teatud riskidele. See võiks hõlmata näiteks laenu ja väärtuse rühmitusi, geograafilisi, tööstusharu või emitendi ja liigi kontsentratsioone.
- B8I Teabe avalikustamiseks kooskõlas paragrahviga 35M kasutatav krediidiriski reitinguastmete arv peab olema kooskõlas arvuga, mille üksus esitab aruandes juhtkonna võtmeisikutele krediidiriski juhtimise eesmärgil. Kui tähtjaks tasumata teave on ainus laenusajaspetsiifiline kättesaadav teave ja üksus kasutab teavet tähtjaks tasumata kohta selleks, et hinnata, kas krediidirisk on alates esmasest kajastamisest kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.11 oluliselt suurenenud, esitab üksus nende finantsvarade kohta analüüsi tähtjaks tasumata staatuse kaupa.
- B8J Kui üksus on mõõtnud eeldatavat krediitkahju kollektiivselt, ei pruugi üksus olla võimeline jaotama üksikute finantsvarade bilansilist brutojääkmaksumust või siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute osas krediidiriskile avatust krediidiriski reitinguastmetele, mille kohta kehtivusaja eeldatavat krediitkahju kajastatakse. Sel juhul peaks üksus rakendama paragrahvis 35M sätestatud nõuet nende finantsinstrumentide suhtes, mida saab otse jaotada krediidiriski reitinguastmele ja avalikustama eraldi nende finantsinstrumentide bilansilise brutojääkmaksumuse, mille puhul kehtivusaja eeldatavat krediitkahju on mõõdetud kollektiivselt.

Maksimaalne avatus krediidiriskile (paragrahvi 36 punkt a)

- B9 Paragrahvi 35K punktis a ja paragrahvi 36 punktis a nõutakse selle summa avalikustamist, mis kajastaks kõige paremini üksuse maksimaalset avatust krediidiriskile. Finantsvara puhul on see üldjuhul bilansiline brutojääkmaksumus, millest on maha arvatud:
- a) mis tahes kooskõlas IAS 32-ga saldeeritud summad ja
 - b) mis tahes kooskõlas IFRS 9-ga kajastatud kahju allahindlus.
- B10 Tegevuste hulka, mis põhjustavad krediidiriski ning sellega seotud maksimaalset avatust krediidiriskile, kuuluvad muu hulgas:
- a) laenude andmine klientidele ning sissemaksed hoiukontodele teistes üksustes. Neil juhtudel on maksimaalne krediidiriski määr sellega seotud finantsvara bilansiline jääkmaksumus.
 - b) tuletisinstrumentide lepingute, näiteks valuutavahetuslepingute, intressivahetuslepingute ja krediituletisinstrumentide lepingute sõlmimine. Kui nende tulemusel tekkivat vara mõõdetakse õiglasel väärtuses, võrdub maksimaalne avatus krediidiriskile aruandeperioodi lõpus bilansilise jääkmaksumusega;
 - c) rahaliste garantiide andmine. Sellisel juhul on maksimaalseks avatuseks krediidiriskile maksimaalne summa, mille üksus peaks tasuma garantii sissenõudmise korral ja mis võib olla märkimisväärselt suurem kui kohusisena kajastatav summa;
 - d) laenu andmise kohustuse võtmine, mis on laenu kestuse ajal tühistamatu või tühistatav ainult suurte kahjuliku mõjuga muutuste puhul. Kui laenu andja ei suuda laenuandmise kohustuse summat tasuda sularahas või muu finantsinstrumentidiga, on maksimaalseks avatuseks krediidiriskile kohustuse täissumma. Seda seepärast, et ei ole selge, kas mis tahes väljavõtmata summat võidakse tulevikus välja võtta või mitte. Viimane võib olla märkimisväärselt suurem kohustisena kajastatavast summast.

Likviidsusrisiki kohta avalikustatav kvantitatiivne teave (paragrahvi 34 punkt a ning paragrahvi 39 punktid a ja b)

- B10A Kooskõlas paragrahvi 34 punktiga a avalikustab üksus summaarsed kvantitatiivsed andmed oma likviidsusrisiki avatuse kohta juhtkonna võtmeisikutele sisemiselt antava teabe alusel. Üksus selgitab, kuidas need andmed kindlaks määratakse. Kui nendes andmetes sisalduva raha (või muu finantsvara) väljamaksed võiksid kas:
- a) esineda märkimisväärselt varem, kui on andmetes näidatud, või
 - b) esineda andmetes näidatud summades märkimisväärselt erinevates summades (näiteks tuletisinstrument, mis sisaldub andmetes netoarvelduse alusel, kuid mille puhul on vastaspoolel valikuõigus nõuda brutoarveldust),
- märgib üksus selle asjaolu ja esitab kvantitatiivset teavet, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata selle riski ulatust, välja arvatud juhul, kui see teave sisaldub paragrahvi 39 punktiga a või b nõutud lepingupõhise lunastustähtaja analüüsid.
- B11 Koostades paragrahvi 39 punktides a ja b nõutavat lunastustähtaja analüüsi, kasutab üksus oma hinnangut määrates sobivat ajavahemike arvu. Näiteks võiks üksus otsustada, et sobivad oleksid järgmised ajavahemikud:
- a) kuni üks kuu;
 - b) üks kuni kolm kuud;
 - c) üle kolme kuu, kuid mitte hiljem kui üks aasta; ja
 - d) üle ühe aasta, kuid mitte hiljem kui viis aastat.
- B11A Paragrahvi 39 punktide a ja b punktide järgimisel ei tohi üksus eraldada varjatud tuletisinstrumenti hübriid(sega) finantsinstrumendist. Sellise instrumendi puhul järgib üksus paragrahvi 39 punkti a.
- B11B Paragrahvi 39 punktiga b nõutakse, et üksus avalikustab tuletisfinantskohustiste kvantitatiivse lunastustähtaja analüüsi, mis näitab järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu, kui lepingupõhised lunastustähtajad on olulised rahavoogude ajastusest arusaamiseks. Nii oleks see näiteks järgmise puhul:
- a) intressivahetusleping järelejäänud lunastustähtajaga viis aastat muutuva määraga finantsvara või -kohustise rahavoogude riskimaandamisinstrumendina;
 - b) kõik laenukohustused.
- B11C Paragrahvi 39 punktidega a ja b nõutakse, et üksus avalikustab mõningate finantskohustiste järelejäänud lepingupõhiste lunastustähtaegade analüüsi. Selles:
- a) kui osapoolel on valida, millal summa tasuda, jaotatakse kohustis kõige varasemasse perioodi, mil üksuselt võidakse tasumist nõuda. Näiteks kajastatakse nõudmiseni finantskohustised (näiteks nõudmiseni hoiused) kõige varasemas ajavahemikus;
 - b) kui üksus on kohustatud tasuma summad osamaksetena, jaotatakse iga osamakse kõige varasemasse perioodi, mil üksuselt võidakse tasumist nõuda. Näiteks kajastatakse väljavõtmata laenukohustus ajavahemikus, millesse jääb kõige varasem kuupäev, kui see võidakse tagasi nõuda;
 - c) väljaantud finantsgarantiilepingute puhul määratakse garantii maksimumsumma varasemasse perioodi, mil garantiid võidakse sisse nõuda.

B11D Paragrahvi 39 punktide a ja b kohaselt lunastustähtaja analüüsid avalikustatud lepingupõhised summad on lepingupõhised diskonteerimata rahavood, näiteks:

- a) brutorendikohustised (enne krediidi maksumuse mahaarvamist);
- b) forvardtehingutes kokkulepitud hinnad finantsvarade ostmiseks raha eest;
- c) netosummad makstava ujuva/saadava fikseeritud intressiga vahetuslepingutest, mille puhul vahetatakse netorahavooge;
- d) lepingupõhised summad, mis tuleb vahetada tuletisfinantsinstrumendis (näiteks valuutavahetuslepingus), mille puhul vahetatakse brutorahavooge; ja
- e) bruto laenukohustused.

Sellised diskonteerimata rahavood erinevad finantsseisundi aruandes kajastatud summast, sest selles aruandes toodud summa põhineb diskonteeritud rahavoogudel. Kui tasumisele kuuluv summa ei ole fikseeritud määraga, määratakse avalikustatav summa vastavalt aruandeperioodi lõpul valitsenud tingimustele. Näiteks, kui tasuda tulev summa muutub indeksi alusel, võib avalikustatav summa põhineda indeksi tasemel perioodi lõpu seisuga.

B11E Paragrahvi 39 punktiga c nõutakse, et üksus kirjeldab, kuidas ta juhib paragrahvi 39 punktidega a ja b nõutavas kvantitatiivses teabes avalikustatud objektide likviidsusriski. Üksus avalikustab enda poolt likviidsusriski juhtimiseks hoitavate finantsvarade (nt finantsvarad, mis on hõlpsasti müüdavad või loovad eeldatavasti rahavoogusid, et vastata raha väljamaksetele finantskohustistelt) lunastustähtaja analüüsi, kui see teave on vajalik võimaldamaks tema finantsaruannete kasutajatel hinnata likviidsusriski olemust ja ulatust.

B11F Muud tegurid, mida üksus võib arvestada paragrahvi 39 punktis c nõutava avalikustamise tegemisel, hõlmavad seda, kuid mitte ainult, kas üksus:

- a) on võtnud laenukohustusi (nt kommertspaberid) või muid krediidiliine (nt valmisolek krediiti saada), mida ta saab kasutada, et vastata likviidsuse vajadustele;
- b) omab hoiuseid keskpankades, et vastata likviidsuse vajadustele;
- c) omab mitmesuguseid finantseerimisallikaid;
- d) omab märkimisväärseid likviidsusriski kontsentratsioone kas oma varades või finantseerimisallikates;
- e) omab sisekontrolli protsesse ja võimalike eriolukordade plaane likviidsusriski juhtimiseks;
- f) omab instrumente, mis sisaldavad kiirendatud tagasimaksmise tähtaegu (nt üksuse krediidireitingu alandamise korral);
- g) omab instrumente, mis võivad nõuda tagatise seadmist (nt lisatagatise nõue tuletisinstrumentide korral);
- h) omab instrumente, mis lubavad üksusel otsustada, kas ta arveldab oma finantskohustised raha (või muu finantsvara) üleandmisega või oma aktsiate üleandmisega; või
- i) omab instrumente, mille suhtes kehtivad põhitasaarvelduskokkulepped.

Tururisk – sensitiivsusanalüüs (paragrahvid 40 ja 41)

B17 Paragrahvi 40 punkt a nõuab iga tururiski liigi sensitiivsusanalüüsi, millele üksus on avatud. Vastavalt paragrahvile B3 otsustab üksus, kuidas ta koondab teavet nii, et tekiks üldpilt, kuid ei liidetaks samas kokku erinevateomadustega teavet märkimisväärselt erinevatest majanduskeskkondadest pärinevatele riskidele avatuste kohta. Näiteks:

- a) üksus, kes kaupleb finantsinstrumentidega, võiks avalikustada selle teabe eraldi kauplemiseesmärgil hoitavate ja mittekauplemiseesmärgil hoitavate finantsinstrumentide kohta;
- b) üksus ei koonda kokku oma positsioone tururiskidele hüperinflatsiooniga aladelt ja väga madala inflatsiooniga aladelt.

Kui üksus on võtnud vaid üht tüüpi tururiski vaid ühes majanduskeskkonnas, ei pea ta teavet eristatult näitama.

B18 Paragrahvi 40 punkt a nõuab, et sensitiivsusanalüüs näitaks, milline võib olla asjaomaste riskimuutujate (näiteks turul valitsevate intressimäärade, valuutakursside, aktsiahindade või tarbekaupade hindade) mõistlikult võimalike muutuste mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile. Selleks:

- a) ei pea üksused määrama, milline olnuks perioodi kasum või kahjum, kui asjaomased riskimuutujad oluksid teistsugused. Selle asemel avalikustavad üksused mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile aruandeperioodi lõpus, eeldades, nagu asjaomase riskimuutuja mõistlikult võimalik muutus oleks toimunud aruandeperioodi lõpus ning seda oleks rakendatud sel päeval olemas olnud riskipositsioonidele. Näiteks, kui üksusel on aasta lõpul muutuva intressimääraga kohustus, avalikustab üksus selle võimaliku mõju kasumile või kahjumile (s.o intressikulu) jooksva aastal, juhul kui intressimäärad oleksid muutunud mõistlikult võimalikul määral;
- b) ei nõuta üksuselt, et ta avalikustaks asjaomase riskimuutuja iga mõistlikult võimaliku muutusvahemiku piires toimuda võinud muutuse mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile. Piisab, kui avalikustatakse muutuste võimalikud mõjud mõistlikult võimaliku muutusvahemiku ülem- ja alampiiril.

B19 Et määrata kindlaks, milline võib olla asjaomase riskimuutuja mõistlikult võimalik muutus, arvestab üksus:

- a) majanduskeskkondi, milles ta tegutseb. Mõistlikult võimalik muutus ei tohi sisaldada vähetõenäolisi ega „halvimaid võimalikke stsenaariume“ ega „stressiteste“. Pealegi kui aluseks oleva riskimuutuja muutumismäär on stabiilne, ei pea üksus muutma valitud mõistlikult võimaliku riskimuutuja muutumismäära. Oletame näiteks, et intressimäär on 5 % ning üksus määrab, et intressimäärade kõikumine ± 50 baaspunkti on mõistlikult võimalik. Üksus avalikustab mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui intressimäär peaks jõudma tasemele 4,5 % või 5,5 %. Järgmisel perioodil tõuseb intressimäär tasemele 5,5 %. Üksus usub jätkuvalt, et intressimäär võib kõikuda ± 50 baaspunkti (s.o intressimäärade muutumismäär on stabiilne). Üksus avalikustab mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui intressimäär peaks jõudma tasemele 5 % või 6 %. Üksuselt ei nõuta, et ta vaataks läbi oma hinnangu, et intressimäär võiks mõistlikult kõikuda ± 50 baaspunkti, v.a juhul kui on tõendeid, et intressimäärad on muutunud märkimisväärselt kõikumamateks.
- b) ajavahemikku, mille raames ta hinnangu annab. Sensitiivsusanalüüs näitab mõistlikult võimalikeks peetavate muutuste mõju kuni ajani, mil üksus avalikustab selle teabe uuesti, st tavaliselt kuni järgmise aastaaruandeni.

B20 Paragrahviga 41 lubatakse üksusel kasutada sensitiivsusanalüüsi, mis peegeldab riskimuutujate omavahelisi sõltuvusi, näiteks üldise riskitaseme meetodit, kui ta kasutab seda analüüsi oma finantsriskide avatuse juhtimiseks. See kehtib ka juhul, kui selline meetod mõõdab vaid võimalikku kahjumit ega arvesta võimalikku kasumit. Selline üksus võib täita paragrahvi 41 punkti a nõudeid, avalikustades kasutatava üldise riskitaseme mudeli tüüpi (s.o kas mudel põhineb Monte Carlo simulatsioonidel) ja selgituse, kuidas mudel töötab, ning peamised eeldused (s.o valdusaja ja usaldusnivoo). Üksused võivad avalikustada ka varasema vaatlusperioodi ning selle jooksul rakendatud kaalutegurid, selgituse, kuidas erinevaid võimalusi on arvutustes käsitletud ning milliseid kõikumisi ja korrelatsioone (või alternatiivina Monte Carlo tõenäosuse jaotuse simulatsioone) on kasutatud.

B21 Üksus esitab sensitiivsusanalüüsid kogu oma äritegevuse kohta, kuid võib esitada erinevate finantsinstrumentide liikide kohta erinevat tüüpi sensitiivsusanalüüsid.

Intressimäära risk

- B22 Intressimäära risk tekib intressi kandvatel finantsinstrumentidel, mida kajastatakse finantsseisundi aruandes (nt omandatud või emiteeritud võlainstrumentid), ja mõnel finantsinstrumentil, mida ei kajastata finantsseisundi aruandes (nt mõni siduv laenuandmiskohustus).

Valuutarisk

- B23 *Valuutarisk* (või välisvaluuta vahetusrisk) tekib finantsinstrumentidel, mis on nomineeritud välisvaluutas, s.o muus valuutas kui see, milles neid mõõdetakse. Käesoleva IFRSi tähenduses ei teki valuutariski finantsinstrumentidel, mis on mitterahalised ega üksuse valuutas nomineeritud finantsinstrumentidel.
- B24 Sensitiivsusanalüüs avalikustatakse iga valuuta kohta, milles üksusel on märkimisväärne avatus.

Muu hinnarisk

- B25 Muu hinnarisk tekib finantsinstrumentidel näiteks kaupade või aktsiate hinnamuutuste tõttu. Et täita paragrahvi 40 nõudeid, võib üksus avalikustada konkreetse aktsiaturu indeksi, kauba hinna või muu riskimuutuja languse mõju. Näiteks kui üksus annab lõppväärtusgarantiisid, mis on finantsinstrumentid, avalikustab üksus nende varade väärtuse suurenemise või vähenemise, mille kohta garantii kehtib.
- B26 Kaks näidet finantsinstrumentidest, mis tekitavad aktsiahinnariski, on a) muu üksuse aktsiate omamine ja b) investimine usaldusfondi, mis hoiab oma investeeringuid omakapitaliinstrumentides. Muudeks näideteks oleks forvardlepingud ja optioonid konkreetse koguse omakapitaliinstrumentide ostmiseks või müümiseks ning vahetuslepingud, mis on indeksi kaudu seotud aktsiahindadega. Selliste finantsinstrumentide õiglast väärtust mõjutavad nende aluseks olevate omakapitaliinstrumentide turuhindade muutused.
- B27 Kooskõlas paragrahvi 40 punktiga a avalikustatakse kasumiaruande sensitiivsus (mis tekib näiteks õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud instrumentidest) eraldi muu koondkasumi sensitiivsusest (mis tekib näiteks investeeringutest omakapitaliinstrumentidesse, mille õiglase väärtuse muutused esitatakse muus koondkasumis).
- B28 Finantsinstrumente, mida üksus liigitab omakapitaliinstrumentideks, üle ei mõõdata. Nende instrumentide aktsiahinnarisk ei mõjuta ei kasumit, kahjumit ega omakapitali. Järelikult ei ole nende puhul sensitiivsusanalüüsi vaja.

KAJASTAMISE LÕPETAMINE (PARAGRAHVID 42C–42H)

Jätkuv seotus (paragrahv 42C)

- B29 Jätkuvat seotust üleantud finantsvaraga hinnatakse paragrahvides 42E–42H esitatud avalikustamisnõuete täitmise eesmärgil aruandva üksuse tasandil. Näiteks kui tütarettevõtte annab finantsvara, millega tütarettevõtte emaettevõttel on jätkuv seotus, üle sõltumatule kolmandale isikule, ei võta tütarettevõtte oma eraldiseisvates finantsaruannetes arvesse, kas emaettevõttel on jätkuv seotus üleantud finantsvaraga (st kui tütarettevõtte on aruandev üksus). Emaettevõtte võtab siiski enda (või kontserni mõne muu liikme) jätkuvat seotust tütarettevõtte üleantud finantsvaraga arvesse oma konsolideeritud finantsaruannetes (st kui aruandev üksus on kontsern) hindamisel, kas tal on jätkuv seotus üleantud varaga.
- B30 Üksusel puudub jätkuv seotus üleantud finantsvaraga siis, kui ta ei säilita üleandmise käigus üleantud finantsvara suhtes lepingulisi õigusi ega kohustusi ning ta ei omanda üleantud finantsvaraga seotud uusi lepingulisi õigusi ega kohustusi. Üksusel puudub jätkuv seotus üleantud finantsvaraga siis, kui tal puudub nii huvi üleantud finantsvaraga seotud tulevaste tulemuste suhtes kui ka ükskõik millistes tingimustes vastutus üleantud finantsvaraga seotud maksete sooritamise eest tulevikus. Mõiste „makse“ selles kontekstis ei hõlma üleantud finantsvara rahavooge, mida üksus sisse nõuab ja mille ta on kohustatud üleantava vara saajale üle kandma.

B30A Kui üksus annab finantsvara üle, võib üksus säilitada õiguse teenindada seda finantsvara tasu eest, mis on ette nähtud näiteks teeninduslepingus. Üksus hindab teeninduslepingut kooskõlas paragrahvides 42C ja B30 esitatud juhistega, et otsustada, kas üksusel on teeninduslepingu tulemusena jätkuv seotus avalikustamisnõuete kohaldamise eesmärgil. Näiteks on teenindajal jätkuv seotus üleantud finantsvaras avalikustamisnõuete kohaldamise eesmärgil, kui teenindustasu sõltub üle antud finantsvaraga seoses sisse nõutud rahavoogude summast või ajastusest. Sarnaselt on teenindajal jätkuv seotus avalikustamisnõuete kohaldamise eesmärgil, kui üleantud finantsvaraga seotud maksete mitteleandumise tõttu ei makstaks fikseeritud tasu täies mahus. Nende näidete puhul on teenindajal huvi üleantud finantsvaraga seotud tulevaste tulemuste suhtes. See hinnang ei sõltu sellest, kas saadav tasu on eeldatavasti piisav üksusepoolse teenindamise kompenseerimiseks.

B31 Jätkuv seotus üleantud finantsvaraga võib tuleneda üleandmise lepingus või vara saaja või kolmanda isikuga sõlmitud eraldi kokkuleppes sisalduvatest lepingulistest sätetest seoses üleandmisega.

Üleantud finantsvarad, mille kajastamist täielikult ei lõpetata (paragrahv 42D)

B32 Paragrahvis 42D nõutakse teabe avalikustamist siis, kui osa või kõik üleantud finantsvaradest ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumidele. Sellist avalikustatavat teavet nõutakse igal aruandekuupäeval, mil üksus jätkab üleantud finantsvara kajastamist, olenemata üleandmise toimumise ajast.

Jätkuva seotuse liigid (paragrahvid 42E–42H)

B33 Paragrahvides 42E–42H nõutakse kvalitatiivse ja kvantitatiivse teabe avalikustamist selliste finantsvarade jätkuva seotuse iga liigi kohta, mille kajastamine on lõpetatud. Üksus koondab oma jätkuva seotuse liikidesse, mis iseloomustavad üksuse riskipositsioone. Näiteks võib üksus koondada oma jätkuva seotuse finantsinstrumendi liikide (nt garantiid või ostuoptsioonid) või üleandmise liikide kaupa (nt nõuete faktooring, väärtpaberitesse vormistamine ja väärtpaberite laenamine).

Üleantud varade tagasiostmiseks tehtavate diskonteerimata raha väljamaksete lunastustähtaja analüüs (paragrahvi 42E punkt e)

B34 Paragrahvi 42E punktis e nõutakse üksuselt selliste diskonteerimata raha väljamaksete, mida nõutakse või võidakse nõuda, et osta tagasi finantsvarad, mille kajastamine on lõpetatud, või muude üleantud varadega seoses saajale makstavate summade lunastustähtaja analüüsi avalikustamist, kajastades üksuse jätkuva seotuse järelejäänud lepingulisi lunastustähtaegasid. See analüüs eristab rahavoogusid, mille maksmine on kohustuslik (nt forvardlepingud), rahavoogusid, mille maksmist võidakse üksuselt nõuda (nt väljastatud müügioptsioonid), ja rahavoogusid, mille maksmine on üksuse otsustada (nt ostetud ostuoptsioonid).

B35 Üksus kasutab oma otsustusvõimet, et määrata kindlaks sobiv ajaliste jaotuste arv paragrahvis 42E punktis e nõutud lunastustähtaja analüüsi tarbeks. Näiteks võib üksus otsustada, et sobilik on kasutada järgmisi lunastustähtaja ajalisi jaotusi:

a) kuni üks kuu;

b) üks kuni kolm kuud;

c) kolm kuni kuus kuud;

d) kuus kuud kuni üks aasta;

e) üks kuni kolm aastat;

f) kolm kuni viis aastat ja

g) enam kui viis aastat.

- B36 Kui võimalikke lunastustähtaegu on enam kui üks, kajastatakse rahavoogusid varasema kuupäeva alusel, millal üksuselt võidakse tasumist nõuda või millal tal lubatakse seda teha.

Kvalitatiivne teave (paragrahvi 42E punkt f)

- B37 Paragrahvis 42E punktis f nõutud kvalitatiivne teave hõlmab selliste finantsvarade kirjeldust, mille kajastamine on lõpetatud, ning nende varade üleandmise järgselt säilitatud jätkuva seotuse laadi ja eesmärgi kirjeldust. See sisaldab samuti selliste riskide kirjeldust, millele üksus on avatud, kaasa arvatud järgmine teave:

- a) kirjeldus, kuidas üksus juhib riski, mis on iseloomulik tema jätkuvale seotusele finantsvaraga, mille kajastamine on lõpetatud;
- b) kas üksus peab kandma kahjumit enne teisi isikuid ja selliste teiste isikute, kelle huvid on madalamal astmel kui üksuse osalus selles varas (st tema jätkuv seotus varaga), kantud kahjumite järjestus ning summad;
- c) finantstoetuse andmise või üleantud finantsvara tagasiostmise kohustustega seotud põhjuste kirjeldus.

Kasum või kahjum kajastamise lõpetamisest (paragrahvi 42G punkt a)

- B38 Paragrahvi 42G punktis a nõutakse üksuselt selliste finantsvarade kajastamise lõpetamisest saadud kasumi või kahjumi avalikustamist, millega üksusel on jätkuv seotus. Üksus avalikustab, kas kasum või kahjum tekkis kajastamise lõpetamisel seetõttu, et eelnevalt kajastatud vara komponentide (st osalus varas, mille kajastamine lõpetati, ja üksuse säilitatud osalus) õiglasel väärtusel erinesid eelnevalt tervikuna kajastatud vara õiglasest väärtusest. Sellises olukorras avalikustab üksus ka selle, kas õiglasel väärtuse mõõtmisel kasutati olulisi sisendeid, mis ei põhinenud jälgitavatel turuandmetel, nagu on kirjeldatud paragrahvis 27A.

Lisateave (paragrahv 42H)

- B39 Paragrahvides 42D–42G nõutud avalikustatav teave ei pruugi olla piisav paragrahvis 42B esitatud avalikustamise eesmärkide täitmiseks. Kui see on nii, avalikustab üksus lisateabe, mis on vajalik avalikustamise eesmärkide täitmiseks. Üksus otsustab oma olukorda arvesse võttes, kui palju lisateavet ta peab esitama kasutajate teabevajaduste rahuldamiseks ja kui palju rõhku ta peab asetama lisateabe eri tahkudele. Tuleb leida tasakaal finantsaruannete nende kasutajate jaoks mittevajalike üleliigsete üksikasjadega ülekoormamise ning liigest üldistamisest tingitud tähtsa teabe varjajamise vahel.

Finantsvarade ja finantskohustiste saldeerimine (paragrahvid 13A–13F)

Rakendusala (paragrahv 13A)

- B40 Paragrahvide 13B–13E kohaselt avalikustatav teave tuleb esitada kõigi kajastatud finantsinstrumentide kohta, mis tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42. Lisaks kuuluvad finantsinstrumentid paragrahvides 13B–13E sätestatud avalikustamisnõuete alla siis, kui nende suhtes kehtib sarnaseid finantsinstrumente või tehinguid hõlmav täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe, sõltumata sellest, kas kõnealused finantsinstrumentid tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42.
- B41 Paragrahvides 13A ja B40 osutatud sarnased kokkulepped on muu hulgas tasaarvestuse tuletislepingud, üldised tagasiostu raamlepingud, üldised väärpaberite laenuks andmise raamlepingud ja finantstagatisega seotud õigused. Paragrahvis B40 osutatud sarnased finantsinstrumentid ja tehingud on muu hulgas tuletisinstrumentid, repolepingud, pöördrepolepingud, väärpaberite laenuks võtmise lepingud ja väärpaberite laenuks andmise lepingud. Paragrahvi 13A rakendusallasse ei kuulu näiteks sellised finantsinstrumentid nagu sama asutuse laenud ja kliendihoiused (v.a juhul, kui need tasaarvestatakse finantsseisundi aruandes) ning finantsinstrumentid, mille suhtes kehtib üksnes tagatiskokkulepe.

Kvantitatiivse teabe avalikustamine paragrahvi 13A rakendusallasse kuuluvate kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste kohta (paragrahv 13C)

- B42 Paragrahvi 13C kohaselt avalikustatavate finantsinstrumentide suhtes võib kohaldada erinevaid mõõtmisnõudeid (nt repolepinguga seotud võlga võib mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses, kuid tuletisinstrumente mõõdetakse õiglases väärtuses). Üksus näitab asjaomases avalikustatavas teabes instrumente nende kajastatud summa ulatuses ja kirjeldab mõõtmisest tulenevaid erinevusi.

Paragrahvi 13A rakendusallasse kuuluvate kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste brutosummade avalikustamine (paragrahvi 13C punkt a)

- B43 Paragrahvi 13C punktis a nõutud summad esitatakse kajastatud finantsinstrumentide kohta, mis tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42. Paragrahvi 13C punktis a nõutud summad esitatakse ka selliste kajastatud finantsinstrumentide kohta, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe, sõltumata sellest, kas need vastavad tasaarvestamise kriteeriumidele. Paragrahvi 13C punktis a nõutud avalikustatavat teavet ei tule siiski esitada summade kohta, mida kajastatakse tagatiskokkuleppe tulemusena ja mis ei vasta IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumidele. Sellised summad tuleb selle asemel avalikustada vastavalt paragrahvi 13C punktile d.

IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud kriteeriumide kohaselt tasaarvestatavate summade avalikustamine (paragrahvi 13C punkt b)

- B44 Paragrahvi 13C punkti b kohaselt peab üksus avalikustama summad, mis tasaarvestatakse finantsseisundi aruandes esitatavaid netosummasid kindlaks määrates vastavalt IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud kriteeriumidele. Sama kokkuleppe alusel tasaarvestatavate kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste summad avalikustatakse nii finantsvarasid kui ka finantskohustisi käsitlevas avalikustatavas teabes. Summad, mis avalikustatakse (nt tabelis), on siiski piiratud tasaarvestatavate summadega. Üksusel võib näiteks olla kajastatud vara tuletisinstrumentides ja kajastatud kohustis tuletisinstrumentides, mis vastavad IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumidele. Kui tuletisinstrumentide vara brutosumma on suurem kui tuletisinstrumentide kohustise brutosumma, esitatakse finantsvarade kohta avalikustatava teabe tabelis tuletisinstrumentide vara kogusumma (vastavalt paragrahvi 13C punktile a) ja tuletisinstrumentide kohustise kogusumma (vastavalt paragrahvi 13C punktile b). Kuna finantskohustiste kohta avalikustatava teabe tabelis esitatakse tuletisinstrumentide kohustise kogusumma (vastavalt paragrahvi 13C punktile a), siis esitatakse selles siiski üksnes tuletisinstrumentide kohustisega võrdne tuletisinstrumentide vara summa (vastavalt paragrahvi 13C punktile b).

Finantsseisundi aruandes esitatud netosummade avalikustamine (paragrahvi 13C punkt c)

- B45 Kui üksusel on instrumendid, mis tuleb kõnealuste avalikustamisnõuete kohaselt avalikustada (nagu sätestatud paragrahvis 13A), kuid mis ei vasta IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumidele, siis võrduvad paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavad summad paragrahvi 13C punkti a kohaselt avalikustatavate summadega.
- B46 Paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavaid summasid tuleb võrrelda finantsseisundi aruande üksikute kirjetel esitatud summadega. Kui üksus näiteks otsustab, et finantsaruande üksikute kirjetel olevate summade summeerimine või eristamine annab asjakohasemat teavet, peab ta võrdlema paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavaid summeeritud või eristatud summasid finantsseisundi aruande üksikute kirjetel esitatud summadega.

Selliste summade avalikustamine, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe ja mis ei kuulu muidu paragrahvi 13C punkti b alla (paragrahvi 13C punkt d)

- B47 Paragrahvi 13C punkti d kohaselt peab üksus avalikustama summad, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe ja mis ei kuulu muidu paragrahvi 13C punkti b alla. Paragrahvi 13C punkti d alapunktis i osutatakse selliste kajastatud finantsinstrumentidega seotud summadele, mis ei vasta ühele või mitmele IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumile (nt kehtiv tasaarvestusõigus, mis ei vasta IAS 32 paragrahvi 42 punktis b sätestatud kriteeriumile, või tingimuslik tasaarvestusõigus, mille saab täitmisele pöörata ja mida saab kasutada üksnes kohustuste täitmata jätmise korral või üksnes vastaspoole maksejõuetuse või pankroti korral).

- B48 Paragrahvi 13C punkti d alapunktis ii osutatakse nii saadud kui ka antud finantstagatisele, sealhulgas rahalisele tagatisele. Üksus avalikustab tagatisena antud või saadud finantsinstrumentide õiglase väärtuse. Paragrahvi 13C punkti d alapunkti ii kohaselt avalikustatavad summad peaksid olema seotud tegelikult saadud või antud tagatisega, mitte sellise tagatise tagasiandmise või tagasisaamisega seoses kajastatud võlgade või nõuetega.

Paragrahvi 13C punkti d kohaselt avalikustatavate summade piirmäär (paragrahv 13D)

- B49 Kui üksus avalikustab summad vastavalt paragrahvi 13C punktile d, peab ta võtma arvesse finantsinstrumendi näol antud tagatise mõju, kui tagatis on nõudest suurem. Üksus peab selleks kõigepealt lahutama paragrahvi 13C punkti d alapunkti i kohaselt avalikustatavad summad paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavast summast. Seejärel peab üksus piirama paragrahvi 13C punkti d alapunkti ii kohaselt avalikustatavad summad asjaomase finantsinstrumendi kohta paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatava järelejäänud summaga. Kui tagatisõiguse saab mitme finantsinstrumendi suhtes täitmisele pöörata, võib sellist õigust siiski kajastada paragrahvi 13D kohaselt avalikustatavas teabes.

Sellise tasaarvestusõiguse kirjeldus, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe (paragrahv 13E)

- B50 Üksus kirjeldab paragrahvi 13C punkti d kohaselt avalikustatavaid tasaarvestusõigusi ja muid sarnaseid kokkuleppeid, kaasa arvatud kõnealuste õiguste laadi. Üksus kirjeldab näiteks oma tingimuslikke õigusi. Selliste instrumentide puhul, mille suhtes kehtib tasaarvestusõigus, mis ei sõltu mingist sündmusest tulevikus, kuid mis ei vasta IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud ülejäänud kriteeriumidele, põhjendab üksus kriteeriumidele mittevastamist. Saadud või antud finantstagatiste puhul kirjeldab üksus tagatiskokkuleppe tingimusi (nt kui tagatis on piiratud).

Avalikustamine finantsinstrumendi liikide või vastaspoolte kaupa

- B51 Paragrahvi 13C punktides a–e nõutud kvantitatiivse avalikustatava teabe võib esitada finantsinstrumendi või tehingu liikide kaupa (nt tuletisinstrumendid, repolepingud ja pöördrepolingud või väärpaberite laenuks võtmise ja väärpaberite laenuks andmise lepingud).
- B52 Teise võimalusena võib üksus esitada paragrahvi 13C punktides a–c nõutud avalikustatava teabe finantsinstrumendi liikide kaupa ja paragrahvi 13C punktides c–e nõutud avalikustatava teabe vastaspoolte kaupa. Kui üksus esitab nõutud teabe vastaspoolte kaupa, ei pea ta vastaspooli nime järgi identifitseerima. Vastaspoolte tähistamine (vastaspool A, vastaspool B, vastaspool C jne) peab võrreldavuse tagamiseks olema siiski kajastatud aastate lõikes järjepidev. Vastaspoolte liikide kohta lisateabe esitamiseks tuleb kaaluda kvalitatiivse teabe avalikustamist. Kui paragrahvi 13C punktides c–e nõutud avalikustatavad summad esitatakse vastaspoolte kaupa, tuleb eraldi avalikustada summad, mis on vastaspoolte kogusumma seisukohast üksikult olulised, ja ülejäänud üksikult mitteolulised vastaspoolte summad summeeritakse ühel kirjel.

Muu

- B53 Paragrahvides 13C–13E sätestatud avalikustamise erinõuded on miinimumnõuded. Paragrahvis 13B seatud eesmärgi täitmiseks võib üksusel osutada vajalikuks esitada täiendavat (kvalitatiivset) avalikustatavat teavet, olenevalt täitmisele pööratavate põhitasaarvelduskokkulepete ja nendega seotud kokkulepete tingimustest, kaasa arvatud tasaarvestusõiguse laad, ning nende tegelikust või võimalikust mõjust üksuse finantsseisundile.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANLUSSTANDARD IFRS 8

Tegevussegmentid

ALUSPÕHIMÕTE

- 1 Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata üksuse tegevuse olemust ja finantstulemusi ning majanduslikke keskkondi, milles üksus tegutseb.**

RAKENDUSALA

- 2 Käesolevat IFRSi rakendatakse:

a) üksuse eraldiseisvate finantsaruannete suhtes, kui:

- i) emaettevõtte võla- või omakapitaliinstrumendid on avalikult kaubeldavad (kodu- või välismaisel börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel) või
- ii) üksus esitab oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või muule järelevalveorganile ükskõik millisesse klassi kuuluvate finantsinstrumentide emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist ja

b) kontserni konsolideeritud finantsaruannete suhtes, kui:

- i) emaettevõtte võla- või omakapitaliinstrumendid on avalikult kaubeldavad (kodu- või välismaisel börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel) või
- ii) emaettevõtte esitab oma konsolideeritud finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või muule järelevalveorganile mis tahes klassi kuuluvate finantsinstrumentide emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist.

- 3 Kui üksus, mis ei ole kohustatud rakendama käesolevat IFRSi, soovib avaldada segmendiaruandlust, mis ei täida käesoleva IFRSi nõudeid, ei kirjelda ta seda segmendiaruandlusena.

- 4 Kui finantsaruanne sisaldab nii käesoleva IFRSi rakendusalaasse kuuluva emaettevõtte konsolideeritud finantsaruandeid kui ka emaettevõtte konsolideerimata finantsaruandeid, on segmendiaruandluse esitamine kohustuslik ainult konsolideeritud finantsaruannetes.

TEGEVUSSEGMENTID

- 5 Tegevussegment on üksuse osa:

- a) mis oma majandustegevusega võib teenida tulusid ja kanda kulusid (sealhulgas tulusid ja kulusid, mis on seotud sama üksuse teiste osadega sõlmitud tehingutega);
- b) mille tegevuse tulemused vaatab regulaarselt läbi üksuse kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja, et võtta vastu otsuseid segmentide eraldatavate vahendite kohta ja hinnata segmenti tegevuse tulemusi, ja
- c) mille kohta on olemas eraldi finantsteave.

Tegevussegment võib tegeleda ka äritegevusega, mille eest veel tulusid ei teenita, näiteks alustavad tegevusalad võivad olla tegevussegmentid ka enne tulude teenimist.

- 6 Üksuse iga osa ei pruugi olla tegevussegment ega moodustada osa tegevussegmentidest. Tegevussegmentid ei ole näiteks üksuse peakontor või mõned teatava funktsiooniga osakonnad, mis ei teeni tulu või teenivad üksuse tuludest ebaolulise osa, mille tõttu neid ei loeta tegevussegmentideks. Tegevussegmentidena ei käsitleta käesolevas IFRSis ka üksuse töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste programme.

- 7 Terminiga „kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja“ peetakse silmas funktsiooni, mitte tingimata konkreetse ametinimetusega juhti. See funktsioon seisneb vahendite eraldamises ja üksuse tegevussegmentide tulemuste hindamises. Sageli on kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja ettevõtte tegevdirektor või tootmisjuht, kuid see võib näiteks olla ka tegevdirektorite või muude juhtide rühm.
- 8 Paljude üksuste puhul võib nende tegevussegmentid selgesti määratleda paragrahvis 5 kirjeldatud tegevussegmentide kolme omaduse põhjal. Üksus võib aga koostada aruandeid, milles üksuse äritegevust on esitatud mitmesugusel viisil. Kui kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab mitut segmentiaruandluse komplekti, võivad segmentide jaotuse määrata üksuse teised tegurid, sealhulgas iga segmenti majandustegevuse iseloom, nende eest vastutavate juhtide olemasolu ja juhatusele esitatav teave.
- 9 Tegevussegmentil on üldjuhul segmenti juht, kes allub otseselt kõrgeimale äritegevust puudutavate otsuste langetajale ja suhtleb temaga regulaarselt, et arutada segmenti tegevust, finantstulemusi, prognoose või kavasid. Terminiga „segmenti juht“ peetakse silmas funktsiooni, mitte tingimata konkreetse ametinimetusega juhti. Kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja võib mõne tegevussegmenti puhul olla ka segmenti juht. Üks juht võib olla mitme tegevussegmenti juht. Kui paragrahvis 5 nimetatud omaduste alusel on organisatsioonil kasutusel mitu erinevat segmentiaruandluse komplekti, kuid segmentide juhid vastutavad ainult ühe sellise komplekti eest, on tegevussegmentideks ainult see komplekt, mille eest vastutavad segmentide juhid.
- 10 Paragrahvis 5 nimetatud omadusi võib olla ka kahel või enamal osaliselt kattuvatel segmentide komplektil, mille eest juhid vastutavad. Sellist struktuuri nimetatakse vahel maatriksorganisatsiooniks. Näiteks teatavates üksustes vastutavad mõned juhid eri toodete ja teenuste eest kogu maailma ulatuses, kuid teised juhid vastutavad teatud geograafiliste piirkondade eest. Kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja vaatab mõlema segmentide komplekti tegevustulemused regulaarselt läbi ja mõlema kohta on kättesaadav eraldi finantsteave. Sellisel juhul määrab üksus aluspõhimõttest lähtudes, millist segmentide komplekti tuleb käsitada tegevussegmentidena.

AVALIKUSTATAVAD SEGMENTID

- 11 Üksus esitab eraldi teabe iga tegevussegmenti kohta, mis:
 - a) on määratud kindlaks kooskõlas paragrahvidega 5–10 või tuleneb kahe või enama sellise segmenti summeerimisest kooskõlas paragrahviga 12 ja
 - b) ületab paragrahvis 13 nimetatud kvantitatiivseid kriteeriume.

Paragrahvides 14–19 on selgitatakse muid olukordi, mille puhul esitatakse tegevussegmenti kohta eraldi teavet.

Summeerimiskriteeriumid

- 12 Sarnaste majandusnäitajatega tegevussegmentidel on sageli pikemas perspektiivis sarnased finantstulemused. Näiteks kui kahe tegevussegmenti majandusnäitajad on sarnased, on ka nende keskmine brutokasum pikemas perspektiivis sarnane. Kaks või rohkem tegevussegmenti võib koondada üheks tegevussegmentiks, kui nende summeerimine on kooskõlas käesoleva IFRSi aluspõhimõttega, kui segmentidel on sarnased majandusnäitajad ja kui need on sarnased kõikide järgmiste omaduste poolest:
 - a) toodete ja teenuste olemus;
 - b) tootmisprotsesside olemus;
 - c) nende toodete ja teenuste klientide liik või klass;
 - d) nende toodete müügi või teenuste osutamise viis ja
 - e) kui see on rakendatav, regulatiivse keskkonna laad, näiteks pangandus, kindlustus või kommunaalteenused.

Kvantitatiivsed kriteeriumid

13 Üksus esitab eraldi teabe iga tegevussegmenti kohta, mis ületab ükskõik millist järgmist kvantitatiivset kriteeriumi:

- a) segmenti deklareeritud tulu, mis hõlmab nii müüki välistele klientidele kui ka segmentidevahelisi müüke või ülekandeid, moodustab vähemalt 10 % kõikide tegevussegmentide sise- ja välistulude kogusummast;
- b) segmenti deklareeritud kasumi või kahjumi absoluutsumma moodustab vähemalt 10 % i) kõikide kahjumita töötanud tegevussegmentide kogukasumi ja ii) kõikide kahjumiga töötanud tegevussegmentide deklareeritud kogukahjumi absoluutsummast;
- c) segmenti varad moodustavad vähemalt 10 % kõikide tegevussegmentide varade kogusummast.

Tegevussegmenti, mis ühtki nimetatud kvantitatiivset kriteeriumi ei ületa, võib käsitada eraldi avalikustatavana, kui juhtkond leiab, et segmenti kohta teabe avaldamine on finantsaruannete kasutajatele kasulik.

14 Üksus võib summeerida teabe kvantitatiivset kriteeriumi mitteületavate tegevussegmentide kohta ja avalikustada seda eraldi tegevussegmentina vaid juhul, kui summeeritud tegevussegmentidel on sarnased majandusnäitajad ja nad vastavad enamasti paragrahvis 12 loetletud summeerimiskriteeriumidele.

15 Kui tegevussegmentide poolt välistelt klientidelt teenitud kogutulu moodustab vähem kui 75 % üksuse tulust, tuleb määratleda täiendavad avalikustatavad tegevussegmentid (isegi kui nad ei täida paragrahvis 13 toodud kriteeriume), kuni avalikustatavad segmentid hõlmavad vähemalt 75 % üksuse tulust.

16 Teave muude äritegevuste ja tegevussegmentide kohta, mis ei ole avalikustatavad, summeeritakse ja avaldatakse „kõikide ülejäänud segmentide“ kategoorias eraldi teistest paragrahvis 28 nõutavatest reguleerivatest kirjetest. „Kõikide ülejäänud segmentide“ kategooriasse kuuluvate segmentide tuluallikaid tuleb selgitada.

17 Kui juhtkond peab eelmisel perioodil avalikustatud tegevussegmenti jätkuvalt oluliseks, esitatakse selle segmenti kohta teave aruandeperioodil eraldi, isegi kui see ei täida enam paragrahvis 13 toodud avalikustamise kriteeriume.

18 Kui tegevussegmenti käsitletakse kvantitatiivsete kriteeriumide põhjal jooksva perioodil avalikustatava segmentina, esitatakse segmenti eelmise perioodi võrdlusandmed, et kajastada uut avalikustatavat segmenti eraldi segmentina, isegi kui see ei täitnud eelmisel perioodil paragrahvis 13 toodud avalikustamiskriteeriume, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

19 Üksuse eraldi avalikustatavate segmentide arvu võib praktilistel kaalutlustel piirata, et teave segmentide kohta ei muutuks liiga detailseks. Kuigi sellist täpset piiri ei ole kindlaks määratud, peaks üksus otsustama, kas avalikustatavate segmentide arvu tuleks piirata, kui kooskõlas paragrahvidega 13–18 on avalikustatavate segmentide arv tõusnud üle kümne.

AVALIKUSTAMINE

20 Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata üksuse tegevuse olemust ja finantstulemusi ning majanduslikke keskkondi, milles üksus tegutseb.

21 Paragrahvis 20 toodud põhimõtte rakendamiseks avalikustab üksus iga koondkasumi aruandes perioodi kohta:

- a) paragrahvis 22 kirjeldatud üldteabe;

- b) avalikustatava segmendi kasumi või kahjumi, sealhulgas avalikustatava segmendi kasumis või kahjumis sisalduvate tulude ja kulude, segmendi varade, kohustiste ja mõõtmise aluste kohta, nagu on kirjeldatud paragrahvides 23–27, ja
- c) segmentide tulude, kasumite või kahjumite, varade ja kohustiste ja muude oluliste kirjete summa võrdluse üksuse vastavate summadega, nagu on kirjeldatud paragrahvis 28.

Avalikustatavate segmentide finantsseisundi aruande summad tuleb esitada võrdlevalt finantsseisundi aruande summadega kõikide finantsseisundi aruande koostamise kuupäevade seisuga. Eelmiste perioodide andmed esitatakse uuesti, nagu on kirjeldatud paragrahvides 29 ja 30.

Üldteave

22 Üksus avaldab järgmise üldteabe:

- a) üksuse avalikustatud segmentide, sealhulgas organisatsioonilise aluse kindlaksmääramiseks kasutatud tegurid (näiteks kas juhtkond on valinud struktuuri, lähtudes erinevustest toodetes ja teenustes, geograafilistest piirkondadest, regulatiivsetest keskkondadest või kombineerides neid tegureid, ning kas tegevussegmente on summeeritud);
- aa) juhtkonna tehtud otsustused paragrahvis 12 sätestatud summeerimiskriteeriumide rakendamisel. See hõlmab sellisel summeeritud tegevussegmentide lühikirjeldust ning majandusindikaatoreid, mida on hinnatud selle kindlaksmääramisel, et summeeritud tegevussegmentidel on sarnased majandusnäitajad, ja
- b) toodete ja teenuste liigid, millest iga avalikustatav segment teenib oma tulu.

Teave kasumi või kahjumi, varade ja kohustiste kohta

- 23 Üksus esitab iga avalikustatava segmendi kohta kasumi või kahjumi näitajad. Üksus esitab iga avalikustatava segmendi varade ja kohustiste kogusumma, kui seda esitatakse regulaarselt kõrgeimale äritegevust puudutavate otsuste langetajale. Üksus esitab iga avalikustatava segmendi kohta ka järgmise teabe, kui määratletud summad sisalduvad kõrgeima äritegevust puudutavate otsuste langetaja poolt läbivaadatavas segmendi kasumiaruandes või kui need esitatakse kõrgeimale äritegevust puudutavate otsuste langetajale regulaarselt muul viisil, isegi kui neid ei kajastata segmendi kasumiaruandes:
- a) ettevõttevälistelt klientidelt teenitud tulu;
 - b) tulu tehingutest sama üksuse teiste tegevussegmentidega;
 - c) intressitulu;
 - d) intressikulu;
 - e) kulum ja amortisatsioon;
 - f) olulised tulu- ja kulukirjed, mis avalikustatakse IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) paragrahvi 97 kohaselt;
 - g) üksuse kasum või kahjum osalustelt sidus- ja ühissettevõtjates kapitaliosaluse meetodil;
 - h) tulumaksu kulu või tulu ja
 - i) muud olulised mitterahalised kirjed peale kulumi ja amortisatsiooni.

Üksus esitab iga avalikustatava segmendi intressitulu eraldi intressikulust, välja arvatud juhul, kui intressitulu moodustab enamiku segmendi tulust ja kui kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja hindab segmendi tegevuse tulemusi ja võtab vastu otsuseid segmendile eraldatavate vahendite kohta eelkõige puhta intressitulu põhjal. Sellisel juhul võib üksus esitada kõnealuse segmendi intressitulu pärast intressikulu mahaarvamist netosummana ja avalikustada selle asjaolu.

- 24 Üksus esitab iga avalikustatava segmendi kohta järgmise teabe, kui määratud summad sisalduvad kõrgeima äritegevuse üle otsustaja läbivaadatavas segmendi varade näitajas või kui need esitatakse kõrgeimale äritegevuse üle otsustajale regulaarselt muul viisil, isegi kui neid ei kajastata kõnealuses segmendi varade näitajas:
- a) kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud sidus- ja ühisettevõtjatesse; ja
 - b) põhivaradesse, välja arvatud finantsinstrumentidesse, edasilükatud tulumaksu varadesse, kindlaksmääratud hüvitiste netovarasse (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele*) ja kindlustuslepingutest tulenevatesse õigustesse lisatud summad ⁽⁴⁸⁾.

MÕÕTMINE

- 25 Segmendi iga avalikustatava kirje summaks on näitaja, mis esitatakse kõrgeimale äritegevust puudutavate otsuste langetajale otsuste vastuvõtmiseks vahendite eraldamiseks segmendile ja segmendi tegevuse tulemuste hindamiseks. Üksuse finantsaruannete koostamisel tehtud korrigeerimised ja elimineerimised ning tulude, kulude ja kasude või kahjude eraldamiseks võetakse avalikustatava segmendi kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel arvesse vaid juhul, kui need sisalduvad segmendi kasumi või kahjumi näitajas, mida kasutab kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja. Samuti esitatakse selle segmendi kohta ainult need varad ja kohustised, mis sisalduvad segmendi varade ja kohustiste näitajas, mida kasutab kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja. Avalikustatava segmendi kasumisse või kahjumisse või varadesse või kohustistesse eraldatakse summasid mõistlikul alusel.
- 26 Kui kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab segmendi tegevuse tulemuste hindamiseks ja vahendite jaotuse üle otsustamiseks ainult ühte tegevussegmendi kasumi või kahjumi või segmendi varade või kohustiste näitajat, esitatakse segmendi kasumiaruanne või varad ja kohustised nende näitajatega. Kui kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab mitut tegevussegmendi koondkasumi aruande või segmendi varade või kohustiste näitajat, esitatakse näitajad, mis määratakse juhtkonna arvates kooskõlas mõõtmispõhimõtetega, mis on kõige lähedasemad vastavate summade mõõtmisele üksuse finantsaruannetes.
- 27 Üksus esitab iga avalikustatava segmendi kasumi või kahjumi või varade või kohustiste mõõtmise kohta selgituse. Üksus esitab vähemalt järgmise teabe:
- a) avalikustatavate segmentide vaheliste tehingute arvestuse alus;
 - b) erinevused avalikustatud segmentide kasumi või kahjumi ja üksuse kasumi või kahjumi (enne tulumaksukulu või -tulu ja lõpetatud tegevustest tulenevat kasumit või kahjumit) mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid üldkulude jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;
 - c) erinevused avalikustatavate segmentide varade ja üksuse varade mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid ühiselt kasutatud varade jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;
 - d) erinevused avalikustatavate segmentide kohustiste ja üksuse kohustiste mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid ühiselt kasutatud kohustiste jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;

⁽⁴⁸⁾ Kui varad on liigitatud likviidsuse järgi, loetakse põhivaradeks varad, mis kaetakse eelduste kohaselt rohkem kui 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi.

- e) muudatused varasematel perioodidel kasutatud mõõtmismeetodites, millega määrati kindlaks avalikustatud segmendi kasum või kahjum, ning nende muudatuste võimalik mõju segmendi kasumile või kahjumile;
- f) avalikustatud segmentidele tehtud asümmeetriliste jaotuste olemus ja mõju. Üksus võib näiteks jaotada segmendile kulumit, jaotamata sellele segmendile kulumiga seotud amortiseeritavaid varasid.

Võrdlused

28 Üksus esitab järgmised võrdlused:

- a) avalikustatud segmentide tulude kogusumma võrreldes üksuse tuluga;
- b) avalikustatud segmentide kasumi või kahjumi võrreldes üksuse kasumi või kahjumiga enne tulumaksukulu (-tulu) ja kasumit või kahjumit lõpetatud tegevusvaldkondadest. Kui aga üksus eraldab avalikustatud segmentidele selliseid kirjeid nagu maksukulu (-tulu), võib üksus esitada segmentide kasumi või kahjumi näitajate kogusummad võrdlevalt üksuse kasumi või kahjumiga pärast neid kirjeid;
- c) avalikustatud segmentide varade kogusumma võrreldes üksuse varadega, kui segmendi varad avalikustatakse kooskõlas paragrahviga 23;
- d) avalikustatud segmentide kohustiste kogusumma võrreldes üksuse kohustistega, kui segmendi kohustisi esitatakse kooskõlas paragrahviga 23;
- e) avalikustatud segmentide kõikide ülejäänud oluliste avalikustatud näitajate kogusummad võrreldes üksuse vastavate summadega.

Kõik olulised võrdlevalt esitatavad summad määratletakse ja kirjeldatakse eraldi. Näiteks määratletakse ja kirjeldatakse eraldi iga arvestuspõhimõtte erinevustest tulenev olulise korrigeerimise summa, mis on vajalik avalikustatud segmendi kasumi või kahjumi võrdlemiseks üksuse kasumi või kahjumiga.

Varem esitatud teabe korrigeerimine

- 29 Kui üksus muudab oma sisemist organisatsioonilist struktuuri selliselt, et üksuse avalikustatavate segmentide koosseis selle tagajärjel muutub, esitatakse vastav korrigeeritud teave ka varasemate, sealhulgas vahepealsete perioodide kohta, välja arvatud juhul, kui see teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada. Iga avalikustatava näitaja puhul määratakse eraldi kindlaks, kas see teave on kättesaadav ja kas selle väljatöötamine ei ole liiga kulukas. Pärast muudatuse tegemist avalikustatavate segmentide koosseisus avaldab üksus, kas ta on esitanud segmendiaruandluse vastavad näitajad ka varasemate perioodide kohta.
- 30 Kui üksus muudab oma sisemist organisatsioonilist struktuuri selliselt, et üksuse avalikustatavate segmentide koosseis selle tagajärjel muutub, ja kui selle muudatuse tulemusena segmendiaruandlust varasemate, sealhulgas vahepealsete perioodide kohta korrigeerituna ei esitata, esitab üksus muudatuse aastal segmendiaruande jooksva perioodi kohta nii vana kui ka uue arvestuspõhimõtte kohaselt, välja arvatud juhul, kui see teave ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

KOGU ÜKSUSE KOHTA AVALIKUSTATAV TEAVE

- 31 Paragrahve 32–34 rakendatakse kõikide üksuste suhtes, mille suhtes rakendatakse käesolevat IFRSi, sealhulgas üksuste kohta, millel on ainult üks avalikustatav segment. Mõne üksuse äritegevus ei ole korraldatud toodete ja teenuste või geograafiliste tegevuspiirkondade vaheliste erinevuste alusel. Sellise üksuse avalikustatavad segmendid võivad esitada tulusid, mida on saadud mitmesuguste sisuliselt erinevate toodete ja teenuste pakkumisest või siis võivad selle üksuse mitu avalikustatavat segmenti pakkuda sisuliselt samu tooteid ja teenuseid. Samuti võivad üksuse avalikustatavad segmendid omada varasid erinevates geograafilistes piirkondades ja esitada tulusid, mida on teenitud eri geograafilistes piirkondades asumatelt klientidelt, või siis võivad selle üksuse mitu avalikustatavat segmenti tegutseda samas geograafilises piirkonnas. Paragrahvides 32–34 nõutav teave esitatakse ainult juhul, kui seda ei esitata segmendiaruandluses vastavuses käesoleva IFRSiga.

Teave toodete ja teenuste kohta

- 32 Üksus esitab iga toote ja teenuse või iga sarnaste toodete ja teenuste rühma kohta üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada ning see asjaolu avalikustatakse. Esitatavad tulud põhinevad finantsteabel, mida kasutatakse üksuse finantsaruannete koostamisel.

Teave geograafiliste piirkondade kohta

- 33 Üksus esitab järgmise geograafilise teabe, välja arvatud juhul, kui see ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada:

a) üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud i) üksuse asukohariigist ja ii) kokku kõikidest välisriikidest, kus üksus teenis tulusid. Kui teatava välisriigi üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud on olulised, esitatakse need tulud eraldi. Üksus esitab üksuse välistelt klientidelt teenitavate tulude riikidele jaotamise aluse.

b) põhivarad⁽⁴⁹⁾, välja arvatud finantsinstrumendid, edasilükkunud tulumaksu varad, töösuhte lõppemise järgsed hüvitised ja kindlustuslepingutest tulenevad õigused i) üksuse asukohariigis ja ii) kokku kõikides välisriikides, kus üksusel on varasid. Kui teatavas välisriigis asuvad varad on olulised, esitatakse need varad eraldi.

Esitatavad summad põhinevad finantsteabel, mida kasutatakse üksuse finantsaruannete koostamiseks. Kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada, avalikustatakse see asjaolu. Üksus võib esitada lisaks käesolevas paragrahvis nõutavale teabele geograafilise teabe vahesummad riikide rühmade kohta.

Teave tähtsamate klientide kohta

- 34 Üksus esitab teabe oma tähtsamatest klientidest sõltumise määra kohta. Kui ühe üksuse välise kliendiga sõlmitud tehingutelt teenitav tulu moodustab vähemalt 10 % üksuse tuludest, avalikustab üksus selle asjaolu, igalt selliselt kliendilt teenitud kogutulu ning neid tulusid avaldava segmendi või avaldatavate segmentide nimed. Üksus ei pea avalikustama olulise kliendi nime ega igas segmendis sellelt kliendilt teenitud tulude summasid. Käesoleva IFRSi tähenduses käsitatakse ühe kliendina üksuste rühma, mis on aruandvale üksusele teadaolevalt ühise kontrolli all. Siiski on vaja kasutada otsustusvõimet, et hinnata, kas valitsust (sealhulgas valitsusasutusi ja sarnaseid kohalikke, riiklikke või rahvusvahelisi organeid) ja üksusi, mis on aruandvale üksusele teadaolevalt selle valitsuse kontrolli all, käsitatakse ühe kliendina. Selle hindamisel võtab aruandev üksus arvesse nende üksuste vahelise majandusliku integratsiooni määra.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 35 Üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi enne 1. jaanuari 2009 algavate aruandeaastate suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

- 35A *IFRSide edasiarendustega* (välja antud aprillis 2009) muudeti paragrahvi 23. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2010 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

- 36 Segmendiaruandlus eelmiste aastate kohta, mis esitatakse võrdlevalt esimese rakendamisaasta suhtes (sealhulgas 2009. aasta aprillis tehtud paragrahvi 23 muudatuse rakendamine), esitatakse korrigeerituna käesoleva IFRSi nõuete kohaselt, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

- 36A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 23 punkti f. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

⁽⁴⁹⁾ Kui varad on liigitatud likviidsuse järgi, loetakse põhivaradeks varad, mis kaetakse eelduste kohaselt rohkem kui 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi.

- 36B IAS 24-ga *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* (parandatud 2009) muudeti paragrahvi 34 1. jaanuaril 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate puhul. Kui üksus rakendab IAS 24 (parandatud 2009) varasema perioodi suhtes, rakendab ta paragrahvi 34 muudatust selle varasema perioodi suhtes.
- 36C Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2010.–2012. aasta tsüklil* (välja antud detsembris 2013) muudeti paragrahve 22 ja 28. Üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.

IAS 14 TAGASIVÕTMINE

- 37 Käesolev IFRS asendab IAS 14 *Segmendiaruandlus*.

Lisa A

Mõiste määratlus

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

tegevussegment

Tegevussegment on üksuse osa:

- a) mis oma majandustegevusega võib teenida tulusid ja kanda kulusid (sealhulgas tulusid ja kulusid, mis on seotud sama üksuse teiste osadega sõlmitud tehingutega);
- b) mille tegevuse tulemused vaatab regulaarselt läbi üksuse kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja, et võtta vastu otsuseid segmendile eraldatavate vahendite kohta ja hinnata segmendi tegevuse tulemusi, ja
- c) mille kohta on olemas eraldi finantsteave.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 9

*Finantsinstrumendid***1. PEATÜKK Eesmärk**

- 1.1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted, mida rakendatakse *finantsvarasid* ja *finantskohustisi* käsitleva finantsaruandluse suhtes, millega finantsaruannete kasutajatele esitatakse asjakohast ja vajalikku teavet, mis võimaldab neil hinnata üksuse tulevaste rahavoogude summasid, ajastust ja ebakindlust.

2. PEATÜKK Rakendusala**2.1 Käesolevat standardit rakendavad kõik üksused kõigi finantsinstrumentide liikide suhtes, välja arvatud:**

- a) need osalused tütar-, sidus- ja ühissetevõtjates, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded* või IAS 28-ga *Investeeringud sidus- ja ühissetevõtjatesse*. Teataval juhtudel nõutakse või lubatakse IFRS 10, IAS 27 või IAS 28-ga siiski üksusel arvestada osalust tütar-, sidus- või ühissetevõtjas vastavalt osale või kõigile käesoleva standardi nõuetele. Samuti rakendavad üksused käesolevat standardit tuletisinstrumentide suhtes, mis on seotud osalusega tütar-, sidus- või ühissetevõtjas, välja arvatud juhul, kui tuletisinstrument vastab IAS 32-s *Finantsinstrumendid: esitamise* esitatud üksuse omakapitaliinstrumendi määratlusele;
- b) rendist tulenevad õigused ja kohustused, mille suhtes rakendatakse IAS 16 *Rendiarvestus*. Kuid:
- i) rendileandja kajastatud kapitalirendi nõuete (st kapitalirenti tehtud netoinvesteeringud) ja kasutusrendi nõuete suhtes kohaldatakse käesoleva standardi kajastamise lõpetamise ja väärtuse languse nõudeid;
 - ii) rentniku kajastatud rendikohustiste suhtes kohaldatakse käesoleva standardi paragrahvi 3.3.1 kajastamise lõpetamise ja väärtuse languse nõudeid ja
 - iii) rendis sisalduvatele varjatud tuletisinstrumentidele kehtivad käesolevas standardis sätestatud varjatud tuletisinstrumendi nõuded;
- c) tööandjate õigused ja kohustused vastavalt töötajate hüvitiste plaanidele, mille suhtes rakendatakse IAS 19 *Hüvitised töötajatele*;
- d) üksuse väljaantud finantsinstrumendid, mis vastavad IAS 32 omakapitaliinstrumendi määratlusele (kaasa arvatud optsioonid ja ostutähed) või mis tuleb liigitada omakapitaliinstrumentideks kooskõlas IAS 32 paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Siiski rakendab selliste omakapitaliinstrumentide omanik käesolevat standardit nimetatud instrumentide suhtes, välja arvatud juhul, kui need vastavad punktis a nimetatud erandile;
- e) õigused ja kohustused, mis tulenevad standardis IFRS 17 *Kindlustuslepingud* määratletud kindlustuslepingust või võimaliku kasumiosalusega investeerimislepingust, mis kuulub IFRS 17 rakendusallasse. Samas rakendatakse käesolevat standardit järgmise suhtes:
- i) varjatud tuletisinstrumendid IFRS 17 rakendusallasse kuuluvates lepingutes, kui tuletisinstrument ei ole ise IFRS 17 rakendusallasse kuuluv leping,

- ii) IFRS 17 rakendusallasse kuuluvatest lepingutest eraldatud investimiskomponendid, kui IFRS 17 nõuab sellist eraldamist, välja arvatud juhul, kui eraldatud investimiskomponent on võimaliku kasumiosalusega investimisleping, mis kuulub IFRS 17 rakendusallasse;
- iii) väljastaja õigused ja kohustused, mis tulenevad finantsgarantiilepingu määratlusele vastavatest kindlustuslepingutest. Kui aga finantsgarantiilepingu väljastaja on eelnevalt selgelt kinnitanud, et käsitab selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud nende suhtes kindlustuslepingute suhtes rakendatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja valida, kas ta rakendab selliste finantsgarantiilepingute suhtes käesolevat standardit või standardit IFRS 17 (vt paragrahvid B2.5–B2.6). Väljastaja võib teha sellise otsuse iga üksiku lepingu suhtes, kuid sellist otsust ei tohi ta enam muuta:
- iv) üksuse õigused ja kohustused, mis on finantsinstrumendid, mis tulenevad üksuse väljastatavatest krediitkaardilepingutest või sarnastest lepingutest, mis pakuvad krediidi- või maksekokkuleppeid, ja mis vastavad kindlustuslepingu määratlusele, kuid mis on IFRS 17 paragrahvi 7 punkti h kohaselt välja arvatud IFRS 17 rakendusallas. Kui ja ainult siis, kui kindlustuskate on sellise finantsinstrumendi lepinguline tingimus, eraldab üksus selle komponendi ja rakendab selle suhtes IFRS 17 (vt IFRS 17 paragrahvi 7 punkt h);
- v) üksuse õigused ja kohustused, mis on finantsinstrumendid, mis tulenevad üksuse väljastatavatest kindlustuslepingutest, mis piiravad kindlustussündmuste hüvitamist summaga, mis on muul juhul vajalik kindlustusvõtja lepingust tuleneva kohustuse täitmiseks, kui üksus otsustab kooskõlas IFRS 17 paragrahviga 8A rakendada selliste lepingute suhtes IFRS 17 asemel IFRS 9;
- f) omandava ja müüva aktsionäri vaheline forvardleping omandatava ostmiseks või müümiseks, mille tulemuseks on IFRS 3 *Äriühendused* rakendusallasse kuuluv äriühendus tulevasel omandamise kuupäeval. Forvardlepingu tähtaeg ei tohi ületada mõistlikku perioodi, mis on tavaliselt vajalik nõutavate kooskõlastuste saamiseks ja tehingu lõpuleviimiseks;
- g) siduvad laenuandmiskohustused, mis on muud kui paragrahvis 2.3 kirjeldatud kohustused. Siiski rakendab siduva laenuandmiskohustuse võtja käesolevas standardis toodud väärtuse languse nõudeid sellise siduva laenuandmiskohustuse suhtes, mis muul juhul ei ole käesoleva standardi rakendusallas. Seega kehtivad käesolevas standardi kajastamise lõpetamise sätted kõigile siduvatele laenuandmiskohustustele;
- h) aktsiapõhiste maksetehingutega seotud finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused, mille suhtes kehtib IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*, välja arvatud käesoleva standardi paragrahvide 2.4–2.7 rakendusallasse kuuluvad lepingud, mille suhtes kehtib käesolev standard;
- i) õigus väljamaksetele, millega hüvitatakse üksuse see kulutus, mida tuleb teha vastavalt IAS 37-le *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad* eraldisena kajastatava kohustise arveldamiseks, või mille suhtes ta kajastas varasemal perioodil eraldist kooskõlas IAS 37-ga;
- j) IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* rakendusallasse kuuluvad õigused ja kohustused, mis on finantsinstrumendid, välja arvatud need, mida IFRS 15 kohaselt arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga.

- 2.2 Käesolevas standardis sätestatud väärtuse languse nõudeid rakendatakse selliste õiguste suhtes, mida IFRS 15 kohaselt arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga väärtuse langusest tuleneva kasumi või kahjumi kajastamise eesmärgil.
- 2.3 Käesoleva standardi rakendusallasse kuuluvad järgmised siduvad laenuandmiskohustused:
- a) siduvad laenuandmiskohustused, mida üksus määratleb õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustistena (vt paragrahv 4.2.2). Üksus, millel on varasem tava müüa vahetult pärast siduvate laenuandmiskohustuste tekkimist nendest kohustustest tulenevad varad, rakendab käesolevat standardit kõikide samasse liiki kuuluvate siduvate laenuandmiskohustuste suhtes;
 - b) siduvad laenuandmiskohustused, mida saab tasaarveldada rahas või kandes üle või väljastades muu finantsinstrumendi. Need siduvad laenuandmiskohustused on tuletisinstrumendid. Siduvat laenuandmiskohustust ei loeta tasaarveldatuks vaid seetõttu, et laen makstakse välja osamaksetena (näiteks ehituse hüpoteklaen, mis makstakse välja osamaksetena vastavalt ehituse edenemisele);
 - c) siduvad kohustused anda laenu turu intressimäärast madalama intressimääraga (vt paragrahvi 4.2.1 punkt d).
- 2.4 Käesolevat standardit rakendatakse selliste lepingute suhtes, millega ostetakse või müüakse mittefinantsobjekte, mida saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, nagu need lepingud oleksid finantsinstrumendid, välja arvatud lepingud, mis on sõlmitud ja mida edaspidi kasutatakse mittefinantsobjekti saamiseks või ülekandmiseks kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisevajadustega. Käesolevat standardit rakendatakse siiski nende lepingute suhtes, mida üksus määratleb õiglasest väärtusest mõõdetuna muutustega läbi kasumiaruande vastavalt paragrahvile 2.5.
- 2.5 Lepingut, millega ostetakse või müüakse mittefinantsobjekte, mida saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, nagu need lepingud oleksid finantsinstrumendid, võib tagasi võtta määratleda õiglasest väärtusest mõõdetuna muutustega läbi kasumiaruande ka juhul, kui see sõlmiti mittefinantsobjekti saamiseks või ülekandmiseks kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisevajadustega. Määratluse saab teha üksnes lepingu jõustumisel ja üksnes juhul, kui see kas kõrvaldab või vähendab oluliselt kajastamise järjepidevust (mida mõnikord nimetatakse „arvestuse mittevastavuseks“), mis muul juhul tuleneks vastava lepingu mittekajastamisest põhjusel, et see ei kuulu käesoleva standardi rakendusallasse (vt paragrahv 2.4).
- 2.6 On mitmesuguseid võimalusi, kuidas mittefinantsobjekti ostu- või müügilepingut saab arveldada raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente. Need hõlmavad:
- a) kui lepingu tingimused lubavad ühel osapooltel tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente;
 - b) kui õigus tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente ei ole lepingu tingimustes selgelt sätestatud, kuid üksusel on tavaks sarnaseid lepinguid tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente (kas vastaspoolega, sõlmides tasaarvelduslepinguid või müües lepingu enne selle täitmist või aegumist);
 - c) kui üksusel on sarnaste lepingute puhul tavaks võtta alusvara vastu ja müüa see lühikese aja möödudes pärast vastuvõtmist eesmärgiga saada kasumit hinna lühiajalistest kõikumistest või vahendaja müüginäidist ja

d) kui lepingu aluseks olev mittefinantsobjekt on kohe rahaks vahetatav.

Kuna punktide b või c kohane leping ei ole tehtud mittefinantsobjekti laekumise või tarnimise eesmärgil vastavalt üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise vajadustele, siis järelikult jääb see käesoleva standardi rakendusallasse. Muid paragrahvi 2.4 kohaseid lepinguid tuleb hinnata, et teha kindlaks, kas need sõlmiti ja neid kasutatakse jätkuvalt mittefinantsobjekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisevajadustega ja kas nad jäävad seega käesoleva standardi rakendusallasse.

2.7 Väljastatud optioon müüa või osta mittefinantsobjekti, mida saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga, või vahetades finantsinstrumente vastavalt paragrahvi 2.6 punktile a või d, kuulub käesoleva standardi rakendusallasse. Selline leping ei saa olla tehtud mittefinantsobjekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks vastavalt üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega.

3. PEATÜKK Kajastamine ja kajastamise lõpetamine

3.1 ESMANE KAJASTAMINE

3.1.1 Üksus kajastab finantsvara või -kohustist oma finantsseisundi aruandes siis ja ainult siis, kui üksusest saab instrumendi lepinguline osapool (vt paragrahve B3.1.1 ja B3.1.2). Finantsvara esmase kajastamise korral liigitab üksus selle kooskõlas paragrahvidega 4.1.1–4.1.5 ja mõõdab seda kooskõlas paragrahvidega 5.1.1–5.1.3. Finantskohustise esmase kajastamise korral liigitab üksus selle kooskõlas paragrahvidega 4.2.1 ja 4.2.2 ning mõõdab seda kooskõlas paragrahviga 5.1.1.

Tavapärasel turutingimustel toimuv finantsvara ost või müük

3.1.2 Tavapärasel turutingimustel toimuvaid finantsvarade oste või müüke kajastatakse või nende kajastamine lõpetatakse, kasutades vastavalt kas tehingupäevapõhist või arvelduspäevapõhist arvestust (vt paragrahvid B3.1.3–B3.1.6).

3.2 FINANTSVARA KAJASTAMISE LÕPETAMINE

3.2.1 Konsolideeritud finantsaruannetes rakendatakse paragrahve 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 ja B3.2.1–B3.2.17 konsolideeritud tasandil. Seega konsolideerib üksus kõigepealt kõik tütarettevõtjad kooskõlas IFRS 10-ga ning seejärel rakendab nimetatud paragrahve tekkinud kontserni suhtes.

3.2.2 Enne hindamist, kas ja millisel määral kajastamise lõpetamine on asjakohane vastavalt paragrahvidele 3.2.3–3.2.9, määrab üksus kindlaks, kas neid paragrahve peaks rakendama finantsvara osale (või sarnaste finantsvarade rühma osale) või finantsvarale tervikuna (või sarnaste finantsvarade rühmale tervikuna) järgmiselt.

a) Paragrahve 3.2.3–3.2.9 rakendatakse finantsvara osale (või sarnaste finantsvarade rühma osale) siis ja ainult siis, kui osa, mille kajastamise lõpetamist kaalutakse, vastab ühele järgmisest kolmest tingimusest.

i) See osa sisaldab finantsvara (või sarnaste finantsvarade rühma) ainult teatud kindlaksmääratud rahavooge. Näiteks kui üksus sõlmib intressist loobumise lepingu, mille puhul vastaspool tekib õigus võlakirja intressi- ja mitte põhiosamaksetest tulenevatele rahavoogudele, rakendatakse paragrahve 3.2.3–3.2.9 nendele intressidest tulenevatele rahavoogudele.

- ii) See osa sisaldab ainult täielikult proportsionaalset osa finantsvarast (või sarnaste finantsvarade rühmast) tulenevatest rahavoogudest. Näiteks kui üksus sõlmib kokkuleppe, mille puhul vastaspoolel tekib õigus 90-protsendilisele osale kõikidest võlainstrumentidist tulenevatest rahavoogudest, siis rakendatakse 90 protsendile nendest rahavoogudest paragrahve 3.2.3–3.2.9. Juhul kui on tegemist mitme vastaspoollega, siis ei pea iga vastaspool saama proportsionaalset osa rahavoogudest tingimusel, et ülekandval üksusel on täielikult proportsionaalne osa.
- iii) See osa sisaldab ainult täielikult proportsionaalset osa finantsvarast (või sarnaste finantsvarade rühmast) tulenevatest täpselt määratletud rahavoogudest. Näiteks kui üksus sõlmib lepingu, mille puhul vastaspoolel tekib õigus 90-protsendilisele osale finantsvara intressidest tulenevatele rahavoogudele, siis rakendatakse 90 protsendile nendest intressidest tulenevatele rahavoogudele paragrahve 3.2.3–3.2.9. Juhul kui on tegemist mitme vastaspoollega, siis ei pea iga vastaspool saama proportsionaalset osa täpselt määratletud rahavoogudest tingimusel, et ülekandval üksusel on täielikult proportsionaalne osa.
- b) Kõikidel teistel juhtudel rakendatakse finantsvarale tervikuna (või sarnaste finantsvarade rühmale tervikuna) paragrahve 3.2.3–3.2.9. Näiteks kui üksus kannab üle i) õiguse esimesele või viimasele 90 protsendile finantsvarast (või finantsvarade rühmast) tulenevatele laekumistele või ii) õiguse 90 protsendile nõuete rühmast tulenevatele rahavoogudele, kuid garanteerib ostjale kõikide krediitkajude hüvitamise 8 protsendi ulatuses nõuete põhisummast, rakendatakse finantsvarale (või sarnaste finantsvarade rühmale) tervikuna paragrahve 3.2.3–3.2.9.

Paragrahvides 3.2.3–3.2.12 tähistab mõiste „finantsvara“ kas finantsvara osa (või sarnaste finantsvarade rühma osa), nagu on määratletud punktis a eespool või muudel juhtudel finantsvara (või sarnaste finantsvarade rühma) tervikuna.

3.2.3 Üksus lõpetab finantsvara kajastamise siis ja ainult siis, kui:

- a) lepingujärgsed õigused finantsvarast tulenevatele rahavoogudele lõpevad või
- b) ta kannab finantsvara üle vastavalt paragrahvidele 3.2.4 ja 3.2.5 ning ülekandmine vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumidele vastavalt paragrahvile 3.2.6.

(vt paragrahv 3.1.2 finantsvarade tavamüügi kohta).

3.2.4 Üksus kannab finantsvara üle siis ja ainult siis, kui ta kas:

- a) kannab üle lepingujärgsed õigused finantsvarast tulenevate rahavoogude saamiseks või
- b) tal säilivad lepingupõhised õigused finantsvarast tulenevate rahavoogude saamiseks, kuid ta võtab endale lepingupõhise kohustuse rahavoogude maksmiseks ühele või mitmele makse saajale sellise kokkuleppe alusel, mis täidab paragrahvis 3.2.5 sätestatud nõudeid.

3.2.5 Kui üksusel säilivad lepingupõhised õigused finantsvarast („esialgsest varast“) tulenevate rahavoogude saamiseks, kuid ta võtab endale lepingupõhise kohustuse nende rahavoogude maksmiseks ühele või mitmele üksusele („lõppsajajale“), siis käsitleb üksus tehingut finantsvara ülekandmisena siis ja ainult siis, kui kõik järgmised kolm tingimust on täidetud.

- a) Üksusel puudub kohustus lõppsaajale summade väljamaksmiseks, välja arvatud juhul, kui ta saab ise esialgsest varast samaväärsed summad. Lühiajalised ettemaksud üksuse poolt, koos õigusega laenusumma koos turumääraga arvestatud kogunenud intressidega täies ulatuses tagasi saada, ei riku seda tingimust.
- b) Üksusel on võõrandamislepingu tingimuste kohaselt keelatud esialgset vara müüa või pantida, välja arvatud tagatisena lõppsaajatele rahavoogude maksmise kohustuse eest.
- c) Üksusel on kohustus need rahavood, mida ta lõppsaajate nimel sisse nõuab, olulise viivitusega edasi kanda. Lisaks ei tohi üksus neid rahavoogusid uuesti investeerida, välja arvatud rahasse või raha ekvivalentidesse (nagu on määratletud IAS 7-s *Rahavoogude aruanne*) laekumiskuupäeva ja nõuetekohase lõppsaajatele maksmise kuupäeva vahelise lühikese arveldusperioodi jooksul ja sellistelt investeeringutelt teenitud intressid kantakse lõppsaajatele üle.

3.2.6 Kui üksus kannab finantsvara üle (vt paragrahv 3.2.4), siis hindab ta, millises ulatuses tal säilivad finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved. Sellisel juhul, kui:

- a) üksus kannab üle sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, lõpetab üksus finantsvara kajastamise ning kajastab kõiki ülekandmise käigus tekkinud või säilinud õigusi ja kohustusi eraldi varade või kohustistena;
- b) üksusel säilivad sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, jätkab ta finantsvara kajastamist;
- c) üksus ei kannab üle ja tal ei säili sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, määrab ta kindlaks, kas tal on säilinud kontroll finantsvara üle. Sellisel juhul, kui:
 - i) üksusel ei ole kontroll säilinud, lõpetab ta finantsvara kajastamise ja kajastab kõiki ülekandmise käigus tekkinud või säilinud õigusi ja kohustusi eraldi varade või kohustistena;
 - ii) kui üksusel on kontroll säilinud, jätkab ta finantsvara kajastamist oma finantsvarana jätkuva seotuse ulatuses (vt paragrahv 3.2.16).

3.2.7 Riskide ja hüvede ülekandmist (vt paragrahv 3.2.6) hinnatakse, võrreldes üksuse avatud riskipositsioone, ülekantud vara netorahavoogude summade ja ajastuse kõikumise suhtes enne ja pärast ülekandmist. Üksusel on säilinud sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved juhul, kui tema avatus finantsvarast tulenevate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse kõikumisele ei muutu märkimisväärselt ülekandmise tõttu (nt kui üksus on müünud finantsvara, mis tuleb vastavalt kokkuleppele tagasi osta fikseeritud hinna või müügihinna eest, millele lisandub laenuandja kasum). Üksus on kandnud üle sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, kui tema avatus sellistele kõikumistele ei ole enam märkimisväärne võrreldes finantsvarast tulenevate tulevaste netorahavoogude nüüdisväärtuste kõikide kõikumistega (nt kuna üksus on müünud finantsvara, mille suhtes kehtib ainult optioon selle tagasiostmiseks tagasiostmise hetke õiglases väärtuses või ta on üle kandnud täielikult proportsionaalse osa suuremast finantsvarast tulenevatest rahavoogudest sellise kokkuleppe puhul, nagu näiteks laenu kaasosalus, mis vastab paragrahvi 3.2.5 tingimustele).

3.2.8 Sageli on ilmne, kas üksus on kandnud üle või säilitanud sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved, ning mingeid arvutusi ei pea tegema. Teistel juhtudel tuleb arvutada ja võrrelda üksuse avatust tulevaste netorahavoogude nüüdisväärtuse kõikumistele enne ja pärast ülekandmist. Arvutuste ja võrdluste tegemisel kasutatakse diskontomäärana hetkel kehtivat asjakohast turu intressimäära. Arvestatakse kõiki mõistlikult võimalikke netorahavoogude võimalikke kõikumisi, kusjuures suurema tõenäosusega tulemustele omistatakse suurem osakaal.

3.2.9 See, kas üksusel on säilinud kontroll (vt paragrahvi 3.2.6 punkt c) ülekantud vara üle, sõltub saaja suutlikkusest vara müüa. Kui ülekantava vara saaja on praktiliselt suuteline vara tervikuna maha müüma mitte-seotud kolmandale osapoolale ja ta saab seda teha ühepoolset ja ilma vajaduseta seada ülekandmisele lisapiiranguid, ei ole üksusel kontroll säilinud. Ülejäänud juhtudel on üksusel kontroll säilinud.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumidele vastavad ülekanded

3.2.10 Kui üksus kannab finantsvara tervikuna üle ülekandmise käigus, mis vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumidele ning tal säilib finantsvara teenindamise õigus tasu eest, kajastab ta kas teeninduslepingu järgset teenindusvara või teeninduskohustist. Kui saadav tasu eeldatavasti ei ole piisav üksusepoolse teenindamise hüvitamiseks, kajastatakse teeninduskohustusega seotud teeninduskohustist õiglasel väärtuses. Kui saadavat tasu peetakse adekvaatset ületavaks hüvitiseks teenindamise eest, kajastatakse teenindusõigusega seotud teenindusvara summas, mis on kindlaks määratud suurema finantsvara bilansilise jääkmaksumuse jaotamise alusel vastavalt paragrahvile 3.2.13.

3.2.11 Kui ülekandmise tulemusena lõpetatakse finantsvara kajastamine tervikuna, kuid ülekandmise käigus omandab üksus uue finantsvara või võtab uue finantskohustise või teeninduskohustise, kajastab üksus uut finantsvara või -kohustist või teeninduskohustist õiglasel väärtuses.

3.2.12 Finantsvara kajastamise lõpetamisel kogu ulatuses, erinevus järgmise kahe summa:

a) bilansilise jääkmaksumuse (mõõdetud kajastamise lõpetamise päeva seisuga) ja

b) saadud tasu (sealhulgas kõik uued omandatud varad, millest on maha arvatud kõik uued võetud kohustised)

vahel kajastatakse kasumiaruandes.

3.2.13 Kui ülekantav vara on osa suuremast finantsvarast (nt kui üksus kannab üle võlainstrumenti osaks olevatest intressidest tulenevad rahavood, vt paragrahvi 3.2.2 punkt a, ja ülekantava osa kajastamine tuleb lõpetada kogu ulatuses, siis suurema finantsvara eelnev bilansiline jääkmaksumus jaotatakse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglaste väärtuste alusel ülekandmise kuupäeval. Sel eesmärgil käsitletakse säilinud teenindusvara edasikajastatava osana. Erinevused järgnevate summade vahel:

a) enam mittekajastatavale osale jaotatud bilansilise jääkmaksumuse (mõõdetud kajastamise lõpetamise päeva seisuga) ja

b) enam mittekajastatava osa eest saadud tasu (sealhulgas kõik uued omandatud varad, millest on maha arvatud kõik uued võetud kohustised)

vahel kajastatakse kasumiaruandes.

- 3.2.14 Kui üksus jaotab suurema finantsvara eelneva bilansilise jääkmaksumuse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel, siis tuleb edasikajastatava osa õiglase väärtus kindlaks määrata. Kui üksusel on varasem kogemus varaosade müümisel, mis on sarnased edasikajastatavale osale või esineb teisi selliste osadega tehtud turutehinguid, on õiglase väärtuse parimaks hinnanguks tegelike tehingute hiljutised hinnad. Kui ei ole selliseid hinnanoteeringuid või hiljutisi turutehinguid, mida saaks kasutada edasikajastatava osa õiglase väärtuse lähtealusena, on õiglase väärtuse parimaks hinnanguks erinevus suurema finantsvara kui terviku õiglase väärtuse ja vara saajalt enam mittekajastatava osa eest saadud tasu vahel.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumidele mittevastavad ülekanded

- 3.2.15 Kui ülekande tulemusel ei lõpetata kajastamist, kuna üksusel on säilinud sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, jätkab üksus ülekantud vara kajastamist tervikuna ning kajastab finantskohustist saadud tasu ulatuses. Järgnevatel perioodidel kajastab üksus ülekantud varast saadud kõiki tulusid ja finantskohustiselt tekkinud kõiki kulusid.

Jätkuv seotus ülekantud varadega

- 3.2.16 Kui üksus ei kannu üle ja tal ei säili sisuliselt kõiki ülekantud vara omandiga seonduvaid riske ja hüvesid ning tal säilib kontroll ülekantud vara üle, siis jätkab üksus ülekantud vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses. Üksuse jätkuva seotuse ulatus ülekantud varaga on ulatus, mil määral ta on avatud ülekantud vara väärtuses toimuvatele muutustele. Näiteks:

- a) kui üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara garanteerimise vormis, siis on üksuse jätkuva seotuse ulatus kas i) vara summa või ii) saadud tasu maksimumsumma, mida üksus võib olla kohustatud tagasi maksma („garantiisumma“), sõltuvalt sellest, kumb on madalam;
- b) kui üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara kohta väljastatud või ostenud optioonina (või mõlemana), siis üksuse jätkuva seotuse ulatus on ülekantud vara summa, mille üksus võib tagasi osta. Siiski on õiglasel väärtuses mõõdetava vara kohta väljastatud müügioptiooni korral üksuse jätkuva seotuse ulatus piiratud ülekantud vara õiglase väärtuse või optiooni täitmishinnaga sõltuvalt sellest, kumb on madalam (vt paragrahv B3.2.13);
- c) juhul kui üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara rahas arveldatava optiooni või sarnase eraldise vormis, mõõdetakse üksuse jätkuvat seotust sarnaselt punktis b kirjeldatud mitterahaliselt arveldatavate optioonidega.

- 3.2.17 Kui üksus jätkab vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses, siis kajastab üksus samuti kaasnevat kohustist. Vaatamata käesolevas standardis toodud teistele mõõtmise nõuetele, mõõdetakse ülekantud vara ja kaasnevat kohustist selliselt, et see peegeldaks üksusel säilinud õigusi ja kohustusi. Kaasnevat kohustist mõõdetakse selliselt, et ülekantud vara ja kaasneva kohustise bilansilise jääkmaksumuse netosumma on:

- a) üksusel säilinud õiguste ja kohustuste amortiseeritud soetusmaksumus, kui ülekantud vara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, või

b) võrdne üksusel säilinud õiguste ja kohustuste õiglase väärtusega mõõdetuna eraldi, kui ülekantud vara mõõdetakse õiglases väärtuses.

3.2.18 Üksus jätkab ülekantud varalt tulenevate kõikide tulude kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses ning kajastab kõiki kaasneva kohustisega seoses tekkinud kulusid.

3.2.19 Edasisel mõõtmisel arvestatakse ülekantud vara ja kaasneva kohustise õiglase väärtuse täheldatud muutusi järjepidevalt nendega koos, vastavalt paragrahvile 5.7.1 ja neid ei tasaarvestata.

3.2.20 Kui üksuse jätkuv seotus puudutab ainult finantsvara üht osa (nt kui üksusel säilib optsoon ülekantud vara ühe osa tagasiostmiseks või tal säilib jääkosalus, mistõttu talle ei jää alles sisuliselt kõiki vara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest ja üksusel säilib kontroll), siis üksus jaotab finantsvara eelneva bilansilise jääkmaksumuse jätkuva seotuse tõttu edasikajastatava osa ning enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglase väärtuste alusel ülekandmise kuupäeva seisuga. Sel eesmärgil kehtivad paragrahvis 3.2.14 toodud nõuded. Erinevused järgnevate summade vahel:

a) enam mittekajastatavale osale jaotatud bilansilise jääkmaksumuse (mõõdetud kajastamise lõpetamise päeva seisuga) ja

b) enam mittekajastatava osa eest saadud tasu

vahel kajastatakse kasumiaruandes.

3.2.21 Kui ülekantud vara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, siis käesolevas standardis sätestatud võimalus finantskohustise kajastamiseks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande ei ole kaasnevale kohustisele rakendatav.

Kõik ülekanded

3.2.22 Kui ülekantud vara kajastamist jätkatakse, siis vara ja kaasnevat kohustist ei tasaarvestata. Samuti ei tasaarvesta üksus ülekantud varalt tulenevaid tulusid ja kaasnevalt kohustiselt tekkinud kulusid (vt IAS 32 paragrahv 42).

3.2.23 Kui ülekandja annab ülekantava objekti saajale mitterahalise tagatise (nagu näiteks võla- või omakapitaliinstrumendid), siis tagatise kajastamine ülekandja ja saaja arvestuses sõltub sellest, kas ülekantava objekti saajal on õigus tagatist müüa või edasi pantida ja kas ülekandja on jätnud oma kohustused täitmata. Ülekandja ja saaja kajastavad tagatist järgmiselt:

a) kui saajal on vastavalt lepingule või tavale õigus tagatist müüa või edasi pantida, siis liigitab ülekandja selle vara (nt laenuks antud vara, panditud omakapitaliinstrumendid või tagasiostu nõue) oma finantsseisundi aruandes ümber eraldi teistest varadest;

b) kui saaja müüb talle panditud tagatise, siis kajastab ta müügist laekunud tulu ja õiglases väärtuses mõõdetud kohustist tagatise tagastamise kohustuse eest;

- c) kui ülekandja ei täida oma lepingujärgseid kohustusi ja tal ei ole enam õigust tagatise lunastamiseks, siis lõpetab ta tagatise kajastamise ja saaja kajastab tagatist esmalt õiglasest väärtuses mõõdetava varana või juhul, kui ta on tagatise juba maha müünud, siis lõpetab ta tagatise tagastamise kohustuse kajastamise;
- d) välja arvatud punktis c toodud juhul, jätkab ülekandja tagatise kajastamist oma varana ja saaja ei kajasta tagatist varana.

3.3 FINANTSKOHUSTISE KAJASTAMISE LÕPETAMINE

- 3.3.1 Üksus eemaldab finantskohustise (või finantskohustise osa) oma finantsseisundi aruandest siis ja ainult siis, kui see on kustutatud – s.o kui lepingus määratletud kohustus on täidetud, tühistatud või aegunud.
- 3.3.2 Oluliselt erinevate tähtaegadega võlainstrumentide vahetust laenuvõtja ja -andja vahel kajastatakse esialgse finantskohustise kustutamisenä ja uue finantskohustise kajastamisenä. Sarnaselt kajastatakse olemasoleva finantskohustise või selle osa tingimuste olulist muutmist (sõltumata sellest, kas see on tingitud võlgniku finantsraskustest või mitte) esialgse finantskohustise kustutamisenä ja uue finantskohustise kajastamisenä.
- 3.3.3 Erinevus kustutatud või teisele osapoolale ülekantud finantskohustise (või finantskohustise osa) bilansilise jääkmaksumuse ja makstud tasu, sh kõigi ülekantud mitterahaliste varade või võetud kohustiste vahel kajastatakse kasumiaruandes.
- 3.3.4 Kui üksus ostab tagasi osa finantskohustisest, siis jaotab ta finantskohustise eelneva bilansilise jääkmaksumuse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglaste väärtuste alusel tagasiostu kuupäeval. Erinevus a) enam mittekajastatavale osale jaotatud bilansilise jääkmaksumuse ja b) enam mittekajastatava osa eest makstud tasu, sh kõik ülekantud mitterahalised varad või võetud kohustised, vahel kajastatakse kasumiaruandes.
- 3.3.5 Mõned üksused haldavad kas üksusesisest või -välist investeerimisfondi, mis pakub investoritele hüvitisi, mille määravad kindlaks fondi osakud, ja kajastavad nendele investoritele makstavate summadega seotud finantskohustisi. Samamoodi väljastavad mõned üksused otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute gruppe ja need üksused omavad alusvara. Mõned sellised fondid või alusvara objektid sisaldavad üksuse finantskohustist (nt emiteeritud äriühingu võlakirjad). Hoolimata muudest käesoleva standardi nõuetest finantskohustiste kajastamise lõpetamise kohta võib üksus otsustada mitte lõpetada finantskohustise kajastamist, mis sisaldub sellises fondis või on alusvara osa, üksnes siis, kui üksus ostab oma finantskohustise sel eesmärgil tagasi. Selle asemel võib üksus otsustada jätkata asjaomase instrumendi arvestamist finantskohustisenä ning arvestada tagasiostetud instrumenti nii, nagu see instrument oleks finantsvara, ja mõõta seda õiglaste väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas käesoleva standardiga. Seda valikut ei saa enam muuta ja see tehakse iga üksiku instrumendi kohta. Selle valiku kohaldamisel hõlmavad kindlustuslepingud võimaliku kasumiosalusega investeerimislepinguid. (Vt IFRS 17 käesolevas paragrahvis kasutatud mõistete kohta, mis on määratletud selles standardis.)

4. PEATÜKK Liigitamine

4.1 FINANTSVARA LIIGITAMINE

- 4.1.1 Kui ei rakendata paragrahvi 4.1.5, kajastab üksus finantsvara kas edaspidi mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses, õiglaste väärtuses läbi muu koondkasumi või õiglaste väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, võttes aluseks:

- a) nii üksuse ärimudeli finantsvara juhtimiseks kui ka
- b) finantsvara lepingupõhiste rahavoogudega seotud tunnused.

4.1.2 Finantsvara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

- a) finantsvara hoitakse ärimudeli raames, mille eesmärk on hoida finantsvara lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks, ja
- b) finantsvara lepingutingimustest tulenevad kindlaksmääratud kuupäevadel rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

Paragrahvides B4.1.1–B4.1.26 sätestatakse juhised, kuidas neid tingimusi rakendada.

4.1.2A Finantsvara mõõdetakse õiglasel väärtusel muus koondkasumis, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

- a) finantsvara hoitakse ärimudeli raames, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvara müümisega, ja
- b) finantsvara lepingutingimustest tulenevad kindlaksmääratud kuupäevadel rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

Paragrahvides B4.1.1–B4.1.26 sätestatakse juhised, kuidas neid tingimusi rakendada.

4.1.3 Paragrahvi 4.1.2 punkti b ja paragrahvi 4.1.2A punkti b rakendamisel:

- a) põhiosa on finantsvara õiglane väärtus esmasel kajastamisel. Paragrahvis B4.1.7B on sätestatud lisajuhised põhiosa mõiste tähenduse kohta;
- b) intress koosneb tasust, mida arvestatakse raha ajaväärtuse, teatud ajavahemiku jooksul tasumata põhisummaga seotud krediidiriski ja muude laenamisega seotud põhiliste riskide ja kulude eest, ja kasumimarginaalist. Paragrahvides B4.1.7A ja B4.1.9A–B4.1.9E sätestatakse lisajuhised intressi mõiste tähenduse, sealhulgas raha ajaväärtuse kohta.

4.1.4 Finantsvara mõõdetakse õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande, välja arvatud juhul, kui seda mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses kooskõlas paragrahvi 4.1.2 või õiglasel väärtusel muus koondkasumis kooskõlas paragrahvi 4.1.2A. Siiski võib üksus, kui ta kajastab esmaselt konkreetseid investeeringuid omakapitaliinstrumentidesse, mida muul juhul mõõdetaks õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande, teha tühistamatu otsuse, et järgnevad õiglase väärtuse muutused esitatakse muu koondkasumi osana (vt paragrahvid 5.7.5–5.7.6).

Võimalus määratleda finantsvara õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande

4.1.5 Olenemata paragrahvidest 4.1.1–4.1.4 võib üksus esmase kajastamise ajal tühistamatult määratleda, et finantsvara mõõdetakse õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui see kas kõrvaldab või vähendab oluliselt mõõtmise või kajastamise järjepidevusetust (mida mõnikord nimetatakse „arvestuse mittevastavuseks“), mis muul juhul tekiks varade või kohustiste mõõtmisest või nendelt saadavate kasumite või kahjumite kajastamisest erinevatel alustel (vt paragrahvid B4.1.29–B4.1.32).

4.2 FINANTSKOHUSTISTE LIIGITAMINE

4.2.1 Üksus liigitab kõik finantskohustised amortiseeritud soetusmaksumuses järgnevalt mõõdetud kohustistena, välja arvatud:

a) õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavad finantskohustised. Neid kohustisi, sealhulgas kohustisena käsitletavaid tuletisinstrumente mõõdetakse edaspidi õiglasest väärtuses;

b) finantskohustised, mis tekivad siis, kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumidele või kui kehtib jätkuva seotuse printsiip. Selliste finantskohustiste mõõtmisel rakendatakse paragrahve 3.2.15 ja 3.2.17;

c) *finantsgarantiilepingud*. Pärast esmakordset arvelevõtmist mõõdab sellise lepingu väljastaja (kui ei kehti paragrahvi 4.2.1 punkt a või b) seda kahest järgmisest kõrgemaga:

i) osa 5.5 kohaselt kindlaks määratud kahju allahindluse summa ja

ii) algselt kajastatud summa (vt paragrahv 5.1.1), millest on vajaduse korral lahutatud IFRS 15 printsiipide kohaselt kajastatud kumulatiivne tulusumma;

d) siduvad kohustused anda laenu turu intressimäärast madalama intressimääraga. Sellise siduva tulevikukohustuse võtja mõõdab seda järgnevalt (kui ei kehti paragrahvi 4.2.1 punkt a) kahest järgmisest kõrgemaga:

i) osa 5.5 kohaselt kindlaks määratud kahju allahindluse summa ja

ii) algselt kajastatud summa (vt paragrahv 5.1.1), millest on vajaduse korral lahutatud IFRS 15 printsiipide kohaselt kajastatud kumulatiivne tulusumma;

e) tingimuslik tasu, mida kajastab omandaja äriühendus, mille suhtes rakendatakse IFRS 3. Sellist tingimuslikku tasu mõõdetakse järgnevalt õiglasest väärtuses koos muutuste kajastamisega kasumiaruandes.

Võimalus määratleda finantskohustist õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande

4.2.2 Üksus võib esmase kajastamise ajal tühistamatult määratleda, et finantskohustist mõõdetakse õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui paragrahv 4.3.5 seda lubab või kui selle tulemuseks on asjakohasem teave, sest see kas

- a) kõrvaldab või vähendab oluliselt mõõtmise või kajastamise järjekindlust (mida mõnikord nimetatakse „arvestuse mittevastavuseks“), mis muul juhul tekiks varade või kohustiste mõõtmisest või nendelt saadavate kasumite või kahjumite kajastamisest erinevatel alustel (vt paragrahvid B4.1.29–B4.1.32), või
- b) finantskohustiste või finantsvarade ja -kohustiste rühma juhitakse ja selle tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt dokumenteeritud riskijuhtimise või investeerimise strateegiale ning teavet selle rühma kohta antakse üksusesiseselt sellel alusel üksuse juhtkonna võtmeisikutele (nagu on määratletud IAS 24-s Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine), näiteks üksuse juhatusele ja tegevjuhile (vt paragrahvid B4.1.33–B4.1.36).

4.3 VARJATUD TULETISINSTRUMENDID

- 4.3.1 Varjatud väärtpaber on osa hübriidlepingust (segainstrumentist), mis sisaldab samuti mittetuletisinstrumentist aluslepingut, mille tõttu mõned segainstrumentist tulenevad rahavood kõiguvad sarnaselt eraldiseisva tuletisinstrumentiga. Varjatud väärtpaber tingib selle, et kas mõnda või kõiki muidu lepinguga nõutavaid rahavoogusid muudetakse vastavalt kindlaksmääratud intressimäärade, finantsinstrumenti hinnale, kauba hinnale, välisvaluutakursile, hinna- või määraindeksile, krediidireitingule või krediidiindeksile või mõnele muule muutujale, tingimusel et mitterahalise muutuja korral ei ole see lepingu osapoolle spetsiifiline. *Finantsinstrumentiga* seotud tuletisinstrument, mida lepingu kohaselt saab sellest finantsinstrumentist sõltumatult üle kanda või mille vastaspool on selle finantsinstrumenti omast erinev, ei ole varjatud tuletisinstrument, vaid eraldiseisev finantsinstrument.

Finantsvara aluslepingutega hübriidlepingud

- 4.3.2 Kui hübriidleping sisaldab aluslepingut, mis on käesoleva standardi tähenduses vara, rakendab üksus paragrahvide 4.1.1–4.1.5 nõudeid kogu hübriidlepingule.

Muud hübriidlepingud

- 4.3.3 Kui hübriidleping sisaldab aluslepingut, mis ei ole käesoleva standardi tähenduses vara, tuleb varjatud tuletisinstrument aluslepingust eraldada ning arvestada tuletisinstrumentina käesoleva standardi kohaselt siis ja ainult siis, kui:

- a) varjatud tuletisinstrumenti majanduslikud näitajad ja riskid pole aluslepingu majanduslike näitajate ja riskidega tihedalt seotud (vt paragrahvid B4.3.5 ja B4.3.8);
- b) varjatud tuletisinstrumentiga samasuguste tingimustega eraldiseisev instrument vastaks tuletisinstrumenti määratlusele ja
- c) hübriidlepingut ei mõõdetata õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (st kui tuletisinstrument, mis on varjatud finantskohustises, mida kajastatakse õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, ei ole eraldatud).

- 4.3.4 Kui varjatud tuletisinstrument on eraldatud, arvestatakse aluslepingut vastavalt sellekohastele standarditele. Käesolev standard ei käsitle seda, kas varjatud tuletisinstrumenti tuleb finantsseisundi aruandes eraldi esitada.

4.3.5 Vaatamata paragrahvidele 4.3.3 ja 4.3.4, kui leping sisaldab ühte või mitut varjatud tuletisinstrumenti ja alusleping ei ole käesoleva standardi tähenduses vara, võib üksus määratleda kogu hübriidlepingu kajastatavaks õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande, välja arvatud juhul kui:

- a) varjatud tuletisinstrument ei muuda oluliselt rahavoogusid, mis muul juhul oleksid lepinguga nõutavad, või
- b) sarnase hübriidinstrumenti esmakordsel käsitlemisel on vähese analüüsiga või ilma analüüsita selge, et varjatud tuletisinstrumenti eraldamine on keelatud, nagu näiteks laenus varjatud ettemakse optioon, mis lubab valdajal laenu ette maksta ligilähedaselt selle amortiseeritud soetusmaksumuses.

4.3.6 Kui käesoleva standardi kohaselt peab üksus varjatud tuletisinstrumenti aluslepingust eraldama, kuid ta ei suuda varjatud tuletisinstrumenti eraldi mõõta kas selle omandamisel või järgneva finantsaruandluse perioodi lõppkuupäeval, määratleb ta kogu hübriidlepingu õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.

4.3.7 Kui üksus ei saa varjatud tuletisinstrumenti õiglast väärtust selle instrumenti tingimuste põhjal usaldusväärselt mõõta, on varjatud tuletisinstrumenti õiglane väärtus hübriidlepingu õiglase väärtuse ja aluslepingu õiglase väärtuse vahe. Kui üksus ei saa varjatud tuletisinstrumenti õiglast väärtust seda meetodit kasutades mõõta, rakendatakse paragrahvi 4.3.6 ja hübriidleping määratletakse õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.

4.4 ÜMBERLIIGITAMINE

4.4.1 Siis ja ainult siis, kui üksus muudab oma finantsvara juhtimise ärimudelit, liigib ta ümber kõik mõjutatud finantsvarad kooskõlas paragrahvidega 4.1.1–4.1.4. Vt paragrahve 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 ja B5.6.1–B5.6.2 täiendavate juhiste saamiseks finantsvara ümberliigitamise kohta.

4.4.2 Üksus ei liigita ümber ühtegi finantskohustist.

4.4.3 Järgmised asjaolude muutused ei ole ümberliigitused paragrahvide 4.4.1–4.4.2 tähenduses:

- a) objekt, mis oli eelnevalt määratletud ja efektiivne riskimaandamisinstrument rahavoogude või netoinvesteeringute riskimaandamisel, ei liigitu enam selleks;
- b) objekt muutub määratletud ja efektiivseks riskimaandamisinstrumentiks rahavoogude või netoinvesteeringute riskimaandamisel; ja
- c) mõõtmise muudatused vastavalt osale 6.7.

5. PEATÜKK Mõõtmine

5.1 ESMANE MÕÕTMINE

5.1.1 Välja arvatud nõuded ostjate vastu, mida reguleeritakse paragrahviga 5.1.3, mõõdab üksus esmasel kajastamisel finantsvara või -kohustist selle õiglasest väärtuses, millele on lisatud või millest on maha arvatud finantsvara või -kohustise puhul, mida ei kajastata õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande, *tehingukulud*, mis on otseselt seotud finantsvara omandamise või finantskohustise emiteerimisega.

5.1.1A Juhul kui finantsvara või -kohustise õiglane väärtus esmasel kajastamisel erineb siiski tehinguhinnast, rakendab üksus paragrahvi B5.1.2A.

5.1.2 Kui üksus kasutab arvelduspäevapõhist arvestust vara suhtes, mida järgnevalt mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, kajastatakse vara esmaselt õiglasel väärtusel tehingupäeval (vt paragrahvid B3.1.3–B3.1.6).

5.1.3 Vaatamata paragrahvis 5.1.1 esitatud nõudele mõõdab üksus esmasel kajastamisel nõudeid ostjate vastu (nagu määratletud IFRS 15-s), millel puudub oluline rahastamiskomponent, vastavalt IFRS 15-le (või kui üksus rakendab praktilist abinõud vastavalt IFRS 15 paragrahvile 63) nende tehinguhinnas.

5.2 FINANTSVARADE HILISEM MÕÕTMINE

5.2.1 Pärast esmast kajastamist mõõdab üksus finantsvara kooskõlas paragrahvidega 4.1.1–4.1.5 kas:

a) amortiseeritud soetusmaksumuses;

b) õiglasel väärtusel muus koondkasumis või

c) õiglasel väärtusel läbi kasumiaruande.

5.2.2 Üksus rakendab osas 5.5 sätestatud väärtuse languse nõudeid finantsvarale, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses kooskõlas paragrahviga 4.1.2, ja finantsvarale, mida mõõdetakse õiglasel väärtusel läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahviga 4.1.2A.

5.2.3 Üksus rakendab paragrahvides 6.5.8–6.5.14 (ja kohaldatavuse korral IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* paragrahvides 89–94 portfelli intressiriski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) sätestatud riskimaandamise arvestuse nõudeid finantsvarale, mis on määratletud riskimaandamise objektina ⁽⁵⁰⁾.

5.3 FINANTSKOHUSTISTE HILISEM MÕÕTMINE

5.3.1 Pärast esmast kajastamist mõõdab üksus finantskohustist kooskõlas paragrahvidega 4.2.1–4.2.2.

5.3.2 Üksus rakendab paragrahvides 6.5.8–6.5.14 (ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahvides 89–94 portfelli intressiriski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) sätestatud riskimaandamise arvestuse nõudeid finantskohustisele, mis on määratletud riskimaandamise objektina.

⁽⁵⁰⁾ Vastavalt paragrahvile 7.2.21 võib üksus valida arvestusmeetodi, mille kohaselt jätkatakse käesoleva standardi 6. peatüki nõuete asemel IAS 39 riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist. Kui üksus on selle valiku teinud, ei ole käesolevas standardis esitatud viited 6. peatüki konkreetsetele riskimaandamisarvestuse nõuetele asjakohased. Nende asemel rakendab üksus IAS 39 vastavaid riskimaandamisarvestuse nõudeid.

5.4 AMORTISEERITUD SOETUSMAKSUMUSE MÕÖTMINE

Finantsvarad*Sisemise intressimäära meetod*

5.4.1 Intressitulu arvutamiseks kasutatakse *sisemise intressimäära meetodit* (vt lisa A ja paragrahvid B5.4.1–B5.4.7). Selle arvutamiseks rakendatakse *sisemist intressimäära finantsvara bilansilisele brutojääkmaksumusele*, välja arvatud:

- a) *krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara puhul*. Nimetatud finantsvara korral rakendab üksus *krediidiriskiga korrigeeritud sisemist intressimäära* esmasel kajastamisel määratud finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusele;
- b) sellise finantsvara puhul, mis ei ole krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara, kuid mis hiljem on muutunud *krediidiriski tõttu langenud väärtusega finantsvaraks*. Nimetatud finantsvara korral rakendab üksus sisemist intressimäära järgnevatel aruandeperioodidel finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusele.

5.4.2 Üksus, kes rakendab aruandeperioodil intressitulu arvutamiseks sisemise intressimäära meetodit finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusele kooskõlas paragrahvi 5.4.1 punktiga b, rakendab järgnevatel perioodidel intressitulu arvutamiseks sisemist intressimäära bilansilisele brutojääkmaksumusele, kui finantsinstrumendi krediidirisk paraneb, nii et finantsvara väärtus ei ole enam krediidiriski tõttu langenud, ning paremist saab objektiivselt seostada sündmusega, mis toimub pärast paragrahvi 5.4.1 punkti b nõuete rakendamist (näiteks laenuvõtja krediidireitingu paranemine).

Lepingupõhiste rahavoogude muutmine

5.4.3 Kui finantsvara lepingupõhised rahavood räägitakse uuesti läbi või neid muudetakse muul viisil ning uued läbiraakimised või muutmine ei põhjusta selle finantsvara kajastamise lõpetamist vastavalt käesolevale standardile, arvutab üksus ümber finantsvara bilansilise brutojääkmaksumuse ning kajastab *muudatusest tingitud kasumit või kahjumit* kasumiaruandes. Finantsvara bilansiline brutojääkmaksumus arvutatakse ümber uuesti läbi räägitud või muudetud lepingupõhiste rahavoogude nüüdisväärtuses, mida on diskonteeritud finantsvara esialgse sisemise intressimääraga (või krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara korral krediidiga korrigeeritud sisemise intressimääraga) või kui see on asjakohane, paragrahvi 6.5.10 kohaselt arvutatud muudetud sisemise intressimääraga. Muudetud finantsvara bilansilist jääkmaksumust korrigeeritakse kõikide esinenud kulude või tasudega, mis amortiseeritakse muudetud finantsvara järelejäänud tähtaja jooksul.

Mahakandmine

5.4.4 Üksus vähendab otseselt finantsvara bilansilist brutojääkmaksumust, kui üksusel ei ole mõistlikku ootust, et finantsvara maksumus saab täielikult või osaliselt kaetud. Mahakandmine tähendab kajastamise lõpetamise sündmust (vt paragrahvi B3.2.16 punkt r).

Viiteintressimäära reformist tulenevad muudatused lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise aluses

5.4.5 Üksus rakendab paragrahve 5.4.6–5.4.9 finantsvara või -kohustise suhtes siis ja ainult siis, kui selle finantsvara või -kohustise lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise alus viiteintressimäära reformi tulemusena muutub. Selles kontekstis tähendab mõiste „viiteintressimäära reform“ kogu turgu hõlmavat viiteintressimäära reformi, nagu on kirjeldatud paragrahvis 6.8.2.

5.4.6 Finantsvara või -kohustise lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise alus võib muutuda:

- a) seoses finantsinstrumendi esmasel kajastamisel kindlaks määratud lepingutingimuste muutmisega (näiteks muudetakse lepingutingimusi, et asendada viiteintressimäär alternatiivse viitemääraga);

- b) sellisel viisil, mida ei võetud arvesse ega käsitletud lepingutingimustes finantsinstrumendi esmasel kajastamisel, ilma lepingutingimusi muutmata (näiteks muudetakse viiteintressimäära arvutamise meetodit ilma lepingutingimusi muutmata) ja/või
- c) olemasoleva lepingutingimuse aktiveerimise tõttu (näiteks kohaldatakse olemasolevat varuklauslit).

5.4.7 Praktilise abinõuna rakendab üksus paragrahvi B5.4.5, et arvestada finantsvara või -kohustise lepinguliste rahavoogude kindlaksmääramise aluse muudatust, mis on nõutav viiteintressimäära reformi tõttu. Seda praktilist abinõud rakendatakse ainult selliste muudatuste suhtes ja ainult selles ulatuses, mis on nõutav viiteintressimäära reformi tõttu (vt ka paragrahv 5.4.9). Lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise alust on vaja viiteintressimäära reformi tõttu muuta üksnes siis ja ainult siis, kui täidetud on mõlemad järgmised tingimused:

- a) muudatus on vajalik viiteintressimäära reformi otsesel tagajärjel ja
- b) uus lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise alus on majanduslikult samaväärne eelmise alusega (st muudatusele vahetult eelnenud alus).

5.4.8 Näited muudatustest, millest tulenevalt on põhjendatud kehtestada uus lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise alus, mis on majanduslikult samaväärne eelmise alusega (st muudatusele vahetult eelnenud alus), on järgmised:

- a) finantsvara või -kohustise lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramiseks kasutatava olemasoleva viiteintressimäära asendamine alternatiivse viitemääraga (või sellise viiteintressimäära reformi rakendamine, muutes viiteintressimäära arvutamiseks kasutatavat meetodit), lisades fikseeritud marginaali, mida on vaja olemasoleva viiteintressimäära ja alternatiivse viitemäära vahelise baaserinevuse kompenseerimiseks;
- b) korrigeerimisperioodi, korrigeerimiskuupäevade või kupongimaksete kuupäevade vaheliste päevade arvu muutmine, et rakendada viiteintressimäära reformi; ja
- c) varusätte lisamine finantsvara või -kohustise lepingutingimustele, et võimaldada rakendada punktides a ja b kirjeldatud muudatusi.

5.4.9 Kui finantsvaras või -kohustises tehakse lisaks lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise aluse muudatustele, mis tulenevad viiteintressimäära reformist, ka muid muudatusi, rakendab üksus kõigepealt paragrahvis 5.4.7 sätestatud praktilise abinõu viiteintressimäära reformi tõttu nõutavate muudatuste suhtes. Seejärel rakendab üksus käesoleva standardi kohaselt kohaldatavad nõuded mis tahes täiendavate muudatuste suhtes, mille suhtes praktilist abinõud ei rakendata. Kui täiendav muudatus ei too kaasa finantsvara või -kohustise kajastamise lõpetamist, rakendab üksus selle täiendava muudatuse arvestamiseks paragrahvi 5.4.3 või paragrahvi B5.4.6, nagu on asjakohane. Kui täiendav muudatus toob kaasa finantsvara või -kohustise kajastamise lõpetamise, kohaldab üksus kajastamise lõpetamise nõudeid.

5.5 VÄÄRTUSE LANGUS

Eeldatava krediidikahju kajastamine

Üldine lähenemiskiis

5.5.1 Üksus kajastab eeldatava krediidikahju allahindlust paragrahvi 4.1.2 või 4.1.2A kohaselt mõõdetava finantsvara, rendinõude, lepingulise vara või siduva laenuandmiskohustuse ja väärtuse languse nõuete rakendusalasasse kuuluva finantsgarantiilepingu suhtes kooskõlas paragrahvi 2.1 punktiga g, paragrahvi 4.2.1 punktiga c või d.

- 5.5.2 Üksus rakendab väärtuse languse nõudeid selliste finantsvarade kahju allahindluse kajastamise ja mõõtmise suhtes, mida mõõdetakse õiglaselt väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahvi 4.1.2A. Kahju allahindlus kajastatakse siiski muus koondkasumis ja see ei vähenda finantsvara bilansilist jääkmaksumust finantsseisundi aruandes.
- 5.5.3 Võttes arvesse paragrahve 5.5.13–5.5.16, mõõdab üksus igal aruandekuupäeval finantsinstrumendi kahju allahindlust summas, mis võrdub *kehtivusaja jooksul eeldatava krediidikahju* summaga, juhul kui vastava finantsinstrumendi krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud.
- 5.5.4 Väärtuse languse nõuete eesmärk on kajastada kehtivusaja jooksul eeldatavat krediidikahju kõigi finantsinstrumentide suhtes, mille – individuaalselt või kollektiivselt hinnatud – krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud, võttes arvesse kogu mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, kaasa arvatud tulevikku vaatavat informatsiooni.
- 5.5.5 Paragrahvide 5.5.13–5.5.16 rakendamisel, kui finantsinstrumendi krediidirisk ei ole aruandekuupäeval esmase kajastamisega võrreldes oluliselt suurenenud, mõõdab üksus selle finantsinstrumendi kahju allahindlust 12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju summas.
- 5.5.6 Siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute korral loetakse seoses väärtuse languse nõuete rakendamisega esmase kajastamise kuupäevaks kuupäeva, millal üksusest saab tühistamatu kohustuse osapool.
- 5.5.7 Kui üksus mõõtis finantsinstrumendi kahju allahindlust eelmisel aruandeperioodil kehtivusaja jooksul eeldatava krediidikahju summas, kuid teeb käesoleval aruandekuupäeval kindlaks, et paragrahvi 5.5.3 tingimus ei ole enam täidetud, mõõdab üksus kahju allahindlust summas, mis võrdub 12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju summaga käesoleval aruandekuupäeval.
- 5.5.8 Üksus kajastab kasumiaruandes väärtuse langusest tingitud kasumi või kahjumina eeldatava krediidikahju (või tühistamise) summat, mis on vajalik kahju allahindluse korrigeerimiseks aruandekuupäeval summani, mis kuulub kajastamisele käesoleva standardi kohaselt.
- Krediidiriski olulise suurenemise kindlakstegemine*
- 5.5.9 Üksus hindab igal aruandekuupäeval, kas finantsinstrumendi krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Hindamisel kasutab üksus finantsinstrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul esineva kohustuste täitmata jätmise riski muutust, mitte eeldatava krediidikahju summa muutust. Nimetatud hinnangu andmiseks võrdleb üksus finantsinstrumendiga seotud kohustuste täitmata jätmise riski aruandekuupäeval finantsinstrumendiga seotud kohustuste täitmata jätmise riskiga esmase kajastamise kuupäeval ning võtab arvesse ebamõistlike kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis viitab krediidiriski olulisele suurenemisele pärast esmast kajastamist.
- 5.5.10 Üksus võib eeldada, et finantsinstrumendiga seotud krediidirisk ei ole pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud, kui aruandekuupäeva seisuga kindlaks tehtud finantsinstrumendi krediidirisk on madal (vt paragrahvid B5.5.22–B5.5.24).

- 5.5.11 Kui ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta on võimalik saada mõistlikku ja põhjendatud tulevikku vaatavat teavet, ei või üksus tugineda ainult teabele tähtpäevaks tasumata nõuete kohta, kui ta uurib, kas krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Kui aga ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta ei ole võimalik saada tähtpäevaks tasumata jätmise andmetest rohkem tulevikku vaatavat (individuaalset või kollektiivset) teavet, võib üksus siiski kasutada tähtpäevaks tasumata jätmise andmeid, et teha kindlaks, kas krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Olenemata sellest, kuidas üksus krediidiriski olulist suurenemist hindab, kehtib vaidlustatav eeldus, et krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud juhul, kui lepingulised maksed on tasumata rohkem kui 30 päeva pärast maksetähtpäeva. Üksus võib selle eelduse vaidlustada, kui üksusel on ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis näitab, et krediidirisk ei ole pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud, kuigi lepingulised maksed on tasumata rohkem kui 30 päeva pärast maksetähtpäeva. Vaidlustatav eeldus ei kehti juhul, kui üksus teeb krediidiriski olulise suurenemise kindlaks enne maksetähtpäeva ületamist rohkem kui 30 päeva võrra.

Muudetud finantsvara

- 5.5.12 Kui finantsvara lepingupõhised rahavood on uuesti läbi räägitud või neid on muudetud ja finantsvara kajastamist ei lõpetatud, hindab üksus kooskõlas paragrahviga 5.5.3, kas finantsinstrumendi krediidirisk on oluliselt suurenenud, ja võrdleb:

- a) kohustuste rikkumise riski aruandekuupäeval (muudetud lepingutingimuste põhjal) ja
- b) kohustuste rikkumise riski esmase kajastamise seisuga (algsete muutmata lepingutingimuste põhjal).

Krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara

- 5.5.13 **Vaatamata paragrahvidele 5.5.3 ja 5.5.5 kajastab üksus aruandekuupäeval ainult kehtivusajal eeldatava krediidikahju kumulatiivseid muutusi alates esmasest kajastamisest krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara kahju allahindlusena.**

- 5.5.14 Üksus kajastab igal aruandekuupäeval kasumiaruandes väärtuse langusest tuleneva kasumi või kahjumina summat, mille võrra kehtivusajal eeldatav krediidikahju on muutunud. Üksus kajastab kehtivusajal eeldatava krediidikahju soodsaid muutusi väärtuse langusest tuleneva kasumina, isegi kui kehtivusajal eeldatav krediidikahju on väiksem kui esmase kajastamise ajal eeldatud rahavoogude hulka arvestatud eeldatava krediidikahju summa.

Lihtsustatud meetod, mida rakendatakse nõuetele ostjate vastu, lepingulisele varale ja rendinõuetele

- 5.5.15 **Vaatamata paragrahvidele 5.5.3 ja 5.5.5 mõõdab üksus kahju allahindlust alati summas, mis võrdub järgmiste objektide kehtivusaja eeldatava krediidikahjuga:**

- a) nõuded ostjate vastu või lepingulised varad, mis tulenevad IFRS 15 rakendusallasse kuuluvatest tehingutest ja:

- i) millel puudub oluline rahastamiskomponent, vastavalt IFRS 15-le (või kui üksus rakendab praktilist abinõud vastavalt IFRS 15 paragrahvile 63) või

- ii) mis sisaldavad olulist rahastamiskomponenti vastavalt IFRS 15-le, kui üksus valib arvestusmeetodiks võimaluse mõõta kahju allahindlust kehtivusajal eeldatava krediidikahju summas. Kõnealust arvestusmeetodit rakendatakse kõigile sellistele nõuetele ostjate vastu või lepingulistele varadele, kuid seda võidakse rakendada nõuetele ostjate vastu ja lepingulistele varadele eraldi;

- b) **rendinõuded, mis tulenevad IFRS 16 rakenduslasse kuuluvatest tehingutest, kui üksus valib arvestusmeetodiks võimaluse mõõta kahju allahindlust kehtivusajal eeldatava krediidikahju summas. Kõnealust arvestusmeetodit rakendatakse kõigile rendinõuetele, kuid seda võidakse rakendada kapitalirendi ja kasutusrendi nõuetele eraldi.**

5.5.16 Üksus võib valida arvestusmeetodid, mida rakendatakse nõuetele ostjate vastu, rendinõuetele ja lepingulistele varadele, üksteisest sõltumatult.

Eeldatava krediidikahju mõõtmine

5.5.17 Üksus võtab finantsinstrumendi eeldatava krediidikahju mõõtmisel arvesse:

- a) **erapooletut ja tõenäosusega kaalutud summat, mis tehakse kindlaks võimalike erinevate tulemuste hindamisega;**

- b) **raha ajaväärtust ja**

- c) **aruandekuupäeval ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet minevikus toimunud sündmuste, praeguste tingimuste ja tulevaste majandustingimuste prognooside kohta.**

5.5.18 Eeldatava krediidikahju mõõtmisel ei pea üksus tingimata kindlaks tegema kõik võimalikud stsenaariumid. Siiski peab ta arvesse võtma krediidikahju tekkimise riski või tõenäosust, kajastades nii võimalust, et krediidikahju tekib, kui ka võimalust, et krediidikahju ei teki, isegi kui krediidikahju tekkimise võimalus on väga väike.

5.5.19 Eeldatava krediidikahju mõõtmisel arvesse võetav maksimaalne periood on lepingu maksimaalne kehtivusaeg (koos võimalike pikendamistega), mille jooksul üksus on avatud krediidiriskile, ja mitte sellest pikem periood, isegi kui pikem periood on kooskõlas äritegevuse praktikaga.

5.5.20 Mõned finantsinstrumendid sisaldavad siiski nii laenu kui ka kasutamata kohustuse komponenti ning üksuse lepingust tulenev õigus nõuda tagasimaksmist ja tühistada kasutamata kohustus ei piira üksuse avatust krediidikahjule lepingukohasel etteteatamisperioodil. Selliste ja ainult nende finantsinstrumentide puhul mõõdab üksus eeldatavat krediidikahju perioodi suhtes, mille jooksul üksus on krediidiriskile avatud ja eeldatavat krediidikahju ei leevendataks krediidiriski juhtimise abinõudega, isegi kui see periood on lepingu maksimaalsest kehtivusajast pikem.

5.6 FINANTSVARA ÜMBERLIIGITAMINE

5.6.1 **Kui üksus liigitab finantsvara ümber kooskõlas paragrahviga 4.4.1, rakendab ta ümberliigitamist edasiulatuvalt alates ümberliigitamise kuupäevast. Üksus ei korrigeeri varem kajastatud kasumit, kahjumit (sealhulgas väärtuse langusest tulenevat kasumit või kahjumit) ega intressi. Ümberliigitamise nõuded on sätestatud paragrahvides 5.6.2–5.6.7.**

5.6.2 **Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriasse õiglaselt väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriasse, mõõdetakse vara õiglane väärtus ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Kasum või kahjum, mis tekib finantsvara varasema amortiseeritud soetusmaksumuse ja õiglaselt väärtuse vahe tõttu, kajastatakse kasumiaruandes.**

- 5.6.3 Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriast amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriasse, saab vara õiglasel väärtusest ümberliigitamise kuupäeval selle uus bilansiline brutojääkmaksumus (vt paragrahvi B5.6.2 juhiste saamiseks ümberliigitamise kuupäeva seisuga sisemise intressimäära ja kahju allahindluse kindlaksmääramise kohta).
- 5.6.4 Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast õiglasel väärtuses muutustega läbi muu koondkasumi mõõtmise kategooriasse, mõõdetakse vara õiglane väärtus ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Kasum või kahjum, mis tekib finantsvara varasema amortiseeritud soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse vahe tõttu, kajastatakse muus koondkasumis. Sisemist intressimäära ja eeldatava krediidikahju mõõtmise tulemusi ümberliigitamise tagajärjel ei korrigeerita (vt paragrahv B5.6.1).
- 5.6.5 Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglasel väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriast amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriasse, liigitatakse finantsvara ümber õiglasel väärtuses ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Siiski eemaldatakse omakapitalist varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum ning seda korrigeeritakse vastavalt finantsvara õiglasele väärtusele ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Selle tulemusena mõõdetakse finantsvara ümberliigitamise kuupäeval nii, nagu oleks seda alati mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses. Kõnealune korrigeerimine mõjutab muud koondkasumit, kuid ei mõjuta kasumiaruannet ega ole seega ümberliigitamiskanne (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*). Sisemist intressimäära ja eeldatava krediidikahju mõõtmise tulemusi ümberliigitamise tagajärjel ei korrigeerita (vt paragrahv B5.6.1).
- 5.6.6 Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriast õiglasel väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriasse, jätkatakse finantsvara mõõtmist õiglasel väärtuses (vt paragrahvi B5.6.2 juhiste saamiseks ümberliigitamise kuupäeva seisuga sisemise intressimäära ja kahju allahindluse kindlaksmääramise kohta).
- 5.6.7 Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglasel väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriast õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriasse, jätkatakse finantsvara mõõtmist õiglasel väärtuses. Eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum liigitatakse ümberliigitamise kuupäeval omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).
- 5.7 KASUMID JA KAHJUMID
- 5.7.1 Õiglasel väärtuses mõõdetud finantsvarast või -kohustisest saadud kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes, välja arvatud juhul, kui:
- see on riskimaandamissuhte osa (vt paragrahvid 6.5.8–6.5.14 ja kui see on asjakohane, IAS 39 paragrahvid 89–94 portfelli intressiriski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta);
 - see on investering omakapitaliinstrumenti ja üksus on otsustanud esitada sellelt investeringult saadud kasumi ja kahjumi muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5;
 - see on finantskohustis, mida määratletakse õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, ning üksus on kohustatud esitama kohustise krediidiriski muutuste mõju muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.7 või

- d) see on finantsvara, mida mõõdetakse õiglases väärtuses muus koondkasumis vastavalt paragrahvile 4.1.2A, ning üksus on kohustatud kajastama mõningaid õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.10.

5.7.1A *Dividende* kajastatakse kasumiaruandes ainult juhul, kui:

- a) üksusel on tekkinud õigus dividendimakse saamiseks;
- b) on tõenäoline, et üksus saab dividendist majanduslikku kasu; ja
- c) dividendide summat on võimalik usaldusväärsetl mõõta.

5.7.2 Amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantsvarast, mis ei ole riskimaandamissuhte osa (vt paragrahve 6.5.8–6.5.14 ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahve 89–94 portfelli intressiriski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) saadud kasum kajastatakse kasumiaruandes, kui finantsvara kajastamine lõpetatakse, see liigitatakse ümber kooskõlas paragrahviga 5.6.2 amortisatsiooniprotsessi jooksul või eesmärgiga kajastada väärtuse langusest tulenevat kasumit või kahjumit. Üksus rakendab paragrahve 5.6.2 ja 5.6.4, kui ta eemaldab ümberliigitamise käigus finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast. Amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantskohustisest, mis ei ole riskimaandamissuhte osa (vt paragrahve 6.5.8–6.5.14 ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahve 89–94 portfelli intressiriski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) saadud kasum kajastatakse kasumiaruandes, kui finantskohustise kajastamine lõpetatakse, ja amortisatsiooniprotsessi kaudu (Vt paragrahv B5.7.2 juhiste saamiseks vahetuskursikasumite ja -kahjumite kohta).

5.7.3 Kasum või kahjum finantsvarast või -kohustisest, mis on riskimaandamissuhte osa, kajastatakse vastavalt paragrahvidele 6.5.8–6.5.14 ja kui see on asjakohane, IAS 39 paragrahvidele 89–94 portfelli intressiriski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta.

5.7.4 Kui üksus kasutab finantsvara kajastamiseks arvelduspäevapõhist arvestust (vt paragrahvid 3.1.2, B3.1.3 ja B3.1.6), siis tehingupäeva ja arvelduspäeva vahel saada oleva vara õiglase väärtuse mis tahes muutust ei kajastata nende varade puhul, mida kajastatakse amortiseeritud soetusmaksumuses. Õiglases väärtuses mõõdetud varade puhul kajastatakse õiglase väärtuse muutust vastavalt paragrahvile 5.7.1 siiski kasumiaruandes või muus koondkasumis. Väärtuse languse nõuete rakendamisel loetakse tehingupäevaks esmase kajastamise kuupäeva.

Investeeringud omakapaliinstrumentidesse

5.7.5 Üksus võib esmasel kajastamisel teha tühistamatu valiku esitada muus koondkasumis sellise investeeringu õiglase väärtuse edaspidised muutused, mis tehti käesoleva standardi rakendusalasasse kuuluvasse omakapaliinstrumenti, mida ei hoita *kauplemiseesmärgil* ja mis ei ole ka omandaja tingimuslik tasu äriühenduses, milles suhtes rakendatakse IFRS 3. (Vt paragrahv B5.7.3 juhiste saamiseks vahetuskursikasumite ja -kahjumite kohta).

5.7.6 Kui üksus teeb paragrahvis 5.7.5 osutatud valiku, kajastab ta kõnealuselt investeeringult saadud dividende kasumiaruandes kooskõlas paragrahviga 5.7.1A.

Õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud kohustised

5.7.7 Üksus esitab paragrahvi 4.2.2 või paragrahvi 4.3.5 kohaselt õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud finantskohustisest saadud kasumi või kahjumi järgmiselt:

a) finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa, mis on seostatav selle kohustise krediidiriski muutustega, esitatakse muus koondkasumis (vt paragrahvid B5.7.13–B5.7.20) ja

b) kohustise õiglase väärtuse muutuse ülejäänud summa esitatakse kasumiaruandes,

välja arvatud juhul, kui kohustise krediidiriski muutuste mõju käsitlemine punktis a kirjeldatud viisil tekitab kasumiaruandes arvestuse mittevastavuse või suurendaks seda (sel juhul rakendatakse paragrahvi 5.7.8). Paragrahvides B5.7.5–B5.7.7 ja B5.7.10–B5.7.12 antakse juhiseid selle kohta, kuidas teha kindlaks, kas arvestuse mittevastavus tekiks või suureneks.

5.7.8 Kui paragrahvis 5.7.7 esitatud nõuete tagajärjel tekiks või suureneks kasumiaruandes arvestuse mittevastavus, esitab üksus kõik vastavast kohustisest saadud kasumid või kahjumid (kaasa arvatud kohustise krediidiriski muutuste mõju) kasumiaruandes.

5.7.9 Vaatamata paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 sätestatud nõuetele, esitab üksus kasumiaruandes kõik kasumid ja kahjumid, mis on saadud siduvatest laenuandmiskohustustest ja finantsgarantiilepingutest, mis on määratletud õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

Õiglasest väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud vara

5.7.10 Vastavalt paragrahvile 4.1.2A õiglasest väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvarast saadud kasum või kahjum, välja arvatud väärtuse langusest tulenev kahjum või kasum (vt osa 5.5) ja vahetuskursikasum või -kahjum (vt paragrahvid B5.7.2–B5.7.2A), kajastatakse muus koondkasumis kuni finantsvara kajastamise lõpetamise või vara ümberliigitamiseni. Finantsvara kajastamise lõpetamise korral liigitatakse varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum ümberliigitamiskandena ümber omakapitalist kasumiaruandesse (vt IAS 1). Kui ümberliigitamise käigus eemaldatakse finantsvara õiglasest väärtuses läbi muu koondkasumi mõõtmise kategooriast, arvestab üksus varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivset kasumit või kahjumit vastavalt paragrahvidele 5.6.5 ja 5.6.7. Sisemise intressimäära meetodil arvatud intress kajastatakse kasumiaruandes.

5.7.11 Kui finantsvara mõõdetakse õiglasest väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahviga 4.1.2A nii, nagu on kirjeldatud paragrahvis 5.7.10, on kasumiaruandes kajastatavad summad samad, mis oleks tulnud kasumiaruandes kajastada juhul, kui finantsvara oleks mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses.

6. PEATÜKK Riskimaandamisarvestus

6.1 RISKIMAANDAMISARVESTUSE EESMÄRK JA RAKENDUSALA

6.1.1 Riskimaandamisarvestuse eesmärk on kajastada finantsaruannetes üksuse selliste riskimaandamistegevuste mõju, milles kasumit või kahjumit (või muud koondkasumit, kui tegemist on investeringutega omakapitaliinstrumentidesse, mida üksus on otsustanud kajastada õiglasest väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5) mõjutada võivate konkreetsete riskidega kokkupuute maandamiseks kasutatakse finantsinstrumente. Sellise lähenemisviisiga tahetakse edasi anda riskimaandamisarvestuses käsitletavate riskimaandamisinstrumentide konteksti, et võimaldada aru saada nende eesmärgist ja mõjust.

6.1.2 Üksus võib otsustada määratleda riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti vahelise riskimaandamissuhte kooskõlas paragrahvidega 6.2.1–6.3.7 ja B6.2.1–B6.3.25. Kriteeriumidele vastavate riskimaandamissuhte korral arvestab üksus riskimaandamisinstrumendist ja riskimaandamisobjektist saadud kasumit või kahjumit kooskõlas paragrahvidega 6.5.1–6.5.14 ja B6.5.1–B6.5.28. Kui riskimaandamisobjekt on objektide rühm, järgib üksus paragrahvides 6.6.1–6.6.6 ja B6.6.1–B6.6.16 esitatud lisanõudeid.

6.1.3 Finantsvarade või -kohustiste portfelli intressiriskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riski maandamise puhul (ja ainult sellise maandamise puhul) võib üksus rakendada käesoleva standardi nõuete asemel IAS 39-s esitatud riskimaandamisarvestuse nõudeid. Sellisel juhul peab üksus rakendama ka portfelli intressiriski maandamise õiglase väärtuse riskimaandamisarvestuse erinõudeid ning määratlema riskimaandamisobjektina rahasummas väljendatud osa (vt IAS 39 paragrahvid 81A, 89A ja AG114–AG132).

6.2 RISKIMAANDAMISINSTRUMENDID

Kriteeriumidele vastavad instrumendid

6.2.1 Riskimaandamisinstrumendina võib määratleda õiglases väärtuses läbi kasumiaruande mõõdetud tuletsinstrumente, välja arvatud mõned väljastatud optsioonid (vt paragrahv B6.2.4).

6.2.2 Riskimaandamisinstrumendina võib määratleda õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud mittetuletsinstrumentid finantsvara või -kohustist, välja arvatud juhul, kui tegemist on õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud finantskohustisega, mille õiglase väärtuse muutuse summa, mis on seostatav selle kohustise krediidiriski muutustega, esitatakse muus koondkasumis kooskõlas paragrahvi 5.7.7. Valuutariski maandamiseks võib mittetuletsinstrumentid finantsvara või -kohustise valuutariski osa määratleda riskimaandamisinstrumendina tingimusel, et see ei ole investering omakapitaliinstrumenti, mille õiglase väärtuse muutusi üksus on otsustanud kajastada muus koondkasumis kooskõlas paragrahvi 5.7.5.

6.2.3 Riskimaandamisarvestuse eesmärgil võib riskimaandamisinstrumendina määratleda ainult lepinguid aruandva üksuse välise osapoolega (kes on väline kontserni või eraldiseisva üksuse suhtes, mille kohta aruanne esitatakse).

Riskimaandamisinstrumentide määratlemine

6.2.4 Kriteeriumidele vastav instrument tuleb tervikuna määratleda riskimaandamisinstrumendina. Ainukesed lubatud erandid on:

a) optsioonilepingu tegeliku väärtuse ja ajaväärtuse eraldamine ning ainult optsiooni tegeliku väärtuse muutuse määratlemine riskimaandamisinstrumendina ja ajaväärtuse muutuse mitteamestamine (vt paragrahvid 6.5.15 ja B6.5.29–B6.5.33);

b) forvardlepingu forvardelemendi ja hetkehinna elemendi eraldamine ning ainult forvardlepingu hetkehinna elemendi, aga mitte forvardelemendi väärtuse muutuse määratlemine riskimaandamisinstrumendina. Sarnaselt võib eraldada valuutabaasi hinnavahe, mis jäetakse välja finantsinstrumendi määratlusest riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahvid 6.5.16 ja B6.5.34–B6.5.39), ja

c) kogu riskimaandamisinstrumendi ühte osa, näiteks 50 protsenti nominaalsummast, võib määratleda riskimaandamisinstrumendina riskimaandamissuhtes. Kuid riskimaandamissuhte ei või määrata ühelegi osale õiglase väärtuse muutusest, mis tekib ainult riskimaandamisinstrumendi kehtivusaja ühe osa jooksul.

6.2.5 Üksus võib koos vaadelda ja ühiselt riskimaandamisinstrumendina määratleda järgmiste objektide mis tahes kombinatsioone (kaasa arvatud tingimustes, kus mõnest riskimaandamisinstrumendist tulenevad riskid tasakaalustavad muudest instrumentidest tulenevaid riske):

- a) tuletisinstrumendid või nende osa ja
- b) mittetuletisinstrumendid või nende osa.

6.2.6 Siiski ei vasta riskimaandamisinstrumendi kriteeriumidele tuletisinstrument, milles on ühendatud väljastatud optsoon ja ostetud optsoon (näiteks intressimäärakoridor), kui see on määratlemise kuupäeval sisuliselt väljastatud neto-optsoon (välja arvatud juhul, kui see vastab kriteeriumidele paragrahvi B6.2.4 kohaselt). Samuti võib kahte või enamat instrumenti (või nende osasid) ühiselt määratleda riskimaandamisinstrumendina ainult juhul, kui nad kombineeritult ei ole määratlemise kuupäeval sisuliselt väljastatud neto-optsoon (välja arvatud juhul, kui see vastab kriteeriumidele paragrahvi B6.2.4 kohaselt).

6.3 RISKIMAANDAMISOBJEKTID

Kriteeriumidele vastavad objektid

6.3.1 Riskimaandamisobjekt võib olla kas kajastatud vara või kohustus, kajastamata *siduv tulevikukohustus*, *prognoositav tehing* või netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse. Riskimaandamisobjekt võib olla:

- a) üksik objekt või
- b) objektide rühm (võttes arvesse paragrahve 6.6.1–6.6.6 ja B6.6.1–B6.6.16).

Riskimaandamisobjekt võib olla ka sellise objekti või objektide rühma osa (vt paragrahvid 6.3.7 ja B6.3.7–B6.3.25).

6.3.2 Riskimaandamisobjekt peab olema usaldusväärset mõõdetav.

6.3.3 Kui riskimaandamisobjekt on prognoositav tehing (või selle osa), peab see tehing olema äärmiselt tõenäoline.

6.3.4 Riskimaandamisobjektina võib määratleda summeeritud riskipositsiooni, mis on moodustunud paragrahvi 6.3.1 kohaselt riskimaandamiskriteeriumidele vastavast riskipositsioonist ja tuletisinstrumendist (vt paragrahvid B6.3.3–B6.3.4). See hõlmab summeeritud riskipositsiooni prognoositavat tehingut (st ilma siduva tulevikukohustusega tulevikus oodatav tehing, mis tekitab riskipositsiooni ja tuletisinstrumendi), kui see summeeritud riskipositsioon on äärmiselt tõenäoline ning vastab pärast tekkimist, kui see ei ole enam prognoos, riskimaandamisobjekti kriteeriumidele.

6.3.5 Riskimaandamisearestuse eesmärgil saab riskimaandamisobjektidena määratleda ainult neid varasid, kohustisi, siduvaid tulevikukohustusi või suure tõenäosusega prognoositavaid tehinguid, mille puhul on kaasatud aruandva üksuse väline osapool. Riskimaandamisarestust saab rakendada samasse kontserni kuuluvate üksuste vaheliste tehingute suhtes ainult nende üksuste individuaalsetes või konsolideerimata finantsaruannetes ja mitte kontserni konsolideeritud finantsaruannetes, välja arvatud investimisüksuse (nagu on määratletud IFRS 10-s) konsolideeritud finantsaruanded, mille puhul konsolideeritud finantsaruannetes ei elimineerita investimisüksuse ja tema tütarettevõtjate vahelisi õiglaselt väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavaid tehinguid.

- 6.3.6 Erandina paragrahvis 6.3.5 sätestatust võib konsolideeritud finantsaruandes riskimaandamisobjekti kriteeriumidele siiski vastata kontsernisese rahalise kirje välisvaluutarisk (näiteks kahe tütarettevõtja vaheline kreditoorne/debitoorne võlgnevus), kui sellega kaasneb avatus välisvaluuta vahetuskursi kasumite või kahjumite võimalusele, mis ei ole konsolideerimisel vastavalt IAS 21-le *Valuutakursside muutuste mõjud* täielikult kõrvaldatud. Vastavalt IAS 21-le ei ole välisvaluuta vahetuskursside kasumid ja kahjumid kontsernisestelt rahalistelt kirjetelt konsolideerimisel täielikult kõrvaldatud, kui kontsernisese rahaline kirje on tekkinud tehingust kahe kontserni kuuluva üksuse vahel, kes kasutavad eri valuutasid. Lisaks võib suure tõenäosusega kontsernisese tehingu välisvaluutarisk olla esitatud konsolideeritud raamatupidamisaruandes riskimaandamisobjektina tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapooliks oleva üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

Riskimaandamisobjektide määratlemine

- 6.3.7 Üksus võib määratleda riskimaandamissuhtes riskimaandamisobjektina mõne objekti tervikuna või objekti osa. Objekt tervikuna hõlmab kõiki muutusi objekti rahavoogudes või õiglasel väärtuses. Osa hõlmab vähemat kui objekti õiglasel väärtuse või rahavoogude muutused tervikuna. Sellisel juhul võib üksus määratleda riskimaandamisobjektina ainult järgmist liiki osi (ja nende kombinatsioone):

- a) ainult objekti rahavoogude või õiglasel väärtuse muutused, mis on seostatavad konkreetse riski või riskidega (riskikomponent), tingimusel et konkreetsetes turustruktuuris korraldatud hindamisega on võimalik riskikomponenti eristada ja usaldusväärset mõõta (vt paragrahvid (B6.3.8–B6.3.15). Riskikomponendid hõlmavad ainult neid rahavoogude või õiglasel väärtuse muutusi, mis on kõrgemad või madalamad teatud hinnast või muust muutujast (ühepoolne risk);
- b) üks või mitu valitud lepingujärgset rahavoogu;
- c) nominaalsumma osad, st objekti summa kindlaksmääratud osa (vt paragrahvid B6.3.16–B6.3.20).

6.4 RISKIMAANDAMISARVESTUSE KASUTAMISE KRITERIUMID

6.4.1 Riskimaandamissuhe vastab riskimaandamisarvestuse kasutamise kriteeriumidele ainult juhul, kui kõik järgmised kriteeriumid on täidetud:

- a) **riskimaandamissuhe koosneb ainult kriteeriumidele vastavatest riskimaandamisinstrumentidest ja kriteeriumidele vastavatest riskimaandamisobjektidest;**
- b) riskimaandamissuhte alustamisel toimub riskimaandamissuhte ja üksuse riskihalduse eesmärgi ja riskimaandamisstrateegia formaalne määratlemine ja dokumenteerimine. Dokumenteerimisel määratakse kindlaks riskimaandamisinstrument, riskimaandamisobjekt, maandatava riski olemus ja see, kuidas üksus hindab, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele (kaasa arvatud riskimaandamise ebaefektiivsuse allikate analüüs ja *maandamise suhtarvu* kindlakstegemise meetod);
- c) **riskimaandamissuhe vastab kõikidele järgmistele riskimaandamise efektiivsuse nõuetele:**
 - i) **riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel on majanduslik suhe (vt paragrahvid B6.4.4–B6.4.6);**
 - ii) **krediidiriski mõju ei ole kõnealusest majanduslikust suhtest tulenevate väärtuse muutuste jaoks domineeriva tähendusega (vt paragrahvid B6.4.7–B6.4.8) ja**

- iii) riskimaandamissuhte maandamise suhtarv langeb kokku arvuga, mis tuleneb üksuse tegelikult maandatud riskimaandamisobjektide arvust ja riskimaandamisinstrumentide arvust, mida üksus tegelikult kasutab sellise arvu riskimaandamisobjektide riski maandamiseks. Osutatud määratlus ei tohi siiski peegeldada riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga (vt paragrahvid B6.4.9–B6.4.11).

6.5 KRITEERIUMIDELE VASTAVATE RISKIMAANDAMISSUHETE ARVESTUS

6.5.1 Üksus rakendab riskimaandamisarvestust riskimaandamissuhetele, mis vastavad paragrahvis 6.4.1 esitatud kriteeriumidele (mille hulka kuulub üksuse otsus riskimaandamissuhte määratleda).

6.5.2 On kolme liiki riskimaandamissuhteid:

- a) õiglase väärtuse riski maandamine: kajastatud vara või kohustise või kajastamata siduva tulevikukohustuse, või sellise teatud riskiga seotud vara, kohustise või siduva tulevikukohustuse kindlaksmääratud osa, mis on omistatav konkreetsele riskile ja võib mõjutada kasumit või kahjumit, õiglase väärtuse muutustele avatud positsioonide riski maandamiseks;
- b) rahavoogude riski maandamine: selliste rahavoogude kõikumiste riskile avatud positsioonide maandamine, mis tulenevad kogu kajastatud vara või kohustisega või nende osaga seotud teatud riskist (näiteks muutuva intressimääraga laenu kas kõik või mõned tulevased intressimaksud) või kõrge tõenäosusega prognoositavast tehingust ja võivad mõjutada kasumit või kahjumit;
- c) IAS 21-s määratletud välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine.

6.5.3 Kui riskimaandamisobjekt on omakapaliinstrument, mille muutusi üksus on otsustanud kajastada õiglasel väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahvi 5.7.5, peab paragrahvi 6.5.2 punktis a osutatud maandatud riskipositsioon olema selline, mis võib mõjutada muud koondkasumit. Sellisel ja ainult sellisel juhul esitatakse kajastatud riskimaandamise ebaefektiivsus muus koondkasumis.

6.5.4 Siduva tulevikukohustuse valuutariski riskimaandamist võib kajastada kas õiglase väärtuse riski maandavana või rahavoogude riski maandavana.

6.5.5 Kui riskimaandamissuhte ei vasta enam maandamise suhtarvuga seotud riskimaandamise efektiivsuse nõudele (vt paragrahvi 6.4.1 punkti c alapunkt iii), kuid vastava määratletud riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärk jääb samaks, korrigeerib üksus riskimaandamissuhte maandamise suhtarvu nii, et see vastaks uuesti kriteeriumidele (käesolevas standardis nimetatakse seda „tasakaalustamiseks“, vt paragrahve B6.5.7–B6.5.21).

6.5.6 Üksus lõpetab riskimaandamisarvestuse edasiulatavalt ainult juhul, kui riskimaandamissuhte (või riskimaandamissuhte osa) ei vasta enam kriteeriumidele (pärast võimaliku riskimaandamissuhte tasakaalustamise arvessevõtmist). See hõlmab olukordi, kus riskimaandamisinstrument aegub või müüakse, lõpetatakse või täidetakse. Selles kontekstis ei ole riskimaandamisinstrumendi väljavahetamine või asendamine teise riskimaandamisinstrumendi vastu instrumendi aegumine ega lõpetamine, kui selline väljavahetamine või asendamine on üksuse dokumenteeritud riskimaandamiseesmärgi osa ja sellega kooskõlas. Lisaks puudub selles kontekstis riskimaandamisinstrumendi aegumine või lõpetamine, kui:

- a) kehtivate õigusnormide või õigusnormide kehtestamise tulemusena lepivad riskimaandamisinstrumendi pooled kokku, et tehingu algse vastaspoole asendab üks või mitu kliirivat vastaspoolt, eesmärgiga saada iga poole uueks vastaspooleks. Kõnealus kontekstis on kliiriv vastaspool keskne vastaspool (mõnikord nimetatud kui „kliiringukoda“ või „kliiringuasutus“) või üksus või üksused, näiteks kliiringukoja kliiriv liige või kliiringukoja kliiriva liikme klient, kes tegutseb vastaspoolena, et keskne vastaspool saaks kliirimist ellu viia. Kui aga riskimaandamisinstrumendi osapooled asendavad oma algsed vastaspooled teiste vastaspooltega, on käesolevas punktis esitatud nõue täidetud üksnes juhul, kui iga kõnealune osapool viib kliirimise ellu sama keskse vastaspoolega;
- b) **muud võimalikud riskimaandamisinstrumendi muudatused piirduvad nendega, mis on vajalikud vastaspoole selliseks asendamiseks. Sellised muudatused piirduvad nendega, mis vastavad tingimustele, mida eeldatakse juhul, kui riskimaandamisinstrument oleks algselt kliiritud kliiriva vastaspoolega. Need muudatused hõlmavad muudatusi tagatisnõuetes, nõuete ja võlgade saldode tasarovestamise õigustes ning võetavates tasudes;**

Riskimaandamisarvestuse lõpetamine võib mõjutada riskimaandamissuhet tervikuna või ainult osaliselt (sellisel juhul jätkatakse riskimaandamisarvestust riskimaandamissuhete ülejäänud osa suhtes).

6.5.7 Üksus rakendab:

- a) paragrahvi 6.5.10 juhul, kui ta lõpetab riskimaandamisarvestuse õiglase väärtuse riski maandamise suhtes, mille riskimaandamisobjekt on amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantsinstrument (või selle osa); ja
- b) paragrahvi 6.5.12 juhul, kui ta lõpetab riskimaandamisarvestuse rahavoogude riski maandamise suhtes.

Õiglase väärtuse riski maandamine

6.5.8 Kuni õiglase väärtuse riski maandamine vastab paragrahvis 6.4.1 sätestatud kriteeriumidele, arvestatakse riskimaandamissuhet järgmiselt:

- a) riskimaandamisinstrumendi kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes (või muus koondkasumis, kui riskimaandamisinstrumendiga maandatakse sellise omakapitaliinstrumendi riski, mille puhul üksus on otsustanud kajastada õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5);
- b) riskimaandamisobjekti kasumi või kahjumiga, mis tuleneb maandatavast riskist, korrigeeritakse riskimaandamisobjekti bilansilist jääkmaksumust (kui see on kohaldatav) ja seda kajastatakse kasumiaruandes. Kui riskimaandamisobjekt on finantsvara (või selle osa), mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahviga 4.1.2A, kajastatakse riskimaandamisobjekti maandatavast riskist tulenev kasum või kahjum kasumiaruandes. Kui aga riskimaandamisobjekt on omakapitaliinstrument, mille muutusi üksus on otsustanud kajastada õiglases väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5, jätkatakse kõnealuste summade kajastamist muus koondkasumis. Kui riskimaandamisobjekt on kajastamata siduv tulevikukohustus (või selle osa), kajastatakse riskimaandamisobjekti kumulatiivne õiglase väärtuse muutus pärast selle määramist varana või kohustisena koos vastava kasumi või kahjumi kajastamisega kasumiaruandes.

6.5.9 Kui õiglase väärtuse riski maandamise riskimaandamisobjekt on siduv tulevikukohustus (või selle osa) omandada vara või võtta kohustis korrigeeritakse üksuse siduva tulevikukohustuse täitmisest tekkiva vara või kohustise esialgset bilansilist jääkmaksumust nii, et see sisaldaks finantsseisundi aruandes kajastatud riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse kumulatiivset muutust.

- 6.5.10 Kõik paragrahvi 6.5.8 punktist b tulenevad korrektsioonid amortiseeritakse kasumiaruandes, kui riskimaandamisobjekt on finantsinstrument (või selle osa), mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses. Amortiseerimist võib alustada kohe pärast korrigeerimist ja mitte hiljem, kui lõpetatakse riskimaandamisobjekti korrigeerimine riskimaandamisest tuleneva kasumi ja kahjumi suhtes. Amortiseerimine põhineb ümberarvestatud sisemisel intressimääral amortiseerimise alguse kuupäeva seisuga. Kui finantsvara (või selle osa) on riskimaandamisobjekt, mida mõõdetakse õiglasel väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahvi 4.1.2A, rakendatakse amortiseerimist samal viisil, kuid bilansilise jääkmaksumuse korrigeerimise asemel tehakse seda summani, mis vastab varem kooskõlas paragrahvi 6.5.8 punktiga b kajastatud kumulatiivsele kasumile või kahjumile.

Rahavoo riskimaandus

- 6.5.11 Kuni rahavoogude riski maandamine vastab paragrahvis 6.4.1 esitatud kriteeriumidele, arvestatakse riskimaandamissuhet järgmiselt:
- a) riskimaandamisobjektiga seotud omakapitali eraldi komponenti (rahavoo riskimaandamisreserv) korrigeeritakse ühega järgmistest summadest olenevalt sellest, kumb on väiksem (absoluutsumades):
 - i) kumulatiivne kasum või kahjum riskimaandamisinstrumendilt alates selle jõustumisest ja
 - ii) kumulatiivne muutus riskimaandamisobjekti õiglasel väärtuses (nüüdisväärtuses) alates riskimaandamise alustamisest (eeldatavate maandatud riskiga tulevaste rahavoogude kumulatiivse muutuse nüüdisväärtus);
 - b) seda osa riskimaandamisinstrumendist saadavast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandamisinstrumendina (osa, mida tasakaalustab punkti a kohaselt arvutatud rahavoo riskimaandamisreservi muutus), kajastatakse muus koondkasumis;
 - c) riskimaandamisinstrumendist saadav ülejäänud kasum või kahjum (või kasum või kahjum, mis on vajalik punkti a kohaselt arvutatud rahavoo riskimaandamisreservi muutuse tasakaalustamiseks) on riskimaandamise ebaefektiivsus, mis kajastatakse kasumiaruandes;
 - d) kooskõlas punktiga a rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summat arvestatakse järgmiselt:
 - i) kui maandatud riskiga prognoositav tehing tingib edaspidi mittefinantsvara või -kohustise kajastamise või kui mittefinantsvara või -kohustise maandatud riskiga prognoositav tehing muutub siduvaks tulevikukohustuseks, millele rakendatakse õiglase väärtuse riskimaandamisarvestust, eemaldab üksus vastava summa rahavoo riskimaandamisreservist ja lisab selle otse vara või kohustise soetusmaksumusele või muule bilansilisele jääkmaksumusele. See ei ole ümberliigitamiskanne (vt IAS 1) ega mõjuta seega muud koondkasumit;
 - ii) alapunktis i käsitlemata rahavoo riskimaandamiste puhul liigitatakse kõnealune summa ümber rahavoo riskimaandamisreservist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1) samal perioodil või perioodidel, mille jooksul maandatud riskiga eeldatavad tulevased rahavood kasumit või kahjumit mõjutavad (näiteks intressitulu või intressikulu kajastamise perioodidel või prognoositava müügi toimumise korral);

iii) kui aga kõnealune summa on kahjumis ja üksus eeldab, et kahjumit ei õnnestu täies ulatuses või osaliselt katta ühes või mitmes tulevases perioodis, liigitab ta eeldatavasti katmata jääva summa viivitamatult ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).

6.5.12 Kui üksus lõpetab rahavoolu riski maandamise riskimaandamisarvestuse (vt paragrahv 6.5.6 ja paragrahvi 6.5.7 punkt b), arvestab ta rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summat kooskõlas paragrahvi 6.5.11 punktiga a järgmiselt:

- a) kui endiselt eeldatakse maandatud riskiga tulevaste rahavoogude tekkimist, jääb kõnealune summa rahavoo riskimaandamisreservi kuni tulevaste rahavoogude tekkimiseni või paragrahvi 6.5.11 punkti d alapunkti iii rakendamiseni. Tulevaste rahavoogude tekkimise korral rakendatakse paragrahvi 6.5.11 punkti d;
- b) kui enam ei eeldata maandatud riskiga tulevaste rahavoogude tekkimist, liigitatakse kõnealune summa viivitamatult ümber rahavoo riskimaandamisreservist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1). Maandatud riskiga tulevase rahavoo tekkimist võib eeldada ka siis, kui selle tekkimise tõenäosus ei ole enam väga suur.

Netoinvesteeringu riskimaandamine välismaises äriüksuses

6.5.13 Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamist, sealhulgas netoinvesteeringu osana kajastatava rahalise vara riskimaandamist (vt IAS 21) kajastatakse sarnaselt rahavoogude riskimaandamisega:

- a) seda osa riskimaandamisinstrumendist saadavast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahv 6.5.11), kajastatakse muus koondkasumis ja
- b) ebaefektiivset osa kajastatakse kasumiaruandes.

6.5.14 Riskimaandamisinstrumendist tulenev kumulatiivne kasum või kahjum, mis on seotud välisvaluuta ümberarvestusreservi kogunenud riskimaandamisinstrumendi efektiivse osaga, liigitatakse ümber omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1) kooskõlas IAS 21 paragrahvidega 48–49, mis käsitlevad välismaise äriüksuse võõrandamist või osalist võõrandamist.

Opsioonide ajaväärtuse arvestus

6.5.15 Kui üksus eraldab opsioonilepingu tegeliku väärtuse ja ajaväärtuse ning määratleb riskimaandamisinstrumendina ainult opsiooni tegeliku väärtuse muutuse (vt paragrahvi 6.2.4 punkt a), arvestab ta opsiooni ajaväärtust järgmiselt (vt paragrahvid B6.5.29–B6.5.33):

- a) üksus eristab opsioonide ajaväärtust opsiooniga maandatud riskimaandamisobjekti liigi järgi (vt paragrahv B6.5.29):
 - i) tehinguga seotud riskimaandamisobjekt või
 - ii) ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekt;
- b) riskimaandamisobjektiga seotud tehingut maandava opsiooni ajaväärtuse õiglase väärtuse muutus kajastatakse muus koondkasumis ulatuses, mis on seotud riskimaandamisobjektiga ja akumuldeeritakse omakapitali eraldi komponendis. Omakapitali eraldi komponendis akumuldeeritud opsiooni ajaväärtusest tulenev õiglase väärtuse kumulatiivset muutust („summa“) arvestatakse järgmiselt:

- i) kui riskimaandamisobjekti tulemuseks on edaspidi mittefinantsvara või -kohustise kajastamine või siduv tulevikukohustus mittefinantsvara omandamiseks või -kohustise võtmiseks, mille suhtes rakendatakse õiglase väärtuse riskimaandamisarvestust, eemaldab üksus summa omakapitali eraldi komponendist ja lisab selle otse vara või kohustise soetusmaksumusele või muule bilansilisele jääkmaksumusele. See ei ole ümberliigitamiskanne (vt IAS 1) ja ei mõjuta seega muud koondkasumit;
 - ii) alapunktis i käsitlemata riskimaandamissuhete puhul liigitatakse summa ümber omakapitali eraldi komponendist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1) samal perioodil või perioodidel, mille jooksul maandatud riskiga eeldatavad tulevased rahavood kasumit või kahjumit mõjutavad (näiteks prognoositava müügi toimumise korral);
 - iii) kui aga eeldatakse, et kõnealust summat ei õnnestu täies ulatuses või osaliselt katta ühes või mitmes tulevases perioodis, liigitatakse eeldatavasti katmata jääv summa viivitamatult ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1);
- c) riskimaandamisobjektiga seotud ajavahemikku maandava optsiooni ajaväärtuse õiglase väärtuse muutus kajastatakse muus koondkasumis ulatuses, mis on seotud riskimaandamisobjektiga ja akumuleeritakse omakapitali eraldi komponendis. Optsiooni riskimaandamisinstrumendina määramise kuupäeva riskimaandamisobjektiga seotud ajaväärtus amortiseeritakse süstemaatiliselt ja ratsionaalselt perioodil, mille jooksul optsiooni tegeliku väärtusega seotud riskimaandamise korrigeerimine võib mõjutada kasumit või kahjumit (või muud koondkasumit, kui riskimaandamisobjekt on omakapitaliinstrument, mille õiglase väärtuse muutusi on üksus otsustanud esitada muus koondkasumis kooskõlas paragrahvi 5.7.5). Seetõttu liigitatakse igal aruandeperioodil amortisatsiooni summa ümber omakapitali eraldi komponendist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1). Kui aga riskimaandamisinstrumendina kasutatava optsiooni tegeliku väärtuse muutust hõlmava riskimaandamissuhte riskimaandamisarvestus lõpetatakse, liigitatakse omakapitali eraldi komponenti akumuleeritud netosumma (koos kumulatiivse amortisatsiooniga) viivitamatult kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).

Forvardlepingute forvardelemendi ja finantsinstrumentide välisvaluutabaasi hinnavahe arvestus

- 6.5.16 Kui üksus eraldab forvardlepingu forvardelemendi ja hetkehinna elemendi ning määratleb riskimaandamisinstrumendina ainult forvardlepingu hetkehinna elemendi väärtuse muutuse või kui üksus eraldab finantsinstrumendist valuutabaasi hinnavahe ja jätab selle välja kõnealuse finantsinstrumendi kui riskimaandamisinstrumendi määratlusest (vt paragrahvi 6.2.4 punkt b), võib üksus rakendada forvardlepingu forvardelemendile või valuutabaasi hinnavahele paragrahvi 6.5.15 samal viisil, nagu seda rakendatakse optsiooni ajaväärtusele. Sellisel juhul kasutab üksus paragrahvides B6.5.34–B6.5.39 sätestatud rakendusjuhiseid.

6.6 OBJEKTIDE RÜHMA RISKIMAANDAMINE

Objektide rühma vastavus riskimaandamisobjekti kriteeriumidele

- 6.6.1 **Objektide rühm (kaasa arvatud netopositsiooni moodustav objektide rühm; vt paragrahvid B6.6.1–B6.6.8) on kriteeriumidele vastav riskimaandamisobjekt ainult juhul, kui:**

- a) see koosneb objektidest (sh objektide osadest), millest igäüks eraldi on kriteeriumidele vastav riskimaandamisobjekt;

- b) rühma kuuluvaid objekte juhitakse riskijuhtimise eesmärgil rühmana koos ja
- c) rahavoo riskimaandamisega objektide rühmas, mille rahavoogude varieeruvus ei ole eelduste kohaselt ligikaudu proportsionaalne rühma rahavoogude üldise varieeruvusega, nii et tekiks üksteist tasakaalustavad riskipositsioonid:
- i) see on valuutariski maandamiseks kasutatav objekt ja
- ii) netopositsiooni määratluses täpsustatakse aruandeperiood, mille jooksul prognoositavad tehingud eeldatavasti kasumit või kahjumit mõjutavad, samuti nende olemus ja maht (vt paragrahv B6.6.7–B6.6.8).

Nominaalsumma osa määratlemine

- 6.6.2 Kriteeriumidele vastava objektide rühma osaks olev komponent on kriteeriumidele vastav riskimaandamisobjekt tingimusel, et selle määratlus on kooskõlas üksuse riskijuhtimise eesmärgiga.
- 6.6.3 Üldise objektide rühma kihiosa (näiteks alumine kiht) vastab riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele üksnes juhul, kui:
- a) see on eraldi kindlaks tehtav ja usaldusväärselt mõõdetav;
- b) riskijuhtimise eesmärk on maandada kihiosa riski;
- c) üldise rühma, milles kihti eristatakse, objektid on avatud samale maandatud riskile (nii et maandatud riskiga kihi mõõtmist ei mõjuta oluliselt see, millised konkreetsed üldise rühma objektid moodustavad maandatud riskiga kihi osa);
- d) olemasolevate objektide (näiteks kajastamata siduv tulevikukohustus või kajastatud vara) riskimaandamise puhul saab üksus kindlaks teha ja jälgida üldist objektide rühma, mille seast maandatud riskiga kiht on kindlaks määratud (nii et üksus saab täita kriteeriumidele vastavate riskimaandamissuhete arvestuse nõudeid), ja
- e) ettemakseoptsioone sisaldava rühma mis tahes objektid vastavad nominaalsumma osade suhtes kehtivatele nõuetele (vt paragrahv B6.3.20).

Esitamine

- 6.6.4 Tasaarvestatavaid riskipositsioone sisaldavate objektidega rühma riskimaandamise korral (nt netopositsiooni riskimaandamine), kus maandatud risk mõjutab kasumiaruande ja muu koondkasumi erinevaid kirjeid, esitatakse kõik riskimaandamisest tulenevad kasumid või kahjumid aruande riskimaandamisobjektidest mõjutatud kirjetest eraldi. Seega jääb aruandes riskimaandamisobjekti endaga seotud kirje summa (näiteks müügitulu või -kulu) muutumatuks.
- 6.6.5 Varade ja kohustiste õiglase väärtuse riski ühiselt rühmana maandamise korral kajastatakse individuaalsete varade ja kohustiste kasum või kahjum finantsseisundi aruandes vastavate rühma kuuluvate individuaalsete objektide bilansilise jääkmaksumuse korrigeerimise korras kooskõlas paragrahvi 6.5.8 punktiga b.

Nullväärtusega netopositsioonid

- 6.6.6 Kui riskimaandamisobjekt on rühm, mille netopositsioon on nullväärtusega (st maandatud riskiga objektide rühmapõhiselt juhitav risk on nende vahel täielikult tasaarvestatud), on üksusel lubatud määratleda seda riskimaandamissuhtes, mis ei sisalda riskimaandamisinstrumenti, tingimusel et:
- a) riskimaandamine toimub netoriski jooksva maandamise strateegia raames, mille kohaselt üksus maandab aja möödudes tavapäraselt sama tüüpi uute positsioonide riske (näiteks kui tehingud jõuavad ajavahe-
mikkude, mille suhtes üksus riske maandab);
 - b) maandatud riskiga netopositsiooni maht muutub netoriski jooksva maandamise strateegia rakendamise perioodil ja üksus kasutab netoriski maandamiseks (kui netopositsioon ei ole nullväärtusega) kriteeriumidele vastavaid riskimaandamisinstrumente;
 - c) kui netopositsioon ei ole nullväärtusega, rakendatakse sellele üldjuhul riskimaandamisarvestust ning selle risk maandatakse kriteeriumidele vastavate riskimaandamisinstrumentidega ja
 - d) riskimaandamisarvestuse rakendamata jätmise nullväärtusega netopositsiooni suhtes põhjustaks ebajärjekindlaid arvestustulemusi, sest arvestus ei kajastaks riskipositsioonide tasaarvestust, mis muul juhul oleks kajastatud netopositsiooni riskimaandamises.

6.7 VÕIMALUS MÄÄRATLEDA KREDIIDIRISK ÕIGLASES VÄÄRTUSES MUUTUSTEGA LÄBI KASUMIARUANDE**Krediidiriski vastavus õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratlemise kriteeriumidele**

- 6.7.1 Kui üksus kasutab kogu finantsinstrumendi või selle osa krediidiriski maandamise eesmärgil krediidituletisinstrumenti, mida mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, võib ta määratleda, et selliselt maandatud riskiga osa finantsinstrumendist (st kogu finantsinstrumendi või selle osa) mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui:

- a) krediidiriski (näiteks laenuvõtja või siduva laenuandmiskohustuse hoidja) nimi langeb kokku krediidituletisinstrumenti aluseks oleva üksuse nimega („nimede kõrvutamise“) ja
- b) finantsinstrumendi vanuseline järjekord langeb kokku krediidituletisinstrumenti kohaselt ülekan-
tavate instrumentide vanuselise järjekorraga.

Üksus võib teha kõnealuse määratluse, olenemata sellest, kas krediidiriski maandamiseks kasutatav finantsinstrument kuulub käesoleva standardi rakendusallas (näiteks võib üksus määratleda käesoleva standardi rakendusala-
st välja jäävaid siduvaid laenuandmiskohustusi). Üksus võib määratleda sellise finantsinstrumendi esmase kajastamise ajal või selle järel või selle kajastamata oleku ajal. Samal ajal dokumenteerib üksus oma määratluse.

Õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud krediidiriski arvestus

- 6.7.2 Kui vastavalt paragrahvile 6.7.1 on määratletud, et finantsinstrumendi mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande pärast esmast kajastamist või see oli varem kajastamata, siis kajastatakse määratlemise ajal esinev võimalik vahe bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse vahel viivitamatult kasumiaruandes. Paragrahvi 4.1.2A kohaselt õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõdetava finantsvara korral liigitatakse varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum viivitamatult ümber omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).

- 6.7.3 Üksus lõpetab krediidiriski aluseks olnud finantsinstrumendi või selle osa mõõtmise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui
- a) paragrahvis 6.7.1 esitatud kriteeriumid ei ole enam täidetud, näiteks:
- i) krediidituletisinstrumendi või krediidiriski aluseks oleva seotud finantsinstrumendi kehtivus lõpeb või see müüakse, lõpetatakse või tasaarveldatakse või
 - ii) finantsinstrumendi krediidiriski ei maandata enam krediidituletisinstrumentidega. Selline olukord võib tekkida näiteks seoses laenuvõtja või siduva laenuandmiskohustuse hoidja krediitkvaliteedi paranemisega või üksuse suhtes kehtestatud kapitalinõuete muutumisega; ja
- b) puudub muu alus krediidiriski aluseks oleva finantsinstrumendi mõõtmiseks õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (st üksuse ärimudel ei ole vahepeal muutunud, nii et oleks vajalik paragrahvi 4.4.1 kohane ümberliigitamine).
- 6.7.4 Kui üksus lõpetab krediidiriski aluseks olnud finantsinstrumendi või selle osa mõõtmise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, muutub selle finantsinstrumendi õiglane väärtus lõpetamise päeval selle uueks bilansiliseks jääkmaksumuseks. Edaspidi rakendatakse sama mõõtmist (kaasa arvatud uuest bilansilisest jääkmaksumusest tulenevat amortisatsiooni), mida kasutati enne finantsinstrumendi määramist õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Näiteks kui algselt kuulus finantsinstrument amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavasse kategooriasse, siis rakendatakse sellele edaspidi taas sama mõõtmismeetodit ja selle sisemine intressimäär arvutatakse ümber selle uue bilansilise brutojääkmaksumuse põhjal selle kuupäeva seisuga, millal lõpetati mõõtmine õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.
- 6.8 AJUTISED ERANDID RISKIMAANDAMISARVESTUSE ERINÕUETE RAKENDAMISEST
- 6.8.1 Üksus rakendab paragrahve 6.8.4–6.8.12 ning paragrahvi 7.1.8 ja paragrahvi 7.2.26 punkti d kõigi viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud riskimaandamissuhete suhtes. Neid paragrahve rakendatakse üksnes selliste riskimaandamissuhete suhtes. Riskimaandamissuhe on viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud üksnes juhul, kui reform tekitab ebakindlust seoses järgmisega:
- a) (lepinguline või lepingus sätestamata) viiteintressimäär, mis on määratletud maandatud riskina, ja/või
- b) maandatud instrumendi või riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastus või summa.
- 6.8.2 Paragrahvide 6.8.4–6.8.12 kohaldamisel tähendab termin „viiteintressimäära reform“ kogu turgu hõlmavat viiteintressimäära reformi, sealhulgas viiteintressimäära asendamist alternatiivse võrdlusmääraga, näiteks finantsstabiilsuse nõukogu 2014. aasta juuli aruandes „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ („Oluliste viiteintressimäärade reform“) ⁽⁵¹⁾ esitatud soovitude põhjal.
- 6.8.3 Paragrahvides 6.8.4–6.8.12 ette nähtud erandeid rakendatakse üksnes neis paragrahvides nimetatud nõuete suhtes. Üksus jätkab kõigi muude riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist kõigi viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud riskimaandamissuhete suhtes.

⁽⁵¹⁾ Aruanne „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ on avaldatud aadressil http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

Äärmise tõenäosuse nõue rahavoogude riskimaandamisel

- 6.8.4 Et teha kindlaks, kas prognoositav tehing (või selle komponent) on kooskõlas paragrahvis 6.3.3 nõutuga äärmiselt tõenäoline, eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

Rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summa ümberliigitamine

- 6.8.5 Et teha paragrahvis 6.5.12 sätestatud nõude rakendamiseks kindlaks, kas eeldatakse maandatud riskiga tulevase rahavoo tekkimist, eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

Maandatud instrumendi ja riskimaandamisinstrumendi vahelise majandusliku suhte hindamine

- 6.8.6 Paragrahvi 6.4.1 punkti c alapunktis i ja paragrahvides B6.4.4–B6.4.6 sätestatud nõuete rakendamisel eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog ja/või maandatud risk, või viiteintressimäär, millel põhineb riskimaandamisinstrumendi rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

Instrumendi komponendi määratlemine maandatud instrumendina

- 6.8.7 Kui ei kohaldata paragrahvi 6.8.8, rakendab üksus lepingus sätestamata intressiriski võrdlusaluse komponendi suhtes paragrahvi 6.3.7 punktis a ja paragrahvis B6.3.8 sätestatud nõuet, et riskikomponent peab olema eraldi kindlaks tehtav, üksnes riskimaandamissuhte alustamisel.
- 6.8.8 Kui üksus kooskõlas oma riskimaandamise dokumentatsiooniga ennistab (st lõpetab ja alustab uuesti) riskimaandamissuhteid sageli, sest nii riskimaandamisinstrument kui ka maandatud instrument muutuvad sageli (st üksus kasutab dünaamilist protsessi, milles ei maandatud instrumendid ega selle riski maandamiseks kasutatavad riskimaandamisinstrumendid jää pikaks ajaks samaks), rakendab üksus paragrahvi 6.3.7 punktis a ja paragrahvis B6.3.8 sätestatud nõuet riskikomponendi selge eristatavuse kohta vaid juhul, kui ta algselt selles riskimaandamissuhtes maandatud instrumendi määratles. Maandatud instrumenti, mida on riskimaandamissuhtes hinnatud selle algsel määramisel, olenemata sellest, kas hindamine toimus riskimaandamise alustamisel või hiljem, samas riskimaandamissuhtes hiljem ümbermääratlemisel enam uuesti ei hinnata.

Kohaldamise lõpptähtaeg

- 6.8.9 Üksus lõpetab maandatud instrumendi suhtes edasiulatavalt paragrahvi 6.8.4 rakendamise olenevalt sellest, kumb on varasem siis,
- kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas ja
 - kui riskimaandamissuhe, millega maandatud instrument on seotud, lõpetatakse.
- 6.8.10 Üksus lõpetab edasiulatavalt paragrahvi 6.8.5 rakendamise olenevalt sellest, kumb on varasem siis,
- kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas ja

- b) kui kogu summa, mis on selle lõpetatud riskimaandamissuhtega seotud rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud, on ümber liigitatud kasumisse või kahjumisse.

6.8.11 Üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvi 6.8.6 rakendamise:

- a) maandatud instrumendi suhtes siis, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud riskiga või maandatud instrumendi viiteintressimäärapärase rahavoo ajastuse ja summaga on möödas, ja
- b) riskimaandamisinstrumendi suhtes siis, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapärase rahavoo ajastuse ja summaga on möödas.

Kui riskimaandamissuhe, millega maandatud instrument ja riskimaandamisinstrument on seotud, lõpetatakse varem kui paragrahvi 6.8.11 punktis a sätestatud kuupäeval või paragrahvi 6.8.11 punktis b sätestatud kuupäeval, siis lõpetab üksus alates lõpetamise kuupäevast edasiulatuvalt selle riskimaandamissuhte suhtes paragrahvi 6.8.6 rakendamise.

6.8.12 Kui üksus määratleb objektide rühma maandatud instrumendina või finantsinstrumentide kombinatsiooni riskimaandamisinstrumendina, lõpetab ta edasiulatuvalt paragrahvide 6.8.4–6.8.6 rakendamise üksiku objekti või finantsinstrumendi suhtes olenevalt olukorrast kooskõlas paragrahvidega 6.8.9, 6.8.10 või 6.8.11, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud riskiga ja/või selle objekti või finantsinstrumendi viiteintressimäärapärase rahavoo ajastuse ja summaga on möödas.

6.8.13 Üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvide 6.8.7 ja 6.8.8 rakendamise järgmistel juhtudel, olenevalt sellest, kumb on varasem:

- a) kui viiteintressimäära reformi tõttu nõutavad muudatused tehakse lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendis, rakendades paragrahvi 6.9.1; või
- b) kui lõpetatakse riskimaandamissuhe, milles on määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponent.

6.9 VIITEINTRESSIMÄÄRA REFORMIST TULENEVAD TÄIENDAVAD AJUTISED ERANDID

6.9.1 Kui lõpetatakse paragrahvide 6.8.4–6.8.8 nõuete kohaldamine riskimaandamissuhte suhtes (vt paragrahvid 6.8.9–6.8.13), muudab üksus selle riskimaandamissuhte varem dokumenteeritud formaalset määratlust, et kajastada viiteintressimäära reformi tõttu nõutavaid muudatusi, st muudatused on kooskõlas paragrahvide 5.4.6–5.4.8 nõuetega. Selles kontekstis muudetakse riskimaanduse määratlust ainult selleks, et teha üks või mitu järgmistest muudatustest:

- a) alternatiivse viiteintressimäära (lepingupõhiselt või lepinguväliselt kindlaks määratud) määratlemine maandatava riskina;
- b) maandatava instrumendi või tehingu kirjelduse, sealhulgas maandatava rahavoo või õiglase väärtuse määratletud osa kirjelduse muutmine; või
- c) riskimaandamisinstrumendi kirjelduse muutmine

- 6.9.2 Üksus rakendab ka paragrahvi 6.9.1 punkti c nõuet, kui täidetud on järgmised kolm tingimust:
- a) üksus teeb viiteintressimäära reformi tõttu nõutava muudatuse, kasutades muud meetodit kui riskimaandamisinstrumendi lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise aluse muutmine (nagu on kirjeldatud paragrahvis 5.4.6);
 - b) algse riskimaandamisinstrumendi kajastamist ei lõpetata ja
 - c) valitud meetod on majanduslikult samaväärne algse riskimaandamisinstrumendi lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise aluse muutmisega (nagu on kirjeldatud paragrahvides 5.4.7 ja 5.4.8).
- 6.9.3 Paragrahvide 6.8.4–6.8.8 nõuete kohaldamine võib lõppeda eri ajal. Seepärast võib juhtuda, et üksus peab paragrahvi 6.9.1 rakendamisel muutma riskimaandamissuhete formaalset määratlust eri aegadel või muutma riskimaandamissuhte formaalset määratlust mitu korda. Üksnes siis, kui selline muudatus tehakse riskimaandamise määratluses, rakendab üksus paragrahve 6.9.7–6.9.12, nagu on asjakohane. Üksus rakendab ka paragrahvi 6.5.8 (õiglase väärtuse riskimaanduse puhul) või paragrahvi 6.5.11 (rahavoo riskimaanduse puhul), et arvestada kõiki riskimaandamisobjekti või riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutusi.
- 6.9.4 Üksus muudab riskimaandamissuhet, nagu on nõutud paragrahvis 6.9.1, selle aruandeperioodi lõpuks, mille jooksul tehakse maandatavas riskis, riskimaandamisobjektis või riskimaandamisinstrumendis viiteintressimäära reformi tõttu nõutav muudatus. Kahtluste vältimiseks ei kujuta selline riskimaandamissuhte formaalse määratluse muudatus endast riskimaandamissuhte lõpetamist ega uue riskimaandamissuhte määratlemist.
- 6.9.5 Kui lisaks viiteintressimäära reformi tõttu nõutavatele muudatustele muudetakse riskimaandamissuhte määratletud finantsvara või -kohustist (nagu on kirjeldatud paragrahvides 5.4.6–5.4.8) või riskimaandamissuhte määratlust (nagu on ette nähtud paragrahvis 6.9.1), rakendab üksus kõigepealt käesoleva standardi kohaseid nõudeid, et teha kindlaks, kas need täiendavad muudatused toovad kaasa riskimaandamisarvestuse lõpetamise. Kui täiendavad muudatused ei too kaasa riskimaandamisarvestuse lõpetamist, muudab üksus riskimaandamissuhte formaalset määratlust, nagu on kindlaks määratud paragrahvis 6.9.1.
- 6.9.6 Paragrahvides 6.9.7–6.9.13 ette nähtud erandeid rakendatakse üksnes nendes paragrahvides sätestatud nõuete suhtes. Üksus rakendab kõiki käesoleva standardi kohaseid riskimaandamisarvestuse nõudeid, sealhulgas paragrahvis 6.4.1 sätestatud kriteeriume, riskimaandamissuhte suhtes, mida viiteintressimäära reform otseselt mõjutab.

Kriteeriumidele vastavate riskimaandamissuhte arvestus

Rahavoo riskimaandus

- 6.9.7 Paragrahvi 6.5.11 rakendamisel loetakse hetkel, mil üksus muudab riskimaandamisobjekti kirjeldust, nagu on ette nähtud paragrahvi 6.9.1 punktis b, rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summa põhinevaks alternatiivsel viitemääral, mille alusel määratakse kindlaks maandatavad tulevased rahavood.
- 6.9.8 Lõpetatud riskimaandamissuhte puhul, kui viiteintressimäära, millel maandatavad tulevased rahavood põhinevad, muudetakse vastavalt viiteintressimäära reformile, loetakse paragrahvi 6.5.12 rakendamisel selle kindlaksmääramisel, kas maandatavad tulevased rahavood eeldatavasti tekivad, selle riskimaandamissuhte rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summa põhinevaks alternatiivsel viitemääral, millel põhinevad maandatavad tulevased rahavood.

Objektirühmad

- 6.9.9 Kui üksus rakendab paragrahvi 6.9.1 õiglast väärtuse või rahavoo riskimaanduse riskimaandamisobjektina määratletud objektirühmade suhtes, jaotab üksus riskimaandamisobjektid alarühmadesse maandatava viitemäära alusel ja määratleb viitemäära iga alarühma maandatava riskina. Näiteks riskimaandamissuhtes, kus objektirühma maandatakse sellise viiteintressimäära muutuste suhtes, mille suhtes kohaldatakse viiteintressimäära reformi, võib rühma teatavate objektide maandatavaid rahavoogusid või õiglast väärtust muuta, et viidata alternatiivsele viitemäärale enne rühma teiste objektide maandatavaid rahavoogusid või õiglast väärtust muuta, et viidata alternatiivsele viitemäärale enne rühma teiste objektide maandatavaid rahavoogusid või õiglast väärtust muuta, et viidata alternatiivsele viitemäärale, või kuni asjaomased objektid aeguvad ja asendatakse riskimaandamisobjektidega, mis viitavad alternatiivsele viitemäärale.
- 6.9.10 Üksus hindab eraldi, kas iga alarühm vastab paragrahvis 6.6.1 esitatud nõuetele, et olla kriteeriumidele vastav riskimaandamisobjekt. Kui mõni alagrupp ei vasta paragrahvis 6.6.1 esitatud nõuetele, lõpetab üksus riskimaandamissuhte riskimaandamisarvestuse edasiulatavalt tervikuna. Üksus rakendab ka paragrahvides 6.5.8 ja 6.5.11 esitatud nõudeid, et arvestada riskimaandamissuhte seotud ebaefektiivsust tervikuna.

Riskikomponentide määramine

- 6.9.11 Alternatiivne viitemäär, mis on määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina, mis ei ole tema määramise kuupäeval eraldi kindlaks määratav (vt paragrahvi 6.3.7 punkt a ja paragrahv B6.3.8), loetakse sellele nõudele vastavaks kõnealusel kuupäeval üksnes siis, kui üksus põhjendatult eeldab, et alternatiivne viitemäär on eraldi kindlakstehtav 24 kuu jooksul. 24-kuulist perioodi kohaldatakse iga alternatiivse viitemäära suhtes eraldi ja see algab kuupäevast, mil üksus määratleb alternatiivse viitemäära esimest korda lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina (st 24-kuulist perioodi kohaldatakse määrapõhiselt).
- 6.9.12 Kui üksus hiljem põhjendatult eeldab, et alternatiivne viitemäär ei ole eraldi kindlakstehtav 24 kuu jooksul alates kuupäevast, mil üksus määratles selle esimest korda lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina, lõpetab üksus paragrahvis 6.9.11 sätestatud nõude kohaldamise kõnealuse alternatiivse viitemäära suhtes ja lõpetab riskimaandamisarvestuse edasiulatavalt alates kõnealuse ümberhindamise kuupäevast kõigi riskimaandamissuhte puhul, milles alternatiivne viitemäär oli määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina.
- 6.9.13 Lisaks paragrahvis 6.9.1 kindlaks määratud riskimaandamissuhte kohaldab üksus paragrahvides 6.9.11 ja 6.9.12 sätestatud nõudeid uute riskimaandamissuhte suhtes, mille puhul alternatiivne viitemäär on määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina (vt paragrahvi 6.3.7 punkt a ja paragrahv B6.3.8), kui see riskikomponent ei ole viiteintressimäära reformi tõttu selle määramise kuupäeval eraldi kindlakstehtav.

7. PEATÜKK Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

- 7.1 JÕUSTUMISKUUPÄEV
- 7.1.1 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus otsustab rakendada käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab korraga kõik käesoleva standardi nõuded (kuid vt ka paragrahvid 7.1.2, 7.2.21 ja 7.3.2). Üksus rakendab samal ajal ka lisa C sätestatud muudatused.

- 7.1.2 Vaatamata paragrahvis 7.1.1 sätestatud nõuetele, võib üksus otsustada rakendada enne 1. jaanuari 2018 algavate aruandeaastate suhtes varem ainult õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumi ja kahjumi esitamise nõudeid, mis on sätestatud paragrahvi 5.7.1 punktis c, paragrahvides 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20, rakendamata käesoleva standardi muid nõudeid. Kui üksus otsustab rakendada ainult nimetatud paragrahve, avalikustab ta selle asjaolu ning avalikustab jooksvalt IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* (muudetud IFRS 9-ga (2010)) paragrahvides 10–11 sätestatud teabe. (Vt ka paragrahvid 7.2.2 ja 7.2.15).
- 7.1.3 Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2010.–2012. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2013) muudeti paragrahve 4.2.1 ja 5.7.5; muudatus tulenes IFRS 3 muudatusest. Üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt äriühendustele, mille suhtes kehtib IFRS 3 muudatus.
- 7.1.4 IFRS 15-ga (välja antud mais 2014) muudeti paragrahve 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 ja C42 ning jäeti välja paragrahv C16 ja sellega seotud pealkiri. Lisati paragrahvid 5.1.3 ja 5.7.1A ja lississe A üks mõiste. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.
- 7.1.5 IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahve 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 ja B5.5.46. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.
- 7.1.6 2017. aasta mais välja antud standardiga IFRS 17 muudeti paragrahve 2.1, B2.1, B2.4, B2.5 ja B4.1.30 ning lisati paragrahv 3.3.5. *IFRS 17 muudatustega* (välja antud juunis 2020) muudeti täiendavalt paragrahvi 2.1 ja lisati paragrahvid 7.2.36–7.2.42. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 17.
- 7.1.7 Dokumendiga *Negatiivse hüvitisega ettemaksud* (IFRS 9 muudatused) (välja antud oktoobris 2017) lisati paragrahvid 7.2.29–7.2.34 ja B4.1.12A ning muudeti paragrahvi B4.1.11 punkti b ja paragrahvi B4.1.12 punkti b. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 7.1.8 Dokumendiga *Viiteintressimäära reform* (IFRS 9, IAS 39 ja IFRS 7 muudatused) (välja antud septembris 2019) lisati osa 6.8 ja muudeti paragrahvi 7.2.26. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 7.1.9 *IFRSide iga-aastaste edasiarendustega 2018–2020* (välja antud mais 2020) lisati paragrahvid 7.2.35 ja B3.3.6A ning muudeti paragrahvi B3.3.6. Üksus rakendab kõnealust muudatust 1. jaanuaril 2022 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 7.1.10 Dokumendiga *Viiteintressimäära reform – 2. etapp* (IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 ja IFRS 16 muudatused) (välja antud augustis 2020) lisati paragrahvid 5.4.5–5.4.9, 6.8.13, osa 6.9 ja paragrahvid 7.2.43–7.2.46. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2021 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 7.2 ÜLEMINEKUSÄTTED
- 7.2.1 Üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, kui paragrahvides 7.2.4–7.2.26 ja 7.2.28 ei ole sätestatud teisiti. Käesolevat standardit ei rakendata objektide suhtes, mille kajastamine on esmakordse rakendamise kuupäevaks juba lõpetatud.

- 7.2.2 Paragrahvides 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 ja 7.3.2 esitatud üleminekusätete rakendamisel tähendab esmakordse rakendamise kuupäev kuupäeva, mil üksus käesolevas standardis sätestatud nõudeid esimest korda rakendab ning mis peab olema mõne käesoleva standardi väljaandmisele järgneva aruandeperioodi alguses. Sõltuvalt üksuse valitud lahendusest IFRS 9 rakendamiseks võib üleminekuga kaasneda rohkem kui üks esmakordse rakendamise kuupäev seoses erinevate nõuetega.

Üleminekusätted seoses liigitamise ja mõõtmisega (4. ja 5. peatükk)

- 7.2.3 Üksus hindab esmakordse rakendamise kuupäeval seda, kas finantsvara vastab paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimustele, sellel kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Tulemuseks saadavat liigitust kohaldatakse tagasiulatuvalt olenemata üksuse ärimudelitest varasematel aruandeperioodidel.
- 7.2.4 Kui esmakordse rakendamise kuupäeval on rahalise elemendi muudetud ajaväärtuse hindamine vastavalt paragrahvidele B4.1.9B–B4.1.9D finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel üksuse jaoks teostamatu (nagu on määratletud IAS 8-s), hindab üksus selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogudega seotud tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse paragrahvides B4.1.9B–B4.1.9D sätestatud nõudeid seoses rahalise elemendi ajaväärtuse muutmisega. (Vt ka IFRS 7 paragrahv 42R).
- 7.2.5 Kui esmakordse rakendamise kuupäeval on ettemakse õiglase väärtuse ebaolulisuse hindamine vastavalt paragrahvi B4.1.12 punktile c finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel üksuse jaoks teostamatu (nagu on määratletud IAS 8-s), hindab üksus selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogudega seotud tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse paragrahvis B4.1.12 sätestatud erandit ettemakse suhtes. (Vt ka IFRS 7 paragrahv 42S).
- 7.2.6 Kui üksus mõõdab hübriidlepingut õiglasel väärtuses kooskõlas paragrahviga 4.1.2A, 4.1.4 või 4.1.5, kuid hübriidlepingu õiglast väärtust ei ole võrreldavatel aruandeperioodidel mõõdetud, on hübriidlepingu õiglane väärtus võrreldavatel aruandeperioodidel komponentide (st mittetuletisinstrumentidest aluslepingu ja varjatud tuletisinstrumenti) õiglase väärtuse summa iga võrreldava aruandeperioodi lõpus, kui üksus korrigeerib varasemaid perioode (vt paragrahv 7.2.15).
- 7.2.7 Kui üksus on rakendanud paragrahvi 7.2.6, kajastab üksus esmakordse rakendamise kuupäeval kogu hübriidlepingu õiglase väärtuse ja hübriidlepingu komponentide õiglaste väärtuste summa vahe esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev.
- 7.2.8 Esmakordse rakendamise kuupäeval võib üksus määratleda:
- a) finantsvara mõõtmise õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas paragrahviga 4.1.5 või
 - b) omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu kajastamise õiglasel väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5.

Selline määratlus tehakse esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Kõnealust liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

7.2.9 Esmakordse rakendamise kuupäeval üksus:

- a) tühistab finantsvara varasema määratlemise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava varana, kui see finantsvara ei vasta paragrahvis 4.1.5 esitatud tingimusele;
- b) võib tühistada finantsvara varasema määratlemise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava varana, kui see finantsvara vastab paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusele.

Selline tühistamine tehakse esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Kõnealust liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

7.2.10 Esmakordse rakendamise kuupäeval üksus:

- a) võib määratleta finantskohustise mõõtmise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktiga a;
- b) tühistab finantskohustise varasema määratlemise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava kohustisena, kui selline määratlus tehti esmase kajastamise käigus nüüd paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega ning esmakordse rakendamise kuupäeval ei vasta selline määratlus enam kõnealusele tingimusele;
- c) võib tühistada finantskohustise varasema määratlemises õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava kohustisena, kui selline määratlus tehti esmase kajastamise käigus nüüd paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega ning esmakordse rakendamise kuupäeval vastab selline määratluse kõnealusele tingimusele.

Selline määratlemine ja tühistamine tehakse esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Kõnealust liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

7.2.11 Kui sisemise intressimäära meetodi tagasiulatuvalt rakendamine ei ole üksuse jaoks teostatav (nagu on määratletud IAS 8-s), käsitab üksus:

- a) finantsvara või -kohustise õiglast väärtust iga esitatud võrreldava perioodi lõpus kui selle finantsvara bilansilist brutojääkmaksumust või selle finantskohustise amortiseeritud soetusmaksumust, kui üksus korrigeerib varasemaid perioode, ja
- b) finantsvara või -kohustise õiglast väärtust esmakordse rakendamise kuupäeval kui selle finantsvara uut bilansilist brutojääkmaksumust või selle finantskohustise uut amortiseeritud soetusmaksumust käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.

- 7.2.12 Kui üksus arvestas varem investeeringut omakapitaliinstrumenti, millega identsel instrumendil puudub noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend) (või tuletisvarasse, mis on seotud sellise omakapitaliinstrumentiga ja mis tuleb arveldada selle omakapitaliinstrumenti ülekandmisega), soetusmaksumuses (kooskõlas IAS 39-ga), mõõdab ta esmakordse rakendamise kuupäeval seda instrumenti õiglases väärtuses. Vahe varasema bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse vahel kajastatakse jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev.
- 7.2.13 Kui üksus arvestas varem kohustisena käsitatavat tuletisinstrumenti, mis on seotud sellise omakapitaliinstrumentiga ja mis tuleb arveldada selle omakapitaliinstrumenti ülekandmise teel, millega identsel instrumendil puudub noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend), soetusmaksumuses (kooskõlas IAS 39-ga), mõõdab ta seda kohustisena käsitatavat tuletisinstrumenti õiglases väärtuses esmakordse rakendamise kuupäeval. Vahe varasema bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse vahel kajastatakse jaotamata kasumi algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev.
- 7.2.14 Üksus määratleb esmakordse rakendamise kuupäeval, kas paragrahvi 5.7.7 kohane käsitlemine tekitaks või suurendaks kasumiaruandes arvestuse mittevastavust, esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Käesolevat standardit rakendatakse nimetatud määratluse alusel tagasiulatuvalt.
- 7.12.14A Esamakordse rakendamise kuupäeval on üksusel lubatud määratleda paragrahvi 2.5 kohaselt lepingud, mis on sel kuupäeval juba olemas, kuid ainult siis, kui ta määratleb kõik sarnased lepingud. Netovarade muutus, mis tuleneb sellisest määratlemisest, kajastatakse jaotamata kasumis esmakordse rakendamise kuupäeval.
- 7.2.15 Vaatamata paragrahvis 7.2.1 sätestatud nõudele avalikustab üksus, kes võtab kasutusele käesolevas standardis sätestatud liigitamis- ja mõõtmisnõuded (mille hulka kuuluvad osade 5.4 ja 5.5 nõuded, mis on seotud finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuse mõõtmisega ja väärtuse langusega) IFRS 7 paragrahvides 42L–42O sätestatud teabe, kuid ei pea varasemaid perioode korrigeerima. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida üksnes siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata. Kui üksus ei korrigeeri varasemaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja esmakordse rakendamise kuupäeva sisaldava aruandeperioodi alguse seisuga bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev. Kui üksus siiski korrigeerib varasemaid perioode, tuleb uues finantsaruandes arvestada käesoleva standardi kõigi nõuetega. Kui üksuse valitud lahendus IFRS 9 rakendamiseks annab tulemuseks rohkem kui ühe esmakordse rakendamise kuupäeva seoses erinevate nõuetega, rakendatakse käesolevat paragrahvi igale esmakordse rakendamise kuupäevale (vt paragrahv 7.2.2). Selline olukord tekib näiteks juhul, kui üksus otsustab enne käesoleva standardi muude nõuete rakendamist rakendada ainult paragrahvi 7.1.2 kohaselt õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumite ja kahjumite esitamise nõudeid.
- 7.2.16 Kui üksus koostab vahefinantsaruandeid vastavalt IAS 34-le *Vahefinantsaruandlus*, ei pea üksus rakendama käesoleva standardi nõudeid vahearuande perioodide suhtes enne esmakordse rakendamise kuupäeva, kui see ei ole teostatav (nagu on määratletud IAS 8-s).

Väärtuse langus (osa 5.5)

- 7.2.17 Üksus rakendab osas 5.5 esitatud väärtuse languse nõudeid tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, võttes arvesse paragrahve 7.2.15 ja 7.2.18–7.2.20.

- 7.2.18 Üksus kasutab esmakordse rakendamise kuupäeval ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet, et määrata kindlaks krediidirisk finantsinstrumendi esmase kajastamise kuupäeva seisuga (või siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul selle kuupäeva seisuga, millal üksusest sai tühistamatu kohustuse osapool kooskõlas paragrahvi 5.5.6) ning võrrelda seda käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeval esineva krediidiriskiga.
- 7.2.19 Kui üksus otsustab selle üle, kas pärast esmast kajastamist on krediidirisk oluliselt suurenenud, võib ta rakendada
- a) paragrahvide 5.5.10 ja B5.5.22–B5.5.24 nõudeid ja
 - b) paragrahvis 5.5.11 sätestatud vaidlustatavat eeldust rohkem kui 30 päeva võrra maksetähtpäeva ületanud lepinguliste maksete puhul, kui üksus rakendab väärtuse languse nõudeid, tehes kindlaks kõnealuste finantsinstrumentide krediidiriski olulise suurenemise pärast esmast kajastamist, lähtudes teabest tähtpäevaks tasumata nõuete kohta.
- 7.2.20 Kui esmakordse rakendamise kuupäeval oleks esmase kajastamise ajaga võrreldes krediidiriski olulise suurenemise kindlakstegemiseks vaja teha ebamõistlike kulusid ja pingutusi, kajastab üksus kahju allahindluse summas, mis võrdub finantsinstrumendi kehtivusajal eeldatava krediidikahju summaga igal aruandekuupäeval kuni finantsinstrumendi kajastamise lõpetamiseni (välja arvatud juhul, kui finantsinstrumendi krediidirisk on aruandekuupäeval väike; sellisel juhul rakendatakse paragrahvi 7.2.19 punkti a).

Üleminek seoses riskimaandamisarvestusega (6. peatükk)

- 7.2.21 Käesoleva standardi esmakordsel rakendamisel võib üksus valida arvestusmeetodi, mille kohaselt jätkatakse käesoleva standardi 6. peatüki nõuete asemel IAS 39 riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist. Üksus rakendab seda meetodit kõigi oma riskimaandamissuhete suhtes. Kõnealuse meetodi kasuks otsustav üksus rakendab ka IFRIC 16 *Välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamine* ilma muudatusteta, mis viivad selle tõlgenduse vastavusse käesoleva standardi 6. peatüki nõuetega.
- 7.2.22 Kui paragrahvist 7.2.26 ei tulene teisiti, kohaldab üksus käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõudeid edasiulatuvalt.
- 7.2.23 Riskimaandamisarvestuse rakendamiseks alates käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõuete esmakordse rakendamise kuupäevast peavad selleks kuupäevaks olema täidetud kõik kriteeriumid.
- 7.2.24 IAS 39 kohaselt riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele vastavaid riskimaandamissuhteid, mis pärast üleminekul võimaliku riskimaandamissuhte tasakaalustamise arvessevõtmist (vt paragrahv 7.2.25 punkt b) vastavad ka käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele (vt paragrahv 6.4.1), käsitatakse jätkuvate riskimaandamissuhetena.
- 7.2.25 Käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõuete esmakordsel rakendamisel üksus:
- a) võib alustada nimetatud nõuete rakendamist samast ajahetkest, millal ta lõpetab IAS 39 riskimaandusarvestuse nõuete rakendamise, ja

- b) käsitleb IAS 39 kohast maandamise suhtarvu vajadusel jätkuva riskimaandamissuhte suhtarvu tasakaalustamise alguspunktina. Sellisest tasakaalustamisest tekkiv kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes.

7.2.26 Erandina käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõuete edasiulatuvalt rakendamisest üksus:

- a) rakendab optioonide ajaväärtuse arvestust kooskõlas paragrahvi 6.5.15 tagasiulatuvalt, kui vastavalt IAS 39-le määratleti riskimaandamissuhtes riskimaandusinstrumendina ainult optiooni tegeliku väärtuse muutus. See tagasiulatuvalt rakendamise nõue kehtib ainult nende riskimaandamissuhte suhtes, mis olid olemas kõige varasema võrreldava perioodi alguses või määratleti pärast seda.
- b) võib rakendada forvardlepingute forvardelemendi arvestust kooskõlas paragrahvi 6.5.16, kui vastavalt IAS 39-le on ainult forvardlepingu hetkehinna elemendi muutus määratletud riskimaandamissuhtes riskimaandamisinstrumendina. See tagasiulatuvalt rakendamise nõue kehtib ainult nende riskimaandamissuhte suhtes, mis olid olemas kõige varasema võrreldava perioodi alguses või määratleti pärast seda. Kui üksus valib kõnealuse arvestuse tagasiulatuvalt kohaldamise, kohaldatakse seda kõigile selle valiku kriteeriumidele vastavatele riskimaandamissuhtetele (st üleminekul ei ole see valik kasutatav iga riskimaandamissuhte jaoks eraldi). Valuutabaasi hinnavahe arvestust (vt paragrahv 6.5.16) võib kohaldada tagasiulatuvalt nende riskimaandamissuhte suhtes, mis olid olemas kõige varasema võrreldava perioodi alguses või määratleti pärast seda;
- c) kohaldab tagasiulatuvalt paragrahvi 6.5.6 nõuet, et riskimaandamisinstrument ei aegu ja seda ei lõpetata, kui
- i) kehtivate õigusnormide või õigusnormide kehtestamise tulemusena lepivad riskimaandamisinstrumendi pooled kokku, et tehingu algse vastaspoole asendab üks või mitu kliirivat vastaspoolt, eesmärgiga saada iga poole uueks vastaspooleks; ja
- ii) muud võimalikud riskimaandamisinstrumendi muudatused piirduvad nendega, mis on vajalikud vastaspoole selliseks asendamiseks.
- d) rakendab osas 6.8 sätestatud nõudeid tagasiulatuvalt. Selline tagasiulatuvalt rakendamine kehtib üksnes riskimaandamissuhtetele, mis olid olemas selle aruandlusperioodi alguses, mil üksus neid nõudeid esimest korda rakendas, või mis määratleti nendena, ning rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summale, mis oli olemas selle aruandelperioodi alguses, mil üksus neid nõudeid esimest korda rakendas.

Standardit IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) või IFRS 9 (2013) varem rakendanud üksused

7.2.27 Üksus rakendab paragrahvides 7.2.1–7.2.26 sätestatud üleminekunõudeid vastaval esmakordse rakendamise kuupäeval. Üksus rakendab iga paragrahvides 7.2.3–7.2.14 ja 7.2.17–7.2.26 sätestatud üleminekusätet ainult ühe korra (st kui üksus valib IFRS 9 rakendamiseks lahenduse, millega kaasneb rohkem kui üks esmakordse rakendamise kuupäev, ei saa ta neid sätteid enam uuesti rakendada, kui need on juba rakendatud mõnel varasemal kuupäeval). (Vt paragrahvid 7.2.2 ja 7.3.2.)

7.2.28 Üksus, kes on rakendanud standardit IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) või IFRS 9 (2013) ja edaspidi rakendab käesolevat standardit:

- a) tühistab oma varasema määratluse finantsvara mõõtmise kohta õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel enam täidetud;
- b) võib teha määratluse finantsvara mõõtmise kohta õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel;
- c) tühistab oma varasema määratluse finantskohustise mõõtmise kohta õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel enam täidetud; ja
- d) võib teha määratluse finantskohustise mõõtmise kohta õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel.

Selline määratlemine ja tühistamine tehakse käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Kõnealust liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

Üleminek negatiivse hüvitisega ettemaksetele

7.2.29 Üksus rakendab dokumenti *Negatiivse hüvitisega ettemakseted* (IFRS 9 muudatused) tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, v.a paragrahvides 7.2.30–7.2.34 sätestatud juhtudel.

7.2.30 Üksus, kes rakendab neid muudatusi esimest korda käesoleva standardi esmakordse rakendamisega samal ajal, rakendab paragrahvide 7.2.31–7.2.34 asemel paragrahve 7.2.1–7.2.28.

7.2.31 Üksus, kes rakendab neid muudatusi esimest korda pärast käesoleva standardi esmakordset rakendamist, rakendab paragrahve 7.2.32–7.2.34. Üksus rakendab ka käesoleva standardi muid üleminekunõudeid, mida on vaja kõnealuste muudatuste rakendamiseks. Sel otstarbel tuleb lugeda viiteid esmase rakendamise kuupäevale viidatena selle aruandeperioodi algusele, mil üksus esimest korda muudatusi rakendab (muudatuste esmase rakendamise kuupäev).

7.2.32 Kui finantsvara või finantskohustise mõõdetakse õiglasest väärtuses muutusega läbi kasumiaruande, siis teeb üksus järgmist:

- a) tühistab oma varasema määratluse, mille kohaselt finantsvara mõõdetakse õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole nende muudatuste rakendamise tagajärjel enam täidetud;

- b) võib määratleda finantsvara mõõdetavana õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud nende muudatuste rakendamise tagajärjel;
- c) tühistab oma varasema määratluse, mille kohaselt finantskohustist mõõdetakse õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole nende muudatuste rakendamise tagajärjel enam täidetud, ja
- d) võib määratleda finantskohustise mõõdetavana õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud nende muudatuste rakendamise tagajärjel.

Selline määratlemine ja tühistamine tehakse nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Kõnealust liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

7.2.33 Üksus ei pea muudatuste rakendamise kajastamiseks eelnevaid perioode korrigeerima. Üksus võib eelnevaid perioode korrigeerida siis ja ainult siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata ning korrigeeritud finantsaruandes arvestatakse käesoleva standardi kõigi nõuetega. Kui üksus ei korrigeeri eelnevaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva sisaldava aurandeperioodi alguse seisul bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aurandeperioodi kohta, mille sisse jääb nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev.

7.2.34 Aruandeperioodil, mis hõlmab nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva, avalikustab üksus esmase rakendamise kuupäeva seisuga iga finantsvara- ja -kohustiseligi kohta, mida need muudatused mõjutasid, järgmise teabe:

- a) vahetult enne nende muudatuste rakendamist kindlaks määratud eelmine mõõtekategooria ja bilansiline jääkmaksumus;
- b) pärast nende muudatuste rakendamist kindlaks määratud uus mõõtekategooria ja bilansiline jääkmaksumus;
- c) kõikide finantsseisundi aruandes märgitud nende finantsvarade ja finantskohustiste bilansiline jääkmaksumus, mis olid varem määratletud mõõdetavana õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kuid mida enam nii ei määratleta, ja
- d) finantsvarade või finantskohustiste õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavana määratlemise või ümbermääratlemise põhjused.

Üleminek IFRSide iga-aastaste edasiarenduste puhul

7.2.35 Üksus rakendab IFRSide iga-aastaseid edasiarendusi 2018–2020 finantskohustiste suhtes, mida muudetakse või vahetatakse, selle aurandeperioodi alguses, mil üksus muudatust esimest korda rakendab, või pärast seda.

Üleminek IFRS 17-le (muudetud 2020. aasta juunis)

- 7.2.36 Üksus rakendab standardiga IFRS 17 tehtud IFRS 9 muudatusi (muudetud 2020. aasta juunis) tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, välja arvatud paragrahvides 7.2.37–7.2.42 sätestatud juhtudel.
- 7.2.37 Üksus, mis rakendab 2020. aasta juunis muudetud IFRS 17 esimest korda käesoleva standardi esmakordse rakendamise ajal, rakendab paragrahvide 7.2.38–7.2.42 asemel paragrahve 7.2.1–7.2.28.
- 7.2.38 Üksus, mis rakendab 2020. aasta juunis muudetud IFRS 17 esimest korda pärast käesoleva standardi esmakordset rakendamist, rakendab paragrahve 7.2.39–7.2.42. Üksus rakendab ka käesoleva standardi muid üleminekunõudeid, mida on vaja kõnealuste muudatuste rakendamiseks. Sel otstarbel tuleb lugeda viiteid esmase rakendamise kuupäevale viidatena selle aruandeperioodi algusele, mil üksus esimest korda muudatusi rakendab (muudatuste esmase rakendamise kuupäev).
- 7.2.39 Seoses õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava finantskohustise määramisega teeb üksus järgmist:
- tühistab oma varasema määratluse, mille kohaselt finantskohustist mõõdetakse õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole nende muudatuste rakendamise tagajärjel enam täidetud, ja
 - võib määratleda finantskohustise mõõdetavana õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud nende muudatuste rakendamise tagajärjel.
- Selline määramine ja tühistamine tehakse nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Kõnealust liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.
- 7.2.40 Üksus ei pea muudatuste rakendamise kajastamiseks eelnevaid perioode korrigeerima. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida üksnes siis, kui see on võimalik tagantjärele tarkust kasutamata. Kui üksus korrigeerib varasemaid perioode, peavad korrigeeritud finantsaruanded peegeldama kõiki käesoleva standardi nõudeid mõjutatud finantsinstrumentidele. Kui üksus ei korrigeeri eelnevaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva sisaldava aruandeperioodi alguse seisul bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev.
- 7.2.41 Nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva sisaldaval aruandeaastal ei pea üksus esitama IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivset teavet.
- 7.2.42 Nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva sisaldaval aruandeaastal avalikustab üksus esmase rakendamise kuupäeva seisuga iga nendest muudatustest mõjutatud finantsvara- ja -kohustiseligi kohta järgmise teabe:
- eelmine liigitus, sealhulgas vajaduse korral eelmine mõõtmiskategooria (olemasolu korral), ja bilansiline jääkmaksumus, mis on kindlaks määratud vahetult enne kõnealuste muudatuste rakendamist;

- b) pärast nende muudatuste rakendamist kindlaks määratud uus mõõtekategooria ja bilansiline jääkmaksumus;
- c) kõikide finantsseisundi aruandes märgitud nende finantskohustiste bilansiline jääkmaksumus, mis olid varem määratletud mõõdetavana õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kuid mida enam nii ei määratleta, ja
- d) põhjused, miks finantskohustised, mida mõõdetakse õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, on määratletud või ümber määratletud.

Üleminek dokumendi Viiteintressimäära reform – 2. etapp puhul

- 7.2.43 Üksus rakendab dokumenti *Viiteintressimäära reform – 2. etapp* tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, välja arvatud paragrahvides 7.2.44–7.2.46 sätestatud juhtudel.
- 7.2.44 Üksus määratleb uue riskimaandamissuhte (nt nagu on kirjeldatud paragrahvis 6.9.13) ainult edasiulatuvalt (st üksus ei tohi määratleda uut riskimaandamise arvestussuhet eelnevate perioodide puhul). Küll aga peab üksus taastama lõpetatud riskimaandamissuhte üksnes juhul, kui täidetud on järgmised tingimused:
 - a) üksus lõpetas selle riskimaandamissuhte üksnes viiteintressimäära reformiga nõutavate muudatuste tõttu ja üksuselt ei oleks nõutud selle riskimaandamissuhte lõpetamist, kui neid muudatusi oleks sel ajal rakendatud; ja
 - b) selle aruandeperioodi alguses, mil üksus rakendab kõnealuseid muudatusi esimest korda (nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev), vastab kõnealune lõpetatud riskimaandamissuhe riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele (pärast nende muudatuste arvessevõtmist).
- 7.2.45 Kui paragrahvi 7.2.44 rakendamisel taastab üksus lõpetatud riskimaandamissuhte, käsitab üksus paragrahvides 6.9.11 ja 6.9.12 esitatud viiteid kuupäevale, mil alternatiivne viitemäär määratleti esimest korda lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina, viidetena nende muudatuste esmase rakendamise kuupäevale (st lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina määratletud alternatiivse viitemäära 24-kuuline periood algab nende muudatuste esmase rakendamise kuupäevast).
- 7.2.46 Üksus ei pea muudatuste rakendamise kajastamiseks eelnevaid perioode korrigeerima. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida üksnes siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata. Kui üksus ei korrigeeri eelnevaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva sisaldava aruandeperioodi alguse seis bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev.
- 7.3 IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) JA IFRS 9 (2013) TAGASIVÕTMINE
 - 7.3.1 Käesoleva standardiga asendatakse IFRIC 9 *Varjatud tuletisinstrumentide ümberhindamine*. 2010. aasta oktoobris IFRS 9-sse lisatud nõuded sisaldasid nõudeid, mis varem olid sätestatud IFRIC 9 paragrahvides 5 ja 7. Muudatusest tuleneva muudatusena lisati IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt* nõuded, mis varem olid sätestatud IFRIC 9 paragrahvis 8.
 - 7.3.2 Käesoleva standardiga asendatakse standardid IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) ja IFRS 9 (2013). Üksus võib siiski otsustada, et ta rakendab enne 1. jaanuari 2018 algavate aruandeaastate suhtes käesoleva standardi asemel neid IFRS 9 varasemaid versioone siis ja ainult siis, kui üksuse esmakordse rakendamise kuupäev on varasem kui 1. veebruar 2015.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

- 12 kuu eeldatav krediidikahjum** instrumendi **kehtivusaja eeldatava krediidikahjumi** osa, mis vastab finantsinstrumendiga seotud kohustuste täitmata jätmise tagajärjel 12 kuu jooksul pärast aruandekuupäeva tekkida võivale **eeldatavale krediidikahjumile**;
- finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus** summa, milles finantsvara või -kohustist esmaselt kajastatakse ja millest on maha arvatud põhiosa tagasimaksud ning millele on lisatud või millest on maha arvatud kumulatiivne kulum, kasutades **sisemise intressimäära** meetodit selle esialgse summa ja lunastustähtajal makstava summa vahelise iga erinevuse suhtes, ja mida on finantsvara korral vajadusel korrigeeritud **kahju allahindlusega**;
- lepinguline vara** standardis IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* kirjeldatud õigused, mida väärtuse langusest tulenevate kasumite või kahjumite kajastamise ja mõõtmise eesmärgil arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga;
- krediidiriski tõttu langenud väärtusega finantsvara** finantsvara väärtus on krediidiriski tõttu langenud, kui on toimunud üks või mitu sündmust, mis avaldavad kahjulikku mõju kõnealuse finantsvara eeldatavatele tulevastele rahavoogudele. Finantsvara väärtuse langemist krediidi tõttu tõendavad muu hulgas jälgitavad andmed järgmiste sündmuste kohta:
- emitendi või võlgniku olulised finantsraskused;
 - lepingu rikkumine, näiteks kohustuste mittetäitmine või **tähtajaks tasumata** jätmine;
 - laenuvõtja laenuandja(te) poolt laenuvõtja finantsraskustega seotud majanduslikel või lepingulistel põhjustel laenuvõtjale järeleandmis(te) tegemine, mida laenuandja(d) ei oleks muul juhul teinud;
 - laenuvõtja pankrot või muu finantsiline ümberkorraldamine muutub tõenäoliseks;
 - finantsvara aktiivse turu kadumine finantsraskuste tõttu või
 - finantsvara ost või väljaandmine suure allahindlusega, mis peegeldab tekkinud **krediidikahjumit**;

Üksiku konkreetse sündmuse kindlakstegemine võib osutuda võimatuks – pigem võib mitme sündmuse ühine mõju põhjustada finantsvara väärtuse languse krediidi tõttu;

krediidikahjum

lepingu alusel üksusele tasumisele kuuluvate kõigi lepinguliste rahavoogude ja üksuse poolt eeldatavalt kättesaadavate rahavoogude vahe (sh kogu raha puudujääk), mis on diskonteeritud algse **sisemise intressimääraga (või krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara korral krediidiga korrigeeritud sisemise intressimääraga)**. Üksus prognoosib rahavoogusid, arvestades finantsinstrumendi kõiki lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, pikendusi, ostuoptsiione või muid sarnaseid optsiione) instrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul. Arvesse võetavad rahavood sisaldavad rahavooge hoitava tagatise müügist või muudest krediidikvaliteeti parandavatest kokkulepetest, mis kuuluvad lahutamatul lepingutingimuste hulka. Eeldatakse, et finantsinstrumendi eeldatavat kehtivusaega saab usaldusväärselt prognoosida. Nendel harvadel juhtudel, kui finantsinstrumendi eeldatavat kehtivusaega ei ole võimalik usaldusväärselt prognoosida, kasutab üksus finantsinstrumendi lepingujärgset tähtaega;

krediidiga korrigeeritud sisemine intressimäär

määr, millega diskonteeritakse hinnangulised tulevased maksed või laekumised finantsvara eeldatava kehtivusaja jooksul täpselt **krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusse**. Krediidiriskiga korrigeeritud sisemise intressimäära arvutamisel prognoosib üksus eeldatavaid rahavoogusid, arvestades finantsvara kõiki lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, pikendusi, ostuoptsiione või muid sarnaseid optsiione) ja **eeldatavat krediidikahjumit**. Arvestus hõlmab kõiki lepingu osapoolte vahel makstud või saadud tasusid, mis on sisemise intressimäära olemuslikeks komponentideks (vt paragrahvid B5.4.1–B5.4.3), **tehingukulusid** ja kõiki muid lisatasusid või allahindlusi. Eeldatakse, et rahavoogusid ja sarnaste finantsinstrumentide rühma eeldatavat kehtivusaega saab usaldusväärselt prognoosida. Nendel harvadel juhtudel, kui finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) rahavoogusid või eeldatavat kehtivusaega ei ole võimalik usaldusväärselt prognoosida, kasutab üksus lepingujärgseid rahavoogusid finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) kogu lepingujärgse kehtivusaja jooksul;

kajastamise lõpetamine

eelnevalt kajastatud finantsvara või -kohustise eemaldamine üksuse finantsseisundi aruandest;

tuletisinstrument

finantsinstrument või muu leping, mis kuulub käesoleva standardi rakendus-
alasse ja millel on kõik kolm järgmist tunnust:

- a) selle väärtus muutub vastavalt muutustele kindlaksmääratud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kauba hinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või krediidiindeksis või mõnes muus muutujas, tingimusel, et mitterahalise muutuja korral ei ole muutuja spetsiifiliselt seotud lepinguosapoollega (mida mõnikord nimetatakse alusvaraks);
- b) see kas ei nõua algset netoinvesteeringut või nõuab sellist algset netoinvesteeringut, mis on väiksem, kui oleks nõutav teiste lepinguliikide puhul, mis eeldatavasti reageeriksid sarnasel viisil turutegurite muutustele;
- c) seda arveldatakse tulevikus;

dividendid	kasumi jaotamine omakapitaliinstrumentide valdajatele proportsionaalselt nende osalusega konkreetses kapitaliliigis;
sisemise intressimäära meetod	meetod finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumuse arutamiseks ja intressitulude või -kulude jaotamiseks ja kasumiaruandes kajastamiseks asjakohase ajavahemiku jooksul;
sisemine intressimäär	määr, millega diskonteeritakse hinnangulised tulevased maksed või laekumised finantsvara või -kohustise eeldatava kehtivusaja jooksul finantsvara bilansilisse brutojääkmaksumusse või finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusse . Sisemise intressimäära arvutamisel prognoosib üksus eeldatavaid rahavoogusid, arvestades finantsinstrumendi kõiki lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, pikendusi, ostuoptsioone või muid sarnaseid optsioone) ja eeldatavat krediidikahjumit . Arvestus hõlmab kõiki lepingu osapoolte vahel makstud või saadud tasusid, mis on sisemise intressimäära olemuslikeks komponentideks (vt paragrahvid B5.4.1–B5.4.3), tehingukulused ja kõiki muid lisatasusid või allahindlusi. Eeldatakse, et rahavoogusid ja sarnaste finantsinstrumentide rühma eeldatavat kehtivusaega saab usaldusväärset prognoosida. Nendel harvadel juhtudel, kui finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) rahavoogusid või eeldatavat kehtivusaega ei ole võimalik usaldusväärset prognoosida, kasutab üksus lepingujärgseid rahavoogusid finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) kogu lepingujärgse kehtivusaja jooksul;
eeldatav krediidikahjum	krediidikahjumite kaalutud keskmine, kus kaaludena kasutatakse vastavaid kohustuste täitmata jätmise riske;
finantsgarantiileping	leping, mis nõuab väljastajalt kindlaksmääratud maksete sooritamist, et hüvitada lepingu valdajale tekkinud kahju, kui kindlaksmääratud võlgnik ei tee makseid tähtaegselt vastavalt võlainstrumenti algsetele või muudetud tingimustele;
õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatav finantskohustus	finantskohustus, mis vastab ühele järgmistest tingimustest: a) see vastab kauplemiseesmärgil hoidmise määratlusele; b) esmasel kajastamisel määratletakse see üksuse poolt kajastatavaks õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande vastavalt paragrahvile 4.2.2 või 4.3.5; c) esmasel kajastamisel või hiljem määratletakse see kajastatavaks õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande vastavalt paragrahvile 6.7.1;
siduv tulevikukohustus	siduv kokkulepe ressursside kindlaksmääratud koguse vahetamiseks kindlaksmääratud hinnaga kindlaksmääratud kuupäeval või kuupäevadel tulevikus;
prognoositav tehing	oodatav tehing tulevikus, mille suhtes ei ole siduvat tulevikukohustust;

finantsvara bilansiline brutojääkmaksumus	finantsvara amortiseeritud soetusmaksumus enne kahju allahindlusega korrigeerimist;
riskimaandamise suhtarv	riskimaandamisinstrumendi koguse ja riskimaandamisobjekti koguse suhtelise kaalu suhe;
kauplemiseesmärgil hoitav	finantsvara või -kohustis, mis: a) on omandatud või tekkinud peamiselt lähitulevikus edasimüügi või tagasiostmise eesmärgil; b) esmakordsel kajastamisel on see määratletud finantsinstrumentide portfelli osa, mida hallatakse ühiselt ja mille kohta on tõendeid hiljuti toimunud lühiajalise kasumivõtmise kohta; või c) see on tuletisinstrument (välja arvatud tuletisinstrument, mis on finantsgarantiileping või määratletud ja efektiivne riskimaandamisinstrument);
väärtuse langusest tulenev kasum või kahjum	kasumid või kahjumid, mis kajastatakse kasumiaruandes kooskõlas paragrahvi 5.5.8 ja mis tekib osas 5.5 sätestatud väärtuse languse nõuete rakendamise tõttu;
kehtivusajal eeldatav krediidikahjum	eeldatav krediidikahjum , mis tuleneb kõigist finantsinstrumendi kehtivusajal võimalikest kohustuste täitmata jätmise juhtudest;
kahju allahindlus	kooskõlas paragrahvi 4.1.2 mõõdetava finantsvara eeldatava krediidikahjumi , rendinõuete ja lepingulise vara , kooskõlas paragrahvi 4.1.2A mõõdetava finantsvara akumuleeritud väärtuse languse summa ning siduvate laenuandmiskohustuste eeldatava krediidikahjumi ja finantsgarantiilepingute eraldise allahindlus;
muudatusest tingitud kasum või kahjum	summa, mis tekib seoses finantsvara bilansilise brutojääkmaksumuse korrigeerimisega, et kajastada uuesti läbi räägitud või muudetud lepingupõhiseid rahavoogusid. Üksus arvutab finantsvara bilansilise brutojääkmaksumuse ümber uuesti läbi räägitud või muudetud finantsvara kogu kehtivusaja eeldatavate tulevaste maksete või laekumiste nüüdisväärtuses, mida on diskonteeritud finantsvara esialgse sisemise intressimääraga (või krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara korral krediidiriskiga korrigeeritud sisemise intressimääraga) või kohaldatavuse korral paragrahvi 6.5.10 kohaselt arvatud muudetud sisemise intressimääraga . Finantsvara eeldatavate tulevaste rahavoogude prognoosimisel arvestab üksus kõiki finantsvara lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, ostuoptsoone või muid sarnaseid optsoone), kuid ei arvesta eeldatavat krediidikahjumi , välja arvatud juhul, kui finantsvara on krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara ; viimasel juhul võtab üksus arvesse ka esialgset eeldatud krediidikahjumi, millega arvestati esialgse krediidiriskiga korrigeeritud sisemise intressimäär a arvutamisel;

tähtjaks tasumata	finantsvara on tähtjaks tasumata, kui vastaspool on jätnud makse lepinguga ettenähtud tähtajal sooritamata;
krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara	ostetud või tekkinud finantsvara, mis on esialgsel kajastamisel krediidiriski tõttu langenud väärtusega ;
ümberliigitamise kuupäev	üksuse finantsvara ümberliigitamisega lõppenud ärimudeli muutmisele järgneva esimese aruandeperioodi esimene päev;
tavapärasel turutingimustel toimuv ost või müük	finantsvara ost või müük vastavalt lepingule, mille tingimuste kohaselt antakse vara üle ajavahemiku jooksul, mis on tavaliselt kas kehtestatud õigusaktidega või kujunenud kokkuleppeliselt konkreetsel turul;
tehingukulud	lisakulud, mis on otseselt seotud finantsvara või -kohustise omandamise, emiteerimise või realiseerimisega (vt paragrahv B5.4.8). Lisakulu on see, mis ei oleks tekkinud, kui üksus ei oleks finantsinstrumenti omandanud, emiteerinud või realiseerinud.

Järgmised terminid on määratletud IAS 32 paragrahvis 11, IFRS 7 lisas A, IFRS 13 lisas A või IFRS 15 lisas A ning neid kasutatakse käesolevas standardis IAS 32-s, IFRS 7-s, IFRS 13-s või IFRS 15-s määratletud tähenduses:

- a) krediidirisk ⁽⁵²⁾;
- b) omakapitaliinstrument;
- c) õiglasest väärtusest
- d) finantsvara;
- e) finantsinstrument;
- f) finantskohustis;
- g) tehinguhind.

⁽⁵²⁾ Seda mõistet (IFRS 7 määratluses) kasutatakse nõuetes, mille kohaselt tuleb esitada krediidiriski muutuste mõju õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande kajastatud kohustistele (vt paragrahv 5.7.7).

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

RAKENDUSALA (2. PEATÜKK)

- B2.1 Mõned lepingud nõuavad makse sooritamist tulenevalt kliimatilistest, geoloogilistest või muudest füüsilistest teguritest. (Nendele instrumentidele, mis põhinevad kliimatilistel teguritel, viidatakse mõnikord kui „ilmastiku tuletisinstrumentidele“.) Kui need lepingud ei kuulu standardi IFRS 17 *Kindlustuslepingud* rakendusalas, kuuluvad need käesoleva standardi rakendusalas.
- B2.2 Käesolev standard ei muuda nõudeid töötajate hüvitiste plaanidele, mis on kooskõlas IAS 26-ga *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*, ja müügi- või teenusetulude mahul põhinevatele litsentsitasu lepingutele, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav tulu*.
- B2.3 Mõnikord teeb üksus strateegiliseks peetava investeeringu teise üksuse emiteeritud omakapitaliinstrumentidesse kavatsusega luua või säilitada pikaajaline ärisuhe üksusega, millesse investeeritakse. Investor või ühisettevõtjast üksus kasutab IAS 28 *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse*, et määrata kindlaks, kas sellise investeeringu arvestamiseks kasutatakse kapitaliosaluse meetodit.
- B2.4 Käesolevat standardit rakendatakse kindlustusandjate finantsvarade ja finantskohustiste suhtes, mis ei ole õigused ja kohustused, mida paragrahvi 2.1 punkt e välistab, sest need tulenevad IFRS 17 rakendusalas kuuluvatest lepingutest.
- B2.5 Finantsgarantiilepingud võivad olla erinevates juriidilistes vormides, nagu garantii, mõned akreditiivide liigid, krediidiriski kaitse leping või kindlustusleping. Nende arvestuskäsitlus ei sõltu nende juriidilisest vormist. Järgmised on näited selliste lepingute asjakohasest käsitlemisest (vt paragrahvi 2.1 punkt e):
- a) kui üleantav risk on märkimisväärne, rakendab väljastaja käesolevat standardit isegi siis, kui finantsgarantiileping vastab IFRS 17-s sätestatud kindlustuslepingu määratlusele (vt IFRS 17 paragrahvi 7 punkt e). Kui aga väljastaja on varem selgelt kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on rakendanud nende suhtes kindlustuslepingute puhul kasutatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja valida, kas rakendada selliste finantsgarantiilepingute suhtes käesolevat standardit või IFRS 17. Kui rakendatakse käesolevat standardit, nõutakse paragrahvis 5.1.1 väljastajalt finantsgarantiilepingu esmast kajastamist õiglases väärtuses. Kui finantsgarantiileping sõlmiti mitteseotud poolte vahelises tehingus, võrdub selle õiglase väärtuse tõenäoliselt lepingu sõlmimisel saadud kindlustusmaksega, kui ei ole tõendeid vastupidise kohta. Edaspidi, välja arvatud juhul kui finantsgarantiileping liigitati selle sõlmimisel õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks või kui kehtivad paragrahvid 3.2.15–3.2.23 ja B3.2.12–B3.2.17 (kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumidele või kehtib jätkuva seotuse printsiip), mõõdab väljastaja seda kahest järgmisest väärtusest kõrgemaga:
- i) osa 5.5 kohaselt määratud summa ja
- ii) esmaselt arvele võetud summa, millest on vajaduse korral lahutatud IFRS 15 põhimõtete kohaselt kajastatud kumulatiivne tulusumma (vt paragrahvi 4.2.1 punkt c);

- b) mõned krediidiga seotud garantiid ei nõua makse eeldusena, et garantii saajal oleks oht saada kahju põhjusel, et võlgnik ei suuda garantii objektiks oleva vara tagasimakseid õigeaegselt sooritada, ning ta on seda kahju ka saanud. Selliseks näiteks on garantii, mis nõuab maksete sooritamist konkreetse krediidireitingu või krediidiindeksi muutumise korral. Sellised garantiid ei ole finantsgarantiilepingud käesoleva standardi mõistes, ega ka kindlustuslepingud IFRS 17 mõistes. Sellised garantiid on tuletisinstrumentid ning väljastaja rakendab nende suhtes käesolevat standardit;
- c) Kui finantsgarantiileping on väljastatud seoses kaupade müügiga, rakendab väljastaja IFRS 15 selle määramiseks, millal ta kajastab tulu garantiist ja millal kaupade müügist.

B2.6 Kinnitusi, et väljastaja käsitleb lepinguid kindlustuslepingutena, võib üldjuhul leida läbivalt tema suhtluses oma klientide ja järelevalveorganitega, lepingutes, äridokumentides ja finantsaruannetes. Lisaks kehtivad kindlustuslepingute puhul sageli arvestusnõuded, mis erinevad muudele tehinguliikidele, näiteks pankade või äriühingute lepingutele esitatavatest nõuetest. Sellistel juhtudel esitab väljastaja tavaliselt oma finantsaruandes kinnituse, et ta on järginud nimetatud arvestusnõudeid.

KAJASTAMINE JA KAJASTAMISE LÕPETAMINE (3. PEATÜKK)

Esmane kajastamine (osa 3.1)

B3.1.1 Paragrahvis 3.1.1 sätestatud põhimõttest lähtuvalt kajastab üksus kõiki oma tuletisinstrumentidest tulenevaid lepingujärgseid õigusi ja kohustusi finantsseisundi aruandes vastavalt varade ja kohustistena, välja arvatud nende tuletisinstrumentide korral, mis takistavad finantsvarade ülekandmise kajastamist müügina (vt paragrahv B3.2.14). Kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumidele, ei kajasta saaja ülekantud vara oma varana (vt paragrahv B3.2.15).

B3.1.2 Järgmised näited käsitlevad paragrahvis 3.1.1 sätestatud põhimõtte rakendamist:

- a) tingimusteta nõudeid ja võlgu kajastatakse varade või kohustistena, kui üksusest saab lepingu osapool ja sellest tulenevalt on tal juriidiline õigus saada või juriidiline kohustus maksta raha;
- b) omandatavaid varasid ja tekkivaid kohustusi seoses siduva tulevikukohustusega osta või müüa kaupu või teenuseid ei kajastata tavaliselt enne, kui vähemalt üks osapooltest on täitnud lepingu. Näiteks kindla tellimuse saanud üksus ei kajasta tavaliselt vara (ja tellimuse esitanud üksus ei kajasta kohustist) selle tulevikukohustuse tekkimise hetkel, vaid lükkab kajastamise edasi kuni tellitud kaupade või teenuste lähetamise, ülekandmise või osutamiseni. Kui siduv tulevikukohustus osta või müüa mittefinantsobjekte kuulub käesoleva standardi rakendusallasse vastavalt paragrahvidele 2.4–2.7, kajastatakse selle õiglast netoväärtust vara või kohustisena selle tulevikukohustuse tekkimise kuupäeval (vt paragrahvi B4.1.30 punkt c). Lisaks, kui eelnevalt kajastamata siduv tulevikukohustus on määratletud õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumentis riskimaandamisobjektina, kajastatakse maandatavast riskist tulenevat iga muutust pärast riskimaandamise alustamist õiglases netoväärtuses vara või kohustisena (vt paragrahvi 6.5.8 punkt b ja paragrahv 6.5.9);
- c) käesoleva standardi rakendusallasse kuuluvat forvardlepingut (vt paragrahv 2.1) kajastatakse vara või kohustisena tulevikukohustuse tekkimise kuupäeval, mitte arvelduse teostamise kuupäeval. Kui üksusest saab forvardlepingu osapool, on õiguse ja kohustuse õiglased väärtused sageli võrdsed, nii et forvardi õiglase netoväärtus on null. Kui õiguse ja kohustuse õiglase netoväärtus ei ole null, kajastatakse lepingut kas vara või kohustisena;

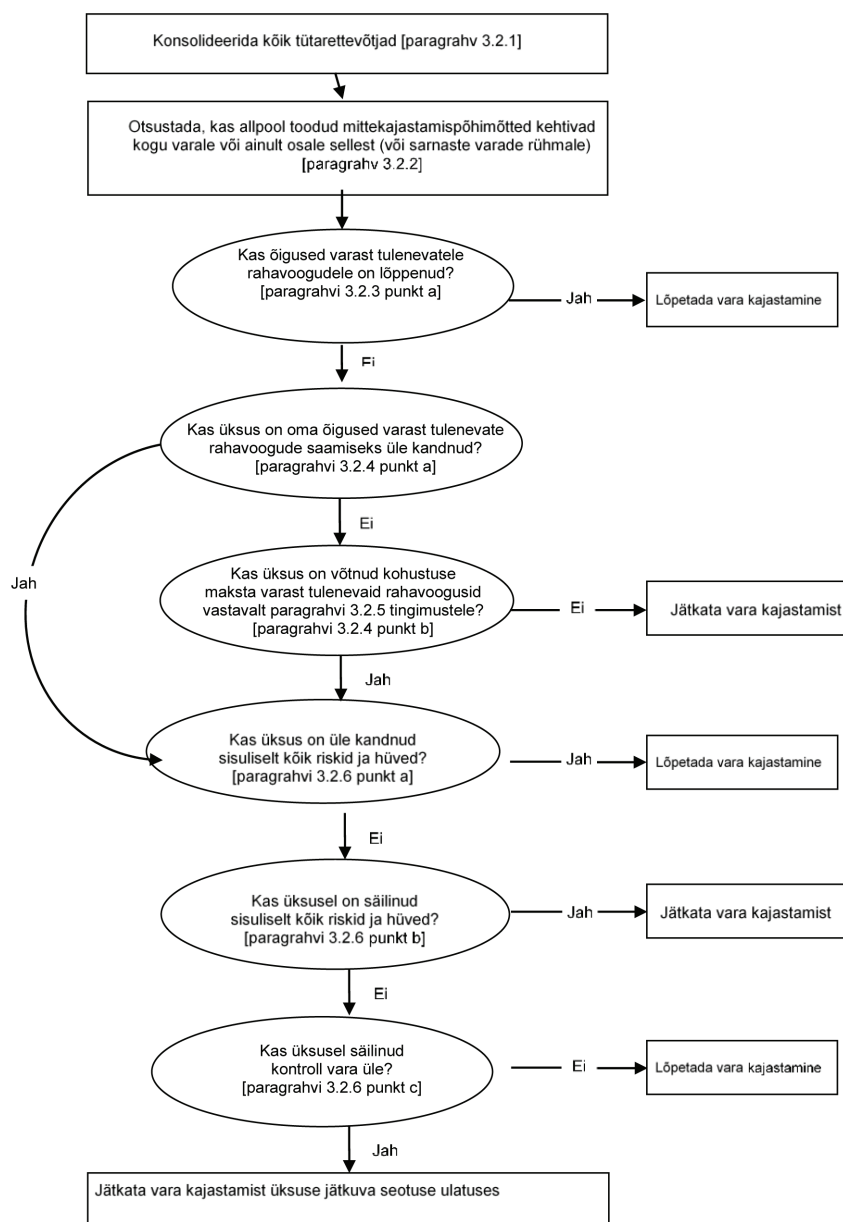
- d) käesoleva standardi rakendusallasse kuuluvaid optioonilepinguid (vt paragrahv 2.1) kajastatakse varade või kohustistena, kui valdajast või optiooni kirjutanud isikust saab lepingu osapool;
- e) kavandatavad tulevikutehingud, olenemata nende tõenäosusest, ei ole varad ega kohustised, sest üksusest ei ole saanud lepingu osapool.

Tavapärastel turutingimustel toimuv finantsvara ost või müük

- B3.1.3 Finantsvara tavapärastel turutingimustel toimuva ostu või müügi kajastamiseks kasutatakse kas tehingupäevapõhist või arvelduspäevapõhist arvestust, nagu on kirjeldatud paragrahvides B3.1.5 ja B3.1.6. Üksus rakendab sama meetodit järjepidevalt kõigi käesoleva standardi kohaselt selliselt liigitatud varade ostude ja müükide suhtes. Selleks liigitatakse eraldi vara, mida mõõdetakse kohustuslikus korras õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande, ja vara, mis on määratletud mõõdetuna õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande. Lisaks moodustavad omaette liigi investeeringud omakapitaliinstrumentidesse, mille arvestamiseks kasutatakse paragrahvis 5.7.5 esitatud võimalust.
- B3.1.4 Leping, mis nõuab või lubab lepingu väärtuse muutuse netotasaarveldamist, ei ole leping tavapärastel turutingimustel. Sellist lepingut käsitletakse tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel perioodil tuletisinstrumentina.
- B3.1.5 Tehingupäev on kuupäev, mil üksus võtab endale vara ostmise või müümise kohustuse. Tehingupäevapõhine arvestus viitab a) saadava vara kajastamisele ja kohustisele maksta selle eest tehingupäeval ja b) müüdüd vara kajastamise lõpetamisele, müügist tuleneva kasumi või kahjumi kajastamisele ja ostja vastu tekkinud nõude kajastamisele tehingupäeval. Tavaliselt ei hakka intress kogunema varalt ja vastavalt kohustiselt enne arvelduspäeva, mil omandiõigus läheb üle.
- B3.1.6 Arvelduspäev on kuupäev, mil vara kantakse üle üksusele või üksuse poolt. Arvelduspäevapõhine arvestus viitab a) vara kajastamisele päeval, mil üksus selle saab ja b) vara kajastamise lõpetamisele ja realiseerimisest saadava kasumi või kahjumi kajastamisele päeval, mil üksus kannab vara üle. Kui rakendatakse arvelduspäevapõhist arvestust, arvestab üksus tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel perioodil saadava vara õiglasest väärtuse iga muutuse samal viisil nagu omandatud vara puhul. Teisiti öelduna ei kajastata väärtuse muutust varade puhul, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses; seda kajastatakse kasumiaruandes varade puhul, mis on mõõdetud õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande; seda kajastatakse muus koondkasumis finantsvarade puhul, mida mõõdetakse õiglasest väärtusest muutustega läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahviga 4.1.2A, ja omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute puhul, mida arvestatakse kooskõlas paragrahviga 5.7.5.

Finantsvara kajastamise lõpetamine (osa 3.2)

- B3.2.1 Järgmine vooskeem iseloomustab otsustusprotsessi selle üle, kas ja mil määral finantsvara kajastamine lõpetatakse.



Kokkulepped, mille kohaselt üksusel säilivad lepingujärgsed õigused saada finantsvarast tulenevaid rahavoogusid, kuid ta võtab lepingujärgse kohustuse maksta rahavoogusid ühele või mitmele maksesaajale (paragrahvi 3.2.4 punkt b)

- B3.2.2 Paragrahvi 3.2.4 punktis b kirjeldatud olukord (kui üksusel säilivad lepingupõhised õigused saada finantsvarast tulenevaid rahavoogusid, kuid ta võtab lepingupõhise kohustuse maksta rahavoogusid ühele või mitmele maksesaajale) esineb näiteks siis, kui üksus on varahaldaja ja ta emiteerib investoritele kasutoovaid osalusi endale kuuluvates alusfinantsvarades ning teenindab selliseid finantsvarasid. Sellisel juhul vastavad finantsvarad kajastamise lõpetamise kriteeriumidele, kui on täidetud paragrahvides 3.2.5 ja 3.2.6 sätestatud tingimused.

B3.2.3 Paragrahvi 3.2.5 rakendamisel võib üksus olla näiteks finantsvara väljaandja või kontsern, mille koosseisu kuulub tütarettevõtja, mis on omandanud finantsvara ja annab rahavood edasi mitteseotud kolmandast osapooltest investoritele.

Omandiga seonduvate riskide ja hüvede ülekandmise hindamine (paragrahv 3.2.6)

B3.2.4 Näideteks selle kohta, kui üksus on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved, on:

- a) finantsvara tingimusteta müük;
- b) finantsvara müük koos õigusega finantsvara tagasiostmiseks tagasiostmise hetke õiglases väärtuses ja
- c) finantsvara müük koos müügi- või ostuoptsiooniga, mis on sügavalt rahast väljas (s.o optioon, mis on sellisel määral rahast väljas, et selle jõudmine rahasse enne lepingu aegumist on väga ebatõenäoline).

B3.2.5 Näideteks selle kohta, kui üksusel säilivad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved, on:

- a) müügi- ja tagasiostutehing, mille korral tagasiostuhind on fikseeritud hind või müügihind, millele lisandub laenuandja tootlus;
- b) väärtpaberite laenuks andmise leping;
- c) finantsvara müük koos kogutulu vahetustehinguga, millega kantakse tururiskile avatud positsioon tagasi üksusele;
- d) finantsvara müük koos sügavalt rahast müügi- või ostuoptsiooniga (s.o optioon, mis on sellisel määral rahast, et rahast väljaminemine enne tähtaja lõppemist on väga ebatõenäoline) ja
- e) lühiajaliste nõuete müük, mille puhul üksus garanteerib, et ta hüvitab saajal tõenäoliselt tekkivad krediidikahjumid.

B3.2.6 Kui üksus teeb kindlaks, et ülekandmise tulemusena on ta kandnud üle sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, ei kajasta ta ülekantud vara uuesti tulevasel perioodil, välja arvatud juhul, kui ta saab ülekantud vara tagasi uue tehinguga.

Kontrolli ülekandmise hindamine

B3.2.7 Üksusel ei säili kontroll ülekantud vara üle, kui ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa. Üksusel säilib kontroll ülekantud vara üle, kui ülekantava vara saaja ei saa praktiliselt ülekantud vara müüa. Ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa, kui sellega kaubeldakse aktiivsel turul, sest ülekantava vara saaja saaks osta ülekantud vara tagasi turul, kui tal tekib vajadus vara üksusele tagastada. Näiteks ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa, kui ülekantud varale kehtib optioon, mis lubab üksusel seda tagasi osta, kuid ülekantava vara saaja võib kergesti hankida ülekantud vara turul, kui optiooni kasutatakse. Ülekantava vara saaja ei saa ülekantud vara praktiliselt müüa, kui üksusel säilib selline optioon ja ülekantava vara saajal ei ole võimalik kergesti hankida ülekantud vara turul, kui üksus kasutab oma optiooni.

B3.2.8 Ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa ainult siis, kui ülekantava vara saaja saab müüa ülekantud vara tervikuna mitteseotud kolmandale osapoolle ja ta saab seda teha ühepoolselt ilma ülekandmisele täiendavate piirangute kehtestamiseta. Määrav küsimus on see, et mida ülekantava vara saaja saab praktiliselt teha, mitte aga millised lepingujärgsed õigused ülekantava vara saajale kuuluvad selle suhtes, mida ta saab teha ülekantud varaga või millised lepingujärgsed keelud eksisteerivad. Täpsemalt:

a) lepingujärgsel ülekantud vara realiseerimise õigusel on vähe praktilist mõju, kui ülekantud varal puudub turg, ja

b) ülekantud vara realiseerimisel on vähe praktilist mõju, kui seda ei saa kasutada vabalt. Sel põhjusel:

i) ülekantava vara saaja suutlikkus realiseerida ülekantud vara peab olema sõltumatu teiste tegevusest (st see peab olema ühepoolne suutlikkus) ja

ii) ülekantava vara saaja peab olema suuteline realiseerima ülekantud vara ilma vajaduseta lisada ülekandmisele piiravaid tingimusi või muid kitsendusi (nt tingimusi laenuvara teenindamise või ülekantava vara saajale vara tagasiostmise õigust andva optiooni kohta).

B3.2.9 See, et ülekantava vara saaja tõenäoliselt ei müü ülekantud vara, ei tähenda iseenesest, et ülekandjal säilib kontroll ülekantud vara üle. Kui aga müügioptioon või garantii takistab ülekantava vara saajat müümast ülekantud vara, säilib ülekandjal kontroll ülekantud vara üle. Näiteks kui müügioptioon või garantii on piisavalt väärtuslik, takistab see ülekantava objekti saajat müümast ülekantud vara, sest ülekantava vara saaja tegelikult ei müüks ülekantud vara kolmandale osapoolle ilma sarnast optiooni või muid piiravaid tingimusi lisamata. Selle asemel hoiaks ülekantava vara saaja ülekantud vara enda valduses, et saada garantii- või müügioptioonijärgseid makseid. Selliste asjaolude korral säilib ülekandja kontroll ülekantud vara üle.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumidele vastavad ülekanded

B3.2.10 Üksusel võib säilida õigus saada osa ülekantud varadelt tulenevatest intressimaksetest hüvitisena nende varade teenindamise eest. Intressimaksete see osa, millest üksus loobuks teeninduslepingu lõpetamisel või ülekandmisel, jaotatakse teenindusvarale või teeninduskohustisele. Intressimaksete see osa, millest üksus ei loobu, on intressinõue. Näiteks kui üksus ei loobuks mitte mingist intressist teeninduslepingu lõpetamisel või ülekandmisel, on kogu intressivahe intressinõue. Paragrahvi 3.2.13 rakendamisel kasutatakse teenindusvara ja intressi saamise nõude õiglasi väärtusi, et jaotada nõude bilansiline jääkmaksumus enam mittekajastatava vara osa ja edasikajastatava vara osa vahel. Kui teenindustasu ei ole kindlaks määratud või saadav tasu ei ole eeldatavasti üksusele piisavaks hüvitiseks teenindamise eest, kajastatakse teeninduskohustusega seotud kohustis õiglases väärtuses.

B3.2.11 Hinnates edasikajastatava osa ja mittekajastatava osa õiglast väärtust paragrahvi 3.2.13 rakendamise eesmärgil, rakendab üksus lisaks paragrahvile 3.2.14 IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* nõudeid õiglase väärtuse mõõtmise kohta.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumidele mittevastavad ülekanded

- B3.2.12 Käesolev paragrahv käsitleb paragrahvis 3.2.15 toodud põhimõtte rakendamist. Kui üksuse antud garantii kahjumite osas, mis võivad tuleneda ülekantud varadega seotud kohustuste täitmata jätmisest, takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist, sest üksusel on säilinud sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, jätkatakse ülekantud vara kajastamist tervikuna ja saadud tasu kajastatakse kohustisena.

Jätkuv seotus ülekantud varadega

- B3.2.13 Järgnevalt on toodud näiteid selle kohta, kuidas üksus mõõdab ülekantud vara ja kaasnevat kohustist vastavalt paragrahvile 3.2.16.

Kõik varad

- a) Kui üksuse antud garantii ülekantud varadega seotud kohustuste täitmata jätmisest tuleneva kahjumi eest tasumise kohta takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist jätkuva seotuse ulatuses, mõõdetakse ülekantud vara ülekande sooritamise kuupäeval kas i) vara bilansilises jääkmaksumuses või ii) ülekandmisel saadud tasu maksimumsummas, mille tagasimaksmist võidakse üksuselt nõuda (garantiisumma), olenevalt kumb summa on madalam. Kaasnevat kohustist mõõdetakse esialgu garantiisummas, millele lisatakse garantii õiglase väärtus (mis on tavaliselt garantii eest saadud tasu). Seejärel kajastatakse garantii esialgset õiglast väärtust kasumiaruandes siis, kui kohustus täidetakse (või selle käigus) (vastavalt IFRS 15 printsiipidele) ning vara bilansilist jääkmaksumust vähendatakse kahju allahindluse võrra.

Amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad varad

- b) Kui üksuse väljastatud müügioptsiooni kohustus või üksusele kuuluv ostuoptsiooni õigus takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab ülekantud vara amortiseeritud soetusmaksumuses, mõõdetakse kaasnevat kohustist selle soetusmaksumuses (s.o saadud tasuna), mida korrigeeritakse ülekantud vara soetusmaksumuse ja bilansilise brutojääkmaksumuse vahelise mis tahes erinevuse amortisatsiooni võrra optsiooni aegumise kuupäeval. Näiteks oletagem, et vara amortiseeritud soetusmaksumus ja bilansiline brutojääkmaksumus ülekandmise kuupäeval on 98 VÜ-d ja saadud tasu on 95 VÜ-d. Vara bilansiline brutojääkmaksumus optsiooni täitmistähtjal on 100 VÜ-d. Kaasneva kohustise esialgne bilansiline jääkmaksumus on 95 VÜ-d, ning 95 VÜ ja 100 VÜ vahelist erinevust kajastatakse kasumiaruandes, kasutades sisemise intressimäära meetodit. Optiooni täitmisel kajastatakse kaasneva kohustise bilansilise jääkmaksumuse ja täitmishinna vahelist mis tahes erinevust kasumiaruandes.

Õiglasest väärtuses mõõdetavad varad

- c) Kui üksusel säilinud ostuoptsiooni õigus takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab ülekantud vara õiglasest väärtuses, jätkatakse vara mõõtmist õiglasest väärtuses. Kaasnevat kohustist mõõdetakse i) optsiooni täitmishinnas, millest on maha arvatud optsiooni ajaväärtus, kui optsioon on rahas ii) ülekantud vara õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud optsiooni ajaväärtus, kui optsioon on rahast väljas. Kaasneva kohustise mõõtmise korrigeerimine tagab, et vara ja kaasneva kohustise bilansiline netojääkmaksumus on ostuoptsiooni õiguse õiglase väärtus. Näiteks kui alusvara õiglase väärtus on 80 VÜ-d, optsiooni täitmishind on 95 VÜ-d ja optsiooni ajaväärtus on 5 VÜ-d, siis kaasneva kohustise bilansiline jääkmaksumus on 75 VÜ-d (80 VÜ-d – 5 VÜ-d) ja ülekantud vara bilansiline jääkmaksumus on 80 VÜ-d (s.o selle õiglase väärtus).

- d) Kui üksuse väljastatud müügioptsioon takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab ülekantud vara õiglasest väärtuses, mõõdetakse kaasnevat kohustist optsiooni täitmishinnas, millele lisatakse optsiooni ajaväärtus. Vara mõõtmine õiglasest väärtuses võib toimuda kas õiglasest väärtuses või optsiooni täitmishinnas, olenevalt kumb on madalam, kuna üksusel ei ole õigust ülekantud vara õiglase väärtuse suurenemisele üle optsiooni täitmishinna. Sellega tagatakse, et vara ja kaasneva kohustise bilansiline netojääkmaksumus on müügioptsiooni kohustuse õiglase väärtus. Näiteks kui alusvara õiglase väärtus on 120 VÜ-d, optsiooni täitmishind on 100 VÜ-d ja optsiooni ajaväärtus on 5 VÜ-d, siis kaasneva kohustise bilansiline jääkmaksumus on 105 VÜ-d (100 VÜ-d + 5 VÜ-d) ja vara bilansiline jääkmaksumus on 100 VÜ-d (antud juhul optsiooni täitmishind).

- e) Kui koridor ostetud ostuoptsiooni ja väljastatud müügioptsiooni puhul takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab vara õiglasest väärtuses, jätkab ta vara mõõtmist õiglasest väärtuses. Kaasnevat kohustist mõõdetakse i) ostuoptsiooni täitmishinna ja müügioptsiooni õiglase väärtuse summas, millest on maha arvatud ostuoptsiooni ajaväärtus, kui ostuoptsioon on rahas või ii) vara õiglase väärtuse ja müügioptsiooni õiglase väärtuse summas, millest on maha arvatud ostuoptsiooni ajaväärtus, kui ostuoptsioon on rahast väljas. Kaasneva kohustise korrigeerimine tagab, et vara ja kaasneva kohustise bilansiline netojääkmaksumus on üksusele kuuluvate ja tema poolt väljaantud optsioonide õiglase väärtuse. Näiteks oletagem, et üksus kannab üle õiglasest väärtuses mõõdetava finantsvara, samaaegselt ostes ostuoptsiooni täitmishinnaga 120 VÜ-d ja kirjutades müügioptsiooni täitmishinnaga 80 VÜ-d. Samuti oletagem, et vara õiglase väärtus on ülekandmise kuupäeval 100 VÜ-d. Müügi- ja ostuoptsiooni ajaväärtused on vastavalt 1 VÜ ja 5 VÜ-d. Antud juhul kajastab üksus vara väärtusega 100 VÜ-d (vara õiglase väärtus) ja kohustise väärtusega 96 VÜ-d [(100 VÜ-d + 1 VÜ) – 5 VÜ-d]. Sellest tulenevalt on vara netoväärtus 4 VÜ-d, mis on üksusele kuuluvate ja tema poolt väljastatud optsioonide õiglase väärtus.

Kõik ülekanded

- B3.2.14 Selles ulatuses, millises finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumidele, ei käsitleta ülekandja lepingujärgseid ülekandega seotud õigusi või kohustusi eraldi tuletisinstrumentidena, kui nii tuletisinstrumenti kui ka kas ülekantud vara või ülekandmisest tuleneva kohustise kajastamine tingiks samade õiguste või kohustiste kahekordse kajastamise. Näiteks ülekandjal säilinud ostuoptsioon võib takistada finantsvarade ülekandmise käsitlemist müügina. Sellisel juhul ei kajastata ostuoptsiooni eraldi tuletisinstrumenti varana.
- B3.2.15 Ulatuses, millises finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumidele, ei kajasta ülekantava vara saaja ülekantud vara oma varana. Ülekantava vara saaja lõpetab raha või muude makstud tasude kajastamise ja kajastab nõuet ülekandja vastu. Kui ülekandjal on nii õigus kui ka kohustus võtta uuesti kontrolli kogu ülekantud vara üle kindla summa eest (näiteks vastavalt tagasiostulepingule), võib ülekantava objekti saaja käsitleda oma nõuet laenu või nõudena, kui see vastab paragrahvis 4.1.2 sätestatud kriteeriumidele.

Näited

- B3.2.16 Järgmised näited illustreerivad käesolevas standardis sätestatud kajastamise lõpetamise põhimõtete rakendamist:
- a) *tagasiostulepingud ja väärtpaperite laenuks andmine*. Kui finantsvara müüakse vastavalt lepingule, mille kohaselt vara ostetakse tagasi fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või kui finantsvara antakse laenuks vastavalt lepingule, mille kohaselt vara antakse tagasi ülekandjale, ei lõpetata selle vara kajastamist, sest ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Kui ülekantava objekti saaja omandab õiguse vara müümiseks või pantimiseks, liigitab ülekandja vara oma finantsseisundi aruandes ümber näiteks laenuks antud varaks või tagasiostu nõudeks;
- b) *tagasiostulepingud ja väärtpaperite laenuks andmine – varad, mis on sisuliselt samad*. Kui finantsvara müüakse vastavalt lepingule, mille kohaselt ostetakse tagasi sama või sisuliselt sama vara fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või kui finantsvara võetakse laenuks või laenatakse välja vastavalt lepingule, mille kohaselt antakse ülekandjale tagasi sama või sisuliselt sama vara, siis selle kajastamist ei lõpetata, kuna ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;
- c) *tagasiostulepingud ja väärtpaperite laenuks andmine – asendusõigus*. Kui tagasiostuleping, mis on sõlmitud fikseeritud tagasiostuhinnaga või ostuhinnaga võrdse hinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või sarnane väärtpaperite laenuks andmise tehing annab ülekantava objekti saajale õiguse asendada varasid, mis on ülekantud varaga sarnased ja tagasiostu kuupäeval sama õiglase väärtusega, siis tagasiostutehingu või väärtpaperite laenuks andmise tehingu alusel müüdüd või laenuks antud vara kajastamist ei lõpetata, kuna ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;

- d) *tagasiostu eesõigus õiglasel väärtuses*. Kui üksus müüb finantsvara ja tal säilib ainult eesõigus ülekantud vara tagasiostmiseks õiglasel väärtuses juhul, kui ülekantava vara saaja hiljem selle vara müüb, siis üksus lõpetab vara kajastamise, sest ta on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;
- e) *fiktiivne börsitehing (wash sale)*. Finantsvara tagasiostmist varsti pärast selle müümist nimetatakse mõnikord fiktiivseks börsitehinguks. Sellise tagasiostmise puhul ei ole välistatud kajastamise lõpetamine tingimusel, et esialgne tehing vastab kajastamise lõpetamise nõuetele. Kui aga finantsvara müügileping sõlmitakse samaaegselt lepinguga sama vara tagasiostmiseks fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, siis vara kajastamist ei lõpetata;
- f) *müügi- ja ostuoptsioonid, mis on sügavalt rahas*. Kui ülekandja saab ülekantud finantsvara tagasi osta ja ostuoptsioon on sügavalt rahas, ei vasta ülekandmine kajastamise lõpetamise kriteeriumidele, sest ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Samuti kui ülekantava vara saaja saab finantsvara tagasi müüa ja müügioptsioon on sügavalt rahas, siis ei vasta ülekandmine kajastamise lõpetamise kriteeriumidele, sest ülekandjal säilivad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;
- g) *müügi- ja ostuoptsioonid, mis on sügavalt rahast väljas*. Finantsvara, mis kantakse üle vastavalt ülekantava vara saajale kuuluva sügavalt rahast väljas olevale müügioptsioonile või ülekandjale kuuluvale sügavalt rahast väljas olevale ostuoptsioonile, kajastamine lõpetatakse. See tuleneb asjaolust, et ülekandja on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;
- h) *kergesti hangitavad varad, millele kehtib ostuoptsioon, mis ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas*. Kui üksusele kuulub vara ostuoptsioon, vara on turul kergesti kättesaadav ja optsioon ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas, siis vara kajastamine lõpetatakse. See on tingitud sellest, et üksusel i) ei ole säilinud ja ta ei ole üle kandnud sisuliselt kõiki omandiga seonduvaid riske ja hüvesid, ja ii) ei ole säilinud kontrolli. Kui aga vara ei ole turul kergesti kättesaadav, siis kajastamise lõpetamine on välistatud vara summa sellises ulatuses, mille suhtes kehtib ostuoptsioon, sest üksusel on säilinud kontroll vara üle;
- i) *kergesti mitte kättesaadav vara, millele kehtib müügioptsioon, mille on välja andnud üksus ja optsioon ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas*. Kui üksus kannab üle finantsvara, mis ei ole turul kergesti kättesaadav ja väljastab müügioptsiooni, mis ei ole sügavalt rahast väljas, ei jää üksusele sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ega hüved, kuid ta ei kannu neid ka üle väljastatud müügioptsiooni tõttu. Üksusel säilib kontroll vara üle, kui müügioptsioon on piisavalt väärtuslik, et takistada ülekantava vara saajat vara müümast, sellisel juhul jätkatakse vara kajastamist ülekandja jätkuva seotuse ulatuses (vt paragrahv B3.2.9). Üksus kannab vara kontrolli üle, kui müügioptsioon ei ole piisavalt väärtuslik takistamiseks vara müümist ülekantava vara saaja poolt, sellisel juhul vara kajastamine lõpetatakse;
- j) *varad, millele kehtib õiglase väärtusega müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping*. Kui kantakse üle finantsvara, millele kehtib müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping, millel on tagasiostmise ajal finantsvara õiglase väärtusega võrdne täitmis- või tagasiostuhind, siis lõpetatakse kajastamine praktiliselt kõigi omandiga seonduvate riskide ja hüvede ülekandmise tõttu;
- k) *rahas arveldatavad ostu- või müügioptsioonid*. Üksus hindab sellise finantsvara ülekandmisel, millele kehtib rahas tasaarveldatav müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping, kas tal on säilinud või ta on üle kandnud sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Kui üksusel ei ole säilinud sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, määrab ta kindlaks, kas tal on säilinud kontroll ülekantud vara üle. See, et müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping on tasaarveldatav rahas, ei tähenda automaatselt, et üksus on kontrolli üle kandnud (vt paragrahv B3.2.9 ja eespool nimetatud punktid g, h ja i);

- l) *eraldise eemaldamine*. Eraldise eemaldamine on tingimusteta tagasiostu ostuoptsioon, mis annab üksusele õiguse nõuda tagasi mõne piirangu kohaselt ülekantud varad. Tingimusel, et sellise optsiooni tulemusena üksusel ei säili ega ta ei kanna üle sisuliselt kõiki omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, välistab selline optsioon kajastamise lõpetamise ainult tagasiostmisele kuuluva summa ulatuses (eeldades, et ülekantava vara saaja ei saa varasid müüa). Kui näiteks laenuvarade bilansiline jääkmaksumus ja nende ülekandmisel saadud laekumised on 100 000 VÜ-d ning iga üksikut laenu on võimalik tagasi osta, kuid võimalike tagasiostetavate laenude kogusumma ei saa ületada 10000 VÜ-d, siis 90000 VÜ suurune osa laenudest vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumidele;
- m) *tagasiostuoptsioon*. Ülekantud varasid teenindav üksus, milleks võib olla ülekandja, võib omada tagasiostuoptsiooni järelejäänud ülekantud varade ostmiseks, kui säilinud varade summa langeb kindlaksmääratud tasemele, millest alates muutub nende varade teenindamise kulu koormavaks võrreldes teenindamisest saadava kasuga. Tingimusel, et tagasiostuoptsioonist tulenevalt ei ole üksusel säilinud ega ta ei ole ka üle andnud sisuliselt kõiki omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest ning ülekantava objekti saaja ei saa varasid müüa, on välistatud kajastamise lõpetamine ainult sellise varade summa ulatuses, millele kehtib ostuoptsioon;
- n) *allutatud säilinud intressid ja krediidigarantiid*. Üksus võib tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamise, allutades kas mõned või kõik enda säilitatud osalused ülekantud varades. Alternatiivselt võib üksus vähendada ülekantava vara saajale krediidiriski laenugarantii vormis, mis võib olla piiramata või piiratud teatud summaga. Kui üksusel säilivad sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, jätkatakse vara kajastamist tervikuna. Kui üksusel säilivad mõned, kuid mitte sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved ning tal on säilinud kontroll, siis on kajastamise lõpetamine välistatud rahasumma või muude varade ulatuses, mille maksmist võidakse üksusel nõuda;
- o) *kogutulu vahetustehing*. Üksus võib müüa finantsvara ülekantava vara saajale ja sõlmida ülekantava vara saajaga kogutulu vahetustehingu, mille puhul kõik alusvarast tulenevate intressimaksete rahavood tasutakse üksusele fikseeritud makse või muutuva intressimääraga makse summas ja üksus saab endale alusvara õiglase väärtuse iga suurenemise või vähenemise. Sellisel juhul on kogu vara kajastamise lõpetamine keelatud;
- p) *intressivahetustehing*. Üksus võib ülekantava objekti saajale üle kanda fikseeritud intressimääraga finantsvara ja sõlmida ülekantava objekti saajaga intressivahetustehingu fikseeritud intressimäär saamiseks ja muutuva intressimäär maksmiseks alussumma alusel, mis on võrdne ülekantud finantsvara põhisummaga; Intressivahetustehing ei välista ülekantud vara kajastamise lõpetamist tingimusel, et vahetuslepingu kohased maksed ei sõltu ülekantud varalt tehtavatest maksetest;
- q) *amortiseeruv intressivahetustehing*. Üksus võib ülekantava objekti saajale üle kanda fikseeritud intressimääraga finantsvara, mis tasutakse täielikult aja jooksul ja sõlmida ülekantava objekti saajaga amortiseeriva intressivahetuslepingu fikseeritud intressimäär saamiseks ja muutuva intressimäär maksmiseks alussumma alusel. Kui vahetuslepingu alussumma amortiseerub nii, et see võrdub mis tahes ajahetkel ülekantud finantsvara tasumata põhisummaga, põhjustaks vahetustehing olulise ettemakseriski säilimise üksusel, mille korral üksus kas jätkab kogu ülekantud vara kajastamist või jätkab ülekantud vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses. Vastupidisel juhul, kui vahetustehingu alussumma amortiseerimine ei ole seotud ülekantud vara eest tasumata põhisummaga, siis selline vahetusleping ei põhjustaks varaga seotud ettemakseriski säilimist üksusel. Seega ei välistaks see ülekantud vara kajastamise lõpetamist tingimusel, et vahetustehingu kohased maksed ei sõltu ülekantud varalt tehtavatest intressimaksetest ja vahetustehingust ei tulene ülekantud vara omandiga seonduvate mis tahes muude märkimisväärsete riskide ja hüvede säilimine üksusel;
- r) *mahakandmine*. Üksusel ei ole mõistlikku ootust, et finantsvara lepingujärgsed rahavood saavad täielikult või osaliselt kaetud.

Oletagem, et üksusel on ennetähtaegselt tagastatavate laenude portfell, mille nominaalne ja sisemine intressimäär on 10 protsenti ning mille põhisumma ja amortiseeritud soetusmaksumus on 10,000 VÜ-d. Üksus sõlmib tehingu, milles ülekantava vara saaja omandab 9,115 VÜ eest õiguse saada 9,000 VÜ-d kõikidest põhiosamaksete laekumistest, millele lisandub 9,5-protsendiline intress. Üksusel säilib õigus saada 1,000 VÜ-d põhisumma kõikidest laekumistest, millele lisandub 10-protsendiline intress ja 0,5-protsendiline intressivahe ülejääk ülejäänud 9,000 VÜ suuruselt põhisummalt. Ettemaksete laekumised jaotatakse üksuse ja ülekantava vara saaja vahel proportsionaalselt suhtega 1:9, kuid kõik tasumata summad arvatakse maha üksuse 1,000 VÜ suuruselt osaluselt kuni selle osaluse täieliku ärakasutamiseni. Laenude õiglase väärtus tehingupäeval on 10,100 VÜ-d ja 0,5-protsendilise intressivahe ülejäägi hinnanguline õiglase väärtus on 40 VÜ-d.

Üksus teeb kindlaks, et ta on kandnud üle mõned olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved (näiteks olulise ettemakseriski), kuid tal on säilinud ka mõned olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved (tulenevalt tema allutatud säilinud osalusest) ja tal on säilinud kontroll. Seetõttu rakendab ta jätkuva seotuse meetodit.

Käesoleva standardi rakendamiseks analüüsib üksus tehingut a) täielikult proportsionaalse säilinud 1,000 VÜ suuruse osaluse säilitamisena ja b) sellise säilinud osaluse allutamisenä, et tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamine krediidikahjumi puhul.

Üksus arvutab, et 9,090 VÜ suurune osa ($90\% \times 10,100$ VÜ-d) saadud 9,115 VÜ suurusest tasust on tasu täielikult proportsionaalse 90-protsendilise osa eest. Ülejäänud osa saadud tasust (25 VÜ-d) on tasu, mis on saadud selle säilitatud osaluse allutamise eest, et tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamine krediidikahjumi puhul. Lisanduvalt ülemäärane 0,5-protsendiline hinnavahe esindab tulu, mis on saadud krediidiühvitistest. Seega on krediidiriski vähendamise eest saadud kogutasu 65 VÜ-d (25 VÜ-d + 40 VÜ-d).

Üksus arvutab kasumi või kahjumi, mis saadakse rahavoogudest 90-protsendilise osa müügist. Eeldades, et üleantud 90-protsendilise osa õiglase väärtus ja allesjäänud 10-protsendilise osa õiglase väärtus ei ole üleandmise kuupäeval kättesaadavad, jaotab üksus vara bilansilise jääkmaksumuse kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 3.2.14 järgmiselt:

	Õiglase väärtus	Protsent	Jaotatud bilansiline jääkmaksumus
Ülekantud osa	9,090	90 %	9,000
Allesjäänud osa	1,010	10 %	1,000
Kokku	10,100		10,000

Üksus arvutab oma kasumi või kahjumi rahavoogude 90-protsendilise osa müügist, lahutades ülekantud osa jaotatud bilansilise jääkmaksumuse saadud tasust, mille tulemuseks on 90 VÜ-d ($9,090$ VÜ-d - $9,000$ VÜ-d). Üksusel säilinud osa bilansiline jääkmaksumus on 1,000 VÜ-d.

Lisaks kajastab üksus jätkuvat seotust, mis tuleneb tema säilinud osaluse allutamisest krediidikahjumi jaoks. Seega kajastab ta vara summas 1,000 VÜ-d (rahavoogude maksimumsumma, mida ta ei saaks allutamise korral) ja kaasnevat kohustist väärtusega 1,065 VÜ-d (mis on rahavoogude maksimumsumma, mida ta ei saaks allutamise korral, s.o 1,000 VÜ-d, millele lisandub allutamise õiglase väärtus 65 VÜ-d).

Üksus kasutab kogu eespool toodud teavet, et arvestada tehingut järgmiselt:

	Deebet	Kreedit
Esialgne vara	—	9,000
Allutatud vara või jääkosalus	1,000	—
Intressivahe ülejäägi näol saadavale tasule vastav vara	40	—
Kasum või kahjum (kasum ülekandmisest)	—	90
Kohustis	—	1,065
Saadud raha	9 115	—
	10,155	10,155
Kokku		

Vahetult pärast tehingut on vara bilansiline jääkmaksumus 2,040 VÜ-d, koosnedes 1,000 VÜ-st, mis on säilinud osaluse jaotatud maksumus ja 1,040 VÜ-st, mis on üksuse täiendav jätkuv seotus tulenevalt tema säilinud osaluse allutamisest krediidikahjumi jaoks (mis sisaldab intressivahe ülejääki 40 VÜ-d).

Järgnevatel perioodidel kajastab üksus krediidiriski vähendamise eest saadud tasu (65 VÜ-d) ajalise proportsiooni alusel, arvestab intressi kajastatud varalt, kasutades sisemise intressimäära meetodit ja kajastab iga krediidi väärtuse langust kajastatud varadelt. Näitena viimati nimetatud juhtumi kohta oletagem, et järgmisel aastal ilmneb väärtuse langusest tulenev kahjum 300 VÜ suuruses summas. Üksus vähendab oma kajastatud vara 600 VÜ võrra (300 VÜ-d on seotud tema säilinud osalusega ja 300 VÜ-d on seotud täiendava jätkuva seotusega, mis tuleneb tema säilinud osaluse allutamisest väärtuse langusest tuleneva kahjumi jaoks) ja vähendab oma kajastatud kohustist 300 VÜ võrra. Netotulemus on 300 VÜ suurune väärtuse languse kulu kasumiaruandes.

Finantskohustiste kajastamise lõpetamine (osa 3.3)

B3.3.1 Finantskohustis (või selle osa) kustutatakse, kui võlgnik kas:

- a) täidab selle kohustise (või selle kohustise osa), makstes võlausaldajale tavaliselt rahas, muude finantsvaradega, kaupade või teenustega, või
- b) on juriidiliselt vabastatud põhivastutusest kohustise (või selle osa) eest kas vastavalt seadusele või võlausaldaja poolt. (Kui võlgnik on andnud garantii, võib see tingimus olla siiski täidetud.)

B3.3.2 Kui võlainstrumenti emitent ostab selle instrumendi tagasi, kustutatakse võlg ka siis, kui emitent on selle instrumendi turutegija või kavatseb seda lähiajal edasi müüa.

B3.3.3 Kolmandale osapoolle, sealhulgas varahaldajale tehtav makse (mõnikord nimetatud kui „sisuline võõrandamine“) ei vabasta iseenesest võlgnikku tema põhikohustusest võlausaldaja ees, kui seaduslik vabastus puudub.

- B3.3.4 Kui võlgnik maksab kolmandele osapoolele, et see võtaks endale kohustuse ja teatab oma võlausaldajale, et kolmas osapool on võtnud endale võlakohustuse, ei lõpeta võlgnik võlakohustuse kajastamist, kui paragrahvi B3.3.1 punktis b sätestatud tingimus ei ole täidetud. Kui võlgnik maksab kolmandale osapoolele kohustuse võtmise eest ja hangib oma võlausaldajalt juriidilise vabastuse, on võlgnik võla kustutanud. Kui aga võlgnik on nõus tegema võlalt makseid kolmandale osapoolele või otse esialgsele võlausaldajale, kajastab võlausaldaja uut võlakohustust kolmanda osapoolle ees.
- B3.3.5 Kuigi juriidiline vabastus, mis saadakse kas õigusaktide alusel või võlausaldajalt, tingib kohustise kajastamise lõpetamise, võib üksus kajastada uue kohustise, kui paragrahvides 3.2.1–3.2.23 sätestatud kajastamise lõpetamise kriteeriumid ei ole ülekantud finantsvarade puhul täidetud. Kui need kriteeriumid ei ole täidetud, siis ei lõpetata ülekantud varade kajastamist ja üksus kajastab ülekantud varadega seotud uue kohustise.
- B3.3.6 Paragrahvi 3.3.2 rakendamisel on tingimused oluliselt erinevad, kui uute tingimuste kohane rahavoogude diskonteeritud nüüdisväärtus, sealhulgas kõik makstud tasud, millest on maha arvatud kõik saadud tasud, mida on diskonteeritud esialgset sisemist intressimäära kasutades, erineb üle 10 protsendi esialgse finantskohustise järelejäänud rahavoogude diskonteeritud nüüdisväärtusest. Selliste makstud tasude kindlaksmääramisel, millest on maha arvatud saadud tasud, võtab laenuvõtja arvesse üksnes laenuvõtja ja laenuandja vahel makstud või saadud tasusid, sealhulgas tasusid, mida laenuvõtja või laenuandja on maksnud või saanud teise isiku nimel.
- B3.3.6A Kui võlainstrumentide vahetamist või tingimuste muutmist arvestatakse kustutamisenä, kajastatakse mis tahes esinenud kulusid või tasusid kasumi või kahjumi osana instrumendi kustutamisel. Kui vahetamist või muutmist ei arvestata kustutamisenä, korrigeeritakse kohustise bilansilist jääkmaksumust kõikide esinenud kulude või tasudega ning need kulud või tasud amortiseeritakse muudetud kohustise järelejäänud tähtaja jooksul.
- B3.3.7 Mõnel juhul vabastab võlausaldaja võlgniku tema hetkel kehtivast maksete kohustusest, kuid võlgnik võtab endale garantiikohustuse teha makseid, kui esmase vastutuse võtnud osapool jätab kohustuse täitmata. Sellisel juhul võlgnik:
- a) kajastab uut finantskohustist oma garantiikohustuse õiglase väärtuse alusel ja
 - b) kajastab kasumit või kahjumit i) kõikide tasutud maksete ja ii) esialgse finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse, millest on maha arvatud uue finantskohustise õiglase väärtus, vahelise erinevuse alusel.

LIIGITAMINE (4. PEATÜKK)

Finantsvara liigitamine (osa 4.1)

Üksuse finantsvara valitsemise ärimudel

- B4.1.1 Paragrahvi 4.1.1 punktis a nõutakse, et üksus liigitaks finantsvara üksuse finantsvara valitsemise ärimudeli alusel, kui ei kehti paragrahv 4.1.5. Üksus hindab juhtkonna võtmeisikute poolt (nagu on määratletud IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*) kindlaks määratud ärimudeli alusel, kas tema finantsvarad vastavad paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimustele.

- B4.1.2 Üksuse ärimudel on kindlaks määratud sellisel tasemel, et see kajastab, kuidas valitsetakse finantsvararühmi koos, et saavutada konkreetset ärieesmärki. Üksuse ärimudel ei sõltu juhtkonna kavatsustest eraldi instrumentide suhtes. Sellest tulenevalt ei ole nimetatud tingimus instrumendipõhine liigitamise meetod ja tuleks kindlaks määrata kõrgemal agregeerituse tasemel. Üksikul üksusel võib olla oma finantsinstrumentide valitsemiseks siiski rohkem kui üks ärimudel. Järelikult ei ole liigitust vaja kindlaks määrata aruandva üksuse tasandil. Näiteks võib üksusel olla investeerimisportfell, mida ta valitseb selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ja teine investeerimisportfell, mida ta valitseb kauplemiseks, et realiseerida õiglase väärtuse muutusi. Samamoodi võib mõnel juhul olla kohane jagada finantsvaraportfell eraldi allportfellideks, et kajastada, millisel tasemel üksus neid finantsvarasid valitseb. Näiteks võib see nii olla juhul, kui üksus annab välja või ostab hüpoteeklaenu portfelli ja valitseb mõnda laenudest eesmärgiga koguda lepingupõhiseid rahavooge ja valitseb teisi laene eesmärgiga need müüa.
- B4.1.2A Üksuse ärimudel näitab, kuidas üksus oma finantsvara valitseb, et tekitada rahavooge. See tähendab, et üksuse ärimudel määrab, kas rahavood tulenevad lepingupõhiste rahavoogude kogumisest, finantsvara müümisest või mõlemast. Järelikult ei tehta seda hindamist selliste stsenaariumite põhjal, mis üksuse mõistlike ootuste kohaselt ei realiseeru, nagu näiteks nn halvima juhu või stressiolukorra stsenaariumid. Näiteks kui üksus arvestab, et ta müüb konkreetse finantsvaraportfelli üksnes stressiolukorra stsenaariumis, ei mõjutaks see stsenaarium üksuse nende varade ärimudeli hindamist, kui üksus eeldab mõistuspäraselt, et selline stsenaarium ei realiseeru. Kui rahavooge realiseeritakse viisil, mis erineb üksuse ootustest kuupäeval, millal üksus ärimudelit hindas (näiteks, kui üksus müüb finantsvarasid varade klassifitseerimise ajal oodatust rohkem või vähem), ei põhjusta see eelneva perioodi viga üksuse finantsaruannetes (vt IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*) ega muuda selles ärimudelis hoitavate ülejäänud finantsvarade (st need varad, mida üksus kajastas varasemates perioodides ja mis tal ikka alles on) liigitust, tingimusel et üksus võttis arvesse kogu asjaomast teavet, mis oli tema ärimudeli hindamise ajal kättesaadav. Kui üksus hindab ärimudelit hiljuti käibele lastud või hiljuti ostitud finantsvara jaoks, peab ta koos kogu muu asjaomase teabega siiski arvesse võtma teavet selle kohta, kuidas on rahavooge varem realiseeritud.
- B4.1.2B Üksuse finantsvarade valitsemise ärimudel põhineb faktidel, mitte pelgalt väidetel. See on üldjuhul vaadeldav tegevuse kaudu, mida üksus arendab ärimudeli eesmärgi saavutamiseks. Üksusel tuleb oma finantsvara valitsemise ärimudeli hindamisel teha otsustusi ja hindamisel ei ole määrav üksik tegur või tegevus. Selle asemel peab üksus arvesse võtma kõiki hindamise kuupäeval kättesaadavaid asjaomaseid tõendeid. Sellised asjaomased tõendid on muu hulgas, kuid mitte ainult:
- kuidas hinnatakse ärimudeli ja selles ärimudelis hoitavate finantsvarade tulemuslikkust ja antakse sellest teada üksuse juhtkonna võtmeisikutele;
 - riskid, mis mõjutavad ärimudeli (ja selles ärimudelis hoitavate finantsvarade) tulemuslikkust, ja eelkõige, kuidas neid riske juhitakse; ja
 - ettevõtte juhtide tasustamine (näiteks kas tasu põhineb valitsetavate varade õiglasel väärtusel või kogutud lepingupõhistel rahavoogudel).

Lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks vara hoidmise eesmärgiga ärimudel

- B4.1.2C Finantsvara, mida hoitakse ärimudelil, mille eesmärk on vara hoidmine lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks, valitsetakse selleks, et realiseerida instrumendi kehtivusajal lepingupõhiste maksete kogumise teel rahavooge. See tähendab, et üksus valitseb portfelli hoitavaid varasid selleks, et koguda konkreetseid lepingupõhiseid rahavooge (selle asemel, et valitseda portfelli pealt nii vara hoidmise kui ka müümise teel teenitud kogu tulu). Selleks et kindlaks määrata, kas rahavooge teenitakse finantsvarade lepingupõhiste rahavoogude kogumise teel, on vaja arvesse võtta varasematel perioodidel toimunud müügi sagedust, väärtust ja ajastust, nende müükide põhjusti ja ootusi tulevaselt müügitugevusest. Müük iseenesest ärimudelil siiski ei määra ja seepärast ei saa seda arvestada eraldi. Seevastu näitab teave varasema müügi kohta ja ootuste kohta tulevase müügi suhtes, mil määral on üksuse finantsvarade valitsemiseks seatud eesmärk saavutatud ja konkreetselt, kuidas rahavooge realiseeritakse. Üksus peab teavet varasema müügi kohta arvesse võtma seoses selle müügi põhjustega ja müügi ajal valitsenud tingimustega võrreldes jooksvate tingimustega.
- B4.1.3 Kuigi üksuse ärimudeli eesmärk võib olla varade hoidmine selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ei ole üksusel vaja hoida kõiki neid instrumente kuni maksetähtpäevani. Seega võib üksuse ärimudel olla ette nähtud finantsvarade hoidmiseks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, isegi juhul, kui finantsvarade müük toimub või eeldatavasti toimub tulevikus.
- B4.1.3A Ärimudel võib olla ette nähtud varade hoidmiseks selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, isegi kui üksus müüb finantsvara, kui vara krediidiriski suureneb. Selleks et kindlaks määrata, kas vara krediidirisk on suurenenud, võtab üksus arvesse mõistuspäraselt ja põhjendatavalt teavet, sealhulgas prognoose. Varade krediidiriski suurenemise tõttu toimuv müük ei ole selle sagedusest ja väärtusest olenemata vastuolus ärimudeliga, mille eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, sest finantsvarade krediitkvaliteet on oluline üksuse võime jaoks koguda lepingupõhiseid rahavooge. Krediidiriski juhtimine selleks, et viia võimalikud krediitvõime halvenemisest tingitud krediitkahjud miinimumini, on sellise ärimudeli lahutamatu osa. Krediidiriski suurenemise tõttu toimuva müügi näide on finantsvara müük põhjusel, et see ei vasta enam üksuse dokumenteeritud investeerimispoliitikas määratletud krediitkriteeriumidele. Sellist poliitika puudumise korral võib üksus siiski tõendada muul viisil, et müük toimus krediidiriski suurenemise tõttu.
- B4.1.3B Müük muudel põhjustel, näiteks müük selleks, et juhtida krediidi kontsentreerumise riski (ilma varade krediidiriski suurenemiseta), võib samuti olla kooskõlas ärimudeliga, mille eesmärk on hoida finantsvara, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Selline müük võib eelkõige olla kooskõlas ärimudeliga, mille eesmärk on hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, kui selline müük toimub harva (isegi kui need on väärtuselt olulised) või on nii eraldi kui ka koondsummas väärtuselt ebaolulised (isegi kui müük toimub sageli). Kui portfelist tehakse rohkem kui harvadel juhtudel selliseid müüke ja need müügid on väärtuselt rohkem kui ebaolulised (eraldi või koondsummas), tuleb üksusel hinnata, kas ja kuidas on sellised müügid kooskõlas lepingupõhiste rahavoogude kogumise eesmärgiga. Hindamise jaoks ei ole oluline, kas finantsvara müümise vajadus on tingitud kolmandast isikust või toimub müük üksuse oma äranägemisel. Müügi sageduse või väärtuse suurenemine konkreetsel perioodil ei ole tingimata vastuolus eesmärgiga hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, kui üksus suudab seletada nende müükide põhjusteid ja näitab, miks need müügid ei kajasta muutust üksuse ärimudelil. Lisaks võib müük olla kooskõlas eesmärgiga hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge siis, kui müük tehakse finantsvara maksetähtpäeva lähedal ja müügitulu on ligikaudu sama suur kui ülejäänud kogutavad lepingupõhised rahavood.
- B4.1.4 Järgmised on näited sellest, kui üksuse ärimudeli eesmärk võib olla hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. See näidete loetelu ei ole lõplik. Lisaks ei ole näited mõeldud selleks, et arutada kõiki tegureid, mis võivad olla olulised üksuse ärimudeli hindamiseks, ega selleks et määratleda tegurite suhtelist olulisust.

Näide	Analüüs
<p>Näide 1</p> <p>Üksus hoiab investeringuid, et koguda nende lepingupõhiseid rahavooge. Üksuse rahastamisvajadused on ettearvatavad ja tema finantsvarade maksetähtpäev ühitatakse üksuse hinnanguliste rahastamisvajadustega.</p> <p>Üksus teeb krediidiriski juhtimise toiminguid eesmärgiga viia krediidikahjud miinimumini. Varem on müük toimunud tüüpiliselt siis, kui finantsvarade krediidirisk on suurenenud, nii et varad ei vasta enam üksuse dokumenteeritud investeerimispoliitikas määratletud krediidikriteeriumidele. Lisaks on toimunud harvad müügid ettenägematute rahastamisvajaduste tõttu.</p> <p>Aruannetes juhtkonna võtmeisikutele keskendatakse finantsvarade krediidikvaliteedile ja lepingujärgsele tulule. Üksus jälgib muu teabe hulgas ka finantsvarade õiglaseid väärtusi.</p>	<p>Kuigi üksus võtab muu teabe hulgas arvesse ka finantsvarade õiglaseid väärtusi likviidsuse perspektiivist (st rahasumma, mille saaks, kui üksusel on vaja varad müüa), on üksuse eesmärk hoida finantsvarasid selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavoogusid. Müük ei oleks selle eesmärgiga vastuolus, kui see toimuks vastuseks varade krediidiriski suurenemisele, näiteks kui varad ei vasta enam üksuse dokumenteeritud investeerimispoliitikas määratletud krediidikriteeriumidele. Selle eesmärgiga ei oleks vastuolus ka harvad müügid tulenevalt ettenägematutest rahastamisvajadustest (nt stressiolukorra stsenaariumis), isegi kui sellised müügid on väärtuselt olulised.</p>
<p>Näide 2</p> <p>Üksuse ärimudel on osta finantsvarade portfelle, näiteks laene. Need portfellid võivad või mitte sisaldada finantsvarasid, mis on halvenenud krediidikvaliteediga.</p> <p>Kui laenude eest ei maksta õigeaegselt, püüab üksus realiseerida lepingupõhiseid rahavooge mitmesuguste vahendite kaudu — näiteks, võttes võlgnikuga ühendust meili, telefoni teel või muul viisil. Üksuse eesmärk on koguda lepingupõhiseid rahavooge ja üksus ei valitse selles portfellis laene eesmärgiga realiseerida rahavooge neid laene müües.</p> <p>Mõnel juhul sõlmib üksus intressivahetuslepinguid, et muuta konkreetsete finantsvarade intressimäär portfellis ujuvast intressimäärast fikseeritud intressimääraks.</p>	<p>Üksuse ärimudeli eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge.</p> <p>Sama analüüs oleks kohaldatav isegi juhul, kui üksus ei looda saada kõiki lepingupõhiseid rahavooge (nt mõned finantsvaradest on esmasel arvelevõtmisel halvenenud krediidiriskiga).</p> <p>Veelgi enam, üksuse ärimudelit ei muuda iseenesest ka asjaolu, et üksus sõlmib portfelli rahavoogude muutmiseks tuletisinstrumentide lepinguid.</p>
<p>Näide 3</p> <p>Üksuse ärimudeli eesmärk on anda klientidele laene ja seejärel müüa need laenud väärt-paberistamisettevõtjale. Väärt-paberistamisettevõtja väljastab investoritele instrumendid.</p> <p>Laenuandja üksus kontrollib väärt-paberistamisettevõtjat ja seega konsolideerib seda.</p> <p>Väärt-paberistamisettevõtja kogub laenudest lepingupõhiseid rahavooge ja annab need edasi oma investoritele.</p> <p>Selles näites eeldatakse, et laene kajastatakse jätkuvalt konsolideeritud finantsseisundi aruandes, sest väärt-paberistamisettevõtja ei lõpeta nende kajastamist.</p>	<p>Konsolideeritud grupp andis laenud eesmärgiga hoida neid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge.</p> <p>Laenuandjast üksuse eesmärk on siiski realiseerida laenuportfelli pealt rahavooge, müües laenud väärt-paberistamisettevõtjale, nii et tema eraldi finantsaruannete seisukohast ei tegele ta portfelli valitsemisega lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks.</p>

Näide	Analüüs
<p>Näide 4</p> <p>Finantsasutus hoiab finantsvarasid, et katta likviidsusvajadusi stressiolukorra stsenaariumis (nt massiline pangahoiuste väljavõtmine). Üksus ei näe ette nende varade müümist, välja arvatud selliste stsenaariumide puhul.</p> <p>Üksus jälgib finantsvarade krediitkvaliteeti ja tema eesmärk finantsvarade valitsemisel on koguda lepingupõhiseid rahavooge. Üksus hindab varade tulemuslikust teenitud intressitulu ja realiseerunud krediitkahajude põhjal.</p> <p>Sellegipoolest jälgib üksus ka finantsvarade õiglast väärtust likviidsuse aspektist, et tagada, et rahasumma, mida saaks realiseerida, kui üksusel oleks stressiolukorra stsenaariumis vaja varad müüa, oleks üksuse likviidsusvajaduste katmiseks piisav. Üksus teeb likviidsuse tõestamiseks perioodiliselt müüke, mis on väärtuselt ebaolulised.</p>	<p>Üksuse ärimudeli eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge.</p> <p>Analüüs ei muutuks isegi siis, kui üksus oleks teinud varasema stressiolukorra stsenaariumi ajal olnud väärtuselt olulisi müüke, et katta likviidsusvajadusi. Samamoodi ei ole korduv müügitugevus, mis on väärtuselt ebaoluline, vastuolus finantsvarade hoidmisega lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks.</p> <p>Seevastu, kui üksus hoiab finantsvarasid selleks, et katta igapäevaseid likviidsusvajadusi ja selle eesmärgi täitmine eeldab sagedasi müüke, mis on väärtuselt olulised, ei ole üksuse ärimudeli eesmärk hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge.</p> <p>Samamoodi, kui üksuse järelevalveasutus nõuab, et üksus müüks regulaarselt finantsvara, et tõestada, et varad on likviidsed, ja müüdava vara väärtus on oluline, ei ole üksuse ärimudel finantsvara hoidmiseks selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Analüüsi jaoks ei ole oluline, kas finantsvarade müümise vajadus on tingitud kolmandast isikust või toimub müük üksuse oma äranägemisel.</p>

Ärimudel, mille eesmärk saavutatakse niilepingupõhiste rahavoogude kogumise ja finantsvarade müügiga

- B4.1.4A Üksus võib hoida finantsvara ärimudelis, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise ja finantsvarade müügiga. Seda tüüpi ärimudelis on üksuse juhtkonna võtmeisikud teinud otsuse, et nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvarade müümine on ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa. Seda tüüpi ärimudeliga võivad olla kooskõlas mitmesugused eesmärgid. Näiteks võib olla ärimudeli eesmärk valitseda igapäevaseid likviidsusvajadusi, säilitada konkreetne intressitulu profiil või ühitada finantsvarade kestus nende varadega rahastatavate kohustiste kestusega. Selle eesmärgi saavutamiseks üksus nii kogub lepingupõhiseid rahavooge kui ka müüb finantsvara.
- B4.1.4B Võrreldes ärimudeliga, mille eesmärk on hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, on selle ärimudeli puhul müük tüüpiliselt sagedasem ja suurema väärtusega. See tuleneb sellest, et finantsvarade müümine on ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa, mitte ainult sellega kaasnev kõrvalnähtus. Selles ärimudelis ei ole siiski piirväärtust, kui sageli või kui suure väärtusega peab müük toimuma, sest nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvara müümine on ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa.
- B4.1.4C Järgmised on näited sellest, kui üksuse ärimudeli eesmärki saab saavutada nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise ja finantsvarade müümise teel. See näidete loetelu ei ole lõplik. Lisaks ei ole näited mõeldud selleks, et kirjeldada kõiki tegureid, mis võivad olla olulised üksuse ärimudeli hindamiseks, ega selleks et määratleda tegurite suhtelist olulisust.

Näide	Analüüs
<p>Näide 5</p> <p>Üksus näeb lähiaastail ette kapitalimahutusi. Üksus investeerib oma kasutamata raha lühi- ja pikaajalistesse finantsvaradesse, et ta saaks kulutusi rahastada, kui vajadus tekib. Paljude finantsvarade lepingujärgne kehtivusaeg on pikem kui üksuse eeldatav investeerimisperiood.</p> <p>Üksus hoiab finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ja kui võimalus tekib, siis müüb ta finantsvarad, et raha uuesti investeerida suurema tootlusega finantsvarasse.</p> <p>Portfelli valitsejad saavad tasu portfelli teenitud kogu tulu pealt.</p>	<p>Ärimudeli eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumisega kui ka finantsvarade müügiga. Üksus otsustab jooksvalt, kas lepingupõhiste rahavoogude kogumine või finantsvara müümine maksimeerib tulu portfelli pealt, kuni tekib vajadus investeeritud raha järele.</p> <p>Vastandiks võib pidada üksust, mis näeb viie aasta pärast ette raha väljavoo kapitalimahutuse rahastamiseks ja investeerib kasutamata raha lühiajalistesse finantsvaradesse. Kui saabub investeringute tähtpäev, investeerib üksus raha uuesti uutesse lühiajalistesse finantsvaradesse. Üksus järgib seda strateegiat, kuni rahalisi vahendeid läheb vaja. Siis kasutab üksus tähtpäevani jõudnud finantsvaradest saadud tulusid kapitalimahutuse rahastamiseks. Ainult ebaolulise väärtusega müük toimub enne maksetähtpäeva (välja arvatud juhul, kui esineb krediidiriski suurenemine). Selle vastanduva ärimudeli eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge.</p>
<p>Näide 6</p> <p>Finantsasutus hoiab finantsvarasid, et katta oma igapäevaseid likviidsusvajadusi. Üksus püüab viia nende likviidsusvajaduste valitsemise kulud miinimumini ja seepärast valitseb aktiivselt portfelli pealt teenitavat tulu. See tulu seisneb lepingupõhiste maksete kogumises ning finantsvarade müügi kasus ja kahjus.</p> <p>Sellest tulenevalt hoiab üksus finantsvarasid selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ja müüb finantsvara selleks, et uuesti investeerida suurema tootlusega finantsvaradesse või paremini ühitada oma kohustiste kestust. Varem toimus selle strateegia tulemusel sagedasi müüke ja selline müük on olnud olulise väärtusega. Eeldatakse, et tulevikus see tegevus jätkub.</p>	<p>Ärimudeli eesmärk on maksimeerida portfelli pealt teenitavat tulu, et katta igapäevaseid likviidsusvajadusi, ja üksus saavutab selle eesmärgi nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvarade müümise teel. Teisisõnu on nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvarade müümine ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa.</p>
<p>Näide 7</p> <p>Kindlustusandja hoiab finantsvara selleks, et rahastada kindlustuslepingu kohustisi. Kindlustusandja kasutab finantsvara pealt teenitud lepingupõhiste rahavoogude tulusid kindlustuslepingu kohustiste arveldamiseks, kui need muutuvad sissenõutavaks. Selleks et tagada, et lepingupõhised rahavood finantsvaradest on nende kohustiste arveldamiseks piisavad, tegeleb kindlustusandja regulaarselt olulises mahus ostmise ja müümisega, et tasakaalustada oma varadeportfelli ja katta tekkivaid rahavoo vajadusi.</p>	<p>Ärimudeli eesmärk on rahastada kindlustuslepingu kohustisi. Selle eesmärgi saavutamiseks kogub üksus lepingupõhiseid rahavooge, kui need muutuvad sissenõutavaks, ja müüb finantsvara, et säilitada soovitud varadeportfelli profiil. Seega on nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvarade müümine ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa.</p>

Muud ärimudelid

- B4.1.5 Finantsvarasid mõõdetakse õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui neid varasid ei hoita ärimudelil, mille eesmärk on hoida varasid selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, või ärimudelil, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvara müümise teel (kuuld vt ka paragrahv 5.7.5). Üks ärimudel, mille tulemusel mõõdetakse õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, on mudel, milles üksus valitseb finantsvara eesmärgiga liisida rahavooge edasi vara müümise kaudu. Üksus teeb otsuseid varade õiglase väärtuse põhjal ja valitseb varasid, et realiseerida neid õiglasi väärtusi. Sel juhul väljendub üksuse eesmärk tüüpiliselt aktiivses ostmises ja müümisel. Isegi kui üksus kogub lepingupõhiseid rahavooge samal ajal, kui ta hoiab finantsvarasid, ei saavutata sellise ärimudeli eesmärki nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvarade müümise teel. See on nii seetõttu, et lepingupõhiste rahavoogude kogumine ei ole ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa, vaid on sellega kaasnev.
- B4.1.6 Finantsvarade portfelli, mida valitseatakse ja mille tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse põhjal (nagu on kirjeldatud paragrahvi 4.2.2 punktis b), ei hoita selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge ega hoita ka selleks, et nii koguda lepingupõhiseid rahavooge kui ka müüa finantsvarasid. Üksus on ennekõike kesken-dunud õiglase väärtuse teabele ja kasutab seda teavet selleks, et hinnata varade tulemuslikkust ja teha otsuseid. Lisaks ei hoita finantsvarade portfelli, mis vastab kauplemiseks hoitava portfelli määratlusele, selleks et koguda lepingupõhiseid rahavooge ega hoita nii selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge kui ka müüa finantsvarasid. Selliste portfelli puhul on lepingupõhiste rahavoogude kogumine üksnes ärimudeli eesmärgi saavutamise kaasnev tegevus. Järelikult tuleb selliseid finantsvarade portfelle mõõta õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

Lepingulised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed

- B4.1.7 Paragrahvi 4.1.1 punktis b nõutakse, et üksus liigitab finantsvara selle lepingupõhise rahavoo tunnuste järgi, kui finantsvara hoitakse ärimudelil, mille eesmärk on hoida varasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, või ärimudelil, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvarade müümise teel, välja arvatud juhul, kui kehtib paragrahv 4.1.5. Selleks on paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimus, et üksus määraks kindlaks, kas vara lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.
- B4.1.7A Lepingulised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, on kooskõlas baaslaenukokkuleppega. Baaslaenukokkuleppes on tavaliselt kõige olulisemad intressielemendid tasu raha ajaväärtuse (vt paragrahvid B4.1.9A–B4.1.9E) ja krediidiriski eest. Sellises kokkuleppes võib intress siiski hõlmata ka tasu muude elementaarsete laenuriskide (näiteks likviidsusrisk) ja kulude (näiteks halduskulud) eest, mis seonduvad finantsvara hoidmisega konkreetse ajavahemiku vältel. Lisaks võib intress hõlmata kasumimarginaali, mis on kooskõlas baaslaenukokkuleppega. Äärmuslikes majandusoludes võib intress olla negatiivne, kui näiteks finantsvara omanik maksab otseselt või kaudselt oma raha hoiustamise eest teatud perioodiks (ja see tasu ületab tasu, mida omanik saab raha ajaväärtuse, krediidiriski ja muude elementaarsete laenuriskide ja -kulude eest). Lepingutingimused, milles sätestatakse võimalikud riskid või volatiilsus lepingupõhiste rahavoogudes, mis ei ole seotud baaslaenukokkuleppega, nagu võimalikud muutused aktsia- või kaubahindades, ei anna siiski lepingupõhiseid rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Antud või ostenud finantsvara võib olla baaslaenukokkulepe olenemata sellest, kas see on laen selle seaduslikus vormis.
- B4.1.7B Vastavalt paragrahvi 4.1.3 punktile a on põhiosa algsel kajastamisel finantsvara õiglane väärtus. See põhiosa võib aga finantsvara kehtivusaajal muutuda (näiteks, kui tehakse põhiosa tagasimakseid).

B4.1.8 Üksus hindab, kas lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed vääringu puhul, milles finantsvara on nomineeritud.

B4.1.9 Finantsvõimendus on mõnede finantsvarade lepingupõhise rahavoo tunnus. Finantsvõimendus suurendab lepingupõhiste rahavoogude muutuvust, mille tulemusel ei ole neil intressi majanduslikud tunnused. Sellist finantsvõimendust hõlmavad finantsvarad on näiteks iseseisvad optsoon-, forvard- ja vahetuslepingud. Seega ei vasta sellised lepingud paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele ning neid ei saa järelkult mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses muu koondkasumi kaudu.

Raha ajaväärtuse arvessevõtmine

B4.1.9A Raha ajaväärtus on intressielement, mis võtab arvesse ainult aja möödumist. See tähendab, raha ajaväärtuse element ei võta arvesse muid finantsvara hoidmisega seotud riske või kulusid. Selleks et hinnata, kas element võtab arvesse ainult aja möödumist, kohaldab üksus otsustust ja võtab arvesse asjaomaseid tegureid, nagu vääring, milles finantsvara on nomineeritud, ja periood, milleks intressimäär kehtestatakse.

B4.1.9B Mõnel juhul võib raha ajaväärtuse elementi siiski muuta (st see võib olla mittetäielik). Nii oleks see näiteks juhul, kui finantsvara intressimäär korrigeeritakse perioodiliselt, kuid selle korrigeerimise sagedus ei vasta intressimäära sisule (näiteks intressimäär korrigeeritakse iga kuu üheaastasele määrale) või kui finantsvara intressimäär korrigeeritakse perioodiliselt konkreetsete lühi- ja pikaajaliste intressimäärade keskmisele. Sellistel juhtudel peab üksus hindama muutmist, et määrata kindlaks, kas lepingupõhised rahavood on üksnes põhiosa maksed ja intressid tasumata põhiosalt. Mõningatel asjaoludel võib üksus olla võimeline seda kindlaks määrama raha ajaväärtuse elemendi kvalitatiivse hindamise teel, samas kui muudel asjaoludel võib vajalik olla läbi viia kvantitatiivne hindamine.

B4.1.9C Muudetud raha ajaväärtuse elemendi hindamisel on eesmärk määrata kindlaks, kui erinevad võiksid eri lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood olla (diskonteerimata) rahavoogudest, mis tekiksid siis, kui raha ajaväärtuse elementi ei muudetaks (baasrahavood). Näiteks kui hinnatav finantsvara sisaldab muutuvat intressimäära, mis korrigeeritakse iga kuu üheaastasele intressimäärale, siis võrdleb üksus seda finantsvara finantsinstrumendiga, millel on samasugused lepingutingimused ja samasugune krediidirisk, välja arvatud see, et muutuv intressimäär korrigeeritakse iga kuu ühe kuu intressimäärale. Kui muudetud raha ajaväärtuse element annaks lepingupõhiseid (diskonteerimata) rahavooge, mis on oluliselt erinevad (diskonteerimata) baasrahavoogudest, siis ei vasta finantsvara paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. Selle kindlaksmääramiseks peab üksus arvesse võtma muudetud aja rahaväärtuse elemendi mõju igal aruandeperioodil ja kumulatiivselt kogu finantsinstrumendi kehtivusajal. Intressimäära selliselt määramise põhjus ei ole analüüsi seisukohast oluline. Kui vähese analüüsiga või ilma analüüsivõimalisusega on selge, kas lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood hinnatava finantsvara pealt võiksid (või ei võiksid) olla (diskonteerimata) baasrahavoogudest oluliselt erinevad, siis ei ole üksusel vaja üksikasjalikku hindamist teha.

B4.1.9D Muudetud raha ajaväärtuse elemendi hindamisel peab üksus arvesse võtma tegureid, mis võiksid mõjutada tulevasi lepingupõhiseid rahavooge. Näiteks kui üksus hindab viieaastase tähtajaga võlakirja ja muutuv intressimäär korrigeeritakse iga kuue kuu tagant viieaastasele intressimäärale, ei saa üksus järeldada, et lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, ainult seetõttu, et intressimäära kõver on hindamise ajal selline, et erinevus viieaastase intressimäära ja kuue kuu intressimäära vahel ei ole märkimisväärne. Selle asemel peab üksus samuti arvestama, kas viieaastase intressimäära ja kuue kuu intressimäära vaheline suhe võib instrumendi kehtivusajal muutuda, nii et lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood võivad instrumendi kehtivusajal (diskonteerimata) baasrahavoogudest oluliselt erineda. Üksus peab siiski arvesse võtma ainult mõistlikult võimalikke stsenaariume, mitte iga võimalikku stsenaariumit. Kui üksus järeldab, et lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood võivad (diskonteerimata) baasrahavoogudest oluliselt erineda, ei vasta finantsvara paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele ning seda ei saa seega mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses muu koondkasumi kaudu.

B4.1.9E Mõnes riigis määrab intressimäärad valitsus või reguleeriv asutus. Näiteks võib selline valitsusepoolne intressimäärade reguleerimine olla osa laiemast makromajanduspoliitikast või see võidakse kasutusele võtta, et julgustada üksusi investeerima konkreetseesse majandussektoris. Mõnel nendest juhtudest ei ole raha ajaväärtuse elemendi eesmärk ainult aja möödumise arvessevõtmine. Vaatamata paragrahvidele B4.1.9A–B4.1.9D loetakse reguleeritud intressimäära siiski paragrahvi 4.1.2 punkti b ja paragrahvi 4.1.2A punkti b tingimuse kohaldamisel raha ajaväärtuse elemendi asendajaks, kui see reguleeritud intressimäär sisaldab tasu, mis on suuresti kooskõlas aja möödumisega ja ei too kaasa riske või volatiilsust lepingupõhistes rahavoogudes, mis ei ole kooskõlas baaslaenukokkuleppega.

Lepingupõhiste rahavoogude ajastust või summat muutvad lepingutingimused

B4.1.10 Kui finantsvara sisaldab lepingutingimust, mis võiks muuta lepingupõhiste rahavoogude ajastust või summat (näiteks, kui vara saab ette maksta enne maksetähtpäeva või selle tähtaega saab pikendada), peab üksus kindlaks määrama, kas lepingupõhised rahavood, mis võivad selle lepingu tähtaja tõttu tekkida instrumendi kehtivusajal, on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Selle kindlaksmääramiseks peab üksus hindama lepingupõhiseid rahavooge, mis võiksid tekkida nii enne kui ka pärast muutust lepingupõhistes rahavoogudes. Üksusel võib vaja olla hinnata ka igasuguse sellise tingimusliku sündmuse (st käivitaja) laadi, mis võiks muuta lepingupõhiste rahavoogude ajastust või summat. Kuigi tingimusliku sündmuse laad iseenesest ei ole hindamisel, kas lepingupõhised rahavood on üksnes põhiosa maksed ja intress, määrav tegur, võib see ikkagi olla näitaja. Näiteks võrreldes finantsinstrumenti, mille intressimäär korrigeeritakse kõrgemaks siis, kui võlgnik jätab teatud arvu maksed tasumata, finantsinstrumendiga, mille intressimäär korrigeeritakse kõrgemaks siis, kui määratletud aktsiaindeks jõuab teatud tasemele. Esimesel juhul on tõenäolisem, et lepingupõhised rahavood instrumendi kehtivusajal on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, nimelt seose tõttu tasumata maksete ja krediidiriski tõusmise vahel (vt ka paragrahv B4.1.18).

B4.1.11 Järgmised on näited lepingutingimustest, mille tulemusel tekivad lepingupõhised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed:

- a) muutuv intressimäär, mis seisneb tasus raha ajaväärtuse eest, konkreetset ajavahemikul tasumata põhiosaga seonduva krediidiriski eest (tasu krediidiriski eest võidakse kindlaks määrata ainult esmasel kajastamisel, ja nii võib see olla fikseeritud) ja muude elementaarsete laenukulude eest, nagu ka kasumimarginaalis;
- b) lepingutingimus, mis lubab emitendil (s.o võlgnik) võlainstrumenti ette maksta või lubab omanikul (s.o võlausaldajal) tagastada võlainstrument emitendile enne maksetähtpäeva ja tagasimaksumma kujutab endast olulisel määral tasumata põhiosa maksed ja intressi tasumata põhiosalt, mis võib sisaldada mõistlikku lisatasu lepingu varajase lõpetamise eest, ja
- c) lepingutingimus, mis lubab emitendil või omanikul võlainstrumenti lepingutähtaega pikendada (s.o pikendamisvõimalus), ja pikendamisvõimaluse tingimused annavad pikendamisperioodil lepingupõhiseid rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, mis võib hõlmata mõistlikku lisatasu lepingu pikendamise eest.

B4.1.12 Vaatamata paragrahvile B4.1.10 saab finantsvara, mis muul juhul vastaks paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele, kuid ei vasta sellele üksnes lepingutingimuse tõttu, mis lubab (või nõuab), et emitent maksaks võlainstrumenti ette, või lubab (või nõuab), et omanik tagastaks võlainstrumenti emitendile enne maksetähtpäeva, mõõta amortiseeritud soetusmaksimumes või õiglasel väärtuses muu koondkasumi kaudu (tingimusel, et see vastab paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimusele), kui:

- a) üksus omandab või annab finantsvara lisatasu eest või allahindlusega lepingupõhisest nominaalsummast;
- b) ettemaksesumma kujutab endast sisuliselt lepingupõhist nominaalsummat ja kogunenud (kuid maksmata) lepingujärgset intressi, mis võib sisaldada mõistlikku lisatasu lepingu varajase lõpetamise eest, ja
- c) kui üksus esmaselt kajastab finantsvara, on ettemakse õiglane väärtus ebaoluline.
- B4.1.12A Paragrahvi B4.1.11 punkti b ja paragrahvi B4.1.12 punkti b rakendamisel võib lepinguosaline tasuda või saada mõistlikku lisatasu lepingu varajase lõpetamise eest, olenemata sellest sündmusest või asjaolust, mis lepingu varajase lõpetamise põhjustas. Näiteks võib lepinguosaline tasuda või saada mõistlikku lisatasu, kui ta otsustab lepingu vara lõpetada (või põhjustab muul moel lepingu varajase lõpetamise).
- B4.1.13 Järgmised näited illustreerivad lepingupõhiseid rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. See näidete loetelu ei ole lõplik.

Instrument	Analüüs
<p>Instrument A</p> <p>Instrument A on määratud maksetähtpäevaga võlakiri. Põhisumma maksed ja intress tasumata põhiosalt on seotud selle vääringu inflatsioonindeksiga, milles instrument on emiteeritud. Inflatsiooniseost ei võimendata ja põhiosa on kaitstud.</p> <p>Instrument B</p> <p>Instrument B on muutuva intressimääraga ja määratud maksetähtpäevaga instrument, mis võimaldab laenu- saajal jooksvalt valida turu intressimäära. Näiteks igal intressimäära korrigeerimise kuupäeval saab laenusaja valida, kas ta maksab kolme kuu LIBORi kolme kuu tähtajaga või ühe kuu LIBORi ühe kuu tähtajaga.</p>	<p>Lepingulised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Põhisumma maksete ja intressi tasumata põhiosalt sidumine võimendamata inflatsioonindeksiga korrigeerib raha ajaväärtuse jooksvale tasemele. Teisisõnu, instrumendi intressimäär kajastab „tegelikku“ intressi. Seega on intressisummad tasu raha ajaväärtuse eest tasumata põhiosalt.</p> <p>Kui intressimaksed oleksid indekseeritud muu muutujaga, nagu võlgniku tulemuslikkus (nt võlgniku netotulu) või aktsiaindeks, siis lepingupõhised rahavood ei ole siiski põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt (välja arvatud juhul, kui võlgniku tulemuslikkusega indekseerimise tulemusel toimub korrigeerimine, mis ainult hüvitab omanikule muutused instrumendi krediidiriskis, nii et lepingupõhised rahavood on üksnes põhiosa ja intressi maksed). See on nii seepärast, et lepingupõhised rahavood kajastavad tulu, mis on vastuolus baaslaenukokkuleppega (vt paragrahv B4.1.7A).</p> <p>Lepingulised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed seni, kui võrd instrumendi kehtivusajal makstav intress kajastab tasu raha ajaväärtuse, instrumendiga seotud krediidiriski ja muude elementaarsete laenu- riskide ja -kulude eest, ning ka kasumimarginaali (vt paragrahv B4.1.7A). Asjaolu, et LIBORi intressimäära korrigeeritakse instrumendi kehtivusajal, iseenesest ei välista instrumendi liigitamist instrumendiks.</p>

Instrument	Analüüs
<p>Instrument C</p> <p>Instrument C on seotud määratud maksetähtpäevaga ja maksab muutuvat turuintressimäära. Sellel muutuval intressimääral on ülempiir.</p>	<p>Kui aga laenusaja võib valida, kas ta maksab ühe kuu intressimäära, mida korrigeeritakse iga kolme kuu tagant, siis korrigeeritakse intressimäära sagedusega, mis ei vasta intressimäära sisule. Järelikult muudetakse raha ajaväärtuse elementi. Samamoodi on raha ajaväärtuse elementi muudetud juhul, kui instrumendil on lepingujärgne intressimäär, mis põhineb tähtajal, mis võib olla pikem kui instrumendi järelejäänud kehtivusaeg (näiteks kui viieaastase maksetähtajaga instrument maksab muutuvat intressimäära, mida korrigeeritakse perioodiliselt, kuid mis kajastab alati viieaastast maksetähtaega). See on nii seepärast, et igal perioodil makstav intress ei ole intressiperioodiga seotud.</p> <p>Sellistel juhtudel peab üksus selleks, et määrata kindlaks, kas rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, hindama kvalitatiivselt või kvantitatiivselt lepingupõhiseid rahavooge rahavoogudega, mida saadakse selliselt instrumendilt, mis on identne igas mõttes peale selle, et intressimäära sisu vastab intressiperioodile (kuid vt paragrahv B4.1.9E reguleeritud intressimäärade suuniste kohta).</p> <p>Näiteks sellise viieaastase tähtajaga võlakirja hindamisel, millelt makstakse muutuvat intressimäära, mida korrigeeritakse iga kuue kuu tagant, kuid mis kajastab alati viieaastast maksetähtaega, võtab üksus arvesse lepingupõhiseid rahavooge instrumendi pealt, mille intressimäära korrigeeritakse iga kuue kuu tagant kuue kuu intressimääradele, kuid mis on muus osas identne.</p> <p>Sama analüüsi kohaldataks juhul, kui laenusaja saab valida laenuandja mitme avaldatud intressimäära vahel (nt saab laenusaja valida laenuandja avaldatud ühe kuu muutuva intressi ja laenuandja avaldatud kolme kuu muutuva intressi vahel).</p> <p>Lepingulised rahavood on:</p> <p>a) nii instrumendil, mille intressimäär on fikseeritud kui ka</p> <p>b) kui ka instrumendil, mille intressimäär on muutuv,</p> <p>põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, tingimusel et intress kajastab tasu raha ajaväärtuse eest, instrumendiga instrumendi kehtivusajal seotud krediidiriski ja muude elementaarsete laenuriskide ja -kulude eest, ning ka kasumimarginaali. (vt paragrahv B4.1.7A).</p>

Instrument	Analüüs
<p>Instrument D</p> <p>Instrument D on täieliku regressiõigusega ja tagatud laen.</p> <p>Instrument E</p> <p>Instrumenti E emiteerib reguleeritud pank ja sellel on määratud maksetähtpäev. Instrumentid maksavad fikseeritud intressimäära ja kõik lepingupõhised rahavood on stabiilsed.</p> <p>Emitendi suhtes kohaldatakse siiski õigusakte, mis lubavad või nõuavad, et riiklik kriisilahendusamet kannab konkreetsel asjaoludel kahjud konkreetsete instrumentide omanikele, sealhulgas instrumenti E puhul. Näiteks riiklikul kriisilahendusamet on voli instrumenti E nominaalsummat alla hinnata või seda konverteerida fikseeritud arvul emitendi lihtaktsiateks, kui riiklik kriisilahendusamet määrab kindlaks, et emitendil on tõsiseid rahalisi raskusi, ta vajab täiendavat regulatiivkapitali või on raskustes.</p>	<p>Järelkult võivad instrumentid, mis on punktide a ja b kombinatsioon (nt intressimäära ülempiiriga võlakiri), olla rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Selline lepingutingimus võib muutuvale intressimäärale ülempiiri kehtestamise teel vähendada rahavoo muutuvust (nt intressimäära ülem- või alampiiri) või suurendada rahavoo muutuvust, sest fikseeritud määrast saab muutuv määr.</p> <p>Asjaolu, et täisregresslaen on tagatisega tagatud, iseenesest ei mõjuta analüüsiküsimust, kas lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.</p> <p>Omanik analüüsib finantsinstrumenti lepingutingimusi, et määrata kindlaks, kas need tekitavad rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed ning on seega baaslaenukokkuleppega kooskõlas.</p> <p>Selles analüüsis ei võeta arvesse makseid, mis tekivad üksnes selle tulemusel, et riiklikul kriisilahendusamet on voli kanda kahjud instrumenti E omanikele. See tuleneb sellest, et see voli ja sellest tulenevad maksed ei ole finantsinstrumenti lepingutingimused.</p> <p>Seevastu ei oleks juhul, kui finantsinstrumenti lepingutingimused lubavad või nõuavad, et emitent või muu üksus kannaks kahjud omanikule (nt hinnates nominaalsumma alla või konverteerides instrumenti kindlal arvul emitendi lihtaktsiateks), lepingupõhised rahavood ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, tingimusel et need lepingutingimused on ehtsad, isegi kui on vähe tõenäoline, et sellised kahjud kantakse.</p>

B4.1.14 Järgmised näited illustreerivad lepingupõhiseid rahavooge, mis ei ole ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. See näidete loetelu ei ole lõplik.

Instrument	Analüüs
<p>Instrument F</p> <p>Instrument F on võlakiri, mis on konverteeritav kindlal arvul emitendi omakapitaliinstrumentideks.</p>	<p>Omanik analüüsib konverteeritavat võlakirja selle tervikus.</p> <p>Lepingulised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, sest need kajastavad tulu, mis on vastuolus baaslaenukokkuleppega (vt paragrahv B4.1.7A); st tulu on seotud emitendi omakapitali väärtusega.</p>

Instrument	Analüüs
<p>Instrument G</p> <p>Instrument G on laen, mis maksab vastassuunaliselt muutuvat intressimäära (st intressimäär on pöörd-suhtes turuintressimääradega).</p> <p>Instrument H</p> <p>Instrument H on tähtjatu instrument, kuid emitent võib igal ajal nõuda instrumendi eest tasumist ja maksta omanikule nominaalsumma pluss kogunenud võlgnetava intressi.</p> <p>Instrument H maksab turuintressimäära, kuid intressimakset saab teha ainult tingimusel, et emitent suudab jääda maksevõimeliseks kohe pärast maksmist.</p> <p>Edasilükatud intresside pealt ei kogune lisaintresse.</p>	<p>Lepingulised rahavood ei ole ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.</p> <p>Intressisummad ei ole tasu raha ajaväärtuse eest tasumata põhiosalt.</p> <p>Lepingulised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. See on nii seepärast, et emitendilt võidakse nõuda, et ta lükkaks intressimakseid edasi ja nende edasilükatud intressisummade pealt lisaintresse ei kogune. Sellest tulenevalt ei ole intressisummad tasu raha ajaväärtuse eest tasumata põhiosalt.</p> <p>Kui edasilükatud summade pealt koguneks intress, võiksid lepingupõhised rahavood olla põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosa pealt.</p> <p>Asjaolu, et instrument H on tähtjatu, ei tähenda iseenesest, et lepingupõhised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. Tegelikult on tähtjatul instrumendil pidevad (mitu) pikendamisvõimalused. Sellised võimalused võivad tuleneda lepingupõhistest rahavoogudest, mis on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, kui intressimaksed on kohustuslikud ja neid tuleb maksta alaliselt.</p> <p>Samuti ei tähenda asjaolu, et instrument H on tagasiostetav, et lepingupõhised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, välja arvatud juhul, kui see on tagasiostetav summas, mis ei kajasta sisuliselt tasumata põhiosa makset ja intressi sellelt tasumata põhiosalt. Isegi kui tagasiostetav summa sisaldab summat, mis mõistlikult hüvitab omanikule instrumendi varajase lõpetamise, võivad lepingupõhised rahavood olla põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt (vt ka paragrahv B4.1.12).</p>

B4.1.15 Mõnel juhul võivad finantsvaral olla lepingupõhised rahavood, mida kirjeldatakse põhiosana ja intressina, kuid need rahavood ei kujuta põhiosa makset ja intressi tasumata põhiosalt, nagu on kirjeldatud käesoleva standardi paragrahvi 4.1.2 punktis b, paragrahvi 4.1.2A punktis b ja paragrahvis 4.1.3.

- B4.1.16 Nii võib see olla juhul, kui finantsvara kujutab investeringut konkreetsetesse varadesse või rahavoogudesse ja seega ei ole lepingupõhised rahavood ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Näiteks kui lepingutingimustes on sätestatud, et finantsvara rahavood suurenevad siis, kui konkreetset tasulist teed kasutab rohkem autosid, siis on need lepingupõhised rahavood vastuolus baaslaenukokkuleppega. Seetõttu ei vastaks instrument paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. See võiks nii olla juhul, kui võlausaldaja nõue piirdub võlgniku määratletud varadega või rahavoogudega määratletud varadest (näiteks „regressiõigusega“ finantsvarad).
- B4.1.17 Asjaolu, et finantsvara on regressiõigusega, iseenesest ei välista siiski tingimata seda, et finantsvara võiks vastata paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. Sellistes olukordades tuleb võlausaldajal hinnata („vaadata läbi“) konkreetset aluseks olevad varad või rahavood, et kindlaks määrata, kas liigitavad finantsvara lepingupõhised rahavood on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. Kui finantsvara tingimuste põhjal tekib muid rahavooge või piiratakse rahavooge selliselt, et see on vastuolus põhiosa ja intressi maksetega, siis ei vasta finantsvara paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. See, kas aluseks olevad varad on finantsvarad või mittefinantsvarad, iseenesest seda hindamist ei mõjuta.
- B4.1.18 Lepingulise rahavoo tunnus ei mõjuta finantsvara klassifitseerimist, kui sellel võiks olla finantsvara lepingupõhiste rahavoogudele vaid vähese tähtsusega mõju. Selle kindlaksmääramiseks peab üksus arvesse võtma lepingupõhise rahavoo tunnuse võimalikku mõju igal aruandeperioodil ja kumulatiivselt kogu finantsinstrumenti kehtivusaegajal. Lisaks, kui lepingupõhise rahavoo tunnusel võiks olla lepingupõhiste rahavoogudele mõju, mis on suurem kui vähese tähtsusega mõju (kas üksikul aruandeperioodil või kumulatiivselt), kuid see rahavoo tunnus ei ole ehtne, ei mõjuta see finantsvara liigitamist. Rahavoo tunnus ei ole ehtne, kui see mõjutab instrumenti rahavoogusid ainult väga harva esineva, väga ebatavalise ja väga ebatõenäoliselt esineva sündmuse korral.
- B4.1.19 Peaaegu igas laenu tehingus on võlausaldaja instrument tähtsusest järjestatud võlgniku teiste võlausaldajate instrumentide suhtes. Instrumentidel, mis on allutatud teistele instrumentidele, võivad olla lepingupõhised rahavood, mis on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, kui võlgnikupoolne maksmata jätmine on lepingu rikkumine ja omanikul on lepingupõhine õigus tasumata jäetud summad põhiosa eest ja intressi tasumata põhiosalt kätte saada isegi võlgniku pankroti korral. Näiteks nõue ostja vastu, mille võlausaldaja on tähtsusest järjestatud üldvõlausaldajana, oleks liigitatud võlausaldajaks, kellel on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. See on nii isegi siis, kui võlgnik väljastas laene, mis on tagatud, mis annaksid pankroti korral sellele laenu omanikule tagatise suhtes eesõiguse üldvõlausaldaja nõuete ees, kuid ei mõjuta üldvõlausaldaja lepingupõhist õigust tasumata põhiosale ja muudele võlgnetavatele summadele.

Lepinguliselt seotud instrumendid

- B4.1.20 Mõnda tüüpi tehingutes võib emitent prioriseerida makseid finantsvarade omanikele, kes kasutavad mitut lepingupõhiselt seotud instrumenti, mille tulemusena tekib krediidiriski kontsentratsioon (seeriad). Igal seerial on tähtsusejärjestuses allutatud koht, mis määrab, mis järjestuses emitendi tekitatud rahavood seeriale eraldetakse. Sellistes olukordades on seeria omanikel õigus põhiosa maksetele ja intressile tasumata põhiosalt ainult siis, kui emitent tekitab piisava rahavoo selleks, et rahuldada tähtsuse järjestuses eespool olevate seeriade nõudeid.
- B4.1.21 Sellistes tehingutes on seerial rahavoo tunnused, mis on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, ainult siis, kui:

- a) klassifitseerimiseks hinnatava seeria lepingutingimused (vaatamata läbi aluseks olevat finantsinstrumentide kogumit) tekitavad rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed (nt seeria intressimäär ei ole seotud kauba indeksiga);
- b) aluseks oleval finantsinstrumentide kogumil on paragrahvides B4.1.23 ja B4.1.24 sätestatud rahavoo tunnused ja
- c) seeriale omane avatus krediidiriskile aluseks olevas finantsinstrumentide kogumis on võrdne või väiksem kui aluseks oleva finantsinstrumentide kogumi avatus krediidiriskile (näiteks klassifitseerimiseks hinnatava seeria krediidireiting on võrdne või suurem kui krediidireiting, mida kohaldataks üksikule seeriale, mis rahastas aluseks olevat finantsinstrumentide kogumit).

B4.1.22 Üksus peab vaatama läbi, kuni ta saab kindlaks teha aluseks oleva instrumentide kogumi, mis tekitavad rahavooge (selle asemel, et neid läbi juhtida). See ongi aluseks olev finantsinstrumentide kogum.

B4.1.23 Aluseks olev kogum peab sisaldama ühte või mitut instrumenti, millel on lepingupõhised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

B4.1.24 Aluseks olev instrumentide kogum võib sisaldada ka instrumente, mis:

- a) vähendavad paragrahvis B4.1.23 nimetatud instrumentide rahavoo muutuvust ja annavad kombineeritult paragrahvis B4.1.23 nimetatud instrumentidega rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed (nt intressimäära ülem- või alampiir või leping, mis vähendab mõnede või kõigi paragrahvis B4.1.23 nimetatud instrumentide krediidiriski); või
- b) joondavad seeriata rahavood paragrahvis B4.1.23 nimetatud aluseks olevate instrumentide kogumi rahavoogudega, et käsitleda erinevusi seoses üksnes järgmisega:
 - i) kas intressimäär on fikseeritud või muutuv;
 - ii) vääring, milles rahavood on nomineeritud, sealhulgas inflatsioon selles vääringus; või
 - iii) rahavoogude ajastus.

B4.1.25 Kui mõni instrument kogumis ei vasta paragrahvis B4.1.23 ega paragrahvis B4.1.24 sätestatud tingimustele, siis ei ole paragrahvi B4.1.21 punktis b sätestatud tingimus täidetud. Selle hindamise läbiviimisel ei pruugi kogumi üksikasjalik instrumentide kaupa analüüsimine vajalik olla. Üksusel tuleb siiski teha otsuseid ja piisavalt põhjalik analüüs, et määrata kindlaks, kas kogumis olevad instrumentid vastavad paragrahvides B4.1.23–B4.1.24 sätestatud tingimustele. Vt ka paragrahvi B4.1.18 suunised lepingupõhiste rahavoogude tunnuste kohta, millel on ainult vähese tähtsusega mõju.

B4.1.26 Kui omanik ei saa hinnata paragrahvis B4.1.21 sätestatud tingimusi esmasel kajastamisel, tuleb seeriat mõõta õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Kui aluseks olev instrumentide kogum võib pärast esmast kajastamist muutuda selliselt, et kogum ei pruugi paragrahvides B4.1.23–B4.1.24 sätestatud tingimustele vastata, ei vasta seeria paragrahvi B4.1.21 tingimustele ja seda tuleb mõõta õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Kui aga aluseks olev kogum sisaldab instrumente, mis on tagatud varaga, mis ei vasta paragrahvides B4.1.23–B4.1.24 sätestatud tingimustele, siis jäetakse võime selliseid varasid omandada selle paragrahvi kohaldamisel arvestamata, välja arvatud juhul, kui üksus omandas seeria kavatsusega saada kontroll tagatise üle.

Võimalus määratleda finantsvara või finantskohustisi õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (osad 4.1 ja 4.2)

- B4.1.27 Kui paragrahvides 4.1.5 ja 4.2.2 sätestatud tingimused on täidetud, on käesoleva standardiga lubatud üksusel määratleda finantsvara, -kohustist või finantsinstrumentide (finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema) rühma õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana tingimusel, et selle tulemuseks on asjakohasem teave.
- B4.1.28 Üksuse otsus määratleda finantsvara või -kohustist õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana sarnaneb arvestusmeetodi valikuga (kuigi erinevalt arvestusmeetodi valikust ei ole nõutav selle järjepidev rakendamine kõikidele sarnastele tehingutele). Kui üksusel on selline valik, nõutakse standardi IAS 8 paragrahvi 14 punktis b, et valitud meetodi tulemusena annaksid finantsaruanded usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju kohta üksuse finantsseisundile, finantstulemusele või rahavoogudele. Näiteks on paragrahvis 4.2.2 sätestatud juhuks, kus finantskohustist määratletakse õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatuna, kaks tingimust, mille puhul on asjakohasema teabe nõue täidetud. Seega peab üksus sellise määratluse valimiseks vastavalt paragrahvide 4.2.2 tõestama, et ta vastab ühele (või mõlemale) neist kahest tingimusest.

Määratlemine kõrvaldab arvestuse mittevastavuse või vähendab seda oluliselt

- B4.1.29 Finantsvara või -kohustise mõõtmine ja selle väärtuse kajastatud muutuste liigitus määratakse objekti liigituse järgi ja selle põhjal, kas objekt on määratletud riskimaandamissuhte osa. Need nõuded võivad põhjustada mõõtmise või kajastamise järjekindlusetuse (mida mõnikord nimetatakse arvestuse mittevastavuseks), kui näiteks õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mittemääratletud finantsvara liigitatakse seejärel mõõdetuks õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande ja üksuse kaasnevat kohustist mõõdetaks seejärel amortiseeritud soetusmaksumuses (mille puhul õiglase väärtuse muutusi ei kajastata). Sellisel juhul võib üksus otsustada, et tema finantsaruanded annaksid asjakohasemat teavet, kui nii vara kui ka kohustis on mõõdetud õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.
- B4.1.30 Järgmistes näidetes selgitatakse, millal võib see tingimus olla täidetud. Kõikidel juhtudel võib üksus kasutada kõnealust tingimust finantsvarade või -kohustiste määratlemiseks õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastamiseks ainult siis, kui ta vastab paragrahvis 4.1.5 või paragrahvi 4.2.2 punktis a toodud põhimõttele:
- a) üksusel on IFRS 17 rakendusala kuulumad lepingud (mille mõõtmine tugineb jooksvale informatsioonile) ja finantsvarad, mida ta peab seotuks ja mida muul juhul mõõdetaks õiglasel väärtuses läbi muu koondkasumi või amortiseeritud soetusmaksumuses;
 - b) üksusel on finantsvarad, -kohustised või mõlemad, millel on ühine risk, näiteks intressirisk, ja mis tavaliselt tingib vastastikku tasakaalustavaid muutusi õiglasel väärtuses. Kuid ainult mõningaid instrumente mõõdetakse õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena (näiteks tuletisinstrumentid või kaupleemismärgil hoitavaks liigitatud instrumendid). Samuti võib esineda olukord, et riskimaandamise arvestuse nõuded ei ole täidetud, näiteks seetõttu, et paragrahvis 6.4.1 sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuded ei ole täidetud;
 - c) üksusel on finantsvarad, finantskohustised või mõlemad, millel on ühine risk, näiteks intressimäära risk, mille tagajärjel tekib vastastikku tasakaalustavaid vastupidiseid muutusi õiglasel väärtuses, ja ükski finantsvaradest või finantskohustistest ei kvalifitseeru määratlemiseks riskimaandamisinstrumendiks, sest neid ei mõõdata õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Lisaks on riskimaandamisarvestuse puudumisel oluline järjekindlusetus kasumite ja kahjumite kajastamisel. Näiteks on üksus finantseerinud teatud laenude rühma, emiteerides kaubeldavaid võlakirju, mille õiglase väärtuse muutused tavaliselt tasakaalustavad üksteist. Kui lisaks üksus ostab ja müüb regulaarselt võlakirju, kuid ostab ja müüb harva – kui üldse – laene, kõrvaldab nii laenude kui ka võlakirjade õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastamine järjekindlusetuse kasumite ja kahjumite kajastamise ajastamisel, mis muul juhul tuleneks nii laenude kui ka võlakirjade amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmisest ja kasumi või kahjumi kajastamisest võlakirjade igakordse tagasiostmise korral.

- B4.1.31 Elmises paragrahvis kirjeldatud juhtumitel võib esmasel kajastamisel muul juhul selliselt mittemõõdetavate finantsvarade ja -kohustiste õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks määramine kõrvaldada või vähendada oluliselt mõõtmise või kajastamise järjekindlust ja anda asjakohasemat teavet. Praktilistel põhjustel ei pea üksus saama kõigi varade ja kohustiste osapooleks, mis tingivad mõõtmise või kajastamise järjekindlust täpselt üheaegselt. Mõistlik viivitus on lubatud tingimusel, et iga tehing on selle esmasel kajastamisel määratud õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks ja sel ajal eeldatakse kõigi ülejäänud tehingute toimumist.
- B4.1.32 Ei ole vastuvõetav määratleda ainult mõningaid järjekindlust põhjustavaid finantsvarasid ja -kohustisi õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks, kui see ei kõrvaldaks või ei vähendaks oluliselt järjekindlust ja seetõttu selle tulemuseks ei oleks asjakohasemat teavet. Kuid on vastuvõetav määratleda ainult mõningaid mitmetest sarnastest finantsvaradest või sarnastest finantskohustistest, kui selle tulemusena saavutatakse järjekindlust oluline vähenemine (ja võimalik, et suurem vähenemine kui muude lubatavate määratlustega). Näiteks oletagem, et üksusel on mitmeid sarnaseid finantskohustisi, mille summa on 100 VÜ-d ja mitmeid sarnaseid finantsvarasid, mille summa on 50 VÜ-d, kuid mida mõõdetakse erineval alusel. Üksus võib vähendada oluliselt mõõtmise järjekindlust, määratledes esmasel kajastamisel kõik varad, kuid ainult osa kohustistest (näiteks üksikud kohustised kogusummas 45 VÜ-d) õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks. Kuna aga õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks määramist saab rakendada ainult finantsinstrumentidele tervikuna, peab antud näites üksus määramise ühe või mitu kohustist tervikuna. Ta ei saaks määratleda üksnes kohustise üht komponenti (nt õiglase väärtuse muutusi, mis tulenevad ainult ühest riskist, nagu näiteks intressi viitemäära muutustest) või kohustise protsentuaalset osa.
- Finantskohustiste või finantsvara ja -kohustiste rühma valitsetakse ja selle tulemuslikkust mõõdetakse õiglase väärtuse alusel*
- B4.1.33 Üksus võib juhtida ja hinnata finantskohustiste või finantsvarade ja finantskohustiste rühma tulemuslikkust sellisel viisil, et selle rühma õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise tulemuseks on asjakohasemat teavet. Antud juhul keskendutakse viisile, kuidas üksus valitseb ja hindab tulemuslikkust, mitte niivõrd tema finantsinstrumentide olemusele.
- B4.1.34 Näiteks võib üksus kasutada seda tingimust, et määratleda finantskohustised õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks, kui see vastab paragrahvi 4.2.2 punktis b sätestatud põhimõttele ja üksusel on finantsvarad ja -kohustised, millel on üks või mitu ühist riski ning neid riske juhitakse ja hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt varade ja kohustiste juhtimise dokumenteeritud poliitikale. Näitena võib tuua üksuse, mis on emiteerinud mitmeid varjatud tuletisinstrumente sisaldavaid „struktureeritud tooteid“ ja mis juhib kaasnevaid riske õiglase väärtuse alusel, kasutades tuletisinstrumentide ja tuletisinstrumentideks mittevõlvate finantsinstrumentide kombinatsiooni.
- B4.1.35 Nagu eespool märgitud, tugineb nimetatud tingimus viisil, kuidas üksus valitseb ja hindab vaadeldavate finantsinstrumentide rühma tulemuslikkust. Seetõttu (vastavalt määramise nõudele esmasel kajastamisel) peab üksus, mis määratleb finantskohustisi õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavateks selle tingimuse alusel, selliselt määramise kõik kriteeriumidele vastavad finantskohustised, mida valitsetakse ja hinnatakse ühiselt.
- B4.1.36 Üksuse strateegia dokumentatsioon ei pea olema ulatuslik, kuid peaks olema piisav, et tõestada vastavust paragrahvi 4.2.2 punktile b. Selline dokumentatsioon ei ole nõutav iga üksiku objekti kohta, vaid võib olla portfelli põhine. Näiteks kui osakonna tulemuslikkuse juhtimise süsteem, mille on kinnitanud üksuse juhtkonna võtmeisikud, tõestab selgelt, et tulemuslikkust hinnatakse selle alusel, siis ei ole nõutav täiendav dokumentatsioon, tõestamiseks vastavust paragrahvi 4.2.2 punktile b.

Varjatud tuletisinstrumentid (osa 4.3)

- B4.3.1 Kui üksusest saab hübriidlepingu osapool aluslepinguga, mis ei ole käesoleva standardi kohaldamisalasse kuuluv vara, siis nõutakse paragrahvis 4.3.3, et üksus teeks kindlaks iga sellise varjatud tuletisinstrumenti, hindaks, kas selle eraldamine aluslepingust on nõutav ja eraldamisele kuuluvate tuletisinstrumentide puhul mõeldaks tuletisinstrumente õiglases väärtuses nii esmasel kajastamisel kui ka järgnevalt õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatult.
- B4.3.2 Kui aluslepingus ei ole avalikustatud või kindlaks määratud tähtaega ja selles esitatakse jääkosalus üksuse netovaras, siis selle majanduslikud tunnused ja riskid on seotud omakapitaliinstrumentiga ja varjatud tuletisinstrument peab omama omakapitali tunnuseid, mis on seotud sama üksusega, millele on viidatud ja sellega tihedalt seotud. Kui alusleping pole tuletisinstrument ja vastab finantsvara määratlusele, siis selle majanduslikud tunnused ja riskid on seotud võlainstrumentiga.
- B4.3.3 Varjatud mitte-optiooni tuletisinstrument (nagu näiteks varjatud forvard või vahetustehing) on lahutatud selle aluslepingust selle märgitud või rakendatud olulistel tingimustel, vastavalt sellele on õiglase väärtus algse kajastamisel võrdne nulliga. Varjatud optioonipõhine tuletisinstrument (nagu näiteks varjatud müügioptioon, ostuoptioon, ülempiir, alammäär, vahetusoptioon) on eraldatud selle aluslepingust märgitud optioonitunnuste põhjal. Alusinstrumenti algne bilansiline jääkmaksumus on lõppsumma pärast varjatud tuletisinstrumentide eraldamist.
- B4.3.4 Üldiselt käsitletakse mitmekordseid varjatud tuletisinstrumente ühekordses hübriidlepingus kui ühte varjatud tuletisinstrumenti. Kuid omakapitaliks liigitatavaid varjatud tuletisinstrumente (vt IAS 32 *Finantsinstrumentid: esitamine*) arvestatakse eraldi nendest, mis on liigitatud varade või kohustustena. Lisaks, kui hübriidlepingul on mitu varjatud tuletisinstrumenti ning need tuletisinstrumentid on seotud erinevate riskidele avatud positsioonidega, on kergesti eraldatavad ja üksteisest sõltumatud, arvestatakse neid üksteisest eraldi.
- B4.3.5 Varjatud väärtpaberi majanduslikud tunnused ja riskid ei ole tihedalt seotud aluslepinguga (paragrahvi 4.3.3 punkt a) järgmistes näidetes. Nendes näidetes, eeldades, et paragrahvi 4.3.3 punktides b ja c sätestatud tingimused on täidetud, kajastab üksus varjatud tuletisinstrumenti aluslepingust eraldi:
- a) instrumentis varjatud müügioptioon, mis võimaldab selle valdajal nõuda emitendilt instrumenti tagasiostmist raha või muude varade eest, mille summa kõigub vastavalt omakapitali või kauba hinna või indeksi muutusele, ei ole tihedalt seotud alusvõlainstrumentiga;
 - b) ülejäänud perioodi võlainstrumenti tähtajani pikendamise võimalus või automaatne selle rakendumine ei ole alusvõlainstrumentiga lähedalt seotud, välja arvatud juhul, kui pikendamise ajal esineb samaaegne seotus hinnangulise valitseva intressi turumääraga. Kui üksus emiteerib võlainstrumenti ja selle võlainstrumenti valdaja väljastab kolmandale osapoolle võlainstrumentiga seonduva ostuoptiooni, käsitleb emitent ostuoptiooni kui võlainstrumenti lõpptähtajani järelejäänud perioodi pikendamist tingimusel, et emitendilt võib nõuda osalemist ostuoptiooni kasutamisest tuleneval võlainstrumenti uuesti turustamisel või sellele kaasa aitamisel;
 - c) omakapitali indeksi intressi- või põhimaksed, mis kaasnevad põhivõlainstrumenti või kindlustuslepinguga, mille järgi intress või põhiosa on indekseeritud omakapitaliinstrumenti väärtusega, ei ole lähedalt seotud põhiinstrumentiga, kuna põhiosas ja varjatud tuletisinstrumentides sisalduvad riskid on erinevad;
 - d) kaubaindeksiga intressi- või põhimaksed, mis kaasnevad põhivõlainstrumenti või kindlustuslepinguga, milles intress või põhiosa on määratud kauba hinnaga (näiteks kuld), ei ole lähedalt seotud alusinstrumentiga, kuna põhiosas ja varjatud tuletisinstrumentis sisalduvad riskid on erinevad;

e) ostu-, müügi- või ettemaksega optsoon, mis on varjatud põhivõlalepingus või põhikindlustuslepingus, ei ole tihedalt seotud aluslepinguga, välja arvatud juhul, kui:

i) optsooni täitmishind on igal täitmistähtajal ligikaudselt võrdne alusvõlainstrumenti amortiseeritud soetusmaksumusega või põhikindlustuslepingu bilansilise jääkmaksumusega või

ii) ettemakse optsooni täitmishind hüvitab laenuandjale kaotatud intressi ligikaudse nüüdisväärtuse summa ulatuses aluslepingu järelejäänud tähtaja osas. Kaotatud intress on ettemakstud põhiosa ja intressimäära erinevuse korrutis. Intressimäära erinevus on vahe, mille võrra aluslepingu sisemine intressimäär ületab sisemist intressimäära, mida üksus saaks ettemakse kuupäeval, kui ta reinvesteeriks sarnase lepingu puhul ettemakstud põhiosa aluslepingu järelejäänud perioodiks.

Selle hindamine, kas ostu- või müügioptsoon on tihedalt seotud alusvõlalepinguga, tehakse enne vahe-
tatava võlainstrumenti omakapitali komponendi eraldamist kooskõlas IAS 32-ga;

f) krediituletisinstrumentid, mis on varjatud alusvõlainstrumentis ja võimaldavad ühel osalisel (hüvitisetaajal) teatud vara krediidiriski, mille omanik ta ei pruugi olla, üle kanda teisele osalisele (garandile), ei ole alusvõlainstrumentiga tihedalt seotud. Sellised krediituletisinstrumentid võimaldavad garandil hinnata varaga seotud krediidiriski seda otseselt omamata.

B4.3.6 Hübridlepingu näiteks on finantsinstrument, mis annab omanikule õiguse müüa finantsinstrument emitendile tagasi teatud summa raha eest või muu finantsvara eest, mis varieerub omakapitali või kauba indeksi muutuse alusel, mis võib suurenedada või väheneda (müüdiv instrument). Varjatud väärtpaber (st indekseeritud põhimakse) tuleb paragrahvi 4.3.3 alusel eraldada, sest alusleping on paragrahvi B4.3.2 alusel võlainstrument ja indekseeritud põhimakse ei ole lähedalt seotud alusvõlainstrumentiga paragrahvi B4.3.5 punkti a alusel, välja arvatud juhul, kui emitent määratleb esmasel kajastamisel müüdiva instrumenti finantskohustisena õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatult. Kuna põhimakse saab suurenedada ja väheneda, on varjatud tuletisinstrument mitte-optsooni tuletisinstrument, mille väärtus on seotud aluseks oleva muutujaga.

B4.3.7 Müüdiva instrumenti puhul, mida saab igal ajahetkel raha eest tagasi müüa, mis võrdub üksuse netovara proportsionaalse osaga (näiteks avatud ühisfond või mõni üksusega seotud investeerimistoode), annab varjatud tuletisinstrumentide eraldamine ja iga komponendi eraldi arvestus võimaluse mõõta hübridlepingu tagasiostusummat, mis on makstav aruandeperioodi lõpus juhul, kui omanik realiseerib oma õigust müüa instrument emitendile tagasi.

B4.3.8 Varjatud väärtpaberi majandusnäitajad ja riskid on tihedalt seotud aluslepingu majandusnäitajate ja riskidega järgnevatel näidetel. Nendes näidetel ei kajasta üksus varjatud tuletisinstrumenti aluslepingust eraldi.

a) varjatud tuletisinstrument, mille baasiks on intressimäär või intressimäära indeks, mis võib muuta intressi summat, mis muudu makstaks või saadaks intressi kandvalt alusvõlalepingult või kindlustuslepingult, on tihedalt seotud aluslepinguga, välja arvatud juhul, kui hübridlepingut on võimalik arveldada sellisel viisil, et lepingu omajal ei kaeta sisuliselt kõike tema kajastatud investeeringust või tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaber võiks vähemalt kahekordistada omaja algset aluslepingu tulumäära ja selle tulemus võiks olla tulumäär, mis on vähemalt kaks korda suurem võrreldes tulumääraga lepingust tulul, kui see oleks sõlmitud samadel tingimustel aluslepinguga;

- b) võlalepingu või kindlustuslepingu intressimäär varjatud alam- või ülempiir on tihedalt seotud aluslepinguga, eeldades, et lepingu väljastamisel on ülempiir turuintressimääraga võrdne või kõrgem ja alampiir turuintressimääraga võrdne või madalam ja ülem- või alampiiri ei ole seoses aluslepinguga võimendatud. Sarnaselt on vara (nt kaup) ostu- või müügilepingus sisalduvad eraldised, mis määravad hinna alam- ja ülempiiri, mis vara eest makstakse või saadakse, tihedalt seotud aluslepinguga kui mõlemad, nii alam- kui ka ülempiir olid sõlmimise hetkel rahast väljas ega ole võimendatud;
- c) varjatud välisvaluuta tuletisinstrument, mis näeb ette välisvaluutas nomineeritud põhiosa- või intressimakseid ja on varjatud alusvõlainstrumentis (nt topeltvaluuta võlakiri), on tihedalt seotud alusvõlainstrumentiga. Sellist tuletisinstrumenti ei eraldata alusinstrumentidest, kuna IAS 21 *Välisvaluuta kursside muutuste mõjud* nõuab, et välisvaluutast tulenevad rahalised võidud ja kaotused kajastuksid kasumis ja kahjumis;
- d) varjatud välisvaluuta tuletisinstrument aluslepingus, mis on kindlustusleping või ei ole finantsinstrument (nagu mitterahalise objekti ostu- või müügileping, kus hind on nomineeritud välisvaluutas), on tihedalt seotud aluslepinguga tingimusel, et see ei ole võimendatud, ei sisalda optioonitunnuseid ja nõuab makseid ühes järgmistest valuutadest:
- i) ükskõik millise olulise lepingu osapoole arvestusvaluuta;
 - ii) valuuta, milles saadava või üleantava kauba või teenuse hind tavaliselt määratletakse äritehingutes üle maailma (näiteks USA dollar toornafta tehingutes), või
 - iii) valuuta, mida tavaliselt kasutatakse mittefinantsobjektide müügiks või ostuks selles majanduskeskkonnas, milles tehing toimub (näiteks suhteliselt stabiilne ja likviidne valuuta, mida tavaliselt kasutatakse kohalikes äritehingutes või väliskaubanduses);
- e) varjatud ettemakse õigus kas ainult intressi või ainult põhiosa saamisel on tihedalt seotud aluslepinguga tingimusel, et alusleping i) tulenes algselt selle finantsinstrumenti, mis iseenesest ei sisaldanud varjatud tuletisinstrumenti, lepingupõhiste rahavoogude saamise õiguse eraldamisest, ja ii) ei sisalda tingimusi, mis ei olnud sätestatud juba algses alusvõlalepingus;
- f) pöhirendilepingus varjatud tuletisinstrument on tihedalt seotud aluslepinguga, kui varjatud tuletisinstrument on i) inflatsiooniga seotud indeks, näiteks rendimaksete ja tarbijahinnaindeksi vahelise suhte indeks (tingimusel, et rent ei ole võimendatud ja indeks on seotud inflatsiooniga üksuse enda majanduskeskkonnas), ii) muutuvad rendimaksed, mis põhinevad seonduval müügil või iii) muutuvad rendimaksed, mis põhinevad muutuvatel intressimääradel;
- g) investeringuühikuga seotus, mis on varjatud alusinstrumenti või põhikindlustuslepingusse, on tihedalt seotud alusinstrumenti või aluslepinguga, kui ühikuga fikseeritud makseid mõõdetakse kehtiva ühiku väärtusega, mis kajastab fondi varade õiglast väärtust. Investeringuühikuga seotus on lepinguline tingimus, mis nõuab, et maksed oleksid nomineeritud sisemise või välise investeerimisfondi ühikutes;
- h) kindlustuslepingus sisalduv varjatud tuletisinstrument on tihedalt seotud põhikindlustuslepinguga, kui varjatud tuletisinstrument ja põhikindlustusleping on niivõrd teineteisest sõltuvad, et üksus ei saa mõõta varjatud tuletisinstrumenti eraldi (s.o aluslepingut arvestamata).

Varjatud tuletisinstrumenti sisaldavad instrumendid

- B4.3.9 Nagu on märgitud paragrahvis B4.3.1, kui üksusest saab hübriidlepingu osapool aluslepinguga, mis ei ole käesoleva standardi kohaldamisalasse kuuluv vara, millel on üks või mitu varjatud tuletisinstrumenti, nõutakse paragrahvis 4.3.3, et üksus teeks kindlaks iga sellise varjatud tuletisinstrumenti, hindaks, kas selle eraldamine aluslepingust on nõutav, ja eraldamisele kuuluvate tuletisinstrumentide puhul mõõdaks tuletisinstrumente õiglasel väärtuses nii esmasel kajastamisel kui ka järgnevalt. Need nõuded võivad olla keerulisemad või tingida vähem usaldusväärse mõõtmisviisi kui kogu instrumendi mõõtmine õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Sellel põhjusel lubatakse käesoleva standardiga hübriidlepingu kui terviku määramist õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.
- B4.3.10 Sellist määramist võib kasutada, olenemata sellest, kas paragrahvis 4.3.3 nõutakse varjatud tuletisinstrumentide eraldamist aluslepingust või keelatakse selline eraldamine. Kuid paragrahv 4.3.5 ei luba hübriidlepingu määramist õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks paragrahvi 4.3.5 punktides a ja b sätestatud juhtudel, sest sellega ei vähendataks keerulisust ega suurendataks usaldusväärset.

Varjatud tuletisinstrumentide ümberhindamine

- B4.3.11 Vastavalt paragrahvile 4.3.3 hindab üksus siis, kui ta saab lepingu osapooleks, kas varjatud tuletisinstrument tuleb eraldada aluslepingust ja arvestada tuletisinstrumentina. Edasine sisuline ümberhindamine on keelatud, välja arvatud juhul, kui lepingu tingimused muutuvad selliselt, et toimub oluline muutus lepingujärgsetes rahavoogudes. Sel juhul on sisuline ümberhindamine kohustuslik. Üksus määrab kindlaks, kas rahavoogude muutumine on märkimisväärne, võttes arvesse ulatust, mil määral varjatud tuletisinstrumenti, aluslepingu või nende mõlemaga seotud oodatavad tulevased rahavood on muutunud ning kas muutus on märkimisväärne võrreldes lepingu kohaselt varem eeldatud rahavoogudega.
- B4.3.12 Paragrahvi B4.3.11 ei kohaldata varjatud tuletisinstrumentide suhtes lepingute puhul, mis on omandatud:

- a) äriühenduses (määratletud IFRS 3-s *Äriühendused*);
- b) ühise kontrolli all olevate üksuste või ettevõtjate vahelises ühenduses, mida on kirjeldatud IFRS 3 paragrahvides B1–B4; või
- c) ühissettevõtja moodustamisega, nagu on määratletud standardis IFRS 11 *Ühissettevõtmised*

või nende võimalikul ümberhindamisel omandamise kuupäeval ⁽⁵³⁾.

Finantsvara ümberliigitamine (osa 4.4)*Finantsvara ümberliigitamine*

- B4.4.1 Paragrahvis 4.4.1 nõutakse, et kui üksus muudab finantsvarade juhtimise ärimudelit, siis peab ta need finantsvarad ümber liigitama. Sellised muutused on eeldatavasti väga harvad. Sellised muutused määrab väliste või sisemiste muutuste tulemusel kindlaks üksuse tippjuhtkond ning need peavad olema olulised üksuse tehingute jaoks ja välistele isikutele tõendatavad. Üksuse ärimudelit muudetakse seega üksnes siis, kui üksus kas alustab või lõpetab tegevuse, mis on oluline tema tehingute jaoks; näiteks, kui üksus on omandanud, kõrvaldanud või lõpetanud ärivaldkonna. Ärimudeli muutumise näited on järgmised:

⁽⁵³⁾ IFRS 3 käsitleb varjatud tuletisinstrumentidega lepingute omandamist äriühenduses.

- a) üksusel on kommertslaenuportfell, mida ta valdab lühiajaliselt edasimüümiseks. Üksus omandab äriühingu, mis valitseb kommertslaene ja millel on laenude valdamise ärimudel lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks. Kommertslaenuportfell ei ole enam müügiks ja portfelli valitsetakse nüüd koos omandatud kommertslaenudega ning neid vallatakse lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks;
- b) finantsteenuste ettevõtja otsustab hüpoteeklaenude jaemüügi lõpetada. See ärivaldkond ei võta enam uusi äritehinguid vastu ja finantsteenuste ettevõtja turundab aktiivselt oma hüpoteeklaenuportfelli müügiks.
- B4.4.2 Üksuse ärimudeli eesmärgi muutus tuleb ellu viia ümberliigitamise kuupäeva. Näiteks kui finantsteenuste ettevõtja otsustab 15. veebruaril oma hüpoteeklaenude jaemüügi lõpetada ja peab seega kõik selleks määratud finantsvarad ümber liigitama 1. aprillil (st üksuse järgmise aruandeperioodi esimesel päeval), ei tohi üksus vastu võtta uusi hüpoteeklaenude jaemüügi tehinguid või muul viisil tegeleda oma endise ärimudeli tegevusega pärast 15. veebruari.
- B4.4.3 Järgmised ei ole ärimudeli muutused:
- a) kavatsuse muutmine seoses konkreetsete finantsvaradega (isegi turuolukorra oluliste muutuste olukorras);
- b) konkreetse finantsvarade turu ajutine kadumine;
- c) finantsvarade ülekandmine üksuse osade vahel, millel on erinevad ärimudelid.

MÕÖTMINE (5. PEATÜKK)

Esmane mõõtmine (osa 5.1)

- B5.1.1 Finantsinstrumendi õiglane väärtus esmasel kajastamisel on tavaliselt tehinguhind (s.o makstud või saadud tasu õiglane väärtus; vt ka paragrahv B5.1.2A ja IFRS 13). Juhul kui makstud või saadud tasu osa on siiski millegi muu kui finantsinstrumendi eest, mõõdab üksus finantsinstrumendi õiglast väärtust. Pikaajalise laenu või intressivaba nõude õiglast väärtust saab näiteks mõõta kõigi selliste tulevaste rahalaekumiste nüüdisväärtusena, mida on diskonteeritud sarnase krediitdireitinguga sarnase instrumendi (sarnane vääring, tähtaeg, intressimäära liik ja muud tegurid) turu intressimäära(de)ga. Laenatud lisasumma on kulu või tulu vähendamine, välja arvatud juhul, kui see vastab muu vara liigi kajastamise kriteeriumidele.
- B5.1.2 Kui üksus pärib laenu, mis kannab turuvälisest intressimäära (nt 5 %, kui turuintressimäär sarnastele laenudele on 8 %) ja saab kompensatsioonina ettemaksu, kajastab üksus laenu selle õiglase väärtusega, st netotasu, mida ta saab.
- B5.1.2A Finantsinstrumendi õiglase väärtuse parimaks tõendiks esmasel kajastamisel on tavaliselt tehinguhind (st antud või saadud tasu õiglane väärtus; vt ka IFRS 13). Kui üksus teeb kindlaks, et õiglane väärtus esmasel kajastamisel erineb tehinguhinnast, nagu on nimetatud paragrahvis 5.1.1A, arvestab üksus seda instrumenti asjaomasel kuupäeval järgmiselt:
- a) paragrahvis 5.1.1 nõutud mõõtmise alusel, kui selle õiglase väärtuse tõendiks on identse vara või kohustise noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend) või kui õiglane väärtus põhineb hindamistehnikal, milles kasutatakse üksnes jälgitavate turgude andmeid. Üksus kajastab esmasel kajastamisel mõõdetud õiglase väärtuse ja tehinguhinna vahelise erinevuse kasumi või kahjumina;

- b) kõikidel muudel juhtudel paragrahvis 5.1.1 nõutud mõõtmise alusel, mida on korrigeeritud, et lükata edasi esmasel kajastamisel mõõdetud õiglase väärtuse ja tehinguhinna vahelist erinevust. Pärast esmast kajastamist kajastab üksus edasilükatud erinevust kasumi või kahjumina üksnes ulatuses, milles see tuleneb muus teguris (k.a aeg) toimunud muutusest, mida turuosalistes võtaksid arvesse vara või kohustise hinna määramisel.

Edaspidine mõõtmine (osad 5.2 ja 5.3)

- B5.2.1 Kui varem finantsvarana kajastatud finantsinstrumenti mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatuna ja selle õiglase väärtus langeb alla nulli, on see finantskohustis mõõdetuna vastavalt paragrahvile 4.2.1. Hübridlepinguid aluslepingutega, mis on käesoleva standardi kohaldamisalasse kuuluvad varad, mõõdetakse alati vastavalt paragrahvile 4.3.2.
- B5.2.2 Järgmine näide illustreerib tehingukulude arvestamist õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvarade esmasel ja edaspidisel mõõtmisel vastavalt paragrahvile 5.7.5 või 4.1.2A. Üksus omandab finantsvara 100 VÜ eest pluss ostu komisjonitasu 2 VÜ-d. Esmasel kajastamisel märgib üksus vara hinnaks 102 VÜ-d. Kui vara noteeritud turuhind on 100 VÜ-d, on järgmine finantsaruandeperioodi lõpp üks päev hiljem. Kui vara müüdadaks, makstaks komisjonitasu 3 VÜ-d. Sel kuupäeval mõõdab üksus vara hinnaks 100 VÜ-d (arvestamata võimalikku komisjonitasu müügil) ja kajastab 2 VÜ suurust kahju muus koondkasumis. Kui finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi vastavalt paragrahvile 4.1.2A, amortiseeritakse tehingukulud kasumisse või kahjumisse, kasutades sisemise intressi meetodit.
- B5.2.2A Finantsvara või -kohustise edasine mõõtmine ning paragrahvis B5.1.2A kirjeldatud kasumi ja kahjumi edasine kajastamine peab vastama käesoleva standardi nõuetele.

Omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringud ja nende investeeringutega seotud lepingud

- B5.2.3 Kõiki investeeringuid omakapitaliinstrumentidesse ja lepinguid nende instrumentide kohta tuleb mõõta õiglases väärtuses. Piiratud juhtudel võib maksumus siiski olla asjakohane arvestuslik õiglase väärtus. See võib juhtuda siis, kui õiglase väärtuse mõõtmiseks ei ole kättesaadav piisav hiljutine teave või juhul, kui on olemas palju võimalikke õiglasi väärtusi ja soetusmaksumus on õiglase väärtuse parim hinnang selles vahemikus.
- B5.2.4 Näitajad selle kohta, et maksumus ei pruugi olla õiglast väärtust esindav, on muu hulgas:
- oluline muutus investeerimisobjektiks olevas äriühingus võrreldes eelarvete, plaanide või seotud eesmärkidega;
 - muutused ootuses, et investeerimisobjektiks oleva äriühingu tehnilise toote eesmärgid täidetakse;
 - oluline muutus turul investeerimisobjektiks oleva äriühingu omakapitali või selle toodete või potentsiaalsete toodete jaoks;
 - oluline muutus kogu majanduses või majanduskeskkonnas, kus investeerimisobjektiks olev äriühing tegutses;
 - oluline muutus võrreldavate üksuste tulemuslikkuses või üldise turu järgi eeldatavates hinnangutes;

- f) investeerimisobjektiks oleva äriühingu siseküsimumused, nagu pettus, äri vaidlused, kohtuvaidlus, muutused juhtimises või strateegias;
- g) tõendid välistest tehingutest investeerimisobjektiks oleva äriühingu omakapitalis, kas investeerimisobjektiks oleva äriühingu enda poolt (näiteks värske aktsiakapitali emissioon) või omakapitaliinstrumentide ülekandmisega kolmandate isikute vahel.
- B5.2.5 Paragrahvis B5.2.4 esitatud loetelu ei ole täielik. Üksus kasutab kogu sellist teavet investeerimisobjektiks oleva äriühingu tulemuslikkuse ja tehingute kohta, mis saab kättesaadavaks pärast esmase kajastamise kuupäeva. Selliste asjakohaste tegurite olemasolu korral võivad need viidata sellele, et soetusmaksumus ei pruugi kajastada õiglast väärtust. Sel juhul peab üksus mõõtma õiglast väärtust.
- B5.2.6 Maksumus ei ole kunagi parim arvestuslik õiglase väärtuse hinnang noteeritud omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute puhul (või noteeritud omakapitaliinstrumentide lepingute puhul).

Amortiseeritud soetusmaksumuse mõõtmine (osa 5.4)

Sisemise intressimäära meetod

- B5.4.1 Sisemise intressimäära meetodi kasutamisel teeb üksus kindlaks tasud, mis on finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa. Finantssteenuste eest võetava tasu kirjeldus ei pruugi näidata osutatud teenuste laadi ja sisu. Tasusid, mis on finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa, käsitletakse sisemise intressimäära kohandustena, välja arvatud juhul, kui finantsinstrumendi mõõdetakse õiglase väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatuna. Nendel juhtudel kajastatakse tasusid tulu või kuluna instrumendi esmasel kajastamisel.
- B5.4.2 Tasud, mis on finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa, on muu hulgas:
- a) algsed tasud, mida üksus saab seoses finantsvara loomise või omandamisega. Sellised tasud võivad sisaldada hüvitist sellise tegevuse eest nagu laenusaaaja finantsseisundi hindamine, tagatiste hindamine ja kirjendamine, tagatis- ja muu väärtpaberi kokkulepped, instrumendi tingimuste läbirääkimine, dokumentide koostamine ja töötlemine ning tehingu sõlmimine. Need tasud on tulemuseks olevas finantsinstrumendis osalema hakkamise lahutamatu osa;
- b) kohustustasud, mida üksus saab, selleks et anda laenu, kui laenukohustust mõõdetakse vastavalt paragrahvi 4.2.1 punktile a ja on tõenäoline, et üksus hakkab konkreetse laenukokkuleppe osaliseks. Neid tasusid vaadeldakse hüvitisena pideva kaasatuse eest finantsinstrumendi omandamisse. Kui kohustus aegub, ilma et üksus teeks laenu, kajastatakse tasu tuluna aegumiselt;
- c) algsed tasud, mida makstakse amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavate finantskohustiste emiteerimise eest. Need tasud on finantskohustises osalema hakkamise lahutamatu osa. Üksus eristab tasusid ja kulusid, mis on finantskohustise sisemise intressimäära lahutamatu osa, algselt tasutud tasudest ja tehingukuludest seoses teenuste osutamise õigusega, nagu investeeringu valitsemise teenused.
- B5.4.3 Tasud, mis ei ole finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa ja mille kohta peetakse arvestust vastavalt IFRS 15-le, on muu hulgas:
- a) laenu teenindamise eest võetavad tasud;
- b) kohustustasud laenu andmiseks, kui laenukohustust ei mõõdetata vastavalt paragrahvi 4.2.1 punktile a ja on ebatõenäoline, et sõlmitakse spetsiaalne laenukokkulepe; ja

c) laenuga liitumise tasud, mida saab üksus, kes laenu korraldab ega pea mingit laenupaketi osa kinni iseendale (või peab osa selle sama sisemise intressimäära pealt kinni võrreldava riski eest nagu teised osalejad).

- B5.4.4 Sisemise intressimäära meetodi rakendamisel amortiseerib üksus tavaliselt kõik makstud või saadud tasud, tehingukulud ja muud lisatasud või allahindlused, mida võetakse arvesse sisemise intressimäära arvutamisel finantsinstrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul. Kuid siiski kasutatakse lühemat perioodi, kui see on periood, millega tasud, makstud ja saadud punktid, tehingukulud ja teised ülekursid või allahindlused kaasnevad. Nii juhtub, kui muutujad, millega tasud, makstud ja saadud punktid, tehingukulud ja teised ülekursid või allahindlused kaasnevad, on ümber hinnatud turumäärade järgi enne eeldatavat finantsinstrumendi tähtajalist väärtust. Sellisel juhul on sobiv amortisatsiooniperiood järgmise samalaadse ümberhindamistähtaja periood. Näiteks kui ülekurs või allahindlus muutuva intressimääraga finantsinstrumendi suhtes peegeldab intressi, mis on laekunud finantsinstrumendile alates sellest kui intress oli viimati makstud, või muutused turumäärades, alates sellest kui muutuv intressimäär oli ennistatud turumääradele, amortiseeritakse see järgmisele tähtajale, kui muutuv intressimäär on ennistatud turumääradele. See on nii, sest ülekurs või allahindlus on seotud järgmise intressi tähtaja ennistamisega, sest sellel tähtajal see muutuja, millega ülekurs või allahindlus on seotud (s.o intressimäär), ennistatakse turumääradele. Kui siiski ülekurs või allahindlus tuleneb muutusest laenu hinnavahe muutuva intressimäära suhtes, mis on kindlaks määratud finantsinstrumendis või teises muutujas, mis pole ennistatud turumääradele, siis see amortiseeritakse eeldatud finantsinstrumendi kehtivusajale.
- B5.4.5 Muutuva intressimääraga finantsvarade ja muutuva intressimääraga finantskohustiste puhul muudab perioodiline rahavoogude ümberhindamine, et kajastada intressi liikumisi turumäärades, sisemist intressimäära. Kui muutuva intressimääraga finantsvara või muutuva intressimääraga finantskohustis kajastatakse esmaselt summas, mis on võrdne saadaoleva või maksetähtpäeval tasumisele kuuluva põhiosaga, ei mõjuta tulevaste intressimaksete ümberhindamine tavaliselt olulisel määral varade või kohustiste bilansilist jääkmaksumust.
- B5.4.6 Kui üksus vaatab läbi oma arvestuslikke makseid või laekumisi (v.a muutused kooskõlas paragrahviga 5.4.3 ja muutused eeldatavate krediitkahjude hinnangus), korrigeerib ta finantsvara bilansilist brutojääkmaksumust või finantskohustise (või finantsinstrumentide rühma) amortiseeritud soetusmaksumust, et kajastada tegelikku ja muudetud hinnangulisi lepingupõhiseid rahavoogusid. Üksus arvutab finantsvara bilansilise brutojääkmaksumuse või finantskohustise amortiseeritud soetusmaksumuse ümber nende prognoositavate tulevaste lepingupõhiste rahavoogude nüüdisväärtusena, mis diskonteeritakse finantsinstrumendi (või krediidiga korrigeeritud sisemise intressimääraga ostetud või käibele lastud halvenenud krediitkvaliteediga finantsvara) algele sisemise intressimääraga või, kui see on asjakohane, muudetud sisemise intressimääraga, mis on arvatud vastavalt paragrahvile 6.5.10. Seda korrigeerimist kajastatakse kasumiaruandes tulu või kuluna.
- B5.4.7 Mõnel juhul loetakse finantsvara esmasel kajastamisel halvenenud krediitkvaliteediga varaks, sest krediidirisk on väga kõrge ja ostu korral omandatakse see suure allahindlusega. Kui üksus arvutab sellise finantsvara krediidiga korrigeeritud sisemist intressimäära, mida loetakse esmasel kajastamisel halvenenud krediitkvaliteediga ostetud või käibele lastud varaks, tuleb üksusel arvata algsed eeldatavad krediitkahjud hinnangulisesse rahavoogudesse. See ei tähenda siiski, et krediidiga korrigeeritud sisemist intressimäära tuleks rakendada ainult seepärast, et finantsvaral on esmasel kajastamisel kõrge krediidirisk.

Tehingukulud

- B5.4.8 Tehingukulud hõlmavad tasusid ja vahendustasusid agentidele (kaasa arvatud töötajad, kes tegutsevad müügiagentidena), nõunikele, maakleritele ja diileritele, järelevalveasutuste ja börside tasusid ning tehingumakse ja makseid. Tehingukulude hulka ei kuulu võlainstrumentide lisatasud ja allahindlused, rahastamiskulud või sisemised haldus- või hoidmiskulud.

Mahakandmine

- B5.4.9 Maha saab kanda finantsvara tervikuna või osa sellest. Näiteks, üksus kavatseb pöörata tagatisõiguse täitmisele finantsvara suhtes ja loodab saada tagatisest tagasi mitte enam kui 30 % finantsvarast. Kui üksusel ei ole mõistlikke väljavaateid saada finantsvarast tagasi rohkem rahavoogusid, peaks ta ülejäänud 70 % finantsvarast maha kandma.

Väärtuse langus (osa 5.5)*Kollektiivne ja individuaalne hindamisalus*

- B5.5.1 Selleks et täita eesmärki kajastada eluajal eeldatavat krediidikahju krediidiriski olulise suurenemise tõttu alates esmasest kajastamisest, võib olla vajalik läbi viia krediidiriski olulise suurenemise hindamine kollektiivsel alusel, arvestades teavet, mis viitab krediidiriski olulisele suurenemisele näiteks finantsinstrumentide rühmas või alarühmas. Sellega tagatakse, et üksus täidab eesmärki kajastada kehtivusajal eeldatavat krediidikahju, kui krediidirisk oluliselt suureneb, isegi kui tõendid sellisest krediidiriski olulisest suurenemisest eraldi instrumendi tasandil ei ole veel kättesaadavad.
- B5.5.2 Kehtivusajal eeldatavad krediidikahjud tuleks üldiselt kajastada enne, kui finantsinstrumendi maksetähtpäeva ületatakse. Tüüpiliselt suureneb krediidirisk oluliselt enne finantsinstrumendi maksetähtpäeva ületamist või täheldatakse muid maksimist takistavaid laenuvõtjale spetsiifilisi tegureid (näiteks muutmine või restruktureerimine). Seega, kui ilma ebamõistlike kulude või pingutuseta on kättesaadav mõistlik ja põhjendatud teave, mis on rohkem tulevikku vaatav kui teave maksetähtpäevaks tasumata nõuete kohta, siis tuleb seda kasutada krediidiriski muutuse hindamiseks.
- B5.5.3 Olenevalt finantsinstrumentide laadist ja sellest, mis teave on kättesaadav konkreetsete finantsinstrumentide rühmade krediidiriski kohta, ei pruugi üksus olla võimeline kindlaks tegema krediidiriski olulisi muutusi eraldi finantsinstrumentide puhul enne, kui finantsinstrumendi maksetähtpäeva ületatakse. Nii võib see olla finantsinstrumentide puhul, nagu jaelaenu, mille kohta on regulaarselt saadavat ja individuaalse instrumendi tasandil jälgitavat ajakohastatud krediiditeavet vähe või ei ole üldse, kuni klient rikub lepingutingimusi. Kui muutusi individuaalsete finantsinstrumentide krediidiriskis ei tabata enne finantsinstrumentide maksetähtpäeva ületamist, ei näitaks kahju allahindlus ainult individuaalse instrumendi tasandil krediiditeabe põhjal tõetruult krediidiriski muutusi alates esmasest kajastamisest.
- B5.5.4 Mõnel juhul ei ole üksusel ilma ebamõistlike kulude või pingutuseta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet, selleks et mõõta kehtivusajal eeldatavat krediidikahju individuaalse instrumendi kaupa. Sel juhul kajastatakse kehtivusajal eeldatav krediidikahju kollektiivsel alusel, milles võetakse arvesse kõikehõlmavat krediidiriskiteavet. See kõikehõlmav krediidiriskiteave peab hõlmama mitte ainult maksetähtpäeva ületamise teavet, vaid ka kogu asjakohast krediiditeavet, kaasa arvatud tulevikku vaatavat makromajanduslikku teavet, et hinnata ligilähedaselt kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamise tulemust, kui krediidirisk on alates esmasest kajastamisest individuaalse instrumendi tasandil oluliselt suurenenud.
- B5.5.5 Selleks et kindlaks määrata olulist krediidiriski suurenemist ja kajastada kahju allahindlust kollektiivsel alusel, võib üksus finantsinstrumendid rühmitada jagatud riskitunnuste põhjal, eesmärgiga hõlbustada analüüsimist, mis on kavandatud selliselt, et võimaldada tuvastada olulist krediidiriski suurenemist õigeaegselt. Üksus ei tohiks seda teavet varjata, rühmitades kokku erinevate riskitunnustega finantsinstrumente. Näited ühiste krediidiriskitunnustest võivad olla muu hulgas, aga mitte ainult:
- a) instrumendiliik;
 - b) krediidiriski reitingud;
 - c) tagatise liik;
 - d) esmase kajastamise kuupäev;
 - e) maksetähtpäevani jäänud aeg;
 - f) tegevusharu;
 - g) laenusaja geograafiline asukoht ja

h) tagatise väärtus finantsvara suhtes, kui see mõjutab kohustuste täitmata jätmise tõenäosust (näiteks regressiõigusega laenuid mõnes riigis või laenu ja väärtuse suhted).

B5.5.6 Paragrahvis 5.5.4 nõutakse, et kehtivusajal eeldatav krediidikahju kajastatakse kõikide finantsinstrumentide kohta, mille krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud. Selle eesmärgi täitmiseks peaks üksus, kui ta ei suuda rühmitada finantsinstrumente, mille krediidiriski loetakse ühiste krediidiriskitunnuste põhjal pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenuks, kajastama kehtivusajal eeldatava krediidikahju selle finantsvarade osa kohta, mille krediidiriski loetakse oluliselt suurenenuks. Finantsinstrumentide koondamine selleks, et hinnata, kas krediidiriski muutused kollektiivsel alusel võivad aja jooksul muutuda, kui saadakse uut teavet finantsinstrumentide rühmade või üksikute finantsinstrumentide kohta.

Kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamise ajastus

B5.5.7 Seda, kas kehtivusajal eeldatavat krediidikahju tuleks kajastada, hinnatakse selle põhjal, kas kohustuste täitmata jätmise tõenäosus või risk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud (olenemata sellest, kas finantsinstrument on krediidiriski suurenemise peegeldamiseks ümber hinnatud), mitte tõendite põhjal selle kohta, et finantsvara krediidikvaliteet on aruandekuupäeval halvenenud või esineb tegelikult kohustuste täitmata jätmist. Üldiselt suureneb krediidirisk oluliselt enne finantsvara krediidikvaliteedi halvenemist või kui esineb tegelikult kohustuste täitmata jätmist.

B5.5.8 Siduvate laenuandmiskohustuste jaoks võtab üksus arvesse kohustuste täitmata jätmise riski muutusi laenu suhtes, millega siduv laenuandmiskohustus seondub. Finantsgarantiilepingute puhul võtab üksus arvesse muutusi riskis, et konkreetne võlgnik jätab lepingukohustused täitmata.

B5.5.9 Esmasest kajastamisest alates krediidiriski muutumise olulisus sõltub riskist, et kohustused jäetakse täitmata esmase kajastamise seisuga. Seega on konkreetne muutus riskis, et kohustused jäetakse täitmata, absoluut-arvudes olulisem finantsinstrumendi puhul, mille algne risk, et kohustused jäetakse täitmata, on madalam kui finantsinstrumendil, mille algne risk, et kohustused jäetakse täitmata, on suurem.

B5.5.10 Kohustuste täitmata jätmise risk võrreldava krediidiriskiga finantsinstrumentide suhtes on seda suurem, mida pikem on instrumendi eeldatav kehtivusaeg; näiteks on kohustuste täitmata jätmise risk AAA-reitinguga võlakirja puhul, mille eeldatav kehtivusaeg on kümme aastat, suurem kui AAA-reitinguga võlakirjal, mille eeldatav kehtivusaeg on viis aastat.

B5.5.11 Kuna eeldatava kehtivusaja ja kohustuste täitmata jätmise riski vahel on seos, ei saa krediidiriski muutust hinnata lihtsalt kohustuste täitmata jätmise absoluutse riski aja jooksul muutumise võrdlemise teel. Näiteks, kui kohustuste täitmata jätmise risk finantsinstrumendi puhul, mille eeldatav kehtivusaeg on kümme aastat, on esmasel kajastamisel identne selle finantsinstrumendi suhtes kohustuste täitmata jätmise riskiga siis, kui selle eeldatav kehtivusaeg on järgnevatel perioodidel ainult viis aastat, mis võib viidata krediidiriski suurenemisele. See on nii seepärast, et kohustuste täitmata jätmise risk eeldatava kehtivusaja jooksul tavaliselt ajaga väheneb, kui krediidirisk ei muutu ja finantsinstrumendi maksetähtpäev läheneb. Nende finantsinstrumentide puhul, millel on ainult olulised maksekohustused finantsinstrumendi maksetähtpäeva lähedal, ei pruugi kohustuste täitmata jätmise risk siiski aja jooksul väheneda. Sellisel juhul peaks üksus samuti arvesse võtma muid kvalitatiivseid tegureid, mis näitavad, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud.

B5.5.12 Üksus võib hindamisel, kas finantsinstrumendi krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, või eeldatava krediidikahju mõõtmisel kasutada mitmesuguseid lähenemisviise. Üksus võib kasutada erinevate finantsinstrumentide puhul erinevaid lähenemisviise. Lähenemisviis, mis ei hõlma sõnaselget kohustuste täitmata jätmise tõenäosust sisendina iseenesest, nagu näiteks krediidikahju määra lähenemisviis, võib olla kooskõlas käesoleva standardi nõuetega, tingimusel et üksus suudab eraldada kohustuste täitmata jätmise riski muutused muutustest muudes eeldatava krediidikahju põhjustajates, nagu tagatis, ja võtab hindamisel arvesse järgmist:

- a) kohustuste täitmata jätmise riski muutus alates esmasest kajastamisest;
- b) finantsinstrumendi eeldatav kehtivusaeg ja
- c) ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta kättesaadav mõistlik ja põhjendatud teave, mis võib krediidiriski mõjutada.
- B5.5.13 Meetodites, mida kasutatakse selleks, et kindlaks määrata, kas finantsinstrumendi krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, tuleks arvesse võtta finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) omadusi ja varem võrreldavate finantsinstrumentide puhul väljakujunenud kohustuste täitmata jätmise mustreid. Vaatamata paragrahvis 5.5.9 sätestatud nõudele, võivad finantsinstrumentide puhul, mille kohustuste täitmata jätmise mustrid ei ole keskendunud konkreetsele ajale finantsinstrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul, muutused kohustuste täitmata jätmise riskis järgneva 12 kuu jooksul olla kehtivusajal kohustuste täitmata jätmise riski muutuste mõistlik ligikaudne hinnang. Sellistel juhtudel võib üksus selleks, et kindlaks määrata, kas krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kasutada järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riski muutusi, välja arvatud juhul, kui asjaolud viitavad sellele, et on vaja kehtivusaja hindamist.
- B5.5.14 Mõne finantsinstrumendi puhul või mõnedel asjaoludel ei pruugi siiski olla asjakohane kasutada selle kindlaks määramiseks, kas kehtivusajal eeldatavat krediidiriskiga tuleks kajastada, järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riski muutusi. Näiteks ei pruugi järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riski muutus olla sobiv alus selleks, et kindlaks määrata, kas rohkem kui 12 kuu aja pärast saabuva maksetähtpäevaga finantsinstrumendi krediidirisk on suurenenud, siis kui:
- a) finantsinstrumendil on olulisi maksekohustusi alles hiljem kui järgneva 12 kuu pärast;
- b) asjaomastes makromajanduslikes või muudes krediidiriskiga seotud tegurites esineb muutusi, mida ei ole järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riskis adekvaatselt peegeldatud, või
- c) krediidiga seotus tegurite muutused mõjutavad finantsinstrumendi krediidiriski (või nende mõju on tunnevam) alles hiljem kui 12 pärast.
- Selle kindlaksmääramine, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud*
- B5.5.15 Kehtivusajal eeldatava krediidiriskiga kajastamise vajalikkuse üle otsustamisel võtab üksus arvesse ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis võib mõjutada finantsinstrumendi krediidiriski vastavalt paragrahvi 5.5.17 punktile c. Üksusel ei ole selleks, et kindlaks määrata, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, vaja läbi viia põhjalikku teabeotsingut.
- B5.5.16 Krediidiriski analüüs on mitme teguri põhine ja terviklik analüüs; see, kas konkreetne tegur on asjakohane ja mis on selle kaal võrreldes teiste teguritega, sõltub tooteliigist, finantsinstrumentide tunnustest ja laenusaaaja ning samuti geograafilisest piirkonnast. Üksus võtab arvesse ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis on oluline hinnatava konkreetse finantsinstrumendi puhul. Mõnda tegurit või näitajat ei pruugi siiski olla võimalik kindlaks teha individuaalse finantsinstrumendi tasandil. Sellisel juhul tuleks selleks, et kindlaks määrata, kas paragrahvis 5.5.3 sätestatud nõue kehtivusajal eeldatava krediidiriskiga kajastamiseks on täidetud, tegureid või näitajaid hinnata asjakohaste portfelli, portfelliühikute või finantsinstrumendi portfelli osade kohta.
- B5.5.17 Krediidiriski muutuste hindamisel võib olla oluline järgmine mitteammendav teabeloetelu:

- a) olulised muutused krediidiriski sisemistes hinnapäätajates alates algusest krediidiriski muutuse tagajärjel, sealhulgas, aga mitte ainult, laenu hinnavahe, mis tuleneks konkreetsest finantsinstrumendist või samade tingimustega ja sama vastaspoolega samalaadsest finantsinstrumendist on hiljuti väljastatud või emiteeritud aruandekuupäeval;
- b) muud muutused olemasoleva finantsinstrumendi määrades või tingimustes, mis oleksid oluliselt erinevad, kui instrument oleks hiljuti väljastatud või emiteeritud aruandekuupäeval (nagu rangemad lepingulised kohustused, suuremad tagatise või garantiide summad või suurem sissetulekukate) finantsinstrumendi krediidiriski muutuste tõttu alates esmasest kajastamisest;
- c) olulised muutused krediidiriski välistes turunäitajates konkreetse finantsinstrumendi või sama pika eeldatava kehtivusajaga samalaadsete finantsinstrumentide puhul. Krediidiriski turunäitajate muutused on muu hulgas, aga mitte ainult:
- i) krediidi hinnavahe;
 - ii) krediidiriski vahetustehingu hinnad laenusaja jaoks;
 - iii) ajaperiood või ulatus, mil määral finantsvara õiglase väärtus on olnud väiksem kui vara amortiseeritud soetusmaksumus, ja
 - iv) muu laenusajaga seotud turuteave, nagu muutused laenusaja võla ja omakapitaliinstrumentide hinnas;
- d) tegelik või eeldatav oluline muutus finantsinstrumendi välises krediidireitingus;
- e) tegelik või eeldatav sisemise krediidireitingu alanemine laenusaja jaoks või krediidiriski hindamiseks sisemiselt kasutatava käitumispõhise punktisumma vähenemine. Sisemised krediidireitingud ja sisemised käitumispõhised punktisummad on usaldusväärsemad siis, kui need kaardistatakse väliste reitingute järgi või neid põhjendatakse kohustuste täitmata jätmise uuringutega;
- f) olemasolevad või prognoositavad ebasoodsad muutused äritegevuses, finants- või majandustingimustes, mis peaksid eeldatavalt põhjustama olulisi muutusi laenusaja võimes täita oma võlakohustusi, nagu tegelik või eeldatav intressimäärade tõus või tegelik või eeldatav töötusmäärade tõus;
- g) tegelik või eeldatav oluline muutus laenusaja majandustulemustes. Näited on muu hulgas tegelik või eeldatav tulude või marginaalide vähenemine, tegevusriskide suurenemine, käibekapitali puudujäägid, varade kvaliteedi halvenemine, suurem bilansimahu võimendamine, likviidsus, juhtimisprobleemid või muutused äritegevuse ulatuses või organisatsiooni struktuuris (nagu tegevuse lõpetamine ärisegmendis), mille tagajärjel muutub oluliselt laenusaja võime täita oma võlakohustusi;
- h) sama laenusaja teiste finantsinstrumentide krediidiriski oluline suurenemine;
- i) tegelik või eeldatav ebasoodne muutus laenusaja regulatiivses, majanduslikus või tehnoloogilises keskkonnas, mille tagajärjel muutub oluliselt laenusaja võime täita oma laenukohustusi, nagu laenusaja müügikaupade nõudluse langus tehnoloogia arengu tõttu;
- j) olulised muutused kohustust toetava tagatise väärtuses või kolmanda isiku garantiide kvaliteedis või krediidikvaliteeti parandavates kokkulepetes, mis peaksid eeldatavalt vähendama laenusaja majanduslikku stiimulit teha graafikujärgseid lepingumakseid või mõjutavad muul viisil kohustuste täitmata jätmise tõenäosust. Näiteks kui tagatise väärtus langeb kinnisvarahindade languse tõttu, on laenusajatel mõnes riigis suuremad stiimulid oma hüpoteeklaenu kohustused täitmata jätta;

- k) oluline muutus aktsionäri (või isiku vanemate) antud garantii kvaliteedis, kui aktsionäril (või vanematel) on stiimul ja finantsvõime vältida kohustuste täitmata jätmist kapitali- või rahasüstiga;
- l) olulised muutused, nagu ematettevõtjalt või teiselt tütarettevõtjalt saadava finantsabi vähenemine või tegelik või eeldatav oluline muutus krediidiriski vähendamise kvaliteedis, mis peaksid eeldatavalt vähendada laenusaja majanduslikku stiimulit teha graafikujärgseid lepingumakseid. Krediidikvaliteedi parandamine või tugi hõlmab muu hulgas arvestamist garantiid finantsseisundiga ja/või väärtpaperistamises emiteeritud intressidega, sellega, kas allutatud osalused peaksid eelduste kohaselt olema suutelised absorbeerima eeldatavat krediidikahju (näiteks väärtpaperi aluseks olevate laenude pealt);
- m) eeldatavad muutused laenudokumentides, sealhulgas eeldatav lepingu rikkumine, mille tagajärjel võidakse lepingulistest kohustustest loobuda või neid muuta, intressimaksepuhkused, intressimäärade tõstmine, mis nõuab lisatagatisi või -garantiisid, või muud muutused instrumendi lepingulises raamistikus;
- n) olulised muutused laenusaja eeldatavas finantstulemuslikkuses ja käitumises, sealhulgas muutused laenusajate maksestaatuses rühmas (näiteks hilinenud lepingumaksete eeldatava arvu või ulatuse suurenemine või nende krediitkaardiga laenusajate eeldatava arvu oluline suurenemine, kes eeldatavasti jõuavad oma krediitkaardi limiidini või ületavad selle või kes eeldatavalt maksavad igakuise miinimumsumma);
- o) muutused üksuse krediidi juhtimise lähenemisviisis seoses finantsinstrumendiga; esilekerkivate näitajate põhjal finantsinstrumendi krediidiriski muutustest peaks üksuse krediidiriski juhtimise tava eeldatavasti muutuma aktiivsemaks või keskendumisele instrumendi valitsemisele, sealhulgas instrumendi lähedamalt jälgimisele või kontrollimisele, või üksus peaks konkreetselt laenusajaga tegelema;
- p) teave maksetähtpäevaks tasumata nõuete kohta, sealhulgas paragrahvis 5.5.11 sätestatud vaidlustatav eeldus.
- B5.5.18 Mõnel juhul võib kättesaadavast kvalitatiivsest ja mittestatistilisest kvantitatiivsest teabest piisata selleks, et kindlaks määrata, et finantsinstrument on täitnud kriteeriumit kahju allahindluse kajastamiseks kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga võrres summas. See tähendab, selleks, et kindlaks määrata, kas finantsinstrumendi krediidirisk on oluliselt suurenenud, ei pea teave volama läbi statistilise mudeli või krediidireitingute protsessi. Muudel juhtudel võib üksusel vaja olla arvesse võtta muud teavet, sealhulgas teavet oma statistilistest mudelitest või krediidireitinguprotsessidest. Teise võimalusena võib üksus hindamise aluseks võtta mõlemat tüüpi teavet, st kvalitatiivsed tegurid, mida ei saada teada sisemise reitinguprotsessi kaudu, ja spetsiifilise sisemise reitingukategooria aruandekuupäeval, võttes arvesse krediidiriski tunnuseid esmasel kajastamisel, kui mõlemat tüüpi teave on oluline.
- Üle 30 päeva maksetähtpäeva ületanud vaidlustatav eeldus
- B5.5.19 Paragrahvis 5.5.11 sätestatud vaidlustatav eeldus ei ole absoluutne näitaja selle kohta, et kehtivusajal eeldatav krediidikahju tuleks kajastada, vaid on eeldatavasti kõige hiljutisem ajahetk, millal kehtivusajal eeldatav krediidikahju tuleks kajastada, isegi kui kasutatakse tulevikku vaatavat teavet (sealhulgas makromajanduslikke näitajaid portfelli tasandil).
- B5.5.20 Üksus võib selle eelduse vaidlustada. Ta võib seda teha siiski ainult siis, kui tal on mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis tõendab, et isegi lepingumaksed lähevad rohkem kui 30 päeva üle maksetähtpäeva, ei näita see olulist finantsinstrumendi krediidiriski suurenemist. Näiteks kui maksmata jätmine oli halduslik eksitus, mitte ei olnud tingitud laenusaja rahalistest raskustest, või üksusel on juurdepääs ajaloolistele tõenditele, mis näitavad, et puudub seos kohustuste täitmata jätmise riski olulise suurenemise ja finantsvara vahel, mille pealt maksed lähevad enam kui 30 päeva üle maksetähtpäeva, kuid see tõendus ei tuvasta sellist seost, kui maksed ületavad maksetähtpäeva enam kui 60 päeva.

- B5.5.21 Üksus ei saa joondada krediidiriski olulise suurenemise ajastust ja kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamist selle hetkega, millal finantsvara käsitatakse halvenenud krediidikvaliteediga varana, või üksuse sisemise kohustuste täitmata jätmise määratlusega.

Madala krediidiriskiga finantsinstrumendid aruandekuupäeval

- B5.5.22 Finantsinstrumendi krediidiriski loetakse paragrahvi 5.5.10 tähenduses madalaks, kui finantsinstrumendil on madal kohustuste täitmata jätmise risk, laenusajal on tugev võime täita oma lepingupõhiste rahavoogude kohustusi lähiajal ning ebasoodsad muutused majandus- ja äritingimustes pikemas perspektiivis võivad, kuid ei pruugi tingimata, vähendada laenusaja võimet täita oma lepingupõhiste rahavoogude kohustusi. Finantsinstrumente ei loeta madala krediidiriskiga instrumentideks, kui neid peetakse madala kahjuriskiga instrumentideks lihtsalt tagatise väärtuse pärast ja ilma selle tagatiseta ei loetaks finantsinstrumenti madala krediidiriskiga instrumentiks. Finantsinstrumente ei loeta madala krediidiriskiga instrumentideks ka lihtsalt seepärast, et nende kohustuste täitmata jätmise risk on madalam kui üksuse muudel finantsinstrumentidel või võrreldes selle riigi krediidiriskiga, kus üksus tegutseb.
- B5.5.23 Selleks et kindlaks määrata, kas finantsinstrumendil on madal krediidirisk, võib üksus kasutada oma sisemisi krediidiriskireitinguid või muid meetodikaid, mis on kooskõlas madala krediidiriski üldtuntud määratlusega ning milles võetakse arvesse neid riske ja finantsinstrumentide liike, mida hinnatakse. Finantsinstrument, mida võib lugeda madala krediidiriskiga instrumentiks, on näiteks välise investeerimisjärgu krediidireitinguga instrument. Selleks et finantsinstrumente saaks lugeda madala krediidiriskiga instrumentideks, ei ole nende välise reitingu hindamine siiski nõutav. Neid tuleks siiski pidada madala krediidiriskiga instrumentideks turul osaleja perspektiivist, võttes arvesse kõiki finantsinstrumendi tingimusi.
- B5.5.24 Kehtivusajal eeldatavat krediidikahju ei kajastata finantsinstrumendi kohta lihtsalt sellepärast, et instrumenti peeti eelneval aruandeperioodil madala krediidiriskiga instrumentiks ja seda ei loeta madala krediidiriskiga instrumentiks aruandekuupäeval. Sellisel juhul määrab üksus kindlaks, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, ja seega, kas on nõutav kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamine vastavalt paragrahvile 5.5.3.

Muudatused

- B5.5.25 Mõnel juhul võidakse finantsvara lepingupõhiste rahavoogude uuesti läbirääkimise või muutmise tagajärjel olemasoleva finantsvara kajastamine käesoleva standardi kohaselt lõpetada. Kui finantsvara muutmise tulemusel olemasoleva finantsvara kajastamine lõpetatakse ja seejärel kajastatakse muudetud finantsvara, siis peetakse muudetud vara käesolevas standardis „uueks“ finantsvaraks.
- B5.5.26 Muutmise kuupäeva käsitletakse muudetud finantsvara suhtes väärtuse languse nõuete kohaldamisel vastavalt selle finantsvara esmase kajastamise kuupäevana. See tähendab tüüpiliselt kahju allahindluse mõtmist 12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju summas, kuni paragrahvis 5.5.3 sätestatud nõuded kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamiseks on täidetud. Teatud ebaharilikel asjaoludel pärast muutmist, mille tagajärjel algse finantsvara kajastamine lõpetatakse, võib siiski olla tõendeid selle kohta, et muudetud finantsvara krediitikvaliteet on esmasel kajastamisel halvenenud, ning seega tuleks finantsvara kajastada krediidiriski tõttu langenud väärtusega finantsvarana. See võib juhtuda näiteks olukorras, kus probleemset vara on oluliselt muudetud, mille tagajärjel algse finantsvara kajastamine lõpetati. Sellisel juhul võib olla võimalik, et muutmise tulemusel tekib uus finantsvara, mis on esmasel kajastamisel krediidiriski tõttu langenud väärtusega.

B5.5.27 Kui finantsvara lepingupõhised rahavood on uuesti läbi räägitud või muul viisil muudetud, aga finantsvara ei ole kajastatud, siis loetakse seda finantsvara automaatselt madalama krediidiriskiga varaks. Üksus hindab kogu ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta kättesaadava mõistliku ja põhjendatud teabe põhjal, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud. See hõlmab ajaloolist ja tulevikku vaatavat teavet ning krediidiriski hindamist finantsvara eeldataval kehtivusajal, mis hõlmab teavet muutmise põhjustanud asjaolude kohta. Tõendid selle kohta, et nõuded kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamiseks ei ole enam täidetud, võivad hõlmata ajakohastatud teavet õigeaegselt maksete tasumise ajalugu muudetud lepingutingimustes. Tüüpiliselt peaks klient enne, kui krediidiriski saab vähenenuks pidada, tõendama järjekindlalt head maksekäitumist teatud ajaperioodil. Näiteks tegemata jäetud või mittetäielike maksete ajalugu ei saa tüüpiliselt kustutada lihtsalt ühe makse tegemisega õigeaegselt pärast lepingutingimuste muutmist.

Eeldatava krediidikahju mõõtmine

Eeldatav krediidikahjum

B5.5.28 Eeldatav krediidikahjum on tõenäosusega kaalutud hinnanguline krediidikahju (s.o kõikide rahapuudujääkide nüüdisväärtus) finantsinstrumendi eeldataval kehtivusajal. Rahapuudujääk on üksusele lepingu kohaselt võlgnetavate rahavoogude ja üksusele eeldatavalt laekuvate rahavoogude vahe. Kuna eeldatavas krediidikahjumis võetakse arvesse maksete summat ja ajastust, tekib krediidikahju isegi siis, kui üksus eeldab, et talle makstakse täielik summa, aga hiljem, kui summa kuulub lepingu kohaselt tasumisele.

B5.5.29 Finantsvarade puhul on krediidikahjum järgmiste artiklite vahe nüüdisväärtus:

a) lepingupõhised rahavood, mis kuuluvad lepingu kohaselt üksusele tasumisele, ja

b) rahavood, mis üksusele eeldatavalt laekuvad.

B5.5.30 Väljavõtmata siduva laenuandmiskohustuse puhul on krediidikahju järgmiste artiklite vahe nüüdisväärtus:

a) lepingupõhised rahavood, mis kuuluvad üksusele tasumisele, kui siduva laenuandmiskohustuse hoidja võtab laenu välja, ja

b) rahavood, mis üksusele eeldatavalt laekuvad, kui laen on välja võetud.

B5.5.31 Üksuse hinnanguline eeldatav krediidikahju siduvate laenuandmiskohustuste pealt on kooskõlas tema eeldatavate väljavõtmistega selle siduva laenuandmiskohustuse pealt, st ta võtab 12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju prognoosimisel arvesse eeldatavat siduva laenuandmiskohustuse osa, mis võetakse välja 12 kuu jooksul alates aruandekuupäevast, ja kehtivusajal eeldatava krediidikahju prognoosimisel eeldatav siduva laenuandmiskohustuse osa, mis võetakse välja siduva laenuandmiskohustuse eeldataval kehtivusajal.

B5.5.32 Finantsgarantiilepingu puhul tuleb üksusel teha makseid ainult sel juhul, kui võlgnik jätab kohustused täitmata, vastavalt garantiiga tagatud instrumendi tingimustele. Seega on rahapuudujäägid eeldatavad maksed selleks et hüvitada hoidjale krediidikahju, mis talle tekib, millest lahutatakse summad, mis üksusele eeldatavalt laekuvad hoidjalt, võlgnikult või muudelt lepingupooltelt. Kui vara on täielikult garantiiga tagatud, on rahapuudujääkide hinnang finantsgarantiilepingu puhul kooskõlas garantiiga tagatud vara hinnanguliste rahapuudujääkidega.

- B5.5.33 Finantsvara puhul, mille väärtus on aruandekuupäeval krediidiriski tõttu langenud, kuid mis ei ole krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või antud vara, mõõdab üksus eeldatavat krediidikahju vara bilansiline brutojääkmaksumuse ja finantsvara algse sisemise intressimääraga diskonteeritud hinnanguliste tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse vahena. Seda korrigeerimist kajastatakse kasumiaruandes väärtuse langusest tingitud kasumi või kahjumina.
- B5.5.34 Rendinõuete krediidikahju mõõtmisel peaksid eeldatava krediidikahju kindlaksmääramiseks kasutatud rahavood olema kooskõlas rahavoogudega, mida kasutatakse rendinõuete mõõtmiseks vastavalt standardile IFRS 16 *Rendiarvestus*.
- B5.5.35 Üksus võib kasutada eeldatava krediidikahju hindamisel praktilisi abinõusid, kui need on kooskõlas paragrahvis 5.5.17 sätestatud põhimõtetega. Praktiline abinõu on näiteks eeldatava krediidikahju arvutamine nõuete pealt ostjate vastu, kasutades eraldiste maatriksit. Üksus kasutab oma ajaloolist krediidikahju kogemust (vajadusel korrigeeritud vastavalt paragrahvidele B5.5.51–B5.5.52) nõuete puhul ostjate vastu, et prognoosida 12 kuu eeldatavat krediidikahju või kehtivusajal eeldatavat krediidikahju finantsvarade pealt, nagu kohane. Eraldise maatriks võib näiteks määrata fikseeritud eraldisemäärad, olenevalt sellest, mitu päeva nõue ostjate vastu on maksetähtpäeva ületanud (näiteks 1 %, kui ei ole maksetähtpäeva ületanud, 2 %, kui on maksetähtpäeva ületanud vähem kui 30 päeva; 3 %, kui on maksetähtpäeva ületanud rohkem kui 30 päeva, aga vähem kui 90 päeva; 20 %, kui maksetähtpäeva on ületatud 90–180 päeva, jne). Üksus kasutab olenevalt oma klientuuri mitmekesisusest asjakohaseid rühmitusi, kui tema ajalooline krediidikahju kogemus näitab eri segmentide klientide puhul oluliselt erinevaid kahjumustreid. Kriteeriumid, mida võib kasutada varade rühmitamiseks, on näiteks geograafiline piirkond, tooteliik, kliendireiting, tagatis või kaubanduskrediidi kindlustus ja kliendiliik (nagu hulgi- või jaemüük).

Kohustuste täitmata jätmise määratlus

- B5.5.36 Paragrahvis 5.5.9 nõutakse, et hindamisel, kas finantsinstrumendi krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, võtab üksus arvesse muutust alates esmasest kajastamisest kohustuste täitmata jätmise riskis.
- B5.5.37 Kohustuste täitmata jätmise riski kindlaks määramiseks kohustuste täitmata jätmise määratlemisel kohaldab üksus kohustuste täitmata jätmise määratlust, mis on kooskõlas asjaomase finantsinstrumendi puhul sisemises krediidiriskijuhtimises kasutatava määratlusega, ning võtab kohastel juhtudel arvesse kvalitatiivseid näitajaid (näiteks lepingulised finantskohustused). On siiski vaidlustatav eeldus, et kohustuste täitmata jätmist ei esine hiljem kui finantsvara maksetähtpäeva on ületatud 90 päeva, välja arvatud juhul, kui üksusel on mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis tõendab, et asjakohasem on suurema hilinemisega kohustuste täitmata jätmise kriteerium. Nendel eesmärkidel kasutatavat kohustuste täitmata jätmise määratlust kohaldatakse järjepidevalt kõikide finantsinstrumentide suhtes, välja arvatud juhul, kui saadakse teavet, mis tõendab, et konkreetse finantsinstrumendi puhul on asjakohasem teine kohustuste täitmata jätmise määratlus.

Eeldatava krediidikahju prognoosimisel aluseks võetav periood

- B5.5.38 Vastavalt paragrahvile 5.5.19 on maksimaalne periood, mille vältel eeldatava krediidikahju mõõdetakse, maksimaalne lepinguperiood, mille vältel on üksus avatud krediidiriskile. Siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul on see maksimaalne lepinguperiood, mille vältel on üksusel kehtiv lepingupõhine kohustus krediiti anda.
- B5.5.39 Vastavalt paragrahvile 5.5.20 sisaldavad mõned finantsinstrumendid siiski nii laenu kui ka kasutamata kohustuse komponenti ning üksuse lepingust tulenev õigus nõuda tagasimaksmist ja tühistada kasutamata kohustus ei piira üksuse avatust krediidikahjule lepingukohasel etteteatamisperioodil. Näiteks uuenevad krediidilimiidid, nagu krediitkaardid ja arvelduslaenuid võib laenuandja lepingu kohaselt tagasi võtta nii lühikese nagu ühepäevase etteteatamisega. Praktikast annavad laenuandjad krediiti siiski pikemaks ajaks ja võivad laenuvahendi tagasi võtta ainult pärast seda, kui laenuvõtja krediidirisk suureneb, mis võib olla liiga hilja osa või kogu eeldatava krediidikahju vältimiseks. Nendel finantsinstrumentidel on üldiselt finantsinstrumendi laadist, finantsinstrumendi valitsemise viisist ja krediidiriski olulise suurenemise kohta kättesaadava teabe laadist tulenevalt järgmised tunnused:

- a) finantsinstrumendil ei ole kindlat tähtaega või tagasimaksestruktuuri ja tavaliselt on lühike lepingu tühistamise periood (näiteks üks päev);
- b) lepingukohast õigust lepingut tühistada ei pöörata täitmisele finantsinstrumendi tavalises igapäevases valitsemises ja lepingut võib tühistada ainult siis, kui üksus saab teada krediidiriski suurenemisest vahendi tasandil, ja
- c) finantsinstrumente valitsetakse kollektiivselt.

B5.5.40 Kui üksus määrab kindlaks, mis perioodi vältel ta on eeldatavalt avatud krediidiriskile, aga mille jooksul eeldatavat krediidikahju ei saa maandada üksuse tavaliste krediidiriskijuhtimise meetmetega, võtab ta arvesse selliseid tegureid nagu teave ja kogemus:

- a) perioodi kohta, mille ajal üksus oli avatud krediidiriskile sarnaste finantsinstrumentide puhul;
- b) selle kohta, kui pikal ajaperioodil vastavat kohustuste täitmata jätmist esineb sarnaste finantsinstrumentide puhul pärast krediidiriski olulist suurenemist, ja
- c) krediidijuhtimismeetmete kohta, mida üksus loodab võtta, kui finantsinstrumendi krediidirisk on suurenenud, näiteks kasutamata limiidi vähendamine või eemaldamine.

Töenäosusega kaalutud tulemus

- B5.5.41 Eeldatava krediidikahju prognoosimise eesmärk ei ole hinnata halvimat võimalikku stsenaariumit ega parimat võimalikku stsenaariumit. Selle asemel peegeldab eeldatava krediidikahju prognoos alati võimalust, et krediidikahju tekib, ja võimalust, et krediidikahju ei teki, isegi kui kõige tõenäolisem tulemus on, et krediidikahju ei teki.
- B5.5.42 Paragrahvi 5.5.17 punktis a nõutakse, et eeldatava krediidikahju prognoos peegeldaks erapooleletut ja tõenäosusega kaalutud summat, mis määratakse kindlaks hulga võimalike tulemuste hindamise teel. Praktikas ei pruugi see tingimata olla keeruline analüüs. Mõnel juhul võib piisata suhteliselt lihtsast modelleerimisest, ilma et oleks vaja suuremat hulka üksikasjalike stsenaariumite simulatsioone. Näiteks võib suure ühiste riskitunnustega finantsinstrumentide rühma keskmine krediidikahju olla mõistlik tõenäosusega kaalutud summa prognoos. Muudel juhtudel on tõenäoliselt vaja kindlaks teha stsenaariumid, mis määravad kindlaks rahavoo-gude summa ja ajastuse konkreetsete tulemuste jaoks ning nende tulemuste hinnangulise tõenäosuse. Nendel juhtudel peegeldab eeldatav krediidikahju vähemalt kahte tulemust vastavalt paragrahvile 5.5.18.
- B5.5.43 Kehtivusajal eeldatava krediidikahju puhul hindab üksus finantsinstrumendi suhtes kohustuste täitmata jätmise riski selle eeldataval kehtivusajal. 12 kuu eeldatav krediidikahju on osa kehtivusajal eeldatavast krediidikahjust ja kujutab kehtivusajal tekkiva rahapuudujäägi, mis tekib, kui kohustuste täitmata jätmist esineb 12 kuu jooksul pärast aruandekuupäeva (või lühemal perioodil, kui finantsinstrumendi eeldatav kehtivusaeg on vähem kui 12 kuud), kaalutuna selle kohustuste täitmata jätmise tõenäosusega. Seega ei ole 12 kuu eeldatav krediidikahju kehtivusajal eeldatav krediidikahju, mis üksusel esineb finantsinstrumendi puhul, mille kohta ta ennustab, et selle kohustused jäetakse järgneva 12 kuu jooksul täitmata, ega rahapuudujäägid, mida ennustatakse järgneva 12 kuu jooksul.

Raha ajaväärtus

- B5.5.44 Eeldatav krediidikahju diskonteeritakse aruandekuupäevale, mitte eeldatavale kohustuste täitmata jätmise või muule kuupäevale, kasutades esmasel kajastamisel kindlaks määratud sisemist intressimäära või selle lähendit. Kui finantsinstrumendil on muutuv intressimäär, diskonteeritakse eeldatav krediidikahju, kasutades vastavalt paragrahvile B5.4.5 kindlaks määratud jooksvat sisemist intressimäära.

- B5.5.45 Krediidiriski tõttu langenud väärtusega ostetud või emiteeritud finantsvara puhul diskonteeritakse eeldatav krediidikahju, kasutades krediidiga korrigeeritud sisemist intressimäära, mis on kindlaks määratud esmasel kajastamisel.
- B5.5.46 Eeldatav krediidikahju rendinõuete pealt diskonteeritakse, kasutades sama diskontomäära, mida kasutatakse rendinõuete mõõtmisel vastavalt standardile IFRS 16.
- B5.5.47 Eeldatav krediidikahju siduva laenuandmiskohustuse pealt diskonteeritakse, kasutades sisemist intressimäära, või selle lähendit, mida kohaldatakse siduvast laenuandmiskohustusest tuleneva finantsvara kajastamisel. See on nii seetõttu, et väärtuse languse nõuete kohaldamiseks käsitletakse finantsvara, mis kajastatakse pärast siduva laenuandmiskohustuse väljavõtmist selle kohustuse jätkuna, mitte uue finantsinstrumendina. Eeldatav krediidikahju finantsvara pealt mõõdetakse seega, võttes arvesse siduva laenuandmiskohustuse algset krediidiriski kuupäevast, millal üksusest sai tühistamatu kohustuse osapool.
- B5.5.48 Eeldatav krediidikahju finantsgarantiilepingute või siduvate laenuandmiskohustuste pealt, mille kohta sisemist intressimäära ei saa kindlaks määrata, diskonteeritakse, kohaldades diskontomäära, mis peegeldab raha ajaväärtuse jooksvat turuhinnangut ja riske, mis on spetsiifilised rahavoogudele, kuid ainult juhul, kui ja sel määral, et riske võetakse arvesse, korrigeerides diskontomäära selle asemel, et korrigeerida diskonteeritavaid rahapuudujääke.

Mõistlik ja põhjendatud teave

- B5.5.49 Käesoleva standardi tähenduses on mõistlik ja põhjendatud teave see, mis on aruandekuupäeval ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta mõistlikult kättesaadav, sealhulgas teave mineviku sündmuste, praeguste tingimuste ja tulevaste majandustingimuste prognooside kohta. Ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta kättesaadavaks peetakse teavet, mis on kättesaadav finantsaruandluseks.
- B5.5.50 Üksus ei integreeri tulevaste tingimuste prognoose finantsinstrumendi kogu eeldataval kehtivusajal. Eeldatava krediidikahju hindamiseks nõutav otsustustase sõltub üksikasjaliku teabe kättesaadavusest. Mida pikem on prognoosi ajaperiood, seda vähem üksikasjalikku teavet on saada ja seda suuremal määral otsustavust on krediidikahju hindamiseks vaja. Eeldatava krediidikahju hinnanguliselt kindlaksmääramiseks ei ole vaja üksikasjalikku prognoosi perioodide kohta, mis on kaugel tulevikus—selliste perioodide kohta võib üksus ekstrapoleerida prognoose kättesaadavast üksikasjalikust teabest.
- B5.5.51 Üksusel ei vii läbi põhjalikku teabeotsingut, vaid ta peab võtma arvesse kogu ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis on oluline eeldatava krediidikahju prognoosimiseks, sealhulgas eeldatavate tagasimaksete mõju. Kasutatav teave sisaldab tegureid, mis on spetsiifilised laenusaja jaoks, üldiseid majandustingimusi ja nii aruandekuupäeva jooksvate kui ka prognoositavate tingimuste suuna hinnangut. Üksus võib kasutada mitmesuguseid andmeallikaid, mis võivad olla nii sisesed (üksuse-spetsiifilised) kui ka välised. Võimalikud andmeallikad hõlmavad sisemist ajaloolise krediidikahju kogemust, sisemisi reitinguid, teiste üksuste krediidikahju kogemust ja väliseid reitinguid, aruandeid ja statistikat. Üksused, kellel üksusespetsiifilisi andmeid ei ole või need andmed ei ole piisavad, võivad kasutada sarnase rühma kogemusi võrreldavate finantsinstrumentide (või finantsinstrumentide rühma) kohta.
- B5.5.52 Ajalooline teave on oluline ankur või alus, mille põhjal eeldatavat krediidikahju mõõta. Üksus korrigeerib siiski ajaloolisi andmeid, nagu krediidikahju kogemus, jooksvate jälgitavate andmete põhjal, et peegeldada jooksvate tingimuste mõjusid ja tema tulevaste tingimuste prognoose, mis ei mõjutanud perioodi, millel ajaloolised andmed põhinevad, ja selleks, et eemaldada tingimuste mõjud ajaloolisel perioodil, mis ei ole olulised tulevaste lepingupõhiste rahavoogude jaoks. Mõnel juhul võib parim mõistlik ja põhjendatud teave olla korrigeerimata ajalooline teave, olenevalt ajaloolise teabe laadist ja sellest, millal see arvatati, võrreldes asjaoludega aruandekuupäeval ja vaadeldava finantsinstrumendi tunnustega. Eeldatava krediidikahju muutuste hinnangud peaksid peegeldama ja olema otseses vastavuses perioodiliste muutustega seotud jälgitavates andmetes (näiteks muutused töötusmäärades, kinnisvarahindades, kaubahindades, maksete staatus ja teised tegurid, mis viitavad finantsinstrumentide või finantsinstrumentide rühma pealt tekkinud krediidikahjule ja nende muutuste ulatusele). Üksus vaatab regulaarselt läbi meetodika ja eeldused, mida kasutatakse eeldatava krediidikahju hindamiseks, et vähendada erinevusi hinnangute ja tegeliku krediidikahju kogemuse vahel.

- B5.5.53 Kui eeldatava krediidikahju hindamiseks kasutatakse varasemaid krediidikahju, on oluline, et teavet varasema krediidikahju määrade kohta rakendatakse rühmadele, mis on kindlaks määratud samal viisil nagu rühmad, mille puhul jälgiti varasemaid krediidikahju määrasid. Järelikult peaks kasutatav meetod võimaldama seostada igat finantsvararühma teabega mineviku krediidikahju kogemuse kohta sarnaste riskitunnustega finantsvara rühmades ja oluliste jälgitavate andmetega, mis peegeldavad kehtivaid tingimusi.
- B5.5.54 Eeldatav krediidikahju peegeldab üksuse enda ootusi krediidikahju osas. Üksus peaks eeldatava krediidikahju hindamisel kogu ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet arvesse võttes siiski arvesse võtma ka jälgitavat turuteavet konkreetse finantsinstrumendi või sarnaste finantsinstrumentide krediidiriski kohta.

Tagatis

- B5.5.55 Eeldatava krediidikahju mõõtmiseks peab eeldatavate rahapuudujääkide hinnang peegeldama tagatisest eeldatavaid rahavoogusid ja muid krediidikaliteeti parandavaid kokkuleppeid, mis on lepingutingimuste osa ja mida üksus ei kajasta eraldi. Tagatud finantsinstrumendi pealt eeldatavate rahapuudujääkide hinnang peegeldab nende rahavoogude summat ja ajastust, mida eeldatakse tagatise võõrandamisest täitemenetluses, millest arvatakse maha tagatise kättesaamise ja müümise kulud, olenemata sellest, kas tagatise sundvõõrandamine täitemenetluses on tõenäoline (s.o eeldatavate rahavoogude hinnangus võetakse arvesse tagatise täitemenetluses sundvõõrandamise tõenäolisust ja rahavoogusid, mis sellest tuleneksid). Järelikult peaks see analüüs hõlmama kõiki rahavoogusid, mida eeldatakse tagatise realiseerimisest pärast lepingu lepingupõhist maksetähtpäeva. Tagatise, mis saadakse täitemenetluses sundvõõrandamise tulemusel, ei kajastata tagatud finantsinstrumendist eraldi seisva varana, välja arvatud juhul, kui see vastab vara kohta käesolevas või muus standardis sätestatud asjaomastele kajastamise kriteeriumidele.

Finantsvara ümberliigitamine (osa 5.6)

- B5.6.1 Kui üksus liigitab vastavalt paragrahvile 4.4.1 finantsvarad ümber, nõutakse paragrahvis 5.6.1, et ümberliigitust tuleb rakendada edasiulatuvalt alates ümberliigitamise kuupäevast. Nii amortiseeritud soetusmaksumuse mõõtmise kategooria kui ka õiglasest väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooria nõuavad, et sisemine intressimäär tuleb kindlaks määrata esmasel kajastamisel. Nende mõlema mõõtmiskategooriaga nõutakse samuti, et väärtuse languse nõudeid tuleb kohaldada ühtemoodi. Järelikult, kui üksus liigitab finantsvara ümber amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooria ja õiglasest väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooria vahel:

a) siis intressitulu kajastamine ei muutu ja seega jätkab üksus sama sisemise intressimäära kasutamist;

b) eeldatava krediidikahju mõõtmine ei muutu, sest mõlemas mõõtmiskategoorias rakendatakse sama väärtuse languse lähenemiski. Kui aga finantsvara liigitatakse ümber õiglasest väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriast amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriasse, siis kajastatakse kahju allahindlust alates ümberliigitamise kuupäevast finantsvara bilansilise brutojääkmaksumuse korrigeerimisena. Kui finantsvara liigitatakse ümber amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast õiglasest väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriasse, siis tuleks kahju allahindluse kajastamine lõpetada (ja seega ei kajastataks seda enam bilansilise brutojääkmaksumuse korrigeerimisena), aga selle asemel kajastataks seda akumuliseeritud väärtuse languse summana (võrdses summas) muus koondkasumis ja see avaldatakse alates ümberliigitamise kuupäevast.

- B5.6.2 Üksus ei kajasta siiski eraldi intressitulu või väärtuse langusest tulenevat kasumit või kahjumit õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantsvara kohta. Järelikult, kui üksus liigitab finantsvara ümber õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriast, määratakse sisemine intressimäär kindlaks vara õiglasest väärtuse alusel ümberliigitamise kuupäeval. Lisaks käsitletakse osa 5.5 kohaldamiseks finantsvara suhtes alates ümberliigitamise kuupäevast ümberliigitamise kuupäeva esmasel kajastamise kuupäevana.

Kasumid ja kahjumid (osa 5.7)

- B5.7.1 Paragrahv 5.7.5 võimaldab üksusel teha tühistamatut valikut esitada muus koondkasumis muutused sellise omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu õiglasel väärtuses, mida ei hoita kauplemiseks. See valik tehakse instrumentide kaupa (st aktsiate kaupa). Muus koondkasumis esitatud summast ei kanta hiljem üle kasumiaruandesse. Üksus võib siiski üle kanda kumulatiivse kasumi või kahjumi omakapitali piires. Dividendid selliste investeeringute pealt kajastatakse kasumiaruandes vastavalt paragrahvile 5.7.6, välja arvatud juhul, kui dividend kujutab selgelt osa investeeringumaksumuse katmist.
- B5.7.1A Välja arvatud juhul, kui kohaldatakse paragrahvi 4.1.5, nõutakse paragrahvis 4.1.2A, et finantsvara mõõdetakse õiglasel väärtuses läbi muu koondkasumi, kui finantsvara lepingutingimused tekitavad rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, ning vara hoitakse ärimudelil, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvara müümise. Selles mõõtmiskategoorias kajastatakse teavet kasumiaruandes, nagu mõõdetaks finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuses, samas kui finantsvara mõõdetakse finantsseisundi aruandes õiglasel väärtuses. Muu kui vastavalt paragrahvile 5.7.10–5.7.11 kasumiaruandes kajastatav kasum või kahjum kajastatakse muus koondkasumis. Kui nende finantsvarade kajastamine lõpetatakse, liigitatakse varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum ümber kasumiaruandesse. See peegeldab kasumit või kahjumit, mida oleks kajastatud kajastamise lõpetamise korral kasumiaruandes, kui finantsvara oleks mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses.
- B5.7.2 Üksus rakendab IAS 21 finantsvarade ja -kohustiste suhtes, mis on vastavalt standardile IAS 21 rahalised varad ja kohustised ja on nomineeritud välisvaluutas. Standardis IAS 21 nõutakse, et rahalistelt varadelt ja kohustistelt tulenevad vahetuskursikasumid ja -kahjumid tuleb kajastada kasumiaruandes. Erandiks on rahaline objekt, mis on määratud riskimaandamisinstrumendina rahavoo riskimaandamises (vt paragrahv 6.5.11), netoinvesteeringu riskimaandamine (vt paragrahv 6.5.13) või sellise omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse riskimaandamine, mille puhul üksus on vastavalt paragrahvile 5.7.5 valinud võimaluse esitada muutused õiglasel väärtuses muus koondkasumis (vt paragrahv 6.5.8).
- B5.7.2A Välisvaluuta vahetuskursside kasumite ja kahjumite kajastamiseks standardi IAS 21 alusel käsitletakse vastavalt paragrahvile 4.1.2A õiglasel väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvara rahalise objektina. Sellist finantsvara käsitletakse vastavalt välisvaluutas amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetava varana. Vahetuskursi erinevused amortiseeritud soetusmaksumuse pealt kajastatakse kasumiaruandes ja muud muutused bilansilises jääkmaksumuses kajastatakse vastavalt paragrahvile 5.7.10.
- B5.7.3 Paragrahv 5.7.5 võimaldab üksusel teha tühistamatut valikut esitada muus koondkasumis hilisemad muutused konkreetsete omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringute õiglasel väärtuses. Selline investeering ei ole rahaline objekt. Seega sisaldab vastavalt paragrahvile 5.7.5 muus koondkasumis esitatud kasum või kahjum kõiki seotud välisvaluuta osi.
- B5.7.4 Kui mittetuletisinstrumentid rahalise vara ja mittetuletisinstrumenti rahalise kohustise vahel on riskimaandamissuhe, esitatakse välisvaluuta osa muutused nende finantsinstrumentide kasumiaruandes.

Õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud kohustised

- B5.7.5 Kui üksus määratleb finantskohustise õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, peab ta kindlaks määrama, kas kohustise krediidiriski muutuste mõjude esitamine muus koondkasumis tekitaks või suurendaks kasumiaruandes kajastamise järjekindlust. Arvepidamise kajastamise järjekindlust tekiks või suureneks, kui kohustise krediidiriski muutuste mõjude muus koondkasumis esitamise tulemusel oleks kasumi ja kahjumi järjekindlust suurem kui juhul, kui need summad oleks esitatud kasumiaruandes.

- B5.7.6 Et seda kindlaks määrata, peab üksus hindama, kas ta ootab, et kohustise krediidiriski muutuste mõjud tasaarvestatakse kasumiaruandes mõne muu õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutusega. Selline ootus peab põhinema kohustise tunnuste ja selle muu finantsinstrumendi tunnuste vahelisel majandussuhtel.
- B5.7.7 See määratakse kindlaks esmasel kajastamisel ja seda ei hinnata ümber. Praktilistel põhjustel ei pea üksus saama kõigi varade ja kohustiste osapooliks, mis tingivad arvepidamise järjekindlusetuse täpselt üheaegselt. Lubatud on mõistlik viivitus, tingimusel et eeldatakse ülejäänud tehingute toimumist. Üksus peab selle kindlaksmääramisel, kas kohustise krediidiriski muutuste mõjude esitamise muus koondkasumis tekitaks või suurendaks kasumiaruandes arvepidamise järjekindlusetust, järjekindlalt rakendama oma meetodikat. Üksus võib siiski kasutada erinevaid meetodikaid, kui õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud kohustiste tunnuste ja muude finantsinstrumentide tunnuste vahel on erinevad majandussuhted. IFRS 7-s nõutakse, et üksus avalikustab finantsaruannete märkustes kvalitatiivsed andmed selle kindlaksmääramiseks kasutatud meetodika kohta.
- B5.7.8 Kui selline järjekindlusetus tekib või suureneb, esitab üksus kõik muutused õiglasest väärtuses (sealhulgas kohustise krediidiriski muutuste mõjud) kasumiaruandes. Kui sellist järjekindlusetust ei teki või ei suurendata, esitab üksus kohustise krediidiriski muutuste mõjud muus koondkasumis.
- B5.7.9 Muus koondkasumis esitatud summasid ei kanta hiljem üle kasumiaruandesse. Üksus võib siiski üle kanda kumulatiivse kasumi või kahjumi omakapitali piires.
- B5.7.10 Järgmises näites on kirjeldatud olukorda, kus kasumiaruandes tekib arvepidamise järjekindlusetus, kui kohustise krediidiriski muutuste mõjud esitatakse muus koondkasumis. Hüpoteeqipank annab klientidele laene ja rahastab neid laene ühtivate tunnustega võlakirjade turul müümise teel (nt tasumata summa, tagasimakseprofiil, tähtaeg ja vääring). Laenu lepingutingimused võimaldavad hüpoteegikliendil oma laenu tagasi maksta (st täita oma kohustust panga ees), ostes vastavat võlakirja õiglasest väärtuses turult ja andes selle võlakirja üle hüpoteeqipangale. Selle lepingujärgse tagasimakseõiguse tulemusel väheneb võlakirja krediitkvaliteedi halvenedes (ja seega hüpoteeqipanga kohustise õiglase väärtuse langedes) ka hüpoteeqipanga laenuvara õiglane väärtus. Vara õiglase väärtuse muutus peegeldab hüpoteegikliendi lepingujärgset õigust maksta hüpoteeklaenu tagasi, ostes aluseks olevat võlakirja õiglasest väärtuses (mis on käesolevas näites vähenenud) ja kandes võlakirja üle hüpoteeqipangale. Järelikult arveldatakse kohustise (võlakiri) krediidiriski muutuste mõjud kasumiaruandes tasa vastava muutusega finantsvara (laen) õiglasest väärtuses. Kui kohustise krediidiriski muutuste mõjud esitatakse muus koondkasumis, tekiks kasumiaruandes arvepidamise järjekindlusetus. Järelikult tuleb hüpoteeqipangal esitada kõik muutused kohustise õiglasest väärtuses (kaasa arvatud kohustise krediidiriski muutuste mõjud) kasumiaruandes.
- B5.7.11 Paragrahvis B5.7.10 toodud näites on kohustise krediidiriski muutuste mõjude ja finantsvara õiglase väärtuse muutuste vahel lepinguline seos (st tulenevalt sellest, et hüpoteegikliendil on lepingjärgne õigus laenu tagasi maksta, ostes võlakirja õiglasest väärtuses ja andes seda üles hüpoteeqipangale). Arvepidamise järjekindlusetus võib tekkida ka lepingulise seose puudumisel.

B5.7.12 Paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 sätestatud nõuete rakendamisel ei ole arvepidamise järjekindlusetus põhjustatud üksnes mõõtmismeetodist, mida üksus kasutab kohustise krediidiriski muutuste mõjude kindlaksmääramiseks. Arvepidamise järjekindlusetus kasumiaruandes tekib ainult siis, kui kohustise krediidiriski muutuste mõjud (nagu määratletud standardis IFRS 7) tasaarvestatakse eeldatavalt muutustega mõne muu finantsinstrumendi õiglasest väärtusest. Järjekindlusetus, mis tekib üksnes mõõtmismeetodi tõttu (st seetõttu, et üksus ei eralda kohustise krediidiriski muutusi muudest muutustest selle õiglasest väärtusest), ei mõjuta paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 nõutud kindlaksmääramist. Näiteks ei või üksus eraldada muutusi kohustise krediidiriskis muutustest likviidsusriskis. Kui üksus esitab mõlema teguri kombineeritud mõju muus koondkasumis, siis võib järjekindlusetus tekkida seetõttu, et muutused likviidsusriskis võidakse arvesse võtta üksuse finantsvara õiglase väärtuse mõõtmisel ja nende varade kogu õiglase väärtuse muutus esitatakse kasumiaruandes. Selline järjekindlusetus on siiski põhjustatud mõõtmise ebatäpsusest, mitte paragrahvis B5.7.6 kirjeldatud tasaarveldamise seosest, ning ei mõjuta seega paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 nõutud kindlaksmääramist.

Krediidiriski mõiste tähendus (paragrahvid 5.7.7 ja 5.7.8)

B5.7.13 Standardis IFRS 7 on krediidirisk määratletud kui risk, et finantsinstrumendi üks osapool põhjustab teisele rahalise kaotuse, sest ei suuda kohustust täita. Paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõue seondub riskiga, et emitent ei täida kohustust selle konkreetse kohustise osas. See ei ole tingimata seotud emitendi krediitkõlblikkusega. Näiteks kui üksus emiteerib tagatud kohustise ja ilma tagatiseta kohustise, mis on muus osas identsed, on nende kahe kohustise krediidirisk erinev, isegi kui need emiteerib sama üksus. Tagatisega kohustise krediidirisk on väiksem kui ilma tagatiseta kohustise krediidirisk. Tagatisega kohustise krediidirisk võib olla nullilähedane.

B5.7.14 Paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõude kohaldamisel erineb krediidirisk varaspetsiifilise finantstulemuslikkuse riskist. Varaspetsiifiline finantstulemuslikkus ei ole seotud riskiga, et üksus jätab teatud kohustuse täitmata, vaid on selle asemel seotud riskiga, et üksiku vara või varade rühma finantstulemuslikkus on kehv (või puudub üldse).

B5.7.15 Varale iseloomulikud finantstulemuslikkuse riskid on näiteks:

- a) investeringuühikuga seotusega kohustis, mille puhul investoritele tasumisele kuuluv summa määratakse pidevalt kindlaks konkreetsete varade finantstulemuslikkuse põhjal. Selle investeringuühikuga seotuse mõju kohustise õiglasele väärtusele on varaspetsiifiline finantstulemuslikkuse risk, mitte krediidirisk;
- b) kohustis, mille on emiteerinud järgmiste tunnustega struktureeritud üksus. Üksus on õiguslikult eraldi-seisev ja seega on üksuse varad kaitstud üksnes investorite kasuks (ka pankroti korral). Üksus ei sõlmi muid tehinguid ja üksuse varade peale ei saa seada hüpoteeki. Investoritele makstakse rahasummasid üksnes juhul, kui kaitstud varad loovad rahavoogusid. Seega peegeldavad muutused kohustise õiglasest väärtusest eelkõige muutusi varade õiglasest väärtusest. Varade finantstulemuslikkuse mõju kohustise õiglasele väärtusele on varaspetsiifiline finantstulemuslikkuse risk, mitte krediidirisk.

Krediidiriski muutuste mõjude kindlaksmääramine

B5.7.16 Paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõude kohaldamisel määrab üksus kindlaks finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa, mis on omistatav muutustele selle kohustise krediidiriskis kas:

- a) muutuse summana selle õiglasest väärtusest, kui muutuse põhjuseks ei saa pidada tururiski põhjustavat turutingimuste muutumist (vt paragrahvid B5.7.17 ja B5.7.18), või

- b) kasutades alternatiivseid meetodeid, mis üksuse hinnangul esitab usaldusväärsemalt muutuse summat kohustise õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks saab pidada kohustise krediidiriski muutusi.
- B5.7.17 Tururiski põhjustavate turutingimuste muutuste hulka kuuluvad viitintressimäär, teise üksuse finantsinstrumendi hinna, kauba hinna, valuutavahetuskursi või hinna- või määraindeksi muutused.
- B5.7.18 Kui kohustise turutingimuste ainsad asjakohased muutused, on muutused jälgitavas intressimääras (viitemäär), saab paragrahvi B5.7.16 punktis a nimetatud summat hinnata järgmiselt:
- a) kõigepealt arvutab üksus kohustise sisemise tulumäära perioodi alguseks, kasutades kohustise õiglast väärtust ning selle lepingupõhiseid rahavooge perioodi alguses. Seejärel lahutab ta saadud tulumäärast jälgitava intressi määra (viitemäär) perioodi alguses, et leida sisemise tulumäära instrumendikohane komponent;
- b) järgmiseks arvutab üksus kohustisega seostatavate rahavoogude nüüdisväärtuse kohustise lepingujärgsete rahavoogude abil perioodi lõpuks ning diskontomäär, mis võrdub i) perioodi lõpu jälgitava intressi määra (viitemäär) ning ii) punktis a määratud sisemise tulumäära instrumendikohase komponendi summaga;
- c) kohustise perioodi lõpu õiglase väärtuse ja punktis b määratud summa vahe on õiglase väärtuse muutus, mis ei ole omistatav jälgitava intressi määra (viitemäär) muutustele. See on summa, mis tuleb vastavalt paragrahvi 5.7.7 punktile a esitada muus koondkasumis.
- B5.7.19 Paragrahvis B5.7.18 toodud näide eeldab, et õiglase väärtuse muutused, mille põhjuseks on muud tegurid kui instrumendi krediidiriski muutused või jälgitavate intressimäärade (viitemäär) muutused, ei ole märkimisväärsed. See meetod ei ole sobiv, kui muudest teguritest tingitud muutused õiglases väärtuses on olulised. Nendel juhtudel kasutab üksus alternatiivset meetodit, mis mõõdab usaldusväärsemalt kohustise krediidiriski muutuste mõjusid (vt paragrahvi B5.7.16 punkt b). Näiteks kui näite instrument sisaldab varjatud tuletisinstrumenti, jäetakse varjatud tuletisinstrumenti õiglase väärtuse muutus vastavalt paragrahvi 5.7.7 punktile a muus koondkasumis esitatava summa kindlaksmääramisel välja.
- B5.7.20 Nagu kõigi õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, tuleb üksuse mõõtmismeetodis, mille abil määratakse kindlaks see osa kohustise õiglase väärtuse muutusest, mis on seotud muutustega tema krediidiriskis, kasutada maksimaalselt olulisi jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid.

RISKIMAANDAMISARVESTUS (6. PEATÜKK)

Riskimaandamisinstrumendid (osa 6.2)

Kriteeriumidele vastavad instrumendid

- B6.2.1 Hübriidlepingutes sisalduvaid varjatud tuletisinstrumente, mille kohta eraldi arvestust ei peeta, ei saa määratleda eraldi riskimaandamisinstrumentidena.
- B6.2.2 Üksuse enda omakapitaliinstrumendid ei ole üksuse finantsvarad või finantskohustised ja seega ei ole need käsitletavad riskimaandusinstrumentidena.
- B6.2.3 Valuutariski maandamiseks määratletakse mittetuletisinstrumenti valuutariski osa vastavalt IAS 21-le.

Väljastatud optsioonid

- B6.2.4 Käesolev standard ei piira neid asjaolusid, mille korral võib õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud tuletisinstrumenti määratleda riskimaandamisinstrumendina, välja arvatud mõned väljastatud optsioonid. Väljastatud optsioon ei vasta riskimaandamisinstrumendi kriteeriumidele, välja arvatud juhul, kui see on määratletud ostetud optsioonina, sealhulgas muus finantsinstrumendis varjatud optsiooni (näiteks väljastatud ostuoptsioon, mida kasutatakse tagasiostetava kohustise maandamiseks) tasaarvestava tegurina.

Riskimaandamisinstrumentide määratlemine

- B6.2.5 Kui üksus muudel juhtudel peale valuutariski maandamise määratleb õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud mittetuletisinstrumentist finantsvara või -kohustise riskimaandamisinstrumendina, võib ta selliselt määratleda ainult mittetuletisinstrumenti tervikuna või selle osa.
- B6.2.6 Ühe riskimaandamisinstrumendi võib määratleda rohkem kui üht liiki riskimaandamisinstrumendina tingimusel, et riskimaandamisinstrument ja erinevad riskipositsioonid on konkreetselt määratletud riskimaandamisobjektidena. Need riskimaandamisobjektid võivad olla erinevates riskimaandamissuhetes.

Riskimaandamisobjektid (osa 6.3)

Kriteeriumidele vastavad objektid

- B6.3.1 Siduv tulevikukohustus omandada äritegevus äriühenduse teel ei saa olla riskimaandamisobjekt, välja arvatud valuutakursiriski puhul, sest muid maandatavaid riske ei saa konkreetselt kindlaks teha ja mõõta. Need muud riskid on üldised äririskid.
- B6.3.2 Kapitaliosaluse meetodil mõõdetav investeering ei saa olla riskimaandamisobjekt õiglase väärtuse riskimaandamisel. Põhjuseks on asjaolu, et kapitaliosaluse meetodiga kajastatakse kasumiaruandes investori osa investimisobjekti kasumis või kahjumis, mitte investeeringu õiglase väärtuse muutusi. Sarnasel põhjusel ei saa investeering konsolideeritud tütarettevõtjasse olla õiglase väärtuse riskimaandamisel riskimaandamisobjekt. Põhjuseks on asjaolu, et konsolideerimisel kajastatakse kasumiaruandes tütarettevõtja kasumit või kahjumit, mitte investeeringu õiglase väärtuse muutusi. Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamine on erinev, sest selle puhul on tegemist välisvaluutariski maandamisega, mitte investeeringu väärtuse muutuse õiglase väärtuse riski maandamisega.
- B6.3.3 Paragrahv 6.3.4 lubab üksusel määratleda riskimaandamisobjektidena riskipositsiooni ja tuletisinstrumenti kombinatsioonist moodustuvaid summaarseid riskipositsioone. Sellise riskimaandamisobjekti määratlemise korral hindab üksus, kas summeeritud riskipositsioon ühendab riskipositsiooni ja tuletisinstrumenti nii, et tekib teistsugune summeeritud riskipositsioon, mida maandatakse konkreetse riski (või riskide) ühe riskipositsioonina. Sellisel juhul võib üksus määratleda riskimaandamisobjekti summeeritud riskipositsiooni põhjal. Näiteks:
- a) üksus võib kasutada 15 kuu pärast äärmiselt tõenäoliselt toimuva kindla koguse kohvi ostu hinnariski (USA dollarite põhjal) maandamiseks 15-kuulist kohvi futuurlepingut. Äärmiselt tõenäolist kohvi ostu ja kohvi futuurlepingut võib riskimaandamise eesmärgil käsitleda 15-kuulise fikseeritud summas USA dollarites valuutariski positsioonina (nt sarnaselt mis tahes muu fikseeritud summas USA dollarites 15 kuu pärast tehtava raha väljamaksega);

- b) üksus võib maandada valuutariski välisvaluutas nomineeritud fikseeritud intressimääraga võla kogu 10-aastaseks tähtajaks. Samas vajab üksus fikseeritud intressimääraga riskipositsiooni oma käibevaluutas ainult lühikeseks või keskpikaks ajaks (näiteks kaheks aastaks) ja ujuva intressimääraga riskipositsiooni oma käibevaluutas tähtaja lõpuni jäänud ülejäänud ajaks. Iga kaheaastase vahemiku lõpus (st jooksvalt iga kahe aasta järel) fikseerib üksus järgmise kahe aasta intressimäär riskipositsiooni (kui intressitase on selline, et üksus soovib intressimäär fikseerida). Sellises olukorras võib üksus sõlmida kümneaastase eri valuutade intressivahetuslepingu koos üleminekuga fikseeritud intressimääralt ujuvale intressimäärale, millega fikseeritud intressimääraga valuutavõlg vahetatakse muutuva intressimääraga riskipositsiooniks käibevaluutas. Selle lisandub kaheaastane intressivahetustehing, millega käibevaluuta põhjal vahetatakse muutuva intressimääraga võlg fikseeritud määraga võlaks. Sisuliselt käsitatakse fikseeritud intressimääraga valuutavõlga ja kümneaastast fikseeritud intressimääralt ujuvale intressimäärale üleminekuga intressimäär vahetuslepingut riskimaandamise eesmärgil ühiselt kümneaastase muutuva intressimääraga võla käibevaluutariskina.
- B6.3.4 Kui riskimaandamisobjekt määratletakse summaarse riskipositsiooni alusel, võtab üksus riskimaandamise efektiivsuse hindamisel ja riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmisel arvesse summaarset riskipositsiooni moodustavate objektide kombineeritud mõju. Siiski jätkatakse summaarse riskipositsiooni moodustavate objektide kohta eraldi arvestuse pidamist. See tähendab, et näiteks:
- a) summaarse riskipositsiooni osaks olevaid tuletisinstrumente kajastatakse eraldi õiglases väärtuses mõõdetud vara või kohustistena; ja
- b) kui summaarse riskipositsiooni osaks olevate objektide vahel määratletakse riskimaandamissuhe, peab tuletisinstrumenti summaarsele riskipositsioonile lisamise viis olema kooskõlas vastava tuletisinstrumenti kui riskimaandamisinstrumenti määratlusega summaarse riskipositsiooni tasemel. Näiteks kui üksus jätab tuletisinstrumenti kui summaarse riskipositsiooni objektide vahelises riskimaandamissuhtes osaleva riskimaandamisinstrumenti määratlusest välja selle forvardelemendi, peab ta forvardelemendi välja jätma ka siis, kui ta kajastab vastavat tuletisinstrumenti riskimaandamisobjektina kui osa summaarsest riskipositsioonist. Muul juhul sisaldab summaarne riskipositsioon tuletisinstrumenti täielikult või osaliselt.
- B6.3.5 Paragrahvis 6.3.6 sätestatakse, et suure tõenäosusega kontsernisese tehingu välisvaluutarisk võib olla konsolideeritud raamatupidamisaruandes rahavoori riski maandav tehing tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapoolteks oleva üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit. Selleks võib üksus olla ematettevõtja, tütarettevõtja, seotud ettevõtja, ühissettevõtja või filiaal. Kui prognoositavate kontserniseste tehingute välisvaluutarisk ei mõjuta konsolideeritud kasumit või kahjumit, ei või kontsernisisesed tehingud olla riskimaandamisobjektid. Nii on tavaliselt litsentsitasude, intressimaksete ja halduskulude puhul sama kontserni liikmete vahel juhul, kui nendega ei ole seotud kontserniväliseid tehinguid. Kuid kui prognoositavate kontserniseste tehingute välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit, võivad kontsernisisesed tehingud olla riskimaandamisobjektid. Näiteks on prognoositav varude müük või ost sama kontserni liikmete vahel, kui toimub varude edasimüümine kontsernivälisele osapoolle. Samuti võib konsolideeritud kasumit või kahjumit mõjutada prognoositav kontserniseline masinate ja seadmete müük ühelt kontserni üksuselt, kes need valmistab, teisele kontserni üksusele, kes hakkab neid oma tegevuses kasutama. See võib juhtuda näiteks siis, kui masinaid ja seadmeid ostnud üksus arvestab nendelt kulumit ning algselt masinate ja seadmete jaoks määratud summa võib muutuda, kui prognoositav kontserniseline tehing on muus valuutas kui ostva üksuse kasutatav valuuta.
- B6.3.6 Kui prognoositava kontsernisese tehingu riskimaandamine vastab riskimaandamisarvestuse kasutamise kriteeriumidele, kajastatakse tekkiv kasum või kahjum muus koondkasumis või eemaldatakse sellest vastavalt paragrahvile 6.5.11. Asjakohane ajavahemik või ajavahemikud, mille jooksul maandatava tehingu välisvaluutarisk mõjutab kasumit või kahjumit, on siis, kui see mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

Riskimaandamisobjektide määratlemine

- B6.3.7 Komponent on tervikobjektist väiksem riskimaandamisobjekt. Seega kajastab komponent ainult mõnda tervikobjekti riski või kajastab riske ainult teatud määral (näiteks objekti osa määratlemise korral).

Riskikomponendid

- B6.3.8 Riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumidele vastamiseks peab riskikomponent olema finants- või mittefinantsobjekti eraldi kindlaks tehtav komponent ning objekti rahavoogude või õiglase väärtuse muutused, mille põhjuseks saab pidada kõnealuse riskikomponendi muutusi, peavad olema usaldusväärselt mõõdetavad.
- B6.3.9 Et teha kindlaks, millised riskikomponendid vastavad riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumidele, hindab üksus selliseid riskikomponente konkreetses turustruktuuris, millega riskid on seotud ja kus toimub riskimaandamistegevus. Selle kindlaksmääramiseks on vaja hinnata asjakohaseid andmeid ja asjaolusid, mis on eri riskide ja turgude puhul erinevad.
- B6.3.10 Riskikomponentide määratlemisel riskimaandamisobjektidena võtab üksus arvesse seda, kas riskikomponendid on lepingus selgelt sätestatud (lepingus sätestatud riskikomponendid) või sisalduvad oma objekti õiglasel väärtuses või rahavoogudes (lepingus sätestamata riskikomponendid). Lepingus sätestamata riskikomponendid võivad olla seotud objektidega, mis ei ole lepingud (näiteks prognoositavad tehingud), või lepingutega, milles ei ole komponenti selgelt sätestatud (näiteks siduv tulevikukohustus, mis sisaldab ainult ühte hinda, mitte hinnakujundusvalemit, millega seostatakse erinevaid alusobjekte). Näiteks:
- a) üksusel A on pikaajaline maagaasi tarneleping, mille kohaselt gaasi hind määratakse kindlaks lepingus sätestatud valemiga, mis seostab omavahel kaupu ja muid tegureid (näiteks gaasiõli, kütteõli ja muud komponendid, näiteks veokulud). Üksus A maandab kõnealuse tarnelepingu gaasiõli komponendi riski gaasiõli forvardlepingu abil. Kuna gaasiõli komponent on sätestatud tarnelepingu tingimustes, on tegemist lepingus sätestatud riskikomponendiga. Tänu hinnakujundusvalemile järeltab üksus A seega, et gaasiõli hinnarisk on selgelt eristatav. Samal ajal on olemas gaasiõli forvardlepingute turg. Seega järeltab üksus A, et gaasiõli hinnarisk on usaldusväärselt mõõdetav. Järelikult on tarnelepingus sisalduv gaasiõli hinnarisk riskikomponent, mis vastab riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumidele;
 - b) üksus B maandab tulevaste kohviostude riski oma tootmisprognoosi põhjal. Prognoositud ostukoguse osaline riskimaandamine algab kuni 15 kuud enne tarnet. Aja jooksul (tarnekuupäeva lähenedes) suurendab üksus B maandatud riskiga kogust. Üksus B kasutab kohvi hinnariski maandamiseks kahte liiki lepinguid:
 - i) börsil kaubeldavad kohvi futuurlepingud ja
 - ii) Colombiast kindlasse tootmiskohta tarnitava Arabica kohvi tarnelepingud. Nimetatud lepingute kohaselt määratakse kohvitorni hind kindlaks börsil kaubeldavate kohvi futuurlepingute hinna põhjal, millele hinnakujundusvalemit kasutades liidetakse fikseeritud hinnaerinevus ja muutuv logistikateenuste tasu. Kohvi tarneleping on täitmisele kuuluv leping, mille kohaselt üksus B saab tegeliku kohvitarne.

Käimasoleva saagikoristusperioodiga seotud tarnete korral võimaldab kohvi tarnelepingute sõlmimine üksusel B fikseerida hinnaerinevuse tegelikult ostetud kohvi kvaliteedi (Colombiast pärit Arabica kohv) ja börsil kaubeldava futuurlepingu aluseks oleva võrdluskvaliteedi vahel. Järgmise saagikoristusperioodiga seotud kohvi tarnelepingud ei ole aga veel saadaval, mistõttu hinnaerinevust ei saa fikseerida. Üksus B kasutab käimasoleva ja järgmise saagikoristusperioodiga seotud kohvitarnete võrdluskvaliteedi komponendiga seotud hinnariski maandamiseks kohvi futuurlepinguid. Üksus B teeb kindlaks, et ta on avatud kolmele erinevale riskile: võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk, võrdluskvaliteediga kohvi hinna ja tegelikult saadava Colombiast pärit Arabica kohvi hindade vahele vastav kohvi hinnarisk ning muutuvad logistikakulud. Käimasoleva saagikoristusperioodiga seotud tarnete korral on võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk pärast üksuse B kohvitarnepingu sõlmimist lepingus sätestatud riskikomponent, sest hinnakujundusvalem sisaldab börsil kaubeldavate kohvi futuurlepingute hinnaindeksit. Üksus B järeldeb, et kõnealune riskikomponent on selgelt eristatav ja usaldusväärset mõõdetav. Järgmise saagikoristusperioodiga seotud tarnete kohta ei ole üksus B veel kohvitarnepinguid sõlminud (st need tarned on prognoositavad tehingud). Seega on võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk lepingus sätestamata riskikomponent. Üksus B võtab turustruktuuri analüüsid arvesse seda, kuidas kujuneb talle tulevikus tehtavate konkreetsete kohvitarnete hind. Kõnealuse turustruktuuri analüüsi põhjal järeldeb üksus B seega, et prognoositavate tehingutega kaasneb ka võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk kui selgelt eristatav ja usaldusväärset mõõdetav riskikomponent, kuigi see on lepingus sätestamata. Järelikult võib üksus B määratleda riskikomponentidel põhinevaid riskimaandamissuhteid (seoses võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnariskiga) nii kohvitarnepingute kui ka prognoositavate tehingute suhtes;

- c) üksus C maandab osa tulevaste reaktiivkütuse ostude riskist oma tarbimisprognoosi põhjal kuni 24 kuud enne tarnet ja suurendab maandatud riskiga kogust aja jooksul. Üksus C kasutab kõnealuse riski maandamiseks eri liiki lepinguid sõltuvalt riskimaandamise kestusest, mis mõjutab tuletisinstrumentide likviidsust turul. Pikema kestuse korral (12–24 kuud) kasutab üksus C toornafta lepinguid, sest ainult need on turul piisavalt likviidsed. Ajavahemiku 6–12 kuud korral kasutab üksus C gaasiõli tuletisinstrumente, sest need on piisavalt likviidsed. Kuni kuuekuulise ajavahemiku korral kasutab üksus C reaktiivkütuse lepinguid. Üksuse C analüüs nafta ja naftasaaduste turu struktuuri kohta ning tema asjakohaste faktide ja asjaolude hinnang on järgmine:

- i) üksus C tegutseb geograafilises piirkonnas, kus toornafta võrdlushinnana kasutatakse Brenti hinda. Toornafta kui tooraine võrdlushind mõjutab paljude rafineeritud naftasaaduste hinda, kuna see on nende põhisisend. Gaasiõli hind on rafineeritud naftasaaduste võrdlushind, mida kasutatakse üldisemalt naftadestillaatide hinnakujunduse orientiirina. See kajastub ka üksuse C tegevuskeskkonna toornafta ja rafineeritud naftasaaduste turgudel kaubeldavate tuletisinstrumentide liikides, näiteks:

— võrdlustoornafta futuurlepingud, mis sõlmitakse Brenti toornafta kohta;

— võrdlusgaasiõli futuurlepingud, mida kasutatakse destillaatide hinnakujunduse orientiirina – näiteks reaktiivkütuse hinnavahe tuletisinstrumentid katavad hinnaerinevuse reaktiivkütuse ja kõnealuse võrdlusgaasiõli hindade vahel; ja

— võrdlusgaasiõli crack-hinnavahe tuletisinstrument (st toornafta ja gaasiõli hinnavahe ehk rafineerimismarginaali tuletisinstrument), mis on indekseeritud Brenti toornafta suhtes;

- ii) rafineeritud naftasaaduste hind ei sõltu sellest, millist konkreetset toornaftat konkreetse rafineerimistehases töödeldakse, sest kõnealused rafineeritud naftasaadused (näiteks gaasiõli ja reaktiivkütus) on standardtooted;

Seega järeldeb üksus C, et tema reaktiivkütuse ostude hinnarisk sisaldab Brenti toornaftal põhinevat toornafta hinnariski komponenti ja gaasiõli hinnariski komponenti, kuigi toornaftat ja gaasiõli ei ole üheski lepingukokkuleppes käsitletud. Üksus C järeldeb, et kõnealused kaks riskikomponenti on eraldi kindlaks tehtavad ja usaldusväärselt mõõdetavad, kuigi nad ei ole lepingus sätestatud. Järelikult võib üksus C määratleda prognoositavate reaktiivkütuse ostude suhtes riskikomponentidel põhinevaid riskimaandamissuhteid (seoses toornafta või gaasiõliga). Osutatud analüüs tähendab samuti seda, et kui üksus C kasutaks näiteks toornafta tuletisinstrumente, mis põhinevad West Texas Intermediate'i (WTI) toornafta hinnal, muudaksid Brenti toornafta ja WTI toornafta hinnaerinevuse muutused riskimaandamise ebaefektiivseks;

- d) üksusel D on fikseeritud intressimääraga võlainstrument. Kõnealune instrument on välja antud turukeskkonnas, kus paljusid erinevaid sarnaseid võlainstrumente võrreldakse nende hinnaerinevuse järgi võrdlusintressimääraga (näiteks LIBOR) ning muutuva intressimääraga instrumendid on selles keskkonnas tavaliselt indekseeritud kõnealuse võrdlusintressimäär suhtes. Intressiriski maandamiseks kõnealuse võrdlusintressimäär alusel kasutatakse sageli intressivahetuslepinguid, olenemata võlainstrumentide ja võrdlusintressimäär hinnavahest. Fikseeritud intressimääraga võlainstrumentide hinna muutumine on otseses seoses võrdlusintressimäär jooksva muutumisega. Üksus D järeldeb, et võrdlusintressimäär on komponent, mis on selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav. Järelikult võib üksus D määratleda fikseeritud intressimääraga võlainstrumenti suhtes riskikomponentidel põhinevaid riskimaandamissuhteid seoses võrdlusintressimäär riskiga.

B6.3.11 Kui riskikomponent määratletakse riskimaandamisobjektina, rakendatakse selle riskikomponendi suhtes riskimaandamisarvestuse nõudeid samal viisil, nagu neid rakendatakse muude riskimaandamisobjektide suhtes, mis ei ole riskikomponendid. Näiteks kehtivad määratlemise kriteeriumid, sealhulgas tingimus, et riskimaandamissuhe peab vastama riskimaandamise efektiivsuse nõuetele ning riskimaandamise ebaefektiivsust tuleb mõõta ja kajastada.

B6.3.12 Üksus võib samuti määratleda riskimaandamisobjekti ainult neid rahavoogude või õiglase väärtuse muutusi, mis on kõrgemad või madalamad teatud hinnast või muust muutujast (ühepoolne risk). Riskimaandamisinstrumendiks oleva ostetud optiooni tegelik väärtus (eeldades, et sellel on samasugused põhitingimused nagu määratletud riskil), kuid mitte selle ajaväärtus, peegeldab maandatava alusinstrumendi või -tehingu ühpoolset riski. Näiteks võib üksus määratleda tulevaste rahavoogude tulemuste kõikumise, mis tuleneb prognoositava kaubaostu hinnatõusust. Sellises olukorras määratleb üksus ainult kindlaksmääratud tasemest kõrgemast hinnatõusust tulenevaid rahavoo kahjumeid. Maandatav risk ei hõlma ostetud optiooni ajaväärtust, kuna ajaväärtus ei ole sellise prognoositava tehingu komponent, mis mõjutab kasumit või kahjumit.

B6.3.13 Kehtib vaidlustatav eeldus, et lepingus sätestamata inflatsioonirisk ei ole selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav ning seetõttu ei saa seda määratleda finantsinstrumendi riskikomponendina. Mõnel vähesel juhul on siiski võimalik teha kindlaks inflatsiooniriski riskikomponenti, mis on selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav inflatsioonikeskkonna ja asjaomase võlaturu konkreetsete asjaolude tõttu.

B6.3.14 Näiteks annab üksus laenu keskkonnas, kus inflatsiooniga seotud võlakirjade mahu ja tähtaegade struktuur annab tulemuseks piisavalt likviidse turu, mis võimaldab konstrueerida nullkupongiga tegelike intressimäärade tähtaegade struktuuri. See tähendab, et vastava valuuta jaoks on inflatsioon oluline tegur, mida võlaturud käsitlevad eraldi. Sellistel asjaoludel saaks inflatsiooniriski komponendi määratleda maandatud riskiga võla-instrumenti rahavoogude diskonteerimisega, kasutades nullkupongiga tegelike intressimäärade tähtaegade struktuuri (st sarnaselt sellega, kuidas on võimalik määratleda riskivaba (nominaalse) intressimäära komponenti). Seevastu paljudel juhtudel ei ole inflatsiooniriski komponent selgelt eristatav ja usaldusväärset mõõdetav. Näiteks annab üksus ainult nominaalse intressimääraga laenu inflatsiooniga seotud võlakirjade turul, mis ei ole piisavalt likviidne, et võimaldada nullkupongiga tegelike intressimäärade tähtaegade struktuuri konstrueerimist. Sellisel juhul ei toeta turustruktuuri ning faktide ja asjaolude analüüs üksuse järeltust, et inflatsioon on oluline tegur, mida võlaturud käsitlevad eraldi. Seega ei saa üksus ümber lükata vaidlustatavat eeldust, et lepingus sätestamata inflatsioonirisk ei ole selgelt eristatav ja usaldusväärset mõõdetav. Järelikult ei vastaks inflatsiooniriski komponent riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumidele. See järeltust kehtib olenemata sellest, kas üksusel on tegelikult olemas mõni inflatsiooniriski maandamise instrument. Eelkõige ei saa üksus kaudselt tuletada tegeliku inflatsiooniriski maandamise instrumenti tingimusi nii, et ta lihtsalt projitseerib selle tingimused nominaalse intressimääraga võlale.

B6.3.15 Inflatsiooniga seotud kajastatud võlakirja rahavoogude lepingus sätestatud inflatsiooniriski komponent (eeldades, et puudub vajadus varjatud tuletisinstrumenti eraldi arvestamiseks) on eraldi kindlaks tehtav ja usaldusväärset mõõdetav seni, kuni instrumenti muud rahavood ei ole inflatsiooniriski komponendi poolt mõjutatavad.

Nominaalsumma komponendid

B6.3.16 Riskimaandamissuhtes saab riskimaandamisobjektina määratleda nominaalsumma kahte liiki komponente: tervikobjekti osaks olev komponent või kihikomponent. Komponenti liik muudab arvestustulemust. Üksus määratleb arvestuse eesmärgil komponendi järjepidevalt koos oma riskimaandamise eesmärgiga.

B6.3.17 Osaks oleva komponendi näide on 50 protsenti laenu lepingulistest rahavoogudest.

B6.3.18 Kihikomponent võidakse eristada kindlaksmääratud, kuid avatud üldkogumist või kindlaksmääratud nominaalsummast. Näiteks:

a) osa rahalise tehingu mahust, näiteks välisvaluutas toimuva müügi rahavoo järgmised 10 VVÜ-d pärast 201X. aasta märtsis saadava rahavoo esimest 20 VVÜ-d⁽⁵⁴⁾;

b) osa füüsilisest mahust, näiteks asukohas XYZ hoitava maagaasi alumine kiht suurusega viis miljonit kuupmeetrit;

c) osa füüsilisest või muust tehingumahust, näiteks esimesed 100 barrelit 201X. aasta juunis ostetavast naftast või esimesed 100 MWh 201X. aasta juunis müüdavast elektrist; või

⁽⁵⁴⁾ Käesolevas standardis väljendatakse rahalisi summasid „valuutaühikutes“ (VÜ) ja „välisvaluutaühikutes“ (VVÜ).

d) üks kiht riskimaandamisobjekti nominaalsummast, näiteks viimased 80 miljonit VÜ-d 100 miljoni VÜ suurusest siduvast tulevikukohustusest, 20 miljoni VÜ suurune alumine kiht 100 miljoni VÜ väärtuses fikseeritud intressimääraga võlakirjast või 30 miljoni VÜ suurune ülemine kiht 100 miljoni VÜ suurusest fikseeritud intressimääraga võlast, mis on õiglases väärtuses ette makstav (kindlaksmääratud nominaalsumma on 100 miljonit VÜ-d).

B6.3.19 Kui õiglase väärtuse riskimaandamisel määratletakse kihikomponent, määratleb üksus selle kindlaksmääratud nominaalsummast. Kriteeriumidele vastava õiglase väärtuse riskimaandamise nõuete täitmiseks mõõdab üksus riskimaandamisobjekti uuesti, et teha kindlaks õiglase väärtuse riskimaandamise muutused (nt mõõdab objektil uuesti maandatud riskist tulenevaid õiglase väärtuse muutusi). Õiglase väärtuse riskimaandamise korrigeerimiseks tuleb kajastada kasumiaruandes hiljemalt objekti kajastamise lõpetamise ajal. Järelikult on vaja jälgida objekti, millega on seotud õiglase väärtuse riskimaandamise korrigeerimine. Õiglase väärtuse riskimaandamisel kasutatava kihikomponendi puhul peab üksus sel eesmärgil jälgima nominaalsummat, millest see on määratletud. Näiteks paragrahvi B6.3.18 punktis d sätestatud juhul tuleb 20 miljoni VÜ suuruse alumise kihi või 30 miljoni VÜ suuruse ülemise kihi jälgimiseks jälgida kogu kindlaksmääratud nominaalsummat, milleks on 100 miljonit VÜ-d.

B6.3.20 Ettemakse optsiooni sisaldav kihikomponent ei vasta õiglase väärtuse riskimaandamisel riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumidele, kui ettemakse optsiooni õiglast väärtust mõjutavad maandatud riski muutused. See tingimus ei kehti juhul, kui määratud kihis on riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse muutuse kindlaksmääramisel arvesse võetud seotud ettemakse optsiooni mõju.

Objekti komponentide ja kogu rahavoogude vaheline suhe

B6.3.21 Kui finants- või mittefinantsobjekti rahavoogude komponent määratletakse riskimaandamisobjektina, ei tohi vastav komponent olla suurem kui tervikobjekti kogu rahavood. Siiski võib riskimaandamisobjektina määratleda ja ainult ühe konkreetse riski suhtes maandada (näiteks ainult nende muutuste suhtes, mis tulenevad LIBORi või võrdluskauba hinna muutustest) tervikobjekti kõik rahavood.

B6.3.22 Näiteks kui finantskohustise sisemine intressimäär on LIBORi määrast väiksem, ei saa üksus määratleda:

a) kohustise komponenti, mis on võrdne LIBORi määraga (millele õiglase väärtuse riskimaandamise korral lisandub põhisumma), ja

b) negatiivset jääkkomponenti.

B6.3.23 Fikseeritud intressimääraga finantskohustise korral, mille sisemine intressimäär on (näiteks) 100 baaspunkti võrra LIBORist väiksem, võib üksus siiski määratleda riskimaandamisobjektina kõnealuse tervikkohustise (st põhisumma, millele on liidetud 100 baaspunkti võrra vähendatud LIBORi määraga intress) väärtuse muutuse selle osa, mis on tingitud LIBORi muutustest. Kui fikseeritud intressimääraga finantsinstrumendi riski maandatakse teatud ajal pärast selle väljaandmist ja intressimäärad on vahepeal muutunud, võib üksus määratleda objekti eest makstavast lepingujärgsest intressimäärast suurema viitemääraga võrduva riskikomponendi. Üksus võib seda teha tingimusel, et viitemäär on väiksem kui sisemine intressimäär, mis on arvatud eeldusel, et üksus ostis instrumendi riskimaandamisobjekti esmakordse määratlemise päeval. Näiteks oletagem, et üksus annab välja fikseeritud intressimääraga finantsvara väärtuses 100 VÜ-d, millel on 6-protsendiline sisemine intressimäär ajal, mil LIBOR on 4 protsenti. Ta hakkab selle vara riske teatud aja möödudes maandama, kui LIBOR on tõusnud 8 protsendini ja vara õiglase väärtus on langenud 90 VÜ-ni. Üksus arvutab, et kui ta oleks ostnud vara sel kuupäeval, mil ta esimest korda määratles seotud LIBORi intressimäära riskimaandamisobjektina, siis vara kehtinud õiglase väärtuse 90 VÜ põhjal oleks selle sisemine tulusus olnud 9,5 protsenti. Kuna LIBOR on sellest sisemisest tulususest väiksem, saab üksus määratleda 8-protsendilise LIBORi osa, mis koosneb osaliselt lepingujärgsetest intressi rahavoogudest ja osaliselt erinevusest praeguse õiglase väärtuse (st 90 VÜ-d) ja lõpptähtajal tagasimakstava summa vahel (st 100 VÜ-d).

- B6.3.24 Kui muutuva intressimääraga finantskohustise eest makstakse intressi (näiteks) 20 baaspunkti (alampiiriga null baaspunkti) võrra vähendatud kolme kuu LIBORi alusel, võib üksus riskimaandamisobjektina määratleda selle tervikkohustise (st 20 baaspunkti, kaasa arvatud alampiir, võrra vähendatud kolme kuu LIBOR) need rahavood, mis on tingitud LIBORi muutustest. Seega seni, kuni kohustise järelejäänud kehtivusaja kolme kuu LIBORi forvardkõver ei lange alla 20 baaspunkti, muutuvad riskimaandamisobjekti rahavood samuti nagu kohustisel, mille eest makstakse intressi kolme kuu LIBORi määra alusel nii, et hinnavahe on null või positiivne. Kui aga kohustise (või selle osa) järelejäänud kehtivusaja kolme kuu LIBORi forvardkõver langeb alla 20 baaspunkti, muutuvad riskimaandamisobjekti rahavood vähem kui kohustisel, mille eest makstakse intressi kolme kuu LIBORi määra alusel nii, et hinnavahe on null või positiivne.
- B6.3.25 Sarnane mitterahalise objekti näide on kindlast naftamaardlast saadav kindlat tüüpi toornafta, mille hind määratakse asjakohase võrdlustoornafta hinna alusel. Kui üksus kasutab selle toornafta müügilepingus hinnakujundusvalemit, mille kohaselt toornafta hind võrdub 10 VÜ (alampiiriga 15 VÜ) võrra vähendatud võrdlustoornafta hinnaga, võib üksus riskimaandamisobjektina määratleda kõik müügilepingust tulenevad rahavoogude muutused, mis on tingitud võrdlustoornafta hinna muutumisest. Üksus ei saa siiski määratleda komponenti, mis võrdub võrdlustoornafta hinna muutuse täismääraga. Seega kuni (iga tarne) forvardhind ei lange alla 25 VÜ, muutuvad riskimaandamisobjekti rahavood samuti nagu toornafta müük võrdlustoornafta hinnaga (või positiivse hinnavahega). Kui aga mis tahes tarne forvardhind langeb alla 25 VÜ, on riskimaandamisobjekti rahavoogude muutus väiksem kui toornafta müügil võrdlustoornafta hinnaga (või positiivse hinnavahega).

Riskimaandamisarvestuse kasutamise kriteeriumid (osa 6.4)

Riskimaandamise efektiivsus

- B6.4.1 Riskimaandamise efektiivsus on see ulatus, millega riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtus või rahavood tasakaalustavad riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse või rahavoogude muutusi (näiteks kui riskimaandamisobjekt on riskikomponent, on objekti õiglase väärtuse või rahavoogude vastav muutus selline muutus, mis on tingitud maandatud riskist). Riskimaandamise ebaefektiivsus on see ulatus, mille võrra riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude muutused on suuremad või väiksemad riskimaandamisobjekti omadest.
- B6.4.2 Üksus analüüsib riskimaandamissuhte määratlemisel ja pidevalt riskimaandamise ebaefektiivsuse allikaid, mis eeldatavasti mõjutavad riskimaandamissuhet selle kehtivusajal. Kõnealuse analüüsi (mis hõlmab kõiki paragrahvi B6.5.21 kohaseid riskimaandamissuhte tasakaalustamisest tulenevaid ajakohastamisi) alusel hindab üksus, kas riskimaandamise efektiivsuse nõuded on täidetud.
- B6.4.3 Kahtluste vältimiseks tuleb märkida, et mõju, mida avaldab algse vastaspoole asendamine kliiriva vastaspoolega ning paragrahvis 6.5.6 kirjeldatud seonduvate muudatuste tegemine, võetakse arvesse riskimaandamisinstrumendi mõõtmisel ning seega riskimaandamise efektiivsuse hindamisel ja riskimaandamise efektiivsuse mõõtmisel.

Majanduslik suhe riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel

- B6.4.4 Majandusliku suhte olemasolu nõue tähendab, et riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad üldjuhul vastassuunas sama riski tõttu, milleks on maandatud risk. Seega peab esinema eeldus, et riskimaandamisinstrumendi väärtus ja riskimaandamisobjekti väärtus muutuvad süstemaatiliselt vastavalt sama alusvara liikumistele, mis on majanduslikult seotud nii, et nad reageerivad maandatud riskile (näiteks Brenti ja WTI toornafta) sarnasel viisil.

B6.4.5 Kui alusvarad ei ole samad, kuid on majanduslikult seotud, võib tekkida olukordi, kus riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad samas suunas, näiteks seetõttu, et kahe seotud alusvara hinnaerinevus muutub, samal ajal kui alusvarad ise oluliselt ei liigu. See on endiselt kooskõlas riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti majandusliku suhtega, kui võib endiselt eeldada, et riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad alusvara liikumise korral üldjuhul vastassuunas.

B6.4.6 Majandusliku suhte olemasolu hindamine hõlmab riskimaandamissuhte võimaliku käitumise analüüsi selle kehtivusaegajal eesmärgiga teha kindlaks, kas selle puhul võib eeldada riskimaandamise eesmärgi saavutamist. Ainult kahe muutuja statistilise korrelatsiooni olemasolu iseenesest ei võimalda veel teha järeldust, et majanduslik suhe on olemas.

Krediidiriski mõju

B6.4.7 Kuna riskimaandamisarvestuse mudel põhineb üldisel ideel riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti kasumite ja kahjumite vastastikusel tasarovestamisest, sõltub riskimaandamise efektiivsus lisaks nimetatud objektide vahelisele majanduslikule suhtele (st nende alusvaras toimuvatele muutustele) ka krediidiriski mõjust nii riskimaandamisinstrumendi kui ka riskimaandamisobjekti väärtusele. Krediidiriski mõju tähendab, et isegi riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti vahelise majandusliku suhte olemasolu korral võib tasakaalustamise tase muutuda ebahühtlaseks. See võib olla tingitud riskimaandamisinstrumendi või riskimaandamisobjekti krediidiriski muutumisest sellisel määral, et krediidirisk hakkab avaldama majanduslikust suhtest (st alusvaras toimuvate muutuste mõjust) tulenevatele muutustele domineerivat mõju. Domineerivat mõju põhjustab selline määr, mille korral krediidiriskist tulenev kahjum (või kasum) tühistab alusvaras toimuvate muutuste mõju riskimaandamisinstrumendi või riskimaandamisobjekti väärtusele, isegi kui need muutused on olulised. Seevastu ei tekita domineerivat mõju olukord, kus konkreetse perioodi jooksul alusvaras suuri muutusi ei toimu ning isegi väikesed krediidiriskiga seotud muutused riskimaandamisinstrumendi või riskimaandamisobjekti väärtuses võivad mõjutada väärtust rohkem kui alusvara.

B6.4.8 Näide krediidiriski domineerivast mõjust riskimaandamissuhtele on olukord, kus üksus kasutab kauba hinnariski maandamiseks tagatiseta tuletisinstrumenti. Kui vastava tuletisinstrumenti vastaspoole krediidikõlblikkus oluliselt halveneb, võib vastaspoole krediidikõlblikkuse muutuste mõju kaaluda üles kauba hinna muutuste mõju riskimaandamisinstrumendi õiglasele väärtusele, samas kui riskimaandamisobjekti väärtuse muutused sõltuvad suuresti kauba hinna muutustest.

Riskimaandamise suhtarv

B6.4.9 Vastavalt riskimaandamise efektiivsuse nõuetele peab riskimaandamissuhte maandamise suhtarv langema kokku arvuga, mis tuleneb üksuse tegelikult maandatud riskimaandamisobjektide hulgast ja riskimaandamisinstrumendite hulgast, mida üksus tegelikult kasutab sellise hulga riskimaandamisobjektide riski maandamiseks. Seega kui üksus maandab objekti riskist vähem kui 100 protsenti, näiteks 85 protsenti, kasutab ta riskimaandamissuhte määramiseks sama riskimaandamise suhtarvu, mis tuleneb riski 85 protsendist ja nende riskimaandamisinstrumendite hulgast, mida üksus tegelikult kasutab nimetatud 85 protsendi maandamiseks. Kui üksus sarnaselt kasutab riski maandamiseks nominaalsummana näiteks finantsinstrumendi 40 ühikut, määratleb ta riskimaandamissuhte riskimaandamise suhtarvuga, mis tuleneb nimetatud 40 ühikust (st üksus ei tohi kasutada riskimaandamise suhtarvu, mis põhineb suuremal ühikute hulgal, kui ta võib kokku omada, või väiksemal ühikute hulgal) ja nende riskimaandamisobjektide hulgast, mille riski ta kõnealuse 40 ühikuga tegelikult maandab.

- B6.4.10 Riskimaandamissuhte määratlus, mis tuleneb üksuse tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide hulga vastavast riskimaandamise suhtarvust, ei tohi siiski peegeldada riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga. Seega peab üksus riskimaandamissuhte määratlemise eesmärgil korrigeerima tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide kogusest tulevat riskimaandamise suhtarvu, kui see on vajalik kirjeldatud ebavõrdsuse vältimiseks.
- B6.4.11 Näiteid asjakohastest kaalutlustest, kui hinnatakse, kas mõni arvestustulemus on vastuolus riskimaandamisarvestuse eesmärgiga:
- a) kas soovitud riskimaandamise suhtarv on määratud kindlaks selleks, et vältida rahavoo riskimaandamise korral riskimaandamise ebaefektiivsuse kajastamist või et saavutada õiglase väärtuse riskimaandamise korrektsiooni eesmärgiga suurendada õiglase väärtuse arvestuse kasutamist, kuid ilma riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutusi tasakaalustamata; ja
 - b) kas riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi konkreetsete kaalutegurite kasutamisel on majanduslik põhjendus, kuigi see põhjustab riskimaandamise ebaefektiivsust. Näiteks üksus sõlmib riskimaandamisinstrumendi lepingu ja määrab selle hulga, mis ei vasta riskimaandamisobjekti parima riskimaandamise hulga, sest riskimaandamisinstrumentide standardne maht ei võimalda üksusel sõlmida täpselt sellise hulga riskimaandamisinstrumentide lepingut („tehingukoguse probleem“). Selle näiteks on üksus, mis maandab 100 tonni kohvi ostude riski standardsete kohvi futuurlepingutega, mille maht on 37500 naela. Üksus võib sajatonnise ostukoguse riski maandamiseks kasutada viit või kuut lepingut (vastavalt 85,0 või 102,1 tonnile). Sellisel juhul kasutab üksus riskimaandamissuhte määratlemiseks riskimaandamise suhtarvu, mis tuleneb tegelikult kasutatavate kohvi futuurlepingute arvust, sest riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite mittevastavuse tagajärjel tekkiv riskimaandamise ebaefektiivsus ei tekitaks riskimaandamisarvestuse eesmärgiga vastuolus olevat arvestustulemust.

Riskimaandamise efektiivsuse nõuetele vastavuse hindamise sagedus

- B6.4.12 Üksus hindab riskimaandamissuhte alustamisel ja jooksvalt, kas riskimaandamissuhte vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. Üksus teostab jooksvat hindamist vähemalt igal aruandekuupäeval või riskimaandamise tõhususe nõudeid mõjutavate asjaolude olulise muutumise korral olenevalt sellest, kumb saabub esimesena. Hindamine on seotud ootustega riskimaandamise efektiivsusele ning on seetõttu ainult tulevikku vaatav.

Riskimaandamise efektiivsuse nõuetele vastavuse hindamise meetodid

- B6.4.13 Käesolevas standardis ei täpsustata meetodit, mille kohaselt hinnatakse, kas riskimaandamissuhte vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. Üksus peab siiski kasutama meetodit, mis võimaldab arvesse võtta riskimaandamissuhte olulisi tunnuseid, kaasa arvatud riskimaandamise ebaefektiivsuse allikaid. Kõnealustest asjaoludest olenevalt võib hindamise meetod olla kvalitatiivne või kvantitatiivne.
- B6.4.14 Näiteks kui riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused (näiteks nominaalsumma, tähtaeg ja alusvara) kattuvad või on väga sarnased, võib üksusel olla võimalik selliste oluliste tingimuste kvalitatiivse hindamise põhjal järeldada, et riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad sama riski tõttu üldjuhul vastassuunas ning seega on riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel majanduslik suhe (vt paragrahvid B6.4.4–B6.4.6).

- B6.4.15 Asjaolu, et tuletisinstrument on riskimaandamisinstrumendina määratlemise ajal rahas või rahast väljas, et tähenda iseenesest, et kvalitatiivne hindamine ei ole sobilik. See sõltub sellest, kas kõnealusel asjaolust tuleneva riskimaandamise ebaefektiivsuse määr võib olla nii suur, et seda ei saa kvalitatiivse hindamisega piisavalt hõlmata.
- B6.4.16 Seevastu kui riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused ei ole sarnased, tekib vastastikuse tasakaalustamise ulatuse suhtes suurem ebakindlus. Järelikult on riskimaandamise efektiivsust riskimaandamissuhte kestuse jooksul raskem ennustada. On võimalik, et sellises olukorras saab üksus teha järelduse riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahelise majandusliku suhte olemasolu kohta üksnes kvantitatiivse hindamise alusel (vt paragrahvid B6.4.4–B6.4.6). Mõnes olukorras võib kvantitatiivne hindamine olla vajalik ka selleks, et hinnata, kas riskimaandamissuhte määratlemiseks kasutatud riskimaandamise suhtarv vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele (vt paragrahvid B6.4.9–B6.4.11). Üksus võib kasutada nimetatud kahe eri eesmärgi saavutamiseks sama meetodit või eri meetodeid.
- B6.4.17 Riskimaandamise efektiivsust mõjutavate asjaolude muutumise korral võib üksusel tekkida vajadus muuta meetodit, mille kohaselt hinnatakse, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele, et tagada riskimaandamissuhte oluliste tunnuste, kaasa arvatud riskimaandamise ebaefektiivsuse allikate jätkuv arvessevõtmine.
- B6.4.18 Üksuse riskijuhtimine on põhiline teabeallikas, mille põhjal hinnatakse, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. See tähendab, et otsustamise eesmärgil kasutatavat juhtimisteavet (või analüüsi) saab kasutada alusena, mille põhjal hinnatakse, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele.
- B6.4.19 Üksuse riskimaandamissuhet käsitlev dokumentatsioon sisaldab teavet selle kohta, kuidas üksus kavatseb hinnata riskimaandamise efektiivsuse nõuete täitmist, sealhulgas kasutatava meetodi või meetodite kohta. Meetodite muutumise korral ajakohastatakse riskimaandamissuhet käsitlevat dokumentatsiooni (vt paragrahv B6.4.17).

Kriteeriumidele vastavate riskimaandamissuhete arvestus (osa 6.5)

- B6.5.1 Õiglase väärtuse riskimaandamise näiteks on riskimaandamine, millega maandatakse fikseeritud intressimääraga võlainstrumendi õiglase väärtuse muutuste riski, mis tuleneb intressimäärade muutustest. Sellise riskimaandamisinstrumendi võib sõlmida kas emitent või instrumendi valdaja.
- B6.5.2 Rahavoogude riskimaandamise eesmärk on lükata riskimaandamisinstrumendist saadav kasum või kahjum edasi perioodi või perioodidesse, mil maandatud riskiga eeldatavad tulevased rahavood mõjutavad kasumit või kahjumit. Rahavoogude riskimaandamise näiteks on vahetuslepingu kasutamine, et muuta ujuva intressimääraga võlg (mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses) fikseeritud intressimääraga võlaks (st tulevase tehingu riskimaandamine, mille puhul maandatavad tulevased rahavood on tulevased intressimaksud). Seevastu pärast soetamist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava omakapitaliinstrumendi kavandatav ost on näide objektist, mis ei saa olla rahavoogude riskimaandamises riskimaandamisobjektiks, sest riskimaandamisinstrumendist saadavat edasilükatud kasumit või kahjumit ei oleks võimalik nõuetekohaselt ümber liigitada kasumiks või kahjumiks selles perioodis, mil see toimiks tasakaalustavalt. Samal põhjusel ei saa rahavoogude riskimaandamises riskimaandamisobjektiks olla kavandatav omakapitaliinstrumendi ost, mida pärast soetamist kajastatakse õiglases väärtuses koos õiglase väärtuse muutustega muus koondkasumis.

- B6.5.3 Siduva tulevikukohustuse riskimaandamine (näiteks kütusehinna muutuse riski maandamine seoses elektri- jaama kajastamata lepingulise siduva tulevikukohustusega osta kütust fikseeritud hinnaga) maandab õiglase väärtuse muutuse riski. Seega on selline riskimaandamine õiglase väärtuse riskimaandamine. Kuid paragrahvi 6.5.4 kohaselt saab siduva tulevikukohustuse välisvaluutariski maandamist arvestada alternatiivselt rahavoogude riskimaandamisena.

Riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmine

- B6.5.4 Riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmisel võtab üksus arvesse raha ajaväärtust. Järelikult määratleb üksus riskimaandamisobjekti väärtuse nüüdisväärtuse põhjal ja seega hõlmab riskimaandamisobjekti väärtuse muutus ka raha ajaväärtuse mõju.
- B6.5.5 Üksus võib riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmise eesmärgil riskimaandamisobjekti väärtuse muutuse arvutamiseks kasutada tuletisinstrumenti, mille tingimused kattuvad riskimaandamisobjekti oluliste tingimustega (seda nimetatakse tavaliselt hüpoteetiliseks tuletisinstrumentiks) ning näiteks prognoositava tehingu riskimaandamise kalibreerimiseks kasutatakse maandatud riskiga hinna (või intressimäära) taset. Näiteks kui riskimaandamist kasutati praegusel turutasemel kahepoolse riski suhtes, oleks hüpoteetiliseks tuletisinstrumentiks hüpoteetiline forvardleping, mille väärtus riskimaandamissuhte määratlemise hetkel võrduks nulliga. Kui riskimaandamist kasutati näiteks ühepoolse riski suhtes, esindaks hüpoteetiline tuletisinstrument hüpoteetilise optiooni tegelikku väärtust, mis on riskimaandamissuhte määratlemise hetkel rahas, kui maandatud riskiga hinnatase vastab praegusele turutasemele, või rahast väljas, kui maandatud riskiga hinnatase ületab (või pika positsiooni riskimaandamise korral on allpool) praegust turutaset. Hüpoteetilise tuletisinstrumenti kasutamine on üks võimalus, kuidas arvutada riskimaandamisobjekti väärtuse muutust. Hüpoteetiline tuletisinstrument jälgendab riskimaandamisobjekti ning annab seega samasuguse tulemuse nagu siis, kui väärtuse muutumise kindlakstegemiseks oleks kasutatud teistsugust meetodit. Seega ei ole hüpoteetilise tuletisinstrumenti kasutamine iseseisev meetod, vaid matemaatiline abivahend, mida saab kasutada ainult riskimaandamisobjekti väärtuse arvutamiseks. Järelikult ei saa hüpoteetilise tuletisinstrumenti abil lisada riskimaandamisobjekti väärtusesse omadusi, mis on olemas üksnes riskimaandamissuhte instrumentis (aga mitte riskimaandamisobjektis). Selle näiteks on välisvaluutas nomineeritud võlg (olenemata sellest, kas see on fikseeritud või muutuva intressimääraga). Kui sellise võla väärtuse muutuse või selle rahavoogude kumulatiivse muutuse nüüdisväärtuse arvutamiseks kasutatakse hüpoteetilist tuletisinstrumenti, ei saa hüpoteetilise tuletisinstrumentiga lihtsalt kaudselt tuletada valuutade vahetamise kulu, kuigi tegelikud tuletisinstrumentid, mille alusel valuutasid vahetatakse, võivad sellist kulu sisaldada (näiteks erinevate valuutade intressivahetuslepingud).
- B6.5.6 Hüpoteetilise tuletisinstrumenti abil kindlaks tehtud riskimaandamisobjekti väärtuse muutuse põhjal võib hinnata ka seda, kas riskimaandamissuhte vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele.

Riskimaandamissuhte tasakaalustamine ja riskimaandamise suhtarvu muutmine

- B6.5.7 Tasakaalustamine tähendab juba olemasoleva riskimaandamissuhte riskimaandamisobjekti või riskimaandamissuhte määratletud koguste korrigeerimist eesmärgiga säilitada riskimaandamise suhtarv, mis vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. Riskimaandamisobjekti või riskimaandamissuhte määratletud koguste muutmist muul eesmärgil ei käsitata käesoleva standardi rakendamisel tasakaalustamisena.
- B6.5.8 Tasakaalustamist arvestatakse kui riskimaandamissuhte jätkumist vastavalt paragrahvidele B6.5.9–B6.5.21. Tasakaalustamise korral tehakse kindlaks riskimaandamissuhte riskimaandamise ebaefektiivsus, mida kajastatakse vahetult enne riskimaandamissuhte korrigeerimist.

- B6.5.9 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine võimaldab üksusel reageerida riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti vahelises suhtes tekkivatele muutustele, mis tulenevad nende alusvarast või riskimuutjatest. Selle näiteks on olukord, kus erineva kuid seotud alusvaraga riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti riskimaandamissuhe muutub seoses nende kahe alusvara (näiteks erinevad kuid seotud võrdlusindeksid, intressimäärad või hinnad) suhte muutumisega. Seega võimaldab tasakaalustamine jätkata riskimaandamissuhet olukorras, kus riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhe muutub nii, et seda saab kompenseerida riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisega.
- B6.5.10 Näiteks üksus kasutab välisvaluuta A riski maandamiseks välisvaluuta tuletisinstrumenti, mis põhineb välisvaluutal B, ning välisvaluutad A ja B on omavahel seotud (st nende vahetuskurssi hoitakse kindlas vahemikus või see on kehtestatud keskpanga või muu asutuse poolt). Välisvaluutade A ja B vahetuskurssi muutumise (st uue vahemiku või kursi kehtestamise) korral tagaks riskimaandamissuhte tasakaalustamine vastavalt uuele vahetuskursile, et riskimaandamissuhe vastab jätkuvalt riskimaandamise efektiivsuse nõudele, mida uutes oludes rakendatakse riskimaandamise suhtarvule. Seevastu välisvaluuta tuletisinstrumenti tingimuste mittemääramise korral ei saaks riskimaandamise suhtarvu muutumisega tagada, et riskimaandamissuhe vastab jätkuvalt riskimaandamise efektiivsuse nõudele. Seega ei aita tasakaalustamine jätkata riskimaandamissuhet olukorras, kus riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhe muutub nii, et seda ei saa kompenseerida riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisega.
- B6.5.11 Riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse ja riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste tasaarvestamise ulatuse muutus ei tähenda alati riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhte muutust. Üksus analüüsib riskimaandamise ebaefektiivsuse allikaid, mis eeldatavasti mõjutavad riskimaandamissuhet selle kehtivusaja jooksul, ning hindab, kas muutused tasaarvestamise ulatuses on:
- a) riskimaandamise suhtarvu ümber toimuvad kõikumised olukorras, kus suhtarv on endiselt kehtiv (st peegeldab õigesti riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhet), või
 - b) märk sellest, et riskimaandamise suhtarv ei peegelda enam õigesti riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhet.
- Üksus lähtub hindamisel riskimaandamise suhtarvu suhtes rakendatavast riskimaandamise efektiivsuse nõudest, mille eesmärk on tagada, et riskimaandamissuhe ei peegelda riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga. Seega vajab kõnealune hinnang otsust.
- B6.5.12 Muutumatu riskimaandamise suhtarvu ümber toimuvaid kõikumisi (ja sellega seotud riskimaandamise ebaefektiivsust) ei saa vähendada nii, et riskimaandamise suhtarvu korrigeeritakse vastavalt igale konkreetsele tulemusele. Sellises olukorras tuleb tasaarvestuse ulatuse muutust mõõta ja riskimaandamise ebaefektiivsust tuleb kajastada, kuid see ei vaja tasakaalustamist.

- B6.5.13 Seevastu kui tasaarvestuse ulatuse muutused näitavad, et kõikumised toimuvad vastava riskimaandamissuhte jaoks kasutatavast riskimaandamise suhtarvust erineva riskimaandamise suhtarvu ümber või esineb algest suhtarvust eemaldumise suundumus, saab riskimaandamise ebaefektiivsust vähendada riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisega, samas kui senise riskimaandamise suhtarvu säilitamine tekitaks üha suuremat riskimaandamise ebaefektiivsust. Seega peab üksus sellises olukorras hindama, kas riskimaandamissuhte peegeldab riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga. Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine mõjutab ka riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmist ja kajastamist, sest tasakaalustamise korral tehakse kindlaks riskimaandamissuhte riskimaandamise ebaefektiivsus, mida kajastatakse vahetult enne riskimaandamissuhte korrigeerimist vastavalt paragrahvile B6.5.8.
- B6.5.14 Tasakaalustamine tähendab, et pärast riskimaandamissuhte alustamist korrigeerib üksus riskimaandamisarvestuse eesmärgil riskimaandamisinstrumentide või riskimaandamisobjektide hulka vastavalt riskimaandamissuhte riskimaandamise suhtarvu mõjutavate asjaolude muutumisele. Üldjuhul peaks selline korrigeerimine seisnema tegelikult kasutatavate riskimaandamisinstrumentide ja riskimaandamisobjektide hulga korrigeerimisest. Siiski peab üksus korrigeerima tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide hulgast tulenevat riskimaandamise suhtarvu, kui:
- a) riskimaandamise suhtarv, mis tuleneb üksuse tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide hulga muutustest, peegeldaks ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga, või
 - b) üksus säilitaks oma tegelikult kasutatavate riskimaandamisinstrumentide ja riskimaandamisobjektide hulgad, nii et tulemuseks on riskimaandamise suhtarv, mis uutes oludes peegeldaks ebavõrdsust, mille tagajärjel saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga (st üksus ei tohi tekitada ebavõrdsust sellega, et hoidub riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisest).
- B6.5.15 Tasakaalustamist ei rakendata, kui riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärk on muutunud. Selle asemel lõpetatakse vastava riskimaandamissuhte riskimaandamisarvestus (sellele vaatamata võib üksus määratleda uue riskimaandamissuhte, milles kasutatakse eelmise riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumenti või riskimaandamisobjekti, nagu on kirjeldatud paragrahvis B6.5.28).
- B6.5.16 Riskimaandamissuhte tasakaalustamise korral on eri võimalusi riskimaandamise suhtarvu korrigeerimiseks:
- a) riskimaandamisobjekti kaaluteguri suurendamine (mis ühtlasi vähendab riskimaandamisinstrumendi kaalutegurit) ühe järgmise meetodiga:
 - i) riskimaandamisobjekti mahu suurendamine või
 - ii) riskimaandamisobjekti mahu vähendamine;
 - b) riskimaandamisobjekti kaaluteguri suurendamine (mis ühtlasi vähendab riskimaandamisinstrumendi kaalutegurit) ühe järgmise meetodiga:
 - i) riskimaandamisinstrumendi mahu suurendamine või
 - ii) riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamine.

Mahu muudatusi tehakse riskimaandamissuhte osaks olevas hulgas. Seega ei tähenda vähendamine tingimata, et objektid või tehingud lakkavad olemast või nende toimumist enam ei eeldata, vaid nad ei ole enam riskimaandamissuhte osad. Näiteks riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamise korral võib tuletis-instrument üksusele alles jääda, kuid ainult üks osa sellest jääb riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumendiks. See võib toimuda juhul, kui tasakaalustamine on võimalik ainult riskimaandamissuhtes oleva riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamisega, kuid üksus säilitab selle mahuosa, mida ei ole enam vaja. Sellisel juhul arvestatakse tuletisinstrumendi määratlemata osa õiglasel väärtuses muutustega läbi kasu-riaruande (kui seda ei ole määratletud mõne muu riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumendina).

- B6.5.17 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisobjekti mahu suurendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see varem määratletud mahuga seotud riskimaandamisobjekti väärtuse muutuste mõõtmist. Siiski sisaldavad riskimaandamisobjekti väärtuse muutused alates tasakaalustamise kuupäevast ka riskimaandamisobjekti täiendava mahu väärtuse muutust. Nimetatud muutusi mõõdetakse alates tasakaalustamise kuupäevast ja selle kuupäeva suhtes, mitte riskimaandamissuhte määratlemise kuupäeva suhtes. Näiteks kui üksus maandas algselt 100 tonni kauba riski forvardhinnaga 80 VÜ-d (forvardhind riskimaandamissuhte alguses) ning lisas tasakaalustamise käigus mahule 10 tonni ajal, kui forvardhind oli 90 VÜ-d, koosneb riskimaandamisobjekt pärast tasakaalustamist kahest kihist: hinnaga 80 VÜ-d maandatud 100 tonni ja hinnaga 90 VÜ-d maandatud 10 tonni.
- B6.5.18 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisobjekti väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see jätkuvalt määratletud mahuosaga seotud riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutuste mõõtmist. See mahuosa, mille võrra riskimaandamisinstrumendi vähendati, ei ole alates tasakaalustamise kuupäevast enam riskimaandamissuhte osa. Näiteks kui üksus kasutas kauba hinnariski maandamiseks algselt riskimaandamisinstrumendina 100-tonnise mahuga tuletisinstrumenti ja vähendab seda mahtu tasakaalustamise käigus 10 tonni võrra, jääb riskimaandamisinstrumendi nominaalmahuks 90 tonni (riskimaandamissuhtest välja jäänud tuletisinstrumendi mahu (10 tonni) suhtes tekkivate tagajärgede kohta vt paragrahv B6.5.16).
- B6.5.19 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisinstrumendi mahu suurendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisobjekti väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see varem määratletud mahuga seotud riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutuste mõõtmist. Siiski sisaldavad riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutused alates tasakaalustamise kuupäevast ka riskimaandamisinstrumendi täiendava mahu väärtuse muutust. Muutusi mõõdetakse alates tasakaalustamise kuupäevast ja selle kuupäeva suhtes, mitte riskimaandamissuhte määratlemise kuupäeva suhtes. Näiteks kui üksus kasutas kauba hinnariski maandamiseks algselt riskimaandamisinstrumendina 100-tonnise mahuga tuletisinstrumenti ja lisas sellele tasakaalustamise käigus 10 tonni, jääb riskimaandamisinstrumendi kogumahuks pärast tasakaalustamist 110 tonni. Riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutus on kogumahu 110 tonni moodustavate tuletisinstrumentide õiglase väärtuse muutuste kogusumma. Sellistel tuletisinstrumentidel võivad olla (ja tõenäoliselt on) erinevad olulised tingimused, näiteks forvardintressimäärad, sest need sõlmiti erinevatel ajahetkedel (arvestades ka võimalust, et tuletisinstrumendid määrati riskimaandamissuhtesse pärast nende esmast kajastamist).
- B6.5.20 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisobjekti mahu vähendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see jätkuvalt määratletud mahuosaga seotud riskimaandamisobjekti väärtuse muutuste mõõtmist. See mahuosa, mille võrra riskimaandamisobjekti vähendati, ei ole alates tasakaalustamise kuupäevast enam riskimaandamissuhte osa. Näiteks kui üksus maandas algselt 100 tonni kauba riski forvardhinnaga 80 VÜ-d ja vähendas tasakaalustamise käigus seda mahtu 10 tonni võrra, on riskimaandamisobjektiks pärast tasakaalustamist 90 tonni, mille risk on maandatud hinnaga 80 VÜ-d. Riskimaandamisobjekti 10 tonni, mis ei ole enam riskimaandamissuhte osa, kajastatakse arvestuses vastavalt riskimaandamisarvestuse lõpetamise nõuetele (vt paragrahvid 6.5.6–6.5.7 ja B6.5.22–B6.5.28).

- B6.5.21 Riskimaandamissuhte tasakaalustamise korral ajakohastab üksus oma analüüsi, milles käsitletakse riskimaandamise ebaefektiivsuse allikaid, mis eeldatavasti mõjutavad riskimaandamissuhet selle (allesjäänud) kehtivusaja jooksul (vt paragrahv B6.4.2). Riskimaandamissuhte dokumentatsiooni ajakohastatakse nõuetekohaselt.

Riskimaandamisarvestuse lõpetamine

- B6.5.22 Riskimaandamisarvestus lõpetatakse edasiulatuvalt alates kuupäevast, mil kriteeriumid ei ole enam täidetud.

- B6.5.23 Üksus ei tühistata riskimaandamissuhte määratlust ja ei lõpeta selle arvestamist, kui riskimaandamissuhte:

- a) vastab endiselt riskimaandamise eesmärgile, mille alusel riskimaandamissuhte vastas riskimaandamise kriteeriumidele (st üksus püüab endiselt seda riskimaandamise eesmärki saavutada), ja
- b) vastab jätkuvalt kõigile muudele kriteeriumidele (vajadusel pärast riskimaandamissuhte tasakaalustamise arvessevõtmist).

- B6.5.24 Käesoleva standardi rakendamisel eristatakse üksuse riskijuhtimise strateegiat selle riskimaandamise eesmärkidest. Riskijuhtimise strateegia kehtestatakse kõige kõrgemal tasemel, kus üksus määrab kindlaks, kuidas ta oma riski juhib. Tavaliselt määratakse riskijuhtimise strateegias kindlaks riskid, mille suhtes üksus on avatud, ning kirjeldatakse, kuidas üksus neile reageerib. Riskijuhtimise strateegia kehtestatakse tavaliselt pikemaks ajaks ning võib võimaldada teatavat paindlikkust strateegia kehtivusajal toimuvatele asjaolude muutustele (näiteks erinev intressimäär või kauba hinna tase, mille tulemuseks on teistsugune riskimaandamise ulatus) reageerimiseks. Üldjuhul on see sätestatud üldises dokumendis, mida üksuse eri tasemetel järk-järgult täpsemaks muutuvaid juhiseid sisaldavate meetodite abil konkretiseeritakse. Seevastu riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärki rakendatakse konkreetse riskimaandamissuhte tasemel. See on seotud sellega, kuidas konkreetset määratletud riskimaandamisinstrumenti kasutatakse riskimaandamisobjektina määratletud konkreetse riski maandamiseks. Seega võib riskijuhtimise strateegia sisaldada palju erinevaid riskimaandamissuhteid, mille riskimaandamise eesmärgid on seotud riskijuhtimise strateegia üldise elluviimisega. Näiteks:

- a) üksusel on laenuvahendite intressiriski juhtimiseks strateegia, milles kehtestatakse vahemikud, millele peab vastama kogu üksuse muutuva intressimääraga ja fikseeritud intressimääraga rahastuse vahekord. Strateegia kohaselt peab fikseeritud intressimääraga võla osakaal püsima 20 ja 40 protsendi vahel. Aeg-ajalt teeb üksus sõltuvalt intressimäärade tasemest otsuseid strateegia elluviimise kohta (st määrab oma positsiooni fikseeritud intressimäär riski 20–40 protsendi vahemikus). Kui intressimäärad on madalad, fikseerib üksus võlgade intressi suuremas osas kui kõrgete intressimäärade ajal. Üksuse muutuva intressimääraga võlg on 100 VÜ-d, millest 30 VÜ-d muudetakse fikseeritud intressimääraga riskipositsiooniks. Üksus kasutab ära madalaid intressimäärasid ning võtab suure investeeringu tegemiseks lisaks 50 VÜ-d laenu, lastes sel eesmärgil välja fikseeritud intressimääraga võlakirja. Madalate intressimäärade valguses otsustab üksus määrata oma fikseeritud intressimäär riskipositsiooniks 40 protsenti koguvõlast, vähendades varem maandatud muutuva intressimääraga positsiooni 20 VÜ võrra, nii et tulemuseks on fikseeritud intressimääraga riskipositsioon väärtusega 60 VÜ-d. Selles olukorras jääb riskijuhtimise strateegia ise samaks. Seevastu viis, kuidas üksus strateegiat ellu viib, on muutunud ja see tähendab, et varem maandatud muutuva intressimääraga 20 VÜ väärtuses riskipositsiooni suhtes rakendatav riskimaandamise eesmärk on muutunud (st riskimaandamissuhte tasandil). Järelikult tuleb selles olukorras varem maandatud muutuva intressimääraga riskipositsiooni riskimaandamisarvestuses diskonteerida 20 VÜ-ga. Selleks võib vähendada vahetustehingu positsiooni nominaalsumma 20 VÜ võrra, kuid üksus võib sõltuvalt asjaoludest kõnealuse vahetustehingu mahu alles jätta ning kasutada seda näiteks mõne muu riskipositsiooni maandamiseks või paigutada selle kauplemisportfelli. Kui aga üksus muudaks osa uuest fikseeritud intressimääraga võlast muutuva intressimääraga riskipositsiooniks, tuleks varem maandatud muutuva intressimääraga riskipositsiooni riskimaandamisarvestust jätkata;

- b) mõned riskid (näiteks võlainstrumentide avatud portfelli intressimäära risk) tulenevad sageli muutuvatest positsioonidest. Lisaks muudavad seda riski pidevalt uued võlainstrumendid ja võlainstrumentide kajastamise lõpetamine (see erineb lihtsast positsiooni sulgemisest tähtaja saabumise korral). See on dünaamiline protsess, mille juhtimiseks kasutatavad riskid ja riskimaandamisinstrumendid ei jää kuigi pikaks ajaks samaks. Järelikult korrigeerib sellise riskiga üksus sageli riskimaandamisinstrumente, mida kasutatakse intressimäära riski maandamiseks vastavalt riski muutumisele. Näiteks 24-kuulise järelejäänud tähtajaga võlainstrumendid määratletakse intressimäära riski suhtes 24 kuuks riskimaandamisobjektina. Sama menetlust rakendatakse muude ajavahemike või tähtaegade suhtes. Lühikese ajavahemiku järel katkestab üksus kõik, mõned või osa varem tähtaegade jaoks määratletud riskimaandamissuhetest ja määratleb tähtaegadele uued riskimaandamissuhted, lähtudes nende suuruselt ja antud ajal olemas olevatest riskimaandamisinstrumentidest. Riskimaandamisarvestuse lõpetamine sellises olukorras näitab, et kõnealused riskimaandamissuhted on loodud nii, et üksus tegeleb varem määratletud riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti asemel pigem uue riskimaandamisinstrumendi ja uue riskimaandamisobjektiga. Riskijuhtimise strateegia jääb samaks, kuid puudub varem määratletud riskimaandamissuhete suhtes edasi kestev riskimaandamise eesmärk ning neid riskimaandamissuhteid sellisel kujul enam ei esine. Sellises olukorras rakendatakse riskimaandamisarvestuse lõpetamist ulatuses, milles riskimaandamise eesmärk on muutunud. See sõltub üksuse olukorrast ja võib mõjutada näiteks kõiki või ainult mõnda tähtajaperioodi riskimaandamissuhet või ainult mõne riskimaandamissuhte osa;
- c) üksusel on riskijuhtimise strateegia, mille kohaselt ta juhib prognoositava müügi välisvaluutariski ja sellest tulenevaid nõudeid. Strateegia raames maandab üksus välisvaluutariski konkreetse riskimaandamissuhtena ainult kuni nõude kajastamise hetkeni. Seejärel üksus selle konkreetse riskimaandamissuhte põhjal enam välisvaluutariski ei maanda. Selle asemel maandab ta samas välisvaluutas nomineeritud nõuete, võlgade ja tuletisinstrumentide (mis ei ole seotud veel ootel olevate prognoositavate tehingutega) välisvaluutariski ühiselt. Arvestuse eesmärgil toimib see loomuliku riskimaandamisena, sest kõigi nimetatud objektide välisvaluutariski kasumid ja kahjumid kajastatakse kohe kasumiaruandes. Kui riskimaandamissuhe on määratletud kuni maksetähtpäevani, tuleb see järelikult arvestuse eesmärgil lõpetada nõude kajastamise hetkel, sest algse riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärk enam ei kehti. Välisvaluutariski maandatakse nüüd sama strateegia raames, kuid teistsugusel alusel. Seevastu kui üksusel oleks teistsugune riskimaandamise eesmärk ja ta maandaks välisvaluutariski ühe pideva riskimaandamissuhtena konkreetset selle prognoositava müügisumma ja sellest tuleneva nõude suhtes kuni arvelduskuupäevani, jätkus riskimaandamisarvestus kuni selle kuupäevani.

B6.5.25 Riskimaandamisarvestuse lõpetamine võib mõjutada:

- a) riskimaandamissuhet tervikuna või
- b) riskimaandamissuhte osa (mis tähendab, et riskimaandamisarvestust jätkatakse riskimaandamissuhte ülejäänud osa suhtes).

B6.5.26 Riskimaandamissuhe lõpetatakse täielikult, kui see tervikuna ei vasta enam kriteeriumidele. Näiteks:

- a) riskimaandamissuhe ei vasta enam riskimaandamise eesmärgile, mille alusel riskimaandamissuhe täitis riskimaandamise kriteeriume (st üksus ei püüa enam seda riskimaandamise eesmärki saavutada);
- b) riskimaandamisinstrument või -instrumendid on müüdnud või lõpetatud (kogu riskimaandamissuhte osaks olnud mahu suhtes); või
- c) riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel ei ole enam majanduslikku suhet või krediidirisk hakkab avaldama kõnealusest majanduslikust suhtest tulenevatele väärtuse muutustele domineerivat mõju.

B6.5.27 Osa riskimaandamissuhtest lõpetatakse (ja riskimaandamisarvestus jätkub ülejäänud osa suhtes), kui ainult üks osa riskimaandamissuhtest ei vasta enam kriteeriumidele. Näiteks:

- a) riskimaandamissuhte tasakaalustamisel võidakse riskimaandamise suhtarvu korrigeerida nii, et osa riskimaandamisobjekti mahust ei ole enam riskimaandamissuhtes (vt paragrahv B6.5.20); seega lõpetatakse riskimaandamisarvestus ainult riskimaandamisobjekti selle osa suhtes, mis ei ole enam riskimaandamissuhtes; või
- b) kui osa prognoositavaks tehinguks (või selle osaks) oleva riskimaandamisobjekti mahust ei ole enam väga tõenäoline, lõpetatakse riskimaandamisarvestus ainult riskimaandamisobjekti selle osa suhtes, mis ei ole enam väga tõenäoline. Kui aga üksusel on varasem kogemus prognoositavate tehingute riskimaandamisinstrumentide määramisel ning ta leiab seejärel, et prognoositud tehingute toimumist enam ei eeldata, muutub sarnaste prognoositavate tehingute ennustamise korral kaheldavaks üksuse suutlikkus prognoositavaid tehinguid täpselt ennustada. See mõjutab hinnangut sellele, kas sarnased prognoositavad tehingud on suure tõenäosusega (vt paragrahv 6.3.3) ning seega kas nad vastavad riskimaandamisobjektina määramise kriteeriumidele.

B6.5.28 Üksus võib määratleda uue riskimaandamissuhte, milles kasutatakse eelmise riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumenti või riskimaandamisobjekti, mille riskimaandamisarvestus on (osaliselt või täielikult) lõpetatud. See ei tähenda riskimaandamissuhte jätkamist, vaid uut algust. Näiteks:

- a) riskimaandamisinstrumendi krediitvõime halveneb sedavõrd suurel määral, et üksus asendab selle uue riskimaandamisinstrumendiga. See tähendab, et algse riskimaandamissuhtega ei saavutatud riskimaandamise eesmärki, mistõttu see lõpetatakse tervikuna. Uus riskimaandamisinstrument on määratletud sama varem maandatud riski maandamiseks ja moodustab uue riskimaandamissuhte. Seega mõõdetakse riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse või rahavoogude muutusi alates uue riskimaandamissuhte määramise kuupäevast ja selle kuupäeva suhtes, mitte algse riskimaandamissuhte määramise kuupäeva suhtes;
- b) riskimaandamissuhe lõpetatakse enne selle tähtaja lõppu. Selle riskimaandamissuhte osaks olnud riskimaandamisinstrument võidakse määratleda mõne teise riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumendina (näiteks kui seoses tasakaalustamisega korrigeeritakse riskimaandamise suhtarvu riskimaandamisinstrumendi mahu suurendamisega või määratletakse täiesti uus riskimaandamissuhe).

Opsioonide ajaväärtuse arvestus

B6.5.29 Opsiooni võib pidada seotuks ajavahemikuga, sest selle ajaväärtusele vastab tasu opsiooni omaniku kaitsmise eest teatud ajavahemiku jooksul. Kui soovitakse hinnata, kas opsioon maandab tehinguga või ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski, on olulised siiski selle riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal see mõjutab kasumit või kahjumit. Seega hindab üksus riskimaandamisobjekti liiki (vt paragrahvi 6.5.15 punkt a) riskimaandamisobjekti laadi põhjal (olenemata sellest, kas riskimaandamissuhe seisneb rahavoogude riskimaandamises või õiglase väärtuse riskimaandamises):

- a) optsiooni ajaväärtus seondub tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on oma laadilt tehing, mille ajaväärtus omab selle tehingu kulude iseloomu. Selle näiteks on olukord, kus optsiooni ajaväärtus on seotud riskimaandamisobjektiga, mille tulemusena kajastatava objekti algne mõõtmine hõlmab tehingukulusid (näiteks üksus maandab prognoositava tehingu või siduva tulevikukohustuse kujul esineva kaubaostu kauba hinnariski suhtes ja võtab varude algsel mõõtmisel arvesse tehingukulusid). Tänu optsiooni ajaväärtuse arvestamisele konkreetse riskimaandamisobjekti esimeses mõõtmises mõjutab ajaväärtus kasumit või kahjumit samal ajal kui vastav riskimaandamisobjekt. Sarnaselt lisaks üksus, kes maandab prognoositava tehingu või siduva tulevikukohustuse kujul esineva kauba müügi riski, optsiooni ajaväärtuse müügiga seotud kuludele (seega kajastatakse ajaväärtust kasumiaruandes samal perioodil nagu maandatud riskiga müügist saadud tulu):
- b) optsiooni ajaväärtus seondub ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on oma laadilt selline, et ajaväärtus seisneb teatud kindla ajavahemiku jooksul riskikaitse saamise kulus (kuid riskimaandamisobjekti tulemuseks ei ole tehing, mis sisaldab punktile a vastavat tehingukulu mõistet). Näiteks kui kaubavaru puhul maandatakse kuueks kuuks selle õiglase väärtuse languse risk, kasutades vastava tähtajaga kaubaoptsiooni, jaotatakse optsiooni ajaväärtus kasumile või kahjumile (st amortiseeritaks süstemaatiliselt ja ratsionaalselt) kõnealuse kuuekuulise ajavahemiku jooksul. Teiseks näiteks on välismaisesse üksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine 18 kuuks, kasutades valuutaoptsiooni, mille tulemusena optsiooni ajaväärtus jaotatakse kõnealusele 18-kuulisele perioodile.

B6.5.30 Riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal riskimaandamisobjekt mõjutab kasumit või kahjumit, mõjutavad ka ajavahemikku, mille jooksul ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski maandava optsiooni ajaväärtus amortiseeritakse ning mis vastab ajavahemikule, mille jooksul optsiooni tegelik väärtus võib riskimaandamisarvestuse kohaselt kasumit või kahjumit mõjutada. Näiteks kui ujuva intressimääraga võlakirja intressikulu suhtes kaitse saamiseks kasutatakse intressimääraoptsiooni (ülempiiri), amortiseeritakse selle ülempiiri ajaväärtus kasumiaruandes samas ajavahemikus, mille jooksul ülempiiri tegelik väärtus võib kasumit või kahjumit mõjutada:

- a) kui ülempiir maandab intressimäära tõusu riski ujuva intressimääraga võlakirja viieaastase tähtaja esimese kolme aasta jooksul, amortiseeritakse ülempiiri ajaväärtus esimese kolme aasta jooksul; või
- b) kui ülempiir on tulevikus rakenduv optsioon, mis maandab intressimäära tõusu riski ujuva intressimääraga võlakirja viieaastase tähtaja teisel ja kolmandal aastal, amortiseeritakse ülempiiri ajaväärtus teise ja kolmanda aasta jooksul.

B6.5.31 Paragrahvi 6.5.15 kohast optsioonide ajaväärtuse arvestust rakendatakse ka ostetud ja väljastatud optsiooni (millest üks on müügi- ja teine ostuoptsioon) kombinatsiooni suhtes, mille netoajaväärtus riskimaandamisinstrumendina määratlemise ajal on null (seda nimetatakse tavaliselt nullkuluga koridoriks). Sellisel juhul kajastab üksus ajaväärtuse muutusi muus koondkasumis, isegi kui ajaväärtuse kumulatiivne muutus riskimaandamissuhte ajavahemiku kogukestuse jooksul võrdub nulliga. Seega kui optsiooni ajaväärtus seondub:

- a) tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub riskimaandamissuhte lõpus riskimaandamisobjekti korrigeeriva või kasumiks või kahjumiks ümber liigitatava (vt paragrahvi 6.5.15 punkt b) ajaväärtuse summa nulliga;
- b) ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub ajaväärtusega seotud amortisatsioonikulu nulliga.

- B6.5.32 Paragrahvi 6.5.15 kohast optsoonide ajaväärtuse arvestust rakendatakse ainult ulatuses, milles ajaväärtus seondub riskimaandamisobjektiga (ühilduv ajaväärtus). Optiooni ajaväärtus seondub riskimaandamisobjektiga juhul, kui optiooni olulised tingimused (näiteks nominaalsumma, tähtaeg ja alusvara) on riskimaandamisobjektiga ühilduvad. Seega kui optiooni ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused ei ole täielikult ühilduvad, teeb üksus kindlaks ühilduva ajaväärtuse ehk preemias (tegelikus ajaväärtuses) sisalduva ajaväärtuse selle osa, mis seondub riskimaandamisobjektiga (ja mida seetõttu tuleks käsitleda paragrahvi 6.5.15 kohaselt). Üksus kasutab ühilduva ajaväärtuse kindlakstegemiseks sellise optiooni hinnangulist väärtust, mille olulised tingimused kattuvad täielikult riskimaandamisobjekti tingimustega.
- B6.5.33 Kui tegelik ajaväärtus ja ühilduv ajaväärtus on erinevad, teeb üksus vastavalt paragrahvile 6.5.15 omakapitali eraldi osas akumuleeritava summa kindlaks järgmiselt:
- a) kui riskimaandamissuhte alguses on tegelik ajaväärtus ühilduvast ajaväärtusest suurem, siis üksus:
 - i) teeb omakapitali eraldi osas akumuleeritud summa kindlaks ühilduva ajaväärtuse põhjal ja
 - ii) kajastab kahe ajaväärtuse õiglase väärtuse muutuste vahe kasumis või kahjumis;
 - b) kui riskimaandamissuhte alguses on tegelik ajaväärtus ühilduvast ajaväärtusest väiksem, lähtub üksus omakapitali eraldi osas akumuleeritud summa kindlakstegemisel ühest järgmisest õiglase väärtuse kumulatiivsest muutusest olenevalt sellest, kumb on väiksem:
 - i) tegelik ajaväärtus ja
 - ii) ühilduv ajaväärtus.

Ülejääv osa tegeliku ajaväärtuse õiglase väärtuse muutusest kajastatakse kasumis või kahjumis.

Forvardlepingute forvardelemendi ja finantsinstrumentide välisvaluutabaasi hinnavahe arvestus

- B6.5.34 Forvardlepingu võib lugeda seotuks ajavahemikuga, sest selle forvardelement vastab ajavahemiku eest arvestatud tasudele (mis on selle määratlemise mõte). Kui soovitakse hinnata, kas riskimaandamisinstrument maandab tehinguga või ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski, on olulised siiski selle riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal see mõjutab kasumit või kahjumit. Seega hindab üksus riskimaandamisobjekti liiki (vt paragrahv 6.5.16 ja paragrahvi 6.5.15 punkt a) riskimaandamisobjekti laadi põhjal (olenemata sellest, kas riskimaandamissuhe seisneb rahavoogude riskimaandamises või õiglase väärtuse riskimaandamises):
- a) forvardlepingu ajaväärtus seondub tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on tehing, mille forvardelement omab selle tehingu kulude iseloomu. Selle näiteks on olukord, kus forvardelement on seotud riskimaandamisobjektiga, mille tulemusena kajastatava objekti algne mõõtmise hõlmab tehingukulud (näiteks üksus maandab prognoositava tehingu või siduva tulevikukohustuse kujul esineva varude ostu valuutariski suhtes ja võtab varude algsel mõõtmisel arvesse tehingukulud). Tänu forvardelemendi arvestamisele konkreetse riskimaandamisobjekti esimesel mõõtmisel mõjutab forvardelement kasumit või kahjumit samal ajal kui vastav riskimaandamisobjekt. Sarnaselt lisab üksus, kes maandab prognoositava tehingu või siduva tulevikukohustuse kujul esineva välisvaluutas nomineeritud kauba müügi valuutariski, forvardelemendi müügiga seotud kuludele (seega kajastatakse forvardelementi kasumiaruandes samal perioodil nagu maandatud riskiga müügist saadud tulu);

- b) forvardlepingu forvardelement seondub ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on oma laadilt selline, et forvardelement seisneb teatud kindla ajavahemiku jooksul riskikaitse saamise kulus (kuid riskimaandamisobjekti tulemuseks ei ole tehing, mis sisaldab punktile a vastavat tehingukulu mõistet). Näiteks kui kaubavaru puhul maandatakse kuueks kuuks selle õiglase väärtuse languse risk, kasutades vastava tähtajaga kauba forvardlepingut, jaotatakse forvardlepingu forvardelement kasumile või kahjumile (st amortiseeritaks süstemaatiliselt ja ratsionaalselt) kõnealuse kuuekuulise ajavahemiku jooksul. Teiseks näiteks on välismaisesse üksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine 18 kuuks, kasutades välisvaluuta forvardlepingut, mille tulemusena forvardlepingu forvardelement jaotatakse kõnealusele 18-kuulisele perioodile.
- B6.5.35 Riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal riskimaandamisobjekt mõjutab kasumit või kahjumit, mõjutavad ka ajavahemikku, mille jooksul ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski maandava forvardlepingu forvardelement amortiseeritakse ning mis vastab ajavahemikule, millega forvardelement on seotud. Näiteks kui forvardleping maandab kolme kuu intressimäärade muutumise riski kolmekuulises ajavahemikus, mis algab kuue kuu pärast, amortiseeritakse forvardelement seitsmendat kuni üheksandat kuud hõlmava ajavahemiku jooksul.
- B6.5.36 Paragrahvi 6.5.16 kohast forvardlepingu forvardelemendi arvestust rakendatakse ka juhul, kui forvardlepingu riskimaandamisinstrumendina määratlemise kuupäeval on forvardelemendi väärtus null. Sellisel juhul kajastab üksus forvardelemendist tingitud õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis, kuigi forvardelemendist tingitud kumulatiivne õiglase väärtuse muutus riskimaandamissuhte kogu kestuse jooksul võrdub nulliga. Seega kui forvardlepingu forvardelement seondub:
- a) tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub riskimaandamissuhte lõpus riskimaandamisobjekti korrigeeriva või kasumiks või kahjumiks ümber liigitatava (vt paragrahvi 6.5.15 punkt b ja paragrahv 6.5.16) forvardelemendi summa nulliga;
- b) ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub forvardelemendiga seotud amortisatsioonikulu nulliga.
- B6.5.37 Paragrahvi 6.5.16 kohast forvardlepingute forvardelemendi arvestust rakendatakse ainult ulatuses, milles forvardelement seondub riskimaandamisobjektiga (ühilduv forvardelement). Forvardlepingu forvardelement seondub riskimaandamisobjektiga juhul, kui forvardlepingu olulised tingimused (näiteks nominaalsumma, tähtaeg ja alusvara) on riskimaandamisobjektiga ühilduvad. Seega kui forvardlepingu ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused ei ole täielikult ühilduvad, teeb üksus kindlaks ühilduva forvardelemendi ehk forvardlepingus sisalduva forvardelemendi (tegelik forvardelement) selle osa, mis seondub riskimaandamisobjektiga (ja mida seetõttu tuleks käsitleda paragrahvi 6.5.16 kohaselt). Üksus kasutab ühilduva forvardelemendi kindlaks-tegemiseks sellise forvardlepingu hinnangulist väärtust, mille olulised tingimused kattuvad täielikult riskimaandamisobjekti tingimustega.
- B6.5.38 Kui tegelik forvardelement ja ühilduv forvardelement on erinevad, teeb üksus vastavalt paragrahvide 6.5.16 omakapitali eraldi osas akumuldeeritava summa kindlaks järgmiselt:
- a) kui riskimaandamissuhte alguses on tegeliku forvardelemendi absoluutväärtus ühilduva forvardelemendi väärtusest suurem, siis üksus:
- i) teeb omakapitali eraldi osas akumuldeeritud summa kindlaks ühilduva forvardelemendi põhjal ja

- ii) kajastab kahe forvardelemendi õiglase väärtuse muutuste vahe kasumis või kahjumis;
- b) kui riskimaandamissuhte alguses on tegeliku forvardelemendi absoluutväärtus ühilduva forvardelemendi väärtusest väiksem, lähtub üksus omakapitali eraldi osas akumuleeritud summa kindlakstegemisel ühest järgmisest õiglase väärtuse kumulatiivsest muutusest olenevalt sellest, kumb on väiksem:
- i) tegeliku forvardelemendi absoluutväärtus ja
 - ii) ühilduva forvardelemendi absoluutväärtus.

Ülejääv osa tegeliku forvardelemendi õiglase väärtuse muutusest kajastatakse kasumis või kahjumis.

- B6.5.39 Kui üksus eraldab finantsinstrumendist valuutabaasi hinnavahe elemendi ning jätab selle välja vastava finantsinstrumendi määratlusest riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahvi 6.2.4 punkt b), rakendatakse valuutabaasi hinnavahele paragrahvides B6.5.34–B6.5.38 sätestatud rakendusjuhiseid samuti, nagu neid rakendatakse forvardlepingu forvardelemendile.

Objektide rühma riskimaandamine (osa 6.6)

Netopositsiooni riskimaandamine

Vastavus riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele ja netopositsiooni määramine

- B6.6.1 Netopositsioon vastab riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele ainult juhul, kui üksus rakendab riskimaandamise eesmärgil netosummas maandamist. Üksuse selline riskimaandamine on faktiline asjaolu (mitte üksnes avaldatud või dokumenteeritud asjaolu). Seega ei saa üksus rakendada netosummas riskimaandamisarvestust üksnes teatud kindla arvestustulemuse saavutamiseks, kui see ei vasta tema riskimaandamismeetodile. Netopositsiooni riskimaandamine peab olema kehtestatud riskijuhtimise strateegia osa. Tavaliselt kinnitavad selle IAS 24 määratlusele vastavad juhtkonna võtmeisikud.
- B6.6.2 Näiteks üksusel A, mille arvestusvaluutaks on kohalik valuuta, on siduv tulevikukohustus tasuda üheksa kuu pärast reklaamikulude eest 150 000 VVÜ-d ja siduv tulevikukohustus müüa 15 kuu pärast valmistooteid 150 000 VVÜ eest. Üksus A sõlmib välisvaluuta tuletisinstrumenti, mille arveldus toimub üheksa kuu pärast ja mille alusel üksus saab 100 VVÜ-d ja maksab 70 VVÜ-d. Üksusel ei ole muid valuutariske. Üksus A ei maanda valuutariski netosummana. Seega ei saa üksus A rakendada üheksa kuu jooksul riskimaandamisarvestust välisvaluuta tuletisinstrumenti ja 100 VVÜ väärtusega netopositsiooni (mis koosneb 150 000 VVÜ suurusest siduvast reklaamiteenuste ostukohustusest ja 149 900 VVÜ (150 000 VVÜ-st) suurusest siduvast müügikohustusest) vahelisele suhtele.
- B6.6.3 Kui üksus A maandaks valuutariski netosummana ja ei sõlmiks välisvaluuta tuletisinstrumenti (sest see suurendab, mitte ei vähenda tema valuutariski), oleks üksusel üheksa kuu jooksul loomulik maandatud riskipositsioon. Tavaliselt ei kajastuks kõnealune maandatud riskipositsioon finantsaruannetes, sest tehinguid kajastatakse erinevates tulevastes aruandeperioodides. Nullväärtuses netopositsioon vastaks riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele üksnes juhul, kui paragrahvis 6.6.6 sätestatud tingimused on täidetud.

B6.6.4 Kui netopositsiooni moodustavate objektide rühm määratletakse riskimaandamisobjektina, määratleb üksus üldise objektide rühma, mis sisaldab netopositsiooni moodustamise võimalusega objekte. Üksusel ei ole lubatud määratleda netopositsiooni täpsustamata abstraktse summaga. Näiteks üksusel on rühm üheksa kuu pärast rakenduvaid siduvaid müügikohustusi väärtusega 100 VVÜ-d ja rühm 18 kuu pärast rakenduvaid siduvaid ostukohustusi väärtusega 120 VVÜ-d. Üksus ei saa määratleda netopositsiooni summa suurusena abstraktselt kuni 20 VVÜ-d. Selle asemel peab ta määratlema ostude brutosumma ja müükide brutosumma, millest kokku tekib maandatud riskiga netopositsioon. Üksus määratleb brutopositsioonid, millest tekib netopositsioon, nii et üksusel oleks võimalik täita kriteeriumidele vastavate riskimaandamissuhete arvestuse kriteeriume.

Riskimaandamise efektiivsuse nõuete rakendamine netopositsiooni riskimaandamisele

B6.6.5 Kui üksus hindab netopositsiooni riskimaandamise käigus, kas paragrahvi 6.4.1 punktis c sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuded on täidetud, võtab ta arvesse netopositsiooni osaks olevate objektide väärtuse muutusi, millel on riskimaandamisinstrumendi ja õiglase väärtuse muutusega sarnane mõju riskimaandamisinstrumendile. Näiteks üksusel on rühm üheksa kuu pärast rakenduvaid siduvaid müügikohustusi väärtusega 100 VVÜ-d ja rühm 18 kuu pärast rakenduvaid siduvaid ostukohustusi väärtusega 120 VVÜ-d. Ta maandab netopositsiooni valuutariski väärtusega 20 VVÜ-d, kasutades forvard-vahetuslepingut summale 20 VVÜ-d. Kui üksus hindab, kas paragrahvi 6.4.1 punktis c sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuded on täidetud, võtab ta arvesse järgmiste asjaolude vahelist suhet:

a) forvard-vahetuslepingu õiglase väärtuse muutus koos valuutariskiga seotud muutustega siduvate müügikohustuste väärtuses ja

b) valuutariskiga seotud muutused siduvate ostukohustuste väärtuses.

B6.6.6 Kui paragrahvis B6.6.5 esitatud näites oleks üksuse netopositsiooni väärtus null, siis võtaks ta paragrahvi 6.4.1 punktis c sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuete täitmise hindamisel sarnaselt arvesse suhet siduvate müügikohustuste valuutariskiga seotud muutuste ja siduvate ostukohustuste valuutariskiga seotud muutuste vahel.

Netopositsiooni moodustav rahavoogude riskimaandamine

B6.6.7 Kui üksus maandab tasaarvestatavate riskipositsioonidega objektide rühma (st netopositsiooni) riski, sõltub riskimaandamisarvestuse kriteeriumide täitmine riskimaandamise liigist. Kui tegemist on õiglase väärtuse riskimaandamisega, võib netopositsioon vastata riskimaandamisobjekti kriteeriumidele. Kui aga tegemist on rahavoogude riskimaandamisega, saab netopositsioon vastata riskimaandamisobjekti kriteeriumidele üksnes juhul, kui seda kasutatakse valuutariski maandamiseks ja netopositsiooni määratluses täpsustatakse aruandeperiood, mille jooksul prognoositavad tehingud eeldatavasti kasumit või kahjumit mõjutavad, ning samuti täpsustatakse nende laad ja maht.

B6.6.8 Näiteks üksusel on netopositsioon, mis koosneb 100 VVÜ väärtuses müügitehingute alumisest kihist ja 150 VVÜ väärtuses ostutehingute alumisest kihist. Nii müügi- kui ka ostutehingud on nomineeritud samas välisvaluutas. Maandatud netopositsiooni määratluse piisavaks täpsustamiseks selgitab üksus riskimaandamissuhete originaaldokumentides, et müüa võidakse toodet A või toodet B ning osta võidakse masinatüüpi A, masinatüüpi B ja toorainet A. Samuti täpsustab üksus iga tehingukategooria mahu. Üksus dokumenteerib, et alumine müügitehingute kiht (100 VVÜ-d) koosneb toote A esimese 70 VVÜ suurusest ja toote B esimese 30 VVÜ suurusest prognoositavast müügimahust. Kui nimetatud müügimahud mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit eri aruandeperioodides, mainib üksus seda asjaolu dokumentatsioonis: näiteks toote A müügist saadavad esimesed 70 VVÜ-d mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit esimeses aruandeperioodis ja toote B müügist saadavad esimesed 30 VVÜ-d mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit teises aruandeperioodis. Üksus dokumenteerib ka seda, et alumises ostutehingute kihis (150 VVÜ-d) sisalduvad esimesed 60 VVÜ-d masinatüüpi A ostmiseks, esimesed 40 VVÜ-d masinatüüpi B ostmiseks ja esimesed 50 VVÜ-d tooraine A ostmiseks. Kui nimetatud ostumahud mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit eri aruandeperioodides, esitab üksus dokumentatsioonis ostumahtude jaotuse vastavalt aruandeperioodidele, milles nad eeldatavasti kasumit või kahjumit mõjutavad (sarnaselt müügimahtude dokumenteerimisega). Näiteks prognoositavat tehingut kirjeldatakse järgmiselt:

- a) masinatüübi A ostmiseks kasutatavad esimesed 60 VVÜ-d, mis eeldatavasti mõjutavad kasumit või kahjumit kolmandast aruandeperioodist alates järgmise kümne aruandeperioodi jooksul;
- b) masinatüübi B ostmiseks kasutatavad esimesed 40 VVÜ-d, mis eeldatavasti mõjutavad kasumit või kahjumit neljandast aruandeperioodist alates järgmise 20 aruandeperioodi jooksul; ja
- c) esimesed 50 VVÜ-d, mida kasutatakse tooraine A ostmiseks, mis eeldatavasti saabub kolmandas aruandeperioodis ja müüakse (st mõjutab kasumit või kahjumit) selle ja järgneva aruandeperioodi jooksul.

Proгноositavate tehingumahtude laadi kirjeldamisel tuleks käsitleda ka näiteks ühte liiki varaobjektide, seadmete ja masinate kulumiarvestuse mudelit, kui selliste objektide laadi tõttu võidakse nende suhtes rakendada erinevaid kulumiarvestuse mudeleid olenevalt sellest, kuidas üksus neid objekte kasutab. Näiteks kui üksus kasutab masinatüübi A objekte kahes erinevas tootmisprotsessis, mille kulumiarvestust tehakse vastavalt kümne aruandeperioodi jooksul lineaarsel meetodil ja toodanguühiku meetodil, peaks ta masinatüübi A prognoositava ostumahu dokumenteerimisel eristama seda mahtu rakendatava kulumiarvestuse mudeli järgi.

B6.6.9 Netopositsiooni rahavoogude riskimaandamise korral sisaldavad paragrahvi 6.5.11 kohaselt kindlaks tehtud summad netopositsiooni osaks olevate objektide väärtuse muutusi, millel on riskimaandamisobjekti ja õiglase väärtuse muutusega sarnane mõju riskimaandamisinstrumendile. Netopositsiooni osaks olevate objektide väärtuse muutusi, millel on riskimaandamisinstrumendiga sarnane mõju, kajastatakse siiski alles siis, kui kajastatakse nendega seotud tehinguid, näiteks prognoositud müügi tuluna kajastamise ajal. Näiteks üksusel on kavas teha üheksa kuu pärast 100 VVÜ eest rühm väga tõenäolisi prognoositavaid müügitehinguid ja 18 kuu pärast 120 VVÜ eest rühm väga tõenäolisi prognoositavaid ostutehinguid. Ta maandab netopositsiooni valuutariski väärtusega 20 VVÜ-d, kasutades forvard-vahetuslepingut summale 20 VVÜ-d. Paragrahvi 6.5.11 punktide a–b kohaselt rahavoo riskimaandamisreservis kajastatavate summade kindlakstegemisel võrdleb üksus järgmisi:

- a) forvard-vahetuslepingu õiglase väärtuse muutust koos valuutariskiga seotud muutustega väga tõenäoliste prognoositavate müügitehingute väärtuses
- b) valuutariskiga seotud muutusi väga tõenäoliste prognoositavate ostutehingute väärtuses.

Kuni väga tõenäoliste prognoositavate müügitehingute kajastamiseni finantsaruannetes kajastab üksus siiski ainult forvard-vahetuslepinguga seotud summasid. Müügitehingute kajastamise ajal kajastatakse kõnealustest prognoositavatest tehingutest saadud väärtuse muutuse kasumid või kahjumid (st riskimaandamissuhte määratlemise ja tulu kajastamise vahelisel ajal toimunud väärtuse muutus, mis on tingitud valuutakursi muutusest).

B6.6.10 Sarnaselt, kui näites oleks üksuse netopositsiooni väärtus null, võrdleks ta väga tõenäoliste prognoositavate müügitehingute valuutariskiga seotud väärtuse muutusi väga tõenäoliste prognoositavate ostutehingute valuutariskiga seotud väärtuse muutustega. Siiski kajastatakse nimetatud summad alles siis, kui seotud prognoositavad tehingud kajastatakse finantsaruannetes.

Riskimaandamisobjektina määratletud objektirühmade kihid

B6.6.11 Paragrahvis B6.3.19 märgitud põhjusel on olemasolevate objektirühmade kihikomponentide määratlemiseks vaja eraldi kindlaks määrata maandatud riskiga kihikomponendi määratlemise aluseks oleva objektirühma nominaalsumma.

- B6.6.12 Riskimaandamissuhte võib sisaldada mitme erineva objektirühma kihte. Näiteks varade rühma ja kohustiste rühma netopositsiooni riskimaandamisel võib riskimaandamissuhte sisaldada kombinatsioonis varade rühma kihikomponenti ja kohustiste rühma kihikomponenti.

Riskimaandamisinstrumendi kasumi või kahjumi esitamine

- B6.6.13 Kui objektide riski maandatakse rahavoogude riskimaandamise korral ühiselt rühmana, võivad need mõjutada kasumiaruande eri ridadel ja muus koondkasumis kajastatavaid objekte. Riskimaandamise kasumi või kahjumi esitamine nimetatud aruandes sõltub objektide rühmast.

- B6.6.14 Kui objektide rühmal ei ole tasaarvestatavaid riskipositsioone (näiteks välisvaluuta kulude rühm, mis mõjutab kasumiaruande eri ridadel ja muus koondkasumis kajastatavaid objekte, mille puhul maandatakse valuutariski), siis jaotakse ümberliigitatud riskimaandamisinstrumendi kasum ja kahjum proportsionaalselt riskimaandamisobjektidest mõjutatud ridadel kajastatavate objektide vahel. Selline jaotamine toimub süstemaatiliselt ja ratsionaalselt ning selle tulemusena ei tohi ühest riskimaandamisinstrumendist tuleneva netokasumi või kahjumi koguväärtus suurened.

- B6.6.15 Kui objektide rühmal on tasaarvestatavaid riskipositsioone (näiteks välisvaluutas nomineeritud müügitehingute ja kulude rühm, mille puhul maandatakse ühiselt valuutariski), siis esitab üksus riskimaandamisest tuleneva kasumi või kahjumi kasumiaruandes ja muus koondkasumis eraldi real kajastatava objektina. Eeldame näiteks välisvaluutas toimuva 100 VVÜ väärtuses müügi ja välisvaluutas tehtud 80 VVÜ väärtuses kulude netopositsiooni valuutariski maandamist 20 VVÜ väärtuses forvard-vahetuslepinguga. Forvard-vahetuslepingust saadud kasum või kahjum, mis liigitatakse rahavoo riskimaandamisreservist ümber kasumiaruandesse (kui netopositsioon mõjutab kasumit või kahjumit), esitatakse maandatud riskiga müügitehingutest ja kuludest eristatud eraldi real kajastatava objektina. Kui müük toimub varasemal perioodil kui kulude teke, mõõdetakse müügitulu endiselt hetkevahetuskursiga vastavalt IAS 21-le. Seotud riskimaandamise kasum või kahjum esitatakse eraldi real kajastatava objektina, nii et kasum või kahjum kajastab netopositsiooni riskimaandamise mõju koos vastava korrektsiooniga rahavoo riskimaandamisreservis. Kui maandatud riskiga kulud mõjutavad hilisema perioodi kasumit või kahjumit, liigitatakse varem müügitehingute rahavoo riskimaandamisreservis kajastatud riskimaandamise kasum või kahjum ümber kasumiks või kahjumiks ning esitatakse IAS 21 kohaselt hetkevahetuskursiga mõõdetud maandatud riskiga kulud sisaldavatest ridadest eristatud eraldi real kajastatava objektina.

- B6.6.16 Õiglase väärtuse riskimaandamise mõne tüüpi kasutamisel ei ole riskimaandamise eesmärk niivõrd tasaarvestada riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse muutust, vaid pigem teisendada riskimaandamisobjekti rahavoogusid. Näiteks üksus kasutab fikseeritud intressimääraga võlainstrumendi õiglase väärtuse intressiriski maandamiseks intressivahetuslepingut. Üksuse riskimääramise eesmärk on teisendada fikseeritud intressimääraga rahavood ujuva intressimääraga rahavoogudeks. Selle eesmärgi kajastamiseks riskimaandamissuhte arvestuses lisatakse intressivahetuslepingu intressi netojuurdekasv kasumisse või kahjumisse. Netopositsiooni (näiteks fikseeritud intressimääraga vara ja fikseeritud intressimääraga kohustise netopositsiooni) riskimaandamise korral tuleb kõnealune intressi netojuurdekasv esitada kasumiaruandes ja muus koondkasumis eraldi real kajastatava objektina. Selle eesmärk on vältida ühe instrumendi netokasumi või -kahjumi summerimist tasaarvestatavaks brutosummaks ja nende kajastamist eri ridadel (näiteks sellega välditakse ühe intressivahetuslepingu summeerimist brutointressituluks ja brutointressikuluks).

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED (7. PEATÜKK)

Üleminek (osa 7.2)

Kauplemiseks hoitavad finantsvarad

- B7.2.1 Üksus teeb käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeval kindlaks, kas üksuse finantsvara haldamiseks kasutatav ärimudel vastab paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimusele või kas finantsvara vastab paragrahvis 5.7.5 sätestatud valiku kriteeriumidele. Selleks peab üksus kindlaks tegema, kas finantsvarad vastavad määratlusele „kauplemiseks hoitavad“, nagu oleks üksus varad ostnud esmakordse rakendamise kuupäeval.

Väärtuse langus

- B7.2.2 Üleminekul peaks üksus püüdma saavutada esmasel kajastamisel esinenud krediidiriskile ligilähedast riski, võttes arvesse kogu mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis on kättesaadav ilma ebamõistlike kulude või pingutusteta. Üksus ei ole kohustatud korraldama põhjalikke otsinguid teabe saamiseks, et teha ülemineku kuupäeval kindlaks, kas krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Kui üksusel ei ole võimalik seda ilma ebamõistlike kuludeta või pingutusteta kindlaks teha, rakendatakse paragrahvi 7.2.20.
- B7.2.3 Algselt kajastatud finantsinstrumentide (või siduvate laenuandmiskohustuste või finantsgarantiilepingute, mille lepingupooleks üksus on saanud) kahju allahindluse kindlakstegemiseks enne esmakordse rakendamise kuupäeva võtab üksus nii selliste objektide üleviimisel kui ka nende kajastamise lõpetamisel arvesse teavet, mis on vajalik esmase kajastamise krediidiriski tegeliku või ligilähedase suuruse kindlaksmääramiseks. Üksus võib alge krediidiriski tegeliku või ligilähedase suuruse kindlakstegemiseks arvesse võtta sisemist ja välist teavet, kaasa arvatud portfelli teavet, kooskõlas paragrahvidega B5.5.1–B5.5.6.
- B7.2.4 Kui üksusel on vähe varasemat teavet, võib ta kasutada sisemistest aruannetest ja statistikast (mis võib olla kogutud uue toote väljalaskmise otsustamise ajal) saadud teavet, teavet sarnaste toodete kohta või sarnaste rühmade kogemusi seoses võrreldavate finantsinstrumentidega, kui see on asjakohane.

MÕISTED (LISA A)

Tuletisinstrumentid

- BA.1 Tüüpilised näited tuletisinstrumentide kohta on futuur-, forward-, vahetus- ja optsoonilepingud. Tuletisinstrumentidel on tavaliselt alusväärtus, mis on rahasumma, aktsiate arv, kaalu- või mahuühikute arv või muud lepingus määratletud ühikud. Kuid tuletisinstrumenti puhul ei ole nõutav, et selle valdaja või väljaandja investeeriks või saaks lepingu jõustumisel alussumma. Alternatiivselt võib tuletisinstrument nõuda fikseeritud makset või mõne tulevase sündmuse tõttu muutuva suurusega summa makset (kuid mitte proportsionaalselt alusvara muutusega), mis ei ole seotud alusväärtusega. Näiteks võib leping nõuda fikseeritud makset summas 1000 VÜ-d, kui kuue kuu LIBOR suureneb 100 baaspunkti võrra. Selline leping on tuletisinstrument, kuigi alusväärtus ei ole kindlaks määratud.
- BA.2 Käesolevas standardis määratletud tuletisinstrumenti määratlus hõlmab lepinguid, mida arveldatakse kogusummas alusvara ülekandmisega (nt forwardleping fikseeritud intressimääraga võlainstrumenti ostmiseks). Üksusel võib olla selline leping mittefinantsobjekti ostmiseks või müümiseks, mida saab arveldada rahas või muu finantsinstrumentiga või vahetades finantsinstrumente (nt leping kauba ostmiseks või müümiseks fikseeritud hinnaga mingil kuupäeval tulevikus). Selline leping kuulub käesoleva standardi rakendusala, välja arvatud juhul, kui leping sõlmiti ja seda kasutatakse edaspidi mittefinantsobjekti üleandmiseks vastavalt üksuse eeldatavatele ostu-, müügi- või kasutamise vajadustele. Käesolevat standardit kohaldatakse siiski selliste lepingute suhtes üksuse eeldatava ostu, müügi või kasutuse nõuete puhul, kui üksus teeb sellise määratluse vastavalt paragrahvile 2.5 (vt paragrahvid 2.4–2.7).
- BA.3 Tuletisinstrumenti üks iseloomulikke tunnuseid on see, et selle esialgne netoinvesteering on väiksem, kui oleks nõutav muud liiki lepingute puhul, mis eeldatavasti reageeriksid samamoodi turutegurite muutustele. Optsoonileping vastab sellisele mõistele, sest optiooni preemia on väiksem kui investeering, mis oleks nõutav optsooniga seotud finantsinstrumenti soetamiseks. Valuuta vahetustehing, millega nõutakse võrdse õiglase väärtusega erinevate valuutade esmast vahetamist, vastab määratlusele, sest selle esialgne netoinvesteering on null.
- BA.4 Tavapärasel turutingimustel toimuv ost või müük tingib sellise fikseeritud hinnaga siduva tulevikukohustuse tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel ajal, mis vastab tuletisinstrumenti mõistele. Kuid siduva tulevikukohustuse lühikese kestuse tõttu ei kajastata seda tuletisfinantsinstrumentina. Selle asemel sätestab käesolev standard selliste tavapärasel turutingimustel lepingute kohta spetsiaalse arvestuse (vt paragrahvid 3.1.2 ja B3.1.3–B3.1.6).

- BA.5 Tuletisinstrumenti määratlus viitab mitterahalistele muutujatele, mis ei ole lepingu osapoolle spetsiifilised. Need sisaldavad maavärina kahjude indeksit konkreetses regioonis ja temperatuuri indeksit konkreetses linnas. Mitterahalised muutujad, mis on lepingu osapoolle spetsiifilised, sisaldavad kahjustusi tekitava või lepingu osapoolle vara hävitava tulekahju tekkimist või mittetekkimist. Muutus mitterahalise vara õiglasel väärtuses on omanikule spetsiifiline, kui õiglane väärtus ei kajasta ainult muutusi selliste varade turuhindades (finantsmuutuja), vaid ka konkreetse mitterahalise vara tingimusi (mitterahaline muutuja). Näiteks kui konkreetse auto jääkväärtuse garanteerimisega kaasneb garandi risk auto füüsilise seisukorra muutuste suhtes, siis on see risk autoomanikule spetsiifiline.

Kauplemiseesmärgil hoitavad finantsvarad ja kohustised

- BA.6 Kauplemine peegeldab tavaliselt aktiivset ja sagedast ostmist ja müüki ning kauplemiseesmärgil hoitavaid finantsinstrumente kasutatakse tavaliselt eesmärgiga saada kasumit lühiajalistest hinna kõikumistest või vahendaja müügemarginaalidest.
- BA.7 Kauplemiseesmärgil hoitavate finantskohustiste hulka kuuluvad:
- a) tuletisinstrumentide kohustised, mida ei kajastata riskimaandamisinstrumentidena;
 - b) kohustused kanda üle finantsvarasid, mida on laenuks võtnud lühikeseks müüja (s.o üksus, mis müüb finantsvarasid, mida ta on laenuks võtnud ja veel ei oma);
 - c) finantskohustised, mis on võetud kavatsusega osta need lähiajal tagasi (nt noteeritud võlainstrument, mida emitent võib osta lähiajal tagasi, sõltuvalt selle õiglasel väärtuse muutustest), ja
 - d) finantskohustised, mis kuuluvad selliste kindlaksmääratud finantsinstrumentide portfelli, mida hallatakse ühiselt ja mille suhtes on tõendeid hiljuti toimunud lühiajalise kasumivõtmise kohta.
- BA.8 Asjaolu, et kohustist kasutatakse kauplemistegevuse finantseerimiseks, ei muuda veel iseenesest seda kohustist kauplemiseesmärgil hoitavaks.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 10

Konsolideeritud finantsaruanded

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRSi eesmärk on kehtestada põhimõtted konsolideeritud finantsaruannete esitamiseks ja koostamiseks juhul, kui üksus kontrollib ühte või mitut üksust.

Eesmärgi täitmine

- 2 Paragrahvis 1 esitatud eesmärgi täitmiseks nõutakse käesolevas IFRSis, et:
 - a) üksus (*emaettevõtte*), mis kontrollib ühte või mitut teist üksust (*tütarettevõtet*), esitaks konsolideeritud finantsaruanded;
 - b) määraks kindlaks *kontrolli* põhimõtte ja kehtestaks kontrolli konsolideerimise alusena;
 - c) määraks kindlaks, kuidas rakendada kontrolli põhimõtet, et tuvastada, kas investor kontrollib investeerimisobjekti ja peab seega investeerimisobjekti konsolideerima;
 - d) sätestaks arvestusnõuded konsolideeritud finantsaruannete koostamiseks ja
 - e) määratleks investeerimisüksus ning näeks ette erandi investeerimisüksuse konkreetsete tütarettevõtete konsolideerimiseks.
- 3 Käesolevas IFRSis ei käsitleta äriühenduste arvestusnõudeid ega nende mõju konsolideerimisele, sealhulgas äriühenduses tekkivale firmaväärtusele (vt IFRS 3 *Äriühendused*).

RAKENDUSALA

- 4 Konsolideeritud finantsaruanded esitab emaettevõttest üksus. Käesolevat IFRSi kohaldatakse kõikide üksuste suhtes, välja arvatud järgnevatel juhtudel:
 - a) emaettevõtte ei pea esitama konsolideeritud finantsaruandeid, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:
 - i) ettevõtte on täisomanduses või teise üksuse osalises omanduses olev tütarettevõtte ja kõiki selle teisi omanikke, sealhulgas hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ja neil puuduvad vastuväited, et üksus ei koosta konsolideeritud finantsaruandeid;
 - ii) ettevõtte võla- või omakapitaliinstrumentidega ei kaubelda avalikul turul (asukohariigi või välisriigi väärtpaberibörsil või börsivälisel turul, sealhulgas kohalikud ja piirkondlikud turud);
 - iii) ettevõtte ei ole esitanud ega ole hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile ega muule järelevalvet teostavale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida avalikul turul mis tahes liiki instrumente ja
 - iv) ettevõtte üle täielikku kontrolli omav või vahepealne emaettevõtte koostab IFRSidega kooskõlas olevad avalikult kättesaadavad finantsaruanded, milles tütarettevõtet on konsolideeritud või neid on kasumi või kahjumi kaudu mõõdetud õiglases väärtuses vastavalt käesolevale IFRSile.

b) [välja jäetud]

c) [välja jäetud]

- 4A Käesolevat IFRSi ei kohaldata töösuhtejärgsete hüvitiste plaanide ega muude töövõtjate pikaajaliste hüvitiste plaanide suhtes, mille suhtes kohaldatakse rahvusvahelist raamatupidamisstandardit IAS 19 *Hüvited töötajatele*.

4B Investeeringisüksusest emaettevõtte ei esita konsolideeritud finantsaruandeid, kui vastavalt käesoleva IFRSi paragrahvile 31 on nõutud kõikide tütarettevõtete õiglasest väärtusest kasumiaruande kaudu mõõtmist.

KONTROLL

5 Investor määrab üksuses (investeeringisobjektis) osalemise olemusest olenemata kindlaks, kas ta on emaettevõtte, hinnates seda, kas ta kontrollib investeeringisobjekti.

6 Investor kontrollib investeeringisobjekti, kui ta on avatud või tal on õigused investeeringisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile ja ta saab mõjuvõimu kaudu, mis tal on investeeringisobjekti üle, mõjutada seda kasumit.

7 Seega kontrollib investor investeeringisobjekti üksnes juhul, kui:

a) tal on mõjuvõim investeeringisobjekti üle (vt paragrahvid 10–14);

b) ta on avatud või tal on õigused investeeringisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile (vt paragrahvid 15 ja 16) ja

c) ta saab kasutada oma mõjuvõimu investeeringisobjekti üle, et mõjutada oma kasumi suurust (vt paragrahvid 17 ja 18).

8 Hinnates seda, kas ta kontrollib investeeringisobjekti, võtab investor arvesse kõiki fakte ja asjaolusid. Investor hindab uuesti, kas ta kontrollib investeeringisobjekti, kui faktidest ja asjaoludest ilmneb, et üks või mitu paragrahvis 7 nimetatud kolmest kontrollielemendist on muutunud (vt paragrahvid B80–B85).

9 Kaks või rohkem investorit kontrollivad ühiselt investeeringisobjekti, kui nad peavad oluliste tegevuste juhtimiseks koos tegutsema. Sellisel juhul ei kontrolli ükski investor eraldi investeeringisobjekti, sest ükski investor ei saa juhtida tegevusi, tegemata koostööd teiste investoritega. Investor arvestab oma osalust investeeringisobjektis kooskõlas asjakohaste IFRSidega, näiteks IFRS 11 *Ühisettevõtmised*, IAS 28 *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse* või IFRS 9 *Finantsinstrumendid*.

Mõjuvõim

10 Investoril on mõjuvõim investeeringisobjekti üle, kui investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi, st tegevusi, mis mõjutavad olulisel määral investeeringisobjekti kasumit.

11 Mõjuvõim tuleneb õigustest. Mõnikord on mõjuvõimu lihtne hinnata, näiteks juhul, kui mõjuvõim investeeringisobjekti üle saadakse otse ja üksnes omakapaliinstrumentidega (näiteks aktsiad) antavatest hääleõigustest ja seda saab hinnata sellistest osalustest tulenevaid hääleõigusi arvesse võttes. Muudel juhtudel on hindamine keerulisem ja nõuab mitme teguri arvessevõtmist, näiteks kui mõjuvõim tuleneb ühest või mitmest lepingupõhisest kokkuleppest.

12 Investoril, kellel on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi, on mõjuvõim isegi siis, kui ta ei ole oma juhtimisõigusi veel kasutanud. Tõendid selle kohta, et investor on juhtinud olulisi tegevusi, saavad aidata investoril mõjuvõimu kindlaks määrata, kuid sellised tõendid ei ole iseenesest määrava tähtsusega selle kindlaksmääramisel, kas investoril on mõjuvõim investeeringisobjekti üle.

13 Kui kahel või enamal investoril on õigused, mis annavad neile ühepoolse võimaluse juhtida erinevaid olulisi tegevusi, siis on investeeringisobjekti üle mõjuvõim investoril, kellel on hetkel võimalus juhtida investeeringisobjekti kasumit kõige rohkem mõjutavaid tegevusi.

- 14 Investoril saab olla mõjuvõim investeerimisobjekti üle ka juhul, kui muudel üksustel on õigused, mis annavad neile hetkel võimaluse osaleda oluliste tegevuste juhtimisel, näiteks kui teisel üksusel on märkimisväärne mõju. Üksnes kaitsvaid õigusi omaval investoril ei ole mõjuvõimu investeerimisobjekti üle (vt paragrahvid 26–B28) ja ta ei oma seega kontrolli investeerimisobjekti üle.

Kasum

- 15 Investor on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile, kui osalemisest tulenev investori kasum võib muutuda vastavalt investeerimisobjekti finantstulemus(likkus)ele. Investori kasum saab olla ainult positiivne, ainult negatiivne või nii positiivne kui ka negatiivne.
- 16 Kuigi investeerimisobjekti saab kontrollida ainult üks investor, võivad investeerimisobjekti kasumist osa saada mitu osapoolt. Investeerimisobjekti kasumist või väljamaksetest võivad osa saada näiteks mittekontrollivate osaluste omanikud.

Mõjuvõimu ja kasumi vaheline seos

- 17 Investor kontrollib investeerimisobjekti, kui tal on nii investeerimisobjekti üle mõjuvõim ja avatus või õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvatele kasumile kui ka võimalus kasutada oma mõjuvõimu, et mõjutada investeerimisobjektis osalemisest tulenevat investori kasumit.
- 18 Seega määrab otsustusõigusi omav investor kindlaks, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja. Investor, kes on paragrahvide B58–B72 kohaselt käsundisaaja, ei oma kontrolli investeerimisobjekti üle, kui ta kasutab talle delegeeritud otsustusõigusi.

ARVESTUSNÕUDED

19 Emaettevõtte kasutab konsolideeritud finantsaruannete koostamisel sarnastes tingimustes toimunud sarnalaadsete tehingute ja sündmuste puhul ühtseid arvestusmeetodeid.

- 20 Investeerimisobjekti konsolideerimine algab kuupäevast, mil investor saavutab kontrolli investeerimisobjekti üle, ja lõpeb siis, kui investor kaotab kontrolli investeerimisobjekti üle.
- 21 Paragrahvidega B86–B93 nähakse ette juhised konsolideeritud finantsaruannete koostamiseks.

Mittekontrollivad osalused

- 22 Emaettevõtte kajastab mittekontrollivaid osalusi konsolideeritud finantsseisundi aruandes omakapitali koosseisus, eraldi emettevõtte omanikele kuuluvast omakapitalist.
- 23 Muutusi emettevõttele kuulavas tütarettevõtte osaluses, mille tulemusena emettevõtte ei kaota kontrolli tütarettevõtte üle, arvestatakse omakapitali tehingutena (st tehingud oma omanikeõigusi teostavate omanikega).
- 24 Paragrahvidega B94–B96 nähakse ette juhised mittekontrollivate osaluste arvestamiseks konsolideeritud finantsaruannetes.

Kontrolli kaotamine

- 25 Kui emettevõtte kaotab kontrolli tütarettevõtte üle, siis ta:
- lõpetab endise tütarettevõtte varade ja kohustiste kajastamise oma konsolideeritud finantsseisundi aruandes;
 - kajastab kontrolli kaotamisel endises tütarettevõttes säilinud investeeringut selle õiglasel väärtusel ning seejärel kajastab seda ja kõiki summasid, mida endine tütarettevõtte talle võlgneb või mida ta ise võlgneb sellisele tütarettevõttele, kooskõlas asjakohaste IFRS-idega. Seda õiglast väärtust loetakse õiglasel väärtusel finantsvara esmasel kajastamisel kooskõlas IFRS 9-ga või vajaduse korral soetusmaksumuseks sidus- või ühissettevõtjasse tehtud investeeringu esmasel kajastamisel.

c) kajastab kontrolli kaotamisega seotud kasumit või kahjumit, mis kuulub endisele kontrollivale osalusele.

26 Paragrahvidega B97–B99 nähakse ette juhised kontrolli kaotamise arvestamiseks.

KINDLAKSTEGEMINE, KAS ÜKSUS ON INVESTEERIMISÜKSUS

27 Emaettevõtte teeb kindlaks, kas ta on investeerimisüksus. Investeerimisüksus on selline üksus, mis:

a) saab ühelt või mitmelt investorilt rahalisi vahendeid, et osutada sellele investorile (nendele investoritele) investeeringute valitsemise teenuseid;

b) kinnitab oma investori(te)le, et tema ärieesmärk on investeerida rahalised vahendid üksnes selleks, et saada kapitali väärtuse kasvust tulenevat tulu, investeerimistulu või mõlemat, ja

c) mõõdab ning hindab sisuliselt kõigi oma investeeringute tasuvust õiglase väärtuse alusel.

Paragrahvides B85A–B85M sätestatakse vastav rakendusjuhisis.

28 Üksus peab selle hindamisel, kas ta vastab paragrahvis 27 kirjeldatud määratlusele, kaaluma, kas tal on järgmised investeerimisüksusele iseloomulikud omadused:

a) tal on mitu investeeringut (vt paragrahvid B85O–B85P);

b) tal on mitu investorit (vt paragrahvid B85Q–B85S);

c) tal on investorid, kes ei ole üksuse seotud osapooled (vt paragrahvid B85T–B85U), ja

d) talle kuuluvad omandiõiguse osalused omakapitali vormis või muud sarnased osalused (vt paragrahvid B85V–B85W).

Neist iseloomulikest omadustest mõne puudumine ei välista tingimata üksuse liigitamist investeerimisüksuseks. Investeerimisüksus, kellel puudub mõni nimetatud iseloomulik omadus, avalikustab IFRS 12 *Muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine* paragrahvis 9A nõutud lisateabe.

29 Kui faktid ja asjaolud viitavad muutustele ühes või mitmes investeerimisüksuse määratluse kolmest elemendist, mida on kirjeldatud paragrahvis 27, või investeerimisüksusele iseloomulikes omadustes, mida on kirjeldatud paragrahvis 28, peab emaettevõtte uuesti hindama, kas ta on investeerimisüksus.

30 Emaettevõtte, kes lakkab olemast investeerimisüksus või kes muutub investeerimisüksuseks, kajastab oma staatuse muutust edasiulatavalt alates staatuse muutumise kuupäevast (vt paragrahvid B100–B101).

INVESTEERIMISÜKSUSED: KONSOLIDEERIMISE ERAND

31 Investeerimisüksus ei konsolideeri teise üksuse üle kontrolli omandamisel oma tütarettevõtteid ega rakenda IFRS 3, välja arvatud paragrahvis 32 kirjeldatud juhul. Investeerimisüksus mõõdab selle asemel tütarettevõttesse tehtud investeeringut kasumiaruandes õiglasel väärtusel kooskõlas IFRS 9-ga⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵⁵⁾ IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* paragrahvis C7 on sätestatud: „Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, siis käesolevas IFRSis toodud viiteid IFRS 9-le loetakse viiteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.“

- 32 Olenemata paragrahvis 31 esitatud nõudest, kui investeerimisüksusel on tütarettevõtte, mis ei ole investeerimisüksus ja mille peamine eesmärk ja tegevus seisneb investeerimisüksuse investeerimistegevusega seotud teenuste osutamises (vt paragrahvid B85C–B85E), konsolideerib investeerimisüksus käesoleva tütarettevõtte vastavalt käesoleva IFRSi paragrahvidele 19–26 ning kohaldab iga sellise tütarettevõtte omandamise suhtes IFRS 3 nõudeid.
- 33 Investeerimisüksuse emaettevõtte konsolideerib kõik tema kontrolli all olevad üksused, kaasa arvatud need, mida ta kontrollib investeerimisüksusest tütarettevõtte kaudu, välja arvatud juhul, kui emaettevõtte ise on investeerimisüksus.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

konsolideeritud finantsaruanded	Kontserni finantsaruanded, milles emaettevõtte ja tema tütarettevõtete varad, kohustised, omakapital, tulud, kulud ja rahavood on esitatud nii, nagu oleks tegemist üheainsa üksusega.
kontroll investeerimisobjekti üle	Investor kontrollib investeerimisobjekti, kui investor on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile ja ta saab mõjuvõimu kaudu, mis tal on investeerimisobjekti üle, mõjutada seda kasumit.
otsusetegija	Otsustusõigustega üksus, mis on muude osapoolte suhtes kas käsundiandja või käsundisaja.
kontsern	Emaettevõtte ja tema tütarettevõtted .
investeerimisüksus	Üksus, mis a) saab ühelt või mitmelt investorilt rahalisi vahendeid, et osutada sellele investorile (nendele investoritele) investeeringute valitsemise teenuseid; b) kinnitab oma investori(te)le, et tema ärieesmärk on investeerida rahalised vahendid üksnes selleks, et saada kapitali väärtuse kasvust tulenevat tulu, investeerimistulu või mõlemat, ja c) mõõdab ning hindab sisuliselt kõigi oma investeeringute tasuvust õiglase väärtuse alusel.
mittekontrolliv osalus	Tütarettevõtte omakapital, mis ei ole otse ega kaudselt omistatav emaettevõttele .
emaettevõtte	Üksus, mis kontrollib ühte või mitut üksust.
mõjuvõim	Õigused, mis annavad hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi .
kaitsvad õigused	Õigused, mis peaksid kaitsma neid õigusi omava osapoolte huve, andmata sellele osapooltele mõjuvõimu üksuse üle, millega need õigused on seotud.
olulised tegevused	Käesoleva IFRSi kohaldamisel on olulised tegevused investeerimisobjekti tegevused, mis mõjutavad olulisel määral investeerimisobjekti kasumit.
tagasikutsumisõigused	Õigused võtta otsusetegijalt ära tema otsustuspädevus.
tütarettevõtte	Üksus, mida kontrollib teine üksus.

Järgmised mõisted on määratletud IFRS 11-s, IFRS 12-s *Muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine*, IAS 28-s (muudetud 2011) või IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* ja neid kasutatakse käesolevas IFRSis kõnealuste IFRSide tähendustes:

- sidusettevõtte;
- osalus teises üksuses;
- ühisettevõtte;
- juhtkonna võtmeisikud;
- seotud osapool;
- märkimisväärne mõju.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse paragrahvide 1–33 rakendamist ja sellel on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

B1 Käesolevas lisas esitatud näidetes kirjeldatakse hüpoteetilisi olukordi. Ehkki näidete teatavad tahud võivad esineda tegelikes olukordades, tuleb IFRS 10 rakendamisel hinnata konkreetse olukorra kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

KONTROLI HINDAMINE

B2 Selleks et teha kindlaks, kas investoril on kontroll investeerimisobjekti üle, hindab investor, kas tal on:

- a) mõjuvõim investeerimisobjekti üle;
- b) avatus või õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile ja
- c) võimalus kasutada oma mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, et mõjutada investori kasumi suurust.

B3 Seda saab kindlaks teha, võttes arvesse järgmisi tegureid:

- a) investeerimisobjekti eesmärk ja ülesehitus (vt paragrahvid B5–B8);
- b) mis on olulised tegevused ja kuidas tehakse otsused nende tegevuste kohta (vt paragrahvid B11–B13);
- c) kas investori õigused annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi (vt paragrahvid B14–B54);
- d) kas investor on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile (vt paragrahvid B55–B57) ja
- e) kas investoril on võimalus kasutada oma mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, et mõjutada investori kasumi suurust (vt paragrahvid B58–B72).

B4 Hinnates oma kontrolli investeerimisobjekti üle, võtab investor arvesse muude osapooltega olemasoleva suhte olemust (vt paragrahvid B73–B75).

Investeerimisobjekti eesmärk ja ülesehitus

B5 Hinnates oma kontrolli investeerimisobjekti üle, võtab investor arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust, et teha kindlaks olulised tegevused ja seda, kuidas tehakse otsuseid oluliste tegevuste kohta, kellel on hetkel võimalus juhtida selliseid tegevusi ja kes saab kasumit sellistest tegevustest.

B6 Investeerimisobjekti eesmärgi ja ülesehituse arvessevõtmisel võib selguda, et investeerimisobjekti kontrollitakse omakapaliinstrumentide, näiteks investeerimisobjekti lihtaktsiate kaudu, mis annavad nende omanikule proportsionaalsed hääleõigused. Sel juhul keskendutakse kontrolli hindamisel otsustusprotsessi muutvate täiendavate kokkulepete puudumise korral sellele, millisel osapoolel on võimalus kasutada investeerimisobjekti tegevus- ja rahastamispoliitika kindlaksmääramiseks piisavaid hääleõigusi (vt paragrahvid B34–B50). Kõige lihtsamal juhul, kui muud tegurid puuduvad, kontrollib investeerimisobjekti investor, kellele kuulub enamik hääleõigusi.

- B7 Selleks et teha keerulisematel juhtudel kindlaks, kas investor kontrollib investeerimisobjekti, võib olla vajalik võtta arvesse teatavaid või kõiki paragrahvis B3 nimetatud muid tegureid.
- B8 Investeerimisobjekt võib olla üles ehitatud selliselt, et hääleõigused ei ole peamine tegur, mis otsustab selle, kes kontrollib investeerimisobjekti, näiteks kui hääleõigused on seotud üksnes haldusülesannetega ja olulisi tegevusi juhitakse lepingupõhiste kokkulepete kaudu. Sellisel juhul võtab investor investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust arvesse võttes arvesse ka riske, mille suhtes peab investeerimisobjekt olema avatud, riske, mida ta peab edasi andma investeerimisobjekti osapooltele, ja seda, kas investor on avatud kõikidele neile riskidele või osale neist. Võetakse arvesse nii kahjumiriski kui ka potentsiaalset kasumit.

Mõjuvõim

- B9 Selleks et omada mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, peavad investoril olema õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Mõjuvõimu hindamisel võetakse arvesse üksnes sisulisi õigusi ja õigusi, mis ei ole kaitsvad (vt paragrahvid B22–B28).
- B10 Otsus, kas investoril on mõjuvõim, sõltub olulistest tegevustest, oluliste tegevuste kohta otsuste tegemise viisist ning investorile ja muudele osapooltele kuuluvatest õigustest investeerimisobjekti suhtes.

Olulised tegevused ja oluliste tegevuste juhtimine

- B11 Paljude investeerimisobjektide puhul mõjutab nende kasumit hulk põhi- ja rahastamistegevusi. Olulised tegevused võivad asjaoludest olenevalt olla muu hulgas näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):

a) kaupade või teenuste müük ja ost;

b) finantsvarade juhtimine nende eluea jooksul (sealhulgas kohustuste täitmatajätmise korral);

c) varade valimine, omandamine või müük;

d) uute toodete või protsesside uurimine ja arendamine ja

e) rahastamisstruktuuri kindlaksmääramine ja rahastamine.

- B12 Otsused oluliste tegevuste kohta võivad olla muu hulgas näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):

a) investeerimisobjekti tegevust ja kapitali käsitlevad otsused, sealhulgas eelarvealased otsused; ja

b) investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikute või teenuseosutajate määramine ja tasustamine ning nende teenuste või tööjõu kasutamise lõpetamine.

- B13 Teatud juhul võivad olulised tegevused olla tegevused nii enne kui ka pärast teatava olukorra kujunemist või sündmuse esinemist. Kui kahel või enamal investoril on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi ja need tegevused toimuvad eri ajal, määravad investorid kindlaks, millisel investoril on võimalus juhtida tegevusi, mis mõjutavad kõnealust kasumit kõige suuremal määral, kooskõlas samaaegselt esinevate otsustusõiguste käsitlemisega (vt paragrahv 13). Kui olulised faktid ja asjaolud muutuvad, vaatavad investorid selle otsuse uuesti läbi.

Näide 1

Kaks investorit moodustavad investeerimisobjekti, et arendada ja turustada meditsiinitoode. Üks investor vastutab meditsiinitoote väljatöötamise ja sellele ametliku heakskiidu hankimise eest – see vastutus hõlmab ühepoolset võimalust teha kõiki otsuseid, mis on seotud toote väljatöötamise ja ametliku heakskiidu hankimisega. Kui järelevalveasutus on toote heaks kiitnud, hakkab teine investor seda tootma ja turustama – sellel investoril on ühepoolne võimalus teha kõiki otsuseid toote tootmise ja turustamise kohta. Kui kõik tegevused – nii meditsiinitoote väljatöötamine ja ametliku heakskiidu hankimine kui ka selle tootmine ja turustamine – on olulised tegevused, peab iga investor tegema kindlaks, kas tal on võimalus juhtida tegevusi, mis mõjutavad investeerimisobjekti kasumit kõige suuremal määral. Iga investor peab seega kaaluma, kas meditsiinitoote väljatöötamine ja ametliku heakskiidu hankimine või selle tootmine ja turustamine on tegevus, mis mõjutab investeerimisobjekti kasumit *kõige suuremal määral*, ja kas tal on võimalus juhtida seda tegevust. Otsustades seda, millisel investoril on mõjuvõim, võtavad investorid arvesse järgmisi tegureid:

- a) investeerimisobjekti eesmärk ja ülesehitus;
- b) tegurid, mis määravad kindlaks investeerimisobjekti kasuminormi, tulu ja väärtuse ning meditsiinitoote väärtuse;
- c) mõju investeerimisobjekti kasumile, mis tuleneb iga investori otsustuspädevusest seoses punktis b nimetatud teguritega; ja
- d) investori avatus kasumi muutlikkusele.

Selles näites võtavad investorid arvesse ka järgmisi tegureid:

- e) ametliku heakskiidu saamise ebakindlus ja selleks nõutavad jõupingutused (võttes arvesse investori varasemat kogemust meditsiinitoodete edukal väljatöötamisel ja ametliku heakskiidu saamisel) ja
- f) milline investor kontrollib meditsiinitoode, kui arendusetapp on osutunud edukaks.

Näide 2

Investeeringuvahend (investeerimisobjekt) luuakse ja seda rahastatakse investorile (võlainvestorile) kuuluva võlainstrumentidega ja mitmele muule investorile kuuluvate omakapitaliinstrumentidega. Omakapitali osamakse on mõeldud esimeste kahjumite katmiseks ja investeerimisobjektilt listulu saamiseks. Üks omakapitali investoritest, kellele kuulub 30 protsenti omakapitalist, on ka varahaldur. Investeeringuvahend kasutab oma tulu finantsvarade portfelli ostmiseks, mistõttu on investeerimisobjekt avatud krediidiriskile, mis on seotud varade põhi- ja intressimaksete tasumise kohustuse võimaliku rikkumisega. Tehingut turustatakse võlainvestorile investeeringuna, mis on minimaalselt avatud portfelli varadest tulenevate kohustuste võimaliku rikkumisega seotud krediidiriskile, tulenevalt nende varade olemusest ja sellest, et omakapitali osamakse on mõeldud katma investeerimisobjekti esimesi kahjumeid. Investeerimisobjekti kasumit mõjutab suurel määral investeerimisobjekti varaportfelli haldamine, mis hõlmab otsuseid varade valiku, omandamise ja müügi kohta vastavalt portfelli juhiste, ning haldamine portfelli varadest tulenevate kohustuste rikkumisel. Kõiki neid tegevusi juhib varahaldur seni, kuni kohustuste rikkumine ulatub teatud määrani portfelli väärtusest (st kui portfelli väärtus on selline, et investeerimisobjekti omakapitali osamakse on ära tarbitud). Pärast seda juhib varasid kolmandast osapooltest haldur vastavalt võlainvestori juhiste. Investeerimisobjekti varaportfelli juhtimine on investeerimisobjekti oluline tegevus. Varahalduril on võimalus juhtida olulisi tegevusi seni, kuni varad, mille puhul on kohustusi rikutud, ulatuvad kindla määrani portfelli väärtusest; võlainvestoril on võimalus juhtida olulisi tegevusi, kui selliste varade väärtus, mille puhul on kohustusi rikutud, ületab seda kindlat määra portfelli väärtusest. Varahaldur ja võlainvestor peavad kumbki tegema kindlaks, kas neil on võimalus juhtida tegevusi, mis mõjutavad investeerimisobjekti kasumit *kõige suuremal määral*, sealhulgas võttes arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust ning mõlema osapoolse avatust kasumi muutlikkusele.

Õigused, mis annavad investorile mõjuvõimu investeerimisobjekti üle

- B14 Mõjuvõim tuleneb õigustest. Selleks et omada mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, peavad investoril olema õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Õigused, mis võivad anda investorile mõjuvõimu, erinevad investeerimisobjektide paragrahvis.
- B15 Investorile võivad kas eraldi või koos anda mõjuvõimu muu hulgas näiteks järgmised õigused (loetelu ei ole ammendav):
- a) õigus investeerimisobjekti hääleõiguste (või potentsiaalsete hääleõiguste) näol (vt paragrahvid B34–B50);
 - b) õigus määrata, ümber paigutada või tagasi kutsuda investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikuid, kellel on võimalus juhtida olulisi tegevusi;
 - c) õigus määrata teine üksus, mis juhib olulisi tegevusi, või selline määramine tühistada;
 - d) õigus anda investeerimisobjektile korraldus sõlmida investori kasuks tehinguid või kasutada vetoõigust tehingute muutmise suhtes ja
 - e) muud õigused (näiteks juhtimislepingus kindlaksmääratud otsustusõigused), mis annavad nende omanikule võimaluse juhtida olulisi tegevusi.
- B16 Kui investeerimisobjektil on hulk põhi- ja rahastamistegevusi, mis mõjutavad olulisel määral investeerimisobjekti kasumit, ja kui pidevalt tuleb teha sisulisi otsuseid selliste tegevuste suhtes, siis annavad investorile üldiselt mõjuvõimu just hääleõigused või muud sarnased õigused kas eraldi või koos muude kokkulepetega.
- B17 Kui hääleõigused ei saa olulisel määral mõjutada investeerimisobjekti kasumit, näiteks kui hääleõigused on seotud üksnes haldusülesannetega ja oluliste tegevuste juhtimine määratakse kindlaks lepingupõhiste kokkulepetega, peab investor hindama neid lepingupõhiseid kokkuleppeid, et teha kindlaks, kas tal on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle. Otsustades seda, kas investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks, võtab investor arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust (vt paragrahvid B5–B8) ning paragrahvides B51–B54 ja paragrahvides B18–B20 sätestatud nõudeid.
- B18 Teatud juhul võib olla keeruline teha kindlaks, kas investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle. Selleks et võimaldada sellisel juhul mõjuvõimu hinnata, võtab investor arvesse tõendeid selle kohta, kas tal on praktiline võime juhtida ühepoolset olulisi tegevusi. Arvesse võetakse järgmisi tegureid (loetelu ei ole ammendav), mis koos investori õiguste ning paragrahvides B19 ja B20 esitatud näitajate arvessevõtmisega võivad tõendada, et investori õigused on piisavad, et saada mõjuvõim investeerimisobjekti üle:
- a) investor saab selleks lepingupõhiseid õigusi omamata määrata või heaks kiita investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikuid, kellel on võimalus juhtida olulisi tegevusi;
 - b) investor saab selleks lepingupõhiseid õigusi omamata anda investeerimisobjektile korralduse sõlmida investori kasuks olulisi tehinguid või kasutada vetoõigust selliste tehingute muutmise suhtes;
 - c) investor saab mõjutada kas investeerimisobjekti juhtorgani liikmete ametisse nimetamise protsessi või teistelt hääleõiguste omanikelt volituste hankimist;
 - d) investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikud on investori seotud osapooled (näiteks investeerimisobjekti tegevjuht ja investori tegevjuht on üks ja sama isik);
 - e) enamik investeerimisobjekti juhtorgani liikmeid on investori seotud osapooled.

- B19 Mõnikord võib esineda viiteid sellele, et investoril on investeerimisobjektiga eriline suhe, mis annab alust eeldada, et investoril on enam kui vaid passiivne huvi investeerimisobjekti suhtes. Ühegi eraldiseisva näitaja või teatava näitajate kombinatsiooni olemasolu ei pruugi tähendada, et mõjuvõimu kriteerium on täidetud. Enama kui vaid passiivse huvi omamine investeerimisobjekti suhtes võib siiski viidata sellele, et investoril on muid seotud õigusi, mis on piisavad investeerimisobjekti üle mõjuvõimu saamiseks või olemasoleva mõjuvõimu tõendamiseks. Näiteks annavad järgmised tegurid põhjuse eeldada, et investoril on enam kui vaid passiivne huvi investeerimisobjekti suhtes, ning võivad koos muude õigustega viidata mõjuvõimule:
- a) investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikud, kellel on võimalus juhtida olulisi tegevusi, on investori praegused või endised töötajad;
 - b) investeerimisobjekti tegevused sõltuvad investorist, näiteks järgmistes olukordades:
 - i) investeerimisobjekt sõltub suure osa oma tegevuse rahastamisel investorist;
 - ii) investor tagab suure osa investeerimisobjekti kohustustest;
 - iii) investeerimisobjekt sõltub kriitiliste teenuste, tehnoloogia, tarnete või toorainete puhul investorist;
 - iv) investor kontrollib varasid, näiteks litsentse või kaubamärke, mis on olulised investeerimisobjekti tegevuse suhtes;
 - v) investeerimisobjekt sõltub investorist juhtkonna võtmeisikute puhul, näiteks kui investori töötajatel on eriteadmised investeerimisobjekti tegevuse kohta;
 - c) investor osaleb suures osas investeerimisobjekti tegevustest või suurt osa investeerimisobjekti tegevustest sooritatakse investori nimel;
 - d) investori avatus või õigus investeerimisobjektis osalemisest tulenevale kasumile on ebaproportsionaalselt suurem kui tema hääleõigused või muud sarnased õigused. Näiteks võib juhtuda, et investoril on õigus või ta on avatud rohkem kui poolele investeerimisobjekti kasumist, kuid talle kuulub vähem kui pool investeerimisobjekti hääleõigustest.
- B20 Mida suurem on investor avatus või mida rohkem on tal õigusi investeerimisobjektis osalemisest tulenevale kasumi muutlikkusele, seda rohkem on investor motiveeritud hankima piisavaid õigusi mõjuvõimu saamiseks. Suur avatus kasumi muutlikkusele viitab seega sellele, et investoril võib olla mõjuvõim. Investori avatuse ulatus ei määra siiski iseenesest kindlaks, kas investoril on mõjuvõim investeerimisobjekti üle.

- B21 Paragrahvis B18 nimetatud tegurite ning paragrahvides B19 ja B20 nimetatud näitajate arvessevõtmisel koos investori õigustega antakse suurem kaal paragrahvis B18 kirjeldatud tõenditele mõjuvõimu kohta.

Sisulised õigused

- B22 Investor võtab mõjuvõimu omamise hindamisel arvesse üksnes investeerimisobjektiga seotud sisulisi õigusi (mis kuuluvad investorile ja muudele osapooltele). Õigus on oluline juhul, kui selle omanikul on praktiline võimalus seda õigust kasutada.
- B23 Otsustades seda, kas õigused on sisulised, tuleb võtta arvesse kõiki fakte ja asjaolusid. Selle otsuse tegemisel võetakse arvesse muu hulgas järgmisi tegureid (loetelu ei ole ammendav):
- a) kas on mingeid takistusi (majanduslikke või muid), mis ei lase omanikul (või omanikel) õigusi kasutada. Sellised tõkked on näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):
 - i) rahalised trahvid ja stiimulid, mis takistaksid omanikul oma õigusi kasutamast (või hoiaksid selle ära);

- ii) täitmis- või vahetushind, millega luuakse finantstõke, mis takistaks omanikul oma õigusi kasutamast (või hoiaks selle ära);
 - iii) tingimused, mis muudavad õiguste kasutamise ebatõenäoliseks, näiteks tingimused, mis kitsendavad nende kasutamise aega;
 - iv) investeerimisobjekti asutamisdokumentides või rakendatavates õigusnormides sellise sõnaselge ja mõistliku mehhanismi puudumine, mis võimaldaks õiguste omanikul oma õigusi kasutada;
 - v) õiguste omaniku suutmatus hankida oma õiguste kasutamiseks vajalikku teavet;
 - vi) tegevustõkked või -stiimulid, mis takistaksid omanikul õigusi kasutamast (või hoiaksid selle ära) (nt teiste juhtide puudumine, kes sooviksid või oleksid suutelised osutama eriteenuseid või osutama teenuseid ja võtma endale praegusele juhile kuuluvaid teisi huve);
 - vii) juriidilised või regulatiivsed nõuded, mis takistavad õiguste omanikul kasutamast oma õigusi (nt kui välisinvestoril keelatakse kasutada oma õigusi);
- b) juhul kui õiguste kasutamine nõuab mitme osapoolte nõusolekut või kui õigused kuuluvad mitmele osapooltele, siis kas on olemas mehhanism, mis annab nendele osapooltele praktilise võimaluse kasutada neid õigusi üheskoos, kui nad otsustavad seda teha. Sellise mehhanismi puudumine viitab, et õigused ei pruugi olla sisulised. Mida suurem on osapoolte arv, kes peavad nõustuma õiguste kasutamisega, seda väiksem on tõenäosus, et need õigused on sisulised. Juhatus, mille liikmed on otsusetegijast sõltumatud, võib siiski toimida mehhanismina, mille kaudu saavad arvukad investorid tegutseda ühiselt oma õiguste kasutamisel. Tagasikutsumisõigus, mida kasutab sõltumatu juhatus, on seega sisuline suurema tõenäolisusega kui juhul, kui sama õigust kasutaks suur hulk investoreid igaüks eraldi;
- c) kas õigusi omav osapool saaks või õigusi omavad osapooled saaksid kasu nende õiguste kasutamisest. Isik, kes omab investeerimisobjektis potentsiaalseid hääleõigusi (vt paragrahvid B47–B50), võtab näiteks arvesse instrumendi täitmis- või vahetushinda. See, et potentsiaalsete hääleõiguste tingimused on sisulised, on tõenäolisem siis, kui instrument on rahas või investor saaks muul põhjusel kasu instrumendi täitmisest või vahetamisest (nt realiseerides investori ja investeerimisobjekti vahelise koostoime).
- B24 Selleks et õigused oleksid sisulised, peavad need olema ka kasutatavad juhul, kui on vaja teha otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta. Tavaliselt peavad õigused olema hetkel kasutatavad selleks, et need oleksid sisulised. Mõnikord võivad õigused siiski olla sisulised ka juhul, kui need ei ole hetkel kasutatavad.

Rakendamisnäited

Näide 3

Igal aastal toimub investeerimisobjekti aktsionäride üldkoosolek, kus tehakse otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta. Järgmine korraline aktsionäride üldkoosolek toimub kaheksa kuu pärast. Aktsionärid, kellele eraldi või koos kuulub vähemalt 5 protsenti hääleõigustest, võivad siiski kutsuda kokku erakorralise koosoleku, et muuta olulisi tegevusi käsitlevaid seniseid põhimõtteid, kuid teistele aktsionäridele koosolekust teatamise nõue tähendab, et seda koosolekut ei saa kokku kutsuda enne 30 päeva möödumist. Olulisi tegevusi käsitlevaid põhimõtteid saab muuta üksnes erakorralisel või korralisel aktsionäride üldkoosolekul. See hõlmab oluliste varade müügi ja suurte investeeringute tegemise või müügi heakskiitmist.

Eeltoodud olukord kehtib allpool kirjeldatud näidete 3A–3D puhul. Iga näidet vaadeldakse eraldiseisvalt.

Näide 3A

Investorile kuulub enamik hääleõigusi investeerimisobjektis. Investori hääleõigused on sisulised, sest investoril on võimalus teha vajaduse korral otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta. Asjaolu, et investor saab kasutada oma hääleõigusi alles 30 päeva pärast, ei välista seda, et investoril on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi alates osaluse omandamise hetkest.

Näide 3B

Investor on sõlminud forvardlepingu, et omandada enamik investeerimisobjekti aktsiaid. Forvardlepingu täitmiskuupäev on 25 päeva pärast. Olemasolevad aktsionärid ei saa muuta olulisi tegevusi käsitlevaid seniseid põhimõtteid, sest erakorralist koosolekut ei saa korraldada enne 30 päeva möödumist, kuid selleks ajaks on forvardleping täidetud. Investoril on seega õigused, mis on sisuliselt võrdväärsed enamusaktsionäri õigustega eespool esitatud näites 3A (st forvardlepingu sõlminud investor saab teha vajaduse korral otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta). Investori forvardleping on sisuline õigus, mis annab investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi isegi enne forvardlepingu täitmist.

Näide 3C

Investoril on enamiku investeerimisobjekti aktsiate omandamiseks sisuline optsoon, mida tuleb kasutada 25 päeva jooksul ja mis on sügavalt rahas. Järeldus on sama nagu näite 3B puhul.

Näide 3D

Investor on sõlminud forvardlepingu, et omandada enamiku investeerimisobjekti aktsiatest, kuid tal ei ole muid seotud õigusi investeerimisobjekti suhtes. Forvardlepingu täitmiskuupäev on kuue kuu pärast. Erinevalt eespool esitatud näidetest ei ole investoril hetkel võimalust juhtida olulisi tegevusi. Olemasolevatel aktsionäridel on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi, sest nad saavad muuta olulisi tegevusi käsitlevaid seniseid põhimõtteid enne forvardlepingu täitmist.

- B25 Muude osapoolte teostatavad sisulised õigused võivad takistada investorit kontrollimast investeerimisobjekti, millega need õigused on seotud. Selliste sisuliste õiguste puhul ei nõuta, et nende omanikel oleks võimalus algatada otsuseid. Seni kuni õigused ei ole üksnes kaitsvad (vt paragrahvid B26–B28), võivad muudele osapooltele kuuluvad sisulised õigused takistada investoril kontrollimast investeerimisobjekti isegi siis, kui õigused annavad nende omanikele hetkel üksnes võimaluse oluliste tegevustega seotud otsuseid heaks kiita või tõkestada.

Kaitsvad õigused

- B26 Hinnates seda, kas õigused annavad investorile mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, hindab investor, kas tema õigused ja teistele kuuluvad õigused on kaitsvad õigused. Kaitsvad õigused on seotud investeerimisobjekti tegevuste põhimõttelise muutmisega või kehtivad erakorraliste asjaolude korral. Ometi ei ole kõik õigused, mis kehtivad erakorraliste asjaolude korral või sõltuvad teatavatest sündmustest, kaitsvad õigused (vt paragrahvid B13 ja B53).
- B27 Kuna kaitsvad õigused on ette nähtud kaitsma nende omanike huve, andmata asjaomasele osapooltele mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, millega need õigused on seotud, ei saa üksnes kaitsvaid õigusi omaval investoril olla mõjuvõimu ja ta ei saa takistada teist osapoolt omamast mõjuvõimu investeerimisobjekti üle (vt paragrahv 14).
- B28 Sellised kaitsvad õigused on muu hulgas näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):

- a) laenuandja õigus keelata laenusaja teostada selliseid tegevusi, mis võivad muuta laenusaja krediitrisiki olulisel määral laenuandja kahjuks;

- b) investeerimisobjektis mittekontrollivat osalust omava osapoolle õigus kiita heaks kapitalimahutusi suuremas summas, kui on nõutav äritegevuse tavapärasest käigus, või kiita heaks omakapitali- või võlainstrumentide emiteerimine;
- c) laenuandja õigus arestida laenusaaaja varad, kui laenusaaaja ei täida teatavaid laenu tagasimaksmise tingimusi.

Frantsiisid

- B29 Frantsiisileping, mille puhul investeerimisobjekt on frantsiisivõtja, annab frantsiisandjale sageli õigused, mis on ettenähtud kaitsma frantsiisitud kaubamärki. Frantsiisilepinguga antakse tavaliselt frantsiisandjale teatavad otsustusõigused frantsiisivõtja tegevuse suhtes.
- B30 Frantsiisandja õigused ei piira üldiselt muude osapoolte kui frantsiisandja võimalust teha otsuseid, mis mõjutavad olulisel määral frantsiisivõtja kasumit. Samuti ei pruugi frantsiisilepingus sätestatud frantsiisandja õigused anda talle hetkel võimalust juhtida tegevusi, mis mõjutavad olulisel määral frantsiisivõtja kasumit.
- B31 Tuleb teha vahet hetkel olemasoleval võimalusel teha otsuseid, mis mõjutavad olulisel määral frantsiisivõtja kasumit, ja võimalusel teha otsuseid, mis kaitsevad frantsiisitud kaubamärki. Frantsiisandjal ei ole mõjuvõimu frantsiisivõtja üle, kui muudel osapooltel on õigused, mis annavad neile hetkel võimaluse juhtida frantsiisivõtja olulisi tegevusi.
- B32 Frantsiisilepingut sõlmides tegi frantsiisivõtja ühepoolse otsuse juhtida oma äritegevust kooskõlas frantsiisilepingu tingimustega, kuid enda nimel.
- B33 Kontrolli selliste põhimõtteliste otsuste üle nagu frantsiisivõtja õiguslik vorm ja tema rahastamise struktuur võivad kindlaks määrata muud osapooled kui frantsiisandja ja see võib olulisel määral mõjutada frantsiisivõtja kasumit. Mida väiksem on frantsiisandja antav rahaline toetus ja mida vähem on frantsiisandja avatud frantsiisisaajalt saadava kasumi muutlikkusele, seda suurem on tõenäosus, et frantsiisandjal on üksnes kaitsvad õigused.

Hääleõigused

- B34 Investoril on sageli hetkel võimalus juhtida kas hääleõiguste või muude sarnaste õiguste kaudu olulisi tegevusi. Kui investeerimisobjekti olulisi tegevusi juhitakse hääleõiguste kaudu, võtab investor arvesse käesolevas osas (paragrahvid B35–B50) sätestatud nõudeid.

Mõjuvõim koos häälteenamusega

- B35 Investoril, kellele kuulub üle poole investeerimisobjekti hääleõigustest, on järgmistel juhtudel mõjuvõim, välja arvatud siis, kui rakendatakse paragrahvi B36 või paragrahvi B37:

- a) häälteenamuse omanik juhib olulisi tegevusi või
- b) häälteenamuse omanik määrab ametisse enamiku olulisi tegevusi juhtiva juhtorgani liikmetest.

Häälteenamus ilma mõjuvõimuta

- B36 Investeerimisobjekti üle mõjuvõimu saamiseks peavad sellise investori hääleõigused, kellele kuulub üle poole investeerimisobjekti hääleõigustest, olema sisulised vastavalt paragrahvidele B22–B25 ja andma investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi, mis sageli toimub tegevus- ja rahastamispoliitika kindlaksmääramise kaudu. Kui teisel üksusel on õigused, mis annavad sellele üksusele õiguse juhtida olulisi tegevusi, ja see üksus ei ole investori käsundisaaja, siis ei oma investor mõjuvõimu investeerimisobjekti üle.

- B37 Isegi kui investorile kuulub investeerimisobjektis häälteenamus, ei ole investoril mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, kui need hääleõigused ei ole sisulised. Investor, kellele kuulub investeerimisobjektis üle poole hääleõigustest, ei saa näiteks omada mõjuvõimu, kui olulisi tegevusi juhib valitsus, kohus, haldur, pankrotihaldur, likvideerija või järelevalveasutus.

Mõjuvõim ilma häälteenamuseta

- B38 Investor võib omada mõjuvõimu ka juhul, kui talle ei kuulu investeerimisobjektis häälteenamus. Kui investorile ei kuulu investeerimisobjektis häälteenamus, saab ta omada mõjuvõimu näiteks järgmise kaudu:

- a) lepingupõhine kokkulepe investori ja teiste hääleomanike vahel (vt paragrahv B39);
- b) muudest lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad õigused (vt paragrahv B40);
- c) investori hääleõigused (vt paragrahvid B41–B45);
- d) potentsiaalsed hääleõigused (vt paragrahvid B47–B50) või
- e) punktide a–d kombinatsioon.

Lepingupõhine kokkulepe teiste hääleomanikega

- B39 Investori ja teiste hääleomanike vahelise lepingupõhise kokkuleppega saab anda investorile õiguse kasutada hääleõigusi, mis on investorile mõjuvõimu andmiseks piisavad, isegi juhul, kui investoril ei ole piisavalt hääleõigusi, et saada mõjuvõim ilma lepingupõhise kokkuleppeta. Lepingupõhise kokkuleppega võiks siiski tagada, et investor saab anda piisaval arvul teistele hääleomanikele juhiseid, kuidas hääletada, et võimaldada investoril teha otsuseid oluliste tegevuste kohta.

Lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad õigused

- B40 Muud otsustusõigused saavad koos hääleõigustega anda investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Näiteks võivad lepingupõhises kokkuleppes kindlaksmääratud õigused koos hääleõigusega olla piisavad, et anda investorile hetkel võimalus juhtida investeerimisobjekti tootmisprotsessi või investeerimisobjekti muud põhi- või rahastamistegevust, mis mõjutab olulisel määral investeerimisobjekti kasumit. Muude õiguste puudumise korral ei põhjusta investeerimisobjekti majanduslik sõltuvus investorist (näiteks tarnija suhted oma pöhi- või rahastamistegevustega) siiski investori mõjuvõimu investeerimisobjekti üle.

Investori hääleõigused

- B41 Vähem kui enamikku hääleõigusi omaval investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks, kui investoril on praktiline võimalus juhtida ühepoolset olulisi tegevusi.
- B42 Hinnates seda, kas investori hääleõigused on mõjuvõimu saamiseks piisavad, võtab investor arvesse kõiki fakte ja asjaolusid, sealhulgas:

- a) investori hääleõiguste arv võrreldes teiste hääleomanike häälte arvu ja jaotusega, pidades silmas, et:
 - i) mida rohkem hääleõigusi investoril on, seda suurem on tõenäosus, et investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi;
 - ii) mida rohkem hääleõigusi investoril on võrreldes teiste hääleomanikega, seda suurem on tõenäosus, et investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi;
 - iii) mida rohkem osapooli peab tegutsema ühiselt investori väljahäätamiseks, seda suurem on tõenäosus, et investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi;

- b) investorile, teistele hääleomanikele või muudele osapooltele kuuluvad potentsiaalsed hääleõigused (vt paragrahvid B47–B50);
- c) muudest lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad õigused (vt paragrahv B40) ja
- d) täiendavad faktid ja asjaolud, mis viitavad sellele, et investoril kas on või ei ole hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi ajal, mil on vaja teha otsuseid, sealhulgas eelmiste aktsionäride üldkoosolekute hääletustulemused.

B43 Kui oluliste tegevuste juhtimine määratakse kindlaks hääleteenamusega ja investorile kuulub oluliselt rohkem hääleõigusi kui ühelegi teisele hääleomanikule või hääleomanike organiseeritud rühmale ning teised aktsiaosalused on hajutatud, siis võib juba pärast paragrahvi 42 punktides a–c nimetatud tegurite arvessevõtmist olla selge, et investoril on mõjuvõim investeerimisobjekti üle.

Rakendamisnäited

Näide 4

Investor omandab 48 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud hääleõigused kuuluvad tuhandetele aktsionäridele, kellest mitte ükski eraldi ei oma üle 1 protsendi hääleõigustest. Ühelgi aktsionäril ei ole kokkuleppeid teistega konsulteerimiseks ega ühiste otsuste tegemiseks. Hinnates omandatavate hääleõiguste osakaalu teiste aktsiaosaluste suhtelise suuruse alusel, otsustas investor, et 48-protsendiline osalus oleks kontrolli saamiseks piisav. Sel juhul järeltab investor oma osaluse absoluutse suuruse ja teiste aktsiaosaluste suhtelise suuruse alusel, et tal on piisavalt ülekaalukas hääleosalus, et vastata mõjuvõimu kriteeriumile vajaduseta võtta arvesse muid tõendeid mõjuvõimu kohta.

Näide 5

Investorile A kuulub 40 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest ja ülejäänud 12 investorile kuulub igaihele 5 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Aktsionäride kokkuleppega antakse investorile A õigus määrata ja kutsuda tagasi juhtkond, kes vastutab oluliste tegevuste juhtimise eest, ning kehtestada nende tasu. Kokkuleppe muutmiseks on nõutav aktsionäride kahe kolmandiku suurune hääleteenamus. Sel juhul järeltab investor A, et investori osaluse absoluutne suurus ja teiste aktsiaosaluste suhteline suurus üksinda ei ole määrava tähtsusega, et otsustada, kas investoril on mõjuvõimu saamiseks piisavad õigused. Investor A otsustab siiski, et tema lepingupõhine õigus määrata ja kutsuda tagasi juhtkond ning kehtestada nende tasu on piisav järeldamaks, et tal on mõjuvõim investeerimisobjekti üle. Investori mõjuvõimu hindamisel ei võeta arvesse asjaolu, et investor A ei ole võib-olla kasutanud seda õigust, ega selle tõenäosust, et investor A kasutab oma juhtkonna valimise, ametisse määramise või tagasikutsumise õigust.

B44 Muudes olukordades võib juba pärast paragrahvi B42 punktides a–c nimetatud tegurite arvessevõtmist olla selge, et investoril ei ole mõjuvõimu.

Rakendamisnäide

Näide 6

Investorile A kuulub 45 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Veel kahele investorile kuulub kummalgi 26 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud hääleõigused kuuluvad kolmele muule aktsionäriks, kusjuures igaihele neist kuulub 1 protsent. Puuduvad muud kokkulepped, mis mõjutaksid otsuste tegemist. Sel juhul on investori A hääleosaluse suurus ja selle suhteline suurus võrreldes teiste aktsiaosalustega piisavad järeldamaks, et investoril A ei ole mõjuvõimu. Kaks investorit peaksid ainult tegema koostööd, et takistada investorit A juhtimast investeerimisobjekti olulisi tegevusi.

- B45 Paragrahvi B42 punktides a–c nimetatud tegurid üksinda ei pruugi siiski olla määrava tähtsusega. Kui investoril ei ole pärast nende tegurite arvessevõtmist selge, kas tal on mõjuvõim, võtab ta arvesse täiendavaid fakte ja asjaolusid, näiteks seda, kas teised aktsionärid on olemuselt passiivsed, mida tõendavad eelmiste aktsionäride üldkoosolekute hääletustulemused. See hõlmab paragrahvis B18 nimetatud tegurite ning paragrahvides B19 ja B20 esitatud näitajate hindamist. Mida vähem hääleõigusi investoril on ja mida vähem osapooli peaksid tegutsema ühiselt investori väljahäätamiseks, seda rohkem toetutaks täiendavatele faktidele ja asjaoludele, et hinnata seda, kas investori õigused on mõjuvõimu saamiseks piisavad. Kui paragrahvides B18–B20 nimetatud fakte ja asjaolusid võetakse arvesse koos investori õigustega, antakse paragrahvis B18 kirjeldatud mõjuvõimu tõenditele suurem kaal kui paragrahvides B19 ja B20 esitatud mõjuvõimu näitajatele.

Rakendamisnäited

Näide 7

Investorile kuulub 45 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud 11 investorile kuulub igaühele 5 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ühelgi aktsionäril ei ole lepingupõhiseid kokkuleppeid teistega konsulteerimiseks ega ühiste otsuste tegemiseks. Sel juhul ei ole investori osaluse absoluutne suurus ega teiste aktsiaosaluste suhteline suurus üksinda määrava tähtsusega, et otsustada seda, kas investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle. Arvesse tuleb võtta täiendavaid fakte ja asjaolusid, mis võivad tõendada seda, kas investoril on või ei ole mõjuvõim.

Näide 8

Investorile kuulub 35 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Veel kolmele investorile kuulub igaühele 5 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud hääleõigused kuuluvad paljudele aktsionäridele, kellest mitte ükski eraldi ei oma üle 1 protsendi hääleõigustest. Ühelgi aktsionäril ei ole kokkuleppeid teistega konsulteerimiseks ega ühiste otsuste tegemiseks. Investeerimisobjekti olulisi tegevusi käsitlevate otsuste vastuvõtmiseks on nõutav häälteenamusega heakskiit asjaomasel aktsionäride üldkoosolekul – viimastel asjaomastel aktsionäride üldkoosolekutel hääletas 75 % investeerimisobjekti hääleõiguste omanikest. Sellisel juhul viitab teiste aktsionäride aktiivne osalemine viimastel aktsionäride üldkoosolekutel sellele, et investoril ei oleks praktilist võimalust juhtida ühepoolselt olulisi tegevusi, olenemata sellest, kas investor on juhtinud olulisi tegevusi, sest piisav arv teisi aktsionäre hääletas samal viisil kui investor.

- B46 Kui pärast paragrahvi B42 punktides a–d nimetatud tegurite arvessevõtmist ei ole selge, et investoril on mõjuvõim, siis ei oma investor kontrolli investeerimisobjekti üle.

Potentsiaalsed hääleõigused

- B47 Investor võtab kontrolli hindamisel arvesse oma potentsiaalseid hääleõigusi ja muudele osapooltele kuuluvaid potentsiaalseid hääleõigusi, et määrata kindlaks, kas tal on mõjuvõim. Potentsiaalsed hääleõigused on õigused investeerimisobjekti hääleõiguste saamiseks, näiteks vahetatavatest instrumentidest või optioonidest, sealhulgas forvardlepingutest tulenevad õigused. Potentsiaalseid hääleõigusi võetakse arvesse üksnes siis, kui õigused on sisulised (vt paragrahvid B22–B25).
- B48 Potentsiaalsete hääleõiguste arvessevõtmisel võtab investor arvesse instrumendi eesmärki ja ülesehitust ning investori muul viisil investeerimisobjektis osalemise eesmärki ja ülesehitust. See hõlmab instrumendi eri tingimuste ning investori ilmsete ootuste, motiivide ja kõnealuste tingimustega nõustumise põhjuste hindamist.
- B49 Kui investoril on hääleõigused või muud otsustusõigused investeerimisobjekti tegevuste suhtes, hindab investor, kas need õigused koos potentsiaalsete hääleõigustega annavad investorile mõjuvõimu.

- B50 Sisulised potentsiaalsed hääleõigused üksinda või koos muude õigustega võivad anda investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Näiteks on sellega tõenäoliselt tegemist juhul, kui investorile kuulub 40 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest ja ta omab paragrahvi B23 kohaselt optioonidest tulenevaid sisulisi õigusi täiendava 20 protsenti hääleõiguste omandamiseks.

Rakendamisnäited

Näide 9

Investorile A kuulub 70 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Investorile B kuulub 30 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest ja optioon investorile A hääleõigustest poole omandamiseks. Seda optiooni tuleb kasutada järgmise kahe aasta jooksul kindlaksmääratud hinnaga, mis on sügavalt rahast väljas (ja peaks nii jääma selle kaheaastase perioodi jooksul). Investor A on kasutanud oma hääleõigusi ja juhib aktiivselt investeerimisobjekti olulisi tegevusi. Sellisel juhul vastab investor A tõenäoliselt mõjuvõimu kriteeriumile, sest tal on ilmselt hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi. Kuigi investorile B kuuluvad hetkel kasutatavad optioonid täiendavate hääleõiguste ostmiseks (mis kasutamise korral annaksid talle investeerimisobjektis hääleõiguste ostmise), on nende optioonidega seotud tingimused sellised, et optioone ei loeta sisulisteks.

Näide 10

Investorile A ja ülejäänud kahele investorile kummalegi kuulub üks kolmandik investeerimisobjekti hääleõigustest. Investeerimisobjekti äritegevus on tihedalt seotud investoriga A. Lisaks omakapitaliinstrumentidele kuuluvad investorile A ka võlainstrumentid, mis on igal ajahetkel vahetatavad investeerimisobjekti lihtaktsiateks kindlaksmääratud hinnaga, mis on rahast väljas (kuid mitte sügaval rahast väljas). Võlainstrumentide vahetamisel kuuluks investorile A 60 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Investor A saaks kasu koostoime realiseerimisest võlainstrumentide vahetamisel lihtaktsiateks. Investoril A on mõjuvõim investeerimisobjekti üle, sest talle kuuluvad investeerimisobjekti hääleõigused koos sisuliste potentsiaalsete hääleõigustega, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi.

Mõjuvõim, kui hääleõigused või muud sarnased õigused ei mõjuta olulisel määral investeerimisobjekti kasumit

- B51 Investor võtab investeerimisobjekti eesmärgi ja ülesehituse hindamisel (vt paragrahvid B5–B8) arvesse osalemist ja otsuseid, mis on tehtud investeerimisobjekti loomisel selle ülesehituse käigus, ning hindab, kas tehingu tingimused ja osalemise tunnused annavad investorile piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks. Osalemine investeerimisobjekti ülesehituses üksinda ei ole piisav, et anda investorile kontrolli. Osalemine ülesehituses võib siiski viidata sellele, et investoril oli võimalus saada õigusi, mis on piisavad mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle.
- B52 Lisaks võtab investor arvesse lepingupõhiseid kokkuleppeid, näiteks ostuoptiooni õigused, müügioptiooni õigused ja likvideerimisõigused, mis määrati kindlaks investeerimisobjekti loomisel. Kui need lepingupõhised kokkulepped hõlmavad investeerimisobjektiga tihedalt seotud tegevusi, siis on need tegevused sisuliselt lahutamatu osa investeerimisobjekti üldistest tegevustest, kuigi need võivad toimuda väljaspool investeerimisobjekti juriidilisi piire. Seega tuleb lepingupõhistes kokkulepetes varjatud otseseid või kaudseid otsustusõigusi, mis on tihedalt seotud investeerimisobjektiga, käsitada investeerimisobjekti üle mõjuvõimu kindlaksmääramisel oluliste tegevustena.
- B53 Mõne investeerimisobjekti puhul toimuvad olulised tegevused üksnes siis, kui esinevad teatavad asjaolud või toimuvad teatavad sündmused. Investeerimisobjekt võib olla üles ehitatud nii, et selle tegevuste juhtimine ja kasum on eelnevalt kindlaks määratud, välja arvatud juhul, kui (ja seni, kuni) esinevad teatavad asjaolud või toimuvad teatavad sündmused. Sellisel juhul võivad otsused investeerimisobjekti tegevuste kohta üksnes nende asjaolude esinemisel või sündmuste toimumisel mõjutada olulisel määral tema kasumit ja olla seega olulised tegevused. Investoril, kellel on võimalus teha neid otsuseid, võib olla mõjuvõim ka ilma kõnealuste asjaolude esinemise või sündmuste toimumiseta. See, et nende otsuste tegemise õigus sõltub asjaolude esinemisest või sündmuse toimumisest, ei muuda iseenesest neid õigusi kaitsvateks.

Näide 11

Investeeringisobjekti ainus äritegevus, mis on määratletud tema asutamisdokumentides, on nõuete ost ja nende igapäevane teenindamine oma investorite jaoks. Igapäevane teenindamine hõlmab põhisumma ja intressi sissenõudmist nende maksekuupäeva saabumisel ja asjaomaste summade edastamist. Nõude maksmata jätmisel müüb investeeringisobjekt automaatselt nõude investorile vastavalt investorile ja investeeringisobjekti vahelises müügioptsiooni lepingus kokkulepitule. Ainuke oluline tegevus on nõuete haldamine maksekohustuse rikkumise korral, sest see on ainus tegevus, mis võib olulisel määral mõjutada investeeringisobjekti kasumit. Nõuete haldamine enne maksekohustuse täitmata jätmist ei ole oluline tegevus, sest selle puhul ei ole nõutav sisuliste otsuste tegemine, mis võiksid mõjutada olulisel määral investeeringisobjekti kasumit – tegevused enne kohustuse täitmata jätmist on eelnevalt kindlaksmääratud ning need hõlmavad üksnes rahavoogude sissenõudmist nende tähtaja saabumisel ja nende edastamist investoritele. Hinnates investeeringisobjekti kõiki tegevusi, mis mõjutavad olulisel määral investeeringisobjekti kasumit, tuleb seega arvesse võtta üksnes investorile õigust hallata varasid maksekohustuste rikkumise korral. Selle näite puhul tagab investeeringisobjekti ülesehitus, et investoril on otsustuspädevus kasumit olulisel määral mõjutavate tegevuste suhtes ajal, mil selline otsustuspädevus on nõutav. Müügioptsiooni lepingu tingimused on lahutamatult seotud kogu tehingu ja investeeringisobjekti asutamisega. Seepärast järeldeb müügioptsiooni lepingu tingimustest ja investeeringisobjekti asutamisdokumentidest, et investoril on mõjuvõim investeeringisobjekti üle, isegi kui nõuete omandiõigus läheb investorile üle üksnes maksekohustuse rikkumisel ja investor haldab nõudeid, mille puhul maksekohustust rikuti, väljaspool investeeringisobjekti juriidilisi piire.

Näide 12

Nõuded on investeeringisobjekti ainus vara. Investeeringisobjekti eesmärgi ja ülesehituse arvessevõtmisel on kindlaks määratud, et nõuete haldamine nende maksekohustuste rikkumisel on ainus oluline tegevus. Osapool, kellel on võimalus hallata nõudeid, mille puhul on maksekohustusi rikutud, omab mõjuvõimu investeeringisobjekti üle, olenemata sellest, kas keegi laenusajatest on maksekohustusi rikkunud.

- B54 Investoril võib olla otsene või kaudne siduv tulevikukohustus tagada, et investeeringisobjekt jätkab tegutsemist vastavalt kavandatule. Selline kohustus võib suurendada investorile avatust kasumi muutlikkusele ja seega suurendada investorile jaoks ajendit hankida mõjuvõimu saamiseks piisavaid õigusi. Siduv tulevikukohustus tagada investeeringisobjekti kavandatud viisil tegutsemine võib seega viidata sellele, et investoril on mõjuvõim, kuid ei anna iseenesest investorile mõjuvõimu ega takista muul osapoolel omamast mõjuvõimu.

Avatus või õigused investeeringisobjektist tulenevale muutuvale kasumile

- B55 Hinnates kontrolli olemasolu investeeringisobjekti üle, määrab investor kindlaks, kas ta on avatud või tal on õigused investeeringisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile.
- B56 Muutuv kasum on kasum, mis ei ole fikseeritud ja mis võib investeeringisobjekti finantstulemus(likkus)e tõttu muutuda. Muutuv kasum saab olla ainult positiivne, ainult negatiivne või nii positiivne kui ka negatiivne (vt paragrahv 15). Investor hindab seda, kas investeeringisobjektist tulenev kasum on muutuv ja kui muutuv see kasum on, tuginedes kokkuleppe sisule ja olenemata kasumi õiguslikust vormist. Investorile võib kuuluda näiteks fikseeritud intressimaksetega võlakiri. Käesoleva IFRSi kohaldamisel kujutavad fikseeritud intressimaksed muutuvat kasumit, sest neile avaldab mõju maksekohustuse rikkumise risk ja investor on nende tõttu avatud võlakirja emitendi krediidiriskile. Muutlikkus (st kui muutuv see kasum on) sõltub võlakirja krediidiriskist. Finantstulemus(likkus)ega seotud fikseeritud tasud investeeringisobjekti varade haldamise eest on samuti muutuv kasum, sest investor on nende tõttu avatud investeeringisobjekti finantstulemus(likkus)e riskile. Muutlikkus sõltub investeeringisobjekti võimest toota tasu maksmiseks piisavat tulu.

- B57 Kasum on näiteks järgmine:

- a) dividendid, muud majandusliku kasu väljamaksud investeeringisobjektist (nt intress investeeringisobjekti emitentide võlaväärtpaberitelt) ja investorile investeeringisobjektis oleva investeeringu väärtuse muutus;

- b) tasu investeerimisobjekti varade või kohustiste teenindamise eest, tasud ja avatus kahjumile seoses krediidi või likviidsustoetuse andmisega, jääkosalused investeerimisobjekti varades ja kohustistes asjaomase investeerimisobjekti likvideerimise korral, maksusoodustused ja ligipääs tulevasele likviidsusele, mis investoril on seoses osalemisega investeerimisobjektis;
- c) kasum, mis ei ole kättesaadav teistele osanikele. Investor võiks näiteks kasutada oma varasid koos investeerimisobjekti varadega, näiteks ühendades põhitegevuse funktsioonid, et saavutada mastaabiefekt ja kulude kokkuhoid, hankides haruldasi tooteid, saades juurdepääsu omandiõigusega kaitstud teabele või piirates teatavaid tegevusi või varasid, et suurendada investori muude varade väärtust.

Mõjuvõimu ja kasumi vaheline seos

Delegeeritud mõjuvõim

- B58 Investeerimisobjekti üle kontrolli olemasolu hindamisel määrab otsustusõigustega investor (otsusetegija) kindlaks, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja. Samuti määrab investor kindlaks, kas otsustusõigusi omav muu üksus tegutseb investori käsundisaajana. Käsundisaaja on osapool, kes tegutseb eelkõige muu osapoolle või muude osapoolte (käsundiandja(te)) nimel ja kasuks ning ei kontrolli seega investeerimisobjekti, kui ta kasutab oma otsustuspädevust (vt paragrahvid 17 ja 18). Mõnikord võib seega käsundiandja mõjuvõim kuuluda käsundisaajale, kes võib seda kasutada, kuid käsundiandja nimel. Otsusetegija ei ole käsundisaaja lihtsalt seepärast, et muud osapooled võivad saada kasu otsusetegija tehtavatest otsusest.
- B59 Investor võib teatavate konkreetsete küsimuste või kõikide oluliste tegevuste puhul delegeerida oma otsustuspädevuse käsundisaajale. Investeerimisobjekti üle kontrolli olemasolu hindamisel käsitleb investor oma käsundisaajale delegeeritud otsustusõigusi otse investorile kuuluvate õigustena. Mitme käsundiandja korral hindab iga käsundiandja, kas tal on mõjuvõim investeerimisobjekti üle, võttes arvesse paragrahvides B5–B54 sätestatud nõudeid. Paragrahvides B60–B72 on esitatud juhised selle kindlaksmääramiseks, kas otsusetegija on käsundisaaja või käsundiandja.
- B60 Määrates kindlaks seda, kas ta on käsundisaaja, võtab otsusetegija arvesse enda, hallatava investeerimisobjekti ja muude investeerimisobjekti osapoolte vahelist suhet, eelkõige kõiki allpool nimetatud tegureid:
- a) tema otsustuspädevuse ulatus investeerimisobjekti suhtes (paragrahvid B62 ja B63);
 - b) muudele osapooltele kuuluvad õigused (paragrahvid B64–B67);
 - c) tasu, millele tal on õigus kooskõlas tasustamiskokkuleppega (-lepetega) (paragrahvid B68–B70);
 - d) otsusetegija avatus kasumi muutlikkusele seoses muude osalustega, mis talle investeerimisobjektis kuuluvad (paragrahvid B71 ja B72).

Eri tegurite suhtes rakendatakse konkreetsete faktide ja asjaolude alusel erinevaid osakaale.

- B61 Määrates kindlaks seda, kas otsusetegija on käsundisaaja, tuleb hinnata kõiki paragrahvis B60 nimetatud tegureid, välja arvatud juhul, kui ühel osapoolel on sisuline õigus otsusetegija tagandada (tagasikutsumisõigus) ja ta saab otsusetegija põhjusega tagandada (vt paragrahv B65).

Otsustuspädevuse ulatus

- B62 Otsusetegija otsustuspädevuse ulatuse hindamisel võetakse arvesse:
- a) tegevusi, mis on lubatud vastavalt otsusetegija kokkuleppele (-lepetele) ja seaduses sätestatule, ja
 - b) otsusetegija kaalutusõigust otsuste tegemisel selliste tegevuste kohta.

- B63 Otsusetegija võtab arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust, riske, mille suhtes peab investeerimisobjekt olema avatud, riske, mille ta peab edasi andma investeerimisobjekti osapooltele, ja otsusetegija investeerimisobjekti ülesehituses osalemise taset. Näiteks kui otsusetegija osaleb olulisel määral investeerimisobjekti ülesehituses (sealhulgas otsustuspädevuse ulatuse kindlaksmääramisel), siis võib selline osalemine viidata, et otsusetegijal oli võimalus ja ajend saada õigusi, millest tulenevalt on otsusetegijal võimalus juhtida olulisi tegevusi.

Muudele osapooltele kuuluvad õigused

- B64 Muudele osapooltele kuuluvad sisulised õigused võivad mõjutada otsusetegija võimalust juhtida investeerimisobjekti olulisi tegevusi. Sisulised tagasikutsumisõigused või muud õigused võivad viidata sellele, et otsusetegija on käsundisaaja.
- B65 Kui ühel osapoolel on sisulised tagasikutsumisõigused ja ta saab põhjuseta taandada otsusetegija, piisab sellest järeldamiseks, et otsusetegija on käsundisaaja. Kui sellised õigused kuuluvad mitmele osapooltele (ja ükski osapool ei saa eraldi taandada otsusetegijat muude osapoolte nõusolekuta), siis need õigused ei ole eraldiseisvalt otsustava tähtsusega selle kindlaksmääramisel, et otsusetegija tegutseb peamiselt teiste nimel ja kasuks. Mida suurem arv osapooli peab tegutsema ühiselt, et kasutada õigust otsusetegija taandada, ning mida suuremad on otsusetegija muud majanduslikud huvid (st tasu ja muud huvid) ja nendega seotud muutlikkus, seda väiksemat tähtsust omistatakse sellele tegurile.
- B66 Muudele osapooltele kuuluvaid sisulisi õigusi, mis piiravad otsusetegija kaalutusõigust, käsitatakse sarnaselt tagasikutsumisõigustega selle hindamisel, kas otsusetegija on käsundisaaja. Näiteks otsusetegija, kes on kohustatud saama väikese arvu muude osapoolte heakskiidu oma toimingute jaoks, on üldiselt käsundisaaja. (Vt paragrahvid B22–B25 täiendavate juhiste saamiseks õiguste kohta ja selle kohta, kas need õigused on sisulised.)
- B67 Muudele osapooltele kuuluvate õiguste arvessevõtmine hõlmab hinnangu andmist investeerimisobjekti juhatuse (või muu juhtorgani) kasutatavatele õigustele ja nende mõjule otsustuspädevuse suhtes (vt paragrahvi B23 punkt b).

Tasustamine

- B68 Mida suurem on otsusetegija tasu ja sellega seotud muutlikkus võrreldes investeerimisobjekti tegevusest eeldatava kasumiga, seda suurem on tõenäosus, et otsusetegija on käsundiandja.
- B69 Otsustades, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja, kaalub otsusetegija ka seda, kas on täidetud järgmised tingimused:
- a) otsusetegija tasustamine toimub vastavalt osutatud teenustele;
 - b) tasustamiskokkulepe hõlmab üksnes tingimusi ja summasid, mis esinevad tavaliselt kokkulepetes sarnaste teenuste ja oskuste taseme kohta ja mis on kokku lepitud mitteseotud osapoolte vahel.
- B70 Otsusetegija ei saa olla käsundisaaja, kui paragrahvi B69 punktides a ja b sätestatud tingimused ei ole täidetud. Nende tingimuste täitmisest üksi ei piisa siiski järeldamiseks, et otsusetegija on käsundisaaja.

Avatus muudest osalustest tulenevale kasumi muutlikkusele

- B71 Hinnates seda, kas ta on käsundiandja, võtab otsusetegija, kes omab muid osalusi investeerimisobjektis (nt investeeringud investeerimisobjektis või tagatised seoses investeerimisobjekti finantstulemus(likkus)ega), arvesse oma avatust selliste osalustega seotud kasumi muutlikkusele. Muude osaluste omamine investeerimisobjektis viitab sellele, et otsusetegija võib olla käsundiandja.

B72 Hinnates oma avatust kasumi muutlikkusele seoses muude osalustega investeerimisobjektis, võtab otsusetegija arvesse järgmisi tegureid:

- a) mida suuremad on tema majanduslikud huvid ja nendega seotud muutlikkus, võttes arvesse tema tasu ja muid huve tervikuna, seda suurem on tõenäosus, et otsusetegija on käsundiandja;
- b) kas tema avatus kasumi muutlikkusele erineb teiste investorite vastavast avatusest ja kui jah, siis kas see võiks mõjutada tema tegevust. Näiteks võib see nii olla juhul, kui otsusetegijale kuuluvad allutatud osalused investeerimisobjektis või ta sõlmib investeerimisobjektiga muid krediitkvaliteeti parandavaid kokkuleppeid.

Otsusetegija hindab oma avatust võrreldes investeerimisobjekti kasumi kogu muutlikkusega. Hindamine toimub eelkõige investeerimisobjekti tegevusest eeldatavasti saadava kasumi alusel, kuid seejuures ei jäeta arvestamata otsusetegija maksimaalset avatust investeerimisobjekti kasumi muutlikkusele otsusetegijale kuuluvate muude osaluste kaudu.

Rakendamisnäited

Näide 13

Otsusetegija (fondijuht) kehtestab, turustab ja juhib avalikku reguleeritud fondi kitsalt määratletud parameetrite kohaselt, mis on sätestatud kohalike õigusnormide kohases investeerimismandaadis. Fondi turustati investoritele investeeeringuna börsil noteeritud üksuste omakapitaliväärtpaberite hajutatud portfelli. Fondijuht on kindlaksmääratud parameetrite raames kaalutusõigus varade suhtes, millesse investeerida. Fondijuht on teinud fondi 10-protsendilise proportsionaalse investeeeringu ja ta saab oma teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis vastab 1 protsendile fondi puhaskäivalt. Tasud vastavad osutatud teenustele. Fondijuht ei ole kohustatud katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema 10-protsendiline investeeering. Fondi puhul ei ole vaja moodustada sõltumatut juhatust ja seda ei ole moodustatud. Investoritel ei ole sisulisi õigusi, mis mõjutaksid fondijuhi otsustuspädevust, kuid nad võivad lunastada oma osalused fondi kehtestatud konkreetsete piirmäärade ulatuses.

Kuigi fondijuht tegutseb investeerimismandaadis sätestatud parameetrite raames ja kooskõlas regulatiivsete nõuetega, on fondijuht otsustusõigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida fondi olulisi tegevusi – investoritel ei ole sisulisi õigusi, mis võiksid mõjutada fondijuhi otsustuspädevust. Fondijuht saab oma teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, ja ta on samuti teinud fondi proportsionaalse investeeeringu. Seoses tasustamise ja oma investeeeringuga on fondijuht avatud fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, kuid see avatus ei ole nii suur, et see viitaks sellele, et fondijuht on käsundiandja.

Selles näites ilmneb, et kui võtta arvesse fondijuhi avatust fondist tulenevale kasumi muutlikkusele ja tema otsustuspädevust piiratud parameetrite raames, siis on fondijuht käsundisaaja. Fondijuht järeldeb seega, et ta ei kontrolli fondi.

Näide 14

Otsusetegija asutab, turustab ja juhib fondi, mis pakub investeerimisvõimalusi mitmele investorile. Otsusetegija (fondijuht) peab tegema otsused kõikide investorite parimates huvides ja kooskõlas fondi valitsemiskokkulepetega. Sellest hoolimata on fondijuht ulatuslik otsustusõigus. Fondijuht saab oma teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis vastab 1 protsendile hallatavatest varadest ja 20 protsendile kogu fondi kasumist teatava kasumitaseme saavutamisel. Tasud vastavad osutatud teenustele.

Kuigi fondijuht peab tegema otsused kõikide investorite parimates huvides, on fondijuhil ulatuslik otsustuspädevus fondi oluliste tegevuste juhtimiseks. Fondijuhile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega. Lisaks viib tasustamine fondijuhil huvid vastavusse teiste investorite huvidega fondi väärtuse suurendamiseks, tekitamata sealjuures nii suurt avatust fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, et seda eraldiseisvalt arvesse võttes jäeldada, et fondijuht on käsundiandja.

Eespool kirjeldatud olukord ja analüüs kehtib allpool kirjeldatud näidete 14A–14C puhul. Iga näidet vaadeldakse eraldiseisvalt.

Näide 14A

Fondijuhil on fondis ka 2-protsendiline investeering, mis viib tema huvid vastavusse teiste investorite huvidega. Fondijuhil ei ole kohustust katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema 2-protsendiline investeering. Investorid võivad fondijuhil taandada lihthälteenamusega, kuid üksnes lepingu rikkumise korral.

Fondijuhil 2-protsendiline investeering suurendab tema avatust fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, kuid see avatus ei ole nii suur, et viitaks sellele, et fondijuht on käsundiandja. Teiste investorite õigus fondijuhil taandada loetakse kaitsvaks õiguseks, sest seda saab kasutada üksnes lepingu rikkumise korral. Selles näites viitab fondijuhil avatus, et fondijuht on käsundisaaja, kuigi tal on ulatuslik otsustuspädevus ning ta on avatud oma osalusest ja tasust tulenevale kasumi muutlikkusele. Fondijuht jäeldab seega, et ta ei kontrolli fondi.

Näide 14B

Fondijuhil on suurem proportsionaalne investeering fondis, kuid tal ei ole kohustust katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema investeering. Investorid võivad fondijuhil taandada lihthälteenamusega, kuid üksnes lepingu rikkumise korral.

Selles näites loetakse teiste investorite õigust fondijuhil taandada kaitsvaks õiguseks, sest seda saab kasutada üksnes lepingu rikkumise korral. Kuigi fondijuhile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, võib fondijuhil investeering koos tema tasuga luua nii suure avatuse fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, et see viitab sellele, et fondijuht on käsundiandja. Mida suuremad on fondijuhil majanduslikud huvid ja nendega seotud muutlikkus (võttes arvesse tema tasu ja muid huve tervikuna), seda rohkem rõhku paneb fondijuht analüüsis neile majanduslikele huvidele ja seda tõenäolisemalt on fondijuht käsundiandja.

Näiteks võib fondijuht, võttes arvesse oma tasu ja muid tegureid, lugeda 20-protsendilise investeeringu piisavaks, et jäeldada, et ta omab kontrolli fondi üle. Teistsuguste asjaolude korral (st tasustamine ja muud tegurid on erinevad) võib kontroll tekkida muu investeerimistaseme juures.

Näide 14C

Fondijuhil on 20-protsendiline proportsionaalne osalus fondis, kuid tal ei ole kohustust katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema 20-protsendiline investeering. Fondil on juhatus, mille kõik liikmed on fondijuhil sõltumatud ja määratud teiste investorite poolt. Juhatus määrab kord aastas ametisse fondijuhil. Kui juhatus otsustas mitte pikendada fondijuhil lepingut, siis võivad fondijuhil osutatavaid teenuseid osutada selles tööstusharus tegutsevad teised fondijuhid.

Kuigi fondijuhile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, võib fondijuhi 20-protsendiline investeering koos tema tasuga luua nii suure avatuse fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, et see viitab sellele, et fondijuht on käsundiandja. Investoritel on sisulised õigused fondijuht taandada – juhatus tagab mehhanismi, et investorid saaksid fondijuhi taandada, kui nad otsustavad seda teha.

Selles näites paneb fondijuht analüüsis suuremat rõhku sisulisele tagasikutsumisõigusele. Seega, kuigi fondijuhil on ulatuslik otsustuspädevus ja ta on oma tasust ja investeeringust tulenevalt avatud fondi kasumi muutlikkusele, viitavad teistele investoritele kuuluvad sisulised õigused sellele, et fondijuht on käsundisaaja. Fondijuht järeltab seega, et ta ei kontrolli fondi.

Näide 15

Investeeringuobjekt on loodud selleks, et osta fikseeritud intressimääraga ja varadega tagatud väärtpaberite portfelli, mida rahastatakse fikseeritud intressimääraga võlainstrumentide ja omakapitaliinstrumentidega. Omakapitaliinstrumentid on ette nähtud võlainvestoritele esimese kahjumi kaitse andmiseks ja investeeringuobjektilt lisatulu saamiseks. Tehingut turustati võimalikele võlainvestoritele investeeringuna varadega tagatud väärtpaberite portfelli, mis on avatud krediidiriskile, mis on seotud portfelli varadega tagatud väärtpaberite emitentide kohustuste võimaliku rikkumisega, ja intressimäär riskile, mis on seotud portfelli juhtimisega. Loomise hetkel moodustavad omakapitaliinstrumentid 10 protsenti ostetud varade väärtusest. Otsusetegija (varahaldur) haldab aktiivset varaportfelli, tehes investeeringuobjektile investeeringuobjekti prospektis täpsustatud parameetrite raames. Varahaldur saab nende teenuste eest turumääradel põhinevat fikseeritud tasu (s.o 1 protsenti hallatavatest varadest) ja tulemuslikkusega seotud tasu (s.o 10 protsenti kasumist), kui investeeringuobjekti kasum ületab kindlaksmääratud taset. Tasud vastavad osutatud teenustele. Varahaldurile kuulub 35 protsenti investeeringuobjekti omakapitalist.

Ülejäänud 65 protsenti omakapitalist ja kõik võlainstrumentid kuuluvad suurele arvule hajutatud ja omavahel mitteseotud kolmandast osapooldest investoritele. Varahalduri saab teiste investorite lihthälteenamusega põhjuseta taandada.

Varahaldurile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega. Tasu viib fondijuhi huvid vastavusse teiste investorite huvidega fondi väärtuse suurendamiseks. Varahaldur on avatud kasumi muutlikkusele, mis tuleneb fondi tegevusest, sest talle kuulub 35 protsenti omakapitalist, ja tema tasust.

Kuigi varahaldur tegutseb investeeringuobjekti prospektis täpsustatud parameetrite raames, on tal hetkel võimalus teha investeeringuobjekti kasumit olulisel määral mõjutavaid investeeringuobjektile kuuluvatele tagasikutsumisõigustele pannakse analüüsis vähe kaalu, sest need õigused kuuluvad suurele arvule hajutatud investoritele. Selles näites paneb varahaldur suuremat rõhku oma avatusele kasumi muutlikkusele, mis tuleneb tema võlainstrumentidele allutatud osalusest omakapitalis. 35-protsendiline osalus omakapitalis loob nii suure allutatud avatuse kahjumite ja õigustele investeeringuobjekti kasumi suhtes, et see viitab sellele, et varahaldur on käsundiandja. Varahaldur järeltab seega, et ta kontrollib investeeringuobjekti.

Näide 16

Otsusetegija (sponsor) spondeerib mitme müüjaga üksust, mis emiteerib lühiajalisi võlainstrumente omavahel mitteseotud kolmandast osapooldest investoritele. Tehingut turustati võimalikele investoritele investeeringuna kõrge reitinguga ja keskmise tähtajaga varade portfelli, mis on minimaalselt avatud krediidiriskile, mis on seotud portfelli varade emitentide kohustuste võimaliku rikkumisega. Erinevad üleandjad müüvad kõrge kvaliteedi ja keskmise tähtajaga varade portfelli sellele üksusele. Iga üleandja teenindab seda varade portfelli, mille ta müüb üksusele, ja haldab nõudeid, mille maksekohustusi on rikutud, turumääradel põhineva teenustasu eest. Iga üleandja pakub samuti esimese kahjumi kaitset varade portfelli tuleneva krediidikahju vastu üksusele üle antud varade ületagamise kaudu. Sponsor määrab kindlaks üksuse tingimused ja juhib üksuse tegevust turumääradel põhineva tasu eest. Tasu on vastavuses osutatud teenustega. Sponsor kinnitab müüjad, kellel on lubatud müüa üksusele, kinnitab üksuse ostetavad varad ja teeb otsused üksuse rahastamise kohta. Sponsor peab tegutsema kõikide investorite parimates huvides.

Sponsoril on õigus üksuse lisatulule ning ta sõlmib ka üksusega krediitkvaliteeti parandavaid kokkuleppeid ja annab talle likviidsustoetust. Sponsoril sõlmitud krediitkvaliteeti parandavad kokkulepped katavad kahjumi kuni 5 protsendi ulatuses kõikidest üksuse varadest pärast kahjumite katmist üleandjate poolt. Likviidsustoetust ei anta varade suhtes, mille puhul on kohustusi rikutud. Investoritel ei ole sisulisi õigusi, mis võiksid mõjutada sponsori otsustuspädevust.

Kuigi sponsorile makstakse teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, on sponsor seoses oma õigustega üksuse lisatulu suhtes avatud kasumi muutlikkusele, mis tuleneb üksuse tegevusest ning krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete sõlmimisest ja likviidsustoetuse andmisest (st üksus on avatud likviidsusriiskile, sest keskmise tähtajaga varade rahastamiseks kasutatakse lühiajalisi võlainstrumente). Kuigi igal üleandjal on otsustusõigused, mis mõjutavad üksuse varade väärtust, on sponsoril ulatuslik otsustuspädevus, mis annab talle hetkel võimaluse juhtida tegevusi, mis mõjutavad *kõige rohkem* üksuse kasumit (st sponsor kehtestas üksuse tingimused, tal on õigus teha otsuseid varade kohta (kinnitades ostetud varad ja nende varade üleandjad) ja üksuse rahastamise kohta (milleks tuleb korrapäraselt saada uusi investeringuid)). Õigus üksuse lisatulule ning krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete sõlmimine ja likviidsustoetuse pakkumine avab sponsori üksuse tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, mis erineb teiste investorite avatusest. Seepärast viitab see avatus, et sponsor on käsundiandja, ja seega järeldeb sponsor, et ta kontrollib üksust. Sponsoril kohustus tegutseda kõikide investorite parimates huvides ei välista seda, et sponsor on käsundiandja.

Suhe muude osapooltega

- B73 Investor võtab kontrolli hinnates arvesse muude osapooltega olemasoleva suhte olemust ja seda, kas kõnealused muud osapooled tegutsevad investori nimel (st kas nad on „*de facto* käsundisaajad“). Kindlaks määratades seda, kas muud osapooled tegutsevad *de facto* käsundisaajatena, tuleb teha otsus, võttes arvesse nii suhte olemust kui ka seda, kuidas need osapooled suhtlevad üksteise ja investoriga.
- B74 Selline suhe ei pruugi hõlmata lepingupõhist kokkulepet. Osapool on *de facto* käsundisaaja, kui investoril või neil, kes juhivad investori tegevust, on võimalus anda sellele osapoolle korraldus tegutseda investori nimel. Sel juhul võtab investor investeerimisobjekti üle olevat kontrolli hinnates arvesse *de facto* käsundisaaja otsustusõigusi ja tema kaudset avatust või õigusi muutuvale kasumile *de facto* käsundisaaja kaudu koos enda vastava avatuse ja õigustega.
- B75 *De facto* käsundisaajatena investori nimel võivad oma suhte olemuse tõttu tegutseda näiteks järgmised osapooled:
- investori seotud osapooled;
 - osapool, kes sai oma osaluse investeerimisobjektis (sisse)makse või laenuna investorilt;
 - osapool, kes on nõustunud mitte müüma, üle andma või koormama oma osalusi investeerimisobjektis ilma investori eelneva heakskiiduta (välja arvatud juhul, kui investoril ja muul osapoolel on eelneva heakskiidu õigus ja õigused põhinevad huvitatud sõltumatute osapoolte vahel vastastikku kokkulepitud tingimustel);
 - osapool, kes ei saa rahastada oma tegevust ilma investori allutatud rahalise toetuseta;
 - investeerimisobjekt, mille puhul on enamik selle juhtorgani liikmeid või juhtkonna võtmeisikud samad kui investori puhul;
 - osapool, kellel on tihedad ärisuhted investoriga, näiteks professionaalse teenusepakkuja suhe ühega oma olulistest klientidest.

Kontroll teatavate varade üle

B76 Investor kaalub, kas ta käsitleb osa investeerimisobjektist eraldiseisvaks peetava üksusena ja kui jah, siis kas ta kontrollib sellist eraldiseisvaks peetavat üksust.

B77 Investor käsitleb osa investeerimisobjektist eraldiseisvaks peetava üksusena üksnes siis, kui on täidetud järgmine tingimus:

investeerimisobjekti teatavad varad (ja nendega seotud krediitkvaliteeti parandava kokkulepped) on investeerimisobjekti teatavate kohustiste või investeerimisobjektis olevate teatavate muude osaluste eest maksmise allikas. Muudel osapooltel peale nende, kellel on selline kohustus, ei ole õigusi ega kohustusi seoses selliste varade või nendest varadest tulenevate täiendavate rahavoogudega. Allesjäänud investeerimisobjekt ei saa sisuliselt kasutada sellistest varadest tulenevat kasumit ja ükski eraldiseisvaks peetava üksuse kohustus ei kuulu maksmisele allesjäänud investeerimisobjekti varadest. Seega on eraldiseisvaks peetava üksuse kõik varad, kohustised ja omakapital sisuliselt investeerimisobjekti eest kaitstud. Sellist eraldiseisvaks peetavat üksust nimetatakse sageli siloks.

B78 Kui paragrahvis B77 sätestatud tingimus on täidetud, teeb investor kindlaks tegevused, mis mõjutavad suurel määral eraldiseisvaks peetava üksuse kasumit, ja nende tegevuste juhtimise viisi, et hinnata, kas tal on mõjuvõim investeerimisobjekti selle osa üle. Hinnates kontrolli eraldiseisvaks peetava üksuse üle, võtab investor samuti arvesse seda, kas tal on avatus või õigused muutuvale kasumile, mis tuleneb tema osalemisest eraldiseisvaks peetavas üksuses, ja võimalus kasutada oma mõjuvõimu investeerimisobjekti selle osa üle, et mõjutada investori kasumit.

B79 Kui investor kontrollib eraldiseisvaks peetavat üksust, konsolideerib ta investeerimisobjekti selle osa. Sel juhul ei võta muud osapooled investeerimisobjekti üle olevat kontrolli hinnates ja investeerimisobjekti konsolideerides investeerimisobjekti seda osa arvesse.

Pidev hindamine

B80 Investor hindab uuesti, kas ta kontrollib investeerimisobjekti, kui faktidest ja asjaoludest ilmneb, et üks või mitu paragrahvis 7 nimetatud kolmest kontrollielemendist on muutunud.

B81 Kui on muutunud see, kuidas saab kasutada investeerimisobjekti üle olevat mõjuvõimu, peab kõnealune muutus kajastuma selles, kuidas investor hindab oma mõjuvõimu investeerimisobjekti üle. Näiteks võivad muutused otsustusõigustes tähendada, et olulisi õigusi ei juhita enam hääleõiguste kaudu, vaid selle asemel antakse muude kokkulepetega, näiteks lepingutega, muule osapooltele või muudele osapooltele hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi.

B82 Olenevalt sündmusest võib investor kas saavutada või kaotada mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, olemata kaasatud sellesse sündmusesse. Näiteks võib investor saavutada mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, sest muule osapooltele või muudele osapooltele kuulunud otsustusõigused, mis eelnevalt takistasid investorit kontrollimast investeerimisobjekti, on kaotanud kehtivuse.

B83 Investor võtab samuti arvesse muutusi, mis mõjutavad tema avatust või õigusi investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile. Näiteks võib investeerimisobjekti üle mõjuvõimu omav investor kaotada kontrolli investeerimisobjekti üle, kui investor kaotab õiguse saada osa kasumist või ta ei ole enam avatud kohustustele, sest investor ei vasta enam paragrahvi 7 punkti b nõuetele (nt kui lõpetatakse leping, millega nähakse ette tulemuslikkusel põhinevate tasude saamine).

B84 Investor võtab arvesse, kas on muutunud tema hinnang selle kohta, et ta tegutseb käsundisaaja või käsundiandjana. Investori ja muude osapoolte vahelise üldise suhte muutumine võib tähendada, et investor ei tegutse enam käsundisaajana, kuigi ta on varem tegutsenud käsundisaajana, ja vastupidi. Näiteks kui investori enda või muude osapoolte õigused muutuvad, hindab investor uuesti, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja.

B85 Investori esialgne hinnang kontrolli või enda käsundiandjaks või käsundisaajaks olemise kohta ei muutu ainuüksi turutingimuste muutumise tõttu (nt investeerimisobjekti kasumi muutumine turutingimuste tõttu), välja arvatud juhul, kui turutingimuste muutumise tõttu muutuvad paragrahvis 7 nimetatud kolmest kontrollielemendist üks või mitu elementi või käsundiandja ja käsundisaaja vaheline üldine suhe.

KINDLAKSTEGEMINE, KAS ÜKSUS ON INVESTEERIMISÜKSUS

B85A Üksus võtab selle hindamisel, kas ta on investeerimisüksus, arvesse kõiki fakte ja asjaolusid, sealhulgas oma eesmärgi ja ülesehitust. Üksus, mida iseloomustavad paragrahvis 27 sätestatud investeerimisüksuse määratluse kolm elementi, on investeerimisüksus. Kõnealuse määratluse elemente kirjeldatakse üksikasjalikumalt paragrahvides B85B–B85M.

Ärieesmärk

B85B Investeerimisüksuse määratluse kohaselt peab üksuse eesmärk olema investeerida üksnes selleks, et saavutada kapitali väärtuse kasv, investeerimistulu (nt dividendid, intress või renditulu) või mõlemad. Investeerimisüksuse ärieesmärki tõendavad tavaliselt dokumendid, millest ilmnevad üksuse investeerimiseesmärgid, näiteks üksuse prospekt, üksuse levitatavad trükised ja muud ettevõtte või partnerluse dokumendid. Ärieesmärki võib tõendada ka viis, kuidas üksus esitleb end teistele osapooltele (nt võimalikele investoritele või investeerimisobjektidele); näiteks võib üksus esitleda oma äritegevust kui keskmise tähtajaga investeeringute tegemist kapitali väärtuse kasvu eesmärgil. Üksusel, kes esitleb end investorina, kelle eesmärk on ühiselt koos oma investeerimisobjektidega arendada, toota või turustada tooteid, on seevastu investeerimisüksuse ärieesmärgiga vastuolus olev ärieesmärk, sest kõnealune üksus teenib tulu nii arendus-, tootmis- või turundustegevuselt kui ka oma investeeringutelt (vt paragrahv B85I).

B85C Investeerimisüksus võib osutada kas otse või tütarettevõtte kaudu investeeringutega seotud teenuseid (nt investeerimisalase nõustamise teenused, investeeringute valitsemine, investeeringutega seotud tugi- ja haldusteenused) nii kolmandatele isikutele kui ka oma investoritele, isegi kui sellised tegevused on üksuse jaoks olulised, tingimusel, et ta jätkuvalt vastab investeerimisüksuse määratlusele.

B85D Samuti võib investeerimisüksus kas otse või tütarettevõtte kaudu osaleda järgmistes investeeringutega seotud tegevustes, kui nende tegevuste eesmärk on suurendada investeerimisobjektidesse tehtud investeeringute tootlust (kapitali väärtuse kasv või investeerimistulu) ja need ei kujuta endast eraldiseisvat olulist äritegevust või investeerimisüksuse eraldiseisvat olulist tuluaallikat:

a) investeerimisobjektile valitsemisteenuste osutamine ja strateegilise nõu andmine ja

b) investeerimisobjektile rahalise toetuse, nt laenu, kapitalikohustuse või garantii andmine.

B85E Kui investeerimisüksusel on tütarettevõtte, mis ei ole investeerimisüksus ja mille peamine eesmärk ja tegevused seisnevad üksusele või kolmandatele osapooltele investeerimisega seotud teenuste osutamises või tegevustes, mis on seotud investeerimisüksuse investeerimistegevusega, nagu on kirjeldatud paragrahvides B85C–B85D, konsolideerib see käesoleva tütarettevõtte vastavalt paragrahvile 32. Kui investeerimisega seotud teenuseid osutav või tegevust omav tütarettevõtte on ise investeerimisüksus, mõõdab investeerimisüksuse emaettevõtte seda tütarettevõtet kasumiaruande kaudu õiglases väärtuses vastavalt paragrahvile 31.

Väljumisstrateegiad

B85F Üksuse ärieesmärki tõendavad ka tema investeerimiskavad. Üks investeerimisüksust teistest üksustest eristav iseärasus on see, et investeerimisüksus ei kavatse hoida oma investeeringuid määramata aja vältel; ta hoiab neid tähtajaliselt. Kuna omakapitaliinvesteeringuid ja mittefinantsvara investeeringuid hoitakse tõenäoliselt määramata aja vältel, peab investeerimisüksusel olema väljumisstrateegia, mis näeb ette viisi, kuidas üksus kavatses saavutada sisuliselt kõigi oma omakapitaliinvesteeringute ja mittefinantsvara investeeringute puhul kapitali väärtuse kasvu. Investeerimisüksusel peab olema väljumisstrateegia ka tõenäoliselt määramata aja vältel hoitavate võlainstrumentide kohta, näiteks tähtajatud võlainstrumendid. Üksus ei pea dokumenteerima konkreetset väljumisstrateegiat iga üksiku investeeringu kohta, kuid ta peab määrama kindlaks erinevad võimalikud strateegiad investeeringute eri liikide või portfelli kohta, sealhulgas investeeringute lõpetamise tegeliku tähtaja. Väljumismehhanisme, mis kehtestatakse üksnes selliste kohustuste täitmatajätmise juhtude nagu lepingu rikkumine või mittetäitmine puhuks, ei käsitata väljumisstrateegiana käesoleva hinnangu eesmärgil.

B85G Väljumisstrateegiad võivad investeringuliigiti erineda. Kui investeeritakse omandiväärtpaberitesse, millega avalikul turul ei kaubelda, võib väljumisstrateegia hõlmata näiteks avalikku esmapakkumist, pakkumist erainvestorile, äritegevuse müüki, investeerimisobjektides olevate osaluste jaotamist (investoritele) ja varade müüki (sh investeerimisobjekti varade müük, millele järgneb investeerimisobjekti likvideerimine). Avalikul turul kaubeldavate omakapitaliinvesteeringute korral võib väljumisstrateegia hõlmata näiteks investeeringu müümist erainvestorile või avalikul turul. Kinnisvarainvesteeringute korral võib väljumisstrateegia hõlmata näiteks kinnisvara müümist spetsiaalsete kinnisvaramaaklerite kaudu või avatud turul.

B85H Investeerimisüksusel võib olla investeering teises investeerimisüksuses, mis on moodustatud seoses üksusega õiguslikel, regulatiivsetel, maksualastel või muudel sarnastel ärilistel põhjustel. Sellisel juhul ei pea investeerimisüksusest investoril olema kõnealuse investeeringu jaoks väljumisstrateegiat tingimusel, et investeerimisüksusest investeerimisobjektile on asjakohased väljumisstrateegiad oma investeeringute jaoks.

Investeeringutelt teenitav tulu

B85I Kui üksus või teine selle kontserni liige, millesse üksus kuulub (st kontsern, mida kontrollib investeerimisüksuse lõplik emattevõtte), saab või püüab saada üksuse investeeringutest muud kasu, mis ei ole kättesaadav teistele osapooltele, kes ei ole investeerimisobjektiga seotud, siis ta ei investeeeri üksnes selleks, et saavutada kapitali väärtuse kasvu, investeerimistulu või mõlemad. Selline kasu on muu hulgas:

- a) investeerimisobjekti protsesside, varade või tehnoloogia omandamine, kasutamine, vahetamine või ärakasutamine. See hõlmab üksuse või muu kontserniliikme ebaproportsionaalselt suurt või ainuõigust omandada investeerimisobjekti vara, tehnoloogiat, tooteid või teenuseid; näiteks kui tal on optioon investeerimisobjekti vara ostmiseks juhul, kui varaga toimunud muutusi peetakse soodsaks;
- b) ühissettevõtmised (nagu määratletud IFRS 11-s) või üksuse või muu kontserniliikme ja investeerimisobjekti vahelised muud kokkulepped toodete või teenuste arendamiseks, tootmiseks, turustamiseks või osutamiseks;
- c) finantstagatised või varad, mille investeerimisobjekt annab tagatiseks üksuse või muu kontserniliikmega sõlmitud laenulepingu eest (investeerimisüksus saab siiski endiselt kasutada oma investeeringut investeerimisobjektis tagatisena enda võetud laenu eest);
- d) üksuse seotud osapoole valduses olev optioon osta sellelt üksuselt või muult kontserniliikmelt osalus üksuse investeerimisobjektis;
- e) välja arvatud paragrahvis B85J kirjeldatud juhul, üksuse või muu kontserniliikme ja investeerimisobjekti vahelised tehingud, mis:
 - i) on sõlmitud tingimustel, mis ei ole kättesaadavad üksustele, mis ei ole kõnealuse üksuse, muu kontserniliikme või investeerimisobjekti seotud osapooled;
 - ii) ei ole õiglases väärtuses või
 - iii) kujutavad endast olulist osa investeerimisobjekti või üksuse äritegevusest, kaasa arvatud muude kontserni kuuluvate üksuste äritegevusest.

B85J Investeerimisüksusel võib olla strateegia investeerida mitmesse investeerimisobjekti samas tööstusharus, samal turul või samas geograafilises piirkonnas eesmärgiga saada kasu sünergiast, mis suurendab nendest investeerimisobjektidest tulenevat kapitali väärtuse kasvu või saadavat investeerimistulu. Olenemata paragrahvi B85I punktist e ei välistata üksuse liigitamist investeerimisüksuseks üksnes põhjusel, et sellised investeerimisobjektid kauplevad üksteisega.

Õiglase väärtuse mõõtmine

B85K Investeeringu väärtuse määratluse oluline element on see, et ta mõõdab ja hindab sisuliselt kõigi oma investeeringute tulusust õiglase väärtuse alusel, sest õiglase väärtuse kasutamine annab asjakohasemad tulemused kui näiteks tütarettevõtjate konsolideerimine või sidus- või ühissetevõtjates olevate osaluste suhtes kapitaliosaluse meetodi kasutamine. Et tõendada määratluse selle elemendi olemasolu, esitab investeeringu väärtuse:

- a) investoritele õiglase väärtuse andmed ja mõõdab sisuliselt kõiki oma investeeringuid oma finantsaruannetes õiglases väärtuses, kui õiglase väärtuse kasutamine on nõutud või lubatud vastavalt IFRS-idele, ja
- b) õiglase väärtuse andmed üksusesiseselt juhtkonna võtmeisikutele (nagu määratletud IAS 24-s), kes kasutavad õiglast väärtust peamise mõõdupuuna selleks, et hinnata sisuliselt kõigi oma investeeringute tulusust ja teha investeeringuotsuseid.

B85L Paragrahvi B85K punktis a sätestatud nõude täitmiseks toimib investeeringu väärtuse järgmiselt:

- a) kajastab kinnisvarainvesteeringuid, kasutades IAS 40-s *Kinnisvarainvesteeringud* esitatud õiglase väärtuse mudelit;
- b) kasutab vabastust IAS 28-s sätestatud kapitaliosaluse meetodi rakendamisest sidus- ja ühissetevõtetes tehtud investeeringute puhul; ja
- c) mõõdab oma finantsvarasid õiglases väärtuses, kasutades IFRS 9-s sätestatud nõudeid.

B85M Investeeringu väärtusel võib olla muul kui investeeringu väärtusele seotud vara, näiteks peakontorina kasutatav kinnisvara ja asjaomased seadmed, ning tal võib olla ka finantskohustisi. Investeeringu väärtuse määratluse õiglase väärtuse mõõtmisega seotud elementi, mis esitati paragrahvi 27 punktis c, rakendatakse investeeringu väärtusele. Sellest tulenevalt ei pea investeeringu väärtusele oma muul kui investeeringu väärtusele seotud vara või oma kohustisi õiglases väärtuses mõõtma.

Investeeringu väärtuse iseloomulikud omadused

B85N Üksus peab selle hindamisel, kas ta vastab investeeringu väärtusele määratlusele, kaaluma, kas tal on investeeringu väärtuse iseloomulikud omadused (vt paragrahv 28). Neist iseloomulikest omadustest ühe või mitme puudumine ei välista tingimata üksuse liigitamist investeeringu väärtuseks, kuid see näitab, et selle kindlakstegemiseks, kas üksus on investeeringu väärtuses, on vaja täiendavat otsustamist.

Mitu investeeringut

B85O Investeeringu väärtusel on oma riskide hajutamiseks ja tulude suurendamiseks tavaliselt mitu investeeringut. Üksusel võib olla investeeringuportfell kas otse või kaudselt, näiteks omades üht investeeringut teises, mitut investeeringut omavas investeeringu väärtuses.

B85P Üksusel võib kohati olla ka üksainus investeering. Üheainsa investeeringu omamine ei takista siiski üksust vastamast investeeringu väärtusele määratlusele. Investeeringu väärtuses võib omada ühtainsat investeeringut näiteks juhul, kui üksus:

- a) on stardietapis ega ole veel kindlaks määranud sobivaid investeeringuid ja ei ole seetõttu veel rakendanud oma investeeringu väärtuse omandada mitu investeeringut;
- b) ei ole veel teinud müüdnud investeeringute asendamiseks teisi investeeringuid;
- c) on asutatud eesmärgiga koondada investorite rahalised vahendid üheainsa investeeringu tegemiseks, kui üksikud investorid ei saa seda investeeringut teha (nt kui nõutav minimaalne investeering on üksiku investoriga liiga suur), või
- d) on likvideerimisel.

Mitu investorit

- B85Q Investeeringusüksusel on tavaliselt mitu investorit, kes koondavad oma rahalised vahendid, et saada juurdepääs investeeringute valitsemise teenustele ja investeeringuvõimalustele, millele neil üksinda oleks juurdepääs puudunud. Mitme investorit olemasolu vähendab tõenäolisust, et üksus või teised üksusega samasse kontserni kuuluvad liikmed saavad muud kasu peale kapitali väärtuse kasvu või investeeringutulu (vt paragrahv B85I).
- B85R Investeeringusüksuse võib teise võimalusena asutada ka üksainus investor või selle võib asutada üheainsa investorit jaoks, kes esindab või toetab suurema investorit rühma (nt pensionifond, riiklik investeeringufond või perekondlik usaldusfond) huve.
- B85S Üksusel võib kohati olla ajutiselt ka üksainus investor. Investeeringusüksusel võib olla üksainus investor näiteks juhul, kui üksus:
- a) on esmapakkumise etapis, mis ei ole veel lõppenud, ja üksus teeb kindlaks sobivaid investoreid;
 - b) ei ole veel teinud kindlaks sobivaid investoreid, kes astuksid osaluse loovutanud investorit asemele või
 - c) on likvideerimisel.

Investorit, kes ei ole seotud osapooled

- B85T Investeeringusüksusel on tavaliselt mitu investorit, kes ei ole üksuse või teiste üksusega samasse kontserni kuuluvate liikmete seotud osapooled (nagu määratletud IAS 24-s). Selliste investorit olemasolu, kes ei ole seotud osapooled, vähendab tõenäosust, et üksus või teised üksusega samasse kontserni kuuluvad liikmed saavad muud kasu peale kapitali väärtuse kasvu või investeeringutulu (vt paragrahv B85I).
- B85U Ometi saab üksuse liigitada investeeringusüksuseks ka siis, kui tema investorit on üksuse seotud osapooled. Investeeringusüksuse võib näiteks asutada oma töötajate rühma (nt juhtkonna võtmeisikud) või teis(t)e seotud osapoolst investorit(te) jaoks eraldiseisva „paralleelse“ fondi, mis peegeldab üksuse peamise investeeringufondi investeeringuid. Selline „paralleelne“ fond võib olla investeeringusüksus, kuigi kõik tema investorit on seotud osapooled.

Osalused

- B85V Investeeringusüksus on tavaliselt, kuid mitte tingimata, eraldiseisev juriidiline üksus. Investeeringusüksuses olev osalus esineb tavaliselt omakapitali või muu sarnase osaluse (nt ühingu osakapital) vormis, millele vastab proportsionaalne osa investeeringusüksuse netovarast. Kui üksusel on mitu eri liiki investorit, kellest mõnel on õigus ainult konkreetsele investeeringule või investeeringute rühmale või kellele kuuluvad proportsionaalsed osad netovarast on erinevad, ei välista see siiski võimalust, et üksus on investeeringusüksus.
- B85W Lisaks võib üksus, kellel on märkimisväärne osalus võla vormis, mis vastavalt muudele kohaldatavatele IFRSidele ei vasta omakapitali määratlusele, siiski olla investeeringusüksus tingimusel, et laenuandjad saavad üksuse netovara õiglase väärtuse muutumisest muutuvat tulu.

ARVESTUSNÕUDED

Konsolideerimiskord

- B86 Konsolideeritud finantsaruanded
- a) ühendavad emettevõtte ja tema tütarettevõtete varade, kohustiste, omakapitali, tulude, kulude ja rahavoogude samalaadsed kirjed;
 - b) tasaarvestavad (elimineerivad) emettevõtte poolt igasse tütarettevõttesse tehtud investeeringu bilansiline jääkmaksumuse ja emettevõtte osa iga tütarettevõtte omakapitalis (IFRS 3-s selgitatakse, kuidas arvestada sellega seotud firmaväärtust);

- c) elimineerivad täielikult kontsernisisesed varad ja kohustised, omakapitali, tulud, kulud ja rahavood, mis on seotud kontserni üksuste vaheliste tehingutega (varades, näiteks varudes ja põhivarades, kajastatavatest kontsernisisesest tehingutest tulenev kasum või kahjum elimineeritakse täielikult). Kontsernisisesene kahjum võib viidata vara väärtuse langusele, mida tuleb kajastada konsolideeritud finantsaruannetes. Kontsernisisesete tehingute tulemusena tekkinud kasumi ja kahjumi elimineerimisest tulenevate tulumaksu ajutiste erinevuste puhul rakendatakse IAS 12 *Tulumaks*.

Ühtsed arvestusmeetodid

- B87 Kui kontserni liige kasutab arvestusmeetodeid, mis erinevad konsolideeritud finantsaruannetes sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste kajastamiseks kasutatavatest arvestusmeetoditest, tehakse konsolideeritud finantsaruannete koostamise eesmärgil selle kontserni liikme finantsaruannetes asjaomased korrigeerimised, et tagada kooskõla kontserni arvestusmeetoditega.

Mõõtmine

- B88 Üksus kajastab tütarettevõtte tulusid ja kulusid konsolideeritud finantsaruannetes alates kontrolli saavutamise kuupäevast kuni kuupäevani, mil üksus kaotab kontrolli tütarettevõtte üle. Tütarettevõtte tulud ja kulud põhinevad varade ja kohustiste summadel, mis on kajastatud konsolideeritud finantsaruannetes omandamiskuupäeval. Näiteks põhineb omandamiskuupäeva järel koondkasumiaruandes kajastatud amortisatsioonikulu sellega seotud amortiseeritavate varade õiglasel väärtusel, mis kajastati konsolideeritud finantsaruannetes omandamiskuupäeval.

Potentsiaalsed hääleõigused

- B89 Potentsiaalsete hääleõiguste või potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavate muude tuletisinstrumentide olemasolu korral määratakse konsolideeritud finantsaruannete koostamisel emaettevõttele ja mittekontrollivatele osalustele jaotatavad proportsionaalsed osad kasumist või kahjumist ning omakapitali muutustest kindlaks üksnes kehtivate osaluste alusel ning need ei kajasta potentsiaalsete hääleõiguste ja muude tuletisinstrumentide võimalikku kasutamist või vahetamist, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse paragrahvi B90.
- B90 Teatud tingimustes on üksusel sisuliselt kehtiv osalus tulenevalt tehingust, mis annab üksusele hetkel juurdepääsu osalusega seotud kasumile. Sellisel juhul määratakse konsolideeritud finantsaruannete koostamisel emaettevõttele ja mittekontrollivatele osalustele jaotatavad proportsionaalsed osad kindlaks, võttes arvesse selliste potentsiaalsete hääleõiguste ja muude tuletisinstrumentide lõplikku kasutamist, mis annavad üksusele hetkel ligipääsu kasumile.
- B91 IFRS 9-t ei kohaldata konsolideeritud tütarettevõtete osaluste suhtes. Kui potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavad instrumendid annavad sisuliselt ligipääsu tütarettevõttes oleva osalusega seotud kasumile, siis ei rakendata instrumentide suhtes IFRS 9 nõudeid. Kõigil muudel juhtudel arvestatakse tütarettevõttes potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavaid instrumente kooskõlas IFRS 9-ga.

Aruannete esitamise kuupäev

- B92 Konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatavad emaettevõtte ja tütarettevõtete finantsaruanded koostatakse sama kuupäeva seisuga. Kui emaettevõtte aruandeperioodi lõpp erineb tütarettevõtte omast, siis esitab tütarettevõtte konsolideerimise eesmärgil täiendavad finantsnäitajad emaettevõtte finantsaruannetega sama kuupäeva seisuga, et võimaldada emaettevõttel konsolideerida tütarettevõtte finantsnäitajaid, välja arvatud juhul, kui see on teostamatu.
- B93 Kui see on teostamatu, konsolideerib emaettevõtte tütarettevõtte finantsnäitajad, kasutades tütarettevõtte viimaseid finantsaruandeid, mida korrigeeritakse, et võtta arvesse nende finantsaruannete kuupäeva ja konsolideeritud finantsaruannete kuupäeva vahelisel perioodil esinenud oluliste tehingute või sündmuste mõju. Ühelgi juhul ei tohi tütarettevõtte finantsaruannete kuupäeva ja konsolideeritud finantsaruannete kuupäeva vaheline erinevus olla pikem kui kolm kuud ning aruandeperioodide pikkus ja erinevused finantsaruannete kuupäevade vahel peavad olema perioodist perioodi ühesugused.

Mittekontrollivad osalused

- B94 Üksus omistab kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi iga komponendi emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele. Üksus omistab koondkasumi emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele isegi juhul, kui selle tulemuseks on kontrolliõigusega osaluste negatiivne saldo.
- B95 Kui tütarettevõtte on emiteerinud kumulatiivseid eelisaktiaid, mis liigitatakse omakapitaliks ja mis kuuluvad mittekontrollivatele osalustele, siis arvutab üksus oma osa kasumist või kahjumist pärast kasumi või kahjumi korrigeerimist nimetatud aktsiate dividendidega, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud või mitte.

Muutused mittekontrollivatele osalustele kuuluvas osas

- B96 Kui mittekontrollivatele osalustele kuuluv omakapitali osa muutub, siis korrigeerib üksus kontrollivate ja mittekontrollivate osaluste bilansilist jääkmaksumust, et kajastada muutusi neile tütarettevõttes kuuluvates suhtelistes osalustes. Üksus kajastab erinevuse selle summa, mille võrra mittekontrollivaid osalusi korrigeeriti, ja saadud või saadaoleva tasu õiglase väärtuse vahel otse omakapitalis ning omistab selle emaettevõtte omanikele.

Kontrolli kaotamine

- B97 Emaettevõtte võib kaotada kontrolli tütarettevõtte üle kahe või enama kokkuleppe (teingu) tõttu. Mõnikord viitavad siiski asjaolud sellele, et mitut kokkulepet peaks arvestama ühe tehinguna. Otsustades seda, kas arvestada kokkuleppeid ühe tehinguna, võtab emaettevõtte arvesse kokkulepete kõiki tingimusi ja nende majanduslikku mõju. Üks või mitu järgmist asjaolu viitavad sellele, et emaettevõtte peaks arvestama mitut kokkulepet ühe tehinguna:
- a) need sõlmitakse üheaegselt või üksteist arvesse võttes;
 - b) need kujutavad endast ühte tehingut, mis on ette nähtud saavutama ühist majanduslikku mõju;
 - c) ühe kokkuleppe sõlmimine sõltub vähemalt veel ühe kokkuleppe sõlmimisest;
 - d) üks kokkulepe ei ole eraldiõetuna majanduslikult õigustatud, kuid ta on majanduslikult õigustatud siis, kui seda arvestatakse koos teiste kokkulepetega. Näiteks võib tuua olukorra, kus aktsiate müük toimub turuhinnast madalama hinnaga ja seda kompenseeritakse järgneva müügiga, mis toimub turuhinnast kõrgema hinnaga.
- B98 Kui emaettevõtte kaotab kontrolli tütarettevõtte üle, siis ta:
- a) lõpetab järgmise kajastamise:
 - i) tütarettevõtte varad (k.a firmaväärtus) ja kohustised nende bilansilises jääkmaksumuses kontrolli kaotamise kuupäeval ja
 - ii) kõikide endise tütarettevõtte mittekontrollivate osaluste bilansiline jääkmaksumus kontrolli kaotamise kuupäeval (k.a neile omistatavad muu koondkasumi komponendid);
 - b) kajastab:
 - i) sellisest tehingust, sündmusest või asjaolust saadud tasu (kui seda oli) õiglast väärtust, mille tulemuseks oli kontrolli kaotamine;
 - ii) kui tehing, sündmus või asjaolu, mille tulemuseks oli kontrolli kaotamine, hõlmas tütarettevõtte aktsiate jaotamist oma omanikeõigusi rakendavatele omanikele, siis seda jaotamist ja

- iii) endises tütarettevõttes allesjäänud investeeringut selle õiglasel väärtuses kontrolli kaotamise kuupäeval;
- c) liigitab paragrahvis B99 kirjeldatud alusel tütarettevõttega seoses muus koondkasumis kajastatud summad ümber kasumisse või kahjumisse või kannab need otse jaotamata kasumisse, kui see on nõutav teiste IFRS-idega;
- d) kajastab tekkinud erinevused kasumi või kahjumina emaettevõttele omistatava kasumi või kahjumi koosseisus.
- B99 Kui emaettevõtte kaotab kontrolli tütarettevõtte üle, arvestab emaettevõtte kõiki varem muus koondkasumis selle tütarettevõttega seoses kajastatud summasid samal alusel, mis oleks nõutav siis, kui emaettevõtte oleks seotud varad või kohustised otse müünud. Kui varem muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum liigitatakse seotud varade või kohustiste müümisel ümber kasumiaruandesse, liigitab emaettevõtte seega tütarettevõtte üle kontrolli kaotamisel kasumi või kahjumi omakapitalist ümber kasumiaruandesse (ümberliigitamiskandena). Kui varem muus koondkasumis kajastatud ümberhindluse reserv kantakse vara müümisel otse üle jaotamata kasumisse, kannab emaettevõtte tütarettevõtte üle kontrolli kaotamisel ümberhindluse reservi otse üle jaotamata kasumisse.

INVESTEERIMISÜKSUSE STAATUSE MUUTUMISE ARVESTAMINE

- B100 Kui üksus lakkab olemast investeerimisüksus, rakendab ta IFRS 3 kõigi oma tütarettevõtete suhtes, mida ta varem mõõtis kasumiaruandes õiglasel väärtuses kooskõlas paragrahviga 31. Staatuse muutumise kuupäeva käsitatakse omandamise kuupäevana. Tütarettevõtte õiglane väärtus omandamise kuupäeval võrdub ülekantud tasuga, mille puhul võetakse arvesse firmaväärtust või omandamisel tehtud soodusostust saadud tulu. Kõik tütarettevõtted konsolideeritakse kooskõlas käesoleva IFRS-i paragrahvidega 19–24 alates staatuse muutumise kuupäevast.
- B101 Kui üksus muutub investeerimisüksuseks, lõpetab ta oma tütarettevõtete konsolideerimise alates staatuse muutumise kuupäevast, välja arvatud selliste tütarettevõtete puhul, mida tuleb jätkuvalt konsolideerida kooskõlas paragrahviga 32. Investeerimisüksus rakendab paragrahvide 25 ja 26 nõudeid selliste tütarettevõtete suhtes, mille konsolideerimise ta lõpetab, nagu investeerimisüksus oleks sel kuupäeval kaotanud kontrolli nende tütarettevõtete üle.

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja tal sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- C1 Üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* ja IAS 28 (muudetud 2011).
- C1A Dokumendiga *Konsolideeritud finantsaruanded, ühissetevõtmised ja muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine: üleminekusülemised* (IFRS 10, IFRS 11 ja IAS 12 muudatused) (välja antud juunis 2012) muudeti paragrahve C2–C6 ning lisati paragrahvid C2A–C2B, C4A–C4C, C5A ja C6A–C6B. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRS 10 varasema perioodi suhtes, peab ta kõnealuseid muudatusi rakendama selle varasema perioodi suhtes.
- C1B Dokumendiga *Investeeringisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti paragrahve 2, 4, C2A, C6A ja lisa A ning lisati paragrahvid 27–33, B85A–B85W, B100–B101 ja C3A–C3F. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samal ajal kõik dokumendis *Investeeringisüksused* esitatud muudatused.
- C1D *Investeeringisüksused: konsolideerimise erandi kohaldamine* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 28 muudatused) (välja antud detsembris 2014) muudeti paragrahve 4, 32, B85C, B85E ja C2A ning lisati paragrahvid 4A–4B. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- C2 Üksus rakendab käesolevat IFRSi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, kui paragrahvides C2A–C6 ei ole sätestatud teisiti.
- C2A Olenemata rahvusvahelise raamatupidamisstandardi IAS 8 paragrahvi 28 nõuetest peab üksus käesoleva IFRSi esmakordsel kohaldamisel ning hiljem käesoleva IFRSi muudatuste *Investeeringisüksused* ja *Investeeringisüksused: konsolideerimise erandi kohaldamine esmakordsel rakendamisel* esitama üksnes IAS 8 paragrahvi 28 punktiga f nõutava kvantitatiivse teabe käesoleva IFRSi esmakordse kohaldamise kuupäevale vahetult eelneva aruandeaasta kohta (vahetult eelnev periood). Üksus võib kõnealused andmed esitada ka jooksva perioodi või varasemate võrdlusperioodide kohta, kuid ta ei ole kohustatud seda tegema.
- C2B Käesoleva IFRSi tähenduses on esmakordse rakendamise kuupäev selle aruandeperioodi alguskuupäev, mille suhtes käesolevat IFRSi esimest korda rakendatakse.
- C3 Üksus ei ole kohustatud korrigeerima esmakordse rakendamise kuupäeval oma varasemat arvestust seoses osalemisega:
- üksustes, mis oleksid kõnealuse kuupäeva seisuga konsolideeritud kooskõlas IAS 27-ga *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* ja SIC-12-ga *Konsolideerimine – eriotstarbelised üksused* ning mida kooskõlas käesoleva IFRSiga endiselt konsolideeritakse, või
 - üksustes, mis ei oleks kõnealuse kuupäeva seisuga konsolideeritud kooskõlas IAS 27 ja SIC 12-ga ning mida kooskõlas käesoleva IFRSiga ei konsolideerita.

- C3A Üksus hindab esmakordse rakendamise kuupäeval seda, kas ta on investeerimisüksus, sellel kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Kui üksus leiab esmakordse rakendamise kuupäeval, et ta on investeerimisüksus, rakendab ta paragrahvide C5–C5A asemel paragrahvide C3B–C3F nõuded.
- C3B Investeerimisüksus mõõdab oma tütarettevõtetesse tehtud investeeringuid kasumiaruandes õiglases väärtuses nii, nagu oleksid käesoleva IFRSi nõuded olnud kogu aeg kehtivad, välja arvatud selliste tütarettevõtete puhul, mida konsolideeritakse kooskõlas paragrahviga 32 (mille suhtes rakendatakse asjakohasusest olenevalt kas paragrahve C3 ja C6 või paragrahve C4–C4C). Investeerimisüksus korrigeerib tagasiulatuvalt nii esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat kui ka omakapitali eelmise perioodi alguskuupäeva seisuga, võttes arvesse erinevust järgmiste näitajate vahel:
- a) tütarettevõtte varasem bilansiline jääkmaksumus ja
 - b) tütarettevõttesse investeerimisüksuse tehtud investeeringu õiglase väärtus.
- Varem muus koondkasumis kajastatud õiglase väärtuse korrigeerimiste kumulatiivne summa kantakse üle jaotamata kasumisse esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta alguskuupäeva seisuga.
- C3C Investeerimisüksus kasutab enne IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* vastuvõtmist investoritele või juhtkonnale varem teatatud õiglase väärtuse summasid, juhul kui need kujutavad endast summat, mille eest oleks võidud investeeringut vahetada teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus hindamiskuupäeval.
- C3D Kui tütarettevõttesse tehtud investeeringu mõõtmine kooskõlas paragrahvidega C3B–C3C on võimatu (nagu määratletud IAS 8-s), rakendab investeerimisüksus käesoleva IFRSi nõudeid alates varaseima perioodi algusest, mille puhul paragrahvide C3B–C3C rakendamine on võimalik (milleks võib olla käesolev periood). Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat, välja arvatud juhul, kui varaseim periood, mille puhul käesoleva paragrahvi rakendamine on teostatav, on käesolev periood. Sellisel juhul kajastatakse omakapitali korrigeerimist alates käesoleva perioodi algusest.
- C3E Kui investeerimisüksus on tütarettevõttesse tehtud investeeringu enne käesoleva IFRSi esmakordse rakendamise kuupäeva müünud või selle üle kontrolli kaotanud, ei pea investeerimisüksus selle tütarettevõtte kohta tehtud varasemaid arvestuskandeid korrigeerima.
- C3F Kui üksus rakendab dokumendis *Investeerimisüksused* sätestatud muudatusi perioodil, mis on hilisem IFRS 10 esmakordse rakendamise perioodist, käsitatakse paragrahvides C3A–C3E esitatud viiteid „esmakordse rakendamise kuupäevale“ viitena „selle auranperioodi algusele, mille puhul rakendatakse esimest korda dokumendis *Investeerimisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, esitatud muudatused“.
- C4 Kui investor otsustab esmakordse rakendamise kuupäeval, et ta peab konsolideerima investeerimisobjekti, mida ei konsolideeritud kooskõlas IAS 27 ja SIC-12-ga, siis:
- a) kui investeerimisobjekt on äri (vastavalt IFRS 3 *Äriühendused* määratlusele), mõõdab investor varad, kohustised ja mittekontrollivad osalused selles varem konsolideerimata investeerimisobjektis nii, nagu oleks investeerimisobjekt olnud konsolideeritud (ja seega omandamist arvestatud kooskõlas IFRS 3-ga) alates kuupäevast, mil investor saavutas kontrolli selle investeerimisobjekti üle, käesoleva IFRSi sätete alusel. Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat. Kui kontrolli saavutamise kuupäev on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:
 - i) kajastatud varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste summade ja
 - ii) investeerimisobjektis osalemise endise bilansilise jääkmaksumuse vahel;

b) kui investeerimisobjekt ei ole äri (vastavalt IFRS 3 määratlusele), mõõdab investor varad, kohustised ja mittekontrollivad osalused selles varem konsolideerimata investeerimisobjektis nii, nagu oleks investeerimisobjekt olnud konsolideeritud (rakendades IFRS 3-s kirjeldatud omandamismeetodit, kuid jättes investeerimisobjekti firmaväärtuse kajastamata) alates kuupäevast, mil investor saavutas kontrolli selle investeerimisobjekti üle, käesoleva IFRSi sätete alusel. Investor korrigeerib tagasiulatavalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat. Kui kontrolli saavutamise kuupäev on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

i) kajastatud varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste summade ja

ii) investeerimisobjektis osalemise endise bilansilise jääkmaksumuse vahel;

C4A Kui investeerimisobjekti varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste mõõtmine kooskõlas paragrahvi C4 punktiga a või b on teostatatu (vastavalt IAS 8 määratlusele), siis:

a) kui investeerimisobjekt on äri, rakendab investor IFRS 3 nõudeid alates tuletatud omandamiskuupäevast. Tuletatud omandamiskuupäev on varaseima perioodi algus, mil paragrahvi C4 punkti a rakendamine on teostatav (see võib olla jooksev periood);

b) kui investeerimisobjekt ei ole äri, rakendab investor alates tuletatud omandamiskuupäevast IFRS 3-s kirjeldatud omandamismeetodit, jättes investeerimisobjekti firmaväärtuse kajastamata. Tuletatud omandamiskuupäev on varaseima perioodi algus, mil paragrahvi C4 punkti b rakendamine on teostatav (see võib olla jooksev periood).

Investor korrigeerib tagasiulatavalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat, välja arvatud juhul, kui varaseima perioodi algus, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on võimalik, on jooksev periood. Kui tuletatud omandamiskuupäev on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

c) kajastatud varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste summade ja

d) investeerimisobjektis osalemise endise bilansilise jääkmaksumuse vahel;

Kui varaseim periood, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on võimalik, on jooksev periood, kajastatakse omakapitali korrigeerimist jooksva perioodi alguskuupäeva seisuga.

C4B Kui investor rakendab paragrahve C4–C4A ja kooskõlas käesoleva IFRSiga kontrolli saavutamise kuupäev on hilisem kui IFRS 3 (parandatud 2008) jõustumiskuupäev, käsitatakse paragrahvides C4 ja C4A esitatud viiteid IFRS 3-le viidetena standardile IFRS 3 (2008). Kui kontroll saavutati enne IFRS 3 (2008) jõustumiskuupäeva, rakendab investor kas IFRS 3 (2008) või IFRS 3 (välja antud 2004).

C4C Kui investor rakendab paragrahve C4–C4A ja kooskõlas käesoleva IFRSiga kontrolli saavutamise kuupäev on hilisem kui IAS 27 (parandatud 2008) jõustumiskuupäev, rakendab investor käesolevat IFRSi kõigi perioodide suhtes, millega seoses investeerimisobjekt kooskõlas paragrahvidega C4–C4A tagasiulatavalt konsolideeritakse. Kui kontroll saavutati enne IAS 27 (2008) jõustumiskuupäeva, rakendab investor kas:

a) käesoleva IFRSi sätteid kõigi perioodide suhtes, millega seoses investeerimisobjekt kooskõlas paragrahvidega C4–C4A tagasiulatavalt konsolideeritakse, või

b) IAS 27 (2008) jõustumiskuupäevale eelnenud perioodide suhtes 2003. aastal väljaantud IAS 27 (IAS 27 (parandatud 2003)) sätteid ja seejärel järgnevatel perioodide suhtes käesoleva IFRSi sätteid.

C5 Kui investor otsustab esmakordse rakendamise kuupäeval, et ta ei konsolideeri enam investeerimisobjekti, mis oli konsolideeritud kooskõlas IAS 27 ja SIC-12-ga, siis mõõdab investor oma osalust investeerimisobjektis summas, milles seda oleks mõõdetud, kui käesoleva IFRSi sätted oleksid kehtinud hetkel, mil investor omandas osaluse investeerimisobjektis (kuid ei saavutanud kontrolli kooskõlas käesoleva IFRSiga) või kaotas kontrolli investeerimisobjekti üle. Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat. Kui kuupäev, mil investor omandas osaluse investeerimisobjektis (kuid ei saavutanud kontrolli kooskõlas käesoleva IFRSiga) või kaotas kontrolli investeerimisobjekti üle, on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse

a) varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste endise bilansilise jääkmaksumuse ja

b) investeerimisobjektis osalemise kajastatud summa vahel.

C5A Kui investeerimisobjektis osaluse mõõtmine kooskõlas paragrahvi C5 on teostamatu (vastavalt IAS 8 määratlusele), rakendab investor käesoleva IFRSi sätteid varaseima perioodi alguskuupäeva seisuga, mil paragrahvi C5 rakendamine on teostatav (see võib olla jooksev periood). Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat, välja arvatud juhul, kui varaseima perioodi algus, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on võimalik, on jooksev periood. Kui kuupäev, mil investor omandas osaluse investeerimisobjektis (kuid ei saavutanud kontrolli kooskõlas käesoleva IFRSiga) või kaotas kontrolli investeerimisobjekti üle, on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse

a) varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste endise bilansilise jääkmaksumuse ja

b) investeerimisobjektis osalemise kajastatud summa vahel.

Kui varaseim periood, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on võimalik, on jooksev periood, kajastatakse omakapitali korrigeerimist jooksva perioodi alguskuupäeva seisuga.

C6 Paragrahvid 23, 25, B94 ja B96–B99 olid IAS 27 2008. aasta muudatused, mis kanti üle IFRS 10-sse. Välja arvatud juhul, kui üksus rakendab paragrahvi C3 või peab rakendama paragrahve C4–C5A, rakendab üksus kõnealuste paragrahvide sätted järgmiselt:

a) üksus ei korrigeeri kasumi või kahjumi omistamist aruandeperioodide osas enne paragrahvis B94 sätestatud muudatuse esmakordset rakendamist;

b) paragrahvides 23 ja B96 sätestatud nõudeid tüürettevõtte osalustes toimunud muutuste arvestamiseks pärast kontrolli saavutamist ei rakendata muutuste suhtes, mis toimusid enne seda, kui üksus esmakordset rakendas neid muudatusi;

c) üksus ei korrigeeri endisesse tüürettevõttesse tehtud investeeringu bilansilist jääkmaksumust juhul, kui kontroll kaotati enne, kui ta rakendas esimest korda paragrahvides 25 ja B97–B99 sätestatud muudatusi. Lisaks ei arvesta üksus ümber tüürettevõtte üle kontrolli kaotamisest tulenevat kasumit või kahjumit, kui ta kaotas kontrolli enne paragrahvides 25 ja B97–B99 sätestatud muudatuste esmakordset rakendamist.

Viited „vahetult eelnenud perioodile“

C6A Olenemata paragrahvides C3B–C5A esitatud viidetest esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastale („vahetult eelnenud periood“), võib üksus esitada, kuid ta ei pea esitama, ka korrigeeritud võrdlusandmed varasemate kajastatud perioodide kohta. Kui üksus esitab korrigeeritud võrdlusandmed mõne varasema perioodi kohta, käsitatakse kõiki paragrahvides C3B–C5A esitatud viiteid „vahetult eelnenud perioodile“ viitena „varaseimale kajastatud korrigeeritud võrdlusperioodile“.

C6B Kui üksus esitab mõne varasema perioodi kohta võrdlusandmed, toob ta selgelt välja teabe, mida ei ole korrigeeritud, ning märgib, et see on koostatud erineval alusel ja selgitab seda alust.

Viited IFRS 9-le

C7 Kui üksus rakendab seda standardit, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, tuleks kõiki viiteid IFRS 9-le käsitada viidetena IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

TEISTE IFRS-ide TAGASIVÕTMINE

C8 Käesolev IFRS asendab IAS 27-s (muudetud 2008) konsolideeritud finantsaruannete suhtes sätestatud nõuded.

C9 Käesolev IFRS asendab ka SIC-12 *Konsolideerimine – eriotstarbelised üksused*.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 11

Ühisettevõtmised

EESMÄRK

- 1 **Käesoleva IFRSi eesmärk on kehtestada selliste üksuste finantsaruandluse põhimõtted, kellele kuulub osalus ühiselt kontrollitavates ettevõtmistes (st ühisettevõtmised).**

Eesmärgi täitmine

- 2 Paragrahvis 1 esitatud eesmärgi täitmiseks määratletakse käesolevas IFRSis ühise kontrolli mõiste ja nõutakse ühisettevõtmise osapoolteks olevalt üksuselt, et ta määraks oma õiguste ja kohustuste hindamise kaudu kindlaks ühisettevõtmise liigi, milles ta osaleb, ning arvestaks neid õigusi ja kohustusi kooskõlas selle ühisettevõtmise liigiga.

RAKENDUSALA

- 3 **Käesolevat IFRSi rakendavad kõik üksused, kes on ühisettevõtmise osapooled.**

ÜHISETTEVÕTMISED

- 4 **Ühisettevõtmine on ettevõtmine, milles kaks või enam osapoolt omavad ühist kontrolli.**

- 5 **Ühisettevõtmisel on järgmised tunnused:**

a) **osapooled on seotud lepingupõhise kokkuleppe kaudu (vt paragrahvid B2–B4);**

b) **lepingupõhise kokkuleppega antakse kahele või enamale osapoolle ettevõtmise üle ühine kontroll (vt paragrahvid 7–13).**

- 6 Ühisettevõtmine on kas *ühistegevus* või *ühisettevõte*.

Ühine kontroll

- 7 **Ühine kontroll on lepingus kokku lepitud kontrolli jagamine ettevõtmise üle, mis eksisteerib üksnes juhul, kui olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühist kontrolli jagavate osapoolte ühehääline nõusolek.**

- 8 Ettevõtmise osapoolteks olev üksus hindab seda, kas lepingupõhine kokkulepe annab kõikidele osapooltele või osapoolte rühmale ühise kontrolli ettevõtmise üle. Kõik osapooled kontrollivad või osapoolte rühm kontrollib ettevõtmist ühiselt siis, kui osapooled peavad tegutsema koos nende tegevuste juhtimisel, mis mõjutavad oluliselt ettevõtmisest saadavat kasumit (st olulised tegevused).

- 9 Kui on kindlaks määratud, et kõik osapooled kontrollivad või osapoolte rühm kontrollib ühiselt ettevõtmist, eksisteerib ühine kontroll üksnes juhul, kui olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühiselt ettevõtmist kontrollivate osapoolte ühehääline nõusolek.

- 10 Ühisettevõtmises ei kontrolli ükski osapool üksinda ettevõtmist. Ettevõtmise üle ühist kontrolli omav osapool võib takistada teist osapoolt või osapoolte rühma ettevõtmist kontrollimast.

- 11 Ettevõtmine võib olla ühisettevõtmine isegi juhul, kui kõik selle osapooled ei oma ettevõtmise üle ühist kontrolli. Käesolevas IFRSis tehakse vahet ühisettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel (*ühisoperaatorid* või *ühisettevõtjad*) ja ühisettevõtmises osalevatel, kuid ühisettevõtmise üle ühist kontrolli mitteomavatel osapooltel.

- 12 Üksus peab hindama, kas kõigil osapooltel või osapoolte rühmal on ühine kontroll ettevõtmise üle. Üksus võtab seda hinnangut tehes arvesse kõiki fakte ja asjaolusid (vt paragrahvid B5–B11).
- 13 Faktide ja asjaolude muutumise korral hindab üksus uuesti, kas ta omab endiselt ettevõtmise üle ühist kontrolli.

Ühissetevõtmiste liigid

- 14 Üksus määrab kindlaks selle ühissetevõtmise liigi, milles ta osaleb. Ühissetevõtmise liigitamine ühistegevuseks või ühissetevõtjaks sõltub ettevõtmise osapoolte õigustest ja kohustustest.
- 15 Ühistegevus on ühissetevõtmine, mille puhul on ettevõtmise üle ühist kontrolli omaval osapooltel õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes. Selliseid osapooli nimetatakse ühisoperaatoriteks.
- 16 Ühissetevõtte on ühissetevõtmine, mille puhul on ettevõtmise üle ühist kontrolli omaval osapooltel õigused ettevõtmise netovara suhtes. Selliseid osapooli nimetatakse ühissetevõtjateks.
- 17 Üksus hindab, kas ühissetevõtmine on ühistegevus või ühissetevõtja. Üksus määrab kindlaks selle ühissetevõtmise liigi, milles ta osaleb, võttes arvesse oma ettevõtmisest tulenevaid õigusi ja kohustusi. Üksus hindab oma õigusi ja kohustusi, võttes arvesse ettevõtmise struktuuri ja juriidilist vormi, lepingupõhises kokkuleppes osapoolte vahel kokkulepitud tingimusi ja vajaduse korral muid fakte ning asjaolusid (vt paragrahvid B12–B33).
- 18 Mõnikord seob osapooli raamleping, milles sätestatakse üldised lepingutingimused ühe või mitme tegevuse sooritamiseks. Raamlepinguga võidakse ette näha, et osapooled moodustavad lepingu alla kuuluvate konkreetsete tegevuste sooritamiseks erinevad ühissetevõtmised. Ehkki need ühissetevõtmised on seotud sama raamlepinguga, võib nende liik olla erinev, juhul kui osapoolte õigused ja kohustused on raamlepingus käsitletavate eri tegevuste sooritamisel erinevad. Sellest tulenevalt võivad ühistegevused ja ühissetevõtjad eksisteerida koos, juhul kui osapooled tegelevad eri tegevustega, mis kuuluvad sama raamlepingu alla.
- 19 Faktide ja asjaolude muutumise korral hindab üksuse uuesti, kas selle ühissetevõtmise liik, milles ta osaleb, on muutunud.

ÜHISSETEVÕTMISE OSAPOOLTE FINANTSARUANDED

Ühistegevused

- 20 Ühisoperaator esitab talle ühistegevuses kuuluva osaluse kohta järgmise teabe:
 - a) tema varad, kaasa arvatud tema osa ühiselt hoitavatest varadest;
 - b) tema kohustised, kaasa arvatud tema osa ühiselt tekkivatest kohustistest;
 - c) tema tulu ühistegevuses toodetud toodangust talle kuuluva osa müügist;
 - d) talle kuuluv osa ühistegevuse müüdüd toodangust saadud tulust ja
 - e) tema kulud, kaasa arvatud tema osa ühiselt tekkivatest kuludest.
- 21 Ühisoperaator arvestab varasid, kohustisi, tulusid ja kulusid, mis on seotud tema osalusega ühistegevuses, kooskõlas IFRS-idega, mida rakendatakse nende varade, kohustiste, tulude ja kulude suhtes.

- 21A Kui üksus omandab osaluse ühistegevuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s *Äriühendused*, rakendab ta talle paragrahvi 20 kohaselt kuuluva osa ulatuses kõiki selliseid IFRS 3-s sätestatud äriühenduste arvestuse põhimõtteid ja teisi IFRSe, mis ei ole vastuolus käesolevas IFRSis antud juhustega, ning avalikustab äriühenduste kohta kõnealuste IFRSidega nõutava teabe. Seda rakendatakse nii algse osaluse kui ka täiendavate osaluste omandamise suhtes ühistegevuses, mille tegevus moodustab äri. Sellistes ühistegevustes osaluse omandamise arvestus on sätestatud paragrahvides B33A–B33D.
- 22 Üksuse ja sellise ühistegevuse vaheliste vara müügi-, üleandmis- või ostutehingute arvestus, milles ta on ühisoperaator, on sätestatud paragrahvides B34–B37.
- 23 Osapool, kes osaleb ühistegevuses, kuid ei oma ühist kontrolli selle üle, arvestab talle ettevõtmises kuuluvat osalust kooskõlas paragrahvidega 20–22, kui kõnealusel osapoolel on õigused ühistegevuse varade suhtes ja kohustused ühistegevuse kohustiste suhtes. Kui osapool, kes osaleb ühistegevuses, kuid ei oma ühist kontrolli selle üle, ei ole õigusi selle ühise äritegevuse varade suhtes ega kohustusi selle ühise äritegevuse kohustiste suhtes, arvestab ta oma osalust ühistegevuses kooskõlas selle osaluse suhtes rakendatavate IFRSidega.

Ühissettevõtjad

- 24 Ühissettevõtja kajastab oma osalust ühissettevõtjas investeringuna ja arvestab seda investeringut kapitaliosaluse meetodil kooskõlas IAS 28-ga *Investeeringud sidus- ja ühissetevõtetesse*, välja arvatud juhul, kui üksus on vastavalt nimetatud standardile vabastatud kapitaliosaluse meetodi rakendamisest.
- 25 Osapool, kes osaleb ühissettevõtjas, kuid ei oma selle üle ühist kontrolli, arvestab talle ettevõtmises kuuluvat osalust kooskõlas IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*, välja arvatud juhul, kui tal on märkimisväärne mõju ühissettevõtja üle; sel juhul arvestab ta oma osalust kooskõlas IAS 28-ga (muudetud 2011).

KONSOLIDEERIMATA FINANTSARUANDED

- 26 **Ühisoperaator või ühissettevõtja arvestab oma konsolideerimata finantsaruannetes oma osalust:**
- a) **ühistegevuses kooskõlas paragrahvidega 20–22;**
- b) ühissettevõtjas kooskõlas IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* paragrahviga 10.
- 27 **Osapool, kes osaleb ühissetevõtmises, kuid ei oma selle üle ühist kontrolli, arvestab oma konsolideerimata finantsaruannetes oma osalust**
- a) **ühistegevuses kooskõlas paragrahviga 23;**
- b) **ühissetevõtjas kooskõlas IFRS 9-ga, välja arvatud juhul, kui üksusel on märkimisväärne mõju ühissetevõtja üle; sel juhul rakendab ta IAS 27 paragrahvi 10 (muudetud 2011).**

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

ühisettevõtmine	Ettevõtmine, mille üle on kahel või enamal osapoolel ühine kontroll .
ühine kontroll	Lepingus kokkulepitud kontrolli jagamine ettevõtmise üle, mis eksisteerib üksnes juhul, kui olulist tegevust käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühist kontrolli omavate osapoolte ühehääline nõusolek.
ühistegevus	Ühisettevõtmine , mille puhul on ettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.
ühisoperaator	Ühistegevuse osapool, kes omab selle ühistegevuse üle ühist kontrolli .
ühisettevõtte	Ühisettevõtmine , mille puhul on ettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel õigused ettevõtmise netovara suhtes.
ühisettevõtja	Ühisettevõtja osapool, kes omab selle ühisettevõtja üle ühist kontrolli .
ühisettevõtmise osapool	Üksus, kes osaleb ühisettevõtmises , olenemata sellest, kas see üksus omab ettevõtmise üle ühist kontrolli .
eraldi vahend	Eraldi kindlaks tehtav finantsstruktuur, kaasa arvatud eraldiseisev juriidiline isik või üksus, millel on oma põhikiri, olenemata sellest, kas see üksus on juriidiline isik.

Järgmised mõisted on määratletud IAS 27-s (muudetud 2011), IAS 28-s (muudetud 2011) või IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded* ja neid kasutatakse käesolevas IFRSis kõnealuste IFRSide tähenduses:

- kontroll investeerimisobjekti üle
- kapitaliosaluse meetod
- mõjuvõim
- kaitsvad õigused
- olulised tegevused
- konsolideerimata finantsaruanded
- märkimisväärne mõju.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse paragrahvide 1-27 rakendamist ja sellel on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

- B1 Käesolevas lisas esitatud näidetes kirjeldatakse hüpoteetilisi olukordi. Ehkki näidete teatavad tahud võivad esineda tegelikes olukordades, tuleb IFRS 11 rakendamisel hinnata konkreetse olukorra kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

ÜHISETTEVÕTMISED

Lepingupõhine kokkulepe (paragrahv 5)

- B2 Lepingupõhiseid kokkuleppeid saab tõendada mitmel viisil. Jõustatav lepingupõhine kokkulepe sõlmitakse sageli, kuid mitte alati, kirjalikult, tavaliselt kas osapoolte vahelise lepingu vormis või dokumenteerides nende vahelised arutelud. Õigusmehhanismidega saab kehtestada ka jõustatavad kokkulepped, mis on kas eraldiseisvad või toimivad koos osapoolte vaheliste lepingutega.

- B3 Kui ühissettevõtmised struktureeritakse eraldi vahendi kaudu (vt paragrahvid B19–B33), siis lisatakse lepingupõhine kokkulepe või selle teatavad punktid mõnikord kõnealuse eraldi vahendi asutamislepingusse, põhikirja või põhimäärusesse.

- B4 Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse tingimused, mille alusel osalevad osapooled ettevõtmise alla kuuluvas tegevuses. Lepingupõhises kokkuleppes käsitletakse tavaliselt järgmisi küsimusi:

a) ühissettevõtmise eesmärk, tegevus ja kestus;

b) kuidas määratakse ametisse ühissettevõtmise juhatuse või samaväärse juhtorgani liikmed;

c) otsustusprotsess: küsimused, mille suhtes peavad osapooled langetama otsuse, osapoolte hääleõigused ja kõnealuste küsimuste puhul nõutav toetuse tase. Lepingupõhises kokkuleppes kajastatava otsustusprotsessi kaudu määratakse kindlaks ühine kontroll ettevõtmise üle (vt paragrahvid B5–B11);

d) osapooltelt nõutav kapital või muud sissemaksud;

e) kuidas osapooled jagavad ühissettevõtmisega seotud varad, kohustised, tulud, kulud ja kasumi või kahjumi.

Ühine kontroll (paragrahvid 7–13)

- B5 Hinnates seda, kas üksusel on ettevõtmise üle ühine kontroll, hindab üksus kõigepealt, kas kõik osapooled omavad või osapoolte rühm omab ettevõtmise üle kontrolli. IFRS 10-s määratletakse kontrolli mõiste ja seda kasutatakse, et määrata kindlaks, kas kõiki osapooli või osapoolte rühma mõjutab ettevõtmises osalemisest tulenev kasumi muutlikkus või kas neil on õigused selle suhtes ja kas nad suudavad seda kasumit mõjutada mõjuvõimu abil, mis neil on ettevõtmise üle. Kui kõik osapooled suudavad või osapoolte rühm suudab ühiselt juhtida tegevusi, mis oluliselt mõjutavad ettevõtmisest saadavat kasumit (st olulised tegevused), siis kontrollivad osapooled ühiselt ettevõtmist.

- B6 Kui on jõutud järeldusele, et kõik osapooled kontrollivad või osapoolte rühm kontrollib ettevõtmist ühiselt, hindab üksus seda, kas tal on ettevõtmise üle ühine kontroll. Ühine kontroll eksisteerib üksnes juhul, kui olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühiselt ettevõtmist kontrollivate osapoolte ühehääline nõusolek. Hinnates seda, kas kõigil osapooltel või osapoolte rühmal on ühine kontroll ettevõtmise üle või kontrollib seda üksnes üks tema osapooltest, võib olla vajalik kaalutleda.
- B7 Mõnikord võib otsustusprotsess, milles osapooled lepivad kokku oma lepingupõhises kokkuleppes, põhjustada kaudselt ühise kontrolli. Oletame näiteks, et kaks osapoolt moodustavad ettevõtmise, milles mõlemale kuulub 50 protsenti hääleõigustest, ja nendevahelises lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik vähemalt 51 protsenti hääleõigustest. Sellisel juhul on osapooled kaudselt kokku leppinud, et neil on ettevõtmise üle ühine kontroll, kuna olulisi tegevusi käsitlevaid otsuseid ei saa teha kummagi osapoolte nõusolekuta.
- B8 Teisalt on ka olukordi, kus lepingupõhises kokkuleppes nõutakse, et olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik teatav minimaalne osa hääleõigustest. Kui see minimaalselt nõutav osa hääleõigustest saavutatakse mitme osapoolte kombinatsiooni kaudu, ei ole ettevõtmise ühissettevõtmine, välja arvatud juhul, kui lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, millised osapooled (või osapoolte kombinatsioonid) peavad ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevad otsused ühehäälselt heaks kiitma.

Rakendamisnäited

Näide 1

Oletame, et kolm osapoolt moodustavad ettevõtmise: A-le kuulub 50 protsenti, B-le 30 protsenti ja C-le 20 protsenti hääleõigustest ettevõtmises. Lepingupõhises kokkuleppes A, B ja C vahel sätestatakse, et ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik vähemalt 75 protsenti hääleõigustest. Vastavalt lepingupõhise kokkuleppe tingimustele, mille kohaselt on olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks vajalik vähemalt 75 protsenti hääleõigustest, omavad A ja B ühist kontrolli ettevõtmise üle, sest ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevaid otsuseid ei saa teha A ega B nõusolekuta.

Näide 2

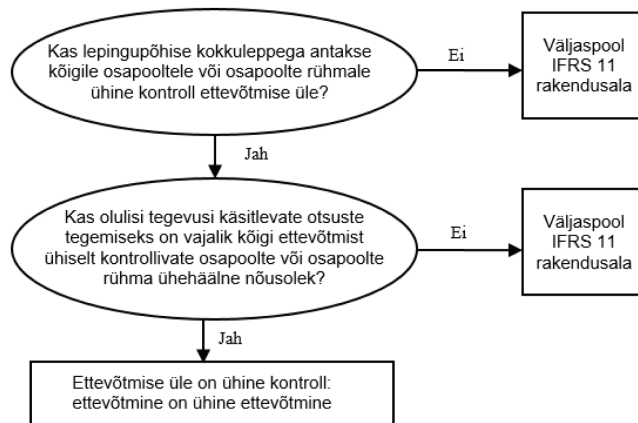
Oletame, et ettevõtmises on kolm osapoolt: A-le kuulub 50 protsenti ning B-le ja C-le kummalegi 25 protsenti hääleõigustest. Lepingupõhises kokkuleppes A, B ja C vahel sätestatakse, et ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik vähemalt 75 protsenti hääleõigustest. Ehkki A võib otsuste langetamist takistada, ei oma ta kontrolli ettevõtmise üle, kuna selleks on vajalik kas B või C nõusolek. Selle näite puhul kontrollivad A, B ja C ühiselt ettevõtmist. 75 protsenti hääleõigustest võib siiski saavutada mitme osapoolte kombinatsioon kaudu (nt kas A ja B või A ja C). Selleks et ettevõtmise oleks ühissetevõtmine, tuleks sellises olukorras lepingupõhises kokkuleppes sätestada, milline osapoolte kombinatsioon peab ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevad otsused ühehäälselt heaks kiitma.

Näide 3

Oletame, et tegemist on ettevõtmisega, milles A-le ja B-le kummalegi kuulub 35 protsenti ettevõtmise hääleõigustest ja ülejäänud 30 protsenti on laialdaselt hajutatud. Olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik hääleõiguste enamust esindavate osapoolte nõusolek. A ja B omavad ühist kontrolli üksnes juhul, kui lepingupõhises kokkuleppes on sätestatud, et ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik nii A kui ka B nõusolek.

- B9 Ühehääle nõusoleku nõue tähendab seda, et iga ettevõtmise üle ühist kontrolli omav osapool võib takistada teist osapoolt või osapoolte rühma langetamast tema nõusolekuta (olulisi tegevusi käsitlevaid) ühepoolseid otsuseid. Kui ühehääle nõusoleku nõue kehtib üksnes otsuste puhul, millega antakse osapoolele kaitsvad õigused, ja ei kehti ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste puhul, ei ole kõnealune osapool ettevõtmise üle ühist kontrolli omav osapool.
- B10 Lepingupõhine kokkulepe võib sisaldada klausleid vaidluste lahendamise kohta (näiteks vahekohus). Nende sätetega võidakse lubada langetada otsuseid ühehääle nõusoleku puudumisel ühist kontrolli omavate osapoolte vahel. Selliste sätete olemasolu ei välista ettevõtmise üle ühise kontrolli olemasolu ja seega ühisettevõtmise olemasolu.

Ühise kontrolli hindamine



- B11 Kui ettevõtmine on väljaspool IFRS 11 rakendusala, arvestab üksus talle ettevõtmises kuuluvat osalust kooskõlas asjakohaste IFRSidega, näiteks IFRS 10, IAS 28 (muudetud 2011) või IFRS 9-ga.

ÜHISETTEVÕTMISE LIIGID (PARAGRAHVID 14–19)

- B12 Ühisettevõtmisi moodustatakse eri eesmärkidel (nt osapoolte kulude ja riskide jagamiseks või osapooltele uuele tehnoloogiale või uutele turgudele juurdepääsu võimaldamiseks) ja nende moodustamiseks võib kasutada eri struktuure ning juriidilisi vorme.
- B13 Teatavate ettevõtmiste puhul ei ole vaja ettevõtmise alla kuuluva tegevuse teostamiseks eraldi vahendit. Muude ettevõtmiste puhul luuakse siiski eraldi vahend.
- B14 Käesolevas IFRSis nõutud ühisettevõtmiste liigitamine sõltub osapoolte õigustest ja kohustustest, mis tekivad ettevõtmise tulemusena tavapärase äritegevuse käigus. Käesolevas IFRSis liigitatakse ühisettevõtmised kas ühis-tegevusteks või ühisettevõõtjateks. Kui üksusel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes, on ettevõtmine ühistegevus. Kui üksusel on õigused ettevõtmise neto-vara suhtes, on ettevõtmine ühisettevõtja. Paragrahvides B16–B33 kirjeldatakse hindamist, mille abil määrab üksus kindlaks, kas tal on osalus ühistegevuses või osalus ühisettevõtjas.

Ühisettevõtmiste liigitamine

- B15 Vastavalt paragrahvis B14 sätestatule peavad osapooled ühisettevõtmiste liigitamisel hindama ettevõtmisest tulenevaid õigusi ja kohustusi. Üksus võtab hindamisel arvesse järgmist:

- a) ühisettevõtmise struktuur (vt paragrahvid B16–B21);

b) kui ühissettevõtmine on struktureeritud eraldi vahendi kaudu:

i) eraldi vahendi juriidiline vorm (vt paragrahvid B22–B24);

ii) lepingupõhise kokkuleppe tingimused (vt paragrahvid B25–B28) ja

iii) vajaduse korral muud faktid ning asjaolud (vt paragrahvid B29–B33).

Ühissettevõtmise struktuur

Ühissettevõtmised, mis ei ole struktureeritud eraldi vahendi kaudu

- B16 Ühissettevõtmine, mis ei ole struktureeritud eraldi vahendi kaudu, on ühistegevus. Sellisel juhul kehtestatakse lepingupõhise kokkuleppega osapoolte õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes ning osapoolte õigused vastavate tulude suhtes ja kohustused vastavate kulude suhtes.
- B17 Lepingupõhises kokkuleppes kirjeldatakse sageli ettevõtmise alla kuuluvate tegevuste olemust ja seda, kuidas osapooled kavatsesid neid tegevusi ühiselt teostada. Ühissettevõtmise osapooled võivad näiteks leppida kokku toota ühiselt toodet, kusjuures iga osapool vastutab konkreetse ülesande eest ja iga osapool kasutab oma varasid ning tal tekkivad oma kohustised. Lepingupõhises kokkuleppes võib samuti määrata kindlaks, kuidas tuleb osapoolte vahel jagada nende ühised tulud ja kulud. Sellisel juhul kajastab iga ühisoperaator oma finantsaruannetes konkreetse ülesande täitmiseks kasutatavaid varasid ja kohustisi ning oma osa tuludest ja kuludest kooskõlas lepingupõhise kokkuleppega.
- B18 Muudel juhtudel võivad ühissettevõtmise osapooled näiteks leppida kokku vara ühises jagamises ja kasutamises. Sellisel juhul kehtestatakse lepingupõhise kokkuleppega osapoolte õigused ühiselt kasutatava vara suhtes ja see, kuidas osapooled jagavad varast saadavat toodangut või tulu ja tegevuskulusid. Iga ühisoperaator arvestab tema osa ühisest varast ja kokkulepitud osa kohustistest ning kajastab talle kuuluvat osa toodangust, tuludest ja kuludest kooskõlas lepingupõhise kokkuleppega.

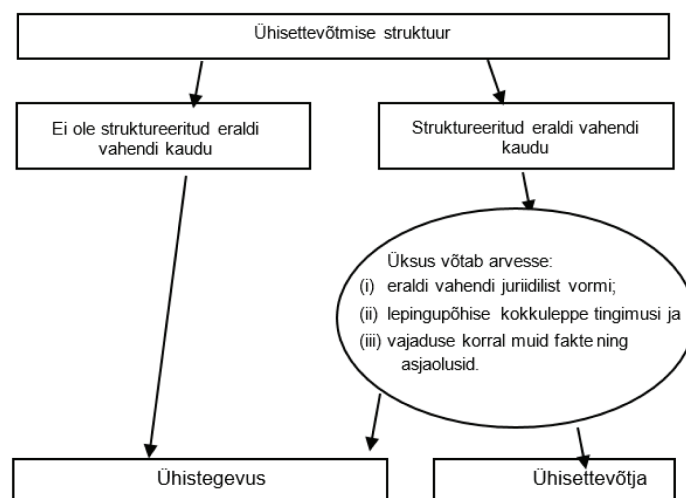
Eraldi vahendi kaudu struktureeritud ühissettevõtmised

- B19 Ühissettevõtmine, mille puhul hoitakse ettevõtmisega seotud varasid ja kohustisi eraldi vahendis, võib olla kas ühissettevõtte või ühistegevus.
- B20 See, kas osapool on ühisoperaator või ühissettevõtja, sõltub osapoolte õigustest ettevõtmisega seotud varade suhtes ja tema kohustistest ettevõtmisega seotud kohustuste suhtes, mida hoitakse eraldi vahendis.

B21 Nagu sätestatud paragrahvis B15, peavad osapooled juhul, kui nad on struktureerinud ühissettevõtmise eraldi vahendi kaudu, hindama, kas eraldi vahendi juriidiline vorm, lepingupõhise kokkuleppe tingimused ja vajaduse korral muud faktid ning asjaolud annavad neile:

- a) õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes (st ettevõtmine on ühistegevus) või
- b) õigused ettevõtmise netovara suhtes (st ettevõtmine on ühissettevõtja).

Ühissettevõtmiste liigitamine: ettevõtmisest tulenevate osapoolte õiguste ja kohustuste hindamine



Eraldi vahendi juriidiline vorm

B22 Eraldi vahendi juriidiline vorm on oluline ühissettevõtmise liigi hindamisel. Juriidiline vorm abistab eraldi vahendis hoitavate osapoolte varade suhtes esinevate õiguste ja kohustiste suhtes esinevate kohustuste esmasel hindamisel, näiteks selle hindamisel, kas osapooltel on osalus eraldi vahendis hoitavates varades ja kas nad vastutavad eraldi vahendis hoitavate kohustuste eest.

B23 Osapooled võivad näiteks teostada ühist ettevõtmist eraldi vahendi kaudu, mille juriidilise vormi tõttu tuleks seda vaadelda täieõiguslikuna (st eraldi vahendis hoitavad varad ja kohustised on eraldi vahendi varad ja kohustised, mitte osapoolte varad ja kohustised). Sellisel juhul näitab eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamine, et ettevõtmine on ühissettevõtja. Tingimused, mille osapooled on oma lepingupõhises kokkuleppes kokku leppinud (vt paragrahvid B25–B28), ja vajaduse korral muud faktid ning asjaolud (vt paragrahvid B29–B33) võivad siiski eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamist muuta.

B24 Eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamisest piisab järeldamiseks, et ettevõtmine on ühistegevus üksnes juhul, kui osapooled teostavad ühist ettevõtmist eraldi vahendi kaudu, mille juriidilise vormiga ei eraldata osapooli ega eraldi vahendit (st eraldi vahendis hoitavad varad ja kohustised on osapoolte varad ja kohustised).

Lepingupõhise kokkuleppe tingimuste hindamine

B25 Paljudel juhtudel on lepingupõhises kokkuleppes osapoolte kokkulepitud õigused ja kohustused kooskõlas või ei ole vastuolus nende õiguste ja kohustustega, mis antakse osapooltele selle eraldi vahendi juriidilise vormiga, mille kaudu on ettevõtmine struktureeritud.

- B26 Muudel juhtudel kasutavad osapooled lepingupõhist kokkulepet, et tühistada või muuta selle eraldi vahendi juriidilise vormiga antud õigusi ja kohustusi, mille kaudu on ettevõtmine struktureeritud.

Rakendamisnäide

Näide 4

Oletame, et kaks osapoolt struktureerivad ühissettevõtmise aktsiaseltsina tegutseva üksusena. Kummalegi osapooltele kuulub 50-protsendiline osalus aktsiaseltsina tegutsevas üksuses. Aktsiaseltsina asutamine võimaldab üksuse eraldamist tema omanikest ja selle tulemusena on üksuses hoitavad varad ja kohustised aktsiaseltsina tegutseva üksuse varad ja kohustised. Sellisel juhul näitab eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamine, et osapooltel on õigused ettevõtmise netovarale.

Osapooled muudavad siiski äriühingu tingimusi oma lepingupõhise kokkuleppe kaudu nii, et kummalegi neist kuulub osalus aktsiaseltsina tegutseva üksuse varades ja kumbki neist vastutab kindlaksmääratud osast aktsiaseltsina tegutseva üksuse kohustistest. Sellise äriühingu tingimuste muutmise tulemusena võib ettevõtmine olla ühistegevus.

- B27 Järgmises tabelis võrreldakse ühistegevuse osapoolte lepingupõhiste kokkulepete üldtingimusi ja ühissettevõtja osapoolte lepingupõhiste kokkulepete üldtingimusi. Tabelis esitatud lepingutingimuste näited ei ole ammendavad.

Lepingupõhise kokkuleppe tingimuste hindamine

	Ühistegevus	Ühissetvõtte
Lepingupõhise kokkuleppe tingimused	Lepingupõhise kokkuleppega antakse ühissettevõtmise osapooltele õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.	Lepingupõhise kokkuleppega antakse ühissettevõtmise osapooltele õigused ettevõtmise netovara suhtes (st ettevõtmisega seotud varade suhtes esinevad õigused ja kohustiste suhtes esinevad kohustused kuuluvad eraldi vahendile, mitte osapooltele).
Õigused varade suhtes	Lepingupõhises kokkuvõttes sätestatakse, et ühissettevõtmise osapooled jagavad kõiki osalusi (nt õigused, omandiõigus või omand) ettevõtmisega seotud varades kindlaksmääratud proportsioonis (nt proportsionaalselt osapoolte osalusele ettevõtmises või proportsionaalselt tegevusele, mida teostatakse neile otseselt kuuluva ettevõtmise kaudu).	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ettevõtmisesse toodud varad või need, mille ühissettevõtmine hiljem omandab, on ettevõtmise varad. Osapooltel puuduvad osalused (st õigused, omandiõigus või omand) ettevõtmise varades.
Kohustused kohustiste suhtes	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühissettevõtmise osapooled jagavad kõiki kohustisi, kohustusi, kulutusi ja kulusid kindlaksmääratud proportsioonis (nt proportsionaalselt osapoolte osalusele ettevõtmises või proportsionaalselt tegevusele, mida teostatakse neile otseselt kuuluva ettevõtmise kaudu).	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühissettevõtmine vastutab ettevõtmise võlgnevuste ja kohustuste eest.

	Ühistegevus	Ühissetevõte
		Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühissettevõtmise osapooled vastutavad ettevõtmise ees üksnes neile ettevõtmises kuuluvate vastavate investeeringute ulatuses või nende vastavate kohustuste ulatuses maksta ettevõtmisele tasumata kapitali või lisakapitali või mõlemat.
	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühissettevõtmise osapooled vastutavad kolmandate osapoolte esitatavate nõuete eest.	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühissettevõtmise võlausaldajatel puudub regressiõigus osapoolte suhtes seoses ettevõtmise võlgnevuste või kohustustega.
Tulud, kulud, kasum või kahjum	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse tulude ja kulude jaotus iga osapoolte suhtelise finantstulemuse põhjal ühissettevõtmises. Lepingupõhises kokkuleppes võib näiteks sätestada, et tulud ja kulud jaotatakse tootmisvõimsuse põhjal, mida iga osapool kasutab ühiselt käitatavas tehases ja mis võib erineda nende osalusest ühissetevõtmises. Muudel juhtudel võivad osapooled leppida kokku jaotada ettevõtmise kasum või kahjum kindlaksmääratud proportsiooni alusel, nt osapoolte osaluse alusel ettevõtmises. Selle tulemusena ei lakka ettevõtmine olemast ühistegevus, kui osapooltel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse igale osapooltele kuuluv osa ettevõtmise tegevustega seotud kasumist või kahjumist.
Garantiid	ühissettevõtmise osapooled peavad tihti andma garantii kolmandatele osapooltele, kellele ühissetevõtmine osutab näiteks teenuseid või kes rahastab ühist ettevõtmist. Selliste garantiide andmine või osapoolte kohustus neid anda ei määra iseenesest kindlaks seda, kas ühissetevõtmine on ühistegevus. Tunnus, mis määrab kindlaks, kas ühissetevõtmine on ühistegevus või ühissetevõtja, on see, kas osapooltel on ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes kohustused (millest mõningatele võivad osapooled olla andnud garantii).	

B28 Kui lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et osapooltel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes, on osapooled ühistegevuse osapooled ja nad ei pea võtma ühissetevõtmise liigitamiseks arvesse muid fakte ega asjaolusid (paragrahvid B29–B33).

Muude asjaolude ja olukordade hindamine

- B29 Kui lepingupõhises kokkuleppes ei sätestata, et osapooltel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes, võtavad osapooled arvesse muid fakte ja asjaolusid, et hinnata, kas ettevõtmine on ühistegevus või ühissettevõtja.
- B30 ühissettevõtmine võib olla struktureeritud eraldi vahendina, mille juriidilise vormiga eraldatakse osapooled eraldi vahendist. Osapoolte vahel kokkulepitud lepingutingimustes ei pruugi sätestada osapoolte õigusi varade suhtes ega kohustusi kohustiste suhtes, kuid muude faktide ja asjaolude arvessevõtmise tulemusena võidakse selline ettevõtmine liigitada ühistegevuseks. See toimub siis, kui muude faktide ja asjaolude tulemusena on osapooltel õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.
- B31 Kui ettevõtmise tegevused on peamiselt ette nähtud toodangu tootmiseks osapooltele, näitab see, et osapooltel on õigus peaaegu kõigile ettevõtmise varadest tulenevatele majanduslikele hüvedele. Selliste ettevõtmiste osapooled kindlustavad endale sageli juurdepääsu ettevõtmisest saadavale toodangule, takistades ettevõtmist müümast toodangut kolmandatele osapooltele.
- B32 Sellise ülesehituse ja eesmärgiga ettevõtmise puhul kaetakse ettevõtmisel tekkivad kohustised sisuliselt rahavoo-gudest, mis saadakse ettevõtmise toodangut ostvatelt osapooltelt. Kui osapooled on praktiliselt ainus rahavoo-gude allikas, mis toetab ettevõtmise tegevuse jätkuvust, viitab see sellele, et osapooltel on kohustus ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.

R a k e n d a m i s n ä i d e**Näide 5**

Oletame, et kaks osapoolt struktureerivad ühissettevõtmise aktsiaseltsina tegutseva üksusena (üksus C), milles kummalgi osapoolel on 50-protsendiline osalus. Ettevõtmise eesmärk on toota materjale, mis on osapooltele vajalikud nende enda tootmisprotsessides. Ettevõtmisega tagatakse, et osapooled käitavad tehast, mis toodab osapoolte kindlaksmääratud kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete omadustega materjale.

Üksuse C juriidiline vorm (aktsiaseltsina tegutsev üksus), mille kaudu tegevust teostatakse, näitab esmalt, et üksuses C hoitavad varad ja kohustised on üksuse C varad ja kohustised. Osapoolte vahelises lepingupõhises kokkuleppes ei ole sätestatud, kas osapooltel on õigused üksuse C varade suhtes ja kohustused üksuse C kohustiste suhtes. Üksuse C juriidiline vorm ja lepingupõhise kokkuleppe tingimused näitavad seega, et kõnealune ettevõtmine on ühissetevõte.

Osapooled võtavad siiski arvesse ka ettevõtmise järgmisi tahkusi:

- osapooled leppisid kokku, et ostavad kogu üksuse C toodetud toodangu vahekorras 50:50. Üksus C ei saa kummagi ettevõtmises osaleva osapoolte nõusolekuta müüa toodangut kolmandatele osapooltele. Kuna ettevõtmise eesmärk on toota osapoolte jaoks vajalikku toodangut, ei ole selline müük kolmandatele osapooltele tavapärane ega oluline;
- osapooltele müüdava toodangu hinna määravad mõlemad osapooled tasemel, mis peaks katma üksuse C kantud tootmis- ja halduskulud. Sellise tegevusmudeli põhjal on ettevõtmise eesmärk tegutseda nullkasumi piiril.

Eespool kirjeldatud olukorras on asjakohased järgmised faktid ja asjaolud:

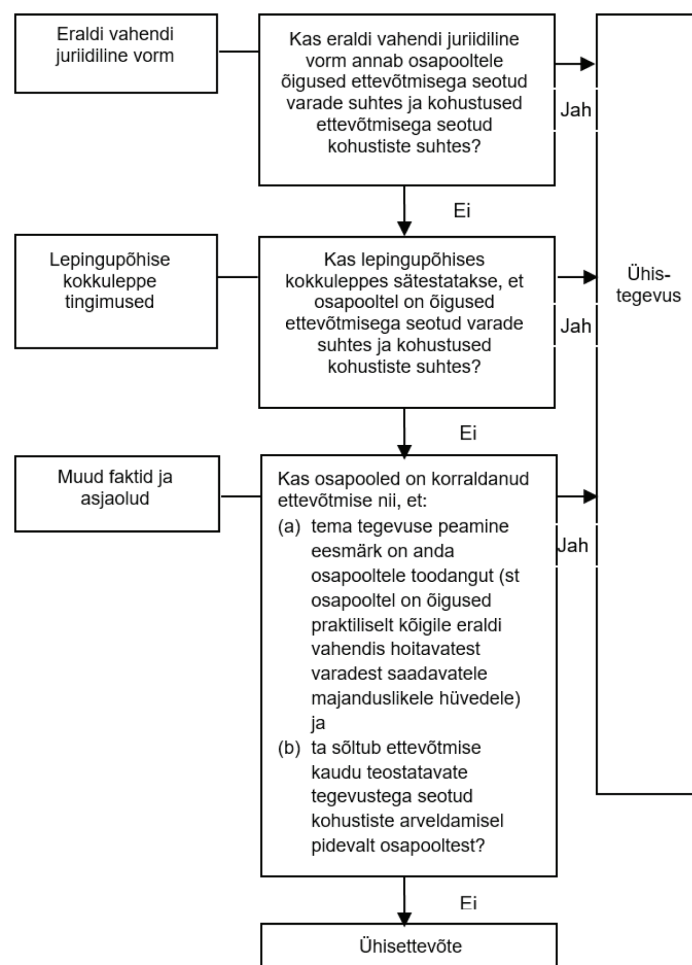
- osapoolte kohustus osta kogu üksuse C toodetud toodang näitab seda, et üksus C sõltub rahavoogude loomisel ainult üksi osapooltest ja seega on osapooltel kohustus rahastada üksuse C kohustiste arveldamist;
- asjaolu, et osapooltel on õigus kogu üksuse C toodetavale toodangule, tähendab seda, et osapooled tarbivad kõiki üksuse C varadest saadavaid majanduslikke hüvesid ja seega on neil ka nende suhtes õigused.

Need faktid ja asjaolud näitavad, et ettevõtmine on ühistegevus. Ühissettevõtmise liigitamise kohta tehtud otsus selles olukorras ei muutu, kui osapooled müüsid oma osa toodangust kolmandatele osapooltele, mitte ei kasutanud seda ise edaspidises tootmisprotsessis.

Kui osapooled muudaksid lepingupõhise kokkuleppe tingimusi nii, et ettevõtmine saaks müüa toodangut kolmandatele osapooltele, võtaks üksus C enda kanda nõudluse, varudega kaasneva ja krediidiriski. Sellisel juhul eeldaks selline muutus faktides ja asjaoludes ühissettevõtmise liigitamise umberhindamist. Sellised faktid ja asjaolud näitaksid, et ettevõtmine on ühissettevõtja.

- B33 Järgneval graafikul on kujutatud hindamist, mida üksus kasutab ettevõtmise liigitamiseks, kui ühissettevõtmine on struktureeritud eraldi vahendi kaudu.

Eraldi vahendi kaudu struktureeritud ühissettevõtmise liigitamine



ÜHISSETEVÕTMISE OSAPOLTE FINANTSARUANDED (PARAGRAHVID 21A–22)

Ühistegevuses osaluse omandamise arvestus

- B33A Kui üksus omandab osaluse ühistegevuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s, rakendab ta talle paragrahvi 20 kohaselt kuuluva osa ulatuses kõiki selliseid IFRS 3-s sätestatud äriühenduste arvestuse põhimõtteid ja teisi IFRSe, mis ei ole vastuolus käesolevas IFRSis antud juhustega, ning avalikustab äriühenduste

kohta kõnealuste IFRS-idega nõutava teabe. Äriühenduste arvestuse põhimõtted, mis ei ole vastuolus käesolevas IFRS-iga antud juhustega, hõlmavad muu hulgas järgmist:

- a) eristatavate varade ja kohustiste, välja arvatud objektide, mille suhtes IFRS 3-s ja muudes IFRS-ides on tehtud erandid, mõõtmise õiglases väärtuses;
- b) omandamisega seotud kulude kajastamine kuludena sellel aruandeperioodil, mil kulud kanti ja teenused saadi; erandiks on siin võla- ja omakapitaliväärtuspaberite emiteerimise kulud, mida kajastatakse kooskõlas IAS 32-ga *Finantsinstrumendid: esitamine* ja IFRS 9-ga ⁽⁵⁶⁾;
- c) varade või kohustiste esmasest kajastamisest tulenevate edasilükkunud tulumaksu varade ja edasilükkunud tulumaksu kohustiste kajastamine, välja arvatud IFRS 3 ja IAS 12 *Tulumaks* kohaselt äriühenduste puhul nõutav firmaväärtuse esmasest kajastamisest tulenevate edasilükkunud tulumaksu kohustiste kajastamine;
- d) vahe, mille võrra üleantud tasu ületab omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosummat, kajastamine (selle olemasolu korral) firmaväärtusena ja
- e) sellise raha teeniva üksuse väärtuse languse testimine, kellele firmaväärtus on jaotatud, vähemalt kord aastas ja alati, kui on märke raha teeniva üksuse väärtuse võimaliku languse kohta, nagu nõutud IAS 36-s *Varade väärtuse langus* äriühenduses omandatud firmaväärtuse puhul.

B33B Paragrahve 21A ja B33A rakendatakse ka ühistegevuse moodustamise suhtes, kuid seda vaid juhul, kui olemasolev äri, nagu see on määratletud IFRS 3-s, antakse ühistegevuse moodustamisel sellele ühe ühistegevuses osaleva osapoole poolt üle. Kõnealuseid paragrahve ei rakendata siiski ühistegevuse moodustamise suhtes juhul, kui kõik ühistegevuses osalevad osapooled annavad ühistegevuse moodustamisel sellele üle vaid varasid või vararühmi, mis ei moodusta ärisid.

B33C Ühisoperaator võib suurendada oma osalust ühistegevuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s, omandades ühistegevuses täiendava osaluse. Sel juhul ei hinnata varasemaid osalusi ühistegevuses ümber juhul, kui ühisoperaator säilitab ühise kontrolli.

B33CA Ühistegevuse osaline, kellel ei ole selle üle ühiskontrolli, võib saada ühiskontrolli ühistegevuse üle, milles ühistegevuse tegevus moodustab äri, nagu on määratletud IFRS 3-s. Sellisel juhul ei mõõdetata varem ühistegevuses olnud osalust uuesti.

B33D Paragrahve 21 A ja B33A–B33C ei rakendata osaluse omandamise suhtes ühistegevuses juhul, kui selle üle ühist kontrolli omavad osapooled, sealhulgas ühistegevuses osalust omandav üksus, kuuluvad nii enne kui pärast omandamist sama(de) lõplikku kontrolli omava(te) osapool(t)e kontrolli alla ja see kontroll ei ole ajutine.

⁽⁵⁶⁾ Kui üksus rakendab käesolevaid muudatusi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, käsitatakse käesolevates muudatustes esitatud viiteid IFRS 9-le viidetena IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

Ühistegevusele üleantud või müüdüd varade arvestus

- B34 Kui üksus teeb tehingu ühistegevusega, milles ta on ühisoperaator, näiteks müüb või annab üle varad, teeb ta tehingu teiste ühistegevuse osapooltega ja seega kajastab ühisoperaator sellisest tehingust tulenevat kasumit või kahjumit üksnes ühistegevuses teistele osapooltele kuuluvate osaluste ulatuses.
- B35 Kui selline tehing tõendab ühistegevusele müüdavate või üleantavate varade netorealiseerimisväärtuse langust või nende varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit, kajastab ühisoperaator seda kahjumit täies ulatuses.

Ühistegevuselt ostetud varade arvestus

- B36 Kui üksus teeb tehingu ühistegevusega, milles ta on ühisoperaator, näiteks ostab varasid, ei kajasta ta talle kuuluvat osa kasumist või kahjumist kuni hetkeni, mil ta müüb need varad edasi kolmandale osapooltele.
- B37 Kui selline tehing tõendab ostetavate varade netorealiseerimisväärtuse langust või nende varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit, kajastab ühisoperaator talle kuuluvat osa sellest kahjumist.

Lisa C

Jõustumiskuupäev, üleminek ja teiste IFRSi tagasivõtmine

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja tal sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- C1 Üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IFRS 10, IFRS 12 *Muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine*, IAS 27 (muudetud 2011) ja IAS 28 (muudetud 2011).
- C1A Dokumendiga *Konsolideeritud finantsaruanded, ühissettevtmised ja muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine: üleminekusuunised* (IFRS 10, IFRS 11 ja IAS 12 muudatused) (välja antud juunis 2012) muudeti paragrahve C2–C5, C7–C10 ja C12 ning lisati paragrahvid C1B ja C13A–C13B. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRS 11 varasema perioodi suhtes, peab ta kõnealuseid muudatusi rakendama selle varasema perioodi suhtes.
- C1AA Dokumendiga *Ühistegevuses osaluse omandamise arvestus* (IFRS 11 muudatused), välja antud mais 2014, muudeti paragrahvile B33 järgnevat pealkirja ning lisati paragrahvid 21A, B33A–B33D, C14A ja nendega seotud pealkirjad. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab kõnealuseid muudatusi varasemal perioodil, avalikustab ta selle asjaolu.
- C1AB Dokumendiga *IFRSi iga-aastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsiikkel* (välja antud detsembris 2017) lisati paragrahv B33CA. Üksus rakendab neid muudatusi selliste tehingute suhtes, millega ta omandab ühiskontrolli 1. jaanuaril 2019 või hiljem algava esimese auruandeperioodi alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

Üleminekusätted

- C1B Olenemata IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* paragrahvi 28 sätetest peab üksus käesoleva IFRSi esmakordsel rakendamisel esitama ainult IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivsed andmed selle aruandeaasta kohta, mis eelnes vahetult perioodile, mille suhtes IFRS 11 esimest korda rakendati („vahetult eelnenud periood“). Üksus võib kõnealused andmed esitada ka jooksva perioodi või varasemate võrdlusperioodide kohta, kuid ta ei ole kohustatud seda tegema.

Ühissettevtjad — üleminek proportsionaalselt konsolideerimiselt kapitaliosaluse meetodile

- C2 Proportsionaalselt konsolideerimiselt kapitaliosaluse meetodile üleminekul kajastab üksus oma investeeringud ühissettevtjasse vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. Seda alginvesteeringut mõõdetakse üksuse varem proportsionaalselt konsolideeritud varade ja kohustiste, sh omandamisest tuleneva firmaväärtuse bilansiliste jääkmaksumuste summana. Kui firmaväärtus kuulus varem suuremale raha teenivale üksusele või raha teenivate üksuste rühmale, lähtub üksus firmaväärtust ühissettevtjale jaotades ühissettevtja ja selle raha teeniva üksuse või raha teenivate üksuste rühma, kellele firmaväärtus kuulus, suhtelisest bilansilisest jääkmaksumusest.
- C3 Kooskõlas paragrahviga C2 kindlaks määratud investeeringu algsaldot käsitatakse investeeringu tuletatud soetusmaksumusena esmakordsel kajastamisel. Üksus rakendab investeeringu algsaldo suhtes IAS 28 (muudetud 2011) paragrahve 40–43, et hinnata, kas investeeringu väärtus on langenud, ning kajastab väärtuse langusest tulenenud kahjumi jaotamata kasumi korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. IAS 12 *Tulumaks* paragrahvides 15 ja 24 sätestatud esmakordse kajastamise erandit ei kohaldata, kui üksus kajastab ühissettevtjasse tehtud investeeringu tulenevalt üleminekusätete rakendamisest varem proportsionaalselt konsolideeritud ühissettevtjate suhtes.

- C4 Kui kõigi varem proportsionaalselt konsolideeritud varade ja kohustuste summeerimisel saadakse negatiivne netovara, hindab üksus, kas tal on seoses negatiivse netovaraga juriidilisi või faktilisi kohustusi, ja kui see on nii, siis kajastab asjaomased kohustised. Kui üksus leiab, et tal ei ole negatiivse netovaraga seoses juriidilisi või faktilisi kohustusi, siis ta asjaomast kohustist ei kajasta, kuid korrigeerib jaotamata kasumit vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. Üksus avalikustab selle asjaolu koos oma ühissettevõtjate kumulatiivse kajastamata kahjumi osakaaluga vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga ja käesoleva IFRSi esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.
- C5 Üksus avalikustab varade ja kohustiste jaotuse, mis on summeeritud üheks investeeringukirjeks, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. Andmed avalikustatakse kõigi selliste ühissettevõtjate koondandmetena, mille suhtes üksus rakendab paragrahvides C2–C6 osutatud üleminekusätteid.
- C6 Esmase kajastamise järel arvestab üksus oma investeeringut ühissettevõtjas kapitaliosaluse meetodil kooskõlas IAS 28-ga (muudetud 2011).

Ühistegevused — üleminek kapitaliosaluse meetodilt varade ja kohustuste arvestamisele

- C7 Kui üksus läheb ühistegevuses oleva osaluse puhul kapitaliosaluse meetodilt üle varade ja kohustiste arvestamisele, eemaldab ta vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga bilansist varem kooskõlas IAS 28 (muudetud 2011) paragrahviga 38 kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringu ning muud üksuse poolt kõnealusesse ettevõtmisesse tehtud netoinvesteeringu osaks olnud kirjed ning kajastab oma osa kõigis ühistegevuses oleva osalusega seotud varades ja kohustistes, sh firmaväärtuses, mis võis moodustada osa investeeringu bilansilisest jääkmaksumusest.
- C8 Üksus määrab oma osaluse ühistegevusega seotud varades ja kohustistes kindlaks oma õiguste ja kohustuste alusel kindlaksmääratud osana vastavalt lepingupõhisele kokkuleppele. Varade ja kohustiste esialgse bilansilise jääkmaksumuse mõõtmisel lahutab üksus need investeeringu bilansilisest jääkmaksumusest vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga, tuginedes andmetele, mida üksus kasutas kapitaliosaluse meetodit kohaldades.
- C9 Kõik varem kooskõlas IAS 28 (muudetud 2011) paragrahviga 38 kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringu ja muude üksuse poolt kõnealusesse ettevõtmisesse tehtud netoinvesteeringu osaks olnud kirjete ning kajastatud varade ja kohustuste (sh firmaväärtus) netosumma vahelised erinevused:
- a) tasaarvestatakse investeeringuga seotud firmaväärtusega, kaasa arvatud ülejäänud erinevused, millega oli korrigeeritud jaotamata kasumit, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga, kui kajastatud varade ja kohustiste, sh firmaväärtuse netosumma on suurem kui bilansist eemaldatud investeering (ja muud kirjed, mis moodustasid osa üksuse netoinvesteeringust);
 - b) korrigeeritakse jaotamata kasumiga vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga, kui kajastatud varade ja kohustiste, sh firmaväärtuse netosumma on väiksem kui bilansist eemaldatud investeering (ja muud kirjed, mis moodustasid osa üksuse netoinvesteeringust).
- C10 Kapitaliosaluse meetodilt varade ja kohustiste arvestamisele üleminev üksus esitab bilansist eemaldatud investeeringu ning kajastatud varade ja kohustiste võrdluse koos ülejäänud erinevustega, mille võrra oli korrigeeritud jaotamata kasumit, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga.

- C11 IAS 12 paragrahvides 15 ja 24 sätestatud esmase kajastamise erandit ei rakendata, kui üksus läheb üle talle ühistegevuses kuuluva osalusega seotud varade ja kohustiste kajastamisele.

Üleminekusätted üksuse konsolideerimata finantsaruannetes

- C12 Üksus, kes kooskõlas IAS 27 paragrahvi 10 kajastab varem oma konsolideerimata finantsaruannetes ühistegevuses oleva osaluse investeringuna soetamismaksumuses või kooskõlas IFRS 9-ga:
- eemaldab bilansist investeringu ning kajastab ühistegevuses oleva osalusega seotud varad ja kohustised kooskõlas paragrahvidega C7–C9 kindlaks määratud summas;
 - esitab bilansist eemaldatud investeringu ning kajastatud varade ja kohustiste võrdluse koos ülejäänud erinevusega, mille võrra oli korrigeeritud jaotamata kasumit, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga.
- C13 IAS 12 paragrahvides 15 ja 24 sätestatud esmase kajastamise erandeid ei rakendata, kui üksus kajastab talle ühistegevuses kuuluva osalusega seotud varasid ja kohustisi oma konsolideerimata finantsaruannetes tulenevalt paragrahvis C12 viidatud üleminekusätete rakendamisest ühiste äriüksuste suhtes.

Viited „vahetult eelnenud perioodile“

- C13A Olenemata paragrahvides C2–C12 esitatud viidetest „vahetult eelnenud perioodile“ võib üksus esitada, kuid ta ei pea esitama, ka korrigeeritud võrdlusandmed varasemate kajastatud perioodide kohta. Kui üksus esitab korrigeeritud võrdlusandmed mõne varasema perioodi kohta, käsitatakse kõiki paragrahvides C2–C12 esitatud viiteid „vahetult eelnenud perioodile“ viitena „varaseimale kajastatud korrigeeritud võrdlusperioodile“.
- C13B Kui üksus esitab mõne varasema perioodi kohta võrdlusandmed, toob ta selgelt välja teabe, mida ei ole korrigeeritud, ning märgib, et see on koostatud erineval alusel ja selgitab seda alust.

Viited IFRS 9-le

- C14 Kui üksus rakendab seda standardit, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, tuleks kõiki viiteid IFRS 9-le käsitada viidetena IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

Ühistegevuses osaluse omandamise arvestus

- C14A Dokumendiga *Ühistegevuses osaluse omandamise arvestus* (IFRS 11 muudatused) (välja antud mais 2014) muudeti paragrahvi B33 järgnevat pealkirja ning lisati paragrahvid 21A, B33A–B33D, C1AA ja nendega seotud pealkirjad. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt osaluse omandamise suhtes ühistegevuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s, osaluste puhul, mis omandatakse alates esimese aruandeperioodi algusest, mil ta kõnealuseid muudatusi rakendab. Sellest tulenevalt summasid, mida on kajastatud ühistegevustes varasematel perioodidel omandatud osaluste puhul, ei korrigeerita.

TEISTE IFRSide TAGASIVÕTMINE

- C15 Käesoleva IFRSiga asendatakse järgmised IFRSid:
- IAS 31 *Osalused ühissettevõtjates* ja
 - SIC-13 *Ühiselt kontrollitavad üksused – ühissettevõtjate mitterahalised sissemaksed*.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 12

Muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRSi eesmärk on nõuda üksuselt teabe avalikustamist, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata:

a) talle *muudes üksustes kuuluvate osaluste* olemust ja nendega seotud riske ja

b) nende osaluste mõju tema finantsseisundile, finantstulemusele ja rahavoogudele.

Eesmärgi täitmine

2 Paragrahvis 1 esitatud eesmärgi täitmiseks nõutakse käesolevas IFRSis, et üksus avalikustab:

a) olulised hinnangud ja eeldused, mida ta on teinud seoses järgmise kindlaksmääramisega:

i) talle muus üksuses või ettevõtmises kuuluva osaluse olemus;

ii) sellise ühissetevõtmise liik, milles tal on osalus (paragrahvid 7–9);

iii) et ta vastab investeerimisüksuse määratlusele, kui see on asjakohane (paragrahv 9A), ja

b) teabe oma osaluste kohta:

i) tütarettevõtetes (paragrahvid 10–19);

ii) ühissetevõtmistes ja sidusettevõtetes (paragrahvid 20–23) ja

iii) struktureeritud üksustes, mida üksus ei kontrolli (konsolideerimata struktureeritud üksused) (paragrahvid 24–31).

3 Kui käesoleva IFRSi kohaselt avalikustatav teave koos muude IFRSide kohaselt avalikustatava teabega ei vasta paragrahvis 1 seatud eesmärgile, avalikustab üksus nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajaliku lisateabe.

4 Üksus võtab arvesse avalikustamise eesmärgi saavutamiseks vajalikku detailsusastet ja seda, kui suurt rõhku tuleb asetada igale käesoleva IFRSi nõudele. Ta summeerib või eristab avalikustatava teabe nii, et paljude ebaoluliste detailide kaasamine või erinevate omadustega kirjade summeerimine ei varja kasulikku teavet (vt paragrahvid B2–B6).

RAKENDUSALA

5 Käesolevat IFRSi rakendab üksus, kellel on osalus:

a) tütarettevõttes;

b) ühissetevõtmises (st ühistegevus või ühissetevõtja)

c) sidusettevõttes;

d) konsolideerimata struktureeritud üksustes.

- 5A Käesoleva IFRSi nõudeid kohaldatakse paragrahvis 5 loetletud üksuse osaluste suhtes, mis on kooskõlas IFRS-ga 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* liigitatud (või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks või lõpetatud tegevusvaldkonnaks, välja arvatud paragrahvis B17 kirjeldatud juhul.
- 6 Käesolevat IFRSi ei rakendata järgneva suhtes:
- a) töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid ja muud pikaajalised töötajate hüvitised, mille puhul rakendatakse IAS 19 *Töötajate hüvitised*;
 - b) üksuse konsolideerimata finantsaruanded, mille suhtes kohaldatakse rahvusvahelist raamatupidamisstandardit IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded*. Kuid:
 - i) kui üksusel on osalus konsolideerimata struktureeritud üksustes ja see koostab ainsate finantsaruannetena konsolideerimata finantsaruandeid, kohaldatakse käesolevate konsolideerimata finantsaruannete koostamisel paragrahve 24–31;
 - ii) investeerimisüksus, mis koostab finantsaruandeid, kus kõiki selle tütaretevõtteid on mõõdetud õiglases väärtuses kasumi või kahjumi kaudu vastavalt IFRS 10 paragrahvile 31, esitab käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava teabe investeerimisühingute kohta.
 - c) osalus, mis kuulub ühissettevõtmises osalevale üksusele, kellel puudub ühine kontroll selle ühissettevõtmise üle, välja arvatud juhul, kui üksus saab selle osaluse tõttu märkimisväärse mõju ettevõtmise üle või tegemist on osalusega struktureeritud üksuses;
 - d) osalus muus üksuses, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*. Üksus rakendab käesolevat IFRSi siiski juhul,
 - i) kui see osalus on osalus sidus- või ühissettevõttes, mida mõõdetakse õiglases väärtuses kasumiaruande kaudu kooskõlas IAS 28-ga *Investeeringud sidus- ja ühissetevõtetesse*; või
 - ii) osalus konsolideerimata struktureeritud üksuses.

OLULISED HINNANGUD JA EELDUSED

- 7 **Üksus avalikustab teabe enda tehtud oluliste hinnangute ja eelduste (ja nende hinnangute ja eelduste muutuste) kohta alljärgneva kindlaksmääramisel:**
- a) ta kontrollib teist üksust, st investeerimisobjekti, nagu on kirjeldatud IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* paragrahvides 5 ja 6;
 - b) tal on ühine kontroll ettevõtmise või märkimisväärne mõju teise üksuse üle ja**
 - c) ühissettevõtmise liik (st ühistegevus või ühissetevõte), kui ettevõtmine on struktureeritud eraldi vahendi kaudu.**
- 8 Kooskõlas paragrahvi 7 avalikustatud olulised hinnangud ja eeldused on muuhulgas need, mille üksus teeb siis, kui muutused faktides ja asjaoludes on sellised, et järeldus selle kohta, kas ta omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju, muutub aruandeperioodi jooksul.

- 9 Paragrahvi 7 järgimiseks avalikustab üksus näiteks need olulised hinnangud ja eeldused, mida tehti alljärgneva kindlaksmääramisel:
- a) ta ei kontrolli teist üksust, ehkki talle kuulub enam kui pool hääleõigustest selles üksuses;
 - b) ta kontrollib teist üksust, ehkki talle kuulub vähem kui pool hääleõigustest selles üksuses;
 - c) ta on käsundisaaja või käsundiandja (vt IFRS 10 paragrahvid 58–72);
 - d) ta ei oma märkimisväärset mõju, ehkki talle kuulub vähemalt 20 protsenti hääleõigustest teises üksuses;
 - e) ta omab märkimisväärset mõju, ehkki talle kuulub vähem kui 20 protsenti hääleõigustest teises üksuses.

Investeeringisüksuse staatus

- 9A Kui emaettevõtte teeb kindlaks, et ta on investeeringisüksus vastavalt IFRS 10 paragrahvile 27, avalikustab investeeringisüksus teabe oluliste hinnangute ja eelduste kohta, mida ta on teinud seoses selle kindlakstegemise, et ta on investeeringisüksus. Kui investeeringisüksusel puudub üks või mitu investeeringisüksusele iseloomulikku omadust (vt IFRS 10 paragrahv 28), peab ta avalikustama, miks ta järeltas, et ta sellest hoolimata on investeeringisüksus.**
- 9B Kui üksus muutub investeeringisüksuseks või lakkab olemast investeeringisüksus, avalikustab ta investeeringisüksuse staatuse muutuse ja selle põhjused. Lisaks avalikustab investeeringisüksuseks muutunud üksus mõju, mida staatuse muutus avaldab kajastatud perioodi finantsaruannetele, sealhulgas:
- a) nende tütarettevõtete õiglase väärtuse kogusumma staatuse muutumise kuupäeva seisuga, mida enam ei konsolideerita;
 - b) kasumi või kahjumi (olemasolu korral), mis on arvatud kooskõlas IFRS 10 paragrahviga B101, ja
 - c) kasumiaruande kirjed, millel kajastatakse seda kasumit või kahjumit (kui seda ei esitata eraldi).

OSALUSED TÛTARETTEVÕTETES

10 Ûksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema konsolideeritud finantsaruannete kasutajatel

a) mõista:

i) kontserni ülesehitust ja

ii) osalust, mis kuulub mittekontrollivatele osalustele kontserni tegevuses ja rahavoogudes (paragrahv 12); ja

b) hinnata:

i) oluliste piirangute olemust ja ulatust, mis mõjutavad tema võimalust saada juurdepääs kontserni varadele või neid kasutada ning kontserni kohustisi arveldada (paragrahv 13);

ii) talle konsolideeritud struktureeritud üksustes kuuluvate osalustega seotud riskide olemust ja neis toimunud muutusi (paragrahvid 14–17);

iii) selliste talle tütaretevõttes kuuluvas osaluses toimunud muutuste tagajärgi, mille tulemusena ta ei kaota kontrolli (paragrahv 18); ja

iv) aruandeperioodi jooksul tütaretevõtte üle kontrolli kaotamise tagajärgi (paragrahv 19).

- 11 Kui konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatud tütaretevõtte finantsaruannete aruandekuupäev või -periood erineb konsolideeritud finantsaruannete aruandekuupäevast või -perioodist (vt IFRS 10 paragrahvid B92 ja B93), avalikustab üksus:
- a) asjaomase tütaretevõtte finantsaruannete aruandeperioodi lõppkuupäeva ja
 - b) erineva kuupäeva või perioodi kasutamise põhjuse.

Mittekontrollivatele osalustele kuuluv osalus kontserni tegevuses ja rahavoogudes

- 12 Üksus avalikustab iga tütaretevõtte kohta, kellele kuuluvad aruandva üksuse seisukohalt olulised mittekontrollivad osalused, järgmise teabe:
- a) tütaretevõtte nime;
 - b) tütaretevõtte peamise tegevuskoha (ja riigi, kus tütaretevõtte on registreeritud, kui see erineb peamisest tegevuskohast);
 - c) mittekontrollivatele osalustele kuuluva osaluse määra;
 - d) mittekontrollivatele osalustele kuuluva hääleõiguste määra, kui see erineb osaluse määrast;
 - e) tütaretevõtte mittekontrollivatele osalustele aruandeperioodi jooksul jaotatud kasumi või kahjumi;
 - f) tütaretevõtte akumuleeritud mittekontrollivad osalused aruandeperioodi lõpus;
 - g) kokkuvõtliku finantsteabe tütaretevõtte kohta (vt paragrahv B10).

Oluliste piirangute olemus ja ulatus

- 13 Üksus avalikustab:
- a) olulised (nt seadusandlikud, lepingulised ja regulatiivsed) piirangud, mis mõjutavad tema võimalust saada juurdepääs kontserni varadele või neid kasutada ning kontserni kohustisi arveldada, näiteks:
 - i) need, mis piiravad emaettevõtte või tema tütaretevõtetete võimalust kanda muudele kontserni kuuluvatele üksustele üle või saada neilt raha või muud vara;
 - ii) garantiid või muud nõuded, mis võivad piirata makstavaid dividende või muid kapitali väljamakseid, või laenuid ja ettemaksed, mida antakse või makstakse tagasi kontsernisiseselt;
 - b) olemuse ja ulatuse, mil määral mittekontrollivate osaluste kaitseõigused võivad oluliselt piirata üksuse võimalust saada juurdepääs kontserni varadele või neid kasutada ning kohustisi arveldada (näiteks juhul, kui emaettevõtte on kohustatud arveldama tütaretevõtte kohustised enne enda kohustiste arveldamist või kui tütaretevõtte varadele juurdepääsu saamiseks või kohustiste arveldamiseks on vajalik mittekontrollivate osaluste nõusolek);

- c) selliste varade ja kohustiste bilansilised jääkmaksumused konsolideeritud finantsaruannetes, mille suhtes kehtivad piirangud.

Üksusele konsolideeritud struktureeritud üksustes kuuluvate osalustega seotud riskide olemus

- 14 Üksus avalikustab iga lepingupõhise kokkuleppe tingimused, millega võidakse nõuda emaettevõttelt või tema tütarettevõtetelt rahalise toetuse andmist konsolideeritud struktureeritud üksusele, sealhulgas sündmused või asjaolud, mille tõttu võib aruandev üksus jääda kahjumisse (nt likviidsuskokkulepped või krediidireitinguga seonduvad lepingutingimused (*credit rating triggers*), mis on seotud kohustusega osta struktureeritud üksuse varasid või anda rahalist toetust).
- 15 Kui emaettevõtte või tema tütarettevõtte andis aruandeperioodi jooksul konsolideeritud struktureeritud üksusele ilma lepingupõhise kohustusega rahalist või muud toetust (nt ostis struktureeritud üksuse varasid või tema emitteeritud instrumente), avalikustab üksus:
- a) antud toetuse liigi ja summa, kaasa arvatud juhud, mil emaettevõtte või tema tütarettevõtte aitas struktureeritud üksusel saada rahalist toetust; ja
- b) toetuse andmise põhjused.
- 16 Kui emaettevõtte või tema tütarettevõtte andis aruandeperioodi jooksul ilma lepingupõhise kohustusega rahalist või muud toetust eelnevalt konsolideerimata struktureeritud üksusele ja emaettevõtte sai selle toetuse andmise tulemusena kontrolli struktureeritud üksuse üle, selgitab üksus asjaomase otsuse aluseks olevaid olulisi tegureid.
- 17 Üksus avalikustab oma kavatsused anda rahalist või muud toetust konsolideeritud struktureeritud üksusele, sealhulgas kavatsused aidata struktureeritud üksusel saada rahalist toetust.

Selliste emaettevõtte osaluses toimunud muutuste tagajärjed, mille tulemusena ta ei kaota kontrolli

- 18 Üksus esitab tabeli, milles kajastab selliste talle tütarettevõtetes kuuluvates osalustes toimunud muutuste mõju emaettevõtte omanikele kuuluvale omakapitalile, mille tulemusena ta ei kaota kontrolli.

Aruandeperioodi jooksul tütarettevõtte üle kontrolli kaotamise tagajärjed

- 19 Üksus avalikustab olemasolu korral kasumi või kahjumi, mis on arvatatud kooskõlas IFRS 10 paragrahviga 25, ja:
- a) selle kasumi või kahjumi osa, mis tekib endises tütarettevõttes allesjäänud investeringu õiglase väärtuse mõõtmisel kontrolli kaotamise kuupäeval; ja
- b) kasumiaruande kirjed, millel kajastatakse seda kasumit või kahjumit (kui seda ei esitata eraldi).

OSALUSED KONSOLIDEERIMATA TÜTARETTEVÕTETES (INVESTEERIMISÜKSUSED)

- 19A Investeerimisüksus, kes peab vastavalt IFRS 10-le rakendama konsolideerimise erandit ja arvestama selle asemel oma tütarettevõttesse tehtud investeringut kasumiaruandes õiglases väärtuses, avalikustab selle asjaolu.

19B Investeerimisüksus avalikustab iga konsolideerimata tütarettevõtte kohta järgmise teabe:

- a) tütarettevõtte nimi;
- b) tütarettevõtte peamise tegevuskoha (ja riigi, kus tütarettevõtte on registreeritud, kui see erineb peamisest tegevuskohast); ja
- c) investeerimisüksuse protsentuaalne osalus omandiõiguses ja hääleõiguses, kui see on erinev.

19C Kui investeerimisüksus on teise investeerimisüksuse emaettevõtte, avalikustab emaettevõtte ka paragrahvi 19B punktides a–c nõutud teabe investeringute kohta, mis on tema investeerimisüksusest tütarettevõtte kontrolli all. Kõnealuse teabe võib avalikustada, lisades emaettevõtte finantsaruannetele eelmainitud teavet sisaldavad tütarettevõtte (või tütarettevõtete) finantsaruanded.

19D Investeerimisüksus avalikustab järgmise teabe:

- a) kõigi oluliste piirangute olemus ja ulatus (nt laenusuhetest, regulatiivsetest eeskirjadest või lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad), mis mõjutavad konsolideerimata tütarettevõtte võimalusi investeerimisüksusele rahaliste vahendite ülekandmiseks dividendide vormis või investeerimisüksuse poolt konsolideerimata tütarettevõttele antud laenude ja tehtud ettemaksete tagasimaksmiseks, ja
- b) täitmisele kuuluvad kohustused või kavatsus anda konsolideerimata tütarettevõttele rahalist või muud toetust, sealhulgas kohustused või kavatsus aidata tütarettevõttel saada rahalist toetust.

19E Kui investeerimisüksus või mõni tema tütarettevõtte on aruandeaastal andnud asjaomase lepingupõhise kohustuseta konsolideerimata tütarettevõttele rahalist või muud toetust (nt ostes tütarettevõtte varasid või tema emiteeritud instrumente või aidates tütarettevõttel saada rahalist toetust), avalikustab üksus järgmise teabe:

- a) igale konsolideerimata tütarettevõttele antud toetuse liik ja summa ja
- b) toetuse andmise põhjused.

19F Investeerimisüksus avalikustab kõigi selliste lepingupõhiste kokkulepete tingimused, mille kohaselt peavad üksus või tema konsolideerimata tütarettevõtted andma rahalist toetust tema kontrolli all olevale konsolideerimata struktureeritud üksusele, sealhulgas sündmused või asjaolud, mille tulemusel võib aruandval üksusel tekkida kahjum (nt likviidsuskokkulepped või krediidireitingut käsitlevad sätted, mis on seotud kohustusega osta struktureeritud üksuse varasid või anda rahalist toetust).

19G Kui investeerimisüksus või mõni tema konsolideerimata tütarettevõtte on aruandeaastal andnud asjaomase lepingupõhise kohustuseta rahalist või muud toetust konsolideerimata struktureeritud üksusele, mida investeerimisüksus ei kontrollinud, ja kui investeerimisüksus saavutas toetuse andmise tulemusel struktureeritud üksuse üle kontrolli, selgitab investeerimisüksus toetuse andmise otsuse aluseks olnud asjakohaseid tegureid.

OSALUSED ÜHISETTEVÕTMISTES JA SIDUSETTEVÕTETES

20 Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema konsolideeritud finantsaruannete kasutajatel hinnata:

- a) talle ühissettevõtmistes ja sidusettevõtetes kuuluvate osaluste olemust, ulatust ja finantsmõju, kaasa arvatud sellise lepingupõhise suhte olemust ja mõju, mis tal on muude investoritega, kellega tal on ühine kontroll või märkimisväärne mõju ühissettevõtmiste ja sidusettevõtete üle (paragrahvid 21 ja 22); ja

b) talle ühis- ja sidusettevõtjates kuuluvate osalustega seotud riskide olemust ning neis toimunud muutusi (paragrahv 23).

Üksusele ühisettevõtmistes ja sidusettevõtetes kuuluvate osaluste olemus, ulatus ja finantsmõju

21 Üksus avalikustab:

a) iga aruandva üksuse seisukohalt olulise ühisettevõtmise ja sidusettevõtte kohta:

- i) ühisettevõtmise või sidusettevõtte nime;
- ii) üksusel ühisettevõtmise või sidusettevõttega oleva suhte olemuse (näiteks kirjeldades ühisettevõtmise või sidusettevõtte tegevuse olemust ja seda, kas see on üksuse tegevuse seisukohalt strateegilise tähtsusega);
- iii) ühisettevõtmise või sidusettevõtte peamise tegevuskoha (ja riigi, kus ettevõtte on registreeritud, kui see on kohaldatav ja erinev peamisest tegevuskohast);
- iv) üksusele kuuluva osaluse määra ja kui see on erinev, talle kuuluva hääleõiguste määra (kui see on kohaldatav);

b) iga aruandva üksuse seisukohalt olulise ühis- ja sidusettevõtja kohta:

- i) selle, kas investeeringut ühis- või sidusettevõtjasse mõõdetakse kapitaliosaluse meetodil või õiglases väärtuses;
- ii) kokkuvõtliku finantsteabe ühis- või sidusettevõtja kohta, nagu on sätestatud paragrahvides B12 ja B13.
- iii) kui ühis- või sidusettevõtjat arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, siis talle ühis- või sidusettevõtjas kuuluva investeeringu õiglase väärtuse, juhul kui investeeringul on noteeritud turuhind.

c) paragrahvis B16 sätestatud finantsteabe üksusele sellistes ühis- ja sidusettevõtjates kuuluvate investeeringute kohta, mis ei ole individuaalselt olulised:

- i) ühiselt kõigi individuaalselt ebaoluliste ühisettevõtjate kohta ja eraldi
- ii) ühiselt kõigi individuaalselt ebaoluliste sidusettevõtete kohta.

21A Investeeringusüksus ei pea avalikustama paragrahvi 21 punktides b–c nõutud teavet.

22 Üksus avalikustab ka:

a) selliste oluliste piirangute (nt nende, mis tulenevad ühis- või sidusettevõtja üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavate investorite vahelistest laenusuhetest, regulatiivsetest eeskirjadest või lepingupõhistest kokkulepetest) olemuse ja ulatuse, mis mõjutavad ühis- või sidusettevõtjate võimalust kanda üksusele üle raha dividendide vormis või maksta tagasi üksuse antud laene või tehtud ettemakseid.

b) kui ühis- või sidusettevõtja kapitaliosaluse meetodil koostatud finantsaruannete kuupäev või periood erineb üksuse omast:

- i) asjaomase ühis- või sidusettevõtja finantsaruannete aruandeperioodi lõppkuupäeva; ja
- ii) erineva kuupäeva või perioodi kasutamise põhjuse.

- c) ühis- või sidusettevõtja kahjumi kajastamata osa nii aruandeperioodi kohta kui ka kumulatiivselt, kui üksus on kapitaliosaluse meetodi rakendamise korral lõpetanud talle ühis- või sidusettevõtjas kuuluva kahjumi kajastamise.

Üksusele ühis- ja sidusettevõtjates kuuluvate osalustega seotud riskid

23 Üksus avalikustab:

- a) oma ühisettevõtjatega seotud siduvad kohustused eraldi muudest siduvatest kohustustest, nagu on sätestatud paragrahvides B18–B20.
- b) kooskõlas IAS 37-ga *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* tingimuslikud kohustised (välja arvatud juhul, kui kahjumi tõenäosus on väga väike), mis tekkisid seoses tema osalustega ühis- või sidusettevõtjates (sealhulgas tema osa tingimuslikest kohustistest, mis võeti koos muude investoritega, kellel on ühine kontroll või märkimisväärne mõju ühis- või sidusettevõtjate üle), eraldi muude tingimuslike kohustiste summast.

OSALUSED KONSOLIDEERIMATA STRUKTUREERITUD ÜKSUSTES

24 Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel:

- a) **mõista talle konsolideerimata struktureeritud üksustes kuuluvate osaluste olemust ja ulatust (paragrahvid 26–28) ja**
- b) **hinnata talle konsolideerimata struktureeritud üksustes kuuluvate osalustega seotud riskide olemust ja neis toimunud muutusi (paragrahvid 29–31).**

25 Paragrahvi 24 punktis b nõutud teave hõlmab teavet üksuse riskile avatuse kohta, mis tuleneb tema seotusest konsolideerimata struktureeritud üksustega eelmistel perioodidel (nt struktureeritud üksuse spondeerimine), isegi juhul, kui üksus ei ole struktureeritud üksusega aruandekuupäeval enam lepingupõhiselt seotud.

25A Investeerimisüksus ei pea avalikustama paragrahvis 24 nõutud teavet konsolideerimata struktureeritud üksuse kohta, mis on tema kontrolli all ja mille kohta ta avalikustab paragrahvides 19A–19G nõutud teabe.

Osaluste olemus

26 Üksus avalikustab kvalitatiivse ja kvantitatiivse teabe talle konsolideerimata struktureeritud üksustes kuuluvate osaluste kohta, sealhulgas, kuid mitte ainult, struktureeritud üksuse olemuse, eesmärgi, suuruse ja tegevuse ning struktureeritud üksuse rahastamise viisi.

27 Kui üksus on spondeerinud konsolideerimata struktureeritud üksust, mille kohta ta ei esita paragrahvis 29 nõutud teavet (nt kuna tal puudub aruandekuupäeval osalus kõnealusel üksuses), avalikustab üksus:

- a) selle, kuidas ta määras kindlaks, milliseid struktureeritud üksusi ta on spondeerinud;
- b) tulu kõnealustest struktureeritud üksustest aruandeperioodi jooksul, kaasa arvatud esitatud tululiikide kirjelduse; ja
- c) aruandeperioodi jooksul kõnealustele struktureeritud üksustele üleantud varade bilansilise jääkmaksumuse (üleandmise hetkel).

- 28 Üksus esitab paragrahvi 27 punktides b ja c nimetatud teabe tabelina, kui muu vorming ei ole asjakohasem, ja liigitab oma sponsortegevuse asjakohastesse kategooriatesse (vt paragrahvid B2–B6).

Riskide olemus

- 29 Üksus esitab tabeli kujul, kui muu vorming ei ole asjakohasem, kokkuvõtliku teabe järgmise kohta:
- selliste tema finantsaruannetes kajastatud varade ja kohustiste bilansilised jääkmaksumused, mis on seotud tema osalustega konsolideerimata struktureeritud üksustes;
 - finantsseisundi aruande kirjed, millel neid varasid ja kohustisi kajastatakse;
 - summa, mis väljendab kõige paremini üksuse maksimaalset kahjumit, mis võib tekkida seoses tema osalustega struktureeritud üksustes, kaasa arvatud maksimaalse kahjumi kindlaksmääramise viis. Juhul kui üksus ei saa kindlaks määrata maksimaalset kahjumit, mis võib tekkida seoses tema osalustega konsolideerimata üksustes, avalikustab ta selle fakti ja põhjused;
 - üksusele konsolideerimata struktureeritud üksustes kuuluvate osalustega seotud varade ja kohustiste bilansiliste jääkmaksumuste ning üksusele nendest üksustest tekkida võivate maksimaalsete kahjumite võrdluse.
- 30 Kui üksus on aruandeperioodi jooksul andnud ilma lepingupõhise kohustuseta rahalist või muud toetust konsolideerimata struktureeritud üksusele, milles talle kuulus või kuulub osalus (nt ostes struktureeritud üksuse varasid või tema emiteeritud instrumente), avalikustab üksus:
- antud toetuse liigi ja summa, kaasa arvatud juhud, mil üksus aitas struktureeritud üksusel saada rahalist toetust; ja
 - toetuse andmise põhjused.
- 31 Üksus avalikustab oma kavatsused anda rahalist või muud toetust konsolideerimata struktureeritud üksusele, kaasa arvatud kavatsused aidata struktureeritud üksusel saada rahalist toetust.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

tulu struktureeritud üksusest Käeoleva IFRSi kohaldamisel hõlmab struktureeritud üksusest saadud tulu muu hulgas korduvaid ja mittekorduvaid tasusid, intresse, dividende, kasumit või kahjumit struktureeritud üksustes olevate osaluste taasmõõtmisest või kajastamise lõpetamisest ning kasumit või kahjumit varade ja kohustiste üleandmisest struktureeritud üksusele.

osalus teises üksuses Käeoleva IFRSi kohaldamisel viitab osalus teises üksuses lepingupõhisele või lepinguvälisele seotusele, mille tõttu mõjutab üksust teise üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus. Osaluse olemasolu teises üksuses tõendab muu hulgas omakapitali või võlainstrumentide omamine ja muud seotuse vormid, näiteks rahastamise pakkumine, likviidsustoetus, krediitkvaliteedi parandamine ja garantiid. See hõlmab vahendeid, mille kaudu üksus omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju teise üksuse üle. Üksusele ei kuulu tingimata osalus teises üksuses ainuüksi tavapärase kliendi-tarnija suhte tõttu.

Paragrahvides B7–B9 esitatakse täpsem teave osaluste kohta muudes üksustes.

IFRS 10 paragrahvides B55–B57 selgitatakse kasumi muutlikkust.

struktureeritud üksus Üksus, mis on kavandatud selliselt, et hääleõigused või muud sarnased õigused ei ole peamine tegur, mis määrab selle, kes omab üksuse üle kontrolli (näiteks siis, kui hääleõigused on seotud üksnes haldusülesannetega ja olulisi tegevusi juhitakse lepingupõhiste kokkulepete kaudu).

Paragrahvides B22–B24 esitatakse täpsem teave struktureeritud üksuste kohta.

Järgmised mõisted on määratletud IAS 27-s (muudetud 2011), IAS 28-s (muudetud 2011), IFRS 10-s ja IFRS 11-s *Ühissettevõtmised* ning neid kasutatakse käesolevas IFRSis nimetatud IFRSides kindlaksmääratud tähenduses:

— sidusettevõte;

— konsolideeritud finantsaruanded;

— kontroll üksuse üle;

— kapitaliosaluse meetod;

— kontsern;

— investeerimisüksus;

— ühissettevõtmine;

— ühine kontroll;

-
- ühistegevus;
 - ühissettevõte;
 - mittekontrolliv osalus;
 - emaettevõte;
 - kaitsvad õigused;
 - olulised tegevused;
 - konsolideerimata finantsaruanded;
 - eraldi vahend;
 - märkimisväärne mõju;
 - tütarettevõte.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse paragrahvide 1-31 rakendamist ja sellel on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

B1 Käesolevas lisas esitatud näidetes kirjeldatakse hüpoteetilisi olukordi. Ehkki näidete teatavad tahud võivad esineda tegelikes olukordades, tuleb IFRS 12 rakendamisel hinnata konkreetse olukorra kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

SUMMEERIMINE (PARAGRAHV 4)

B2 Üksus otsustab vastavalt asjaoludele, kui üksikasjalikku teavet ta esitab kasutajate teabevajaduste rahuldamiseks, kui palju rõhku ta asetab nõuete eri aspektidele ja kuidas ta summeerib teavet. Tuleb leida tasakaal finantsaruannete nende kasutajate jaoks mittevajalike üleliigsete üksikasjadega ülekoormamise ning liigest üldistamisest tingitud tähtsa teabe varjujätmise vahel.

B3 Üksus võib summeerida käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava teabe sarnastes üksustes olevate osaluste kohta, kui summeerimine on kooskõlas avalikustamise eesmärgiga ja paragrahviga B4 ega varja esitatud teavet. Üksus avalikustab selle, kuidas ta summeeris talle kuuluvad osalused sarnastes üksustes.

B4 Üksus esitab eraldi teabe talle kuuluvate osaluste kohta:

- a) tütarettevõtetes;
- b) ühisettevõtetes;
- c) ühistegevustes;
- d) sidusettevõtetes ja
- e) konsolideerimata struktureeritud üksustes.

B5 Teabe summeerimise otsuse tegemisel võtab üksus arvesse iga summeeritava üksuse eri riski- ja tulunäitajaid käsitleva kvalitatiivse ja kvantitatiivse teabe ning iga sellise üksuse tähtsuse aruandva üksuse seisukohalt. Üksus esitab avalikustatava teabe viisil, mis selgitab finantsaruannete kasutajatele selgelt talle nendes üksustes kuuluvate osaluste olemust ja ulatust.

B6 Paragrahvis B4 esitatud üksuste liikides võib olla asjakohane summeerida teave näiteks järgmistel tasanditel:

- a) tegevuse olemus (nt uurimis- ja arendustegevusega tegelev üksus, vaba tagasimaksega krediitkaartide väärt-paberistamisega tegelev üksus);
- b) tööstusharu liigitus;
- c) geograafia (nt riik või piirkond).

OSALUSED MUUDES ÜKSUSTES

B7 Osalus teises üksuses viitab lepingupõhisele või lepinguvälisele seotusele, mille tõttu mõjutab aruandvat üksust teise üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus. Teise üksuse eesmärgi ja ülesehituse arvessevõtmine võib aidata aruandval üksusel hinnata, kas ta omab asjaomasel üksuses osalust ja kas ta peab seega esitama käesolevas IFRSis nõutud teabe. Hindamisel tuleb võtta arvesse riske, mis teisel üksusel pidid tekkima, ja riske, mida teine üksus pidi aruandvale üksusele ja muudele osapooltele edasi andma.

- B8 Aruandvat üksust mõjutab teise üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus tavaliselt siis, kui ta hoiab instrumente (näiteks teise üksuse emiteeritud omakapitali- või võlainstrumentid) või omab muud seost, mida iseloomustab muutlikkus. Näiteks oletame, et struktureeritud üksusel on laenuportfell. Struktureeritud üksus teeb teise üksusega (aruandev üksus) krediidiriski vahetustehingu, et kaitsta end laenuintresside ja põhiosamaksete mittelaekumise eest. Aruandev üksus on kõnealuse üksusega seotud, kuna teda mõjutab struktureeritud üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus, sest krediidiriski vahetustehing vähendab struktureeritud üksuse kasumi muutlikkust.
- B9 Osa instrumente on kavandatud nii, et risk läheb aruandvalt üksuselt üle teisele üksusele. Sellised instrumentid muudavad teise üksuse kasumi muutlikuks, kuid aruandvat üksust tavaliselt teise üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus ei mõjuta. Näiteks eeldame, et struktureeritud üksus on loodud selleks, et pakkuda investeerimisvõimalusi investoritele, kes soovivad võtta endale üksuse Z krediidiriski (üksus Z ei ole seotud ühegi ettevõtmise osapoolega). Struktureeritud üksus saab vahendeid kõnealustele investoritele üksuse Z krediidiriskiga seotud võlakirjade emiteerimise kaudu ja saadud vahendeid kasutatakse investeerimiseks riskivabadesse finantsvaradesse. Struktureeritud üksus võtab endale üksuse Z krediidiriski, kui sõlmib vahetustehingu partneriga krediidiriski vahetustehingu. Krediidiriski vahetustehinguga antakse üksuse Z krediidirisk vahetustehingu partneri makstud tasu eest edasi struktureeritud üksusele. Struktureeritud üksuse investorid saavad suuremat tulu, mis väljendub struktureeritud üksuse tulus, mida ta saab nii oma varade portfellilt kui ka krediidiriski vahetustehingu tasust. Vahetustehingu partner ei ole struktureeritud üksusega seotud ega ole mõjutatud struktureeritud üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkusest, sest krediidiriski vahetustehinguga antakse muutlikkus edasi struktureeritud üksusele, mitte ei vähendata struktureeritud üksuse kasumi muutlikkust.

KOKKUVÖTLIK FINANTSTEAVE TÜTAR-, ÜHIS- JA SIDUSETTEVÕTJATE KOHTA (PARAGRAHVID 12 JA 21)

- B10 Üksus avalikustab iga tütaretevõtte kohta, kellele kuuluvad aruandva üksuse seisukohalt olulised mittekontrollivad osalused, järgmise teabe:
- a) mittekontrollivatele osalustele makstud dividendid;
 - b) kokkuvõtlik finantsteave tütaretevõtte varade, kohustiste, kasumi või kahjumi ning rahavoogude kohta, mis võimaldab kasutajatel mõista osalust, mis kuulub mittekontrollivale osalusele kontserni tegevuses ja rahavoogudes. See teave võib hõlmata muu hulgas näiteks käibevara, põhivara, lühiajalisi kohustisi, pikaajalisi kohustisi, tulu, kasumit või kahjumit ning koondkasumit.
- B11 Paragrahvi B10 punktis b nõutud kokkuvõtlik finantsteave hõlmab summasid enne üksuste vahelisi elimineerimisi.
- B12 Üksus avalikustab iga aruandva üksuse seisukohalt olulise ühis- ja sidusettevõtja kohta:
- a) ühis- või sidusettevõtjast saadud dividendid;
 - b) kokkuvõtliku finantsteabe ühis- või sidusettevõtja kohta (vt paragrahvid B14 ja B15), sealhulgas (loetelu ei ole ammendav):
 - i) käibevarad;
 - ii) põhivarad;
 - iii) lühiajalised kohustised;
 - iv) pikaajalised kohustised;
 - v) tulu;

- vi) jätkuvate tegevusvaldkondade kasum või kahjum;
 - vii) lõpetatud tegevusvaldkondade tulumaksujärgne kasum/kahjum;
 - viii) muu koondkasum;
 - ix) koondkasum.
- B13 Lisaks paragrahvis B12 nõutud kokkuvõtlikule finantsteabele avalikustab üksus iga aruandva üksuse seisukohalt olulise ühisettevõtja kohta järgmised summad:
- a) raha ja raha ekvivalendid, mis on sätestatud paragrahvi B12 punkti b alapunktis i;
 - b) lühiajalised finantskohustised (välja arvatud võlad tarnijatele ja muud võlad ning eraldised), mis on sätestatud paragrahvi B12 punkti b alapunktis iii;
 - c) pikaajalised finantskohustised (välja arvatud võlad tarnijatele ja muud võlad ning eraldised), mis on sätestatud paragrahvi B12 punkti b alapunktis iv;
 - d) kulum ja amortisatsioon;
 - e) intressitulu;
 - f) intressikulu;
 - g) tulumaksu kulu või tulu.
- B14 Kooskõlas paragrahvidega B12 ja B13 esitatud kokkuvõtlik finantsteave hõlmab summasid, mis sisalduvad ühis- või sidusettevõtja IFRS finantsaruannetes (mitte üksuse osa nendest summadest). Juhul kui üksus arvestab oma osalust ühis- või sidusettevõtjas kapitaliosaluse meetodil:
- a) korrigeeritakse ühis- või sidusettevõtja IFRS finantsaruannetes sisalduvaid summasid, et kajastada üksuse tehtud korrigeerimisi kapitaliosaluse meetodil (näiteks omandamise ajal tehtud õiglase väärtuse korrigeerimised ja arvestusmeetodite vaheliste erinevuste korrigeerimised).
 - b) võrdleb üksus esitatud kokkuvõtlikku finantsteavet talle ühis- või sidusettevõtjas kuuluva osaluse bilansilise jääkmaksumusega.
- B15 Üksus võib esitada paragrahvides B12 ja B13 nõutud kokkuvõtlikku finantsteavet ühis- või sidusettevõtja finantsaruannete põhjal siis, kui:
- a) üksus mõõdab oma osalust ühis- või sidusettevõtjas õiglases väärtuses kooskõlas IAS 28-ga (muudetud 2011); ja
 - b) ühis- või sidusettevõtja ei koosta IFRS finantsaruandeid ja aruannete koostamine nende põhjal oleks võimatu või põhjustaks üleliigseid kulusid.
- Sellisel juhul avalikustab üksus kokkuvõtliku finantsteabe koostamise alused.
- B16 Üksus avalikustab talle kõikides individuaalselt ebaolulistes kapitaliosaluse meetodil arvestatud ühis- või sidusettevõtjates kuuluvate osaluste bilansiliste jääkmaksumuste koondsumma. Üksus avalikustab samuti eraldi koondsummana tema osa nende ühis- või sidusettevõtjate:

- a) jätkuvate tegevusvaldkondade kasum või kahjum;
- b) lõpetatud tegevusvaldkondade tulumaksujärgne kasum/kahjum;
- c) muu koondkasum;
- d) koondkasum.

Üksus esitab avalikustatava teabe eraldi ühis- ja sidusettevõtjate kohta.

- B17 Kui üksuse osalus tütar-, ühis- või sidusettevõtjas (või osa tema osalusest ühis- või sidusettevõtjas) liigitatakse (või kui üksus kuulub müügigruppi, mis liigitatakse) müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga, ei pea üksus avalikustama kokkuvõtlikku finantsteavet selle tütar-, ühis- või sidusettevõtja kohta kooskõlas paragrahvidega B10–B16.

ÜHISETTEVÕTJATEGA SEOTUD SIDUVAD KOHUSTUSED (PARAGRAHVI 23 PUNKT A)

- B18 Üksus avalikustab kõik siduvad kohustused, mille ta on võtnud, kuid mida ta ei ole aruandekuupäeval kajastanud (kaasa arvatud tema osa siduvatest kohustustest, mille ta on võtnud koos muude investoritega, kellega tal on ühine kontroll ühisettevõtja üle) ja mis on seotud tema osalustega ühisettevõtjas. Siduvad kohustused on need, mille tulemusena võib tekkida tulevane raha või muude ressursside väljaminek.
- B19 Kajastamata siduvad kohustused, mille tulemusena võib tekkida tulevane raha või muude ressursside väljaminek, on:
- a) kajastamata siduvad kohustused raha või ressursside eraldamiseks näiteks järgmise tulemusena:
 - i) ühisettevõtja asutamise- või omandamislepingud (mis näiteks kohustavad üksust andma raha teatava perioodi jooksul);
 - ii) ühisettevõtja kapitalimahukad projektid;
 - iii) tingimusteta ostukohustused, mis hõlmavad seadmete, varude või teenuste hanget, mida üksus on kohustunud ostma ühisettevõtjalt või tema nimel;
 - iv) kajastamata siduvad kohustused laenude ja muu finantstoetuse andmiseks ühisettevõtjale;
 - v) kajastamata siduvad kohustused ressursside, näiteks varade andmiseks või teenuste osutamiseks ühisettevõtjale;
 - vi) muud ühisettevõtjaga seotud tühistamatud kajastamata siduvad kohustused;
 - b) kajastamata siduvad kohustused omandamiseks muu osapoole osalust (või selle osaluse osa) ühisettevõtjas, kui tulevikus toimub või ei toimu teatav sündmus.
- B20 Paragrahvides B18 ja B19 sätestatud nõuded ja esitatud näited selgitavad teatavaid IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* paragrahvis 18 nõutud avalikustatava teabe liike.

OSALUSED KONSOLIDEERIMATA STRUKTUREERITUD ÜKSUSTES (PARAGRAHVID 24–31)

Struktureeritud üksused

- B21 Üksus, mis on kavandatud selliselt, et hääleõigused või muud sarnased õigused ei ole peamine tegur, mis määrab selle, kes omab üksuse üle kontrolli (näiteks siis, kui hääleõigused on seotud üksnes haldusülesannetega ja olulisi tegevusi juhitakse lepingupõhiste kokkulepete kaudu).

B22 Struktureeritud üksusel on osa või kõik järgmistest tunnustest või omadustest:

- a) piiratud tegevus;
- b) kitsas ja selgelt määratletud eesmärk, näiteks maksutõhusa rendilepingu teostamine, uurimis- ja arendustegevuse korraldamine, üksusele kapitali- või rahastamisallika tagamine või investoritele investeerimisvõimaluste andmine struktureeritud üksuse varadega seotud riskide ja hüvede investoritele edasiandmise kaudu;
- c) ebapiisav omakapital, mis ei võimalda struktureeritud üksusel rahastada oma tegevust allutatud finantstoetusega;
- d) rahastamine investoritele emiteeritud mitme lepingupõhiselt seotud instrumendi kaudu, mille tulemusena tekib krediidiriski või muude riskide kontsentratsioon (seeriad).

B23 Struktureeritud üksused on näiteks järgmised üksused (loetelu ei ole ammendav):

- a) väärtpaperistamise vahendid;
- b) varaga tagatud rahastamine;
- c) teatavad investeerimisfondid.

B24 Hälteõiguste kaudu kontrollitav üksus ei ole struktureeritud üksus näiteks lihtsalt sel põhjusel, et kolmandad osapooled rahastavad teda pärast restruktureerimist.

Konsolideerimata struktureeritud üksustes olevatest osalustest tulenevate riskide olemus (paragrahvid 29–31)

B25 Lisaks paragrahvides 29–31 nõutud teabele avalikustab üksus lisateabe, mis on vajalik paragrahvi 24 punktis b seatud eesmärgi täitmiseks.

B26 Lisateave, mis olenevalt asjaoludest võib olla asjakohane nende riskide hindamise seisukohalt, millele üksus on avatud siis, kui talle kuulub osalus konsolideerimata struktureeritud üksuses, hõlmab näiteks järgmist:

- a) kokkuleppe tingimused, millega võidakse üksust kohustada andma finantstoetust konsolideerimata struktureeritud üksusele (nt likviidsuskokkulepped või krediidireitinguga seonduvad lepingutingimused (*credit rating triggers*), mis on seotud kohustustega osta struktureeritud üksuse varasid või anda finantstoetust), kaasa arvatud:
 - i) sündmuste või olukordade kirjeldus, mille tõttu võib aruandval üksusel tekkida kahjum;
 - ii) kas seda kohustust piiravad teatavad tingimused;
 - iii) kas on muid osapooli, kes annavad finantstoetust, ja kui on, siis milline on aruandva üksuse kohustuse järjekohu muude osapoolte kohustuste suhtes;
- b) üksuse kahjum aruandeperioodi jooksul, mis on seotud tema osalustega konsolideerimata struktureeritud üksustes;
- c) tulu liigid, mida üksus sai aruandeperioodi jooksul oma osalustest konsolideerimata struktureeritud üksustes;

- d) kas üksus on kohustatud kandma konsolideerimata struktureeritud üksuse kahjumit enne muid osapooli, sellise kahjumi ülempiir üksuse jaoks ja (vajaduse korral) selliste osapoolte kantavate võimalike kahjumite järjekoht ja summad, kelle osalused on järjekohas tagapool kui üksusele konsolideerimata struktureeritud üksuses kuuluv osalus;
- e) teave kolmandate osapooltega sõlmitud likviidsuskokkulepete, garantiide ja muude siduvate kohustuste kohta, mis võivad mõjutada üksusele konsolideerimata struktureeritud üksustes kuuluvate osaluste õiglast väärtust või riski;
- f) konsolideerimata struktureeritud üksuse kogetud raskused oma tegevuse rahastamisel aruandeperioodi jooksul;
- g) konsolideerimata struktureeritud üksuse rahastamise vormid (nt kommertspaber või keskmise tähtajaga võlakirjad) ja nende kaalutud keskmine eluiga. See teave võib sisaldada konsolideerimata struktureeritud üksuse varade ja rahastamise tähtajalisuse analüüsi, juhul kui struktureeritud üksusel on pikemaajalised varad, mida rahastatakse lühiajaliste vahenditega.

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja tal sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

- C1 Üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.
- C1A Dokumendiga *Konsolideeritud finantsaruanded, ühissetevõtmised ja muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine: üleminekuuunised* (IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12 muudatused) (välja antud juunis 2012) lisati paragrahvid C2A–C2B. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRS 12 varasema perioodi suhtes, peab ta kõnealuseid muudatusi rakendama selle varasema perioodi suhtes.
- C1B Dokumendiga *Investeeringisüksused* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti paragrahvi 2 ja lisa A ning lisati paragrahvid 9A–9B, 19A–19G, 21A ja 25A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samal ajal kõik dokumendis *Investeeringisüksused* esitatud muudatused.
- C1C Dokumendiga *Investeeringisüksused: konsolideerimise erandi kohaldamine* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 28 muudatused) (välja antud detsembris 2014) muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- C1D Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2014.–2016. aasta tsükkel* (välja antud detsembris 2016) lisati paragrahv 5A ja muudeti paragrahvi B17. Üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2017 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes.
- C2 Üksusel soovitatakse esitada käesolevas IFRSis nõutud teave varem kui 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavatel aruandeperioodidel. Käesolevas IFRSis nõutud teabe osaline avalikustamine ei kohusta üksust järgima ennetähtaegselt kõiki käesoleva IFRSi nõudeid või rakendama IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (muudetud 2011) ja IAS 28 (muudetud 2011).
- C2A Käesoleva IFRSi avalikustamismõudeid ei tule rakendada ühegi esitatud perioodi suhtes, mis algab enne esimesele aruandeaastale, mille suhtes rakendatakse IFRS 12, vahetult eelnenud aruandeaastat.
- C2B Käesoleva IFRSi paragrahvides 24–31 sätestatud avalikustamismõudeid ja paragrahvides B21–B26 esitatud asjaomaseid juhiseid ei tule rakendada ühegi esitatud perioodi suhtes, mis algab enne esimest aruandeaastat, mille suhtes rakendatakse IFRS 12.
- VIITED IFRS 9-LE
- C3 Kui üksus rakendab seda standardit, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, tuleks kõiki viiteid IFRS 9-le käsitada viidetena IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 13

Õiglase väärtuse määramine

EESMÄRK

1 Käesolevas IFRSis:

- a) määratletakse õiglase väärtuse mõiste;
 - b) sätestatakse ühesainsas IFRSis raamistik õiglase väärtuse määramiseks ja
 - c) nõutakse õiglase väärtuse määramise kohta teabe avalikustamist.
- 2 Õiglase väärtus saadakse turupõhisel, mitte üksusel põhineval määramisel. Teatavate varade ja kohustiste puhul võivad olla kättesaadavad jälgitavad turutehingud või -teave. Teiste varade ja kohustiste puhul ei pruugi jälgitavad turutehingud või -teave olla kättesaadavad. Õiglase väärtuse määramise eesmärk on mõlemal juhul siiski sama – määrata kindlaks hind, mille eest toimuks määramiskuupäeval, hetkel kehtival turutingimustel, *turuosaliste vahel tavapärase tehing* vara müügiks või kohustise üleandmiseks (nt *väljumishind* määramiskuupäeval sellise turuosalise seisukohast, kellele vara kuulub või kes on kohustise võlg).
- 3 Kui identse vara või kohustise hind ei ole jälgitav, määramine üksus õiglase väärtust muu hindamistehnika abil, mille puhul kasutatakse maksimaalselt jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt *mittejälgitavaid sisendeid*. Kuna õiglase väärtus saadakse turupõhisel määramisel, kasutatakse selle määramisel eeldusi, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, kaasa arvatud eeldused riski kohta. Selle tulemusena ei ole üksuse kavatsus vara hoida või kohustis arveldada või muul viisil täita õiglase väärtuse määramisel oluline.
- 4 Õiglase väärtuse mõiste keskendub varadele ja kohustistele, kuna need on arvestuse eesmärgil määramise peamine objekt. Lisaks rakendatakse käesolevat IFRSi üksuse enda õiglase väärtuses määramised omakapitaliinstrumentide suhtes.

RAKENDUSALA

- 5 Käesolevat IFRSi rakendatakse siis, kui mõne teise IFRSi kohaselt nõutakse või lubatakse õiglase väärtuse määramist või õiglase väärtuse määramise kohta teabe avalikustamist (ja määramisi, näiteks õiglase väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, mis põhinevad õiglasel väärtusel või avalikustataval teabel nende määramise kohta), välja arvatud paragrahvides 6 ja 7 sätestatud juhtudel.
- 6 Käesoleva IFRSi määramis- ja avalikustamisnõudeid ei rakendata järgmise suhtes:
- a) aktsiapõhised maksetehingud, mis kuuluvad IFRS 2 *Aktsiapõhine makse* rakendusala;
 - b) renditehingud, mida arvestatakse vastavalt standardile IFRS 16 *Rendiarvestus* ja
 - c) määramised suurused, millel on teatav sarnasus õiglase väärtusega, kuid mis ei ole õiglase väärtus, näiteks neto realiseerimisväärtus IAS 2-s *Varud* või kasutusväärtus IAS 36-s *Varade väärtuse langus*.
- 7 Käesolevas IFRSis nõutud avalikustatavat teavet ei tule avalikustada järgmistel juhtudel:
- a) plaani varad, mida määramiseks õiglases väärtuses kooskõlas IAS 19-ga *Töötajate hüvitised*;
 - b) pensionihüvitiste plaani investeeringud, mida määramiseks õiglases väärtuses kooskõlas IAS 26-ga *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*; ja
 - c) varad, mille kaetav väärtus on õiglase väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud kooskõlas IAS 36-ga.

- 8 Käesolevas IFRSis kirjeldatud õiglase väärtuse mõõtmise raamistikku rakendatakse nii esmase kui ka hilisema mõõtmise korral, kui õiglane väärtus on teiste IFRSide kohaselt nõutud või lubatud.

MÕÕTMINE

Õiglase väärtuse mõiste

- 9 Käesolevas IFRSis määratletakse õiglane väärtus hinnana, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus.

- 10 Paragrahvis B2 kirjeldatakse õiglase väärtuse mõõtmise üldmeetodit.

Vara või kohustis

- 11 Õiglase väärtuse mõõtmine on seotud konkreetse vara või kohustisega. Üksus võtab seega õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse vara või kohustise tunnuseid juhul, kui turuosalised võtaksid neid tunnuseid arvesse vara või kohustise hinna määramisel mõõtmiskuupäeval. Sellised tunnused on muu hulgas näiteks järgmised:

a) vara seisukord või asukoht ja

b) vara müügi- või kasutuspiiranguid.

- 12 Konkreetsest tunnusest tulenev mõju mõõtmisele võib erineda, olenevalt sellest, kuidas seda tunnust võtaksid arvesse turuosalised.

- 13 Õiglases väärtuses mõõdetud vara või kohustis võib olla üks kahest järgmisest:

a) eraldiseisev vara või kohustis (nt finantsinstrument või mittefinantsvara) või

b) varade rühm, kohustiste rühm või varade ja kohustiste rühm (nt raha teeniv üksus või äri).

- 14 See, kas vara või kohustis on kajastamise või avalikustamise eesmärgil eraldiseisev vara või kohustis, varade rühm, kohustiste rühm või varade ja kohustiste rühm, sõltub selle arvestusühikust. Vara või kohustise arvestusühik määratakse kindlaks kooskõlas IFRSiga, milles nõutakse või lubatakse õiglase väärtuse mõõtmist, välja arvatud käesolevas IFRSis sätestatud juhul.

Tehing

- 15 Õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et vara või kohustis vahetatakse turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus, et müüa vara või üle anda kohustis mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtival turutingimustel.

- 16 Õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et vara müügi või kohustise üleandmise tehing toimub kas:

a) vara või kohustise põhiturul või

b) vara või kohustise jaoks soodsaimal turul (põhituru puudumisel).

- 17 Üksus ei pea teostama kõigi võimalike turgude põhjalikku otsingut, et teha kindlaks põhiturg või selle puudumisel soodsaim turg, kuid ta peab võtma arvesse kogu mõistlikult kättesaadavat teavet. Vastupidiste tõendite puudumisel eeldatakse, et põhiturg või selle puudumisel soodsaim turg on turg, kus üksus sõlmiks tavaliselt vara müügiks või kohustise üleandmiseks tehingu.

- 18 Kui on olemas vara või kohustise põhiturug, väljendab õiglase väärtuse mõõtmine hinda sellel turul (olenemata sellest, kas see hind on otseselt jälgitav või määratakse kindlaks muud hindamistehnikat kasutades) isegi juhul, kui hind võib olla teisel turul mõõtmiskuupäeval soodsam.
- 19 Üksusel peab olema mõõtmiskuupäeval juurdepääs põhiturule (või soodsaimale turule). Kuna eri tegevusaladega erinevatel üksustel (ja nende üksuste ärivaldkondadel) võib olla juurdepääs eri turgudele, võib sama vara või kohustise põhiturug või soodsaim turg olla eri üksuste (ja nende üksuste ärivaldkondade) puhul erinev. Seepärast vaadeldakse põhiturgu (või soodsaimat turgu) (ja seega turuosalisi) üksuse seisukohast, võttes seega arvesse erinevusi eri tegevusaladega üksuste vahel.
- 20 Ehkki üksusel peab olema turule juurdepääs, ei pea üksus selleks, et mõõta õiglast väärtust sellel turul esineva hinna alusel, olema võimeline müüma konkreetset vara või üle andma konkreetset kohustist mõõtmiskuupäeval.
- 21 Isegi kui puudub jälgitav turg, mis annaks hinnateavet vara müügi või kohustise üleandmise kohta mõõtmiskuupäeval, eeldatakse õiglase väärtuse mõõtmisel, et tehing toimub nimetatud kuupäeval, arvestatuna vara omava või kohustist võlgneva turuosalise seisukohast. Sellise eeldatava tehinguga luuakse alus vara müügi või kohustise üleandmise hinna määramiseks.

Turuosalised

- 22 **Üksus mõõdab vara või kohustise õiglast väärtust eelduste põhjal, mida turuosalisel kasutatakse vara või kohustise hinna määramisel, eeldades, et turuosalisel tegutsevad oma parimates majanduslikes huvides.**
- 23 Nende eelduste väljatöötamisel ei pea üksus tegema kindlaks konkreetseid turuosalisi. Pigem teeb üksus kindlaks turuosalisi üldiselt eristavad tunnused, võttes arvesse kõigile järgmistele iseloomulikke tegureid:
- a) vara või kohustis;
 - b) vara või kohustise põhiturug (või soodsaim turg) ja
 - c) turuosalisel, kellega üksus sõlmiks sellel turul tehingu.

Hind

- 24 **Õiglase väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, tavapärasel tehingus põhiturul (või soodsaimal turul) (st väljumishind), olenemata sellest, kas hind on otseselt jälgitav või määratakse kindlaks muud hindamistehnikat kasutades.**
- 25 Põhiturul (või soodsaimal turul) esinevat hinda, mida kasutatakse vara või kohustise õiglase väärtuse mõõtmiseks, ei korrigeerita tehingukulude suhtes. Tehingukulud arvestatakse kooskõlas teiste IFRS-idega. Tehingukulud ei ole varale või kohustisele iseloomulikud; pigem on need iseloomulikud tehingule ja erinevad sellest olenevalt, kuidas üksus sõlmib vara või kohustisega seotud tehingu.
- 26 Tehingukulud ei hõlma *transpordikuludeid*. Kui vara tunnuseks on asukoht (näiteks kauba puhul), korrigeeritakse põhiturul (või soodsaimal turul) esinevat hinda kulude suhtes, mida tekkivad vara transpordil senisest asukohast sellele turule.

Rakendamine mittefinantsvarade suhtes

Mittefinantsvarade parim kasutus

- 27 Mittefinantsvara õiglase väärtuse mõõtmisel võetakse arvesse turuosalise võimet luua majanduslikke hüvesid, kasutades vara *parimal viisil* või müües selle teisele turuosalisele, kes kasutaks vara *parimal viisil*.

- 28 Mittefinantsvara parima kasutuse puhul võetakse arvesse vara kasutust, mis on füüsiliselt võimalik, juriidiliselt lubatud ja finantsiliselt teostatav, järgmiselt:
- a) füüsiliselt võimaliku kasutuse puhul võetakse arvesse vara füüsilisi tunnuseid, mida turuosalisel võetakse arvesse vara hinna määramisel (nt kinnisvara asukoht või suurus);
 - b) juriidiliselt lubatud kasutuse puhul võetakse arvesse vara kasutamise õiguslikke piiranguid, mida turuosalisel võetakse arvesse vara hinna määramisel (nt kinnisvara puhul rakendatavad maakasutuseeskirjad);
 - c) finantsiliselt teostatava kasutuse puhul võetakse arvesse seda, kas vara füüsiliselt võimalik ja juriidiliselt lubatud kasutus toob piisavat sissetulekut või loob rahavoogusid (võttes arvesse vara sel otstarbel kasutamiseks tehtud kulutusi), et tagada investeringutasuvus, mida turuosalisel nõuaksid sellesse varasse nimetatud kasutuseesmärgil tehtud investeeringult.
- 29 Parim kasutus määratakse kindlaks turuosaliste seisukohast, isegi kui üksus kavatses vara teisiti kasutada. Siiski eeldatakse, et viis, kuidas üksus hetkel mittefinantsvara kasutab, on selle parim kasutus, välja arvatud juhul, kui turu või muude tegurite põhjal võib oletada, et teistsugune kasutamine turuosaliste poolt suurendaks vara väärtust.
- 30 Üksusel võib oma konkurentsipositsiooni kaitsmiseks või muudel põhjustel olla kavatsus omandatud mittefinantsvara aktiivselt mitte kasutada või tal võib olla kavatsus mitte kasutada vara parima viisil. Kirjeldatud olukord võib tekkida näiteks immateriaalse vara puhul, mida üksus kavatses kasutada kaitsvalt, takistades teisi seda kasutamast. Sellest hoolimata mõõdab üksus mittefinantsvara õiglast väärtust turuosaliste parima kasutuse põhjal.

Mittefinantsvarade hindamisalus

- 31 Mittefinantsvara parim kasutus määrab kindlaks hindamisaluse, mida kasutatakse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks järgmiselt:
- a) mittefinantsvara parim kasutus võib luua turuosalistele maksimumväärtuse, kui seda kasutatakse koos teiste varadega ühe rühmana (paigaldatud või muud viisil kasutuseks seadistatud) või koos teiste varade või kohustistega (nt ärivaldkond):
 - i) kui vara parim kasutus on vara kasutamine koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega, on vara õiglane väärtus hind, mis saadakse vara müügitheingus eeldusel, et seda vara kasutatakse koos teiste varade või teiste varade ja kohustistega ning need varad ja kohustised (st selle täiendavad varad ja seotud kohustised) on turuosalistele kättesaadavad;
 - ii) varaga ja täiendavate varadega seotud kohustised hõlmavad käibekapitali rahastamiseks loodud kohustisi, kuid ei hõlma kohustisi, mida kasutatakse varade (välja arvatud varade rühmas olevad varad) rahastamiseks;
 - iii) eeldused mittefinantsvara parima kasutuse kohta peavad olema järjepidevad kõikide varade (mille puhul on parim kasutus asjakohane) puhul, mis kuuluvad varade rühma või varade ja kohustiste rühma, mille raames vara kasutatakse;
 - b) mittefinantsvara parim kasutus võib luua turuosalistele maksimumväärtuse, kui seda kasutatakse eraldi. Kui vara parim kasutus on selle eraldi kasutamine, on vara õiglaseks väärtuseks hind, mis saadakse tehingus vara müügil turuosalisele, kes kasutaks vara eraldi.
- 32 Mittefinantsvara õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et vara müük toimub kooskõlas teistes IFRSides sätestatud arvestusühikuga (mis võib olla üksik vara). See kehtib isegi juhul, kui sellisel õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et vara parim kasutus on selle kasutamine koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega, sest õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et turuosalistele kuuluvad juba täiendavad varad ja seotud kohustised.
- 33 Paragrahvis B3 kirjeldatakse hindamisaluse mõiste rakendamist mittefinantsvarade puhul.

Rakendamine kohustiste ja üksuse enda omakapitaliinstrumentide suhtes*Üldpõhimõtted*

34 Õiglase väärtuse määramisel eeldatakse, et finants- või mittefinantskohustus või üksuse enda omakapitaliinstrument (nt omakapitali osalused, mida emiteeritakse tasuna äriühenduses) antakse turuosalisele üle mõõtmiskuupäeval. Kohustise või üksuse enda omakapitaliinstrumenti üleandmisel eeldatakse järgmist:

a) kohustus on endiselt jõus ja turuosalisest vastuvõtjalt nõutakse selle kohustuse täitmist. Kohustist ei arveldata tehingu vastaspoolega või seda ei kustutata muul viisil mõõtmiskuupäeval;

b) üksuse enda omakapitaliinstrument on endiselt jõus ja turuosalisest vastuvõtja omandab instrumendiga seotud õigused ja kohustused. Instrumenti ei tühistata ega kustutata muul viisil mõõtmiskuupäeval.

35 Isegi kui puudub jälgitav turg, mis annaks hinnateavet kohustise või üksuse enda omakapitaliinstrumenti üleandmise kohta (nt kuna lepingupõhised või muud juriidilised piirangud takistavad selliste objektide üleandmist), võib selliste objektide puhul olla olemas jälgitav turg, kui need kuuluvad varana muudele osapooltele (nt ettevõtte võlakiri või üksuse aktsiate ostuoptsioon).

36 Üksus kasutab igal juhul maksimaalselt asjakohaseid jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid, et saavutada õiglase väärtuse määramise eesmärk: määrata kindlaks hind, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtival turutingimustel, turuosaliste vaheline tavapärane tehing kohustise või omakapitaliinstrumenti üleandmiseks.

Muudele osapooltele varana kuuluvad kohustised ja omakapitaliinstrumentid

37 Kui identse või sarnase kohustise või üksuse enda omakapitaliinstrumenti üleandmiseks ei ole noteeritud hind kättesaadav ja muule osapooltele kuulub varana identne objekt, mõõdab üksus kohustise või omakapitaliinstrumenti õiglast väärtust turuosalise seisukohast, kellele kuulub varana identne objekt mõõtmiskuupäeval.

38 Sellisel juhul mõõdab üksus kohustise või omakapitaliinstrumenti õiglast väärtust järgmiselt:

a) kasutades muule osapooltele varana kuuluva identse objekti aktiivsel turul noteeritud hinda, kui see hind on kättesaadav;

b) kasutades muid jälgitavaid sisendeid, kui see hind ei ole kättesaadav, näiteks muule osapooltele varana kuuluva identse objekti mitteaktiivsel turul noteeritud hinda;

c) kui punktides a ja b nimetatud jälgitavad hinnad ei ole kättesaadavad, siis kasutades muud hindamistehnikat, näiteks:

i) *tulumeetod* (nt nüüdisväärtuse meetod, mille puhul võetakse arvesse tulevase rahavoogusid, mida turuosaline eeldatavasti saaks talle varana kuuluvast kohustisest või omakapitaliinstrumentist; vt paragrahvid B10 ja B11);

ii) *turumeetod* (nt kasutades muule osapooltele varana kuuluvate sarnaste kohustiste või omakapitaliinstrumentide noteeritud hindu; vt paragrahvid B5–B7).

39 Üksus korrigeerib muule osapooltele varana kuuluva kohustise või üksuse enda omakapitaliinstrumenti noteeritud hinda üksnes siis, kui varale on iseloomulikud tegurid, mida ei saa kohustise või omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse määramisel rakendada. Üksus tagab selle, et vara hind ei kajasta vara müüki takistava piirangu mõju. Tegurid, mis võivad viidata sellele, et vara noteeritud hinda tuleks korrigeerida, on muu hulgas järgmised:

- a) vara noteeritud hind on seotud muule osapoolle varana kuuluva sarnase (kuid mitte identse) kohustise või omakapitaliinstrumendiga. Kohustisel või omakapitaliinstrumendil võib näiteks olla konkreetne tunnus (nt emitendi krediitkvaliteet), mis erineb sellest, mis kajastub varana hoitava sarnase kohustise või omakapitaliinstrumendi õiglasest väärtuses;
- b) vara arvestusühik ei ole sama, mis kohustise või omakapitaliinstrumendi puhul. Mõnikord kajastab kohustiste puhul vara hind näiteks nii emitendilt saadaolevatest summadest kui ka kolmandate osapoolte krediitkvaliteeti parandavatest kokkulepetest koosneva paketi kombineeritud hinda. Kui kohustise arvestusühik ei ole seotud kombineeritud paketi, on eesmärk mõõta emitendi kohustise õiglast väärtust, mitte kombineeritud paketi õiglast väärtust. Üksus korrigeerib seega sellisel juhul vara jälgitavat hinda, et kõrvaldada kolmandate osapoolte krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete mõju.

Muudele osapooltele varana mittekuuluvad kohustised ja omakapitaliinstrumendid

40 Kui identse või sarnase kohustise või üksuse enda omakapitaliinstrumendi üleandmiseks ei ole noteeritud hind kättesaadav ja muule osapoolle ei kuulu varana identne objekt, mõõdab üksus kohustise või omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust, kasutades hindamistehnikat turuosalise seisukohast, kes on kohustise võlgu või kes on esitanud omakapitali suhtes nõude.

41 Üksus võib nüüdisväärtuse meetodi kasutamisel võtta näiteks arvesse üht järgmistest teguritest:

- a) tulevane raha väljavoog, mis võib turuosalisel seoses kohustuse täitmisega eeldatavasti tekkida, kaasa arvatud hüvitis, mida turuosaline nõuaks kohustuse võtmise eest (vt paragrahvid B31–B33);
- b) summa, mida turuosaline saaks identse kohustise või omakapitaliinstrumendi sõlmimise või emiteerimise eest, kasutades eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid identse objekti hinna määramisel (nt samade krediitunnuste olemasolu korral) põhiturul (või soodsaimal turul) samade lepingupõhiste tingimustega kohustise või omakapitaliinstrumendi emiteerimise eest.

Mittetäitmise risk

42 Kohustise õiglane väärtus kajastab mittetäitmise riski mõju. Mittetäitmise risk hõlmab, kuid mitte ainult, üksuse enda krediidiriski (määratletud IFRS 7-s *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*). Eeldatakse, et mittetäitmise risk on enne ja pärast kohustise üleandmist samasugune.

43 Kohustise õiglase väärtuse mõõtmisel võtab üksus arvesse enda krediidiriski (krediidikõlblikkus) ja selliste muude tegurite mõju, mis võivad mõjutada kohustuse täitmise või täitmata jätmise tõenäosust. See mõju võib olla kohustisest olenevalt erinev, näiteks:

- a) kas kohustis on kohustus anda üle raha (finantskohustis) või kohustus anda üle kaupu või teenuseid (mitte-finantskohustis);
- b) kohustisega seotud krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete tingimused.

44 Kohustise õiglane väärtus kajastab mittetäitmise riski mõju kohustise arvestusühiku põhisel. Sellise kohustise korral, mis on emiteeritud koos kolmanda osapoolte krediitkvaliteeti parandava lahutamatu kokkuleppega, mida arvestatakse kohustisest eraldi, ei võta emitent krediitkvaliteeti parandava kokkuleppe (nt kolmanda osapoolte võla garantii) mõju kohustise õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse. Juhul kui krediitkvaliteeti parandavat kokkulepet arvestatakse kohustisest eraldi, võtab emitent kohustise õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse enda, mitte kolmandast osapooltest garantiid krediitkõlblikkust.

Kohustise või üksuse enda omakapitaliinstrumendi üleandmist takistav piirang

45 Kohustise või üksuse enda omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse mõõtmisel ei kasuta üksus objekti üleandmist takistava piirangu olemasoluga seoses eraldi sisendit ega korrigeeri vastavalt muud sisendeid. Kohustise või üksuse enda omakapitaliinstrumendi üleandmist takistava piirangu mõju kajastatakse kas kaudselt või otseselt teistes õiglase väärtuse mõõtmise sisendites.

- 46 Näiteks nõustused nii võlausaldaja kui ka võlgnik tehingupäeval kohustise eest tasutava tehinguhinnaga, olles täiesti teadlikud, et kohustus sisaldab selle üleandmist takistavat piirangut. Kuna tehinguhind sisaldab piirangut, ei nõuta üleandmise piirangu mõju kajastamiseks eraldi sisendi kasutamist ega olemasoleva sisendi korrigeerimist tehingupäeval. Sarnaselt ei nõuta järgmistel mõõtmiskuupäevadel eraldi sisendi kasutamist või olemasoleva sisendi korrigeerimist, et kajastada üleandmise piirangu mõju.

Nõudetunnusega finantskohustis

- 47 Nõudetunnusega finantskohustise (nt nõudmiseni hoius) õiglane väärtus ei ole madalam kui nõudmisel tasumisele kuuluv summa, mida diskonteeritakse alates esimesest kuupäevast, mil võidakse summa tasumist nõuda.

Rakendamine finantsvarade või -kohustiste suhtes, mida võib tasaarveldada tururiske või vastaspoole krediidiriski sisaldavate positsioonide suhtes

- 48 Üksus, kellele kuulub finantsvarade või -kohustiste rühm, on avatud tururiskidele (määratletud IFRS 7-s) ja iga vastaspoole krediidiriskile (määratletud IFRS 7-s). Kui üksus juhib seda finantsvarade või -kohustiste rühma kas oma tururiskidele või krediidiriskile avatud netopositsiooni põhjal, on üksusel lubatud rakendada õiglase väärtuse mõõtmisel käesolevas IFRSis sätestatud erandit. Selle erandiga lubatakse üksusel mõõta finantsvarade või -kohustiste rühma õiglast väärtust hinna põhjal, mis saadakse mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtival turutingimustel, toimivas turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus konkreetse riskipositsiooni puhul pika netopositsiooni (nt vara) müümisel või lühikese netopositsiooni (nt kohustis) üleandmisel. Üksus mõõdab seega finantsvarade ja -kohustiste rühma õiglast väärtust kooskõlas sellega, kuidas turuosalised määraksid neto riskipositsiooni hinna mõõtmiskuupäeval.
- 49 Üksusel on lubatud kasutada paragrahvis 48 sätestatud erandit üksnes juhul, kui üksus täidab kõik järgmised tingimused:
- juhhib finantsvarade ja -kohustiste rühma üksuse konkreetsele tururiskile (või konkreetsetele tururiskidele) või konkreetse vastaspoole krediidiriskile avatud netopositsiooni põhjal kooskõlas üksuse dokumenteeritud riskijuhtimise või investimisstrateegiaga;
 - annab selle põhjal finantsvarade ja -kohustiste rühma kohta teavet üksuse juhtkonna võtmeisikutele vastavalt IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* esitatud määratlusele ja
 - on kohustatud mõõtma neid finantsvarasid ja -kohustisi finantsseisundi aruandes õiglases väärtuses iga aruandeperioodi lõpus või teeb seda vabatahtlikult.
- 50 Paragrahvis 48 sätestatud erand ei kehti finantsaruande esitusviisi puhul. Mõnikord erineb finantsseisundi aruandes finantsinstrumenti esitusviisi alus finantsinstrumentide mõõtmise alusest, näiteks kui IFRSiga ei nõuta või lubata finantsinstrumentide esitamist netosummana. Sel juhul võib olla üksusel vajalik jaotada portfelli tasemel tehtud korrigeerimised (vt paragrahvid 53–56) üksikutele varadele või kohustistele, mis moodustavad finantsvarade ja -kohustiste rühma, mida juhitakse üksuse neto riskipositsiooni põhjal. Üksus teeb sellised jaotamised mõistlikult ja järjepidevalt, kasutades konkreetsetes olukorras sobivaid meetodeid.
- 51 Üksus teeb paragrahvis 48 sätestatud erandi kasutamiseks arvestusmeetoditega seotud otsuseid kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Erandit kasutav üksus rakendab vajaduse korral seda arvestusmeetodit, kaasa arvatud oma põhimõtteid, et tagada konkreetse portfelli puhul pakkumise-küsimise korrigeerimiste (vt paragrahvid 53–55) ja krediidiriskiga korrigeerimiste (vt paragrahv 56) järjepidev jaotamine perioodist perioodi.
- 52 Paragrahvis 48 sätestatud erandit rakendatakse üksnes IFRS 9 *Finantsinstrumentid* (või kui IFRS 9 ei ole veel vastu võetud, siis IAS 39 *Finantsinstrumentid: kajastamine ja mõõtmine*) rakendusalasle kuuluvate finantsvarade, finantskohustiste ja muude lepingute suhtes. Viiteid finantsvaradele ja -kohustistele paragrahvides 48–51 ja 53–56 tuleks käsitleda selliselt, et need kehtivad kõigi IFRS 9 (või kui IFRS 9 ei ole veel vastu võetud, siis IAS 39) rakendusalasle kuuluvate ja sellega kooskõlas arvestatavate lepingute suhtes, olenemata sellest, kas need vastavad IAS 32-s *Finantsinstrumentid: esitamine* esitatud finantsvarade või -kohustiste määratlusele.

Avatus tururiskidele

- 53 Paragrahvis 48 sätestatud erandi kasutamisel sellise finantsvarade või -kohustiste rühma õiglase väärtuse mõõtmiseks, mida juhitakse üksuse konkreetsele tururiskile (või konkreetsetele tururiskidele) avatud netopositsiooni põhjal, rakendab üksus pakutavasse-küsitavasse hinnavahele jäävat hinda, mis kajastab kõige paremini õiglast väärtust olukorras, kus üksus on nendele tururiskidele avatud (vt paragrahvid 70 ja 71).
- 54 Paragrahvis 48 sätestatud erandi kasutamisel tagab üksus, et tururisk (või -riskid), millele üksus on selle finantsvarade ja -kohustiste rühma kaudu avatud, on sisuliselt sama(d). Üksus ei kombineeriks näiteks finantsavaraga seotud intressiriski finantskohustisega seotud kauba hinna riskiga, kuna see ei vähendaks üksuse avatust intressiriskile ega kauba hinna riskile. Paragrahvis 48 sätestatud erandi kasutamisel võetakse finantsvarade ja -kohustiste rühma õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse kõiki tururiski erinevatest parameetritest tulenevaid baasriske.
- 55 Sarnaselt on üksuse konkreetsele tururiskile (või konkreetsetele tururiskidele) finantsvaradest ja -kohustistest tuleneva avatuse kestus põhimõtteliselt sama. Näiteks üksus, kes kasutab 12-kuulist futuurlepingut selliste rahavoogude puhul, mis on seotud finantsvaradest ja -kohustistest koosnevasse rühma kuuluva viieaastase finantsinstrumendi intressiriski 12-kuulise positsiooniga, mõõdab 12-kuulise intressiriski positsiooni õiglast väärtust netobaasil ja ülejäänud intressiriski positsiooni (st aastad 2–5) brutobaasil.

Avatus konkreetse vastaspoole krediidiriskile

- 56 Paragrahvis 48 sätestatud erandi kasutamisel konkreetse vastaspoolega sõlmitud finantsvarade ja -kohustiste grupi õiglase väärtuse mõõtmiseks, võtab üksus õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse üksuse netopositsiooni mõju selle vastaspoole krediidiriskile või vastaspoole netopositsiooni mõju üksuse krediidiriskile, kui turuosalised võtaksid arvesse olemasolevaid kokkuleppeid, mis vähendavad makseraskuste korral krediidiriski (nt koondtasarvelduse kokkulepe vastaspoolega või kokkulepe, millega nõutakse tagatise vahetamist vastavalt iga osapoole netopositsioonile teise osapoole krediidiriski suhtes). Õiglase väärtuse mõõtmine kajastab turuosaliste hinnanguid tõenäosuse kohta, et selline kokkulepe on makseraskuste korral juriidiliselt jõustatav.

Õiglase väärtus esmasel kajastamisel

- 57 Vara omandamisel või kohustise võtmisel selle vara või kohustisega seotud vahetustehingu käigus on tehinguhinnaks hind, mis makstakse vara omandamiseks või saadakse kohustise võtmiseks (sisenemishind). Vara või kohustise õiglaseks väärtuseks on seevastu hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel (väljumishind). Üksused ei müü varasid tingimata selle hinna eest, millega need omandati. Sarnaselt ei anna üksused kohustusi tingimata üle selle hinna eest, mis saadi nende võtmise eest.
- 58 Paljudel juhtudel on tehinguhind võrdne õiglase väärtusega (nt kui vara ostutehing toimub tehingupäeval turul, kus vara müüakse).
- 59 Selleks et määrata kindlaks, kas õiglase väärtus on esmasel kajastamisel võrdne tehinguhinnaga, võtab üksus arvesse tehingule ning varale ja kohustisele iseloomulikke tegureid. Paragrahvis B4 kirjeldatakse olukordi, milles tehinguhind ei pruugi väljendada vara või kohustise õiglast väärtust esmasel kajastamisel.
- 60 Kui muus IFRSis nõutakse üksuselt vara või kohustise mõõtmist esmalt õiglasest väärtusest või lubatakse tal seda teha ja tehinguhind erineb õiglasest väärtusest, kajastab üksus saadavat kasumit või kahjumit kasumiaruandes, kui kõnealusel IFRSis ei ole sätestatud teisiti.

Hindamistehnikad

- 61 Üksus rakendab hindamistehnikaid, mis on asjaomasel olukorras sobilikud ja mille puhul on olemas piisavalt andmeid õiglase väärtuse mõõtmiseks, kasutades maksimaalselt asjakohaseid jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid.

- 62 Hindamistehnika kasutamise eesmärk on määrata hind, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtival turutingimustel, turuosaliste vaheline tavapärase tehing vara müügiks või kohustise üleandmiseks. Kolm laialt kasutatavat hindamistehnikat on turumeetod, kulumeetod ja tulumeetod. Nende meetodite põhiaspektid on esitatud kokkuvõtlikult paragrahvides B5–B11. Üksus kasutab õiglase väärtuse mõõtmiseks hindamistehnikaid, mis on kooskõlas ühe või mitme nimetatud meetodiga.
- 63 Mõnikord sobib üksainus hindamistehnika (nt kui vara või kohustise hindamisel kasutatakse identsete varade või kohustiste aktiivsel turul noteeritud hindu). Muudel juhtudel on asjakohane kasutada mitut hindamistehnikat (nt raha teeniva üksuse hindamisel). Kui õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatakse mitut hindamistehnikat, hinnatakse tulemusi (st õiglase väärtuse vastavaid tõendeid) saadud väärtuste vahemiku mõistlikkuse põhjal. Õiglase väärtus on selles vahemikus asetsev punkt, mis kajastab neis tingimustes kõige paremini õiglast väärtust.
- 64 Kui tehinguhinnaks on õiglase väärtus esmasel kajastamisel ja õiglase väärtuse mõõtmiseks hilisematel perioodidel rakendatakse hindamistehnikat, milles kasutatakse mittejälgitavaid sisendeid, reguleeritakse hindamistehnikat nii, et esmasel kajastamisel on hindamistehnika tulemus võrdne tehinguhinnaga. Reguleerimisega tagatakse, et hindamistehnika kajastab tegelikke turutingimusi, ja see aitab üksusel kindlaks määrata, kas hindamistehnikat on vaja korrigeerida (nt varal või kohustisel võib esineda tunnus, mida hindamistehnika ei hõlma). Kui üksus rakendab pärast esmast kajastamist õiglase väärtuse mõõtmisel mittejälgitavaid sisendeid kasutatavat hindamistehnikat (või -tehnikaid), tagab üksus, et need hindamistehnikad kajastavad mõõtmiskuupäeval jälgitavaid turuandmeid (nt sarnase vara või kohustise hind).
- 65 Õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavaid hindamistehnikaid rakendatakse järjepidevalt. Hindamistehnika või selle rakendusviisi muutmine (nt selle osatähtsuse muutmine, kui kasutatakse mitut hindamistehnikat, või hindamistehnika suhtes rakendatud korrigeerimise muutmine) on asjakohane, kui muutuse tulemusena saadakse väärtus, mis on neis tingimustes õiglasele väärtusele sama või rohkem iseloomulik. Sellega võib tegemist olla juhul, kui toimub mõni järgmistest sündmustest:
- a) tekivad uued turud;
 - b) uus teave muutub kättesaadavaks;
 - c) eelnevalt kasutatud teave ei ole enam kättesaadav;
 - d) hindamistehnikaid täiustatakse või
 - e) turutingimused muutuvad.
- 66 Hindamistehnika või selle rakendusviisi muutmisest tulenevaid parandusi arvestatakse arvestushinnangus toimunud muutusena kooskõlas IAS 8-ga. IAS 8 kohaselt avalikustatavat teavet arvestushinnangus toimunud muutuse kohta ei tule esitada paranduste puhul, mis tulenevad hindamistehnika või selle rakendusviisi muutmisest.

Hindamistehnikate sisendid

Üldpõhimõtted

- 67 **Õiglase väärtuse mõõtmiseks rakendatavate hindamistehnikate puhul kasutatakse maksimaalselt asjakohaseid jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid.**
- 68 Turud, kus teatavate varade ja kohustiste (nt finantsinstrumentide) puhul võivad sisendid olla jälgitavad, on muu hulgas näiteks valuutaturud, vahendajaturud, maakleriturud ja otseturud (vt paragrahv B34).
- 69 Üksus valib sisendid, mis on kooskõlas vara või kohustise tunnustega, mida turuosalisel võtaksid arvesse vara või kohustisega tehtavas tehingus (vt paragrahvid 11 ja 12). Mõnikord tehakse nende tunnuste tõttu korrigeerimine, näiteks ülekurs või allahindlus (nt kontrolli ülekurs või mittekontrolliva osaluse allahindlus). Õiglase väärtuse mõõtmisel ei võeta siiski arvesse ülekursi või allahindlust, mis ei ole kooskõlas sellise IFRSi kohase arvestusühikuga, millega nõutakse või lubatakse õiglase väärtuse mõõtmist (vt paragrahvid 13 ja 14). Õiglase väärtuse mõõtmisel ei ole lubatud kasutada selliseid ülekursse või allahindlusi, mis kajastavad suurust üksuse osaluse tunnusest (täpsemalt

blokeerimistegurit, millega korrigeeritakse vara või kohustise noteeritud hinda, sest turu tavapärase päevane kauplemismaht ei ole üksuse osaluse suuruse jaoks piisav, nagu on kirjeldatud paragrahvis 80), mitte vara või kohustise tunnusest (nt kontrolli ülekurssi, kui mõõdetakse kontrollitava osaluse õiglast väärtust). Kui vara või kohustise puhul on olemas aktiivsel turul noteeritud hind (st 1. taseme sisend), kasutab üksus õiglase väärtuse mõõtmisel seda hinda igal juhul ilma korrigeerimata, välja arvatud paragrahvis 79 sätestatud juhtudel.

Pakkumishinnal ja küsitaval hinnal põhinevad sisendid

- 70 Kui õiglases väärtuses mõõdetaval varal või kohustisel on pakkumishind ja küsitav hind (nt sisend vahendajaturul), siis kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmiseks pakutavas-küsitavas hinnavahe asetsevat hinda, mis on selles olukorras õiglasele väärtusele kõige iseloomulik, olenemata sellest, millisele tasemele sisend õiglase väärtuse hierarhias liigitatakse (st 1., 2. või 3. tase; vt paragrahvid 72–90). Pakkumishindade kasutamine varaposisioonide puhul ja küsitavate hindade kasutamine kohustiste positsioonide puhul on lubatud, kuid mitte nõutud.
- 71 Käesolevas IFRSis ei välistata keskmiste turuhindade või muude hinnakokkulepete kasutamist, mida turuosalisel kasutavad praktilise vahendina pakutava-küsitava hinnavahe paikneva õiglase väärtuse mõõtmiseks.

Õiglase väärtuse hierarhia

- 72 Õiglase väärtuse mõõtmise ja sellega seotud avalikustatava teabe järjepidevuse ning võrreldavuse parandamiseks sätestatakse käesolevas IFRSis õiglase väärtuse hierarhia, mille kohaselt liigitatakse õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavad hindamistehnikate sisendid kolmele tasemele (vt paragrahvid 76–90). Õiglase väärtuse hierarhias paigutatakse kõrgeimale kohale identsete varade ja kohustiste aktiivsetel turgudel noteeritud (korrigeerimata) hinnad (1. taseme sisendid) ja madalaimale kohale mittejälgitavad sisendid (3. taseme sisendid).
- 73 Mõnikord võib vara või kohustise õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavad sisendid liigitada õiglase väärtuse hierarhia eri tasemele. Sel juhul liigitatakse õiglase väärtuse mõõtmine tervikuna samale õiglase väärtuse hierarhia tasemele, millel on madalaima taseme sisend, mis on kogu mõõtmise seisukohast oluline. Konkreetse sisendi olulisuse hindamine mõõtmise seisukohast tervikuna nõuab hinnangute andmist, milles võetakse arvesse varale või kohustisele iseloomulikke tegureid. Määrates kindlaks õiglase väärtuse hierarhia taset, kuhu õiglase väärtuse mõõtmine liigitatakse, ei võeta arvesse õiglasel väärtusel põhinevate mõõtmiste saavutamiseks tehtud korrigeerimisi, näiteks müügiikulutusi, kui mõõdetakse õiglast väärtust, millest on müügiikulutused maha arvatud.
- 74 Sobivate hindamistehnikate valikut võivad mõjutada asjakohaste sisendite kättesaadavus ja nende suhteline subjektiivsus (vt paragrahv 61). Õiglase väärtuse hierarhias asetatakse siiski kõrgemale kohale hindamistehnikate sisendid, mitte õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavad hindamistehnikad. Näiteks võidakse nüüdisväärtuse meetodi põhjal väljatöötatud õiglase väärtuse mõõtmine liigitada 2. või 3. tasemele, olenevalt sisenditest, mis on kogu mõõtmise seisukohast olulised, ja õiglase väärtuse hierarhia tasemest, millele need sisendid on liigitatud.
- 75 Kui jälgitavat sisendit tuleb mittejälgitava sisendi alusel korrigeerida ja selle korrigeerimise tulemusel saadakse oluliselt kõrgem või madalam õiglase väärtus, liigitatakse mõõtmistulemus õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele. Kui turuosaline võtaks näiteks vara hinna prognoosimisel arvesse vara müügi piirangu mõju, korrigeeriks üksus selle piirangu mõju kajastamiseks noteeritud hinda. Kui noteeritud hind on 2. taseme sisend ja korrigeerimine on mittejälgitav sisend, mis on kogu mõõtmise seisukohast oluline, liigitatakse mõõtmine õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele.

1. taseme sisendid

- 76 1. taseme sisendid on identsete varade või kohustiste (korrigeerimata) noteeritud hinnad aktiivsetel turgudel, millele üksus omab mõõtmiskuupäeval juurdepääsu.
- 77 Noteeritud hind aktiivsel turul on kõige usaldusväärsem tõend õiglase väärtuse kohta ja seda kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmiseks kättesaadavuse korral korrigeerimata, välja arvatud paragrahvis 79 sätestatud juhul.
- 78 1. taseme sisend on kättesaadav paljude finantsvarade ja -kohustiste puhul, millest mõnda võidakse vahetada mitmel aktiivsel turul (nt eri börsidel). Seepärast on 1. tasemel rõhk mõlema järgmise kindlaksmääramisel:

a) vara või kohustise põhiturg või põhituru puudumisel vara või kohustise soodsaim turg ja

b) kas üksus saab mõõtmiskuupäeval sõlmida vara või kohustisega seotud lepingu sellel turul valitseva hinna eest.

79 Üksus ei korrigeeri 1. taseme sisendit, välja arvatud järgmistel juhtudel:

a) kui üksus omab palju sarnaseid (kuid mitte identseid) varasid või kohustisi (nt võlaväärtpaberid), mida mõõdetakse õiglase väärtuses, ja iga sellise üksiku vara või kohustise puhul on aktiivsel turul noteeritud hind olemas, kuid mitte lihtsalt kättesaadav (st võttes arvesse üksusele kuuluvate sarnaste varade või kohustiste suurt hulka, oleks raske saada iga üksiku vara või kohustise hinnateavet mõõtmiskuupäeval). Sel juhul võib üksus kasutada praktilise vahendina õiglase väärtuse määramisel alternatiivset hindamismeetodit, mis ei põhine üksnes noteeritud hindadel (nt hindamismaatriks). Alternatiivse hindamismeetodi kasutamise tulemusena liigitatakse õiglase väärtuse määramine siiski õiglase väärtuse hierarhia madalamale tasemele;

b) kui aktiivsel turul noteeritud hind ei väljenda õiglast väärtust mõõtmiskuupäeval. See võib juhtuda näiteks siis, kui olulised sündmused (näiteks tehingud otseturul, tehingud maakleriturul või teavitused) toimuvad pärast turu sulgemist, kuid enne mõõtmiskuupäeva. Üksus kehtestab põhimõtted nende sündmuste kindlakstegemiseks, mis võiksid õiglase väärtuse määramist mõjutada, ja rakendab neid põhimõtteid järjepidevalt. Kui noteeritud hinda korrigeeritakse uue teabe suhtes, saadakse korrigeerimise tulemusena siiski õiglase väärtuse määramine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia madalamale tasemele;

c) kui kohustise õiglase väärtuse või üksuse enda omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse määramisel kasutatakse aktiivsel turul varana kaubeldava identse objekti noteeritud hinda ja seda hinda tuleb korrigeerida objektile või varale iseloomulike tegurite suhtes (vt paragrahv 39). Kui vara noteeritud hinna korrigeerimist ei nõuta, saadakse tulemuseks õiglase väärtuse määramine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia 1. tasemele. Noteeritud hinna korrigeerimise tulemusena saadakse siiski õiglase väärtuse määramine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia madalamale tasemele.

80 Kui üksusele kuulub positsioon ühesainsas varas või kohustises (k.a positsioon, mis koosneb suurest hulgast identsetest varadest või kohustistest, näiteks finantsinstrumentide omamine) ja vara või kohustisega kaubeldakse aktiivsel turul, mõõdetakse vara või kohustise õiglast väärtust 1. tasemel üksiku vara või kohustise noteeritud hinna ja üksusele kuuluva hulga alusel. See kehtib isegi juhul, kui turu tavapärase päevane kauplemismaht ei ole olemasoleva hulga jaoks piisav ja korralduste andmine positsiooni müügiks ühesainsas tehingus võib noteeritud hinda mõjutada.

2. taseme sisendid

81 2. taseme sisendid on muud sisendid kui 1. tasemele liigitatud noteeritud hinnad ja need on vara või kohustise puhul kas otseselt või kaudselt jälgitavad.

82 Kui varal või kohustisel on kindel (lepingupõhine) tähtaeg, peab 2. taseme sisend olema jälgitav praktiliselt kogu vara või kohustise perioodi jooksul. 2. taseme sisendid on muu hulgas järgmised:

a) sarnaste varade või kohustiste noteeritud hinnad aktiivsetel turgudel;

b) identsete või sarnaste varade või kohustiste noteeritud hinnad mitteaktiivsetel turgudel;

c) muud sisendid kui noteeritud hinnad, mis on vara või kohustise puhul jälgitavad, näiteks:

i) intressimäärad ja turukõverad, mis on üldkasutatavate ajavahemike järel jälgitavad;

ii) kaudne volatiilsus ja

iii) kredidivahed;

d) turupõhised sisendid.

83 2. taseme sisendite korrigeerimine on varale või kohustisele iseloomulikest teguritest olenevalt erinev. Need tegurid on muu hulgas järgmised:

- a) vara seisukord või asukoht;
- b) ulatus, mil määral on sisendid seotud vara või kohustisega võrreldavate objektidega (k.a paragrahvis 39 kirjeldatud tegurid); ja
- c) tegevusmaht või -tase turgudel, kus sisendeid jälgitakse.

84 Kogu mõõtmise seisukohast olulise 2. taseme sisendi korrigeerimise tulemusena võidakse saada õiglase väärtuse mõõtmine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele, kui korrigeerimisel kasutatakse olulisi mittejälgitavaid sisendeid.

85 Paragrahvis B35 kirjeldatakse 2. taseme sisendite kasutamist teatavate varade ja kohustiste puhul.

3. taseme sisendid

86 3. taseme sisendid on vara või kohustise puhul mittejälgitavad sisendid.

87 Mittejälgitavaid sisendeid kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmiseks juhul, kui asjakohased jälgitavad sisendid ei ole kättesaadavad, võttes seega arvesse olukorrad, kus mõõtmiskuupäeval toimub vara või kohustise puhul vähene turutegevus või seda ei toimu üldse. Õiglase väärtuse mõõtmise eesmärk jääb siiski samaks, st väljumishind mõõtmiskuupäeval sellise turuosalise seisukohast, kellele kuulub vara või kes on kohustise võlg. Seega kajastavad mittejälgitavad sisendid eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, sealhulgas eeldused riski kohta.

88 Eeldused riski kohta hõlmavad riski, mis on omane õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavale konkreetsele hindamistehnikale (nt hinnamudel), ja riski, mis on omane hindamistehnika sisenditele. Mõõtmine, mida ei korrigeerita riski suhtes, ei kujutaks endast õiglase väärtuse mõõtmist, kui turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel korrigeerimist. Mõõtmist võib olla vajalik korrigeerida riski suhtes näiteks juhul, kui mõõtmine on väga ebakindel (nt kui tegevusmaht või -tase on olulisel määral langenud võrreldes vara või kohustise või sarnaste varade või kohustiste tavapärase turutegevusega ja kui üksus on teinud kindlaks, et tehinguhind või noteeritud hind ei kajasta õiglast väärtust, nagu on kirjeldatud paragrahvides B37–B47).

89 Üksus töötab välja mittejälgitavad sisendid, kasutades selles olukorras parimat kättesaadavat teavet, mis võib sisaldada ka üksuse enda andmeid. Mittejälgitavate sisendite väljatöötamist võib üksus alustada enda andmetega, kuid ta korrigeerib neid andmeid, kui mõistlikult kättesaadav teave näitab, et teised turuosalisel kasutaksid erinevaid andmeid või üksuse puhul on tegemist erilise teguriga, mis ei ole teistele turuosalistele kättesaadav (nt üksusele iseloomulik koostoime). Üksus ei pea tegema liigseid jõupingutusi, et saada teavet turuosaliste eelduste kohta. Üksus võtab siiski arvesse kogu mõistlikult kättesaadava teabe turuosaliste eelduste kohta. Eespool kirjeldatud viisil väljatöötatud mittejälgitavaid sisendeid käsitatakse turuosaliste eeldustena ja need vastavad õiglase väärtuse mõõtmise eesmärgile.

90 Paragrahvis B36 kirjeldatakse 3. taseme sisendite kasutamist teatavate varade ja kohustiste puhul.

AVALIKUSTAMINE

91 Üksus avalikustab teabe, mis aitab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata mõlemat järgmist:

- a) varade ja kohustiste puhul, mida mõõdetakse õiglases väärtuses korduval või ühekordsel alusel finantsseisundi aruandes pärast esmast kajastamist, hindamistehnikad ja nende mõõtmiste väljatöötamiseks kasutatavad sisendid;
- b) korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, kus kasutatakse olulisi mittejälgitavaid sisendeid (3. tasand), mõõtmiste mõju perioodi kasumile või kahjumile või muule koondkasumile.

92 Paragrahvis 91 seatud eesmärkide täitmiseks võtab üksus arvesse kõiki järgmisi tegureid:

- a) avalikustamishõuete täitmiseks vajalik detailsusaste;
- b) kui palju tähelepanu tuleb pöörata eri nõuetele;
- c) kui palju tuleb andmeid summeerida või eristada ja
- d) kas finantsaruannete kasutajad vajavad avalikustatava kvantitatiivse teabe hindamiseks lisateavet.

Kui kooskõlas käesoleva IFRSi ja teiste IFRSidega avalikustatav teave on paragrahvis 91 esitatud eesmärkide täitmiseks ebapiisav, avalikustab üksus nende eesmärkide täitmiseks vajaliku lisateabe.

93 Paragrahvis 91 seatud eesmärkide täitmiseks avalikustab üksus iga vara ja kohustise liigi kohta (vt paragrahvis 94 esitatud teave varade ja kohustiste asjakohaste liikide kindlaksmääramise kohta), mida mõõdetakse õiglases väärtuses (k.a käesoleva IFRSi rakendusallasse kuuluvad õiglase väärtuse mõõtmised) finantsseisundi aruandes pärast esmast kajastamist, vähemalt järgmise teabe:

- a) korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul õiglase väärtuse mõõtmine aruandeperioodi lõpus ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul mõõtmise põhjused. Varade või kohustiste korduvad õiglase väärtused mõõtmised on need, mille kajastamist nõutakse või lubatakse teiste IFRSidega finantsseisundi aruandes iga aruandeperioodi lõpus. Varade või kohustiste ühekordsed õiglase väärtuse mõõtmised on need, mille kajastamist nõutakse või lubatakse teiste IFRSidega finantsseisundi aruandes konkreetsel juhul (nt kui üksus mõõdab müügiks hoitavat vara, millest on maha arvatud müügiikulutused, kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, sest vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügiikulutused, on madalam selle bilansilisest jääkmaksumusest);
- b) korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul õiglase väärtuse hierarhia tase, millele liigitakse kogu õiglase väärtuse mõõtmine (1., 2. või 3. tase);
- c) perioodi lõpus olemasolevate varade ja kohustiste puhul, mida mõõdetakse õiglases väärtuses korduval alusel, õiglase väärtuse hierarhia 1. ja 2. taseme vaheliste ülekandmistel, nende ülekandmistel põhjused ja üksuse poliitika selle kindlaksmääramisel, millal tasemetevahelised ülekandmised on toimunud (vt paragrahv 95). Ülekandmised igale tasemele avalikustatakse ja neid käsitletakse eraldi igalt tasemelt tehtud ülekandmistest;
- d) õiglase väärtuse hierarhia 2. ja 3. tasemele liigitatud korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul hindamistehnika(te) ja õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud sisendite kirjeldus. Juhul kui hindamistehnikat on muudetud (nt üleminek turumeetodilt tulumeetodile või täiendava hindamistehnika kasutamine), kajastab üksus seda muutust ja selle põhjust (põhjusi). Õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud õiglase väärtuse mõõtmiste puhul esitab üksus kvantitatiivset teabe õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud oluliste mittejälgitavate sisendite kohta. Üksus ei pea looma kvantitatiivset teavet käesoleva avalikustamishõude täitmiseks juhul, kui üksus ei tööta õiglase väärtuse mõõtmisel välja kvantitatiivseid mittejälgitavaid sisendeid (nt kui üksus kasutab varasemate tehingute hindu või kolmandate osapoolte teavet neid hindu või seda teavet korrigeerimata). Käesoleva teabe avalikustamisel ei saa üksus siiski ignoreerida kvantitatiivseid mittejälgitavaid sisendeid, mis on õiglase väärtuse mõõtmise seisukohast olulised ja üksusele mõistlikult kättesaadavad;
- e) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul algsaldode ja lõppsaldode võrdlus, avalikustades eraldi perioodi jooksul toimunud muutused, mis omistatakse järgmistele kirjetele:
 - i) kasumiaruandes kajastatud kõik perioodi kasumid või kahjumid ja kasumiaruande kirje(d), millel neid kasumeid või kahjumeid kajastatakse;
 - ii) muus koondkasumis kajastatud kõik perioodi kasumid või kahjumid ja muu koondkasumi kirje(d), millel neid kasumeid või kahjumeid kajastatakse;

- iii) ostud, müügid, emissioonid ja arveldused (iga muutuse liik avalikustatakse eraldi);
- iv) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele või sealt tehtud ülekandmiste summad, ülekandmiste põhjused ja üksuse poliitika selle kindlaksmääramiseks, millal ülekandmised tasemete vahel toimusid (vt paragrahv 95). 3. tasemele tehtud ülekandmised avalikustatakse ja neid analüüsitakse eraldi 3. tasemelt tehtud ülekandmistest;
- f) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul punkti e alapunktis i nimetatud kasumiaruandes sisalduvad perioodi kasumite ja kahjumite koondsummad, mis on omistatavad reaalseerimata kasumis või kahjumis toimunud muutusele, mis on seotud aruandeperioodi lõpus olemasolevate varade ja kohustistega, ja kasumiaruande kirje(d), millel neid realiseerimata kasumeid või kahjumeid kajastatakse;
- g) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul üksuse kasutatud hindamisprotsesside kirjeldus (k.a näiteks see, kuidas üksus teeb otsuse oma hindamispoliitika ja –menetluste kohta ning analüüsib õiglase väärtuse mõõtmistes toimunud muutusi perioodist perioodi);
- h) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul:
 - i) kõikide selliste mõõtmiste puhul jutustav kirjeldus õiglase väärtuse mõõtmise sensitiivsuse kohta mittejälgitavates sisendites toimunud muutuste suhtes, kui teistsugune muutus neis sisendites võib anda tulemuseks olulisel määral kõrgema või madalama õiglase väärtuse. Kui nende sisendite ja õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud muude mittejälgitavate sisendite vahel on teatavad seosed, kirjeldab üksus ka neid omavahelisi seoseid ja seda, kuidas need võiksid võimendada või leevendada mittejälgitavates sisendites toimunud muutuste mõju õiglase väärtuse mõõtmisele. Selle avalikustamismõõde täitmiseks peab mittejälgitavates sisendites toimunud muutuste sensitiivsuse jutustav kirjeldus sisaldama vähemalt neid mittejälgitavaid sisendeid, mis avalikustatakse kooskõlas punktiga d;
 - ii) finantsvarade ja –kohustiste puhul, kui ühe või mitme mittejälgitava sisendi muutmine eesmärgiga kajastada mõistlikult võimalikke alternatiivseid eeldusi muudaks olulisel määral õiglast väärtust, esitab üksus selle fakti ja avalikustab nende muutuste mõju. Üksus avalikustab selle, kuidas arutati mõistlikult võimaliku alternatiivse eelduse kajastamiseks tehtud muudatuse mõju. Sel eesmärgil võetakse olulisuse hindamisel arvesse kasum või kahjum ja varade või kohustite kogusumma või juhul, kui õiglastes väärtuses toimunud muutusi kajastatakse muus koondkasumis, omakapitali kogusumma;
- i) korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, kui mittefinantsvara parim kasutus erineb tema hetke kasutusest, avalikustab üksus selle asjaolu ja selle, miks mittefinantsvara kasutatakse viisil, mis erineb selle parimast kasutusest.

94 Üksus määrab varade ja kohustiste asjakohased liigid kindlaks järgmise põhjal:

- a) vara või kohustise olemus, tunnused ja riskid ja
- b) õiglase väärtuse hierarhia tase, millele on õiglase väärtuse mõõtmine liigitatud.

Õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud õiglase väärtuse mõõtmiste puhul võib liikide arv olla suurem, sest need mõõtmised on ebakindlamad ja subjektiivsemad. Selliste varade ja kohustiste asjakohaste liikide kindlaksmääramine, mille õiglase väärtuse mõõtmiste teave tuleb avalikustada, nõuab hinnangute andmist. Varade ja kohustiste liik nõuab sageli suuremat eristamist kui finantsseisundi aruandes esitatud kirjed. Üksus esitab siiski teabe, mis on finantsseisundi aruandes esitatud kirjete võrdlemiseks piisav. Kui muus IFRSis on sätestatud vara või kohustise liik, võib üksus kasutada seda liiki käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava teabe esitamiseks, kui see liik vastab käesoleva paragrahvi nõuetele.

95 Üksus avalikustab oma poliitika selle kindlaksmääramisel, millal on õiglase väärtuse hierarhia tasemete vahelised ülekandmised toimunud kooskõlas paragrahvi 93 punktiga c ja punkti e alapunktiga iv, ja järgib seda poliitikat järjepidevalt. Ülekandmiste kajastamise ajastamise poliitika peab olema sama nii tasemetele kui ka tasemetelt tehtud ülekandmiste puhul. Ajastamise kindlaksmääramise poliitika hõlmab muu hulgas näiteks järgmist:

- a) ülekandmist põhjustanud sündmuse või asjaolude muutumise kuupäev;
 - b) aruandeperioodi algus;
 - c) aruandeperioodi lõpp.
- 96 Kui üksus teeb arvestusmeetodit puudutava otsuse kasutada paragrahvis 48 sätestatud vabastust, avalikustab ta selle asjaolu.
- 97 Iga vara ja kohustise liigi puhul, mida ei mõõdetata õiglasel väärtusel finantsseisundi aruandes, kuid mille õiglase väärtus avalikustatakse, avalikustab üksus paragrahvi 93 punktides b, d ja i nõutud teabe. Üksus ei pea siiski esitama kvantitatiivset avalikustatavat teavet oluliste mittejälgitavate sisendite kohta, mida kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmise puhul, mis on vastavalt paragrahvi 93 punktile d liigitatud õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele. Selliste varade ja kohustiste puhul ei pea üksus esitama käesoleva IFRSiga nõutud muud avalikustatavat teavet.
- 98 Kohustise puhul, mida mõõdetakse õiglasel väärtusel ja mis on välja antud kolmanda osapoole lahutamatu krediidikvaliteeti parandava kokkuleppega, avalikustab emitent kõnealuse krediidikvaliteeti parandava kokkuleppe olemasolu ja selle, kas see kajastub kohustise õiglase väärtuse mõõtmises.
- 99 Üksus esitab käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava kvantitatiivse teabe tabelina, välja arvatud juhul, kui muu vorming on asjakohasem.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

aktiivne turg	Turg, kus toimuvad vara või kohustisega seotud tehingud piisava sagedusega ja piisavas mahus, et anda pidevalt teavet hinnakujunduse kohta.
kulumeetod	Hindamistehnika, mis kajastab summat, mida hetkel nõutaks vara teenindusvõime asendamiseks (seda nimetatakse sageli ka hetke asendusmaksumuseks).
sisenemishind	Hind, mis makstakse vara omandamisel või saadakse kohustise võtmisel vahetus-tehingus.
väljumishind	Hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel.
eeldatav rahavoog	Võimalike tulevaste rahavoogude tõenäosusega kaalutud keskmine väärtus (st jaotuse keskmine).
õiglane väärtus	on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus.
parim kasutus	Mittefinantsvarade selline kasutamine turuosaliste poolt, mis suurendab maksimaalselt vara või selle varade ja kohustiste rühma (nt äri) väärtust, kus vara hakatakse kasutama.
tulumeetod	Hindamistehnika, mis muudab tulevased summad (nt rahavood või tulud ja kulud) üheks hetke (st diskonteeritud) summaks. Õiglane väärtus määratakse kindlaks selle väärtuse põhjal, mis väljendab turu ootusi tulevaste summade kohta.
sisendid	Eeldused, mida turuosalisel kasutatakse vara või kohustise hinna määramisel, sealhulgas eeldused riski kohta, näiteks: a) õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavale konkreetsele hindamistehnikale (nt hinnamudel) omane risk ja b) hindamistehnika sisenditele omane risk. Sisendid võivad olla kas jälgitavad või mittejälgitavad.
1. taseme sisendid	Identsete varade või kohustiste (korrigeerimata) noteeritud hinnad aktiivsetel turgudel, millele üksusel on mõõtmiskuupäeval juurdepääs.
2. taseme sisendid	Muud sisendid kui 1. tasemele liigitatud noteeritud hinnad, mis on vara või kohustise puhul kas otseselt või kaudselt jälgitavad.
3. taseme sisendid	Vara või kohustise mittejälgitavad sisendid.

turumeetod	Hindamistehnika, mis kasutab hindu ja muud asjakohast teavet, mis tulenevad identsete või võrreldavate (st sarnaste) varade, kohustiste või varade ja kohustiste rühmaga (nt äri) tehtud turutehingutest.
turupõhised sisendid	Sisendid, mis on korrelatsiooni või muid vahendeid kasutades tuletatud peamiselt jälgitavatest turuandmetest või põhinevad neil.
туруosalised	<p>Ostjad ja müüjad vara või kohustise põhiturul (või soodsaimal turul), kellel on kõik järgmised tunnused:</p> <p>a) nad on üksteisest sõltumatud, st nad ei ole seotud osapooled vastavalt IAS 24-s esitatud määratlusele, ehkki seotud osapoollega tehtud tehingu hindu võidakse kasutada õiglase väärtuse mõõtmise sisendina, kui üksusel on tõendeid selle kohta, et tehing sõlmiti turutingimustel;</p> <p>b) nad on teadlikud, omades mõistlikku arusaama vara või kohustise ja tehingu kohta, kasutades kogu olemasolevat teavet, sealhulgas teavet, mida võidakse saada hoolsuskohustuse täitmiseks tehtavate tavapärase jõupingutuste tulemusena;</p> <p>c) nad saavad sõlmida vara või kohustisega seotud tehingu;</p> <p>d) nad on valmis sõlmima vara või kohustisega seotud tehingut, st nad on motiveeritud, kuid mitte sunnitud või muul viisil kohustatud seda tegema.</p>
soodsaim turg	Turg, mille puhul on vara müügil saadav summa kõige suurem või kohustise üleandmisel makstav summa kõige väiksem pärast tehingu- ja transpordikulude arvessevõtmist.
mittetäitmise risk	Risk, et üksus ei täida kohustust. Mittetäitmise risk hõlmab, kuid mitte ainult, üksuse enda krediidiriski.
jälgitavad sisendid	Sisendid, mis töötatakse välja turuandmete (näiteks avalikult kättesaadav teave sündmuste või tehingute kohta) põhjal ja mis kajastavad eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel.
tavapärane tehing	Tehing, mille puhul eeldatakse avatust turule teataval ajavahemikul enne mõtlemiskuupäeva, et võtta arvesse turutegevust, mis on selliste varade või kohustistega seotud tehingute puhul tavapärased; see ei ole sunnitud tehing (nt sundlikvideerimine või hädamüük).
põhiturg	Suurima mahu ja tegevusaktiivsusega turg vara või kohustise puhul.
riskipremia	Hüvitis, mida madala riskitaluvusega turuosalisel loodavad saada vara või kohustise rahavoogudes sisalduva ebakindluse eest. Seda nimetatakse ka riske arvestavaks korrigeerimiseks.
tehingukulud	<p>Vara müügikulutused või kohustise üleandmise kulud vara või kohustise põhiturul (või soodsaimal turul), mis on otseselt seotud vara müügi või kohustise üleandmisega ja mis vastavad mõlemale järgmisele kriteeriumile:</p> <p>a) nad tulenevad otseselt sellest tehingust ning on selle seisukohast olulised;</p> <p>b) üksus ei oleks neid teinud, kui ei oleks tehtud otsust vara müüa või kohustis üle anda (sarnased müügikulutustele vastavalt IFRS 5-s esitatud määratlusele).</p>

transpordikulud	Kulud, mis tekivad vara transportimisel hetke asukohast põhiturule (või soodsaimale turule).
arvestusühik	Tase, millel vara või kohustist kajastamise eesmärgil IFRSis summeeritakse või eristatakse.
mittejälgitavad sisendid	Sisendid, mille kohta puuduvad turuandmed ja mis töötatakse välja, kasutades parimat kättesaadavat teavet eelduste kohta, mida turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse paragrahvide 1-99 rakendamist ja sellel on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

B1 Erinevates hindamisolukordades rakendatavad hinnangud võivad olla erinevad. Käesolevas lisis kirjeldatakse hinnanguid, mida võidakse rakendada siis, kui üksus mõõdab õiglast väärtust erinevates hindamisolukordades.

ÕIGLASE VÄÄRTUSE MÕÖTMISE MEETOD

B2 Õiglase väärtuse mõõtmise eesmärk on määrata kindlaks hind, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtival turutingimustel, turuosaliste vaheline tavapärane tehing vara müügiks või kohustise üleandmiseks. Õiglase väärtuse mõõtmisel peab üksus määrama kindlaks kõik järgmised tegurid:

- a) konkreetne mõõdetav vara või kohustis (kooskõlas selle arvestusühikuga);
- b) mittefinantsvara puhul mõõtmiseks sobiv hindamiseeldus (kooskõlas vara parima kasutusega);
- c) vara või kohustise põhiturg (või soodsaim turg);
- d) mõõtmiseks sobiv hindamistehnika (sobivad hindamistehnikad), võttes arvesse andmete kättesaadavust, mille aluse töötatakse välja sisendid, mis kajastavad eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, ja õiglase väärtuse hierarhia tase, millele sisendid on liigitatud.

MITTEFINANTSVARADE HINDAMISEELDUS (PARAGRAHVID 31–33)

B3 Sellise mittefinantsvara õiglase väärtuse hindamiseelduse mõju, mida kasutatakse koos teiste varadega ühe rühmana (mis on paigaldatud või muul viisil kasutamiseks seadistatud) või koos teiste varade ja kohustistega (nt äri), sõltub olukorrast. Näiteks:

- a) vara õiglase väärtus võib olla sama olenemata sellest, kas vara kasutatakse eraldi või koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega. See võib olla nii, kui vara on äri, mille juhtimist turuosalisel jätkavad. Sel juhul tuleb tehingu puhul hinnata äri tervikuna. Varade jätkuv kasutamine rühmana loob koostoime, mis on turuosalistele kättesaadav (st turuosaliste koostoime, mis peaks seega mõjutama vara õiglast väärtust kas eraldi või koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega);
- b) vara kasutamist koos teiste varadega või teiste varade või kohustistega võidakse võtta õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse eraldi kasutatava vara väärtuse korrigeerimiste kaudu. See võib toimuda siis, kui vara on masin ja õiglase väärtus määratakse kindlaks sarnase masina (mis ei ole paigaldatud või muul viisil kasutamiseks seadistatud) jälgitava hinna põhjal, mida on korrigeeritud seoses transpordi- ja paigaldamiskuludega nii, et õiglase väärtus kajastab (paigaldatud ja kasutamiseks seadistatud) masina hetke seisukorda ja asukohta;
- c) vara kasutamist koos teiste varadega või teiste varade ja kohustisega võidakse võtta õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse turuosaliste eelduste kaudu, mida kasutatakse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks. Kui vara on näiteks pooleliolev inventar, mis on ainulaadne ja mille turuosalisel muudaksid valmistoodeteks, eeldatakse selle inventari õiglase väärtuse määramisel, et turuosalisel on omandanud või omandaksid spetsiaalsed masinad, mis on inventari muutmiseks valmistoodanguks vajalikud;

- d) vara kasutamist koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega võidakse võtta arvesse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavas hindamistehnikas. See võib olla nii, kui immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatakse mitmeperioodilist lisatulude meetodit, sest see hindamistehnika võtab spetsiaalselt arvesse täiendavate varade ja nendega seotud kohustiste panust rühmas, kus sellist immateriaalset vara hakatakse kasutama;
- e) piiratumates olukordades, kus üksus kasutab vara varade rühma piires, võib üksus mõõta vara summas, mis on ligikaudu võrdne selle õiglase väärtusega, jaotades varade rühma õiglase väärtuse rühmas olevatele üksikutele varadele. See võib toimuda siis, kui hindamine hõlmab kinnisvara ja täiustatud vara (st varade rühma) õiglase väärtus jaotatakse tema koostisosadeks olevatele varadele (nt maa ja parendused).

ÕIGLANE VÄÄRTUS ESMASEL KAJASTAMISEL (PARAGRAHVID 57–60)

- B4 Selleks et määrata kindlaks, kas õiglase väärtus on esmasel kajastamisel võrdne tehinguhinnaga, võtab üksus arvesse tehingule ning varale ja kohustisele iseloomulikke tegureid. Näiteks ei pruugi tehinguhind väljendada vara või kohustise õiglast väärtust esmasel kajastamisel, kui kehtib üks järgmistest tingimustest:
- a) tehing toimub seotud osapoolte vahel, ehkki seotud osapoolte vahelise tehingu hinda võib kasutada sisendina õiglase väärtuse mõõtmisel, kui üksusel on tõendeid selle kohta, et tehing sõlmiti turutingimustel;
- b) tehing toimub sundtingimustel või müüja on sunnitud tehinguhinna aktsepteerima. See võib toimuda näiteks siis, kui müüja on majanduslikes raskustes;
- c) tehinguhinnana väljendatud arvestusühik erineb õiglases väärtuses mõõdetud vara või kohustise arvestusühikust. See võib juhtuda näiteks siis, kui õiglases väärtuses mõõdetud vara või kohustis on üksnes üks tehingu element (nt äriühenduses) ja tehing hõlmab kaudseid õigusi ning privileege, mida mõõdetakse eraldi kooskõlas teise IFRSiga, või tehinguhind hõlmab tehingukulusid;
- d) turg, kus tehing toimub, erineb põhiturust (või soodsaimast turust). Need turud võivad olla erinevad näiteks siis, kui üksus on vahendaja, kes sõlmib tehingu klientidega jaeturul, kuid väljumistehingu põhiturg (või soodsaim turg) on teiste vahendajatega vahendajaturg.

HINDAMISTEHNİKAD (PARAGRAHVID 61–66)

Turumeetod

- B5 Turumeetodi puhul kasutatakse hindu ja muud asjakohast teavet, mis saadakse identsete või võrreldavate (st sarnaste) varade, kohustiste või varade ja kohustiste rühmaga (nt äri) tehtud turutehingutest.
- B6 Turumeetodiga kooskõlas olevate hindamistehnikate rakendamisel kasutatakse sageli näiteks võrdlusandmete kogumist tuletatud turu kordarve. Kordarvud võivad esineda vahemikes, kusjuures kõikidel võrdlusandmetel on erinev kordarv. Sobiva kordarvu valimiseks vahemikust tuleb anda hinnang, milles võetakse arvesse mõõtmisele iseloomulike kvalitatiivseid ja kvantitatiivseid tegureid.
- B7 Üks turumeetodiga kooskõlas olevaid hindamistehnikaid on hindamismatriks. Hindamismatriks on matemaatiline meetod, mida kasutatakse peamiselt teatavate finantsinstrumendi liikide hindamiseks, näiteks võlaväärtpaberid, mille puhul ei tugineta üksnes teatavate väärtpaberite noteeritud hindadele, vaid pigem väärtpaberite seosele teiste võrreldavate noteeritud väärtpaberitega.

Kulumeetod

- B8 Kulumeetod kajastab summat, mida käesoleval hetkel nõutaks vara teenindusvõimsuse asendamiseks (seda nimetatakse sageli ka asendusmaksumuseks).
- B9 Turuosaliseks oleva müüja seisukohast põhineb vara eest saadav hind kulul, mis turuosaliseks oleval ostjal tekib, kui ta omandab või ehitab sarnase kasutusega asendusvara, ja mida on vananemist arvesse võttes korrigeeritud. Põhjus on selles, et turuosaline ei maksaks vara eest rohkem kui summa, mille eest saaks vara teenindusvõimsuse asendada. Vananemine hõlmab seisukorra füüsilist halvenemist, funktsionaalset (tehnilist) vananemist ja majanduslikku (välist) vananemist ning see on laiem mõiste kui kulum finantsaruandluse eesmärgil (ajaloolise soetusmaksumuse jaotamine) või maksueesmärkidel (kasutatakse teenuse kindlaksmääratud kasutusiga). Paljudel juhtudel kasutatakse hetke asendusmaksumuse meetodit sellise materiaalse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks, mida kasutatakse koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega.

Tulumeetod

- B10 Tulumeetod muudab tulevased summad (nt rahavood või tulud ja kulud) üheks hetke (diskonteeritud) summaks. Tulumeetodi kasutamisel kajastab õiglase väärtus turuootusi nende tulevaste summade kohta.
- B11 Need hindamistehnikad on muu hulgas näiteks järgmised:
- a) nüüdisväärtuse tehnikad (vt paragrahvid B12–B30);
 - b) optiooni hinnamudelid, näiteks Blacki-Scholesi-Mertoni valem või binomiaalne mudel (st võrkmodel), mis võtavad arvesse nüüdisväärtuse tehnikaid ja kajastavad nii optiooni ajaväärtust kui ka tegelikku väärtust; ja
 - c) mitmeperioodiline lisatulude meetod, mida kasutatakse teatavate immateriaalsete varade õiglase väärtuse mõõtmiseks.

Nüüdisväärtuse tehnikad

- B12 Paragrahvides B13–B30 kirjeldatakse õiglase väärtuse mõõtmisel kasutavaid nüüdisväärtuse tehnikaid. Nendes paragrahvides keskendutakse diskontomäära korrigeerimise tehnikale ja *eeldatavate rahavoogude* (eeldatav nüüdisväärtus) tehnikale. Nendes paragrahvides ei sätestata üht konkreetset nüüdisväärtuse tehnikat ega piirata õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavaid nüüdisväärtuse tehnikaid kirjeldatud tehnikatega. Õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatav nüüdisväärtuse tehnika sõltub faktidest ja asjaoludest, mis on mõõdetavale varale või kohustisele iseloomulikud (nt kas võrreldavate varade või kohustiste hinnad on turul jälgitavad), ning piisavate andmete kättesaadavusest.

Nüüdisväärtuse mõõtmise komponendid

- B13 Nüüdisväärtus (st tulumeetodi rakendamine) on vahend tulevaste summade (nt rahavood või väärtused) sidumiseks praeguse summaga, kasutades diskontomäära. Vara või kohustise õiglase väärtuse mõõtmisel nüüdisväärtuse tehnikat kasutades võetakse arvesse kõiki järgmisi elemente turuosaliste seisukohast mõõtmiskuupäeval:
- a) mõõdetava vara või kohustise tulevaste rahavoogude hinnang;
 - b) ootused võimalike rahavoogude summa ja ajastamise erinevuste kohta, milles väljendub rahavoogudele omane ebakindlus;
 - c) raha ajaväärtus, mida väljendab selliste riskivabade rahaliste varade intress, mille lunastustähtaeg või kestus langevad kokku rahavoogudega kaetud perioodiga ja mis ei põhjusta omanikule ajastamise ebakindlust ega makseriski (st riskivaba intressimäär);

- d) rahavoogudele omase ebakindluse kandmise hind (st *riskipremia*);
- e) muud tegurid, mida turuosalised võtaksid selles olukorras arvesse;
- f) kohustise puhul selle kohustisega seotud mittetäitmise risk, sealhulgas üksuse (st võlgniku) enda krediidirisk.

Üldpõhimõtted

- B14 Nüüdisväärtuse tehnikad erinevad selle poolest, kuidas nad võtavad arvesse paragrahvis 13 nimetatud elemente. Kõigi õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavate nüüdisväärtuse tehnikate kasutamisel kehtivad siiski järgmised üldpõhimõtted:
- a) rahavood ja diskontomäärad peaksid kajastama eeldusi, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel;
 - b) rahavoogudes ja diskontomäärades tuleks arvesse võtta üksnes neid tegureid, mis on seotud mõõdetava vara või kohustisega;
 - c) kahekordse arvestamise või riskitegurite mõju vältimiseks peaksid diskontomäärades kajastuma eeldused, mis on kooskõlas rahavoogudele omaste eeldustega. Kui kasutatakse laenu lepingupõhiseid rahavoogusid, on näiteks sobiv rakendada diskontomäära, milles kajastub tulevaste makseraskuste ootuse ebakindlus (st diskontomäära korrigeerimise tehnika). Kui kasutatakse eeldatavaid (st tõenäosusega kaalutud) rahavoogusid (st eeldatava nüüdisväärtuse tehnika), ei tohiks seda määra kasutada, sest eeldatavad rahavood kajastavad juba eeldusi tulevaste makseraskustega seotud ebakindluse kohta; selle asemel tuleks kasutada diskontomäära, mis on kooskõlas eeldatavatele rahavoogudele omase riskiga;
 - d) eeldused rahavoogude ja diskontomäärade kohta peaksid olema üksusesiseselt järjepidevad. Nominaalseid rahavoogusid, mis sisaldavad inflatsiooni mõju, tuleks näiteks diskonteerida määraga, milles võetakse inflatsiooni mõju arvesse. Nominaalne riskivaba intressimäär sisaldab inflatsiooni mõju. Reaalseid rahavoogusid, mis ei sisalda inflatsiooni mõju, tuleks diskonteerida määraga, mis ei võta inflatsiooni mõju arvesse. Sarnaselt tuleks diskonteerida tulumaksujärgseid rahavoogusid, kasutades tulumaksujärgset diskontomäära. Maksueelseid rahavoogusid tuleks diskonteerida määraga, mis on nende rahavoogudega kooskõlas;
 - e) diskontomäärad peaksid olema kooskõlas rahavoogude vääringu aluseks olevate majanduslike teguritega.

Risk ja ebakindlus

- B15 Õiglase väärtuse mõõtmist, mille puhul kasutatakse nüüdisväärtuse tehnikaid, iseloomustab ebakindlus, sest kasutatavad rahavood on pigem hinnangulised kui teadaolevad summad. Paljudel juhtudel on ebakindel nii rahavoogude summa kui ka ajastus. Isegi lepinguga kindlaksmääratud summad, näiteks laenumaksed, on makseriski korral ebakindlad.
- B16 Turuosalised taotleavad tavaliselt vara või kohustise rahavoogudele omase ebakindluse võtmise eest hüvitist (st riskipremiat). Õiglase väärtuse mõõtmisel tuleb arvesse võtta riskipremiat, mis kajastab summat, mida turuosalised nõuaksid hüvitisena rahavoogudele omase ebakindluse eest. Vastasel korral ei väljendaks mõõtmine tõetruult õiglast väärtust. Sobiva riskipremia kindlaksmääramine võib olla mõnikord keeruline. Keerukus ei ole siiski iseenesest piisav põhjus riskipremia väljajätmiseks.
- B17 Nüüdisväärtuse tehnikad erinevad selle poolest, kuidas neid korrigeeritakse riski suhtes ja milliseid rahavoo liike neis kasutatakse. Näiteks:
- a) diskontomäära korrigeerimise tehnika (vt paragrahvid B18–B22) puhul kasutatakse riskiga korrigeeritud diskontomäära ja lepingupõhiseid, lubatud või kõige tõenäolisemaid rahavoogusid;

- b) eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 1. meetodi puhul (vt paragrahv B25) kasutatakse riskiga korrigeeritud eeldatavaid rahavoogusid ja riskivaba määra;
- c) eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 2. meetodi puhul (vt paragrahv B26) kasutatakse eeldatavaid rahavoogusid, mida ei ole riskiga korrigeeritud, ja diskontomäära, mida on korrigeeritud nii, et see sisaldab turuosaliste nõutud riskipreemiat. See määr erineb diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatavast määrast.

Diskontomäära korrigeerimise tehnika

- B18 Diskontomäära korrigeerimise tehnika puhul kasutatakse võimalike hinnanguliste summade vahemikust üht rahavoogude kogumit – kas lepingupõhiseid või lubatud (näiteks võlakirja puhul) või kõige tõenäolisemaid rahavoogusid. Kõikidel juhtudel sõltuvad rahavood kindlaksmääratud sündmuste toimumisest (nt lepingupõhised või lubatud rahavood võlakirja puhul sõltuvad sellest, et võlgnik ei ole makseraskustes). Diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatav diskontomäär tuletatakse turul kaubeldavate sarnaste varade ja kohustiste jälgitavate tulumäärade põhjal. Sellest tulenevalt diskonteeritakse lepingupõhised, lubatud või kõige tõenäolisemad rahavood selliste tingimuslike rahavoogude puhul jälgitava või hinnangulise turumääraga (st turu tulumäär).
- B19 Diskontomäära korrigeerimise tehnika puhul tuleb analüüsida võrreldavate varade ja kohustiste turuandmeid. Võrreldavus tehakse kindlaks, võttes arvesse rahavoogude olemust (nt seda, kas rahavood on lepingupõhised või mitte ja kas nad võivad reageerida sarnaselt majandustingimustes toimuvatele muutustele) ja muid tegureid (nt krediitidolblikkus, tagatis, kestus, piiravad kokkulepped ja likviidsus). Kui üksainus võrreldav vara või kohustus ei kajasta tõetruult mõõdetava vara või kohustise rahavoogudele omast riski, võib teise võimalusena tulla kõne alla diskontomäära tuletamine, kasutades andmeid mitme võrreldava vara või kohustise kohta koos riskivaba tulumääraga (st kasutades hinnangulist nn *build-up* meetodit).
- B20 *Build-up* meetodi näitlikustamiseks oletagem, et vara A on lepingupõhine õigus saada 800 VÜ-d⁽⁵⁷⁾ ühe aasta pärast (st ajastuse ebakindlus puudub). Võrreldavate varade puhul on olemas väljakujunenud turg ja teave nende varade kohta, sealhulgas hinnateave, on kättesaadav. Neist võrreldavatest varadest:
- a) vara B on lepingupõhine õigus saada 1200 VÜ-d ühe aasta pärast ja selle turuhind on 1083 VÜ-d. Iga-aastane kaudne tulumäär (st üheaastane turu tulumäär) on seega 10,8 protsenti $[(1200 \text{ VÜ-d} / 1083 \text{ VÜ-d}) - 1]$;
- b) vara C on lepingupõhine õigus saada 700 VÜ-d kahe aasta pärast ja selle turuhind on 566 VÜ-d. Iga-aastane kaudne tulumäär (st kaheaastane turu tulumäär) on seega 11,2 protsenti $[(700 \text{ VÜ-d} / 566 \text{ VÜ-d})^{0,5} - 1]$;
- c) kõik kolm vara on riski suhtes võrreldavad (st võimalike väljamaksete ja krediidi jaotumine).
- B21 Võrreldes vara A eest saadavate lepingupõhiste maksete ajastust varaga B ja varaga C (st üks aasta vara B puhul ja kaks aastat vara C puhul), on vara B võrreldavam varaga A. Kasutades vara A eest saadavat lepingupõhist makset (800 VÜ-d) ja vara B alusel tuletatud üheaastast turumäära (10,8 protsenti), on vara A õiglane väärtus 722 VÜ-d $(800 \text{ VÜ-d} / 1,108)$. Kui kättesaadav turuteave vara B kohta puudub, võib teise võimalusena tuletada üheaastase määra vara C põhjal, kasutades *build-up* meetodit. Sel juhul korrigeeritakse vara C põhjal saadud kaheaastast turumäära (11,2 protsenti) üheaastase turumääraga, kasutades riskivaba tulumäärade ajalist struktuuri. Selleks, et teha kindlaks, kas üheaastaste ja kaheaastaste varade riskipreemiad on samad, võib olla vajalik koguda lisateavet või teha täiendav analüüs. Kui leitakse, et üheaastaste ja kaheaastaste varade riskipreemiad ei ole samad, korrigeeritakse kaheaastast turumäära selle mõju arvessevõtmiseks veelgi.
- B22 Kui diskontomäära korrigeerimise tehnikat rakendatakse fikseeritud laekumiste või maksete suhtes, võetakse diskontomääras arvesse korrigeerimist mõõdetava vara või kohustise rahavoogudele omase riski suhtes. Rakendades diskontomäära korrigeerimise tehnikat rahavoogude suhtes, mis ei ole fikseeritud laekumised või maksed, võib mõnikord olla vaja rahavooge korrigeerida, et saavutada võrreldavus jälgitava vara või kohustisega, mille põhjal diskontomäär tuletatakse.

⁽⁵⁷⁾ Käesolevas IFRSis on rahalised summad „valuutühikutes“ (VÜ).

Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika

- B23 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika puhul kasutatakse lähtepunktina rahavoogude kogumit, mis esindab kõikide võimalike tulevaste rahavoogude (st eeldatavad rahavood) tõenäosusega kaalutud keskmist. Saadud hinnang on identne eeldatava väärtusega, mis on statistiliselt sellise diskreetse juhusliku muutuja võimalike väärtuste kaalutud keskmine, kus kaaludeks on vastavad tõenäosused. Kuna kõik võimalikud rahavood on tõenäosusega kaalutud, ei sõltu selle tulemusena saadud eeldatav rahavoog kindlaksmääratud sündmuse toimumisest (erinevalt diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatavatest rahavoogudest).
- B24 Investeeringisotsuste tegemisel võtavad riskitundlikumad turuosalisel arvesse riski, et tegelikud rahavood võivad eeldatavatest rahavoogudest erineda. Portfelliteoorias eristatakse kahte liiki riske:
- a) mittesüsteemiline (hajutatud) risk, mis on iseloomulik konkreetsele varale või kohustisele;
- b) süsteemiline (hajutamata) risk, mis on ühine risk, mida vara või kohustis jagavad teiste objektidega hajutatud portfellis.
- Portfelliteoorias eeldatakse, et tasakaalus oleva turu puhul saavad turuosalisel hüvitist üksnes rahavoogudele omase süsteemilise riski võtmise eest. (Ebaefektiivsete või tasakaalust väljas olevate turgude puhul võib saada muid tulu- või hüvitisliike.)
- B25 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 1. meetodi puhul korrigeeritakse vara eeldatavaid rahavoogusid süsteemilise riski (st tururiski) suhtes, lahutades neist raha riskipremia (st riskiga korrigeeritud eeldatavad rahavood). Need riskiga korrigeeritud eeldatavad rahavood väljendavad kindlusekvivalendiga samaväärset rahavoogu, mida on diskonteeritud riskivaba intressimääraga. Kindlusekvivalendiga rahavoog viitab eeldatavale rahavoole (vastavalt määratlusele), mida on riski suhtes korrigeeritud, nii et turuosalisel on ükskõik, et ta vahetab kindla rahavoo eeldatava rahavoo vastu. Kui turuosaline oli näiteks valmis vahetama 1200 VÜ suuruse eeldatava rahavoo 1000 VÜ suuruse kindla rahavoo vastu, on 1000 VÜ-d 1200 VÜ kindlusekvivalent (st 200 VÜ-d oleks raha riskipremia). Sel juhul ei oleks turuosalisel vahet, kumb vara talle kuulub.
- B26 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 2. meetodi puhul korrigeeritakse seevastu süsteemilist riski (st tururiski), rakendades riskipremiat intressivaba intressimäär suhtes. Seega diskonteeritakse eeldatavaid rahavooge määraga, mis vastab tõenäosusega kaalutud rahavoogudega seotud eeldatavale määrale (st eeldatav tulumäär). Eeldatava tulumäära hindamisel võib kasutada riskantsete varade hinnamudeleid, näiteks finantsvara hinnamudelit. Kuna diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatud diskontomäär on tingimuslike rahavoogudega seotud tulumäär, on see tõenäoliselt kõrgem kui eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 2. meetodi puhul kasutatav diskontomäär, mis on eeldatavate või tõenäosusega kaalutud rahavoogude eeldatav tulumäär.
- B27 1. ja 2. meetodi näitlikustamiseks oletagem, et vara eeldatavad rahavood on 780 VÜ-d ühe aasta pärast, mis on kindlaks määratud allpool esitatud võimalike rahavoogude ja tõenäosuste põhjal. Rahavoogude suhtes rakendatav riskivaba intressimäär on 5 protsenti üheaastase ajavahemiku puhul, ja sama riskiprofiiliga vara süsteemiline riskipremia on 3 protsenti.

Võimalikud rahavood	Tõenäosus	Tõenäosusega kaalutud rahavood
500 VÜ-d	15 %	75 VÜ-d
800 VÜ-d	60 %	480 VÜ-d
900 VÜ-d	25 %	225 VÜ-d
Eeldatavad rahavood		780 VÜ-d

B28 Selle lihtsa näite puhul väljendavad eeldatavad rahavood (780 VÜ-d) kolme võimaliku tulemise tõenäosusega kaalutud keskmist. Realistlikumates olukordades võib võimalikke tulemusi olla palju. Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika rakendamiseks ei ole siiski alati vajalik arvesse võtta kõikide võimalike rahavoogude jaotumist, kasutades selleks keerulisi mudeleid ja tehnikaid. Selle asemel on võimalik välja töötada piiratud arv diskreetseid stsenaariume ja tõenäosusi, milles võetakse arvesse hulk võimalikke rahavoogusid. Üksus võib näiteks kasutada mõnel asjakohasel möödunud perioodil realiseerunud rahavoogusid, mida on korrigeeritud hiljem muutuste suhtes (nt muutused üksusevälistes tegurites, sealhulgas majanduslikes või turutingimustes, tööstusharu suundumustes ja konkurentsis, ning muutused üksusesisestes tegurites, mis mõjutavad üksust konkreetsemalt), võttes arvesse turuosaliste kasutatud eeldusi.

B29 Vara rahavoogude nüüdisväärtus (st õiglase väärtus) on teoreetiliselt sama, olenemata sellest, kas selle kindlaksmääramisel kasutatakse 1. või 2. meetodit:

a) 1. meetodi kasutamisel korrigeeritakse eeldatavaid rahavoogusid süstemaatilise riski (st tururiski) suhtes. Juhul kui puuduvad turuandmed, mis viitaksid otseselt riske arvestava korrigeerimise summale, võib sellise korrigeerimise tuletada vara hinnamudeli põhjal, kasutades kindlusekvivalendi mõistet. Riske arvestava korrigeerimise (st 22 VÜ suurune raha riskipremia) kindlaksmääramisel võidakse näiteks kasutada 3-protsendilist süstemaatilist riskipremiat ($780 \text{ VÜ-d} - [780 \text{ VÜ-d} \times (1,05/1,08)]$), mille tulemusel saadakse riskiga korrigeeritud 758 VÜ suurused eeldatavad rahavood ($780 \text{ VÜ-d} - 22 \text{ VÜ-d}$). 758 VÜ-d on 780 VÜ kindlusekvivalent ja seda diskonteeritakse riskivaba intressimääraga (5 protsenti). Vara nüüdisväärtus (st õiglase väärtus) on 722 VÜ-d ($758 \text{ VÜ-d} / 1,05$);

b) meetodi kasutamisel ei korrigeerita eeldatavaid rahavoogusid süstemaatilise riski (st tururiski) suhtes. Selle asemel võetakse kõnealuse riski suhtes korrigeerimist arvesse diskontomääras. Seega diskonteeritakse eeldatavaid rahavoogusid 8-protsendilise eeldatava tulumääraga (st 5-protsendiline riskivaba intressimäär pluss 3-protsendiline süstemaatiline riskipremia). Vara nüüdisväärtus (st õiglase väärtus) on 722 VÜ-d ($780 \text{ VÜ-d} / 1,08$).

B30 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika kasutamisel õiglase väärtuse mõõtmiseks võib kasutada kas 1. või 2. meetodit. 1. või 2. meetodi valik sõltub mõõdetavale varale või kohustisele iseloomulikest faktidest ja asjaoludest, piisavate andmete kättesaadavusest ja antud hinnangutest.

NÜÜDISVÄÄRTUSE TEHNIKATE RAKENDAMINE MUUDELE OSAPOOLELE VARANA MITTEKUULUVATE KOHUSTISTE JA ÜKSUSE ENDA OMAKAPITALIINSTRUMENTIDE SUHTES (PARAGRAHVID 40 JA 41)

B31 Nüüdisväärtuse tehnika kasutamisel muudele osapooltele varana mittekuuluva kohustise (nt kasutusest kõrvaldamise kohustis) õiglase väärtuse mõõtmisel hindab üksus muu hulgas tulevase raha väljamakseid, mida turuosalise eeldatavasti kohustuse täitmisel teeksid. Need tulevased raha väljamaksed sisaldavad turuosaliste ootusi kohustuse täitmise kulude kohta ja hüvitist, mida turuosaline nõuaks kohustuse võtmise eest. Selline hüvitis sisaldab tulu, mida turuosaline nõuaks järgmise eest:

a) tegevuse sooritamine (st kohustuse täitmise väärtus; nt kasutades ressursse, mida võiks kasutada muuks tegevuseks) ja

b) kohustusega seotud riski võtmine (st riskipremia, mis kajastab riski, et tegelikud raha väljamaksed võivad erineada eeldatavatest raha väljamaksetest; vt paragrahv B33).

B32 Mittefinantskohustis ei sisalda näiteks lepingupõhist tulumäära ja selle kohustise puhul puudub jälgitav turu-intress. Mõnikord ei ole turuosaliste nõutavad tulukomponendid üksteisest eristatavad (nt kasutades hinda, mida kolmandast osapooltest tarnija võtaks fikseeritud tasu põhjal). Muudel juhtudel peab üksus neid komponente eraldi hindama (nt kasutades hinda, mida kolmandast osapooltest tarnija võtaks kulupõhiselt, sest tarnija ei kannu kulude tulevase muutuse riski).

B33 Üksus võib võtta kohustise õiglase väärtuse määramisel arvesse riskipremiat või üksuse enda omakapitaliinstrumenti, mis ei kuulu varana kolmandale osapoolale, ühel kahest järgmisest viisist:

- a) korrigeerides rahavoogusid (st raha väljamaksete summa suurendamine) või
- b) korrigeerides määra, mida kasutatakse tulevaste rahavoogude diskonteerimiseks nende nüüdisväärtuseni (st diskontomäära vähendamine).

Üksus tagab, et ta ei arvesta kahekordselt ega jäta välja riske arvestavaid korrigeerimisi. Kui hinnangulisi rahavoogusid suurendatakse, et võtta arvesse hüvitist kohustusega seotud riski võtmise eest, ei tuleks selle riski kajastamiseks näiteks diskontomäära korrigeerida.

HINDAMISTEHNİKATE SISENDID (PARAGRAHVID 67–71)

B34 Turud, kus võivad teatavate varade ja kohustiste (nt finantsinstrumentid) puhul olla jälgitavad sisendid, on muu hulgas näiteks järgmised:

- a) *valuutaturud*. Valuutaturul on sulgemishinnad koheselt kättesaadavad ja need vastavalt üldiselt õiglasele väärtusele. Selline turg on näiteks Londoni börs;
- b) *vahendajaturud*. Vahendajaturul on vahendajad valmis kaupleva (kas ostma või müüma oma arvel ja nimel), pakkudes seega likviidsust, sest nad kasutavad oma kapitali nende enda poolt turul kaubeldavate objektide varu hoidmiseks. Tavaliselt on ostu- ja müügihinnad (mis väljendavad vastavalt hinda, mille eest vahendaja on nõus ostma, ja hinda, millest eest vahendaja on nõus müüma) kättesaadavamad kui sulgemishinnad. Börsivälised turud (kus hinnad avalikustatakse) on vahendajaturud. Vahendajaturud on olemas ka teatavate muude varade ja kohustiste, sealhulgas teatavate finantsinstrumentide, kaupade ja füüsiliste varade (nt kasutatud seadmed) puhul;
- c) *maakleriturud*. Maakleriturul proovivad maaklerid viia ostjaid kokku müüjatega, kuid nad ei ole valmis kaupleva oma arvel ja nimel. Teisisõnu, maaklerid ei kasuta oma kapitali nende enda poolt turul kaubeldavate objektide varu hoidmiseks. Maakler teab hindu, mida vastavad osapooled pakuvad ja küsivad, kuid ükski osapool ei ole tavaliselt teadlik teise osapooli hinnandumistest. Lõpetatud tehingute hinnad on mõnikord kättesaadavad. Maakleriturgudel on elektroonilised sidevõrgud, mille kaudu viiakse ostu- ja müügi korraldused omavahel kokku, ning need hõlmavad kommerts- ja eluaseme kinnisvaraturge;
- d) *otseturud*. Otseturul peetakse läbirääkimisi nii esmaste kui ka edasimüügittehingute üle sõltumatult, ilma vahendajata. Selliste tehingute kohta avaldatakse vähe teavet.

ÕIGLASE VÄÄRTUSE HIERARHIA (PARAGRAHVID 72–90)

2. taseme sisendid (paragrahvid 81-85)

B35 Konkreetsete varade ja kohustiste 2. taseme sisendid on muu hulgas näiteks järgmised:

- a) *saadava fikseeritud / makstava muutliku intressiga vahetustehing, mis põhineb Londoni pankadevahelisel intressimäära (LIBOR) vahetuslepingu intressimääral*. 2. taseme sisend oleks LIBORi vahetuslepingu intressimäär, kui see määr on jälgitav üldlevinud ajavahemike järel praktiliselt kogu intressivahetustehingu tähtaja jooksul;
- b) *saadava fikseeritud / makstava muutliku intressiga vahetustehing, mis põhineb välisvaluutas nomineeritud tulukõveral*. 2. taseme sisend oleks vahetuslepingu intressimäär, mis põhineb sellises välisvaluutas nomineeritud tulukõveral, mis on jälgitav üldlevinud ajavahemike järel peaaegu kogu intressivahetustehingu tähtaja jooksul. See võib olla nii, kui intressivahetustehingu tähtaeg on kümme aastat ja intressimäär on jälgitav üldlevinud ajavahemike järel üheksa aasta jooksul, tingimusel et tulukõvera mõistlik ekstrapoleerimine kümnendale aastale ei ole kogu intressivahetustehingu õiglase väärtuse määramise seisukohast oluline;

- c) *saadava fikseeritud / makstava muutliku intressiga vahetustehing, mis põhineb konkreetse panga põhimääral*. 2. taseme sisend oleks panga põhimäär, mis leitakse ekstrapoleerimise käigus, kui ekstrapoleeritud väärtusi kinnitavad jälgitavad turuandmed, näiteks korrelatsioon intressimääraga, mis on jälgitav peaaegu kogu intressivahetustehingu tähtaja jooksul;
- d) *kolmeaastane optioon börsil kaubeldavatele aktsiatele*. 2. taseme sisend oleks aktsiate kaudne volatiilsus, mis saadakse ekstrapoleerimisel kolmanda aastani, kui on täidetud mõlemad järgmised tingimused:
- i) ühe- ja kaheaastaste aktsioptsioonide hinnad on jälgitavad;
 - ii) kolmeaastase optiooni ekstrapoleeritud kaudset volatiilsust kinnitavad jälgitavad turuandmed praktiliselt kogu optiooni tähtaja jooksul.
- Sel juhul võib kaudse volatiilsuse tuletada ühe- ja kaheaastaste aktsioptsioonide kaudse volatiilsuse ekstrapoleerimise kaudu, kui seda kinnitab võrreldavate üksuste aktsiate kolmeaastaste optioonide kaudne volatiilsus, tingimusel et tehakse kindlaks korrelatsioon ühe- ja kaheaastase kaudse volatiilsusega;
- e) *litsentsileping*. Sellise litsentsilepingu puhul, mis omandatakse äriühenduse kaudu ja mille omandatud üksus (litsentsilepingu osapool) leppis hiljuti kokku mitteseotud osapoolega, oleks 2. taseme sisend mitteseotud osapoolega sõlmitud lepingus kindlaksmääratud litsentsitasu;
- f) *valmiskaupade varu jaekaupluses*. Äriühenduse kaudu omandatud valmiskaupade varu puhul oleks 2. taseme sisend kas klientidele kehtestatud hind jaeturul või jaemüüjatele kehtestatud hind hulgimüügiturul, mida on korrigeeritud kõnealuste varude ja võrreldavate (st sarnaste) varude seisukorra ja asukoha erinevuste suhtes, nii et õiglane väärtus kajastab hinda, mis saadakse tehingus varude müümisel teisele jaemüüjale, millega nõutavad müügikatsed lõpeksid. Õiglase väärtuse mõõtmine jääb põhimõtteliselt samaks, olenemata sellest, kas korrigeeritakse jaehinda (allapoole) või hulgihinda (ülespoole). Üldiselt tuleks õiglase väärtuse mõõtmisel kasutada hinda, mille puhul tuleb teha kõige vähem subjektiivseid korrigeerimisi;
- g) *omandis ja kasutuses olev hoone*. 2. taseme sisend oleks hoone ruutmeetri hind (väärtuskordaja), mis tuletatakse jälgitavate turuandmete põhjal, nt kordajad, mis tuletatakse selliste jälgitavate tehingute hinna põhjal, mis on seotud võrreldavate (st sarnaste) hoonetega sarnastes asukohtades;
- h) *raha teeniv üksus*. 2. taseme sisend oleks väärtuskordaja (nt tulu või muu sarnase tulemusnäitaja kordaja), mis tuletatakse jälgitavate turuandmete põhjal, nt kordajad, mis tuletatakse selliste jälgitavate tehingute hinna põhjal, mis on seotud võrreldavate (st sarnaste) äridega, võttes arvesse tegevus-, turu-, finants- ja mittefinants-tegureid.

3. taseme sisendid (paragrahvid 86–90)

B36 Konkreetsete varade ja kohustiste 3. taseme sisendid on muu hulgas näiteks järgmised:

- a) *pika tähtajaga valuutavahetustehing*. 3. taseme sisend oleks kindlaksmääratud valuutas intressimäär, mis ei ole jälgitav ja mida ei saa kinnitada jälgitavate turuandmetega üldlevinud ajavahemike järel või muul viisil praktiliselt kogu valuuta vahetustehingu tähtaja jooksul. Valuutavahetustehingu intressimäärad on vahetuslepingu intressimäärad, mis arvutatakse asjaomaste riikide tulukõverate põhjal;
- b) *kolmeaastane optioon börsil kaubeldavatele aktsiatele*. 3. taseme sisend oleks mineviku volatiilsus, st aktsiate volatiilsus, mis tuletatakse varasemate aktsiahindade põhjal. Mineviku volatiilsus ei väljenda tavaliselt turuosaliste hetkeootusi tulevase volatiilsuse suhtes, kuigi see võib olla ainus kättesaadav teave optiooni hinna määramiseks;
- c) *intressivahetustehing*. 3. taseme sisend oleks vahetustehingu (mittesiduva) hinna puhul turul saavutatud keskmise hinna korrigeerimine, mis põhineb andmetel, mis ei ole otseselt jälgitavad ja mida ei saa muul viisil jälgitavate turuandmetega kinnitada;

- d) *äriühenduses võetud kasutusest kõrvaldamise kohustis*. 3. taseme sisend oleks hetkehinnang, mille puhul kasutatakse üksuse enda andmeid tulevaste raha väljamaksete kohta, mida tuleb teha kohustuse täitmiseks (k.a. turuosaliste ootused kohustuse täitmise kulude kohta ja hüvitise kohta, mida turuosaline nõuaks vara lammutamise kohustuse võtmise eest), kui puudub mõistlikult kättesaadav teave, mis viitab sellele, et turuosalistes kasutaksid erinevaid eeldusi. Seda 3. taseme sisendit kasutatakse nüüdisväärtuse tehnikas koos muude sisenditega, nt hetke riskivaba intressimäär või krediidiga korrigeeritud riskivaba määr, kui üksuse krediidikõlblikkuse mõju kohustise õiglasele väärtusele kajastub pigem diskontomääras kui tulevaste väljamaksete hinnangus;
- e) *raha teeniv üksus*. 3. taseme sisend oleks finantsprognoos (nt rahavood või kasum või kahjum), mis tehakse üksuse enda andmete põhjal, kui puudub mõistlikult kättesaadav teave, mis viitab sellele, et turuosalistes kasutaksid erinevaid eeldusi.

ÕIGLASE VÄÄRTUSE MÕÖTMINE, KUI VARA VÕI KOHUSTISEGA SEOTUD TEGEVUSMAHT VÕI -TASE ON OLULISELT LANGENUD

B37 Vara või kohustise õiglast väärtust võib mõjutada see, kui selle vara või kohustisega seotud tegevusmaht või -tase on oluliselt langenud võrreldes asjaomase vara või kohustise (või sarnaste varade või kohustiste) tavapärase turutegevusega. Üksus hindab seda kindlaks määrares, kas vara või kohustisega seotud tegevusmaht või -tase on olemasoleva teabe põhjal oluliselt langenud, järgmiste tegurite tähtsust ja asjakohasust:

- a) viimasel ajal on toimunud vähe tehinguid;
- b) hinnanoteeringute väljatöötamisel ei kasutata uusimat teavet;
- c) hinnanoteeringud kõiguvad oluliselt kas ajas või turutegijate seas (nt teatavad maakleriturud);
- d) indeksid, mis korreleerusid varem tugevalt vara või kohustise õiglase väärtusega, ei korreleeru enam ilmselgelt selle vara või kohustise hiljutise õiglase väärtusega;
- e) kaudse likviidsuse riskipreemiad, tulud või tegevusnäitajad (näiteks maksevõlgnevus ja kahjumid) on jälgitava tehingute või noteeritud hindade puhul oluliselt suurenenud võrreldes üksuse eeldatavate rahavoogude hinnanguga, võttes arvesse kõiki kättesaadavaid turuandmeid vara või kohustise krediidi- ja muu mittetäitmise riski kohta;
- f) pakutav-küsitav hinnavahe on suur või suureneb märkimisväärselt;
- g) vara või kohustise või sarnaste varade või kohustiste uute emissioonide turul (st põhiturul) on tegevusaktiivsus oluliselt vähenenud või see turg puudub;
- h) avaldatud on vähe teavet (nt otseturul tehtavate tehingute kohta).

B38 Kui üksus leiab, et vara või kohustisega seotud tegevusmaht või -tase on oluliselt langenud võrreldes asjaomase vara või kohustisega (või sarnaste varade või kohustistega) seotud tavapärase turutegevusega, tuleb tehinguid või noteeritud hindu põhjalikumalt analüüsida. Tegevusmahu või -taseme langus ei pruugi isenesest viidata sellele, et tehinguhind või noteeritud hind ei väljenda õiglast väärtust või tehing sellel turul ei ole tavapärane. Kui üksus teeb kindlaks, et tehinguhind või noteeritud hind ei väljenda õiglast väärtust (nt võib olla tehinguid, mis ei ole tavapärased), tuleb neid tehinguhindu või noteeritud hindu siiski korrigeerida, kui üksus kasutab neid hindu õiglase väärtuse mõõtmise alusena ja see korrigeerimine võib olla kogu õiglase väärtuse mõõtmise seisukohast oluline. Korrigeerimine võib olla vajalik ka muudel juhtudel (nt kui sarnase vara hinda tuleb oluliselt korrigeerida, et muuta see võrreldavaks mõõdetava varaga või kui hind on aegunud).

- B39 Käesolevas IFRSis ei sätestata meetodeid tehinguhindade või noteeritud hindade oluliseks korrigeerimiseks. Vt paragrahvid 61–66 ja B5–B11, milles arutletakse hindamistehnikate kasutamise üle õiglase väärtuse määramisel. Olenemata sellest, millist hindamistehnikat kasutatakse, teeb üksus asjakohaseid riske arvestavaid korrigeerimisi, võttes sealhulgas arvesse riskipreemiat, mis kajastab summat, mida turuosalisel nõuaksid hüvitusena vara või kohustise rahavoogudele omase ebakindluse eest (vt paragrahv B17). Vastasel juhul ei väljenda tulemus tõetruult õiglast väärtust. Mõnikord võib asjakohase riske arvestava korrigeerimise kindlaksmääramine olla keeruline. Keerukuse iseenesest ei ole siiski piisav alus riske arvestava korrigeerimise väljajätmiseks. Riske arvestav korrigeerimine kajastab mõõtmiskuupäeval hetkel kehtinud turutingimustel toimunud turuosaliste vahelist tavapärasest tehingut.
- B40 Kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või -tase on oluliselt langenud, võib olla asjakohane muuta hindamistehnikat või kasutada mitut hindamistehnikat (nt kasutada turumeetodit ja nüüdisväärtuse tehnikat). Üksus võtab mitme hindamistehnika tulemusena saadud õiglase väärtuste kaalumisel arvesse õiglase väärtuse tulemuste vahemiku mõistlikkust. Eesmärk on määrata kindlaks punkt selles vahemikus, mis vastab õiglasele väärtusele hetkel kehtival turutingimustel kõige rohkem. Õiglase väärtuse tulemuste suur vahemik võib viidata põhjalikuma analüüsi vajadusele.
- B41 Isegi kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või -tase on oluliselt langenud, jääb õiglase väärtuse määramise eesmärk samaks. Õiglase väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtival turutingimustel, turuosaliste vahelises tavapärasest tehingus (st ei ole sundmüük ega hädamüük).
- B42 Sellise hinna kindlaksmääramine, mille eest turuosalisel oleksid mõõtmiskuupäeval hetkel kehtival turutingimustel valmis sõlmima tehingut, kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või -tase on oluliselt langenud, sõltub faktidest ja asjaoludest mõõtmiskuupäeval ja see eeldab hinnangu andmist. Üksuse kavatsus hoida vara või arveldada või muul viisil täita kohustist ei ole õiglase väärtuse määramise seisukohast oluline, sest õiglase väärtuse määramine on turu-, mitte üksuse põhine määramine.

Selliste tehingute kindlakstegemine, mis ei ole tavapärased

- B43 Seda, kas tehing on tavapärane (või mitte), on raskem kindlaks määrata, kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või -tase on oluliselt langenud võrreldes asjaomase vara või kohustisega (või sarnaste varade või kohustistega) seotud tavapärase turutegevusega. Sel juhul ei ole asjakohane järeldada, et ükski sellel turul tehtud tehing ei ole tavapärane (st kõik on sundlikvideerimised või sundmüügid). Sellele, et tehing ei ole tavapärane, võivad viidata muu hulgas järgmised asjaolud:
- ajavahemikul enne mõõtmiskuupäeva puudus piisav avatus turule, et võtta arvesse turutegevust, mis on selliste varade ja kohustistega seotud tehingute puhul hetkel kehtival turutingimustel tavapärane;
 - turustamisperiood oli tavapärane, kuid müüja turustas vara või kohustist üksnes ühele turuosalisele;
 - müüja on pankrotis või pankrotistumas või tema suhtes on algatatud saneerimismenetlus (st müüja on hädaolukorras);
 - müüja pidi müüma, et täita regulatiivseid või õigusnõudeid (st müüja oli sundolukorras);
 - tehinguhind on võõrväärtus võrreldes teiste sama või sarnase vara või kohustisega seotud hiljutiste tehingutega.

Üksus hindab asjaolusid, et määrata kättesaadavaid tõendeid arvesse võttes kindlaks, kas tehing on tavapärane.

B44 Üksus võtab õiglase väärtuse mõõtmisel või turu riskipreemiate hindamisel arvesse kõiki järgmisi asjaolusid:

- a) kui tõendid viitavad sellele, et tehing ei ole tavapärane, võtab üksus tehinguhinda vähe või üldse mitte arvesse (võrreldes õiglase väärtuse muude tõenditega);
- b) kui tõendid viitavad sellele, et tehing on tavapärane, võtab üksus seda tehinguhinda arvesse. Selle tehinguhinna kaal võrreldes õiglase väärtuse muude tõenditega sõltub järgmistest faktidest ja asjaoludest:
 - i) tehingumaht;
 - ii) tehingu võrreldavus mõõdetava vara või kohustisega;
 - iii) tehingu toimumise lähedus mõõtmiskuupäevale;
- c) kui üksusel puudub piisav teave otsustamiseks, kas tehing oli tavapärane, võtab ta tehinguhinda arvesse. Tehinguhind ei pruugi siiski väljendada õiglast väärtust (st tehinguhind ei ole tingimata õiglase väärtuse mõõtmise või turu riskipreemiate hindamise ainus või peamine alus). Kui üksusel puudub piisav teave otsustamiseks, kas konkreetsed tehingud on tavapärased, võtab üksus neid tehinguid vähem arvesse võrreldes muude tehingutega, mis on teadaolevalt tavapärased.

Üksus ei pea tegema ülemääraseid jõupingutusi selle kindlaks määramiseks, kas tehing on tavapärane, kuid ta ei tohi eirata mõistlikult kättesaadavat teavet. Kui üksus on tehingu osapool, siis eeldatakse, et tal on piisavalt teavet otsustamiseks, kas tehing oli tavapärane.

Kolmandate osapoolte esitatud noteeritud hindade kasutamine

- B45 Käesoleva IFRSiga ei keelata kasutada kolmandate osapoolte (näiteks hindamisfirmade või maaklerite) esitatud noteeritud hindu, kui üksus on kindlaks teinud, et nende osapoolte esitatud hinnad arvutatakse kooskõlas käesoleva IFRSiga.
- B46 Kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või -tase on oluliselt langenud, hindab üksus seda, kas kolmandate osapoolte esitatud noteeritud hinnad arvutatakse viimase teabe põhjal, mis kajastab tavapäraseid tehinguid, või sellist hindamistehnikat kasutades, mis kajastab turuosaliste eeldusi (k.a eeldused riski kohta). Kaaludes noteeritud hinda õiglase väärtuse mõõtmise sisendina, asetab üksus väiksema kaalu (võrreldes õiglase väärtuse muude tõenditega, mis kajastavad tehingute tulemusi) noteeringutele, mis ei kajasta tehingute tulemust.
- B47 Lisaks sellele võetakse olemasolevate tõendite kaalumisel arvesse noteeringu laadi (nt kas noteering viitab hinnale või siduvale pakkumisele), kusjuures suurem kaal antakse kolmandate osapoolte esitatud noteeringutele, mis kajastavad siduvaid pakkumisi.

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja tal sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

- C1 Üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat IFRSi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- C2 Käesolevat IFRSi rakendatakse tagasiulatuvalt selle aruandeaasta alguse seisuga, mil seda esimest korda rakendati.
- C3 Käesolevas IFRSis sätestatud avalikustamismõudeid ei pea rakendama võrdlusandmete suhtes, mis on esitatud käesoleva IFRSi esmasele rakendamisele eelnenud perioodide kohta.
- C4 Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2011.–2013. aasta tsüklil* (välja antud detsembris 2013) muudeti paragrahvi 52. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2014 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Üksus rakendab muudatuse edasiulatuvalt alates selle aruandeaasta algusest, millal IFRS 13 esmalt rakendati. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- C5 IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahvi 52. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9.
- C6 IFRS 16-ga *Rendiarvestus* (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 15

Kliendilepingutest saadav müügitulu

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted, mida üksus rakendab finantsaruannete kasutajatele *kliendiga sõlmitud lepingust* saadava müügitulu ja rahavoogude olemuse, summa, ajastuse ja ebakindluse kohta kasuliku teabe esitamiseks.

Eesmärgi täitmine

- 2 Paragrahvis 1 nimetatud eesmärgi täitmiseks seisneb käesoleva standardi keskne põhimõte selles, et üksus kajastab klientidele lubatud kaupade või teenuste võõrandamise müügitulu summas, mis vastab tasule, mida üksusel on tema hinnangul õigus vastavate kaupade või teenuste eest saada.
- 3 Käesolevat standardit rakendades arvestab üksus lepingu tingimuste ning kõigi oluliste faktide ja asjaoludega. Üksus rakendab käesolevat standardit (ja kasutab vajadusel praktilisi abinõusid) ühelaadsetel asjaoludel ühelaadsete lepingute suhtes järjepidevalt.
- 4 Käesolevas standardis kirjeldatakse kliendiga sõlmitud üksiklepingu raamatupidamisarvestust. Praktilise abinõuna võib üksus rakendada käesolevat standardit ühelaadsete lepingute (või toimingukohustuste) portfelli suhtes, kui üksus eeldab põhjendatult, et käesoleva standardi portfelli suhtes rakendamise korral tekkiv mõju finantsaruannetele ei erineks oluliselt mõjust, mis tekiks juhul, kui käesolevat standardit rakendatakse portfelli kuuluvate üksiklepingute (või toimingukohustuste) suhtes. Portfelli kohta arvestuse pidamisel kasutab üksus hinnanguid ja eeldusi, mis vastavad portfelli mahule ja koosseisule.

RAKENDUSALA

- 5 Üksus rakendab käesolevat standardit kõigi kliendilepingute suhtes, välja arvatud:
 - a) rendilepingud, mis kuuluvad IFRS 16 *Rendiarvestus* rakendusalasasse;
 - b) lepingud, mis kuuluvad standardi IFRS 17 *Kindlustuslepingud* rakendusalasasse. Üksus võib siiski otsustada rakendada käesolevat standardit kindlustuslepingute suhtes, mille peamine eesmärk on teenuste osutamine fikseeritud tasu eest kooskõlas IFRS 17 paragrahviga 8;
 - c) finantsinstrumendid ja muud lepingulised õigused või kohustused, mis kuuluvad IFRS 9 *Finantsinstrumendid*, IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded*, IFRS 11 *Ühissettevõtmised*, IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* ja IAS 28 *Investeeringud sidus- ja ühissetevõtetesse* rakendusalasasse; ja
 - d) mitterahalised vahetustehingud samasse äritegevuse harusse kuuluvate üksuste vahel eesmärgiga soodustada müüki klientidele või potentsiaalsetele klientidele. Näiteks ei rakendataks käesolevat standardit kahe naftaettevõtja vahel sõlmitud lepingu suhtes, millega lepatakse kokku nafta vahetamine eesmärgiga rahuldada õigeaegselt oma klientide nõudlust kindlaksmääratud erinevates asukohtades.
- 6 Üksus rakendab käesolevat standardit lepingu suhtes (välja arvatud paragrahvis 5 loetletud lepingud) üksnes juhul, kui lepingu vastaspool on klient. Klient on osapool, kes on sõlminud üksusega lepingu, et saada tasu eest üksuse tavapärase tegevuse väljundiks olevaid kaupu või teenuseid. Lepingu vastaspool ei käsitataks kliendina näiteks juhul, kui vastaspool on sõlminud üksusega lepingu eesmärgiga osaleda tegevuses või protsessis, milles lepingupooled jagavad tegevuse või protsessi tulemusel tekkivaid riske ja hüvesid (näiteks koostöös vara loomine), mitte eesmärgiga saada üksuse tavapärase tulemuse väljundit.

- 7 Kliendileping võib kuuluda osaliselt käesoleva standardi ja osaliselt paragrahvis 5 loetletud muude standardite rakendusalasasse.
- a) Kui muudes standardites on kindlaks määratud, kuidas tuleb lepingu ühte või mitut osa eraldada ja/või esmaselt mõõta, siis kohaldab üksus kõigepealt vastavate standardite eraldamis- ja/või mõõtmisnõudeid. Üksus ei arvesta tehinguhinna sisse lepingu selle osa (või nende osade) summat, mida on esmalt mõõdetud vastavalt teistele standarditele, ning rakendab paragrahve 73–86, et jaotada (võimalik) järelejäänud tehinguhinna summa kõigi käesoleva standardi rakendusalasasse kuuluvate toimingukohustuste ja paragrahvi 7 punktis b osutatud lepingu mis tahes muude osade vahel.
- b) Kui muudes standardites ei ole kindlaks määratud, kuidas tuleb lepingu ühte või mitut osa eraldada ja/või esmaselt mõõta, siis rakendab üksus lepingu osa (või osade) eraldamiseks ja/või esmaseks mõõtmiseks käesolevat standardit.
- 8 Käesolevas standardis määratakse kindlaks, kuidas arvestatakse kliendilepingu sõlmimiseks tehtavaid lisakulutusi ja kliendilepingu täitmiseks tehtavaid kulutusi, kui nimetatud kulutused ei kuulu mõne muu standardi rakendusalasasse (vt paragrahvid 91–104). Üksus rakendab osutatud paragrahve üksnes selliste kliendilepinguga (või lepingu osaga) seoses tehtud kulutuste suhtes, mis kuuluvad käesoleva standardi rakendusalasasse.

KAJASTAMINE

Lepingu kindlakstegemine

- 9 Üksus peab käesoleva standardi rakendusalasasse kuuluva kliendilepingu üle arvestust üksnes juhul, kui kõik järgmised tingimused on täidetud:
- a) lepingupoolel on lepingu heaks kiitnud (kirjalikult, suuliselt või vastavalt muule tegevustavale) ja kohustuvad oma kohustusi täitma;
- b) üksusel on võimalik teha kindlaks iga osapoole õigused seoses võõrandatavate kaupade või teenustega;
- c) üksusel on võimalik teha kindlaks võõrandatavate kaupade või teenuste eest tasumise tingimused;
- d) lepingul on majanduslik sisu (st eeldatakse, et lepingu tulemusena muutub ühingu tulevaste rahavoo-gude risk, ajastus või summa) ja
- e) on tõenäoline, et üksusele laekub tasu, mida tal on õigus kliendile võõrandatavate kaupade või teenuste eest saada. Selle hindamisel, kas tasu summa laekumine on tõenäoline, võtab üksus arvesse üksnes kliendi võimet ja kavatsust maksta tasu summa tähtaegselt. Tasu summa, mida üksusel on õigus saada, võib olla lepingus märgitud hinnast väiksem juhul, kui tasu võib muutuda seoses sellega, et üksus võib pakkuda kliendile hinnasoodustust (vt paragrahv 52).
- 10 Leping on kahe või enama osapoole vahel sõlmitud kokkulepe, millega luuakse täitmisele pööratavad õigused ja kohustused. Lepingus sätestatud õiguste ja kohustuste täitmisele pööratavus on seadusega reguleeritud. Lepingud võivad olla kirjalikud, suulised või eelduslikud vastavalt üksuse tegevustavale. Eri jurisdiktsioonides, majandusharudes ja üksustes kasutatakse erinevaid kliendilepingute sõlmimise praktikaid ja protsesse. Lisaks võivad need erineda ka üksuse sees (näiteks sõltuvalt kliendikategooriast või lubatud kaupade või teenuste laadist). Üksus võtab arvesse selliseid praktikaid ja protsesse, et otsustada, kas ja millal kliendiga sõlmitud kokkulepe loob täitmisele pööratavaid õigusi ja kohustusi.
- 11 Mõnel kliendilepingul ei ole kindlat tähtaega, nii et mõlemal osapoolel on igal ajal õigus see lõpetada või seda muuta. Osa lepinguid pikeneb automaatselt lepingus märgitud ajavahemiku järel. Üksus rakendab käesolevat standardit lepingu kehtivusaajal (lepinguperioodil), mille jooksul lepingupoolel on kehtivad täitmisele pööratavad õigused ja kohustused.

- 12 Käesoleva standardi rakendamisel eeldatakse, et lepingut ei ole olemas juhul, kui mõlemal lepingupoolel on ühepoolne täitmisele pööratav õigus lõpetada täielikult täitmata leping ilma teisele poolele (või teistele pooltele) hüvitist maksmata. Leping on täielikult täitmata juhul, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:
- a) üksus ei ole veel kliendile võõrandanud ühtegi lubatud kaupa ega teenust ja
 - b) üksus ei ole veel saanud ja tal ei ole veel õigust saada lubatud kaupade või teenuste eest mingit tasu.
- 13 Kui kliendileping vastab sõlmimise ajal paragrahvis 9 esitatud tingimustele, ei hinda üksus nende tingimuste täitmist enam uuesti, välja arvatud juhul, kui on põhjust arvata, et faktid ja asjaolud on oluliselt muutunud. Näiteks kui kliendi võime tasu maksta halveneb oluliselt, peaks üksus uuesti hindama, kas on tõenäoline, et üksusele laekub tasu, mida tal on õigus kliendile veel võõrandatavate kaupade või teenuste eest saada.
- 14 Kui kliendileping ei vasta paragrahvis 9 esitatud tingimustele, jätkab üksus lepingu hindamist, et teha kindlaks, kas paragrahvis 9 esitatud tingimused täidetakse tagantjärele.
- 15 Kui kliendileping ei vasta paragrahvis 9 esitatud tingimustele ja üksus saab kliendilt tasu, kajastab üksus laekunud tasu müügituluna üksnes juhul, kui on toimunud üks kahest järgmisest sündmusest:
- a) üksusele ei ole jäänud ühtegi täitmata kohustust võõrandada kliendile kaupu või teenuseid ning kliendi lubatud tasu on täielikult või peaaegu täielikult üksusele laekunud ja see ei kuulu tagasimaksmisele või
 - b) leping on lõpetatud ja kliendilt saadud tasu ei kuulu tagasimaksmisele.
- 16 Kuni ühe paragrahvis 15 nimetatud sündmuse toimumiseni või kuni paragrahvis 9 esitatud tingimuste tagantjärele täitmiseni (vt paragrahv 14) kajastab üksus kliendilt saadud tasu kohustisena. Olenevalt lepinguga seotud faktidest ja asjaoludest väljendab kajastatud kohustis üksuse kohustust kas võõrandada tulevikus kaupu või teenuseid või maksta laekunud tasu tagasi. Mõlemal juhul mõõdetakse kohustist kliendilt saadud tasu summas.

Lepingute liitmine

- 17 Üksus liidab kaks või enam lepingut, mis on sõlmitud sama kliendiga (või kliendi seotud osapooltega) samal või peaaegu samal ajal, ning arvestab neid lepinguid ühe lepinguna, kui on täidetud vähemalt üks järgmistest tingimustest:
- a) lepingutes lepitakse kokku paketiina, millel on üks majanduslik eesmärk;
 - b) ühe lepingu alusel tasumisele kuuluva tasu summa sõltub teise lepingu hinnast või täitmisest või
 - c) lepingutes lubatud kaubad või teenused (või igas lepingus lubatud mõned kaubad või teenused) moodustavad ühe toimingukohustuse vastavalt paragrahvidele 22–30.

Lepingumuudatused

- 18 Lepingumuudatus on lepingupoole poolt heaks kiidetud lepingu ulatuse või hinna (või mõlema) muutmine. Mõnes majandusharus ja jurisdiktsioonis võidakse lepingumuudatuse kohta kasutada nimetust muutmiskorraldus, teisendus või parandus. Lepingumuudatus esineb juhul, kui lepingupoolel kiidavad heaks muudatuse, millega luuakse uusi või muudetakse olemasolevaid täitmisele pööratavaid lepingupoole õigusi ja kohustusi. Lepingumuudatus võidakse heaks kiita kirjalikult, suuliselt või eelduslikult vastavalt üksuse tegevustavale. Kui lepingupoolel ei ole lepingumuudatust heaks kiitnud, jätkab üksus käesoleva standardi rakendamist senise lepingu suhtes kuni lepingumuudatuse heaks kiitmiseni.

- 19 Lepingumuudatus võib esineda ka juhul, kui lepingupoolte vahel on vaidlus muudatuse ulatuse või hinna (või mõlema) üle või kui pooled on heaks kiitnud lepingu ulatuse muutmise, kuid ei ole veel kindlaks määranud sellele vastavat hinnamuudatust. Selle kindlaks tegemisel, kas muudatusega loodud või muudetud õigused ja kohustused on täitmisele pööratavad, võtab üksus arvesse kõiki olulisi fakte ja asjaolusid, kaasa arvatud lepingu tingimusi ja muid tõendeid. Kui lepingupooled on heaks kiitnud lepingu ulatuse muutmise, kuid ei ole veel kindlaks määranud sellele vastavat hinnamuudatust, hindab üksus muudatuse tagajärjel tekkivat tehinguhinna muutust vastavalt paragrahvidele 50–54, milles käsitletakse muutuva tasu hindamist, ja paragrahvidele 56–58, milles käsitletakse muutuva tasu hinnangu teeb piiramist.
- 20 Üksus arvestab lepingumuudatust eraldi lepinguna, kui esinevad mõlemad järgmised tingimused:
- a) lepingu ulatus suureneb lubatud eristatavate (vastavalt paragrahvidele 26–30) kaupade või teenuste lisandumise tõttu ja
 - b) lepingu hind suureneb tasu võrra, mis vastab üksuse täiendavate lubatud kaupade või teenuste *eraldiseisvale müügihinnale*, mida on korrigeeritud vastavalt konkreetse lepingu asjaoludele. Näiteks võib üksus täiendava kauba või teenuse eraldiseisvat müügihinda korrigeerida seoses kliendile tehtud allahindlusega, mis tuleneb sellest, et üksusel ei ole vaja teha müügiga seotud kulutusi, mis tal tekiksid juhul, kui ta müüks sarnast kaupa või teenust uuele kliendile.
- 21 Kui lepingumuudatust ei arvestata paragrahv 20 kohaselt eraldi lepinguna, arvestab üksus lepingumuudatuse kuupäeva seisuga veel võõrandamata lubatud kaupu või teenuseid (st järelejäänud lubatud kaupu või teenuseid) vastavalt ühele järgmistest võimalustest olenevalt sellest, milline neist on rakendatav:
- a) Üksus arvestab lepingumuudatust nii, nagu tegemist oleks senise lepingu lõpetamise ja uue lepingu sõlmimisega, juhul kui järelejäänud kaubad või teenused on enne lepingumuudatuse kuupäeva võõrandatud kaupadest või teenustest eristatavad. Järelejäänud toimingukohustustele (või paragrahvi 22 punkti b kohaselt kindlaks tehtud ühe toimingukohustuse alla kuuluvatele järelejäänud eristatavatele kaupadele või teenustele) jaotatava tasu osa leidmiseks liidetakse järgmised summad:
 - i) kliendi lubatud tasu (kaasa arvatud juba kliendilt laekunud summad), mis sisaldus hinnangulises tehinguhinnas ja mida ei ole müügituluna kajastatud, ja
 - ii) lepingumuudatusega lubatud tasu.
 - b) Üksus arvestab lepingumuudatust nii, nagu tegemist oleks senise lepingu osaga, juhul kui järelejäänud kaubad või teenused ei ole eristatavad ning kuuluvad seega ühe toimingukohustuse alla, mis on lepingumuudatuse kuupäevaks osaliselt täidetud. Lepingumuudatuse mõju tehinguhinnale ja üksuse toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmisele kajastatakse müügitulu korrigeerimisena (müügitulu suurenemise või vähenemisenä) lepingumuudatuse kuupäeval (st müügitulu korrigeeritakse kumulatiivselt, võttes aluseks lepingumuudatusejärgse olukorra).
 - c) Kui järelejäänud kaupade või teenuste seas on nii punktile a kui ka punktile b vastavaid objekte, arvestab üksus muudatuse mõju muudetud lepingu täitmata (sealhulgas osaliselt täitmata) toimingukohustustele viisil, mis on kooskõlas käesoleva paragrahvi eesmärkidega.

Toimingukohustuste kindlakstegemine

- 22 **Lepingu sõlmimise ajal hindab üksus kliendilepingus lubatud kaupu või teenuseid ning määratleb toimingukohustusena iga lubaduse võõrandada kliendile kas:**

- a) **eristatav kaup või teenus (või kaupade või teenuste pakett) või**

b) sarja eristatavaid kaupu või teenuseid, mis on olulises osas samasugused ning mis võõrandatakse kliendile ühe ja sama skeemi kohaselt (vt paragrahv 23).

- 23 Sari eristatavaid kaupu või teenuseid võõrandatakse kliendile ühe ja sama skeemi kohaselt juhul, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:
- a) üksuse poolt kliendile võõrandamiseks lubatud sarja iga eristatav kaup või teenus vastaks paragrahvis 35 esitatud tingimustele, mille kohaselt seda saaks käsitada aja jooksul täidetava toimingukohustusena, ja
 - b) vastavalt paragrahvidele 39–40 kasutatakse sarja kuuluva iga eristatava kauba või teenuse puhul selle mõõtmiseks, kuidas on edenenud nende kliendile võõrandamise kohustuse täitmine, ühte ja sama meetodit.

Kliendilepingutes sisalduvad lubadused

- 24 Kliendilepingus on üldjuhul selgesõnaliselt nimetatud need kaubad või teenused, mida üksus lubab kliendile võõrandada. Siiski ei pruugi kliendilepingus kindlaks määratud toimingukohustused piirduda ainult lepingus selgesõnaliselt nimetatud kaupade või teenustega. Selle põhjuseks on asjaolu, et kliendileping võib sisaldada ka üksuse tegevustavast, avaldatud põhimõtetest või konkreetsetest avaldustest tulenevaid kaudseid lubadusi, kui sellised lubadused tekitavad lepingu sõlmimise ajal kliendi õigustatud ootuse, et üksus võõrandab kliendile kauba või teenuse.
- 25 Toimingukohustused ei hõlma lepingu täitmise eesmärgil tehtavaid üksuse tegevusi, mis ei seisne kauba või teenuse võõrandamises kliendile. Näiteks teenuse osutajal võib tekkida vajadus teha lepingu ettevalmistamiseks erinevaid haldustoiminguid. Nende toimingute tegemise käigus ei võõrandata kliendile teenust. Seega ei kujuta sellised ettevalmistavad tegevused endast toimingukohustust.

Eristatavad kaubad või teenused

- 26 Olenevalt lepingust võivad lubatud kaubad või teenused hõlmata järgmist, kuid mitte ainult:
- a) üksuse toodetud kaupade müük (näiteks tootja laovarud);
 - b) üksuse ostetud kaupade edasimüük (näiteks jaemüüja kaubad);
 - c) üksuse ostetud õiguste saada kaupasad või teenuseid edasimüük (näiteks pileti edasimüük paragrahvides B34–B38 esitatud kirjeldusele vastava käsundiandjana tegutseva üksuse poolt);
 - d) lepingus kokku lepitud ülesande (või ülesannete) täitmine kliendi heaks;
 - e) teenus, mis seisneb valmisolekus kaupade või teenuste pakkumiseks (näiteks täpsustamata tarkvarauuendused, mida pakutakse siis ja sel juhul, kui need on kättesaadavad) või kaupade või teenuste kliendile tema äranägemisel kasutamiseks kättesaadavaks tegemises;
 - f) teenus, mis seisneb teiselt osapoolt kaupade või teenuste kliendile võõrandamise korraldamises (näiteks teise osapoolte vahendajana tegutsemine, nagu on kirjeldatud paragrahvides B34–B38);
 - g) õiguste andmine selliste kaupade või teenuste saamiseks tulevikus, mida klient saab edasi müüa või oma klientidele pakkuda (näiteks jaemüüjale toodet müüv üksus lubab, et ta võõrandab jaemüüjalt seda toodet ostvale isikule täiendava kauba või teenuse);
 - h) kliendi nimel vara ehitamine, tootmine või arendamine;

- i) litsentside andmine (vt paragrahvid B52–B63B) ja
- j) täiendavate kaupade või teenuste ostuõiguste andmine (kui nimetatud õigused annavad kliendile varalise õiguse, nagu on kirjeldatud paragrahvides B39–B43).
- 27 Kliendile lubatud kaup või teenus on eristatav, kui on täidetud mõlemad järgmised tingimused:
- a) kliendil on võimalik saada kaubast või teenusest kasu, kui ta kasutab seda eraldi või koos kliendile hõlpsasti kättesaadavate muude ressurssidega (st kaup või teenus on eristatav), ja
- b) üksuse lubadus võõrandada kaup või teenus kliendile on eristatav lepingu muudest lubadustest (st lubadus võõrandada kaup või teenus eristub lepingu kontekstis).
- 28 Kliendil on võimalik saada kaubast või teenusest kasu vastavalt paragrahvi 27 punktile a, kui kaupa või teenust saaks kasutada, tarbida, müüa utiliiväärtusest suurema summa eest või vallata mõnel muul viisil, mis tekitab majanduslikku kasu. Mõnest kaubast või teenusest on kliendil võimalik kasu saada siis, kui ta kasutab seda eraldi. Muudest kaupadest või teenustest võib klient kasu saada üksnes siis, kui ta kasutab seda koos muude hõlpsasti kättesaadavate ressurssidega. Hõlpsasti kättesaadav ressurss on eraldi (üksuse või mõne muu üksuse poolt) müüdiv kaup või teenus või ressurss, mille klient on juba omandanud üksuse käest (kaasa arvatud kaubad või teenused, mille üksus on lepingu alusel juba kliendile võõrandanud) või muude tehingute või sündmuste tulemusena. Seda, kas klient võib kaubast või teenusest eraldi või koos muude hõlpsasti kättesaadavate ressurssidega kasu saada, võidakse tõendada mitmesuguste asjaoludega. Näiteks asjaolu, et üksus müüb kaupa või teenust regulaarselt eraldi, osutab sellele, et klient võib kaubast või teenusest eraldi või koos muude hõlpsasti kättesaadavate ressurssidega kasu saada.
- 29 Hinnates seda, kas üksuse lubadused võõrandada kaubad või teenused kliendile on eristatavad vastavalt paragrahvi 27 punktile b, on eesmärk määrata kindlaks, kas lepingu raames on antud lubadus võõrandada iga kõnealune kaup või teenus eraldi või võõrandada liitühik või liitühikud, mille puhul on lubatud kaubad või teenused sisendid. Asjaolud, mis osutavad, et kaks või enam lubadust võõrandada kaubad või teenused kliendile ei ole eristatavad, on muu hulgas järgmised:
- a) üksus osutab olulisel määral teenust, mis seisneb kaupade või teenuste ühendamises lepingus kliendile lubatud muude kaupade või teenustega kaupade või teenuste paketi, mis vastaks kliendi tellitud liitväljundile või liitväljunditele. Teisiti öeldes kasutab üksus kaupsid või teenuseid sisenditena, mille abil toodetakse või tarnitakse kliendi määratud liitväljund või liitväljundid. Liitväljund või liitväljundid võivad hõlmata rohkem kui ühte etappi, elementi või ühikut;
- b) üks või mitu kaupa või teenust muudavad või kohandavad oluliselt ühte või mitut muud lepingus lubatud kaupa või teenust või neid muudavad või kohandavad oluliselt üks või mitu muud lepingus lubatud kaupa või teenust;
- c) kaubad või teenused on oluliselt vastastikku sõltuvad või tugevas vastastikus seoses. Teisiti öeldes mõjutab iga kaupa või teenust oluliselt üks või mitu muud lepinguga lubatud kaupa või teenust. Näiteks mõnel juhul mõjutavad kaks või enam kaupa või teenust üksteist oluliselt, kuna üksus ei suuda täita lubadust võõrandada iga kaup või teenus sõltumatult.
- 30 Kui lubatud kaup või teenus ei ole eristatav, liidab üksus selle kauba või teenuse muude lubatud kaupade või teenustega, kuni tekib eristatav kaupade või teenuste pakett. Mõnel juhul tekib selle tulemusena olukord, kus üksus arvestab kõiki lepingus lubatud kaupa või teenuseid ühe toimingukohustusena.

Toimingukohustuste täitmine

- 31 Üksus kajastab müügitulu siis, kui ta täidab oma toimingukohustuse, võõrandades lubatud kauba või teenuse (st vara) kliendile. Vara on võõrandatud siis, kui klient saab vara üle kontrolli.
- 32 Üksus otsustab lepingu sõlmimisel iga paragrahvide 22–30 kohaselt kindlaks tehtud toimingukohustuse puhul, kas ta täidab toimingukohustust aja jooksul (vastavalt paragrahvidele 35–37) või teataval ajahetkel (vastavalt paragrahvile 38). Kui üksus ei täida toimingukohustust aja jooksul, täidetakse toimingukohustus teataval ajahetkel.
- 33 Kaubad ja teenused on nende kättesaamise ja kasutamise ajal varad, isegi kui nad on seda vaid lühikeseks ajaks (nagu see on paljude teenuste puhul). Kontroll vara üle tähendab võimet juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved. Kontroll hõlmab võimet takistada teisi üksusi vara kasutamist juhtimast ja sellest hüvesid saamast. Varast saadavad hüved on potentsiaalsed rahavood (laekumised ja väiksemad väljamaksed), mida on võimalik otseselt või kaudselt saada paljudel eri viisidel, näiteks:
- a) vara kasutamine kaupade tootmiseks või teenuste (kaasa arvatud avalike teenuste) osutamiseks;
 - b) vara kasutamine muu vara väärtuse suurendamiseks;
 - c) vara kasutamine kohustiste arveldamiseks või kulude vähendamiseks;
 - d) vara müümine või vahetamine;
 - e) vara pantimine laenu tagamiseks ja
 - f) vara valdamine.
- 34 Selle hindamisel, kas klient saab vara üle kontrolli, võtab üksus arvesse võimalikke vara tagasiostu lepinguid (vt paragrahvid B64–B76).

Aja jooksul täidetavad toimingukohustused

- 35 Üksus võõrandab kontrolli kauba või teenuse üle aja jooksul ning seega täidab toimingukohustuse ja kajastab müügitulu aja jooksul juhul, kui täidetud on üks järgmistest tingimustest:
- a) klient saab ja tarbib üksuse toimingust saadavaid hüvesid üheaegselt ja üksuse toiminguga samal ajal (vt paragrahvid B3–B4);
 - b) üksuse toiming loob või parendab vara (näiteks lõpetamata toodang), mis on loomise või parendamise ajal kliendi kontrolli all (vt paragrahv B5), või
 - c) üksus jätab oma toiminguga loomata vara, millele üksusel oleks alternatiivne kasutusviis (vt paragrahv 36), ning üksusel on täitmisele pööratav õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest (vt paragrahv 37).
- 36 Üksusel ei ole oma toiminguga loodud varale alternatiivset kasutusviisi, kui üksusel on lepinguga keelatud suunata vara selle loomise või parendamise ajal muusse kasutusse või tema võimalus suunata valmis vara muusse kasutusse on praktiliselt piiratud. Seda, kas üksusel on varale alternatiivne kasutusviis, hinnatakse lepingu sõlmimise ajal. Pärast lepingu sõlmimist ei uuenda üksus vara alternatiivse kasutusviisi hinnangut, välja arvatud juhul, kui lepingupooled kiidavad heaks lepingumuudatuse, millega toimingukohustust oluliselt muudetakse. Paragrahvides B6–B8 antakse juhised, kuidas hinnata, kas üksusel on varale alternatiivne kasutusviis.

- 37 Selle hindamisel, kas tal on täitmisele pööratav õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest vastavalt paragrahvi 35 punktile c, võtab üksus arvesse lepingu tingimusi ning lepingu suhtes kohaldatavaid õigusakte. Õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest ei pea väljenduma fikseeritud summas. Siiski peab üksusel kogu lepingu kehtivusaja jooksul olema õigus summale, mis vähemalt hüvitab üksuse seni tehtud toimingud juhul, kui klient või muu isik lõpetab lepingu mõnel muul põhjusel peale üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmise. Paragrahvides B9–B13 antakse juhised, kuidas hinnata tasu saamise õiguse olemasolu ja täitmisele pööratavust ning seda, kas üksuse õigus saada tasu annab üksusele õiguse saada tasu seni tehtud toimingute eest.

Teataval ajahetkel täidetavad toimingukohustused

- 38 Kui toimingukohustust ei täideta aja jooksul vastavalt paragrahvidele 35–37, täidab üksus toimingukohustuse teataval ajahetkel. Selleks et määrata kindlaks ajahetk, millal klient saab lubatud vara üle kontrolli ja üksus täidab toimingukohustuse, võtab üksus arvesse kontrolli käsitlevaid paragrahvides 31–34 esitatud nõudeid. Lisaks võtab üksus arvesse muu hulgas järgmisi kontrolli üleandmise näitajaid:
- a) Üksusel on kehtiv õigus saada vara eest tasu – kui klient on hetkel kohustatud vara eest tasuma, võib see osutada, et klient on omandanud vastutasuks võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved.
 - b) Kliendil on vara suhtes seaduslik omandiõigus – seaduslik omandiõigus võib osutada, milline lepingupool saab vara kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved või piirata muude üksuste ligipääsu nimetatud hüvedele. Seega võib vara seadusliku omandiõiguse võõrandamine näidata, et klient on saanud vara üle kontrolli. Kui üksus säilitab seadusliku omandiõiguse üksnes kaitseks kliendipoolse tasumata jätmise eest, ei välista see üksuse õigus kliendi jaoks võimalust saada kontrolli vara üle.
 - c) Üksus on üle andnud vara füüsilise valduse – kui vara on füüsiliselt kliendi valduses, võib see osutada, et klient saab juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved või piirata muude üksuste ligipääsu nimetatud hüvedele. Füüsiline valdus ei pruugi siiski tähendada kontrolli vara üle. Näiteks mõne tagasiostulepingu ja mõne saatmiskorralduse puhul võib vara olla füüsiliselt kliendi või saaja valduses, kuigi see on üksuse kontrolli all. Seevastu mõnede ilma kauba väljastamiseta (*bill-and-hold*) müügikokkulepete korral võib kliendi kontrolli all olev vara olla füüsiliselt üksuse valduses. Paragrahvides B64–B76, B77–B78 ja B79–B82 antakse juhised, kuidas arvestada vastavalt tagasiostulepinguid, saatmiskorraldusi ja ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppeid.
 - d) Vara omamisega seotud olulised riskid ja hüved kuuluvad kliendile – vara omamisega seotud oluliste riskide ja hüvede üleandmine kliendile võib osutada, et klient on saanud võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved. Lubatud vara omamisega seotud riskide ja hüvede hindamisel jätab üksus siiski arvesse võtmata kõik riskid, mille tagajärjel tekib eraldi toimingukohustus lisaks vara üleandmise toimingukohustusele. Näiteks võib üksus olla andnud kliendile kontrolli vara üle, aga mitte veel täitnud täiendavat toimingukohustust, mis näeb ette võõrandatud varaga seotud hooldusteenuste osutamise.
 - e) Klient on vara vastu võtnud – vara vastuvõtmine kliendi poolt võib osutada, et klient on saanud võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved. Üksus võtab arvesse paragrahvides B83–B86 esitatud juhiseid, et hinnata vara kliendipoolse vastuvõtmise lepingusätte mõju vara kontrolli üleandmise ajale.

Toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmine

- 39 Iga paragrahvide 35–37 kohaselt aja jooksul täidetava toimingukohustuse puhul kajastab üksus müügitulu aja jooksul, mõõtes vastava toimingukohustuse täitmise edenemist. Täitmise edenemise mõõtmise eesmärk on kujutada üksuse sooritust lubatud kaupade või teenuste kontrolli kliendile üleandmisel (ehk üksuse toimingukohustuse täitmisel).

- 40 Üksus rakendab iga aja jooksul täidetava toimingukohustuse täitmise mõõtmiseks ühte meetodit ning ta rakendab seda meetodit ühelaadsetel asjaoludel ühelaadsete toimingukohustuste suhtes järjepidevalt. Üksus mõõdab aja jooksul täidetava toimingukohustuse täitmise edenemist uuesti iga aruandeperioodi lõpus.

Edenemise mõõtmise meetodid

- 41 Täitmise edenemise mõõtmiseks sobivad väljundimeetodid ja sisendimeetodid. Paragrahvides B14–B19 antakse juhised, kuidas kasutada väljundi- ja sisendimeetodeid üksuse toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmiseks. Täitmise edenemise mõõtmiseks sobiva meetodi valimisel võtab üksus arvesse enda poolt kliendile lubatud kauba või teenuse laadi.
- 42 Täitmise edenemise mõõtmise meetodi rakendamisel jätab üksus täitmise edenemise mõõtmisest välja kõik kaubad või teenused, mille kontrolli üksus kliendile üle ei anna. Seevastu võtab üksus täitmise edenemise mõõtmisel arvesse kõiki kaupu või teenuseid, mille kontrolli ta oma toimingukohustust täites kliendile üle annab.
- 43 Kuna asjaolud aja jooksul muutuvad, uuendab üksus oma täitmise edenemise hinnangut nii, et see vastaks toimingukohustuse täitmise tulemuste muutumisele. Kõnealuseid muutusi üksuse kohustuste täitmise edenemises arvestatakse samuti nagu arvestushinnangute muutusi vastavalt standardile IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*.

Edenemise rahuldav mõõtmine

- 44 Üksus kajastab aja jooksul täidetava toimingukohustuse eest saadavat müügitulu üksnes juhul, kui tal on võimalik rahuldavalt mõõta oma toimingukohustuse täitmise edenemist. Üksusel ei ole võimalik oma toimingukohustuse täitmise edenemist rahuldavalt mõõta, kui tal ei ole usaldusväärset informatsiooni, mis oleks vajalik selleks, et rakendada täitmise edenemise mõõtmiseks sobivat meetodit.
- 45 Mõnel juhul (näiteks lepingu kehtivusaja alguses) ei pruugi üksusel olla võimalik toimingukohustuse täitmise tulemust rahuldavalt mõõta, kuid ta eeldab, et toimingukohustuse täitmise käigus tehtud kulutused saavad kaetud. Sellisel juhul kajastab üksus müügitulu ainult tehtud kulutuste ulatuses kuni ajani, mil ta saab toimingukohustuse täitmise tulemust rahuldavalt mõõta.

MÕÕTMINE

- 46 **Kui toimingukohustus on täidetud, kajastab üksus müügituluna sellele toimingukohustusele jaotatud tehinguhinna summa (millest on välja arvatud paragrahvide 56–58 kohased muutuva tasu piiratud hinnangud).**

Tehinguhinna kindlaksmääramine

- 47 **Üksus võtab tehinguhinna kindlaksmääramisel arvesse lepingu tingimusi ja oma tegevustava. Tehinguhind on tasu summa, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada lubatud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest ja millest on maha arvatud kolmandate isikute nimel kogutavad summad (näiteks mõned müügimaksud). Kliendilepingus lubatud tasu võib sisaldada fikseeritud summasisid, muutuvaid summasisid või mõlemaid.**
- 48 Tehinguhinna hinnangut mõjutavad kliendi lubatud tasu olemus, ajastus ja summa. Üksus võtab tehinguhinna kindlaksmääramisel arvesse kõige järgneva mõju:
- a) muutuv tasu (vt paragrahvid 50–55 ja 59);
 - b) muutuva tasu hinnangute piiramine (vt paragrahvid 56–58);
 - c) olulise rahastamiskomponendi sisaldumine lepingus (vt paragrahvid 60–65);

d) mitterahaline tasu (vt paragrahvid 66–69) ja

e) kliendile makstav tasu (vt paragrahvid 70–72).

- 49 Tehinguhinna kindlaksmääramise eesmärgil eeldab üksus, et kaubad või teenused võõrandatakse kliendile vastavalt kehtivas lepingu kohaselt lubatule ning lepingut ei tühistata, uuendata ega muudeta.

Muutuv tasu

- 50 Kui lepingus lubatud tasu sisaldab muutuvat summat, hindab üksus tasu suurust, mida tal on õigus lubatud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest saada.
- 51 Tasu suurus võib muutuda seoses allahindluste, hinnavähenduste, tagasimaksete, krediidi, hinnasoodustuste, ergutusvahendite, tulemuspreemiate, leppetrahvide ja muu sellise tõttu. Lubatud tasu võib muutuda ka juhul, kui üksuse õigus tasu saada sõltub mõne tulevase sündmuse toimumisest või mittetoimumisest. Näiteks on tasu summa muutuv siis, kui toode müüakse koos tagastamisõigusega või kui teatava taseme saavutamise korral lubatakse tulemuspreemiana tasuda fikseeritud summa.
- 52 Kliendi lubatud tasuga seotud muutuvus võib olla lepingus selgesõnaliselt sätestatud. Lisaks lepingu tingimustes sätestatud muutuvusele on lubatud tasu muutuv juhul, kui esineb üks kahest järgmisest olukorrast:
- a) kliendil on üksuse tegevustavast, avaldatud põhimõtetest või konkreetsetest avaldustest tulenev õigustatud ootus, et üksus nõustub lepingus märgitud hinnast väiksema tasu summaga. Seega eeldatakse, et üksus pakub hinnasoodustust. Olenevalt jurisdiktsioonist, majandusharust või kliendist võidakse sellist pakkumist nimetada allahindluseks, hinnavähenduseks, tagasimakseks või krediidiks;
- b) muudest faktidest või asjaoludest nähtub, et kliendiga lepingu sõlmimise ajal kavatses üksus pakkuda kliendile hinnasoodustust.
- 53 Üksus kasutab muutuva tasu suuruse hindamiseks ühte järgmistest meetoditest olenevalt sellest, milline meetod üksuse arvates prognoosib paremini summat, mida üksusel on õigus saada:
- a) Eeldatav väärtus – eeldatav väärtus leitakse, summeerides võimalike tasu suuruste vahemikku kuuluvad tõenäosusega kaalutud summad. Eeldatav väärtus võib olla muutuva tasu suuruse sobiv hinnang juhul, kui üksusel on palju sarnaste tunnustega lepinguid.
- b) Kõige tõenäolisem summa – kõige tõenäolisem summa on võimalike tasu suuruste vahemikku kuuluv üksainus kõige tõenäolisem summa (st lepingu kõige tõenäolisem tulemus). Kõige tõenäolisem summa võib olla muutuva tasu suuruse sobiv hinnang juhul, kui lepingul on ainult kaks võimalikku tulemust (näiteks üksus kas saavutab tulemuspreemia taseme või ei saavuta).
- 54 Selle hindamisel, milline on ebakindluse mõju talle tasumisele kuuluva muutuva tasu suurusele, rakendab üksus ühte meetodit järjepidevalt lepingu kogu kehtivusaja vältel. Lisaks võtab üksus arvesse kogu informatsiooni (varasemast ajast, praegusest hetkest ja prognoosidest), mis on talle mõistlikult kättesaadav, ning teeb kindlaks mõistlikul arvul võimalikke tasu suurusi. Teave, mida üksus kasutab muutuva tasu suuruse hindamiseks, sarnaneb üldjuhul teabega, mida üksuse juhtkond kasutab pakkumise koostamise ning lubatud kaupade või teenuste hinna määramise käigus.

Tagasimaksekohustised

- 55 Üksus kajastab tagasimaksekohustist juhul, kui ta saab kliendilt tasu ja eeldab, et tal tuleb see tasu osaliselt või täielikult kliendile tagasi maksta. Tagasimaksekohustist mõõdetakse laekunud tasu (või tasu saamise nõude) summas, millele üksuse arvates tal ei teki õigust (st tehinguhinnas mittesisalduvad summad). Tagasimaksekohustist (ja sellele vastavat muutust tehinguhinnas ja seega lepingulises kohustises) uuendatakse iga aruandeperioodi lõpus vastavalt asjaolude muutumisele. Tagastamisõigusega müügi tagasimaksekohustise arvestamiseks rakendab üksus paragrahvides B20–B27 esitatud juhiseid.

Muutuva tasu hinnangute piiramine

- 56 Üksus arvestab tehinguhinna sisse paragrahvi 53 kohaselt hinnatud muutuva tasu summa osaliselt või täielikult ainult selles osas, mille puhul on väga tõenäoline, et kajastatud kumulatiivset müügitulu ei tühistata olulisel määral hiljem, mil muutuva tasuga seotud ebakindlus hajub.
- 57 Selle hindamisel, kas on väga tõenäoline, et kajastatud kumulatiivset müügitulu ei tühistata olulisel määral hiljem, mil muutuva tasuga seotud ebakindlus hajub, võtab üksus arvesse nii müügitulu tühistamise tõenäosust kui ka määra. Müügitulu tühistamise tõenäosust või määra suurendada võivad tegurid on muu hulgas järgmised:
- a) tulu summa sõltub väga suurel määral teguritest, mida üksus ei saa mõjutada. Sellised tegurid võivad olla turu volatiilsus, kolmandate osapoolte otsused või tegevused, ilmastikutingimused ning suur lubatud kauba või teenuse vananemise risk;
 - b) tasu suurusega seotud ebakindlus jääb eeldatavasti pikaks ajaks lahendamata;
 - c) üksusel on vähe kogemusi (või muid tõendeid) seoses sarnaste lepingutega või sellistel kogemustel (või muudel tõenditel) on piiratud prognoosiväärtus;
 - d) üksusel on tavaks kas pakkuda laias valikus hinnasoodustusi või muuta sarnaste asjaolude korral sarnaste lepingute maksetingimusi;
 - e) lepingul on suurel hulgal ja laias vahemikus erinevaid võimalikke tasu summasid.
- 58 Üksus rakendab paragrahvi B63, et arvestada müügi põhise või kasutuspõhise litsentsitasu kujul makstavat tasu, mida lubatakse intellektuaalomandi litsentsi eest.

Muutuva tasu ümberhindamine

- 59 Iga aruandeperioodi lõpus uuendab üksus hinnangulist tehinguhinda (uuendades ühtlasi oma hinnangut sellele, kas muutuva tasu hinnang on piiratud), et see esindaks usaldusväärset aruandeperioodi lõpus valitsenud asjaolusid ja asjaolude muutumist aruandeperioodi jooksul. Üksus arvestab tehinguhinna muutusi vastavalt paragrahvidele 87–90.

Olulise rahastamiskomponendi sisaldumine lepingus

- 60 Tehinguhinna kindlaksmääramisel korrigeerib üksus lubatud tasu summat vastavalt raha ajaväärtuse mõjule, kui lepingupoolte vahel (otseselt või kaudselt) kokku lepitud maksete ajastus annab kliendile või üksusele olulise hüve, mis seisneb kaupade või teenuste kliendile võõrandamise rahastamises. Sellisel juhul sisaldub lepingus oluline rahastamiskomponent. Oluline rahastamiskomponent võib esineda olenemata sellest, kas rahastamise lubadus sisaldub lepingus selgesõnaliselt või eeldatakse seda kaudselt maksetingimustes, milles lepingupooled on kokku leppinud.

- 61 Lubatud tasu summa korrigeerimise eesmärk seoses olulise rahastamiskomponendiga on võimaldada üksusel kajastada müügitulu summas, mis vastab hinnale, mida klient oleks lubatud kaupade või teenuste eest maksnud juhul, kui ta oleks nimetatud kaupade või teenuste eest maksnud rahas sel ajal, kui need talle üle läksid (st rahaline müügihind). Selle hindamisel, kas leping sisaldab rahastamiskomponenti ja kas see rahastamiskomponent on lepingu jaoks oluline, võtab üksus arvesse kõiki olulisi fakte ja asjaolusid, kaasa arvatud mõlemat järgmist asjaolu:
- a) lubatud tasu summa ning lubatud kaupade või teenuste rahalise müügihinna võimalik vahe ja
 - b) mõlema järgmise asjaolu ühine mõju:
 - i) eeldatav ajavahemik, mis jääb lubatud kaupade või teenuste üksuselt kliendile üleandmise ning kliendi poolt nimetatud kaupade või teenuste eest tasumise vahele, ja
 - ii) asjaomasel turul valitsevad intressimäärad.
- 62 Paragrahvi 61 kohasest hinnangust olenemata ei sisaldaks kliendileping olulist rahastamiskomponenti, kui esineb mõni järgmistest asjaoludest:
- a) klient tasus kaupade või teenuste eest ettemaksega ning klient saab omal äranägemisel otsustada, millal need kaubad või teenused üle antakse;
 - b) märkimisväärne osa kliendi lubatud tasust on muutuv ning selle tasu summa või maksmise ajastus sõltub mõne olulises osas kliendist või üksusest sõltumatu tulevase sündmuse toimumisest või mittetoimumisest (näiteks kui tasu on müügiühine litsentsitasu);
 - c) lubatud tasu ja kauba või teenuse rahalise müügihinna vahe (vastavalt paragrahvis 61 esitatud kirjeldusele) kasvab muudel põhjustel kui kliendile või üksusele rahastamise pakkumine ning nimetatud summade vahe on proportsionaalne selle vahe põhjusega. Näiteks võidakse maksetingimustes ette näha üksuse või kliendi kaitse olukorra eest, kus teine osapool ei täida mõnesid või kõiki lepingust tulenevaid kohustusi nõuetekohaselt.
- 63 Praktilise abinõuna ei pea üksus lubatud tasu summat olulise rahastamiskomponendi mõju tõttu korrigeerima juhul, kui üksus eeldab lepingu sõlmimise ajal, et lubatud kauba või teenuse üksuselt kliendile üleandmise ning kõnealuse kauba või teenuse eest tasutava kliendi makse laekumise vaheline ajavahemik ei ole pikem kui üks aasta.
- 64 Kui üksus korrigeerib lubatud tasu summat olulise rahastamiskomponendi tõttu, kasutab ta paragrahvis 61 esitatud eesmärgi saavutamiseks diskontomäära, mis kajastuks lepingu sõlmimise ajal üksuse ja tema kliendi vahel tehtud eraldi rahastamistehingus. Nimetatud määr peegeldaks lepingu alusel rahastatava osapoolte krediidi tunnuseid ning kliendi või üksuse antud tagatist, mis hõlmab lepinguga võõrandatud vara. Üksusel võib olla võimalik nimetatud määr kindlaks teha, kui ta tuvastab määra, millega tuleks lubatud tasu nimiväärtus diskonteerida, et saada hind, mida klient maksaks kaupade või teenuste eest rahas nende kliendile üleandmise ajal. Pärast lepingu sõlmimist ei ajakohasta üksus diskontomäära seoses intressimäärade muutumise või muude asjaolude (näiteks kliendi krediidi-riski hinnangu muutus) arvessevõtmiseks.
- 65 Üksus esitab koondkasumiaruandes rahastamise mõju (intressitulu või intressikulu) ja kliendilepingutest saadava müügitulu eraldi. Intressitulu või -kulu kajastatakse üksnes ulatuses, milles kliendilepinguga seotud lepingulist vara (või nõuet) või lepingulist kohustist on raamatupidamises kajastatud.

Mitterahaline tasu

- 66 Selleks et määrata tehinguhinda lepingute puhul, milles klient lubab maksta tasu mitterahalises vormis, mõõdab üksus mitterahalist tasu (või mitterahalise tasu lubadust) õiglasest väärtuses.
- 67 Kui üksusel ei ole võimalik mitterahalise tasu õiglast väärtust rahuldavalt hinnata, mõõdab ta tasu suurust kaudselt, lähtudes kliendile (või kliendikategoriale) tasu eest lubatud kaupade või teenuste eraldiseisvast müügihinnast.
- 68 Mitterahalise tasu õiglane väärtus võib muutuda seoses tasu vormiga (näiteks kui muutub aktsia hind, mille saamiseks kliendilt üksusel on õigus). Kui kliendi lubatud mitterahalise tasu õiglane väärtus muutub muudel põhjustel kui ainuüksi tasu vorm (näiteks võib õiglane väärtus muutuda seoses lepingu täitmisega üksuse poolt), rakendab üksus paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid.
- 69 Kui klient annab omalt poolt kaupu või teenuseid (näiteks materjale, seadmeid või tööjõudu), et aidata üksusel lepingut täita, hindab üksus, kas ta saab selliste antud kaupade või teenuste üle kontrolli. Kui see nii on, arvestab üksus antud kaupu või teenuseid kliendilt saadud mitterahalise tasuna.

Kliendile makstav tasu

- 70 Kliendile makstav tasu sisaldab rahasummasid, mida üksus maksab või peab eeldatavasti kliendile (või muudele osapooltele, kes ostavad kliendilt üksuse kaupu või teenuseid) maksuma. Kliendile makstav tasu sisaldab ka krediiti või muid komponente (näiteks kupong või vautšer), millega saab tasaarvestada võlga üksuse ees (või muude osapoolte ees, kes ostavad kliendilt üksuse kaupu või teenuseid). Üksus arvestab kliendile makstavat tasu tehinguhinna ja seega ka müügitulu vähendusena, välja arvatud juhul, kui makse kliendile tehakse eristatava (vastavalt paragrahvides 26–30 esitatud kirjeldusele) kauba või teenuse eest, mille klient üksusele võõrandab. Kui kliendile makstav tasu sisaldab muutuvat summat, hindab üksus tehinguhinda (kaasa arvatud seda, kas muutuva tasu hinnang on piiratud) vastavalt paragrahvidele 50–58.
- 71 Kui kliendile makstav tasu on makse kliendilt saadava eristatava kauba või teenuse eest, kajastab üksus kauba või teenuse ostu samuti, nagu ta kajastab muid oste tarnijatelt. Kui kliendile makstava tasu summa ületab kliendilt saadud eristatava kauba või teenuse õiglast väärtust, arvestab üksus õiglast väärtust ületavat osa tehinguhinna vähendusena. Kui üksusel ei ole võimalik kliendilt saadud kauba või teenuse õiglast väärtust rahuldavalt hinnata, arvestab ta kogu kliendile makstavat tasu tehinguhinna vähendusena.
- 72 Seega, kui kliendile makstavat tasu arvestatakse tehinguhinna vähendusena, siis kajastab üksus müügitulu vähenemist ajal, mil leiab aset üks järgmistest sündmustest, olenevalt sellest, kumb esineb hiljem:
- a) üksus kajastab müügitulu seotud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest ja
- b) üksus maksab või lubab maksta tasu (isegi kui tasumine sõltub mõnest tulevases sündmusest). Selline lubadus võib olla kaudselt eeldatav vastavalt üksuse tegevustavale.

Tehinguhinna jaotamine toimingukohustustele

- 73 **Tehinguhinna jaotamise eesmärk on, et üksus jaotaks tehinguhinna igale toimingukohustusele (või eristatavale kaubale või teenusele) summas, mis vastab tasu suurusele, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada lubatud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest.**

- 74 Jaotamise eesmärgi saavutamiseks jaotab üksus tehinguhinna igale lepingus ettenähtud toimingukohustusele eraldiseisva müügihinna alusel vastavalt paragrahvidele 76–80, välja arvatud paragrahvides 81–83 (allahindluste jaotamine) ja paragrahvides 84–86 (muutuvaid summasid sisaldava tasu jaotamine) kirjeldatud juhtudel.
- 75 Paragrahve 76–86 ei rakendata, kui lepingus on ainult üks toimingukohustus. Paragrahve 84–86 võidakse siiski rakendada juhul, kui üksus lubab võõrandada eristatavate kaupade või teenuste sarja, mis on määratletud ühe toimingukohustusega vastavalt paragrahvi 22 punktile b, ja lubatud tasu sisaldab muutuvaid summasid.

Jaotamine eraldiseisvate müügihindade põhjal

- 76 Tehinguhinna jaotamiseks igale toimingukohustusele suhtelise eraldiseisva müügihinna põhjal määrab üksus lepingu sõlmimise ajal kindlaks lepingu iga toimingukohustuse aluseks oleva eristatava kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna ning jaotab tehinguhinna proportsionaalselt nende eraldiseisvate müügihindadega.
- 77 Eraldiseisev müügihind on hind, mille eest üksus müüks lubatud kauba või teenuse kliendile eraldi. Parim tõend eraldiseisva müügihinna kohta on kauba või teenuse hind, mis on vaadeldav siis, kui üksus müüb sama kauba või teenuse samasugustes tingimustes eraldi samasugusele kliendile. Kauba või teenuse eraldiseisev müügihind võib olla lepingus või hinnakirjas esitatud kauba või teenuse hind (aga seda ei eeldata).
- 78 Kui eraldiseisev müügihind ei ole otseselt vaadeldav, hindab üksus eraldiseisvat müügihinna summas, mis saadaks juhul, kui tehinguhind jaotataks vastavalt paragrahvis 73 nimetatud jaotamise eesmärgile. Eraldiseisva müügihinna hindamisel võtab üksus arvesse kogu informatsiooni (kaasa arvatud turutingimused, üksusega seotud asjaolud ja teave kliendi või kliendikategooria kohta), mis on talle mõistlikult kättesaadav. Seda tehes kasutab üksus võimalikult palju vaadeldavaid sisendeid ning rakendab hindamismeetodeid ühetaoliste asjaolude korral järjepidevalt.
- 79 Kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks sobivad meetodid on muu hulgas järgmised:
- a) Korrigeeritud turuhinnangu meetod – üksus võib hinnata turgu, kus ta kaupu või teenuseid müüb, ning hinnata, millist hinda oleks klient sellel turul valmis vastavate kaupade või teenuste eest maksma. Selle meetodi korral võidakse viidata ka üksuse konkurentide pakutavate sarnaste kaupade või teenuste hindadele ning korrigeerida neid hindu vastavalt vajadusele, et need peegeldaksid üksuse kulusid ja marginaale.
 - b) Eeldatava kulu pluss marginaali meetod – üksus võib prognoosida oma toimingukohustuse täitmisega kaasnevat eeldatavat kulu ning liita sellele seejärel vastava kauba või teenuse eest küsitava sobiva marginaali.
 - c) Jäägi meetod – üksus võib eraldiseisva hinna hindamise aluseks võtta kogu tehinguhinna, millest on lahutatud lepingus lubatud muude kaupade või teenuste vaadeldavate eraldiseisvate müügihindade summa. Siiski võib üksus kasutada jäägi meetodit kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks vastavalt paragrahvidele 78 üksnes juhul, kui üks järgmistest tingimustest on täidetud:
 - i) üksus müüb sama kaupa või teenust erinevatele klientidele (samal või peaaegu samal ajal) väga erinevate summade eest (st müügihind on väga muutuv, kuna representatiivset eraldiseisvat müügihinna ei ole võimalik varasemate tehingute või muude vaadeldavate tõendite põhjal eristada) või
 - ii) üksus ei ole selle kauba või teenuse hinda veel kehtestanud ning kaupa või teenust ei ole varem eraldi müüdnud (st müügihind ei ole kindel).

- 80 Kui kahel või enamal lepingus lubatud kaubal või teenusel on väga muutuv või ebakindel eraldiseisev müügihind, võib nende kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindade hindamiseks olla vaja kasutada mitme meetodi kombinatsiooni. Näiteks võib üksus kasutada jäägi meetodit, et hinnata väga muutuivate või ebakindlate eraldiseisvate müügihindadega lubatud kaupade või teenuste summaarset eraldiseisvat müügihinda, ning seejärel kasutada mõnda teist meetodit, et hinnata üksikute kaupade või teenuste eraldiseisvaid müügihindu võrreldes jäägi meetodil kindlaks tehtud hinnangulise summaarse eraldiseisva müügihinnaga. Kui üksus kasutab iga lepingus lubatud kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks meetodite kombinatsiooni, hindab ta, kas tehinguhinna jaotamine nende hinnanguliste eraldiseisvate müügihindadega oleks kooskõlas paragrahvis 73 esitatud jaotamise eesmärgiga ning paragrahvis 78 esitatud nõuetega eraldiseisvate müügihindade hindamisele.

Allahindluse jaotamine

- 81 Klient saab kaupade või teenuste paketi ostmisel allahindlust, kui vastavate lepingus lubatud kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindade summa on suurem kui lepingus lubatud tasu. Kui üksusel ei ole paragrahvi 82 vastavaid vaadeldavaid tõendeid selle kohta, et kogu allahindlus on seotud ainult ühe või mitme, aga mitte kõigi lepinguliste toimingukohustustega, jaotab ta allahindluse kõigile lepingulistele toimingukohustustele proportsionaalselt. Allahindluse proportsionaalne jaotamine kõnealustel asjaoludel tuleneb sellest, et üksus jaotab tehinguhinna igale toimingukohustusele nende aluseks olevate eristatavate kaupade või teenuste suhteliste eraldiseisvate müügihindade põhjal.
- 82 Üksus jaotab allahindluse täielikult ühele või mitmele, aga mitte kõigile lepingulistele toimingukohustustele juhul, kui kõik järgmised tingimused on täidetud:
- üksus müüb igat lepingus nimetatud eristatavat kaupa või teenust (või igat eristatavate kaupade või teenuste paketti) regulaarselt eraldi;
 - üksus müüb regulaarselt eraldi ka mõnest osutatud eristatavast kaubast või teenusest koostatud paketti (või pakette), rakendades sealjuures allahindlust võrreldes igasse paketti kuuluvate kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindadega; ja
 - igale paragrahvi 82 punktis b kirjeldatud kaupade või teenuste paketile omistatav allahindlus on sisuliselt sama mis lepingus sätestatud allahindlus ning igasse paketti kuuluvate kaupade või teenuste analüüsi tulemusena saadakse vaadeldavaid tõendeid toimingukohustuse (või toimingukohustuste) kohta, mille arvele langeb kogu lepingus sätestatud allahindlus.
- 83 Kui allahindlus jaotatakse paragrahvi 82 kohaselt täielikult ühele või mitmele lepingulisele toimingukohustusele, jaotab üksus allahindluse enne, kui ta kasutab jäägi meetodit kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks vastavalt paragrahvi 79 punktile c.

Muutuva tasu jaotamine

- 84 Lepingus lubatud muutuv tasu võib olla omistatav lepingule tervikuna või lepingu kindlale osale, näiteks ühele järgmistest:
- üks või mitu, aga mitte kõik lepingulised toimingukohustused (näiteks võib preemia sõltuda sellest, kas üksus võõrandab lubatud kauba või teenuse kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul) või
 - üks või mitu, aga mitte kõik lubatud eristatavad kaubad või teenused eristatavate kaupade või teenuste sarjas, mis kuulub paragrahvi 22 punkti b kohaselt ühe toimingukohustuse alla (näiteks kaheaastase puhastusteenuse lepingu teiseks aastaks lubatud tasu suureneb vastavalt kindlaksmääratud inflatsiooniindeksi liikumisele).
- 85 Üksus jaotab muutuva summa (ja selle summa hilisemad muutused) täielikult toimingukohustusele või paragrahvi 22 punkti b kohaselt ühe toimingukohustuse alla kuuluvale eristatavale kaubale või teenusele, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

- a) muutuva makse tingimused on seotud konkreetsetel üksuse püüdlustega toimingukohustust täita või eristatavat kaupa või teenust võõrandada (või toimingukohustuse täitmise või eristatava kauba või teenuse võõrandamise konkreetse tulemusega) ja
- b) tasu muutuva summa täielik jaotamine toimingukohustusele või eristatavale kaubale või teenusele on kooskõlas paragrahvis 73 esitatud jaotamise eesmärgiga, arvestades kõiki lepingus sätestatud toimingukohustusi ja maksetingimusi.
- 86 Tehinguhinna ülejäänud summa, mis ei vasta paragrahvis 85 esitatud tingimustele, jaotatakse paragrahvides 73–83 esitatud jaotamisnõuete kohaselt.

Tehinguhinna muutused

- 87 Pärast lepingu sõlmimist võib tehinguhind muutuda mitmel põhjusel, kaasa arvatud ebakindlate sündmuste lahenemise või asjaolude muutumise tagajärjel, mis muudab tasu summat, mida üksusel on tema hinnangul õigus lubatud kaupade või teenuste eest saada.
- 88 Üksus jaotab kõik tehinguhinna hilisemad muutused lepingulistele toimingukohustustele samadel alustel nagu lepingu sõlmimise ajal. Seega ei jaota üksus tehinguhinda ümber nii, et see kajastaks eraldiseisvate müügihindade muutusi pärast lepingu sõlmimist. Täidetud toimingukohustusele jaotatud summad kajastatakse müügituluna või müügitulu vähendusena samal perioodil, mil tehinguhind muutub.
- 89 Üksus jaotab tehinguhinna muutuse täielikult ühele või mitmele, aga mitte kõigile toimingukohustustele või eristatavatele kaupadele või teenustele eristatavate kaupade või teenuste sarjas, mis kuulub paragrahvi 22 punkti b kohaselt ühe toimingukohustuse alla, üksnes juhul, kui paragrahvis 85 esitatud muutuva tulu jaotamise tingimused on täidetud.
- 90 Üksus arvestab lepingumuudatusest tulenevat tehinguhinna muutust vastavalt paragrahvidele 18–21. Pärast lepingumuudatust toimuva tehinguhinna muutuse suhtes rakendab üksus siiski paragrahve 87–89, et jaotada tehinguhinna muutus mis tahes järgmisel kohaldataval viisil:
- a) Üksus jaotab tehinguhinna muutuse lepingus enne selle muutmist määratletud toimingukohustustele sellisel juhul ja sellises ulatuses, milles tehinguhinna muutus on omistatav enne muutmist lubatud muutuva tasu summale ja muudatust arvestatakse vastavalt paragrahvi 21 punktile a.
- b) Kõigil ülejäänud juhtudel, kui muudatust ei arvestatud paragrahvi 20 kohaselt eraldi lepinguna, jaotab üksus tehinguhinna muutuse muudetud lepingu toimingukohustustele (st toimingukohustustele, mis olid vahetult pärast muutmist täitmata või osaliselt täitmata).

LEPINGULISED KULUTUSED

Lepingu sõlmimiseks tehtavad lisakulutused

- 91 Üksus kajastab kliendilepingu sõlmimiseks tehtavaid lisakulutusi varana, kui ta eeldab, et need kulud kaetakse.
- 92 Lepingu sõlmimiseks tehtavad lisakulutused on kulutused, mida üksus teeb eesmärgiga sõlmida kliendileping ja mida ta ei oleks teinud, kui lepingut ei oleks sõlmitud (näiteks müügi vahendustasu).

- 93 Lepingu sõlmimiseks tehtavaid kulutusi, mis oleksid tehtud lepingu sõlmimisest olenemata, kajastatakse kuluna nende tekkimise ajal, välja arvatud juhul, kui nende kulude tasumise kohustus lasub selgelt kliendil, olenemata sellest, kas leping sõlmitakse.
- 94 Praktilise abinõuna võib üksus kajastada lepingu sõlmimiseks tehtavaid lisakulutusi nende tekkimise ajal kuluna, kui sellise vara amortisatsiooniperiood, mida üksus oleks muul juhul kajastanud, ei ole pikem kui üks aasta.

Lepingu täitmiseks tehtavad kulutused

- 95 Kui kliendilepingu täitmiseks tehtavad kulutused ei kuulu mõne muu standardi (näiteks IAS 2 *Varud*, IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* või IAS 38 *Immateriaalsed varad*) rakendusalasasse, kajastab üksus lepingu täitmiseks tehtavatest kulutustest tulenevat vara üksnes juhul, kui kõnealused kulutused vastavad kõigile järgmistele tingimustele:
- a) **kulutused on otseselt seotud lepinguga või oodatava lepinguga, mida üksusel on võimalik konkreetselt tuvastada (näiteks senise lepingu pikendamise korral osutatavate teenustega seotud kulutused või veel heakskiitmata lepingu alusel võõrandatava vara väljatöötamise kulutused);**
 - b) **kulutused tekitavad või suurendavad üksuse ressursse, mida kasutatakse tulevikus toimingukohustuste täitmiseks (või täitmise jätkamiseks), ja**
 - c) **eeldatakse, et kulutused kaetakse.**
- 96 Üksus arvestab mõne muu standardi rakendusalasasse kuuluvaid kliendilepingu täitmiseks tehtavaid kulutusi vastavalt nendele muudele standarditele.
- 97 Otseselt lepinguga (või konkreetse oodatava lepinguga) seotud kulutused võivad olla järgmised:
- a) otsene tööjõukulu (näiteks otse kliendile lubatud teenuseid osutavate töötajate töötasu);
 - b) otsene materjalikulu (näiteks kliendile lubatud teenuse osutamiseks kasutatavad materjalid);
 - c) otseselt lepingule või lepingulistele tegevustele jaotatud kulutused (näiteks lepingu haldamise ja järelevalve, kindlustuse ning lepingu täitmiseks kasutatavate tööriistade, seadmete ja kasutamiseõiguse esemeks oleva vara amortisatsiooni kulutused);
 - d) lepingu kohaselt selgelt kliendi poolt tasumisele kuuluvad kulutused ja
 - e) muud kulutused, mis tekivad üksnes seetõttu, et üksus on lepingu sõlminud (näiteks maksed alltöövõtjatele).
- 98 Üksus kajastab järgmisi kulutusi kuluna nende tekkimise ajal:
- a) üld- ja halduskulud (välja arvatud juhul, kui lepingus on selgesõnaliselt sätestatud, et need kulud peab tasuma klient; sel juhul hindab üksus neid kulusid vastavalt paragrahvile 97);
 - b) materjalijääkide, tööjõu ja lepingu täitmiseks vajalike muude ressursside kulud, mis ei kajastu lepingu hinnas;
 - c) kulud, mis on seotud täidetud lepinguliste toimingukohustustega (või osaliselt täidetud toimingukohustustega) (st varem tehtud toimingute seotud kulud), ja

- d) kulud, mille puhul üksusel ei ole võimalik eristada, kas need on seotud täitmata toimingukohustustega või täidetud toimingukohustustega (või osaliselt täidetud toimingukohustustega).

Amortisatsioon ja väärtuse langus

- 99 Paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara amortiseeritakse süstemaatiliselt nii, et see on kooskõlas varaga seotud kaupade või teenuste kliendile võõrandamisega. Vara võib olla seotud kaupade või teenustega, mis kuuluvad võõrandamisele konkreetse oodatava lepingu alusel (nagu on kirjeldatud paragrahvi 95 punktis a).
- 100 Üksus ajakohastab amortisatsioonikannet, et võtta arvesse olulisi muutusi varaga seotud kaupade või teenuste üksuselt kliendile võõrandamise eeldatavas ajastuses. Selline muutus kajastatakse arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.
- 101 Üksus kajastab väärtuse langusest tekkinud kahjumit kasumiaruandes sel määral, mil paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara bilansiline jääkmaksumus ületab:
- a) tasu järelejäänud summat, mida üksus eeldab, et ta varaga seotud kaupade või teenuste eest saab, millest on lahutatud
- b) otseselt kõnealuste kaupade või teenuste pakkumisega seotud kulutused, mida ei ole kajastatud kuluna (vt paragrahv 97).
- 102 Paragrahvi 101 kohaldamisel kasutab üksus eeldatava saadaoleva tasu suuruse kindlakstegemiseks tehinguhinna kindlaksmääramise põhimõtteid (välja arvatud paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid muutuva tasu hinnangute piiramise kohta) ja korrigeerib saadud summat nii, et see peegeldaks kliendi krediidiriski mõju.
- 103 Enne paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamist kajastab üksus mis tahes kahjumit, mis on tekkinud lepinguga seotud selliste varade väärtuse langusest, mida kajastatakse mõne muu standardi (näiteks IAS 2, IAS 16 ja IAS 38) kohaselt. Pärast paragrahvis 101 kirjeldatud väärtuse languse kontrolli rakendamist lisab üksus paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara leitud bilansilise jääkmaksumuse selle raha teeniva üksuse bilansilisele jääkmaksumusele, kuhu see kuulub, eesmärgiga rakendada raha teeniva üksuse suhtes standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus*.
- 104 Üksus kajastab varem paragrahvi 101 kohaselt kajastatud väärtuse langusest tekkinud kahjumi osalise või täieliku tühistamise kasumiaruandes, kui väärtuse languse tingimusi enam ei esine või need on paranenud. Vara suurenenud bilansiline jääkmaksumus ei tohi ületada summat, mis oleks (pärast amortisatsiooni mahaarvamist) kindlaks tehtud juhul, kui eelnevalt ei oleks väärtuse langusest tekkinud kahjumit kajastatud.

ESITAMINE

- 105 Kui üks lepingupool on oma kohustused täitnud, esitab üksus finantsseisundi aruandes lepingu lepingulise vara või lepingulise kohustisena sõltuvalt üksuse toimingute ja kliendi maksete vahekorra. Üksus esitab eraldi kõik tingimustega sidumata õigused tasule nõuetena.**
- 106 Kui klient maksab tasu või üksusel on õigus saada tingimustega sidumata tasu (st nõue) enne seda, kui üksus annab kauba või teenuse kliendile üle, esitab üksus lepingut kui lepingulist kohustist, kui makse tehakse või makse kuulub tasumisele (olenevalt sellest, kumb on varasem). Lepinguline kohustis on üksuse kohustus anda kliendile üle kaubad või teenused, mille eest üksus on kliendilt tasu saanud (või mille eest tasu summa kuulub maksmisele).

- 107 Kui üksus täidab oma kohustused, andes kaubad või teenused kliendile üle enne seda, kui klient maksab tasu või makse muutub tasumisele kuuluvaks, esitab üksus lepingut kui lepingulist vara, millest on maha arvatud võimalikud nõuetena esitatud summad. Lepinguline vara on üksuse õigus saada kliendile üle antud kaupade või teenuste eest tasu. Üksus hindab lepingulise vara väärtuse langust vastavalt IFRS 9-le. Lepingulise vara väärtuse langust mõõdetakse, esitatakse ja avaldatakse samadel alustel nagu IFRS 9 rakendusallasse kuuluvate finantsvarade puhul (vt ka paragrahvi 113 punkt b).
- 108 Nõue on üksuse tingimusteta õigus tasule. Õigus tasule on tingimustega sidumata juhul, kui kõnealuse tasu maksmise kohustus tekib lihtsalt aja möödudes. Näiteks üksus kajastaks nõuet juhul, kui tal on kehtiv õigus makse saamisele, kuigi summa võib kuuluda tulevikus tagasimaksmisele. Üksus arvestab nõuet vastavalt IFRS 9-le. Kliendilepingust tuleneva nõude esmase kajastamise korral esitatakse IFRS 9 kohaselt mõõdetud nõude ja sellele vastava kajastatud müügitulu summa võimalik vahe kuluna (näiteks väärtuse langusest tekkinud kahjumina).
- 109 Käesolevas standardis kasutatakse mõisteid „lepinguline vara“ ja „lepinguline kohustis“, kuid üksusel ei keelata kasutada finantsseisundi aruandes kõnealuste objektide kohta muid nimetusi. Kui üksus kasutab lepingulise vara kohta muud nimetust, annab ta finantsaruannete kasutajale piisavalt teavet, mis võimaldab eristada nõudeid ja lepingulisi varasid.

AVALIKUSTAMINE

110 Avalikustamisnõuete eesmärk on, et üksus avalikustaks piisavalt teavet, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista kliendilepingutest saadava müügitulu ja tekkivate rahavoogude laadi, summat, ajastust ja ebakindlust. Nimetatud eesmärgi saavutamiseks avalikustab üksus kvalitatiivset ja kvantitatiivset teavet kõige järgmise kohta:

- a) tema kliendilepingud (vt paragrahvid 113–122);
- b) olulised hinnangud ja hinnangute muutused, mida on kasutatud käesoleva standardi rakendamisel nimetatud lepingute suhtes (vt paragrahvid 123–126), ja
- c) kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulutuste põhjal kajastatud varad vastavalt paragrahvile 91 või 95 (vt paragrahvid 127–128).
- 111 Üksus võtab arvesse avalikustamise eesmärgi saavutamiseks vajalikku detailsusastet ja seda, kui suurt rõhku tuleb asetada igapäevaste erinevatest nõuetest. Üksus summeerib või liigendab avalikustatava teabe nii, et paljude ebaoluliste detailide kaasamine või olulises osas erinevate omadustega kirjade summeerimine ei varja kasulikku teavet.
- 112 Üksus ei pea avalikustama teavet käesoleva standardi kohaselt, kui ta on esitanud teabe vastavalt mõnele muule standardile.

Kliendilepingud

- 113 Üksus avalikustab aruandeperioodi kohta kõik allpool nimetatud summad, välja arvatud juhul, kui need summad esitatakse koondkasumiaruandes eraldi vastavalt muudele standarditele:
- a) kliendilepingutest saadud kajastatud müügitulu, mille üksus avalikustab oma muudest tuluallikatest eraldi, ja
- b) üksuse kliendilepingutest tulenevate mis tahes nõuete või lepinguliste varadega seoses (vastavalt IFRS 9-le) kajastatud võimalikud väärtuse langusest tekkinud kahjumid, mille üksus avalikustab muude lepingutega seotud väärtuse langusest tekkinud kahjumitest eraldi.

Müügitulu liigendamine

- 114 Üksus liigendab kliendilepingutest saadud kajastatud müügitulu kategooriatesse, mis vastavad sellele, kuidas majanduslikud tegurid mõjutavad müügitulu ja rahavoogude laadi, summat, ajastust ja ebakindlust. Üksus rakendab sobivate müügitulu liigendamiseks kasutatavate kategooriate valimiseks paragrahvides B87–B89 esitatud juhiseid.
- 115 Lisaks avaldab üksus piisavalt teavet, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista liigendatud müügitulu avalikustamise (vastavalt paragrahvile 114) ning iga avalikustatava segmendi müügitulu kohta avalikustatud teabe vahelist seost, kui üksus rakendab standardit IFRS 8 *Tegevussegmendid*.

Lepingute saldod

- 116 Üksus avalikustab kogu järgmise teabe:
- a) kliendilepingutest tulenevate nõuete, lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste alg- ja lõppsaldod, mida ei ole muul viisil eraldi esitatud ega avaldatud;
 - b) aruandeperioodil kajastatud müügitulu, mis sisaldus perioodi alguses lepinguliste kohustiste saldod, ja
 - c) aruandeperioodil kajastatud müügitulu, mis on saadud seoses toimingukohustuste täitmisega (või osalise täitmisega) varasematel perioodidel (näiteks tehinguhinna muutused).
- 117 Üksus selgitab, kuidas tema toimingukohustuste täitmise ajastus (vt paragrahvi 119 punkt a) on seotud tavapärase maksete ajastusega (vt paragrahvi 119 punkt b) ning millist mõju avaldavad nimetatud asjaolud lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste saldodele. Esitatud selgituses võib kasutada kvalitatiivset teavet.
- 118 Üksus esitab selgituse aruandeperioodi jooksul lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste saldodes toimunud oluliste muutuste kohta. Selgitus peab sisaldama kvalitatiivset ja kvantitatiivset teavet. Üksuse lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste saldod võivad muutuda näiteks mõne järgmise asjaolu tagajärjel:
- a) äriühendustest tulenevad muutused;
 - b) lepingumuudatusejärgse olukorra põhjal tehtavad müügitulu kumulatiivsed korrigeerimised, mis mõjutavad vastavat lepingulist vara või lepingulist kohustist, kaasa arvatud korrigeerimised, mis on tingitud edenemise määra muutumisest, hinnangulise tehinguhinna muutumisest (mis hõlmab ka võimalikku muutust hinnangus sellele, kas muutuva tasu hinnang on piiratud) või lepingumuudatusest;
 - c) lepingulise vara väärtuse langus;
 - d) muutus tasu saamise õiguse mittetingimuslikuks muutumise ajavahemikus (st ajavahemikus, mille järel lepinguline vara liigitatakse ümber nõudeks) ja
 - e) muutus toimingukohustuse täitmise ajavahemikus (st ajavahemikus, mille järel hakatakse lepingulisest kohustisest saadavat müügitulu kajastama).

Toimingukohustused

- 119 Üksus avalikustab teabe oma kliendilepingutes sisalduvate toimingukohustuste kohta, kirjeldades muu hulgas kõiki järgmisi asjaolusid:
- a) mis ajal üksus tavaliselt oma toimingukohustused täidetuks loeb (näiteks saatmise, kättetoimetamise, teenuste osutamise või teenuse lõpetamise ajal), kaasa arvatud millal loetakse toimingukohustused täidetuks ilma kauba väljastamiseta (*bill-and-hold*) müügikokkulepete korral;

- b) olulised maksetingimused (näiteks milline on tavapärane maksetähtaeg, kas leping sisaldab olulist rahastamis-komponenti, kas tasu suurus on muutuv ning kas muutuva tasu hinnang on tavaliselt piiratud vastavalt paragrahvidele 56–58);
- c) üksuse poolt võõrandamiseks lubatud kaupade või teenuste laad, tuues eraldi esile toimingukohustused, mis nõuavad, et üksus korraldaks kaupade või teenuste võõrandamise mõne teise osapoole poolt (st kui üksus tegutseb käsundisaajana);
- d) tagastamis- ja tagasimaksekohustused ning muud sarnased kohustused ja
- e) garantiide liigid ja nendega seotud kohustused.

Järelejäänud toimingukohustustele jaotatud tehinguhind

120 Üksus avalikustab oma järelejäänud toimingukohustuste kohta järgmise teabe:

- a) aruandeperioodi lõpu seisuga täitmata (või osaliselt täitmata) toimingukohustustele jaotatud tehinguhinna kogusumma ja
- b) selgitus selle kohta, millal üksus loodab paragrahvi 120 punkti a kohaselt avaldatud summat müügituluna kajastada; üksus kasutab selgituse avaldamiseks ühte järgmistest võimalustest:
 - i) kvantitatiivne selgitus, mille aluseks võetakse järelejäänud toimingukohustuste kestuse jaoks kõige sobivamad ajavahemikud, või
 - ii) kvalitatiivse teabe kasutamine.

121 Praktilise abinõuna ei pea üksus toimingukohustuse kohta paragrahvis 120 osutatud teavet avalikustama juhul, kui on täidetud üks järgmistest tingimustest:

- a) toimingukohustus on sätestatud lepingus, mille algne eeldatav kehtivusaeg ei ole pikem kui üks aasta, või
- b) üksus kajastab toimingukohustuse täitmisest saadavat müügitulu vastavalt paragrahvile B16.

122 Üksus selgitab kvalitatiivselt, kas ta rakendab paragrahvis 121 esitatud praktilist abinõu ning kas mõni kliendilepingute alusel saadav tasu on jäetud tehinguhinna sisse arvestamata ega sisaldu seega paragrahvi 120 kohaselt avalikustatud teabes. Näiteks hinnanguline tehinguhind ei sisalda selliseid muutuva tasu hinnangulisi summasid, mis on piiratud (vt paragrahvid 56–58).

Käesoleva standardi rakendamisel kasutatavad olulised hinnangud

123 Üksus avalikustab hinnangud ja hinnangute muutused, mida on kasutatud käesoleva standardi rakendamisel ning mis mõjutavad oluliselt kliendilepingutest saadava müügitulu summat ja ajastust. Eelkõige selgitab üksus oma hinnanguid ja hinnangute muutusi, mida ta on kasutanud mõlema järgmise asjaolu kindlaksmääramiseks:

- a) toimingukohustuste täitmise ajastus (vt paragrahvid 124–125) ja
- b) tehinguhind ja toimingukohustustele jaotatud summad (vt paragrahv 126).

Toimingukohustuste täitmise ajastuse kindlakstegemine

- 124 Aja jooksul täidetavate toimingukohustuste kohta avalikustab üksus mõlemad järgnevad:
- müügitulu kajastamiseks kasutatud meetodid (näiteks kasutatud väljundimeetodite või sisendimeetodite ja nende meetodite rakendamise kirjeldus) ja
 - selgitus selle kohta, miks kasutatud meetodid annavad usaldusväärse pildi kaupade või teenuste võõrandamisest.
- 125 Teataval ajahetkel täidetavate toimingukohustuste kohta avalikustab üksus olulised hinnangud, mille põhjal otsustatakse, millal klient saab kontrolli talle lubatud kaupade või teenuste üle.

Tehinguhinna ja toimingukohustustele jaotatud summade kindlakstegemine

- 126 Üksus avalikustab teabe kõige järgneva jaoks kasutatavate meetodite, sisendite ja eelduste kohta:
- tehinguhinna kindlakstegemine, mis hõlmab muu hulgas muutuva tasu hindamist, tasu korrigeerimist raha ajaväärtuse mõju arvessevõtmiseks ning mitterahalise tasu mõõtmist;
 - selle hindamine, kas muutuva tasu hinnang on piiratud;
 - tehinguhinna jaotamine, kaasa arvatud lubatud kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindade hindamine ning allahindluste ja muutuva tasu jaotamine lepingu konkreetsele osale (kui see on kohaldatav), ja
 - tagastamis- ja tagasimaksekohustuste ning muude sarnaste kohustuste mõõtmine.

Kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulutuste põhjal kajastatud varad

- 127 Üksus kirjeldab mõlemat järgnevat:
- hinnangud, mille põhjal tehakse kindlaks kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulutuste summa (vastavalt paragrahvile 91 või 95), ja
 - iga aruandeperioodi amortisatsiooni kindlakstegemiseks kasutatav meetod.
- 128 Üksus avalikustab kogu järgmise teabe:
- kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulutuste (vastavalt paragrahvile 91 või 95) põhjal kajastatud varade lõppsaldod vara põhikategooriate kaupa (näiteks kliendilepingute sõlmimiseks tehtud kulutused, lepingueelsed kulutused ja ettevalmistuskulutused) ja
 - aruandeperioodil kajastatud amortisatsiooni ja mis tahes väärtuse langusest tekkinud kahjumi summa.

Praktilised abinõud

- 129 Kui üksus otsustab kasutada paragrahvis 63 (seoses olulise rahastamiskomponendi olemasoluga) või paragrahvis 94 (seoses lepingu sõlmimiseks tehtavate lisakulustega) sätestatud praktilisi abinõusid, peab ta selle asjaolu avalikustama.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

Leping

Kahe või enama osapoolle vahel sõlmitud kokkulepe, millega luuakse täitmisele pööratavad õigused ja kohustused.

Lepinguline vara

Üksuse õigus saada tasu üksuse poolt **kliendile** üle antud kaupade või teenuste eest, kui nimetatud õiguse saamiseks peab olema täidetud veel mingeid muid tingimusi peale aja möödumise (näiteks üksuse kohustuse täitmine tulevikus).

Lepinguline kohustus

Üksuse kohustus anda **kliendile** üle kaubad või teenused, mille eest üksus on kliendilt tasu saanud (või tasu summa kuulub maksmisele).

Klient

Osapool, kes on sõlminud üksusega lepingu, et saada tasu eest üksuse tavapärase tegevuse väljundiks olevaid kaupu või teenuseid.

Tulu

Majandusliku kasu suurenemine arvestusperioodil, mis väljendub varade lisandumise või parendamisena või kohustiste vähenemisena, mille tulemusena omakapital suureneb, välja arvatud omanike poolt tehtavad sissemaksed.

Toimingukohustus Kliendiga

sõlmitud **lepingus** antud lubadus võõrandada kliendile kas:

- a) eristatav kaup või teenus (või kaupade või teenuste pakett) või
- b) sari eristatavaid kaupu või teenuseid, mis on olulises osas samasugused ning mis võõrandatakse kliendile ühe ja sama skeemi kohaselt.

Müügitulu

Tulu, mis tekib üksuse tavapärase tegevuse käigus.

(Kauba või teenuse) eraldiseisev müügihind

Hind, mille eest üksus müüks lubatud kauba või teenuse **kliendile** eraldi.

Tehinguhind (kliendilepingu puhul)

Tasu summa, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada lubatud kaupade või teenuste **kliendile** võõrandamise eest ja millest on maha arvatud kolmandate isikute nimel kogutavad summad.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse paragrahvide 1-129 rakendamist ja sellel on sama õiguslik jõud nagu standardi teistel osadel.

B1 Käesolev rakendusjuhised on liigendatud vastavalt järgmistele kategooriatele:

- a) aja jooksul täidetavad toimingukohustused (paragrahvid B2–B13);
- b) toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmise meetodid (paragrahvid B14–B19);
- c) tagastamisõigusega müük (paragrahvid B20–B27);
- d) garantiid (paragrahvid B28–B33);
- e) käsundiandja ja käsundisaaja tasud (paragrahvid B34–B38);
- f) kliendi õigused täiendavate kaupade või teenuste saamiseks (paragrahvid B39–B43);
- g) klientide kasutamata õigused (paragrahvid B44–B47);
- h) tagastamatud ettemaksud (ja mõned seotud kulutused) (paragrahvid B48–B51);
- i) litsentsimine (paragrahvid B52–B63B);
- j) tagasiostulepingud (paragrahvid B64–B76);
- k) saatmiskorraldused (paragrahvid B77–B78);
- l) ilma kauba väljastamiseta (*bill-and-hold*) müügikokkulepped (paragrahvid B79–B82);
- m) kliendipoolne vastuvõtmine (paragrahvid B83–B86) ja
- n) liigendatud müügitulu avalikustamine (paragrahvid B87–B89).

Aja jooksul täidetavad toimingukohustused

B2 Vastavalt paragrahvile 35 täidetakse toimingukohustus aja jooksul, kui on täidetud üks järgmistest tingimustest:

- a) klient saab ja tarbib üksuse toimingust saadavaid hüvesid üheaegselt ja üksuse toiminguga samal ajal (vt paragrahvid B3–B4);
- b) üksuse toiming loob või parendab vara (näiteks lõpetamata toodang), mis on loomise või parendamise ajal kliendi kontrolli all (vt paragrahv B5), või

- c) üksus jätab oma toiminguga loomata vara, millele üksusel oleks alternatiivne kasutusviis (vt paragrahvid B6–B8), ning üksusel on täitmisele pööratav õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest (vt paragrahvid B9–B13).

Üksuse toimingust saadavate hüvede üheaegne saamine ja tarbimine (paragrahvi 35 punkt a)

- B3 Mõnede toimingukohustuste puhul on lihtne hinnata, kas klient saab üksuse toimingust hüvesid selle toingu tegemise ajal ning tarbib neid hüvesid üheaegselt nende saamisega. Selle näiteks on rutiinsed või korduvad teenused (näiteks koristusteenus), mille puhul on lihtne kindlaks teha, et klient saab ja tarbib üksuse toimingust tekkivaid hüvesid üheaegselt.
- B4 Muude toimingukohustuste puhul ei pruugi üksusel olla võimalik lihtsalt kindlaks teha, kas klient saab ja tarbib üksuse toimingust tekkivaid hüvesid üheaegselt ning samal ajal üksuse toingu tegemisega. Selliste asjaolude korral loetakse toimingukohustus täidetavaks aja jooksul, kui üksus leiab, et kui järelejäänud toimingukohustuse täitmise kliendi jaoks võtaks üle mõni teine üksus, ei peaks ta seni lõpule viidud tööd olulises osas uuesti tegema. Selle kindlaks tegemisel, kas mõni teine üksus ei peaks üksuse poolt seni lõpule viidud tööd olulises osas uuesti tegema, lähtub üksus mõlemast järgmisest eeldusest:
- a) jäetakse arvestamata võimalikud lepingulised või praktilised piirangud, mis ei võimaldaks üksusel järelejäänud toimingukohustust teisele üksusele üle anda, ja
- b) eeldatakse, et järelejäänud toimingukohustust täitev teine üksus ei saaks kasutada ühtegi vara, mis on hetkel üksuse kontrolli all ja mis jääks üksuse kontrolli alla ka pärast toimingukohustuse üleminekut teisele üksusele.

Kliendi kontroll loodava või parendatava vara üle (paragrahvi 35 punkt b)

- B5 Selle kindlaks tegemisel, kas vastavalt paragrahvi 35 punktile b on vara selle loomise või parendamise ajal kliendi kontrolli all, lähtub üksus paragrahvides 31–34 ja 38 esitatud kontrolli käsitlevatest nõuetest. Loodav või parendatav vara (näiteks lõpetamata toodang) võib olla materiaalne või immateriaalne.

Üksuse toiminguga ei looda vara, millel on alternatiivne kasutusviis (paragrahvi 35 punkt c)

- B6 Selle hindamisel, kas tal on varale alternatiivne kasutusviis vastavalt paragrahvidele 36, võtab üksus arvesse lepinguliste ja praktiliste piirangute mõju üksuse võimele suunata vara muusse kasutusse, näiteks müüa see teisele kliendile. Kliendilepingu lõpetamise võimalus ei ole oluline kaalutlus selle hindamisel, kas üksusel oleks võimalik suunata vara muusse kasutusse.
- B7 Lepinguline piirang, mis takistab üksusel vara muusse kasutusse suunamist, peab olema oluline, et välistada üksuse jaoks vara alternatiivse kasutusviisi võimalus. Lepinguline piirang on oluline, kui kliendil oleks võimalus oma õigused lubatud varale täitmisele pöörata, kui üksus peaks püüdma suunata vara muusse kasutusse. Seevastu lepinguline piirang ei ole oluline juhul, kui vara on näiteks suures osas asendatav muude varadega, mida üksus saaks teisele kliendile võõrandada ilma lepingut rikkumata ja ilma et talle tekiks olulist kulu, mida ei oleks muul juhul seoses kõnealuse lepinguga tekkinud.
- B8 Praktiline piirang, mis takistab üksusel vara muusse kasutusse suunamast, esineb juhul, kui vara muusse kasutusse suunamine põhjustaks üksusele olulist majanduslikku kahju. Oluline majanduslik kahju võib tekkida seetõttu, et üksus peaks kandma suuri kulusid vara ümbertegemiseks või ta saab müüa vara ainult suure kahjumiga. Näiteks võib üksuse võime vara muusse kasutusse suunata olla praktiliselt piiratud juhul, kui varal on ainult ühe kliendi jaoks sobiv tehniline spetsifikatsioon või see asub kauges piirkonnas.

Õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest (paragrahvi 35 punkt c)

- B9 Vastavalt paragrahvile 37 on üksusel õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest juhul, kui tal oleks õigus summale, mis vähemalt hüvitab tema seni tehtud toimingud olukorras, kus klient või muu osapool lõpetab lepingu mõnel muul põhjusel kui üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmine. Summa, mis vähemalt hüvitab üksuse seni tehtud toimingud, on summa, mis vastab selleks ajaks võõrandatud kaupade või teenuste ligikaudsele müügihinnale (näiteks toimingukohustuse täitmise käigus üksusele tekkinud kulude hüvitis, millele lisandub mõistlik kasumimarginaal), mitte üksnes üksuse võimaliku saamata jäänud tulu hüvitis lepingu lõpetamise korral. Mõistliku kasumimarginaali hüvitis ei pea võrduma kasumimarginaaliga, mida eeldatakse juhul, kui leping täidetakse vastavalt lubatule, kuid üksusel peaks olema õigus saada hüvitist ühes järgmises summas:
- a) lepingujärgse eeldatava kasumimarginaali osa, mis kajastab piisavalt seda, millises ulatuses on üksus oma lepingujärgsed kohustused täitnud enne lepingu lõpetamist kliendi (või muu osapoole) poolt, või
 - b) mõistlik tootlus üksuse poolt sarnaste lepingute korral kantavalt kapitalikulult (või üksuse tavapärase tegevusmarginaal sarnase lepingute korral) juhul, kui konkreetse lepingu marginaal on kõrgem kui üksuse tavaline tootlus sarnastelt lepingutelt.
- B10 Üksuse õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest ei pea olema hetkel kehtiv tingimusteta õigus maksele. Paljudel juhtudel tekib üksuse tingimusteta õigus maksele alles pärast mõne kokkulepitud taseme saavutamist või pärast toimingukohustuse täielikku täitmist. Selle hindamisel, kas tal on õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest, võtab üksus arvesse seda, kas tal oleks täitmisele pööratav õigus nõuda või kinni pidada tasu seni tehtud toimingute eest juhul, kui leping lõpetatakse enne kohustuse täitmist mõnel muul põhjusel kui üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmine.
- B11 Mõne lepingu puhul võib kliendil olla õigus leping lõpetada ainult teatavatel kindlatel aegadel lepingu kehtivusaja jooksul või ei pruugi kliendil üldse olla lepingu lõpetamise õigust. Kui klient püüab lõpetada lepingut, ilma et tal oleks antud ajal lepingu lõpetamise õigust (kaasa arvatud juhul, kui klient ei täida oma lubatud kohustusi), võib leping (või muud õigusaktid) anda üksusele õiguse jätkata lepingus lubatud kaupade või teenuste üleandmist kliendile ning nõuda kliendilt vastavate kaupade või teenuste eest lubatud tasu maksmist. Sellisel juhul on üksusel õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest, sest tal on õigus jätkata oma kohustuste täitmist vastavalt lepingule ning nõuda kliendilt tema kohustuste täitmist (mis hõlmab lubatud tasu maksmist).
- B12 Seni tehtud toimingute eest tasu saamise õiguse olemasolu ja täitmisele pööratavuse hindamisel võtab üksus arvesse nii lepingutingimusi kui ka õigusakte või õiguslikke pretseidente, mis võiksid vastavaid lepingutingimusi täiendada või neist ülimuslikud olla. See hõlmab selle hindamist, kas:
- a) mõni õigusakt, haldustava või õiguslik pretsedent annab üksusele õiguse saada seni tehtud toimingute eest tasu, kuigi seda õigust ei ole kliendilepingus sätestatud;
 - b) asjakohasest õiguslikust pretsedendist nähtub, et sarnastel õigustel saada seni tehtud toimingute eest tasu ei ole sarnaste lepingute puhul siduvat õiguslikku toimet, või
 - c) üksuse tegevustava, mille kohaselt tasu saamise õigust täitmisele ei pöörata, on muutnud selle õiguse vastavas õiguskeskonnas täitmisele mittepööratavaks. Siiski jääb üksusele õigus saada tasu seni tehtu eest tasu juhul, kui tema õigus saada tasu seni tehtu eest jääb kliendilepingu kohaselt täitmisele pööratavaks, olenemata sellest, et üksus võib otsustada loobuda oma tasu saamise õigusest sarnaste lepingute puhul.
- B13 Lepingus sätestatud maksegraafik ei näita tingimata seda, kas üksusel on täitmisele pööratav õigus saada seni tehtud toimingute eest tasu. Kuigi lepingus sätestatud maksegraafikus esitatakse kliendi poolt tasumisele kuuluva tasu ajastus ja summa, ei pruugi maksegraafik tingimata olla tõendiks, mis kinnitab üksuse õigust saada tasu seni tehtud toimingute eest. Selle põhjuseks on asjaolu, et leping võib sisaldada näiteks sätet, mille kohaselt kliendilt laekunud tasu kuulub tagasi maksmisele mõnel muul põhjusel peale üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmise.

Toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmise meetodid

B14 Meetodid, mida saab kasutada selleks, et mõõta üksuse toimingukohustuse täitmise edenemist aja jooksul vastavalt paragrahvidele 35–37, hõlmavad järgmist:

a) väljundimeetodid (vt paragrahvid B15–B17) ja

b) sisendimeetodid (vt paragrahvid B18–B19).

Väljundimeetodid

B15 Väljundimeetoditega kajastatakse müügitulu selleks hetkeks võõrandatud kaupadest või teenustest kliendile tekkiva väärtuse ja lepingu alusel lubatud veel võõrandamata kaupade või teenuste väärtuse vahekorra otsese mõõtmise põhjal. Väljundimeetodite hulka kuuluvad seni tehtud toimingute ülevaated, saavutatud tulemuste, eesmärgiks seatud tasemete, kulunud aja ning toodetud või tarnitud ühikute koguse hindamised. Selle kaalumisel, kas kasutada edenemise mõõtmiseks väljundimeetodit, võtab üksus arvesse seda, kas valitud väljund kujutaks toimingukohustuse täielikuks täitmiseks tehtud üksuse sooritust usaldusväärset. Väljundimeetod ei kujutaks üksuse sooritust usaldusväärset juhul, kui valitud väljund ei võimaldaks mõõta mõnda kaupa või teenust, mille kontroll on kliendile üle läinud. Näiteks toodetud või tarnitud ühikutel põhinevad väljundimeetodid ei kujutaks toimingukohustuse täielikuks täitmiseks tehtud üksuse sooritust usaldusväärset juhul, kui üksuse toimingu tulemuseks aruandeperioodi lõpus on lõpetamata toodang või valmistoodang, mis on kliendi kontrolli all ja mida ei ole väljundi mõõtmisel arvesse võetud.

B16 Kui üksusel on õigus saada kliendilt tasu summas, mis vastab otseselt üksuse seni tehtud toimingute väärtusele kliendi jaoks (näiteks teenuseleping, mille kohaselt iga teenuse osutamise tunni eest küsitakse arvel fikseeritud summa), võib üksus praktilise abinõuna kajastada müügitulu summas, mille kohta üksusel on õigus esitada arve.

B17 Väljundimeetodi puudusteks on asjaolud, et edenemise mõõtmiseks kasutatavad väljundid ei pruugi olla otseselt vaadeldavad ning nende rakendamiseks vajalik teave ei pruugi olla üksusele liigsete kuludeta kättesaadav. Seetõttu võib osutada vajalikuks sisendimeetod.

Sisendimeetodid

B18 Sisendimeetoditega kajastatakse müügitulu jõupingutuste või sisendite põhjal, mida üksus rakendab toimingukohustuse täitmiseks (näiteks tarbitud ressursid, kulunud töötunnid, tehtud kulutused, möödunud aeg või kasutatud masinatunnid), võrrelduna sisendite eeldatava koguhulgaga, mis on vajalik vastava toimingukohustuse täitmiseks. Kui üksuse jõupingutused või sisendid jagunevad toiminguperioodi peale võrdselt, võib üksusele sobida lineaarne müügitulu kajastamise meetod.

B19 Sisendimeetodite puuduseks on asjaolu, et üksuse sisendite ning kaupade ja teenuste kontrolli kliendile üleandmise vahel võib puududa otsene seos. Seetõttu jätab üksus sisendimeetodis arvesse võtmata nende sisendite mõjud, mis vastavalt paragrahvis 39 kirjeldatud edenemise mõõtmise eesmärgile ei kujuta üksuse sooritust kaupade või teenuste kontrolli kliendile üleandmisel. Näiteks kulupõhise sisendimeetodi kasutamise korral võib järgmistel juhtudel tekkida vajadus korrigeerida tulemust vastavalt edenemise määrale:

a) Kui tehtud kulutus ei aita kaasa üksuse toimingukohustuse täitmise edenemisele. Näiteks võib üksus jätta kajastamata müügitulu, mis põhineb sellistel tehtud kulutustel, mida saab seostada üksuse soorituse oluliste ebatõhusustega, mis ei kajastu lepingu hinnas (näiteks ootamatult suure materjalijääkide koguse, tööjõu või muude ressursside kulud, mis tekkisid toimingukohustuse täitmise eesmärgil).

b) Kui tehtud kulutus ei ole proportsionaalne üksuse toimingukohustuse täitmise edenemisega. Sellisel juhul võib üksuse soorituse parimaks kujutamiseks korrigeerida sisendimeetodit nii, et müügitulu kajastatakse ainult vastava tehtud kulutuse ulatuses. Näiteks üksuse soorituse usaldusväärseks kujutamiseks võidakse kajastada müügitulu summas, mis võrdub toimingukohustuse täitmiseks kasutatud kauba maksumusega, juhul kui üksus eeldab lepingu sõlmimise ajal, et kõik järgmised tingimused on täidetud:

i) kaup ei ole eristatav;

ii) eeldatavasti saab klient kauba üle kontrolli oluliselt varem, kui talle osutatakse kaubaga seotud teenuseid;

iii) võõrandatud kauba maksumus moodustab toimingukohustuse täieliku täitmise eeldatavatest kogukuludest olulise osa ja

iv) üksus hangib kauba kolmandalt osapoolelt ning ei osale oluliselt määral kauba väljatöötamises ega tootmises (kuid üksus tegutseb käsundiandjana vastavalt paragrahvidele B34–B38).

Tagastamisõigusega müük

B20 Mõne lepingu puhul annab üksus kontrolli toote üle kliendile ning annab kliendile ühtlasi õiguse toote erinevatel põhjustel (näiteks rahulolematust tootega) tagastada ja saada mis tahes kombinatsioonis järgmist:

a) makstud tasu täielik või osaline tagasimakse;

b) krediit, mida saab kasutada üksusele praegu või tulevikus võlgnetavate summade tasaarvestamiseks, ja

c) asendustoode.

B21 Tagastamisõigusega toote võõrandamise (ja mõnede tagasimaksevõimalusega teenuste) arvestamiseks kajastab üksus kõik järgneva:

a) võõrandatud toodete eest saadud müügitulu tasu summas, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada (seega ei kajastata selliste toodete müügitulu, mille puhul eeldatakse nende tagastamist);

b) tagasimaksekohustis ja

c) vara (ja vastav müügitulude korrigeerimine), mis vastab üksuse õigusele nõuda tagasimaksekohustise arveldamise korral kliendilt tagasi tooted.

B22 Üksuse lubadust olla tagastamisperioodi ajal valmis tagastatud toote vastuvõtmiseks ei arvestata toimingukohustusena, mis lisanduks tagasimakse tegemise kohustusele.

B23 Üksus rakendab paragrahvides 47–72 esitatud nõudeid (kaasa arvatud paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid muutuva tasu hinnangute piiramise kohta), et teha kindlaks tasu summa, mida tal on tema hinnangul õigus saada (st arvestamata tooteid, mis eeldatavasti tagastatakse). Üksus ei kajasta selliseid laekunud (või tasumisele kuuluvaid) summasid, mille saamise õigust tal enda hinnangul ei ole, toodete kliendile üleandmise ajal müügituluna, vaid kajastab vastavaid laekunud (või tasumisele kuuluvaid) summasid tagasimaksekohustisena. Seejärel ajakohastab üksus iga aruandeperioodi lõpus oma hinnangut summadele, mida tal on eeldatavasti õigus võõrandatud toodete eest saada, ning teeb vastava muudatuse tehinguhinnas ja seega ka kajastatud müügitulu summas.

- B24 Üksus ajakohastab tagasimaksekohustise mõõtmise tulemust iga aruandeperioodi lõpus, et võtta arvesse muutusi tagasimaksete summat käsitlevates ootustes. Üksus kajastab vastavaid korrigeerimisi müügituluna (või müügitulu vähendustena).
- B25 Vara, mille kajastamise aluseks on üksuse õigus saada tagasimaksekohustise arveldamise korral kliendilt tooted tagasi, mõõdetakse esmalt toote (näiteks laovarude) endise bilansilise jääkmaksumuse alusel, millest lahutatakse mis tahes eeldatavad toodete tagasisaamise kulud (kaasa arvatud tagastatud toodete väärtuse võimalik vähenemine üksuse jaoks). Iga aruandeperioodi lõpus ajakohastab üksus vara mõõtmise tulemust vastavalt tagastatavaid tooteid käsitlevate ootuste muutustele. Üksus esitab vara ja tagasimaksekohustise eraldi.
- B26 Toote kliendipoolset väljavahetamist sama tüüpi, sama kvaliteediga, samas seisukorras ja sama hinnaga teise toote vastu (mis on näiteks teist värvi või teise suurusega) ei loeta käesoleva standardi rakendamisel tagastamiseks.
- B27 Lepinguid, mis lubavad kliendil defektiga toote tagastada ja saada vastu toimiva toote, hinnatakse vastavalt paragrahvides B28–B33 esitatud garantiisid käsitlevatele juhistele.

Garantiid

- B28 Tavaliselt annavad üksused koos toote (kauba või teenuse) müügiga kaasa garantii (vastavalt lepingule, õigusaktile või üksuse tegevustavale). Garantii laad võib olla väga erinev olenevalt majandusharust ja lepingutest. Mõned garantiid annavad kliendile kindluse, et seotud toode toimib nii, nagu osapooled on soovinud, kuna see vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele. Muude garantiide puhul pakutakse kliendile peale kindluse, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele, ka mõnda teenust.
- B29 Kui kliendil on õigus osta garantii eraldi (näiteks seetõttu, et garantiile on määratud eraldi hind või selle kohta sõlmitakse eraldi kokkulepe), on garantii puhul tegemist eristatava teenusega, sest üksus lubab osutada kliendile teenust lisaks sellele tootele, mis toimib lepingus kirjeldatud viisil. Osutatud juhul arvestab üksus lubatud garantiid kui toimingukohustust vastavalt paragrahvile 22–30 ning jaotab ühe osa tehinguhinnast sellele toimingukohustusele vastavalt paragrahvile 73–86.
- B30 Kui kliendil ei ole õigust osta garantii eraldi, arvestab üksus garantiid vastavalt standardile IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad*, välja arvatud juhul, kui lubatud garantii või lubatud garantii osa alusel osutatakse kliendile teenust, mis lisandub kindlusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele.
- B31 Selle hindamisel, kas garantii alusel osutatakse kliendile teenust, mis lisandub kindlusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele, võtab üksus arvesse näiteks järgmisi asjaolusid:
- a) Kas garantiikohustus tuleneb õigusaktidest – kui garantii andmist nõutakse õigusaktiga, näitab sellise õigusakti olemasolu, et lubatud garantii ei ole toimingukohustus, sest selliste nõuete eesmärk on tavaliselt kaitsta kliente defektiga toodete ostmise riski eest.
 - b) Garantii kehtivusaeg – mida pikem on kehtivusaeg, seda tõenäolisem on, et lubatud garantii on toimingukohustus, sest suurema tõenäosusega osutatakse selle alusel ka teenust lisaks kindlusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele.
 - c) Üksuse poolt täitmiseks lubatud ülesannete laad – kui üksus peab täitma konkreetseid ülesandeid, millega tagatakse kindlus, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele (näiteks defektiga toote tagasisaatmise teenus), siis ei tekita sellised ülesanded tõenäoliselt toimingukohustust.

- B32 Kui garantii või garantii osa alusel osutatakse kliendile teenust, mis lisandub kinnitusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele, on lubatud teenus toimingukohustus. Seetõttu jaotab üksus tehinguhinna osa vastavale tootele ja teenusele. Kui üksus lubab nii kindlust tagavat garantiid kui ka teenusegarantiid, kuid tal ei ole mõistlikku võimalust nende üle eraldi arvestust pidada, arvestab üksus mõlemat garantiid koos ühe toimingukohustusena.
- B33 Õigusakt, mis kohustab üksust maksma hüvitist juhul, kui tema tooted põhjustavad kahju või kahjustusi, ei tekita toimingukohustust. Näiteks võib tootja müüa tooteid jurisdiktsioonis, mille õigusaktid panevad tootjale vastutuse võimaliku kahju eest (näiteks vallasvarale), mille põhjustab toote kasutamine kliendi poolt selle ettenähtud otstarbel. Sarnaselt ei tekita toimingukohustust üksuse lubadus kompenseerida kliendile kohustisi ja kahju, mis tekivad patendi-, autori-, kaubamärgiõigusega seotud nõuetest või muudest üksuse toodete poolt põhjustatud rikkumistest. Üksus arvestab selliseid kohustusi vastavalt standardile IAS 37.

Käsundiandja ja käsundisaaja tasud

- B34 Kui kliendile kaupade või teenuste pakkumisse on kaasatud kolmas osapool, teeb üksus kindlaks, kas tema lubaduse puhul on tegemist täitmiskohustusega, mille alusel ta peab vastavaid kaupu või teenuseid ise pakkuma (st üksus on käsundiandja), või korraldama kõnealuste kaupade või teenuste pakkumise kolmanda isiku poolt (st üksus on käsundisaaja). Üksus määrab kliendile lubatud iga kindlaksmääratud kauba või teenuse puhul kindlaks, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja. Kindlaksmääratud kaup või teenus on kliendile tarnitav eristatav kaup või teenus (või eristatav kaupade või teenuste pakett) (vt paragrahvid 27–30). Kui kliendileping hõlmab rohkem kui ühte kindlaksmääratud kaupa või teenust, võib üksus olla mõne kindlaksmääratud kauba või teenuse puhul käsundiandja ja muude kaupade ja teenuste puhul käsundisaaja.

B34A Lubaduse laadi kindlaksmääramiseks (nagu on kirjeldatud paragrahvis B34) teeb üksus järgmist:

- a) teeb kindlaks kliendile tarnitavad kindlaksmääratud kaubad või teenused (mis võib näiteks olla õigus kolmanda isiku poolt tarnitavale kaubale või teenusele (vt paragrahv 26)) ja
- b) hindab, kas iga kindlaksmääratud kaup või teenus on enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile tema kontrolli all (nagu on kirjeldatud paragrahvis 33).

B35 Üksus on käsundiandja, kui kindlaksmääratud kaup või teenus on enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile tema kontrolli all. Siiski ei pruugi kindlaksmääratud kaup olla tingimata üksuse kontrolli all, kui üksus saab seadusliku omandiõiguse kõnealusele kaubale vaid lühikeseks ajaks enne seadusliku omandiõiguse üleandmist kliendile. Käsundiandjana tegutsev üksus võib täita toimingukohustuse tarnida kindlaksmääratud kaup või teenus ise või kaasata kolmanda osapoole (näiteks alltöövõtja), kes täidaks toimingukohustuse osaliselt või täies ulatuses tema nimel.

B35A Kui kliendile kaupade või teenuste pakkumisse on kaasatud kolmas osapool, saab käsundiandjana tegutsev üksus kontrolli järgmistest ühe üle:

- a) kolmandalt isikult saadav kaup või muu vara, mille ta seejärel võõrandab kliendile;
- b) õigus kolmanda isiku poolt ostutavale teenusele, mis võimaldab üksusel anda kõnealusele kolmandale isikule korralduse osutada kliendile teenust üksuse nimel;
- c) kolmandalt isikult saadav kaup või teenus, mille ta seejärel liidab muude kaupade või teenustega kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimisel kliendile. Näiteks juhul, kui üksus osutab olulisel määral teenust, mis seisneb kolmanda isiku tarnitavate kaupade või teenuste ühendamises (vt paragrahvi 29 punkt a) lepingu kohaselt kliendile lubatud kindlaksmääratud kauba või teenusega, on kindlaksmääratud kaup või teenus enne kõnealuse kauba või teenuse kliendile võõrandamist üksuse kontrolli all. See on tingitud sellest, et esiteks saab üksus kontrolli kindlaksmääratud kauba või teenuse (mis hõlmab kaupu või teenuseid kolmandatelt isikutelt) sisendite üle ja juhib nende kasutamist, et luua liitväljund, mis on kindlaksmääratud kaup või teenus.

- B35B Kui käsundiandjana tegutsev üksus täidab toimingukohustuse, kajastab see üksus müügitulu selle tasu brutosummas, mida tal on enda hinnangul õigus võõrandatud kindlaksmääratud kauba või teenuse eest saada.
- B36 Üksus on käsundisaaja, kui tema toimingukohustus seisneb selles, et ta korraldab kindlaksmääratud kauba või teenuse pakkumise kolmanda osapoole poolt. Kolmanda isiku tarnitud kindlaksmääratud kaup või teenus ei ole enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile käsundisaajana tegutseva üksuse kontrolli all. Kui käsundisaajana tegutsev üksus täidab toimingukohustuse, kajastab ta müügitulu summas, mis vastab mis tahes teenus- või vahendustasule, mida tal on enda hinnangul õigus saada selle eest, et ta korraldab kindlaksmääratud kaupade või teenuste pakkumise kolmanda osapoole poolt. Üksuse teenus- või vahendustasu võib olla tasu netosumma, mis jääb üksusele pärast seda, kui ta on maksnud kolmandale osapoolele ära selle poolt pakutavate kaupade või teenuste eest saadud tasu.
- B37 Seda, et kindlaksmääratud kaup või teenus on enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile üksuse kontrolli all (ja seega on üksus käsundiandja) (vt paragrahv B35), osutavad muu hulgas järgmised näitajad:
- a) põhivastutus kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimise lubaduse täitmise eest lasub üksusel. See hõlmab tavaliselt vastutust kindlaksmääratud kauba või teenuse vastuvõetavuse eest (näiteks põhivastutus selle eest, et kaup või teenus vastab kliendi spetsifikatsioonidele). Kui põhivastutus kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimise lubaduse täitmise eest lasub üksusel, võib see osutada, et kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimisega seotud kolmas isik tegutseb üksuse nimel;
 - b) üksusel on laorisk enne seda, kui kindlaksmääratud kaup või teenus on kliendile võõrandatud, või pärast seda, kui kontroll on läinud üle kliendile (näiteks juhul, kui kliendil on tagastamisõigus). Näiteks juhul, kui üksus omandab või kohustub omandama kindlaksmääratud kauba või teenuse enne kliendiga lepingu sõlmimist, võib see osutada, et üksus suudab enne kauba või teenuse kliendile võõrandamist kauba või teenuse kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik kaubast või teenusest tulenevad järelejäänud hüved;
 - c) üksusel on kaalutusõigus kindlaksmääratud kauba või teenuse hinna kindlaksmääramisel. Sellise hinna määramine, mida klient kindlaksmääratud kauba või teenuse eest maksab, võib osutada, et üksus suudab kõnealuse kauba või teenuse kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik järelejäänud hüved. Mõnel juhul võib siiski käsundisaajal olla kaalutusõigus hinna määramisel. Näiteks võib käsundisaajal olla teatav paindlikkus hindade määramisel, et saada täiendavat tulu kolmanda isiku poolt klientidele kaupade või teenuste pakkumise korraldamise teenuse eest;

B37A Paragrahvis B37 esitatud näitajad võivad kontrolli hindamisel olla rohkem või vähem asjakohased, sõltuvalt kindlaksmääratud kauba või teenuse laadist ja lepingutingimustest. Lisaks võivad erinevad näitajad anda erinevate lepingute puhul veenvamaid tõendeid.

B38 Kui kolmas üksus võtab üle üksuse lepingulised toimingukohustused ja lepingulised õigused, nii et üksus ei ole enam kohustatud toimingukohustuse täitmiseks kindlaksmääratud kaupa või teenust kliendile võõrandama (st üksus ei tegutse enam käsundiandjana), ei kajasta üksus vastava toimingukohustuse kohta müügitulu. Selle asemel kaalub üksus, kas tal tuleks kajastada müügitulu toimingukohustuse eest, mis seisneb lepingu saamises teise osapoole jaoks (st kas üksus tegutseb käsundisaajana).

Kliendi õigused täiendavate kaupade või teenuste saamiseks

B39 Kliendi õigused täiendavate kaupade või teenuste saamiseks tasuta või soodushinnaga võivad esineda mitmel kujul, sealhulgas müügiergutusvahendid, kliendi preemiapunktid, lepingu pikendamise õigused või tulevased kaupade või teenuste allahindlused.

B40 Kui üksus annab lepingus kliendile õiguse saada täiendavaid kaupu või teenuseid, tekib selle õiguse alusel lepinguline toimingukohustus üksnes juhul, kui see õigus annab kliendile varalise õiguse, mida ta ei saaks ilma kõnealust lepingut sõlmimata (näiteks allahindlus, mis lisandub nendele allahindlustele, mida tavaliselt tehakse kõnealuste toodete või teenuste müümisel selles geograafilises piirkonnas või sellel turul vastavale kliendikategooriale). Kui see õigus annab kliendile varalise õiguse, teeb klient üksusele sisuliselt ettemakse tulevikus saadavate kaupade või teenuste eest ning üksus kajastab müügitulu vastavate kaupade või teenuste üleandmise või õiguse aegumise ajal.

- B41 Kui kliendil on õigus saada täiendavat kaupa või teenust hinnaga, mis vastaks selle kauba või teenuse eraldiseisvale müügihinnale, ei anna see õigus kliendile varalist õigust isegi juhul, kui seda õigust saab kasutada ainult varasema lepingu sõlmimise korral. Sellisel juhul on üksus teinud turunduspakkumise, mida ta arvestab käesoleva standardi kohaselt üksnes juhul, kui klient kasutab täiendavate kaupade või teenuste ostmise õigust.
- B42 Paragrahvi 74 kohaselt peab üksus jaotama tehinguhinna toimingukohustustele suhteliste eraldiseisvate müügihindade põhjal. Kui kliendi täiendavate toodete või teenuste saamise õiguse eraldiseisev müügihind ei ole otseselt vaadeldav, teeb üksus selle kindlaks hinnanguliselt. Nimetatud hinnangus peab kajastuma allahindlus, mida klient õigust kasutades saaks ja mida on korrigeeritud mõlema järgmise asjaolu arvesse võtmiseks:
- a) mis tahes allahindlus, mida klient võiks saada ilma õigust kasutamata, ja
 - b) õiguse kasutamise tõenäosus.
- B43 Kui kliendil on varaline õigus saada tulevikus kaupu või teenused ning need kaubad või teenused on sarnased lepingus nimetatud algsete kaupade või teenustega ja neid pakutakse vastavalt algse lepingu tingimustele, võib üksus praktilistel kaalutlustel õiguse eraldiseisva müügihinna hindamise asemel jaotada tehinguhinna kõnealuse õiguse alusel müüdavatele kaupadele või teenustele, võttes aluseks eeldatavalt tarnitavad kaubad või teenused ja nende eest eeldatavalt saadava tasu. Tavaliselt kasutatakse seda liiki õigusi lepingupikenduste puhul.

Klientide kasutamata õigused

- B44 Vastavalt paragrahvile 106 kajastab üksus kliendi ettemakse laekumise korral lepingulist kohustist ettemakse summas, mis on tehtud üksuse toimingukohustuse eest võõrandada kaubad või teenused või olla valmis nende võõrandamiseks tulevikus. Üksus lõpetab vastava lepingulise kohustise kajastamise (ja kajastab müügitulu) siis, kui ta annab kõnealused kaubad või teenused üle ja seega täidab oma toimingukohustuse.
- B45 Kliendi tagastamatu ettemakse üksusele annab kliendile õiguse saada tulevikus kaupa või teenust (ning paneb üksusele kohustuse olla valmis kauba või teenuse võõrandamiseks). Siiski ei pruugi kliendid kõiki oma lepingulisi õigusi kasutada. Selliseid kasutamata jäetud õigusi nimetatakse ka realiseerimiskulu vähenduseks (*breakage*).
- B46 Kui üksus eeldab, et tal tekib seoses mõne lepingulise kohustisega õigus teatavas summas realiseerimiskulu vähendusele, kajastab ta eeldatavat realiseerimiskulu vähenduse summat müügituluna proportsionaalselt kliendi õiguste kasutamise struktuuriga. Kui üksus eeldab, et tal ei teki õigust teatavas summas realiseerimiskulu vähendusele, kajastab ta eeldatavat realiseerimiskulu vähenduse summat müügituluna juhul, kui kliendi järelejäänud õiguste kasutamine muutub vähetõenäoliseks. Selle kindlaks tegemiseks, kas ta saab eeldada õigust teatavas summas realiseerimiskulu vähendusele, võtab üksus arvesse paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid muutuva tulu hinnangute piiramise kohta.
- B47 Üksus kajastab kohustisena (mitte müügituluna) kõik sellised kliendi kasutamata õigustega seotud laekunud tasud, mille üksus peab hüvitama kolmandale osapoolele, näiteks valitsusasutusele vastavalt õigusaktidele, mis reguleerivad omanikuta vara küsimusi.

Tagastamatud ettemaksed (ja mõned seotud kulutused)

- B48 Mõnes lepingus nähakse ette, et üksus nõuab kliendilt lepingu sõlmimise ajal või sellele lähedasel ajal tagastamatut ettemakset. Selle näiteks on spordiklubi liikmelepingutes ette nähtud liitumistasud, telekommunikatsiooniteenuste lepingutes ette nähtud aktiveerimistasud, mõnede teenuselepingute ettevalmistustasud ja mõnede tarnelepingute alustamise tasud.
- B49 Sellistes lepingutes sisalduvate toimingukohustuste kindlakstegemiseks hindab üksus, kas tasu on seotud lubatud kauba või teenuse võõrandamisega. Paljudel juhtudel võib tagastamatu ettemakse küll olla seotud mõne tegevusega, mille üksus peab tegema lepingu sõlmimise ajal või sellele lähedasel ajal, et lepingut täita, kuid selle tegevuse tulemuseks ei ole lubatud kauba või teenuse võõrandamine kliendile (vt paragrahv 25). Pigem on tegemist ettemaksetega tulevikus müüdavate kaupade või teenuste eest, mis kajastatakse müügituluna vastavate kaupade või teenuste võõrandamise ajal tulevikus. Müügitulu kajastamise periood võib olla lepingu algsest kehtivusaastast pikem, kui üksus annab kliendile õiguse lepingut pikendada ning selle õiguse alusel tekib kliendile varaline õigus, nagu on kirjeldatud paragrahvis B40.

- B50 Kui tagastamatu ettemakse on seotud kauba või teenusega, siis üksus hindab, kas kaupa või teenust tuleks arvestada eraldi toimingukohustusena vastavalt paragrahvidele 22–30.
- B51 Üksus võib küsida tagastamatut tasu osaliselt hüvitisena lepingu ettevalmistamiseks (või vastavalt paragrahvile 25 muude haldusülesannete täitmiseks) tehtud kulutuste eest. Kui sellised ettevalmistavad tegevused ei vasta toimingukohustuse kriteeriumidele, jätab üksus need tegevused (ja nendega seotud kulutused) arvesse võtmata, kui ta mõõdab edenemist vastavalt paragrahvile B19. Selle põhjuseks on asjaolu, et ettevalmistavate tegevuste kulud ei kujuta teenuste kliendile võõrandamist. Üksus hindab, kas lepingu ettevalmistamiseks tehtud kulutuste tulemusena on tekkinud vara, mida kajastatakse vastavalt paragrahvile 95.

Litsentsimine

- B52 litsents annab kliendile õigused üksuse intellektuaalomandile. Intellektuaalomandi litsentse võidakse anda muu hulgas järgmisele:
- a) tarkvara ja tehnoloogia;
 - b) linatööd, muusika ning muud meedia ja meelelahutuse vormid;
 - c) frantsiisid ja
 - d) patendid, kaubamärgid ja autoriõigused.
- B53 Lisaks lubadusele anda kliendile litsents (või litsentsid) võib üksus anda lubaduse, et ta võõrandab kliendile muid kaupu või teenuseid. Sellised lubadused võivad olla lepingus selgesõnaliselt sätestatud või eeldatud üksuse tegevustava, avaldatud põhimõtete või konkreetsete avalduste alusel (vt paragrahv 24). Kui kliendileping sisaldab lubadust anda kliendile lisaks muudele lubatud kaupadele või teenustele litsents (või litsentsid), siis rakendab klient samuti nagu muude lepinguliikide puhul paragrahve 22–30, et teha kindlaks iga lepingus sisalduv toimingukohustus.
- B54 Kui litsentsi andmise lubadus ei ole vastavalt paragrahvidele 26–30 muudest lepingus lubatud kaupadest või teenustest eristatav, arvestab üksus litsentsi andmise lubadust ning muid lubatud kaupu või teenuseid koos ühe toimingukohustusena. Muudest lepingus lubatud kaupadest või teenustest eristamatud litsentsid on näiteks järgmised:
- a) litsents, mis on materiaalse kauba osaks ning on lahutatult seotud kauba toimimisega, ja
 - b) litsents, millest klient saab kasu üksnes koos sellega seotud teenusega (näiteks üksuse pakutavad internetipõhised teenused, mis annavad kliendile litsentsi alusel juurdepääsu sisule).
- B55 Kui litsents ei ole eristatav, rakendab üksus paragrahve 31–38, et teha kindlaks, kas toimingukohustus (mis hõlmab lubatud litsentsi) on aja jooksul täidetav või teataval ajahetkel täidetav toimingukohustus.
- B56 Kui litsentsi andmise lubadus on muudest lepingus lubatud kaupadest või teenustest eristatav ning seega kujutab litsentsi andmise lubadus endast eraldi toimingukohustust, teeb üksus kindlaks, kas litsents läheb kliendile üle teataval ajahetkel või aja jooksul. Seda kindlaks tehes võtab üksus arvesse, kas tema lubadus kliendile litsentsi andmise kohta seisneb olemuslikult selles, et kliendile antakse:
- a) õigus saada juurdepääs üksuse intellektuaalomandile sellisel kujul, nagu see eksisteerib litsentsi kehtivusaja jooksul, või
 - b) õigus kasutada kliendi intellektuaalomandit sellisel kujul, nagu see eksisteerib litsentsi andmise hetkel.

Üksuse lubaduse olemuse kindlakstegemine

- B57 [Välja jäetud]
- B58 Litsentsi andmist käsitleva üksuse lubaduse olemus seisneb lubaduses anda juurdepääs üksuse intellektuaalomandile, juhul kui kõik järgmised tingimused on täidetud:
- lepingus nõutakse või kliendil on õigustatud ootus, et üksus teostab tegevusi, mis mõjutavad oluliselt intellektuaalomandit, millele klient on õigused saanud (vt paragrahvid B59 ja B59A);
 - litsentsiga antud õiguste tagajärjel avaldavad üksuse paragrahvi B58 punktis a osutatud tegevused kliendile otsest kasulikku või kahjulikku mõju ja
 - nimetatud tegevuste tulemusena ei võõrandata tegevuste käigus kliendile kaupa või teenust (vt paragrahv 25).
- B59 Tegurid, mis võivad näidata, et kliendil võib olla õigustatud ootus, et üksus teostab tegevusi, mis mõjutavad oluliselt intellektuaalomandit, hõlmavad üksuse tegevustavasid, avaldatud põhimõtteid või konkreetseid avaldusi. Üksuse ja kliendi ühine majanduslik huvi (näiteks müügipõhine litsentsitasu) seoses intellektuaalomandiga, millele klient on õigused saanud, võib samuti näidata, et kliendil võib olla õigustatud ootus, et üksus selliseid tegevusi teostab, kuid see ei ole määrava tähtsusega kriteerium.
- B59A Üksuse tegevused mõjutavad oluliselt intellektuaalomandit, millele klient on õigused saanud, kui kehtib üks järgmistest:
- kõnealused tegevused muudavad eeldatavalt oluliselt intellektuaalomandi vormi (nt ülesehitus või sisu) või funktsionaalsust (nt funktsiooni või ülesande täitmise suutlikkus) või
 - kliendi suutlikkus omandada intellektuaalomandist hüved tuleneb või sõltub olulises osas kõnealustest tegevustest. Näiteks kaubamärgist saadav hüve tuleneb või sõltub sageli üksuse pidevast tegevusest, mis toetab või säilitab intellektuaalomandi väärtust.
- Juhul kui intellektuaalomandil, millele klient on õigused saanud, on märkimisväärne eraldiseisev funktsionaalsus, tuleneb oluline osa kõnealuse intellektuaalomandi hüvest kõnealusest funktsionaalsusest. Seega ei mõjutaks kliendi suutlikkust omandada kõnealuse intellektuaalomandi hüved oluliselt üksuse tegevused, välja arvatud juhul, kui kõnealused tegevused oluliselt muudavad intellektuaalomandi vormi või funktsionaalsust. Intellektuaalomandi liigid, millel on sageli märkimisväärne eraldiseisev funktsionaalsus, hõlmavad tarkvara, bioloogilisi koostisosasid või ravimikoostist ja valmisjärgus meediasisu (nt filmid, telesaated ja muusikasalvestised).
- B60 Kui paragrahvis B58 esitatud tingimused on täidetud, arvestab üksus litsentsi andmist käsitlevat lubadust aja jooksul täidetava toimingukohustusena, sest klient saab ja tarbib üheaegselt hüvesid, mis tulenevad üksuse toimingust oma intellektuaalomandile juurdepääsu võimaldamisel selle toimingu ajal (vt paragrahvi 35 punkt a). Üksus rakendab paragrahve 39–45, et valida sobiv meetod, millega mõõta juurdepääsu võimaldamise toimingukohustuse täitmise edenemist.
- B61 Kui paragrahvis B58 esitatud tingimused ei ole täidetud, seisneb üksuse lubadus selles, et ta annab õiguse kasutada oma intellektuaalomandit sellisel kujul (vormi ja funktsionaalsuse mõttes), nagu see eksisteerib kliendile litsentsi andmise hetkel. See tähendab, et klient saab litsentsi ülemineku hetkel juhtida litsentsi kasutamist ning omandada olulises osas kõik litsentsist tulenevad järelejäänud hüved. Üksus arvestab oma intellektuaalomandi kasutamise õigust andva litsentsi andmist käsitlevat lubadust teataval ajahetkel täidetava toimingukohustusena. Üksus rakendab paragrahvi 38, et teha kindlaks, millisel ajahetkel litsents kliendile üle läheb. Siiski ei saa intellektuaalomandi kasutamise õigust andvast litsentsist saadavat müügitulu kajastada enne perioodi, mil kliendil on võimalik litsentsi kasutada ja sellest kasu saada. Näiteks kui tarkvaralitsentsi kehtivusaeg algab enne seda, kui üksus annab kliendile (või teeb talle muul viisil kättesaadavaks) koodi, mis võimaldab kliendil tarkvara kohe kasutama hakata, ei kajasta üksus müügitulu enne selle koodi andmist (või muul viisil kättesaadavaks tegemist).

B62 Selle kindlaks tegemisel, kas litsentsiga antakse õigus saada juurdepääs üksuse intellektuaalomandile või õigus üksuse intellektuaalomandit kasutada, jätab üksus arvesse võtmata järgmised asjaolud:

- a) aja, geograafilise piirkonna või kasutamise seotud piirangud – sellised piirangud määravad kindlaks lubatud litsentsi omadused, mitte selle, kas üksus täidab oma toimingukohustust teataval ajahetkel või aja jooksul;
- b) üksuse antud kinnitused, et tal on olemas kehtiv intellektuaalomandi patent ja ta kaitseb seda patenti loata kasutamise korral – patendiõiguse kaitsmise lubadus ei ole toimingukohustus, sest patendi kaitsmisega kaitsakse üksuse intellektuaalomandi kui vara väärtust ning tagatakse kliendile kindlus, et talle antud litsents on selliste omadustega, nagu lepingus on lubatud.

Müügipõhine või kasutuspõhine litsentsitasu

B63 Olenemata paragrahvides 56–59 esitatud nõuetest kajastab üksus intellektuaalomandi litsentsi eest lubatud müügipõhisest või kasutuspõhisest litsentsitasust saadud müügitulu alles siis, kui toimub kahest järgmisest sündmusest hilisem:

- a) toimub järgnev müük või kasutamine ja
- b) toimingukohustus, millele müügipõhine või kasutuspõhine litsentsitasu on osaliselt või täielikult jaotatud, on täidetud (või osaliselt täidetud).

B63A Paragrahvi B63 kohase müügipõhise või kasutuspõhise litsentsitasu nõuet kohaldatakse juhul, kui litsentsitasu on seotud üksnes intellektuaalomandi litsentsiga või kui intellektuaalomandi litsents on peamine litsentsitasuga seotud element (näiteks võib intellektuaalomandi litsents olla peamine litsentsitasuga seotud element juhul, kui üksusel on põhjendatud ootus, et klient omistab litsentsile oluliselt rohkem väärtust kui muudele litsentsitasuga seotud kaupadele või teenustele).

B63B Kui paragrahvi B63A nõue on täidetud, kajastatakse müügipõhisest või kasutuspõhisest litsentsitasust saadud müügitulu täielikult vastavalt paragrahvile B63. Kui paragrahvi B63A nõue ei ole täidetud, kohaldatakse müügipõhise või kasutuspõhise litsentsitasu suhtes paragrahvide 50–59 kohaseid muutuva tasu nõudeid.

Tagasiostulepingud

B64 Tagasiostuleping on leping, millega üksus müüb vara ning ühtlasi lubab või annab õiguse (samas või muus lepingus) osta see vara tagasi. Tagasi ostetud varaks võib olla algselt kliendile müüdüd vara, sellega olulises osas samaväärne vara või muu vara, mille koosseisu algselt müüdüd vara kuulub.

B65 Tagasiostulepingutel on üldjuhul kolm võimalikku vormi:

- a) üksuse kohustus vara tagasi osta (forward);
- b) üksuse õigus vara tagasi osta (ostuoptsoon) ja
- c) üksuse kohustus kliendi nõudmisel vara tagasi osta (müügioptsoon).

Forward või ostuoptsoon

B66 Kui üksusel on kohustus või õigus vara tagasi osta (forward või ostuoptsoon), ei saa klient vara üle kontrolli, sest kliendi võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved on piiratud, kuigi vara võib olla füüsiliselt kliendi valduses. Seega arvestab üksus lepingut ühena järgmistest:

- a) rendina vastavalt standardile IFRS 16 *Rendiarvestus*, kui üksus võib või peab vara tagasi ostma vara algsest müügihinnast väiksema summa eest, välja arvatud juhul, kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust. Kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust, jätkab üksus vara kajastamist ning kajastab ühtlasi finantskohustise summas, mis vastab kliendilt saadud mis tahes tasudele. Üksus kajastab finantskohustist vastavalt standardile IFRS 9, või
- b) rahastamiskokkuleppena vastavalt paragrahvile B68, kui üksus võib või peab vara tagasi ostma vara algse müügihinnaga võrdse või sellest suurema summa eest.

- B67 Tagasiostuhinna ja müügihinna võrdlemisel võtab üksus arvesse raha ajaväärtust.
- B68 Kui tagasiostuleping on rahastamiskokkulepe, jätkab üksus vara kajastamist ning kajastab ühtlasi finantskohustise summas, mis vastab kliendilt saadud mis tahes tasudele. Üksus kajastab kliendilt saadud tasu summa ning kliendile intresside ja vajadusel töötlemis- või hoidmiskulude (näiteks kindlustuskulu) katteks makstava tasu summa vahet.
- B69 Kui optsoon aegub, ilma et seda oleks kasutatud, lõpetab üksus kohustise kajastamise ja kajastab müügitulu.

Müügioptsoon

- B70 Kui üksusel on kohustus osta vara tagasi kliendi nõudmisel (müügioptsoon) vara algsest müügihinnast väiksema hinnaga, kaalub üksus lepingu sõlmimise ajal, kas kliendil on selle õiguse kasutamiseks olulisi majanduslikke stiimuleid. Kui klient seda õigust kasutab, on sisuliselt tegemist olukorraga, kus klient maksab üksusele tasu õiguse eest konkreetset vara teatava ajavahemiku jooksul kasutada. Seega, kui kliendil on nimetatud õiguse kasutamiseks oluline majanduslik stiimul, arvestab üksus kokkulepet rendina vastavalt standardile IFRS 16, välja arvatud juhul, kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust. Kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust, jätkab üksus vara kajastamist ning kajastab ühtlasi finantskohustise summas, mis vastab kliendilt saadud mis tahes tasudele. Üksus kajastab finantskohustist vastavalt standardile IFRS 9.
- B71 Selle kindlaks tegemiseks, kas kliendil on oma õiguse kasutamiseks oluline majanduslik stiimul, võtab üksus arvesse mitmesuguseid asjaolusid, kaasa arvatud tagasiostuhinna ja vara eeldatava turuväärtuse suhet tagasiostmise kuupäeva seisuga ning kõnealuse õiguse aegumiseni jäänud ajavahemikku. Näiteks kui võib eeldada, et tagasiostuhind ületab oluliselt vara turuväärtust, võib see osutada, et kliendil on oma müügioptsooni kasutamiseks oluline majanduslik stiimul.
- B72 Kui kliendil ei ole olulist majanduslikku stiimulit kasutada oma õigust vara algsest müügihinnast madalama hinnaga, arvestab üksus seda kokkulepet nii, nagu oleks tegemist tagastamisõigusega toote müügiga vastavalt paragrahvides B20–B27 esitatud kirjeldusele.
- B73 Kui vara tagasiostuhind on algse müügihinnaga võrdne või sellest suurem ning ületab vara eeldatavat turuhinda, on lepingu puhul sisuliselt tegemist rahastamiskokkuleppega ning seetõttu arvestatakse seda nii, nagu on kirjeldatud paragrahvis B68.
- B74 Kui vara tagasiostuhind on algse müügihinnaga võrdne või sellest suurem ja vara eeldatavast turuhinnast väiksem või sellega võrdne ja kliendil ei ole olulist majanduslikku stiimulit kasutada oma õigust, arvestab üksus seda kokkulepet nii, nagu oleks tegemist tagastamisõigusega toote müügiga vastavalt paragrahvides B20–B27 esitatud kirjeldusele.
- B75 Tagasiostuhinna ja müügihinna võrdlemisel võtab üksus arvesse raha ajaväärtust.
- B76 Kui optsoon aegub, ilma et seda oleks kasutatud, lõpetab üksus kohustise kajastamise ja kajastab müügitulu.

Saatmiskorraldused

- B77 Kui üksus tarnib toote kolmandale osapoolele (näiteks vahendajale või edasimüüjale) lõppklientidele müümiseks, hindab üksus, kas kõnealune kolmas osapool on sellel ajahetkel saanud toote üle kontrolli. Kui kolmas osapool ei ole saanud toote üle kontrolli, võib ta talle tarnitud toodet hoida saatmiskorralduse alusel. Seega ei kajasta üksus müügitulu toote kolmandale osapoolele tarnimise hetkel, kui tarnitud toodet hoitakse saatmiskorralduse alusel.
- B78 Seda, et kokkuleppe puhul on tegemist saatmiskorraldusega, näitavad muu hulgas järgmised asjaolud:
- toode on üksuse kontrolli all seni, kuni toimub teatav kindel sündmus, näiteks toote müük vahendaja kliendile, või kuni kindlaksmääratud ajavahemiku lõpuni;
 - üksusel on võimalik nõuda toote tagastamist või toote üleandmist kolmandale osapoolele (näiteks teisele vahendajale) ja
 - vahendajal ei ole tingimusteta kohustust toote eest maksta (kuigi tal võib olla tagatise maksmise kohustus).

Ilma kauba väljastamiseta (bill-and-hold) müügikokkulepped

- B79 Ilma kauba väljastamiseta müügikokkulepe on leping, mille alusel üksus esitab kliendile toote eest arve, kuid toode jääb füüsiliselt üksuse valdusse seni, kuni see mõnel tulevasel ajahetkel kliendile üle antakse. Klient võib nõuda üksuselt sellise lepingu sõlmimist näiteks seetõttu, et kliendil ei ole toote hoidmiseks vaba ruumi või kliendi tootmisraafikus on tekkinud viivitus.
- B80 Üksus teeb kindlaks, millisel ajahetkel ta on toote võõrandamise toimingukohustuse täitnud, hinnates seda, millal klient saab kontrolli vastava toote üle (vt paragrahv 38). Mõne lepingu puhul antakse kontroll üle kas siis, kui toode tarnitakse kliendi asukohta, või siis, kui toode saadetakse välja; see sõltub lepingu tingimustest (kaasa arvatud tarne- ja saatmistingimustest). Seevastu mõnede lepingute puhul võib klient saada toote üle kontrolli ka siis, kui toode jääb füüsiliselt üksuse valdusse. Sellisel juhul on kliendil võimalik toote kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik tootest tulenevad järelejäänud hüved, kuigi ta on otsustanud jätta kasutamata õiguse võtta toode füüsiliselt enda valdusse. Seega ei ole üksusel toote üle kontrolli. Selle asemel osutab üksus kliendile kliendi vara hoidmise teenust.
- B81 Lisaks paragrahvis 38 esitatud nõuete rakendamisele peavad selleks, et klient oleks ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppe korral saanud toote üle kontrolli, olema täidetud kõik järgmised tingimused:
- ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppe sõlmimiseks peab olema oluline põhjus (näiteks klient soovis sellist kokkulepet);
 - toode peab olema selgelt eristatud kliendile kuuluva tootena;
 - toode peab olema valmis kohe kliendile füüsiliselt üleandmiseks ja
 - üksusel ei tohi olla võimalik toodet kasutada või seda teisele kliendile suunata.
- B82 Toote müügitulu kajastamisel ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppe alusel võtab üksus arvesse seda, kas talle on vastavalt paragrahvidele 22–30 jäänud veel toimingukohustusi (näiteks hoidmisteenusid), millele üksus peab jaotama ühe osa tehinguhinnast vastavalt paragrahvidele 73–86.

Kliendipoolne vastuvõtmine

- B83 Vastavalt paragrahvi 38 punktile e võib vara vastuvõtmine kliendi poolt osutada, et klient on saanud vara üle kontrolli. Kliendipoolset vastuvõtmist käsitlevad klauslid lubavad kliendil lepingu tühistada või nõuda üksuselt parendustegevusi juhul, kui kaup või teenus ei vasta kokkulepitud spetsifikatsioonidele. Üksus võtab selliseid klausleid arvesse selle hindamisel, millal klient omandab kontrolli kauba või teenuse üle.
- B84 Kui üksusel on võimalik objektiivselt kindlaks teha, et kontroll kauba või teenuse üle on kliendile üle läinud kooskõlas lepingus kokku lepitud spetsifikatsioonidega, siis on kliendipoolne vastuvõtmine üksnes vormitäide, mis ei mõjuta üksuse hinnangut sellele, millal klient omandas kontrolli kauba või teenuse üle. Näiteks kui kliendipoolse vastuvõtmise klausli kohaselt peavad olema täidetud kindlad suuruse ja kaalu nõuded, saab üksus selliste tingimuste täidetuses veenduda enne seda, kui ta saab kinnituse toote kliendipoolse vastuvõtmise kohta. Üksuse varasemad kogemused sarnaseid kaupsid või teenuseid käsitlevate lepingutega võivad olla tõendiks, mis kinnitavad, et kliendile tarnitud kaup või teenus vastab lepingus kokku lepitud spetsifikatsioonidele. Kui müügitulu kajastatakse enne kliendipoolse vastuvõtu kohta kinnituse saamist, peab üksus siiski veel kaaluma, kas leidub järelejäänud toimingukohustusi (näiteks seadmete paigaldamine) ning kas nende üle tuleb eraldi arvestust pidada.
- B85 Kui üksusel ei ole aga võimalik objektiivselt kindlaks teha, et kliendile tarnitud kaup või teenus vastab lepingus kokku lepitud spetsifikatsioonidele, ei saa üksus teha järeldust kontrolli kliendile ülemineku kohta enne, kui ta on saanud kliendipoolse vastuvõtu kohta kinnituse. Selle põhjuseks on asjaolu, et sellisel juhul ei saa üksus kindlaks teha, kas kliendil võimalik kauba või teenuse kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik kaubast või teenusest tulenevad järelejäänud hüved.
- B86 Kui üksus tarnib kliendile tooteid testimise või hindamise eesmärgil ning kliendil ei ole kohustust maksta tasu enne testimisperioodi lõppu, ei saa klient toote üle kontrolli enne toote kliendi poolt vastuvõtmise kinnitamist või testimisperioodi lõppemist.

Liigendatud müügitulu avalikustamine

- B87 Paragrahvi 114 kohaselt peab üksus liigendama kliendilepingutest saadud müügitulu kategooriatesse, mis vastavad sellele, kuidas majanduslikud tegurid mõjutavad müügitulu ja rahavoogude laadi, summat, ajastust ja ebakindlust. Seega sõltub üksuse müügitulu kategooriate liigendamise ulatus kõnealuse avalikustamise eesmärgil üksuse kliendilepingutega seotud faktidest ja asjaoludest. Mõnedel üksustel võib paragrahvis 114 nimetatud eesmärgi saavutamiseks olla vaja kasutada müügitulu liigendamiseks rohkem kui ühte kategooriate liiki. Teised üksused võivad selle eesmärgi saavutada, kasutades müügitulu liigendamiseks ainult ühte kategooriate liiki.
- B88 Müügitulu liigendamiseks kasutatava kategooria (või kategooriate) liigi valimisel võtab üksus arvesse seda, kuidas teave tema müügitulu kohta on esitatud muudel eesmärkidel, sealhulgas kõige järgmise puhul:
- a) teabe avalikustamine väljaspool finantsaruandeid (näiteks kasumi avaldamisel, aastaaruannetes või esitlustes investoritele);
 - b) teave, mida vaatab regulaarselt läbi kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja eesmärgiga hinnata tegevussegmentide finantstulemusi ja
 - c) muu teave, mis sarnaneb paragrahvi B88 punktides a ja b osutatud liiki teabele ja mida üksus või üksuse finantsaruannete kasutajad kasutavad üksuse finantstulemuste hindamiseks või ressursside jaotamise kohta otsuste tegemiseks.
- B89 Järgmistes punktides on esitatud mõned, aga mitte kõik, võimalike sobivate kategooriate näited:
- a) kauba või teenuse liik (näiteks peamised tootegrupid);
 - b) geograafiline piirkond (näiteks riik või piirkond);

- c) turg või kliendiliik (näiteks valitsemissektorisse kuuluvad ja mittekuuluvad kliendid);
- d) lepingu liik (näiteks fikseeritud hinnaga või aja- ja materjalikulu lepingud);
- e) lepingu kehtivusaeg (näiteks lühiajalised ja pikaajalised lepingud);
- f) kaupade või teenuste võõrandamise ajastus (näiteks teataval ajahetkel klientidele võõrandatud kaupadelt või teenustelt saadud müügitulu ja aja jooksul võõrandatud kaupadelt või teenustelt saadud müügitulu); ja
- g) müügikanalid (näiteks otse tarbijatele müüdüd kaubad ja vahendajate kaudu müüdüd kaubad).

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa ja tal on sama õiguslik jõud nagu standardi muudel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- C1 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu.
- C1A IFRS 16-ga *Rendiarvestus* (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahve 5, 97, B66 ja B70. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.
- C1B IFRS 15 *selgitustega* Kliendilepingutest saadav müügitulu (välja antud aprillis 2016) muudeti paragrahve 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 ja C7, jäeti välja paragrahv B57 ning lisati paragrahvid B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A ja C8A. Üksus rakendab kõnealuseid muudatusi 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- C1C IFRS 17-ga (välja antud mais 2017) muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 17.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- C2 Paragrahvides C3–C8A esitatud üleminekunõuete kohaldamisel:
- tähendab esmase rakendamise kuupäev selle aruandeperioodi algust, mil üksus rakendab käesolevat standardit esimest korda; ja
 - tähendab täidetud leping lepingut, mille raames on üksus üle andnud kõik kaubad ja teenused, mis on määratletud vastavalt standarditele IAS 11 *Ehituslepingud* ja IAS 18 *Müügitulu* ning nendega seotud tõlgendus-tele.
- C3 Üksus rakendab käesolevat standardit kasutades üht kahest järgmisest meetodist:
- tagasiulatuvalt iga eelneva aruandeperioodi kohta, mis on esitatud vastavalt standardile IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, rakendades paragrahvis C5 esitatud abinõusid; või
 - tagasiulatuvalt koos käesoleva standardi esmakordsest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõjuga, mida kajastatakse esmakordse rakendamise kuupäeval vastavalt paragrahvidele C7–C8.
- C4 Vaatamata standardi IAS 8 paragrahvis 28 esitatud nõuetele tuleb üksusel käesoleva standardi esmakordsel rakendamisel esitada standardi IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivne teave vaid sellele aastasele perioodile, mille suhtes käesolevat standardit esimest korda rakendatakse, vahetult eelneva aastase perioodi suhtes (edaspidi „vahetult eelnev periood“), ja seda vaid juhul, kui üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile a. Üksus võib kõnealused andmed esitada ka jooksva perioodi või varasemate võrdlusperioodide kohta, kuid ta ei ole kohustatud seda tegema.
- C5 Üksus võib kasutada üht või mitut järgmistest praktilistest abinõudest, kui ta rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile a:
- täidetud lepingute puhul ei pea üksus korrigeerima lepinguid, mis:
 - algasid ja lõppesid sama aruandeperioodi jooksul või

- ii) on täidetud lepingud varaseima esitatud perioodi alguse seisuga;
- b) muutuva tasuga täidetud lepingute puhul võib üksus kasutada tehinguhinda, mis kehtis lepingu lõppemise kuupäeval, selle asemel, et hinnata muutuva tasu summasid võrreldavatel aruandeperioodidel;
- c) lepingute puhul, mida muudeti enne varaseima esitatud perioodi algust, ei pea üksus tagasiulatavalt korrigeerima lepingut seoses kõnealuste lepingumuudatustega vastavalt paragrahvidele 20–21. Selle asemel kajastab üksus kõigi selliste muudatuste kogumõju, mis on tehtud enne varaseima esitatud perioodi algust, kui ta teeb järgmist:
- i) teeb kindlaks täidetud ja täitmata toimingukohustused;
- ii) määrab kindlaks tehinguhinna ja
- iii) jaotab tehinguhinna täidetud ja täitmata toimingukohustustele;
- d) kõikide enne esmakordse rakendamise kuupäeva esitatud aruandeperioodide puhul ei pea üksus avalikustama tehinguhinna summat, mis on jaotatud järelejäänud toimingukohustustele, ning selgitust selle kohta, millal üksus eeldab, et ta kajastab kõnealust summat müügituluna (vt paragrahv 120).
- C6 Iga paragrahvis C5 esitatud praktilise abinõu puhul, mida üksus kasutab, peab üksus seda abinõud kasutama järjepidevalt kõikides lepingutes kõikide esitatud aruandeperioodide jooksul. Lisaks peab üksus avalikustama kogu järgmise teabe:
- a) kasutatud abinõud; ja
- b) nii palju kui on mõistlikkuse piires võimalik, kvalitatiivne hinnang iga abinõu rakendamise hinnangulise mõju kohta.
- C7 Kui üksus otsustab rakendada käesolevat standardit tagasiulatavalt vastavalt paragrahvi C3 punktile b, kajastab ta käesoleva standardi esmakordsest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) selle aruandeperioodi algsaldo korrigeerimisena, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev. Kõnealuse üleminekumeetodi rakendamisel võib üksus otsustada rakendada käesolevat standardit tagasiulatavalt üksnes lepingute suhtes, mis ei ole esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga täidetud (näiteks 1. jaanuar 2018 üksuse puhul, mille aruandeaasta lõpeb 31. detsembril).
- C7A Üksus, kes rakendab käesolevat standardit tagasiulatavalt vastavalt paragrahvi C3 punktile b, võib kasutada ka paragrahvi C5 punktis c kirjeldatud praktilist abinõu järgmistest ühe suhtes:
- a) kõik lepingumuudatused, mis on tehtud enne varaseima esitatud perioodi algust, või
- b) kõik lepingumuudatused, mis on tehtud enne esmakordse rakendamise kuupäeva.
- Kui üksus kasutab kõnealust praktilist abinõu, rakendab üksus praktilist abinõu järjepidevalt kõigi lepingute puhul ja avalikustab paragrahvis C6 nõutud teabe.
- C8 Aruandeperioodide puhul, mis sisaldavad esmase rakendamise kuupäeva, esitab üksus mõlemad järgmised lisaandmed, kui käesolevat standardit rakendatakse tagasiulatavalt vastavalt paragrahvi C3 punktile b:
- a) summa, mille võrra käesoleva standardi rakendamine mõjutab finantsaruande iga kirjet käesoleval aruandeperioodil võrreldes standardite IAS 11 ja IAS 18 ning seotud tõlgendustega, mis kehtisid enne muutust; ja

b) selgitus paragrahvi C8 punktis a määratletud märkimisväärsete muutuste põhjuste kohta.

C8A Üksus rakendab IFRS 15 selgitusi (vt paragrahv C1B) tagasiulatuvalt vastavalt standardile IAS 8. Muudatuste rakendamisel tagasiulatuvalt rakendab üksus muudatusi nii, nagu oleksid need esitatud standardis IFRS 15 esmakordse rakendamise kuupäeval. Seega ei rakenda üksus muudatusi aruandeperioodide ega lepingute suhtes, mille suhtes standardi IFRS 15 nõudeid vastavalt paragrahvidele C2–C8 ei rakendata. Näiteks juhul, kui üksus rakendab standardit IFRS 15 vastavalt paragrahvi C3 punktile b üksnes lepingute suhtes, mis ei ole täidetud lepingud esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga, ei korrigeeri üksus seoses kõnealuste muudatuste mõjuga lepinguid, mis on täidetud standardi IFRS 15 esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.

Viited IFRS 9-le

C9 Kui üksus rakendab seda standardit, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, tuleks kõiki viiteid IFRS 9-le käsitada viidetena IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

TEISTE STANDARDITE TAGASIVÕTMINE

C10 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised standardid:

- a) IAS 11 *Ehituslepingud*;
- b) IAS 18 *Müügitulu*;
- c) IFRIC 13 *Kliendilojaalsuse programmid*;
- d) IFRIC 15 *Kinnisvara ehituslepingud*;
- e) IFRIC 18 *Varade üleandmised klientide poolt ja*
- f) SIC-31 *Müügitulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud*.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 16

Rendiarvestus

EESMÄRK

- 1 Käesolevas standardis esitatakse *rendilepingute* kajastamise, mõõtmise, esitamise ja avaldamise põhimõtted. Eesmärk on tagada, et *rentnikud* ja *rendileandjad* esitaksid olulist teavet viisil, mis annab usaldusväärse ülevaate kõnealustest tehingutest. Selle teabe põhjal saavad finantsaruannete kasutajad hinnata rendilepingute mõju üksuse finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele.
- 2 Käesolevat standardit rakendades arvestab üksus *lepingute* tingimuste ning kõigi oluliste faktide ja asjaoludega. Üksus rakendab standardit sarnastel asjaoludel ühelaadsete lepingute suhtes järjepidevalt.

RAKENDUSALA

- 3 Üksus rakendab standardit kõigi rendilepingute suhtes, kaasa arvatud *kasutamiseõiguse esemeks oleva vara allrendilepingud*, välja arvatud:
 - a) maavarade, nafta, maagaasi ja sarnaste mittetaastuvate ressursside uurimiseks või kasutamiseks sõlmitud rendilepingud;
 - b) IAS 41 *Põllumajandus* rakendusallasse kuuluvate rentniku valduses olevate bioloogiliste varade rent;
 - c) teenuste kontsessioonikokkulepped, mis kuuluvad IFRIC 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped* rakendusallasse;
 - d) rendileandja antud intellektuaalomandi litsentsid, mis kuuluvad IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* rakendusallasse, ja
 - e) rentniku muud õigused, mis tulenevad IAS 38 *Immateriaalsed varad* rakendusallasse kuuluvatest litsentsilepingutest seoses filmide, videosalvestuste, näidendite, käsikirjade ja autoriõigustega.
- 4 Rentnik võib rakendada standardit paragrahvi 3 punktis e osutamata immateriaalse vara rendilepingute suhtes, aga see ei ole kohustuslik.

KAJASTAMISE ERANDID (PARAGRAHVID B3–B8)

- 5 Rentnik võib otsustada mitte rakendada paragrahvide 22–49 nõudeid järgmiste lepingute suhtes:
 - a) *lühiajaline rent* ja
 - b) rendilepingud, mille *alusvara* väärtus on väike (vastavalt paragrahvidele B3–B8).
- 6 Kui rentnik otsustab mitte rakendada paragrahvides 22–49 esitatud nõudeid lühiajaliste rendilepingute või väikese väärtusega alusvara käsitlevate rendilepingute suhtes, kajastab rentnik nimetatud rendilepingutega seotud *rendimakseid* kuluna lineaarselt *rendiperioodi* jooksul või muul süstemaatilisel meetodil. Rentnik rakendab muud süstemaatilist meetodit juhul, kui see kajastab rentniku kasu jaotumist paremini.
- 7 Kui rentnik arvestab lühiajalisi rendilepinguid vastavalt paragrahvile 6, käsitab rentnik rendilepingut standardi kohaldamisel uue rendilepinguna juhul, kui
 - a) *muudetakse rendilepingut* või
 - b) muudetakse rendiperioodi (näiteks rentnik kasutab valikut, mida rendiperioodi määratlus eelnevalt ei sisaldanud).

- 8 Valik lühiajaliste rendilepingute puhul tehakse kasutamiseõiguse objektina määratletud alusvara liigi järgi. Alusvara liik on samalaadsete ja üksuse tegevuses sarnaselt kasutatavate varade kogum. Valiku väikese väärtusega alusvara käsitlevate rendilepingute puhul võib teha iga rendilepingu puhul eraldi.

RENDISUHTE KINDLAKSTEGEMINE (PARAGRAHVID B9–B33)

- 9 **Lepingu sõlmimisel hindab üksus, kas tegemist on rendilepinguga või kas see sisaldab rendisuhet. Leping on rendileping või sisaldab rendisuhet juhul, kui lepinguga antakse tasu eest õigus kontrollida kindlaks-määratud vara kasutamist teatud ajavahemikus. Paragrahvides B9–B31 esitatakse juhised, kuidas hinnata, kas leping on rendileping või sisaldab rendisuhet.**

- 10 Ajavahemikku võidakse kirjeldada ka kindlaksmääratud vara kasutamishulga põhjal (näiteks toodanguühikute arv, mille tootmiseks objekti või seadet kasutatakse).

- 11 Üksus hindab seda, kas leping on rendileping või sisaldab rendisuhet, uuesti üksnes lepingu tingimuste muutmise korral.

Lepingu komponentide eristamine

- 12 Rendilepingu või rendisuhet sisaldava lepingu korral arvestab üksus iga lepingus sisalduvat rendikomponenti lepingu muudest rendiga mitteseotud komponentidest eraldi, välja arvatud juhul, kui üksus rakendab paragrahvis 15 osutatud praktilist abinõud. Paragrahvides B32–B33 esitatakse juhised lepingu komponentide eristamiseks.

Rentnik

- 13 Rendikomponenti ning ühte või mitut täiendavat rendi- või rendiga mitteseotud komponenti sisaldava lepingu korral jaotab rentnik lepingu kohase tasu igale rendikomponendile, võttes aluseks rendikomponendi suhtelise eraldiseisva hinna ja rendiga mitteseotud komponentide eraldiseisva koondhinna.

- 14 Rendikomponendi ja rendiga mitteseotud komponentide suhtelise eraldiseisva hinna kindlaksmääramiseks kasutatakse hinda, mida rendileandja või sarnane tarnija küsiks üksuselt selle või sarnase komponendi eest eraldi. Kui eraldiseisvat hinda on vaatluse abil raske kindlaks teha, arvestab rentnik eraldiseisvat hinda hinnanguliselt, kasutades selleks kogu vaadeldavat teavet.

- 15 Praktilise abinõuna võib rentnik otsustada mitte eraldada rendiga mitteseotud komponente rendikomponentidest ning arvestada selle asemel kõiki rendikomponente ja kaasneva rendiga mitteseotud komponente ühtse rendikomponendina vastavalt alusvara liigile. Rentnik ei kasuta seda praktilist abinõud selliste varjatud tuletisinstrumentide suhtes, mis vastavad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* paragrahvis 4.3.3 esitatud tingimustele.

- 16 Rentnik arvestab rendiga mitteseotud komponente vastavalt muudele kohaldatavatele standarditele, välja arvatud paragrahvis 15 osutatud praktilise abinõu kasutamise korral.

Rendileandja

- 17 Rendikomponenti ning ühte või mitut täiendavat rendi- või rendiga mitteseotud komponenti sisaldava lepingu korral jaotab rendileandja lepingu kohase tasu vastavalt IFRS 15 paragrahvidele 73–90.

RENDIPERIOOD (PARAGRAHVID B34–B41)

- 18 Üksus arvestab rendiperioodina rendi katkestamatut perioodi, mis hõlmab nii
- a) rendilepingu võimaliku pikendamise perioodidega juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust kasutab kui ka ja
 - b) rendilepingu võimaliku lõpetamise perioodidega juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust ei kasuta.

- 19 Kui üksus hindab, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab rendilepingu pikendamise õigust või ei kasuta rendilepingu lõpetamise õigust, võtab ta arvesse kõiki olulisi asjaolusid ja tingimusi, mis loovad rentniku jaoks majandusliku stiimuli rendilepingu pikendamiseks või selle lõpetamata jätmiseks vastavalt paragrahvides B37–B40 esitatud kirjeldusele.
- 20 Rentnik hindab piisavat kindlust selles, kas ta kasutab pikendamise õigust või jätab kasutamata lõpetamise õiguse, uuesti juhul, kui ilmneb mõni oluline sündmus või oluline asjaolude muutus, mis
- on rentniku kontrolli all ja
 - mõjutab seda, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab mõnda algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtmata jäänud võimalust või jätab kasutamata mõne võimaluse, mis on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võetud (vastavalt paragrahvis B41 esitatud kirjeldusele).
- 21 Üksus muudab rendiperioodi rendi katkestamatu perioodi muutumise korral. Rendi katkestamatu periood muutub näiteks juhul, kui
- rentnik kasutab mõnda õigust, mida üksus algse rendiperioodi määratlemisel arvesse ei võtnud;
 - rentnik jätab kasutamata mõne õiguse, mille üksus on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtnud;
 - esineb sündmus, mille tagajärjel on rentnik vastavalt lepingule kohustatud kasutama mõnda õigust, mida üksus ei ole algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtnud, või
 - esineb sündmus, mille tagajärjel on rentnikul vastavalt lepingule keelatud kasutada mõnda õigust, mille üksus on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtnud.

RENTNIK

Kajastamine

- 22 Rentnik kajastab kasutamiseõiguse esemeks olevat vara ja rendikohustisi *rendiperioodi alguse seisuga*.

Mõõtmine

Esmane mõõtmine

Kasutamiseõiguse esemeks oleva vara esmane mõõtmine

- 23 **Rentnik mõõdab kasutamiseõiguse esemeks olevat vara soetusmaksumuses rendiperioodi alguse seisuga.**
- 24 Kasutamiseõiguse esemeks oleva vara maksumus sisaldab:
- vastavalt paragrahvile 26 rendikohustise algsel mõõtmisel kindlaks tehtud summat;
 - kõiki rendiperioodi alguses ja enne seda tehtud rendimakseid, millest on lahutatud saadud *rendistiimulid*;
 - kõiki rentniku esmaseid otsekulutusi ja
 - rentniku hinnangulisi kulutusi, mis tekivad seoses alusvara lammutamise ja teisaldamisega, selle asukoha taastamisega või alusvara seisundi taastamisega vastavalt rendi tingimustele, välja arvatud juhul, kui nimetatud kulutusi tehakse varude valmistamiseks. Rentniku kohustus seoses kõnealuste kulutustega tekib rendi jõustumise päeval või tingimusel, et ta kasutab alusvara kindla perioodi vältel.

- 25 Rentnik kajastab paragrahvi 24 punktis d osutatud kulutusi kasutamissoiguse esemeks oleva vara maksumuse osana siis, kui tal tekib seoses nende kulutustega kohustus. Selliste kulutuste suhtes, mida tehakse teatud kindlal perioodil seoses sellega, et vastaval perioodil on kasutamissoiguse esemeks oleva vara abil valmistatud varusid, rakendab rentnik standardit IAS 2 *Varud*. Kõnealuste kulutustega seotud kohustusi, mida arvestatakse käesoleva standardi või IAS 2 kohaselt, kajastatakse ja mõõdetakse vastavalt standardile IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*.

Rendikohustise esmane mõõtmine

- 26 Rentnik mõõdab rendiperioodi alguses rendikohustise selleks kuupäevaks tasumata rendimaksede nüüdisväärtuses. Rendimaksed diskonteeritakse *rendi sisemise intressimääraga*, kui seda määra on võimalik hõlpsasti kindlaks teha. Kui seda määra ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha, kasutab rentnik *rentniku alternatiivset laenuintressimäära*.
- 27 Rendiperioodi alguse seisuga sisaldavad rendikohustise mõõtmisel arvesse võetavad rendimaksed järgmisi alusvara rendiperioodil kasutamise soiguse eest tehtavaid makseid, mida ei ole rendiperioodi alguseks tasutud:
- a) *fikseeritud maksed* (kaasa arvatud sisuliselt fikseeritud maksed, mida on kirjeldatud paragrahvis B42), millest on lahutatud saadaolevad rendistiimulid;
 - b) *muutuvad rendimaksed*, mis sõltuvad indeksist või määrast ja mille esmaseks mõõtmiseks kasutatakse rendiperioodi alguses kehtivat indeksit või määra (nagu on kirjeldatud paragrahvis 28);
 - c) summad, mida rentnik peab eeldatavasti tasuma *jääkväärtuse garantiide* alusel;
 - d) ostuõiguse täitmishind juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta realiseerib õigust (selle hindamisel võetakse arvesse paragrahvides B37–B40 kirjeldatud tegureid), ja
 - e) rendilepingu lõpetamisel tasumisele kuuluvad trahvid juhul, kui rendiperioodi kindlaksmääramisel eeldatakse, et rentnik kasutab rendilepingu lõpetamise õigust.
28. Paragrahvi 27 punktis b osutatud muutuvad rendimaksed, mis sõltuvad indeksist või määrast, võivad olla näiteks tarbijahinna indeksiga seotud maksed, intressi viitemääraga (nt LIBOR) seotud maksed või turu rendimäärade järgi muutuvad maksed.

Edasine mõõtmine

Kasutamissoiguse esemeks oleva vara väärtuse edasine mõõtmine

29. **Pärast rendiperioodi algust mõõdab rentnik kasutamissoiguse esemeks olevat vara soetusmaksumuse mudeli järgi, välja arvatud juhul, kui ta kasutab ühte paragrahvides 34 ja 35 osutatud mõõtmismudelit.**

Soetusmaksumuse mudel

- 30 Soetusmaksumuse mudeli kasutamiseks mõõdab rentnik kasutamissoiguse esemeks olevat vara soetusmaksumuses,
- a) millest on lahutatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tulenevad akumuleeritud kahjumid ja
 - b) mida on korrigeeritud vastavalt rendikohustise ümberhindamisele paragrahvi 36 punkti c kohaselt.
- 31 Kui kasutamissoiguse esemeks oleva vara suhtes kohaldatakse paragrahvis 32 esitatud nõudeid, rakendab rentnik vara kulumi arvestamiseks standardis IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* esitatud kulumiarvestuse nõudeid.

32 Kui rendilepingu alusel läheb alusvara omandiõiguse rendiperioodi lõppedes üle rentnikule või kui kasutamiseõiguse esemeks oleva vara maksumuse kindlaksmääramisel on eeldatud, et rentnik realiseerib ostuõiguse, arvestab rentnik kasutamiseõiguse esemeks oleva vara kulumit alates rendiperioodi algusest kuni alusvara kasuliku eluea lõpuni. Muudel juhtudel arvestab rentnik kasutamiseõiguse esemeks oleva vara kulumit alates rendiperioodi algusest kuni alusvara kasuliku eluea lõpuni või rendiperioodi lõpuni olenevalt sellest, kumb saabub varem.

33 Rentnik rakendab standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus*, et teha kindlaks, kas kasutamiseõiguse esemeks oleva vara väärtus on langenud, ning kajastada kindlaks tehtud väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

Muud mõõtmismudelid

34 Kui rentnik rakendab kinnisvarainvesteeringu suhtes standardis IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud* esitatud õiglase väärtuse mudelit, rakendab rentnik sama õiglase väärtuse mudelit ka kasutamiseõiguse esemeks oleva vara suhtes, mis vastab IAS 40 kohaselt kinnisvarainvesteeringu määratlusele.

35 Kui kasutamiseõiguse esemeks oleva vara kuulub sellisesse materiaalse põhivara liiki, mille suhtes rentnik rakendab standardis IAS 16 esitatud ümberhindluse mudelit, võib rentnik rakendada seda ümberhindluse mudelit kõigi kasutamiseõiguse esemeks olevate varade suhtes, mis kuuluvad samasse materiaalse põhivara liiki.

Rendikohustise edasine mõõtmine

36 Pärast rendiperioodi algust mõõdab rentnik rendikohustist järgmiselt:

a) suurendades bilansilist jääkmaksumust vastavalt rendikohustise intressile;

b) vähendades bilansilist jääkmaksumust vastavalt tehtud rendimaksetele ja

c) hinnates bilansilise jääkmaksumuse ümber vastavalt paragrahvides 39–46 osutatud ümberhindlustele või rendilepingu muudatustele või vastavalt muudetud sisuliselt fikseeritud rendimaksetele (vt paragrahv B42).

37 Rendiperioodi igal ajavahemikul on rendikohustise intress summa, mille tulemusena on intressimäär igal osaperioodil kohustise lõppväärtuse suhtes sama. Osaperioodi intressimäär on paragrahvis 26 osutatud diskontomäär või paragrahvis 41, 43 või paragrahvi 45 punktis c osutatud muudetud diskontomäär, kui see on kohaldatav.

38 Pärast rendiperioodi algust kajastab rentnik kasumiaruandes järgmisi näitajaid, välja arvatud juhul, kui kulutused sisalduvad mõne teise standardi kohaldamisalasse kuuluva muu vara bilansilises jääkmaksumuses:

a) rendikohustise intress ja

b) muutuvad rendimaksed, mis ei sisaldu rendikohustise hinnangus selle perioodi kohta, millal leiab aset nimetatud makseid tingiv sündmus või tingimus.

Rendikohustise ümberhindamine

39 Pärast rendiperioodi algust rakendab rentnik paragrahvide 40–43 nõudeid, et hinnata rendikohustist ümber, võttes arvesse rendimaksete muutusi. Rentnik kajastab rendikohustise ümberhindluse summat kasutamiseõiguse esemeks oleva vara korrigeerimisena. Kui aga kasutamiseõiguse esemeks oleva vara jääkväärtus väheneb nullini ja rendikohustise mõõtmisel ilmneb täiendav vähenemine, kajastab rentnik ümberhindluse järelejääva summa kasumiaruandes.

40 Rendikohustise ümberhindamiseks diskonteerib rentnik muudetud rendimaksed muudetud diskontomääraga juhul, kui esineb üks järgmistest olukordadest:

- a) muudetakse rendiperioodi, nagu on kirjeldatud paragrahvides 20–21. Rentnik teeb muudetud rendimaksed kindlaks muudetud rendiperioodi põhjal; või
- b) muutub alusvara ostuõiguse hinnang, mille hindamiseks võetakse arvesse paragrahvides 20–21 kirjeldatud sündmusi ja asjaolusid seoses ostuõigusega. Rentnik teeb kindlaks muudetud rendimaksed, et need vastaksid ostuõiguse alusel tasumisele kuuluvate summade muutusele.
- 41 Paragrahvi 40 nõudeid kohaldades teeb rentnik kindlaks muudetud diskontomäära, milleks on järelejäänud rendiperioodi jooksul kehtiv rendi sisemine intressimäär, kui seda määra on võimalik hõlpsasti kindlaks teha, või rentniku alternatiivne laenuintressimäär ümberhindamise kuupäeva seisuga juhul, kui rendi sisemist intressimäära ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha.
- 42 Rendikohustise ümberhindamiseks diskonteerib rentnik muudetud rendimaksed juhul, kui esineb üks järgmistest olukordadest:
- a) muutuvad summad, mida rentnik peab eeldatavasti tasuma jääkväärtuse garantii alusel. Rentnik teeb kindlaks muudetud rendimaksed, et need vastaksid jääkväärtuse garantii alusel tasumisele kuuluvate summade muutusele;
- b) tulevased rendimaksed muutuvad seoses nende maksete kindlaksmääramiseks kasutatava indeksi või määra muutumisega (sh näiteks turu rendimäärade muutumisele vastav muutus pärast turu rendihindade analüüsi). Rentnik hindab rendikohustise ümber vastavalt kõnealustele muudetud rendimaksetele üksnes juhul, kui toimub muutus rahavoogudes (st jõustub rendimaksete korrektsioon). Rentnik teeb järelejäänud rendiperioodi muudetud rendimaksed kindlaks muudetud lepinguliste maksete põhjal.
- 43 Paragrahvi 42 nõudeid kohaldades kasutab rentnik muutmata diskontomäära, välja arvatud juhul, kui rendimaksete muutus on tingitud muutuvate intressimäärade muutusest. Sel juhul kasutab rentnik muudetud diskontomäära, mis vastab intressimäära muutustele.

Rendilepingu muudatused

- 44 Rentnik kajastab rendilepingu muudatust eraldi rendina juhul, kui
- a) muudatusega suurendatakse rendi ulatust, lisades sellele ühe või enama alusvara kasutamiseõiguse, ja
- b) rendi hind suureneb tasu võrra, mis vastab ulatuse suurenemise eraldiseisvale hinnale, mida on korrigeeritud vastavalt konkreetse lepingu asjaoludele.
- 45 Kui rendilepingu muudatust ei arvestata eraldi rendina, peab rentnik *rendilepingu muudatuse jõustumiskuupäeval*
- a) jaotama muudetud lepingu kohase tasu vastavalt paragrahvidele 13–16;
- b) tegema kindlaks muudetud rendiperioodi vastavalt paragrahvidele 18–19 ja
- c) hindama rendikohustise ümber, diskonteerides muudetud rendimakseid muudetud diskontomääraga. Muudetud diskontomäärana käsitatakse järelejäänud rendiperioodi jooksul kehtivat rendi sisemist intressimäära, kui seda määra on võimalik hõlpsasti kindlaks teha, või rentniku alternatiivset laenuintressimäära muudatuse jõustumiskuupäeva seisuga juhul, kui rendi sisemist intressimäära ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha.

46 Kui rendilepingu muudatust ei arvestata eraldi rendina, arvestab rentnik rendikohustise ümberhindlust järgmiselt:

a) rendi ulatust vähendava rendilepingu muudatuse korral vähendab kasutamiseõiguse esemeks oleva vara bilansilist jääkmaksumust vastavalt rendi osalisele või täielikule lõppemisele. Rentnik kajastab rendi osalisest või täielikust lõpetamisest tuleneva kasumi või kahjumi kasumiaruandes;

b) kõigi muude rendilepingu muudatuste korral korrigeerib vastavalt kasutamiseõiguse esemeks olevat vara.

46 A Praktilise abinõuna võib rentnik valida võimaluse mitte hinnata, kas paragrahvi 46B tingimustele vastav rendihinna alandamine on rendilepingu muudatus. Rentnik, kes teeb selle valiku, võtab rendihinna alandamisest tulenevat rendimaksete muutust arvesse samuti nagu ta võtaks seda käesoleva standardi kohaselt arvesse juhul, kui see ei oleks rendilepingu muudatus.

46 B Paragrahvi 46A kohane praktiline abinõu kehtib ainult rendihinna sellise alandamise puhul, mis on otseselt tingitud COVID-19 pandeemiast, ja ainult juhul, kui täidetud on kõik järgmised tingimused:

a) rendimaksete muutuse tulemus on läbivaadatud renditasu, mis on sisuliselt sama või väiksem kui renditasu vahetult enne muutust;

b) rendimaksete vähendamine mõjutab ainult makseid, mille tähtpäev oli algselt 30. juuni 2022 või enne seda (näiteks vastab sellele tingimusele rendileping, kui selle kohaselt tasutakse 30. juunil 2022 või enne seda vähendatud rendimakseid ja pärast 30. juunit 2022 suurendatud rendimakseid), ja

c) rendilepingu muudes tingimustes ei tehta sisulisi muudatusi.

Esitamine

47 Rentnik esitab finantsseisundi aruandes või avaldab lisades:

a) kasutamiseõiguse esemeks olevad varad teistest varadest eraldi. Kui rentnik ei esita kasutamiseõiguse esemeks olevaid varasid finantsseisundi aruandes eraldi, peab rentnik

i) lisama kasutamiseõiguse esemeks olevad varad samasse kirjesse, milles esitatakse vastav alusvara juhul, kui see kuuluks rentnikule, ja

ii) avalikustama, millisesse finantsseisundi aruande kirjesse kõnealused kasutamiseõiguse esemeks olevad varad on lisatud;

b) rendikohustised teistest kohustistest eraldi. Kui rentnik ei esita finantsseisundi aruandes rendikohustisi teistest kohustistest eraldi, avalikustab rentnik, millised finantsseisundi aruande kirjed sisaldavad kõnealuseid kohustisi.

48 Paragrahvi 47 punktis a esitatud nõuet ei kohaldata selliste kasutamiseõiguse esemeks olevate varade suhtes, mis vastavad kinnisvarainvesteeringu määratlusele ja esitatakse finantsseisundi aruandes kinnisvarainvesteeringute all.

49 Kasumiaruandes ja muu koondkasumi aruandes esitab rentnik rendikohustise intressikulu kasutamiseõiguse esemeks oleva vara kulumist eraldi. Rendikohustise intressikulu kuulub finantskulude hulka, mis tuleb vastavalt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* paragrahvi 82 punktile b kasumiaruandes ja muu koondkasumi aruandes eraldi esitada.

50 Rahavoogude aruandes kasutab rentnik järgmist liigitust:

- a) seoses finantseerimistegevusega rendikohustise põhiosa eest tehtud rahamaksed;
- b) rendikohustise intressiosa eest tehtud rahamaksed vastavalt IAS 7 *Rahavoogude aruanne* nõuetele, mis kehtivad tasutud intressi suhtes; ja
- c) lühiajalise rendi maksed, väikese väärtusega vara rendi maksed ja muutuvad rendimaksed, mida ei ole kajastatud põhitegevusega seotud rendikohustise hinnangus.

Avalikustamine

51 Avalikustamise eesmärk seisneb selles, et rentnik avaldaks lisades teavet, mis koos finantsseisnudi aruandes, kasumiaruandes ja rahavoogude aruandes esitatud teabega võimaldaks finantsaruannete kasutajatel hinnata rendilepingute mõju rentniku finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele. Paragrahvides 52–60 esitatakse nõuded, mis täpsustavad, kuidas seda eesmärki saavutada.

52 Rentnik avalikustab teavet oma rendilepingute kohta, milles ta on rentniku rollis, finantsaruannete ühes märkuses või eraldi jaotises. Rentnik ei pea finantsaruannetes mujal juba esitatud teavet enam kordama tingimusel, et see teave on lisatud ristviidete abil ühte rente käsitlevasse märkusesse või jaotisse.

53 Rentnik avalikustab aruandeperioodi kohta järgmised summad:

- a) kasutamisoiguse esemeks oleva vara kulum alusvara liigi järgi;
- b) rendikohustiste intressikulu;
- c) vastavalt paragrahvile 6 arvestatud lühiajaliste rendilepingutega seotud kulu. Nimetatud kulus ei pea kajastama kuni ühe kuu pikkuse rendiperioodiga rendilepingute kulu;
- d) vastavalt paragrahvile 6 arvestatud väikese väärtusega rentidega seotud kulu. Nimetatud kulus ei kajastata väikese väärtusega vara lühiajaliste rentide kulu, mida on käsitletud paragrahvi 53 punktis c;
- e) muutuvate rendimaksetega seotud kulu, mida ei ole arvestatud rendikohustiste mõõtmisel;
- f) tulu kasutamisoiguse esemeks oleva vara allrentimise eest;
- g) rentidega seotud raha väljamaksed kokku;
- h) kasutamisoiguse esemeks olevasse varasse lisatud summad;
- i) müügi ja tagasirendi tehingutest tulenev kasum või kahjum ja
- j) kasutamisoiguse esemeks oleva vara bilansiline väärtus aruandeperioodi lõpus alusvara liigi järgi.

- 54 Rentnik avalikustab paragrahvis 53 nimetatud teabe tabelina, välja arvatud juhul, kui muu vorming on sobivam. Avalikustatud summad peavad sisaldama kulutusi, mille rentnik on lisanud aruandeperioodi jooksul muu vara bilansilisele väärtusele.
- 55 Rentnik avalikustab paragrahvi 6 kohaselt arvestatavate lühiajaliste rendilepingutega seotud rendikohustuste summa juhul, kui tema aruandeperioodi lõpus kehtivate lühiajaliste rendilepingute portfell erineb nende lühiajaliste rendilepingute portfellist, mille kulu avalikustatakse vastavalt paragrahvi 53 punktile c.
- 56 Kui kasutamisoiguse esemeks olev vara vastab kinnisvarainvesteeringu määratlusele, rakendab rentnik standardis IAS 40 esitatud avalikustamismõudeid. Sellisel juhul ei pea rentnik vastava vara kohta paragrahvi 53 punktis a, f, h või j nõutud andmeid avalikustama.
- 57 Kui rentnik mõõdab kasutamisoiguse esemeks olevat vara ümberhinnatud summas vastavalt standardile IAS 16, avaldab rentnik vastava vara kohta IAS 16 paragrahvis 77 nõutud teabe.
- 58 Rentnik avalikustab rendikohustiste lunastustähtaja analüüsi vastavalt IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* paragrahvidele 39 ja B11 muude finantskohustiste lunastustähtaja analüüsist eraldi.
- 59 Lisaks paragrahvide 53–58 kohaselt nõutavale avalikustamisele avalikustab rentnik oma rentimistegevuse kohta täiendavat kvalitatiivset ja kvantitatiivset teavet, mis on vajalik paragrahvis 51 nimetatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks (vastavalt paragrahvis B48 esitatud kirjeldusele). Selline täiendav teave võib hõlmata muu hulgas teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata
- a) rentniku rentimistegevuse olemust;
 - b) rentniku potentsiaalseid tulevasi raha väljamaksmise kohustusi, mis ei kajastu rendikohustiste hinnangus. See hõlmab kohustusi, mis tulenevad
 - i) muutuvatest rendimaksetest (nagu on kirjeldatud paragrahvis B49);
 - ii) pikendamise ja lõpetamise võimalustest (nagu on kirjeldatud paragrahvis B50);
 - iii) jääkväärtuse garantiidest (nagu on kirjeldatud paragrahvis B51) ja
 - iv) veel algamata rentidest, mille suhtes rentnik on juba kohustuse võtnud;
 - c) rentide tagajärjel tekkinud piiranguid või kokkuleppeid ja
 - d) müügi- ja tagasirenditehinguid (nagu on kirjeldatud paragrahvis B52).
- 60 Kui rentnik arvestab lühiajalisi rendilepinguid või väikese väärtusega vara rente paragrahvi 6 kohaselt, peab ta selle asjaolu avalikustama.
- 60A Juhul kui rentnik kasutab paragrahvi 46A kohast praktilist abinõud, avaldab rentnik järgmise:
- a) asjaolu, et ta on kohaldanud praktilist abinõud kõigi rendihinna alandamiste puhul, mis vastavad paragrahvi 46B tingimustele, või kui ta ei ole seda kõigi selliste rendihinna alandamiste puhul kohaldanud, teave nende lepingute laadi kohta, mille suhtes ta on praktilist abinõud kohaldanud (vt paragrahv 2), ja

- b) summa, mida kajastatakse aruandeperioodi kasumi või kahjumina, et võtta arvesse selliseid rendimaksete muutusi, mis tulenevad rendihinna alandamistest, mille puhul rentnik on kohaldanud paragrahvi 46A kohast praktilist abinõud.

RENDILEANDJA

Rentide liigitus (paragrahvid B53–B58)

- 61 Rendileandja liigitab kõik oma rendilepingud *kasutusrendiks* või *kapitalirendiks*.
- 62 **Rendileping liigitatakse kapitalirendiks juhul, kui kõik olulised alusvara omandiga seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Rendileping liigitatakse kasutusrendiks, kui sellega ei kanta üle kõiki alusvara omandiga seotud olulisi riske ja hüvesid.**
- 63 See, kas rent on kapitalirent või kasutusrent, sõltub pigem tehingu sisust kui lepingu vormist. Näited olukordadest, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult viivad tavaliselt rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:
- a) rendilepinguga läheb alusvara omandiõigus rendiperioodi lõpus üle rentnikule;
 - b) rentnikul on õigus osta alusvara hinnaga, mis eeldatavasti on tunduvalt madalam vara õiglasest väärtusest selle õiguse realiseerimise kuupäeval, nii et õiguse realiseerimine on rendi jõustumise päeval piisavalt kindel;
 - c) rendiperiood hõlmab suurema osa alusvara majanduslikust elueast isegi sel juhul, kui omandiõigus üle ei lähe;
 - d) rendimaksete nüüdisväärtus katab rendi jõustumise päeval vähemalt olulises osas kogu alusvara õiglase väärtuse ja
 - e) alusvara on nii spetsiifilist laadi, et ainult rentnik saab seda ilma oluliste muudatusteta kasutada.
- 64 Olukorrad, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult võivad samuti viia rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:
- a) kui rentnik saab rendilepingu katkestada, kannab ta rendileandja kahjud, mis on seotud katkestamisega;
 - b) renditava vara lõppväärtuse õiglase väärtuse kõikumisest tulenev kasum või kahjum läheb üle rentnikule (nt rendihinna vähendina, mis võrdub rendi lõppemisel suurema osaga vara müügitulust) ja
 - c) rentnikul on võimalus jätkata rentimist rendiperioodile järgneval perioodil turul kehtivatest rendihindadest tunduvalt madalama hinnaga.
- 65 Paragrahvides 63–64 esitatud näited ja kriteeriumid ei ole alati lõplikud. Rent liigitatakse kasutusrendiks, kui muudest tunnustest on selge, et sellega ei kanta üle kõiki alusvara omandiga seotud olulisi riske ja hüvesid. Näiteks võib see nii olla juhul, kui alusvara omandiõigus kantakse rendiperioodi lõpus üle muutuva makse eest, mis võrdub selle õiglase väärtusega, või juhul, kui esineb muutuvaid rendimakseid, mille tulemusena rendileandja ei kanna üle kõiki selliseid olulisi riske ja hüvesid.

- 66 Rentide liigitus tehakse rendi jõustumise päeval ja seda hinnatakse üksnes rendilepingu muudatuse korral. Hinnangute muutused (nt alusvara majandusliku eluea või jääkväärtuse hinnangute muutused) või asjaolude muutused (nt lepinguliste kohustuste täitmata jätmise rentniku poolt) ei tingi rendi ümberliigitamist raamatupidamisarvestuses.

Kapitalirendid

Kajastamine ja mõõtmine

- 67 Rendileandja kajastab kapitalirendi tingimustel väljarenditud vara rendiperioodi alguses oma finantsseisundi aruandes nõudena summas, mis võrdub *rendileandja netoinvesteeringuga*.

Esmane mõõtmine

- 68 Rendileandja kasutab oma netoinvesteeringu mõõtmiseks rendi sisemist intressimäära. Kui tegemist on allrendiga, mille sisemist intressimäära ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha, võib vaherendileandja kasutada allrenti tehtud netoinvesteeringu mõõtmiseks põhirendi suhtes kasutatavat diskontomäära (mida korrigeeritakse allrendiga seotud esmaste otsekulutustega).
- 69 Rendileandja netoinvesteeringu esmasel mõõtmisel võetakse arvesse esmaseid otsekulutusi, välja arvatud rendileandjana toimiva tootja või vahendaja kulutusi, ning nende võrra vähendatakse rendiperioodi jooksul kajastatava tulu summat. Rendi sisemine intressimäär on määratletud nii, et esmased otsekulutused on automaatselt rendileandja netoinvesteeringu sisse arvestatud; neid ei ole vaja eraldi lisada.

Rendileandja netoinvesteeringus sisalduvate rendimaksete esmane mõõtmine

- 70 Rendiperioodi alguses sisalduvad rendileandja netoinvesteeringu mõõtmisel arvesse võetavad rendimaksed järgmisi alusvara rendiperioodil kasutamise õiguse eest tehtavaid makseid, mis ei ole rendiperioodi alguseks laekunud:
- a) fikseeritud maksed (kaasa arvatud sisuliselt fikseeritud maksed, mida on kirjeldatud paragrahvis B42), millest on lahutatud tasumisele kuuluvad rendistiimulid;
 - b) muutuvad rendimaksed, mis sõltuvad indeksist või määrast ja mille esmaseks mõõtmiseks kasutatakse rendiperioodi alguses kehtivat indeksit või määra;
 - c) rentniku, rentnikuga seotud osapoole või rendileandjaga mitteseotud kolmanda osapoole, kes on majanduslikult suuteline garantiikohustusi täitma, poolt rendileandjale antavad jääkväärtuse garantiid;
 - d) ostuõiguse täitmishind juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta realiseerib õigust (selle hindamisel võetakse arvesse paragrahvis B37 kirjeldatud tegureid), ja
 - e) rendilepingu lõpetamisel tasumisele kuuluvad trahvid juhul, kui rendiperioodi kindlaksmääramisel eeldatakse, et rentnik kasutab rendilepingu lõpetamise õigust.

Rendileandjana toimivad tootjad või vahendajad

- 71 Rendiperioodi alguses kajastab rendileandjana toimiv tootja või vahendaja oma iga kapitalirendi kohta järgmist:
- a) tulu, milleks on alusvara õiglane väärtus või rendileandjale laekuvate turuintressimääraga diskonteeritud rendimaksete nüüdisväärtus, kui see on madalam;

- b) müügikulu, milleks on alusvara maksumus või bilansiline väärtus (kui see on erinev) miinus *garanteerimata jääkväärtuse* nüüdisväärtus ja
- c) müügikasum või -kahjum (milleks on müügitulu ja -kulu vahe) vastavalt tema otsese müügi põhimõtetele, mille suhtes rakendatakse IFRS 15. Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja kajastab kapitalirendi müügikasumit või -kahjumit rendiperioodi alguses olenemata sellest, kas rendileandja annab üle alusvara, nagu on kirjeldatud standardis IFRS 15.

- 72 Tootjad või vahendajad pakuvad oma klientidele tihti valida varaobjekti ostu või rentimise vahel. Kui rendileandjana toimiv tootja või vahendaja annab vara rendile kapitalirendi tingimustel, tekib tal kasum või kahjum, mis on võrdne selle kasumi või kahjumiga, mis tekkis alusvara otsesest müügist tavamüügihinnaga, võttes arvesse võimalikke kohaldatavaid koguselisi või kaubanduslikke allahindlusi.
- 73 Rendileandjana toimivad tootjad või vahendajad kasutavad mõnikord klientide huvi äratamiseks ebaloomulikult madalaid intressimäärasid. Niisuguste intressimäärade kasutamine viiks selleni, et rendileandja kajastaks liiga suure osa tehingu kogutulust rendiperioodi alguses. Kui kasutatakse kunstlikult madalaid intressimäärasid, peab rendileandjana toimiv tootja või vahendaja piirama müügikasumit summaga, mis kujuneks intressi turumäära kasutades.
- 74 Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja kajastab rendiperioodi alguses kuluna kapitalirendilepingu sõlmimiseks tehtud kulutusi, kuna need on põhiliselt seotud tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega. Rendileandjana toimiva tootja või vahendaja kulutused, mis on tehtud seoses kapitalirendilepingu sõlmimisega, ei kuulu esmaste otsekulutuste määratluse alla ja seega ei arvestata neid rendileandja netoinvesteeringu hulka.

Edasine mõõtmine

- 75 **Rendileandja kajastab finantstulu rendiperioodi jooksul vastavalt mustriks, mis peegeldab rendileandja netoinvesteeringu püsivat perioodi tulumäära.**
- 76 Rendileandja püüab finantstulu jaotada kogu rendiperioodile süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel. Rendileandja rakendab perioodi rendimakseid *rendileandja brutoinvesteeringu* suhtes, et vähendada nii põhiosa kui ka *teenimata finantstulu*.
- 77 Rendileandja rakendab rendileandja netoinvesteeringu suhtes standardis IFRS 9 esitatud nõudeid kajastamise lõpetamise ja väärtuse languse kohta. Rendileandja analüüsib regulaarselt hinnangulisi garanteerimata jääkväärtusi, mida kasutatakse rendileandja brutoinvesteeringu arvutamiseks. Kui hinnanguline garanteerimata jääkväärtus on vähenenud, muudab rendileandja tulu jaotumist rendiperioodile ning kajastab viivitamatult tuluna kajastatud summade mis tahes vähenemise.
- 78 Kui rendileandja liigitab kasutusrendis oleva vara müügiks hoitavaks (või paigutab selle müügi gruppi, mis liigitatakse müügiks hoitavaks) vastavalt standardile IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, arvestab ta seda vara nimetatud standardi kohaselt.

Rendilepingu muudatused

- 79 Rendileandja arvestab kapitalirendilepingu muudatust eraldi rendina juhul, kui
- a) muudatusega suurendatakse rendi ulatust, lisades sellele ühe või enama alusvara kasutamiseõiguse, ja
- b) rendi hind suureneb tasu võrra, mis vastab ulatuse suurenemise eraldiseisvale hinnale, mida on korrigeeritud vastavalt konkreetse lepingu asjaoludele.

- 80 Kui kapitalirendilepingu muudatust ei arvestata eraldi rendina, peab rendileandja arvestama muudatust järgmiselt:
- a) kui rent oleks liigitatud kasutusrendiks juhul, kui muudatus oleks rendi jõustumise päeval kehtinud, peab rendileandja
 - i) arvestama rendilepingu muudatust uue rendina alates muudatuse jõustumise kuupäevast ja
 - ii) mõõtma alusvara bilansilise jääkmaksumuse kui rendileandja netoinvesteeringu vahetult enne rendilepingu muudatuse jõustumise kuupäeva;
 - b) muudel juhtudel rakendab rendileandja IFRS 9 nõudeid.

Kasutusrent

Kajastamine ja mõõtmine

- 81 **Rendileandja kajastab kasutusrendi makseid tuluna lineaarselt või mõne muu süstemaatilise meetodi alusel. Rendileandja rakendab muud süstemaatilist meetodit juhul, kui see kajastab paremini alusvarast tulenevate hüvede vähenemise mustrit.**
- 82 Rendileandja kajastab renditulu teenimiseks tehtud kulutusi, sh kulumit, kuluna.
- 83 Rendileandja lisab kasutusrendilepingu sõlmimiseks tehtud esmased otsekulutused alusvara bilansilisele väärtusele ning kajastab nimetatud kulutusi rendiperioodi jooksul kuluna samadel alustel nagu renditulu.
- 84 Kasutusrendis oleva amortiseeritava vara suhtes rakendatavad kulumiarvestuse põhimõtted peavad olema kooskõlas nende kulumiarvestuse põhimõtetega, mida rendileandja sarnase vara suhtes tavapäraselt rakendab. Rendileandja arvutab kulumit vastavalt standarditele IAS 16 ja IAS 38.
- 85 Rendileandja rakendab standardit IAS 36, et teha kindlaks, kas kasutusrendis oleva vara väärtus on langenud, ning kajastada kindlaks tehtud väärtuse langusest tulenevat kahjumit.
- 86 Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja ei kajasta müügi kasumit kasutusrendilepingust, sest seda ei saa võrrelda müügiga.

Rendilepingu muudatused

- 87 Rendileandja arvestab kasutusrendilepingu muudatust uue rendina alates muudatuse jõustumise kuupäevast, käsitades kõiki algse rendiga seotud ette makstud või akumulbeerunud rendimakseid uue rendi rendimaksete osana.

Esitamine

- 88 Rendileandja esitab kasutusrendis olevad varad oma finantsseisundi aruandes, lähtudes vara olemusest.

Avalikustamine

- 89 **Avalikustamise eesmärk seisneb selles, et rendileandja avaldaks lisades teavet, mis koos finantsseisundi aruandes, kasumiaruandes ja rahavoogude aruandes esitatud teabega võimaldaks finantsaruannete kasutajatel hinnata rendilepingute mõju rendileandja finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele. Paragrahvides 90-97 esitatakse nõuded, mis täpsustavad, kuidas seda eesmärki saavutada.**

- 90 Rendileandja avalikustab aruandeperioodi kohta järgmised summad:
- a) kapitalirentide puhul:
 - i) müügikasum või -kahjum;
 - ii) finantstulu rendileandja netoinvesteeringult ja
 - iii) rendileandja netoinvesteeringu hinnangus mittesisalduvate muutuvate rendimaksetega seotud tulu;
 - b) kasutusrentide puhul renditulu, kusjuures eraldi avalikustatakse muutuvate rendimaksetega seotud tulu, mis ei sõltu indeksist või määrast.
- 91 Rendileandja avalikustab paragrahvis 90 nimetatud teabe tabeli vormingus, välja arvatud juhul, kui muu vorming on sobivam.
- 92 Rendileandja avalikustab oma rentimistegevuse kohta täiendavat kvalitatiivset ja kvantitatiivset teavet, mis on vajalik paragrahvis 89 nimetatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks. Selline täiendav teave võib hõlmata muu hulgas teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata

a) rendileandja rentimistegevuse olemust ja

b) seda, kuidas rendileandja maandab riske, mis on seotud talle jäänud õigustega alusvara suhtes. Eelkõige avalikustab rendileandja oma riskijuhtimisstrateegia, mida ta rakendab seoses alusvaraga talle jäänud õiguste suhtes, kaasa arvatud kõik vahendid, millega rendileandja nimetatud riske vähendab. Sellised vahendid võivad olla näiteks tagasiosulepingud, jääkväärtuse garantiid või muutuvad rendimaksed, mis rakenduvad teatud piirmäära ületava kasutuse korral.

Kapitalirendid

- 93 Rendileandja esitab kvalitatiivse ja kvantitatiivse selgituse rendileandja kapitalirenti tehtud netoinvesteeringu bilansilise jääkmaksumuse oluliste muutuste kohta.
- 94 Rendileandja avalikustab saadaolevate rendimaksete tasumistähtaegade analüüsi, milles näidatakse saadaolevaid diskonteerimata rendimakseid aastapõhiselt vähemalt esimese viie aasta kohta ja kõigi järelejäänud aastate kohta kokku. Rendileandja võrdleb diskonteerimata rendimakseid rendileandja netoinvesteeringuga. Võrdlusega tehakse kindlaks teenimata finantstulu, mis on seotud saadaolevate rendimaksetega, ja diskonteeritud garanteerimata jääkväärtus.

Kasutusrent

- 95 Kasutusrendis olevate materiaalse põhivara objektide suhtes rakendab rentnik standardis IAS 16 esitatud avalikustamisnõudeid. IAS 16 avalikustamisnõudeid rakendades jagab rendileandja kõik põhivara liigid kasutusrendis olevaks varaks ja kasutusrendis mitteolevaks varaks. Vastavalt sellele avalikustab rendileandja IAS 16 kohaselt nõutavad andmed kasutusrendis oleva vara (alusvara liigi järgi) ning rendileandja omandis ja valduses oleva vara kohta eraldi.
- 96 Rendileandja rakendab kasutusrendis oleva vara suhtes standardites IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41 esitatud avalikustamisnõudeid.

- 97 Rendileandja avalikustab rendimaksete tasumistähtaegade analüüsi, milles näidatakse saadaolevaid diskonteerimata rendimakseid aastapõhiselt vähemalt esimese viie aasta kohta eraldi ja kõigi järelejäänud aastate kohta kokku.

MÜÜGI- JA TAGASIRENDITEHINGUD

- 98 Kui üksus (müüja-rentnik) annab vara üle teisele üksusele (ostja-rendileandja) ja rendib sama vara uuesti ostja-rendileandja käest, rakendavad nii müüja-rentnik kui ka ostja-rendileandja müügilepingu ja rendi arvestamiseks paragrahvide 99–103 nõudeid.

Hinnang selle kohta, kas vara üleandmine kujutab endast müüki

- 99 Üksus rakendab standardis IFRS 15 esitatud nõudeid toimingukohustuse täitmise kindlakstegemise kohta, et teha kindlaks, kas vara üleandmist arvestatakse selle vara müügina.

Vara üleandmine kujutab endast müüki

- 100 Kui vara üleandmine müüja-rentniku poolt vastab IFRS 15 nõuetele vara müügina arvestamise kohta,
- hindab müüja-rentnik kasutamisoiguse esemeks oleva tagasirenditud vara väärtust proportsioonis selle vara, mis on seotud müüjale-rentnikule jäänud kasutusoigusega, varasema bilansilise jääkmaksumusega. Seega kajastab müüja-rentnik ainult seda kasumi või kahjumi summat, mis on seotud ostjale-rendileandjale üle antud õigustega;
 - kajastab ostja-rendileandja vara ostu vastavate kohaldatavate standardite kohaselt ning rakendab rendi suhtes käesolevas standardis esitatud nõudeid rendileandja raamatupidamisarvestuse kohta.
- 101 Kui vara müügi eest makstud tasu õiglase väärtus ei võrdu vara õiglase väärtusega või kui rendimaksud ei ole turuhindade tasemel, kasutab üksus müügitulu õiglases väärtuses hindamiseks järgmisi korrektsioone:
- turu hinnast madalamat tasu arvestatakse rendimaksete ettemaksena ja
 - turu hinnast kõrgemat tasu arvestatakse ostja-rendileandja poolt müüjale-rentnikule antud lisafinantseeringuna.
- 102 Üksus mõõdab paragrahvi 101 kohaselt nõutava võimaliku korrektsiooni väärtust ühe järgmise näitaja põhjal olenevalt sellest, kumb on hõlpsamini kindlaks tehtav:
- müügi eest makstud tasu õiglase väärtuse ja vara õiglase väärtuse vahe ja
 - lepinguliste rendimaksete nüüdisväärtuse ja turuhinnaga rendimaksete nüüdisväärtuse vahe.

Vara üleandmine ei kujuta endast müüki

- 103 Kui vara üleandmine müüja-rentniku poolt ei vasta IFRS 15 nõuetele vara müügina arvestamise kohta,
- jätkab müüja-rentnik üleantud vara kajastamist ning kajastab üleandmiskäibega võrdses summas finantskohustist. Finantskohustist kajastatakse vastavalt standardile IFRS 9;

- b) ostja-rendileandja ei kajasta üleantud vara ning kajastab üleandmiskäibega võrdses summas finantsvara. Finantsvara kajastatakse vastavalt standardile IFRS 9.

VIITEINTRESSIMÄÄRA REFORMIST TULENEV AJUTINE ERAND

- 104 Rentnik rakendab paragrahve 105–106 kõigi rendilepingu muudatuste suhtes, mis muudavad viiteintressimäära reformi tulemusel tulevaste rendimaksete kindlaksmääramise alust (vt IFRS 9 paragrahvid 5.4.6 ja 5.4.8). Neid paragrahve rakendatakse üksnes selliste rendilepingu muudatuste suhtes. Selles kontekstis tähendab mõiste „viiteintressimäära reform“ kogu turgu hõlmavat viiteintressimäära reformi, nagu on kirjeldatud IFRS 9 paragrahvis 6.8.2.
- 105 Praktilise abinõuna rakendab rentnik paragrahvi 42, et arvestada viiteintressimäära reformi tõttu nõutavat rendilepingu muudatust. Seda praktilist abinõud rakendatakse üksnes selliste muudatuste suhtes. Rendilepingu muudatus on viiteintressimäära reformi tõttu nõutav üksnes siis, kui täidetud on mõlemad järgmised tingimused:
- a) muudatus on vajalik viiteintressimäära reformi otsesel tagajärjel ja
- b) uus rendimaksete kindlaksmääramise alus on majanduslikult samaväärne eelmise alusega (st muudatusele vahetult eelnenud alus).
- 106 Kui lisaks viiteintressimäära reformist tulenevatele rendilepingu muudatustele muudetakse ka rendilepingut, rakendab rentnik käesoleva standardi kohaseid nõudeid kõigi samal ajal tehtud rendilepingu muudatuste suhtes, sealhulgas selliste muudatuse suhtes, mis tulenevad viiteintressimäära reformist.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

rendiperioodi algus	Päev, mil rendileandja annab alusvara üle rentnikule kasutamiseks.
majanduslik eluiga	Periood, mille vältel vara on eeldatavasti majanduslikult kasutatav ühe või enama kasutaja poolt, või toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida üks või enam kasutajat eeldatavasti varast saavad.
muudatuse jõustumiskuupäev	Päev, mil pooled lepivad kokku rendilepingu muudatuses .
õiglane väärtus	Käesolevas standardis esitatud rendileandja suhtes kehtivate raamatupidamisnõuete täitmisel summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.
kapitalirent	Rent , mille puhul kõik olulised alusvara omandiõigusega seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule.
fikseeritud maksed	Alusvara rendiperioodil kasutamise õiguse eest rendileandjale tehtavad rentniku maksed, välja arvatud muutuivad rendimaksed .
rendileandja brutoinvesteering	Järgmiste summa: a) kapitalirendi puhul rendileandjale laekuvad rendimaksed ja b) rendileandjale lisanduv garanteerimata jääkväärtus .
rendi jõustumise päev	Varaseim järgnevaist: rendilepingu kuupäev või kuupäev, mil osapooled kohustuvad täitma rendiga seotud põhitingimusi.
esmased otsekulutused	Rendilepingu sõlmimiseks tehtavad lisakulutused, mida ilma rendilepinguta ei tekiks, välja arvatud kulutused, mis tekivad rendileandjana toimival tootjal või vahendajal seoses kapitalirendiga .
rendi sisemine intressimäär	Intressimäär, mille puhul a) rendimaksete ja b) garanteerimata jääkväärtuse nüüdisväärtus võrdub i) alusvara õiglase väärtuse ja ii) rendileandja esmade otsekulutuste summaga.
rent	Leping või lepingu osa, millega antakse õigus kasutada vara (alusvara) tasu eest teatud perioodi jooksul.

rendistiimulid	Seoses rendiga tehtavad rendileandja maksed rentnikule või rentniku kulutuste hüvitamine või ülevõtmine rendileandja poolt.
rendilepingu muudatus	Rendi ulatuse või rendi eest makstava tasu muudatus, mis ei kuulunud algsete renditingimuste hulka (näiteks ühe või mitme alusvara kasutamiseõiguse lisamine või tühistamine või lepingulise rendiperioodi pikendamine või lühendamine).
rendimaksed	Rendileandjale tehtavad rentniku maksed seoses õigusega kasutada alusvara rendiperioodi jooksul. Need sisaldavad järgmist: a) fikseeritud maksed (kaasa arvatud sisuliselt fikseeritud maksed), millest on lahutatud rendistiimulid ; b) muutuvad rendimaksed , mis sõltuvad indeksist või määrast; c) ostuõiguse täitmishind juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta realiseerib õigust ja d) rendilepingu lõpetamisel tasumisele kuuluvad trahvid juhul, kui rendiperioodi kindlaksmääramisel eeldatakse, et rentnik kasutab rendilepingu lõpetamise õigust. Rentniku jaoks sisaldavad rendimaksed ka summasid, mida rentnik peab eeldatavasti tasuma jääkväärtuse garantiide alusel. Rendimaksed ei sisalda makseid, mis on jaotatud lepingu rendiga mitteseotud komponentidele, välja arvatud juhul, kui rentnik otsustab liita rendiga mitteseotud komponendid rendiga seotud komponentidega ning pidada nende üle arvestust ühtse rendikomponendina. Rendileandja jaoks sisaldavad rendimaksed rendileandja poolt rentnikule, rentnikuga seotud osapoolle või rendileandjaga mitteseotud kolmandale osapoolle, kes on majanduslikult suuteline garantiikohustusi täitma, antavaid jääkväärtuse garantiisid. Rendimaksed ei sisalda rendiga mitteseotud komponentidele jaotatud makseid.
rendiperiood	Katkestamatu periood, mille jooksul rentnikul on õigus alusvara kasutada, koos nii a) rendilepingu võimaliku pikendamise perioodidega juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust kasutab kui ka ja b) rendilepingu võimaliku lõpetamise perioodidega juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust ei kasuta.
rentnik	Üksus, mis omandab õiguse kasutada alusvara tasu eest teatud perioodi vältel.

rentniku alternatiivne laenuintressimäär	Intressimäär, mida rentnik peaks sarnases majanduskeskkonnas maksma sarnaseks perioodiks ja sarnase tagatisega laenu võtmiseks, et omandada kasutamisoiguse esemeks oleva varaga sarnast vara.
rendileandja	Üksus, mis annab õiguse kasutada alusvara tasu eest teatud perioodi vältel.
rendileandja netoinvesteering	Rendi sisemise intressimääraga diskonteeritud rendileandja brutoinvesteering .
kasutusrent	Rent , mille puhul kõik olulised alusvara omandiõigusega seotud riskid ja hüved ei kandu üle rentnikule.
valikulised rendimaksud	Maksud, mida rentnik teeb rendileandjale alusvara kasutamise õiguse eest rendiperioodi sisse mittekuuluvatel perioodidel, mille suhtes kehtib rendilepingu pikendamise või tühistamise õigus.
kasutusperiood	Kogu ajavahemik, mille jooksul vara kasutatakse kliendiga sõlmitud lepingu täitmiseks (kaasa arvatud kõik mittejärjestikused perioodid).
jääkväärtuse garantii	Rendileandjale antav rendileandjaga mitteseotud osapoolde garantii, et alusvara väärtus (või väärtuse osa) võrdub rendilepingu lõppedes vähemalt teatud kindla summaga.
kasutamisoiguse esemeks olev vara	Alusvara , mida rentnikul on õigus rendiperioodi vältel kasutada.
lühiajaline rent	Rent , mille rendiperiood selle algusest arvestades ei ületa 12 kuud. Ostuõigust sisaldav rent ei ole lühiajaline rent.
allrent	Tehing, mille korral rentnik (vaherentileandja) rendib alusvara kolmandale osapooldele ja rendileping (põhirent) põhirendileandja ja rentniku vahel jääb kehtima.
alusvara	Rendi esemeks olev vara, mille kasutamisoiguse rendileandja on rentnikule andnud.
teenimata finantstulu	Erinevused järgnevate summade vahel: a) rendileandja brutoinvesteering ja b) rendileandja netoinvesteering .

garanteerimata jääkväärtus

See osa **alusvara** jääkväärtusest, mille realiseerumine ei ole **rendileandjale** tagatud või on tagatud ainult rendileandjaga seotud osapoolte poolt.

muutuvad rendimaksud

Alusvara rendiperioodil kasutamise õiguse eest **rendileandjale** tehtavate rentniku maksete osa, mis muutub pärast **rendiperioodi algust** muutuvate asjaolude (välja arvatud aja möödumine) tõttu.

Muudes standardites esitatud mõisted, mida kasutatakse käesolevas standardis samas tähenduses**Leping**

Kahe või enama osapoolte vahel sõlmitud kokkulepe, millega luuakse täitmisele pööratavad õigused ja kohustused.

kasulik eluiga

ajavahemik, mille jooksul üksus vara eeldatavasti kasutab, või toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida üksus eeldatavasti varast saab.

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse paragrahvide 1–103 rakendamist ja sellel on sama õiguslik jõud nagu standardi teistel osadel.

Rakendamine portfelli suhtes

B1 Käesolevas standardis kirjeldatakse üksikrendi arvestust. Praktilise abinõuna võib üksus siiski rakendada käesolevat standardit ühelaadsete rendilepingute portfelli suhtes, kui üksus eeldab põhjendatult, et käesoleva standardi portfelli suhtes rakendamise korral tekkiv mõju finantsaruannetele ei erineks oluliselt mõjust, mis tekiks juhul, kui käesolevat standardit rakendatakse portfelli kuuluvate üksikrentide suhtes. Portfelli kohta arvestuse pidamisel kasutab üksus hinnanguid ja eeldusi, mis vastavad portfelli mahule ja koosseisule.

Lepingute liitmine

B2 Üksus liidab käesolevat standardit rakendades kaks või enam lepingut, mis on sõlmitud sama vastaspoolega (või vastaspoole seotud osapooltega) samal või peaaegu samal ajal, ning arvestab neid lepinguid ühe lepinguna, kui on täidetud vähemalt üks järgmistest tingimustest:

- a) läbirääkimistel käsitletakse lepinguid kui ühte tervikut, mille üldist majanduslikku eesmärki ei ole võimalik mõista ilma lepinguid koos vaatlemata;
- b) ühe lepingu alusel tasumisele kuuluva tasu summa sõltub teise lepingu hinnast või täitmisest või
- c) lepingutega antud alusvara kasutamise õigused (või iga lepinguga antud mõned alusvara kasutamise õigused) moodustavad paragrahvis B32 kirjeldatud ühtse rendikomponendi.

Kajastamise erand: rendilepingud, mille alusvara väärtus on väike (paragrahvid 5–8)

B3 Käesoleva standardi kohaselt on rentnikul lubatud kohaldada väikese alusvara väärtusega rentide arvestamiseks paragrahvi 6 nõudeid, välja arvatud paragrahvis B7 osutatud juhtudel. Rentnik võtab alusvara väärtuse hindamisel aluseks selle vara väärtuse uuena, olenemata renditava vara vanusest.

B4 Seda, kas alusvara väärtus on väike, hinnatakse absoluutsel alusel. Väikese väärtusega vara rentide suhtes võib rakendada paragrahvis 6 osutatud arvestuslikku käsitlust, olenemata sellest, kas need rentid on rentniku jaoks olulised. Hinnang ei sõltu rentniku suurusest, laadist ega asjaoludest. Seega peaksid erinevad rentnikud jõudma samadele järeldustele selle kohta, kas konkreetse alusvara väärtus on väike.

B5 Alusvara väärtus saab olla väike üksnes juhul, kui

- a) rentnikul on võimalik saada alusvara kasutamisest kasu, kui ta kasutab seda eraldi või koos rentnikule hõlpsasti kättesaadavate muude ressurssidega, ja
- b) alusvara ei ole oluliselt sõltuv ega tugevas vastastikus seoses muude varadega.

B6 Alusvara rent ei vasta väikese väärtusega vara rendi tingimustele juhul, kui vara olemus on selline, et selle väärtus uuena ei ole üldjuhul väike. Näiteks autode rent ei vasta väikese väärtusega vara rendi tingimustele, kuna uue auto väärtus ei ole üldjuhul väike.

- B7 Kui rentnik annab vara allrendile või kavatses vara allrendile anda, ei vasta põhirent väikese väärtusega vara rendi tingimustele.
- B8 Väikese väärtusega renditavaks alusvaraks võivad olla näiteks tahvel- ja personaalarvutid, väikesed kontorimööbli hulka kuuluvad esemed ja telefonid.

Rendisuhte kindlakstegemine (paragrahvid 9–11)

- B9 Et hinnata seda, kas lepinguga antakse õigus kontrollida kindlaksmääratud vara kasutamist (vt paragrahvid B13–B20) teatud ajavahemikus, hindab üksus, kas kliendil on kogu kasutusperioodi vältel olemas nii
- a) õigus saada endale sisuliselt kogu kindlaksmääratud vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu (nagu on kirjeldatud paragrahvides B21–B23) kui ka ja
- b) õigus juhtida kindlaksmääratud vara kasutamist (nagu on kirjeldatud paragrahvides B24–B30).
- B10 Kui kliendil on õigus kontrollida kindlaksmääratud vara kasutamist ainult lepinguperioodi ühe osa vältel, sisaldab leping rendisuhet üksnes vastavas perioodiosas.
- B11 Kaupade või teenuste soetamise lepingu võib sõlmida ühissettevõtmine või see võidakse sõlmida ühissettevõtmise nimel vastavalt standardis IFRS 11 *Ühissettevõtmised* esitatud määratlusele. Sellisel juhul käsitatakse ühissettevõtmist lepingus kliendina. Kui üksus hindab, kas selline leping sisaldab rendisuhet, peab ta seega hindama, kas ühissettevõtmisel on õigus kontrollida kindlaksmääratud vara kasutamist kogu kasutusperioodi vältel.
- B12 Üksus hindab seda, kas leping sisaldab rendisuhet, iga võimaliku rendikomponendi kohta eraldi. Paragrahvis B32 on esitatud lisateavet eraldi rendikomponentide kohta.

Kindlaksmääratud vara

- B13 Tavaliselt toimub vara kindlaksmääramine selle põhjal, et see on lepingus otseselt määratletud. Samas võib kindlaksmääratud vara olla ka kaudselt määratletud sel ajal, mil vara tehakse kliendile kasutamiseks kättesaadavaks.

Sisulised asendusõigused

- B14 Isegi kui vara on kindlaksmääratud, ei ole kliendil õigust kasutada kindlaksmääratud vara juhul, kui tarnijal on kasutusperioodi jooksul sisuline õigus vara asendada. Tarnija õigus vara asendada on sisuline üksnes juhul, kui on täidetud mõlemad järgmised tingimused:
- a) tarnijal on praktiline võimekus asendada vara kogu kasutusperioodi vältel (näiteks klient ei saa tarnijat takistada vara asendamast ning alternatiivne vara on tarnijale hõlpsasti kättesaadav või mõistliku aja jooksul hangitav) ja
- b) vara asendamise õiguse kasutamine on tarnijale majanduslikult kasulik (st vara asendamisega seotud majanduslik kasu ületab eeldatavasti vara asendamisega seotud kulutusi).
- B15 Kui tarnijal on õigus või kohustus asendada vara üksnes kindlal kuupäeval või pärast seda või teatud sündmuse saabumisel, ei ole tarnija asendusõigus sisuline, sest tarnijal puudub praktiline võimekus asendada vara kogu kasutusperioodi vältel.

- B16 Üksuse hinnang selle kohta, kas tarnija asendusõigus on sisuline, põhineb lepingu jõustumise ajal esinevatel asjaoludel ning selles ei võeta arvesse tulevase sündmuse, mille esinemist ei peeta lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks. Tulevased sündmused, mille esinemist ei peeta lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks ja mida ei tuleks seega hindamisel arvesse võtta, on näiteks
- a) tulevase kliendi nõusolek maksta vara kasutamise eest turuhinnast kõrgemat hinda;
 - b) lepingu jõustumise ajal sisuliselt välja töötamata uue tehnoloogia kasutusele võtmine;
 - c) oluline vahe kliendi varakasutuse või vara toimimise ning sellise kasutuse või toimimise vahel, mida peeti lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks, ja
 - d) oluline vahe vara kasutusperioodi turuhinna ja lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks peetud turuhinna vahel.
- B17 Asendamisega seotud kulutused on üldjuhul suuremad siis, kui vara asub kliendi ruumides või mujal, võrreldes vara asumisega tarnija ruumides, ja seega ületavad suurema tõenäosusega vara asendamisest saadavat kasu.
- B18 Tarnija õigus või kohustus asendada vara remondi ja hoolduse eesmärgil juhul, kui vara ei toimi nõuetekohaselt, või tehnilise uuenduse valmimine ei välista kliendi õigust kasutada kindlaksmääratud vara.
- B19 Kui kliendil ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha, kas tarnijal on sisuline asendusõigus, eeldab klient, et asendusõigus ei ole sisuline.

Vara osad

- B20 Vara mahuosa on kindlaksmääratud vara juhul, kui see on füüsiliselt eristatav (näiteks hoone korrus). Füüsiliselt mitteeristatav vara maht või muu osa (näiteks kiudoptilise kaabli mahuosa) ei ole kindlaksmääratud vara, välja arvatud juhul, kui see vastab sisuliselt vara kogu mahule ning annab sellega kliendile õiguse saada endale sisuliselt kogu vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu.

Õigus saada kasutamisest majanduslikku kasu

- B21 Kindlaksmääratud vara kasutamise kontrollimiseks peab kliendil olema õigus saada kasutusperioodi jooksul endale sisuliselt kogu vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu (näiteks tänu vara kasutamise ainuõigusele sel perioodil). Klient võib saada vara kasutamisest majanduslikku kasu otseselt või kaudselt mitmel viisil, näiteks varakasutamise, valdamise või allrentimise kaudu. Vara kasutamisest saadav majanduslik kasu hõlmab selle esmast väljundit ja kõrvaltooteid (kaasa arvatud kõnealustest objektidest tulenevad potentsiaalsed rahavood) ning muud vara kasutamisest tulenevat majanduslikku kasu, mida oleks võimalik realiseerida kaubandustehingus kolmanda osapoolega.
- B22 Kui üksus hindab õigust saada endale sisuliselt kogu vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu, võtab ta arvesse sellist majanduslikku kasu, mis kaasneb vara kasutamisega kliendi varakasutusõigusega määratletud ulatuses (vt paragrahv B30). Näiteks:

- a) kui lepinguga on lubatud kasutada mootorsõidukit kasutusperioodi jooksul ainult ühel kindlal territooriumil, võtab üksus arvesse üksnes majanduslikku kasu, mis tuleneb mootorsõiduki kasutamisest sellel territooriumil, mitte mujal;
- b) kui lepingus on sätestatud, et klient võib kasutusperioodil läbida mootorsõidukiga ainult teatud arvu kilomeetreid, võtab üksus arvesse üksnes majanduslikku kasu, mis tuleneb mootorsõiduki kasutamisest lubatud läbisõiduvahemikus, mitte seda ületava läbisõidu korral.

B23 Kui klient peab lepingu kohaselt tasuma tarnijale või muule osapoolle osa vara kasutamisel tekkivatest rahavoogudest, käsitatakse selliseid tasuna makstud rahavoogusid osana kliendi majanduslikust kasust, mida ta vara kasutamisest saab. Näiteks kui klient peab tasuma tarnijale protsendi oma müügikäibest tasuna jaemüügipinna kasutamise eest, ei välista see nõue kliendi õigust saada endale sisuliselt kogu jaemüügipinna kasutamisest tulenev majanduslik kasu. Selle põhjuseks on asjaolu, et müügi tulemusena tekkivaid rahavoogusid käsitatakse majandusliku kasuna, mida klient saab rendipinna kasutamisest ning millest ta maksab osa tarnijale tasuks õiguse eest seda pinda kasutada.

Õigus kasutamist juhtida

- B24 Kliendil on õigus juhtida kindlaksmääratud vara kasutamist kogu kasutusperioodi vältel üksnes juhul, kui
- a) kliendil on õigus otsustada, kuidas ja millisel eesmärgil vara kogu kasutusperioodi vältel kasutatakse (nagu on kirjeldatud paragrahvides B25–B30), või
 - b) otsused vara kasutamise viisi ja eesmärgi kohta on eelnevalt kindlaks määratud ning
 - i) kliendil on õigus vara kasutada (või anda teistele isikutele korraldusi vara kasutamiseks tema määratud viisil) kogu kasutusperioodi vältel, ilma et tarnijal oleks õigust neid kasutamishügieenideid muuta, või
 - ii) klient on kavandanud vara (või vara kindlad aspektid) nii, et sellega on eelnevalt kindlaks määratud, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutusperioodi vältel kasutatakse.

Vara kasutamise viis ja eesmärk

B25 Kliendi õigus otsustada, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse, on olemas juhul, kui talle lepinguga antud kasutusõigus võimaldab tal kogu kasutusperioodi vältel muuta seda, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse. Seda hinnates võtab üksus arvesse neid otsustusõigusi, mis on kõige olulisemad seoses vara kasutamise viisi ja eesmärgi muutmisega kasutusperioodi vältel. Otsustusõigused on olulised juhul, kui nad mõjutavad kasutamisest saadavat majanduslikku kasu. Kõige olulisemad otsustusõigused on tõenäoliselt erinevate lepingute puhul erinevad olenevalt vara laadist ja lepingu tingimustest.

B26 Sellised otsustusõigused, mis olenevalt asjaoludest annavad kliendi kindlaksmääratud kasutusõiguse piires õiguse muuta vara kasutamise viisi ja eesmärki, on näiteks järgmised:

- a) õigus muuta vara abil toodetava väljundi liiki (näiteks õigus otsustada, kas merekonteinerit kasutatakse kaupade transportimiseks või ladustamiseks, või teha otsuseid jaemüügipinnal müüdavate toodete sortimendi kohta);
- b) õigus muuta väljundi tootmise aega (näiteks õigus otsustada, millal mõnda seadet või jõujaama kasutatakse);

- c) õigus muuta väljundi tootmise kohta (näiteks õigus otsustada veoki või laeva sihtkoha üle või otsustada, kus mingit seadet kasutatakse) ja

- d) õigus otsustada, kas väljundit toodetakse, ja õigus muuta väljundi kogust (näiteks õigus otsustada, kas ja kui palju energiat elektrijaamas toota).

B27 Sellised otsustusõigused, mis ei anna õigust muuta vara kasutamise viisi ja eesmärki, on näiteks vara käitamise ja hooldamisega piirduvad õigused. Sellised õigused võivad kuuluda kliendile või tarnijale. Kuigi vara käitamise või hooldamisega seotud õigused on sageli vara tõhusaks kasutamiseks mõõdapääsmatud, ei sisalda need õigust otsustada, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse, ning sõltuvad sageli otsustest selle kohta, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse. Siiski võib vara käitamise õigus anda kliendile õiguse vara kasutamist juhtida juhul, kui vastavad otsused vara kasutamise viisi ja eesmärgi kohta on eelnevalt kindlaks määratud (vt paragrahvi B24 punkti b alapunkt i).

Kasutusperioodi ajalja enne seda tehtud otsused

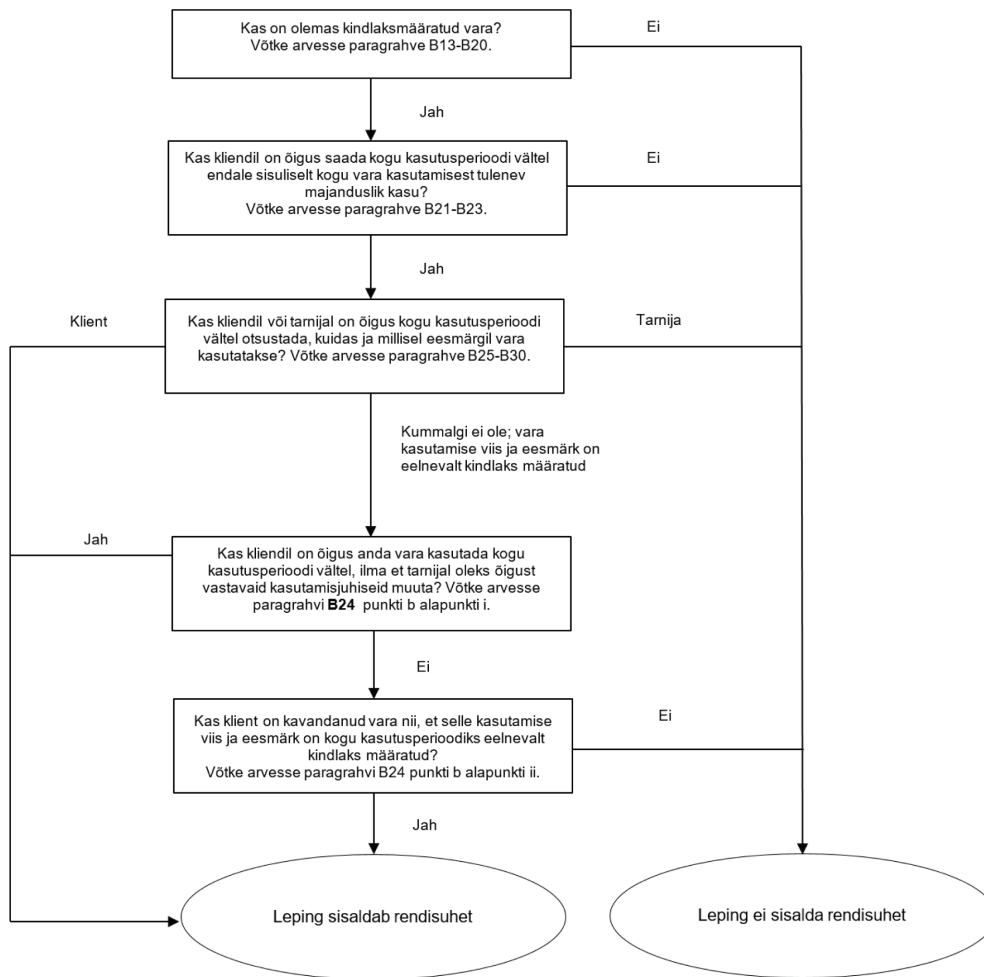
B28 Vara kasutamise viisi ja eesmärki on võimalik eelnevalt kindlaks määrata mitmel eri moel. Näiteks võidakse see kindlaks määrata vara kavandiga või vara kasutamise suhtes kehtestatud lepinguliste piirangutega.

B29 Kui üksus hindab, kas kliendil on õigus vara kasutamist juhtida, võtab ta arvesse üksnes õigust teha otsused vara kasutamise kohta kasutusperioodi vältel, välja arvatud juhul, kui klient on vara (või vara kindlad aspektid) ise kavandanud, nagu on osutatud paragrahvi B24 punkti b alapunktis ii. Seega ei võta üksus arvesse enne kasutusperioodi tehtud otsuseid, välja arvatud juhul, kui esinevad paragrahvi B24 punkti b alapunktis ii osutatud tingimused. Näiteks kui klient saab vara väljundi kindlaks määrata üksnes enne kasutusperioodi, siis puudub kliendil õigus selle vara kasutamist juhtida. Õigus määrata väljund kindlaks enne kasutusperioodi sõlmitavas lepingus ilma mingite muude vara kasutamise seotud otsustusõigusteta annab kliendile samad õigused, mis on igal teisel kliendil, kes ostab kaupu või teenuseid.

Kaitsvad õigused

B30 Leping võib sisaldada tingimusi, mille eesmärk on kaitsta vara või muude varadega seotud tarnija huvisid, kaitsta tema töötajaid või tagada, et tarnija tegevus oleks seaduste või eeskirjadega kooskõlas. Need on kaitsvate õiguste näited. Näiteks võidakse lepingus i) sätestada vara kasutamise maksimaalne kogus või asukoha- või ajapõhine piirang, mille ulatuses klient võib vara kasutada, ii) nõuda, et klient järgiks teatud kindlat tegevustava või iii) nõuda, et klient teavitaks tarnijat vara kasutusviisi muutmisest. Tavaliselt määratletakse kaitsvate õigustega kliendi kasutusõiguse ulatus, kuid eraldi võttes ei välista need kliendi õigust juhtida vara kasutamist.

B31 Üksused võivad kasutada järgmist vooskeemi abivahendina, et hinnata, kas lepingu puhul on tegemist rendilepinguga või see sisaldab rendisuhet.



Lepingu komponentide eristamine (paragrahvid 12–17)

B32 Õigus kasutada alusvara on eraldi rendikomponent juhul, kui on täidetud mõlemad tingimused:

- rentnikul on võimalik saada alusvara kasutamisest kasu, kui ta kasutab seda eraldi või koos rentnikule hõlpsasti kättesaadavate muude ressurssidega. Hõlpsasti kättesaadav ressurss on eraldi (rendileandja või muu tarnija poolt) müüdiv või renditav kaup või teenus, mille rentnik on juba omandanud (rendileandjalt või muude tehingute või sündmuste tulemusena), ja
- alusvara ei ole oluliselt sõltuv ega tugevas vastastikus seoses muude lepingus nimetatud varadega. Näiteks kui rentnik saaks otsustada alusvara rentimata jätta, ilma et see mõjutaks oluliselt tema õigusi lepingus nimetatud muude varade kasutamiseks, võib see osutada, et alusvara ei ole oluliselt sõltuv ega tugevas vastastikus seoses kõnealuste muude varadega.

B33 Lepingus võib olla sätestatud summa, mille rentnik peab tasuma tegevuste ja kulutuste eest, millega rentnikule ei anta üle kaupa ega teenust. Näiteks võib rendileandja lisada tasumisele kuuluvasse kogusummasse tasu haldustoi-ningute või muude seoses rendiga tekkivate kulutuste eest, millega ei anta rentnikule üle kaupa ega teenust. Sellised tasumisele kuuluvad summad ei osuta lepingu eraldiseisva komponendi esinemisele, vaid neid käsitatakse osana kogu tasust, mis jaotatakse lepingu eraldi kindlaks tehtud komponentidele.

Rendiperiood (paragrahvid 18–21)

B34 Üksus rakendab rendiperioodi kindlaksmääramisel ja katkestamatu rendiperioodi pikkuse hindamisel lepingus esitatud määratlust ning teeb kindlaks ajavahemiku, mille jooksul leping on täitmisele pööratav. Rendileping ei ole enam täitmisele pööratav juhul, kui nii rentnikul kui ka rendileandjal on õigus lõpetada rendisuhe ilma teise poole loata ning sellisel juhul tasutav trahvisumma ei ole märkimisväärne.

B35 Kui rendisuhte lõpetamise õigus on ainult rentnikul, käsitatakse seda õigust rentniku võimalusena rendisuhe lõpetada ning üksus võtab seda arvesse rendiperioodi kindlaksmääramisel. Kui rendisuhte lõpetamise õigus on ainult rendileandjal, siis sisaldab katkestamatu rendiperiood ka seda ajavahemikku, mille jooksul kehtib rendisuhte lõpetamise võimalus.

B36 Rendiperiood algab selle alguskuupäeval ning hõlmab kõiki rendivabastuse perioode, mida rendileandja rentnikule võimaldab.

B37 Üksus hindab rendiperioodi alguses, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab rendilepingu pikendamise või alusvara ostmise võimalust või jätab kasutamata rendilepingu lõpetamise võimaluse. Üksus võtab arvesse kõiki olulisi asjaolusid, mis loovad rentniku jaoks majandusliku stiimuli võimalust kasutada või see kasutamata jätta, kaasa arvatud rendiperioodi alguse ja võimaluse kasutamise kuupäeva vahelisel perioodil eeldatavalt aset leidvad asjaolude muutused. Arvesse võetavad asjaolud on muu hulgas näiteks järgmised:

a) valitavatel perioodidel kohaldatavad lepingutingimused võrdluses turuhindadega, näiteks:

i) valitaval perioodil tehtavate rendimaksete summa;

ii) muutuvate rendimaksete või muude tingimuslike maksete (näiteks lepingu lõpetamise trahvide ja jääkväärtuse garantiidega seotud maksed) summa ja

iii) pärast esmaseid valitavaid perioode realiseeritavate õiguste tingimused (näiteks ostuõigus, mis muutub pikendatud perioodi lõpus realiseeritavaks hinnaga, mis on praegusest turuhinnast väiksem);

b) lepingu kehtivusaajal toimunud (või eeldatavasti toimuv) renditud vara oluline parendamine, millest rentnik saab rendilepingu pikendamise või tühistamise või alusvara ostmise õigust realiseeritavaks muutumisel eeldatavasti olulist majanduslikku kasu;

c) rendilepingu lõpetamisega seotud kulutused, näiteks läbirääkimiste kulutused, kolimiskulutused, rentniku vajadustele vastava muu alusvara leidmise kulutused, uue vara kasutusele võtmise kulutused rentniku tegevuses või lõpetamistrahvid ja muud sarnased kulutused, kaasa arvatud kulutused, mis on seotud alusvara tagastamiseks lepingus sätestatud seisukorras või lepingus sätestatud kohta;

- d) kõnealuse alusvara tähtsus rentniku tegevuse jaoks, võttes arvesse näiteks seda, kas tegemist on eriotstarbelise varaga, alusvara asukohta ja sobivate alternatiivide kättesaadavust ja
- e) õiguse realiseerimisega seotud tingimuslikkus (nt õigus muutub realiseeritavaks ainult juhul, kui üks või mitu tingimust on täidetud) ja vastavate tingimuste esinemise tõenäosus.
- B38 Rendilepingu pikendamise või tühistamise õigus võib olla kombineeritud ühe või mitme lepinguklausliga (näiteks jääkväärtuse garantii) nii, et rentnik garanteerib rendileandjale minimaalse või fikseeritud rahalise laekumise, mis on sisuliselt sama, olenemata õiguse kasutamisest. Sellisel juhul eeldab üksus paragrahvis B42 esitatud sisuliselt fikseeritud makseid käsitlevaid suuniseid arvestamata, et rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab rendilepingu pikendamise või aluseks oleva vara ostmise õiguse või jätab kasutamata rendilepingu lõpetamise õiguse.
- B39 Mida lühem on katkestamatu rendiperiood, seda suurema tõenäosusega kasutab rentnik rendilepingu pikendamise õigust või jätab kasutamata rendilepingu lõpetamise õiguse. Selle põhjuseks on asjaolu, et asendusvara hankimisega seotud kulutused on lühema katkestamatu perioodi korral tõenäoliselt proportsionaalselt suuremad.
- B40 Rentniku varasem praktika seoses perioodiga, mille jooksul ta tavaliselt teatud liiki (renditud või omandis olevat) vara on kasutanud, ja sellega seotud majanduslikud põhjused võivad anda kasulikku teavet, mis aitab hinnata, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab õigust või jätab selle kasutamata. Näiteks kui rentnik on tavaliselt kasutanud teatud liiki vara kindla ajavahemiku jooksul või rentnikul on tavaks teatud liiki alusvara rendiõigusi kasutada, võtab rentnik vastava vara rendiõiguste kasutamise piisava kindluse hindamisel arvesse sellist varasemat tegevust.
- B41 Paragrahvis 20 öeldakse, et rentnik hindab rendiperioodi pärast selle algust ümber juhul, kui esineb mõni oluline sündmus või oluline asjaolude muutus, mis on rentniku kontrolli all ning mõjutab seda, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab mõnda algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtmata jäänud õigust või jätab kasutamata mõne õiguse, mida on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võetud. Olulised sündmused või asjaolude muutused on muu hulgas näiteks:
- a) renditud vara oluline parendamine, mida ei nähtud ette rendiperioodi alguses ning millest rentnik saab rendilepingu pikendamise või tühistamise või alusvara ostmise õiguse realiseeritavaks muutumisel eeldatavasti olulist majanduslikku kasu;
- b) alusvara oluline muudatus või kohandamine, mida rendiperioodi alguses ette ei nähtud;
- c) alusvara allrentimine ajavahemikuks, mis kestab kauem kui varem kindlaks määratud rendiperiood, ja
- d) rentniku äriplaneerimine, mis on otseselt seotud õiguse kasutamise või kasutamata jätmisega (näiteks otsus pikendada täiendava vara rendilepingut, kõrvaldada alternatiivne vara või sulgeda allüksus, milles kasutamise õiguse esemeks olevat vara kasutatakse).

Sisuliselt fikseeritud rendimaksed (paragrahvi 27 punkt a, paragrahvi 36 punkt c ja paragrahvi 70 punkt a)

B42 Rendimaksed sisaldavad kõiki sisuliselt fikseeritud rendimakseid. Sisuliselt fikseeritud rendimaksed on maksed, milles võib vormiliselt sisalduda muutuv element, kuid mille maksmine on sisuliselt vältimatu. Sisuliselt fikseeritud rendimaksed esinevad näiteks juhul, kui

- a) maksed on struktureeritud muutuvate rendimaksetena, kuid tegelikult maksed ei muutu. Selliste maksete suhtes kohaldatakse tingimuslikke klausleid, millel puudub tegelik majanduslik sisu. Kõnealust liiki maksed on näiteks
 - i) maksed, mille tegemise tingimuseks on see, et vara toimivus rendiperioodil on tõendatud või esineb mõni sündmus, mille esinemata jäämine ei ole tegelikult võimalik, või
 - ii) maksed, mis on algselt struktureeritud muutuvate rendimaksetena ja mille suurus sõltub alusvara kasutamisest, kuid mille muutuvus kaob teatud hetkel pärast rendiperioodi algust, nii et maksed muutuvad ülejäänud rendiperioodiks fikseerituks. Sellised maksed muutuvad sisuliselt fikseeritud makseteks siis, kui nende muutuvus kaob;
- b) rentnikul oleks võimalik teha mitmeid erinevaid maksed, aga reaalselt saab teha ainult ühte tüüpi maksed. Sellisel juhul käsitab üksus rendimaksetena reaalselt tehtavaid maksed;
- c) rentnik saaks reaalselt teha mitmeid erinevaid maksed, aga ta peab tegema vähemalt ühte tüüpi maksed. Sellisel juhul käsitab üksus rendimaksetena selliseid maksed, mille (diskonteeritud) koondsumma on kõige väiksem.

Rentniku tegevus seoses alusvaraga enne rendiperioodi algust

Rentniku kulutused seoses alusvara konstrueerimise või kavandamisega

B43 Üksus võib pidada läbirääkimisi rendilepingu sõlmimiseks enne, kui alusvara rentnikule kasutatavaks muutub. Mõne rendilepingu puhul peab rentnik alusvara ise konstrueerima või ümber tegema. Olenevalt lepingu tingimustest võidakse rentnikult nõuda maksed vara konstrueerimise või kavandamisega eest.

B44 Kui rentnikul tekib seoses alusvara konstrueerimise või kavandamisega kulutusi, rakendab rentnik selliste kulutuste kajastamiseks muid kohaldatavaid standardeid, näiteks IAS 16. Alusvara konstrueerimise või kavandamisega seotud kulutused ei sisalda maksed, mida rentnik teeb alusvara kasutamise eest. Alusvara kasutamise eest tehtavad maksed on rendimaksed, olenemata nende tegemise ajast.

Alusvara omandiõigus

B45 Rentnik võib omandada alusvara omandiõiguse enne, kui see omandiõigus antakse üle rendileandjale ja vara renditakse rentnikule. Omandiõiguse saamine üksinda ei määra seda, kuidas tehingut raamatupidamisarvestuses kajastatakse.

B46 Kui rentnik kontrollib alusvara (või omandab selle üle kontrolli) enne vara üleandmist rendileandjale, on tegemist müügi- ja tagasirenditehinguga, mida arvestatakse vastavalt paragrahvidele 98–103.

B47 Kui rentnikul puudub kontroll alusvara üle enne vara üleandmist rendileandjale, ei ole tegemist müügi- ja tagasirenditehinguga. Selline olukord võib esineda näiteks juhul, kui rendileandja ja rentnik sõlmivad kokkuleppe, mille kohaselt rendileandja ostab tootjalt vara ja rendib selle rentnikule. Rentnik võib omandada alusvara omandiõiguse enne, kui omandiõigus läheb üle rendileandjale. Sellisel juhul, kui rentnik saab alusvara omandiõiguse, kuid ei oma vara üle kontrolli enne selle üleandmist rendileandjale, arvestatakse tehingut rendina, mitte müügi- ja tagasirenditehinguna.

Rentniku avalikustatav teave (paragrahv 59)

B48 Et teha kindlaks, kas paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks on vaja esitada täiendavat teavet rentimistegevuse kohta, kaalub rentnik,

- a) kas vastav teave on finantsaruannete kasutajate jaoks oluline. Rentnik esitab paragrahvis 59 nimetatud täiendavat teavet üksnes juhul, kui võib arvata, et see teave on finantsaruannete kasutajate jaoks oluline. Selline olukord on tõenäoline, kui teave aitab aruannete kasutajatel mõista
 - i) rendilepingutega võimaldatud paindlikkust. Rendilepingud võimaldavad paindlikkust näiteks juhul, kui rentnikul on võimalik vähendada oma kohustusi lepingu lõpetamise õiguse kasutamise või soodsatel tingimustel sõlmitud rendilepingute pikendamiseiga;
 - ii) rendilepingutega kehtestatud piiranguid. Rendilepingutega võidakse kehtestada piiranguid, näiteks nõudes, et rentnik säilitaks teatud kindlaid finantssuhtarve;
 - iii) avaldatud teabe tundlikkust oluliste muutujate suhtes. Avaldatud teavet võivad mõjutada näiteks tulevased muutuvad rendimaksud;
 - iv) rendilepingutest tulenevaid muid riske;
 - v) kõrvalekaldeid tegevusala üldistest tavadest. Sellised kõrvalekalded võivad hõlmata näiteks ebatavalisi või ainulaadseid renditingimusi, mis mõjutavad rentniku rendiportfelli;
- b) kas vastav teave on selge juba põhilistes finantsaruannetes või märkustes esitatud andmete põhjal. Rentnik ei pea finantsaruannetes mujal juba esitatud teavet enam kordama.

B49 Täiendav teave muutuvate rendimaksete kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutada paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

- a) põhjusi, miks rentnik kasutab muutuvaid rendimakseid, ja selliste maksete sagedust;
- b) muutuvate rendimaksete suhtelist suurust võrreldes fikseeritud maksetega;
- c) olulisi muutujaid, millest muutuvad rendimaksud sõltuvad, ning maksete eeldatavat muutumist seoses oluliste muutujate muutustega ja
- d) muutuvate rendimaksete muud mõju tegevusele ja majandusnäitajatele.

B50 Täiendav teave lepingu pikendamise või lõpetamise võimaluste kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutada paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

- a) põhjusi, miks rentnik pikendamise või tühistamise õigusi kasutab ja selliste õiguste esinemise sagedust;
- b) valikuliste rendimaksete suhtelist suurust võrreldes fikseeritud maksetega;
- c) rendikohustiste hindamisel arvesse võtmata õiguse kasutamise sagedust ja
- d) õiguste muud mõju tegevusele ja majandusnäitajatele.

B51 Täiendav teave jääkväärtuse garantiide kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutada paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

- a) põhjusi, miks rentnik jääkväärtuse garantiisid annab, ja selliste garantiide kasutamise sagedust;
- b) jääkväärtuse riski suurust rentniku jaoks;
- c) nende alusvarade laadi, mille suhtes garantiisid antakse, ja
- d) garantiide muud mõju tegevusele ja majandusnäitajatele.

B52 Täiendav teave müügi- ja tagasirenditehingute kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutada paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

- a) põhjusi, miks rentnik müügi- ja tagasirenditehinguid kasutab, ja selliste tehingute esinemissagedust;
- b) konkreetsete müügi- ja tagasirenditehingute põhitingimusi;
- c) makseid, mida ei ole arvestatud rendikohustiste mõõtmisel ja
- d) müügi- ja tagasirenditehingute mõju rahavoogudele aruandeperioodil.

Rendileandja rentide liigitus (paragrahvid 61–66)

B53 Käesolevas standardis esitatud rendileandja rendilepingute liigitus põhineb määral, mille ulatuses kõik olulised alusvara omandiga seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Riskid on ka võimalikud kahjud, mis tulenevad kasutamata tootmisvõimsusest, vananenud tehnoloogiast või majandusolude muutusest tingitud rentaabluuse muutustest. Hüve võib olla eeldatavalt kasumlik tegevus alusvara majandusliku eluea jooksul ja kasum väärtuse suurenemisest või jääkväärtuse realiseerimisest.

B54 Rendileping võib sisaldada tingimusi, mille kohaselt rendimakseid muudetakse juhul, kui rendi jõustumise päeva ja rendiperioodi alguse vahel toimub teatud kindlaid muutusi (näiteks alusvara maksumuse muutumine rendileandja jaoks või rendi rahastamisega seotud rendileandja kulutuste muutus). Sellisel juhul eeldatakse rendilepingu liigitamise eesmärgil, et kõnealused muutused leidsid aset rendi jõustumise päeval.

- B55 Kui rent hõlmab nii maa kui ka hoonete komponente, hindab rendileandja eraldi iga komponendi liigitamist kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 62–66 ja B53–B54. Selle kindlaksmääramisel, kas maakomponent on kasutus- või kapitalirent, on oluline kaalutlus see, et maal on tavaliselt piiramatult majanduslik eluiga.
- B56 Mil iganes seda on vaja maa ja hoonete rendi liigitamiseks ja arvestamiseks, jaotab rendileandja rendimaksete miinimumsumma (kaasa arvatud kõik ühekordsed ettemaksed) maa- ja hoonete komponentide vahel proportsionaalselt renditava maa-komponendi ja hoonete komponendi rendiomandiõiguse vastavate õiglaste väärtustega rendi jõustumise päeval. Kui rendimakseid ei saa usaldusväärselt nende kahe komponendi vahel jaotada, liigitatakse kogu rent kapitalirendiks, välja arvatud juhul, kui mõlemad komponendid on selgelt kasutusrendid, mil kogu rent liigitatakse kasutusrendiks.
- B57 Sellise maa ja hoonete rendi puhul, kus maakomponendi summa on rendi suhtes ebaoluline, võib rendileandja rendi liigitamisel käsitada maad ja hooneid ühe üksusena ning liigitada need kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 62–66 ja B53–B54. Sellisel juhul loeb rendileandja hoonete majanduslikku eluiga kogu alusvara majanduslikuks elueaks.

Allrentide liigitamine

- B58 Allrendi liigitamisel liigitab vaherendileandja allrendi kapitali- või kasutusrendiks järgmiselt:
- kui põhirent on lühiajaline rent, mida üksus kui rentnik on arvestanud vastavalt paragrahvile 6, liigitatakse allrent kasutusrendiks;
 - muul juhul lähtutakse allrendi liigitamisel kasutamissoiguse esemeks olevast varast, mis tuleneb põhirendist, mitte aga alusvarast (näiteks rendis olev materiaalse põhivara objekt).

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa ja tal on sama õiguslik jõud nagu standardi muudel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- C1 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud üksustele, kes rakendavad käesoleva standardi esmase rakendamise kuupäeval või enne seda standardit IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu*. Kui üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu.
- C1A Dokumendiga *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine* (välja antud mais 2020) lisati paragrahvid 46A, 46B, 60A, C20A ja C20B. Rentnik rakendab kõnealust muudatust 1. juunil 2020 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Lubatud on varasem rakendamine, sealhulgas nendes finantsaruannetes, mille avaldamist ei ole 28. mai 2020. aasta seisuga heaks kiidetud.
- C1B Dokumendiga *Viiteintressimäära reform – 2. etapp* (IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 ja IFRS 16 muudatused) (välja antud augustis 2020) lisati paragrahvid 104–106 ja C20C–C20D. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2021 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- C1C Dokumendiga *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine pärast 30. juunit 2021* (välja antud märtsis 2021) muudeti paragrahvi 46B ja lisati paragrahvid C20BA–C20BC. Rentnik rakendab kõnealust muudatust 1. aprillil 2021 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Lubatud on varasem rakendamine, sealhulgas nendes finantsaruannetes, mille avaldamist ei ole 31. märtsi 2021. aasta seisuga heaks kiidetud.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- C2 Paragrahvides C1–C19 esitatud nõuete täitmisel tähendab esmase rakendamise kuupäev selle aruandeperioodi algust, mil üksus rakendab käesolevat standardit esimest korda.

Rendi mõiste

- C3 Praktilise abinõuna ei ole üksus kohustatud esmase rakendamise kuupäeval ümber hindama, kas lepingu puhul on tegemist rendilepinguga või kas see sisaldab rendisuhet. Selle asemel on üksusel lubatud
- rakendada käesolevat standardit lepingutele, mis on varem tunnistanud rendilepinguteks vastavalt standardile IAS 17 *Rendid* ja IFRIC 4 *Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti*. Üksus kohaldab selliste rentide suhtes paragrahvides C5–C18 esitatud üleminekunõudeid;
 - mitte rakendada käesolevat standardit lepingutele, mida ei ole varem vastavalt standarditele IAS 17 ja IFRIC 4 tunnistanud rendisuhet sisaldavaks.
- C4 Kui üksus otsustab kasutada paragrahvis C3 esitatud praktilist abinõud, peab ta selle asjaolu avalikustama ning kasutama seda abinõud oma kõigi lepingute suhtes. Seega rakendab üksus paragrahvides 9–11 esitatud nõudeid üksnes esmase rakendamise kuupäeval või pärast seda sõlmitavate (või muudetavate) lepingute suhtes.

Rentnikud

- C5 Rentnik rakendab käesolevat standardit oma rentide suhtes
- tagasiulatavalt iga eelneva aruandeperioodi kohta, mis on esitatud vastavalt standardile IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* või
 - tagasiulatavalt koos käesoleva standardi esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõjuga, mida kajastatakse esmase rakendamise kuupäeval vastavalt paragrahvidele C7–C13.
- C6 Rentnik kohaldab paragrahvi C5 alusel tehtud valikut järjepidevalt oma kõigi rendilepingute suhtes, milles ta on rentnik.

C7 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b, ei korrigeeri rentnik võrdlusandmeid. Selle asemel kajastab rentnik käesoleva standardi esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena esmase rakendamise kuupäeval.

Varem kasutusrendiks liigitatud rendid

C8 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b, peab rentnik

a) kajastama esmase rakendamise kuupäeva seisuga kasutamisoiguse esemeks olevat vara nende rentide kohta, mis varem olid standardi IAS 17 kohaselt liigitatud kasutusrendiks. Rentnik mõõdab rendikohustist järelejäänud rendimaksete nüüdisväärtuses, mida diskonteeritakse rentniku alternatiivse laenuintressimääraga esmase rakendamise kuupäeval;

b) kajastama esmase rakendamise kuupäeva seisuga kasutamisoiguse esemeks olevat vara nende rentide puhul, mis varem olid standardi IAS 17 kohaselt liigitatud kasutusrendiks. Rentnik otsustab iga rendi puhul eraldi, kas kasutamisoiguse esemeks oleva vara väärtust hinnatakse

i) bilansilises jääkmaksumuses, nagu oleks standardit rakendatud alates rendiperioodi algusest, kuid diskonteerituna rentniku alternatiivse intressimääraga esmase rakendamise kuupäeval, või

ii) rendikohustisega võrdses summas, mida on korrigeeritud selle rendiga seotud ette makstud või akumuleerunud rendimaksetega, mida kajastatakse finantsseisundi aruandes vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva;

c) rakendama standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus* kasutamisoiguse esemeks oleva vara suhtes esmase rakendamise kuupäeval, välja arvatud juhul, kui rentnik kasutab paragrahvi C10 punktis b osutatud praktilist abinõud.

C9 Olenemata paragrahvi C8 nõuetest, juhindub rentnik varem standardi IAS 17 kohaselt kasutusrendiks liigitatud rentide puhul järgmisest:

a) üleminekukorrektsoone ei pea tegema rentide puhul, mille alusvara on väikese väärtusega (nagu on kirjeldatud paragrahvides B3–B8) ja mida arvestatakse vastavalt paragrahvile 6. Rentnik rakendab kõnealuste rentide kajastamiseks käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast;

b) üleminekukorrektsoone ei pea tegema rentide puhul, mida varem on arvestatud kinnisvarainvesteeringuna, kasutades standardis IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud* esitatud õiglase väärtuse mudelit. Rentnik rakendab kõnealuste rentidega seotud kasutamisoiguse esemeks oleva vara ja rendikohustise kajastamiseks standardit IAS 40 ja käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast.

c) esmase rakendamise kuupäeval mõõdetakse õiglases väärtuses kasutamisoiguse esemeks olevat vara nende rentide puhul, mida varem arvestati standardi IAS 17 kohaselt kasutusrendina ning mida alates esmase rakendamise kuupäevast arvestatakse kinnisvarainvesteeringuna, kasutades standardis IAS 40 esitatud õiglase väärtuse mudelit. Rentnik rakendab kõnealuste rentidega seotud kasutamisoiguse esemeks oleva vara ja rendikohustise kajastamiseks standardit IAS 40 ja käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast.

C10 Rentnik võib kasutada üht või mitut järgmistest praktilistest abinõudest, kui ta rakendab käesolevat standardit tagasiulatavalt vastavalt paragrahvi C5 punktile b varem IAS 17 kohaselt kasutusrendiks liigitatud rentide suhtes. Rentnikul on lubatud rakendada kõnealuseid praktilisi abinõusid iga rendi suhtes eraldi:

a) rentnik võib rakendada ühtset diskontomäära rendiportfellile, mille rendid on piisavalt sarnaste tunnustega (näiteks sarnane järelejäänud rendiperiood, sarnane alusvara liik, sarnane majanduskeskkond);

- b) väärtuse languse analüüsi tegemise asemel võib rentnik vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva tugineda standardi IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* kohaselt esitatud hinnangule rendilepingute kahjulikkuse kohta. Kui rentnik otsustab kasutada seda praktilist abinõud, peab rentnik korrigeerima kasutusõiguse esemeks oleva vara väärtust esmase rakendamise kuupäeval kahjulike rendilepingute eraldise summa võrra, mida on finantsseisundi aruandes kajastatud vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva;
- c) rentnik võib otsustada, et ta ei rakenda paragrahvis C8 esitatud nõudeid rentide suhtes, mille rendiperiood lõpeb 12 kuu jooksul alates esmase rakendamise kuupäevast. Sellisel juhul rentnik
- i) kajastab kõnealuseid rente sarnaselt lühiajaliste rendilepingutega, nagu on kirjeldatud paragrahvis 6 ja
 - ii) lisab nende rentidega seotud kulu lühiajalise rendi kulule, mis avaldatakse selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmase rakendamise kuupäev;
- d) rentnik võib esmase rakendamise kuupäeval kasutusõiguse esemeks oleva vara väärtust hinnates arvestamata jätta esmased otsekulutused;
- e) rentnik võib kasutada tagantjärele tarkust, tehes seda näiteks rendiperioodi kindlaksmääramiseks juhul, kui leping sisaldab rendi pikendamise või tühistamise õigust.

Varem kapitalirendiks liigitatud rendid

- C11 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b selliste rentide suhtes, mis liigitati IAS 17 kohaselt kapitalirendiks, on kasutamiseõiguse esemeks oleva vara bilansiline jääkmaksumus ja rendikohustus esmase rakendamise kuupäeva seisuga sama, mis standardi IAS 17 kohaselt mõõdetud rendivara bilansiline jääkmaksumus ja rendikohustus vahetult enne nimetatud kuupäeva. Selliste rentide puhul kajastab rentnik kasutamiseõiguse esemeks olevat vara ja rendikohustist käesoleva standardi kohaselt alates esmase rakendamise kuupäevast.

Avalikustamine

- C12 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b, peab rentnik avaldama IAS 8 paragrahvi 28 kohaselt nõutava teabe esmase rakendamise kohta, välja arvatud IAS 8 paragrahvi 28 punktis f osutatud teave. IAS 8 paragrahvi 28 punktis f osutatud teave asemel avaldab rentnik
- a) rentniku alternatiivse laenuintressimäära kaalutud keskmise väärtuse, mida rakendatakse esmase rakendamise kuupäeval finantsseisundi aruandes kajastatud rendikohustiste suhtes, ja
 - b) selgituse järgmiste väärtuste võimaliku erinevuse kohta:
 - i) IAS 17 kohaselt avalikustatud kasutusrendiga seotud kohustused vahetult esmase rakendamise kuupäevale eelnenud aruandeperioodi lõpus; kohustused on diskonteeritud alternatiivse laenuintressimääraga esmase rakendamise kuupäeval vastavalt paragrahvi C8 punktile a ja
 - ii) esmase rakendamise kuupäeval finantsseisundi aruandes kajastatud rendikohustised.

- C13 Kui rentnik kasutab ühte või mitut paragrahvis C10 nimetatud praktilist abinõud, peab ta selle asjaolu avalikustama.

Rendileandjad

- C14 Rendileandja ei pea üleminekukorrektsoone tegema rendilepingute puhul, milles ta on rendileandja, ning rakendab kõnealuste rentide kajastamiseks käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast, välja arvatud paragrahvis C15 kirjeldatud juhtudel.

C15 Vaierendileandja

- a) hindab ümber IAS 17 kohaselt kasutusrendiks liigitatud allrendid, mis esmase rakendamise kuupäeval veel kestavad, et teha iga allrendi kohta kindlaks, kas see tuleks käesoleva standardi rakendamisel liigitada kasutus- või kapitalirendiks. Vaierendileandja esitab kõnealuse hinnangu esmase rakendamise kuupäeval, võttes aluseks põhirendi ja allrendi järelejäänud lepingutingimused selle kuupäeva seisuga;
- b) IAS 17 kohaselt kasutusrendiks, aga käesoleva standardi kohaselt kapitalirendiks liigitatud allrentide puhul kajastatakse allrenti uue kapitalirendina, mis jõustus esmase rakendamise kuupäeval.

Enne esmase rakendamise kuupäeva tehtud müügi- ja tagasirenditehingud

C16 Üksus ei hinda ümber enne esmase rakendamise kuupäeva tehtud müügi- ja tagasirenditehinguid, et teha kindlaks, kas alusvara üleandmine vastab IFRS 15 tingimustele, mis võimaldaksid seda arvestada müügina.

C17 Kui müügi- ja tagasirenditehingut on IAS 17 kohaselt arvestatud müügi ja kapitalirendina, siis müüja-rentnik

- a) kajastab tagasirenti samuti, nagu ta kajastab kõiki muid esmase rakendamise kuupäeval kehtivaid kapitalirente ja
- b) jätkab müügitulu amortiseerimist rendiperioodi jooksul.

C18 Kui müügi- ja tagasirenditehingut on IAS 17 kohaselt arvestatud müügi ja kasutusrendina, siis müüja-rentnik

- a) kajastab tagasirenti samuti, nagu ta kajastab kõiki muid esmase rakendamise kuupäeval kehtivaid kapitalirente ja
- b) korrigeerib kasutamiseõiguse esemeks oleva tagasirenditud vara väärtust tulevaste perioodide tulu või kuluga, mis on seotud finantsseisundi aruandes vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva kajastatud turutingimustest erinevate tingimustega.

Varem seoses äriühendustega kajastatud summad

C19 Kui rentnik kajastas varem äriühenduse osana saadud soodsate või ebasoodsate kasutusrendi tingimustega seotud vara või kohustist standardi IFRS 3 *Äriühendused* kohaselt, peab rentnik selle vara või kohustise kajastamise lõpetama ning korrigeerima kasutamiseõiguse esemeks oleva vara bilansilist väärtust esmase rakendamise kuupäeval vastava summa võrra.

Viited IFRS 9-le

C20 Kui üksus rakendab seda standardit, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, tuleks kõiki viiteid IFRS 9-le käsitada viidetena IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

COVID-19ga seotud rendihinna alandused rentnikele

C20A Rentnik kohaldab dokumenti *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine* (vt paragrahv C1A) tagasiulatuvalt, kajastades kõnealuse muudatuse algse kohaldamise kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või kui see on asjakohane, omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena selle aurandeperioodi alguses, mille kestel rentnik esimest korda muudatust kohaldab.

- C20B Aruandeperioodil, mille kestel rentnik kohaldab esimest korda dokumenti *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine*, ei kehti rentniku suhtes nõue avaldada IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud teave.
- C20BA Rentnik rakendab dokumenti *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine pärast 30. juunit 2021* (vt paragrahv C1C) tagasiulatuvalt, kajastades kõnealuse muudatuse algse rakendamise kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või kui see on asjakohane, omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena selle aruandeperioodi alguses, mille kestel rentnik esimest korda muudatust rakendab.
- C20BB Aruandeperioodil, mil rentnik rakendab esimest korda dokumenti *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine pärast 30. juunit 2021*, ei pea rentnik avalikustama IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud teavet.
- C20BC Käesoleva standardi paragrahvi 2 rakendamisel rakendab rentnik paragrahvi 46A kohast praktilist abinõud järjepidevalt sarnaste omadustega ja sarnastes tingimustes kõlblike lepingute suhtes, olenemata sellest, kas leping muutus praktilise abinõu seisukohast kõlblikuks tulenevalt sellest, et rentnik rakendas dokumenti *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine* (vt paragrahv C1A) või dokumenti *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine pärast 30. juunit 2021* (vt paragrahv C1C).

Viiteintressimäära reform – 2. etapp

- C20C Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, v.a paragrahvides C20D sätestatud juhtudel.
- C20D Üksus ei pea muudatuste rakendamise kajastamiseks eelnevaid perioode korrigeerima. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida üksnes siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata. Kui üksus ei korrigeeri eelnevaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva sisaldava aruandeperioodi alguse seisu bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev.

TEISTE STANDARDITE TAGASIVÕTMINE

- C21 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised standardid ja tõlgendused:
- a) IAS 17 *Rendid*;
 - b) IFRIC 4 *Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti*;
 - c) SIC 15 *Kasutusrent – stiimulid ja*
 - d) SIC 27 *Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine*.

Lisa D

Teiste standardite muudatused

Käesolevas lisas esitatakse teistes standardites tehtavad muudatused, mis on tingitud käesoleva standardi väljaandmisest Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu poolt. Üksus rakendab muudatusi 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab seda standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

Üksusel ei ole lubatud rakendada standardit IFRS 16 enne, kui ta rakendab standardit IFRS 15 Kliendilepingutest saadav müügitulu (vt paragrahv C1).

Seega esitatakse 1. jaanuaril 2016 kehtinud standardite muudatused käesolevas lisas nende standardite 1. jaanuaril 2016 kehtinud teksti põhjal, mida on muudetud IFRS 15-ga. Käesolevas lisas esitatud nende standardite tekst ei sisalda muid muudatusi, mis ei kehtinud 1. jaanuaril 2016.

1. jaanuaril 2016 mittekehtinud standardite muudatused esitatakse käesolevas lisas nende standardite esmase avaldatud teksti põhjal, mida on muudetud IFRS 15-ga. Käesolevas lisas esitatud nende standardite tekst ei sisalda muid muudatusi, mis ei kehtinud 1. jaanuaril 2016.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 17

Kindlustuslepingud

EESMÄRK

- 1 IFRS 17-s *Kindlustuslepingud* esitatakse standardi rakendusallasse kuuluvate kindlustuslepingute kajastamise, mõõtmise, esitamise ja avalikustamise põhimõtted. IFRS 17 eesmärk on tagada, et üksus esitab asjakohast teavet, mis annab usaldusväärse ülevaate neist lepingutest. Selle teabe põhjal saavad finantsaruannete kasutajad hinnata kindlustuslepingute mõju üksuse finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele.
- 2 Üksus võtab IFRS 17 rakendamisel arvesse kõiki oma lepingutest või õigusnormidest tulenevaid sisulisi õigusi ja kohustusi. Leping on kahe või enama osapoolle vahel sõlmitud kokkulepe, millega luuakse täitmisele pööratavad õigused ja kohustused. Lepingus sätestatud õiguste ja kohustuste täitmisele pööratavus on seadusega reguleeritud. Lepingud võivad olla kirjalikud, suulised või eelduslikud vastavalt üksuse tegevustavale. Lepingutingimused hõlmavad nii lepingus sõnaselgelt sätestatud tingimusi kui ka kaudseid tingimusi, kuid üksus ei võta arvesse majandusliku sisuta tingimusi (st millel puudub märgatav mõju lepingu aluseks olevatele majanduslikele kaalutlustele). Kaudsete lepingutingimuste hulka kuuluvad õigusnormidega kehtestatud tingimused. Eri jurisdiktsioonides, majandusharudes ja üksustes kasutatakse erinevaid kliendilepingute sõlmimise praktikaid ja protsesse. Lisaks võivad need erineda ka üksuse sees (näiteks sõltuvalt kliendikategooriast või lubatud kaupade või teenuste laadist).

RAKENDUSALA

- 3 Üksus rakendab standardit IFRS 17:
 - a) enda väljastatud kindlustuslepingute, sealhulgas *edasikindlustuslepingute* suhtes;
 - b) enda sõlmitud *edasikindlustuslepingute* suhtes ja
 - c) enda väljastatud võimaliku *kasumiosalusega investeerimislepingute* suhtes, tingimusel et ta väljastab ka kindlustuslepinguid.
- 4 Kõik standardis IFRS 17 esitatud viited kindlustuslepingutele kehtivad ka:
 - a) üksuse sõlmitud *edasikindlustuslepingutele*, v.a
 - i) kui viidatakse tema väljastatud kindlustuslepingutele ja
 - ii) paragrahvides 60–70A kirjeldatud juhtudel;
 - b) paragrahvi 3 punktis c nimetatud võimaliku *kasumiosalusega investeerimislepingutele*, v.a kui viidatakse paragrahvi 3 punktis c nimetatud kindlustuslepingutele ja paragrahvis 71 kirjeldatud juhtudel.
- 5 Kõik IFRS 17-s esitatud viited väljastatud kindlustuslepingutele kehtivad ka kindlustuslepingutele, mille üksus omandab kindlustuslepingute üleandmisega või äriühenduses (v.a sõlmitud *edasikindlustuslepingud*).
- 6 Lisas A määratletakse kindlustuslepingu mõiste ja lisa B paragrahvides B2–B30 esitatakse juhised kindlustuslepingu määratluse kohta.
- 7 Üksus ei rakenda standardit IFRS 17 järgmise suhtes:
 - a) tootja, edasimüüja või jaemüüja poolt seoses kaupade või teenuste müügiga klientidele antavad garantiid (vt IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*);

- b) tööandja varad ja kohustised töötajate hüvitiste plaanide (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele* ja IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*) ja pensionihüvitiste kohustuste alusel, mis on kindlaks määratud hüvitiste plaanidega (vt IAS 26 *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*);
- c) lepingulised õigused ja kohustused, mis sõltuvad mitterahaliste vahendite tulevases kasutamisest või selle kasutamise õigusest (nt teatavad litsentsitasud, kasutustasud, muutuvad või muud tingimuslikud rendimaksud jms: vt IFRS 15, IAS 38 *Immateriaalsed varad* ja IFRS 16 *Rendiarvestus*);
- d) tootja, edasimüüja või jaemüüja antavad jääkväärtusgarantiid ja rentniku jääkväärtusgarantiid, kui need sisalduvad rendis (vt IFRS 15 ja IFRS 16);
- e) finantsgarantiilepingud, kui väljastaja ei ole varem selgelt kinnitanud, et käsitab selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud seetõttu nende suhtes kindlustuslepingute puhul rakendatavaid arvestusmeetodeid. Väljastaja otsustab, kas rakendab selliste finantsgarantiilepingute suhtes standardit IFRS 17 või standardit IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*, IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* ja IFRS 9 *Finantsinstrumendid*. Väljastaja võib teha sellise otsuse iga üksiku lepingu puhul, kuid olles lepingu kohta otsuse teinud, ei tohi ta seda enam muuta;
- f) maksmisele kuuluv tingimuslik tasu või saadav kasu äriühenduses (vt IFRS 3 *Äriühendused*);
- g) kindlustuslepingud, mille puhul üksus on *kindlustusvõtja*, välja arvatud juhul, kui need lepingud on sõlmitud edasikindlustuslepingud (vt paragrahvi 3 punkt b);
- h) krediitkaardilepingud või sarnased lepingud, mis pakuvad krediidi- või maksekokkuleppeid, mis vastavad kindlustuslepingu määratlusele üksnes juhul, kui üksus ei kajasta üksiku kliendiga seotud *kindlustusrisi* hinnangut selle kliendiga sõlmitava lepingu hinnas (vt IFRS 9 ja muud rakendatavad IFRS-id). Üksnes juhul, kui IFRS 9 kohaselt peab üksus eraldama sellises lepingus sisalduva kindlustuskatte komponendi (vt IFRS 9 paragrahvi 2.1 punkti e alapunkt iv), rakendab üksus selle komponendi suhtes standardit IFRS 17.
- 8 Mõned lepingud vastavad kindlustuslepingu määratlusele, kuid nende põhieesmärk on teenuste osutamine fikseeritud tasu eest. Üksus võib otsustada rakendada selliste tema väljastatavate lepingute suhtes standardi IFRS 17 asemel standardit IFRS 15 üksnes juhul, kui on täidetud teatavad tingimused. Üksus võib teha sellise otsuse iga üksiku lepingu puhul, kuid olles otsuse teinud, ei tohi ta seda enam muuta. Need tingimused on järgmised:
- a) üksus ei kajasta üksiku kliendiga seotud riski hinnangut selle kliendiga sõlmitava lepingu hinnas;
- b) lepinguga makstakse kliendile hüvitist pigem teenuste osutamise kaudu kui rahamaksete tegemisega ja
- c) lepinguga üleantav kindlustusrisk tuleneb eeskätt sellest, et klient kasutab teenuseid, mitte nende teenuste maksumuse suhtes valitsevast ebakindlusest.
- 8A Mõned lepingud vastavad kindlustuslepingu määratlusele, kuid piiravad *kindlustusjuhtumite* eest makstava hüvitise summaga, mis muidu tuleks tasuda kindlustusvõtja lepingukohase kohustuse täitmiseks (nt laenuid, mille puhul loobutakse tasudest surma korral). Üksus otsustab rakendada kas standardit IFRS 17 või IFRS 9 tema väljastatavate lepingute suhtes, v.a juhul, kui sellised lepingud on paragrahviga 7 IFRS 17 rakendusalaast välja arvatud. Üksus otsustab seda iga *kindlustuslepingute portfelli* puhul eraldi ja seda valikut ei saa enam muuta.

Kindlustuslepingute kombineerimine

- 9 Sama või seotud vastaspoolega sõlmitud kindlustuslepingute paketi või kogumiga võidakse saavutada või see võib olla ette nähtud saavutama ühist majanduslikku mõju. Selliste lepingute sisu kohta aru andmisel võib olla vajalik käsitada lepingute paketti või kogumit ühtse tervikuna. Näiteks kui ühe lepingu kohased õigused või kohustused ei tee muud kui vabastavad täielikult samal ajal sama vastaspoolega sõlmitud teises lepingus sätestatud õigustest või kohustustest, on ühiseks mõjukuks õiguste või kohustuste puudumine.

Kindlustuslepingu komponentide eraldamine (paragrahvid B31–B35)

- 10 Kindlustusleping võib sisaldada üht või mitut komponenti, mis kuuluksid mõne teise standardi rakenduslasse, kui need oleksid eraldiseisvad lepingud. Näiteks võib kindlustusleping sisaldada investeerimis- või teenuste (v.a kindlustuslepingujärgsete teenuste) komponenti (või mõlemat). Üksus rakendab lepingu komponentide kindlaksmääramiseks ja arvestamiseks paragrahve 11–13.
- 11 Üksus:
- a) rakendab IFRS 9, et teha kindlaks, kas leping hõlmab varjatud tuletisinstrumenti, mida saab eraldada, ja kuidas tuleks seda tuletisinstrumenti arvestada;
- b) eraldab põhikindlustuslepingust investeerimiskomponendi üksnes siis, kui see investeerimiskomponent on eristatav (vt paragrahvid B31–B32). Üksus rakendab eraldatud investeerimiskomponendi arvestamisel standardit IFRS 9, v.a juhul, kui tegemist on võimaliku kasumiosalusega investeerimislepinguga, mis kuulub IFRS 17 rakenduslasse (vt paragrahvi 3 punkt c).
- 12 Pärast paragrahvi 11 rakendamist varjatud tuletisinstrumentide ja eristatavate investeerimiskomponentidega seotud rahavoogude eraldamiseks eraldab üksus põhikindlustuslepingust kõik lubadused anda kindlustusvõtjale üle eristatavad kaubad või teenused, v.a kindlustuslepingujärgsed teenused, rakendades IFRS 15 paragrahvi 7. Üksus rakendab selliste lubaduste arvestamisel standardit IFRS 15. Rakendades IFRS 15 paragrahvi 7 lubaduse eraldamiseks, rakendab üksus IFRS 17 paragrahve B33–B35 ja esmasel kajastamisel:
- a) rakendab standardit IFRS 15 raha laekumiste omistamiseks kindlustuskomponendile ja lubadustele pakkuda eristatavaid kaupu ja teenuseid, v.a kindlustuslepingujärgsed teenused, ja
- b) omistab raha väljamaksed kindlustuskomponendile ja lubatud kaupadele või teenustele, v.a kindlustuslepingujärgsed teenused, mille arvestamisel rakendatakse standardit IFRS 15, nii et:
- i) iga komponendiga otseselt seotud raha väljamaksed omistatakse asjaomasele komponendile ja
- ii) ülejäänud raha väljamaksed omistatakse süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel, kajastades raha väljamakseid, mis üksuse hinnangul tekiksid, kui asjaomane komponent oleks eraldiseisev leping.
- 13 Pärast paragrahvide 11–12 rakendamist rakendab üksus põhikindlustuslepingu kõigi ülejäänud komponentide suhtes standardit IFRS 17. Edaspidi käsitatakse kõiki standardis IFRS 17 esitatud viiteid varjatud tuletisinstrumentidele viidetena tuletisinstrumentidele, mida ei ole põhikindlustuslepingust eraldatud, ja kõiki viiteid investeerimiskomponentidele viidetena investeerimiskomponentidele, mida ei ole põhikindlustuslepingust eraldatud (v.a viited paragrahvides B31–B32).

KINDLUSTUSLEPINGUTE AGREGEEERITUSE TASE

- 14 Üksus määrab kindlaks kindlustuslepingute portfelliid. Portfell sisaldab sarnastele riskidele avatud ja ühiselt hallatavaid lepinguid. Ühe tootesarjaga seotud lepingud on eeldatavasti avatud sarnastele riskidele ja kuuluvad seetõttu ühiselt hallatavana samasse portfelli. Eri tootesarjadega (nt ühekordse kindlustusmaksega annuiteet ja tavapärase tähtajaline elukindlustus) seotud lepingud ei ole eeldatavasti avatud sarnastele riskidele ja kuuluvad seetõttu eri portfelliidesse.
- 15 Paragrahve 16–24 rakendatakse väljastatud kindlustuslepingute suhtes. Sõlmitud edasikindlustuslepingute agregeerituse tasemega seotud nõuded on sätestatud paragrahvis 61.
- 16 Üksus jagab väljastatud kindlustuslepingute portfelli vähemalt järgmisteks osadeks:
- a) selliste lepingute grupp, mis esmasel kajastamisel on koormavad (nende olemasolu korral);
- b) selliste lepingute grupp, mille esmasel kajastamisel puudub märkimisväärne võimalus, et need muutuvad edaspidi koormavaks, ja

c) portfelli ülejäänud lepingute grupp (olemasolu korral).

- 17 Kui üksuse käsutuses on mõistlik ja põhjendatud teave, mille põhjal saab järeldada, et teatavad lepingud kuuluvad paragrahvi 16 rakendamisel kõik samasse gruppi, võib ta seda lepingute kogumit hinnata, et kindlaks teha, kas need lepingud on koormavad (vt paragrahv 47) ja kas nende puhul esineb märkimisväärne võimalus edaspidi koormavaks muutuda (vt paragrahv 19). Kui üksuse käsutuses ei ole mõistlikku ja põhjendatud teavet, mille põhjal saab järeldada, et teatavad lepingud kuuluvad kõik samasse gruppi, määrab ta grupi, kuhu leping kuulub, kindlaks iga üksiku lepingu puhul eraldi.
- 18 Selliste väljastatud lepingute puhul, mille suhtes üksus rakendab kindlustusmaksete meetodit (vt paragrahvid 53–59), eeldab üksus, et ükski portfellis sisalduv leping ei ole esmasel kajastamisel koormav, kui faktidest ja asjaoludest ei tulene teisiti. Üksus hindab kehtivate faktide ja asjaolude muutumise tõenäosust, et teha kindlaks, kas lepingute puhul, mis ei ole esmasel kajastamisel koormavad, esineb märkimisväärne võimalus muutuda edaspidi koormavaks.
- 19 Selliste väljastatud lepingute puhul, mille suhtes ei rakendata kindlustusmaksete meetodit (vt paragrahvid 53–54), hindab üksus, kas lepingute puhul, mis ei ole esmasel kajastamisel koormavad, esineb märkimisväärne võimalus muutuda koormavaks:
- a) tuginedes selliste eelduste muutumise tõenäosusele, mille muutumise korral võivad lepingud muutuda koormavaks;
 - b) kasutades üksuse sisearuannetes esitatud hinnanguid. Seega, kui üksus hindab, kas lepingute puhul, mis ei ole esmasel kajastamisel koormavad, esineb märkimisväärne võimalus muutuda koormavaks:
 - i) ei tohi ta eirata oma sisearuannetes esitatud teavet selle kohta, kuidas eri lepingutega seotud eelduste muutumine mõjutab võimalust, et need lepingud muutuvad koormavaks, aga
 - ii) ta ei ole kohustatud koguma lisateavet lisaks üksuse sisearuannetes esitatud teabele eri lepingutega seotud eelduste muutumise mõju kohta.
- 20 Kui portfellis sisalduvad lepingud jaotusid paragrahvide 14–19 rakendamisel eri gruppidesse üksnes seetõttu, et õigusnormidega on konkreetselt piiratud üksuse suutlikkust kehtestada erinevate omadustega kindlustusvõtjate puhul eri hindu või hüvitisi, võib üksus määrata need lepingud samasse gruppi. Üksus ei rakenda käesolevat paragrahvi analoogia põhjal teiste objektide suhtes.
- 21 Üksus võib jaotada paragrahvis 16 nimetatud grupid osadeks. Üksus võib jaotada portfelliid näiteks:
- a) mitmeks selliste lepingute grupiks, mis ei ole esmasel kajastamisel koormavad, juhul kui üksuse sisearuannetes esitatud teabes eristatakse:
 - i) kasumlikkuse eri tasemeid või
 - ii) eri võimalusi, kuidas lepingud muutuvad pärast esmast kajastamist koormavaks, ja
 - b) mitmeks selliste lepingute grupiks, mis on esmasel kajastamisel koormavad, juhul kui üksuse sisearuannetes esitatakse üksikasjalikum teavet selle kohta, mil määral on lepingud koormavad.
- 22 **Üksus ei määra samasse gruppi lepinguid, mis on väljastatud rohkem kui üheaastase vahega. Vajaduse korral jaotab üksus selleks paragrahvides 16–21 nimetatud grupid osadeks.**
- 23 Üks kindlustuslepingute grupp koosneb ühest lepingust, kui see on paragrahvide 14–22 rakendamise tulemus.

- 24 Üksus rakendab paragrahve 14–23 rakendades kindlaksmääratud lepingugruppide suhtes IFRS 17-s sätestatud kajastamis- ja mõõtmisnõudeid. Üksus moodustab grupid esmasel kajastamisel ja lisab nendele lepinguid, rakendades paragrahvi 28. Üksus ei muuda hiljem gruppide koosseisu. Üksus võib lepingute grupi mõõtmiseks hinnata *kindlustuslepingu rahavoogusid* grupist või portfelligist suuremal agregeerituse tasemel, kui üksus saab võtta grupi mõõtmisel paragrahvi 32 punkti a ning paragrahvi 40 punkti a alapunkti i ja punkti b rakendades arvesse asjakohaseid kindlustuslepingute rahavoogusid, jaotades sellised hinnangud lepingute gruppide vahel.

KAJASTAMINE

- 25 **Üksus kajastab väljastatud kindlustuslepingute gruppi järgmistest kuupäevadest kõige varasemast kuupäevast alates:**

a) lepingute grupi *kindlustuskaitse perioodi* alguskuupäev;

b) **gruppi kuuluva kindlustusvõtja esimese makse tähtpäev ja**

c) **koormavate lepingute grupi puhul kuupäev, mil see grupp muutub koormavaks.**

- 26 Lepingulise tähtpäeva puudumisel peetakse kindlustusvõtja esimese makse tähtpäevaks selle laekumise kuupäeva. Üksus on kohustatud määrama paragrahvi 16 rakendades enne paragrahvi 25 punktides a ja b sätestatud kuupäevadest varasemat kuupäeva kindlaks, kas teatavad lepingud moodustavad koormavate lepingute grupi, juhul kui faktid ja asjaolud osutavad sellise grupi olemasolule.

- 27 [Välja jäetud]

- 28 Üksus võtab kindlustuslepingute grupi kajastamisel aruandeperioodil arvesse üksnes lepinguid, mis üksikult vastavad ühele paragrahvis 25 sätestatud kriteeriumidest, ning hindab diskontomäärasid esmase kajastamise kuupäeval (vt paragrahv B73) ja aruandeperioodil väljastatud kindlustuskaitse ühikuid (vt paragrahv B119). Üksus võib pärast aruandeperioodi lõppu lisada gruppi veel lepinguid, kui on täidetud paragrahvide 14–22 tingimused. Üksus lisab lepingu gruppi aruandeperioodil, mil see leping vastab ühele paragrahvis 25 sätestatud kriteeriumidest. Selle tulemusena võivad paragrahvi B73 rakendades kindlaks määratud esmase kajastamise kuupäeva diskontomäärad muutuda. Üksus rakendab muudetud määrasid alates selle aruandeperioodi algusest, millal uued lepingud gruppi lisatakse.

Kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood (paragrahvid B35A–B35D)

- 28A Üksus jaotab *kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood* kindlustuslepingute gruppidele ning kasutab selleks paragrahve B35A–B35B rakendades süstemaatilist ja ratsionaalset meetodit, v.a juhul, kui ta otsustab kajastada neid kuluna, rakendades paragrahvi 59 punkti a.
- 28B Üksus, mis ei rakenda paragrahvi 59 punkti a, kajastab kindlustuslepingu sõlmimisega seotud tasutud rahavood (või kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood, mille puhul kohustis on kajastatud muud IFRS standardit rakendades) varana enne seotud kindlustuslepingute grupi kajastamist. Üksus kajastab sellise vara iga seotud kindlustuslepingute grupi puhul.
- 28C Üksus lõpetab varana kajastamise kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul, kui seotud kindlustuslepingute grupi mõõtmise hõlmab kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogusid, rakendades paragrahvi 38 punkti c alapunkti i või paragrahvi 55 punkti a alapunkti iii.
- 28D Kui rakendatakse paragrahvi 28, rakendab üksus paragrahve 28B–28C kooskõlas paragrahviga B35C.
- 28E Iga aruandeperioodi lõpus hindab üksus vara kaetavust kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul, kui andmed ja asjaolud osutavad vara väärtuse võimalikule langusele (vt paragrahv B35D). Kui üksus tuvastab väärtuse languse, korrigeerib üksus vara bilansilist jääkmaksumust ja kajastab väärtuse languse kasumiaruandes.

- 28F Üksus kajastab eelnevalt paragrahvi 28E rakendades kajastatud väärtuse langusest tuleneva kahjumi osalise või täieliku tühistamise kasumiaruandes ja suurendab vara bilansilist jääkmaksumust sel määral, mil väärtuse languse tingimusi enam ei eksisteeri või need on paranenud.

MÕÕTMINE (PARAGRAHVID B36–B119F)

- 29 Üksus rakendab paragrahve 30–52 kõikide IFRS 17 rakenduslasse kuuluvate kindlustuslepingute gruppide suhtes järgmiste eranditega:
- a) emmale-kummale paragrahvis 53 sätestatud kriteeriumile vastavate kindlustuslepingute grupi puhul võib üksus mõõtmist lihtsustada, kasutades paragrahvide 55–59 kohast kindlustusmaksete meetodit;
 - b) sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi puhul rakendab üksus paragrahve 32–46, nagu on nõutud paragrahvides 63–70A. Sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi suhtes ei rakendata paragrahve 45 (*otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute* kohta) ja 47–52 (*koormavate lepingute* kohta);
 - c) võimaliku kasumiosalusega investeerimislepingute grupi puhul rakendab üksus paragrahve 32–52, mida on muudetud paragrahviga 71.
- 30 Kui üksus rakendab välisvaluutas rahavoogusid tekitavate kindlustuslepingute grupi suhtes standardit IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*, käsitab ta seda lepingute gruppi, sealhulgas *lepingulist teenusemarginaali*, rahalise vara või kohustisena.
- 31 Kindlustuslepinguid väljastava üksuse finantsaruannetes kajastatud kindlustuslepingu rahavood ei väljenda selle üksuse mittetäitmise riski (mittetäitmise risk on määratletud standardis IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*).

Mõõtmise esmasel kajastamisel (paragrahvid B36–B95F)

- 32 Üksus mõõtab esmasel kajastamisel kindlustuslepingute gruppi järgmiste näitajate summana:

a) kindlustuslepingu rahavood, mis hõlmavad:

- i) **tulevaste rahavoogude hinnanguid (paragrahvid 33–35);**
- ii) korrigeerimist, mis peegeldab raha ajaväärtust ja tulevaste rahavoogudega seotud *finantsriske* niivõrd, kui need ei sisaldu tulevaste rahavoogude hinnangutes (paragrahv 36), ja
- iii) *mittefinantsrisi marginaali* (paragrahv 37);

b) lepinguline teenusemarginaal, mille mõõtmisel rakendatakse paragrahve 38–39.

Tulevaste rahavoogude hinnangud (paragrahvid B36–B71)

- 33 Üksus võtab kindlustuslepingute grupi mõõtmisel arvesse kõiki selle grupi iga lepingu piiresse jäävaid tulevase rahavoogusid (vt paragrahv 34). Üksus võib paragrahvi 24 rakendades hinnata tulevase rahavoogusid suuremal agregeerituse tasemel ja jaotada seejärel asjaomased kindlustuslepingute rahavood üksikutele lepingute gruppidele. Tulevaste rahavoogude hinnangud peavad:

- a) arvestama objektiivselt kogu mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis on liigse kulu või jõupingutuseteta nende tulevaste rahavoogude suuruse, ajastuse ja ebakindluse kohta kättesaadav (vt paragrahvid B37–B41). Selleks hindab üksus kõigi võimalike tulemuste eeldatavat väärtust (st tõenäosusega kaalutud keskmist);

- b) peegeldama üksuse väljavaadet, tingimusel et asjaomaste turupõhiste muutujate hinnangud on kooskõlas nende muutujate puhul jälgitavate turuhindadega (vt paragrahvid B42–B53);
- c) olema ajakohased, st hinnangud peavad peegeldama mõõtmise kuupäeval valitsevaid olusid, sealhulgas sellel kuupäeval tehtud tulevikku puudutavaid eeldusi (vt paragrahvid B54–B60);
- d) olema selged, st üksus peab hindama mittefinantsriski marginaali eraldi muudest hindamistest (vt paragrahv B90). Üksus peab hindama rahavoogusid ka eraldi raha ajaväärtuse ja finantsriskiga korrigeerimisest, välja arvatud juhul, kui kõige asjakohasem mõõtmistehnika hõlmab nende hindamist (vt paragrahv B46).

34 Rahavood jäävad kindlustuslepingu piiridesse, kui need tulenevad olemasolevatest sisulistest õigustest ja kohustustest sellel aruandeperioodil, mil üksus saab kohustada kindlustusvõtjat tasuma kindlustusmakset või üksusel on sisuline kohustus osutada kindlustusvõtjale kindlustuslepingujärgseid teenuseid (vt paragrahvid B61–B71). Sisuline kohustus kindlustuslepingujärgseid teenuseid osutada lõpeb siis, kui:

- a) üksus on praktiliselt suuteline konkreetse kindlustusvõtja riske ümber hindama ja saab selle tulemusena kehtestada neid riske täielikult väljendava hinna või hüvitiste taseme või
- b) mõlemad järgmised kriteeriumid on täidetud:
 - i) üksus on praktiliselt suuteline asjaomast lepingut sisaldava kindlustuslepingute portfelli riske ümber hindama ja saab selle tulemusena kehtestada selle portfelli riske täielikult väljendava hinna või hüvitiste taseme ja
 - ii) riskide ümberhindamise kuupäevale eelnevate kindlustusmaksete kindlaksmääramisel ei võeta arvesse ümberhindamise kuupäevale järgneva perioodiga seotud riske.

35 Üksus ei kajasta kohustise või varana summasid, mis on seotud eeldatavate kindlustusmaksete või nõuetega väljaspool kindlustuslepingu piire. Sellised summad on seotud tulevaste kindlustuslepingutega.

Diskontomäärad (paragrahvid B72–B85)

36 Üksus korrigeerib tulevaste rahavoogude hinnanguid, et peegeldada raha ajaväärtust ja asjaomaste rahavoogudega seotud finantsriske niivõrd, kui need ei sisaldu rahavoogude hinnangutes. Paragrahvis 33 kirjeldatud tulevaste rahavoogude hinnangute suhtes kohaldatavad diskontomäärad peavad:

- a) peegeldama raha ajaväärtust, rahavoogude omadusi ja kindlustuslepingute likviidsusomadusi;
- b) olema kooskõlas selliste finantsinstrumentide jälgitavate kehtivate turuhindadega, mille rahavoogude omadused vastavad kindlustuslepingute omadele näiteks ajastuse, valuuta ja likviidsuse poolest, ja
- c) välistama nende tegurite mõju, mis mõjutavad selliseid jälgitavaid turuhindu, kuid mitte kindlustuslepingute tulevaseid rahavoogusid.

Mittefinantsriski marginaal (paragrahvid B86–B92)

37 Üksus korrigeerib tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hinnanguid, et peegeldada tasu, mida üksus nõuab mittefinantsriskist tuleneva ebakindluse talumise eest seoses rahavoogude suuruse ja ajastusega.

Lepinguline teenusemarginaal

- 38 Lepinguline teenusemarginaal on kindlustuslepingute grupi puhul vara või kohustise komponent, mis kujutab endast teenimata tulu, mida üksus kajastab, kui ta osutab kindlustuslepingujärgseid teenuseid tulevikus. Üksus mõõdab lepingulist teenusemarginaali kindlustuslepingute grupi esmasel kajastamisel summas, mille tulemusena – v.a paragrahvi 47 (koormavate lepingute kohta) või paragrahvi B123A (kindlustustegevuse tulu kohta seoses paragrahvi 38 punkti c alapunktiga ii) rakendamisel – ei teki tulu või kulu seoses:
- a) sellise kindlustuslepingute rahavoogude summa esmase kajastamisega, mille mõõtmisel rakendatakse paragrahve 32–37;
 - b) rahavoogudega, mis tekivad sellel kuupäeval seoses grupi kuuluvate lepingutega;
 - c) järgmise kajastamise lõpetamisega esmase kajastamise kuupäeval:
 - i) kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul mis tahes vara, rakendades paragrahvi 28C, ja
 - ii) kõik muud varad või kohustised, mis on varem kajastatud lepingute grupiga seotud rahavoogude puhul, nagu määratletud paragrahvis B66A.
- 39 Kindlustuslepingute üleandmisega või äriühenduses omandatud kindlustuslepingute puhul, mis kuuluvad IFRS 3 rakendusalasasse, rakendab üksus paragrahvi 38 kooskõlas paragrahvidega B93–B95F.

Edasine mõõtmine

- 40 Kindlustuslepingute grupi bilansiline jääkmaksumus iga aruandeperioodi lõpus võrdub järgmiste kohustiste summaga:
- a) kohustis tuleviku väljamakseteks, mis hõlmab:
 - i) tulevase tegevusega seotud kindlustuslepingute rahavoogusid sellel kuupäeval, mis on jaotatud gruppi kuuluvatele lepingutele ja mille mõõtmisel rakendatakse paragrahve 33–37 ja B36–B92;
 - ii) grupi lepingulist teenusemarginaali sellel kuupäeval, mille mõõtmisel rakendatakse paragrahve 43–46, ja
 - b) rahuldamata nõuete eraldis, mis hõlmab varasema tegevusega seotud kindlustuslepingu rahavoogusid sellel kuupäeval, mis on jaotatud gruppi kuuluvatele lepingutele ja mille mõõtmisel rakendatakse paragrahve 33–37 ja B36–B92.
- 41 Üksus kajastab tulu ja kulu seoses järgmiste muutustega tuleviku väljamaksete kohustise bilansilises jääkmaksumuses:
- a) tulu kindlustustegevusest, mis tekib tuleviku väljamaksete kohustise vähenemisel perioodi jooksul osutatud teenuste tõttu ja mille mõõtmisel rakendatakse paragrahve B120–B124;
 - b) sellised kulud kindlustustegevusest, mis tekivad koormavate lepingute gruppide pealt kahjumi kandmise ja sellise kahjumi tühistamise korral (vt paragrahvid 47–52), ja
 - c) kindlustuslepingute finantstulu või -kulu, mis tekib raha ajaväärtuse ja finantsriski mõju tõttu, nagu on kirjeldatud paragrahvis 87.

42 Üksus kajastab tulu ja kulu seoses järgmiste muutustega rahuldamata nõuete eraldise bilansilises jääkmaksumuses:

- a) sellised kulud kindlustustegevusest, mis tekivad kohustise suurenemisel perioodi jooksul tekkinud nõuete ja kulude tõttu, välja arvatud investeerimiskomponendid;
- b) sellised kulud kindlustustegevusest, mis tekivad hilisematest muutustest kindlustuslepingu rahavoogudes seoses rahuldamata nõuete ja kuludega, ja
- c) kindlustuslepingute finantstulu või -kulu, mis tekib raha ajaväärtuse ja finantsriski mõju tõttu, nagu on kirjeldatud paragrahvis 87.

Lepinguline teenusemarginaal (paragrahvid B96–B119B)

43 Lepinguline teenusemarginaal aruandeperioodi lõpus on kindlustuslepingute grupi kasum, mida ei ole veel kasumiaruandes kajastatud, kuna see on seotud asjaomase lepingute grupi alusel tulevikus osutatava teenusega.

44 Otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul võrdub lepingute grupi lepingulise teenusemarginaali bilansiline jääkmaksumus aruandeperioodi lõpus bilansilise jääkmaksumusega aruandeperioodi alguses, mida on korrigeeritud järgmisega:

- a) gruppi lisatud uute lepingute mõju (vt paragrahv 28);
- b) aruandeperioodil lepingulise teenusemarginaali bilansiliselt jääkmaksumuselt arvestatud intress, mille mõõtmisel kasutatakse paragrahvi B72 punktis b kindlaks määratud diskontomäärasid;
- c) paragrahvides B96–B100 kirjeldatud muutused kindlustuslepingute rahavoogudes, mis on seotud tulevase tegevusega, välja arvatud juhtudel, mil:
 - i) kindlustuslepingu rahavoogude selline suurenemine ületab lepingulise teenusemarginaali bilansilist jääkmaksumust, põhjustades kahjumi (vt paragrahvi 48 punkt a), või
 - ii) kindlustuslepingu rahavoogude vähenemine jaotatakse ülejäänud tuleviku väljamaksete kohustise kahjumi-komponendile, rakendades paragrahvi 50 punkti b;
- d) mõju, mida välisvaluuta vahetuskursi erinevused avaldavad lepingulisele teenusemarginaalile, ja
- e) summa, mis kajastatakse kindlustustegevuse tuluna perioodi jooksul toimunud kindlustuslepingujärgsete teenuste üleandmise tõttu ja mis määratakse kindlaks, jaotades aruandeperioodi lõpus (enne jaotamist) alles jäänud lepingulise teenusemarginaali käesolevale ja ülejäänud kindlustuskaitse perioodile, rakendades paragrahvi B119.

45 Otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul (vt paragrahvid B101–B118) võrdub lepingute grupi lepingulise teenusemarginaali bilansiline jääkmaksumus aruandeperioodi lõpus bilansilise jääkmaksumusega aruandeperioodi alguses, mida on korrigeeritud allpool punktides a–e nimetatud summadega. Üksus ei ole kohustatud neid korrigeerimisi eristama. Selle asemel võib mõnede või kõikide korrigeerimiste jaoks kindlaks määrata kombineeritud summa. Korrigeerimisel võetakse arvesse järgmist:

- a) gruppi lisatud uute lepingute mõju (vt paragrahv 28);

- b) muutust *alusvara* õiglase väärtuse üksuse osa summas (vt paragrahvi B104 punkti b alapunkt i), välja arvatud juhtudel, mil:
- i) rakendatakse paragrahvi B115 (riskimaandamise kohta);
 - ii) alusvara õiglase väärtuse üksuse osa summa vähenemine ületab lepingulise teenusemarginaali bilansilist jääkmaksumust, põhjustades kahjumi (vt paragrahv 48), või
 - iii) alusvara õiglase väärtuse üksuse osa summa suurenemine tühistab alapunktis ii osutatud kahjumi;
- c) paragrahvides B101–B118 kirjeldatud muutused kindlustuslepingu rahavoogudes, mis on seotud tulevase tegevusega, välja arvatud juhtudel, mil:
- i) rakendatakse paragrahvi B115 (riskimaandamise kohta);
 - ii) kindlustuslepingu rahavoogude selline suurenemine ületab lepingulise teenusemarginaali bilansilist jääkmaksumust, põhjustades kahjumi (vt paragrahv 48), või
 - iii) kindlustuslepingu rahavoogude vähenemine jaotatakse ülejäänud tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendile, rakendades paragrahvi 50 punkti b;
- d) mõju, mida välisvaluuta vahetuskursi erinevused avaldavad lepingulisele teenusemarginaalile, ja
- e) summa, mis kajastatakse kindlustustegevuse tuluna perioodi jooksul toimunud kindlustuslepingujärgsete teenuste üleandmise tõttu ja mis määratakse kindlaks, jaotades aruandeperioodi lõpus (enne jaotamist) alles jäänud lepingulise teenusemarginaali käesolevale ja ülejäänud kindlustuskaitse perioodile, rakendades paragrahvi B119.

- 46 Mõned muutused lepingulises teenusemarginaalis tasakaalustavad muutused kindlustuslepingu rahavoogudes, mis on seotud tuleviku väljamaksete kohustisega, mistõttu tuleviku väljamaksete kohustise bilansiline jääkmaksumus ei muutu. Kui muutused lepingulises teenusemarginaalis ei tasakaalusta muutusi kindlustuslepingu rahavoogudes, mis on seotud tuleviku väljamaksete kohustisega, kajastab üksus nendest muutustest tuleneva tulu ja kulu, rakendades paragrahvi 41.

Koormavad lepingud

- 47 Kindlustusleping on esmase kajastamise kuupäeval koormav, kui sellele lepingule jaotatud kindlustuslepingu rahavood, eelnevalt kajastatud kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood ja lepingust esmase kajastamise kuupäeval tekkivad rahavood moodustavad kokku netoväljavoolu. Rakendades paragrahvi 16 punkti a, peab üksus grupeerima sellised lepingud eraldi nendest, mis ei ole koormavad. Paragrahvi 17 rakendades võib üksus selgitada välja koormavate lepingute grupi, mõttes üksikute lepingute asemel lepingute kogumit. Üksus kajastab koormavate lepingute grupi netoväljavoolu kasumiaruandes kahjumina, mille tulemusena on selle grupiga seotud kohustise bilansiline jääkmaksumus võrdne kindlustuslepingute rahavoogudega ja grupi lepinguline teenusemarginaal võrdub nulliga.
- 48 Kindlustuslepingute grupp muutub koormavaks (või koormavamaks) edasisel mõõtmisel, kui järgmised summad ületavad lepingulise teenusemarginaali bilansilist jääkmaksumust:
- a) tulevase teenusega seotud ebasoodsad muutused sellele grupile jaotatud kindlustuslepingute rahavoogudes, mis tulenevad muutustest tulevaste rahavoogude hinnangutes ja mittefinantsrisi marginaalist; ja
 - b) otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute grupi puhul alusvara õiglase väärtuse üksuse osa summa vähenemine.

Rakendades paragrahvi 44 punkti c alapunkti i, paragrahvi 45 punkti b alapunkti ii ja paragrahvi 45 punkti c alapunkti ii, kajastab üksus seda ületavat osa kasumiaruandes kahjumina.

- 49 Üksus kehtestab koormavate lepingute grupi puhul tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendi, mis hõlmab paragrahve 47–48 rakendades kajastatud kahjumeid, või suurendab seda komponenti. Kahjumikomponendi alusel määratakse kindlaks summad, mis esitatakse kasumiaruandes koormavate gruppide kahjumeid tühistavatena ja mida ei arvestata seetõttu kindlustustegevuse tulu kindlaksmääramisel.
- 50 Pärast koormavate kindlustuslepingute grupi kahjumi kajastamist jaotab üksus:
- a) paragrahvis 51 kirjeldatud hilisemad muutused kindlustuslepingute rahavoogudes, mis on seotud tuleviku väljamaksete kohustisega, süstemaatiliselt järgmiste vahel:
- i) tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponent ja
- ii) kohustis tuleviku väljamakseteks, välja arvatud kahjumikomponent;
- b) järgmise üksnes kahjumikomponendile, kuni see komponent väheneb nullini:
- i) tulevase teenusega seotud hilisem vähenemine sellele grupile jaotatud kindlustuslepingute rahavoogudes, mis on tingitud muutustest tulevaste rahavoogude hinnangutes ja mittefinantsriski marginaalist, ja
- ii) alusvara õiglase väärtuse üksuse osa summa mis tahes hilisem suurenemine.

Rakendades paragrahvi 44 punkti c alapunkti ii, paragrahvi 45 punkti b alapunkti iii ja paragrahvi 45 punkti c alapunkti iii, korrigeerib üksus lepingulist teenusemarginaali üksnes niivõrd, kui võrd see vähenemine ületab kahjumikomponendile jaotatud summat.

- 51 Paragrahvi 50 punkti a rakendades jaotatavad hilisemad muutused kindlustuslepingute rahavoogudes, mis on seotud kohustisega tuleviku väljamakseteks, on järgmised:
- a) tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hinnangud seoses nõuete ja kuludega, mis vabastatakse tuleviku väljamaksete kohustisest tekkinud kindlustustegevuse kulude tõttu;
- b) muutused kasumiaruandes kajastatud mittefinantsriski marginaalis riskist vabanemise tõttu ja
- c) kindlustuslepingute finantstulu või -kulu.

- 52 Paragrahvi 50 punktiga a nõutava süstemaatilise jaotamise tulemusena võrduvad kogusummad, mis jaotatakse kahjumikomponendile kooskõlas paragrahvidega 48–50, lepingute grupi kindlustuskaitse perioodi lõpuks nulliga.

Kindlustusmaksete meetod

- 53 Üksus võib lihtsustada kindlustuslepingute grupi mõõtmist, kasutades paragrahvides 55–59 sätestatud kindlustusmaksete meetodit, üksnes siis, kui grupi loomisel:
- a) üksus eeldab põhjendatult, et sellise lihtsustamise korral ei ole grupi tuleviku väljamaksete kohustise mõõtmise tulemus oluliselt erinev tulemusest, mis saadakse paragrahvides 32–52 sätestatud nõuete kohaldamisel, või

- b) grupi iga lepingu kindlustuskaitse periood (sh kindlustuslepingujärgsed teenused, mis tulenevad kõikidest lepingu piiridesse jäävatest kindlustusmaksetest, kusjuures need piirid määratakse kindlaks sellel kuupäeval, rakendades paragrahvi 34) on kuni aasta.
- 54 Paragrahvi 53 punktis a sätestatud tingimus ei ole täidetud, kui üksus eeldab grupi loomisel, et kindlustuslepingute rahavood on väga varieeruvad, mis mõjutab tuleviku väljamaksete ülejäänud kohustise mõõtmist nõude tekkimisele eelneval perioodil. Kindlustuslepingute rahavoogude varieeruvus suureneb näiteks vastavalt:
- a) lepingutes sisalduvate varjatud tuletisinstrumentidega seotud tulevaste rahavoogude suurusele ja
- b) lepingute grupi kindlustuskaitse perioodi pikkusele.
- 55 Kindlustusmaksete meetodit kasutades mõõdab üksus tuleviku väljamaksete kohustist järgmiselt:
- a) esmasel kajastamisel võrdub kohustise bilansiline jääkmaksumus:
- i) esmasel kajastamisel saadud kindlustusmaksetega,
- ii) millest on maha arvatud kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood sellel kuupäeval, kui üksus ei otsusta kajastada makseid kuluna, rakendades paragrahvi 59 punkti a, ja
- iii) millele on lisatud või millest on maha arvatud summa, mis tuleneb sellel kuupäeval järgmise kajastamise lõpetamisest:
1. kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul mis tahes vara, rakendades paragrahvi 28C, ja
2. kõik muud varad või kohustised, mis on varem kajastatud lepingute grupiga seotud rahavoogude puhul, nagu määratletud paragrahvis B66A.
- b) iga järgneva aruandeperioodi lõpus võrdub kohustise bilansiline jääkmaksumus aruandeperioodi alguse bilansilise jääkmaksumusega,
- i) millele on lisatud perioodi jooksul saadud kindlustusmaksed,
- ii) millest on maha arvatud kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood, kui üksus ei otsusta kajastada makseid kuluna, rakendades paragrahvi 59 punkti a,
- iii) millele on lisatud kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude amortiseerimisega seotud summad, mis on aruandeperioodil kajastatud kuluna, kui üksus ei otsusta kajastada kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogusid kuluna, rakendades paragrahvi 59 punkti a,
- iv) millele on lisatud rahastamiskomponendiga seotud korrigeerimised, rakendades paragrahvi 56,
- v) millest on maha arvatud summa, mida kajastatakse asjaomasel perioodil osutatud teenuste eest saadud kindlustustegevuse tuluna (vt paragrahv B126), ja
- vi) millest on maha arvatud investeerimiskomponent, mis on makstud või rahuldamata nõuete eraldisse üle kantud.
- 56 Kui gruppi kuuluvad kindlustuslepingud sisaldavad olulist rahastamiskomponenti, korrigeerib üksus raha ajaväärtuse ja finantsriski mõju peegeldamiseks tuleviku väljamaksete kohustise bilansilist jääkmaksumust, kasutades paragrahvis 36 sätestatud diskontomäärasid, nagu on kindlaks määratud esmasel kajastamisel. Üksus ei ole kohustatud korrigeerima raha ajaväärtuse ja finantsriski mõju peegeldamiseks tuleviku väljamaksete kohustise bilansilist jääkmaksumust, kui üksus eeldab esmasel kajastamisel, et iga teenuseosa osutamise ja sellega seotud kindlustusmaks tähtpäeva vahele jääv ajavahemik ei ületa üht aastat.

- 57 Kui mis tahes ajal kindlustuskaitse perioodi jooksul ilmneb faktidest ja asjaoludest, et kindlustuslepingute grupp on koormav, arvutab üksus järgmiste summade vahe:
- a) tuleviku väljamaksete kohustise bilansiline jääkmaksumus, mille kindlaksmääramisel rakendatakse paragrahvi 55, ja
 - b) kindlustuslepingute rahavood, mis on seotud grupi tuleviku väljamaksetega, rakendades paragrahve 33–37 ja B36–B92. Kui üksus ei korrigeeri paragrahvi 59 punkti b rakendades siiski rahuldamata nõuete eraldist, et võtta arvesse raha ajaväärtust ja finantsriski mõju, ei või ta kindlustuslepingute rahavoogudes sellist korrigeerimist arvesse võtta.
- 58 Kui paragrahvi 57 punktis b kirjeldatud kindlustuslepingute rahavood ületavad paragrahvi 57 punktis a kirjeldatud bilansilist jääkmaksumust, kajastab üksus kasumiaruandes kahjumit ja suurendab kohustist tuleviku väljamakseteks.
- 59 Kui üksus rakendab kindlustusmaksete meetodit:
- a) võib ta otsustada kajastada kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogusid kuluna, kui tal tekivad need kulud, tingimusel et iga gruppi kuuluva lepingu kindlustuskaitse periood esmasel kajastamisel ei ületa üht aastat;
 - b) peab ta mõõtma kindlustuslepingute grupi rahuldamata nõuete eraldist rahuldamata nõuetega seotud kindlustuslepingute rahavoogude alusel, rakendades paragrahve 33–37 ja B36–B92. Üksus ei ole siiski kohustatud korrigeerima tulevasi rahavoogusid raha ajaväärtuse ja finantsriski mõjuga, kui need rahavood makstakse või saadakse eeldatavasti kuni ühe aasta jooksul alates nõuete tekkimise kuupäevast.

Sõlmitud edasikindlustuslepingud

- 60 Standardi IFRS 17 nõudeid muudetakse sõlmitud edasikindlustuslepingute korral vastavalt paragrahvidele 61–70A.
- 61 Üksus jagab sõlmitud edasikindlustuslepingute portfelleid, rakendades paragrahve 14–24, kuid nendes paragrahvides esitatud viited koormavatele lepingutele asendatakse viidetega lepingutele, millel on esmasel kajastamisel netokasum. Mõne sõlmitud edasikindlustuslepingu puhul tekib paragrahvide 14–24 rakendamisel olukord, kus üks grupp koosneb ühest lepingust.

Kajastamine

- 62 Paragrahvi 25 rakendamise asemel kajastab üksus sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppi alates järgmistest kuupäevadest, olenevalt sellest, kumb on varasem:
- a) sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi kindlustuskaitse perioodi algus ja
 - b) kuupäev, mil üksus kajastab paragrahvi 25 punkti c rakendades aluseks olevate koormavate kindlustuslepingute gruppi, kui üksus sõlmis seotud edasikindlustuslepingu, mis kuulus sel kuupäeval või enne seda sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppi.
- 62A Olenemata paragrahvi 62 punktist a lükkab üksus proportsionaalset kindlustuskaitset pakkuvate sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi kajastamise edasi kuni kuupäevani, mil aluseks olev kindlustusleping esmaselt kajastatakse, kui see kuupäev on pärast sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi kindlustuskaitse perioodi algust.

Mõõtmine

- 63 Sõlmitud edasikindlustuslepingute suhtes paragrahvides 32–36 sätestatud mõõtmisnõuete rakendamisel kasutab üksus, eeldades, et ka aluslepingute mõõtmisel rakendatakse neid paragrahve, sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hinnangute ja aluseks olevate kindlustuslepingute gruppi(de) tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hinnangute mõõtmiseks järjekindlaid eeldusi. Lisaks sellele võtab üksus sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hinnangutes arvesse edasikindlustuslepingute väljastaja lepingute mittetäitmise riski mõju, sealhulgas tagatiste ja vaidlustest tuleneva kahjumi mõju.

- 64 Paragrahvi 37 rakendamise asemel määrab üksus mittefinantsrisi marginaali kindlaks nii, et see väljendab edasikindlustuslepingute grupi omaja poolt nende lepingute väljastajale üleantava riski suurust.
- 65 Paragrahvis 38 sätestatud nõudeid, mis on seotud lepingulise teenusemarginaali kindlaksmääramisega esmasel kajastamisel, muudetakse nii, et need kajastavad asjaolu, et sõlmitud edasikindlustuslepingute grupil on edasikindlustuse ostmisest tulenev puhaskulu või puhaskasum, mitte teenimata tulu. Seega, välja arvatud juhul, kui rakendatakse paragrahvi 65A, kajastab üksus esmasel kajastamisel sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi ostmise puhaskulu või puhaskasumi lepingulise teenusemarginaalina, mida mõõdetakse summas, mis võrdub järgmiste summaga:
- a) kindlustuslepingute rahavood;
 - b) sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi rahavoogudega seoses eelnevalt kajastatud vara või kohustise kajastamise lõpetamisest sellel kuupäeval tulenev summa;
 - c) kõnealusel kuupäeval tekkivad rahavood ja
 - d) kõik kasumiaruandes kajastatud tulud, rakendades paragrahvi 66A.
- 65A Kui edasikindlustuskatte ostmise puhaskulu on seotud sündmustega, mis toimusid enne sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi ostmist, olenemata paragrahvi B5 nõuetest, kajastab üksus need kulud viivitamata kasumiaruandes kuluna.
- 66 Paragrahvi 44 rakendamise asemel mõõdab üksus sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi lepingulist teenusemarginaali aruandeperioodi lõpus aruandeperioodi alguses kindlaks määratud bilansilises jääkmaksumuses, mida on korrigeeritud järgmisega:
- a) gruppi lisatud uute lepingute mõju (vt paragrahv 28);
 - b) lepingulise teenusemarginaali bilansiliselt jääkmaksumuselt arvestatud intress, mille mõõtmisel kasutatakse paragrahvi B72 punktis b nimetatud diskontomäärasid;
 - ba) aruandeperioodi kasumiaruandes kajastatud tulu, rakendades paragrahvi 66A;
 - bb) need kahjumi katmise komponendi tühistamised, mida on kajastatud paragrahvi 66B rakendades (vt paragrahv B119F), sel määral, mil need tühistamised ei ole sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi kindlustuslepingute rahavoogude muutused;
 - c) kindlustuslepingute rahavoogude muutused, mille mõõtmisel kasutatakse paragrahvi B72 punktis c kindlaks määratud diskontomäärasid, sel määral, mil muutus on seotud tulevase tegevusega, välja arvatud juhul, kui:
 - i) muutus tuleneb muutusest kindlustuslepingute rahavoogudes, mis on jaotatud aluseks olevate kindlustuslepingute grupile, ja selle muutusega ei korrigeerita aluseks olevate kindlustuslepingute grupi lepingulist teenusemarginaali või
 - ii) muutus tuleneb paragrahvide 57–58 (koormavate lepingute kohta) rakendamisest, kui üksus mõõdab aluseks olevate kindlustuslepingute grupi, kasutades kindlustusmaksete meetodit;
 - d) mõju, mida välisvaluuta vahetuskursi erinevused avaldavad lepingulisele teenusemarginaalile, ja

e) summa, mis kajastatakse perioodi jooksul saadud teenuste tõttu kasumiaruandes ja mis määratakse kindlaks, jaotades aruandeperioodi lõpus (enne jaotamist) alles jäänud lepingulise teenusemarginaali sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi käesolevale ja ülejäänud kindlustuskaitse perioodile, rakendades paragrahvi B119.

66A Üksus korrigeerib sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi lepingulist teenusemarginaali ja kajastab sellest tulevalt tulu, kui üksus kajastab kahjumit aluseks olevate koormavate kindlustuslepingute grupi esmasel kajastamisel või grupi koormavate aluseks olevate kindlustuslepingute lisamisel (vt paragrahvid B119C–B119E).

66B Üksus määrab kindlaks (või korrigeerib) vara kahjumi katmise komponendi sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi tuleviku väljamaksete puhul, mis hõlmab kahjumi katmist, mis on kajastatud paragrahvi 66 punkti c alapunkte i–ii ja paragrahvi 66A rakendades. Kahjumi katmise komponendi alusel määratakse kindlaks summad, mis esitatakse kasumiaruandes edasikindlustuslepingute kahjumi katmise tühistamisena ja mida ei arvestata seetõttu edasikindlustusandjale tasutavate maksete kindlaksmääramisel (vt paragrahv B119F).

67 Muutused kindlustuslepingute rahavoogudes, mis on tingitud sõlmitud edasikindlustuslepingu väljastaja lepingu mittetäitmise riski muutumisest, ei ole seotud tulevase tegevusega ja lepingulist teenusemarginaali ei tule nende võrra korrigeerida.

68 Sõlmitud edasikindlustuslepingud ei saa olla koormavad. Seetõttu ei kohaldata paragrahvides 47–52 sätestatud nõudeid.

Kindlustusmaksete meetod sõlmitud edasikindlustuslepingute puhul

69 Üksus võib kasutada paragrahvides 55–56 ja 59 sätestatud kindlustusmaksete meetodit (kohandatud kujul, et peegeldada sõlmitud edasikindlustuslepingute omadusi, mis erinevad väljastatud kindlustuslepingute omadustest, näiteks tulu asemel pigem kulu tekitamine või vähendamine), et lihtsustada sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi mõõtmist, kui grupi loomisel:

a) üksus eeldab põhjendatult, et selline mõõtmistulemus ei erine oluliselt tulemusest, mis saadakse paragrahvides 63–68 sätestatud nõuete kohaldamisel, või

b) iga sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi kuuluva lepingu kindlustuskaitse periood (sh kindlustuskaitse, mis tuleneb kõikidest lepingu piiridesse jäävatest kindlustusmaksetest, kusjuures need piirid määratakse kindlaks sellel kuupäeval, rakendades paragrahvi 34) on kuni aasta.

70 Üksus ei saa täita paragrahvi 69 punktis a sätestatud tingimust, kui ta eeldab grupi loomisel, et kindlustuslepingute rahavood on väga varieeruvad, mis mõjutab tuleviku väljamaksete katteks mõeldud varade mõõtmist nõude tekkimisele eelneval perioodil. Kindlustuslepingute rahavoogude varieeruvus suureneb näiteks vastavalt:

a) lepingutes sisalduvate varjatud tuletisinstrumentidega seotud tulevaste rahavoogude suurusele ja

b) sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi kindlustuskaitse perioodi pikkusele.

70A Kui üksus mõõdab kindlustusmaksete meetodit kasutades sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi, rakendab üksus paragrahvi 66A, korrigeerides lepingulise teenusemarginaali asemel tuleviku väljamakseteks mõeldud varade bilansilist jääkmaksumust.

Võimaliku kasumiosalusega investeerimislepingud

71 Võimaliku kasumiosalusega investeerimisleping ei hõlma märkimisväärse kindlustusrisiki üleandmist. Seetõttu muudetakse kindlustuslepingutele kohaldatavaid IFRS 17 nõudeid võimaliku kasumiosalusega investeerimislepingute puhul järgmiselt:

a) esmase kajastamise kuupäev (vt paragrahvid 25 ja 28) on kuupäev, mil üksusest saab lepinguosaline;

- b) lepingu piire (vt paragrahv 34) muudetakse nii, et rahavood jäävad lepingu piiridesse, kui need tulenevad üksuse sisulisest kohustusest anda praegu või tulevikus üle raha. Üksusel puudub raha üleandmise sisuline kohustus, kui ta on praktiliselt suuteline kehtestama raha üleandmise lubadusele hinna, mis täielikult peegeldab lubatud rahasummat ja sellega seotud riske;
- c) lepingulise teenusemarginaali jaotamist (vt paragrahvi 44 punkt e ja paragrahvi 45 punkt e) muudetakse selliselt, et üksus kajastab lepingulist teenusemarginaali lepingute grupi kehtivuse jooksul süstemaatiliselt viisil, mis peegeldab investeerimisteenuste üleandmist lepingu alusel.

MUUTMINE JA KAJASTAMISE LÕPETAMINE

Kindlustuslepingu muutmine

- 72 Kui kindlustuslepingu tingimusi muudetakse, näiteks lepinguosalistevahelise kokkuleppega või õigusnormide muutmise tõttu, lõpetab üksus esialgse lepingu kajastamise ja kajastab muudetud lepingut uue lepinguna, rakendades IFRS 17 ja muid kehtivaid standardeid, üksnes siis, kui on täidetud vähemalt üks punktides a–c sätestatud tingimus. Lepingukohase õiguse kasutamine ei ole lepingu muutmine. Nimetatud tingimused on järgmised:
- a) kui muudetud lepingutingimused oleksid lepingusse lisatud selle sõlmimisel:
- i) oleks muudetud leping jäänud paragrahvide 3–8A rakendamisel IFRS 17 rakendusalaast välja;
 - ii) oleks üksus eraldanud paragrahvide 10–13 rakendamisel põhikindlustuslepingust teistsugused komponendid, mille tulemusena oleks olnud tegemist erineva kindlustuslepinguga, mis oleks kuulunud IFRS 17 rakendusalaasse;
 - iii) oleks muudetud lepingul olnud paragrahvi 34 rakendamisel olulisel määral erinevad piirid või
 - iv) oleks muudetud leping lisatud paragrahvide 14–24 rakendamisel erinevasse lepingute gruppi;
- b) esialgne leping vastas otsese kapitaliosalusega kindlustuslepingu määratlusele, kuid muudetud leping ei vasta enam sellele, või vastupidi või
- c) üksus rakendas esialgse lepingu suhtes paragrahvides 53–59 või 69–70 sätestatud kindlustusmaksete meetodit, kuid muudatuste tõttu ei vasta see leping enam kõnealuse meetodi rakendamise kriteeriumidele, mis on sätestatud paragrahvis 53 või 69.

- 73 Kui lepingu muudatus ei vasta ühelegi paragrahvi 72 tingimusele, käsitab üksus lepingu muutmisest tingitud muutusi rahavoogudes muutustena kindlustuslepingute rahavoogude hinnangutes, rakendades paragrahve 40–52.

Kajastamise lõpetamine

- 74 Üksus lõpetab kindlustuslepingu kajastamise üksnes siis, kui:
- a) see on lõppenud, st kui kindlustuslepingus sätestatud kohustus aegub või täidetakse või tühistatakse, või
- b) on täidetud vähemalt üks paragrahvis 72 sätestatud tingimus.

- 75 Juhul kui kindlustusleping on lõppenud, ei ole üksus enam riskile avatud ja seetõttu ei ole tal enam vaja kindlustuslepingu täitmiseks üle kanda majandusressursse. Näiteks kui üksus ostab edasikindlustuse, lõpetab ta aluseks olevate kindlustuslepingute kajastamise üksnes siis, kui aluseks olevad kindlustuslepingud on lõppenud.
- 76 Üksus rakendab lepingute gruppi kuuluva kindlustuslepingu kajastamise lõpetamisel järgmisi IFRS 17 nõudeid:
- a) grupile jaotatud kindlustuslepingute rahavoogusid korrigeeritakse, et kõrvaldada nende õiguste ja kohustustega seotud tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus ja mittefinantsriski marginaal, mille kajastamine on selle grupi puhul lõpetatud, rakendades paragrahvi 40 punkti a alapunkti i ja punkti b;
 - b) grupi lepingulist teenusemarginaali korrigeeritakse punktis a kirjeldatud kindlustuslepingute rahavoogude muutusega paragrahvi 44 punktis c ja paragrahvi 45 punktis c nõutud ulatuses, välja arvatud paragrahvi 77 rakendamisel, ja
 - c) eeldatavate ülejäänud kindlustuslepingujärgsete teenustega seotud kindlustuskaitse ühikute arvu korrigeeritakse, et väljendada ühikuid, mille kajastamine on selle grupi puhul lõpetatud, ja kasumiaruandes asjaomasel perioodil kajastatud lepingulise teenusemarginaali summa põhineb sellel korrigeeritud arvul, rakendades paragrahvi B119.
- 77 Juhul kui üksus lõpetab kindlustuslepingu kajastamise, sest ta annab lepingu kolmandale isikule üle, või lõpetab kindlustuslepingu kajastamise ja kajastab paragrahvi 72 rakendamisel uut lepingut, peab üksus paragrahvi 76 punkti b rakendamise asemel:
- a) korrigeerima paragrahvi 44 punktis c ja paragrahvi 45 punktis c nõutud ulatuses selle grupi lepingulist teenusemarginaali, millesse kuuluva lepingu kajastamine on lõpetatud, vastavalt erinevusele alapunkti i ja alapunkti ii vahel (kolmandale isikule üleantud lepingute korral) või alapunkti i ja alapunkti iii vahel (lepingute korral, mille kajastamine lõpetati paragrahvi 72 rakendamisel):
 - i) muutus kindlustuslepingute grupi bilansilises jääkmaksumuses, mis tuleneb lepingu kajastamise lõpetamisest, rakendades paragrahvi 76 punkti a;
 - ii) kindlustusmakse, mida küsib kolmas isik;
 - iii) kindlustusmakse, mida üksus oleks küsinud, kui ta oleks sõlminud lepingu samaväärsetel tingimustel nagu ta oleks sõlminud lepingu muutmise kuupäeval uue lepingu, millest on maha arvatud muutmise eest küsitud täiendav kindlustusmakse;
 - b) mõõtma uut lepingut, mille kajastamisel rakendatakse paragrahvi 72, vastavalt eeldusele, et üksus sai muutmise kuupäeval punkti a alapunktis iii kirjeldatud kindlustusmakse.

TEABE ESITAMINE FINANTSSEISUNDI ARUANDES

- 78 **Üksus esitab finantsseisundi aruandes eraldi järgmise bilansilise jääkmaksumuse:**
- a) väljastatud kindlustuslepingute portfellid, mida käsitatakse varadena;
 - b) väljastatud kindlustuslepingute portfellid, mida käsitatakse kohustistena;
 - c) sõlmitud edasikindlustuslepingute portfellid, mida käsitatakse varadena, ja
 - d) sõlmitud edasikindlustuslepingute portfellid, mida käsitatakse kohustistena.

- 79 Üksus lisab kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul varad, mille kajastamisel rakendatakse paragrahvi 28B, asjaomaste väljastatud kindlustuslepingute portfelli bilansilisele jääkmaksumusele, ning sõlmitud edasikindlustuslepingute portfelli rahavoogude puhul varad või kohustised (vt paragrahvi 65 punkt b) sõlmitud edasikindlustuslepingute portfelli bilansilisele jääkmaksumusele.

TEABE KAJASTAMINE JA ESITAMINE FINANTSTULEMUSTE ARUANDES (ARUANNETES) (PARAGRAHVID B120–B136)

- 80 Rakendades paragrahve 41 ja 42, jagab üksus kasumiaruandes ja muu koondkasumi aruandes (edaspidi „finants-tulemuste aruanne (aruanded)“) kajastatavad summad järgmistesse kategooriatesse:

a) **tulem kindlustustegevusest (paragrahvid 83–86), mis hõlmab kindlustustegevuse tulu ja kindlustustegevuse kulusid, ja**

b) **kindlustuslepingute finantstulu või -kulu (paragrahvid 87–92).**

- 81 Üksus ei ole kohustatud jagama mittefinantsrisiki marginaali muutust kindlustustegevuse tulemi ja kindlustuslepingute finantstulu või -kulu vahel. Kui üksus ei kohalda sellist jaotust, käsitab ta kogu mittefinantsrisiki marginaali muutuse kindlustustegevuse tulemi osana.

- 82 Üksus esitab sõlmitud edasikindlustuslepingute tulu või kulu väljastatud kindlustuslepingute kulusid või tulust eraldi.

Kindlustustegevuse tulem

- 83 Üksus esitab kasumiaruandes väljastatud kindlustuslepingute grupist tuleneva kindlustustegevuse tulu. Kindlustustegevuse tulu väljendab kindlustuslepingute grupi alusel teenuste osutamist summas, mis vastab tasule, mida üksusel on tema hinnangul õigus nende teenuste eest saada. Paragrahvides B120–127 täpsustatakse, kuidas üksus mõõdab kindlustustegevuse tulu.

- 84 Üksus esitab kasumiaruandes väljastatud kindlustuslepingute grupist tulenevad kindlustustegevuse kulusid, mis hõlmavad rahuldamata nõudeid (v.a investeerimiskomponentide tagasimaksmine), muid tekkinud kindlustustegevuse kulusid ja muid summasid, nagu on kirjeldatud paragrahvi 103 punktis b.

- 85 Kasumiaruandes esitatud kindlustustegevuse tulu ja kindlustustegevuse kulusid ei hõlma investeerimiskomponente. Üksus ei esita kasumiaruandes teavet kindlustusmaksete kohta, kui see ei ole kooskõlas paragrahviga 83.

- 86 Üksus võib esitada sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi tulu või kulu (vt paragrahvid 60–70A), välja arvatud kindlustuslepingute finantstulu või -kulu, ühe summana või ta võib esitada eraldi edasikindlustusandjalt saadud summa ja tasutud edasikindlustusmaksete summa, mis kokku moodustavad selle ühe summaga võrdse neto-summa. Kui üksus esitab eraldi edasikindlustusandjalt saadud summa ja tasutud edasikindlustusmaksete summa, peab ta:

a) käsitama edasikindlustuse rahavoogusid, mis sõltuvad aluslepingutega seotud nõuetest, nende nõuete osana, mis eeldatavasti hüvitatakse sõlmitud edasikindlustuslepingute alusel;

b) käsitama summasid, mida ta loodab edasikindlustusandjalt saada ja mis ei sõltu aluslepingutega seotud nõuetest (nt teatud liiki edasikindlustuskomisjonid), edasikindlustusandjale tasutavate edasikindlustusmaksete vähendamisenä;

ba) käsitama summasid, mis on kajastatud seoses kahjumi katmisega, rakendades paragrahvi 66 punkti c alapunkte i–ii ning paragrahve 66A–66B, edasikindlustusandjalt sissenõutud summadena ja

c) mitte esitama tasutud edasikindlustusmaksete summat tulu vähendamisena.

Kindlustuslepingute finantstulu või -kulu (vt paragrahvid B128–B136)

87 Kindlustuslepingute finantstulu või -kulu hõlmab kindlustuslepingute grupi bilansilise jääkmaksumuse muutust, mis tuleneb:

a) raha ajaväärtuse mõjust ja muutumisest ja

b) finantsriski mõjust ja muutumisest, aga

c) ei hõlma selliseid otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute grupiga seotud muutusi, mille võrra korrigeeritakse lepingulist teenusemarginaali, kuid mitte paragrahvi 45 punkti b alapunkti ii või iii või punkti c alapunkti ii või iii rakendamisel. Need sisalduvad kindlustustegevuse kuludes.

87A Üksus rakendab:

a) paragrahvi B117A kindlustuslepingute finantstulu või -kulu suhtes, mis tuleneb paragrahvi B115 rakendamisest (riski maandamine), ja

b) paragrahve 88 ja 89 kogu muu kindlustuslepingute finantstulu või -kulu suhtes.

88 Rakendades paragrahvi 87A punkti b, v.a paragrahvi 89 rakendamisel, valib üksus järgmiste arvestusmeetodite vahel:

a) asjaomase perioodi kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kajastatakse kasumiaruandes või

b) asjaomase perioodi kindlustuslepingute finantstulu või -kulu eristatakse, et kajastada kasumiaruandes summa, mis määratakse kindlaks kindlustuslepingute finantstulu või -kulu eeldatava kogusumma süstemaatilise jaotamisega lepingute grupi kestuse peale, rakendades paragrahve B130–B133.

89 Paragrahvi 87A punkti b rakendamisel valib üksus otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute korral, kui üksus omab alusvara, järgmiste arvestusmeetodite vahel:

a) asjaomase perioodi kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kajastatakse kasumiaruandes või

b) asjaomase perioodi kindlustuslepingute finantstulu või -kulu eristatakse, et kajastada kasumiaruandes summa, mis kõrvaldab arvestuse mittevastavuse alusvara puhul kasumiaruandes kajastatud tulule või kulule, rakendades paragrahve B134–B136.

90 Kui üksus valib paragrahvi 88 punktis b või paragrahvi 89 punktis b sätestatud arvestusmeetodi, lisab ta muule koondkasumile nende paragrahvide kohaselt mõõdetud kindlustuslepingute finantstulu või -kulu ja asjaomase perioodi kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kogusumma vahe.

91 Kui üksus annab paragrahvi 77 rakendamisel üle kindlustuslepingute grupi või lõpetab kindlustuslepingu kajastamise:

a) liigib ta ümberliigitamiskandena (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*) kasumiaruandesse ümber selle grupiga (või lepinguga) seotud ülejäänud summad, mis olid eelnevalt kajastatud muus koondkasumis, kuna üksus valis paragrahvi 88 punktis b sätestatud arvestusmeetodi;

b) ei liigita ta ümberliigitamiskandena (vt IAS 1) kasumiaruandesse ümber selle grupiga (või lepinguga) seotud ülejäänud summasid, mis olid eelnevalt kajastatud muus koondkasumis, kuna üksus valis paragrahvi 89 punktis b sätestatud arvestusmeetodi.

92 Paragrahvi 30 kohaselt on üksus kohustatud käsutama kindlustuslepingut rahalise vara või kohustisena kooskõlas IAS 21-ga, et teisendada välisvaluutas objektid üksuse arvestusvaluutasse. Üksus kajastab välisvaluuta vahetuskursi erinevustest tingitud muutused kindlustuslepingute gruppide bilansilises jääkmaksumuses kasumiaruandes, välja arvatud siis, kui need on seotud muus koondkasumis paragrahvi 90 rakendades kajastatud muutustega kindlustuslepingute gruppide bilansilises jääkmaksumuses – sellisel juhul kajastatakse need muus koondkasumis.

AVALIKUSTAMINE

93 Avalikustamismõude eesmärk on tagada, et üksus avalikustab lisades teabe, mille finantsaruande kasutajad võtavad koos finantsseisundi aruandes, finantstulemuste aruandes (aruannetes) ja rahavoogude aruandes esitatud teabega aluseks, et hinnata mõju, mida IFRS 17 rakendusallasse kuuluvad lepingud avaldavad üksuse finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele. Üksus avalikustab selle eesmärgi saavutamiseks järgmise kvalitatiivse ja kvantitatiivse teabe:

a) IFRS 17 rakendusallasse kuuluvate lepingute kohta finantsaruannetes kajastatud summad (vt paragrahvid 97–116);

b) olulised hinnangud ja hinnangute muutused, mis on tehtud IFRS 17 rakendamisel (vt paragrahvid 117–120), ja

c) IFRS 17 rakendusallasse kuuluvatest lepingutest tulenevate riskide laad ja ulatus (vt paragrahvid 121–132).

94 Üksus võtab arvesse avalikustamise eesmärgi saavutamiseks vajalikku detailsusastet ja seda, kui suurt rõhku tuleb asetada igaihele erinevatest nõuetest. Kui paragrahvide 97–132 rakendamisel avalikustatud teave ei ole paragrahvi 93 eesmärgi saavutamiseks piisav, avalikustab üksus selle eesmärgi saavutamiseks vajaliku lisateabe.

95 Üksus summeerib või eristab teabe nii, et paljude ebaoluliste detailide kaasamine või erinevate omadustega kirjete summeerimine ei varja kasulikku teavet.

96 IAS 1 paragrahvides 29–31 on sätestatud teabe olulisuse ja summeerimisega seotud nõuded. Kindlustuslepingute kohta teabe avalikustamisel võib olla asjakohane summeerida teave näiteks järgmise alusel:

a) lepingu liik (nt peamised tootesarjad);

b) geograafiline piirkond (nt riik või piirkond) või

c) avalikustatav segment, nagu on määratletud IFRS 8-s *Tegevussegmentid*.

Kajastatud summade selgitus

97 Paragrahvides 98–109A sätestatud avalikustamismõuetest rakendatakse lepingute suhtes, mille puhul on kasutatud kindlustusmaksete meetodit, üksnes paragrahvide 98–100, 102–103, 105–105B ja 109A nõudeid. Kui üksus kasutab kindlustusmaksete meetodit, peab ta ka avalikustama:

a) millised paragrahvide 53 ja 69 tingimused on täidetud;

- b) kas ta teeb korrigeerimise raha ajaväärtuse ja finantsrisi mõjuga, rakendades paragrahvi 56, paragrahvi 57 punkti b ja paragrahvi 59 punkti b, ja
- c) millise meetodi ta on valinud kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude kajastamiseks, rakendades paragrahvi 59 punkti a.
- 98 Üksus avalikustab võrdlused, mis näitavad, kuidas IFRS 17 rakenduslasse kuuluvate lepingute netojääkmaksumus muutus asjaomasel perioodil finantstulemuste aruandes (aruannetes) kajastatud rahavoogude ning tulude ja kulude tõttu. Väljastatud kindlustuslepingute ja sõlmitud edasikindlustuslepingute kohta tuleb avalikustada eraldi võrdlused. Üksus kohandab paragrahvides 100–109 sätestatud nõudeid, et peegeldada sõlmitud edasikindlustuslepingute omadusi, mis erinevad väljastatud kindlustuslepingute omadustest (näiteks tulu asemel pigem kulu tekitamine või vähendamine).
- 99 Üksus esitab võrdlustes piisavalt teavet, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel tuvastada muutusi finantstulemuste aruandes (aruannetes) kajastatud rahavoogudes ja summas. Selle nõude täitmiseks peab üksus:
- a) avalikustama tabeli kujul paragrahvidega 100–105B ette nähtud kooskõlastavad võrdlused ja
- b) esitama iga võrdluse puhul varana käsitatud lepingute portfelli kogusummaks ja kohustisena käsitatud lepingute portfelli kogusummaks liigitatuna perioodi alguse ja lõpu bilansilised netojääkmaksumused, mis võrduvad paragrahvi 78 rakendamisel finantsseisundi aruandes esitatud summadega.
- 100 Üksus avalikustab algsaldo ja lõppsaldo võrdlused eraldi:
- a) iga netokohustise (või netovara) kohta seoses ülejäänud kindlustuskatte komponendiga (v.a kahjumikomponendid);
- b) iga kahjumikomponendi kohta (vt paragrahvid 47–52 ja 57–58);
- c) iga rahuldamata nõuete eraldise kohta. Selliste kindlustuslepingute puhul, mille suhtes on rakendatud paragrahvides 53–59 või 69–70A kirjeldatud kindlustusmaksete meetodit, avalikustab üksus eraldi kooskõlastavad võrdlused järgmise kohta:
- i) iga tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hinnangu kohta; ja
- ii) mittefinantsrisi marginaalile
- 101 Muude kindlustuslepingute puhul kui need, mille suhtes on rakendatud paragrahvides 53–59 või 69–70A kirjeldatud kindlustusmaksete meetodit, avalikustab üksus ka algsaldo ja lõppsaldo kooskõlastavad võrdlused eraldi:
- a) iga tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hinnangu kohta;
- b) iga mittefinantsrisi marginaali kohta ja
- c) lepingulise teenusemarginaali kohta.
- 102 Paragrahvides 100–101 sätestatud võrdluste eesmärk on esitada eri liiki teavet kindlustustegevuse tulemi kohta.
- 103 Üksus avalikustab paragrahvis 100 nõutud kooskõlastavates võrdlustes eraldi kõik järgmised teenustega seotud summad (kui see on asjakohane):
- a) kindlustustegevuse tulu;

b) kindlustustegevuse kulud, näidates eraldi:

- i) rahuldamata nõuded (v.a investeerimiskomponendid) ja muud tekkinud kindlustustegevuse kulud;
- ii) kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude amortisatsioon;
- iii) varasema tegevusega seotud muutused, st muutused kindlustuslepingute rahavoogudes, mis on seotud rahuldamata nõuete eraldisega, ja
- iv) tulevase teenusega seotud muutused, st koormavate lepingute grupiga seotud kahjumid ja selliste kahjumite tühistamine;

c) kindlustustegevuse tulust ja kindlustustegevuse kuludest välja jäetud investeerimiskomponendid (koos kindlustusmaksete tagasimaksetega, välja arvatud juhul, kui kindlustusmaksete tagasimaksed esitatakse osana paragrahvi 105 punkti a alapunktis i kirjeldatud perioodi rahavoogudest).

104 Üksus avalikustab paragrahvis 101 nõutud kooskõlastavates võrdlustes eraldi kõik järgmised teenustega seotud summad (kui see on asjakohane):

a) tulevase teenusega seotud muutused, rakendades paragrahve B96–B118, näidates eraldi:

- i) muutused hinnangutes, mille puhul korrigeeritakse lepingulist teenusemarginaali;
- ii) muutused hinnangutes, mille puhul ei korrigeerita lepingulist teenusemarginaali, st koormavate lepingute grupiga seotud kahjumid ja selliste kahjumite tühistamine, ja
- iii) asjaomasel perioodil esialgu kajastatud lepingute mõju;

b) praeguse teenusega seotud muutused, st:

- i) lepingulise teenusemarginaali summa, mida kajastatakse kasumiaruandes, et peegeldada teenuste üleandmist;
- ii) mittefinantsrisi marginaali muutus, mis ei ole seotud ei tulevase ega varasema tegevusega, ja
- iii) kogemuspõhised korrigeerimised (vt paragrahvi B97 punkt c ja paragrahvi B113 punkt a), välja arvatud summad, mis on seotud alapunktis ii nimetatud mittefinantsrisi marginaaliga;

c) varasema tegevusega seotud muutused, st muutused kindlustuslepingute rahavoogudes, mis on seotud rahuldamata nõuetega (vt paragrahvi B97 punkt b ja paragrahvi B113 punkt a).

105 Paragrahvides 100–101 sätestatud kooskõlastavate võrdluste esitamiseks avalikustab üksus eraldi ka kõik järgmised summad, mis ei ole seotud asjaomasel perioodil osutatud teenustega (kui see on asjakohane):

a) asjaomase perioodi rahavood, sealhulgas:

- i) väljastatud kindlustuslepingute eest saadud (või sõlmitud edasikindlustuslepingute eest tasutud) kindlustusmaksed;
- ii) kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood ja

- iii) väljastatud kindlustuslepingutega seoses tasutud (või sõlmitud edasikindlustuslepingute alusel sisse nõutud) rahuldamata nõuded ja muu kindlustustegevuse kulud, v.a kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood;
 - b) sõlmitud edasikindlustuslepingute väljastaja lepingu mittetäitmise riski muutumise mõju;
 - c) kindlustuslepingute finantstulu või -kulu. ja
 - d) kõik täiendavad kirjed, mis võivad olla kindlustuslepingute bilansilises netojääkmaksumuses toimunud muutuse mõistmiseks vajalikud.
- 105A Üksus avalikustab paragrahvi 28B rakendades kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul kajastatud varade alg- ja lõppsaldokooskõlastava võrdluse. Üksus agregeerib kooskõlastava võrdluse teabe tasemel, mis on kooskõlas kindlustuslepingute kooskõlastava võrdluse tasemega, rakendades paragrahvi 98.
- 105B Üksus avalikustab paragrahvis 105A nõutud kooskõlastavas võrdluses eraldi kõik paragrahve 28E–28F rakendades kajastatud väärtuse langusest tulenevad kahjumid ja väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamised.
- 106 Muude väljastatud kindlustuslepingute puhul kui need, mille suhtes on rakendatud paragrahvides 53–59 kirjeldatud kindlustusmaksete meetodit, avalikustab üksus asjaomasel perioodil kajastatud kindlustustegevuse tulu analüüsi, mis sisaldab järgmist teavet:
- a) summad, mis on seotud paragrahvis B124 sätestatud muutustega tuleviku väljamaksete kohustises, avalikustades eraldi:
 - i) asjaomasel perioodil tekkinud kindlustustegevuse kulud, nagu on sätestatud paragrahvi B124 punktis a;
 - ii) mittefinantsriski marginaali muutuse, nagu on sätestatud paragrahvi B124 punktis b;
 - iii) lepingulise teenusemarginaali summa, mida kajastatakse kasumiaruandes kindlustuslepingujärgsete teenuste üleandmise tõttu asjaomasel perioodil, nagu on sätestatud paragrahvi B124 punktis c, ja
 - iv) võimalikud muud summad, näiteks kindlustuspreemiate laekumisega seotud kogemuspõhised korrigeerimised (välja arvatud need, mis on seotud tulevase teenusega), nagu on täpsustatud paragrahvi B124 punktis d;
 - b) kindlustusmaksete osa, mis on seotud kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude sissenõudmisega (vt paragrahv B125).
- 107 Muude kindlustuslepingute puhul peale nende, mille suhtes on rakendatud paragrahvides 53–59 või 69–70A kirjeldatud kindlustusmaksete meetodit, avalikustab üksus finantsseisundi aruandele avaldatud mõju eraldi asjaomasel perioodil esialgu kajastatud väljastatud kindlustuslepingute ja sõlmitud edasikindlustuslepingute kohta, näidates nende mõju esmasel kajastamisel:
- a) tulevaste raha väljamaksete nüüdisväärtuse hinnangutele, näidates eraldi ära kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude summa;
 - b) tulevaste raha laekumiste nüüdisväärtuse hinnangutele;
 - c) iga mittefinantsriski marginaali kohta ja
 - d) lepingulise teenusemarginaali kohta.

- 108 Paragrahvis 107 nõutud teabe avalikustamisel avalikustab üksus eraldi summad, mis tulenevad:
- a) lepingutest, mis omandatakse teistelt üksustelt lepingute üleandmise või äriühenduste tulemusena, ja
 - b) koormavate lepingute gruppidest.
- 109 Muude kindlustuslepingute puhul peale nende, mille suhtes on rakendatud paragrahvides 53–59 või 69–70A kirjeldatud kindlustusmaksete meetodit, avalikustab üksus, millal ta kavatseb kajastada kasumiaruandes aruandeperioodi lõpus järele jäänud lepingulise teenusemarginaali kvantitatiivselt, kasutades asjakohaseid ajavahemikke. Selline teave tuleb esitada eraldi väljastatud kindlustuslepingute ja sõlmitud edasikindlustuslepingute kohta.
- 109 A Üksus avalikustab kvantitatiivselt ja asjakohaseid ajavahemikke kasutades, millal ta eeldab, et ta lõpetab vara kajastamise kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul, rakendades paragrahvi 28C.

Kindlustuslepingute finantstulu või -kulu

- 110 Üksus avalikustab kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kogusumma aruandeperioodil ja selgitab seda. Üksus selgitab kindlustuslepingute finantstulu või -kulu ja oma varade investeerimistulu vahelist suhet eelkõige selleks, et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik hinnata kasumiaruandes ja muus koondkasumis kajastatud finantstulu või -kulu allikaid.
- 111 Otsese kasumiosalusega lepingute puhul kirjeldab üksus alusvarade koosseisu ja avalikustab nende õiglase väärtuse.
- 112 Kui üksus otsustab otsese kasumiosalusega lepingute puhul mitte korrigeerida lepingulist teenusemarginaali vastavalt mõnele muutusele kindlustuslepingute rahavoogudes, rakendades paragrahvi B115, avalikustab ta selle valiku mõju lepingulise teenusemarginaali korrigeerimisele käesoleval perioodil.
- 113 Kui üksus muudab otsese kasumiosalusega lepingute puhul kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kasumiaruande ja muu koondkasumi vahel jagamise alust, rakendades paragrahvi B135, avalikustab ta perioodil, mil seda meetodit muudeti:
- a) põhjuse, miks üksus pidi jagamise alust muutma;
 - b) finantsaruande iga mõjutatud kirje korrigeerimise summa ja
 - c) nende kindlustuslepingute grupi bilansilise jääkmaksumuse muutuse kuupäeval, mille suhtes muutust kohaldati.

Üleminekusummad

- 114 Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel tuvastada mõju, mida kindlustuslepingute grupp avaldab järgnevate perioodide lepingulisele teenusemarginaalile ja kindlustustegevuse tulule ning mida mõõdetakse ülemineku kuupäeval, rakendades muudetud tagasiulatuvat meetodit (vt paragrahvid C6–C19A) või õiglase väärtuse meetodit (vt paragrahvid C20–C24B). Seega avaldab üksus paragrahvi 101 punkti c rakendades lepingulise teenusemarginaali võrdluse ja paragrahvi 103 punkti a rakendades kindlustustegevuse tulu võrdluse eraldi järgmiste kindlustuslepingute kohta:
- a) ülemineku kuupäeval olemas olnud kindlustuslepingud, mille suhtes üksus on rakendanud muudetud tagasiulatuvat meetodit;
 - b) ülemineku kuupäeval olemas olnud kindlustuslepingud, mille suhtes üksus on rakendanud õiglase väärtuse meetodit, ja
 - c) kõik muud kindlustuslepingud.

- 115 Üksus selgitab kõikide perioodide kohta, mil avalikustatakse paragrahvi 114 punkti a või b rakendades teavet, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel mõista üleminekusummade kindlaksmääramisel kasutatud meetodite ja antud hinnangute laadi ja tähtsust, kuidas ta määras kindlaks kindlustuslepingute mõõtmise viisi ülemineku kuupäeval.
- 116 Üksus, kes otsustab jagada kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kasumiaruande ja muu koondkasumi vahel, rakendab paragrahvi 18 punkti b, paragrahvi 19 punkti b ja paragrahvi C24 punkte b ja c, et kindlaks määrata kumulatiivne erinevus kasumiaruandes kajastatava kindlustuslepingute finantstulu või -kulu ja kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kogusumma vahel ülemineku kuupäeval nende kindlustuslepingute gruppide kohta, mille suhtes ta seda jagamist kohaldab. Üksus avalikustab kõikide perioodide kohta, mil on olemas neid paragrahve rakendades kindlaks määratud summad, muus koondkasumis kajastatud kumulatiivsete summade algsaldo ja lõppsaldokoostõlastava võrdluse finantsvarade kohta, mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi ja mis on seotud kindlustuslepingute gruppidega. Võrdlus sisaldab näiteks asjaomasel perioodil muus koondkasumis kajastatud kasumeid või kahjumeid ja eelmistel perioodidel muus koondkasumis eelnevalt kajastatud kasumeid või kahjumeid, mis on asjaomasel perioodil ümber liigitatud kasumiaruandesse.

Olulised hinnangud IFRS 17 rakendamisel

- 117 Üksus avalikustab IFRS 17 rakendamisel antud olulised hinnangud ja nende muutused. Üksus avalikustab eelkõige kasutatud sisendid, eeldused ja hindamistehnikad, sealhulgas:
- a) IFRS 17 rakendusala kuuluvate kindlustuslepingute mõõtmiseks kasutatud meetodid ja nende meetodite puhul kasutatud sisendite hindamise protsessid. Kui võimalik, esitab üksus nende sisendite kohta ka kvantitatiivse teabe;
 - b) lepingute mõõtmiseks kasutatud meetodite ja sisendite hindamise protsesside muutused, iga muutuse põhjused ja mõjutatud lepingute liigid;
 - c) kui see ei ole hõlmatud punktiga a, siis meetodi, mida kasutati, et:
 - i) eristada otsese kasumiosaluseta lepingute puhul otsustusõigluse kasutamisest tulenenud muutusi tulevaste rahavoogude hinnangutes muudest tulevaste rahavoogude hinnangute muutustest (vt paragrahv B98);
 - ii) kindlaks määrata mittefinantsrisi marginaal, sealhulgas see, kas muutused mittefinantsrisi marginaalis on jagatud kindlustuse teenuskomponendiks ja kindlustuse finantskomponendiks või kajastatakse neid täielikult kindlustustegevuse tulemis;
 - iii) kindlaks määrata diskontomäärad;
 - iv) kindlaks määrata investeerimiskomponendid ja
 - v) kindlaks määrata kindlustuskatte ja investeerimistulu teenuse või kindlustuskatte ja investeringutega seotud teenuse kaudu saadavate hüvitiste suhteline osakaal (vt paragrahvid B119–B119B).
- 118 Kui üksus otsustab paragrahvi 88 punkti b või paragrahvi 89 punkti b kohaldamisel liigitada kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kasumiaruandes esitatud summadeks ja muus koondkasumis esitatud summadeks, avalikustab üksus kasumiaruandes kajastatud kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kindlaksmääramiseks kasutatud meetodite selgituse.
- 119 Üksus avalikustab mittefinantsrisi marginaali kindlaksmääramiseks kasutatud usaldatavustaseme. Kui üksus kasutab mittefinantsrisi marginaali kindlaksmääramiseks muud tehnikat kui usaldatavustaseme tehnika, avalikustab ta kasutatud tehnika ja selle tehnika tulemustele vastava usaldatavustaseme.

- 120 Üksus avalikustab tulukõvera (või tulukõverate vahemiku), mida kasutati paragrahvi 36 rakendades nende rahavoogude diskonteerimiseks, mis ei varieeru vastavalt alusvara tasuvusele. Juhul kui üksus avalikustab selle teabe koondatult mitme kindlustuslepingute grupi kohta, peab ta selle teabe avalikustama kaalutud keskmistena või suhteliselt kitsaste vahemikena.

IFRS 17 rakendusallasse kuuluvatest lepingutest tulenevate riskide laad ja ulatus

- 121 Üksus avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata IFRS 17 rakendusallasse kuuluvate lepingute tulevaste rahavoogude laadi, suurust, ajastust ja ebakindlust. Paragrahvid 122–132 sisaldavad nõudeid teabe avalikustamise kohta, mis on selle nõude täitmiseks tavaliselt vajalik.
- 122 Avalikustatav teave käsitleb eelkõige kindlustuslepingutest tulenevaid kindlustus- ja finantsriske ning seda, kuidas neid on juhitud. Finantsriskide hulka kuuluvad üldjuhul, kuid mitte ainult, krediidirisk, likviidsusrisk ja tururisk.
- 123 Kui üksuse riskile avatuse kohta aruandeperioodi lõpus avalikustatud teave ei iseloomusta tema riskile avatust asjaomasel perioodil, avalikustab üksus selle asjaolu, põhjendades, miks see teave ei iseloomusta tema perioodilõpu riskile avatust, ning esitab lisateabe, mis seda asjaomasel perioodil teeks.
- 124 Üksus avalikustab iga IFRS 17 rakendusallasse kuuluvatest lepingutest tuleneva riskiliigi kohta järgmise teabe:
- a) avatused riskidele ning kuidas need tekivad;
 - b) üksuse eesmärgid, meetodid ja protsessid riskide juhtimiseks ning riskide mõõtmiseks kasutatavad meetodid ja
 - c) mis tahes muutused punktides a ja b, võrreldes eelmise perioodiga.
- 125 Üksus avalikustab iga IFRS 17 rakendusallasse kuuluvatest lepingutest tuleneva riskiliigi kohta järgmise teabe:
- a) summaarne kvantitatiivne teave sellele riskile avatuse kohta aruandeperioodi lõpus. See avalikustatav teave põhineb tippjuhtkonnale esitataval siseteabel;
 - b) paragrahvides 127–132 nõutud avalikustatav teave, mida ei ole esitatud käesoleva paragrahvi punkti a rakendamisel.
- 126 Üksus avalikustab teabe tema tegevust reguleerivate õigusraamistike mõju kohta, näiteks miinimumkapitalinõuded või nõutavad intressimäära garantiid. Kui üksus rakendab paragrahvi 20, et kindlaks määrata kindlustuslepingute grupid, mille suhtes ta rakendab IFRS 17 kajastamis- ja mõõtmisnõudeid, avalikustab ta selle asjaolu.

Kõik riskiliigid – riskikontsentratsioonid

- 127 Üksus avalikustab teabe IFRS 17 rakendusallasse kuuluvatest lepingutest tulenevate riskikontsentratsioonide kohta, sealhulgas kirjelduse, kuidas üksus riskikontsentratsioonid kindlaks määrab, ja iga riskikontsentratsiooni iseloomustava ühise omaduse kirjelduse (nt kindlustusjuhtumi liik, majandusharu, geograafiline piirkond või valuuta). Finantsriski kontsentratsioonid võivad tuleneda näiteks intressimäära garantiidest, mis jõustuvad suure arvu lepingute puhul samal tasemel. Finantsriski kontsentratsioonid võivad tuleneda ka mittefinantsriski kontsentratsioonidest, näiteks kui üksus annab ravimitootjale tootevastutuse kaitse ja hoiab ka investeringuid nendes ettevõtetes.

Kindlustus- ja tururiskid – tundlikkusanalüüs

128 Üksus avalikustab teabe tundlikkuse kohta seoses muutustega nendes riskimuutujates, mis tulenevad IFRS 17 rakendusallasse kuuluvatest lepingutest. Selle nõude täitmiseks peab üksus avalikustama:

a) tundlikkusanalüüsi, mis näitab, kuidas kasumit või kahjumit ja omakapitali oleksid mõjutanud muutused riskimuutujates, mis olid põhjendatult võimalikud aruandeperioodi lõpus:

i) kindlustusriski puhul – näidates mõju väljastatud kindlustuslepingutele enne ja pärast riski maandamist sõlmitud edasikindlustuslepingutega ja

ii) tururiski iga liigi puhul – selgitades kindlustuslepingutest tuleneva riskimuutujate muutumisega seotud tundlikkuse ja üksuse finantsvaradest tuleneva riskinäitajate muutumisega seotud tundlikkuse vahelist seost;

b) sensitiivsusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodid ja eeldused ja

c) tundlikkusanalüüsi tegemisel kasutatud meetodite ja eelduste muutused võrreldes eelmise perioodiga ja nende muutuste põhjused.

129 Kui üksus koostab tundlikkusanalüüsi, mis näitab, kuidas paragrahvi 128 punktis a nimetatud summadest erinevaid summasid mõjutavad muutused riskimuutujates, ja kasutab seda tundlikkusanalüüsi IFRS 17 rakendusallasse kuuluvatest lepingutest tulenevate riskide juhtimiseks, võib ta kasutada paragrahvi 128 punktis a sätestatud analüüsi asemel seda tundlikkusanalüüsi. Üksus avalikustab ka:

a) selgituse sellise tundlikkusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodi ning esitatud teabe aluseks olnud põhiparameetrite ja -eelduste kohta ja

b) selgituse kasutatud meetodi eesmärgi ja piirangute kohta, mis võivad tuleneda esitatud teabest.

Kindlustusrisk – nõuete areng

130 Üksus avalikustab tegelikud nõuded võrreldes nõuete diskonteerimata summa varasemate hinnangutega (st nõuete arengu). Nõuete arengu avalikustamine peab tagasi ulatuma perioodini, kui tekkis varasem oluline nõue, mille väljamaksete summa ja ajastus on aruandeperioodi lõpus endiselt ebakindel, kuid avalikustamine ei pea ulatuma kaugemale kui kümme aastat enne aruandeperioodi lõppu. Üksus ei ole kohustatud avalikustama teavet nende nõuete arengu kohta, mille puhul kõrvaldatakse väljamaksete summa ja ajastusega seotud ebakindlus tavaliselt ühe aasta jooksul. Üksus võrdleb nõuete arengu kohta avalikustatavat teavet kindlustuslepingute gruppide bilansilise jääkmaksumuse koondsummaga, mille üksus avalikustab, rakendades paragrahvi 100 punkti c.

Krediidirisk – muu teave

131 Üksus avalikustab IFRS 17 rakendusallasse kuuluvatest lepingutest tuleneva krediidiriski kohta:

a) tema maksimaalset avatust krediidiriskile aruandeperioodi lõpus kõige täpsemini iseloomustava summa eraldi väljastatud kindlustuslepingute ja sõlmitud edasikindlustuslepingute kohta ja

b) teabe nende sõlmitud edasikindlustuslepingute krediidikvaliteedi kohta, mida käsitatakse varadena.

Likviidsusrisk – muu teave

- 132 Üksus avalikustab IFRS 17 rakenduslasse kuuluvatest lepingutest tuleneva likviidsusrisi kohta:
- a) likviidsusrisi juhtimise kirjelduse;
 - b) lunastustähtaja analüüsi eraldi kohustisena käsitatavate väljastatud kindlustuslepingute portfelli ja kohustisena käsitatavate sõlmitud edasikindlustuslepingute portfelli kohta, mis näitab vähemalt portfelli netorahavoogusid igal aastal esimese viie aasta jooksul pärast aruandekuupäeva ja koondatuna esimesele viiele aastale järgneval perioodil. Üksus ei ole kohustatud käsitlema selles analüüsis tuleviku väljamaksete kohustisi, mille mõõtmisel rakendatakse paragrahve 55–59 ja paragrahve 69–70A. Analüüs võib olla järgmine:
 - i) analüüs ülejäänud lepinguliste diskonteerimata netorahavoogude hinnangulise ajastuse järgi või
 - ii) analüüs tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hinnangute hinnangulise ajastuse järgi;
 - c) nõudmisel makstavad summad, selgitades selliste summade ja nendega seotud lepingute portfelli bilansilise jääkmaksumuse vahelist seost, kui seda ei avalikustata käesoleva paragrahvi punkti b rakendamisel.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on standardi IFRS 17 Kindlustuslepingud lahutamatu osa.

Lepinguline teenusemarginaal	Kindlustuslepingute grupi puhul vara või kohustise bilansilise jääkmaksumuse komponent, mis kujutab endast teenimata tulu, mida üksus kajastab kindlustuslepingujärgsete teenuste osutamisel gruppi kuuluvate kindlustuslepingute alusel.
Kindlustuskaitse periood	Periood, mille jooksul üksus osutab kindlustuslepingujärgseid teenuseid . See periood hõlmab kindlustuslepingujärgseid teenuseid , mis on seotud kõigi kindlustuslepingu piiridesse jäävate kindlustusmaksetega.
Kogemuspõhine korrigeerimine	Erinevus järgmiste vahel: (a) kindlustusmaksete laekumise (ja selliste seotud rahavoogude nagu kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood ja kindlustusmaksetelt võetavad maksud) puhul – asjaomasel perioodil eeldatavalt laekuvate summade hinnang perioodi alguses ja tegelikud rahavood asjaomasel perioodil või (b) kindlustustegevuse kulude (v.a kindlustuslepingu sõlmimisega seotud kulud) puhul – asjaomasel perioodil eeldatavalt tekkivate kulude hinnang perioodi alguses ja tegelikud kulud asjaomasel perioodil.
Finantsrisk	Võimaliku tulevase muutuse risk ühes või mitmes kindlaksmääratud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kaubahinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või krediidiindeksis või muus muutujas, ja mitterahalise muutuja korral tingimusel, et muutuja ei ole lepinguosalisele eriomane.
Kindlustuslepingute rahavood	Tulevaste raha väljamaksete selge, objektiivne ja tõenäosusega kaalutud hinnanguline nüüdisväärtus (st eeldatav väärtus), millest on maha arvatud tulevaste raha laekumiste nüüdisväärtus, mis tekib üksusel kindlustuslepingute täitmisel, sealhulgas mittefinantsriski marginaal .
Kindlustuslepingute grupp	Kindlustuslepingute kogum, mis tuleneb kindlustuslepingute portfelli jaotamisest vähemalt lepinguteks, mis on väljastatud kuni üheaastase perioodi vältel ja: (a) mis on esmasel kajastamisel koormavad; (b) millel puudub esmasel kajastamisel märkimisväärne võimalus muutuda edaspidi koormavaks või (c) mis ei kuulu esmasel kajastamisel ei punkti a ega punkti b alla.
Kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood	Rahavood, mis tulenevad (väljastatud või eeldatavalt väljastavate) kindlustuslepingute grupi müümise, sõlmimise ja alustamise kuludest, mis on otseselt omistatavad kindlustuslepingute portfellile , millesse see grupp kuulub. Sellised rahavood hõlmavad rahavoogusid, mis ei ole otseselt omistatavad üksikutele portfelli kuuluvatele lepingutele või kindlustuslepingute gruppidele .
Kindlustusleping	Leping, mille alusel üks pool (väljastaja) võtab enda kanda teise poole (kindlustusvõtja) märkimisväärse kindlustusriski kokkuleppega maksta kindlustusvõtjale hüvitist, kui kindlaksmääratud ebakindel tulevane sündmus (kindlustusjuhtum) mõjutab kindlustusvõtjat kahjulikult.

Kindlustuslepingujärgsed teenused	Järgmised teenused, mida üksus osutab kindlustuslepingu võtjale: kindlustusjuhtumi katmine (kindlustuskaitse); (a) (b) otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul kindlustusvõtjale investeerimistulu tekitamine, kui see on asjakohane (investeerimistulu teenus), ja (c) otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul alusvara haldamine kindlustusvõtja nimel (investeeringutega seotud teenus).
Otsese kasumiosalusega kindlustusleping	Kindlustusleping , mille puhul lepingu jõustumisel: (a) nähakse lepingutingimustega ette, et kindlustusvõtja osaleb selgelt kindlaksmääratud alusvarade kogumi teatavas osas; (b) üksus eeldab, et ta maksab kindlustusvõtjale summa, mis võrdub märkimisväärse osaga alusvara õiglase väärtuse põhiseest tulust, ja (c) üksus eeldab, et märkimisväärne osa muutustest kindlustusvõtjale makstavates summas varieerub vastavalt alusvara õiglase väärtuse muutumisele.
Otsese kasumiosalusega kindlustusleping	Kindlustusleping , mis ei ole otsese kasumiosalusega kindlustusleping .
Kindlustusrisk	Muu risk kui finantsrisk , mis on üle kantud lepingu omajalt lepingu väljastajale.
Kindlustusjuhtum	Ebakindel tulevikusündmus, mis on kaetud kindlustuslepinguga , millest tuleneb kindlustusrisk .
Investeeringukomponent	Summad, mille üksus on kindlustuslepingu kohaselt kohustatud kindlustusvõtjale tagasi maksuma igal juhul, sõltumata kindlustusjuhtumi toimumisest.
Võimaliku kasumiosalusega investeerimisleping	Finantsinstrument, mis annab konkreetsele investorile lepingulise õiguse saada lisaks summale, mis ei sõltu väljastaja otsusest, täiendavad summad: (a) mis moodustavad tõenäoliselt märkimisväärse osa kogu lepingujärgsest (kindlustusvõtja) kasumist; (b) mille summa või ajastus oleneb lepingu väljastaja otsusest ja (c) mis põhineb lepinguliselt: (i) kindlaksmääratud lepingute kogumi või kindlaksmääratud lepinguliigi tulul;

	<p>(ii) lepingu väljastaja kindlaksmääratud varade kogumi realiseeritud ja/või realiseerimata investeerimistulul või</p> <p>(iii) lepingut väljastava üksuse või fondi kasumil või kahjumil.</p>
Rahuldamata nõuete eraldis	<p>Üksuse kohustus:</p> <p>(a) uurida ja rahuldada kehtivaid nõudeid, mis on seotud juba toimunud kindlustusjuhtumitega, sealhulgas juhtumitega, mis on toimunud, kuid mille puhul ei ole nõuetest teatatud, ja muud tekkinud kindlustuskulud, ja</p> <p>(b) maksta summasid, mis ei ole hõlmatud punktiga a ja mis on seotud:</p> <p>(i) kindlustuslepingujärgsete teenustega, mis on juba osutatud, või</p> <p>(ii) mis tahes investeerimiskomponentide või muude summadega, mis ei ole seotud kindlustuslepingujärgsete teenuste osutamisega ja mis ei sisaldu kohustises tuleviku väljamakseteks.</p>
Kohustis tuleviku väljamakseteks	<p>Üksuse kohustus:</p> <p>(a) uurida ja rahuldada olemasolevate kindlustuslepingute alusel kehtivaid nõudeid, mis on seotud kindlustusjuhtumitega, mis ei ole veel toimunud (st kohustus, mis on seotud kindlustuskaitse aegumata osaga), ja</p> <p>(b) maksta summasid sõlmitud kindlustuslepingute alusel, mis ei ole hõlmatud punktiga a ja mis on seotud:</p> <p>(i) kindlustuslepingujärgsete teenustega, mida ei ole veel osutatud (st kohustused, mis on seotud kindlustuslepingujärgsete teenuste osutamisega tulevikus), või</p> <p>(ii) mis tahes investeerimiskomponentide või muude summadega, mis ei ole seotud kindlustuslepingujärgsete teenuste osutamisega ja mis ei ole üle kantud rahuldamata nõuete eraldise alla.</p>
Kindlustusvõtja	<p>Osapool, kellel on kindlustuslepingujärgne õigus kompensatsioonile, kui esineb kindlustusjuhtum.</p>
Kindlustuslepingute portfell	<p>Sarnaseid riske käsitlevad ja ühiselt hallatavad kindlustuslepingud.</p>
Edasikindlustusleping	<p>Kindlustusleping, mille väljastab üks üksus (edasikindlustusandja) teise üksuse kahjude hüvitamiseks nõuete korral, mis tulenevad selle teise üksuse väljastatud ühest või mitmest kindlustuslepingust (aluslepingud).</p>
Mittefinantsriski marginaal	<p>Tasu, mida üksus nõuab mittefinantsriskist tuleneva ebakindluse talumise eest seoses rahavoogude suuruse ja ajastusega, kui üksus täidab kindlustuslepinguid.</p>
Alusvara	<p>Vara, mille alusel määratakse kindlaks kindlustusvõtjale tasumisele kuuluvad summad. Alusvara võib hõlmata mis tahes vara, näiteks varade võrdlusportfelli, üksuse netovara või üksuse netovara kindlaksmääratud alamrühma.</p>

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on standardi IFRS 17 Kindlustuslepingud lahutamatu osa.

- B1 Selles lisa antakse juhiseid järgmise kohta:
- a) kindlustuslepingu määratlus (vt paragrahvid B2–B30);
 - b) kindlustuslepingu komponentide eraldamine (vt paragrahvid B31–B35);
 - ba) vara kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul (vt paragrahvid B35A–B35D);
 - c) mõõtmine (vt paragrahvid B36–B119F);
 - d) tulu kindlustustegevusest (vt paragrahvid B120–B127);
 - e) kindlustuslepingute finantstulu või -kulu (vt paragrahvid B128–B136) ja
 - f) vahefinantsaruanded (vt paragrahv B137).

KINDLUSTUSLEPINGU MÄÄRATLUS (LISA A)

- B2 Selles osas antakse juhiseid lisa A sätestatud kindlustuslepingu määratluse kohta. See käsitleb järgmisi küsimusi:
- a) ebakindel tulevikusündmus (vt paragrahvid B3–B5);
 - b) mitterahalised maksed (vt paragrahv B6);
 - c) kindlustusriski ja muude riskide eristamine (vt paragrahvid B7–B16);
 - d) märkimisväärne kindlustusrisk (vt paragrahvid B17–B23);
 - e) muutused kindlustusriski tasemes (vt paragrahvid B24–B25) ja
 - f) kindlustuslepingute näited (vt paragrahvid B26–B30).

Ebakindel tulevikusündmus

- B3 Ebakindlus (või risk) on kindlustuslepingu põhiolemus. Seega vähemalt üks järgmistest ei ole kindel kindlustuslepingu jõustumisel:
- a) kas kindlustusjuhtum toimub;
 - b) millal kindlustusjuhtum toimub või
 - c) kui palju peab üksus maksma, kui kindlustusjuhtum toimub.

- B4 Mõnes kindlustuslepingus on kindlustusjuhtumiks kahju avastamine lepingu kehtivuse ajal, isegi kui see kahju tuleneb sündmusest, mis toimus enne lepingu jõustumist. Muudes kindlustuslepingutes on kindlustusjuhtumiks sündmus, mis toimub lepingu kehtivuse ajal, isegi kui tulemuseks olev kahju avastati pärast lepingu kehtivusaja lõppu.
- B5 Mõned kindlustuslepingud hõlmavad sündmusi, mis on juba toimunud, kuid mille finantsmõju on siiani ebakindel. Näiteks võib tuua kindlustuslepingu, mis pakub kindlustuskatet juba toimunud sündmuse ebasoodsa arenemise korral. Sellistes lepingutes on kindlustusjuhtumiks nende nõuete lõpliku maksumuse kindlaksmääramine.

Mitterahalised maksed

- B6 Mõned kindlustuslepingud nõuavad või lubavad mitterahalisi makseid. Sellisel juhul pakub üksus kindlustusvõtjale kaupu või teenuseid, et täita oma kohustus maksta kindlustusvõtjale kindlustusjuhtumi eest hüvitist. Selle üheks näiteks on olukord, kus üksus asendab varastatud eseme, selle asemel et hüvitada kindlustusvõtjale kahjusumma. Teiseks näiteks on olukord, kus üksus kasutab oma haiglaid ja meditsiinipersonali kindlustuslepinguga hõlmatud meditsiiniteenuste osutamiseks. Sellised lepingud on kindlustuslepingud, kuigi nõuded rahuldatakse mitterahaliste maksete tegemisega. Fikseeritud tasuga teenuslepingud, mis vastavad paragrahvis 8 sätestatud tingimustele, on samuti kindlustuslepingud, kuid üksus võib paragrahvi 8 rakendades otsustada rakendada nende arvestamisel kas standardit IFRS 17 või standardit IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu*.

Kindlustusrisiki ja muude riskide eristamine

- B7 Kindlustuslepingu määratluse järgi peab üks lepinguosaline võtma teiselt lepinguosaliselt üle märkimisväärse kindlustusrisiki. IFRS 17-s määratletakse kindlustusrisk muu riskina kui finantsrisk, mis antakse üle lepingu omajalt lepingu väljastajale. Leping, millega kaasneb väljastajale finantsrisk ilma märkimisväärse kindlustusriskita, ei ole kindlustusleping.
- B8 Lisas A esitatud finantsrisiki määratluses osutatakse rahalistele ja mitterahalistele muutujatele. Mitterahalised muutujad, mis ei ole lepinguosalisele eriomased, on näiteks konkreetse piirkonnas tekivate maavärinakahjude indeks või konkreetse linnas esinevate temperatuuride indeks. Finantsrisk ei hõlma lepinguosalisele omaste mitterahaliste muutujatega seotud riski, nagu selle lepinguosalise vara kahjustava või hävitava tulekahju tekkimine või mittetekkimine. Mitterahalise vara õiglase väärtuse muutumise risk ei ole finantsrisk, kui õiglase väärtus kajastab muutusi sellise vara turuhinnas (st rahaline muutuja) ja lepinguosalise konkreetse mitterahalise vara seisukorda (st mitterahaline muutuja). Näiteks kui sellise konkreetse auto jääkväärtuse garanteerimisega, mille puhul kindlustusvõtjal on kindlustushuvi, kaasneb garantii andjale auto füüsilise seisukorra muutumise risk, on see risk kindlustusrisk, mitte finantsrisk.
- B9 Mõne lepinguga kaasneb väljastajale lisaks märkimisväärsele kindlustusriskile finantsrisk. Näiteks garanteerivad paljud elukindlustuslepingud kindlustusvõtjale nii minimaalse kasumimäära, tekitades finantsrisiki, kui ka lubavad samal ajal surma korral hüvitist, mis mõnel juhul ületab märkimisväärselt kindlustusvõtja kogunenud eraldist, tekitades kindlustusrisiki suremusrisiki kujul. Sellised lepingud on kindlustuslepingud.
- B10 Mõne lepingu alusel tingib kindlustusjuhtum hinnaindeksiga seotud summa maksmise. Sellised lepingud on kindlustuslepingud eeldusel, et kindlustusjuhtumist sõltuv makse võib olla märkimisväärne. Näiteks elusolekust sõltuva annuiteedi korral, mis on seotud elukalliduse indeksiga, on tegemist kindlustusrisiki üleandmisega, sest makse toimub ebakindla sündmuse tagajärjel, milleks on annuiteedi saaja ellujäämine. Seos hinnaindeksiga on tuletisinstrument, kuid toimub ka kindlustusrisiki üleandmine, kuna nende maksete arv, mille suhtes indeksit kohaldatakse, sõltub annuiteedi saaja ellujäämisest. Kui tulemuseks olev kindlustusrisiki üleandmine on märkimisväärne, vastab tuletisinstrument kindlustuslepingu määratlusele ja sel juhul ei tule seda aluslepingust eraldada (vt paragrahvi 11 punkt a).
- B11 Kindlustusrisk on risk, mille üksus võtab üle kindlustusvõtjalt. Üksus peab seega võtma kindlustusvõtjalt üle riski, millele kindlustusvõtja on juba avatud. Lepinguga üksusele või kindlustusvõtjale tekkinud uus risk ei ole kindlustusrisk.

- B12 Kindlustuslepingu määratlus viitab ebasoodsale mõjule kindlustusvõtja suhtes. See määratlus ei piira üksuse makset summaga, mis on võrdne ebasoodsa sündmuse rahalise mõjuga. Näiteks ei välista määratlus uusvana-aseemel-tüüpi kindlustuskaitset, mille järgi makstakse kindlustusvõtjale summa, mis võimaldab vana ja kahjustatud vara asendamist uue varaga. Samamoodi ei piira määratlus elukindlustuslepingu väljamakset rahalise kahjuga, mida kandsid surnu ülalpeetavad, ega välista lepinguid, mis näevad ette eelnevalt kindlaksmääratud summade maksmise, väljendamaks rahaliselt surma või õnnetuse põhjustatud kahju.
- B13 Mõned lepingud nõuavad makse tegemist, kui kindlaksmääratud ebakindel sündmus toimub, kuid ei nõua makse eeltingimusena ebasoodsa mõju avaldumist kindlustusvõtjale. Selline leping ei ole kindlustusleping isegi siis, kui selle omaja kasutab lepingut asjaomase riskile avatuse vähendamiseks. Näiteks kui omaja kasutab tuletisinstrumenti sellise rahalise muutuja või mitterahalise muutuja riski maandamiseks, mis on seotud üksuse varast tulenevate rahavoogudega, ei ole tuletisinstrument kindlustusleping, sest makse ei olene sellest, kas varast tulenevate rahavoogude vähenemise mõju omajale on ebasoodne. Kindlustuslepingu määratlus viitab ebakindlale tulevikusündmusele, mille ebasoodne mõju kindlustusvõtjale on väljamakse lepingujärgseks eeltingimuseks. See lepingujärgne eeltingimus ei nõua, et üksus uuriks, kas sündmus tegelikult põhjustas ebasoodsa mõju, kuid lubab üksusel keelduda makse tegemisest, kui ei ole täidetud tingimus, et sündmus põhjustas ebasoodsat mõju.
- B14 Kindlustuslepingute katkemise ehk püsivuse risk (risk, et kindlustusvõtja katkestab lepingu varem või hiljem, kui väljastaja eeldas lepingu hinda määrares) ei ole kindlustusrisk, sest kindlustusvõtjale tehtava makse suurus ei olene ebakindlast tulevikusündmusest, mis mõjutab kindlustusvõtjat ebasoodsalt. Samamoodi ei ole ka kulude risk (halduskulude ootamatu suurenemise risk, mis on seotud pigem lepingu teenindamisega kui kindlustusjuhtumi kuludega) kindlustusrisk, sest selliste kulude ootamatu suurenemine ei mõjuta kindlustusvõtjat ebasoodsalt.
- B15 Seetõttu ei ole leping, millega kaasneb üksusele kindlustuslepingute katkemise risk, kindlustuslepingute püsivuse risk või kulude risk, kindlustusleping, kui sellega ei kaasne üksusele märkimisväärset kindlustusriski. Kui üksus siiski maandab seda riski, kasutades teist lepingut, et anda osa muust riskist peale kindlustusriski üle teisele poolele, kaasneb teise lepinguga sellele teisele poolele kindlustusrisk.
- B16 Üksus saab kindlustusvõtjalt üle võtta märkimisväärse kindlustusriski ainult siis, kui üksus on kindlustusvõtjast eraldiseisev. Ühisomanduses olev üksus võtab riski üle igalt kindlustusvõtjalt ja ühendab need riskid. Kuigi kindlustusvõtjad võtavad ühendatud riski kollektiivselt, kuna neil on üksuses jääkosalus, on ühisomanduses olev üksus eraldiseisev üksus, mis on riski üle võtnud.

Märkimisväärne kindlustusrisk

- B17 Leping on kindlustusleping ainult siis, kui sellega antakse üle märkimisväärne kindlustusrisk. Paragrahvides B7–B16 käsitletakse kindlustusriski. Paragrahvides B18–B23 käsitletakse selle hindamist, kas kindlustusrisk on märkimisväärne.
- B18 Kindlustusrisk on märkimisväärne üksnes siis, kui kindlustusjuhtum võib põhjustada väljastajapoolset märkimisväärsete lisasummade maksmist iga üksiku stsenaariumi korral, välja arvatud need, millel puudub majanduslik sisu (st ei oma märgatavat mõju majandustehingule). Kui kindlustusjuhtum võib tähendada märkimisväärsete lisasummade maksmist stsenaariumi korral, millel on majanduslik sisu, saab eelmises lauses sätestatud tingimust täita isegi siis, kui kindlustusjuhtum on äärmiselt ebatõenäoline või kui tingimuslike rahavoogude eeldatav (st tõenäosusega kaalutud) nüüdisväärtus moodustab väikese osa kindlustuslepingu järele jäänud rahavoogude eeldatavast nüüdisväärtusest.
- B19 Lisaks sellele antakse lepinguga üle märkimisväärne kindlustusrisk ainult siis, kui tegemist on stsenaariumiga, millel on majanduslik sisu, mille puhul on võimalik, et väljastaja kannab kahju nüüdisväärtuse alusel. Isegi kui edasikindlustuslepinguga ei tekitata võimalust, et väljastaja kannab märkimisväärset kahju, leitakse siiski, et selle lepinguga antakse üle märkimisväärne kindlustusrisk, kui sellega antakse edasikindlustusandjale üle sisuliselt kogu kindlustusrisk, mis on seotud aluseks olevate kindlustuslepingute edasikindlustatud osadega.

- B20 Paragrahvis B18 kirjeldatud lisasummad määratakse kindlaks nüüdisväärtuse alusel. Kui kindlustusleping nõuab makse tegemist ebakindla ajastusega sündmuse toimumisel ja kui makset ei korrigeerita raha ajaväärtusega, võivad esineda stsenaariumid, mille korral makse nüüdisväärtus suureneb, kuigi selle nimiväärtus on fikseeritud. Üks näide on kindlustus, mis pakub kindlustusvõtja surma korral fikseeritud hüvitist, ilma et kindlustuskatte lõpu kuupäev oleks kindlaks määratud (nn eluaegne riskielukindlustus fikseeritud summa eest). On kindel, et kindlustatu sureb, kuid surmakuupäev ei ole kindel. Kui kindlustusvõtja sureb oodatust varem, võidakse teha makseid. Kuna neid makseid ei korrigeerita raha ajaväärtusega, võib esineda märkimisväärne kindlustusrisk, isegi kui kogu lepinguportfelli puhul tervikuna kahju ei esine. Samamoodi võivad lepingutingimused, mille tõttu viivitatakse õigeaegsete maksete tegemisega kindlustusvõtjale, märkimisväärse kindlustusriski kõrvaldada. Üksus kasutab lisasummade nüüdisväärtuse kindlaksmääramiseks paragrahvis 36 nõutud diskontomäärasid.
- B21 Paragrahvis B18 kirjeldatud lisasummad osutavad nende summade nüüdisväärtusele, mis ületavad summasid, mida tuleks maksta, kui kindlustusjuhtumit ei toimuks (v.a stsenaariumid, millel puudub majanduslik sisu). Sellised lisasummad sisaldavad kahjukäsitluskulusid ja hindamiskulusid, välja arvatud:
- a) võimaluse kadumine nõuda kindlustusvõtjalt tasu tulevase teenuse eest. Näiteks tähendab investeringutega seotud elukindlustuslepingu korral kindlustusvõtja surm, et üksus ei saa enam pakkuda investeringu haldamisteenuseid ja selle eest tasu võtta. See üksuse majanduslik kahju ei tulene siiski kindlustusriskist nagu ka avatud investeerimisfondi valitseja ei võta enda kanda kindlustusriski seoses kliendi võimaliku surmaga. Seepärast ei ole tulevaste investeringute haldustasu potentsiaalne kadumine asjakohane selle hindamisel, mil määral kindlustusriski lepinguga üle antakse;
 - b) nendest tasudest loobumine surma korral, mida saadaks tühistamise või tagasiostu korral. Kuna lepinguga hakkasid need tasud kehtima, ei kompenseeri nendest loobumine kindlustusvõtjale eelnevalt olemas olnud riski. Järelikult ei ole need asjakohased selle hindamisel, mil määral kindlustusriski lepinguga üle antakse;
 - c) makse, mis sõltub sündmusest, mis ei too kaasa olulist kahju lepingu omajale. Näiteks analüüsigem lepingut, mis nõuab väljastajalt ühe miljoni valuutaühiku (VÜ) ⁽⁵⁸⁾ maksmist, kui vara kahjustub füüsiliselt, põhjustades lepingu omajale ebaolulise majandusliku kahju ühe valuutaühiku ulatuses. Omaja annab selle lepinguga väljastajale üle ühe valuutaühiku kaotamise ebaolulise riski. Samas tekitab leping mittekindlustusliku riski, et väljastaja peab tasuma 999 999 VÜ-d, kui kindlaksmääratud sündmus aset leiab. Kuna puudub stsenaarium, mille puhul kindlustusjuhtum põhjustab lepingu omajale olulise kahju, ei võta väljastaja omajalt üle märkimisväärset kindlustusriski ja see leping ei ole kindlustusleping;
 - d) võimalikud edasikindlustushüvitised. Üksus arvestab neid eraldi.
- B22 Üksus hindab kindlustusriski märkimisväärsust iga lepingu puhul eraldi. Seega võib kindlustusrisk olla märkimisväärne, isegi kui lepinguportfelli või lepingute grupi ulatuses on olulise kahju võimalus minimaalne.
- B23 Paragrahvidest B18–B22 tuleneb, et kui lepingu kohaselt tuleb maksta surma korral hüvitist, mis ületab ellujäämise korral makstava summa, on leping kindlustusleping, välja arvatud juhul, kui surma korral makstav lisahüvitis on ebaoluline (otsus langetatakse konkreetse lepingu, mitte kogu lepinguportfelli suhtes). Nagu märgitud paragrahvi B21 punktis b, ei võeta selles hinnangus arvesse katkestamise või tagasiostu tasudest loobumist surma korral, kui loobumine ei kompenseeri kindlustusvõtjale varem eksisteerinud riski. Samamoodi on annuitedileping, mille alusel tehakse korrapäraseid väljamakseid kindlustusvõtja elu lõpuni, kindlustusleping, välja arvatud juhul, kui elusolekust sõltuvad summaarsed maksed on ebaolulised.

Muutused kindlustusriski tasemes

- B24 Mõne lepingu puhul toimub kindlustusriski üleandmine väljastajale pärast teatavat perioodi. Näiteks analüüsigem lepingut, mille alusel saadakse kindlaksmääratud investeringutulu ja mis sisaldab kindlustusvõtja võimalust kasutada lõpptähtaja saabudes investeerimise sissetulekuid elusolekust sõltuva annuitedi ostmiseks samade tasumäärade eest, mida üksus küsib teistelt uutelt annuitedilepingu sõlminutelt ajal, mil kõnealune kindlustusvõtja seda võimalust kasutab. Sellise lepinguga antakse kindlustusrisk väljastajale üle alles pärast selle võimaluse

⁽⁵⁸⁾ VÜ tähistab valuutaühikut.

kasutamist, kuna üksus säilitab vabaduse määrata annuiteedi hind põhimõttel, mis peegeldab sel ajal üksusele üle antud kindlustusriski. Seetõttu jääksid selle võimaluse kasutamisel tekkivad rahavood lepingu piiridest välja ja enne võimaluse kasutamist ei ole lepingu piirides mingeid kindlustusega seotud rahavoogusid. Kui aga lepingus määratakse kindlaks annuiteedi tasumäärad (või muu alus kui turumäärad annuiteedi tasumäärade kindlaksmääramiseks), antakse lepinguga kindlustusrisk väljastajale üle, sest väljastaja on avatud riskile, et annuiteedi tasumäärad on väljastajale ebasoodsad, kui kindlustusvõtja kasutab seda võimalust. Sellisel juhul jäävad kõnealuse võimaluse kasutamisel tekkivad rahavood lepingu piiridesse.

- B25 Leping, mis vastab kindlustuslepingu määratlusele, jääb kindlustuslepinguks seni, kuni kõik õigused ja kohustused on lõppenud (st täidetud, tühistatud või kehtivuse kaotanud), välja arvatud juhul, kui paragrahvide 74–77 rakendamisel lõpetatakse lepingu kajastamine lepingu muutmise tõttu.

Kindlustuslepingute näited

- B26 Järgmised on näited lepingutest, mis on kindlustuslepingud, eeldusel et kindlustusriski üleandmine on märkimisväärne:

- a) vargus- või kahjukindlustus;
- b) tootevastutuse, ametialase vastutuse, tsiviilvastutuse või kohtukulude kindlustus;
- c) elukindlustus ja ettemakstud matuseplaanid (kuigi surm on kindel, ei ole kindel, millal surm saabub või mõne elukindlustusliigi puhul, kas surm saabub kindlustusega kaetud perioodi jooksul);
- d) ellujäämisest olenevad annuiteedid ja pensionid, st lepingud, millega makstakse kompensatsiooni ebakindla tulevikusündmuse – annuiteedi saaja või pensionäri ellujäämise – korral, et aidata annuiteedi saajal või pensionäril säilitada teatavat elatustaset, mida muidu mõjutaks tema ellujäämine ebasoodsalt. (Tööandjate vastutus, mis tuleneb töövõtjate hüvitiste kavadest ja pensionihüvitiste kohustustest, mis on kindlaks määratud hüvitistega kavadega, jääb väljapoole IFRS 17 rakendusala, rakendades paragrahvi 7 punkti b);
- e) invaliidsus- ja ravikindlustus;
- f) tagatisvõlakirjad (*surety bonds*), tagatiskirjad (*fidelity bonds*), täitmistagatised (*performance bonds*) ja pakkumistagatised (*bid bonds*), st lepingud, mis kompenseerivad lepingu omaja kahju juhul, kui teine osapool ei täida lepingulist kohustust, näiteks kohustust ehitada maja;
- g) toote garantii. Toote garantii, mille on andnud teine pool tootja, vahendaja või jaemüüja müüdüd kauba eest, kuulub IFRS 17 rakenduslasse. Paragrahvi 7 punkti a rakendamisel jääb toote garantii, mille on otseselt andnud tootja, vahendaja või jaemüüja, siiski IFRS 17 rakendusalt välja ja kuulub selle asemel IFRS 15 või IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad* rakenduslasse;
- h) omandiõiguskindlustus (kindlustus selliste vigade avastamise vastu maa või hoonete omandiõiguses, mis ei olnud ilmsed kindlustuslepingu väljastamise ajal). Sel juhul on kindlustusjuhtumiks omandiõiguses vea avastamine, mitte viga ise;
- i) reisikindlustus (rahaline või mitterahaline kompensatsioon kindlustusvõtjatele enne reisi või selle ajal kantud kahjude eest);
- j) katastroofivõlakirjad, mis vähendavad põhiosa makseid, intresse või mõlemaid, kui kindlaksmääratud sündmus mõjutab ebasoodsalt võlakirja emitenti (välja arvatud juhul, kui kindlaksmääratud sündmus ei tekitä märkimisväärset kindlustusriski, näiteks kui sündmus on intressimäära või välisvaluuta kursi muutus);

- k) kindlustusvahetuslepingud ja muud lepingud, mis nõuavad makse tegemist olenevalt muutustest kliimaatilistes, geoloogilistes või muudes füüsilistes muutujates, mis on lepinguosalisele eriomased.

B27 Kindlustuslepingud ei ole näiteks järgmised:

- a) investeerimislepingud, mis on juriidiliselt kindlustuslepingu vormis, kuid millega ei anta väljastajale üle märkimisväärset kindlustusriski. Näiteks elukindlustuslepingud, mille puhul üksus ei kanna märkimisväärset suremus- või haigestumusriski, ei ole kindlustuslepingud; sellised lepingud on finantsinstrumendid või teenuslepingud – vt paragrahv B28. Võimaliku kasumiosalusega investeerimislepingud ei vasta kindlustuslepingu määratlusele, kuid need kuuluvad siiski paragrahvi 3 punkti c rakendamisel IFRS 17 rakendusalasasse, tingimusel et need väljastab üksus, kes väljastab ka kindlustuslepinguid;
- b) lepingud, millel on kindlustuse juriidiline vorm, kuid mille alusel kogu märkimisväärne kindlustusrisk läheb tagasi kindlustusvõtjale tühistamatute ja täitmisele pööratavate mehhanismide kaudu, mis korrigeerivad kindlustusvõtja tulevaseid makseid otseselt kindlustatud kahjudest tulenevalt. Näiteks mõned finantsedasikindlustuse lepingud või mõned grupilepingud tagastavad kogu märkimisväärse kindlustusriski kindlustusvõtjale; sellised lepingud on tavaliselt finantsinstrumendid või teenuslepingud (vt paragrahv B28);
- c) enesekindlustus (st sellise riski enda kanda jätmise, mida oleks võinud katta kindlustus). Sellisel juhul kindlustusleping puudub, sest puudub kokkulepe teise poolega. Kui üksus väljastab kindlustuslepingu oma ema-, tütar- või sõsarettevõttele, siis ei sisalda konsolideeritud finantsaruanded seega kindlustuslepingut, kuna leping teise poolega puudub. Kindlustusleping sisaldub siiski lepingu väljastaja või omaja individuaalsetes või eraldiseisvates finantsaruannetes;
- d) lepingud (nt hasartmängulepingud), mis nõuavad tasumist, kui konkreetne ebakindel tulevikusündmus toimub, kuid ei nõua lepingulise makse eeltingimusena, et sündmus mõjutaks kindlustusvõtjat ebasoodsalt. See ei jäta kindlustuslepingu määratlusest välja siiski lepinguid, milles määratakse kindlaks ettemääratud väljamakse, et kvantifitseerida kindlaksmääratud sündmuse, nagu surma või õnnetusjuhtumi põhjustatud kahju (vt paragrahv B12);
- e) tuletisinstrumendid, millega kaasneb ühele poolele finantsrisk, kuid mitte kindlustusrisk, kuna tuletisinstrument nõuab poolelt makse tegemist (või annab õiguse makset saada), mis põhineb üksnes muutustel ühes või mitmes järgmises muutujas: kindlaksmääratud intressimäär, finantsinstrumendi hind, kaubahind, välisvaluutakurss, hinna- või määraindeks, krediidireiting või muu muutuja, tingimusel et mitterahalise muutuja korral ei ole see muutuja lepinguosalisele eriomane;
- f) krediidiga seotud garantiid, mis nõuavad makse tegemist, isegi kui garantii saajal ei ole tekkinud kahju, kuna võlgnik ei suuda tähtjaks võlga tasuda; selliseid lepinguid arvestatakse standardi IFRS 9 *Finantsinstrumendid* kohaselt (vt paragrahv B29);
- g) lepingud, mis nõuavad makse tegemist olenevalt kliimaatilisest, geoloogilisest või muust füüsilisest muutujast, mis ei ole lepinguosalisele eriomane (tavaliselt nimetatakse neid ilmastiku(mõjuga) tuletisinstrumentideks);
- h) lepingud, mis näevad ette põhiosa, intressi või mõlema vähendatud maksed tulenevalt kliimaatilisest, geoloogilisest või muust füüsilisest muutujast, mis ei ole lepinguosalisele eriomane (tavaliselt nimetatakse neid katastroofivõlakirjadeks).

B28 Üksus rakendab paragrahvis B27 kirjeldatud lepingute suhtes muid kehtivaid standardeid, nagu IFRS 9 ja IFRS 15.

- B29 Paragrahvi B27 punktis f nimetatud krediidiga seotud garantiid ja krediidikindlustuslepingud võivad esineda mitmesugustes juriidilistes vormides, nagu garantii, mõningad akreditiivide liigid, krediidiriski kaitse leping või kindlustusleping. Need lepingud on kindlustuslepingud, kui need nõuavad väljastajalt kindlaksmääratud maksete tegemist, et hüvitada omajale kahju, mis tal on tekkinud, kuna asjaomane võlgnik ei suuda võlainstrumentidega kindlaksmääratud esialgseks või muudetud tähtajaks kindlustusvõtjale võlga tasuda. Sellised lepingud on siiski IFRS 17 rakendusala välja jäetud, välja arvatud juhul, kui väljastaja on eelnevalt selgesti kinnitanud, et ta käsitab neid lepingud kindlustuslepingutena ja on kasutanud nende suhtes kindlustuslepingute puhul rakendatavaid arvestusmeetodeid (vt paragrahvi 7 punkt e).
- B30 Krediidiga seotud garantiid ja krediidikindlustuslepingud, mis nõuavad makse tegemist, isegi kui garantii saajal ei ole tekkinud kahju, kuna võlgnik ei suuda tähtajaks võlga tasuda, ei kuulu IFRS 17 rakendusala, sest nendega ei anta üle märkimisväärset kindlustusriski. Selliste lepingute hulka kuuluvad lepingud, mis nõuavad makse tegemist:
- hoolimata sellest, kas vastaspoolel on aluseks olev võlainstrument, või
 - pigem krediidireitingu või krediidiindeksi muutuse korral, mitte siis, kui asjaomane võlgnik ei suuda tähtajaks võlga tasuda.

KINDLUSTUSLEPINGU KOMPONENTIDE ERALDAMINE (PARAGRAHVID 10–13)

Investeerimiskomponendid (paragrahvi 11 punkt b)

- B31 Paragrahvi 11 punkti b kohaselt peab üksus eraldama eristatava investeerimiskomponendi põhikindlustuslepingust. Investeerimiskomponent on eristatav üksnes siis, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:
- investeerimiskomponent ja kindlustuskomponent ei ole omavahel tihedalt seotud;
 - kindlustuslepinguid väljastavad üksused või teised isikud müüvad või võivad müüa samaväärsete tingimustega lepingut eraldi samal turul või samas jurisdiktsioonis. Üksus peab selle otsuse tegemisel võtma arvesse kogu mõistlikult kättesaadavat teavet. Üksus ei ole kohustatud tegema põhjalikku otsingut, et teha kindlaks, kas investeerimiskomponenti müüakse eraldi.
- B32 Investeerimiskomponent ja kindlustuskomponent on omavahel tihedalt seotud üksnes juhul, kui:
- üksus ei saa mõõta ühte komponenti teist arvesse võtmata. Kui ühe komponendi väärtus sõltub teise komponendi väärtusest, peab üksus rakendama ühendatud investeerimis- ja kindlustuskomponendi arvestamiseks seega standardit IFRS 17, või
 - kindlustusvõtja ei saa ühest komponendist tulenevat kasu teise komponendi olemasoluta. Kui ühe lepingu komponendi aegumine või tähtpäevumine põhjustab teise komponendi aegumise või tähtpäevumise, peab üksus rakendama ühendatud investeerimis- ja kindlustuskomponendi arvestamiseks seega standardit IFRS 17.

Eristatavate kaupade või muude teenuste kui kindlustuslepingujärgsed teenused üleandmise lubadused (paragrahv 12)

- B33 Paragrahvi 12 kohaselt peab üksus eraldama kindlustuslepingust lubaduse anda kindlustusvõtjale üle eristatavad kaubad või teenused, v.a kindlustuslepingujärgsed teenused. Üksus ei võta eraldamisel arvesse tegevusi, mida üksus peab lepingu täitmiseks tegema, välja arvatud juhul, kui üksus annab kauba või muu kui kindlustuslepingujärgse teenuse kindlustusvõtjale üle nende tegevuste teostamisel. Näiteks võib üksusel olla vaja teha lepingu ettevalmistamiseks mitmesuguseid haldustoiminguid. Nende toimingute tegemise käigus ei anta kindlustusvõtjale teenust üle.
- B34 Kindlustusvõtjale lubatud kaup või teenus, v.a kindlustuslepingujärgne teenus, on eristatav, kui kindlustusvõtjal on võimalik saada kaubast või teenusest kasu, kasutades seda eraldi või koos muude ressursidega, mis on kindlustusvõtjale kergesti kättesaadavad. Kergesti kättesaadavad ressursid on kaubad või teenused, mida müüakse eraldi (üksuse või muu üksuse poolt), või ressursid, mille kindlustusvõtja on juba saanud (üksuselt või muudest tehingutest või sündmustest).

- B35 Kindlustusvõtjale lubatud kaup või muu kui kindlustuslepingujärgne teenus ei ole eristatav, kui:
- a) kauba või teenusega seonduvad rahavood ja riskid on tihedalt seotud lepingu kindlustuskomponentidega seonduvate rahavoogude ja riskidega ja
 - b) üksus osutab olulist teenust, integreerides kauba või teenuse kindlustuskomponentidega.

KINDLUSTUSLEPINGU SÕLMIMISEGA SEOTUD RAHAVOOD (PARAGRAHVID 28A–28F)

B35A Paragrahvi 28A rakendamisel kasutab üksus süstemaatilist ja ratsionaalset meetodit, et jaotada:

- a) kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood, mis on otseselt omistatavad kindlustuslepingute grupile:
 - i) sellele grupile ja
 - ii) gruppidele, mis hõlmavad kindlustuslepinguid, mis eeldatavasti tulenevad selle grupi kindlustuslepingute pikendamisest;
- b) kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood, mis on otseselt omistatavad kindlustuslepingute portfelliga, v.a punktis a nimetatud rahavood, portfelli kuuluvate lepingute gruppidele.

B35B Iga aruandeperioodi lõpus korrigeerib üksus paragrahvi B35A kohaselt jaotatud summasid, et kajastada muutusi eeldustes, mis määravad kindlaks kasutatud jaotusmeetodi sisendid. Kui kõik lepingud on gruppi lisatud (vt paragrahv B35C), ei muuda üksus kindlustuslepingute grupile jaotatud summasid.

B35C Üksus võib lisada kindlustuslepinguid kindlustuslepingute gruppi rohkem kui ühe aruandeperioodi paragrahvis s (vt paragrahv 28). Sellistel asjaoludel lõpetab üksus selle varaosa kajastamise kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul, mis on seotud sel perioodil grupile lisatud kindlustuslepingutega, ja jätkab vara kajastamist kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul selles ulatuses, milles vara on seotud kindlustuslepingutega, mis eeldatavasti lisatakse grupile tulevasel aruandeperioodil.

B35D Paragrahvi 28E rakendamisel:

- a) kajastab üksus väärtuse langusest tulenevat kahjumit kasumiaruandes ja vähendab vara bilansilist jääkmaksumust kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul nii, et vara bilansiline jääkmaksumus ei ületa seotud kindlustuslepingute grupi eeldatavat sissetulevat netorahavoogu, mis on kindlaks määratud paragrahvi 32 punkti a rakendades;
- b) kui üksus jaotab kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood kindlustuslepingute gruppidele, rakendades paragrahvi B35A punkti a alapunkti ii, kajastab üksus väärtuse langusest tuleneva kahjumi kasumiaruandes ja vähendab seotud varade bilansilist jääkmaksumust kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul sel määral, mil:
 - i) üksus eeldab, et need kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood ületavad eeldatavate lepingupikendamise sissetulevat netorahavoogu, mis on kindlaks määratud paragrahvi 32 punkti a kohaselt, ja
 - ii) ületamine, mis on kindlaks määratud punkti b alapunkti i rakendamisel, ei ole juba kajastatud punkti a kohase väärtuse langusest tuleneva kahjumina.

MÕÕTMINE (PARAGRAHVID 29–71)

Tulevaste rahavoogude hinnangud (paragrahvid 33–35)

B36 Selles jaos käsitletakse järgmisi küsimusi:

- a) kogu liigse kulu või jõupingutuseta kättesaadava mõistliku ja põhjendatud teabe objektiivne kasutamine (vt paragrahvid B37–B41);
- b) turupõhised muutujad ja mitteturupõhised muutujad (vt paragrahvid B42–B53);
- c) jooksvate hinnangute kasutamine (vt paragrahvid B54–B60) ja
- d) lepingu piiridesse jäävad rahavood (vt paragrahvid B61–B71).

Kogu liigse kulu või jõupingutuseta kättesaadava mõistliku ja põhjendatud teabe objektiivne kasutamine (paragrahvi 33 punkt a)

- B37 Tulevaste rahavoogude hindamise eesmärk on kindlaks määrata kõikide võimalike tulemuste eeldatav väärtus või tõenäosusega kaalutud keskmine, võttes arvesse kogu mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis on aruandekuupäeval liigse kulu või jõupingutuseta kättesaadav. Mõistlik ja põhjendatud teave, mis on aruandekuupäeval liigse kulu või jõupingutuseta kättesaadav, hõlmab teavet varasemate sündmuste ja praeguste tingimuste kohta ning tulevaste tingimuste prognoosi (vt paragrahv B41). Liigse kulu või jõupingutuseta kättesaadavaks teabeks peetakse teavet, mis on kättesaadav üksuse enda infosüsteemidest.
- B38 Rahavoogude hindamine algab stsenaariumidest, mis peegeldavad kõiki võimalikke tulemusi. Igas stsenaariumis täpsustatakse konkreetse tulemusega seotud rahavoogude suurus ja ajastus ning selle tulemuse hinnanguline tõenäosus. Iga stsenaariumi rahavood diskonteeritakse ja kaalutakse selle tulemuse hinnangulise tõenäosusega, et saada eeldatav nüüdisväärtus. Seega ei ole eesmärk leida tulevaste rahavoogude puhul kõige tõenäolisem tulemus või pigem tõenäoline kui mittetõenäoline tulemus.
- B39 Kõiki võimalikke tulemusi kaaludes on eesmärk pigem arvestada objektiivselt kogu mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis on liigse kulu või jõupingutuseta kättesaadav, mitte kindlaks teha kõik võimalikud stsenaariumid. Selgete stsenaariumide koostamine on praktikas ebavajalik, kui tulemuseks saadav hinnang on kooskõlas mõõtmise eesmärgiga võtta keskmise kindlaksmääramisel arvesse kogu mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis on liigse kulu või jõupingutuseta kättesaadav. Näiteks kui üksus hindab, et tulemuste tõenäosusjaotus on üldjoontes kooskõlas sellise tõenäosusjaotusega, mida saab täielikult kirjeldada väikese arvu parameetritega, piisab sellest, kui hinnata väiksemat arvu parameetreid. Samamoodi võib mõningatel juhtudel anda suhteliselt lihtne modelleerimine vastuvõetavasse täpsusvahemikku jääva vastuse, ilma et oleks vaja palju üksikasjalikke simulatsioone. Mõnel juhul võivad rahavoogusid siiski mõjutada keerukad alustegurid ja rahavood võivad majanduslike tingimuste muutumisele reageerida mittelineaarselt. Nii võib juhtuda näiteks siis, kui rahavood peegeldavad paljusid omavahel seotud valikuid, mis on kaudsed või otsesed. Sellisel juhul on mõõtmise eesmärgi saavutamiseks tõenäoliselt vaja keerukamat stohhastilist modelleerimist.
- B40 Koostatavad stsenaariumid peavad hõlmama olemasolevate lepingutega hõlmatud katastroofiliste kahjude tõenäosuse objektiivseid hinnanguid. Need stsenaariumid välistavad võimalikud nõuded, mida võidakse esitada võimalike tulevaste lepingute alusel.
- B41 Üksus hindab olemasolevate lepingute kohaste tulevaste maksete tõenäosust ja suurust hangitud teabe põhjal, sealhulgas
- a) teave nõuete kohta, millest kindlustusvõtjad on juba teatanud;
 - b) muu teave kindlustuslepingute teadaolevate või hinnanguliste omaduste kohta;
 - c) üksuse enda kogemustel põhinevad varasemate perioodide andmed, mida täiendavad vajaduse korral muudest allikatest saadud varasemate perioodide andmed. Varasemate perioodide andmeid korrigeeritakse valitsevate tingimuste peegeldamiseks, näiteks kui:
 - i) kindlustatud elanikkonna omadused erinevad (või hakkavad erineva näiteks kahjuliku valiku tõttu) selle elanikkonna osa omadustest, kellel põhinevad varasemate perioodide andmed;

- ii) on viiteid, et varasemad suundumused ei jätku, tekivad uued suundumused või majanduslikud, demograafilised või muud muutused võivad mõjutada olemasolevate kindlustuslepingute rahavoogusid, või
- iii) sellistes valdkondades nagu lepingute sõlmimise menetlused ja kahjukäsitluse menetlused on toimunud muutused, mis võivad mõjutada varasemate perioodide andmete tähtsust kindlustuslepingute jaoks;
- d) kui tegemist on praeguse hinnateabega (kui see on kättesaadav) sarnaseid riske katvate edasikindlustuslepingute ja muude finantsinstrumentide, näiteks katastroofivõlakirjade ja ilmastiku(mõjuga) tuletisinstrumentide kohta ja kindlustuslepingute üleandmise hiljutiste turuhindadega. Seda teavet korrigeeritakse, et peegeldada erinevusi nendest edasikindlustuslepingutest või muudest finantsinstrumentidest tulenevate rahavoogude ja selliste rahavoogude vahel, mis tekivad siis, kui üksus täidab kindlustusvõtjaga sõlmitud aluslepinguid.

Turupõhised muutujad ja mitteturupõhised muutujad

B42 IFRS 17 eristab kaht liiki muutujaid:

- a) turupõhised muutujad – muutujad, mida saab turgudel jälgida või otseselt nende alusel tuletada (nt avalikult kaubeldavate väärtpaberite hinnad ja intressimäärad), ja
- b) mitteturupõhised muutujad – kõik muud muutujad (nt kindlustusnõuete sagedus ja raskusaste ning suremus).

B43 Turupõhised muutujad tekitavad üldiselt finantsriski (nt jälgitavad intressimäärad) ja mitteturupõhised muutujad tekitavad üldjuhul mittefinantsriski (nt suremus). See ei ole siiski alati nii. Näiteks võib olla finantsriskidega seotud eeldusi, mille puhul muutujaid ei saa turgudel jälgida või otseselt nende alusel tuletada (nt intressimäärad, mida turgudel ei saa jälgida või otseselt nende alusel tuletada).

Turupõhised muutujad (paragrahvi 33 punkt b)

- B44 Turupõhiste muutujate hinnangud peavad olema jälgitavate turuhindadega kooskõlas mõõtmise kuupäeval. Üksus kasutab maksimaalselt jälgitavaid sisendeid ega asenda jälgitavaid turuandmeid enda hinnangutega, välja arvatud standardi IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* paragrahvis 79 kirjeldatud juhtudel. Kooskõlas standardiga IFRS 13, kui muutujaid on vaja tuletada (nt jälgitavate turupõhiste muutujate puudumise tõttu), peavad need olema võimalikult suurel määral kooskõlas jälgitavate turupõhiste muutujatega.
- B45 Turuhinnad on kujundatud eri seisukohtade põhjal võimalike tulevaste tulemuste kohta ja need peegeldavad ka turuosaliste riskieelistusi. Seetõttu ei ole need tulevase tulemise üksikväärtuse prognoos. Kui tegelik tulemus erineb varasemast turuhinnast, ei tähenda see, et turuhind oli väär.
- B46 Turupõhiste muutujate oluline rakendusvaldkond on jälgendav vara või jälgendav varaportfell. Jälgendav vara on selline, mille rahavood vastavad kõikide stsenaariumide korral suuruse, ajastuse ja ebakindluse poolest täpselt kindlustuslepingute grupilepingulistele rahavoogudele. Mõnikord võib jälgendav vara olla olemas kindlustuslepingute grupi rahavoogude osa puhul. Selle vara õiglane väärtus peegeldab nii varast tulenevate rahavoogude eeldatavat nüüdisväärtust kui ka nende rahavoogudega seonduvat riski. Kui kindlustuslepingute grupi rahavoogude osa puhul on olemas jälgendav varaportfell, võib üksus kasutada asjaomaste kindlustuslepingute rahavoogude mõõtmiseks nende varade õiglast väärtust, selle asemel et selgelt hinnata rahavoogusid ja diskontomäära.
- B47 IFRS 17 ei nõua üksuselt jälgendava portfelli meetodi kasutamist. Kui aga teatavate kindlustuslepingust tulenevate rahavoogude puhul on olemas jälgendav vara või portfell ja üksus otsustab kasutada teistsugust meetodit, peab üksus olema veendunud, et jälgendava portfelli meetod ei anna nende rahavoogude puhul oluliselt erinevat mõõtmistulemust.

- B48 Jälgendava portfelli meetodist erinevad meetodid, näiteks stohhastiline modelleerimine, võivad olla usaldusväärsemad või neid on lihtsam kasutada, kui rahavoogude vahel on märkimisväärne vastastikune sõltuvus, mis varieerub olenevalt varade tootlusest ja muudest rahavoogudest. Sellise meetodi kindlaksmääramine, mis kõige paremini vastab eesmärgile saavutada kooskõla jälgitavate turupõhiste muutujatega konkreetsetes olukordades, eeldab hinnangu andmist. Eelkõige peab kasutatav meetod andma kindlustuslepingutes sisalduvate optsoonide ja garantiide mõõtmisel tulemuse, mis on kooskõlas selliste optsoonide ja garantiide jälgitavate turuhindadega.

Mitteturupõhised muutujad

- B49 Mitteturupõhiste muutujate hinnangud peavad peegeldama kõiki, nii üksuseväliseid kui ka -siseseid mõistlikke ja põhjendatud tõendeid, mis on liigse kulu või jõupingutusest kättesaadavad.
- B50 Mitteturupõhised välisandmed (nt riigi suremusstatistika) võivad olla olukorrast olenevalt rohkem või vähem asjakohased võrreldes siseandmetega (nt üksuse enda koostatud suremusstatistika). Näiteks elukindlustuslepinguid väljastav üksus ei tohi oma kindlustuslepingute jaoks suremusstsenariumide tõenäosuse objektiivse hinnangu koostamisel tugineda üksnes riigi suremusstatistikale, vaid peab kaaluma kõik muid mõistlikke ja põhjendatud sisemisi ja väliseid teabeallikaid, mis on liigse kulu või jõupingutusest kättesaadavad. Üksus peab selle tõenäosuse kindlaksmääramisel asetama suurema kaalu veenvamale teabele. Näiteks:
- üksusesisene suremusstatistika võib olla riigi suremusstatistikast veenvam, kui riiklikud andmed põhinevad suurel andmekogumil, mis ei iseloomusta kindlustatud elanikkonda. See võib tuleneda näiteks sellest, et kindlustatud elanikkonna demograafilised näitajad võivad oluliselt erineda kogu riigi omadest, ja üksus peaks seetõttu võtma rohkem arvesse siseandmeid ja vähem riiklikku statistikat;
 - kui aga sisestatistika põhineb väikesel elanikkonna osal, mille omadused on usutavasti sarnased riigi omadega, ja kui riiklik statistika on ajakohane, peab üksus võtma rohkem arvesse riiklikku statistikat.
- B51 Mitteturupõhiste näitajate puhul ei tohi hinnanguline tõenäosus olla vastuolus jälgitavate turupõhiste muutujatega. Näiteks tulevase inflatsioonimäära stsenaariumide hinnanguline tõenäosus peab olema võimalikult suurel määral kooskõlas turupõhiste intressimäärade põhjal eeldatava tõenäosusega.
- B52 Mõnikord võib üksus leida, et turupõhised muutujad varieeruvad sõltumata mitteturupõhistest muutujatest. Sellisel juhul kaalub üksus stsenaariume, mis peegeldavad mitteturupõhiste muutujate erinevaid tulemusi, kusjuures igas stsenaariumis kasutatakse sama turupõhise muutuja jälgitavat väärtust.
- B53 Muudel juhtudel võivad tulupõhised muutujad ja mitteturupõhised muutujad olla korrelatsioonis. Näiteks võib olla tõendeid, et katkemismäärad (mitteturupõhine muutuja) on korrelatsioonis intressimääradega (turupõhine muutuja). Samuti võib olla tõendeid, et maja- või autokindlustuse kahjumäärad on korrelatsioonis majandus-tsükklitega ning seetõttu ka intressimäärade ja kulutasemetega. Üksus peab tagama, et stsenaariumide tõenäosus ja turupõhiste muutujatega seotud mittefinantsriski marginaalid on kooskõlas nendest turupõhistest muutujatest sõltuvate jälgitavate turuhindadega.

Jooksvate hinnangute kasutamine (paragrahvi 33 punkt c)

- B54 Üksus peab iga rahavoo stsenaariumi ja selle tõenäosuse hindamisel kasutama kogu mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis on liigse kulu või jõupingutusest kättesaadav. Üksus vaatab eelmise aruandeperioodi lõpus tehtud hinnangud läbi ja ajakohastab neid. Seda tehes kaalub üksus, kas:
- ajakohastatud hinnangud peegeldavad tõetriult aruandeperioodi lõpus valitsevaid tingimusi;
 - muutused hinnangutes peegeldavad tõetriult perioodi jooksul tingimustes toimunud muutusi. Näiteks oletagem, et hinnangud olid perioodi alguses mõistliku vahemiku ühes otsas. Kui tingimused ei ole muutunud, ei peegeldaks hinnangute nihutamine vahemiku teise otsa perioodi lõpus tõetriult seda, mis on perioodi jooksul toimunud. Kui üksuse uusimad hinnangud erinevad tema varasematest hinnangutest, kuid tingimused

ei ole muutunud, peab ta hindama, kas iga stsenaariumi puhul määratud uus tõenäosus on põhjendatud. Tõenäosuse hinnangute ajakohastamisel peab üksus arvestama nii oma varasemate hinnangute aluseks olnud tõendeid kui ka uusi kättesaadavaid tõendeid, asetades suurema kaalu veenvamatele tõenditele.

- B55 Iga stsenaariumi tõenäosus peab peegeldama aruandeperioodi lõpus valitsevaid tingimusi. Seetõttu ei tõenda standardi IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi* rakendamisel pärast aruandeperioodi lõppu toimuv sündmus, mis kõrvaldab aruandeperioodi lõpus esinenud ebakindluse, sellel kuupäeval valitsenud tingimusi. Näiteks võidakse aruandeperioodi lõpus olla 20 % tõenäosusega kindlad, et kindlustuslepingu ülejäänud kuue kuu jooksul tuleb suur torm. Suur torm tuleb pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne, kui finantsaruanded on avaldamiseks heaks kiidetud. Sel juhul ei peegelda kindlustuslepingute rahavood tormi, mille puhul teatakse tagantjärele, et see on toimunud. Selle asemel sisaldavad mõõtmisel arvestatud rahavood 20 % tõenäosust aruandeperioodi lõpus (IAS 10 rakendamisel tuleb avalikustada, et pärast aruandeperioodi lõppu toimus mitte-korrigeeritav sündmus).
- B56 Eeldatavate rahavoogude jooksvad hinnangud ei ole tingimata identsed uusimate tegelike rahavoogudega. Näiteks oletagem, et suremus oli aruandeperioodil 20 % suurem kui varasem suremus ja suremusega seotud varasemad eeldused. Järsu muutuse selles näitajas võisid põhjustada mitu tegurit, sealhulgas:
- a) püsivad muutused suremuses;
 - b) muutused kindlustatud elanikkonna omadustes (nt muutused lepingute sõlmimisel või väljamaksete tegemisel või lepinguline valikuline katkestamine ebatavaliselt hea tervisega kindlustusvõtjate poolt);
 - c) juhuslikud kõikumised või
 - d) tuvastatavad ühekordsed põhjused.
- B57 Üksus peab uurima näitaja muutumise põhjusi ning koostama rahavoogude ja tõenäosuse uued hinnangud, võttes arvesse uusimat näitajat, varasemat näitajat ja muud teavet. Paragrahvis B56 esitatud näite puhul on tavaliselt tulemuseks surma korral makstavate hüvitiste eeldatava nüüdisväärtuse muutumine, kuid vähem kui 20 %. Kui paragrahvi B56 näite korral on suremusmäär endiselt varasematest hinnangutest oluliselt kõrgem põhjustel, mis eeldatavasti jätkuvad, suureneb kõrge suremusmääraga stsenaariumidele määratud hinnanguline tõenäosus.
- B58 Mitteturupõhiste muutujate hinnangutes võetakse arvesse teavet kindlustusjuhtumite praeguse taseme ja suundumuste kohta. Näiteks mitmes riigis on suremusmäärad pikka aega järjekindlalt langenud. Kindlustuslepingute rahavoogude kindlaksmääramisel peegeldatakse tõenäosust, mis määratakse igale võimaliku suundumuse stsenaariumile, võttes arvesse kogu mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis on liigse kulu või jõupingutusega kättesaadav.
- B59 Samamoodi, kui kindlustuslepingute grupile jaotatud rahavood on tundlikud inflatsiooni suhtes, peegeldatakse kindlustuslepingute rahavoogude kindlaksmääramisel võimalike tulevaste inflatsioonimäärade jooksvaid hinnanguid. Kuna inflatsioonimäärad on tõenäoliselt korrelatsioonis intressimääradega, peegeldab lepingute täitmisest tulenevate rahavoogude mõõtmistulemus iga inflatsioonistsenaariumi tõenäosust viisil, mis on kooskõlas diskontomäära hindamisel kasutatud turupõhiste intressimäärade põhjal eeldatava tõenäosusega (vt paragrahv B51).
- B60 Üksus võtab rahavoogude hindamisel arvesse praegusi ootusi neid rahavoogusid mõjutada võivate tulevikusündmuste suhtes. Üksus koostab neid tulevikusündmusi peegeldavad rahavoostsenaariumid ja iga stsenaariumi tõenäosuse objektiivse hinnangu. Üksus ei võta siiski praegusi ootusi seoses õigusnormide tulevase muutusega, millega muudetakse või täidetakse praegust kohustust või luuakse olemasoleva kindlustuslepingu alusel uued kohustused, arvesse enne õigusnormide muutuse sisulist kehtima hakkamist.

Lepingu piiridesse jäävad rahavood (paragrahv 34)

- B61 Rahavoogude hinnangud stsenaariumis hõlmavad kõiki olemasoleva lepingu piiridesse jäävaid rahavoogusid, kuid mitte muid rahavoogusid. Üksus rakendab olemasoleva lepingu piiride kindlaksmääramisel paragrahvi 2.
- B62 Paljud kindlustuslepingud sisaldavad klausleid, mis võimaldavad kindlustusvõtjal muuta saadavate summade suurust, ajastust, laadi või ebakindlust. Sellised klauslid hõlmavad lepingu pikendamise valikuõigust, lepingu tagasiosutamise valikuõigust, vahetusõigust ja õigust peatada kindlustusmaksed, saades siiski lepingu alusel hüvitisi. Kindlustuslepingute grupi mõõtmistulemus peab peegeldama eeldatava väärtuse alusel üksuse jooksvaid hinnanguid selle kohta, kuidas gruppi kuuluvad kindlustusvõtjad kasutavad olemasolevaid võimalusi, ja mittefinantsriski marginaal peab peegeldama üksuse jooksvaid hinnanguid selle kohta, kuidas kindlustusvõtjate tegelik käitumine võib erineda oodatavast käitumisest. See eeldatava väärtuse kindlaksmääramise nõue ei sõltu gruppi kuuluvate lepingute arvust; see kehtib näiteks isegi siis, kui grupp sisaldab ainult üht lepingut. Kindlustuslepingute grupi mõõtmisel ei tule seega eeldada 100 % tõenäosust, et kindlustusvõtjad:
- a) ütlevad oma lepingud üles, kui on teatav tõenäosus, et osa kindlustusvõtjaid ei tee seda, või
 - b) jätkavad oma lepinguid, kui on teatav tõenäosus, et osa kindlustusvõtjaid ei tee seda.
- B63 Juhul kui kindlustuslepingu väljastaja on lepingu kohaselt kohustatud lepingut pikendama või muul viisil jätkama, rakendab ta paragrahvi 34 selle hindamiseks, kas pikendatud lepingust tulenevad kindlustusmaksed ja nendega seotud rahavood jäävad esialgse lepingu piiridesse.
- B64 Paragrahv 34 osutab üksuse praktilisele võimalusele kehtestada tulevasel kuupäeval (pikendamiskuupäev) hind, mis täielikult peegeldab lepingust alates sellest kuupäevast tulenevaid riske. Üksusel on see praktiline võimalus piirangute puudumisel, mis takistavad üksust kehtestamast sama hinda, mille ta kehtestaks olemasoleva lepinguga võrreldes sarnaste näitajatega uue sellel kuupäeval väljastatud lepingu puhul, või kui ta saab muuta hüvitisi nii, et need on kooskõlas küsitava hinnaga. Samamoodi on üksusel see praktiline võimalus kehtestada hind, kui ta saab kehtestada olemasolevale lepingule uue hinna, mis peegeldab kindlustuslepingute portfelist tulenevate riskide üldisi muutusi, isegi kui iga kindlustusvõtja jaoks kehtestatud hind ei peegelda selle konkreetse kindlustusvõtja riski muutust. Kui üksus hindab, kas tal on praktiline võimalus kehtestada hinda, mis täielikult peegeldab lepingust või portfelist tulenevaid riske, peab ta arvestama kõiki riske, mida ta võtaks arvesse siis, kui ta sõlmiks pikendamiskuupäeval ülejäänud teenusega seoses samaväärsed lepingud. Tulevaste rahavoogude hinnangute kindlaksmääramisel aruandeperioodi lõpus peab üksus uuesti hindama kindlustuslepingu piire, et võtta arvesse asjaolude muutumise mõju üksuse sisulistele õigustele ja kohustustele.
- B65 Kindlustuslepingu piiridesse jäävad rahavood on need, mis on otseselt seotud lepingu täitmisega, sealhulgas rahavood, mille suuruse või ajastuse võib otsustada üksus. Lepingu piiridesse jäävad rahavood hõlmavad järgmist:
- a) kindlustusvõtja kindlustusmaksed (sh kindlustusmaksete korrigeerimised ja osamaksetega kindlustusmaksed) ja nendest kindlustusmaksetest tulenevad täiendavad rahavood;
 - b) väljamaksed kindlustusvõtjale (või tema nimel), sealhulgas juba teatatud, kuid veel tasumata nõuded (st teatatud nõuded), rahuldamata nõuded sündmuste korral, mis on toimunud, kuid mille puhul ei ole nõuetest veel teatatud, ja kõik tulevased nõuded, millega seoses on üksusel sisuline kohustus (vt paragrahv 34);
 - c) väljamaksed kindlustusvõtjale (või tema nimel), mis varieeruvad vastavalt alusvara tasuvusele;
 - d) väljamaksed kindlustusvõtjale (või tema nimel), mis tulenevad tuletisinstrumentidest, näiteks lepingus sisalduvatest varjatud optioonidest ja garantiidest, ulatuses, milles need optioonid ja garantiid ei ole kindlustuslepingust eraldatud (vt paragrahvi 11 punkt a);
 - e) kindlustuse sõlmimisest tulenevad rahavood, mis on omistatavad portfelliga, millesse leping kuulub;

- f) kahjukäsitluskulud (st üksuse kulud olemasolevate kindlustuslepingute kohaste nõuete uurimisel, käsitlemisel ja täitmisel, sealhulgas õigusabikulud ja kahjuhindaja tasud ning nõuete uurimise ja väljamaksete töötlemisega seotud sisekulud);
- g) üksuse kulud mitterahaliste lepinguliste hüvitiste andmisel;
- h) kindlustuspoliisi haldus- ja hoolduskulud, nagu kindlustusmaksete arveldamise ja kindlustuspoliisi muudatuste (nt vahetamine ja ennistamine) käsitlemise kulud. Sellised kulud hõlmavad ka korduva komisjonitasusid, mis makstakse eeldatavasti vahendajatele, kui konkreetne kindlustusvõtja jätkab kindlustuslepingu piiridesse jäävate kindlustusmaksete tasumist;
- i) tehingupõhised maksud (nt kindlustusmaksetega seotud maksud, käibemaks ning kaupade ja teenusega seotud maksud) ja tasud (nt tuletõrjetasud ja garantiifondi hinnangud), mis tulenevad otseselt olemasolevatest kindlustuslepingutest või mis saab põhjendatult ja järjepidevalt neile omistada;
- j) kindlustusandja kui usaldusisiku tehtavad maksed kindlustusvõtja maksukohustuse täitmiseks ja sellega seotud laekumised;
- k) potentsiaalsed raha laekumised olemasolevate kindlustuslepingutega hõlmatud tulevaste nõuetega seotud sissenõutavatest summadest (nt jääkvara ja regress) ja potentsiaalsed raha laekumised varasemate nõuetega seotud sissenõutavatest summadest ulatuses, milles neid ei kajastata eraldiseisva varana;
- ka) kulud, mis üksusel tekivad:
 - i) investeerimistegevuse käigus ulatuses, milles üksus sooritab seda tegevust kindlustusvõtjate kindlustuskattest saadavate hüvitiste suurendamiseks. Investeerimistegevus suurendab kindlustuskattest saadavaid hüvitisi, kui üksus tegeleb selliste tegevustega, mis peaksid tekitama investeerimistulu, mida kindlustusvõtjad saavad kindlustusjuhtumi toimumise korral;
 - ii) investeerimistulu teenuse osutamisel otsese kasumiosaluseta kindlustuslepingute võtjatele (vt paragrahv B119B);
 - iii) investeerimisega seotud teenuse osutamisel otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute võtjatele;
- l) fikseeritud ja muutuvate üldkulude (nt raamatupidamisarvestuse, inimressursside, infotehnoloogia ja IT-toe, hoonete amortisatsiooni, rendi, hoolduse ja kommunaalteenustega seotud kulud) summa, mis on otseselt seotud kindlustuslepingute täitmisega. Sellised üldkulud jaotatakse lepingute gruppidele, kasutades süstemaatilisi ja ratsionaalseid meetodeid, mida rakendatakse järjepidevalt kõikide sarnaste omadustega kulude suhtes;
- m) kõik muud kulud, mille eest peab lepingutingimuste kohaselt tasuma kindlustusvõtja.

B66 Kui üksus hindab olemasoleva kindlustuslepingu täitmisest tulenevaid rahavoogusid, ei võta ta arvesse järgmisi rahavoogusid:

- a) investeerimistulu. Investeeringuid kajastatakse, mõõdetakse ja esitatakse eraldi;
- b) sõlmitud edasikindlustuslepingute rahavood (väljamaksed või laekumised). Sõlmitud edasikindlustuslepinguid kajastatakse, mõõdetakse ja esitatakse eraldi;
- c) rahavood, mis võivad tuleneda tulevatest kindlustuslepingutest, st olemasolevate lepingute piiridest välja-poolle jäävad rahavood (vt paragrahvid 34–35);

- d) selliste kuludega seotud rahavood, mida ei saa otseselt omistada asjaomast lepingut sisaldavale kindlustuslepingute portfelligile, nagu teatavad tootearendus- ja koolituskulud. Sellised kulud kajastatakse nende tekkimisel kasumiaruandes;
- e) rahavood, mis tulenevad ebatavaliselt suurtest tööjõu- või muude lepingu täitmiseks kasutatavate ressursside kuludest. Sellised kulud kajastatakse nende tekkimisel kasumiaruandes;
- f) tulumaksu maksed ja laekumised, mida kindlustusandja ei tasu või ei saa usaldusisikuna või mida ei pea lepingutingimuste kohaselt tasuma kindlustusvõtja;
- g) aruandva üksuse eri komponentide, näiteks kindlustusvõtjate vahendite ja aktsionäride vahendite vahelised rahavood, kui need rahavood ei muuda kindlustusvõtjatele makstavat summat;
- h) rahavood, mis tulenevad kindlustuslepingust eraldatud komponentidest ja mille arvestamisel rakendatakse muid kehtivaid standardeid (vt paragrahvid 10–13).

B66A Enne kindlustuslepingute grupi kajastamist võidakse üksuselt nõuda, et ta kajastaks vara või kohustist nende rahavoogude puhul, mis on seotud kindlustuslepingute grupiga (välja arvatud kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood) kas rahavoogude tekkimise või mõne muu IFRSi nõuete tõttu. Rahavood on seotud kindlustuslepingute grupiga, kui neid rahavoogusid oleks arvesse võetud kindlustuslepingute rahavoogudes grupi esmase kajastamise kuupäeval, kui need oleks makstud või saadud pärast seda kuupäeva. Paragrahvi 38 punkti c alapunkti ii rakendamiseks lõpetab üksus sellise vara või kohustise kajastamise sel määral, mil vara või kohustist ei kajastataks kindlustuslepingute grupist eraldi, kui rahavood või IFRSi rakendamine leiaks aset kindlustuslepingute grupi esmase kajastamise kuupäeval.

Lepingud, mille rahavood mõjutavad teiste lepingute kindlustusvõtjatele suunatud rahavooge või on mõjutatud teiste lepingute kindlustusvõtjatele suunatud rahavoogudest

B67 Mõned kindlustuslepingud mõjutavad teiste lepingute kindlustusvõtjatele suunatud rahavoogusid, nõudes, et:

- a) kindlustusvõtja jagaks teiste lepingute kindlustusvõtjatega sama kindlaksmääratud alusvarakogumi tulu ja
- b) kas:
 - i) kindlustusvõtja kannaks oma osa vähenemise alusvara tootluses samas alusvarakogumis osalevatele muude lepingute kindlustusvõtjatele tehtavate maksete tõttu, sealhulgas maksed, mis tulenevad muude lepingute kindlustusvõtjatele antud garantiidest, või
 - ii) muude lepingute kindlustusvõtjad kannaksid oma osa vähenemise alusvara tootluses kindlustusvõtjale tehtavate maksete tõttu, sealhulgas maksed, mis tulenevad kindlustusvõtjatele antud garantiidest.

B68 Mõnikord mõjutavad sellised lepingud muudesse gruppidesse kuuluvate lepingute kindlustusvõtjatele suunatud rahavoogusid. Iga grupi kindlustuslepingute rahavood peegeldavad ulatust, milles üksus on selle grupi lepingute tõttu mõjutatud eeldatavatest rahavoogudest, mis on suunatud kas selle grupi või mõne teise grupi kindlustusvõtjatele. Seega, grupi kindlustuslepingute rahavood:

- a) hõlmavad olemasolevate lepingute tingimustest tulenevaid makseid muudesse gruppidesse kuuluvate lepingute kindlustusvõtjatele olenemata sellest, kas need maksed tuleb teha praegustele või tulevastele kindlustusvõtjatele, ja
- b) ei hõlma grupi kuuluvatele kindlustusvõtjatele tehtavaid makseid, mis on punkti a rakendamisel juba arvestatud mõne teise grupi kindlustuslepingute rahavoogudes.

- B69 Näiteks juhul, kui ühte gruppi kuuluvatele kindlustusvõtjatele tehtud maksed arvatakse teise gruppi kuuluvatele kindlustusvõtjatele garanteeritud summade maksmise tõttu maha osalusest alusvara tootluses, nii et osalus väheneb 350 valuutaühikult 250 valuutaühikule, arvestatakse esimese grupi kindlustuslepingute rahavoogudes makseid 100 valuutaühikut (st kokku oleks 350 valuutaühikut) ja teise grupi kindlustuslepingute rahavoogudes ei arvestata garanteeritud summat 100 valuutaühikut.
- B70 Selliste lepingute grupi kindlustuslepingute rahavoogude kindlaksmääramiseks, mis mõjutavad muude lepingute kindlustusvõtjatele suunatud rahavooge või on mõjutatud muude lepingute kindlustusvõtjatele suunatud rahavoogudest, võib kasutada mitmesuguseid praktilisi meetodeid. Mõnikord suudab üksus kindlaks teha alusvara muutuse ja sellest tuleneva rahavoogude muutuse üksnes grupist suuremal agregeerituse tasemel. Sellisel juhul peab üksus jaotama alusvaras toimunud muutuse mõju süstemaatiliselt ja ratsionaalselt igale grupile.
- B71 Kui gruppi kuuluvatele lepingutele on kõik kindlustuslepingujärgsed teenused osutatud, võivad kindlustuslepingute rahavood ikkagi sisaldada makseid, mis tuleb teha praegustele kindlustusvõtjatele teistes gruppides või tulevastele kindlustusvõtjatele. Üksus ei ole kohustatud jätkama selliste kindlustuslepingute rahavoogude jaotamist konkreetsetele gruppidele, vaid võib selle asemel kajastada ja mõõta kõikide gruppide kindlustuslepingute rahavoogudega seotud kohustist.

Diskontomäärad (paragrahv 36)

- B72 Üksus kasutab IFRS 17 rakendamisel järgmisi diskontomäärasid:
- a) kindlustuslepingute rahavoogude mõõtmiseks – jooksvad diskontomäärad, rakendades paragrahvi 36;
 - b) lepinguliselt teenusemarginaalilt arvestatud intressi kindlaksmääramiseks otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul, rakendades paragrahvi 44 punkti b – diskontomäärad, mis määratakse kindlaks lepingute grupi esmase kajastamise kuupäeval, rakendades paragrahvi 36 nominaalsete rahavoogude suhtes, mis ei varieeru vastavalt alusvara tootlusele;
 - c) lepingulise teenusemarginaali muutuste mõõtmiseks otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul, rakendades paragrahvi B96 punkte a, b ja d – diskontomäärad, mis määratakse paragrahvi 36 rakendamisel kindlaks esmasel kajastamisel;
 - d) lepingute gruppide puhul, mille suhtes rakendatakse kindlustusmaksete meetodit ja millel on märkimisväärne rahastamiskomponent, tuleviku väljamaksete kohustise bilansilise jääkmaksumuse korrigeerimiseks, rakendades paragrahvi 56 – diskontomäärad, mis määratakse paragrahvi 36 rakendamisel kindlaks esmasel kajastamisel;
 - e) kui üksus otsustab jagada kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kasumiaruande ja muu koondkasumi vahel (vt paragrahv 88), et kindlaks määrata kasumiaruandes kajastatud kindlustuslepingute finantstulu või -kulu summa:
 - i) kindlustuslepingute grupid, mille puhul finantsriskiga seotud eelduste muutused ei avalda olulist mõju kindlustusvõtjatele makstavatele summadele, rakendades paragrahvi B131 – diskontomäärad, mis määratakse kindlaks lepingute grupi esmase kajastamise kuupäeval, rakendades paragrahvi 36 nominaalsete rahavoogude suhtes, mis ei varieeru vastavalt alusvara tootlusele;
 - ii) kindlustuslepingute grupid, mille puhul finantsriskiga seotud eelduste muutused avaldavad olulist mõju kindlustusvõtjatele makstavatele summadele, rakendades paragrahvi B132 punkti a alapunkti i – diskontomäärad, mis jaotavad ülejäänud korrigeeritud eeldatava finantstulu või -kulu püsiva määraga lepingute grupi ülejäänud kestusele, ja
 - iii) lepingute grupid, mille suhtes rakendatakse kindlustusmaksete meetodit, rakendades paragrahvi 59 punkti b ja paragrahvi B133 – diskontomäärad, mis määratakse kindlaks rahuldamata nõude kuupäeval, rakendades paragrahvi 36 nominaalsete rahavoogude suhtes, mis ei varieeru vastavalt alusvara tootlusele.

- B73 Selleks et kindlaks määrata diskontomäärad lepingute grupi esmase kajastamise kuupäeval, nagu on kirjeldatud paragrahvi B72 punktides b–e, võib üksus kasutada selle perioodi kaalutud keskmisi diskontomäärasid, mille jooksul väljastatakse gruppi kuuluvad lepingud ja mis ei tohi paragrahvi 22 rakendamisel ületada üht aastat.
- B74 Diskontomäärade hinnangud peavad olema kooskõlas kindlustuslepingute mõõtmiseks kasutatud muude hinnangutega, et vältida topeltarvestust või väljajätmist, näiteks:
- a) rahavood, mis ei varieeru vastavalt alusvara tootlusele, tuleb diskonteerida määraga, mis ei väljenda sellist varieeruvust;
 - b) rahavood, mis varieeruvad vastavalt aluseks oleva finantsvara tootlusele, tuleb:
 - i) diskonteerida seda varieeruvust väljendava määraga või
 - ii) korrigeerida vastavalt selle varieeruvuse mõjule ja diskonteerida korrigeerimist väljendava määraga;
 - c) nominaalsed rahavood (st mis sisaldavad inflatsiooni mõju) tuleb diskonteerida määraga, mis võtab inflatsiooni mõju arvesse, ja
 - d) reaalsed rahavood (st mis ei sisalda inflatsiooni mõju) tuleb diskonteerida määraga, mis ei võta inflatsiooni mõju arvesse.
- B75 Vastavalt paragrahvi B74 punktile b tuleb rahavood, mis varieeruvad vastavalt alusvara tootlusele, diskonteerida seda varieeruvust väljendava määraga või korrigeerida vastavalt selle varieeruvuse mõjule ja diskonteerida korrigeerimist väljendava määraga. Varieeruvus on oluline tegur olenemata sellest, kas see tuleneb lepingutingimustest või üksuse otsusest, ja olenemata sellest, kas üksus omab alusvara või mitte.
- B76 Rahavood, mis varieeruvad koos sellise varieeruva tulumääraga alusvara tootlusega, mille puhul on garanteeritud miinimumtulu, ei varieeru üksnes vastavalt alusvara tootlusele, isegi kui garanteeritud summa on väiksem kui alusvara eeldatav tootlus. Üksus peab seega korrigeerima alusvara tootluse varieeruvust väljendavat määra garantii mõju võrra, isegi kui garanteeritud summa on väiksem kui alusvara eeldatav tootlus.
- B77 IFRS 17 ei nõua üksuselt hinnanguliste rahavoogude jaotamist nendeks, mis varieeruvad vastavalt alusvara tootlusele, ja nendeks, mis ei varieeru. Kui üksus ei jaota hinnangulisi rahavoogusid selliselt, peab ta rakendama hinnanguliste rahavoogude kui terviku puhul asjakohaseid diskontomäärasid, näiteks kasutades stohhastilist modelleerimist või riski suhtes neutraalset mõõtmismeetodit.
- B78 Diskontomäärad peavad hõlmama üksnes asjakohaseid tegureid, st tegureid, mis tulenevad raha ajaväärtusest, rahavoogude omadustest ja kindlustuslepingute likviidsusomadustest. Sellised diskontomäärad ei pruugi olla turul otseselt jälgitavad. Seega, juhul kui sarnaste omadustega instrumendi jälgitavad turumäärad ei ole kättesaadavad või sarnaste instrumentide jälgitavad turumäärad on küll kättesaadavad, kuid ei ole võimalik kindlaks teha tegureid, mis eristavad instrumenti kindlustuslepingutest, peab üksus asjakohaseid diskontomäärasid hindama. IFRS 17 ei nõua konkreetse hindamistehnika kasutamist diskontomäärade kindlaksmääramiseks. Üksus peab hindamistehnika rakendamisel:
- a) kasutama maksimaalselt jälgitavaid sisendeid (vt paragrahv B44) ning võtma arvesse kogu mõistlikku ja põhjendatud välis- ja sisetavet, mis on mitteturupõhiste muutujate kohta liigse kulu või jõupingutusega kättesaadav (vt paragrahv B49). Kasutatavad diskontomäärad ei tohi eelkõige olla vastuolus kättesaadavate ja asjakohaste turuandmetega ning kasutatavad mitteturupõhised muutujad ei tohi olla vastuolus jälgitavate turupõhiste muutujatega;
 - b) peegeldama praegusi turutingimusi turuosalise vaatenurgast;

- c) hindama sarnasust mõõdetavate kindlustuslepingute omaduste ja selle instrumendi omaduste vahel, mille kohta on jälgitavad turuhinnad kättesaadavad, ning korrigeerima neid hindu nendevaheliste erinevuste peegeldamiseks.

- B79 Kindlustuslepingute rahavoogude puhul, mis ei varieeru vastavalt alusvara tootlusele, väljendab diskontomäär selliste instrumentide asjakohases valuutas tulukõverat, mille puhul omajal puudub või on ebaoluline krediidirisk, mida on korrigeeritud, et peegeldada kindlustuslepingute grupi likviidsusomadusi. Korrigeerimine peegeldab kindlustuslepingute grupi likviidsusomaduste ja tulukõvera kindlaksmääramiseks kasutatud varade likviidsusomaduste erinevust. Tulukõverad kajastavad varasid, millega kaubeldakse aktiivsetel turgudel ja mille omaja võib tavaliselt igal ajal kergesti müüa, ilma et sellega kaasneksid märkimisväärsed kulud. Seevastu mõne kindlustuslepingu alusel ei saa üksust sundida tegema väljamakseid varem kui kindlustusjuhtumite esinemisel või lepingutes täpsustatud kuupäevadel.
- B80 Seega, kindlustuslepingute rahavoogude puhul, mis ei varieeru vastavalt alusvara tootlusele, võib üksus määrata diskontomäärad kindlaks, korrigeerides likviidset riskivaba tulukõverat, et võtta arvesse erinevusi finantsinstrumentide turul täheldatud määrade aluseks olevate likviidsusomaduste ja kindlustuslepingute likviidsusomaduste vahel (alt ülespoole meetod).
- B81 Teise võimalusena võib üksus määrata kindlustuslepingute asjakohased diskontomäärad kindlaks tulukõvera alusel, mis väljendab tulu jooksvaid turumäärasid, mis tulenevad varade võrdlusportfelli õiglase väärtuse mõõtmisest (ülevalt allapoole meetod). Üksus peab seda tulukõverat korrigeerima, et kõrvaldada kõik tegurid, mis ei ole kindlustuslepingute puhul asjakohased, kuid ta ei ole kohustatud tulukõverat korrigeerima kindlustuslepingute ja võrdlusportfelli likviidsusomaduste erinevuste võrra.
- B82 Paragrahv B81 kirjeldatud tulukõvera hindamisel:
- a) kui võrdlusportfelli kuuluvate varade puhul on aktiivsetel turgudel olemas jälgitavad turuhinnad, kasutab üksus neid hindu (kooskõlas IFRS 13 paragrahviga 69);
- b) kui turg ei ole aktiivne, peab üksus korrigeerima sarnaste varade jälgitavaid turuhindu, et muuta need võrreldavaks mõõdetavate varade turuhindadega (kooskõlas IFRS 13 paragrahviga 83);
- c) kui võrdlusportfelli kuuluvate varade puhul turg puudub, kasutab üksus hindamistehnikat. Selliste varade puhul (kooskõlas IFRS 13 paragrahviga 89) peab üksus:
- i) töötama välja mittejälgitavad sisendid, kasutades selles olukorras kättesaadavat parimat teavet. Sellised sisendid võivad olla üksuse enda andmed ning IFRS 17 kontekstis võib üksus võtta rohkem arvesse pikaajalisi hinnanguid ja vähem lühiajalisi kõikumisi ja
- ii) korrigeerima neid andmeid, et võtta arvesse kogu mõistlikult kättesaadavat teavet turuosaliste eelduste kohta.
- B83 Tulukõvera korrigeerimisel korrigeerib üksus sarnaste omadustega instrumentidega hiljuti tehtud tehingute puhul jälgitud turumäärasid vastavalt turutegurites pärast tehingukuupäeva toimunud muutustele ning korrigeerib jälgitud turumäärasid, et peegeldada erinevust mõõdetava instrumendi ja jälgitavate tehinguhindadega instrumendi vahel. Kindlustuslepingute rahavoogude puhul, mis ei varieeru vastavalt võrdlusportfelli kuuluva vara tootlusele, hõlmavad sellised korrigeerimised järgmist:
- a) korrigeerimine vastavalt erinevustele portfelli kuuluvate varade rahavoogude suuruse, ajastuse ja ebakindluse ning kindlustuslepingute rahavoogude suuruse, ajastuse ja ebakindluse vahel ja
- b) krediidiriski puhul selliste turu riskipreemiate arvesse võtmata jätmine, mis on asjakohased ainult võrdlusportfelli kuuluvate varade puhul.

B84 Kindlustuslepingute rahavoogude puhul, mis ei varieeru vastavalt võrdlusportfelli kuuluvate varade tootlusele, peaks olema põhimõtteliselt üksainus mittelikviidne riskivaba tulukõver, mis kõrvaldab kogu ebakindluse rahavoogude suuruse ja ajastuse suhtes. Praktikas võivad ülevalt allapoole ja alt ülespoole meetodid anda siiski erinevad tulukõverad, isegi kui valuuta on sama. Seda põhjustavad teatavad piirangud iga meetodi kohaselt tehtud korrigeerimiste hindamisel ja erinevate likviidsusomaduste võrra korrigeerimise võimalik puudumine ülevalt allapoole meetodi korral. Üksus ei ole kohustatud võrdlema oma valitud meetodi kohaselt kindlaks määratud diskontomäära selle diskontomääraga, mis oleks kindlaks määratud teise meetodi kohaselt.

B85 IFRS 17 ei näe ette piiranguid paragrahvi B81 rakendamisel kasutatud võrdlusportfelli varadele. Kui võrdlusportfelli varadel on sarnased omadused, on kindlustuslepingute puhul mitteamajakohaste tegurite kõrvaldamiseks vaja siiski teha vähem korrigeerimisi. Näiteks kui kindlustuslepingute rahavood ei varieeru vastavalt alusvara tootlusele, on vaja teha vähem korrigeerimisi, kui üksus kasutas lähtekohana pigem võlainstrumente, mitte kapitaliinstrumente. Võlainstrumentide puhul oleks eesmärk kõrvaldada võlakirja kogutootlusest krediidiriski ja muude tegurite mõju, mis ei ole kindlustuslepingute puhul asjakohased. Üks meetod krediidiriski mõju hindamiseks on kasutada võrdlusalusena krediituletisinstrumenti turuhinda.

Mittefinantsriski marginaal (paragrahv 37)

B86 Mittefinantsriski marginaal on seotud kindlustuslepingust tuleneva muu riskiga kui finantsrisk. Finantsriski on arvestatud tulevaste rahavoogude hinnangutes või rahavoogude korrigeerimiseks kasutatavas diskontomääras. Mittefinantsriski marginaal hõlmab kindlustusriski ja muid mittefinantsriske, nagu kindlustuslepingute katkemise riski ja kulude riski (vt paragrahv B14).

B87 Kindlustuslepingute puhul mõõdab mittefinantsriski marginaal tasu, mida üksus nõuaks, et tal oleks ükskõik järgmise suhtes:

a) kohustise täitmine, millel on palju võimalikke mittefinantsriskist tulenevaid tulemusi, ja

b) kohustise täitmine, millega luuakse fikseeritud rahavood, mille eeldatav nüüdisväärtus võrdub kindlustuslepingute omaga.

Näiteks mõõdab mittefinantsriski marginaal tasu, mida üksus nõuaks, et tal ei oleks vahet, kas täita kohustis, mis on – mittefinantsriski tõttu – 50 % tõenäosusega 90 valuutaühikut ja 50 % tõenäosusega 110 valuutaühikut, või kohustis, mis on fikseeritud tasemel 100 valuutaühikut. Seetõttu annab mittefinantsriski marginaal finantsaruannete kasutajatele teavet summa kohta, mida üksus nõuaks mittefinantsriskist tuleneva ebakindluse tõttu rahavoogude suuruse ja ajastuse suhtes.

B88 Kuna mittefinantsriski marginaalis arvestatakse tasu, mida üksus nõuaks mittefinantsriski võtmise eest, mis tuleneb rahavoogude suuruse ja ajastuse ebakindlusest, arvestatakse mittefinantsriski marginaalis ka:

a) diversifitseerimisest tulenevat kasu, millega üksus arvestab selle tasu kindlaksmääramisel, mida ta nõuab asjaomase riski võtmise eest, ja

b) nii soodsaid kui ka ebasoodsaid tulemusi viisil, mis peegeldab üksuse soovimatust võtta riske.

B89 Mittefinantsriski marginaali eesmärk on mõõta kindlustuslepingutest tuleneva ebakindluse – välja arvatud finantsriskist tulenev ebakindlus – mõju rahavoogudes. Seetõttu peab mittefinantsriski marginaal peegeldama kõiki kindlustuslepingutega seotud mittefinantsriske. See ei peegelda riske, mis ei tulene kindlustuslepingutest, näiteks üldist operatsiooniriski.

- B90 Mittefinantsriski marginaal tuleb selgelt kaasata mõõtmisprotsessi. Mittefinantsriski marginaal on põhimõtteliselt eraldi tulevaste rahavoogude hinnangutest ja nende rahavoogude korrigeerimiseks kasutatavatest diskontomääradest. Üksus ei tohi mittefinantsriski marginaali topelt arvestada, võttes näiteks mittefinantsriski marginaali kaudselt arvesse ka tulevaste rahavoogude või diskontomäärade kindlaksmääramisel. Diskontomäärad, mis paragrahvi 120 kohaselt avalikustatakse, ei tohi hõlmata kaudset mittefinantsriski marginaali.
- B91 IFRS 17 ei näe ette hindamistehnikaid, mida kasutatakse mittefinantsriski marginaali kindlaksmääramiseks. Selleks et väljendada tasu, mida üksus nõuaks mittefinantsriski võtmise eest, tuleb mittefinantsriski marginaali puhul järgida siiski järgmisi põhimõtteid:
- väheesinevad ja olulise mõjuga riskid tingivad suurema mittefinantsriski marginaali kui tihtiesinevad ja väikese mõjuga riskid;
 - sarnaste riskide puhul tingivad pikema kestusega lepingud suurema mittefinantsriski marginaali kui lühema kestusega lepingud;
 - suurema tõenäosusjaotusega riskid tingivad suurema mittefinantsriski marginaali kui väiksema tõenäosusjaotusega riskid;
 - mida vähem on teada jooksva hinnangu ja selle suundumuse kohta, seda suurem on mittefinantsriski marginaal, ja
 - kui toimuv sündmus vähendab ebakindlust rahavoogude suuruse ja ajastuse suhtes, väheneb ka mittefinantsriski marginaal ja vastupidi.
- B92 Üksus peab hindama, milline on mittefinantsriski marginaali puhul asjakohane hindamistehnika. Hindamisel kaalub üksus ka seda, kas tehnika tagab täpse ja informatiivse avalikustamise, nii et finantsaruannete kasutajad saavad võrrelda üksuse tulemusi muude üksuste tulemustega. Vastavalt paragrahvile 119 peab üksus, kes kasutab mittefinantsriski marginaali kindlaksmääramiseks muud tehnikat kui usaldatavustaseme tehnika, avalikustama kasutatud tehnika ja selle tehnika tulemustele vastava usaldatavustaseme.

Kindlustuslepingute üleandmise ja äriühenduste esmane kajastamine (paragrahv 39)

- B93 Juhul kui üksus omandab väljastatud kindlustuslepingud või sõlmitud edasikindlustuslepingud kindlustuslepingute üleandmise teel, mis ei ole äritegevus, või IFRS 3 kohases äriühenduses, rakendab üksus paragrahve 14–24 omandatud lepingute gruppi kindlakstegeviseks nii, nagu ta oleks sõlminud need lepingud tehingukuupäeval.
- B94 Üksus kasutab lepingute eest saadud või makstud tasu saadud kindlustusmaksete asendajana. Lepingute eest saadud või makstud tasu ei hõlma sama tehingu raames soetatud muude varade või kohustiste eest saadud või makstud tasu. IFRS 3 kohases äriühenduses on saadud või makstud tasu lepingute õiglase väärtuse asjaomasel kuupäeval. Üksus rakendab selle õiglase väärtuse kindlaksmääramisel IFRS 13 paragrahvi 47 (nõudetunnuste kohta).
- B95 Esmasel kajastamisel rakendatakse lepingulise teenusemarginaali arvutamisel omandatud väljastatud kindlustuslepingute puhul paragrahvi 38 ja omandatud sõlmitud edasikindlustuslepingute puhul paragrahvi 65, kasutades lepingute eest saadud või makstud tasu esmase kajastamise kuupäeval saadud või makstud kindlustusmaksete asendajana, välja arvatud juhul, kui rakendatakse paragrahvides 55–59 ja 69–70A sätestatud kindlustusmaksete meetodit tuleviku väljamaksete kohustise suhtes.
- B95A Kui sõlmitud väljastatud kindlustuslepingud on paragrahvi 47 rakendamisel koormavad, kajastab üksus summat, mille võrra kindlustuslepingute rahavood ületavad makstud või saadud tasu, firmaväärtuse osana või IFRS 3 kohases äriühenduses omandatud lepingute soodusostult saadud tuluna või üleandmise teel omandatud lepingute puhul kasumiaruandes kahjumina. Üksus moodustab selle ületava summa ulatuses tuleviku väljamaksete kohustises sisalduva kahjumikomponendi ja rakendab paragrahve 49–52, et jaotada hilisemad muutused kindlustuslepingute rahavoogudes sellele kahjumikomponendile.

B95B Sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi puhul, mille suhtes rakendatakse paragrahve 66A–66B, määrab üksus kindlaks tuleviku väljamakseteks mõeldud vara kahjumi katmise komponendi tehingu kuupäeval, korrutades:

- a) aluseks olevate kindlustuslepingute tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendi tehingu kuupäeval ja
- b) selliste aluseks olevate kindlustuslepingutega seotud nõuete protsendi, mille kohta üksus eeldab tehingu kuupäeval, et ta nõuab need sõlmitud edasikindlustuslepingute grupist sisse.

B95C Üksus kajastab paragrahvi B95B kohaselt kindlaks määratud kahjumi katmise komponendi summat firmaväärtuse osana või IFRS 3 kohases äriühenduses omandatud edasikindlustuslepingute soodusostult saadud tuluna või üleandmise teel omandatud lepingute puhul kasumiaruandes tuluna.

B95D Paragrahve 14–22 rakendades võib üksus tehingu kuupäeval arvata koormavate kindlustuslepingute gruppi nii koormavad kindlustuslepingud, mis kuuluvad sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppi, kui ka koormavad lepingud, mis ei kuulu sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppi. Sellistel juhtudel kasutab üksus paragrahvi B95B rakendamiseks süstemaatilist ja ratsionaalset jaotamispõhimõtet, et määrata kindlaks kindlustuslepingute grupi kahjumikomponendi osa, mis on seotud kindlustuslepingutega, mis kuuluvad sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppi.

Varad kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul

B95E Juhul kui üksus omandab väljastatud kindlustuslepingud selliste kindlustuslepingute üleandmise teel, mis ei ole äritegevus, või IFRS 3 kohases äriühenduses, kajastab üksus vara kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul õiglasel väärtusel tehingu kuupäeval seoses õigustega omandada:

- a) tulevased kindlustuslepingud, mis on tehingu kuupäeval kajastatud kindlustuslepingute pikendamised, ja
- b) muud kui punktis a nimetatud tulevased kindlustuslepingud pärast tehingu kuupäeva, maksmata uuesti kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavooge, mille omandatav on juba maksnud ja mis on otseselt omistatavad seotud kindlustuslepingute portfellile.

B95F Tehingu kuupäeval ei võeta ühegi vara summat kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul arvesse sõlmitud kindlustuslepingute grupi mõõtmisel, rakendades paragrahve B93–B95A.

Muutused otsese kasumiosaluseta kindlustuslepingute lepingulise teenusemarginaali bilansilises jääkmaksumuses (paragrahv 44)

B96 Otsese kasumiosaluseta kindlustuslepingute puhul nõutakse paragrahvi 44 punktis c kindlustuslepingute grupi lepingulise teenusemarginaali korrigeerimist vastavalt tulevase teenusega seotud muutustele kindlustuslepingute rahavoogudes. Need muutused hõlmavad järgmist:

- a) kogemuspõhised korrigeerimised, mis on tingitud tulevase teenusega seotud perioodil saadavatest kindlustusmaksetest ja sellistest seotud rahavoogudest nagu kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood ja kindlustusmaksetel põhinevad maksud ning mille mõõtmisel kasutatakse paragrahvi B72 punktis c sätestatud diskontomäärasid;
- b) tuleviku väljamaksete kohustisega seotud tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hinnangute muutused (v.a paragrahvi B97 punktis a kirjeldatud muutused), mille mõõtmisel kasutatakse paragrahvi B72 punktis c sätestatud diskontomäärasid;
- c) asjaomasel perioodil eeldatavasti väljamakstava investeerimiskomponendi ja asjaomasel perioodil tegelikult väljamakstava investeerimiskomponendi erinevused. Need erinevused määratakse kindlaks, võrreldes i) perioodi jooksul väljamakstavat tegelikku investeerimiskomponenti ii) perioodil tehtud maksega, mida eeldati perioodi alguses, millele on lisatud kindlustuslepingute finantstulu või -kulu, mis on seotud selle eeldatava maksega enne selle muutumist tasumisele kuuluvaks;

- ca) erinevused asjaomasel perioodil kindlustusvõtjale antud eeldatavalt tagasimakstavaks muutuva laenu ja tegeliku kindlustusvõtjale antud laenu vahel, mis muutub asjaomasel perioodil tagasimakstavaks. Need erinevused määratakse kindlaks, võrreldes i) tegelikku laenu kindlustusvõtjale, mis muutub perioodi jooksul tagasimakstavaks ii) perioodi alguses eeldatud perioodil tehtava tagasimaksega, millele on lisatud kindlustuslepingute finantstulu või -kulu, mis on seotud selle eeldatava maksega enne selle tasumisele kuuluvaks muutumist;
- d) mittefinantsriski marginaali muutused, mis on seotud tulevase teenusega. Üksus ei ole kohustatud näitama mittefinantsriski marginaali muutuse puhul eraldi i) mittefinantsriskiga seotud muutust ning ii) raha ajaväärtuse ja raha ajaväärtuse muutuste mõju. Kui üksus teeb sellise eristuse, korrigeerib ta lepingulist teenusemarginaali vastavalt mittefinantsriskiga seotud muutusele, mida mõõdetakse paragrahvi B72 punktis c sätestatud diskontomäärade alusel.

B97 Üksus ei korrigeeri otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute grupi lepingulist teenusemarginaali vastavalt järgmistele muutustele kindlustuslepingute rahavoogudes, kuna need ei ole seotud tulevase tegevusega:

- a) raha ajaväärtuse ja raha ajaväärtuse muutuste mõju ning finantsriski ja finantsriski muutuste mõju. Need mõjud hõlmavad järgmist:
- i) mõju (esinemise korral) hinnangulistele tulevastele rahavoogudele;
 - ii) mõju (eristamise korral) mittefinantsriski marginaalile ja
 - iii) diskontomäära muutuse mõju;
- b) rahuldamata nõuete eraldisega seotud kindlustuslepingute rahavoogude hinnangute muutused;
- c) kogemuspõhised korrigeerimised, välja arvatud need, mida kirjeldati paragrahvi B96 punktis a.

B98 Mõne otsese kasumiosalusega kindlustuslepingu tingimustes antakse üksusele otsustusõigus kindlustusandjatele makstavate rahavoogude suhtes. Muutust sellistes vabatahtlikes rahavoogudes peetakse seotuks tulevase teenusega ja lepingulist teenusemarginaali korrigeeritakse vastavalt sellele. Selleks et kindlaks määrata, kuidas tuvastada muutust vabatahtlikes rahavoogudes, täpsustab üksus lepingu sõlmimise ajal lepingust tuleneva kohustuse kindlaksmääramise aluse, mis on näiteks fikseeritud intressimäär või tulu, mis varieerub vastavalt kindlaksmääratud vara tootlusele.

B99 Üksus kasutab seda täpsustust, et eristada mõju, mida sellisele kohustusele avaldavad finantsriskiga seotud eelduste muutused (mille võrra ei korrigeerita lepingulist teenusemarginaali) ja otsustusõigusel põhinevad muutused (mille võrra korrigeeritakse lepingulist teenusemarginaali).

B100 Kui üksus ei saa lepingu sõlmimisel täpsustada, mida ta peab oma lepingust tulenevaks kohustuseks ja mida oma otsustusõigusel põhinevaks, käsitab ta oma kohustust tuluna, mis nähtub kindlustuslepingute rahavoogude hinnangust lepingu jõustumisel ja mida ajakohastatakse, et peegeldada finantsriskiga seotud jooksvaid eeldusi.

Muutused otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute lepingulise teenusemarginaali bilansilises jääkmaksumuses (paragrahv 45)

B101 Otsese kasumiosalusega kindlustuslepingud on kindlustuslepingud, mis on sisuliselt investeringutega seotud teenuslepingud, mille kohaselt üksus lubab alusvaral põhinevat investeerimistulu. Seega on need määratletud kindlustuslepingutena, mille puhul:

- a) lepingutingimustega nähakse ette, et kindlustusvõtja osaleb selgelt kindlaksmääratud alusvara kogumi teatavas osas (vt paragrahvid B105–B106);

- b) üksus eeldab, et ta maksab kindlustusvõtjale summa, mis võrdub märkimisväärse osaga alusvara õiglase väärtuse põhiseest tulust (vt paragrahv B107), ja
- c) üksus eeldab, et märkimisväärne osa muutusest kindlustusvõtjale makstavates summades varieerub vastavalt alusvara õiglase väärtuse muutumisele (vt paragrahv B107).
- B102 Üksus hindab, lähtudes oma ootustest lepingu sõlmimise ajal, kas paragrahvis B101 sätestatud tingimused on täidetud, ega hinda tingimuste täitmist hiljem uuesti, välja arvatud lepingu muutmisel, rakendades paragrahvi 72.
- B103 Kui gruppi kuuluvad kindlustuslepingud mõjutavad muudesse gruppidesse kuuluvate lepingute kindlustusvõtjatele suunatud rahavoogusid (vt paragrahvid B67–B71), peab üksus hindama, kas paragrahvis B101 sätestatud tingimused on täidetud, võttes arvesse rahavoogusid, mida üksus peaks kindlustusvõtjatele maksma ja mille kindlaksmääramisel rakendatakse paragrahve B68–B70.
- B104 Paragrahvis B101 sätestatud tingimused tagavad, et otsese kasumiosalusega kindlustuslepingud on lepingud, mille kohaselt üksuse kohustus kindlustusvõtja vastu võrdub järgmise netosummaga:
- a) kohustus maksta kindlustusvõtjale summa, mis võrdub alusvara õiglase väärtusega, ja
- b) muutuvtasu (vt paragrahvid B110–B118), mille üksus arvab maha punktis a nimetatud summast kindlustuslepingu alusel osutatava tulevase teenuse eest ja mis hõlmab:
- i) üksusele kuuluvat osa alusvara õiglasest väärtusest, millest on lahutatud
- ii) kindlustuslepingute rahavood, mis ei varieeru vastavalt alusvara tootlusele.
- B105 Paragrahvi B101 punktis a osutatud osa ei välista üksuse õigust muuta kindlustusvõtjale makstavaid summasid. Seos alusvaraga peab siiski olema täitmisele pööratav (vt paragrahv 2).
- B106 Paragrahvi B101 punktis a osutatud alusvarakogum võib sisaldada mis tahes vara, näiteks varade võrdlusportfelli, üksuse netovara või üksuse netovara kindlaksmääratud alamrühma, tingimusel et need on lepingus selgelt kindlaks määratud. Üksus ei pea omama kindlaksmääratud alusvarakogumit. Selgelt kindlaksmääratud alusvarakogumit aga ei eksisteeri, kui:
- a) üksus saab tagasiulatuvalt muuta alusvara, mis määrab kindlaks üksuse kohustuse, või
- b) ühtegi alusvara ei ole kindlaks määratud, isegi kui kindlustusvõtjale võidakse tagada tulu, mis üldjuhul peegeldab üksuse üldist tulemuslikkust ja ootusi või üksuse varade alamrühma tulemuslikkust ja sellega seotud ootusi. Selline tulu on näiteks krediteeritavad intressid või dividendid, mis määratakse kindlaks selle perioodi lõpus, millega need on seotud. Sellisel juhul väljendab kohustus kindlustusvõtja vastu üksuse poolt kindlaks määratud krediteeritavaid intresse või dividende, mitte kindlaksmääratud alusvara.
- B107 Paragrahvi B101 punkti b kohaselt peab üksus eeldama, et ta maksab kindlustusvõtjale märkimisväärse osa alusvara õiglase väärtuse põhiseest tulust, ja paragrahvi B101 punkti c kohaselt peab üksus eeldama, et märkimisväärne osa muutusest kindlustusvõtjale makstavates summades varieerub vastavalt alusvara õiglase väärtuse muutumisele. Üksus:
- a) tõlgendama mõistet „märkimisväärne“ mõlemas paragrahvis, arvestades seda, et otsese kasumiosalusega kindlustuslepingud on lepingud, mille alusel üksus osutab investeringutega seotud teenuseid ja saab teenuste eest tasu, mille kindlaksmääramisel tuginetakse alusvarale, ja

b) hindama paragrahvi B101 punktides b ja c nimetatud summade varieeruvust:

i) kindlustuslepingu kestuse jooksul ja

ii) tõenäosusega kaalutud keskmise nüüdisväärtuse, mitte parima või halvima tulemuse alusel (vt paragrahvid B37–B38).

B108 Näiteks kui üksus eeldab, et ta maksab märkimisväärse osa alusvara õiglase väärtuse põhisest tulust, ja miinimumtulu on garanteeritud, on võimalikud järgmised stsenaariumid:

a) rahavood, mida üksus peaks kindlustusvõtjale maksma, varieeruvad vastavalt alusvara õiglase väärtuse muutumisele garanteeritud tulu tõttu ja muud rahavood, mis ei varieeru vastavalt alusvara tootlusele, ei ületa alusvara õiglase väärtuse põhist tulu ja

b) rahavood, mida üksus peaks kindlustusvõtjale maksma, ei varieeru vastavalt alusvara õiglase väärtuse muutumisele garanteeritud tulu tõttu ja muud rahavood, mis ei varieeru vastavalt alusvara tootlusele, ületavad alusvara õiglase väärtuse põhist tulu.

Üksuse hinnang paragrahvi B101 punktis c nimetatud varieeruvusele väljendab selle näite puhul tõenäosusega kaalutud keskmist nüüdisväärtust kõigis nendes stsenaariumides.

B109 Väljastatud edasikindlustuslepingud ja sõlmitud edasikindlustuslepingud ei saa olla otsese kasumiosalusega kindlustuslepingud IFRS 17 tähenduses.

B110 Otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul korrigeeritakse lepingulist teenusemarginaali, et peegeldada tasu muutuvat laadi. Seega käsitletakse paragrahvis B104 osutatud summade muutusi samamoodi kui paragrahvides B111–B114 osutatud summade muutusi.

B111 Muutused kohustuses maksta kindlustusvõtjale summa, mis võrdub alusvara õiglase väärtusega (paragrahvi B104 punkt a), ei ole seotud tulevase teenusega ja lepingulist teenusemarginaali ei korrigeerita nende võrra.

B112 Muutused üksuse osas alusvara õiglases väärtuses (paragrahvi B104 punkti b alapunkt i) on seotud tulevase teenusega ja lepingulist teenusemarginaali korrigeeritakse nende võrra, rakendades paragrahvi 45 punkti b.

B113 Muutused kindlustuslepingute rahavoogudes, mis ei varieeru vastavalt alusvara tootlusele (paragrahvi B104 punkti b alapunkt ii), hõlmavad järgmisi muutusi:

a) kindlustuslepingute rahavoogude muutused, välja arvatud need, mida on nimetatud punktis b. Üksus rakendab otsese kasumiosalusega kindlustuslepinguid käsitlevaid paragrahve B96–B97, et kindlaks määrata ulatus, milles need muutused on seotud tulevase teenusega, ja korrigeerib paragrahvi 45 punkti c rakendades lepingulist teenusemarginaali. Kõikide korrigeerimiste mõttmisel kasutatakse jooksvaid diskontomäärasid;

b) raha ajaväärtuse mõju ja finantsriski mõju muutus, mis ei tulene alusvarast, nagu finantsgarantiide mõju. Need on seotud tulevase teenusega ja lepingulist teenusemarginaali korrigeeritakse nende võrra, rakendades paragrahvi 45 punkti c, välja arvatud juhtudel, mil rakendatakse paragrahvi B115.

B114 Üksus ei ole kohustatud paragrahvides B112 ja B113 nõutud lepingulise teenusemarginaali korrigeerimisi eraldi välja selgitama. Selle asemel võib mõnede või kõikide korrigeerimiste kohta kindlaks määrata kogusumma.

R i s k i m a a n d a m i n e

- B115 Kui üksus vastab paragrahvis B116 sätestatud tingimustele, võib ta otsustada mitte kajastada lepingulise teenusemarginaali muutust, et peegeldada mõnda või kõiki muutusi raha ajaväärtuse ja finantsrisi mõjus järgmisele:
- a) üksuse osa alusvaras (vt paragrahv B112), kui üksus maandab finantsrisi mõju sellele summale, kasutades tuletisinstrumente või sõlmitud edasikindlustuslepinguid, ja
 - b) paragrahvi B113 punktis b osutatud kindlustuslepingute rahavood, kui üksus maandab finantsrisi mõju nendele kindlustuslepingute rahavoogudele, kasutades tuletisinstrumente, mittetuletisinstrumentid finantsinstrumente, mõõdetuna õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, või sõlmitud edasikindlustuslepinguid.
- B116 Üksusel peab paragrahvi B115 rakendamiseks olema eelnevalt dokumenteeritud riskijuhtimise eesmärk ja finantsrisi maandamise strateegia, nagu on kirjeldatud paragrahvis B115. Selle eesmärgi ja strateegia rakendamisel:
- a) toimub kindlustuslepingute ja tuletisinstrumenti, õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud mittetuletisinstrumentid finantsinstrumenti või sõlmitud edasikindlustuslepingu vaheline majanduslik tasaarvestus (st kindlustuslepingute ja riskimaandusinstrumentide väärtused liiguvad üldjuhul vastasuundades, kuna nad reageerivad maandatava riski muutustele sarnaselt). Üksus ei võta majandusliku tasaarvestuse hindamisel arvesse arvestuse eesmärgil tehtava mõõtmise erinevusi;
 - b) krediidirisk ei ole majandusliku tasaarvestuse puhul domineeriv.
- B117 Üksus määrab igal aruandeperioodil järjekindlalt kindlaks grupi kuuluvate kindlustuslepingute rahavood, mille suhtes rakendatakse paragrahvi B115.
- B117A Kui üksus maandab finantsrisi mõju tuletisinstrumentide või mittetuletisinstrumentid finantsinstrumentide abil, mida mõõdetakse õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kajastab ta paragrahvi B115 rakendamise tuleneva perioodi kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kasumiaruandes. Kui üksus maandab finantsrisi mõju sõlmitud edasikindlustuslepingute abil, kasutab ta paragrahvi B115 rakendamise tuleneva kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kajastamisel sama arvestusmeetodit, mida üksus rakendab sõlmitud edasikindlustuslepingute suhtes, rakendades paragrahve 88 ja 90.
- B118 Üksnes juhul, kui mõnele paragrahvis B116 sätestatud tingimusele enam ei vastata, peab üksus lõpetama alates sellest kuupäevast paragrahvi B115 rakendamise. Üksus ei tee ühtegi korrigeerimist, et võtta arvesse eelnevalt kasumiaruandes kajastatud muutusi.

Lepingulise teenusemarginaali kajastamine kasumiaruandes

- B119 Kindlustuslepingute grupi lepingulise teenusemarginaali summa kajastatakse igal perioodil kasumiaruandes, et peegeldada selle kindlustuslepingute grupi raames asjaomasel perioodil osutatud kindlustuslepingujärgseid teenuseid (vt paragrahvi 44 punkt e, paragrahvi 45 punkt e ja paragrahvi 66 punkt e). Selle summa kindlaksmääramiseks:
- a) tehakse kindlaks grupi kindlustuskaitse ühikud. Grupi kindlustuskaitse ühikute arv on grupi kuuluvate lepingutega osutatud kindlustuslepingujärgsete teenuste hulk, mille kindlaksmääramiseks kaalutakse iga lepingu puhul selle lepingu alusel makstavate hüvitiste hulka ja eeldatavat kindlustuskaitse perioodi;
 - b) jaotatakse lepinguline teenusemarginaal iga perioodi lõpus (enne mis tahes summade kajastamist kasumiaruandes, et peegeldada asjaomasel perioodil osutatud kindlustuslepingujärgseid teenuseid) võrdselt igale kindlustuskaitse ühikule, mis on antud asjaomasel perioodil ja mida antakse eeldatavasti tulevikus;
 - c) kajastatakse kasumiaruandes asjaomasel perioodil antud kindlustuskaitse ühikutele jaotatud summa.

B119A Paragrahvi B119 kohaselt lõpeb investeerimistuluga või investeerinutega seotud teenuse periood enne või sel ajahetkel, kui kõik sellega seotud kindlustuslepingute maksed on kindlustusvõtjatele tasutud, võtmata arvesse väljamakseid tulevastele kindlustusvõtjatele kindlustuslepingutega seotud rahavoogudes, rakendades paragrahvi B68.

B119B Otsese kasumiosaluseta kindlustuslepingud võivad pakkuda investeerimistulu teenust siis ja ainult siis, kui:

- a) on olemas investeerimiskomponent või kindlustusvõtjal on õigus summa tagasi võtta;
- b) üksus eeldab, et investeerimiskomponent või summa, mis kindlustusvõtjal on õigus tagasi võtta, sisaldab investeerimistulu (investeerimistulu võib olla väiksem kui null, näiteks negatiivse intressimääraga keskkonnas) ja
- c) üksus kavatab tegeleda investeerimistegevusega, et luua sellist investeeringutulu.

Sõlmitud edasikindlustuslepingud – aluseks olevatest kindlustuslepingutest tuleneva kahjumi katmise kajastamine (paragrahvid 66A–66B)

B119C Paragrahvi 66A rakendatakse üksnes juhul, kui sõlmitud edasikindlustusleping on sõlmitud enne selle aluseks olevate koormavate kindlustuslepingute kajastamist või sellega samal ajal.

B119D Paragrahvi 66A rakendamiseks määrab üksus kindlaks sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi lepingulise teenusemarginaali korrigeerimise ja sellest tuleneva tulu, korrutades:

- a) kahju, mis on kajastatud aluseks olevate kindlustuslepingute puhul, ja
- b) selliste aluseks olevate kindlustuslepingutega seotud nõuete protsendi, mille kohta üksus eeldab, et ta nõuab need sõlmitud edasikindlustuslepingute grupist sisse.

B119E Paragrahve 14–22 rakendades võib üksus arvata koormavate kindlustuslepingute grupi nii koormavad kindlustuslepingud, mis on kaetud sõlmitud edasikindlustuslepingute grupiga, kui ka koormavad kindlustuslepingud, mis ei ole kaetud sõlmitud edasikindlustuslepingute grupiga. Sellistel juhtudel paragrahvi 66 punkti c alapunktide i–ii ja paragrahvi 66A rakendamiseks kasutab üksus süstemaatilist ja ratsionaalset jaotamispõhimõtet, et määrata kindlaks kindlustuslepingute grupi kahjumikomponendi osa, mis on seotud sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi kuuluvate kindlustuslepingutega.

B119F Pärast seda, kui üksus on paragrahvi 66B rakendades kindlaks määranud kahjumi katmise komponendi, korrigeerib üksus kahjumi katmise komponenti, et kajastada aluseks olevate koormavate kindlustuslepingute grupi kahjumikomponendi muutusi (vt paragrahvid 50–52). Kahjumi katmise komponendi bilansiline jääkmaksumus ei tohi ületada aluseks olevate koormavate kindlustuslepingute grupi kahjumikomponendi bilansilise jääkmaksumuse osa, mille kohta üksus eeldab, et ta nõuab selle edasikindlustuslepingute grupist sisse.

TULU KINDLUSTUSTEGEVUSEST (PARAGRAHVID 83 ja 85)

B120 Kindlustuslepingute grupi kogu tulu kindlustustegevusest on lepingute eest makstud tasu, st üksusele tasutud kindlustusmaksete summa:

- a) mida on korrigeeritud finantsmõju võrra ja
- b) milles ei võeta arvesse investeerimiskomponente.

- B121 Paragrahvi 83 kohaselt peab asjaomasel perioodil kajastatud kindlustustegevuse tulu summa väljendama lubatud teenuste üleandmist summas, mis vastab tasule, mida üksusel on tema hinnangul õigus nende teenuste eest saada. Kogutasu lepingute grupi eest koosneb järgmistest summadest:
- a) teenuste osutamise seotud summad, mis hõlmavad:
 - i) kindlustustegevuse kulud, v.a summad, mis on seotud mittefinantsrisi marginaaliga, mis kuulub alapunkti ii alla, ja tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendile jaotatud summad;
 - ia) tulumaksuga seotud summasid, mille tasub kindlustusvõtja;
 - ii) mittefinantsrisi marginaali, välja arvatud tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendile jaotatud summasid, ja
 - iii) lepingulise teenusemarginaali kohta.
 - b) kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogudega seotud summad.
- B122 Paragrahvi B121 punktis a kirjeldatud summadega seotud perioodi tulu kindlustustegevusest määratakse kindlaks vastavalt paragrahvides B123–B124 sätestatud korrale. Paragrahvi B121 punktis b kirjeldatud summadega seotud perioodi tulu kindlustustegevusest määratakse kindlaks vastavalt paragrahvis B125 sätestatud korrale.
- B123 Kui üksus osutab teenuseid, lõpetab ta IFRS 15 rakendades nende teenustega seotud toimingukohustuse kajastamise ja kajastab tulu. Kui üksus osutab teataval perioodil teenuseid, vähendab ta IFRS 17 rakendades seega tuleviku väljamaksete kohustist osutatud teenuste võrra ja kajastab tulu kindlustustegevusest. Tuleviku väljamaksete kohustise vähendamine, mille tulemusena tekib tulu kindlustustegevusest, ei hõlma kohustise muutusi, mis ei ole seotud teenustega, mida üksuse saadud tasu peaks katma. Need muutused on:
- a) muutused, mis ei ole seotud asjaomasel perioodil osutatud teenustega, näiteks:
 - i) saadud kindlustusmaksetega seotud raha laekumistest tulenevad muutused;
 - ii) investeerimiskomponentidega seotud muutused asjaomasel perioodil;
 - ia) muutused, mis tulenevad kindlustusvõtjatele antud laenude rahavoogudest;
 - iii) muutused, mis on seotud tehingupõhiste maksudega, mida kogutakse kolmandate isikute nimel (nt kindlustusmaksetega seotud maksud, käibemaks ning kaupade ja teenustega seotud maksud) (vt paragrahvi B65 punkt i);
 - iv) kindlustuslepingute finantstulu või -kulu.
 - v) kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood (vt paragrahv B125) ja
 - vi) kolmandale isikule üle antud kohustiste kajastamise lõpetamine;
 - b) muutused, mis on seotud teenustega, kuid mille puhul üksus ei eelda tasu saamist, st tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendi suurenemine ja vähenemine (vt paragrahvid 47–52).
- B123A Sel määral, mil üksus lõpetab vara kajastamise muude rahavoogude kui kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul kindlustuslepingute grupi esmase kajastamise kuupäeval (vt paragrahvi 38 punkti c alapunkt ii ja paragrahv B66A), kajastab ta kindlustuslepingute tulud ja -kulud sellel kuupäeval kajastamise lõpetamisest tulenevas summas.

- B124 Perioodi tulu kindlustustegevusest saab seega analüüsida ka asjaomase perioodi tuleviku väljamaksete kohustise kogumuutusena, mis on seotud teenustega, mille puhul üksus eeldab, et ta saab tasu. Need muutused on:
- a) asjaomasel perioodil tekkinud kindlustustegevuse kulud (mõõdetakse perioodi alguses eeldatavalt laekuvate summadena), välja arvatud:
 - i) summad, mis jaotatakse tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendile, rakendades paragrahvi 51 punkti a;
 - ii) investeerimiskomponentide tagasimaksed;
 - iii) summad, mis on seotud tehingupõhiste maksudega, mida kogutakse kolmandate isikute nimel (nt kindlustusmaksetelt tasutavad maksud, käibemaks ning kaupade ja teenustega seotud maksud) (vt paragrahvi B65 punkt i),
 - iv) kindlustuslepingu sõlmimisega seotud kulud (vt paragrahv B125) ja
 - v) summa, mis on seotud mittefinantsriski marginaaliga (vt punkt b);
 - b) mittefinantsriski marginaali muutus, välja arvatud:
 - i) muutused, mida võetakse arvesse kindlustuslepingute finantstulus või -kulus, rakendades paragrahvi 87;
 - ii) muutused, mille võrra korrigeeritakse paragrahvi 44 punkti c ja paragrahvi 45 punkti c rakendades lepingulist teenusemarginaali, kuna need on seotud tulevase teenusega, ja
 - iii) summad, mis jaotatakse tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendile, rakendades paragrahvi 51 punkti b;
 - c) lepingulise teenusemarginaali summa, mida kajastatakse asjaomasel perioodil kasumiaruandes, rakendades paragrahvi 44 punkti e ja paragrahvi 45 punkti e;
 - d) muud summad, kui neid on, näiteks kindlustuspreemiate laekumisega seotud kogemuspõhised korrigeerimised, välja arvatud need, mis on seotud tulevase teenusega (vt paragrahvi B96 punkt a).
- B125 Üksus määrab kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogudega seotud kindlustustegevuse tulu kindlaks, jaotades kindlustusmaksete osa, mis on seotud nende rahavoogude saamisega, süstemaatiliselt igale aruandeperioodile vastavalt aja möödumisele. Üksus kajastab sama summa kindlustustegevuse kuludena.
- B126 Juhul kui üksus rakendab paragrahvides 55–58 sätestatud kindlustusmaksete meetodit, on asjaomase perioodi kindlustustegevuse tulu kindlustusmaksete eeldatavate laekumiste summa (millest on välja jäetud investeerimiskomponendid ja mida korrigeeritakse raha ajaväärtuse ja finantsriski mõju suhtes, kui see on asjakohane, rakendades paragrahvi 56), mis on jaotatud sellele perioodile. Üksus jaotab kindlustusmaksete eeldatavad laekumised igale kindlustuslepingujärgsete teenuste perioodile:
- a) vastavalt aja möödumisele, aga
 - b) kui eeldatav asjaomasel kindlustuskaitse perioodil riskist vabanemise mudel erineb oluliselt aja möödudes, siis vastavalt tekkinud kindlustustegevuse kulude eeldatavale ajastusele.
- B127 Üksus muudab faktide ja asjaolude muutumisel vajaduse korral paragrahvi B126 punktide a ja b vahel jaotamise alust.

Kindlustuslepingute finantstulu või -kulu (paragrahvid 87–92)

B128 Paragrahvi 87 kohaselt peab üksus võtma kindlustuslepingute finantstulus või -kulus arvesse raha ajaväärtuse ning finantsriski mõju ja selle muutusi. IFRS 17 rakendamisel arvestatakse järgmist:

- a) eeldused inflatsiooni kohta, mis põhinevad hinna- või määraindeksil või inflatsiooniga seotud tulususega varade hinnal, on finantsriskiga seotud eeldused;
- b) eeldused inflatsiooni kohta, mis põhinevad üksuse ootustel konkreetsete hinnamuutuste suhtes, ei ole finantsriskiga seotud eeldused, ja
- c) muutused kindlustuslepingute grupi mõõtmisel, mille on põhjustanud alusvara väärtuse muutused (v.a lisan-dumised ja väljavõtmised), on muutused, mis tulenevad raha ajaväärtuse ja finantsriski mõjust ning selle muutustest.

B129 Paragrahvide 88–89 kohaselt peab üksus valima arvestusmeetodi, st otsustama kas jagada asjaomase perioodi kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kasumiaruande ja muu koondkasumi vahel. Üksus rakendab enda valitud arvestusmeetodit kindlustuslepingute portfelli suhtes. Kindlustuslepingute portfelli puhul sobiva arves-tusmeetodi leidmiseks, rakendades standardi IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* parag-rahvi 13, kaalub üksus iga varade portfelli, mida üksus omab, ja nende varade arvestamise viisi.

B130 Kui rakendatakse paragrahvi 88 punkti b, kajastab üksus kasumiaruandes summa, mis määratakse kindlaks kindlustuslepingute finantstulu või -kulu eeldatava kogusumma süstemaatilise jaotamisega kindlustuslepingute grupi kestuse peale. Süstemaatiline jaotamine on sellega seoses kindlustuslepingute grupi finantstulu või -kulu eeldatava kogusumma jaotamine selle grupi kestuse peale:

- a) mis põhineb lepingute omadustel, arvestamata tegureid, mis ei mõjuta nendest lepingutest eeldatavasti tulenevaid rahavoogusid. Näiteks ei peaks finantstulu või -kulu jaotamine põhinema varade eeldataval kajas-tatud tootlusel, kui see eeldatav kajastatud tootlus ei mõjuta gruppi kuuluvate lepingute rahavoogusid;
- b) mille tulemusena võrduvad muus koondkasumis lepingute grupi kestuse jooksul kajastatud summad nulliga. Muus koondkasumis mis tahes kuupäeval kajastatud kumulatiivne summa on lepingute grupi bilansilise jääkmaksumuse ja selle summa vahe, mis saadaks grupi mõõtmisel süstemaatilist jaotamist rakendades.

B131 Selliste kindlustuslepingute gruppide korral, mille puhul finantsriskiga seotud eelduste muutused ei mõjuta märkimisväärselt kindlustusvõtjale makstavaid summasid, määratakse süstemaatiline jaotamine kindlaks, kasu-tades paragrahvi B72 punkti e alapunktis i sätestatud diskontomäärasid.

B132 Selliste kindlustuslepingute gruppide korral, mille puhul finantsriskiga seotud eelduste muutused mõjutavad oluliselt kindlustusvõtjale makstavaid summasid:

- a) võib tulevaste rahavoogude hinnangutest tuleneva finantstulu või -kulu süstemaatilise jaotamise kindlaks määrata ühel järgmisel viisil:
 - i) kasutades määra, mis jaotab ülejäänud korrigeeritud eeldatavate finantstulu või -kulu püsiva määraga lepingute grupi ülejäänud kestuse peale, või
 - ii) lepingute korral, mille puhul kasutatakse kindlustusvõtjatele võlgnetavate summade kindlaksmääramiseks krediteeritavaid intresse – kasutades jaotamismeetodit, mis põhineb summadel, mis krediteeritakse asja-omasel perioodil ja mida krediteeritakse eeldatavasti tulevastel perioodidel;

- b) määratakse mittefinantsrisiki marginaalist tuleneva finantstulu või -kulu süstemaatiline jaotamine, kui see eristatakse eraldi paragrahvi 81 rakendades muudest muutustest mittefinantsrisiki marginaalis, kindlaks, kasutades tulevastest rahavoogudest tuleneva finantstulu või -kulu jaotamisega kooskõlas olevat jaotamiseetodit;
- c) määratakse lepingulisest teenusemarginaalist tuleneva finantstulu või -kulu süstemaatiline jaotamine kindlaks:
- i) otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul – kasutades paragrahvi B72 punktis b sätestatud diskontomäärasid ja
 - ii) otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul – kasutades tulevastest rahavoogudest tuleneva finantstulu või -kulu jaotamisega kooskõlas olevat jaotamiseetodit.
- B133 Rakendades paragrahvides 53–59 kirjeldatud kindlustusmaksete meetodit kindlustuslepingute suhtes, võib üksus olla kohustatud rahuldamata nõuete eraldise diskonteerima või ta võib otsustada seda teha. Sellisel juhul võib ta otsustada kindlustuslepingute finantstulu või -kulu jagada, rakendades paragrahvi 88 punkti b. Kui üksus teeb selle valiku, määrab ta kasumiaruandes kajastatava kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kindlaks, kasutades paragrahvi B72 punkti e alapunktis iii sätestatud diskontomäära.
- B134 Paragrahvi 89 rakendatakse juhul, kui üksus omab kas valikuvabadust kasutades või kohustuse tõttu otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute alusvara. Kui üksus otsustab kindlustuslepingute finantstulu või -kulu jagada, rakendades paragrahvi 89 punkti b, kajastab ta kasumiaruandes kulu või tulu, mis vastab täpselt kasumiaruandes alusvara puhul kajastatud tulule või kulule, mille tulemusena võrdub nende eraldi esitatud kirjade netosumma nulliga.
- B135 Üksusel võib olla paragrahvis 89 sätestatud arvestusmeetodi valiku õigus mõnel perioodil, kuid mitte teisel, ja see sõltub alusvara omamise muutumisest. Sellise muutuse toimumisel muutub üksuse õigus valida paragrahvis 88 sätestatud arvestusmeetod õiguseks valida paragrahvis 89 sätestatud arvestusmeetod või vastupidi. Üksus võib seega valida paragrahvi 88 punktis b või paragrahvi 89 punktis b sätestatud arvestusmeetodi vahel. Sellise muudatuse tegemisel peab üksus:
- a) lisama eelnevalt kogunenud muu koondkasumi muudatuse kuupäevaks ümberliigitamiskandena muudatuse perioodi ja tulevaste perioodide kasumiaruandesse järgmiselt:
 - i) kui üksus rakendas eelnevalt paragrahvi 88 punkti b – üksus lisab enne muudatust kogunenud muu koondkasumi kasumiaruandesse nii, nagu ta jätkaks paragrahvi 88 punktis b sätestatud meetodi rakendamist, tuginedes vahetult enne muudatust rakendatud eeldustele, ja
 - ii) kui üksus rakendas eelnevalt paragrahvi 89 punkti b – üksus lisab enne muudatust kogunenud muu koondkasumi kasumiaruandesse nii, nagu ta jätkaks paragrahvi 89 punktis b sätestatud meetodi rakendamist, tuginedes vahetult enne muudatust rakendatud eeldustele;
 - b) mitte korrigeerima eelneva perioodi võrdlusteavet.
- B136 Rakendades paragrahvi B135 punkti a, ei arvuta üksus eelnevalt kogunenud muu koondkasumit ümber nii, nagu oleks alati rakendatud uut jagamist, ega ajakohasta tulevastel perioodidel ümberliigitamiseks kasutatud eeldusi pärast muudatuse kuupäeva.

VAHEFINANTSARUANNETES TEHTUD ARVESTUSHINNANGUTE MÕJU

- B137 Kui üksus koostab vahefinantsaruandeid kooskõlas standardiga IAS 34 *Vahefinantsaruandlus*, otsustab üksus arvestusmeetodiga seoses, kas muuta eelmistes vahefinantsaruannetes esitatud arvestushinnangute käsitlust, hakates rakendama IFRS 17 järgmistes vahefinantsaruannetes ja auranperioodil. Üksus järgib otsust arvestusmeetodi kohta kõigi tema väljastatud kindlustuslepingute gruppide ja tema sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppide puhul.

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on standardi IFRS 17 Kindlustuslepingud lahutamatu osa.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- C1 Üksus rakendab standardit IFRS 17 1. jaanuaril 2023 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Kui üksus rakendab standardit IFRS 17 varem, avalikustab ta selle asjaolu. Varasem rakendamine on lubatud üksuste puhul, kes rakendavad standardi IFRS 17 esmase rakendamise kuupäeval või enne seda standardit IFRS 9 *Finantsinstrumendid*.
- C2 Paragrahvides C1 ja C3–C33 esitatud üleminekunõuete kohaldamisel:
- a) tähendab esmase rakendamise kuupäev selle aruandeperioodi algust, mil üksus rakendab esimest korda IFRS 17, ja
 - b) ülemineku kuupäev tähendab selle aruandeperioodi algust, mis vahetult eelneb esmase rakendamise kuupäevale.
- C2A Dokumendiga *IFRS 17 ja IFRS 9 esmane rakendamine – Võrdlusandmed* (välja antud detsembris 2021) lisati paragrahvid C28A–C28E ja C33A. Üksus, kes otsustab rakendada paragrahve C28A–C28E ja C33A, rakendab neid IFRS 17 esmasel rakendamisel.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- C3 Välja arvatud juhul, kui see on võimatu või kui rakendatakse paragrahvi C5A, rakendab üksus IFRS 17 tagasiulatuvalt, kuid:
- a) üksus ei ole kohustatud esitama standardi IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivset teavet ja
 - b) üksus ei pea rakendama paragrahvis B115 sätestatud võimalust ülemineku kuupäevale eelnenud perioodide suhtes. Üksus võib paragrahvis B115 esitatud võimalust rakendada edasiulatuvalt ülemineku kuupäeval või pärast seda üksnes siis, kui üksus määratleb riskimaandamissuhted valikuvõimaluse rakendamise kuupäeval või enne seda.
- C4 IFRS 17 rakendamiseks tagantjärele peab üksus ülemineku kuupäeval:
- a) tegema kindlaks kõik kindlustuslepingute grupid ning kajastama ja mõõtma neid nii, nagu oleks IFRS 17 kogu aeg rakendatud;
 - aa) tegema kindlaks, kajastama ja mõõtma kindlustuslepingute sõlmimiskuludega seotud varad nii, nagu oleks IFRS 17 alati rakendatud (välja arvatud juhul kui kindlustusandjat ei ole kohustatud tegema enne ülemineku kuupäeva paragrahvis 28E nimetatud piisavuse hinnangut).
 - b) lõpetama selliste olemasolevate saldode kajastamise, mida ei oleks olemas, kui IFRS 17 oleks kogu aeg rakendatud, ja
 - c) kajastama kõik sellest tulenevad netoerinevused kapitalis.
- C5 Üksnes siis, kui üksuse jaoks on paragrahvi C3 rakendamine kindlustuslepingute grupi suhtes võimatu, rakendab üksus paragrahvi C4 punkti a asemel järgmisi meetodeid:
- a) paragrahvides C6–C19A sätestatud muudetud tagasiulatuva meetod, rakendades paragrahvi C6 punkti a, või

b) paragrahvides C20–C24B sätestatud õiglase väärtuse meetod.

C5A Olenemata paragrahvist C5 võib üksus otsustada rakendada paragrahvides C20–C24B esitatud õiglase väärtuse meetodit otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute grupi suhtes, mille suhtes ta saaks rakendada IFRS 17 tagasiulatuvalt, üksnes juhul, kui:

a) üksus otsustab rakendada paragrahvis B115 sätestatud riskimaandamise võimalust kindlustuslepingute grupi suhtes edasiulatuvalt alates ülemineku kuupäevast ja

b) üksus on enne ülemineku kuupäeva kasutanud tuletisinstrumente, mittetuletisinstrumentide finantsinstrumente, mida mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, või sõlmitud edasikindlustuslepinguid, et maandada kindlustuslepingute grupist tulenevat finantsriski, nagu on sätestatud paragrahvis B115.

C5B Üksnes juhul, kui üksusel ei ole võimalik rakendada kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul vara suhtes paragrahvi C4 punkti aa, rakendab üksus kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul vara mõõtmiseks järgmisi meetodeid:

a) paragrahvides C14B–C14D ja C17A sätestatud muudetud tagasiulatuv meetod, rakendades paragrahvi C6 punkti a, või

b) paragrahvides C24A–C24B sätestatud õiglase väärtuse meetod.

Muudetud tagasiulatuv meetod

C6 Muudetud tagasiulatava meetodi eesmärk on saada tagasiulatuvale rakendamisele võimalikult lähedane tulemus, kasutades mõistlikku ja põhjendatud teavet, mis on liigse kulu või jõupingutuseta kättesaadav. Seda meetodit rakendades peab üksus seega:

a) kasutama mõistlikku ja põhjendatud teavet. Kui üksus ei suuda saada muudetud tagasiulatava meetodi rakendamiseks vajalikku mõistlikku ja põhjendatud teavet, peab ta rakendama õiglase väärtuse meetodit;

b) kasutama maksimaalselt sellist teavet, mida oleks kasutatud täielikult tagasiulatava meetodi rakendamisel, kuid siiski üksnes liigse kulu või jõupingutuseta kättesaadavat teavet.

C7 Paragrahvides C9–C19A on sätestatud tagasiulatava rakendamise korral lubatud muudatused järgmistes valdkondades:

a) kindlustuslepingute või nende gruppide hindamised, mis oleks tehtud lepingute jõustumise või esmase kajastamise kuupäeval;

b) summad, mis on seotud otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute lepingulise teenusemarginaali või kahjumikomponendiga;

c) summad, mis on seotud otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute lepingulise teenusemarginaali või kahjumikomponendiga, ja

d) kindlustuslepingute finantstulu või -kulu.

C8 Muudetud tagasiulatava meetodi eesmärgi saavutamiseks on üksusel lubatud kasutada iga paragrahvides C9–C19A sätestatud muudatust üksnes siis, kui üksusel puudub mõistlik ja põhjendatud teave tagasiulatava meetodi rakendamiseks.

Hindamised jõustumisel või esmasel kajastamisel

- C9 Üksus määrab paragrahvis C8 lubatud ulatuses kindlaks järgmised asjaolud, kasutades ülemineku kuupäeval kättesaadavat teavet:
- a) kuidas teha kindlaks kindlustuslepingute grupid, rakendades paragrahve 14–24;
 - b) kas kindlustusleping vastab otsese kasumiosalusega kindlustuslepingu määratlusele, rakendades paragrahve B101–B109;
 - c) kuidas teha otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul kindlaks vabatahtlikud rahavood, rakendades paragrahve B98–B100; ja
 - d) kas investeerimisleping vastab IFRS 17 kohasele võimaliku kasumiosalusega investeerimislepingu määratlusele, rakendades paragrahvi 71.
- C9A Paragrahviga C8 lubatud ulatuses liigitab üksus rahuldamata nõuete eraldiseks selliste nõuete arveldamise kohustise, mis tekkis enne kindlustuslepingu omandamist kindlustuslepingute üleandmisel, mis ei kujuta endast IFRS 3 rakendusallasse kuuluvat äritegevust ega äriühendust.
- C10 Üksus ei rakenda paragrahvis C8 lubatud ulatuses paragrahvi 22, et jagada grupid osadeks, mis ei hõlma rohkem kui üheaastase vahega väljastatud lepinguid.
- Otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute gruppide lepingulise teenusemarginaali või kahjumikomponendi kindlaksmääramine*
- C11 Üksus määrab paragrahvis C8 lubatud ulatuses otsese kasumiosalusega lepingute puhul lepingulise teenusemarginaali või tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendi (vt paragrahvid 49–52) kindlaks ülemineku kuupäeval, rakendades paragrahve C12–C16C.
- C12 Üksus hindab paragrahvis C8 lubatud ulatuses tulevase rahavoogusid kindlustuslepingute grupi esmase kajastamise kuupäeval tulevaste rahavoogude summana ülemineku kuupäeval (või varasemal kuupäeval, kui tulevased rahavood sellel varasemal kuupäeval saab tagasiulatuvalt kindlaks määrata, rakendades paragrahvi C4 punkti a), mida korrigeeritakse vastavalt rahavoogudele, mis on teadaolevalt tekkinud kindlustuslepingute grupi esmase kajastamise kuupäeva ja ülemineku kuupäeva (või varasema kuupäeva) vahelisel ajal. Teadaolevalt tekkinud rahavood sisaldavad enne ülemineku kuupäeva kehtivuse kaotanud lepingutest tulenenud rahavoogusid.
- C13 Üksus määrab paragrahvis C8 lubatud ulatuses kindlaks diskontomäärad, mida rakendati kindlustuslepingute grupi esmase kajastamise kuupäeval (või hiljem):
- a) kasutades jälgitavat tuluköverat, mis on vähemalt ülemineku kuupäevale vahetult eelnenud kolmel aastal ligilähedane paragrahve 36 ja B72–B85 rakendades hinnatud tuluköverale, kui selline jälgitav tuluköver on olemas;
 - b) kui punktis a nimetatud jälgitavat tuluköverat ei ole, hinnatakse esmase kajastamise kuupäeval (või hiljem) rakendatud diskontomäärasid, määrates kindlaks jälgitava tulukövera ning paragrahve 36 ja B72–B85 rakendades hinnatud tulukövera keskmise vahe ja rakendades seda jälgitava tulukövera suhtes. See vahe peab olema vähemalt ülemineku kuupäevale vahetult eelnenud kolme aasta keskmine.

- C14 Üksus määrab paragrahvis C8 lubatud ulatuses kindlaks mittefinantsriski marginaali kindlustuslepingute grupi esmase kajastamise kuupäeval (või hiljem), korrigeerides mittefinantsriski marginaali ülemineku kuupäeval eeldatava riskist vabanemise suhtes enne ülemineku kuupäeva. Eeldatav riskist vabanemine määratakse kindlaks, tuginedes üksuse poolt ülemineku kuupäeval väljastatud sarnaste kindlustuslepingute kohasele riskist vabanemisele.
- C14A Paragrahvi B137 rakendades võib üksus otsustada mitte muuta eelmistes vahefinantsaruannetes esitatud arvestushinnangute käsitlemist. Paragrahvis C8 lubatud ulatuses määrab selline üksus kindlaks lepingulise teenusemarginaali või kahjumikomponendi ülemineku kuupäeval nii, nagu üksus ei oleks enne ülemineku kuupäeva vahefinantsaruandeid koostanud.
- C14B Üksus kasutab paragrahvis C8 lubatud ulatuses sama süstemaatilist ja ratsionaalset meetodit, mida üksus kavatses pärast ülemineku kuupäeva kasutada paragrahvi 28A rakendamisel, et jaotada enne ülemineku kuupäeva makstud (või teise IFRSi kohaselt kajastatud kohustisega seotud) kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood (välja arvatud enne ülemineku kuupäeva lõpetatud kindlustuslepingutega seotud summad) järgmisele:
- ülemineku kuupäeval kajastatud kindlustuslepingute grupid ja
 - kindlustuslepingute grupid, mida eeldatavasti kajastatakse pärast ülemineku kuupäeva.
- C14C Kindlustuslepingu sõlmimisega seotud enne ülemineku kuupäeva makstud rahavood, mis on jaotatud ülemineku kuupäeval kajastatud kindlustuslepingute gruppidele, korrigeerivad selle grupi lepingulist teenusemarginaali sel määral, mil kindlustuslepingud, mis eeldatavasti kuuluvad gruppi, on sellel kuupäeval kajastatud (vt paragrahvid 28C ja B35C). Muud kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavood, mis on makstud enne ülemineku kuupäeva, sealhulgas need, mis on jaotatud kindlustuslepingute gruppidele, mida eeldatavasti kajastatakse pärast ülemineku kuupäeva, kajastatakse varana, rakendades paragrahvi 28B.
- C14D Kui üksusel ei ole mõistlikku ja põhjendatud teavet paragrahvi C14B rakendamiseks, määrab üksus kindlaks järgmised summad, mis võrduvad ülemineku kuupäeval nulliga:
- ülemineku kuupäeval kajastatud kindlustuslepingute grupi lepingulise teenusemarginaali korrigeerimine ja kõik varad selle grupiga seotud kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul ja
 - varad kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul kindlustuslepingute gruppide puhul, mida eeldatavasti kajastatakse pärast ülemineku kuupäeva.
- C15 Kui paragrahvide C12–C14D rakendamisel saadakse lepinguline teenusemarginaal esmase kajastamise kuupäeval, peab üksus ülemineku kuupäeva lepingulise teenusemarginaali kindlakstegemiseks:
- kui üksus rakendab paragrahvi C13 esmasel rakendamisel kasutatavate diskontomäärade hindamiseks – kasutama neid määrasid, et arvestada lepingulise teenusemarginaali intressi, ja
 - määrama paragrahvis C8 lubatud ulatuses kindlaks lepingulise teenusemarginaali summa, mida kajastatakse kasumiaruandes teenuste üleandmise tõttu enne ülemineku kuupäeva, võrreldes ülejäänud kindlustuskaitse ühikuid sellel kuupäeval lepingute grupi raames enne ülemineku kuupäeva antud kindlustuskaitse ühikutega (vt paragrahv B119).

- C16 Kui paragrahvide C12–C14D rakendamisel saadakse tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponent esmase kajastamise kuupäeval, määrab üksus kindlaks kõik summad, mis jaotati kahjumikomponendile enne ülemineku kuupäeva, rakendades paragrahve C12–C14D ja kasutades süstemaatilist jaotamist.
- C16A Sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi puhul, mis pakuvad kindlustuskaitset koormavate kindlustuslepingute gruppide ja mis on sõlmitud enne kindlustuslepingute väljastamist või sellega samal ajal, määrab üksus kindlaks tuleviku väljamakseteks mõeldud vara kahjumi katmise komponendi ülemineku kuupäeval (vt paragrahvid 66A–66B). Paragrahvis C8 lubatud ulatuses määrab üksus kindlaks kahjumi katmise komponendi, korrutades:
- aluseks olevate kindlustuslepingute tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendi ülemineku kuupäeval (vt paragrahvid C16 ja C20) ja
 - selliste aluseks olevate kindlustuslepingutega seotud nõuete protsendi, mille kohta üksus eeldab, et ta nõuab need sõlmitud edasikindlustuslepingute grupist sisse.
- C16B Paragrahve 14–22 rakendades võib üksus ülemineku kuupäeval arvata koormavate kindlustuslepingute gruppi nii koormavad kindlustuslepingud, mis kuuluvad sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppi, kui ka koormavad kindlustuslepingud, mis sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppi ei kuulu. Sellistel juhtudel kasutab üksus paragrahvi C16A rakendamiseks süstemaatilist ja ratsionaalset jaotamis põhimõtet, et määrata kindlaks kindlustuslepingute grupi kahjumikomponendi osa, mis on seotud kindlustuslepingutega, mis kuuluvad sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppi.
- C16C Kui üksusel ei ole mõistlikku ja põhjendatud teavet paragrahvi C16A rakendamiseks, ei määra üksus sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi puhul kindlaks kahjumi katmise komponenti.
- Otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute gruppide lepingulise teenusemarginaali või kahjumikomponendi kindlaksmääramine*
- C17 Üksus määrab paragrahvis C8 lubatud ulatuses otsese kasumiosalusega lepingute puhul lepingulise teenusemarginaali või tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendi kindlaks ülemineku kuupäeval järgmiselt:
- alusvara õiglase koguväärtus sellel kuupäeval, millest arvatakse maha
 - kindlustuslepingute rahavood sellel kuupäeval ja millele lisatakse või millest arvatakse maha
 - korrigeerimine:
 - summade võrra, mida üksus nõuab kindlustusvõtjatelt (sh alusvarast mahaarvatud summad) enne seda kuupäeva;
 - enne seda kuupäeva makstud summade võrra, mis ei oleks varieerunud vastavalt alusvarale;
 - mittefinantsriski marginaali muutuse võrra, mille põhjustas riskist vabanemine enne seda kuupäeva. Üksus hindab seda summat, tuginedes üksuse poolt ülemineku kuupäeval väljastatud sarnaste kindlustuslepingute kohasele riskist vabanemisele;
 - kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude võrra, mis on makstud (või mille kohustist on kajastatud teise IFRSi kohaselt) enne ülemineku kuupäeva ja mis on jaotatud gruppide (vt paragrahv C17A);

- d) kui punktide a–c tulemusel saadakse lepinguline teenusemarginaal, siis arvatakse maha lepingulise teenusemarginaali summa, mis on seotud enne seda kuupäeva osutatud teenustega. Punktide a–c kogutulemus on lepingute grupi raames osutatud kõikide teenuste lepingulise teenusemarginaali kogusumma (st enne summasid, mis oleks osutatud teenuste puhul kajastatud kasumiaruandes) asendusnäitaja. Üksus hindab summasid, mis oleks osutatud teenuste puhul kajastatud kasumiaruandes, võrreldes ülejäänud kindlustuskaitse ühikuid ülemineku kuupäeval lepingute grupi raames enne ülemineku kuupäeva antud kindlustuskaitse ühikutega, või
- e) kui punktide a–c tulemusel saadakse kahjumikomponent, siis korrigeeritakse kahjumikomponent nullini ja suurendatakse sama summa võrra tuleviku väljamaksete kohustist, mis ei sisalda kahjumikomponenti.

C17A Paragrahvi C8 lubatud ulatuses rakendab üksus paragrahve C14B–C14D, et kajastada vara kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul ja otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute grupi lepingulise teenusemarginaali mis tahes korrigeerimist kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul (vt paragrahvi C17 punkti c alapunkt iv).

Kindlustuslepingute finantstulu või -kulu

C18 Selliste kindlustuslepingute gruppide puhul, mis sisaldavad paragrahvi C10 rakendades rohkem kui üheaastase vahega väljastatud lepinguid:

- a) on üksusel lubatud määrata paragrahvi B72 punktis b kuni punkti e alapunktis ii sätestatud diskontomäärad grupi esmase kajastamise kuupäeval ja paragrahvi B72 punkti e alapunktis iii sätestatud diskontomäärad rahuldamata nõude kuupäeval kindlaks ülemineku kuupäeval, mitte esmase kajastamise või rahuldamata nõude kuupäeval;
- b) kui üksus otsustab jagada kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kasumiaruandes kajastatud summade ja muus koondkasumis kajastatud summade vahel, rakendades paragrahvi 88 punkti b või paragrahvi 89 punkti b, on üksusel vaja kindlaks määrata muus koondkasumis ülemineku kuupäeval kajastatud kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kumulatiivne summa, et rakendada paragrahvi 91 punkti a tulevastel perioodidel. Üksusel on lubatud määrata see kumulatiivne summa kindlaks kas paragrahvi C19 punkti b rakendades või:
- i) nullina, välja arvatud punkti ii rakendamisel, ja
- ii) nende otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul, mille suhtes rakendatakse paragrahvi B134, summana, mis võrdub muus koondkasumis alusvara puhul kajastatud kumulatiivse summaga.

C19 Selliste kindlustuslepingute gruppide puhul, mis ei sisalda rohkem kui üheaastase vahega väljastatud lepinguid:

- a) kui üksus rakendab paragrahvi C13, et hinnata esmasel kajastamisel (või hiljem) rakendatud diskontomäärasid, peab ta ka kindlaks määrama paragrahvi B72 punktides b–e sätestatud diskontomäärad, rakendades paragrahvi C13, ja
- b) kui üksus otsustab jagada kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kasumiaruandes kajastatud summade ja muus koondkasumis kajastatud summade vahel, rakendades paragrahvi 88 punkti b või paragrahvi 89 punkti b, on üksusel vaja kindlaks määrata muus koondkasumis ülemineku kuupäeval kajastatud kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kumulatiivne summa, et rakendada paragrahvi 91 punkti a tulevastel perioodidel. Üksus määrab selle kumulatiivse summa kindlaks:
- i) kindlustuslepingute puhul, mille suhtes üksus rakendab paragrahvis B131 sätestatud süstemaatilise jaotamise meetodeid, ja kui üksus rakendab paragrahvi C13, et hinnata diskontomäärasid esmasel kajastamisel – kasutades esmase kajastamise kuupäeval rakendatud diskontomäärasid, rakendades ka paragrahvi C13;

- ii) kindlustuslepingute puhul, mille suhtes üksus rakendab paragrahvis B132 sätestatud süstemaatilise jaotamise meetodeid – lähtudes sellest, et finantsriskiga seotud eeldused, mis kehtisid esmase kajastamise kuupäeval, on need, mis kehtivad ülemineku kuupäeval, st nullina;
- iii) kindlustuslepingute puhul, mille suhtes üksus rakendab paragrahvis B133 sätestatud süstemaatilise jaotamise meetodeid, ja kui üksus rakendab paragrahvi C13, et hinnata diskontomäärasid esmasel kajastamisel (või hiljem) – kasutades rahuldamata nõude kuupäeval rakendatud diskontomäärasid, rakendades ka paragrahvi C13, ja
- iv) nende otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul, mille suhtes rakendatakse paragrahvi B134 – summama, mis võrdub muus koondkasumis alusvara puhul kajastatud kumulatiivse summaga.

C19A Paragrahvi B137 rakendades võib üksus otsustada mitte muuta eelmistes vahefinantsaruannetes esitatud arvestushinnangute käsitlust. Paragrahvis C8 lubatud ulatuses määrab selline üksus kindlaks summad, mis on seotud kindlustuslepingute finantstulu või -kuluga ülemineku kuupäeval nii, nagu üksus ei oleks enne ülemineku kuupäeva vahefinantsaruandeid koostanud.

Õiglase väärtuse meetod

- C20 Üksus määrab õiglase väärtuse meetodi rakendamiseks lepingulise teenusemarginaali või tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendi ülemineku kuupäeval kindlaks kindlustuslepingute grupi selle kuupäeva õiglase väärtuse ja sellel kuupäeval mõõdetud kindlustuslepingute rahavoogude vahena. Üksus rakendab selle õiglase väärtuse kindlaksmääramisel standardi IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* paragrahvi 47 (nõudetunnuste kohta).
- C20A Sõlmitud edasikindlustuslepingute grupi puhul, mille suhtes rakendatakse paragrahve 66A–66B (ilma vajaduseta täita paragrahvis B119C sätestatud tingimust), määrab üksus kindlaks tuleviku väljamakseteks mõeldud vara kahjumi katmise komponendi ülemineku kuupäeval, korrutades:
- a) aluseks olevate kindlustuslepingute tuleviku väljamaksete kohustise kahjumikomponendi ülemineku kuupäeval (vt paragrahvid C16 ja C20) ja
 - b) selliste aluseks olevate kindlustuslepingutega seotud nõuete protsendi, mille kohta üksus eeldab, et ta nõuab need sõlmitud edasikindlustuslepingute grupist sisse.
- C20B Paragrahve 14–22 rakendades võib üksus ülemineku kuupäeval arvata koormavate kindlustuslepingute gruppi nii koormavad kindlustuslepingud, mis kuuluvad sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppi, kui ka koormavad kindlustuslepingud, mis sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppi ei kuulu. Sellistel juhtudel kasutab üksus paragrahvi C20A rakendamiseks süstemaatilist ja ratsionaalset jaotamis põhimõtet, et määrata kindlaks kindlustuslepingute grupi kahjumikomponendi osa, mis on seotud kindlustuslepingutega, mis kuuluvad sõlmitud edasikindlustuslepingute gruppi.
- C21 Üksus võib õiglase väärtuse meetodit rakendades rakendada paragrahvi C22, et kindlaks määrata:
- a) kuidas teha kindlaks kindlustuslepingute grupid, rakendades paragrahve 14–24;
 - b) kas kindlustusleping vastab otsese kasumiosalusega kindlustuslepingu määratlusele, rakendades paragrahve B101–B109;

- c) kuidas teha otsese kasumiosaluseta kindlustuslepingute puhul kindlaks vabatahtlikud rahavood, rakendades paragrahve B98–B100; ja
- d) kas investeerimisleping vastab IFRS 17 kohasele võimaliku kasumiosalusega investeerimislepingu määratlusele, rakendades paragrahvi 71.

C22 Üksus võib otsustada määrata paragrahvi C21 asjaolud kindlaks, kasutades:

- a) mõistlikku ja põhjendatud teavet selle kohta, kuidas üksus oleks need kindlaks määranud, võttes arvesse lepingutingimusi ja turutingimusi lepingu jõustumise või esmase kajastamise kuupäeval (nagu on asjakohane), või
- b) ülemineku kuupäeval kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet.

C22A Õiglase väärtuse meetodit rakendades võib üksus otsustada liigitada rahuldamata nõuete eraldiseks selliste nõuete arveldamise kohustise, mis tekkis enne kindlustuslepingu omandamist kindlustuslepingute üleandmisel, mis ei kujuta endast IFRS 3 rakendusallasse kuuluvat äritegevust ega äriühendust.

C23 Üksus ei ole õiglase väärtuse meetodi rakendamisel kohustatud rakendama paragrahvi 22 ja võib kaasata gruppi rohkem kui üheaastase vahega väljastatud lepingud. Üksus jaotab grupid üksnes sellisteks osadeks, mis sisaldavad ainult ühe aasta (või lühema perioodi) jooksul väljastatud lepinguid, kui tema käsutuses on mõistlik ja põhjendatud teave selle jaotuse tegemiseks. Olenemata sellest, kas üksus rakendab paragrahvi 22 või mitte, on tal lubatud määrata paragrahvi B72 punktis b kuni punkti e alapunktis ii sätestatud diskontomäärad grupi esmase kajastamise kuupäeval ja paragrahvi B72 punkti e alapunktis iii sätestatud diskontomäärad rahuldamata nõude kuupäeval kindlaks ülemineku kuupäeval, mitte esmase kajastamise või rahuldamata nõude kuupäeval.

C24 Kui üksus otsustab õiglase väärtuse meetodi rakendamisel jagada kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kasumiaruande ja muu koondkasumi vahel, on tal lubatud muus koondkasumis ülemineku kuupäeval kajastatud kindlustuslepingute finantstulu või -kulu kumulatiivne summa kindlaks määrata:

- a) tagasiulatuvalt, kuid üksnes siis, kui tal on selleks olemas mõistlik ja põhjendatud teave, või
- b) nullina, välja arvatud punkti c rakendamisel, ja
- c) nende otsese kasumiosalusega kindlustuslepingute puhul, mille suhtes rakendatakse paragrahvi B134 – summamana, mis võrdub muus koondkasumis alusvara puhul kajastatud kumulatiivse summaga.

Varad kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul

C24A Kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul vara suhtes õiglase väärtuse meetodi rakendamisel (vt paragrahvi C5B punkt b) määrab üksus ülemineku kuupäeval kindlaks kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul vara summas, mis võrdub kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogudega, mis üksusel tekiks ülemineku kuupäeval seoses õigustega omandada:

- a) saadavaid kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogusid, mis tulenevad enne ülemineku kuupäeva väljastatud kindlustuslepingute kindlustusmaksetest, kuid mis on ülemineku kuupäeval kajastamata;

- b) tulevasi kindlustuslepinguid, mis on ülemineku kuupäeval kajastatud kindlustuslepingute pikendamised ja punktis a kirjeldatud kindlustuslepingud, ja
- c) muid kui punktis b nimetatud tulevasi kindlustuslepinguid pärast tehingu kuupäeva, maksmata uuesti kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavooge, mille üksus on juba maksnud ja mis on otseselt omistatavad seotud kindlustuslepingute portfelliga.

C24B Ülemineku kuupäeval jätab üksus kindlustuslepingute grupi mõõtmisel välja mis tahes varade summa kindlustuslepingu sõlmimisega seotud rahavoogude puhul.

Võrdlusandmed

- C25 Olenemata sellest, et paragrahvi C2 punktis b on viidatud esmase rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aastasele aruandeperioodile, võib üksus esitada IFRS 17 rakendades ka korrigeeritud võrdlusteabe varasemate kajastatud perioodide kohta, kuid ta ei pea seda tegema. Kui üksus esitab korrigeeritud võrdlusteabe mis tahes varasema perioodi kohta, tuleb paragrahvi C2 punktis b esitatud viidet esmase rakendamise kuupäevale vahetult eelnevale aastase aruandeperioodi algusele käsitada viitena varaseima esitatud korrigeeritud võrdlusperioodi algusele.
- C26 Üksus ei ole kohustatud esitama paragrahvide 93–132 kohaselt avalikustatavat teavet ühegi perioodi kohta, mida on kajastatud enne esmase rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aastase aruandeperioodi algust.
- C27 Kui üksus esitab mõne varasema perioodi kohta korrigeerimata võrdlusteabe ja avalikustatava teabe, määrab ta selgelt kindlaks teabe, mida ei ole korrigeeritud, märgib, et see on koostatud erineval alusel, ja selgitab seda alust.
- C28 Üksus ei pea avalikustama eelnevalt avaldamata teavet nõuete arengu kohta, mis toimusid varem kui viis aastat enne selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil ta IFRS 17 esimest korda rakendas. Kui aga üksus ei avalikusta seda teavet, avalikustab ta selle asjaolu.

Üksused, kes samal ajal rakendavad esimest korda IFRS 17 ja IFRS 9

- C28A Üksusel, kes samal ajal rakendab esimest korda IFRS 17 ja IFRS 9, on lubatud rakendada paragrahve C28B–C28E (liigituse kattuvus) finantsvara võrdlusandmete esitamisel, kui selle finantsvara võrdlusandmeid ei ole IFRS 9 rakendamisega seoses korrigeeritud. Finantsvara võrdlusandmeid ei korrigeerita IFRS 9 rakendamisega seoses, kui üksus otsustab eelnevaid perioode mitte korrigeerida (vt IFRS 9 paragrahv 7.2.15) või kui üksus korrigeerib varasemaid perioode, kuid finantsvara kajastamine on nende eelnevate perioodide jooksul lõpetatud (vt IFRS 9 paragrahv 7.2.1).
- C28B Üksus, kes rakendab finantsvara suhtes liigituse kattuvust, esitab võrdlusandmed nii, nagu oleks selle finantsvara suhtes rakendatud IFRS 9 liigitus- ja mõõtmisnõudeid. Üksus kasutab üleminekukuupäeval kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud teavet (vt paragrahvi C2 punkt b), et määrata kindlaks, kuidas ta IFRS 9 esmasel rakendamisel finantsvara eeldatavasti liigitab ja mõõdab (näiteks võib üksus kasutada IFRS 9 esmaseks rakendamiseks valmistumiseks tehtud esialgseid hinnanguid).

C28C Finantsvara suhtes liigituse kattuvuse rakendamisel ei ole üksus kohustatud rakendama IFRS 9 osas 5.5 sätestatud väärtuse languse nõudeid. Kui paragrahvi C28B kohaselt kindlaks määratud liigituse alusel rakendatakse finantsvara suhtes IFRS 9 osas 5.5 sätestatud väärtuse languse nõudeid, kuid üksus ei rakenda neid nõudeid liigituse kattuvuse rakendamisel, jätkab üksus väärtuse langusega seoses eelmisel perioodil kajastatud mis tahes summade kajastamist kooskõlas IAS 39-ga *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*. Vastasel juhul tühistatakse kõik sellised summad.

C28D Mis tahes erinevust finantsvara eelmise bilansilise jääkmaksumuse ja üleminekukuupäeva bilansilise jääkmaksumuse vahel, mis tuleneb paragrahvide C28B–C28C rakendamisest, kajastatakse jaotamata kasumi algsaldos (või vajaduse korral muus omakapitali komponendis) üleminekukuupäeval.

C28E Üksus, kes rakendab paragrahve C28B–C28D:

a) avalikustab sellise kvalitatiivse teabe, mis võimaldab finantsaruande kasutajatel mõista:

i) mil määral on kasutatud liigituse kattuvust (näiteks kas seda on rakendatud kõikide finantsvarade suhtes, mille kajastamine on lõpetatud võrdlusperioodil);

ii) kas ja mil määral on rakendatud IFRS 9 osas 5.5 sätestatud väärtuse languse nõudeid (vt paragrahv C28C);

b) rakendab neid paragrahve üksnes IFRS 17-le ülemineku kuupäeva ja IFRS 17 esmase rakendamise kuupäeva vahele jäävate aruandeperioodide võrdlusandmete suhtes (vt paragrahvid C2 ja C25), ja

c) rakendab IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeval IFRS 9 üleminekunõudeid (vt IFRS 9 osa 7.2).

Finantsvara ümbermääratlemine

C29 IFRS 17 esmase rakendamise kuupäeval teeb üksus, kes rakendas enne IFRS 17 esmast rakendamist aastaste aruandeperioodide suhtes IFRS 9, järgmist:

a) võib uuesti hinnata, kas kriteeriumidele vastav finantsvara vastab IFRS 9 paragrahvi 4.1.2 punkti a või paragrahvi 4.1.2A punkti a tingimusele. Finantsvara vastab kriteeriumidele üksnes siis, kui finantsvara ei omata seoses tegevusega, mis ei ole seotud IFRS 17 rakendusalassee kuuluvate lepingutega. Finantsvarad, mis ei vasta uuesti hindamise kriteeriumidele, on näiteks need varad, mida hoitakse seoses pangandustegevusega, või finantsvarad, mida hoitakse IFRS 17 rakendusalassee mittekuuluvate investeerimislepingutega seotud fondides;

b) tühistab finantsvara varasema määratlemise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava varana, kui see finantsvara ei vasta enam IFRS 17 rakendamise tõttu IFRS 9 paragrahvis 4.1.5 esitatud tingimusele;

c) võib määratleda finantsvara õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava varana, kui see finantsvara vastab IFRS 9 paragrahvis 4.1.5 esitatud tingimusele;

- d) võib määratleda investeeringu omakapitaliinstrumenti õiglasest väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetava varana, rakendades IFRS 9 paragrahvi 5.7.5;
- e) võib tühistada omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu varasema määratlemise õiglasest väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetava varana, rakendades IFRS 9 paragrahvi 5.7.5.
- C30 Üksus rakendab paragrahvi C29, lähtudes IFRS 17 esmase rakendamise kuupäeval eksisteerinud faktidest ja asjaoludest. Üksus rakendab neid määratlemisi ja liigitamisi tagasiulatuvalt. Seda tehes rakendab üksus IFRS 9 asjakohaseid üleminekunõudeid. Sellega seoses käsitatakse esmase rakendamise kuupäevana IFRS 17 esmase rakendamise kuupäeva.
- C31 Paragrahvi C29 rakendav üksus ei ole kohustatud korrigeerima varasemaid perioode, et peegeldada selliseid määratlemise ja liigitamise muutusi. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida üksnes siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata. Kui üksus korrigeerib varasemaid perioode, peavad korrigeeritud finantsaruanded vastama kõigile nende mõjutatud finantsvarade suhtes kohaldatavatele IFRS 9 nõuetele. Kui üksus ei korrigeeri varasemaid perioode, kajastab ta jaotamata kasumi algsaldos (või vajadust mööda muus omakapitali komponendis) esmase rakendamise kuupäeval kõiki erinevusi järgmiste summade vahel:
- a) nende finantsvarade varasem bilansiline jääkmaksumus ja
- b) nende finantsvarade bilansiline jääkmaksumus esmase rakendamise kuupäeval.
- C32 Juhul kui üksus rakendab paragrahvi C29, avalikustab ta asjaomasel aastasel aruandeperioodil nende finantsvarade iga liigi kohta:
- a) kui rakendatakse paragrahvi C29 punkti a – kriteeriumidele vastavate finantsvarade kindlaksmääramise aluse;
- b) kui rakendatakse paragrahvi C29 punkte a–e:
- i) mõjutatud finantsvarade mõõtmise kategooria ja bilansilise jääkmaksumuse, mis on kindlaks määratud vahetult enne IFRS 17 esmase rakendamise kuupäeva, ja
- ii) mõjutatud finantsvarade uue mõõtmise kategooria ja bilansilise jääkmaksumuse, mis määratakse kindlaks pärast paragrahvi C29 rakendamist;
- c) kui rakendatakse paragrahvi C29 punkti b – finantsseisundi aruandes esitatud selliste finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse, mis olid varem määratletud õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava varana, rakendades IFRS 9 paragrahvi 4.1.5, kuid mida enam nii ei määratleta.
- C33 Juhul kui üksus rakendab paragrahvi C29, avalikustab ta asjaomasel aastasel aruandeperioodil kvalitatiivse teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista:
- a) kuidas ta rakendas paragrahvi C29 finantsvarade suhtes, mille liigitust on IFRS 17 esmasel rakendamisel muudetud;

- b) miks on määratletud või ümber määratletud finantsvarad, mida mõõdetakse õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, rakendades IFRS 9 paragrahvi 4.1.5, ja
- c) miks üksus jõudis teistsuguste järeldustele uues hinnangus, rakendades IFRS 9 paragrahvi 4.1.2 punkti a või paragrahvi 4.1.2A punkti a.

C33A Finantsvara puhul, mille kajastamine on lõpetatud IFRS 17-le ülemineku kuupäeva ja esmase rakendamise kuupäeva vahel, võib üksus võrdlusandmete esitamiseks rakendada paragrahve C28B–C28E (liigituse kattuvus), nagu oleks selle vara suhtes rakendatud paragrahvi C29. Selline üksus kohandab paragrahvide C28B–C28E nõudeid nii, et liigituse kattuvus põhineks sellel, kuidas üksus eeldab, et finantsvara määratletakse IFRS 17 esmase rakendamise kuupäeval paragrahvi C29 alusel.

MUUDE RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSSTANDARDITE KEHTETUKS TUNNISTAMINE

C34 Standardiga IFRS 17 asendatakse 2020. aastal muudetud standard IFRS 4 *Kindlustuslepingud*.

IFRICi TÕLGENDUS nr 1

Muutused olemasolevates kasutusest kõrvaldamise, taastamise ning sarnastes kohustistes

VIITED

- IFRS 16 *Rendiarvestus*
- IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* (parandatud 2003)
- IAS 23 *Laenukasutuse kulutused*
- IAS 36 *Varade väärtuse langus* (parandatud 2004)
- IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

TAUST

- 1 Paljudel üksustel on kohustus materiaalse põhivara objekte demonteerida, eemaldada ning taastada. Käesolevas tõlgenduses on kõnealused kohustused nimetatud „kasutusest kõrvaldamise, taastamise ning sarnasteks kohustisteks“. IAS 16 kohaselt sisaldab materiaalse põhivara objekti maksumus selle demonteerimise ja eemaldamise ning asukoha taastamise maksumuse esialgset hinnangut, kusjuures kohustus tekib üksuse jaoks kas siis, kui objekt on omandatud või selle tagajärjel, et objekti on konkreetse perioodi vältel kasutatud muudel eesmärkidel kui varude tootmiseks sellel perioodil. IAS 37 sisaldab nõudeid selle kohta, kuidas mõõta kasutusest kõrvaldamise, taastamise ning sarnaseid kohustisi. Käesolev tõlgendus annab juhtnõore selle kohta, kuidas kajastada mõju, mis on seotud olemasolevate kasutusest kõrvaldamise, taastamise ning sarnaste kohustiste mõõtmisest tulenevate muutustega.

RAKENDUSALA

- 2 Käesolevat tõlgendust rakendatakse kõigi olemasolevate kasutusest kõrvaldamise, taastamise ning sarnaste kohustiste muutuste osas eeldusel, et need kohustised on:
 - a) kajastatud materiaalse põhivara objekti maksumuse osana kooskõlas IAS 16-ga või kasutamisoiguse esemeks oleva vara maksumuse osana kooskõlas IFRS 16-ga ja
 - b) kajastatud kohustisena kooskõlas IAS 37-ga.

Kasutusest kõrvaldamise, taastamise või sarnane kohustus võib eksisteerida näiteks tehase kasutusest kõrvaldamiseks, keskkonnakahjustuse likvideerimiseks hankivas tööstuses või seadmete eemaldamiseks.

KÜSIMUS

- 3 Käesolev tõlgendus käsitleb seda, kuidas tuleks kajastada järgmiste sündmuste, mis muudavad eksisteerivate kasutusest kõrvaldamise, taastamise ning sarnaste kohustiste mõõtmistulemust, mõju järgmise korral:
 - a) muutused tõenäolises majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemises (näiteks rahavoos) kõnealuse kohustuse täitmisel;
 - b) muutused IAS 37 paragrahvis 47 määratletud turupõhises diskontomääras (see hõlmab muutusi raha hetkeväärtuses ja kohustise spetsiifilistes riskides) ja
 - c) suurenemine, mis peegeldab aja möödumist (samuti diskonto tühistamist).

KONSENSUS

- 4 Muutused eksisteerivate kasutusest kõrvaldamise, taastamise ning sarnastes kohustistes, mis on tingitud kas ajastuse või kohustuse täitmiseks vajaliku majanduslikku kasu väljendavate ressursside vähenemisest või diskontomäära muutusest, tuleb arvestada kooskõlas järgnevate paragrahvidega 5–7.
- 5 Kui seonduva vara kajastamisel on kasutatud soetusmaksumuse meetodit:
- a) võttes arvesse punkti b, tuleb muutused kohustises liita või maha arvata seonduva vara soetusmaksumusest aruandeperioodil;
 - b) summa, mis arvatakse maha vara soetusmaksumusest, ei tohi ületada tema bilansilist jääkmaksumust. Kui kohustise vähendamine ületab vara bilansilise jääkmaksumuse, tuleb ülejääk kohe kajastada kasumiaruandes;
 - c) kui korrigeerimise tulemusena vara maksumus suureneb, kaalub üksus, kas võib tegemist olla indikatsiooniga, et vara uus bilansiline jääkmaksumus ei ole täies mahus kaetav. Kui selline indikatsioon on olemas, kontrollib üksus vara väärtuse langust, hinnates selle kaetavat väärtust, ning kajastab kahjumi väärtuse langusest kooskõlas IAS 36-ga.
- 6 Kui seonduva vara kajastamisel on kasutatud ümberhindluse mudelit:
- a) muutused kohustises muudavad selle vara osas eelnevalt kajastatud ümberhindluse reservi suurenemist või vähenemist järgmiselt:
 - i) kohustise vähenemist (vastavalt punktile b) kajastatakse muus koondkasumis ja suurenemist omakapitalis ümberhindluse reservis, välja arvatud ulatuses, mis tühistab selle vara osas eelnevalt kasumiaruandes kajastatud ümberhindamisest tuleneva väärtuse vähenemise, mis tuleb kajastada kasumiaruandes;
 - ii) kohustise suurenemist kajastatakse kasumis või kahjumis, välja arvatud ulatuses, mis vastab konkreetse vara osas eksisteeriva ümberhindamisest tuleneva väärtuse suurenemisele, ja mis kajastatakse otse omakapitalis kajastatud ümberhindluse reservi vähendamisenä;
 - b) juhul kui kohustise vähenemine ületab vara bilansilist jääkmaksumust, mis oleks varal olnud siis, kui seda oleks kajastatud soetusmaksumuse meetodil, kajastatakse ületav osa kohe kasumiaruandes;
 - c) muutus kohustises on indikaatoriks, et vara tuleks ümber hinnata tagamaks, et bilansiline jääkmaksumus ei erine oluliselt sellest, mis oleks varal aruandeperioodi lõpus õiglast väärtust kasutades. Kõik sellised ümberhindlused võetakse arvesse, et määratleda kasumis või kahjumis või muus koondkasumis kajastatud summasid punkti a põhjal. Kui ümberhindamine on vajalik, hinnatakse ümber kõik seda liiki varad;
 - d) IAS 1-s nõutakse koondkasumi aruandes kõikide muude koondkasumite iga komponendi avalikustamist. Sellest nõudest kinni pidades tuuakse välja ja avalikustatakse eraldi kohustise muutusest tulenev muutus ümberhindluse reservis.
- 7 Vara korrigeeritud amortiseeritav maksumus amortiseeritakse vara kasuliku eluea jooksul. Seega tuleb seonduva vara kasuliku eluea lõppedes kõik hilisemad muutused kohustises kajastada nende ilmumisel kasumiaruandes. See kehtib nii soetusmaksumuse meetodi kui ka ümberhindluse mudeli puhul.
- 8 Perioodilist diskonto amortiseerimist tuleb tekkepõhiselt kajastada finantskuluna kasumiaruandes. Kapitaliseerimine vastavalt IAS 23-le ei ole lubatud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 9 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. septembril 2004 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab tõlgendust enne 1. septembrit 2004 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 9A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvi 6. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 9B IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi 2. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 10 Arvestusmeetodite muutused kajastatakse kooskõlas IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, arvestushinnangute muutused ja vead nõuetega* ⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵⁹⁾ Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust perioodi suhtes, mis algab enne 1. jaanuari 2005, järgib üksus IAS 8 varasema versiooni (nimetusega *Perioodi puhaskasum või -kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites*) nõudeid, välja arvatud juhul, kui üksus on varasemal perioodil rakendanud selle standardi muudetud versiooni.

IFRICi TÕLGENDUS nr 2

Liikmete osad ühistulistes üksustes ja sarnased instrumendid

VIITED

- IFRS 9 *Finantsinstrumendid*
- IFRS 13 *Õiglase väärtuse määrtmine*
- IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* (parandatud 2003) ⁽⁶⁰⁾

TAUST

- 1 Ühistud ja muud sarnased üksused on moodustatud isikute rühmade poolt, et rahuldada ühiseid majanduslikke või sotsiaalseid vajadusi. Siseriiklikud seadused defineerivad tavaliselt ühistut ühendusena, mis püüab kaasa aidata oma liikmete majanduslikule edenemisele ühise äritegevuse kaudu (omaabi põhimõte). Liikmete osalust ühistus kutsutakse sageli liikmete osadeks või muuks selliseks ja käesolevas tekstis nimetatakse neid edaspidi „liikmete osadeks“.
- 2 IAS 32-s kehtestatakse põhimõtted finantsinstrumentide liigitamiseks finantskohustisteks või omakapitaliks. Muu hulgas rakendatakse neid põhimõtteid tagasimüüdavate instrumentide, mis võimaldavad instrumendi valdajal neid emitendile raha või muude finantsinstrumentide eest tagasi müüa, liigitamisel. Nimetatud põhimõtteid on keeruline rakendada liikmete osade suhtes ühistulistes üksustes ja sarnaste instrumentide suhtes. Mõned rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõukogu liikmed on palunud abi, et mõista, kuidas rakendatakse IAS 32 põhimõtteid liikmete osade ja sarnaste instrumentide suhtes, millel on teatud tunnused, ja asjaolude kohta, mil sellised tunnused mõjutavad liigitamist kohustisteks või omakapitaliks.

RAKENDUSALA

- 3 Käesolevat tõlgendust rakendatakse IAS 32 rakendusallasse kuuluvate finantsinstrumentide suhtes, sealhulgas ühistuliste üksuste liikmetele emiteeritud finantsinstrumentide suhtes, mis tõendavad liikmete osalust üksuses. Käesolevat tõlgendust ei rakendata finantsinstrumentide suhtes, mida arveldatakse või saab arveldada üksuse enda omakapitaliinstrumentidega.

KÜSIMUS

- 4 Paljudel finantsinstrumentidel, sealhulgas liikmete osadel on omakapitali tunnused, kaasa arvatud hääleõigus ja õigus osaleda dividendide väljamaksmisel. Mõned finantsinstrumendid annavad valdajale õiguse nõuda tagasiostmist raha või muu finantsvara eest, kuid võivad sisaldada piiranguid finantsinstrumentide tagasiostmise teostamise suhtes. Kuidas tuleks neid tagasiostmise tingimusi hinnata otsustamisel, kas finantsinstrumendid tuleks liigitada kohustisteks või omakapitaliks?

KONSENSUS

- 5 Finantsinstrumentide (sealhulgas ühistuliste üksuste liikmete osade) valdaja lepingupõhised õigused taotleda tagasiostmist ei põhjusta iseenesest finantsinstrumentide liigitamist finantskohustiseks. Pigem peab üksus kaaluma kõiki finantsinstrumentidega seotud tingimusi, et otsustada, kas liigitada seda finantskohustiseks või omakapitaliks. Need tingimused sisaldavad liigitamise kuupäeval kehtivaid asjakohaseid kohalikke seadusi, järelevalveorganit ja üksuse põhikirja, kuid ei sisalda nende seaduste, järelevalveorgani ja põhikirja eeldatavaid tulevasi muudatusi.
- 6 Liikmete osad, mida liigitatakse omakapitaliks, kui liikmetel ei oleks õigust nõuda nende lunastamist, on omakapital, kui esineb ükskõik kumb paragrahvides 7 ja 8 kirjeldatud tingimustest või liikmete osadel on kõik IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja need vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele. Nõudmiseni hoiused, sealhulgas jooksevkontod, hoiukontod ja sarnased lepingud, mis tekivad liikmete tegutsemisel klientidena, on üksuse finantskohustised.

⁽⁶⁰⁾ 2005. aasta augustis muudeti IAS 32 nimetust ja uus nimetus on IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*. 2008. aasta veebruaris muutis IASB IAS 32 ja nõudis, et kõik instrumendid, millel on IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, liigitatakse omakapitaliks.

- 7 Liikmete osad on omakapital, kui üksusel on tingimusteta õigus keelduda liikmete osade tagasiostmisest.
- 8 Kohalik seadus, järelevalveorgan või üksuse põhikirja võib kehtestada liikmete osade tagasiostmisele erinevat liiki keelde, näiteks tingimusteta keelde või likviidsuse kriteeriumidel põhinevaid keelde. Kui tagasiostmine on tingimusteta keelatud kohaliku seaduse, järelevalveorgani või üksuse põhikirjaga, on liikmete osad omakapital. Kuid kohaliku seaduse, järelevalveorgani või üksuse põhikirja sätted, mis keelavad tagasiostmise ainult teatud tingimuste, näiteks likviidsuspiirangute, täitmise (või mittetäitmise) korral, ei tähenda veel, et liikmete osad on omakapital.
- 9 Tingimusteta keeld võib olla absoluutne selles mõttes, et kõik lunastamised on keelatud. Tingimusteta keeld võib olla osaline selles mõttes, et see keelab liikmete osade lunastamise, kui lunastamine põhjustaks liikmete osade arvu või liikmete osade arvelt sissemakstud omakapitali summa langemise allapoole teatud taset. Liikmete osad, mis ei kuulu lunastamiskeelu alla, on kohustised, välja arvatud juhul, kui üksusel ei ole tingimusteta õigust keelduda lunastamisest paragrahvi 7 kohaselt või liikmete osadel on kõik tunnused ja need vastavad IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tingimustele. Mõningatel juhtudel võib osade arv või sissemakstud omakapitali summa, mille suhtes kehtib lunastamiskeeld, aja jooksul muutuda. Selline lunastamiskeelu muutus tingib finantskohustiste ja omakapitali vahelise ümberliigitamise.
- 10 Esmasel kajastamisel kajastab üksus oma tagasiostetavat finantskohustist õiglases väärtuses. Liikmete tagasiostmise tunnusega osade puhul kajastab üksus tagasiostetava finantskohustise õiglase väärtuse mitte madalamana maksimumsummast, mis kuulub tasumisele tema põhikirja või rakendatava seaduse tagasiostmise sätete kohaselt, diskonteerituna alates esimesest päevast, mil selle summa tasumist võidakse nõuda (vt näide 3).
- 11 Vastavalt IAS 32 paragrahvile 35 kajastatakse omakapitaliinstrumentide jaotamine omanikele otse omakapitalis. Finantskohustiseks liigitatud finantsinstrumentidega seotud intressid, dividendid ja muud tasud kajastatakse kuluna sõltumata sellest, kas neid makstud summasid nimetatakse juriidiliselt dividendideks, intressiks või muul viisil.
- 12 Konsensuse lahutamatuks osaks olevas lisas esitatakse näiteid käesoleva konsensuse rakendamise kohta.

AVALIKUSTAMINE

- 13 Kui tagasiostmise keelu muutus tingib finantskohustiste ja omakapitali vahelise ülekande, siis avalikustab üksus eraldi ülekande summa, aja ja põhjuse.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 14 Käesoleva tõlgenduse jõustumiskuupäev ja üleminekunõuded on samad kui IAS 32 (parandatud 2003) puhul. Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Kui üksus rakendab seda tõlgendust enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Käesolevat tõlgendust rakendatakse tagasiulatuvalt.
- 14A Üksus rakendab paragrahvide 6, 9, A1 ja A12 muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab dokumenti (*Tagasi*)müüdavad finantsinstrumentid ja likvideerimisel tekkivad kohustused (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) (välja antud veebruaris 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse paragrahvide 6, 9, A1 ja A12 muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 15 [Välja jäetud]
- 16 IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi A8. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 13.

- 17 Dokumendiga *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2009.–2011. aasta tsükel* (välja antud mais 2012) muudeti paragrahvi 11. Üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab kõnealust IAS 32 muudatust dokumendi *IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2009.–2011. aasta tsükel* (välja antud mais 2012) osana varasema perioodi suhtes, rakendatakse kõnealuse varasema perioodi suhtes paragrahvi 11 muudatust.
- 18 [Välja jäetud]
- 19 IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve A8 ja A10 ning jäeti välja paragrahvid 15 ja 18. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

*Lisa***Näited konsensuse rakendamise kohta**

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa.

- A1 Käesolevas lisas esitatakse seitse näidet IFRICi konsensuse rakendamise kohta. Need näited ei kujuta endast ammendavat loetelu; muud faktide variatsioonid on võimalikud. Iga näite puhul eeldatakse, et ei ole muid tingimusi peale näite faktides esitatute, mis nõuaksid finantsinstrumendi liigitamist finantskohustiseks ja et finantsinstrumendil ei ole kõiki tunnuseid või see ei vasta IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tingimustele.

TINGIMUSTETA ÕIGUS KEELDUDA TAGASIOSTMISEST (paragrahv 7)

Näide 1*Faktid*

- A2 Üksuse põhikirjas sätestatakse, et tagasiostmine on ainuüksi üksuse otsustada. Põhikiri ei näe ette selle õiguse edasist täpsustamist ega piiramist. Oma varasemas tegevuses ei ole üksus mitte kunagi keeldunud oma liikmete osade tagasiostmisest, kuigi valitsemisorganil on õigus seda teha.

Liigitamine

- A3 Üksusel on tingimusteta õigus keelduda tagasiostmisest ja liikmete osad on omakapital. IAS 32-s kehtestatakse liigitamise põhimõtted, mis põhinevad finantsinstrumendi tingimustel ja sätestatakse, et varem tehtud mittekohustuslikud maksed või kavatsus neid teha ei tingi kohustiseks liigitamist. IAS 32 paragrahvis AG26 sätestatakse:

Kui eelisaktsiad on mittetagasiostetavad, on asjakohane liigitus sõltuv teistest nendega seotud õigustest. Liigitus põhineb lepingujärgse kokkuleppe sisu hindamisel ja finantskohustise ning omakapitaliinstrumendi mõistatel. Kui väljamaksed kumulatiivsete või mittekumulatiivsete eelisaktsiate omanikele on emitendi otsustada, on aktsiad omakapitaliinstrumendid. Eelisaktsia liigitust omakapitaliinstrumendiks või finantskohustiseks ei mõjuta näiteks järgmised asjaolud:

- a) minevikus tehtud väljamaksed;
- b) kavatsus teha tulevikus väljamakseid;
- c) võimalik negatiivne mõju emitendi lihtaktsiate hinnale juhul, kui väljamakseid ei tehta (kuna lihtaktsiate dividendide makseid piiratakse juhul, kui eelisaktsiatele ei maksta dividende);
- d) emitendi reserve maht;
- e) emitendi ootused perioodi kasumi või kahjumi suhtes või
- f) emitendi võimelisus või võimetus perioodi kasumi või kahjumi suurust mõjutada.

Näide 2*Faktid*

- A4 Üksuse põhikirjas sätestatakse, et tagasiostmine on ainuüksi üksuse otsustada. Kuid põhikirjas sätestatakse ka, et tagasiostmise heakskiitmine toimub automaatselt, välja arvatud juhul, kui üksus ei suuda teha väljamakseid, rikkumata sealjuures kohalikke likviidsust või reserve käsitlevaid määruseid.

Liigitamine

- A5 Üksusel ei ole tingimusteta õigust keelduda tagasiostmisest ja liikmete aktsiad on finantskohustis. Eespool kirjeldatud piirangud põhinevad üksuse suutlikkusel arveldada oma kohustist. Need piiravad tagasiostmist ainult siis, kui likviidsuse või reservi nõuded ei ole täidetud ja ka sel juhul ainult seni, kuni need on täidetud. Seetõttu IAS 32-s kehtestatud põhimõtete kohaselt ei tingi need finantsinstrumendi liigitamist omakapitaliks. IAS 32 paragrahvis AG25 sätestatakse:

Eelisaktsiaid saab emiteerida mitmesuguste õigustega. Määramisel, kas eelisaktsia on finantskohustis või omakapitaliinstrument, hindab emitent aktsiaga seotud õigusi, et määrata kindlaks kas temas esineb finantskohustise põhilisi tunnuseid. Näiteks sisaldab eelisaktsia, mis määrab lunastamise kindlal kuupäeval või annab aktsiaomanikule selle müügi optiooni, finantskohustist, sest emitendil on kohustus anda aktsia finantsvara aktsiaomanikule. *Emitendi võimalik suutmatus täita kohustust eelisaktsia tagasiostmiseks, kas rahaliste vahendite nappuse, seaduse nõuete või ebapiisava kasumi või reservide tõttu, ei tühistata seda kohustust.* [Rõhuasetus lisatud]

TAGASIOSTMISE KEELUD (paragrahvid 8 ja 9)

Näide 3*Faktid*

- A6 Ühistuline üksus on varem erinevatel kuupäevadel ja erinevates summas emiteerinud oma liikmetele osasid järgmiselt:
1. jaanuaril 20X1. aastal 100 000 osa, igaüks väärtusega 10 valuutühikut (VÜ) (1 000 000 VÜ-d);
 1. jaanuaril 20X2. aastal 100 000 osa, igaüks väärtusega 20 VÜ-d (veel 2 000 000 VÜ-d, nii et emiteeritud osi kokku on 3 000 000 VÜ-d).

Osad on nõudmisel tagasiostetavad summa eest, mille eest nad emiteeriti.

- A7 Üksuse põhikirjas sätestatakse, et kumulatiivsed tagasiostmised ei tohi ületada 20 protsenti tema liikmete kunagi käibel olnud osade suurimast arvust. 31. detsembril 20X2 on üksusel 200 000 käibel olevat osa, mis on liikmete kunagi käibel olnud osade suurim arv ja ühtki osa pole kunagi tagasi ostetud. 1. jaanuaril 20X3 teeb üksus oma põhikirja muudatusi ja suurendab kumulatiivsete tagasiostmistete lubatud taset 25 protsendini oma liikmete kunagi käibel olnud osade suurimast arvust.

*Liigitamine***Enne põhikirja muutmist**

- A8 Liikmete osad, mis ei kuulu tagasiostmise keelu alla, on finantskohustised. Ühistuline üksus mõõdab seda finantskohustist esmasel kajastamisel õiglasel väärtuses. Kuna need osad on nõudmisel tagasiostetavad, siis mõõdab ühistuline üksus selliste finantskohustiste õiglast väärtust kooskõlas IFRS 13 paragrahviga 47: „Nõudetunnusega finantskohustise (nt nõudmiseni hoius) õiglane väärtus ei ole madalam kui nõudmisel tasumisele kuuluv summa [...]“. Seega liigitab ühistuline üksus finantskohustisteks maksimumsumma, mis kuulub tasumisele vastavalt tagasiostmise sätetele.
- A9 1. jaanuaril 20X1 on vastavalt tagasiostmise sätetele tasumisele kuuluv maksimumsumma 20000 osa, igaüks väärtusega 10 VÜ-d ja üksus liigitab vastavalt 200 000 VÜ-d finantskohustiseks ja 800 000 VÜ-d omakapitaliks. Kuid 1. jaanuaril 20X2 tõuseb seoses uute osade (igaüks väärtusega 20 VÜ-d) emiteerimisega tagasiostmise sätete kohaselt tasumisele kuuluv maksimumsumma 40000 osale, igaüks väärtusega 20 VÜ-d. Uute osade, igaüks väärtusega 20 VÜ-d, emiteerimisel tekib uus kohustis, mida kajastatakse esmasel arvelevõtmisel õiglasel väärtuses. Pärast nende osade emiteerimist moodustab kohustis 20 % emiteeritud osade koguarvust (200 000), igaüks väärtusega 20 VÜ-d ehk kokku 800000 VÜ-d. Sellega seoses tuleb kajastada 600 000 VÜ suurust lisakohustist. Käesolevas näites ei kajastata ei kasumit ega kahjumit. Üksus kajastab nüüd vastavalt 800 000 VÜ-d finantskohustistena ja 2 200 000 VÜ-d omakapitalina. Selles näites on eeldatud, et neid summasid ei muudeta 1. jaanuarist 20X1 kuni 31. detsembrini 20X2.

Pärast põhikirja muutmist

- A10 Pärast muudatust põhikirjas võib ühistuline üksus olla kohustatud tagasi ostma maksimaalselt 25 protsenti oma käibel olevatest osadest ehk maksimaalselt 50000 osa, igaüks väärtusega 20 VÜ-d. Seega 1. jaanuaril 20X3 liigitab ühistuline üksus summa 1 000 000 VÜ-d finantskohustiseks, mis on tagasiostmise sätete kohaselt tasumisele kuuluv maksimumsumma, määratletud kooskõlas IFRS 13 paragrahviga 47. Seega kannab ta 1. jaanuaril 20X3 summa 200 000 VÜ-d omakapitalist üle finantskohustistesse, jättes 2 000 000 VÜ-d liigitatuks omakapitali. Käesolevas näites ei kajasta üksus ülekandmisel ei kasumit ega kahjumit.

Näide 4*Faktid*

- A11 Üksuste tegevust reguleerivad kohalikud õigusaktid või üksuse põhikirja tingimused keelavad üksusel tagasi osta liikmete osasid juhul, kui nende tagasiostmisel väheneks liikmete osade arvelt sissemakstud omakapital alla 75 protsenti suurimast liikmete osade arvelt sissemakstud omakapitali summast. Käesoleva ühistu suurim summa on 1 000 000 VÜ-d. Aruandeperioodi lõpus on sissemakstud omakapitali saldo 900 000 VÜ-d.

Liigitamine

- A12 Antud juhul tuleks 750 000 VÜ-d liigitada omakapitaliks ja 150 000 VÜ-d tuleks liigitada finantskohustiseks. Lisaks juba mainitud paragrahvidele sätestab IAS 32 paragrahv 18 punkt b ühes osas:

finantsinstrument, mis annab omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest („(tagasi)müüdiv instrument“) emitendile tagasi müüa, on finantskohustis, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Finantsinstrument on finantskohustis isegi siis, kui rahasumma või muud finantsvarad määratakse kindlaks indeksi või muu näitaja põhjal, millel on potentsiaal tõusta või langeda. Omaniku õigus instrument raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi müüa tähendab seda, et (tagasi)müüdiv instrument vastab finantskohustise mõistele, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D.

- A13 Käesolevas näites kirjeldatud tagasiostmise keeld erineb piirangutest, mida on kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 19 ja AG25. Need on piirangud üksuse suutlikkusele maksta finantskohustise eest tasumisele kuuluvat summat, st nad takistavad kohustise eest tasumist ainult siis, kui teatud tingimused on täidetud. Vastupidiselt kirjeldab käesolev näide teatud summat ületavate tagasiostmistega tingimusteta keeldu, olenemata sellest, kas üksus on suuteline tagasi ostma oma liikmete osasid (näiteks arvestades tema raharessursse, kasumeid või jaotatavaid reserve). Sisuliselt takistab tagasiostmise keeld üksusel finantskohustise tekkimist osta tagasi rohkem kui teatud sissemakstud omakapitali summa. Seega, need osad, mille suhtes kehtib tagasiostmise keeld, ei ole finantskohustis. Ehkki iga liikme osad võivad olla üksikult tagasiostetavad, ei ole osa kõikidest käibel olevatest osadest mitte ühelgi juhul tagasiostetavad, välja arvatud üksuse likvideerimisel.

Näide 5*Faktid*

- A14 Käesoleva näite faktid on toodud näites 4. Lisaks seal kirjeldatule takistavad kohalike õigusaktidega kehtestatud likviidsusnõuded üksuse aruandeperioodi lõpus tagasi ostmast liikmete osasid, välja arvatud juhul, kui tema raha ja lühiajalised investeeringud ületavad teatud ettenähtud summat. Nende likviidsusnõuete mõju aruandeperioodi lõpus on selline, mis ei võimalda üksusel maksta rohkem kui 50000 VÜ-d liikmete osade tagasi ostmiseks.

Liigitamine

- A15 Sarnaselt näitega 4 liigitab üksus 750 000 VÜ-d omakapitaliks ja 150 000 VÜ-d finantskohustiseks. Seda põhjusel, et kohustiseks liigitatud summa põhineb üksuse tingimusteta õigusel keelduda tagasiostmisest ja mitte tingimuslikel piirangutel, mis takistavad tagasiostmist ainult siis, kui likviidsuse või mõned muud tingimused ei ole täidetud ja ka sel juhul ainult seni, kuni need on täidetud. Käesolevas näites kehtivad IAS 32 paragrahvide 19 ja AG25 sätted.

Näide 6*Faktid*

A16 Üksuse põhikiri keelab tal oma liikmete osad tagasi osta, välja arvatud laekumiste summa ulatuses, mis on saanud liikmete uute osade emiteerimisel uutele või praegustele liikmetele viimase kolme aasta jooksul. Laekumisi liikmete osade emiteerimisest tuleb kasutada selleks, et tagasi osta need osad, mille suhtes liikmed on taotlenud tagasiostmist. Viimase kolme aasta jooksul olid laekumised liikmete osade emiteerimisest 12000 VÜ-d ja ühtegi liikmete osa pole tagasi ostetud.

Liigitamine

A17 Üksus liigitab 12000 VÜ-d oma liikmete osadest finantskohustiseks. Kooskõlas näites 4 kirjeldatud järeldustega ei ole liikmete osad, millele tuleb rakendada tingimusteta keeldu, finantskohustised. Selline tingimusteta keeld kehtib summa puhul, mis on võrdne enne kolme viimast aastat emiteeritud osadelt saadud maksetega ja see summa liigitatakse vastavalt omakapitaliks. Kuid summale, mis vastab eelmise kolme aasta jooksul emiteeritud osadelt saadud laekumistele, ei rakendata tagasiostmise tingimusteta keeldu. Seega eelmise kolme aasta jooksul emiteeritud osadelt saadud laekumine põhjustab finantskohustiste tekkimise seni, kuni neid ei saa enam kasutada liikmete osade tagasiostmiseks. Selle tulemusel on üksusel tekkinud finantskohustis, mis vastab viimase kolme aasta jooksul emiteeritud osade eest laekunud summale, millest on maha arvatud sellel ajavahemikul sooritatud tagasiostmised.

Näide 7*Faktid*

A18 Üksus on ühistuline pank. Kohalikud seadused, mis reguleerivad ühistuliste pankade tegevust, sätestavad, et vähemalt 50 protsenti üksuse kõikidest „täitmata kohustistest“ (mõiste, mis on defineeritud määrustes ja mis hõlmab liikmete osade kontosid) peavad olema liikmete sissemakstud omakapitali vormis. Selle sätte mõju on selline, et kui kõik ühistu täitmata kohustised esinevad liikmete osade näol, võib ta need kõik tagasi osta. 31. detsembril 20X1 on üksusel täitmata kohustisi summas 200 000 VÜ-d, millest 125 000 VÜ-d kujutab endast liikmete osade kontosid. Liikmete osade kontode tingimused lubavad valdajal neid nõudmisel tagasi osta ja põhikirjas puuduvad tagasiostmise piirangud.

Liigitamine

A19 Käesolevas näites liigitatakse liikmete osad finantskohustisteks. Tagasiostmise keeld on sarnane nendele piirangutele, mida on kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 19 ja AG25. Piirang on tingimuslik kitsendus üksuse suutlikkusele maksta finantskohustise eest tasumisele kuuluvat summat, st see takistab kohustise tasumist ainult sel juhul, kui teatud tingimused on täidetud. Täpsemalt, üksus on kohustatud tagasi ostma kõik liikmete osad (125 000 VÜ-d) pärast seda, kui ta on ära maksnud oma kõik ülejäänud kohustised (75 000 VÜ-d). Seega, tagasiostmise keeld ei hoiä ära üksusel finantskohustise tekkimist osta tagasi rohkem kui teatud arvu liikmete osad või sissemakstud omakapitali summa. Ta võimaldab üksusel ainult tagasiostmist edasi lükata kuni tingimuse täitmiseni, st teiste kohustiste eest tasumiseni. Käesolevas näites ei tule liikmete osade suhtes rakendada tagasiostmise tingimusteta keeldu ja seega liigitatakse need finantskohustisteks.

IFRICi TÕLGENDUS nr 5

Õigus osalusele kasutusest kõrvaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondides

VIITED

- IFRS 9 *Finantsinstrumendid*
- IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded*
- IFRS 11 *Ühisettevõtmised*
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 28 *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse*
- IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

TAUST

- 1 Kasutusest kõrvaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondide (edaspidi: „kasutusest kõrvaldamise fondid“ või „fondid“) eesmärk on varade eraldamine kas mõnede või kõikide käitiste (nagu tuumaelektrijaama) või teatud vahendite (nagu autode) käigust kõrvaldamise kulutuste finantseerimiseks või keskkonna parandamiseks (nagu veesaastatuse vähendamiseks või kaevandatud maa taastamiseks), mida nimetatakse ühiselt kasutusest kõrvaldamiseks.
- 2 Sissemaksed nendesse fondidesse võivad olla kas vabatahtlikud või õigusaktidega nõutud. Fondidel võib olla üks järgmistest struktuuridest:
 - a) Fondid, mis on loodud ühe osaleja poolt kas konkreetse ala või geograafiliselt eraldiasetsevate aladega seotud kasutusest kõrvaldamise kohustuste finantseerimiseks.
 - b) Fondid, mis on loodud mitme osaleja poolt oma individuaalsete või ühiste kasutusest kõrvaldamise kohustuste finantseerimiseks, kui osalejatel on õigus kasutusest kõrvaldamise kulude hüvitisele nende poolt tehtud sissemaksete ja nendelt sissemaksetelt saadud tulude ulatuses, millest on maha arvatud nende osa fondijuhtimise kuludest. Osalejatel võib olla kohustus täiendavate sissemaksete sooritamiseks, näiteks teise osaleja pankroti korral.
 - c) Fondid, mis on loodud mitme osaleja poolt oma individuaalsete või ühiste kasutusest kõrvaldamise kohustuste finantseerimiseks, kui sissemaksete nõutav tase on määratud osaleja praeguse tegevuse põhjal ja selle osaleja saadav kasu on määratud tema endise tegevuse põhjal. Sellistel juhtudel võib tekkida mittevastavus osaleja poolt tehtud sissemaksete summa (praeguse tegevuse põhjal) ja fondist saada oleva (endise tegevuse põhjal) summa vahel.
- 3 Sellistel fondidel on üldjuhul järgmised tunnused:
 - a) Fondi valitsevad sõltumatud fondihaldurid.
 - b) Üksused (osalejad) teevad fondi sissemakseid, mida investeeritakse erinevatesse varadesse, mille hulka võivad kuuluda nii võla- kui ka omakapitaalinvesteeringud ja mis aitavad tasuda osalejate kasutusest kõrvaldamise kulutuste eest. Fondihaldurid otsustavad, kuidas sissemakseid investeerida, arvestades neid piiranguid, mis on kehtestatud fondi reguleerivates dokumentides ja muudes kohaldatavates õigusaktides.
 - c) Kasutusest kõrvaldamise kulutuste eest tasumise kohustus lasub osalejatel. Osalejad võivad saada fondist hüvitist kas tekkinud kasutusest kõrvaldamise kulutuste ulatuses või osalejale fondi varadest kuuluvas ulatuses, olenevalt sellest, kumb neist on madalam.

- d) Osalejatel võib olla või mitte olla piiratud juurdepääs fondi varade ülejäägile, mis ületab osalejate kohustused kasutusest kõrvaldamise kulutuste katmiseks.

RAKENDUSALA

- 4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse osaleja finantsaruannetes selliste osaluste kajastamisel kasutusest kõrvaldamise fondides, millel esinevad mõlemad järgmised tunnused:
- a) varasid hallatakse eraldi (hoides neid kas eraldiseisvas juriidilises isikus või lahus varadena teises üksuses) ja
 - b) osaleja juurdepääs fondi varadele on piiratud.
- 5 Osalus fondi jäägis, mis ületab õigust hüvitisele, nagu näiteks lepinguline õigus väljamaksetele kasutusest kõrvaldamise lõppedes või fondi likvideerimisel, võib olla IFRS 9 rakendusala olev omakapitaliinstrument ja see ei kuulu käesoleva tõlgenduse rakendusala.

KÜSIMUSED

- 6 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:
- a) kuidas peaks osaleja kajastama oma osalust fondis?
 - b) kui osaleja kohustub tegema täiendavaid sissemaksid, näiteks teise osaleja pankroti korral, siis kuidas tuleks sellist kohustust kajastada?

KONSENSUS

Fondiosaluse kajastamine

- 7 Osaleja peab oma kasutusest kõrvaldamise kulutuste maksmise kohustust kajastama kohustisena ning kajastama oma osalust fondis eraldi, välja arvatud juhul, kui osaleja ei ole kohustatud maksma kasutusest kõrvaldamise kulutuste eest isegi siis, kui fond ei suuda seda teha.
- 8 Osaline peab kindlaks tegema, kas tal on fondi üle kontroll, ühine kontroll või märkimisväärne mõju kooskõlas IFRS 10, IFRS 11 ja IAS 28-ga. Kui tal on, arvestab osaline oma osalust fondis nimetatud standardite kohaselt.
- 9 Kui osalejal puudub kontroll, ühine kontroll või märkimisväärne mõju fondi üle, peab ta õigust fondist saadavale hüvitisele kajastama hüvitisena kooskõlas IAS 37-ga. Hüvitist mõõdetakse sõltuvalt sellest, kumb on madalam, kas:
- a) kajastatud kasutusest kõrvaldamise kohustuse summas ja
 - b) osalejale fondi netovarade õiglasest väärtusest kuuluva osa summas.

Muutused sellise hüvitise, mis pole sissemaksed fondi või väljamaksed fondist, saamise õiguse bilansilises väärtuses tuleb kajastada muutuste toimumise perioodi kasumiaruandes.

Täiendavate sissemaksete kohustuste kajastamine

- 10 Kui osaleja on kohustatud tegema tõenäolisi täiendavaid sissemaksid, näiteks teise osaleja pankroti korral või kui fondi investeeritud varade väärtus langeb sel määral, et neist ei piisa fondi hüvitiskohustuse täitmiseks, on see kohustus tingimuslik kohustus, mis kuulub IAS 37 rakendusala. Osaleja kajastab kohustist ainult siis, kui täiendavate sissemaksete tegemine on tõenäoline.

Avalikustamine

- 11 Osaleja avalikustab fondis omatava osaluse olemuse ja piirangud fondi investeeritud varadele.
- 12 Kui osalejal on kohustus teha võimalikke täiendavaid sissemakseid, mida ei kajastata kohustisena (vt paragrahv 10), avalikustab ta selle IAS 37 paragrahvi 86 kohaselt.
- 13 Kui osaleja kajastab osalust fondis vastavalt paragrahvile 9 avalikustab ta selle IAS 37 paragrahvi 85 punkti c kohaselt.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 14 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2006 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 14A [Välja jäetud]
- 14B IFRS 10 ja IFRS 11-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahve 8 ja 9. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.
- 14C [Välja jäetud]
- 14D IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahvi 5 ning jäeti välja paragrahvid 14A ja 14C. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 15 Arvestusmeetodite muutused kajastatakse kooskõlas IAS 8 nõuetega.

IFRICi TÕLGENDUS nr 6

Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised – elektri- ja elektroonikaseadmete vanad jäätmed

VIITED

- IAS 8 Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead
- IAS 37 Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad

TAUST

- 1 IAS 37 paragrahvis 17 määratakse kindlaks, et kohustav sündmus on möödunud sündmus, mis on tinginud praeguse kohustuse, mille tasumisele puudub üksusel realistlik alternatiiv.
- 2 IAS 37 paragrahvis 19 sätestatakse, et eraldisi kajastatakse ainult „üksuse tulevikutegevusest sõltumatute möödunud sündmuste tõttu tekkinud kohustuste“ puhul.
- 3 Euroopa Liidu direktiiv elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete kohta, millega reguleeritakse seadmete jäätmete kogumist, käitlemist, taaskasutamist ja keskkonnaohutut kõrvaldamist, on tekitanud küsimusi, millal tuleks kajastada kohustist elektri- ja elektroonikaseadmete kasutusest kõrvaldamiseks. Direktiivis tehakse vahet uute ja vanade ning kodumajapidamistest ja muudest allikatest pärinevate jäätmete vahel. Uute jäätmete all mõistetakse pärast 13. augustit 2005 müüdüd toodetest tekkivaid jäätmeid. Kõik enne nimetatud kuupäeva müüdüd majapidamisseadmed loetakse direktiivi tähenduses vanade jäätmete allikaks.
- 4 Direktiivis sätestatakse, et vanade majapidamisseadmete jäätmete käitluskulud peavad kandma seda liiki seadmete tootjad, kes on turul ajavahemikul, mis tuleb täpsustada iga liikmesriigi poolt rakendatavas õigusaktis (hindamisperiood). Direktiivis sätestatakse, et iga liikmesriik kehtestab mehhanismi, mis sunniks tootjaid andma proportsionaalse panuse „näiteks proportsionaalselt nende vastava turuosaga seadme liigiti“.
- 5 Mitu käesolevas tõlgenduses kasutatavat terminit, nagu „turuosa“ ja „hindamisperiood“ võivad eri liikmesriikides rakendatavates õigusaktides olla määratletud väga erineval moel. Näiteks võib hindamisperioodi pikkus olla üks aasta või ainult üks kuu. Samuti võivad turuosa hindamine ja kohustuse arvutamiseks kasutatavad valemid eri liikmesriikide õigusaktides erineda. Kuid kõik toodud näited mõjutavad vaid kohustise hindamist, mis on väljaspool käesoleva tõlgenduse rakendusala.

RAKENDUSALA

- 6 Käesolev tõlgendus annab juhiseid müüdüd vanade majapidamisseadmete käitlemise kohustiste kajastamiseks tootjate finantsaruannetes (EL-i elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete direktiivi kohaselt).
- 7 Tõlgendus ei käsitle uusi ega vanu jäätmeid, mis pärinevad mujalt kui kodumajapidamistest. Selliste jäätmete käitlemise kohustist on piisavalt käsitletud IAS 37-s. Kui aga liikmesriikide õigusaktid käsitlevad kodumajapidamistest pärinevaid uusi jäätmeid samuti kui sealt pärinevaid vanu jäätmeid, siis kehtivad käesoleva tõlgenduse põhimõtted vastavalt IAS 8 paragrahvides 10–12 esitatud tähtsusjärjekorrale. IAS 8 tähtsusjärjekord on asjakohane ka muude määruste puhul, millega pannakse kohustusi sarnaselt EL-i direktiivis määratletud kulude jaotamise mudeliga.

KÜSIMUS

- 8 IFRICil paluti teha kindlaks, mis on elektri- ja elektroonikaseadmete kasutusest kõrvaldamisel vastavalt IAS 37 paragrahv 14 punktile a kohustav sündmus jäätmekäitluskulude reservi kajastamiseks:
 - kas vanade majapidamisseadmete tootmine või müük?
 - turul osalemine hindamisperioodil?
 - kulude tekkimine jäätmekäitluse käigus?

KONSENSUS

9 Vastavalt IAS 37 paragrahvi 14 punktile a on kohustavaks sündmuseks turul osalemine hindamisperioodil. Sellest tulenevalt ei teki vanade majapidamisseadmete jäätmekäitluskohustus toodete tootmisel ega müügil. Et kohustus vanade majapidamisseadmete suhtes on seotud pigem turul osalemisega hindamisperioodi jooksul kui käitlemist vajavate toodete tootmise või müügi, siis kohustust ei ole, kui ja kuni ei eksisteeri turuosa hindamisperioodi kestel. Kohustava sündmuse ajastus võib olla sõltumatu konkreetsest perioodist, mil jäätmealdusmeetmeid ellu viiakse ja tekivad sellega seotud kulud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

10 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. detsembril 2005 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. detsembril 2005, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEKUSÄTTED

11 Arvestusmeetodite muutusi käsitletakse kooskõlas IAS 8-ga.

IFRICi TÕLGENDUS nr 7

Korrigeerimise kohaldamine IAS 29 Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades kohaselt

VIITED

- IAS 12 *Tulumaks*

- IAS 29 *Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades*

TAUST

1 Käesolevas tõlgenduses on toodud juhised, kuidas rakendada IAS 29 nõudeid aruandeperioodil, mil üksus tuvastab ⁽⁶¹⁾ hüperinflatsiooni oma käibevaluuta majanduskeskkonnas, kui see majanduskeskkond ei olnud eelnenud perioodil hüperinflatiivne, ning üksus korrigeerib seetõttu oma finantsaruandeid kooskõlas IAS 29-ga.

KÜSIMUSED

2 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

- a) kuidas tõlgendada IAS 29 paragrahvi 8 nõuet „... peavad olema esitatud aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus“, juhul kui üksus seda standardit rakendab?

- b) kuidas peaks üksus kajastama korrigeeritud finantsaruannetes edasilükkunud tulumaksukirjete algseisu?

KONSENSUS

3 Aruandeperioodil, mil üksus tuvastab hüperinflatsiooni oma käibevaluuta majanduskeskkonnas, mis ei olnud hüperinflatiivne eelmisel perioodil, rakendab üksus IAS 29 nõudeid, nagu oleks majanduskeskkond alati olnud hüperinflatiivne. Seetõttu tuleb üksuse finantsaruandes esitatud varaseima perioodi algbilanssi alguses soetusmaksumuses mõõdetavate mitterahaliste kirjete suhtes korrigeerida, et peegeldada inflatsiooni mõju alates varade omandamise ja kohustiste tekkimise või võtmise päevast kuni aruandeperioodi lõpus. Mitterahaliste kirjete puhul, mis ei ole algbilansis omandamise või tekkimise kuupäeva väärtuses, peegeldab korrigeerimine inflatsiooni mõju alates nende väärtuste määramisest kuni aruandeperioodi lõpus.

4 Aruandeperioodi lõpus kajastatakse ja mõõdetakse edasilükkunud tulumaksukirjeid kooskõlas IAS 12-ga. Aruandeperioodi algbilansi edasilükkunud tulumaksusummad tuleb määrata järgmiselt:

- a) üksus arvestab edasilükkunud tulumaksukirje ümber vastavalt IAS 12-le pärast seda, kui ta on korrigeerinud oma mitterahaliste kirjete finantsseisundi aruandelisi jääkmaksumusi aruandeperioodi alguspäevaks, kasutades selle kuupäeva mõõtmisühikut;

- b) punkti a kohaselt ümber arvestatud edasilükkunud tulumaksukirjeid korrigeeritakse mõõtmisühiku muutuse võrra aruandeperioodi alguskuupäevast kuni lõpukuupäevani.

Üksus rakendab punktide a ja b meetodit edasilükkunud tulumaksukirjete korrigeerimiseks aruandeperioodi korrigeeritud finantsaruandes esitatud iga võrreldava perioodi algbilansis, mille suhtes ta rakendab IAS 29-t.

5 Pärast seda, kui üksus on oma finantsaruandeid korrigeerinud, korrigeeritakse kõiki järgneva perioodi vastavaid näitajaid, k.a edasilükkunud tulumaksukirjed, rakendades järgneval perioodil toimunud mõõtmisühiku muutust ainult eelnenud perioodi korrigeeritud finantsaruannete suhtes.

⁽⁶¹⁾ Hüperinflatsiooni tuvastamine põhineb IAS 29 paragrahvis 3 esitatud kriteeriumide ettevõttepoolsel hindamisel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 6 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. märtsil 2006 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. märtsi 2006 algavate perioodide finantsaruannete suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

IFRICi TÖLGENDUS nr 10

Vahefinantsaruandlus ja väärtuse langus

VIITED

- IFRS 9 *Finantsinstrumendid*
- IAS 34 *Vahefinantsaruandlus*
- IAS 36 *Varade väärtuse langus*

TAUST

- 1 Üksus on kohustatud hindama firmaväärtuse langust iga aruandeperioodi lõpus ning vajaduse korral kajastama väärtuse langusest tekkinud kahjumit antud kuupäeval kooskõlas IAS 36-ga. Kuid järgneva aruandeperioodi lõpus võivad tingimused olla sedavõrd muutunud, et vara väärtuse langusest tekkinud kahjum oleks olnud väiksem või puudunud, kui väärtuse languse hindamine oleks läbi viidud alles sellel päeval. Käesolev tõlgendus annab juhiseid, kas sellist vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit peaks tühistama.
- 2 Tõlgenduses käsitletakse IAS 34 nõuete ning IAS 36-s toodud firmaväärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamise nõude koostoimet ning selle koostoime mõju edasistele vahefinantsaruannetele ja aruandeaasta finantsaruannetele.

KÜSIMUS

- 3 IAS 34 paragrahvis 28 nõutakse, et üksus rakendaks oma vahefinantsaruannetes samu arvestusmeetodeid kui aruandeaasta finantsaruannetes. Selles on ka märgitud, et „üksuse aruandluse sagedus (kord aastas, poolaastas või kvartalis) ei mõjuta siiski aastatulemuste mõõtmist. Selle eesmärgi saavutamiseks tehakse vahearuaande mõõtmisi kumulatiivselt aasta algusest“.
- 4 IAS 36 paragrahvis 124 on sätestatud, et „firmaväärtuse langusest tekkinud kahjumit ei tohi hiljem tühistada“.
- 5 [Välja jäetud]
- 6 [Välja jäetud]
- 7 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmist küsimust:

kas üksus peaks tühistama firmaväärtuse langusest tekkinud kahjumi, mis on kajastatud vaheperioodil, kui väärtuse langusest tekkinud kahjumi hindamisel järgneva aruandeperioodi lõpus oleks kahjum olnud väiksem või üldse puudunud?

KONSENSUS

- 8 Üksus ei tohi tühistada firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumit, mis on kajastatud eelmisel vaheperioodil.
- 9 Üksus ei tohi laiendada kõnealust konsensust analoogia põhjal teistele võimalikele vastuoludele IAS 34 ja teiste standardite vahel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

- 10 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. novembril 2006 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust aruandeperioodile, mis algab enne 1. novembrit 2006, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab käesolevat tõlgendust edasiulatavalt firmaväärtuse suhtes alates kuupäevast, mil ta esimest korda rakendas IAS 36. Üksus rakendab käesolevat tõlgendust soetusmaksumuses kajastatavatesse omakapitaliinstrumentidesse ja finantsvaradesse tehtud investeeringutele edasiulatavalt alates kuupäevast, mil ta esimest korda rakendas IAS 39 mõõtmiskriteeriume.

11 [Välja jäetud]

12 [Välja jäetud]

13 [Välja jäetud]

14 IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve 1, 2, 7 ja 8 ning jäeti välja paragrahvid 5, 6, 11–13. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

IFRICi TÕLGENDUS nr 12

Teenuste kontsessioonikokkulepped

VIITED

- Raamistik finantsaruannete koostamiseks ja esitamiseks ⁽⁶²⁾
- IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt*
- IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*
- IFRS 9 *Finantsinstrumendid*
- IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu*
- IFRS 16 *Rendiarvestus*
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 16 *Materiaalsed põhivarad*
- IAS 20 *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*
- IAS 23 *Laenukasutuse kulutused*
- IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*
- IAS 36 *Varade väärtuse langus*
- IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*
- IAS 38 *Immateriaalsed varad*
- SIC 29 *Teenuste kontsessioonikokkulepped: avalikustamine* ⁽⁶³⁾

TAUST

- 1 Paljudes riikides on avalike teenustega seotud taristut – näiteks teid, sildu, tunnelid, vanglaid, haiglaid, lennujaamu, veevarustusrajatise, energia- ja telekommunikatsioonivõrke – traditsiooniliselt ehitatud, käitanud ja hooldanud avalik sektor ning seda on rahastatud riigieelarve assigneeringute kaudu.
- 2 Mõnes riigis on valitsused võtnud kasutusele lepingulised teenuste kokkulepped, et ergutada erasektorit osalema sellise taristu arendamisel, käitamisel ja hooldamisel. Taristu võib juba olemas olla või võib selle ehitada teenuste kokkuleppe kehtivuse ajal. Käesoleva tõlgenduse rakendusala kuuluv kokkuleppes osaleb tavaliselt erasektori üksus (kontsessiooni saaja), kes ehitab avaliku teenuse osutamiseks kasutatava taristu või täiustab seda (näiteks selle võimsust suurendades) ning käitab ja hooldab kõnealust taristut kindlaksmääratud aja jooksul. Kontsessiooni saajale makstakse kokkuleppe kehtivuse ajal osutatud teenuste eest. Kokkulepet reguleeritakse lepinguga, milles sätestatakse tegevusstandardid, hindade korrigeerimise mehhanismid ja vaidluste lahendamise kord. Sellist kokkulepet kirjeldatakse sageli kui „ehita – käita – anna üle“, „renoveeri – käita – anna üle“ või „avaliku ja erasektori vahelist“ teenuste kontsessioonikokkulepet.

⁽⁶²⁾ Viide IASC *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikule*, mille nõukogu võttis vastu 2001. aastal ja mis kehtis tõlgenduse väljatöötamise ajal.

⁽⁶³⁾ SIC-29 pealkirja, varem *Avalikustamine – Teenuste kontsessioonikokkulepped*, muudeti IFRIC 12-ga.

- 3 Kõnealuste teenusealaste kokkulepete tunnuseks on see, et kontsessiooni saaja kohustub osutama avalikku teenust. Riikliku poliitikaga tuleb tagada taristuga seotud teenuste osutamine üldsusele, sõltumata teenuseid osutava poole staatusest. Teenuste kokkuleppega pannakse saajale lepinguline kohustus osutada üldsusele teenuseid avaliku sektori üksuse nimel. Teised ühised tunnused on:
- a) teenuste kokkuleppe üks pool (kontsessiooni andja) on avaliku sektori üksus, sealhulgas riigiasutus, või erasektori üksus, kellele teenuse osutamise kohustus on üle antud;
 - b) kontsessiooni saaja vastutab vähemalt osaliselt taristu ja sellega seonduvate teenuste juhtimise eest, mitte ei tegutses ainult kontsessiooni andja esindajana;
 - c) lepinguga määratakse alghinnad, mille kontsessiooni saaja peab kehtestama, ja reguleeritakse hindade muutmist teenuste kokkuleppe kehtivusaja jooksul;
 - d) kontsessiooni saaja on kohustatud kokkuleppe kehtivusaja lõppedes andma väikese täiendava tasu eest või tasuta kontsessiooni andjale üle kindlaksmääratud seisundis taristu, sõltumata sellest, kumb pool seda algselt rahastas.

RAKENDUSALA

- 4 Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid avaliku ja erasektori vahelistest teenuste kontsessioonikokkulepetest tuleneva kajastamise kohta kontsessiooni saajate raamatupidamisarvestuses.
- 5 Käesolevat tõlgendust rakendatakse avaliku ja erasektori vahelistele teenuste kontsessioonikokkulepete suhtes, kui:
- a) kontsessiooni andja kontrollib või reguleerib seda, milliseid teenuseid peab kontsessiooni saaja taristu kaudu osutama ning kellele ja millise hinnaga ta peab neid osutama; ja
 - b) kontsessiooni andja kontrollib – omandiõiguse või kasusaamise õiguse kaudu või muul viisil – kokkuleppe kehtivusaja lõppedes mis tahes olulist taristu jääkväärtust.
- 6 Taristu, mida avaliku ja erasektori vahelise teenuste kontsessioonikokkuleppe kohaselt kasutatakse kogu selle kasuliku elua jooksul (varade kogu elua jooksul), kuulub käesoleva tõlgenduse rakendusala, kui on täidetud paragrahvi 5 punktis a nimetatud tingimus. Paragrahvides AG1–AG8 antakse juhiseid selle kohta, kuidas määrata kindlaks, kas ja millises ulatuses kuuluvad avaliku ja erasektori vahelised teenuste kontsessioonikokkulepped käesoleva tõlgenduse rakendusala.
- 7 Käesolevat tõlgendust rakendatakse mõlema järgmise suhtes:
- a) taristu suhtes, mille kontsessiooni saaja ehitab või omandab kolmandalt isikult teenuste kokkuleppe eesmärgil; ja
 - b) olemasoleva taristu suhtes, millele juurdepääsu annab kontsessiooni andja kontsessiooni saajale teenuste kokkuleppe eesmärgil.
- 8 Käesolevas tõlgenduses ei määratleta täpsemalt sellise taristu raamatupidamisarvestust, mida kontsessiooni saaja omas enne teenuste kokkuleppe sõlmimist ja mida kajastati materiaalse põhivarana. Sellise taristu suhtes kohaldatakse IFRSiga ettenähtud kajastamise lõpetamise tingimusi (määratletud standardis IAS 16).
- 9 Käesolevas tõlgenduses ei määratleta täpsemalt kontsessiooni andjate raamatupidamisarvestust.

KÜSIMUSED

- 10 Käesolevas tõlgenduses määratletakse teenuste kontsessioonikokkulepete kohaste kohustuste ja nendega seotud õiguste kajastamise ja mõõtmise üldpõhimõtted. Teenuste kontsessioonikokkulepete kohta teabe avalikustamise nõuded on esitatud SIC 29-s. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

- a) kontsessiooni saajal taristu suhtes olevate õiguste käsitlemine;
- b) kokkuleppest tulenevalt saadud tasude kajastamine ja mõõtmine;
- c) ehitus- või renoveerimisteenused;
- d) käitamisteenused;
- e) laenukasutuse kulutused;
- f) finantsvarade ja immateriaalse vara edasine raamatupidamislik käsitlemine ja
- g) taristu elemendid, mille kontsessiooni andja annab kontsessiooni saaja käsutusse.

KONSENSUS

Kontsessiooni saajal taristu suhtes olevate õiguste käsitlemine

- 11 Käesoleva tõlgenduse rakendusalasasse kuuluvat taristut ei tohi kajastada kontsessiooni saaja materiaalse põhivarana, kuna lepinguline teenuste kokkulepe ei anna kontsessiooni saajale õigust kontrollida avaliku teenusega seotud taristu kasutamist. Kontsessiooni saaja võib kasutada taristut selleks, et osutada kontsessiooni andja nimel lepingus sätestatud tingimuste kohaselt avalikku teenust.

Kokkuleppest tulenevalt saadud tasude kajastamine ja mõõtmine

- 12 Käesoleva tõlgenduse rakendusalasasse kuuluvate lepinguliste kokkulepete kohaselt tegutseb kontsessiooni saaja teenuse osutajana. Kontsessiooni saaja rajab sellise taristu (ehitus- või renoveerimisteenused), mida kasutatakse avaliku teenuse osutamiseks, või renoveerib seda, ning käitab ja hooldab asjaomast taristut (käitamisteenused) kindlaksmääratud aja jooksul.
- 13 Kontsessiooni saaja kajastab ja mõõdab osutatud teenuste eest saadavat müügitulu vastavalt IFRS 15-le. Tasu laadist oleneb selle järgnev raamatupidamislik käsitlemine. Finantsvarade ja immateriaalse vara kujul saadud tasu edasist kajastamist on üksikasjalikult käsitletud paragrahvides 23–26.

Ehitus- või renoveerimisteenused

- 14 Kontsessiooni saaja kajastab ehitus- või renoveerimisteenuseid vastavalt IFRS 15-le.

Tasu, mille kontsessiooni andja annab kontsessiooni saajale

- 15 Kui kontsessiooni saaja osutab ehitus- või renoveerimisteenuseid, tuleb kontsessiooni saaja saadud või saadaolev tasu kajastada vastavalt IFRS 15-le. Tasuks võivad olla õigused:

a) finantsvaradele või

b) immateriaalsele varale.

- 16 Kontsessiooni saaja peab kajastama finantsvarasid niivõrd, kui võrd tal on tingimusteta lepinguline õigus saada ehitusteenuste eest kontsessiooni andjalt või kontsessiooni andja korraldusel raha või muid finantsvarasid; kontsessiooni andja võimalus hoiduda tasu maksmisest on tavaliselt väike või puudub, kuna leping kuulub seaduse kohaselt täitmisele. Kontsessiooni saajal on tingimusteta õigus saada raha, kui kontsessiooni andja tagab lepinguga selle, et saajale makstakse a) kindlaksmääratud või kindlaksmääratavad summad või hüvitatakse b) avaliku teenuse kasutajatelt saadud summade ja kindlaksmääratud või kindlaksmääratavate summade erinevus (kui need summad on erinevad), isegi kui summa suurus sõltub sellest, kui võrd kontsessiooni saaja on taganud taristu kvaliteedi või tõhususe vastavuse kindlaksmääratud nõuetele.

- 17 Kontsessiooni saaja peab kajastama immateriaalset vara niivõrd, kui võrd ta saab õiguse (litsentsi) võtta avaliku teenuse kasutajatelt tasu. Õigus võtta avaliku teenuse kasutajatelt tasu ei ole tingimusteta õigus saada raha, kuna summad sõltuvad sellest, kui palju üldsus teenust kasutab.
- 18 Kui kontsessiooni saajale makstakse ehitusteenuste eest osaliselt finantsvarade ja osaliselt immateriaalse varaga, tuleb kontsessiooni saaja tasu iga komponenti kajastada eraldi. Saadud või saadaoleva tasu mõlemat komponenti tuleb esmaselt kajastada vastavalt IFRS 15-le.
- 19 Kontsessiooni andja poolt kontsessiooni saajale makstava tasu laad määratakse kindlaks lepingutingimuste ja asjaomase lepinguõiguse alusel, kui selline õigus on kehtestatud. Tasu laadist oleneb selle järgnev arvestamine, nagu on kirjeldatud paragrahvides 23–26. Samas liigitatakse mõlemat liiki tasu ehitus- või renoveerimisperioodi ajal lepinguliseks varaks vastavalt IFRS 15-le.

Käitamisteenused

- 20 Kontsessiooni saaja kajastab käitamisteenuseid vastavalt IFRS 15-le.

Lepinguline kohustus taastada taristu töökölblikkus kindlaksmääratud tasemel

- 21 Kontsessiooni saajal võivad olla lepingulised kohustused, mida ta peab litsentsi tingimusena täitma, a) säilitada taristu töökölblikkus kindlaksmääratud tasemel või b) taastada taristu kindlaksmääratud seisund enne selle üleandmist kontsessiooni andjale teenuste kokkuleppe kehtivusaja lõppedes. Kõnealuseid lepingulisi kohustusi taristu säilitamise või taastamise kohta tuleb – välja arvatud renoveerimiselemendi osas (vt paragrahv 14) – kajastada ja mõõta vastavalt standardile IAS 37, st vastavalt parimale hinnangule eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajalike kulutuste kohta bilansipäeva seisuga.

Kontsessiooni saaja laenukasutuse kulutused

- 22 Standardi IAS 23 kohaselt tuleb kokkuleppega seostatavaid laenukasutuse kulutusi kajastada selle perioodi kuluna, millal need tekivad, välja arvatud juhul kui kontsessiooni saajal on lepinguline õigus saada immateriaalset vara (õigus võtta avaliku teenuse kasutajatelt tasu). Sel juhul kapitaliseeritakse kokkuleppega seostatavad laenukasutuse kulutused kokkuleppe rakendusetapi jooksul vastavalt kõnealusele standardile.

Finantsvara

- 23 Paragrahvide 16 ja 18 kohaselt kajastatavate finantsvarade suhtes rakendatakse IAS 32 ning IFRS 7 ja 9.
- 24 Summat, mida kontsessiooni andja peab maksma või mida tema korraldusel tuleb maksta, kajastatakse vastavalt IFRS 9-le ja mõõdetakse:
 - a) amortiseeritud soetusmaksumuses;
 - b) õiglasel väärtusel muus koondkasumis või
 - c) õiglasel väärtusel läbi kasumiaruande.
- 25 Kui summat, mida kontsessiooni andja peab maksma, mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglasel väärtusel muus koondkasumis, eeldatakse IFRS 9-s, et sisemise intressimäära meetodit kasutades arvutatud intressi kajastatakse kasumiaruandes.

Immateriaalne vara

- 26 Paragrahvide 17 ja 18 kohaselt kajastatava immateriaalse vara suhtes rakendatakse IAS 38. IAS 38 paragrahvides 45–47 antakse juhised sellise immateriaalse vara mõõtmiseks, mis on omandatud vahetusena ühe või mitme mitterahalise vara objekti või rahaliste ja mitterahaliste varade kombinatsiooni vastu.

Objektid, mille kontsessiooni andja annab kontsessiooni saaja käsutusse

- 27 Paragrahvi 11 kohaselt ei kajastata kontsessiooni saaja materiaalse põhivarana taristu objekte, millele kontsessiooni andja on teenuste kokkuleppe eesmärgil andnud kontsessiooni saajale juurdepääsu. Kontsessiooni andja võib anda kontsessiooni saajale ka teisi objekte, mille kontsessiooni saaja võib endale jätta või millega ta võib toimida oma äranägemisel. Kui kõnealune vara on osa tasust, mida kontsessiooni andja peab maksma teenuste eest, ei ole tegemist IAS 20-s määratletud valitsusepoolse abiga. Selle asemel kajastatakse neid osana tehinguhinnast, nagu on määratletud IFRS 15-s.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 28 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2008 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2008 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 28D IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti osa „Viited“ ning paragrahve 13–15, 18–20 ja 27. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.
- 28E IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve 23–25 ja jäeti välja paragrahvid 28A–28C. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.
- 28F IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi AG8. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 29 Kui paragrahvist 30 ei tulene teisiti, kajastatakse arvestusmeetodite muudatusi vastavalt IAS 8-le, st tagasiulatuvalt.
- 30 Kui mis tahes konkreetse teenuste kokkuleppe korral ei ole kontsessiooni saajal võimalik kohaldada käesolevat tõlgendust tagasiulatuvalt kõige varasema kajastatud perioodi algusest alates, peab ta:
- kajastama finantsvarasid ja immateriaalset vara, mis olid olemas kõige varasema kajastatud perioodi alguses;
 - kasutama nende finantsvarade ja immateriaalse vara varasemat puhasmaksumust (siiski eelnevalt liigitatud) nende kõnealuse kuupäeva puhasmaksumusena ja
 - testima kõnealusel kuupäeval kajastatud finantsvarade ja immateriaalse vara väärtuse langust, kui see on teostatav; kui see ei ole võimalik, tuleb nende summade väärtuse langust testida aruandeperioodi alguskuupäeva seisuga.

Lisa A

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa.

RAKENDUSALA (paragrahv 5)

AG1 Käesoleva tõlgenduse paragrahvis 5 määratakse kindlaks, et taristu kuulub tõlgenduse rakendusalasasse, kui on täidetud järgmised tingimused:

a) kontsessiooni andja kontrollib või reguleerib seda, milliseid teenuseid peab kontsessiooni saaja taristu kaudu osutama ning kellele ja millise hinnaga ta peab neid osutama; ja

b) kontsessiooni andja kontrollib – omandiõiguse või kasusaamise õiguse kaudu või muul viisil – kokkuleppe kehtivusaja lõppedes mis tahes olulist taristu jääkväärtust.

AG2 Tingimuses a nimetatud kontroll või reguleerimine võib toimuda lepingu kaudu või muul viisil (nt reguleeriva asutuse kaudu) ja hõlmab olukordi, kus kontsessiooni andja ostab kogu toodangu, samuti olukordi, kus osa toodangust või kogu toodangu ostavad muud kasutajad. Kõnealuse tingimuse kohaldamisel tuleb kontsessiooni andjat ja mis tahes temaga seotud pooli käsitleda koos. Kui kontsessiooni andja on avaliku sektori üksus, tuleb avalikku sektorit tervikuna koos üldistes huvides tegutsevate reguleerivate asutustega käsitleda käesoleva tõlgenduse kohaldamisel kontsessiooni andjaga seotud pooltena.

AG3 Tingimuse a kohaldamisel ei pea kontsessiooni andja omama täielikku kontrolli hindade üle: piisab sellest, kui kontsessiooni andja, leping või reguleeriv asutus reguleerib hindu, nt piiristumehhanismi kaudu. Kokkuleppe olulises osas tuleb seda tingimust siiski kohaldada. Ebaolulisi detaile, näiteks vaid üksikutel juhtudel kohaldatavat piirangut, tuleb ignoreerida. Seevastu kui lepingu kohaselt võib kontsessiooni saaja hindu vabalt kehtestada, kuid igasugune ülemäärane kasum tuleb tagastada kontsessiooni andjale, on kontsessiooni saaja tulu piiratud ja kontrollitingimuse hinnaelement täidetud.

AG4 Tingimuse b kohaldamisel peaks kontsessiooni andja kontroll mis tahes olulise jääkväärtuse üle piirama kontsessiooni saaja tegelikku võimalust taristut müüa või pantida ja andma kontsessiooni andjale pideva kasutusõiguse kogu kokkuleppe kehtivusaja jooksul. Taristu jääkväärtus on taristu hinnanguline jooksev väärtus sellisena, nagu vastaks selle vanus ja seisund juba kokkuleppe kehtivusaja lõppedes eeldatud vanusele ja seisundile.

AG5 Kontrolli tuleks eristada juhtimisest. Kui kontsessiooni andja säilitab nii paragrahvi 5 alapunktis a kirjeldatud kontrolli kui ka taristu mis tahes olulise jääkväärtuse, tegeleb kontsessiooni saaja vaid taristu juhtimisega kontsessiooni andja nimel, kuigi tal võib juhtimisküsimustes olla ulatuslik otsustusõigus.

AG6 Tingimused a ja b koos määravad kindlaks, kas kontsessiooni andja kontrollib taristut, sealhulgas mis tahes vajalikke väljavahetatud elemente (vt paragrahv 21) kogu selle majandusliku eluea jooksul. Näiteks kui kontsessiooni saaja peab mõne taristu elemendi osa (nt tee pinnakatte või hoone katuse) kokkuleppe kehtivusaja jooksul välja vahetama, arvestatakse taristu elementi kui tervikut. Tingimus b on seega kogu taristu, sealhulgas väljavahetatud osa osas täidetud, kui kontsessiooni andja kontrollib selle lõplikult väljavahetatud osa mis tahes olulist jääkväärtust.

AG7 Vahel on taristu kasutamine paragrahvi 5 alapunktis a kirjeldatud viisil osaliselt reguleeritud ja osaliselt reguleerimata. Sellised kokkulepped esinevad mitmesugusel kujul:

a) mis tahes taristut, mis on füüsiliselt eraldatav ja mida on võimalik iseseisvalt käitada ning mis vastab standardis IAS 36 määratletud raha teeniva üksuse määratlusele, tuleb analüüsida eraldi, kui seda kasutatakse täielikult reguleerimata eesmärgil. Seda võib kohaldada näiteks haigla erasektorile kuuluva tiiva suhtes, kui kontsessiooni andja kasutab haigla ülejäänud osa riikliku ravikindlustusega hõlmatud patsientide ravimiseks.

b) kui kõrvaltegevused (nt haigla kauplus) on reguleerimata, tuleb kontrolli omamise tingimust kohaldada nii, nagu neid teenuseid ei oleks olemas, kuna kõrvaltegevuste olemasolu ei kahjusta kontsessiooni andja kontrolli taristu üle, kui kontsessiooni andja kontrollib teenuseid paragrahvis 5 kirjeldatud viisil.

AG8 Kontsessiooni saajal võib olla õigus kasutada paragrahvi AG7 punktis a kirjeldatud eraldatavat taristut või rajatisi, mida kasutatakse paragrahvi AG7 punktis b kirjeldatud reguleerimata kõrvalteenuste osutamiseks. Mõlemal juhul võib olla sisuliselt tegemist olukorraga, kus kontsessiooni andja rendib kõnealust eraldatavat taristut või rajatist kontsessiooni saajale; sellisel juhul tuleb seda kajastada vastavalt IFRS 16-le.

IFRICi TÖLGENDUS nr 14

IAS 19 – Kindlaksmääratud hüvitise vara piirang, minimaalsed rahastamisnõuded ja nende koostoime

VIITED

- IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 19 *Hüvitised töötajatele* (muudetud 2011)
- IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

TAUST

- 1 IAS 19 paragrahv 64 piirab kindlaksmääratud hüvitiste netovara mõõtmise kindlaksmääratud hüvitistega plaani ülejäägi või vara ülemmääraga, olenevalt sellest, kumb on madalam. IAS 19 paragrahvis 8 on vara ülemmäär määratletud kui „mis tahes majandusliku kasu nüüdisväärtus, mis saadakse plaani tagasimaksetest või tulevaste plaani sissemaksete vähendustest“. Küsimused on kerkinud selle kohta, millal tuleb tagasimakseid või tulevaste sissemaksete vähendusi käsitada kättesaadavana, eriti kui on olemas rahastamise miinimumnõuded.
- 2 Paljudes riikides on kehtestatud minimaalsed rahastamisnõuded, et paremini tagada töötajate hüvitiste plaani liikmetele antud lubadusi töösuhtejärgsete hüvitiste suhtes. Selliste nõuetega nähakse tavaliselt ette määratletud perioodil plaani tehtavate sissemaksete minimaalne summa või tase. Seetõttu võib minimaalne rahastamisnõue piirata üksuse võimalusi vähendada tulevasi sissemakseid.
- 3 Lisaks võib kindlaksmääratud hüvitise vara mõõtmise piirang muuta minimaalse rahastamisnõude kahjulikuks. Tavaliselt ei mõjutaks plaani sissemaksete tegemise nõue kindlaksmääratud hüvitise vara või kohustise mõõtmist. See on tingitud asjaolust, et sissemaksed muutuvad maksmise järgselt plaani varadeks ja seega on täiendav netokohustus null. Kuid minimaalne rahastamisnõue võib muutuda kohustiseks, kui nõutavad sissemaksed ei ole pärast nende maksmist üksuse käsutuses.
- 3A 2009. aasta novembris muutis Rahvusvaheline Raamatupidamisstandardite Nõukogu IFRICi tõlgendust nr 14, et kõrvaldada soovimatu tagajärg, mis tuleneb tulevaste sissemaksete ettemaksete käsitlusest teatud asjaolude korral, kui esineb minimaalne rahastamisnõue.

RAKENDUSALA

- 4 Käesolev tõlgendust rakendatakse kõikide töösuhtejärgsete kindlaksmääratud hüvitiste ja teiste töötajate pikaajalistele kindlaksmääratud hüvitiste suhtes.
- 5 Käesoleva tõlgenduse tähenduses on minimaalsed rahastamisnõuded mis tahes nõuded töösuhtejärgsete või muude pikaajaliste kindlaksmääratud hüvitiste plaani rahastamiseks.

KÜSIMUSED

- 6 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:
 - a) millal tuleb tagasimakseid või tulevaste sissemaksete vähendusi käsitada kättesaadavana kooskõlas IAS 19 paragrahvis 8 esitatud mõistega „vara ülemmäär“;
 - b) kuidas minimaalne rahastamisnõue võiks mõjutada tulevaste sissemaksete vähenduste olemasolu;
 - c) millal võiks minimaalne rahastamisnõue tekitada kohustise.

KONSENSUS

Tagasimakse või tulevaste sissemaksete vähenduse olemasolu

- 7 Üksus määrab tagasimakse või tulevaste sissemaksete vähenduse olemasolu kindlaks vastavalt plaani tingimustele ja plaani jurisdiktsioonis kehtivatele mis tahes seaduslikele nõuetele.
- 8 Majanduslik kasu, mis saadakse tagasimaksetena või tulevaste sissemaksete vähendustena, eksisteerib, kui üksus saab seda kasutada teatud hetkel plaani kehtivusaja jooksul või kui plaani kohustised arveldatakse. Eelkõige võib selline majanduslik kasu olla olemas ka siis, kui see ei ole kasutatav vahetult bilansipäeval.
- 9 Saadaolev majanduslik kasu ei sõltu sellest, kuidas üksus kavatseb ülejääki kasutada. Üksus määrab kindlaks maksimaalse majandusliku kasu, mis saadakse tagasimaksetest, tulevaste sissemaksete vähendustest või mõlema kombinatsioonist. Üksus ei kajasta tagasimaksete ja tulevaste sissemaksete vähenduste kombinatsioonist saadavat majanduslikku kasu, mis põhineb üksteist välistavatel eeldustel.
- 10 Vastavalt IAS 1-le avalikustab üksus teabe peamiste hindamisebakindluse allikate kohta bilansipäeval, millega kaasnev oluline risk võib põhjustada olulisi varade ja kohustiste bilansiliste jääkmaksumuste korrigeerimisi. See võib hõlmata olemasoleva ülejäägi kasutamise võimalike piirangute avalikustamist või saadava majandusliku kasu summa kindlaksmääramiseks kasutatud aluse avalikustamist.

*Majanduslik kasu tagasimaksena***Õigus tagasimaksele**

- 11 Tagasimakse on üksuse jaoks olemas ainult siis, kui üksusel on tingimusteta õigus tagasimaksele:
 - a) plaani kehtivusaja jooksul, eeldamata, et plaani kohustised tuleb tagasimakse saamiseks arveldada (nt mõnedes jurisdiktsioonides võib üksusel olla õigus tagasimaksele plaani kehtivusaja jooksul, olenemata sellest, kas plaani kohustised on arveldatud); või
 - b) plaani kohustiste järkjärgulisel arveldamisel aja jooksul, kuni kõik liikmed on plaanist väljunud; või
 - c) plaani kohustiste arveldamisel täielikult ühekorraga (s.o plaani lõpetamisena).

Tingimusteta õigus tagasimaksele võib eksisteerida olenemata plaani rahastamisest bilansipäeval.

- 12 Kui üksuse õigus ülejäägi tagasimaksele sõltub tema kontrollile täielikult mittealluva ühe või mitme ebakindla tulevase sündmuse esinemisest või mitteesinemisest, siis üksusel ei ole tingimusteta õigust ja ta ei kajasta vara.

Majandusliku kasu mõõtmine

- 13 Üksus mõõdab tagasimaksena saadavat majanduslikku kasu ülejäägi summana bilansipäeval (mis on plaani varade õiglane väärtus, millest on maha arvatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus), mida üksusel on õigus saada tagasimaksena, millest on maha arvatud kaasnevad kulud. Kui näiteks tagasimaksele kohaldataks muud maksu peale tulumaksu, mõõdab üksus tagasimakse summat pärast maksu.
- 14 Saadava tagasimakse summa mõõtmisel plaani lõpetamise korral (paragrahvi 11 punkt c) võtab üksus arvesse kulud plaani kohustiste arveldamiseks ja tehtavad plaani väljamaksed. Näiteks üksus arvestab maha teenustasud, kui neid makstakse plaanist, mitte üksuse poolt, ja mis tahes kindlustusmakse kulud, mis võivad olla nõutavad kohustise tagamiseks.

- 15 Kui tagasimakse summa määratakse ülejäägi täissumma või selle osana kindlaks, mitte fikseeritud summana, ei tee üksus raha ajaväärtuse korrigeerimisi isegi juhul, kui tagasimakse on realiseeritav ainult mingil kuupäeval tulevikus.

Majanduslik kasu sissemakse vähendusena

- 16 Kui tulevase tööalase teenistusega seotud sissemaksete puhul puudub minimaalne rahastamisnõue, siis tulevaste sissemaksete vähendusena saadav majanduslik kasu on üksusel esinev tulevase tööalase teenistuse kulutus iga perioodi kohta plaani eeldatava eluea või üksuse eeldatava eluea jooksul, olenevalt kumb on lühem. Üksusel esinev tulevase tööalase teenistuse kulutus ei sisalda töötajate poolt kantavad summasid.
- 17 Üksus määrab tulevased tööalase teenistuse kulutused kindlaks, kasutades eeldusi, mis on kooskõlas kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse kindlakstegemiseks kasutatavate eeldustega ja aruandeperioodi lõpul eksisteeriva olukorraga vastavalt IAS 19-le. Seepärast eeldab üksus, et plaan ei näe ette ühtegi hüvitiste muutust tulevikus enne plaani muutmist, ja eeldab stabiilset töajõudu tulevikus, välja arvatud juhul, kui üksus vähendab plaaniga kaetud töötajate arvu. Viimasel juhul hõlmab tulevaste töötajate arvu eeldus vähendamist.

Minimaalse rahastamisnõude mõju tulevaste sissemaksete vähendusena saadavale majanduslikule kasule

- 18 Üksus analüüsib minimaalset rahastamisnõuet antud kuupäeval sissemaksete puhul, mis peavad katma a) eksisteeriva puudujäägi varasema tööalase teenistuse osas minimaalse rahastamise alusel ja b) tulevase tööalase teenistuse.
- 19 Sissemaksed, mis katavad eksisteerivat puudujääki minimaalse rahastamise alusel juba saadud teenuste puhul, ei mõjuta tulevasi sissemakseid tulevaste teenuste eest. Need võivad tekitada kohustise vastavalt paragrahvidele 23–26.
- 20 Kui on olemas minimaalne rahastamisnõue tulevase tööalase teenistusega seotud sissemaksete suhtes, siis on tulevaste sissemaksete vähendusena saadav majanduslik kasu järgmise summa:
- a) iga summa, mis vähendab tulevase minimaalse rahastamisnõude kohaseid sissemakseid tulevase tööalase teenistuse eest, sest üksus tegi ettemakse (st maksis rahasumma enne, kui temalt seda nõuti); ja
- b) hinnanguline tulevase tööalase teenistuse kulutus igal perioodil vastavalt paragrahvidele 16 ja 17, millest on maha arvatud hinnangulise minimaalse rahastamisnõude kohased sissemaksed, mis oleksid nõutavad tulevase tööalase teenistuse eest neil perioodidel juhul, kui ei oleks tehtud punktis a kirjeldatud ettemakset.
- 21 Üksus hindab tulevasi minimaalse rahastamisnõude kohaseid sissemakseid tulevase tööalase teenistuse eest, võttes arvesse minimaalse rahastamise alusel kindlaksmääratud eksisteeriva ülejäägi mõju, kuid jättes arvesse võtmata paragrahvi 20 punktis a kirjeldatud ettemakse. Üksus kasutab eeldusi, mis on kooskõlas minimaalse rahastamisalusega, ning selle alusega mittemääratletud tegurite puhul eeldusi, mis on kooskõlas kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse kindlakstegemiseks kasutatavate eeldustega ja aruandeperioodi lõpul eksisteeriva olukorraga vastavalt IAS 19-le. Hinnang hõlmab kõiki muudatusi, mis tulenevad eeldatavasti sellest, et üksus maksab minimaalseid sissemakseid nende tähtajal. Hinnang ei hõlma siiski selliste minimaalse rahastamisaluse tingimuste eeldatavate muudatuste mõju, mis ei ole olulises osas vastu võetud või lepingupõhiselt kokku lepitud aruandeperioodi lõpus.
- 22 Kui üksus määrab kindlaks paragrahvi 20 punktis b kirjeldatud summa juhul, kui minimaalse rahastamisnõude kohased sissemaksed tulevase tööalase teenistuse eest ületavad IAS 19 järgset tulevase tööalase teenistuse kulutust igal konkreetsel perioodil, siis vähendab see ülejääk tulevaste sissemaksete vähendusena saadava majandusliku kasu summat. Paragrahvi 20 punktis b kirjeldatud summa ei või siiski kunagi olla väiksem kui null.

Kui minimaalne rahastamisnõue võib tekitada kohustise

- 23 Kui üksus on minimaalse rahastamisnõude kohaselt kohustatud tegema sissemakseid, et katta olemasolevat puudujääki minimaalse rahastamise alusel juba saadud teenuste suhtes, siis määrab üksus kindlaks, kas makstavad sissemaksed on kasutatavad tagasimaksena või tulevaste sissemaksete vähendusena pärast nende maksmist plaani.
- 24 Ulatuses, milles makstavad sissemaksed ei ole pärast nende plaani maksmist saadaval, kajastab üksus kohustist kohustuse tekkimisel. Kohustis vähendab kindlaksmääratud hüvitiste netovara või suurendab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist nii, et IAS 19 paragrahvi 64 rakendamisel sissemaksete tegemise korral ei teki ei tulu ega kulu.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 27 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2008 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.
- 27A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvi 26. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 27B Dokumendiga *Minimaalse rahastamisnõude järgsete ettemaksed* lisati paragrahv 3A ning muudeti paragrahve 16–18 ja 20–22. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 27C IAS 19-ga (muudetud 2011) muudeti paragrahve 1, 6, 17 ja 24 ning jäeti välja paragrahvid 25 ja 26. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 19 (muudetud 2011).

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 28 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust esimestes finantsaruannetes esitatud perioodi algusest, millele tõlgendus rakendub. Üksus kajastab käesoleva tõlgenduse rakendamisest tulenevat mis tahes esialgset korrigeerimist jaotamata kasumis selle perioodi alguses.
- 29 Üksus rakendab paragrahvides 3A, 16–18 ja 20–22 toodud muudatusi alates esimestes finantsaruannetes, kus üksus rakendab käesolevat tõlgendust, esitatud varaseima võrreldava perioodi algusest. Kui üksus on eelnevalt rakendanud käesolevat tõlgendust enne muudatuste rakendamist, kajastab ta muudatuste rakendamisest tuleneva korrigeerimise jaotamata kasumis esitatud varaseima võrreldava perioodi alguses.

IFRICi TÖLGENDUS nr 16

Netoinvesteeringu riskimaandamine välismaises äriüksuses

VIITED

- IFRS 9 *Finantsinstrumendid*
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 21 *Valuutakurside muutuste mõjud*

TAUST

- 1 Paljudel aruandvatel üksustel on investeeringuid välismaistes äriüksustes (mis on määratletud IAS 21 paragrahvis 8). Sellisteks välismaisteks äriüksusteks võivad olla tütaretevõtjad, sidusettevõtjad, ühisettevõtjad või filiaalid. IAS 21-s nõutakse, et üksus määraks iga oma välismaise äriüksuse arvestusvaluuta selle äriüksuse esmase majanduskeskkonna valuutana. Välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse on üksus kohustatud kajastama valuutakursi vahesid muus koondkasumis seni, kuni ta võõrandab välismaise äriüksuse.
- 2 Riskimaandamisinstrumentide arvestust välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariski suhtes rakendatakse ainult siis, kui selle välismaise äriüksuse netovarad on kajastatud finantsaruannetes⁽⁶⁴⁾. Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariski suhtes maandatav alusinstrument või -tehing võib olla netovarade summa, mis on võrdne välismaise äriüksuse netovarade bilansilise jääkmaksumusega või sellest väiksem.
- 3 IFRS 9-s nõutakse nõuetele vastava riskimaandamisobjekti ja nõuetele vastavate riskimaandamisinstrumentide määratlemist riskimaandamissuhte arvestuses. Kui netoinvesteeringute riskimaandamise korral on olemas määratletud riskimaandamissuhe, kajastatakse kasum või kahjum riskimaandamisinstrumendist, mis on määratud kindlaks kui netoinvesteeringu efektiivne riskimaandamisinstrument, muus koondkasumis ja see on arvestatud koos välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisest tulenevate valuutakursi vahedega.
- 4 Paljude välismaiste äriüksustega üksus võib olla avatud mitmetele välisvaluutariskidele. Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid selle kohta, kuidas teha kindlaks välisvaluutariskid, mis vastavad maandatud riski kriteeriumidele välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu maandamisel.
- 5 IFRS 9-s lubatakse üksusel määratleda kas tuletisinstrumentid või mittetuletisinstrumentid finantsinstrumenti (või tuletisinstrumentidest ja mittetuletisinstrumentidest finantsinstrumentide kombinatsiooni) riskimaandamisinstrumentidena välisvaluutariski suhtes. Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid selle kohta, millal võib kontsernisiseselt lugeda riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumidele vastavateks riskimaandamisinstrumente, mida kasutatakse välismaisesse äriüksusesse tehtava netoinvesteeringu riskimaandamiseks.
- 6 IAS 21-s ja IFRS 9-s nõutakse, et emaettevõtja poolt välismaise äriüksuse võõrandamisel liigitataks ümberliigitamiskannetena omakapitalist kasumiaruandesse ümber muus koondkasumis kajastatud kumulatiivsed summad, mis on seotud nii välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisest tulenevate valuutakursi vahedega kui ka kasumi või kahjumiga netoinvesteeringu efektiivse riskimaandajana kindlaksmääratud riskimaandamisinstrumendilt. Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid selle kohta, kuidas üksus peaks määrama kindlaks omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad nii riskimaandamisinstrumendi kui ka riskimaandamisobjekti puhul.

RAKENDUSALA

- 7 Käesolevat tõlgendust rakendatakse üksuse suhtes, mis maandab välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringutest tulenevat välisvaluutariski ja soovib vastata riskimaandamisarvestuse tingimustele kooskõlas IFRS 9-ga. Viitamise hõlbustamiseks nimetatakse käesolevas tõlgenduses sellist üksust emaettevõtjaks ja välismaiste äriüksuste netovarasid sisaldavaid finantsaruandeid konsolideeritud finantsaruanneteks. Kõik viited emaettevõtjale kehtivad samamoodi ka üksuse suhtes, millel on netoinvesteeringuid välismaises üksuses, mis on ühisettevõtja, sidusettevõtja või filiaal.

⁽⁶⁴⁾ See puudutab konsolideeritud finantsaruandeid, finantsaruandeid, milles arvestatakse selliseid investeeringuid nagu sidusettevõtjad või ühisettevõtjad kapitaliosaluse meetodil, ja finantsaruandeid, mis sisaldavad filiaali või ühistegevust, nagu on määratletud IFRS 11-s *Ühisettevõtmised*.

- 8 Käesolevat tõlgendust rakendatakse ainult välismaistesse äriüksustesse tehtud netoinvesteeringute riskimaandamise suhtes; seda ei tohi rakendada analoogia põhjal teist liiki riskimaandamisinstrumentide arvestuse suhtes.

KÜSIMUSED

- 9 Välismaistesse äriüksustesse tehtud investeeringuid võidakse omada otse emaettevõtte kaudu või kaudselt selle tütarettevõtte või tütarettevõtete kaudu. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

- a) *maandatava riski olemus ja sellise maandatava alusinstrumendi või -teingu summa, mille suhtes võib määratleda riskimaandamissuhet:*

- i) kas emaettevõtte võib määratleda maandatava riskina ainult valuutakursi vahesid, mis tulenevad emaettevõtte ja selle välismaise äriüksuse arvestusvaluutade vahelisest erinevusest või kas ta võib määratleda maandatava riskina ka emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannete esitusvaluuta ja välismaise äriüksuse arvestusvaluuta vahelisest erinevusest tulenevaid valuutakursi vahesid;

- ii) kui emaettevõtte omab välismaist äriüksust kaudselt, siis kas maandatav risk võib sisaldada ainult välismaise äriüksuse ja selle vahetu emaettevõtte arvestusvaluutade erinevusest tulenevaid valuutakursi vahesid või kas maandatav risk võib sisaldada ka välismaise äriüksuse ja selle vahepealse või lõplikku kontrolli omava emaettevõtte arvestusvaluutade vahelisi valuutakursi vahesid (s.t kas see asjaolu, et välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringut omatakse vahepealse emaettevõtte kaudu, mõjutab majanduslikku riski lõplikku kontrolli omava emaettevõtte suhtes).

- b) *kus on kontsernis võimalik riskimaandamisinstrumenti omada:*

- i) kas kriteeriumidele vastavat riskimaandamisinstrumentide arvestuse suhet võib tuvastada ainult siis, kui oma netoinvesteeringut maandav üksus on riskimaandamisinstrumendi osapool või kas kontserni kuuluv mis tahes üksus võib omada riskimaandamisinstrumenti olenemata oma arvestusvaluutast;

- ii) kas riskimaandamisinstrumendi (mis on või ei ole tuletisinstrument) olemus või konsolideerimismeetod mõjutab riskimaandamise efektiivsuse hindamist.

- c) *milliseid summasid tuleks liigitada omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigituskannetena välismaise äriüksuse võõrandamise korral:*

- i) kui võõrandatakse riskimaandatud välismaine äriüksus, millised summad emaettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservist tuleb riskimaandamisinstrumendi ja selle välismaise äriüksuse suhtes liigitada omakapitalist ümber kasumiaruandesse emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes;

- ii) kas konsolideerimismeetod mõjutab omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitatavate summade kindlaksmääramist.

KONSENSUS

Maandatava riski olemus ja sellise maandatava alusinstrumendi või -teingu summa, mille suhtes võib määratleda riskimaandamissuhet

- 10 Riskimaandamisinstrumentide arvestust võib rakendada ainult välisvaluuta vahede suhtes, mis esinevad välismaise äriüksuse arvestusvaluuta ja emaettevõtte arvestusvaluuta vahel.

- 11 Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariskide maandamisel võib maandatav alusinstrument või -tehing olla netovarade summa, mis on võrdne emaeettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes kajastatud välismaise äriüksuse netovarade bilansilise jääkmaksumusega või sellest väiksem. Välismaise äriüksuse selliste netovarade, mida võib emaeettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes määratleda maandatava alusinstrumentumendi või -tehinguna, bilansiline jääkmaksumus sõltub sellest, kas välismaise äriüksuse mingi madalamatasemeline emaeettevõtte on rakendanud riskimaandamisinstrumentide arvestust selle välismaise äriüksuse kõikide või osade netovarade suhtes ja seda arvestust on peetud emaeettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.
- 12 Maandatavat riski võib määratleda välisvaluutariskina, mis tekib välismaise äriüksuse arvestusvaluuta ja selle välismaise äriüksuse mis tahes emaeettevõtte (vahetu, vahepealne või lõplikku kontrolli omav emaeettevõtte) arvestusvaluuta vahel. Asjaolu, et netoinvesteeringut omatakse vahepealse emaeettevõtte kaudu, ei mõjuta välisvaluutariskist tuleneva majandusliku riski olemust lõpliku emaeettevõtte jaoks.
- 13 Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tulenev avatus välisvaluutariskile võib vastata riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumidele ainult ühes konsolideeritud finantsaruandes. Seega kui välismaise äriüksuse samasid netovarasid maandab sama riski suhtes mitu kontserni kuuluvat emaeettevõtet (näiteks nii otsene kui ka kaudne emaeettevõtte), vastab ainult üks riskimaandamissuhe riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumidele lõpliku emaeettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Ühe emaeettevõtte poolt oma konsolideeritud finantsaruannetes määratletud riskimaandamissuhte arvestust ei pea pidama mingi teine kõrgematasemeline emaeettevõtte. Kui aga kõrgematasemeline emaeettevõtte ei pea sellist arvestust, tuleb madalamatasemelise emaeettevõtte poolt rakendatud riskimaandamisinstrumentide arvestus tühistada enne kõrgematasemelise emaeettevõtte poolse riskimaandamisinstrumentide arvestuse kajastamist.

Kes võib omada riskimaandamisinstrumente

- 14 Tuletis- või mittetuletisinstrumenti (või tuletisinstrumentide ja mittetuletisinstrumentide kombinatsiooni) võib määratleda riskimaandamisinstrumentina välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamisel. Riskimaandamisinstrumente võivad omada kontserni kuuluv või kuuluvad üksus või üksused seni, kuni on täidetud IFRS 9 paragrahvis 6.4.1 toodud määratlemise, dokumenteerimise ja efektiivsuse nõuded, mis on seotud netoinvesteeringu riskimaandamisega. Eraldi peab olema selgelt dokumenteeritud kontserni riskimaandamisstrateegia seoses erinevate võimalusega instrumentide hoidmiseks kontserni erinevatel tasemetel.
- 15 Efektiivsuse hindamise eesmärgil arvutatakse riskimaandamisinstrumenti väärtuse muutus valuutariski suhtes, lähtudes emaeettevõtte arvestusvaluutast, mille suhtes maandatavat riski mõõdetakse, kooskõlas riskimaandamisinstrumentide arvestuse dokumentatsiooniga. Sõltuvalt sellest, kus riskimaandamisinstrumenti omatakse, võib riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kajastada väärtuse muutuse kogusummat kasumiaruandes või muus koondkasumis või mõlemas. Kuid efektiivsuse hindamist ei mõjuta see, kas riskimaandamisinstrumenti väärtuse muutust kajastatakse kasumiaruandes või muus koondkasumis. Riskimaandamisinstrumentide arvestuses kajastatakse muutuse kogu efektiivset osa muus koondkasumis. Efektiivsuse hindamist ei mõjuta see, kas riskimaandamisinstrument on tuletis- või mittetuletisinstrument, ega ka konsolideerimismeetod.

Riskimaandatud välismaise äriüksuse võõrandamine

- 16 Kui võõrandatakse riskimaandatud välismaise äriüksus, siis on selleks summaks, mille kindlakstegemist nõutakse IFRS 9 paragrahvis 6.5.14, riskimaandamisinstrumenti suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservist ümberliigitamiskandena kasumiaruandesse ümberliigitatud summa emaeettevõtja konsolideeritud finantsaruannetes. See summa on sellisest riskimaandamisinstrumentist tulenev kumulatiivne kasum või kahjum, mis määratleti efektiivse riskimaandamisinstrumentina.

- 17 Emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservist kasumiaruandesse ümberliigitatud summa kõnealusesse välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu suhtes kooskõlas IAS 21 paragrahviga 48 on see summa, mis sisaldub emettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservis kõnealuse välismaise äriüksuse suhtes. Lõplikku kontrolli omava emettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes ei mõjuta konsolideerimismeetod kõikide välismaiste äriüksuste suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservis kajastatud kogu netosummat. Kuid see, kas lõplikku kontrolli omav emettevõtte kasutab konsolideerimise otse- või astmelist meetodit ⁽⁶⁵⁾, võib mõjutada konkreetse välismaise äriüksuse suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservis kajastatud summat. Konsolideerimise astmelise meetodi kasutamine võib tingida riskimaandamise efektiivsuse kindlaksmääramiseks kasutatud summast erineva summa ümberliigitamise kasumiaruandesse. Selle erinevuse võib kõrvaldada, määrates kindlaks kõnealuse välismaise äriüksusega seotud summa, mis oleks saadud konsolideerimise otsemeetodi kasutamise korral. Sellise korrigeerimise tegemine ei ole nõutav IAS 21-ga. Kuid valitud arvestusmeetodit tuleb järgida järjepidevalt kõikide netoinvesteeringute puhul.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 18 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. oktoobril 2008 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Üksus rakendab *IFRSide edasiarendustega* (välja antud aprillis 2009) tehtud paragrahvi 14 muudatust 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Mõlema varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. oktoobrit 2008 algava perioodi suhtes või paragrahvi 14 muudatust enne 1. juulil 2009, avalikustab ta selle asjaolu.
- 18B IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve 3, 5–7, 14, 16 AG1 ja AG8 ning jäeti välja paragrahv 18A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 19 IAS 8-s sätestatakse, kuidas üksus rakendab tõlgenduse esmasest rakendamisest tulenevat arvestusmeetodi muudatust. Üksus ei ole kohustatud järgima neid nõudeid tõlgenduse esmakordsel rakendamisel. Kui üksus on määratlenud riskimaandamisinstrumendi netoinvesteeringu riskimaandajana, kuid riskimaandamine ei vasta käesolevas tõlgenduses toodud riskimaandamisinstrumentide arvestuse tingimustele, rakendab üksus IAS 39 sellise riskimaandamisinstrumentide arvestuse lõpetamiseks edasiulatuvalt.

⁽⁶⁵⁾ Otsemeetod on konsolideerimismeetod, mille puhul arvestatakse välismaise äriüksuse finantsaruanded otse ümber lõplikku kontrolli omava emettevõtte arvestusvaluutasse. Astmeline meetod on konsolideerimismeetod, mille puhul arvestatakse välismaise äriüksuse finantsaruanded kõigepealt ümber vahepealse emettevõtte (vahepealsete emettevõtete) arvestusvaluutasse ja seejärel arvestatakse lõplikku kontrolli omava emettevõtte arvestusvaluutasse (või esitusvaluutasse, kui see on erinev).

Lisa

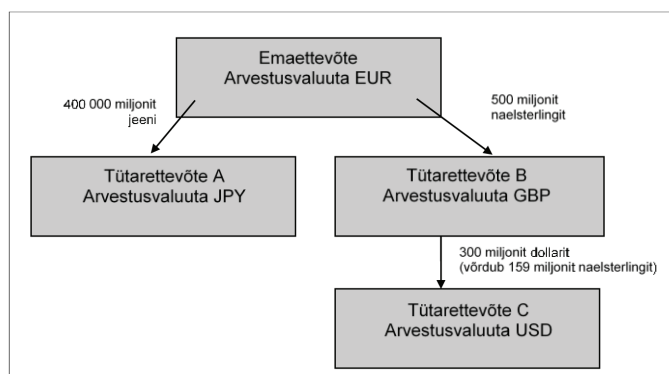
Rakendusjuhised

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa.

- AG1 Käesolevas lisa kirjeldatakse tõlgenduse rakendamist kasutades allpool toodud grupi struktuuri. Kõikidel juhtudel testitakse kirjeldatud riskimaandamissuhet efektiivsuse suhtes kooskõlas IFRS 9-ga, kuigi seda testimist ei käsitleta käesolevas lisa. Lõplikuks emaeettevõtjaks olev emaeettevõtja esitab oma konsolideeritud finantsaruanded arvestusvaluutas euro (EUR). Iga tütarvõtja on täielikult omatud. Emaettevõtja 500 miljoni naelsterlingi suurune netoinvesteering tütarvõtjas B (arvestusvaluuta naelsterling (GBP)) sisaldab 159 miljonit naelsterlingit, mis vastab tütarvõtja B 300 miljoni USA dollari suurusele netoinvesteeringule tütarvõtjas C (arvestusvaluuta USA dollarid (USD)). Teisisõnu, tütarvõtja B netovarad, arvestamata tema investeeringut tütarvõtjas C, on 341 miljonit naelsterlingit.

Maandatava riski olemus, mille puhul võib määratleda riskimaandamissuhet (paragrahvid 10–13)

- AG2 Emaettevõtte võib maandada oma netoinvesteeringu tütarvõtetes A, B ja C nende vastavate arvestusvaluutade (Jaapani jeeni (JPY), naelsterling ja USA dollari) ja euro vahelise valuutariski suhtes. Lisaks võib emaeettevõtte maandada tütarvõtete B ja tütarvõtete C arvestusvaluutade USD/GBP vahelise valuutariski. Tütarvõtte B võib oma konsolideeritud finantsaruannetes maandada oma tütarvõttesse C tehtud netoinvesteeringu nende vastavate arvestusvaluutade, s.o USA dollari ja naelsterlingi, vahelise valuutariski suhtes. Järgmistes näidetes on määratletud risk hetke valuutarisk, sest riskimaandamisinstrumentid ei ole tuletisinstrumentid. Kui riskimaandamisinstrumentid oleksid forvardlepingud, saaks emaeettevõtte määratleda forvardi valuutariski.



Maandatava alusinstrumenti või -teingu summa, mille puhul võib määratleda riskimaandamissuhet (paragrahvid 10–13)

- AG3 Emaettevõtte soovib maandada oma tütarvõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenevat valuutariski. Oletagem, et tütarvõttele A on sõltumatult osapoolelt saadud laen summas 300 miljonit USA dollarit. Tütarvõtte A netovarad aruandeperioodi alguses on 400 000 miljonit Jaapani jeeni, sealhulgas sõltumatult osapoolelt laekunud laen summas 300 miljonit USA dollarit.
- AG4 Maandatav alusinstrument või -tehing võib olla netovarade summa, mis on võrdne emaeettevõtte poolt tütarvõttesse C tehtud netoinvesteeringu bilansilise jääkmaksumusega (300 miljonit USA dollarit) tema konsolideeritud finantsaruannetes või sellest väiksem. Oma konsolideeritud finantsaruannetes saab emaeettevõtte tütarvõttes A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu määratleda riskimaandamisinstrumentina EUR/USD hetke valuutariski suhtes, mis on seotud tema netoinvesteeringuga tütarvõttesse C netovarasse summas 300 miljonit USA dollarit. Sellisel juhul sisalduvad nii EUR/USD valuutakursi vahe, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarvõttes A, kui ka EUR/USD valuutakursi vahe, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest netoinvesteeringust tütarvõttesse C, välisvaluuta ümberarvestusreservis emaeettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes pärast riskimaandamisinstrumentide arvestuse rakendamist.

AG5 Riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kajastatakse USD/EUR valuutakursi vahe kogusummat, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarettevõttes A, emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes järgmiselt:

— eurodesse ümberarvestatud USD/JPY hetke valuutakursi muutust kasumiaruandes, ja

— JPY/EUR hetke valuutakursi muutust muus koondkasumis.

Paragrahvis AG4 toodud määratluse asemel võib emaettevõtte oma konsolideeritud finantsaruannetes määratleda tütarettevõttes A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu riskimaandamisinstrumentina GBP/USD hetke valuutakursi riski suhtes tütarettevõtte C ja tütarettevõtte B vahel. Sel juhul kajastatakse USD/EUR valuutakursi vahe kogusummat, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarettevõttes A, emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes järgmiselt:

— GBP/USD hetke valuutakursi muutust välisvaluuta ümberarvestusreservis tütarettevõtte C suhtes,

— eurodesse ümberarvestatud GBP/JPY hetke valuutakursi muutust kasumiaruandes, ja

— JPY/EUR hetke valuutakursi muutust muus koondkasumis.

AG6 Emaettevõtte ei saa oma konsolideeritud finantsaruannetes määratleda 300 miljoni USA dollari suurust välislaenu tütarettevõttes A riskimaandamisinstrumentina nii EUR/USD kui ka GBP/USD hetke valuutariski suhtes. Üks riskimaandamisinstrument saab maandada sama määratletud riski ainult üks kord. Tütarettevõtte B ei saa rakendada riskimaandamisinstrumentide arvestust oma konsolideeritud finantsaruannetes, sest riskimaandamisinstrumenti omatakse mujal kui tütarettevõtet B ja tütarettevõtet C sisaldavas kontsernis.

Kus on kontsernis võimalik riskimaandamisinstrumenti omada (paragrahvid 14 ja 15)?

AG7 Nagu on märgitud paragrahvis AG5, kajastatakse riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kogu väärtuse muutust tütarettevõttes A 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tuleneva valuutariski suhtes nii kasumiaruandes (USD/JPY hetke risk) kui ka muus koondkasumis (EUR/JPY) emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Mõlemaid summasid võetakse arvesse paragrahvis AG4 määratletud riskimaandamise efektiivsuse hindamisel, sest nii riskimaandamisinstrumenti kui ka maandatava alusinstrumenti või tehingu väärtuse muutust arvutatakse, võrreldes emaettevõtte arvestusvaluutat eurot tütarettevõtte C arvestusvaluuta USA dollariga kooskõlas riskimaandamise dokumentatsiooniga. Konsolideerimismeetod (s.o otsemeetod või astmeline meetod) ei mõjuta riskimaandamise efektiivsuse hindamist.

Välismaise äriüksuse võõrandamise korral kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad (paragrahvid 16 ja 17)

AG8 Tütarettevõtja C võõrandamise korral on emaettevõtja välisvaluuta ümberarvestusreservist tema konsolideeritud finantsaruannete kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad järgmised:

a) tütarettevõtja A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu suhtes, summa, mille kindlakstegemist nõutakse IFRS 9 kohaselt, st kogu väärtuse muutus muus koondkasumis riskimaandamisinstrumenti efektiivse osana kajastatud valuutariski suhtes; ja

b) tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu suhtes, emaettevõtte konsolideerimismeetodiga kindlaksmääratud summa. Kui emaettevõtte kasutab otsemeetodit, määratakse välisvaluuta ümberarvestusreserv tütarettevõtte C suhtes kindlaks otseselt EUR/USD valuutakursi alusel. Kui emaettevõtte kasutab astmelist meetodit, määratakse välisvaluuta ümberarvestusreserv tütarettevõtte C suhtes kindlaks välisvaluuta ümberarvestusreservi alusel, mida tütarettevõtte B kajastab, arvestades GBP/USD valuutakursi, mis on arvestatud ümber emaettevõtte arvestusvaluutasse EUR/GBP valuutakursi kasutades. Emaettevõtte poolt konsolideerimise astmelise meetodi kasutamine varasematel perioodidel ei nõua temalt ega keela tal tütarettevõtte C võõrandamise korral ümberliigitatava välisvaluuta ümberarvestusreservi summat kindlaks määrata summana, mida ta oleks kajastanud siis, kui ta oleks kasutanud alati otsemeetodit, sõltuvalt oma arvestusmeetodist.

Mitme välismaise äriüksuse riskimaandamine (paragrahvid 11, 13 ja 15)

AG9 Järgmistes näidetes selgitatakse, et emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes on risk, mida saab maandada, alati tema arvestusvaluuta (euro) ning tütarettevõtete B ja C arvestusvaluutade vaheline risk. Olenemata sellest, kuidas riskimaandamisinstrumendid on määratletud, on maksimumsummad, mida saab efektiivsete riskimaandamisinstrumentidena kajastada emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservis mõlema välismaise äriüksuse riskimaandamisel, 300 miljonit USA dollarit EUR/USD riski ja 341 miljonit naelsterlingit EUR/GBP riski suhtes. Muud valuutakursi muutustest tulenevad väärtuse muutused on kajastatud emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes. Loomulikult oleks emaettevõttel võimalik määratleda 300 miljonit USA dollarit ainult USD/GBP hetke valuutakursi muutuste suhtes või 500 miljonit naelsterlingit ainult GBP/EUR hetke valuutakursi muutuste suhtes.

Emaettevõtte omab riskimaandamisinstrumente nii USA dollarites kui ka naelsterlingites

AG10 Emaettevõtte võib soovida maandada valuutavahetusrisiki nii oma tütarettevõttesse B kui ka tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringute suhtes. Oletagem, et emaettevõtte omab sobivaid USA dollarites ja naelsterlingites määratletud riskimaandamisinstrumente, mida võiks määratleda tema tütarettevõttesse B ja tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringute riskimaandamisinstrumentidena. Määratlused, mida emaettevõtte saab teha oma konsolideeritud finantsaruannetes, hõlmavad järgmist, kuid mitte ainult:

a) 300 miljoni USA dollari suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte C vaheline hetke valuutakursi risk (EUR/USD) ning kuni 341 miljoni naelsterlingi suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse B tehtud 341 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte B vaheline hetke valuutakurs (EUR/GBP).

b) 300 miljoni USA dollari suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on tütarettevõtte B ja tütarettevõtte C vahelise hetke valuutakursi risk (GBP/USD) ning kuni 500 miljoni naelsterlingi suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte B vaheline hetke valuutakurs (EUR/GBP).

AG11 Emaettevõtte poolt tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenev EUR/USD risk on teistsugune risk kui emaettevõtte poolt tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust tulenev EUR/GBP risk. Kuid paragrahvi AG10 punktis a kirjeldatud juhtumil on emaettevõtte talle kuuluva USA dollari riskimaandamisinstrumendi määratlemisega juba maandanud täielikult oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/USD riski. Kui emaettevõtte oleks määratlenud ka talle naelsterlingites kuuluva instrumendi oma tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, maandataks topelt sellest netoinvesteeringust 159 miljoni naelsterlingi suurust osa, mis on tütarettevõttesse C USA dollarites tehtud netoinvesteeringu väärtus naelsterlingites, GBP/EUR riski suhtes emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.

AG12 Paragrahvi AG10 punktis b kirjeldatud juhtumil, kui emaettevõtte määratleb maandatava riski tütarettevõtte B ja tütarettevõtte C vahelise hetke valuutakursi riskina (GBP/USD), arvestatakse emaettevõtte 300 miljoni USA dollari suuruse riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutusest ainult GBP/USD osa tütarettevõtte C suhtes emaettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservis. Muutuse ülejäänud osa (mis vastab GBP/EUR muutusele 159 miljoni naelsterlingi puhul) arvestatakse emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes paragrahvi AG5 kohaselt. Kuna USD/GBP riski määratlemisel tütarettevõtete B ja C vahel ei arvestata GBP/EUR riski, saab emaettevõtte samuti määratleda oma tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust kuni 500 miljonit naelsterlingit, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte B vahelise hetke valuutakursi risk (GBP/EUR).

Tütarettevõtte B omab riskimaandamisinstrumenti USA dollarites

- AG13 Oletagem, et tütarettevõtte B omab 300 miljoni USA dollari suurust välisvõlga, mis kanti emaettevõttele üle naelsterlingites määratud ettevõttesisese laenuga. Kuna nii tema varad kui ka kohustised suurenesid 159 miljoni naelsterlingi võrra, tütarettevõtte B netovarad ei muutunud. Tütarettevõtte B võiks määratleda välisvõla oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringu GBP/USD riski riskimaandajana oma konsolideeritud finantsaruannetes. Emaettevõtte võib arvestada selle riskimaandamisinstrumendi tütarettevõtte B poolset määratlust oma tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandamiseks GBP/USD riski suhtes (vt paragrahv 13) ja emaettevõtte võiks määratleda talle naelsterlingites kuuluva riskimaandamisinstrumendi kogu oma tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana. Esimest riskimaandamisinstrumenti, mille on määratlenud tütarettevõtte B, hinnatakse, lähtudes tütarettevõtte B arvestusvaluutast (naelsterling) ja teist riskimaandamisinstrumenti, mille on määratletud emaettevõtte, hinnatakse, lähtudes emaettevõtte arvestusvaluutast (euro). Sel juhul on ainult emaettevõtte poolt tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenev GBP/USD risk, mitte kogu EUR/USD risk, maandatud emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes USA dollarites määratud riskimaandamisinstrumendi poolt. Seetõttu võib emaettevõtte poolt tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suurusest netoinvesteeringust tulenevat kogu EUR/GBP riski maandada emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.
- AG14 Kuid siiski tuleb arvesse võtta ka tütarettevõttele B makstava emaettevõtte 159 miljoni naelsterlingi suuruse laenu arvestust. Kui emaettevõtte laenu võlgnevust ei peeta tema tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringu osaks, sest see ei vasta IAS 21 paragrahvis 15 toodud tingimustele, arvestatakse ümberarvestusest tulenevat GBP/EUR valuutakursi vahet emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes. Kui tütarettevõttele B makstavat 159 miljoni naelsterlingi suurust laenu võlgnevust peetakse emaettevõtte netoinvesteeringu osaks, oleks see netoinvesteering ainult 341 miljonit naelsterlingit ning summa, mida emaettevõtte saaks määratleda maandatava alusinstrumendi või -tehinguna GBP/EUR riski suhtes, väheneks vastavalt 500 miljonilt naelsterlingilt 341 miljoni naelsterlingini.
- AG15 Kui emaettevõtte tühistaks tütarettevõtte B poolt määratletud riskimaandamissuhte, saaks emaettevõtte määratleda tütarettevõttele B kuuluva 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu oma tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana EUR/USD riski suhtes ja määratleda talle naelsterlingites kuuluva riskimaandamisinstrumendi maandamiseks ainult kuni 341 miljoni naelsterlingi suurust osa tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust. Sellisel juhul arvutatakse mõlema riskimaandamisinstrumendi efektiivsus lähtuvalt emaettevõtte arvestusvaluutast (euro). Seega sisalduksid emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservis nii USD/GBP muutus tütarettevõttele B kuuluva välislaenu väärtuses kui ka GBP/EUR muutus tütarettevõttele B emaettevõtte poolt võlgnetava laenu väärtuses (kogusummas sama kui USD/EUR). Kuna emaettevõtte on juba maandanud täielikult oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/USD riski, saab ta maandada ainult kuni 341 miljonit naelsterlingit oma tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/GBP riski suhtes.

IFRICi TÕLGENDUS nr 17

Mitterahaliste varade jaotamine omanikele

VIITED

- IFRS 3 Äriühendused (parandatud 2008)
- IFRS 5 Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad
- IFRS 7 Finantsinstrumendid: avalikustatav teave
- IFRS 10 Konsolideeritud finantsaruanded
- IFRS 13 Õiglase väärtuse mõõtmine
- IAS 1 Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007)
- IAS 10 Sündmused pärast aruandeperioodi

TAUST

- 1 Mõnikord jaotab üksus varasid, mis on muu kui raha (mitterahalised varad), dividendidena oma omanikuõigusi rakendavatele omanikele ⁽⁶⁶⁾. Sellistes olukordades võib üksus anda ka omanikele valikuõiguse saada kas mitterahalisi varasid või rahalist alternatiivi. IFRIC on saanud taotlusi juhiste saamiseks selle kohta, kuidas üksus peaks arvestama selliseid jaotamisi.
- 2 Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites (IFRSides) ei esitata juhiseid selle kohta, kuidas üksus peaks mõõtma jaotamisi oma omanikele (tavaliselt nimetatud kui dividendid). IAS 1-s nõutakse üksuselt andmete esitamist omanikele väljamaksetena kajastatud dividendide kohta kas omakapitali muutuste aruandes või finantsaruannete lisades.

RAKENDUSALA

- 3 Käesolevat tõlgendust rakendatakse üksuse poolt oma omanikeõigusi rakendavatele omanikele tehtavate varade mittevastastikuste jaotamiste järgmiste liikide suhtes:
 - a) mitterahaliste varade (nt materiaalse põhivara objektid, IFRS 3-s määratletud ärid, osalused muus üksuses või müügigruppides, nagu on määratletud IFRS 5-s) jaotamised; ja
 - b) jaotamised, mis annavad omanikele valiku saada kas mitterahalisi varasid või rahalist alternatiivi.
- 4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse ainult jaotamiste suhtes, mille puhul sama liiki omakapitali instrumentide kõiki omanikke koheldakse võrdselt.
- 5 Käesolevat tõlgendust ei rakendata sellise mitterahalise vara jaotamise suhtes, mille üle omab lõplikku kontrolli sama osapool või osapooled enne ja pärast jaotamist. Seda erandit rakendatakse jaotamist tegeva üksuse konsolideerimata, eraldiseisvate ja konsolideeritud finantsaruannete suhtes.

⁽⁶⁶⁾ IAS 1 paragrahvis 7 on omanikud defineeritud kui omakapitalina liigitatud instrumentide omanikud.

- 6 Kooskõlas paragrahvi 5 ei rakendata käesolevat tõlgendust, kui mitterahalise vara üle omab lõplikku kontrolli sama osapool või samad osapooled enne ja pärast jaotamist. IFRS 3 paragrahvis B2 on märgitud, et „üksikisikute rühma loetakse üksust kontrollivaks, kui lepingupõhiste kokkulepete tulemusena on neil kollektiivne jõud juhtida selle finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu“. Seega selleks, et jaotamine ei kuuluks käesoleva tõlgenduse rakendusallasel sel alusel, et samad pooled kontrollivad vara nii enne kui ka pärast jaotamist, peab jaotamist saavate üksikisikutest aktsionäride rühmal olema lepingupõhiste kokkulepete tulemusena selline lõplik kollektiivne jõud väljamakset tegeva üksuse üle.
- 7 Paragrahvi 5 kohaselt ei rakendata käesolevat tõlgendust, kui üksus jaotab osa oma osalusest tütarettvõttes, kuid säilitab kontrolli tütarettvõtte üle. Üksus, mis teeb väljamakse, millest tulenevalt kajastab üksus mittekontrollivat osalust oma tütarettvõttes, arvestab seda väljamakset kooskõlas IFRS 10-ga.
- 8 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse ainult sellise üksuse poolset arvestust, mis teeb väljamakse mitterahalise varana. Selles ei käsitleta sellist väljamakset saavate aktsionäride poolset arvestust.

KÜSIMUSED

- 9 Kui üksus deklareerib väljamakse ja tal on kohustus jaotada kõnealuseid varasid oma omanikele, peab ta kajastama kohustise makstava dividendi kohta. Sellest tulenevalt käsitletakse käesolevas tõlgenduses järgmisi küsimusi:
- a) Millal peaks üksus kajastama makstavat dividendi?
- b) Kuidas peaks üksus mõõtma makstavat dividendi?
- c) Kui üksus arveldab makstavat dividendi, kuidas peaks ta arvestama jaotatud varade bilansilise jääkmaksumuse ja makstava dividendi bilansilise jääkmaksumuse vahelise erinevuse?

KONSENSUS

Millal kajastada makstavat dividendi

- 10 Dividendi maksmise kohustist kajastatakse, kui dividend on nõuetekohaselt heakskiidetud ja ei ole enam üksuse suva kohaselt otsustada, see kuupäev on siis:
- a) kui dividendi väljakuulutamise, nt juhtkonna või juhatuse poolt, on kinnitatud asjakohane organ, nt aktsionärid, juhul kui jurisdiktsioonis nõutakse sellist kinnitamist, või
- b) kui dividend on välja kuulutatud, nt juhtkonna või juhatuse poolt, juhul kui jurisdiktsioonis ei nõuta täiendavat kinnitamist.

Makstava dividendi mõõtmine

- 11 Üksus mõõdab kohustist jaotada omanikele mitterahalisi varasid dividendina jaotatavate varade õiglases väärtuses.
- 12 Kui üksus annab oma omanikele valikuõiguse saada kas mitterahalist vara või rahalist alternatiivi, hindab üksus makstavat dividendi, võttes arvesse nii iga alternatiivi õiglast väärtust kui ka sellega seotud tõenäosust, millega omanikud valivad iga alternatiivi.

- 13 Iga aruandeperioodi lõpus ja maksetähtajal vaatab üksus üle ja korrigeerib makstava dividendi bilansilist jääkmaksumust, tehes mis tahes muudatused omakapitalis kajastatud jaotatava dividendi bilansilise jääkmaksumuse summa korrigeerimisena.

Jaotatud varade bilansilise jääkmaksumuse ja makstava dividendi bilansilise jääkmaksumuse vahelise erinevuse arvestamine, kui üksus arveldab makstavat dividendi

- 14 Kui üksus arveldab makstavat dividendi, kajastab ta jaotatud varade bilansilise jääkmaksumuse ja makstava dividendi bilansilise jääkmaksumuse vahelise erinevuse, selle olemasolu korral, kasumiaruandes.

Esitamine ja avalikustatav teave

- 15 Üksus esitab paragrahvis 14 kirjeldatud erinevuse eraldi kirjena kasumiaruandes.
- 16 Kui see on asjakohane, avalikustab üksus järgmise teabe:
- a) makstava dividendi bilansiline jääkmaksumus perioodi alguses ja lõpus; ja
 - b) perioodil kajastatud bilansilise jääkmaksumuse suurenemine või vähenemine kooskõlas paragrahviga 13 tulenevalt jaotatavate varade õiglase väärtuse muutusest.
- 17 Kui üksus kuulutab pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist välja dividendi, mis jaotatakse mitterahalise varana, avalikustab ta:
- a) jaotatava vara laadi;
 - b) aruandeperioodi lõpu seisuga jaotatava vara bilansilise jääkmaksumuse; ja
 - c) jaotatava vara õiglase väärtuse aruandeperioodi lõpu seisuga, kui see erineb selle bilansilisest jääkmaksumusest, ja teabe nende meetodite kohta, mida kasutati õiglase väärtuse mõõtmiseks kooskõlas IFRS 13 paragrahvi 93 punktidega b, d, g ja i ning paragrahviga 99.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 18 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust edasiulatuvalt 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Tagasiulatuvalt rakendamine ei ole lubatud. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. juulit 2009 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab ka IFRS 3 (parandatud 2008), IAS 27 (muudetud mais 2008) ja IFRS 5 (muudetud käesoleva tõlgendusega).
- 19 IFRS 10-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi 7. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 10.
- 20 IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi 17. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 13.

IFRICi TÖLGENDUS nr 19

Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega

VIITED

- Raamistik finantsaruannete koostamiseks ja esitamiseks ⁽⁶⁷⁾
- IFRS 2 Aktsiapõhine makse
- IFRS 3 Äriühendused
- IFRS 9 Finantsinstrumendid
- IFRS 13 Õiglase väärtuse määrtmine
- IAS 1 Finantsaruannete esitamine
- IAS 8 Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead
- IAS 32 Finantsinstrumendid: esitamine

TAUST

- 1 Võlgnik ja võlausaldaja võivad pidada uuesti läbirääkimisi finantskohustise tingimuste üle, mille tulemusena võlgnik kustutab kohustise kas täielikult või osaliselt, emiteerides omakapitaliinstrumente võlausaldajale. Neid tehinguid nimetatakse mõnikord „võla kustutamiseks aktsiakapitali kaudu“. IFRIC on saanud taotlusi juhiste saamiseks selliste tehingute arvestamiseks.

RAKENDUSALA

- 2 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse üksusepoolset arvestust juhul, kui finantskohustise tingimuste üle peetakse uuesti läbirääkimisi, mille tulemusena üksus emiteerib oma võlausaldajale omakapitaliinstrumente finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt. Selles ei käsitleta võlausaldajapoolset arvestust.
- 3 Üksus ei rakenda käesolevat tõlgendust tehingute suhtes olukordades, kus:
 - a) võlausaldaja on ka otsene või kaudne aktsionär ja tegutseb otsese või kaudse olemasoleva aktsionärina;
 - b) võlausaldajat ja üksust kontrollitakse sama isiku või isikute poolt enne ja pärast tehingut ning tehingu sisu hõlmab omakapitali jaotamist üksuse poolt või selle sissemaksmist üksusesse;
 - c) finantskohustise kustutamine omakapitali aktsiate emiteerimisega on kooskõlas finantskohustise esialgsete tingimustega.

KÜSIMUSED

- 4 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:
 - a) Kas üksuse omakapitaliinstrumendid, mis on emiteeritud finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt, on „makstud tasu“ IFRS 9 paragrahvi 3.3.3 kohaselt?
 - b) Kuidas peaks üksus esmalt mõõtma omakapitaliinstrumente, mis on emiteeritud sellise finantskohustise kustutamiseks?

⁽⁶⁷⁾ Viide IASC Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikule, mille nõukogu võttis vastu 2001. aastal ja mis kehtis tõlgenduse väljatöötamise ajal.

- c) Kuidas peaks üksus arvestama kustutatud finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse ja emiteeritud omakapitaliinstrumentide esmalt mõõdetud summa vahelist erinevust?

KONSENSUS

- 5 Üksuse omakapitaliinstrumentide emiteerimine võlausaldajale finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt on tasu, mis on makstud IFRS 9 paragrahvi 3.3.3 kohaselt. Üksus eemaldab finantskohustise (või finantskohustise osa) oma finantsseisundi aruandest siis ja ainult siis, kui see on kooskõlas IFRS 9 paragrahvi 3.3.1.
- 6 Selliste omakapitaliinstrumentide esmasel kajastamisel, mis on emiteeritud võlausaldajale finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt, mõõdab üksus neid emiteeritud omakapitaliinstrumentide õiglases väärtuses, välja arvatud juhul, kui õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta.
- 7 Kui emiteeritud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, mõõdetakse omakapitaliinstrumente kustutatud finantskohustise õiglases väärtuses. Kui mõõdetakse nõudetunnusega kustutatud finantskohustise (nt nõudmiseni hoius) õiglast väärtust, siis IFRS 13 paragrahvi 47 ei rakendata.
- 8 Kui kustutatakse ainult osa finantskohustisest, hindab üksus, kas osa makstud tasust on seotud tasumata kohustise tingimuste muutusega. Kui osa makstud tasust on seotud kohustise allesjäänud osa tingimuste muutusega, jaotab üksus makstud tasu kustutatud kohustise osa ja tasumata jäänud kohustise osa vahel. Üksus kaalub selle jaotuse tegemisel kõiki tehinguga seotud asjakohaseid fakte ja asjaolusid.
- 9 Kustutatud finantskohustise (või finantskohustise osa) bilansilise jääkmaksumuse ja makstud tasu vaheline erinevus kajastatakse kasumiaruandes kooskõlas IFRS 9 paragrahvi 3.3.3. Emiteeritud omakapitaliinstrumentid kajastatakse esmalt ja mõõdetakse kuupäeval, mil finantskohustis (või selle kohustise osa) kustutatakse.
- 10 Kui kustutatakse ainult osa finantskohustisest, jaotatakse tasu paragrahvi 8 kohaselt. Allesjäänud kohustisele jaotatud tasu on osa hinnangust selle kohta, kas allesjäänud kohustise tingimusi on oluliselt muudetud. Kui allesjäänud kohustist on oluliselt muudetud, arvestab üksus muutust esialgse kohustise kustutamisenähtena ja uue kohustise kajastamisenähtena vastavalt IFRS 9 paragrahvi 3.3.2 nõuetele.
- 11 Üksus avalikustab paragrahvide 9 ja 10 kohaselt kajastatud kasumi või kahjumi eraldi kirjena kasumiaruandes või lisades.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

- 12 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. juulil 2010 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. juulit 2010 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 13 Üksus rakendab arvestusmeetodi muutust IAS 8 kohaselt alates varaseima esitatud võrreldava perioodi algusest.
- 14 [Välja jäetud]
- 15 IFRS 13-ga (välja antud mais 2011) muudeti paragrahvi 7. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 13.
- 16 [Välja jäetud]
- 17 IFRS 9-ga (välja antud juulis 2014) muudeti paragrahve 4, 5, 7, 9 ja 10 ning jäeti välja paragrahvid 14 ja 16. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

IFRICi TÖLGENDUS nr 20

Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis

VIITED

- *Finantsaruandluse kontseptuaalne raamistik* ⁽⁶⁸⁾
- IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*
- IAS 2 *Varud*
- IAS 16 *Materiaalsed põhivarad*
- IAS 38 *Immateriaalsed varad*

TAUST

- 1 Pealmaakaevandamisel võib üksus pidada vajalikuks eemaldada kaevandamisjätmed (nn katend), et saada juurdepääs maagimaardlale. Jätmete eemaldamist nimetatakse paljandamiseks.
- 2 Kaevanduse arendusetapis (enne tootmise alustamist) kapitaliseeritakse paljanduskulud tavaliselt karjääri rajamise ja arendamise amortiseeritava maksumuse osana. Tootmisega alustades kõnealused kapitaliseeritud kulud amortiseeritakse süstemaatiliselt, kasutades tavaliselt tootmisühiku meetodit.
- 3 Kaevandusettevõtte võib jätkata karjääri tootmisetapis katendi eemaldamist ja sel juhul on tal paljanduskulud.
- 4 Tootmisetapis toimuva paljandamise ajal eemaldatav materjal ei kujuta endast tingimata 100 % ulatuses jätmeid; sageli on see maagi ja jätmete segu. Maagi sisaldus jätmetes võib olla erinev: alates ebamajanduslikult väikesest kuni tulusalt suureni. Vähesese maagisisaldusega materjali eemaldades võidakse saada kasulikku materjali, mida saab kasutada varude tootmiseks. Materjali eemaldamine võib anda ka juurdepääsu sügavamal asetsevatele materjalikihtidele, mille puhul on maagi sisaldus jätmetes suurem. Üksus võib saada seega paljandamisel kasu kahel viisil: kasutatav maak, mida saab kasutada varude tootmiseks, ja parem juurdepääs täiendavatele materjalikogustele, mida kaevandatakse tulevastel perioodidel.
- 5 Käesolevas tõlgenduses kaalutakse seda, millal ja kuidas kajastada eraldi sellist paljandamisest tulenevat kaht liiki kasu, ning samuti seda, kuidas mõõta seda kasu nii esmasel kajastamisel kui ka hiljem.

RAKENDUSALA

- 6 Käesolevat tõlgendust rakendatakse jätmete eemaldamise kulude suhtes, mis tekivad pealmaakaevandamisel karjääri tootmisetapis (nn tootmisetapi paljanduskulud).

KÜSIMUSED

- 7 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:
 - a) tootmisetapi paljanduskulude kajastamine varana;
 - b) paljandamisest tuleneva vara esmane mõõtmine ja
 - c) paljandamisest tuleneva vara edasine mõõtmine.

⁽⁶⁸⁾ Viide *Finantsaruandluse kontseptuaalsele raamistikule*, mis anti välja 2010. aastal ja mis kehtis tõlgenduse väljatöötamise ajal.

KONSENSUS

Tootmisetapi paljanduskulude kajastamine varana

- 8 Kui paljandamisest saadav kasu realiseerub toodetud varuna, kajastab üksus paljanduskulud kooskõlas IAS 2 *Varud* põhimõtetega. Kui kasu seisneb paremas juurdepääsus maagile, kajastab üksus need kulud põhivarana, kui on täidetud allpool paragrahvis 9 sätestatud tingimused. Käesolevas tõlgenduses osutatakse kõnealusele põhivarale kui paljandamisest tulenevale varale.
- 9 Üksus kajastab paljandamisest tulenevat vara siis ja ainult siis, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:
- a) paljandamisega seotud tulevane majanduslik kasu (parem juurdepääs maagilasundile) kuulub tõenäoliselt üksusele;
 - b) üksus saab teha kindlaks maagilasundi komponendi, millele juurdepääs on paranenud; ja
 - c) selle komponendiga seostatava paljandamisega seotud kulud saab usaldusväärsetl mõõta.
- 10 Paljandamisest tulenev vara kajastatakse täiendavalt olemasolevale varale või olemasoleva vara suurendamisena. Teisisõnu kajastatakse paljandamisest tulenev vara olemasoleva vara osana.
- 11 Paljandamisest tulenev vara liigitatakse materiaalseks või immateriaalseks varaks sarnaselt olemasoleva varaga. Teisisõnu määrab kõnealuse olemasoleva vara olemus selle, kas üksus liigitab paljandamisest tuleneva vara materiaalse või immateriaalse varana.

Paljandamisest tuleneva vara esmane mõõtmine

- 12 Üksus mõõdab paljandamisest tulenevat vara esmalt soetusmaksumuses – s.o kindlakstehtud maagikomponendile juurdepääsu parandava paljandamisega otseselt seotud kogukulud, millele lisanduvad sellega otseselt seostatavad üldkulud. Tootmisetapis toimuva paljandamisega samal ajal võidakse teostada teatavaid ettenägematuid tegevusi, mis ei ole vajalikud tootmisetapis toimuva paljandamise kavakohaseks jätkamiseks. Selliste ettenägematute tegevustega seostatavaid kulud ei arvata paljandamisest tuleneva vara maksumuse hulka.
- 13 Kui paljandamisest tuleneva vara maksumust ja toodetud varude maksumust ei saa eraldi kindlaks teha, jaotab üksus tootmisetapi paljanduskulud toodetud varude ja paljandamisest tuleneva vara vahel, kasutades asjakohasel tootmismääral põhinevat jaotamist. Kõnealune tootmismäär arvutatakse maagilasundi kindlakstehtud komponendi kohta ja seda kasutatakse võrdlusalusena, et määrata kindlaks, millises ulatuses on toimunud tulevase kasu loomisega seonduv täiendav tegevus. Sellise määra võib arvutada muu hulgas järgmiselt:
- a) toodetud varude maksumus võrreldes eeldatava maksumusega;
 - b) kaevandatud jäätmete kogus võrreldes eeldatava kogusega teatava maagitootmise koguse kohta ja
 - c) kaevandatud maagi mineraalisisaldus võrreldes kaevandatava maagi eeldatava mineraalisisaldusega teatava toodetud maagi koguse kohta.

Paljandamisest tuleneva vara edasine mõõtmine

- 14 Pärast esmast kajastamist kajastatakse paljandamisest tulenevat vara sarnaselt olemasoleva varaga, mille osa see on, kas soetusmaksumuses või ümberhinnatud maksumuses, millest lahutatakse kulum või amortisatsioon ja (vara) väärtuse langusest tulenevad kahjumid.

- 15 Paljandamisest tulenev vara amortiseeritakse süstemaatilisel maagilasundi sellise kindlakstehtud komponendi eeldatava kasuliku eluea jooksul, mis on paljandamise tulemusena paremini juurdepääsetav. Selleks kasutatakse tootmisühiku meetodit, kui mõni muu meetod ei ole asjakohasem.
- 16 Maagilasundi kindlakstehtud komponendi eeldatav kasulik eluiga, mida kasutatakse paljandamisest tuleneva vara amortiseerimiseks, erineb eeldatavast kasulikust elueast, mida kasutatakse karjääri enda ja sellega seotud pikaajaliste varade amortiseerimiseks. Erandiks on sellised üksikud olukorrad, kus paljandamine parandab juurdepääsu kogu ülejäänud maagilasundile. See võib juhtuda näiteks karjääri kasuliku eluea lõpupoole, kui kindlakstehtud komponent on kaevandatava maagilasundi viimane osa.

Lisa A

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu tõlgenduse teistel osadel.

- A1 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- A2 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust tootmisetapi paljanduskulude suhtes, mis tekkisid varaseima esitatud perioodi alguses või hiljem.
- A3 Kõigi varem kajastatud varade jäägid, mis tulenesid tootmisetapis toimunud paljandamisest (nn paljandamisest tulenev varasem vara), liigitatakse alates varaseima esitatud perioodi algusest ümber sellise olemasoleva vara osana, millega paljandamine oli seotud, maagilasundi sellise allesjäänud kindlakstehtud komponendi ulatuses, millega saab paljandamisest tulenevat varasemat vara seostada. Kõnealune varade jääk amortiseeritakse maagilasundi sellise kindlakstehtud komponendi järelejäänud eeldatava kasuliku eluea jooksul, millega iga paljandamisest tuleneva varasema vara jääk on seotud.
- A4 Juhul kui asjaomast paljandamisest tulenevat varasemat vara ei saa seostada maagilasundi kindlakstehtud komponendiga, kajastatakse see vara jääk jaotamata kasumi algsaldos varaseima esitatud perioodi alguses.

IFRICi TÕLGENDUS nr 21

Lõivud

VIITED

- IAS 1 Finantsaruannete esitamine
- IAS 8 Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead
- IAS 12 Tulumaks
- IAS 20 Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine
- IAS 24 Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine
- IAS 34 Vahefinantsaruanded
- IAS 37 Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad
- IFRICi tõlgendus nr 6 Konkreetset turul osalemisest tekkivad kohustised – elektri- ja elektroonikaseadmete vanad jätmed

TAUST

1. Valitsus võib kehtestada üksusele lõivu. Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite tõlgendamise komitee on saanud taotlusi juhiste saamiseks selle kohta, kuidas arvestada lõivu seda maksva üksuse finantsaruannetes. Küsimus on seotud sellega, millal kajastada standardi IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* kohaselt arvestatavat lõivu maksmise kohustist.

RAKENDUSALA

2. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse lõivu maksmise kohustise arvestamist, kui tegemist IAS 37 rakendusallasse kuuluva kohustisega. Samuti käsitletakse sellise lõivu maksmise kohustise arvestamist, mille ajastus ja summa on kindel.
3. Käesolevas tõlgenduses ei käsitleta lõivu maksmise kohustise kajastamisest tulenevate kulude arvestamist. Selle üle otsustamisel, kas lõivu maksmise kohustise kajastamisest tekib vara või kulu, peaksid üksused kohaldama muid standardeid.
4. Käesoleva tõlgenduse kohaldamisel tähendab lõiv majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemist, mille valitsused on üksustele õigusaktide (st õigusnormide) kohaselt kehtestanud, välja arvatud:
 - a) ressursside vähenemised, mis kuuluvad muude standardite rakendusallasse (nt tulumaks, mis kuulub IAS 12 *Tulumaks* rakendusallasse), ja
 - b) trahvid või muud karistused, mida määratakse õigusaktide rikkumise eest.

„Valitsus“ tähendab valitsussektorit, valitsusasutusi ja muid samalaadseid kohaliku, riigi või rahvusvahelise tasandi asutusi.

5. Lõivu määratlusele ei vasta makse, mille üksus teeb vara soetamiseks või teenuste osutamise eest valitsusega sõlmitud lepingupõhise kokkuleppe alusel.
6. Üksus ei ole kohustatud rakendama käesolevat tõlgendust kohustiste suhtes, mis tulenevad heitkogustega kauplemise süsteemidest.

KÜSIMUSED

7. Et selgitada lõivu maksmise kohustise arvestamist, käsitletakse käesolevas tõlgenduses järgmisi küsimusi.
- a) Mis on kohustav sündmus, millest tuleneb lõivu maksmise kohustise kajastamine?
 - b) Kas majanduslik sund jätkata tegevust tulevasel perioodil loob faktilise kohustuse sellise lõivu maksmiseks, mille aluseks on tegutsemine kõnealusel tulevasel perioodil?
 - c) Kas tegevuse jätkuvuse eeldus tähendab, et üksusel on eksisteeriv kohustus maksta lõivu, mille aluseks on tegutsemine tulevasel perioodil?
 - d) Kas lõivu maksmise kohustise kajastamine tekib teataval ajahetkel või tekib see teatavatel asjaoludel aja jooksul järk-järgult?
 - e) Mis on kohustav sündmus, millest tuleneb lõivu maksmise kohustise kajastamine sellise kohustise korral, mis tekib miinimumkünnise saavutamisel?
 - f) Kas lõivu maksmise kohustise aruandeaasta finantsaruandes ja vahefinantsaruandes kajastamise põhimõtted on samad?

KONSENSUS

8. Kohustav sündmus, millest tekib lõivu maksmise kohustus, on tegevus, mis tingib lõivu maksmise, nagu see on õigusaktides kindlaks määratud. Näiteks kui tegevus, millest tuleneb lõivu maksmine, on tulu tekkimine käesoleval perioodil, ja kõnealuse lõivu arvutamine põhineb eelmisel perioodil tekkinud tulul, on selle lõivu puhul kohustav sündmus tulu tekkimine käesoleval perioodil. Tulu tekkimine eelmisel perioodil on eksisteeriva kohustuse tekkimiseks vajalik, kuid mitte piisav.
9. Selle tulemusena, et üksusel on majanduslik sund jätkata tegevust tulevasel perioodil, ei teki tal faktilist kohustust maksta lõivu, mille aluseks on tegutsemine kõnealusel tulevasel perioodil.
10. Finantsaruannete koostamine tegevuse jätkuvuse eelduse kohaselt ei tähenda, et üksusel on eksisteeriv kohustus maksta lõivu, mille aluseks on tegutsemine tulevasel perioodil.
11. Lõivu maksmise kohustist kajastatakse järk-järgult, kui kohustav sündmus toimub aja jooksul järk-järgult (st kui tegevus, mis on vastavalt õigusaktides kindlaks määratud aluseks lõivu maksmisele, toimub aja jooksul). Näiteks kui kohustav sündmus on tulu tekkimine teatava ajavahemiku jooksul, siis kajastatakse sellele vastavat kohustist ajal, mil üksusel see tulu tekib.
12. Kui lõivu maksmise kohustus tekib miinimumkünnise saavutamisel, peab sellest kohustusest tuleneva kohustise arvestamine toimuma kooskõlas käesoleva tõlgenduse paragrahvides 8–14 (eelkõige paragrahvides 8 ja 11) sätestatud põhimõtetega. Näiteks kui kohustav sündmus on minimaalse tegevuskünnise saavutamine (näiteks minimaalse tulu või müügitulu summa tekkimine või minimaalse toodangu mahu tootmine), kajastatakse sellele vastav kohustus minimaalse tegevuskünnise saavutamisel.
13. Üksus kohaldab vahefinantsaruandes samu kajastamise põhimõtteid kui aruandeaasta finantsaruannetes. Selle tulemusel lõivu maksmise kohustist vahefinantsaruandes:
- a) ei kajastata, kui vahearuandeperioodi lõpus puudub eksisteeriv kohustus maksta lõiv, ja
 - b) kajastatakse, kui vahearuandeperioodi lõpus on olemas eksisteeriv kohustus maksta lõiv.
14. Üksus kajastab vara, kui ta on tasunud lõivu ettemaksena, kuid tal ei ole veel eksisteerivat kohustust seda lõivu maksta.

*Lisa A***Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted**

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu tõlgenduse teistel osadel.

- A1 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2014 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- A2 Käesoleva tõlgenduse esmasest rakendamisest tulenevaid muutusi arvestusmeetodites arvestatakse tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*.

IFRICi TÖLGENDUS nr 22

Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu

VIITED

- *Finantsaruandluse kontseptuaalne raamistik* ⁽⁶⁹⁾
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*

TAUST

1. IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* paragrahviga 21 on ette nähtud, et välisvaluutatehingu esmasel kajastamisel arvestusvaluutas arvestab üksus välisvaluuta summa ümber arvestusvaluutaks, kasutades arvestusvaluuta ja välisvaluuta vahelist hetke vahetuskurssi (spot-kurssi) tehingu kuupäeval. IAS 21 paragrahvis 22 on märgitud, et tehingu kuupäevaks on kuupäev, mil tehingut saab esimest korda kajastada kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.
2. Kui üksus maksab või saab ette tasu välisvaluutas, kajastab ta tavaliselt mitterahalist vara või mitterahalist kohustist ⁽⁷⁰⁾ enne sellega seotud vara, kulu või tulu kajastamist. Seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) on asjaomaste standardite rakendamisel kajastatud summa, mille tulemusel lõpetatakse ettemakstud tasust tuleneva mitterahalise vara või mitterahalise kohustise kajastamine.
3. Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite tõlgendamise komitee (edaspidi „tõlgendamise komitee“) sai algselt küsimuse selle kohta, kuidas määrata IAS 21 paragrahvide 21–22 kohaselt tulu kajastamisel kindlaks „tehingu kuupäev“. Küsimus käis konkreetselt asjaolude kohta, mille korral üksus kajastab ettemakstud tasu saamisest tulenevat mitterahalist kohustist enne seotud tulu kajastamist. Küsimust arutades märkis tõlgendamise komitee, et välisvaluutas tasu ette saamine või maksmine ei ole piiratud tulutehingutega. Sellest tulenevalt otsustas tõlgendamise komitee täpsustada tehingu kuupäeva, mida kasutatakse sellise vahetuskursi kindlaksmääramiseks, mida kasutatakse seotud vara, kulu või tulu esmasel kajastamisel, kui üksus on saanud või maksnud ette tasu välisvaluutas.

RAKENDUSALA

4. Käesolevat tõlgendust rakendatakse välisvaluutatehingu (või selle osa) suhtes, kui üksus kajastab mitterahalist vara või mitterahalist kohustist, mis tuleneb tasu ette maksmisest või saamisest enne seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) kajastamist üksuse poolt.
5. Käesolevat tõlgendust ei rakendata, kui üksus mõõdab seotud vara, kulu või tulu esmasel kajastamisel:
 - a) õiglases väärtuses või
 - b) sellise tasu õiglases väärtuses, mis maksti või saadi muul kuupäeval kui ettemakstud tasust tuleneva mitterahalise vara või mitterahalise kohustise esmase kajastamise kuupäev (nt firmaväärtuse mõõtmine IFRS 3 *Äriühendused* kohaselt).

⁽⁶⁹⁾ Viide *Finantsaruandluse kontseptuaalsele raamistikule*, mis anti välja 2010. aastal ja mis kehtis tõlgenduse väljatöötamise ajal.

⁽⁷⁰⁾ Näiteks IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu* paragrahviga 106 on ette nähtud, et kui klient maksab tasu või kui üksusel on tingimusteta õigus tasusummale (st nõue) enne, kui üksus annab kauba või teenuse kliendile üle, kajastab üksus lepingu lepingulise kohustisena makse tegemisel või makse tähtajal (olenevalt sellest, kumb on varasem).

6. Üksus ei pea rakendama käesolevat tõlgendust järgmise suhtes:
 - a) tulumaks või
 - b) tema poolt välja antud kindlustuslepingute (sealhulgas edasikindlustuslepingud) ja tema poolt sõlmitud edasikindlustuslepingud.

KÜSIMUS

7. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse seda, kuidas määrata kindlaks tehingu kuupäev, mida kasutatakse sellise vahetuskursi kindlaksmääramiseks, mida kasutatakse seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) esmasel kajastamisel siis, kui lõpetatakse välisvaluutas ette makstud või saadud tasust tuleneva mitterahalise vara või mitterahalise kohustise kajastamine.

KONSENSUS

8. IAS 21 paragrahvide 21–22 rakendamisel on tehingu kuupäev, mida kasutatakse sellise vahetuskursi kindlaksmääramiseks, mida kasutatakse seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) esmasel kajastamisel, see kuupäev, mil üksus esmaselt kajastab ette makstud või saadud tasust tulenevat mitterahalist vara või mitterahalist kohustist.
9. Kui tehakse või saadakse mitu ettemakset, määrab üksus tehingu kuupäeva iga ette makstud või saadud tasu puhul.

Lisa A

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on IFRICi tõlgenduse nr 22 lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu IFRICi tõlgenduse nr 22 teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- A1 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- A2 Käesoleva tõlgenduse esmasel rakendamisel rakendab üksus seda kas:
- a) tagasiulatuvalt, rakendades IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, või
 - b) edasiulatuvalt kõigi käesoleva tõlgenduse rakendusala kuulumate varade, kulude ja tulude suhtes, mida esmaselt kajastatakse:
 - i) sellise aruandeperioodi alguses, mil üksus käesolevat tõlgendust esimest korda rakendab, või pärast seda, või
 - ii) eelmise aruandeperioodi alguses, esitatud võrdlusandmetena sellise aruandeperioodi finantsaruannetes, mil üksus käesolevat tõlgendust esimest korda rakendab, või pärast seda.
- A3 Üksus, mis rakendab paragrahvi A2 punkti b, rakendab esmakordsel rakendamisel tõlgendust varade, kulude ja tulude suhtes, mida esmaselt kajastati paragrahvi A2 punkti b alapunkti i või ii kohase aruandeperioodi alguses või pärast seda ja mille puhul üksus on kajastanud mitterahalisi varasid või mitterahalisi kohustisi, mis tulenevad enne kõnealust kuupäeva ette makstud tasust.

Lisa B

Käesolevas lisas esitatud muudatust rakendatakse 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, rakendab ta seda muudatust selle varasema perioodi suhtes.

IFRICi TÖLGENDUS nr 23
EBASELGUS TULUMAKSUKÄSITLUSTE OSAS

VIITED

- IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi*
- IAS 12 *Tulumaks*

TAUST

1. Standardis IAS 12 *Tulumaks* on kindlaks määratud tasumisele kuuluvaid ning edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi käsitlevad nõuded. Üksus rakendab IAS 12 nõudeid kohaldatava maksuseaduse alusel.
2. Kuidas maksuseadust konkreetse tehingu või asjaolu suhtes kohaldatakse, võib olla ebaselge. Kas teatav maksukäsitlus on maksuseaduse seisukohast aktsepteeritav, ei pruugi olla teada enne, kui asjaomane maksuhaldusasutus või kohus teeb tulevikus otsuse. Seepärast võib konkreetse maksukäsitluse vaidlustamine või selle kontroll maksuhaldusasutuse poolt mõjutada üksuse tasumisele kuuluvate ning edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste arvestust.
3. Käesolevas tõlgenduses on
 - a) „maksukäsitlus“ käsitlus, mida üksus on kasutanud või kavatses kasutada oma tuludeklaratsioonides;
 - b) „maksuhaldusasutus“ organ, kes otsustab, kas maksukäsitlused on maksuseaduse alusel aktsepteeritavad. Maksuhaldusasutus võib olla ka kohus;
 - c) „ebaselge maksukäsitlus“ selline maksukäsitlus, mille puhul ei ole selge, kas asjaomane maksuhaldusasutus aktsepteerib seda maksuseaduse kohaselt. Näiteks üksuse otsus jätta tuludeklaratsioon maksujurisdiktsioonis esitamata või jätta teatav tulu maksustatava kasumi hulka arvamata on ebaselge maksukäsitlus, kui ei ole kindel, et seda maksuseaduse alusel aktsepteeritakse.

RAKENDUSALA

4. Käesolevas tõlgenduses selgitatakse, kuidas kohaldada IAS 12 kajastamist ja mõtmist käsitlevaid nõudeid, kui tulumaksukäsitluste osas valitseb ebaselgus. Sellisel juhul peab üksus kajastama ja mõõtma oma tasumisele kuuluvat ning edasilükkunud tulumaksu vara ja kohustist IAS 12 nõuete kohaselt, lähtudes käesolevat tõlgendust rakendades kindlaks määratud maksustatavast kasumist (maksukahjumist), maksustamisbaasidest, kasutamata maksukahjumitest, kasutamata maksukrediitidest ja maksumääradest.

KÜSIMUSED

5. Käesolevas tõlgenduses selgitatakse tulumaksukäsitluste ebaselgusega seoses järgmisi küsimusi:
 - a) kas üksus peaks kaaluma iga ebaselget maksukäsitlust eraldi;
 - b) mida peaks üksus eeldama selle kohta, kuidas maksuhaldusasutus maksukäsitlusi kontrollib;
 - c) kuidas peaks üksus kindlaks määrama maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumid, kasutamata maksukrediidid ja maksumäärad ja
 - d) kuidas peaks üksus arvesse võtma faktide ja asjaolude muutusi.

KONSENSUS

Kas üksus peaks käsitama iga ebaselget maksukäsitlust eraldi

6. Üksus peab otsustama, kas käsitada iga ebaselget maksukäsitlust eraldi või koos ühe või mitme muu ebaselge maksukäsitlusega selle alusel, kumb lähenemisviis töötab ebaselguse paremini kõrvaldada. Selle üle otsustamisel, kumb lähenemisviis töötab ebaselguse paremini kõrvaldada, võib üksus võtta arvesse nt seda, a) kuidas ta koostab tuludeklaratsioone ja kuidas valitud meetod toetab maksukäsitlusi või b) kuidas teeb tema eeldustel maksuhaldus-asutus oma kontrollid ja kuidas ta lahendab küsimused, mis võivad kõnealuste kontrollide alusel tekkida.
7. Kui üksus kaalub paragrahvi 6 kohaldamisel rohkem kui ühte ebaselget maksukäsitlust koos, loeb üksus käesoleva tõlgenduse viiteid ebaselgele maksukäsitlusele viidetena ebaselgete maksukäsitluste grupile, mida kaalutakse koos.

Maksuhaldusasutuse kontroll

8. Kui üksus hindab, kas ja kuidas ebaselge maksukäsitlus mõjutab maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramist, peab ta lähtuma sellest, et maksuhaldusasutus kontrollib summasid, mida tal on õigus kontrollida, ja et tal on kogu asjakohane teave kõnealuste kontrollide tegemiseks.

Maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramine

9. Üksus peab otsustama, kas on tõenäoline, et maksuhaldusasutus aktsepteerib ebaselget maksukäsitlust.
10. Kui üksus jõuab järeldusele, et maksuhaldusasutus ebaselget maksukäsitlust tõenäoliselt aktsepteerib, määrab üksus kindlaks maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumid, kasutamata maksukrediitid ja maksumäärad vastavalt maksukäsitlusele, mida ta kasutas või plaanib kasutada tuludeklaratsioonides.
11. Kui üksus jõuab järeldusele, et maksuhaldusasutus ebaselget maksukäsitlust tõenäoliselt ei aktsepteeri, kajastab üksus maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramisel ebaselguse mõju. Üksus peab peegeldama iga ebaselge maksukäsitluse ebaselguse mõju, kasutades üht järgmistest meetoditest sõltuvalt sellest, kumb meetod töötab üksuse arvates paremini kõrvaldada ebaselguse:
 - a) kõige tõenäolisem summa – summa, mis on võimalike tulemuste hulgast kõige tõenäolisem. Kõige tõenäolisem summa võib paremini ennustada ebaselguse kõrvaldamist, kui võimalikud tulemused on binaarsed või keskendunud ühele väärtusele;
 - b) eeldatav väärtus – võimalike tulemuste tõenäosusega kaalutud summad kokku liidetuna. Eeldatav väärtus võib paremini ennustada ebaselguse kõrvaldamist, kui olemas on erinevad võimalikud tulemused, mis ei ole ei binaarsed ega keskendunud ühele väärtusele.
12. Kui ebaselge maksukäsitlus mõjutab tasumisele kuuluvat ja edasilükkunud tulumaksu (nt kui see mõjutab nii maksustatavat kasumit, mida kasutatakse tasumisele kuuluva tulumaksu kindlaksmääramiseks, ja maksubaase, mida kasutatakse edasilükkunud tulumaksu kindlaksmääramiseks), peavad üksuse hinnangud olema nii tasumisele kuuluva kui ka edasilükkunud tulumaksu osas järjepidevad.

Faktide ja asjaolude muutumine

13. Üksus vaatab käesoleva tõlgendusega nõutud hinnangud uuesti läbi, kui hinnangu aluseks olevad faktid või asjaolud muutuvad või kui saadakse uut teavet, mis mõjutab kõnealust hinnangut. Näiteks võib faktide või asjaolude muutumine muuta üksuse otsuseid maksukäsitluse aktsepteeritavuse kohta või tema hinnanguid ebaselguse mõjule või mõlemat. Paragrahvides A1–A3 esitatakse juhised faktide ja asjaolude muutumise juhuks.
14. Üksus peab kajastama faktide ja asjaolude muutumise või uue teabe mõju IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* kohase arvestushinnangu muutusena. Et otsustada, kas pärast aruandeperioodi toimuv muutus on korrigeeriv või mittekorrigeeriv sündmus, rakendab üksus standardit IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi*.

Lisa A

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRICi tõlgenduse nr 23 lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu IFRICi tõlgenduse nr 23 teistel osadel.

FAKTIDE JA ASJAOLUDE MUUTUMINE (PARAGRAHV 13)

- A1 Käesoleva tõlgenduse paragrahvi 13 rakendamisel peab üksus hindama faktide ja asjaolude muutuse või uue teabe asjakohasust ja mõju kohaldatavat maksuseadust arvestades. Näiteks võib olla vaja teatava sündmuse tõttu ühe maksukäsitlusega seotud hinnangut uuesti läbi vaadata, kuid seda ei ole vaja teha teise maksukäsitluse puhul, kui nende maksukäsitluste suhtes kohaldatakse eri maksuseadusi.
- A2 Näidetena sellistest faktide ja asjaolude muutumisest või uuest teabest, mis sõltuvalt asjaoludest võib tingida vastavalt käesolevale tõlgendusele hinnangu uue läbivaatamise, võib muu hulgas (aga mitte ainult) nimetada järgmist:
- a) maksuhaldusametuse kontrollid või võetud meetmed: Näiteks:
 - i) üksuse kasutatud maksukäsitluse või sarnase maksukäsitluse heakskiitmine või heakskiitmata jätmine maksuhaldusametuse poolt;
 - ii) teave selle kohta, et maksuhaldusametuse on kiitnud heaks või jätnud heaks kiitmata sarnase maksukäsitluse, mida kasutab teine üksus; ja
 - iii) teave sarnase maksukäsitluse korral tasutud või saadud summa kohta;
 - b) maksuhaldusametuse kehtestatud normide muutmine;
 - c) maksuhaldusametuse maksukäsitluse kontrollimise või taaskontrollimise õiguse lõppemine.
- A3 Asjaolu, et maksuhaldusametuse ei ole maksukäsitlust heaks kiitnud või tagasi lükanud, tõenäoliselt ei kujuta endast eraldi faktide või asjaolude muutust või uut teavet, mis mõjutab käesoleva tõlgenduse kohaseid hinnanguid.

AVALIKUSTAMINE

- A4 Kui tulumaksukäsitluse osas valitseb ebaselgus, otsustab üksus, kas ta avaldab
- a) maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramisel IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* paragrahvi 122 kohaselt tehtud hinnangud; ja
 - b) teabe selliste eelduste ja hinnangute kohta, mis on IAS 1 paragrahvide 125–129 kohaselt maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramisel tehtud.
- A5 Kui üksus jõuab järeldusele, et on tõenäoline, et maksuhaldusametuse aktsepteerib ebaselget maksukäsitlust, peab ta otsustama, kas ta avaldab IAS 12 paragrahvi 88 kohaselt ebaselguse võimaliku mõju tulumaksuga seotud tingimusliku kohustisena.

Lisa B

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on IFRICi tõlgenduse nr 23 lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu IFRICi tõlgenduse nr 23 teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- B1 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- B2 Käesoleva tõlgenduse esmasel rakendamisel rakendab üksus seda kas:
- a) tagasiulatuvalt, rakendades IAS 8, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata; või
 - b) tagasiulatuvalt koos tõlgenduse esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõjuga, mida kajastatakse esmase rakendamise kuupäeval. Kui üksus valib selle ülemineku lähenemisviisi, ei pea ta võrdlusandmeid korrigeerima. Selle asemel kajastab üksus käesoleva tõlgenduse esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena. Esmase rakendamise kuupäev tähendab selle aruandeperioodi algust, mil üksus rakendab käesolevat tõlgendust esimest korda.

SICi TÖLGENDUS nr 7**Euro kasutuselevõtt**

VIITED

- IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi*
- IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* (parandatud 2003)
- IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud 2008)

KÜSIMUS

- 1 Alates 1. jaanuarist 1999, mil alustab tegevust Euroopa Majandus- ja Rahaliit (EMU), saab euro omaette valuutaks ning euro ja rahaliidus osalevate riikide valuutade vahetuskursid fikseeritakse lõplikult; st alates sellest kuupäevast kaob risk, et edaspidi tekiks nende valuutadega seoses valuutakursi vahesid.
- 2 Küsimus on selles, kuidas rakendada IAS 21 rahaliidus osalevate Euroopa Liidu liikmesriikide valuutatelt eurole ülemineku suhtes (edaspidi „üleminek“).

KONSENSUS

- 3 Ülemineku suhtes tuleb rangelt rakendada IAS 21 nõudeid välisvaluutatehingute ja välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestuse kohta. Sama põhimõtte kehtib valuutakursside kindlaksmääramise suhtes siis, kui riigid ühinevad rahaliiduga hiljem.
- 4 See tähendab eelkõige järgmist:
 - a) tehingutest tulenevad välisvaluutas fikseeritud rahalised varad ja kohustised arvestatakse jätkuvalt ümber arvestusvaluutasse, kasutades sulgemiskurssi. Kõik sellest tulenevad valuutakursi vahed kajastatakse kohe tulu või kuluna, välja arvatud, et üksus jätkab oma seni kehtinud arvestusmeetodite rakendamist valuutakursi kasumite ja kahjumite suhtes, mis on seotud valuutariski maandamiseks sõlmitud tuletisinstrumentidega;
 - b) kumulatiivsed valuutakursi vahed, mis on seotud välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestamisega, mida kajastatakse muus koondkasumis, akumuleeritakse omakapitalis ja liigitatakse omakapitalist ümber kasumiaruandesse üksnes välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu võõrandamisel või osalisel võõrandamisel; ja
 - c) rahaliidus osalevate riikide valuutas fikseeritud kohustiste ümberarvestamisest tulenevaid valuutakursi vahesid ei arvata nendega seotud varade finantsseisundi aruandelise maksumuse hulka.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Oktoober 1997.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 1. juunil 1998. Muutusi arvestusmeetodites kajastatakse kooskõlas IAS 8-ga.

IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvi 4. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

IAS 27-ga (muudetud 2008) muudeti paragrahvi 4 punkti b. Üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

SICI TÕLGENDUS nr 10

Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega

VIITED

- IAS 8 Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead
- IAS 20 Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine

KÜSIMUS

- 1 Mõnes riigis võib üksusele antav valitsusepoolne abi olla suunatud äritegevuse julgustamiseks või pikaajaliseks toetamiseks teatavates piirkondades või tegevusharudes. Sellise abi saamise tingimused ei pruugi olla konkreetselt seotud üksuse põhitegevusega. Selline abi on näiteks ressursside üleandmine valitsuse poolt üksustele, mis:
 - a) tegutsevad teatud konkreetses tegevusharus;
 - b) jätkavad tegutsemist hiljuti erastatud tegevusharudes või
 - c) alustavad või jätkavad äritegevust vähearenenud piirkondades.
- 2 Probleem on selles, kas selline valitsusepoolne abi on sihtfinantseerimine IAS 20 rakendusala ja kas seda tuleks seetõttu arvestada nimetatud standardi kohaselt.

KONSENSUS

- 3 Üksustele antav valitsusepoolne abi vastab IAS 20-s esitatud sihtfinantseerimise määratlusele isegi juhul, kui pole sätestatud üksuse põhitegevusega konkreetselt seotud muid tingimusi kui nõue tegutseda teatavates piirkondades või tegevusharudes. Sellist abi ei pea seetõttu kajastama otse aktsionäride osalustes.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Jaanuar 1998.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 1. augustil 1998. Arvestusmeetodite muutusi käsitletakse kooskõlas IAS 8-ga.

SICi TÕLGENDUS nr 25

Tulumaks – üksuse või selle omanike maksustaatus muutused

VIITED

- IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 12 *Tulumaks*

KÜSIMUS

- 1 Üksuse või selle omanike maksustaatus muutumine võib mõjutada üksust, suurendades või vähendades selle tulumaksukohustisi või varasid. See võib toimuda näiteks üksuse omakapitaliinstrumentide avaliku noteerimise või üksuse omakapitali restruktureerimise korral. Samuti võib see toimuda kontrolliva omaniku siirdumisel välismaale. Selle tulemusena võidakse üksust maksustada senisest erinevalt; ta võib näiteks saada või kaotada maksusoodustusi ning tema suhtes võidakse tulevikus kohaldada teistsugust tulumaksumäära.
- 2 Üksuse või selle omanike maksustaatus muutumine võib vahetult mõjutada üksuse tasumisele kuuluva tulumaksukohustisi või varasid. Muutumine võib ka suurendada või vähendada üksuse bilansis kajastatud edasilükkunud tulumaksu kohustisi või varasid, sõltuvalt sellest, kuidas maksustaatus muutumine mõjutab üksuse varade ja kohustiste bilansilise jääkmaksumuse katmisest või tasumisest tulenevaid tulumaksumõjusid.
- 3 Küsimus on selles, kuidas üksus peaks käsitلهma enda või omanike maksustaatus muutusest tulenevaid tulumaksumõjusid.

KONSENSUS

- 4 Üksus või selle omanike maksustaatus muutumise tagajärjel ei suurene ega vähene kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud summad. Maksustaatus muutumisega kaasnevad tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu mõjud kajastatakse perioodi kasumis või kahjumis, kui kõnealused mõjud ei ole seotud tehingute ja sündmustega, mis samal või mõnel muul perioodil suurendavad või vähendavad otse omakapitalis või muus koondkasumis kajastatud summasid. Kõnealused tulumaksumõjud, mis on seotud samal või mõnel muul perioodil omakapitalis kajastatud summa muutustega (ei sisaldu kasumis või kahjumis), krediteeritakse või debiteeritakse otse omakapitalis. Need tulumaksumõjud, mis on seotud samal või mõnel muul perioodil muus koondkasumis kajastatud summadega, kajastatakse muus koondkasumis.

KONSENSUSE KUUPÄEV

August 1999.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev konsensus jõustub 15. juulil 2000. aastal. Arvestusmeetodite muutusi käsitletakse kooskõlas IAS 8-ga.

IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvi 4. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

SICi TÕLGENDUS nr 29

Teenuste kontsessioonikokkulepped avalikustatav teave

VIITED

- IFRS 16 *Rendiarvestus*
- IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)
- IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* (parandatud 2003)
- IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*
- IAS 38 *Immateriaalsed varad* (parandatud 2004)
- IFRiCi tõlgendus nr 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped*

KÜSIMUS

- 1 Üksus (saaja) võib sõlmida kokkuleppe teise üksusega (andja) teenuste osutamiseks, millega võimaldatakse üldsusele juurdepääs olulistele majanduslikele ja sotsiaalsetele rajatistele. Andja võib olla avaliku või erasektori üksus, kaasa arvatud valitsusasutus. Näideteks teenuste kontsessioonikokkulepete kohta on reoveepuhastus- ja veevarustusrajatised, maanteed, parklad, tunnelid, sillad, lennujaamad ja telekommunikatsioonivõrgud. Näideteks kokkulepete kohta, mis ei ole teenuste kontsessioonikokkulepped, on üksuse poolt allhanke korras sisse ostetavad siseteenused (nt töötajate kohvik, hoonete hooldus- ja remonditööd ning raamatupidamis- või infotehnoloogia teenused).
- 2 Teenuste kontsessioonikokkuleppe puhul annab andja kontsessiooni kehtivuse ajaks saajale:
 - a) õiguse osutada teenuseid, millega võimaldatakse üldsusele juurdepääs olulistele majanduslikele ja sotsiaalsetele rajatistele, ja
 - b) mõnel juhul õiguse kasutada teatavat materiaalselt vara, immateriaalselt vara või finantsvara, mille vastu saaja:
 - c) kohustub kontsessiooni kehtivuse ajal osutama teenuseid teatavatel tingimustel ja
 - d) kui on asjakohane, kohustub kontsessiooni kehtivuse lõppemisel tagastama kontsessiooni kehtivuse alguses saadud ja/või kontsessiooni kehtivuse ajal omandatud õigused.
- 3 Kõikide teenuste kontsessioonikokkulepete ühine omadus on, et saaja omandab nii õiguse kui ka kohustuse osutada avalikke teenuseid.
- 4 Küsimus seisneb selles, millised andmed tuleb avalikustada saaja ja andja finantsaruannete lisades.
- 5 Teatavaid mõningate teenuste kontsessioonikokkulepetega seotud aspekte ja avalikustamisnõudeid juba käsitletakse olemasolevates rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites (nt IAS 16 rakendatakse materiaalse põhivara objektide omandamise suhtes, IFRS 16 vara rendi suhtes ja IAS 38 immateriaalse vara omandamise suhtes). Teenuste kontsessioonikokkulepe võib siiski hõlmata täitmisele kuuluvaid lepinguid, mida ei käsitleta rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, välja arvatud juhul, kui lepingud on kahjulikud, mille puhul rakendatakse IAS 37-t. Seetõttu käsitleb käesolev tõlgendus täiendavaid avalikustamisnõudeid teenuste kontsessioonikokkulepete kohta.

KONSENSUS

- 6 Kõiki teenuste kontsessioonikokkuleppe aspekte tuleb arvesse võtta, et määrata kindlaks, milliste andmete avalikustamine lisades on asjakohane. Saaja ja andja peavad iga aruandeperioodi kohta esitama järgmised andmed:
- a) kokkuleppe kirjeldus;
 - b) kokkuleppe olulised tingimused, mis võivad mõjutada tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja kindlust (nt kontsessiooni kehtivuse aeg, hindade ümberarvutuse kuupäevad ja hindade ümberarvutuse või uute läbirääkimiste kindlaksmääramise alus);
 - c) järgmiste tingimuste olemus ja ulatus (nt kogus, ajavahemik või summa, sõltuvalt sellest, mis on asjakohane):
 - i) õigus kasutada teatavat vara;
 - ii) kohustus osutada teenuseid või õigus eeldada teenuste osutamist;
 - iii) kohustus omandada või ehitada materiaalse põhivara objekte;
 - iv) kohustus teatavat vara üle anda või õigus seda saada kontsessiooni kehtivuse aja lõppemisel;
 - v) pikendamise ja lõpetamise optsioonid ja
 - vi) muud õigused ja kohustused (nt olulised remondid) ja
 - d) aruandeperioodil toimunud kokkuleppe muudatused ja
 - e) kuidas teenuste kokkulepe on liigitatud.
- 6A Saaja peab avaldama tulud ning kasumi või kahjumi, mis on saadud aruandeperioodil ehitusteenuste vahetamisel finantsvarade või immateriaalse vara vastu.
- 7 Käesoleva tõlgenduse paragrahvi 6 kohaselt avalikustatav teave antakse eraldi iga teenuste kontsessioonikokkuleppe kohta või koondandmetena teenuste kontsessioonikokkuleppe iga liigi kohta. Liik on teenuste kontsessioonikokkulepete rühm, mis hõlmab sarnaseid teenuseid (nt maksukogumis-, telekommunikatsiooni- ja reoveepuhastusteenused).

KONSENSUSE KUUPÄEV

Mai 2001.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001.

Üksus rakendab paragrahvi 6 punkti e ja paragrahvi 6A muudatusi 1. jaanuaril 2008 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRICi tõlgendust nr 12 varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.

SICi TÕLGENDUS nr 32

Immateriaalsed varad – veebisaidi kulud

VIITED

- IFRS 3 Äriühendused
- IFRS 15 Kliendilepingutest saadav tulu
- IFRS 16 Rendiarvestus
- IAS 1 Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007)
- IAS 2 Varud (parandatud 2003)
- IAS 16 Materiaalsed põhivarad (parandatud 2003)
- IAS 36 Varade väärtuse langus (parandatud 2004)
- IAS 38 Immateriaalsed varad (parandatud 2004)

KÜSIMUS

- 1 Üksus võib teha sisemisi kulutusi oma sise- või välisjuurdepääsuga veebisaidi arendusele ja haldusele. Välisjuurdepääsuga veebisaiti võib kasutada mitmesugusel otstarbel, nagu näiteks üksuse toodete ja teenuste müügiesitamine ja reklaam, elektrooniliste teenuste pakkumine ning toodete ja teenuste müümine. Sisejuurdepääsuga veebisaiti võib kasutada üksuse tegevuspõhimõtete ja kliendiandmete säilitamiseks ning asjakohase teabe otsimiseks.
- 2 Veebisaidi arendusetappe võib kirjeldada järgmiselt:
 - a) planeerimine – hõlmab teostatavusuuringute läbiviimist, eesmärkide ja detailide määramist, valikuvõimaluste hindamist ja eelistuste valikut;
 - b) rakenduse ja taristu arendus – hõlmab domeeninime saamist, riistvara ning operatsioonitarkvara ostmist ja arendust, väljaarendatud rakenduste paigaldamist ja koormustestimist;
 - c) graafilise kujunduse arendus – hõlmab veebisaitide väljanägemise kujundust;
 - d) sisuarendus – hõlmab tekstilise või graafilise teabe loomist, ostmist, koostamist ja üleslaadimist veebisaidile enne veebisaidi arenduse lõpuleviimist. Seda teavet võib salvestada eraldi andmebaasidesse, mis on integreeritud veebisaidile (või pääseb neile veebisaidilt juurde) või kodeerida otse veebisaitidele.
- 3 Kui veebisaidi arendustegevus on lõpetatud, algab haldusetapp. Selles etapis üksus säilitab ja laiendab veebisaidi rakendusi, taristut, graafilist kujundust ja sisu.
- 4 Üksuse oma veebisaidi arendusele ja haldusele minevate sisemiste kulutuste arvestuse küsimused on järgmised:
 - a) kas veebisait on sisemiselt loodud immateriaalne vara, mille kohta kehtivad IAS 38 nõuded, ja
 - b) nende kulutuste sobiv arvestuslik käsitus.

- 5 Käesolevat tõlgendust ei rakendata veebisaidiga seotud riistvara (näiteks veebiserverid, katsetamisserverid, tootmisserverid ja internetiühendused) ostmis-, arendus- ja halduskulutustele. Sellised kulutused arvestatakse kooskõlas IAS 16-ga. Kui üksusel tekivad lisaks kulutused ka seoses tasudega veebilehekülge haldavale internetiteenuse pakkujale, siis kajastatakse need kulutused IAS 1 paragrahvi 88 ja *Finantsaruandluse kontseptuaalse raamistiku* kohaselt kuluna teenuste saamise hetkel.
- 6 IAS 38 ei rakendata immateriaalsete varade suhtes, mida üksus hoiab müügiks tavategevuse raames (vt IAS 2 ja IFRS 15), ega immateriaalse vara rendilepingute suhtes, mida arvestatakse vastavalt IFRS 16-le. Seega ei rakendata käesolevat tõlgendust teisele isikule müüdava või IFRS 16 kohaselt arvestatava veebisaidi (või veebisaidi tarkvara) arendamise või toimimisega seotud kulutuste suhtes.

KONSENSUS

- 7 Üksuse oma veebisait, mis tekib arendustöö tulemusena ja on sise- või välisjuurdepääsuga, on sisemiselt loodud immateriaalne vara, mille suhtes kehtivad IAS 38 nõuded.
- 8 Arendustöö tulemusena tekkivat veebisaiti kajastatakse immateriaalse varana siis ja ainult siis, kui see vastab IAS 38 paragrahvis 21 kirjeldatud üldistele kajastamise ja esmase mõõtmise nõuetele ning üksus rahuldab lisaks ka IAS 38 paragrahvi 57 nõudeid. Konkreetselt võib üksus suuta rahuldada IAS 38 paragrahvi 57 punktis d toodud nõuet demonstreerida, kuidas veebisait loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu, kui veebisait on näiteks võimeline looma tulu, sealhulgas otsest tulu, võimaldades vastu võtta tellimusi. Üksus ei suuda demonstreerida, kuidas ainuüksi või eeskätt tema enese toodete ja teenuste müügiarenduseks ja reklaamiks arendatud veebisait loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu, ja järelikult kajastatakse kõiki niisuguse veebisaidi arenduskulutusi kuludena nende tegemise ajal.
- 9 Kõiki üksuse oma veebisaidi sisemisi arendus- ja halduskulutusi arvestatakse kooskõlas IAS 38-ga. Hinnata tuleb iga kulutustega seotud tegevuse olemust (nt töötajate koolitus ja veebisaidi hooldamine), ja vastavat veebisaidi arenduse või järelarenduse etappi, et määrata asjakohane arvestuslik käsitlus (käesoleva tõlgenduse lisas on toodud lisajuhised). Näiteks:
 - a) Planeerimisfaas on olemuselt sarnane IAS 38 paragrahvides 54–56 toodud uuringute etapile. Selles etapis tehtud kulutused tuleb kajastada kuluna tekkimise hetkel.
 - b) Rakenduse ja taristu arendusetapp, graafilise kujunduse etapp ja sisuarendusetapp, kui sisu arendatakse muul otstarbel kui üksuse oma toodete ja teenuste reklaam ja müügiarendus, on olemuselt sarnased IAS 38 paragrahvides 57–64 kirjeldatud arendusetapiga. Neis arenguetappides tehtud kulutused kajastatakse immateriaalse varana kajastatava veebisaidi maksumuses kooskõlas käesoleva tõlgenduse paragrahviga 8, juhul kui kulutus on otseselt seostatav ning on vajalik veebisaidi loomiseks, tootmiseks või ettevalmistamiseks nii, et ta toimiks juhtkonna poolt kavandatud viisil. Näiteks spetsiaalselt veebisaidi tarvis tehtud sisu ostmis- või loomiskulutused (välja arvatud sisu, milles reklaamitakse ja edendatakse üksuse oma tooteid ja teenuseid) või kulutused, mis võimaldavad veebisaidi sisu kasutamist (nt taasesitamislitsentsi tasu), tuleb lülitada arendusmaksumusse, kui see tingimus on rahuldatud. Samas, kooskõlas IAS 38 paragrahviga 71 ei tohi immateriaalsele varale tehtud kulutusi, mida eelmistes finantsaruannetes kajastati algselt kuluna, kajastada hiljem immateriaalse vara soetusmaksumuse osana (nt kui autoriõiguse soetusmaksumus on täielikult amortiseeritud ja sisu esitatakse pärast seda veebisaidil).
 - c) Sisu arendusetapis tehtud kulutusi, mille puhul sisu arendatakse üksuse oma toodete ja teenuste reklaamiks ja müügiarenduseks (nt digitaalfotod toodetest), tuleb kajastada kuluna nende tekke hetkel kooskõlas IAS 38 paragrahvi 69 punktiga c. Näiteks üksuse oma toodete digitaalfotode tegemise ja nende väljanägemise parandamisega seotud professionaalsete teenuste kulutusi tuleb arvestada kuluna teenuste saamise hetkel, mitte aga digitaalfotode veebisaidil esitamise hetkel.
 - d) Haldusetapp algab, kui veebisaidi arendamine on lõpetatud. Selles etapis tehtud kulutusi tuleb kajastada kuluna nende tekke hetkel, välja arvatud juhul, kui need täidavad IAS 38 paragrahvis 18 esitatud kajastamise kriteeriumeid.

10 Veebisaiti, mida kajastatakse immateriaalse varana kooskõlas käesoleva tõlgenduse paragrahvi 8, tuleb pärast esmast kajastamist mõõta, rakendades IAS 38 paragrahvides 72–87 toodud nõudeid. Veebisaidi kasulik eluiga peaks parima hinnangu kohaselt olema lühike.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Mai 2001.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 25. märtsil 2002. Antud tõlgenduse kasutuselevõtu mõju tuleb arvestada, kasutades IAS 38 (avaldatud 1998) ülemineku nõudeid. Seetõttu, kui veebisait ei vasta immateriaalse varana kajastamise kriteeriumile, kuid seda kajastati eelnevalt varana, tuleb objekt bilansist välja kanda käesoleva tõlgenduse jõustumise kuupäeval. Kui veebisait eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse varana kajastamise kriteeriumidele, kuid seda ei kajastatud eelnevalt varana, ei kajastata immateriaalset vara antud tõlgenduse jõustumiskuupäeval. Kui veebisait eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse vara kajastamise kriteeriumidele, ning seda kajastati eelnevalt varana ning kajastati algselt soetusmaksumus, loetakse selle esmase kajastamise summat õigesti määratuks.

IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvi 5. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu* (välja antud mais 2014) muudeti osa „Viited“ ja paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

IFRS 16-ga (välja antud jaanuaris 2016) muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 16.

Dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* (välja antud 2018) muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka kõiki muid dokumendiga *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* tehtud muudatusi. Üksus rakendab SICi tõlgenduse nr 32 muudatust tagasiulatuvalt kooskõlas standardiga IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Ent kui üksus otsustab, et tagasiulatuv rakendamine oleks ebapraktiline või põhjustaks ebamõistlikke kulusid või pingutusi, rakendab ta SICi tõlgenduse nr 32 muudatust, viidates IAS 8 paragrahvidele 23–28, 50–53 ja 54F.