

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 1910/2005,

annettu 8 päivänä marraskuuta 2005,

tietyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1725/2003 muuttamisesta kansainvälisten tilinpäätösstandardien IFRS 1 ja 6 ja IAS 1, 16, 19, 24, 38 ja 39 osalta sekä kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean (IFRIC) tulkintojen 4 ja 5 osalta

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

erillistilinpäätöksissään, ja edellytetään lisätietojen esittämistä.

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

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

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Tietyt kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka olivat voimassa 14 päivänä syyskuuta 2002, hyväksyttiin komission asetuksella (EY) N:o 1725/2003 ⁽²⁾. Niihin kuului myös kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 19 *Työsuhde-etuudet*.
- (2) International Accounting Standards Board (IASB) julkaisi 9 päivänä joulukuuta 2004 kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 6 *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi*. Kyseessä oli tilapäisratkaisu, jotta alan yritykset voisivat noudattaa IFRS-standardeja joutumatta tekemään kirjanpitoikäntönsä suuria muutoksia. IFRS 6:n seurauksena yrityksillä, joille aiheutuu etsintä- ja arviointimenoja, on mahdollisuus poiketa joistakin muiden IFRS-standardien vaatimuksista. Tietyin edellytyksin tällaiset yritykset voivat käsitellä etsintä- ja arviointimenoja kirjanpidossaan kuten tähänkin asti. IFRS 6 sisältää lisäohjeita aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvonalentumisindikaattoreista sekä tällaisten omaisuuserien arvon alentumisen testaamisesta.
- (3) IASB teki 16 päivänä joulukuuta 2004 muutoksen IAS 19:ään *Työsuhde-etuudet*. Se antaa lisävaihtoehdon tiettyjen etuuspohjaisten eläkejärjestelyjen vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kirjaamiselle. Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot on nyt mahdollista kirjata kokonaisuudessaan tuloslaskelman ulkopuolelle, laskelmaan kirjatusta tuotoista ja kuluista. Toisin sanoen vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot voidaan kirjata suoraan omaan pääomaan. Muutoksessa täsmennetään myös, miten konsernin osat merkitsevät etuuspohjaiset konsernijärjestelyt

- (4) Kansainvälinen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitea (IFRIC) julkaisi 2 päivänä joulukuuta 2004 tulkinnan IFRIC 4 *Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen*. IFRIC 4:ssä esitetään kriteerit, joilla määritetään, onko jokin järjestely, esimerkiksi tietyt ota tai maksa -sopimukset, vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen. IFRIC 4:ssä selvennetään, millä edellytyksillä tällaisia järjestelyjä, jotka eivät oikeudelliselta muodoltaan ole vuokrasopimuksia, olisi kuitenkin käsiteltävä IAS 17:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti.
- (5) Kansainvälinen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitea (IFRIC) julkaisi 16 päivänä joulukuuta 2004 tulkinnan IFRIC 5 *Oikeudet osuuksiin rahastoista, jotka on tarkoitettu käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen*. IFRIC 5:ssä esitetään, miten rahaston osakkaan tulisi käsitellä kirjanpidossaan osuutensa rahastosta ja lisäsuoritukset.
- (6) Alan teknisten asiantuntijoiden kanssa käytyjen neuvotte-lujen perusteella voidaan todeta, että IFRS 6, IAS 19 sekä IFRIC 4 ja IFRIC 5 täyttävät asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklan 2 kohdassa säädetyt hyväksymisperusteet.
- (7) IFRS 6:n, IAS 19:n, IFRIC 4:n ja IFRIC 5:n hyväksymisestä seuraa, että IFRS 1:tä *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*, IAS 1:tä *Tilinpäätöksen esittäminen*, IAS 16:ta *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*, IAS 24:ää *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä*, IAS 38:aa *Aineettomat hyödykkeet* ja IAS 39:ää *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* on muutettava, jotta voidaan varmistaa kansainvälisten tilinpäätösstandardien johdonmukaisuus.
- (8) Asetusta (EY) N:o 1725/2003 olisi sen vuoksi muutettava vastaavasti.
- (9) Tässä asetuksessa säädetyt toimenpiteet ovat tilinpäätöskysymysten sääntelykomitean lausunnon mukaisia,

⁽¹⁾ EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ EUVL L 261, 13.10.2003, s. 1. Asetus sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna asetuksella (EY) N:o 1751/2005 (EUVL L 282, 25.10.2005, s. 3).

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

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

- 1) Lisätään kansainvälinen tilinpäätösstandardi IFRS 6 *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi*, kuten tämän asetuksen liitteessä on esitetty.
- 2) Muutetaan IAS 19:ää *Työsuhte-etuudet* IAS:ään tehdyn muutoksen mukaisesti, kuten tämän asetuksen liitteessä on esitetty.
- 3) Lisätään kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean tulkinta IFRIC 4 *Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokratopimuksen*, kuten tämän asetuksen liitteessä on esitetty.
- 4) Lisätään IFRIC-tulkinta 5 *Oikeudet osuuksiin rahastoista, jotka on tarkoitettu käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen*, kuten tämän asetuksen liitteessä on esitetty.

5) Muutetaan kansainvälistä tilinpäätösstandardia IFRS 1 sekä IAS 16:ta ja IAS 38:aa IFRS 6:ssa olevan liitteen B mukaisesti, kuten tämän asetuksen liitteessä on esitetty.

6) Muutetaan IFRS 1:tä sekä IAS 1:tä ja IAS 24:ää IAS 19:n muutoksessa olevan liitteen F mukaisesti, kuten tämän asetuksen liitteessä on esitetty.

7) Muutetaan IFRS 1:tä IFRIC 4:ssä olevan liitteen mukaisesti, kuten tämän asetuksen liitteessä on esitetty.

8) Muutetaan IAS 39:ää IFRIC 5:ssä olevan liitteen mukaisesti, kuten tämän asetuksen liitteessä on esitetty.

2 artikla

Yritysten on sovellettava liitteessä esitettyjä standardeja ja tulkintoja viimeistään vuonna 2006 alkavan tilikautensa alkamispäivästä lähtien.

3 artikla

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

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

Tehty Brysselissä 8 päivänä marraskuuta 2005.

Komission puolesta
Charlie McCREEVY
Komission jäsen

LIITE

KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT

IFRS 6	Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IFRS 6 <i>Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi</i>
IAS 19	Muutos IAS 19:ään <i>Työsuhte-etuudet</i>
IFRIC 4	IFRIC-tulkinta 4 <i>Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen</i>
IFRIC 5	IFRIC-tulkinta 5 <i>Oikeudet osuuksiin rahastoista, jotka on tarkoitettu käytöstä poistamiseen, alkupe- räiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen</i>

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

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD IFRS 6

Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on määrätä *mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin* käsittelystä tilinpäätöksessä.
2. Tämän IFRS-standardin mukaan erityisesti:
 - a) *etsintä- ja arviointimenojen* nykyiseen kirjanpitokäsittelyyn vaaditaan rajoitettuja parannuksia.
 - b) etsintä- ja arviointimenoja aktivoivien yhteisöjen on arvioitava tällaisten omaisuuserien arvon alentumista tämän standardin mukaisesti ja määritettävä mahdollinen arvonalentuminen IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.
 - c) tilinpäätöksessä on esitettävä tiedot, joissa yksilöidään yhteisön tilinpäätökseen sisältyvät, mineraalivarantojen etsinnästä ja arvioimisesta johtuvat määrät ja selostetaan niitä, sekä tiedot, jotka auttavat tällaisen tilinpäätöksen käyttäjiä saamaan käsityksen aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen tulevaisuudessa kerryttämien rahavirtojen määrästä, ajoittumisesta ja varmuudesta.

SOVELTAMISALA

3. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia etsintä- ja arviointimenoihin, joita sille syntyy.
4. Tässä IFRS-standardissa ei käsitellä muita mineraalivarantojen etsintää ja arviointia harjoittavien yhteisöjen kirjanpitoon liittyviä kysymyksiä.
5. Yhteisö ei saa soveltaa tätä IFRS-standardia menoihin, jotka syntyvät:
 - a) ennen mineraalivarantojen etsintää ja arviointia, esimerkiksi menoihin, jotka syntyvät ennen kuin yhteisö on saanut lailliset etsintäoikeudet tietylle alueelle.
 - b) sen jälkeen, kun mineraalivarannon erottamisen tekninen toteutettavuus ja kaupallinen elinkelpoisuus on pystytty osoittamaan.

ETSINTÄ- JA ARVIOINTIMENOJEN AKTIVOIMINEN

Tilapäinen vapautus IAS 8:n kappaleiden 11 ja 12 noudattamisesta

6. Etsintä- ja arviointimenoja aktivoivan yhteisön on tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kehittäessään sovellettava IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* kappaletta 10.
7. IAS 8:n kappaleissa 11 ja 12 mainitaan ne sitovia vaatimuksia ja ohjeita sisältävät lähteet, jotka johdon on otettava huomioon kehittäessään johonkin erään sovellettavaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta, jos mikään IFRS-standardi ei nimenomaisesti koske kyseistä erää. Yhteisön ei – tämän IFRS-standardin kappaleiden 9 ja 10 mukaiset rajoitukset huomioon ottaen – tarvitse soveltaa kyseisiä kappaleita tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin, joita se soveltaa etsintä- ja arviointimenojen aktivoimiseen ja näin syntyvien omaisuuserien arvostamiseen.

AKTIVOITUJEN ETSINTÄ- JA ARVIOINTIMENOJEN ARVOSTAMINEN

Arvostaminen kirjaamisen tapahtuessa

8. Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenot arvostetaan hankintamenoon.

Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen hankintamenon koostumus

9. Yhteisön on päätettävä periaatteesta, jonka mukaan määrätään, mitkä menot kuuluvat aktivoitaviin etsintä- ja arviointimenoihin, ja sovellettava tätä periaatetta johdonmukaisesti. Tätä päätöstä tehdessään yhteisö harkitsee, missä määrin kyseinen meno on yhdistettävissä tiettyjen mineraalivarantojen löytämiseen. Seuraavat ovat esimerkkejä menoista, jotka saattavat sisältyä aktivoitavien etsintä- ja arviointimenojen alkuperäiseen määrään (luettelo ei ole tyhjentävä):
- a) etsintäoikeuksien hankkiminen;
 - b) topografiset, geologiset, geokemialliset ja geofysikaaliset tutkimukset;
 - c) koeporaukset;
 - d) kaivantojen tekeminen;
 - e) näytteiden ottaminen; ja
 - f) toiminnot, jotka liittyvät mineraalivarannon erottamisen teknisen toteutettavuuden ja kaupallisen elinkelpoisuuden arvioimiseen.
10. Mineraalivarantoihin liittyviä kehittämismenoja ei saa aktivoida etsintä- ja arviointimenoina. *Yleiset perusteet* ja IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* sisältävät ohjeita kehittämistoiminnasta johtuvien omaisuuserien kirjaamisesta.
11. Yhteisö kirjaa IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti mahdolliset purkamiseen ja alkuperäiseen tilaan palauttamiseen liittyvät veloitteet, jotka sille ovat syntyneet tietyn kauden aikana mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin seurauksena.

Arvostaminen kirjaamisen jälkeen

12. Yhteisön on sovellettava aktivoituihin etsintä- ja arviointimenoihin niiden alkuperäisen kirjaamisen jälkeen joko hankintamenomallia tai uudelleenarvostusmallia. Jos sovelletaan uudelleenarvostusmallia (joko IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mallia tai IAS 38:n mallia), tämän on tapahduttava omaisuuserien luokittelun mukaisesti (katso kappale 15).

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset

13. **Yhteisö saa muuttaa etsintä- ja arviointimenoihin sovellettavia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, jos tilinpäätös on muutoksen ansiosta käyttäjien taloudellisten päätöksentekotarpeiden kannalta merkityksellisempi ja vähintään yhtä luotettava tai luotettavampi ja vähintään yhtä merkityksellinen. Yhteisön on arvioitava merkityksellisyyttä ja luotettavuutta IAS 8:n mukaisten kriteerien perusteella.**
14. Jotta etsintä- ja arviointimenoihin sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muuttaminen olisi perusteltua, yhteisön on osoitettava, että muutos saa tilinpäätöksen vastaamaan paremmin IAS 8:ssa esitettyjä kriteerejä, vaikka muutos ei johtaisi täysin näiden kriteerien täyttymiseen.

ESITTÄMINEN

Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen luokittelu

15. Yhteisön on luokiteltava aktivoidut etsintä- ja arviointimenot hankittujen omaisuuserien luonteen mukaisesti aineelliseksi tai aineettomiksi ja sovellettava luokittelua johdonmukaisesti.
16. Joitakin aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja käsitellään aineettomina (esimerkiksi porausoikeudet), kun taas toiset ovat aineellisia (esimerkiksi ajoneuvot ja porauslaitteistot). Siltä osin kuin aineellista hyödykettä käytetään aineettoman hyödykkeen kehittämiseen, tätä käyttöä kuvastava määrä on osa aineettoman hyödykkeen hankintamenoa. Aineellisen hyödykkeen käyttäminen aineettoman hyödykkeen kehittämiseen ei kuitenkaan muuta aineellista hyödykettä aineettomaksi.

Muutokset aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen luokitteluun

17. Aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja ei saa enää luokitella tällaisiksi eriksi, kun mineraalivarannon erottamisen tekninen toteutettavuus ja kaupallinen elinkelpoisuus pystytään osoittamaan. Ennen luokittelun muutosta on arvioitava aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvon alentumista ja kirjattava mahdollinen arvonalentumistappio.

ARVON ALENTUMINEN

Kirjaaminen ja arvostaminen

18. **Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvon alentumista on arvioitava aina silloin, kun tosiasiat ja olosuhteet viittaavat siihen, että aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen kirjanpitoarvo saattaa ylittää niistä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Kun tosiseikat ja olosuhteet viittaavat siihen, että kirjanpitoarvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän, yhteisön on määritettävä ja esitettävä tästä mahdollisesti seuraava arvonalentumistappio ja annettava sitä koskevat tiedot IAS 36:n mukaisesti kappaleessa 21 esitettävien poikkeuksien.**
19. Vain kun kysymyksessä ovat aktivoituneet etsintä- ja arviointimenot, on sovellettava IAS 36:n kappaleiden 8–17 sijasta tämän IFRS-standardin kappaleita 20 niiden aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen tunnistamiseen, joiden arvo saattaa olla alentunut. Kappaleessa 20 käytetään termiä "omaisuuserät", mutta sitä sovelletaan yhtälailla sekä erillisiin aktivoituihin etsintä- ja arviointimenoihin että rahavirtaa tuottaviin yksikköihin.
20. Yksi tai useampi seuraavista tosiseikoista ja olosuhteista viittaa siihen, että yhteisön tulee testata aktivoituista etsintä- ja arviointimenoista koostuvat omaisuuserät arvonalentumisen varalta (luettelo ei ole tyhjentävä):
- a) ajanjakso, jona yhteisöllä on etsintäoikeus tietyllä alueella, on päättynyt kauden aikana tai päättyy lähitulevaisuudessa, eikä sitä odoteta uudistettavan;
 - b) mineraalivarantojen lisäetsintään ja -arviointiin tietyllä alueella ei ole budjetoitu eikä suunniteltu huomattavia lisämenoja;
 - c) mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin tuloksena ei ole tietyllä alueella löydetty niin suurta mineraalivarantojen määrää, että sen hyödyntäminen olisi kaupallisesti elinkelpoista, ja yhteisö on päättänyt lopettaa kyseiset toiminnot tällä alueella;
 - d) on riittävästi tietoa sen osoittamiseksi, että vaikka kehittämistyö todennäköisesti jatkuu tietyllä alueella, ei ole todennäköistä, että aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen koko kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyisi tulokellisen kehittämisen tai myynnin ansiosta.

Kaikissa tällaisissa tai vastaavanlaisissa tapauksissa yhteisön on tehtävä arvonalentumistesti IAS 36:n mukaisesti. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kuluksi IAS 36:n mukaisesti.

Miten määritetään taso, jolla aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvon alentumista arvioidaan

21. **Yhteisön on päätettävä tilinpäätöksen laatimisperiaatteesta, jota se soveltaa kohdistaessaan aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja rahavirtaa tuottaville yksiköille tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmille tällaisten omaisuuserien arvon alentumisen arvioimista varten. Jokaisen rahavirtaa tuottavan yksikön tai yksikköjen ryhmän, jolle kohdistetaan aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja, on oltava enintään niin laaja kuin yhteisön ensisijaiseen tai toissijaiseen segmenttiraportointiin perustuva IAS 14:n *Segmenttiraportointi* mukaisesti määritelty segmentti.**
22. Taso, jonka yhteisö on määrittänyt aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvonalentumistestausta varten, saattaa käsittää yhden tai useamman rahavirtaa tuottavan yksikön.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

23. **Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joissa yksilöidään mineraalivarantojen etsinnästä ja arvioinnista johtuvat tilinpäätökseen sisältyvät erät ja selostetaan kyseisiä eriä.**
24. Kappaleen 23 noudattamiseksi yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:
- tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joita se on soveltanut etsintä- ja arviointimenoihin, mukaan lukien etsintä- ja arviointimenojen aktivoiminen;
 - mineraalivarantojen etsinnästä ja arvioinnista syntyneet varat, velat, tuotot ja kulut sekä liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat.
25. Yhteisön on käsiteltävä aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja erillisenä omaisuuseräryhmänä ja esitettävä joko IAS 16:n tai IAS 38:n vaatimat tiedot sen mukaisesti, miten kyseiset omaisuuserät luokitellaan.

VOIMAANTULO

26. **Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.**

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

27. Jos ei ole käytännössä mahdollista soveltaa jotakin kappaleeseen 18 sisältyvää vaatimusta vertailutietoihin, jotka koskevat aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavia tilikausia, yhteisön on annettava tieto tästä. IAS 8:ssa selostetaan käsitettä "ei käytännössä mahdollista".
-

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

aktivoidut etsintä- ja arviointimenot

Etsintä- ja arviointimenot, jotka aktivoidaan yhteisön noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti.

etsintä- ja arviointimenot

Menot, joita yhteisölle syntyy **mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin** yhteydessä, ennen kuin mineraalivarannon erottamisen tekninen toteutettavuus ja kaupallinen elinkelpoisuus pystytään osoittamaan.

mineraalivarantojen etsintä ja arviointi

Mineraalivarantojen, esimerkiksi mineraalien, öljyn, maakaasun ja vastaavanlaisten uusiutumattomien varantojen, etsiminen sen jälkeen, kun yhteisö on saanut lailliset etsintäoikeudet tietyllä alueella, sekä mineraalivarannon erottamisen teknisen toteutettavuuden ja kaupallisen elinkelpoisuuden määrittäminen.

Liite B

Muutokset muihin IFRS-standardeihin

Tämän liitteen sisältämiä muutoksia on sovellettava 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella. Muutosten lisätty teksti esitetään alleviivattuna ja poistettu esitetään yliviivattuna.

B1. IFRS 1:een *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* lisätään seuraavanlainen kappale 36B:

Helpotus IFRS 6:n mukaisten vertailutietojen esittämistä koskevasta vaatimuksesta

36B Yhteisön, joka ottaa IFRS-standardit käyttöön aikaisemmin kuin 1.1.2006 ja päättää ottaa IFRS 6:n *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi* käyttöön aikaisemmin kuin 1.1.2006, ei tarvitse esittää ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään IFRS 6:n edellyttämiä tietoja vertailukausilta.

B2. IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003 ja muuttunut IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot seurauksena*) kappale 3 muuttuu seuraavanlaiseksi:

3) Tämä standardi ei koske:

- a) aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti;
- b) maataloustoimintaan liittyviä biologisia hyödykkeitä (ks. IAS 41 *Maatalous*);
- c) etsintä- ja arviointimenojen aktivoimista ja arvostamista (katso IFRS 6 *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi*); eikä
- d) mineraaleihin liittyviä oikeuksia ja mineraalivarantoja, kuten öljyä, maakaasua ja muita vastaavanlaisia uusiutumattomia varantoja.

Tämä standardi koskee kuitenkin aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, joita käytetään kohdissa b)–d) tarkoitettujen hyödykkeiden kehittämiseen tai ylläpitoon.

B3. IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004) kappale 2 muutetaan seuraavanlaiseksi:

2) **Tätä standardia on sovellettava aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta:**

- a) **aineettomia hyödykkeitä, jotka kuuluvat jonkin toisen standardin soveltamisalaan;**
- b) **IAS 39:ssä Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen määritellyjä rahoitusvaroja;**
- c) *etsintä- ja arviointimenojen aktivoimista ja arvostamista (katso IFRS 6 *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi*); ja*
- d) *mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien varantojen kehittamisestä tai erottamisesta johtuvia menoja.*

Muutos IAS 19:ään Työsuhde-etuudet**Usean työnantajan järjestelyt**

Lisätään kappale 32A sekä havainnollistava esimerkki ja siirretään kappale 35 toiseen kohtaan, jolloin sen numeroksi tulee 32B seuraavasti.

- 32A. Usean työnantajan järjestelyn ja sen osallistujien välillä saattaa olla sopimus, jossa määrätään järjestelyn ylikatteen jakamisesta osallistujille (tai alikatteen rahoittamisesta). Yhteisön, joka osallistuu tällaisen sopimuksen käsitteeseen usean työnantajan järjestelyyn ja käsittelee järjestelyä kirjanpidossa etuuspohjaisena järjestelyinä kappaleen 30 mukaisesti, on kirjattava sopimuksesta aiheutuva omaisuuserä tai velka ja kirjattava tulosvaikutteisesti siitä johtuva tuotto tai kulu.

Kappaletta 32A havainnollistava esimerkki

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

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

- 32B. IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* edellyttää, että yhteisö kirjaa tietyt ehdolliset velat tai esittää tilinpäätöksessä niitä koskevia tietoja. Usean työnantajan järjestelyn yhteydessä ehdollinen velka voi syntyä esimerkiksi:
- toisiin osallistujayhteisöihin liittyvistä vakuutusmatemaattisista tappioista, koska kukin usean työnantajan järjestelyyn osallistuva yhteisö kantaa osan kaikkien muiden osallistuvien yhteisöjen vakuutusmatemaattisista riskeistä; tai
 - järjestelyn ehtojen mukaisesta velvollisuudesta rahoittaa järjestelyn vajuus, jos muut yhteisöt lakkaavat osallistumisesta.
35. [Poistettu]

Etuuspohjaiset järjestelyt, joissa riskit jaetaan useamman saman määräysvallan alaisen yhteisön kesken

Kappaletta 34 muutetaan sekä lisätään kappaleet 34A ja 34B seuraavasti.

34. Sellaiset etuuspohjaiset järjestelyt, joissa riskit jaetaan useamman saman määräysvallan alaisen yhteisön – esimerkiksi emoyrityksen ja sen tytäryritysten – kesken, eivät ole usean työnantajan järjestelyjä.
- 34A. Tällaiseen järjestelyyn osallistuvan yhteisön on hankittava koko järjestelyä koskevaa informaatiota, joka on määritetty IAS 19:n mukaisesti ja perustuu koko järjestelyä koskeviin oletuksiin. Jos sopimus tai ilmoitettu menettelytapa määrää koko järjestelyn tasolla IAS 19:n mukaisesti määritetyn etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan nettomenon veloittamisesta yksittäisiltä konserniin kuuluvilta yhteisöiltä, yhteisön on kirjattava erillistilinpäätöksensä tai omaan tilinpäätöksensä näin veloittettava etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva nettomeno. Jos tällaista sopimusta tai menettelytapaa ei ole, etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva nettomeno on kirjattava sen konserniin kuuluvan yhteisön erillistilinpäätökseen tai omaan tilinpäätökseen, joka on järjestelystä laillisesti vastuullinen työnantaja. Toisten konserniin kuuluvien yhteisöjen on kirjattava erillistilinpäätöksensä tai omaan tilinpäätöksensä meno, joka vastaa niiden maksusuoritusta kyseiseltä kaudelta.
- 34B. Tällaiseen järjestelyyn osallistuminen on kullekin konserniin kuuluvalla yhteisöllä liiketoimi lähipiiriin kuuluvan osapuolen kanssa. Yhteisön on näin ollen esitettävä erillistilinpäätöksessään tai omassa tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:
- sopimus tai ilmoitettu menettelytapa, jonka mukaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva nettomeno veloitetaan, tai tieto siitä, että tällaista menettelytapaa ei ole;
 - yhteisön suorittaman maksun määrittämiseen käytettävä menettelytapa;

- c) jos yhteisö käsittelee kirjanpidossaan sille kohdistettua osuutta etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta netto-menosta kappaleen 34A mukaisesti, se esittää kaikki kappaleiden 120–121 mukaiset tiedot koko järjestelystä;
- d) jos yhteisö käsittelee kirjanpidossaan kauden maksusuoritusta kappaleen 34A mukaisesti, se esittää kappaleiden 120A b)–e), j), n), o), q) ja 121 mukaiset tiedot koko järjestelystä. Muita kappaleen 120A mukaisia tietoja ei vaadita.

Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvien menojen osatekijöiden tulosvaikutteinen kirjaaminen

Kappaleen 61 yläpuolella olevaa otsikkoa ja kappaletta 61 muutetaan seuraavasti.

Voitto tai tappio

61. *Yhteisön on kirjattava seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma tulosvaikutteisesti muulta kuin siltä osin, kuin jokin toinen standardi vaatii erien sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenuun tai sallii sen:*
- a) *tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot (katso kappaleet 63–91);*
- b) *korkomenot (katso kappale 82);*
- c) *järjestelyyn kuuluvien varojen (katso kappaleet 105–107) ja korvauksensaantioikeuksien (katso kappale 104A) odotettavissa oleva tuotto;*
- d) *vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot yhteisön noudattaman tilinpäätöksen laatimisperiaatteen vaatimalla tavalla (katso kappaleet 92–93D);*
- e) *takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (katso kappale 96);*
- f) *järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen vaikutukset (katso kappaleet 109 ja 110); ja*
- g) *kappaleen 58 b) mukaisen rajoitteen vaikutus, ellei sitä ole kirjattu tulokseen vaikuttamattomasti kappaleen 93C mukaisesti.*

Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot

Muutetaan kappaleita 92, 93 ja 95 sekä lisätään kappaleet 93A–93D seuraavasti.

92. *Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kappaleen 54 mukaisesti yhteisön on otettava huomioon kappale 58A ja merkittävä (kappaleessa 93 tarkemmin määritetty) osa vakuutusmatemaattisista voitoistaan ja tappioistaan tuotoiksi tai kuluiksi, jos nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ylittivät edellisen tilikauden päättyessä suuremman seuraavista:*
- a) *10 % etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvosta kyseisenä päivänä (ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä); ja*
- b) *10 % järjestelyyn kuuluvien varojen käyvästä arvosta kyseisenä päivänä.*

Nämä rajat on laskettava ja niitä on sovellettava kunkin etuuspohjaisen järjestelyn osalta erikseen.

93. *Kutakin etuuspohjaista järjestelyä koskien kirjattava osuus vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista on kappaleen 92 mukaisesti määritetty ylimenevä määrä jaettuna kyseiseen järjestelyyn osallistuvien henkilöiden odotetulla keskimääräisellä jäljellä olevalla työssääoloajalla. Yhteisö voi kuitenkin ottaa käyttöön minkä tahansa systemaattisen menetelmän, joka johtaa vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden nopeammin tapahtuvaan kirjaamiseen edellyttäen, että samaa perustetta sovelletaan sekä voittoihin että tappioihin ja että perustetta sovelletaan tilikaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla. Yhteisö voi soveltaa tällaisia systemaattisia menetelmiä vakuutusmatemaattisiin voittoihin ja tappioihin, vaikka ne olisivat kappaleessa 92 määriteltyjen rajojen sisällä.*
- 93A. *Jos yhteisö valitsee kappaleen 93 salliman menettelytavan, jonka mukaan vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan sillä kaudella, jonka aikana ne syntyvät, se saa kirjata ne tulokseen vaikuttamattomasti kappaleiden 93–94 mukaisesti, kunhan tämä koskee:*
- a) *sen kaikkia etuuspohjaisia järjestelyjä; ja*
- b) *sen kaikkia vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappioita.*
- 93B. Kappaleen 93A sallimalla tavalla tulokseen vaikuttamattomasti kirjattavat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot on esitettävä oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa, jonka otsikkona on "laskelma kirjatusta tuotoista ja kuluista" ja joka sisältää yksinomaan IAS 1:n (uudistettu 2003) kappaleessa 96 määrättävät erät. Yhteisö ei saa esittää vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappioita sellaisessa oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa, joka on IAS 1:n kappaleessa 101 tarkoitettun sarakepohjaisen mallin tai minkä tahansa muun mallin mukainen ja sisältää IAS 1:n kappaleessa 97 määrättäviä eräiä.
- 93C. Yhteisön, joka kirjaa vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kappaleen 93A mukaisesti, on kirjattava myös kappaleen 58 b) mukaisesta rajoitteesta johtuvat oikaisut tulokseen vaikuttamattomasti viemällä ne laskelmaan kirjatusta tuotoista ja kuluista.
- 93D. Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sekä kappaleen 58 b) mukaisesta rajoitteesta johtuvat oikaisut, jotka on kirjattu suoraan kirjattuja tuotteita ja kuluja osoittavaan laskelmaan, on välittömästi kirjattava kertyneisiin voittovaroihin. Niitä ei saa kirjata tulosvaikutteisesti myöhemmällä kaudella.
95. Pitkällä aikavälillä vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot saattavat kumota toisensa. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat arviot voidaan siksi nähdä parhaan arvion ympärillä olevana vaihteluvälinä (tai "putkena"). Yhteisö saa kirjata tälle vaihteluvälille osuvat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, mutta niiden kirjamista ei edellytetä. ...

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Lisätään uusi kappale 120, muutetaan kappaleen 120 numeroinniksi 120A ja muutetaan sitä sekä kappaleita 121 seuraavasti.

120. *Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään informaatiota, jonka avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida yhteisön etuuspohjaisten järjestelyjen luonnetta ja näissä järjestelyissä kauden aikana tapahtuneiden muutosten taloudellista vaikutusta.*

120A. *Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot etuuspohjaisista järjestelyistä:*

- a) *yhteisön noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kirjaamisessa;*
- b) *yleinen kuvaus siitä, minkä tyyppinen järjestely on kyseessä;*
- c) *kauden alun ja lopun välinen täsmäytyslaskelma etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvosta siten, että esitetään soveltuvin osin erikseen kunkin seuraavan seikan vaikutukset:*
- i) *tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot,*
- ii) *korkomenot,*

- iii) järjestelyyn osallistuvien suorittamat maksut,
 - iv) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot,
 - v) kurssierot muussa kuin yhteisön esittämisvaluutassa arvostettavista järjestelyistä,
 - vi) maksetut etuudet,
 - vii) takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot,
 - viii) liiketoimintojen yhdistämiset,
 - ix) järjestelyn supistaminen, ja
 - x) veloitteen täyttäminen;
- d) etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen erittely kokonaan rahastoimattomista järjestelyistä johtuvaan määrään ja kokonaan tai osaksi rahastoiduista järjestelyistä johtuvaan määrään;
- e) kauden alun ja lopun välinen täsmäytyslaskelma järjestelyyn kuuluvien varojen käyvästä arvosta sekä kauden alun ja lopun välinen täsmäytyslaskelma kappaleen 104A mukaisesti varoiksi kirjattusta korvauksensaantioikeudesta siten, että esitetään soveltuvin osin erikseen kunkin seuraavan tekijän vaikutus kauden aikana:
- i) järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto;
 - ii) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot;
 - iii) kurssierot muussa kuin yhteisön esittämisvaluutassa arvostettavista järjestelyistä;
 - iv) työnantajan suorittamat maksut;
 - v) järjestelyyn osallistuvien suorittamat maksut;
 - vi) maksetut etuudet;
 - vii) liiketoimintojen yhdistämiset; ja
 - viii) veloitteen täyttäminen;
- f) Täsmäytyslaskelma kohdassa c) esitetyn etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon ja kohdassa e) esitetyn järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon ja toisaalta taseeseen merkittyjen varojen ja velkojen välillä siten, että esitetään vähintään seuraavat erät:
- i) taseeseen merkitsemättömien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden nettomäärä (katso kappale 92);
 - ii) taseeseen merkitsemättömät takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (katso kappale 96);
 - iii) määrä, jota ei ole merkitty taseeseen omaisuuseräksi kappaleen 58 b) mukaisesta rajoitteesta johtuen;
 - iv) kappaleen 104A mukaisesti taseeseen varoiksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien tilinpäätöspäivän käypä arvo (sekä lyhyt kuvaus korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän veloitteen välisestä yhteydestä); ja
 - v) muut taseeseen merkityt määrät;

- g) tulosvaikutteisesti kirjattujen kulujen kokonaismäärä jokaisesta seuraavasta sekä erät, joihin ne sisältyvät:
- i) tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot;
 - ii) korkomenot;
 - iii) järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto;
 - iv) kappaleen 104A mukaisesti taseeseen merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotettu tuotto;
 - v) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot;
 - vi) takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot;
 - vii) järjestelyn supistamisen tai veloitteen täyttämisen vaikutus; ja
 - viii) kappaleen 58 b) mukaisen rajoitteen vaikutus;
- h) kirjattuja tuottoja ja kuluja osoittavaan laskelmaan kirjattu kokonaismäärä kustakin seuraavasta:
- i) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot; ja
 - ii) kappaleen 58 b) mukaisen rajoitteen vaikutus;
 - i) yhteisöt, jotka kirjaavat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjattuja tuottoja ja kuluja osoittavaan laskelmaan kappaleen 93A mukaisesti, esittävät kirjattuja tuottoja ja kuluja osoittavaan laskelmaan kirjattujen vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kertyneen määrän;
 - j) järjestelyyn kuuluvien varojen kustakin tärkeimmästä ryhmästä, joita ovat vähintään oman pääoman ehtoiset instrumentit, vieraan pääoman ehtoiset instrumentit, kiinteistöt ja kaikki muut varat näihin ryhmiin kuitenkin rajoittumatta, esitetään kyseisen ryhmän osuus järjestelyyn kuuluvien varojen koko käyvästä arvosta tai sen määrä;
 - k) järjestelyyn kuuluvien varojen käypään arvoon sisältyvät määrät seuraavista:
 - i) yhteisön omien rahoitusinstrumenttien eri ryhmät; ja
 - ii) yhteisön omassa käytössä olevat kiinteistöt tai muu omaisuus;
 - l) sanallinen kuvaus perusteesta, jota on käytetty varojen odotettua kokonaistuottoa määritettäessä, mukaan lukien järjestelyyn kuuluvien varojen tärkeimpien ryhmien vaikutus.
 - m) järjestelyyn kuuluvien varojen toteutunut tuotto ja kappaleen 104A mukaisesti taseeseen varoiksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien toteutunut tuotto;
 - n) käytetyt keskeiset vakuutusmatemaattiset oletukset tilinpäätöspäivänä, sisältäen soveltuvin osin:
 - i) diskonttauskorot;
 - ii) järjestelyyn kuuluvien varojen odotetut tuottoasteet tilinpäätöksessä esitettävillä tilikausilla;

- iii) kappaleen 104A mukaisesti taseeseen varoiksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotetut tuotosteet tilinpäätöksessä esitettävillä tilikausilla;
- iv) odotetut palkankorotusasteet (sekä indeksien tai muiden sellaisten muuttujien muutokset, jotka on järjestelyn virallisissa tai tosiasiallisissa ehdoissa määrätty perustaksi vastaisille etuuksien lisäyksille);
- v) terveydenhoitomenojen muutosprosentit; ja
- vi) muut mahdolliset olennaiset vakuutusmatemaattiset olettamukset, joita on käytetty.

Yhteisön on esitettävä kukin vakuutusmatemaattinen olettamus absoluuttiseen määräänsä (esimerkiksi absoluuttisena prosenttilukuna) eikä vain eri prosenttimäärien tai muiden muuttujien välisenä erona;

- o) vaikutus, joka terveydenhoitomenojen oletettujen muutosprosenttien yhden prosenttiyksikön suuruksella lisäyksellä ja toisaalta vähennyksellä olisi seuraaviin:
 - i) tilikauden työsuoritukseen perustuvien menojen ja kauden nettomäärien työsuhteen jälkeisten terveydenhoitomenojen korko-osuuksien yhteenlaskettu määrä; ja
 - ii) työsuhteen päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuva terveydenhoitomenoja koskeva kertynyt velvoite.

Tätä tietoa annettaessa kaikki muut olettamukset on pidettävä muuttumattomina. Korkeainflaatioisessa ympäristössä toimivista järjestelyistä on esitettävä terveydenhoitomenojen oletetun muutosprosentin sellaisen prosenttimääräisen muutoksen vaikutus, jolla on vastaavanlainen merkitys kuin yhden prosenttiyksikön muutoksella matalan inflaation ympäristössä;

- p) tarkasteltavana olevalta ja neljältä aikaisemmalta tilikaudelta esitetään:
 - i) etuusperäisestä järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo, järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo sekä järjestelyn yli- tai alikate; ja
 - ii) kokemukseräiset tarkistukset, jotka tehdään:
 - A. järjestelyn velkoihin, ilmaistuna joko 1) rahamääränä tai 2) prosenttiosuutena järjestelyn veloista tilinpäätöspäivänä ja
 - B. järjestelyyn kuuluviin varoihin, ilmaistuna joko 1) rahamääränä tai 2) prosenttiosuutena järjestelyyn kuuluvista varoista tilinpäätöspäivänä;
- q) työnantajan paras arvio maksuista, jotka järjestelyyn odotetaan suoritettavan tilinpäätöspäivän jälkeen alkavan tilikauden aikana, niin pian kuin tällainen on kohtuudella mahdollista laatia.

121. Kappaleessa 120A b) edellytetään yleistä kuvausta siitä, minkätyyppinen järjestely on kysymyksessä. Tällaisessa kuvauksessa erotetaan esimerkiksi kiinteään palkkaan perustuvat eläkejärjestelyt loppupalkkaan perustuvista eläkejärjestelyistä ja työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevista järjestelyistä. Järjestelyä koskevan kuvauksen on sisällettävä sellaiset tosiasiallisia veloitteita synnyttävät epäviralliset käytännöt, jotka otetaan huomioon määritettäessä etuusperäisestä järjestelystä johtuvaa veloitetta kappaleen 52 mukaisesti. Tarkempia tietoja ei vaadita.

Voimaantulo

Lisätään kappaleet 159B ja 159C ja muutetaan kappaletta 160 seuraavasti.

- 159B. Yhteisön on sovellettava kappaleiden 32A, 34–34B, 61 ja 120–121 mukaisia muutoksia 1 päivänä tammikuuta 2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1 päivänä tammikuuta 2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

159C. Kappaleiden 93A–93D mukaista vaihtoehtoa saa käyttää 16 päivänä joulukuuta 2004 tai sen jälkeen päättyvillä tilikausilla. Jos yhteisö käyttää tätä vaihtoehtoa aikaisemmin kuin 1 päivänä tammikuuta 2006 alkavilla tilikausilla, sen on sovellettava myös kappaleiden 32A, 34–34B, 61 ja 120–121 mukaisia muutoksia.

160. Kun yhteisö muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kappaleiden 159–159C mukaisesti, sovelletaan IAS 8:aa. Kun yhteisö toteuttaa nämä muutokset IAS 8:n vaatimalla tavalla takautuvasti, yhteisö käsittelee muutoksia ikään kuin ne olisi otettu käyttöön samaan aikaan kuin tämän standardin muut osat, paitsi että yhteisö saa esittää kappaleen 120A kohdassa p) vaadittavat määrät sellaisina kuin ne määritetään kullekin tilikaudelle ei-takautuvasti alkaen ensimmäisestä tilikaudesta, joka esitetään sellaisessa tilinpäätöksessä, jossa yhteisö soveltaa ensimmäistä kertaa kappaleen 120A mukaisia muutoksia.

Muut muutokset standardiin

Edellä esitettyjen muutosten seurauksena muutetaan seuraavia viittauksia.

Kappaleessa 29 b) muutetaan kohta "**kappaleen 120**" muotoon "**kappaleen 120A**".

Kappaleessa 60 muutetaan kohta "Kappale 120 c) vi)" muotoon "Kappale 120A f) iii)".

Kappaletta 60 havainnollistavassa esimerkissä muutetaan kohta "**kappale 120 c) vi)**" muotoon "**kappale 120A f) iii)**".

Kappaleessa 104C muutetaan kohta "kappale 120 c) vii)" muotoon "kappale 120A(f) iv)".

Kappaleessa 159 b) kohta

"kappaleissa 120 c) vii), 120 f) iv), 120 g) ja 120 h) iii)"

muutetaan muotoon

"kappaleissa 120A f) iv), 120A g) iv), 120A m) ja 120A n) iii)".

Lisätään seuraavanlainen liite F.

"LIITE F

Muutokset muihin standardeihin

Tämän liitteen sisältämiä muutoksia on sovellettava 1 päivänä tammikuuta 2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 19:n muutoksia aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

A1. IAS 1:een Tilinpäätöksen esittäminen (uudistettu 2003) tehdään seuraavat muutokset:

Kappale 96 muutetaan seuraavanlaiseksi:

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

a) ...

d) ...

Vain nämä erät sisältävä laskelma oman pääoman muutoksista on nimettävä laskelmaksi kirjatuista tuotoista ja kuluista.

A2. IAS 24:n Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä (uudistettu 2003) kappale 20 muutetaan seuraavanlaiseksi:

20. Seuraavat ovat esimerkkejä liiketoimista, jotka esitetään, jos ne ovat toteutuneet lähipiiriin kuuluvan osapuolen kanssa:

a) ...

i) ...

Emo- tai tytäryrityksen osallistuminen etuuspohjaiseen järjestelyyn, jossa riskit jaetaan konserniin kuuluvien yhteisöjen kesken, on toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välinen liiketoimi (katso IAS 19:n kappale 34B).

A3. IFRS 1:een Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto lisätään seuraavanlainen kappale 20A:

20A. Yhteisö saa esittää kappaleen 120A p) mukaan vaadittavat tiedot sellaisina kuin ne on määritetty kullekin tilikaudelle siirtymäajankohdasta lähtien ei-takautuvasti."

TULKINTA IFRIC 4

Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen

VIITTAUKSET

IAS 8 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet

IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet (uudistettu 2003)

IAS 17 Vuokrasopimukset (uudistettu 2003)

IAS 38 Aineettomat hyödykkeet (uudistettu 2004)

TAUSTA

1. Yhteisö saattaa tehdä yhdestä liiketoimesta tai toisiinsa liittyvien liiketoimien sarjasta koostuvan järjestelyn, joka ei ole oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus mutta joka antaa oikeuden käyttää jotakin hyödykettä (esimerkiksi aineellista käyttöomaisuushyödykettä) maksua tai toistuvia maksuja vastaan. Esimerkkejä järjestelyistä, joissa yhteisö (toimittajaosapuoli) saattaa antaa toiselle yhteisölle (ostajaosapuoli) tällaisen oikeuden käyttää jotakin hyödykettä, usein yhdistettynä siihen liittyviin palveluihin, ovat:
 - ulkoistamisjärjestelyt (esimerkiksi yhteisön tietojenkäsittelytoimintojen ulkoistaminen),
 - telekommunikaatioalalla tapahtuvat järjestelyt, joissa verkkokapasiteetin toimittajat tekevät sopimuksia kapasiteetin käyttöoikeuksien antamisesta ostajille,
 - ota tai maksa -sopimukset ja niitä vastaavat sopimukset, joiden mukaan ostajaosapuolten on suoritettava määrätty maksut riippumatta siitä, ottavatko ne vastaan sopimuksen kohteena olevia tuotteita tai palveluja (esimerkiksi ota tai maksa -sopimus, jonka mukaan ostetaan olennainen osa toimittajaosapuolen voimalan tuotannosta).
2. Tämä tulkinta antaa ohjeita sen määrittämiseen, ovatko tällaiset järjestelyt vuokrasopimuksia tai sisältyykö niihin vuokrasopimuksia, joita pitäisi käsitellä kirjanpidossa IAS 17:n mukaisesti. Se ei anna ohjeita tällaisen vuokrasopimuksen luokittelemisesta kyseistä standardia sovellettaessa.
3. Joissakin järjestelyissä vuokrasopimuksen kohteena oleva hyödyke on osa suurempaa hyödykettä. Tämä tulkinta ei käsittele sitä, milloin suuremman hyödykkeen osa on itse kohteena oleva omaisuuserä IAS 17:ää sovellettaessa. Järjestelyt, joissa kohteena oleva hyödyke olisi laskentakohteena joko IAS 16:ssa tai IAS 38:ssa kuuluvat kuitenkin tämän tulkinnan soveltamisalaan.

SOVELTAMISALA

4. Tämä tulkinta ei koske järjestelyjä, jotka ovat IAS 17:n soveltamisalan ulkopuolelle jääviä vuokrasopimuksia tai sisältävät tällaisen vuokrasopimuksen.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

5. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:
 - a) miten määritetään, onko järjestely IAS 17:ssä määritelty vuokrasopimus tai sisältääkö se tällaisen vuokrasopimuksen;
 - b) milloin tulee arvioida tai tehdä uusi arvio siitä, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen; ja
 - c) jos järjestely on vuokrasopimus tai sisältää vuokrasopimuksen, miten vuokrasopimusta koskevat maksut tulee erottaa järjestelyn muita osia koskevista maksuista.

PÄÄTÖS

Miten määritetään, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen

6. Se, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen, on määritettävä järjestelyn tosiasiallisen sisällön perusteella, ja määrittäminen edellyttää sen arvioimista:
- riippuuko järjestelyn toteutuminen tietyn hyödykkeen tai tiettyjen hyödykkeiden (hyödyke) käyttämisestä; ja
 - tuottaako järjestely oikeuden käyttää hyödykettä.

Järjestelyn toteutuminen riippuu tietyn hyödykkeen käytöstä

7. Vaikka tietty hyödyke saattaa olla nimenomaisesti yksilöity järjestelyssä, se ei ole vuokrasopimuksen kohteena, jos järjestelyn toteutuminen ei riipu kyseisen hyödykkeen käyttämisestä. Esimerkiksi jos toimittajaosapuolella on velvollisuus toimittaa tietty määrä tavaroita tai palveluja ja sillä on oikeus tuottaa ja se pystyy tuottamaan kyseiset tavarat tai palvelut käyttämällä muita, järjestelyssä yksilöimättömiä hyödykkeitä, niin järjestelyn toteutuminen ei riipu tietyn hyödykkeen käyttämisestä eikä järjestely sisällä vuokrasopimusta. Takuuvelvoite, joka sallii hyödykkeen korvaamisen samoilla tai vastaavilla hyödykkeillä tai edellyttää sitä, kun yksilöity hyödyke ei toimi moitteettomasti, ei estä käsittelyä vuokrasopimuksena. Myöskään sopimuskohta (ehdollinen tai muunlainen), joka sallii toimittajaosapuolen korvata muita hyödykkeitä toisilla tai vaatii tätä toimittajaosapuolelta määrättyinä päivinä tai sen jälkeen mistä tahansa syystä, ei estä käsittelyä vuokrasopimuksena ennen korvaamisajankohtaa.
8. Hyödyke on yksilöity implisiittisesti, jos toimittajaosapuoli esimerkiksi omistaa tai on ottanut vuokralle vain yhden omaisuuserän, jota käyttämällä se täyttää velvoitteensa, eikä toimittajaosapuolen ole taloudellisesti kannattavaa tai käytännössä mahdollista hoitaa velvoitettaan muita hyödykkeitä käyttämällä.

Järjestely tuottaa oikeuden käyttää hyödykettä

9. Järjestely tuottaa oikeuden käyttää hyödykettä, jos järjestely tuottaa ostajaosapuolelle (vuokralle ottaja) oikeuden määrätä kohteena olevan hyödykkeen käytöstä. Oikeus määrätä kohteena olevan hyödykkeen käytöstä syntyy, jos yksikin seuraavista ehdoista täyttyy:
- Ostajaosapuoli pystyy käyttämään hyödykettä tai sillä on oikeus käyttää sitä tai se pystyy käskemään tai sillä on oikeus käskää muita käyttämään hyödykettä sen määräämällä tavalla, ja samalla ostajaosapuoli saa tai pitää määräysvallassaan vähäistä suuremman määrän hyödykkeen tuotoksesta tai muusta sen tuottamasta hyödystä.
 - Ostajaosapuoli pystyy määräämään tai sillä on oikeus määrätä fyysisestä pääsystä kohteena olevaan hyödykkeeseen, ja samalla se saa tai pitää määräysvallassaan vähäistä suuremman määrän hyödykkeen tuotoksesta tai muusta sen tuottamasta hyödystä.
 - Tosiseikat ja olosuhteet osoittavat erittäin epätodennäköiseksi, että yksi tai useampi muu osapuoli kuin ostaja ottaisi tulevaisuudessa vähäistä suuremman määrän tuotoksesta tai muusta hyödystä, jonka hyödyke tuottaa tai kerryttää järjestelyn kestoajana, eikä ostajan tuotoksesta maksamaa hintaa ole sopimuksessa määrätty tuotosyksikkökohtaisesti eikä se vastaa tuotosyksikön markkinahintaa tuotoksen toimitusajankohtana.

Miten arvioidaan tai tehdään uusi arvio siitä, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen

10. Se, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen, on arvioitava järjestelyn syntymisajankohtana, joka on päivä, jona järjestely tehdään, tai sitä aikaisempi päivä, jona osapuolet sitoutuvat noudattamaan järjestelyn keskeisiä ehtoja, ja arvioinnin tulee perustua kaikkiin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Se, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen, on arvioitava uudelleen järjestelyn syntymisajankohdan jälkeen vain, jos yksikin seuraavista ehdoista täyttyy:
- Sopimuksen ehtoja on muutettu, ellei muutoksella pelkästään uudisteta tai jatketa järjestelyä.
 - Käytetään uudistamisoikeutta tai osapuolet sopivat järjestelyn jatkamisesta, ellei järjestelyä uudisteta tai jatketa ajaksi, joka on alun perin sisällytetty vuokra-aikaan IAS 17:n kappaleen 4 mukaisesti. Järjestelyn uudistamista tai jatkamista, johon ei sisälly alkuperäisen järjestelyn ehtojen muuttamista ennen alkuperäisen järjestelyn mukaisen ajanjakson päättymistä, on arvioitava kappaleiden 6–9 mukaisesti vain siltä ajanjaksolta, joksi järjestely on uudistettu tai joksi sitä on jatkettu.

- c) Muutetaan järjestelyn toteutumisen riippumista tietyistä hyödykkeistä.
- d) Hyödykettä muutetaan huomattavasti, esimerkiksi aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen huomattava fyysinen muutos.
11. Järjestelyn uudelleenarvioinnin on perustuttava uudelleenarviointipäivänä vallitseviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, joihin kuuluu myös järjestelyn päättymiseen jäljellä oleva aika. Muutokset arvioissa (esimerkiksi arviossa, joka koskee ostajaosapuolelle tai muille mahdollisille ostajille toimitettavan tuotoksen määrää) eivät anna aihetta uudelleenarvointiin. Jos järjestelyä arvioidaan uudelleen ja todetaan, että se sisältää vuokrasopimuksen (tai ei sisällä vuokrasopimusta), sitä on käsiteltävä (tai lakattava käsittelemästä) kirjanpidossa vuokrasopimuksena:
- a) siitä päivästä alkaen, jona uudelleenarvioinnin aiheuttanut olosuhteiden muutos tapahtuu, jos kyseessä on kappaleen 10 kohta a), c) tai d);
- b) uudistetun tai jatkettun kauden alusta lähtien, jos kyseessä on kappaleen 10 kohta b).

Vuokrasopimukseen liittyvien maksujen erottaminen muista maksuista

12. Jos järjestely sisältää vuokrasopimuksen, järjestelyn osapuolten on sovellettava IAS 17:n vaatimuksia järjestelyn vuokrasopimusosuuteen, elleivät ne jää näiden vaatimusten ulkopuolelle IAS 17:n kappaleen 2 mukaisesti. Näin ollen jos järjestely sisältää vuokrasopimuksen, kyseinen vuokrasopimus on luokiteltava rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi IAS 17:n kappaleiden 7–19 mukaisesti. IAS 17:n soveltamisalaan kuulumattomia järjestelyn muita osia on käsiteltävä kirjanpidossa muiden standardien mukaisesti.
13. IAS 17:n vaatimuksia sovellettaessa on järjestelyn vaatimat maksut ja muut vastikkeet jaoteltava järjestelyn syntymisajankohtana tai järjestelyä uudelleen arvioitaessa vuokrasopimusta koskeviin ja muita osia koskeviin näiden käypien arvojen suhteessa. IAS 17:n kappaleessa 4 määritellyt vähimmäisvuokrat sisältävät vain vuokrasopimusta (siis hyödykkeen käyttöoikeutta) koskevia maksuja, eivätkä ne sisällä järjestelyn muita osia (esimerkiksi palveluja ja panoskustannuksia) koskevia maksuja.
14. Joskus vuokrasopimusta koskevien maksujen erottaminen järjestelyn muita osia koskevista maksuista edellyttää ostajaosapuolelta arviointimenetelmän käyttämistä. Ostajaosapuoli voi arvioida vuokrat esimerkiksi sellaisen vertailukelpoista hyödykettä koskevan vuokrasopimuksen perusteella, joka ei sisällä muita osia, tai arvioimalla järjestelyn muita osia koskevat maksut vertailukelpoisten sopimusten perusteella ja vähentämällä sitten nämä maksut järjestelyn mukaisista kokonaismaksuista.
15. Jos ostajaosapuoli toteaa, että maksuja ei ole käytännössä mahdollista jaotella luotettavasti, sen on:
- a) jos kyseessä on rahoitusleasingsopimus, kirjattava omaisuuserä ja velka määrään, joka vastaa sen kohteena olevan hyödykkeen käypää arvoa, joka on kappaleissa 7 ja 8 yksilöity vuokrasopimuksen kohteeksi. Sen jälkeen velkaa on vähennettävä sitä mukaa kuin maksuja suoritetaan, ja velalle on kirjattava laskennallista rahoituskulua ostajan lisäluoton korkoa (*) käyttäen;
- b) jos kyseessä on muu vuokrasopimus, käsiteltävä kaikkia järjestelyn mukaisia maksuja vuokrina IAS 17:n mukaisen, tilinpäätöksessä esitettävien tietojen koskevien vaatimusten noudattamiseksi, mutta
- i) esitettävä nämä maksut erillään vähimmäisvuokrista, jotka liittyvät muihin sellaisiin järjestelyihin, joihin sisältyy pelkästään vuokrasopimuksia koskevia maksuja, ja
- ii) ilmoitettava, että tilinpäätöksessä esitettävät maksut sisältävät myös maksuja, jotka eivät koske järjestelyn vuokrasopimusosuuksia.

(*) toisin sanoen IAS 17:n kappaleessa 4 määriteltyä vuokralle ottajan lisäluoton korkoa.

VOIMAANTULO

16. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

17. IAS 8:ssa määrätään, miten yhteisö toteuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen, joka johtuu tulkinnan soveltamisesta ensimmäistä kertaa. Yhteisön ei tarvitse noudattaa näitä vaatimuksia soveltaessaan tätä tulkintaa ensimmäistä kertaa. Jos yhteisö käyttää tätä helpotusta, sen on sovellettava tulkinnan kappaleita 6–9 järjestelyihin, jotka ovat olemassa aikaisimman sellaisen kauden alussa, jolta esitetään IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot, ja tämän on perustuttava kyseisen kauden alussa vallitseviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin.
-

Liite

Muutokset IFRS 1:een Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto

Tämän liitteen sisältämiä muutoksia on sovellettava 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

A1. IFRS 1:een Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto ja siihen liittyviin asiakirjoihin tehdään seuraavat muutokset:

Kappaleessa 12 viittaus kappaleisiin 13–25E muutetaan viittaukseksi kappaleisiin 13–25F.

Kappaleen 13 kohtia (i) ja (j) muutetaan ja lisätään kohta (k) seuraavasti:

(i) vakuutus sopimukset (kappale 25D);

(j) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno on sisältyvät käytöstä poistamista koskevat velat (kappale 25E); ja

(k) vuokrasopimukset (kappale 25F).

Kappaleen 25E jälkeen lisätään uusi otsikko ja kappale 25F seuraavasti:

VUOKRASOPIMUKSET**IFRIC 4 Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen**

25F Ensilaatija saa soveltaa tulkintaa IFRIC 4 Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen sisältyviä siirtymäsääntöjä. Näin ollen ensilaatija saa määrittää, sisältääkö IFRS-standardeihin siirtymispäivänä olemassa oleva järjestely vuokrasopimuksen, kyseisenä päivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella.

TULKINTA IFRIC 5 sisältää muutoksen IAS 39:ään

Oikeudet osuuksiin rahastoista, jotka on tarkoitettu käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen

VIITTAUKSET

IAS 8	<i>Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet</i>
IAS 27	<i>Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös</i>
IAS 28	<i>Sijoitukset osakkuusyhtiöihin</i>
IAS 31	<i>Osuudet yhteisyrityksissä</i>
IAS 37	<i>Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat</i>
IAS 39	<i>Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen (uudistettu 2003)</i>
SIC-12	<i>Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt (uudistettu 2004)</i>

TAUSTA

- Käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen tarkoitettujen rahastojen, joita jäljempänä nimitetään 'käytöstäpoistamisrahastoiksi' tai vain 'rahastoiksi', tarkoituksena on erottaa varoja sellaisen menojen kattamiseen, jotka aiheutuvat tuotantolaitoksen (esimerkiksi ydinvoimalan) tai tiettyjen laitteiden (esimerkiksi autojen) käytöstä poistamisesta taikka ympäristön kunnostamistoimenpiteistä (esimerkiksi saastuneen vesialueen puhdistamisesta tai kaivoskäytössä olleen maa-alueen palauttamisesta alkuperäiseen tilaan); näitä kaikkia nimitetään yhteisesti "käytöstä poistamiseksi".
- Tällaisiin rahastoihin suoritettavat maksut voivat olla vapaaehtoisia taikka määräyksen tai lain edellyttämiä. Rahastojen rakenne voi olla jokin seuraavista:
 - rahasto, jonka yksi osakas on perustanut rahoittaakseen omia käytöstä poistamisesta johtuvia veloitteitaan, jotka koskevat joko yhtä sijaintipaikkaa tai useassa eri paikassa olevia sijaintipaikkoja;
 - rahasto, jonka useat osakkaat ovat perustaneet rahoittaakseen erillisiä tai yhteisiä käytöstä poistamisesta johtuvia veloitteitaan, kun rahaston osakkailla on oikeus saada käytöstäpoistamiskuluistaan korvausta suorittamiaan maksuja vastaavaan määrään asti, johon lisätään maksettujen määrien toteutunut tuotto ja josta vähennetään osakkaan osuus rahaston hallinnointimenoista. Rahaston osakkaat voivat olla velvollisia suorittamaan lisämaksuja esimerkiksi jonkin toisen osakkaan joutuessa konkurssiin;
 - rahasto, jonka useat osakkaat ovat perustaneet rahoittaakseen erillisiä tai yhteisiä käytöstä poistamista koskevia veloitteitaan, kun vaadittavien maksusuoritusten taso perustuu osakkaan senhetkiseen toimintaan ja kyseisen osakkaan saama hyöty perustuu sen aikaisempaan toimintaan. Tällöin saattaa syntyä epäsuhta osakkaan suorittamien (senhetkiseen toimintaan perustuvien) maksujen ja rahastosta realisoitavissa olevan (aikaisempaan toimintaan perustuvan) arvon välille.
- Tällaisilla rahastoilla on yleensä seuraavia ominaisuuksia:
 - rahasto on riippumattomien omaisuudenhoitajien erikseen hallinnoima;
 - yhteisöt (rahaston osakkaat) suorittavat rahastoon maksuja, jotka sijoitetaan erilaisiin varoihin, joihin voi sisältyä sekä vieraan että oman pääoman ehtoisia sijoituksia ja jotka ovat käytettävissä avustamaan osakkaalle syntyvien käytöstäpoistamismenojen maksamista. Omaisuudenhoitajat päättävät rahastoon suoritettavien maksujen sijoittamisesta rahaston sääntöjen ja mahdollisesti sovellettavan lainsäädännön tai muiden määräysten asettamissa rajoissa;

- c) rahaston osakkailla on edelleen velvollisuus maksaa käytöstä poistamisesta johtuvat menot. Rahaston osakkaat pystyvät kuitenkin saamaan käytöstäpoistamismenoista korvausta rahastosta enintään syntyneitä käytöstäpoistamismenoja vastaavan määrän tai sitä pienemmän määrän, joka vastaa osakkaan osuutta rahaston varoista;
- d) rahaston osakkailla voi olla rajoitettu oikeus tai ei lainkaan oikeutta niihin rahaston varoihin, jotka ylittävät hyväksyttävät käytöstäpoistamismenot.

SOVELTAMISALA

4. Tämä tulkinta koskee käytöstäpoistamisrahastojen osuuksien käsittelyä osakkaan tilinpäätöksessä, kun rahastolla on molemmat seuraavat ominaisuudet:
- a) varoja hallinnoidaan erikseen (pitämällä niitä joko erillisessä juridisessa yksikössä tai erillisinä varoina toisen yhteisön sisällä); ja
- b) osakkaalla on rajoitettu oikeus varoihin.
5. Korvauksensaantioikeuden ylittävä oikeus rahaston jäännökseen, esimerkiksi sopimukseen perustuva oikeus osinkoihin sen jälkeen, kun kaikki käytöstä poistamiset on saatettu loppuun, tai rahastoa purettaessa, saattaa olla IAS 39:n soveltamisalaan kuuluva oman pääoman ehtoinen instrumentti, eikä se kuulu tämän tulkinnan soveltamisalaan.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

6. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:
- a) Miten osakkaan tulee käsitellä rahasto-osuuttaan kirjanpidossa?
- b) Kun osakas on velvollinen suorittamaan lisämaksuja esimerkiksi toisen osakkaan tehdessä konkurssin, miten tätä velvoitetta tulee käsitellä kirjanpidossa?

PÄÄTÖS

Rahasto-osuuden kirjanpitokäsittely

7. Rahaston osakkaan on kirjattava käytöstäpoistamismenojen maksamista koskeva velvoitteensa velaksi ja kirjattava rahasto-osuutensa erikseen, paitsi milloin osakas ei ole velvollinen maksamaan käytöstäpoistamismenoja silloinkaan, kun rahasto ei pysty niitä maksamaan.
8. Osakkaan on määritettävä, onko sillä rahastossa määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta IAS 27:n, IAS 28:n, IAS 31:n ja SIC-12:n perusteella. Jos osakkaalla on jokin näistä, sen on käsiteltävä rahasto-osuuttaan kyseisten standardien mukaisesti.
9. Jos osakkaalla ei ole rahastossa määräysvaltaa, yhteistä määräysvaltaa eikä huomattavaa vaikutusvaltaa, sen on kirjattava oikeutensa saada korvausta rahastolta IAS 37:n mukaisena korvauksena. Tämän korvauksen määrä on pienempi seuraavista:
- a) käytöstä poistamisesta johtuvan kirjatun velvoitteen määrä; ja
- b) osakkaan osuus rahaston osakkaille kuuluvan nettovarallisuuden käyvästä arvosta.

Korvauksensaantioikeuden kirjanpitoarvon muutokset, jotka eivät ole maksuja rahastoon tai rahastosta, on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana nämä muutokset tapahtuvat.

Lisämaksujen suorittamisveloitteen kirjanpitokäsittely

10. Kun osakkaalla on velvollisuus suorittaa mahdollisia lisämaksuja esimerkiksi jonkin toisen osakkaan joutuessa konkurssiin tai rahaston sijoittamien varojen arvon vähentyessä niin paljon, etteivät ne riitä kattamaan rahaston korvausveloitteita, kyseinen velvoite on IAS 37:n soveltamisalaan kuuluva ehdollinen velka. Osakkaan on kirjattava velka vain, jos lisämaksujen suorittaminen on todennäköistä.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

11. Rahaston osakkaan on esitettävä tilinpäätöksessään rahasto-osuutensa luonne sekä rajoitukset rahaston varoja koskeviin oikeuksiin.
12. Kun osakkaalla on velvollisuus suorittaa mahdollisia lisämaksuja eikä tätä ole kirjattu velaksi (katso kappale 10), sen on esitettävä IAS 37:n kappaleen 86 vaatimat tiedot.
13. Kun osakas käsittelee rahasto-osuuttaan kirjanpidossa kappaleen 9 mukaisesti, sen on esitettävä IAS 37:n kappaleen 85(c) vaatimat tiedot.

VOIMAANTULO

14. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

15. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n vaatimusten mukaisesti.

—

Liite

Muutos IAS 39:ään Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen

Tämän liitteen sisältämiä muutoksia on sovellettava 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmalla kaudella, tätä muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

A1. IAS 39:n Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen kappaleeseen 2 on lisättävä seuraavanlainen kohta 2j):

2. Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä standardia kaiken tyyppisiin rahoitusinstrumentteihin lukuun ottamatta seuraavia:

...

- j) oikeudet maksuihin, jotka ovat korvausta yhteisölle menoista, jotka sen on maksettava sellaisen velan suorittamiseksi, jonka se kirjaa varauksena IAS 37:n Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset velat mukaisesti tai jota varten se on aikaisemmalla kaudella kirjannut varauksen IAS 37:n mukaisesti.
-