

# virallinen lehti

Suomenkielinen laitos

## Lainsäädäntö

Sisältö

I Säädökset, jotka on julkaistava

- ★ **Komission asetus (EY) N:o 1725/2003, annettu 29 päivänä syyskuuta 2003, tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen N:o (EY) 1606/2002 mukaisesti <sup>(1)</sup> .....** 1

Hinta: 62,00 EUR

<sup>(1)</sup> ETA:n kannalta merkityksellinen teksti.

**FI**

Säädökset, joiden otsikot on painettu laihalla kirjasintyyppillä, ovat maatalouspolitiikan alaan kuuluvia juoksevien asioiden hoitoon liittyviä säädöksiä, joiden voimassaoloaika on yleensä rajoitettu.

Kaikkien muiden säädösten otsikot on painettu lihavalla kirjasintyyppillä ja merkitty tähdellä.

## I

(Säädökset, jotka on julkaistava)

**KOMISSION ASETUS (EY) N:o 1725/2003,****annettu 29 päivänä syyskuuta 2003,****tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen N:o (EY) 1606/2002 mukaisesti****(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

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

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Asetuksessa (EY) N:o 1606/2002 säädetään, että jäsenvaltion lainsäädännön alaisten julkisesti noteerattujen yhtiöiden on tietyin edellytyksin laadittava 1 päivänä tammikuuta 2005 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta konsolidoidut tilinpäätöksensä kyseisen asetuksen 2 artiklassa määritettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti.
- (2) Komissio on ottanut huomioon tilinpäätöskysymysten teknisen komitean näkemykset ja tehnyt päätöksen, jonka mukaan 14 päivänä syyskuuta 2002 voimassa olleet kansainväliset tilinpäätösstandardit täyttävät asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklassa asetetut hyväksymisen edellytykset.
- (3) Komissio on tutkinut myös käynnissä olevia kehityshankkeita, joissa ehdotetaan useiden nykyisten standardien muuttamista. Ehdotusten pohjalta laadittavien kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymistä aletaan valmistella, kun lopulliset standardit on julkaistu. Olemassa oleviin standardeihin ehdotetut muutokset eivät vaikuta komission päätökseen hyväksyä olemassa olevat standardit lukuun ottamatta IAS-standardia 32 (Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittäminen), IAS-standardia 39 (Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen) sekä seuraavia kyseisiin standardeihin liittyviä tulkintoja: SIC-5 (Rahoitusinstrumenttien luokittelu – ehdollista suorittamista koskevat

sopimuskohdat), SIC-16 (Osakepääoma – takaisin hankitut omat oman pääoman ehtoiset instrumentit (omat osakkeet)) ja SIC-17 (Oma pääoma – omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvat menot).

- (4) Korkealaatuiset standardit, joissa käsitellään rahoitusinstrumentteja (mukaan lukien johdannaiset), ovat tärkeitä Euroopan unionin pääomamarkkinoille. IAS 32:n ja IAS 39:n osalta parhaillaan suunniteltavat muutokset saattavat kuitenkin olla niin merkittäviä, että kyseisiä standardeja ei toistaiseksi ole syytä hyväksyä. Kun käynnissä oleva kehittämishanke on saatu päätökseen ja uudistetut standardit julkaistu, komissio käsittelee etusijalle asetettuna asiana uudistettujen standardien hyväksymistä ja liittämistä asetukseen (EY) N:o 1606/2002.
- (5) Näin ollen kaikki 14 päivänä syyskuuta 2002 voimassa olleet kansainväliset tilinpäätösstandardit tulisi hyväksyä lukuun ottamatta IAS-standardeja 32 ja 39 ja niihin liittyviä tulkintoja.
- (6) Tilinpäätöskysymysten sääntelykomitea on hyväksynyt tässä asetuksessa säädetty toimenpiteet,

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

*1 artikla*

Hyväksytään liitteessä mainitut kansainväliset tilinpäätösstandardit.

*2 artikla*<sup>(1)</sup> EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.

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

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

Tehty Brysselissä 29 päivänä syyskuuta 2003.

*Komission puolesta*  
Frederik BOLKESTEIN  
*Komission jäsen*

---

## LIITE

**KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT**

IAS 1:	Tilinpäätöksen esittäminen (uudistettu 1997)
IAS 2:	Vaihto-omaisuus (uudistettu 1993)
IAS 7:	Rahavirtalaskelmat (uudistettu 1992)
IAS 8:	Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset (uudistettu 1993)
IAS 10:	Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat (uudistettu 1999)
IAS 11:	Pitkäaikaishankkeet (uudistettu 1993)
IAS 12:	Tuloverot (uudistettu 2000)
IAS 14:	Segmenttiraportointi (uudistettu 1997)
IAS 15:	Hintojen muutosten vaikutuksia koskeva informaatio (muotoiltu uudelleen 1994)
IAS 16:	Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet (uudistettu 1998)
IAS 17:	Vuokrasopimukset (uudistettu 1997)
IAS 18:	Tuotot (uudistettu 1993)
IAS 19:	Työsuhde-etuudet (uudistettu 2002)
IAS 20:	Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot (muotoiltu uudelleen 1994)
IAS 21:	Valuuttakurssien muutosten vaikutukset (uudistettu 1993)
IAS 22:	Yritysten yhteenliittymät (uudistettu 1998)
IAS 23:	Vieraan pääoman menot (uudistettu 1993)
IAS 24:	Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä (muotoiltu uudelleen 1994)
IAS 26:	Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi (muotoiltu uudelleen 1994)
IAS 27:	Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely (uudistettu 2000)
IAS 28:	Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely (uudistettu 2000)
IAS 29:	Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa (muotoiltu uudelleen 1994)
IAS 30:	Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot (muotoiltu uudelleen 1994)
IAS 31:	Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä (uudistettu 2000)
IAS 33:	Osakekohtainen tulos (1997)
IAS 34:	Osavuositarkastukset (1998)
IAS 35:	Lopetettavat toiminnot (1998)
IAS 36:	Omaisuserien arvon alentuminen (1998)
IAS 37:	Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat (1998)
IAS 38:	Aineettomat hyödykkeet (1998)
IAS 40:	Sijoituskiinteistöt (2000)
IAS 41:	Maatalous (2001)

**PYSYVÄN TULKINTAKOMITEAN TULKINNAT**

- SIC-1: Johdonmukaisuus – vaihto-omaisuuden hankintamenon erilaiset selvittämistavat
- SIC-2: Johdonmukaisuus – vieraan pääoman menojen aktivoiminen
- SIC-3: Osakkuusyritysten kanssa toteutuneista liiketoimista johtuvien realisoitumattomien voittojen ja tappioiden eliminoiminen
- SIC-6: Nykyisten tietokoneohjelmistojen muuttamisesta johtuvat menot
- SIC-7: Euron käyttöönotto
- SIC-8: IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana
- SIC-9: Yritysten yhteenliittymät – luokittelu hankinnoiksi tai omistusten yhdistämiseksi
- SIC-10: Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan
- SIC-11: Ulkomaan rahan määräiset erät – valuutan tuntuvasta devalvoitumisesta johtuvien tappioiden aktivoiminen
- SIC-12: Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt
- SIC-13: Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset
- SIC-14: Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – hyödykkeiden arvonalentumisesta tai menetyksestä saatavat korvaukset
- SIC-15: Muut vuokrasopimukset – kannustimet
- SIC-18: Johdonmukaisuus – vaihtoehtoiset menetelmät
- SIC-19: Tilinpäätösvaluutta – tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaan
- SIC-20: Pääomaosuusmenetelmä – tappioiden kirjaaminen
- SIC-21: Tuloverot – uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen
- SIC-22: Yritysten yhteenliittymät – myöhemmin tehtävät oikaisut alun perin esitettyihin käypiin arvoihin ja liikearvoon
- SIC-23: Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – suurista perinpohjaisista tarkastuksista tai huolloista johtuvat menot
- SIC-24: Osakekohtainen tulos – rahoitusinstrumentit ja muut sopimukset, jotka voidaan toteuttaa osakkeina
- SIC-25: Tuloverot – yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset
- SIC-27: Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudellisesti muodoltaan vuokrasopimus
- SIC-28: Yritysten yhteenliittymät – ”kaupan toteutumisajankohta” ja oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo
- SIC-29: Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt
- SIC-30: Tilinpäätösvaluutta – muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan
- SIC-31: Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat
- SIC-32: Aineettomat hyödykkeet – verkkosivustoista johtuvat menot
- SIC-33: Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä – potentiaalinen äänivalta ja omistusosuuksien jakaminen

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

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 1  
(UUDISTETTU 1997)****Tilinpäätöksen esittäminen**

Tämä uudistettu standardi korvaa seuraavat standardit: IAS 1 "Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen", IAS 5 "Tilinpäätöksessä esitettävä informaatio" sekä IAS 13 "Lyhytaikaisten varojen ja velkojen esittäminen", jotka IASC:n hallitus Board hyväksyi vuonna 1994 uudelleen muotoiltuna. IASC:n hallitus hyväksyi IAS 1:n (uudistettu 1997) heinäkuussa 1997, ja se tuli voimaan koskien 1.7.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" aiheutti toukokuussa 1999 muutoksia kappaleisiin 63 (c), 64, 65(a) ja 74(c). Muuttunut teksti tulee voimaan samalla, kun IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" tulee voimaan, ts. koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

Seuraavat SIC:n tulkinat liittyvät IAS-standardiin 1:

- SIC-8: "IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana".
- SIC-18: "Johdonmukaisuus – vaihtoehtoiset menetelmät".
- SIC-27: "Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arviointi, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus".
- SIC-29: "Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt".

**JOHDANTO**

1. Tämä standardi ("IAS 1 (uudistettu 1997)") korvaa standardit IAS 1 "Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen", IAS 5 "Tilinpäätöksessä esitettävä informaatio" ja IAS 13 "Lyhytaikaisten varojen ja velkojen esittäminen". IAS-standardia 1 (uudistettu) sovelletaan 1.7.1998 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla, joskin aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa, koska vaatimukset ovat yhdenmukaisia voimassaoleviin standardeihin sisältyvien vaatimusten kanssa.
2. Standardi päivittää korvaamiinsa standardeihin sisältyvät vaatimukset IASC:n tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevien yleisten perusteiden mukaisesti. Lisäksi sen tarkoituksena on parantaa IAS-standardien mukaisesti esitettävien tilinpäätösten laatua seuraavasti:
  - (a) varmistamalla, että tilinpäätös, jonka sanotaan olevan IAS:n mukainen, on jokaisen sovellettavissa olevan standardin mukainen, kaikkia tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset mukaan lukien;
  - (b) varmistamalla, että IAS:n vaatimuksista poikkeaminen rajoittuu äärimmäisen harvoin tapauksiin (poikkeamistapauksia seurataan ja lisäohjeistusta annetaan tarvittaessa);
  - (c) antamalla tilinpäätöksen rakennetta koskevaa ohjeistusta, joka sisältää kutakin tilinpäätöslaskelmaa, noudatettujen laatimisperiaatteiden ilmoittamista ja liitetietoja koskevat vähimmäisvaatimukset sekä havainnollistavan liitteen; ja
  - (d) esittämällä (yleisiin perusteisiin perustuen) käytännön vaatimukset koskien esimerkiksi olennaisuutta, liiketoiminnan jatkuvuutta, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaa standardin puuttuessa, johdonmukaisuutta ja vertailutietojen esittämistä.
3. Jotta otettaisiin huomioon käyttäjien vaatimukset saada kattavampaa tietoa "toiminnan tuloksesta" laajemmin määritettynä kuin tuloslaskelman osoittama "voitto", tämä standardi sisältää vaatimuksen uudesta tilinpäätöslaskelmasta, joka osoittaa niitä voittoja ja tappioita, joita ei tarkasteluajankohtana esitetä tilikauden tuloslaskelmassa. Uusi laskelma saadaan esittää joko "perinteisenä" sarakemuotoisena oman pääoman täsmäytyslaskelmana tai erillisenä toiminnan tulosta kuvaavana laskelmana. IASC:n hallitus sopi periaatteessa huhtikuussa 1997 tarkastelevansa uudelleen toiminnan tuloksen määrittämistä ja esittämistapaa. Projektissa tullaan todennäköisesti aluksi käsittelemään yhteyttä toiminnan tuloksen määrittämisen ja IASC:n yleisten perusteiden mukaisten raportoinnin tavoitteiden välillä. Näin ollen IASC tulee esittämään ehdotuksia tällä alueella.

**IAS 1**

4. Standardi koskee kaikkia IAS:n mukaisen tilinpäätöksen esittäviä yrityksiä, pankit ja vakuutusyhtiöt mukaan lukien. Vähimmäisvaatimusten mukaiset kaavat on laadittu siten, että ne ovat riittävän joustavia mukautettavaksi minkä tahansa yrityksen käyttöön. Esimerkiksi pankkien tulee pystyä kehittämään esittämistapa, joka vastaa sekä tätä standardia että yksityiskohtaisempia vaatimuksia, jotka sisältyvät IAS-standardiin 30 "Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot".

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-4
Tilinpäätöksen tarkoitus	5
Vastuu tilinpäätöksestä	6
Tilinpäätöksen osat	7-9
Yleisiä näkökohtia	10-41
Oikean kuvan antaminen ja IAS-standardien noudattaminen	10-19
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	20-22
Toiminnan jatkuvuus	23-24
Suoriteperuste	25-26
Esittämistavan johdonmukaisuus	27-28
Olellisuus ja erien yhdistäminen	29-32
Netottaminen	33-37
Vertailutiedot	38-41
Rakenne ja sisältö	42-102
Johdanto	42-52
Tilinpäätöksen yksilöiminen	44-48
Tilikausi	49-51
Oikea-aikaisuus	52
Tase	53-74
Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin eriin	53-56
Lyhytaikaiset varat	57-59
Lyhytaikaiset velat	60-65
Taseessa esitettävät tiedot	66-71
Joko taseessa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot	72-74

## IAS 1

Tuloslaskelma	75-85
Tuloslaskelmassa esitettävät tiedot	75-76
Joko tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot	77-85
Oman pääoman muutokset	86-89
Rahavirtalaskelma	90
Liitetiedot	91-102
Rakenne	91-96
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen	97-101
Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	102
Voimaantulo	103-104

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

## TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä perusteet yleistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen esittämiselle vertailukelpoisuuden varmistamiseksi sekä yrityksen omien aikaisempien tilinpäätösten että toisten yritysten tilinpäätösten kanssa. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tämä standardi sisältää tilinpäätöksen esittämistä koskevia yleisiä näkökohtia, rakennetta koskevia ohjeita sekä sisältää koskevat vähimmäisvaatimukset. Tiettyjen liiketoimien ja muiden tapahtumien kirjaamista ja arvostamista sekä niitä koskevien tietojen esittämistä käsitellään toisissa IAS-standardeissa.

## SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan kaikkien IAS:n mukaisten, yleistä tarkoitusta varten laadittujen tilinpäätösten esittämiseen.**
- Yleistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös on tilinpäätös, joka on tarkoitettu täyttämään sellaisten käyttäjien tarpeet, jotka eivät voi vaatia erityisiä informaatiotarpeitaan varten räätälöityjä raportteja. Yleistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös voidaan esittää erillisenä tai sisällyttää toiseen julkistettavaan asiakirjaan, esimerkiksi vuosikertomukseen tai tarjousesitteeseen. Tämä standardi ei koske tiivistelmänä esitettävää osavuositarkastusta. Standardi koskee sekä yksittäisen yrityksen tilinpäätöstä että konsernitilinpäätöstä. Tästä huolimatta voidaan IAS:n mukaisesti laadittu konsernitilinpäätös ja kansallisten säännösten mukaisesti laadittu emoyrityksen tilinpäätös esittää samassa asiakirjassa, kunhan laatimisperusteet on selkeästi ilmoitettu tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevassa kohdassa.
- Tämä standardi koskee kaikenlaisia yrityksiä, myös pankkeja ja vakuutusyhtiöitä. Pankkeja ja muita rahoituslaitoksia koskevat tämän standardin kanssa yhdenmukaiset lisävaatimukset esitetään IAS-standardissa 30 "Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot".
- Tässä standardissa käytetään voittoa tavoittelevaan yritykseen soveltuvaa terminologiaa. Julkisen sektorin liikeyritykset voivat siten soveltaa tämän standardin vaatimuksia. Voittoa tavoittelemattomat organisaatiot sekä valtion yritykset ja muut julkissektorin yritykset, jotka haluavat soveltaa tätä standardia, saattavat joutua muuttamaan tiettyjen tilinpäätöserien ja tilinpäätöksen osien nimikkeitä. Tällaiset yritykset saattavat myös lisätä tilinpäätökseensä muuta informaatiota.

## IAS 1

## TILINPÄÄTÖKSEN TARKOITUS

5. Tilinpäätös on yrityksen taloudellista asemaa ja sen suorittamia liiketoimia kuvaava jäsentynyt, rahamääräinen esitys. Yleistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tavoitteena on tuottaa yrityksen taloudellisesta asemasta, toiminnan tuloksesta ja rahavirroista informaatiota, joka on hyödyllistä laajalle käyttäjäkunnalle taloudellisessa päätöksenteossa. Tilinpäätös osoittaa myös, miten tuloksellisesti johto on hoitanut haltuunsa uskottuja resursseja. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tilinpäätös sisältää informaatiota yrityksen:
- (a) varoista;
  - (b) veloista;
  - (c) omasta pääomasta;
  - (d) tuotoista ja kuluista, voitot ja tappiot mukaan lukien; sekä
  - (e) rahavirroista.

Tämä informaatio yhdessä liitetietoihin sisältyvän muun informaation kanssa auttaa käyttäjiä ennakoimaan yrityksen vastaisia rahavirtoja ja erityisesti rahavarojen kertymisen ajankohtaa ja varmuutta.

## VASTUU TILINPÄÄTÖKSESTÄ

6. Yrityksen hallitus ja/tai muu hallintoelin vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja esittämisestä.

## TILINPÄÄTÖKSEN OSAT

7. **Tilinpäätös kokonaisuudessaan sisältää seuraavat osat:**
- (a) **tase;**
  - (b) **tuloslaskelma;**
  - (c) **laskelma, joka osoittaa joko:**
    - (i) **kaikki oman pääoman muutokset; tai**
    - (ii) **oman pääoman muutokset, jotka eivät johdu oman pääoman siirroista yrityksen ja sen omistajien välillä eikä voitonjaosta omistajille;**
  - (d) **rahavirtalaskelma; ja**
  - (e) **laatimisperiaatteet ja liitetiedot.**
8. Tilinpäätöksen lisäksi on suositeltavaa esittää myös johdon taloudellinen katsaus, jossa kuvataan ja selostetaan yrityksen toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman keskeisiä piirteitä ja merkittävimpiä yritystä koskevia epävarmuustekijöitä. Tällaisessa katsauksessa voidaan käsitellä:
- (a) keskeisiä toiminnan tulokseen vaikuttaneita tekijöitä kuten yrityksen toimintaympäristössä tapahtuneita muutoksia ja niiden vaikutuksia yritykseen sekä tuloksellisuuden säilyttämiseksi ja parantamiseksi tehtäviä investointeja koskevia periaatteita, osingonjakopolitiikka mukaan lukien;
  - (b) yrityksen rahoituslähteitä, rahoitusrakenne- ja riskienhallintaperiaatteita; sekä
  - (c) yrityksen vahvuuksia ja voimavaroja, jotka eivät käy ilmi IAS:n mukaisesti laaditusta taseesta.

9. Monet yritykset esittävät tilinpäätöksen lisäksi erilaisia raportteja kuten esimerkiksi ympäristöraportin ja jalostusarvolaskelman erityisesti toimialoilla, joilla ympäristöasiat ovat merkittäviä sekä silloin, kun henkilöstöä pidetään tilinpäätöksen tärkeänä käyttäjäryhmänä. Tällaisten lisäraporttien laatiminen on suositeltavaa, jos johto uskoo niiden olevan avuksi käyttäjille taloudellisessa päätöksenteossa.

#### YLEISIÄ NÄKÖKOHTIA

Oikean kuvan antaminen ja IAS-standardien noudattaminen

10. **Tilinpäätöksen tulee antaa oikea kuva yrityksen taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista. IAS-standardien asianmukainen noudattaminen ja lisätietojen antaminen tarvittaessa johtaa käytännössä kaikissa olosuhteissa oikean kuvan antamiseen.**
11. **Jos yrityksen tilinpäätös on IAS:n mukainen, tämä ilmoitetaan. Tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS:n mukainen, ellei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia<sup>(1)</sup>.**
12. **Epäasianmukainen kirjanpidollinen käsittely ei korjaudu sillä, että ilmoitetaan noudatetut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet tai antamalla liite- tai lisätietoja.**
13. **Niissä äärimmäisen harvoissa tapauksissa, joissa yrityksen johto tulee siihen johtopäätökseen, että jonkin standardin vaatimuksen noudattaminen olisi harhaan johtavaa ja siksi vaatimuksesta poikkeaminen on välttämätöntä oikean kuvan antamiseksi, yrityksen tulee ilmoittaa tilinpäätöksessä:**
- (a) **että yrityksen johto on tullut siihen johtopäätökseen, että tilinpäätös antaa oikean kuvan yrityksen taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista;**
  - (b) **että yritys on noudattanut soveltuvia IAS-standardeja kaikilta olennaisilta osin, paitsi että se on poikennut tietyistä standardista oikean kuvan antamiseksi;**
  - (c) **standardi, josta yritys on poikennut, poikkeamisen luonne, standardin edellyttämä menettelytapa, syy jonka vuoksi tämä menettelytapa olisi kyseisessä tapauksessa harhaanjohtava sekä valittu menettelytapa; ja**
  - (d) **poikkeamisen rahamääräinen vaikutus yrityksen tilikauden voittoon tai tappioon, varoihin, velkoihin, omaan pääomaan ja rahavirtoihin jokaisella esitettävällä tilikaudella.**
14. Joskus tilinpäätöksen on ilmoitettu "perustuvan IAS-standardeille" tai olevan "IAS:n keskeisten vaatimusten mukainen" tai "vastaavan IAS-standardien mukaisia kirjanpidollista käsittelyä koskevia vaatimuksia". Usein ei anneta muuta informaatiota, vaikka on selvää, että vähintäänkin merkittäviä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia, mahdollisesti jopa kirjanpidollista käsittelyä koskevia vaatimuksia, on jätetty noudattamatta. Tällaiset väittämät ovat harhaanjohtavia, koska ne vähentävät tilinpäätöksen luotettavuutta ja ymmärrettävyyttä. Tämä standardi sisältää yleisen vaatimuksen oikean kuvan antamisesta, antaa ohjeistusta siitä, miten tämä oikeaa kuvaa koskeva vaatimus täytetään sekä antaa lisäopastusta niiden äärimmäisen harvinaisten tilanteiden tunnistamiseen, joissa poikkeaminen on välttämätöntä; näiden tarkoituksena on varmistaa, että tilinpäätös, jonka väitetään olevan IAS-standardien mukainen, vastaa käyttäjien kansainvälisesti asettamia vaatimuksia. Standardi edellyttää myös perusteellisten lisätietojen antamista poikkeamiseen liittyvistä olosuhteista. IAS-standardien kanssa ristiriitaisten kansallisten vaatimusten olemassaolo ei sellaisenaan ole riittävä syy IAS:n mukaisesti laadittavassa tilinpäätöksessä tehtäviin poikkeamiin.

(1) Ks. myös SIC-8: "IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana".

## IAS 1

15. Oikean kuvan antamiseen päästään käytännössä kaikissa tapauksissa, kun IAS-standardeja sovelletaan kaikilta olennaisilta osin. Oikean kuvan antaminen edellyttää:
- (a) kappaleen 20 mukaisesti tapahtuvaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaa ja noudattamista;
  - (b) informaation, noudatettuja laatimisperiaatteita koskeva informaatio mukaan lukien, esittämistä tavalla, joka tekee siitä merkityksellistä, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää; sekä
  - (c) lisätietojen antamista silloin, kun IAS-standardien edellyttämät tiedot eivät ole riittäviä, jotta käyttäjät pystyisivät ymmärtämään, miten tietyt liiketoimet ja muut tapahtumat ovat vaikuttaneet yrityksen taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.
16. Äärimmäisen harvoissa tapauksissa tietyn IAS-standardin vaatimuksen noudattaminen voi tehdä tilinpäätöksestä harhaanjohtavan. Näin on vain silloin, kun standardin edellyttämä menettelytapa on selvästi sopimaton ja näin ollen oikeaa kuvaa ei voida saavuttaa standardia soveltamalla tai vain lisätietoja antamalla. Poikkeaminen ei ole mahdollista vain sillä perusteella, että myös toinen menettelytapa johtaisi oikean kuvan antamiseen.
17. Arvioitaessa, onko välttämätöntä poiketa tietyistä IAS-standardin vaatimuksesta, huomiota kiinnitetään:
- (a) vaatimuksen tarkoitukseen ja siihen, miksi tätä tarkoitusta ei saavuteta tai miksi se ei ole merkityksellinen tietyssä tapauksessa; ja
  - (b) siihen, miten yrityksen olosuhteet poikkeavat muiden vaatimusta noudattavien yritysten olosuhteista.
18. Koska poikkeamista vaativien tilanteiden odotetaan olevan äärimmäisen harvinaisia ja koska poikkeamistarve vaatii melkoisesti keskustelua ja subjektiivista harkintaa, käyttäjien on tärkeää olla tietoisia siitä, ettei yritys ole noudattanut IAS-standardeja kaikilta olennaisilta osin. On myös tärkeää, että käyttäjät saavat riittävästi informaatiota pystyäkseen tekemään asiaa tuntevan arvion siitä, onko poikkeaminen tarpeellista sekä tekemään laskelman standardin noudattamiseksi tarvittavista oikaisuista. IASC valvoo sen tietoon tulevia tapauksia, joissa standardeja ei ole noudatettu (tiedon antajana voivat olla esimerkiksi yritykset, niiden tilintarkastajat tai valvontaviranomaiset) ja harkitsee, onko tarpeen selvittää vaatimuksia esim. tulkinnoin tai standardeja muuttamalla sen varmistamiseksi, että poikkeaminen on välttämätöntä vain äärimmäisen harvoissa tapauksissa.
19. ***Kun jotain IAS-standardia sovelletaan siihen sisältyvien erityisten sääntöjen mukaisesti ennen sen varsinaista voimaantuloaikaa, tästä tulee ilmoittaa tilinpäätöksessä.***

## TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISPERIAATTEET

20. ***Johdon tulee valita yrityksen noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja soveltaa niitä siten, että tilinpäätös on jokaisen soveltuvan IAS-standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkien vaatimusten mukainen. Niissä kohdissa, joissa erityistä vaatimusta ei ole olemassa, johdon tulee kehittää laatimisperiaatteet, joilla varmistetaan, että tilinpäätöksen sisältämä informaatio on:***
- (a) ***merkityksellistä käyttäjille päätöksenteossa;***
  - (b) ***luotettavaa siten, että se:***
    - (i) ***kuvaa todenmukaisesti yrityksen tulosta ja taloudellista asemaa;***

- (ii) ***kuvastaa tapahtumien ja liiketoimien tosiasiallista taloudellista sisältöä eikä ainoastaan niiden oikeudellista muotoa*** <sup>(2)</sup>;
  - (iii) ***on puolueetonta, ts. vinoutumatonta***;
  - (iv) ***on tuotettu varovaisuutta noudattaen; ja***
  - (v) ***on täydellistä kaikilta olennaisilta osin.***
21. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteilla tarkoitetaan erityisiä laskentaperiaatteita, perusteita, konventioita, sääntöjä ja käytäntöjä, joita yritys soveltaa tilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen.
22. Silloin kun ei ole olemassa IAS-standardia eikä SIC:n tulkintaa, johto kehittää harkintaansa käyttäen sellaisen tilinpäätöstä laadittaessa noudatettavan menettelytavan, joka tuottaa tilinpäätöksen käyttäjille mahdollisimman hyödyllistä informaatiota. Tätä harkintaa suorittaessaan johto ottaa huomioon:
- (a) niiden IAS-standardien sisältämät vaatimukset ja ohjeet, jotka käsittelevät samanlaisia ja kyseisiin aiheisiin liittyviä asioita;
  - (b) IASC:n yleisissä perusteissa annetut varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmät sekä kirjaus- ja arvostuskriteerit; sekä
  - (c) muiden tilinpäätösnormeja antavien tahojen kannanotot ja toimialalla vakiintuneet käytännöt siinä määrin – ja vain siinä määrin – kuin ne ovat kohtien (a) ja (b) mukaisia.

#### TOIMINNAN JATKUVUUS

23. ***Johdon tulee tilinpäätöstä laatiessaan arvioida yrityksen kykyä jatkaa toimintaansa. Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi silloin kun johdon tarkoituksena on lopettaa yritys tai lakkauttaa sen toiminta tai kun sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa. Jos johto on arviota tehdessään tietoinen sellaisista olosuhteisiin tai tapahtumiin liittyvistä olennaisista epävarmuustekijöistä, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yrityksen kykyä jatkaa toimintaansa, nämä epävarmuustekijät ilmoitetaan tilinpäätöksessä. Jos tilinpäätöstä ei ole laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen, ilmoitetaan tämä samoin kuin se, millä perusteella tilinpäätös on laadittu samoin kuin syy jonka vuoksi yrityksen toiminnan ei katsota olevan jatkuvuusperiaatteen mukainen.***
24. Arvioidessaan toiminnan jatkuvuutta koskevan olettamuksen perusteltavuutta johto ottaa huomioon kaiken mahdollisen informaation ennakoitavissa olevasta tulevaisuudesta, jonka tulee kattaa vähintään kaksitoista kuukautta tilinpäätöspäivästä, tähän kuitenkin rajoittumatta. Harkinnan aste riippuu kussakin tapauksessa vallitsevista tosiasioista. Kun yrityksen toiminta on ollut kannattavaa ja sillä on ollut rahoitusta saatavissaan, johtopäätös toiminnan jatkuvuuteen perustuvan tilinpäätöksen soveltuvuudesta saattaa olla tehtävissä ilman yksityiskohtaista analyysia. Muussa tapauksessa johto voi joutua harkitsemaan useita nykyiseen ja ennakoituun kannattavuuteen, velkojen maksusuunnitelmaan ja mahdollisiin vaihtoehtoihin rahoituslähteisiin liittyviä tekijöitä ennen kuin se voi todeta, että toiminnan jatkuvuuden periaatetta voidaan soveltaa tilinpäätöksessä.

#### SUORITEPERUSTE

25. ***Yrityksen tulee laatia tilinpäätöksensä suoriteperusteisesti rahavirtoja koskevaa informaatiota lukuun ottamatta.***

<sup>(2)</sup> Ks. myös SIC-27: "Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arviointi, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus".

## IAS 1

26. Suoriteperustetta noudatettaessa liiketoimet ja muut tapahtumat otetaan huomioon silloin, kun ne tapahtuvat (eikä silloin kun rahavaroja vastaanotetaan tai luovutetaan) ja ne merkitään kirjanpitoon ja esitetään tilinpäätöksessä sillä tilikaudella, jota ne koskevat. Kulut merkitään tuloslaskelmaan perustuen suoraan yhteyteen toteutuneiden menojen ja tiettyjen tulojen välillä (meno tulon kohdalle). Meno tulon kohdalle -periaatteen soveltaminen ei kuitenkaan oikeuta merkitsemään taseeseen erä, jotka eivät ole varojen tai velkojen määritelmän mukaisia.

## ESITTÄMISTAVAN JOHDONMUKAISUUS

27. ***Erät esitetään ja luokitellaan tilinpäätöksessä samalla tavoin tilikaudesta toiseen, jollei:***
- (a) ***merkittävä muutos yrityksen toiminnan luonteessa taikka tilinpäätöksen esittämistavan uudelleen arviointi osoita muutoksen johtavan liiketoimien tai muiden tapahtumien tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen; eikä***
- (b) ***IAS-standardi tai SIC:n tulkinta edellytä esittämistavan muutosta*** <sup>(3)</sup>
28. Merkittävä yrityskauppa tai tilinpäätöksen esittämistavan uudelleenarviointi saattaa antaa syyntä toisenlaiseen esittämiseen. Yrityksen tulee muuttaa tilinpäätöksen esittämistapaa vain, jos uusi rakenne on todennäköisesti pysyvä tai jos vaihtoehtoisen esittämistavan tuottama hyöty on kiistaton. Kun esittämistapaa muutetaan, yritys ryhmittelee vertailutiedot uudelleen kappaleen 40 mukaisesti. Kansallisten vaatimusten täyttämiseksi tehty muutos on sallittu edellyttäen, että uusi esittämistapa on tämän standardin vaatimusten mukainen.

## OLENNAISUUS JA ERIEN YHDISTÄMINEN

29. ***Kaikki olennaiset erät esitetään tilinpäätöksessä erillisinä. Epäolennaiset erät esitetään yhdistettyinä saman luonteisten tai samaa tarkoitusta palvelevien erien kanssa, eikä niitä tarvitse esittää erikseen.***
30. Tilinpäätös syntyy suuren tapahtumamäärän käsittelyn tuloksena siten, että tapahtumat järjestetään luonteensa tai tarkoituksensa mukaisiin ryhmiin. Yhdistämis- ja luokitteluprosessin viimeisenä vaiheena esitetään tiivistettyä ja luokiteltua tietoa, joka muodostaa esitettäviä erä joko itse tilinpäätöslaskelmissa tai liitetiedoissa. Jos erä ei ole olennainen yksinään, se yhdistetään toisiin tilinpäätöslaskelmien tai liitetietojen eriin. Erä, joka ei ole niin olennainen, että se esitettäisiin erillisenä tilinpäätöslaskelmissa, voi kuitenkin olla riittävän olennainen esitettäväksi erillisenä liitetiedoissa.
31. Tässä yhteydessä informaatio on olennaista, jos sen esittämättä jättäminen voisi vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Olennaisuus riippuu erän koosta ja luonteesta kussakin nimenomaisessa poissäätämistilanteessa arvioituna. Erän luonnetta ja kokoa arvioidaan yhtenä kokonaisuutena ratkaistaessa, onko erä tai erien yhteissumma olennainen. Tapauksesta riippuen joko erän luonne tai sen koko voi olla ratkaiseva tekijä. Esimerkiksi saman luonteiset ja samaa tarkoitusta palvelevat varat esitetään yhdistettyinä, vaikka yksittäiset määrät ovat suuria. Suuret, luonteeltaan tai tarkoitukseltaan poikkeavat erät esitetään kuitenkin erillisinä.
32. Olennaisuus tarkoittaa myös, että IAS-standardeihin sisältyviä nimenomaisia esittämistä koskevia vaatimuksia ei tarvitse täyttää, mikäli niiden tuloksena syntyvä informaatio ei ole olennaista.

<sup>(3)</sup> Ks. myös SIC-18: "Johdonmukaisuus – vaihtoehtoiset menetelmät".

## NETOTTAMINEN

33. **Varoja ja velkoja ei saa esittää toisistaan vähennettyinä, ellei jokin toinen IAS-standardi vaadi tai salli niiden netottamista.**
34. **Tuotto- ja kuluerät netotetaan silloin ja vain silloin, kun:**
- (a) **jokin IAS-standardi vaatii sitä tai sallii sen; tai**
  - (b) **samoista tai samankaltaisista liiketoimista ja tapahtumista johtuvat voitot, tappiot ja niihin liittyvät kulut eivät ole olennaisia. Tällaiset erät yhdistetään kappaleen 29 mukaisesti.**
35. On tärkeää, että sekä varat, velat, tuotot että kulut esitetään omina erinänsä silloin, kun ne ovat olennaisia. Netottaminen tuloslaskelmassa tai taseessa heikentää käyttäjien mahdollisuuksia ymmärtää toteutettuja liiketoimia ja arvioida yrityksen vastaisia rahavirtoja, ellei netottaminen kuvasta liiketoimen tai tapahtuman tosiasiallista sisältöä. Omaisuuserien esittäminen arvon alentumisesta johtuvalla vähennyserällä – esimerkiksi vaihto-omaisuuden epäkuranttiteuten tai saamisten ennakoituihin luottotappioihin perustuvalla vähennyskirjauksella – vähennettynä ei ole netottamista.
36. IAS-standardissa 18 ”Tuotot” määrittellään tuottojen käsite ja edellytetään niiden määrittämistä saadun tai saatavan vastikkeen käypään arvoon ottaen huomioon mahdolliset paljousalennukset ja muut alennukset. Yritys toteuttaa tavanomaisessa toiminnassaan muitakin liiketoimia, jotka eivät synnytä varsinaisia tuottoja vaan ovat pääasiallisen tuloa tuottavan toiminnan kannalta poikkeuksellisia. Tällaisten liiketoimien tulokset esitetään netottamalla tuotot ja vastaavat, samasta liiketoimesta johtuvat kulut keskenään silloin, kun tämä esittämistapa kuvastaa liiketoimen tai tapahtuman tosiasiallista sisältöä. Esimerkiksi:
- (a) pitkäaikaisten varojen – sekä sijoitusten että liiketoiminnassa käytettävän omaisuuden – myyntivoitot ja -tappiot esitetään vähentämällä myyntitulosta omaisuuserän kirjanpitoarvo ja mahdolliset myynnistä aiheutuneet menot;
  - (b) menot, jotka veloitetaan sopimukseen perustuen kolmannelta osapuolelta (esimerkiksi alivuokrasopimus), netotetaan saatavaa korvausta vastaan; ja
  - (c) satunnaiset erät voidaan esittää veroilla ja vähemmistön osuudella vähennettynä, jolloin bruttomäärät esitetään liitetiedoissa.
37. Netotettuina esitetään myös samanlaisista liiketoimista johtuvat voitot ja tappiot, esimerkiksi kurssivoitot ja -tappiot tai kaupankäyntitarkoituksessa pidetyistä rahoitusinstrumenteista saadut voitot ja tappiot. Tällaiset voitot ja tappiot esitetään kuitenkin erillisinä, jos ne ovat kooltaan, luonteeltaan tai esiintymistiheydeltään sellaisia, että IAS 8 ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” edellyttää niiden erillistä esittämistä.

## VERTAILUTIEDOT

38. **Ellei jokin IAS-standardi salli tai edellytä muuta, kaikesta tilinpäätökseen sisältyvästä numeerisesta informaatiosta esitetään vertailutiedot edelliseltä tilikaudelta. Kertovaan ja kuvailevaan informaatioon sisällytetään vertailutiedot silloin, kun sillä on merkitystä tarkasteltavana olevan tilikauden tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta.**
39. Aikaisemman tilikauden (tai aikaisempien tilikausien) tilinpäätökseen sisältyvä kertova informaatio on joissakin tapauksissa edelleen merkityksellistä tarkasteltavana olevalla tilikaudella. Tilikauden tilinpäätöksessä esitetään esimerkiksi yksityiskohtaiset tiedot oikeudenkäynnistä, jonka tulos on ollut edellisenä tilinpäätöspäivänä epävarma ja joka on edelleen ratkaisematta. Käyttäjille on hyötyä tiedosta, että epävarmuus oli olemassa jo tilikauden alkaessa ja että tilikauden aikana on toimittu sen poistamiseksi.

## IAS 1

40. ***Kun tilinpäätöksen erien esittämistapaa tai luokittelua on muutettu, vertailutiedot ryhmitellään uudelleen, mikäli se on käytännössä mahdollista, jotta varmistetaan vertailukelpoisuus tarkasteltavana olevaan tilikauteen, sekä ilmoitetaan uudelleenryhmittelyjen luonne, määrä ja niihin johtaneet syyt. Jos vertailukuja ei ole käytännössä mahdollista ryhmitellä uudelleen, yrityksen tulee ilmoittaa syy, jonka vuoksi uudelleenryhmittelyä ei ole tehty, sekä sen toteuttamiseksi vaadittavien muutosten luonne.***
41. Joissakin tapauksissa saattaa olla käytännössä mahdotonta ryhmitellä vertailutietoja uudelleen vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi. Edelliseltä tilikaudelta (tai tilikausilta) ei esimerkiksi ole koottu tietoja uudelleenryhmittelyn mahdollistavassa muodossa, eikä tietojen uudelleen tuottaminen ehkä ole käytännössä mahdollista. Tällöin tilinpäätöksessä ilmoitetaan, minkä luonteisia oikaisuja vertailutietoihin olisi tehty. IAS-standardissa 8 käsitellään vertailutietoihin vaadittavia muutoksia, kun uusia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovelletaan takautuvasti.

## RAKENNE JA SISÄLTÖ

## Johdanto

42. Tässä standardissa edellytetään tiettyjen tietojen esittämistä itse tilinpäätöslaskelmissä ja toisten tietojen esittämistä joko tilinpäätöslaskelmissä tai vaihtoehtoisesti liitetietona, ja standardin liitteenä annetaan suositeltavat esittämismuodot, joita yritys voi noudattaa soveltuvin osin. Rahavirtalaskelman esittämismuoto annetaan IAS-standardissa 7.
43. Tässä standardissa käytetään termiä esittäminen laajassa merkityksessä kattamaan sekä tilinpäätöslaskelmiin että liitetietoihin sisältyvät erät. Muiden IAS-standardien edellyttämät tiedot annetaan kyseisten standardien vaatimusten mukaisesti. Jollei tämä tai jokin muu standardi nimenomaisesti muuta vaadi, tällaiset tiedot esitetään joko tilinpäätöslaskelmissä tai liitetiedoissa.

## Tilinpäätöksen yksilöiminen

44. ***Tilinpäätöksen tulee olla selkeästi yksilöity ja erotettavissa muusta samaan julkistettavaan asiakirjaan sisältyvästä informaatiosta.***
45. IAS-standardit koskevat vain tilinpäätöstä, eivät muuta vuosikertomuksessa tai muussa asiakirjassa esitettävää informaatiota. Tämän vuoksi on tärkeää, että käyttäjät pystyvät erottamaan IAS-standardien mukaisesti tuotetun informaation muusta informaatiosta, joka saattaa olla käyttäjille hyödyllistä, mutta jota standardit eivät koske.
46. ***Tilinpäätöksen osat nimetään selkeästi. Lisäksi seuraavat tiedot esitetään ja toistetaan näkyvästi, jos se on tarpeen esitetyn tiedon ymmärtämiseksi oikein:***
- (a) *yrityksen nimi tai muu tunnistet;*
  - (b) *onko kyseessä yhden yrityksen vai konsernin tilinpäätös;*
  - (c) *tilinpäätöspäivä tai laskelman kattama ajanjakso sen mukaan, mikä kussakin tilinpäätöksen osassa on tarkoituksenmukaista;*
  - (d) *tilinpäätösvaluutta; ja*
  - (e) *tilinpäätökseen sisältyvien lukujen esittämistarkkuus.*
47. Kappaleessa 46 esitetyt vaatimukset tulevat tavallisesti täytetyiksi, kun tilinpäätöksen jokaisella sivulla esitetään sivun otsikko ja lyhennetyt sarakeotsikot. Tällaisen informaation parhaan esittämistavan määrittäminen vaatii harkintaa. Jos tilinpäätöstä esimerkiksi luetaan sähköisessä muodossa, ei mahdollisesti käytetä erillisiä sivuja; tällöin edellä tarkoitettut tiedot esitetään riittävän tiheästi sen varmistamiseksi, että informaatio ymmärretään oikein.

48. Tilinpäätöksestä tulee usein ymmärrettävämpi, jos tiedot esitetään tuhansina tai miljoonina tilinpäätösvaluutan yksikköinä. Tämä on hyväksyttävää, kunhan esittämistarkkuus ilmoitetaan eikä merkityksellistä tietoa kadoteta.

#### Tilikausi

49. **Tilinpäätös laaditaan vähintään kerran vuodessa. Kun yrityksen tilinpäätöspäivä poikkeuksellisesti muuttuu ja tilinpäätös laaditaan yhtä vuotta lyhyemmältä tai pitemmältä ajalta, yrityksen tulee ilmoittaa tilinpäätöksen kattaman tilikauden lisäksi:**

- (a) *syy yhdestä vuodesta poikkeavan tilikauden käyttämiseen; ja*
- (b) *että tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman, rahavirtalaskelman ja niitä koskevien liitetietojen vertailutiedot eivät ole vertailukelpoisia.*

50. Poikkeuksellisissa tilanteissa yritys voi joutua muuttamaan tilinpäätöspäivää tai päättää muuttaa sitä esimerkiksi sen seurauksena, että yrityksen on ostanut toinen yritys, jolla on eri tilikausi. Tällöin on tärkeää, että käyttäjät ovat tietoisia tilikauden lukujen ja vertailutietojen vertailukelvottomuudesta ja että syy tilinpäätöspäivän muuttamiseen ilmoitetaan.
51. Tilinpäätös kattaa tavallisesti yhden vuoden pituisen ajanjakson. Jotkut yritykset laativat tilinpäätöksen kuitenkin käytännön syistä 52 viikon jaksolta. Tämä standardi ei estä tätä käytäntöä, sillä näin syntyvä tilinpäätös ei todennäköisesti poikkea olennaisesti yhdeltä vuodelta esitettävästä tilinpäätöksestä.

#### Oikea-aikaisuus

52. Tilinpäätöksen hyödyllisyys vähenee, jos se ei ole käyttäjien saatavissa kohtuullisen ajan kuluessa tilinpäätöspäivästä. Yrityksen tulee pystyä julkistamaan tilinpäätöksensä kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Yrityksen toimintaan jatkuvasti liittyvät tekijät kuten sen monimutkaisuus eivät ole riittäviä syitä siihen, ettei tilinpäätös valmistu ajoissa. Useissa maissa on lakisäätteisiä tai markkinavalvontaviranomaisten antamia tarkempia määräaikoja.

#### Tase

#### Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin eriin

53. **Kunkin yrityksen tulee päättää toimintansa luonteen perusteella, esittääkö se lyhyt- ja pitkäaikaiset varat ja velat erikseen taseessa. Kappaleita 57-65 sovelletaan silloin, kun tämä jako tehdään. Kun yritys päättää jättää jaottelun tekemättä, varat ja velat esitetään lähtökohtaisesti likvidiysjärjestyksessä.**
54. **Riippumatta siitä, kumpi esittämistapa valitaan, yrityksen tulee ilmoittaa jokaisesta sellaisesta varojen ja velkojen erästä, joka sisältää sekä kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä että tämän ajanjakson jälkeen realisoitavan tai suoritettavan osuuden, se määrä, joka odotetaan realisoitavan tai suoritettavan kahtatoista kuukautta pitemmän ajan kuluttua.**
55. Kun yritys tuottaa tavaroita tai palveluja selkeästi tunnistettavana toimintasyklinä, pitkä- ja lyhytaikaisten varojen ja velkojen erillinen esittäminen taseessa antaa hyödyllistä informaatiota erottamalla jatkuvasti käyttöpääomana kiertävät nettovarot niistä, joita käytetään yrityksen pitkäaikaisessa toiminnassa. Tämä jako tuo esiin myös varat, jotka odotetaan realisoitavan toimintasyklin aikana ja saman jakson aikana maksettavaksi erääntyvät velat.

## IAS 1

56. Tieto varojen ja velkojen erääntymisajoina on hyödyllistä arvioitaessa yrityksen maksuvalmiutta ja vakavaraisuutta. IAS 32 "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa" edellyttää sekä rahoitusvarojen että rahoitusvelkojen erääntymisaikojen ilmoittamista. Rahoitusvaroihin kuuluvat myynti- ja muut saamiset ja rahoitusvelkoihin osto- ja muut velat. Tieto ei-monetaaristen varojen ja velkojen kuten vaihto-omaisuuden ja varausten odotetusta realisoimisajankohdasta tai odotetusta maksujen suorittamisajankohdasta on myös hyödyllistä riippumatta siitä, onko varat ja velat jaoteltu lyhyt- ja pitkäaikaisiin. Yritys esittää tilinpäätöksessä erikseen esimerkiksi vaihto-omaisuuden, jonka se odottaa luovuttavansa yhtä vuotta pitemmän ajan kuluessa tilikauden päättymisestä.

## Lyhytaikaiset varat

57. **Varoihin kuuluva erä luokitellaan lyhytaikaiseksi, kun:**
- (a) *se odotetaan realisoitavan tai on tarkoitettu myytäväksi tai kulutettavaksi yrityksen tavanomaisen toimintasyklin aikana; tai*
  - (b) *sitä pidetään hallussa ensisijaisesti myyntitarkoituksessa tai lyhytaikaisesti ja se odotetaan realisoitavan kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä; tai*
  - (c) *se kuuluu rahavaroihin, joiden käyttöä ei ole rajoitettu.*

**Kaikki muut varat luokitellaan pitkäaikaisiksi.**

58. Tässä standardissa käytetään termiä "pitkäaikainen" kattamaan luonteeltaan pitkäaikaiset toisaalta aineelliset ja aineettomat varat ja toisaalta luonteeltaan pitkäaikaiset liiketoiminnassa käytettävät varat ja rahoitusvarat. Tämä ei estä vaihtoehtoisten nimitysten käyttämistä, kunhan niiden merkitys on selkeä.
59. Yrityksen toimintasykli on aika, joka kuluu tuotantoprosessissa käytettävien raaka-aineiden hankkimisesta siihen, kun niistä saadaan suoritus käteisvaroina tai helposti käteisvaroiksi muutettavana instrumenttina. Normaalin toimintasyklin aikana myytävä, kulutettava ja realisoitava vaihto-omaisuus ja myyntisaamiset kuuluvat lyhytaikaisiin varoihin silloinkin, kun niitä ei odoteta realisoitavan kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä. Markkinakelpoiset arvopaperit sisällytetään lyhytaikaisiin varoihin, jos ne odotetaan realisoitavan kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä; muussa tapauksessa ne luetaan pitkäaikaisiin varoihin.

## Lyhytaikaiset velat

60. **Velka luokitellaan lyhytaikaiseksi, kun se:**
- (a) *odotetaan suoritettavan yrityksen normaalin toimintasyklin aikana; tai*
  - (b) *erääntyy kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä.*

**Kaikki muut velat luokitellaan pitkäaikaisiksi.**

61. Lyhytaikaiset velat voidaan jaotella samalla tavoin kuin lyhytaikaiset varat. Osa lyhytaikaisista veloista, kuten ostovelat ja henkilöstömenoja ja muita liiketoiminnan menoja koskevat siirtovelat kuuluvat normaalin toimintasyklin aikana käytettävään käyttöpääomaan. Tällaiset liiketoiminnassa käytettävät erät kuuluvat lyhytaikaisiin, vaikka ne erääntyisivät kahtatoista kuukautta pitemmän ajan kuluessa tilikauden päättymisestä.
62. Toisten lyhytaikaisten velkojen suorittaminen ei tapahdu osana liiketoimintaa tarkasteltavana olevalla syklillä, mutta ne erääntyvät kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä. Esimerkkejä ovat lyhytaikainen osuus korollisista veloista, shekkiviluotosta, maksettavista osingoista, veroista ja muista ostovelkoihin kuulumattomista veloista. Käyttöpääoman pitkäaikaista rahoittamista varten otetut korolliset velat, jotka eivät eräänny maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa, ovat pitkäaikaisia velkoja.

63. **Yrityksen tulee luokitella pitkäaikaiset korolliset velkansa pitkäaikaisiksi, vaikka ne erääntyisivät maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä, mikäli:**
- (a) **alkuperäinen laina-aika on ollut kahtatoista kuukautta pitempi;**
  - (b) **yritys aikoo uudistaa lainan pitkäaikaisena; ja**
  - (c) **tätä aikomusta tukee lainan uudistamista tai maksuaikataulun muutosta koskeva sopimus, joka on tehty ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi.**

**Taseen liitetietona esitetään tällä perusteella lyhytaikaisten velkojen ulkopuolelle jätetty määrä sekä tätä esittämistapaa tukevat tiedot.**

64. Joidenkin seuraavan toimintasyklin aikana maksettavaksi erääntyvien velvoitteiden odotetaan mahdollisesti tulevan uudistetuiksi tai jatketuiksi yrityksen oman harkinnan mukaisesti, eikä niihin tämän vuoksi odoteta kuluvan yrityksen lyhytaikaista käyttöpääomaa. Tällaisten velvoitteiden katsotaan kuuluvan yrityksen pitkäaikaiseen rahoitukseen, ja ne tulee luokitella pitkäaikaisiksi. Tilanteissa, joissa velan uudistaminen ei ole yrityksen harkintavallassa (kuten lainan uudistamista koskevan sopimuksen puuttuessa), uudistamista ei voida pitää automaattisena ja velvoite luokitellaan lyhytaikaiseksi, jollei uudistamissopimus, joka tehdään ennen tilinpäätöksen hyväksymistä julkistettavaksi, osoita velan olleen tilinpäätöspäivänä tosiasialliselta luonteeltaan pitkäaikainen.
65. Joihinkin lainasopimukseen sisältyy lainansaajan sitoumus (sopimusvakuus), joka merkitsee, että velka tulee maksettavaksi vaadittaessa, jos tietyt velallisen taloudelliseen asemaan liittyvät ehdot jäävät toteutumatta. Näissä tapauksissa velka luokitellaan pitkäaikaiseksi vain silloin, kun:
- (a) velkoja on ennen tilinpäätöksen hyväksymistä julkistettavaksi suostunut olemaan vaatimatta maksua ehtojen täyttymättä jäämisen seurauksena; ja
  - (b) ei ole todennäköistä, että muita ehtoja jäisi täyttymättä kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä.

Taseessa esitettävät tiedot

66. **Taseen tulee sisältää vähintään seuraavat erät:**
- (a) **aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet;**
  - (b) **aineettomat hyödykkeet;**
  - (c) **rahoitusvarat (muut kuin kohdissa (d), (f) ja (g) tarkoitetut);**
  - (d) **osakkeet, joiden kirjanpitoarvo on määritetty pääomaosuusmenetelmää käyttäen;**
  - (e) **vaihto-omaisuus;**
  - (f) **myyntisaamiset ja muut saamiset;**
  - (g) **rahavarat;**
  - (h) **ostovelat ja muut velat;**
  - (i) **verovelat ja -saamiset IAS 12:n "Tuloverot" edellyttämällä tavalla;**
  - (j) **varaukset;**
  - (k) **pitkäaikaiset korolliset velat;**
  - (l) **vähemmistön osuus; sekä**
  - (m) **oma pääoma.**

## IAS 1

67. **Taseessa esitetään lisäksi muita eriä, otsikkoja ja välisummaa silloin, kun yksittäinen IAS-standardi edellyttää sitä tai kun se on tarpeellista oikean kuvan antamiseksi yrityksen taloudellisesta asemasta.**
68. Tässä standardissa ei määrätä, missä järjestyksessä tai muodossa erät esitetään. Kappaleessa 66 ainoastaan luetellaan erät, jotka ovat luonteeltaan tai tarkoitukseltaan niin erilaisia, että ne on syytä esittää taseessa omina erinä. Tämän standardin liitteenä on esimerkinomaiset kaavat. Edellä mainittuihin tase-eriin tehdään mm. seuraavia muutoksia:
- (a) eriä lisätään toisen IAS-standardin edellyttäessä erillistä esittämistä taseessa tai erän ollessa kooltaan, luonteeltaan tai tarkoitukseltaan sellainen, että sen esittäminen omana eränä auttaisi antamaan oikean kuvan yrityksen taloudellisesta asemasta; ja
  - (b) käytettäviä nimikkeitä ja erien järjestystä voidaan muuttaa yrityksen toiminnan ja sen liiketoimien luonteen mukaisesti sellaisen informaation tuottamiseksi, joka on välttämätöntä kokonaiskäsityksen saamiseksi yrityksen taloudellisesta asemasta. Esimerkiksi pankki muuttaa edellä olevia nimikkeitä voidakseen soveltaa IAS 30:n "Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksessä esitettävät tiedot" kappaleiden 18-25 mukaisia tarkempia vaatimuksia.
69. Kappaleessa 66 mainitut tase-erät ovat luonteeltaan laajoja, eikä niiden tarvitse rajoittua toisten standardien soveltamisalaan kuuluviin eriin. Esimerkiksi erä nimeltä aineettomat hyödykkeet sisältää myös liikearvon ja aktivoidut kehittämismenot.
70. Erien erillistä esittämistä koskeva harkinta perustuu arvioihin, jotka koskevat:
- (a) varojen luonnetta ja likvidiyyttä sekä niiden olennaisuutta, mikä johtaa useimmissa tapauksissa siihen, että liikearvo, kehittämismenot, monetaariset ja ei-monetaariset varat ja lyhyt- ja pitkäaikaiset varat esitetään erikseen;
  - (b) niiden tarkoitusta yrityksessä, mikä johtaa siihen, että esimerkiksi liiketoiminnassa käytettävät varat ja rahoitusvarat, vaihto-omaisuus, saamiset ja rahavarat esitetään erikseen; ja
  - (c) velkojen määrää, luonnetta ja erääntymisaikaa, mikä johtaa siihen, että esimerkiksi korolliset ja korottomat velat ja varaukset esitetään erikseen ja jaoteltuna lyhyt- ja pitkäaikaisiin, jos se on tarkoituksenmukaista.
71. Luonteeltaan ja tarkoitukseltaan erilaisiin varoihin ja velkoihin sovelletaan toisinaan erilaisia arvostusperusteita. Esimerkiksi tietynlaiset aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet voidaan merkitään taseeseen hankintameno- tai uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään IAS 16:n mukaisesti. Se, että erilaisiin varoihin sovelletaan erilaisia arvostusperusteita, viittaa siihen, että varojen luonne tai tarkoitus eroavat toisistaan, ja näin ollen ne esitetään omina erinä.

Joko taseessa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

72. **Yrityksen tulee esittää joko taseessa tai sitä koskevissa liitetiedoissa tase-erien tarkemmat erittelyt yrityksen toiminnan kannalta tarkoituksenmukaisella tavalla jaoteltuna. Kukin erä eritellään tarkemmin luonteensa mukaisesti, kun se on tarkoituksenmukaista, ja lisäksi esitetään erikseen saamiset ja velat emoyritykseltä, samaan konserniin kuuluvilta toisilta tytäryrityksiltä sekä osakkuusyrityksiltä ja muilta lähipiiriin kuuluvilta.**

73. Taseessa tai sitä koskevilla liitetiedoissa esitettävän erittelyn yksityiskohtaisuus riippuu IAS-standardien vaatimuksista sekä kyseisten erien koosta, luonteesta ja tarkoituksesta. Kappaleessa 70 esitettyjä tekijöitä käytetään avuksi myös tarkemman erittelyn perusteista päätettäessä. Eri eristä annettavat tiedot vaihtelevat, esimerkiksi:
- (a) aineelliset hyödykkeet jaotellaan IAS-standardissa 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" esitettyihin ryhmiin;
  - (b) saamiset jaotellaan saamisiin asiakkailta, saamisiin muilta saman konsernin yrityksiltä, saamisiin lähipiiriin kuuluvilta, ennakkomaksuihin ja muihin saamisiin;
  - (c) vaihto-omaisuus jaotellaan IAS 2:n "Vaihto-omaisuus" mukaisesti kauppavaroihin, tuotantotarvikkeisiin, raaka-aineisiin, keskeneräiseen tuotantoon ja valmiisiin tuotteisiin;
  - (d) varaukset eritellään siten, että työsuhte-etuksia koskevat varaukset esitetään erikseen ja muut erät luokitellaan yrityksen toiminnan kannalta tarkoituksenmukaisella tavalla; ja
  - (e) oma pääoma eritellään siten, että osakepääoman eri lajit, ylikurssirahasto ja muut rahastot esitetään erikseen.

74. **Yrityksen tulee esittää seuraavat tiedot joko taseessa tai sitä koskevana liitetietoina:**

- (a) **osakepääomasta esitetään osakelajeittain:**
  - (i) *enimmäisosakemäärä;*
  - (ii) *liikkeeseen laskettujen ja kokonaan maksettujen osakkeiden lukumäärä sekä liikkeeseen laskettujen ja osaksi maksettujen osakkeiden lukumäärä;*
  - (iii) *osakkeen nimellisarvo tai tieto siitä, että osakkeella ei ole nimellisarvoa;*
  - (iv) *tilikauden alun ja lopun osakemäärien välinen täsmäytyslaskelma;*
  - (v) *kutakin osakelajia koskevat oikeudet, etuoikeudet ja rajoitukset sisältäen osingonjakoa ja pääoman palauttamista koskevat rajoitukset;*
  - (vi) *yrityksen itsensä tai sen tytär- tai osakkuusyritysten hallussa olevat osakkeet; sekä*
  - (vii) *optioiden ja myyntisopimusten perusteella merkittävässä olevat osakkeet sekä tiedot niiden ehdoista ja määristä;*
- (b) *kuvaus kunkin omaan pääomaan sisältyvän rahaston luonteesta ja tarkoituksesta;*
- (c) *osingot, joiden jakamista on esitetty tai joiden jakamisesta on päätetty tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi; sekä*
- (d) *etuosakkeille kertyneet kirjaamattomat osingot.*

*Yrityksen, jolla ei ole osakepääomaa, esimerkiksi henkilöyhtiön, tulee esittää edellä vaadittuja tietoja vastaavat tiedot, jotka osoittavat kussakin oman pääoman erässä tilikaudella tapahtuneet muutokset sekä kuhunkin erään liittyvät oikeudet, etuoikeudet ja rajoitukset.*

*Tuloslaskelma*

*Tuloslaskelmassa esitettävät tiedot*

75. **Tuloslaskelman tulee sisältää vähintään seuraavat erät:**

- (a) **liikevaihto;**
- (b) **liiketoiminnan tulos;**
- (c) **rahoituskulut;**

## IAS 1

- (d) *osuus voitoista tai tappiosta osakkuus- tai yhteisyrityksissä, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää;*
- (e) *välittömät verot;*
- (f) *tavanomaisen toiminnan voitto tai tappio;*
- (g) *satunnaiset erät;*
- (h) *vähemmistön osuus; sekä*
- (i) *tilikauden voitto tai tappio.*

**Tuloslaskelmassa esitetään lisäksi muita eriä, otsikkoja ja välisummia silloin, kun yksittäinen IAS-standardi edellyttää sitä tai kun se on tarpeellista oikean kuvan antamiseksi yrityksen taloudellisesta tuloksesta.**

76. Yrityksen erilaisten toimintojen, liiketoimien ja tapahtumien vaikutukset poikkeavat toisistaan jatkuvuuden, riskin ja ennustettavuuden suhteen, ja tulokseen vaikuttaneiden osatekijöiden esittäminen auttaa ymmärtämään toteutuneen tuloksen muodostumista ja arvioimaan tulevaisuudessa syntyvää tulosta. Tuloslaskelmaan lisätään eriä ja erien nimikkeitä ja niiden järjestystä muutetaan, kun tämä on tarpeen tulokseen vaikuttaneiden osatekijöiden selittämiseksi. Huomioon otettavia tekijöitä ovat mm. olennaisuus sekä erilaisten tuottojen ja kulujen luonne ja tarkoitus. Esimerkiksi pankki muuttaa nimikkeitä pystyäkseen täyttämään IAS 30:n kappaleissa 9-17 esitetyt tarkemmat vaatimukset. Tuotto- ja kuluerät esitetään toisistaan vähennettyinä vain kappaleessa 34 esitettyjen edellytysten täytyessä.

Joko tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

77. **Yrityksen tulee esittää kulujen erittely joko tuloslaskelmassa tai sitä koskevana liitetietona käyttäen jaottelua, joka perustuu joko kulujen luonteeseen tai niiden tarkoitukseen yrityksen toiminnassa.**
78. Kappaleessa 77 tarkoitettu erittely suositellaan esitettävän tuloslaskelmassa.
79. Kulut eritellään tarkemmin, jotta tuotaisiin esiin sellaisia taloudelliseen tulokseen vaikuttaneita osatekijöitä, jotka saattavat poiketa toisistaan jatkuvuuden, voiton tai tappion todennäköisyyden ja ennustettavuuden suhteen. Tämän informaation esittämistapa voidaan valita kahdesta vaihtoehdosta.
80. Ensimmäistä erittelyä kutsutaan kululajikohtaiseksi. Kuluja yhdistetään tuloslaskelmassa niiden luonteen mukaisesti (esimerkiksi poistot, materiaalien ostot, kuljetuskulut, palkat, mainoskulut) eikä niitä kohdisteta yrityksen eri toiminnolle. Tätä menetelmää on helppo soveltaa monissa pienemmissä yrityksissä, koska liiketoiminnan kuluja ei tarvitse kohdistaa eri toiminnolle. Esimerkki kululajikohtaisesta erittelystä:

Liikevaihto		X
Liiketoiminnan muut tuotot		X
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos	X	
Aineiden ja tarvikkeiden käyttö	X	
Henkilöstökulut	X	
Poistot	X	
Liiketoiminnan muut kulut	X	
		<hr/>
Liiketoiminnan kulut yhteensä		(X)
		<hr/>
Liikevoitto		X
		<hr/> <hr/>

## IAS 1

81. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos tilikaudella on valmistusmenoihin tehtävä oikaisu, joka osoittaa joko että tuotanto on lisännyt varastomääriä tai että tuotannon ylittävä myynti on vähentänyt niitä. Joissakin maissa valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys esitetään edellä tarkoitettussa laskelmassa heti liikevaihdon jälkeen. Tämä esittämistapa ei kuitenkaan saa antaa sellaista käsitystä, että tällainen erä edustaa tuottoja.
82. Toista erittelyä kutsutaan toimintokohtaiseksi tai "myytyjen suoritteiden hankintamenoon perustuvaksi" menetelmäksi, ja sitä sovellettaessa kulut jaotellaan sen mukaan, ovatko ne myytyjen suoritteiden hankintamenoa vaiko myynnin ja markkinoinnin taikka hallinnon kuluja. Tämä esittämistapa tuottaa usein käyttäjille merkityksellisempää tietoa kuin kululajikohtainen erittely, mutta kulujen kohdistaminen toiminnoille saattaa olla mielivaltaista ja varsinkin harkinnanvaraista. Esimerkki toimintokohtaisesta erittelystä:

Liikevaihto	X
Myytyjen suoritteiden hankintameno	(X)
	<hr/>
Bruttokate	X
Liiketoiminnan muut tuotot	X
Myynnin ja markkinoinnin kulut	(X)
Hallinnon kulut	(X)
Liiketoiminnan muut kulut	(X)
	<hr/>
Liikevoitto	X
	<hr/> <hr/>

83. ***Yritysten, jotka erittelevät kulut toiminnoittain, tulee esittää lisäinformaatiota kululajeittain, mm. poistot ja henkilöstökulut.***
84. Valitaanko toimintokohtainen vai kululajikohtainen erittelytapa, riippuu sekä historiallisista että toimialaan liittyvistä tekijöistä ja organisaation luonteesta. Kumpikin menetelmä tuo esille kulut, joiden voidaan odottaa vaihtelevan välittömästi tai välillisesti yrityksen myynnin tai tuotannon tason mukaan. Koska kummallakin esittämistavalla on etunsa erityyppisille yrityksille, tämä standardi edellyttää erittelytavan valitsemista sillä perusteella, kumpi antaa oikeamman kuvan yrityksen toiminnan tulokseen vaikuttavista osatekijöistä. Toimintokohtaista jaottelua käytettäessä edellytetään kuitenkin lisätietojen antamista, koska kululajikohtainen informaatio on hyödyllistä vastaisia rahavirtoja ennustettaessa.
85. ***Yrityksen tulee esittää tilikaudelta jaettavaksi päätetty tai ehdotettu osakekohtainen osinko joko tuloslaskelmassa tai liitetietona.***

## OMAN PÄÄOMAN MUUTOKSET

86. ***Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksen erillisenä osana laskelma, joka osoittaa:***
- (a) ***tilikauden voiton tai tappion;***
- (b) ***kaikki tuotto-, kulu-, voitto- ja tappioerät, jotka on jonkin muun standardin sisältämän vaatimuksen mukaisesti kirjattu suoraan omaan pääomaan, ja näiden erien yhteenlasketun määrän; sekä***
- (c) ***IAS-standardissa 8 tarkoitettulla ensisijaisella menettelytavalla käsiteltyjen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten ja perustavaa laatua olevien virheiden kertyneen vaikutuksen.***

## IAS 1

**Yrityksen tulee lisäksi esittää joko tässä laskelmassa tai liitetietona:**

- (d) **omistajien ja yrityksen väliset pääomansiirrot ja voitonjako omistajille;**
  - (e) **kertyneet voittovarot tilikauden alussa ja lopussa ja niissä tilikaudella tapahtuneet muutokset; sekä**
  - (f) **osakepääomasta osakelajeittain, ylikurssirahastosta ja jokaisesta muusta rahastosta täsmäytyslaskelma, joka osoittaa määrän tilikauden alussa ja lopussa sekä jokaisen muutoksen erikseen.**
87. Kahden tilinpäätöspäivän välillä tapahtuneet yrityksen oman pääoman muutokset osoittavat nettovarojen tai varallisuuden lisääntyneen tai vähentyneen tilikauden aikana tiettyjen tilinpäätöksen laadinnassa sovellettujen ja tilinpäätöksessä ilmoitettujen arvostusperiaatteiden mukaisesti. Oman pääoman kokonaisuutos, omistajien ja yrityksen välisiä liiketoimia kuten oman pääoman sijoituksia ja osinkoja lukuun ottamatta, edustaa yrityksen toiminnan tilikauden aikana kerryttämää voittoa tai tappiota.
88. IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" edellyttää kaikkien tilikauden tuotto- ja kuluerien ottamista huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määrittäessä, jollei mikään IAS-standardi vaadi tai salli muuta menettelyä. Toiset standardit edellyttävät, että sellaiset voitot ja tappiot kuten esimerkiksi uudelleenarvostuksista johtuvat arvonlisäykset tai -vähennykset ja tietyt kurssierot merkitään suoraan oman pääoman muutoksiksi samoin kuin pääoman siirrot omistajien ja yrityksen välillä ja omistajille tapahtuva voitonjako. Koska kaikki voitot ja tappiot on tärkeää ottaa huomioon arvioitaessa yrityksen taloudellisen aseman tilikaudella tapahtuneita muutoksia, tämä standardi edellyttää tilinpäätökseen sisällytettäväksi erillisen osan, jossa esitetään yrityksen kaikki voitot ja tappiot, myös suoraan omaan pääomaan merkityt.
89. Kappaleen 86 mukainen vaatimus voidaan täyttää usealla eri tavalla. Useissa maissa sovelletaan sarakepohjaista mallia jossa täsmäytetään kunkin oman pääoman erän määrät tilikauden alussa ja lopussa siten, että kohdat (a)-(f) tulevat huomioon otetuiksi. Vaihtoehtoisesti voidaan tilinpäätöksen erillisenä osana esittää laskelma, joka sisältää vain kohdat (a)-(c). Näin toimittaessa kohdissa (d)-(f) tarkoitetut erät esitetään liitetietoina. Kummastakin lähestymistavasta esitetään esimerkki tämän standardin liitteessä. Kappaleessa 86 edellytetään kohtaan (b) sisältyvien erien yhteenlasketun määrän esittämistä, jotta käyttäjät pystyvät johtamaan yrityksen toiminnasta tilikauden aikana syntyneiden voittojen ja tappioiden kokonaismäärän.

**Rahavirtalaskelma**

90. IAS 7 sisältää rahavirtalaskelmaa ja siihen liittyviä tietoja koskevat vaatimukset. Sen mukaan rahavirtalaskelma on hyödyllinen tilinpäätöksen käyttäjille, sillä se antaa perustan, jonka mukaan voidaan arvioida yrityksen kykyä kerryttää rahavaroja ja sen tarvetta käyttää näitä rahavaroja.

**Liitetiedot****Rakenne**

91. **Yrityksen tilinpäätökseen sisältyvissä liitetiedoissa:**
- (a) **esitetään tilinpäätöksen laatimisperusteet sekä yrityksen valitsemat yksityiskohtaiset laatimisperiaatteet, joita on sovellettu merkittäviin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin;**
  - (b) **esitetään sellaiset IAS-standardien edellyttämät tiedot, joita ei esitetä muualla tilinpäätöksessä; sekä**
  - (c) **annetaan sellaiset lisätiedot, joita ei esitetä tilinpäätöslaskelmissa mutta jotka ovat tarpeen oikean kuvan antamiseksi<sup>(4)</sup>.**
92. **Liitetiedot esitetään järjestelmällisellä tavalla. Kunkin taseen, tuloslaskelman ja rahavirtalaskelman erän tulee sisältää viittaus mahdolliseen liitetietoinformaatioon ja päinvastoin.**

<sup>(4)</sup> Ks. myös SIC-29: "Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt".

93. Liitetiedot sisältävät taseeseen, tuloslaskelmaan, rahavirtalaskelmaan ja oman pääoman muutoksia osoittavaan laskelmaan sisältyvien erien sanallisia kuvauksia tai yksityiskohtaisempia erittelyjä sekä lisätietoja kuten esimerkiksi ehdolliset velat ja sitoumukset. Liitetiedot sisältävät IAS-standardien edellyttämää tai suosittelemaa informaatiota ja muita oikean kuvan antamiseksi tarpeellisia tietoja.
94. Liitetiedot esitetään yleensä seuraavassa järjestyksessä, joka auttaa käyttäjiä ymmärtämään tilinpäätöstä ja vertaamaan sitä toisten yritysten tilinpäätöksiin:
- (a) ilmoitus IAS-standardien noudattamisesta (ks. kappale 11);
  - (b) sovellettu arvostusperuste (tai -perusteet) ja sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet;
  - (c) kussakin tilinpäätöslaskelmassa esitettävistä eriä koskeva informaatio siinä järjestyksessä kuin kyseiset erät ja laskelmat on esitetty; sekä
  - (d) muut tiedot, kuten:
    - (i) ehdolliset erät, sitoumukset ja muut rahamääräiset tiedot;
    - (ii) ei-rahamääräiset tiedot.
95. Joissakin tapauksissa voi olla tarpeellista tai toivottavaa vaihtaa tiettyjen liitetietojen järjestystä. Esimerkiksi korkoja ja käypään arvoon perustuvia oikaisuja koskevat tiedot voidaan esittää yhdessä rahoitusinstrumenttien erääntymisaikojen kanssa, vaikka edelliset koskevat tuloslaskelmaa ja jälkimmäinen tasetta. Järjestelmällinen rakenne kuitenkin säilytetään, mikäli se on käytännössä mahdollista.
96. Sovellettu tilinpäätöksen laatimisperustetta ja sovellettuja laatimisperiaatteita koskeva informaatio voidaan esittää tilinpäätöksen erillisenä osana.

#### Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen

97. ***Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevassa liitetietojen osassa kuvataan:***
- (a) ***tilinpäätöstä laadittaessa sovellettu arvostusperuste (tai -perusteet); ja***
  - (b) ***kaikki yksittäiset laatimisperiaatteet, joiden esittäminen on tarpeen tilinpäätöksen ymmärtämiseksi oikein.***
98. Käyttäjien on tärkeää olla tietoisia tilinpäätöksessä sovellettujen yksittäisten laatimisperiaatteiden lisäksi myös käytetystä arvostusperusteesta (tai -perusteista) (alkuperäinen hankintameno, jälleenhankinta-arvo, realisointi-arvo, käypä arvo tai nykyarvo), koska ne muodostavat perustan, jolle koko tilinpäätös rakentuu. Silloin kun tilinpäätöksessä on käytetty useampaa kuin yhtä arvostusperustetta – esimerkiksi kun tietyt pitkäaikaiset varat on arvostettu uudelleen, riittää että ilmoitetaan ne varojen ja velkojen ryhmät, joihin kutakin arvostusperustetta on sovellettu.
99. Tiettyjen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittämisestä päätettäessään johto harkitsee, auttaisiko niiden esittäminen käyttäjiä ymmärtämään, miten liiketoimet ja muut tapahtumat vaikuttavat tilinpäätöksen osoittamaan toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Seuraavassa luetellaan kohtia, joita koskevat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet yritys saattaisi harkita esittävänsä, mutta luettelo ei ole tyhjentyvä:
- (a) tuloutusperiaate;
  - (b) konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet sekä tytäri- että osakkuusyritysten osalta;
  - (c) ritysten yhteenliittymät;
  - (d) yhteisyritykset;
  - (e) aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen kirjaaminen ja poistojen tekeminen;
  - (f) vieraan pääoman menojen ja muiden menojen aktivoiminen;

**IAS 1**

- (g) pitkäaikaishankkeet;
- (h) sijoituskiinteistöt;
- (i) rahoitusinstrumentit ja sijoitukset;
- (j) vuokrasopimukset;
- (k) tutkimus- ja kehittämismenot;
- (l) vaihto-omaisuus;
- (m) välittömät verot, laskennalliset verot mukaan lukien;
- (n) varaukset;
- (o) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot;
- (p) ulkomaan rahan määraisten erien muuntaminen ja suojaaminen;
- (q) liiketoiminnallisten ja maantieteellisten segmenttien määrittäminen sekä peruste, jolla menot kohdistetaan segmenteille;
- (r) rahavarojen määritelmä;
- (s) inflaatiolaskenta; sekä
- (t) julkiset avustukset.

Toiset IAS-standardit nimenomaisesti edellyttävät useita näitä kohtia koskevien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden ilmoittamista.

100. Kukin yritys ottaa huomioon toimintansa luonteen ja harkitsee, mitä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita käyttäjä voisi odottaa sen tyyppisen yrityksen esittävän. Esimerkiksi kaikkien yksityissektorilla toimivien yritysten voisi odottaa ilmoittavan laskentaperiaatteet, joita se on soveltanut tuloveroihin, laskennalliset verovelat ja -saamiset mukaan luettuina. Jos yrityksellä on merkittävää ulkomaista toimintaa tai paljon ulkomaanrahan määriä liiketapahtumia, sen voidaan odottaa ilmoittavan periaatteet, joita noudatetaan kursivoitettujen ja -tappioiden kirjaamisessa ja kurssieroilta suojautumisessa. Konsernitilinpäätöksessä ilmoitetaan konserniliikearvoa ja vähemmistön osuutta laskettaessa noudatettavat periaatteet.
101. Jotkut laatimisperiaatteet voivat olla merkittäviä, vaikka tilikaudella tai edellisellä tilikaudella esiintyvät luvut eivät ole olennaisia. On myös perusteltua ilmoittaa kaikki sellaiset menettelytavat, jotka eivät sisälly mihinkään IAS-standardin vaan jotka on valittu ja joita on sovellettu kappaleen 20 mukaisesti.

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

102. **Seuraavat tiedot esitetään liitetiedoissa, ellei niitä esitetä muualla tilinpäätöksessä:**

- (a) **yrityksen kotipaikka ja oikeudellinen muoto, kotimaa ja rekisteröity osoite (tai pääasiallinen toimipaikka mikäli se poikkeaa rekisteröidystä osoitteesta);**
- (b) **kuvaus yrityksen toiminnan luonteesta ja pääasiallisista toiminnoista;**
- (c) **emoyrityksen ja koko konsernin emoyrityksen nimi; ja**
- (d) **henkilöstön määrä tilikauden päättyessä tai keskimäärin tilikauden aikana.**

VOIMAANTULO

103. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.7.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.**
104. Tämä IAS-standardi korvaa IASC:n hallituksen vuonna 1994 uudelleen muotoiltuna hyväksymät standardit IAS 1 "Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen", IAS 5 "Tilinpäätöksessä esitettävä informaatio" ja IAS 13 "Lyhytaikaisten varojen ja velkojen esittäminen".

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 2  
(UUDISTETTU 1993)**

**Vaihto-omaisuus**

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 2:n ”Vaihto-omaisuuden arvostaminen ja esittäminen alkuperäiseen hankintamenuon perustuen”, jonka IASC:n hallitus *Board* alun perin hyväksyi lokakuussa 1975. Uudistettu standardi tuli voimaan koskien 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

IAS 10 (uudistettu 1999) ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” aiheutti toukokuussa 1999 muutoksen kappaleeseen 28. Muuttunut teksti tuli voimaan koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

IAS 41 ”Maatalous” aiheutti joulukuussa 2000 muutoksen kappaleeseen 1 ja lisäsi kappaleen 16A. Muuttunut teksti tulee voimaan koskien 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

Yksi SIC:n tulkinta liittyy IAS-standardiin 2:

- SIC-1: ”Johdonmukaisuus – vaihto-omaisuuden hankintamenuon erilaiset selvittämistavat”.

**SISÄLLYSLUETTELO**

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-3
Määritelmät	4-5
Vaihto-omaisuuden arvostaminen	6
Vaihto-omaisuuden hankintamenuo	7-18
Ostomenot	8-9
Valmistusmenot	10-12
Muut menot	13-15
Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuuden hankintamenuo	16
Biologisista hyödykkeistä korjattujen maataloustuotteiden hankintamenuo	16A
Hankintamenuon määrittämismenetelmät	17-18
Hankintamenuon erilaiset selvittämistavat	19-24
Ensisijainen menettelytapa	21-22
Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa	23-24
Nettorealisointiarvo	25-30
Kuluksi kirjaaminen	31-33
Liitetiedot	34-40
Voimaantulo	41

**IAS 2**

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

**TAVOITE**

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä vaihto-omaisuuden kirjanpidollisesta käsittelystä alkuperäiseen hankintamenuon perustuvaa laskentaa sovellettaessa. Vaihto-omaisuuden kirjanpidollisessa käsittelyssä on ensisijaista ratkaista se hankintamenuon määrä, joka merkitään taseeseen varoiksi ja pidetään taseessa siihen asti, kunnes sitä vastaavat tuotot kirjataan. Tämä standardi sisältää käytännön ohjeita hankintamenuon määrittämisestä ja sen myöhemmästä kuluksi kirjaamisesta, johon kuuluvat myös mahdolliset nettorealisointiarvoon pääsemiseksi tehtävät kulukirjaukset. Ohjeistusta annetaan myös erilaisista hankintamenuon selvittämistavoista.

**SOVELTAMISALA**

1. **Tätä standardia sovelletaan alkuperäiseen hankintamenuon perustuvassa tilinpäätöksessä vaihto-omaisuuden kirjanpidolliseen käsittelyyn seuraavia vaihto-omaisuuseriä lukuun ottamatta:**
  - (a) **keskeneräiset pitkäaikaishankkeet sekä niihin välittömästi liittyvät palveluja koskevat sopimukset (ks. IAS 11 "Pitkäaikaishankkeet");**
  - (b) **rahoitusinstrumentit;**
  - (c) **tuottajan vaihto-omaisuuteen kuuluvat maatalouden tuotteet, metsätaloustuotteet, malmit ja maataloustuotteet siltä osin kuin ne arvostetaan nettorealisointiarvoon tietyillä toimialoilla vakiintuneiden käytäntöjen mukaisesti; sekä**
  - (d) **maataloustoimintaan liittyvät biologiset hyödykkeet (ks IAS 41 "Maatalous").**
2. Tämä standardi korvaa vuonna 1975 hyväksytyin IAS 2:n "Vaihto-omaisuuden arvostaminen ja esittäminen alkuperäiseen hankintamenuon perustuen".
3. Kappaleessa 1 (c) tarkoitettu vaihto-omaisuus arvostetaan nettorealisointiarvoon, joka määritetään tietyissä tuotantoprosessin vaiheissa. Näin tehdään esimerkiksi, kun vilja on korjattu tai malmi erotettu ja niiden myynti on varmistettu termiinisolimuksella tai julkisen vallan antamalla takuulla tai on olemassa homogeeniset markkinat ja myymättä jäämisen riski on merkityksetön. Standardi ei koske tällaista vaihto-omaisuutta.

**MÄÄRITELMÄT**

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

**Vaihto-omaisuutta ovat omaisuuserät, jotka:**

- (a) **on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa;**
- (b) **ovat käsiteltävinä tuotantoprosessissa edellä tarkoitettua myyntiä varten; tai**
- (c) **ovat tuotantoprosessissa tai palveluja tuotettaessa kulutettavaksi tarkoitettuja raaka-aineita tai tarvikkeita.**

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

5. Vaihto-omaisuus käsittää ostetut ja myytäväksi tarkoitettut hyödykkeet, joihin kuuluvat esimerkiksi vähittäiskauppiaan ostamat myytäväksi tarkoitettut kauppatavarat taikka myytäväksi tarkoitettut maa-alueet ja muut kiinteistöt. Yrityksen valmistamat valmiit tuotteet ja tuotannossa olevat keskeneräiset tuotteet kuuluvat myös vaihto-omaisuuteen, joka niiden lisäksi sisältää tuotantoprosessissa käytettäväksi tarkoitettut raaka-aineet ja tarvikkeet. Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuus sisältää kappaleen 16 mukaisesti sellaiset palveluista johtuvat menot, joita vastaavia tuottoja yritys ei vielä ole kirjannut. (ks. IAS 18 "Tuotot").

## VAIHTO-OMAISUUDEN ARVOSTAMINEN

6. **Vaihto-omaisuus arvostetaan hankintamenoon tai sitä alempaan nettorealisointiarvoon.**

*Vaihto-omaisuuden hankintameno*

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

*Ostomenot*

8. Vaihto-omaisuuden ostomenot sisältävät ostohinnan, tuontitullit ja muut verot (lukuun ottamatta niitä, jotka ovat myöhemmin saatavissa takaisin verottajalta) sekä valmiiden tuotteiden, materiaalien ja palvelujen hankkimisesta välittömästi johtuvat kuljetus-, käsittely- ja muut menot. Paljous- ja muut alennukset ja muut vastaavat erät vähennetään ostomenoja määritettäessä.
9. Ostomenot voivat sisältää kurssieroja, jotka aiheutuvat välittömästi äskettäin tapahtuneesta vieraan valuutan määräisenä laskutetusta vaihto-omaisuushankinnasta, niissä harvinaisissa tapauksissa, joissa IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset" sallii vaihtoehtoisen menettelytavan. Nämä kurssierot rajoittuvat sellaisesta valuutan devalvaatiosta tai arvon laskemisesta johtuviin eriin, joita ei ole käytännössä mahdollista suojautua ja joka vaikuttaa velkoihin, jotka eivät ole suoritettavissa ja jotka ovat syntyneet äskettäisestä vaihto-omaisuushankinnasta.

*Valmistusmenot*

10. Vaihto-omaisuuden valmistusmenot käsittävät välittömästi tuotannon määrään yhteydessä olevat menot kuten esimerkiksi välittömät työsuorituksesta johtuvat menot. Vaihto-omaisuuden valmistusmenoihin sisällytetään myös systemaattisesti kohdistettu osuus valmistuksen kiinteistä ja muuttuvista yleismenoista, jotka aiheutuvat raaka-aineiden jalostamisesta valmiiksi tuotteiksi. Valmistuksen kiinteitä yleismenoja ovat sellaiset välilliset valmistusmenot, jotka pysyvät suhteellisen samansuuruisina tuotannon määrästä riippumatta, esimerkiksi tehdasrakennusten ja laitteiden poistot ja huoltomenot sekä tehtaan johdon ja hallinnon menot. Valmistuksen muuttuvia yleismenoja ovat sellaiset välilliset valmistusmenot, jotka vaihtelevat välittömästi tai lähes välittömästi tuotannon määrän mukaan, esimerkiksi välilliset aineista ja työsuorituksesta johtuvat menot.
11. Valmistuksen kiinteät yleismenot kohdistetaan valmistusmenoihin tuotantoyksikön normaalin toiminta-asteen mukaisesti. Normaali toiminta-aste on se tuotannon määrä, joka odotetaan saavutettavan useana kautena tai jaksone kkeskimäärin normaaleissa olosuhteissa, suunnitelluista huolloista aiheutuva kapasiteetin menetys huomioon ottaen. Myös toteutuneen tuotannon määrää voidaan käyttää, jos se on lähellä normaalia toiminta-astetta. Suoriteyksiköille kohdistettavat kiinteät yleismenot eivät lisäännny tuotannon vähäisyyden tai seisokkien seurauksena. Kohdistamattomat yleismenot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet. Niillä tilikausilla, joiden aikana tuotannon määrä on epätavallisen korkea, yksittäiselle suoriteyksikölle kohdistettavaa kiinteiden yleismenojen määrää alennetaan, jotta vaihto-omaisuuden taseeseen merkittävä arvo ei ylitä toteutunutta hankintamenoa. Valmistuksen muuttuvat yleismenot kohdistetaan suoriteyksiköille tuotantolaitteiston todellisen käytön perusteella.
12. Tuotantoprosessissa voidaan valmistaa useampia tuotteita samanaikaisesti. Näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun valmistetaan toisiinsa liittyviä tuotteita tai, kun kyseessä ovat päätuote ja sivutuote. Kun tuotteiden valmistusmenot eivät ole erikseen yksilöitävissä, ne kohdistetaan tuotteille järkevällä ja johdonmukaisella tavalla. Kohdistaminen voi perustua esimerkiksi tuotteiden suhteellisiin myyntiarvoihin tuotannon siinä vaiheessa, jossa tuotteet ovat erotettavissa taikka tuotannon valmistumisvaiheessa. Useimmat sivutuotteet ovat luonteensa mukaisesti epäolennaisia. Tällöin ne arvostetaan usein nettorealisointiarvoon, joka vähennetään päätuotteen hankintamenoista. Tämä johtaa siihen, että päätuotteen kirjanpitoarvo ei poikkea olennaisesti sen hankintamenoista.

**IAS 2**

## Muut menot

13. Vaihto-omaisuuden hankintamenoon sisällytetään muita menoja vain siinä määrin kuin ne aiheutuvat vaihto-omaisuuden saattamisesta siihen sijaintipaikkaan ja tilaan, joka sillä on tarkasteluhetkellä. Hankintamenoon saattaa olla tarkoituksenmukaista sisällyttää esimerkiksi valmistuksesta johtumattomia yleismenoja tai menoja, jotka aiheutuvat tuotteiden suunnittelusta tiettyjä asiakkaita varten.
14. Vaihto-omaisuuden hankintamenoon ei lueta esimerkiksi seuraavia menoja, jotka kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet:
  - (a) epätavallisen suuret ainehävikit, työsuorituksesta johtuvat menot tai muut valmistusmenot;
  - (b) varastointimenot, jolleivät ne ole välttämättömiä tuotantoprosessissa ennen seuraavaa tuotantovaihetta;
  - (c) hallinnon yleismenot, jotka eivät myötävaikuta vaihto-omaisuuden saattamiseen siihen sijaintipaikkaan ja tilaan, joka sillä on tarkasteluhetkellä; sekä
  - (d) myynnin menot.
15. Vieraan pääoman menot sisällytetään vaihto-omaisuuden hankintamenoon rajoitetuissa tapauksissa. Tällaisia tapauksia mainitaan IAS 23:n "Vieraan pääoman menot" vaihtoehtoista menettelytapaa koskevassa kohdassa.

## Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuuden hankintameno

16. Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuuden hankintameno koostuu pääasiallisesti välittömästi palvelun tuotannossa työskentelevän henkilöstön – työnjohto mukaan luettuna – työsuorituksesta johtuvista menoista ja muista henkilöstöön liittyvistä menoista sekä kohdistettavissa olevista yleismenoista. Myynnin ja yleishallinnon henkilöstöstä aiheutuvia menoja ei sisällytetä hankintamenoon, vaan ne kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.

## Biologisista hyödykkeistä korjatut maataloustuotteet

- 16A. IAS 41:n "Maatalous" mukaan vaihto-omaisuus, joka koostuu maataloustuotteista, jotka yritys on korjannut biologisista hyödykkeistään, arvostetaan alun perin kirjanpitoon merkittäessä korjuuajankohdan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla. Tämä on vaihto-omaisuuden kyseisen päivän hankintameno tätä standardia sovellettaessa.

## Hankintamennon määrittämismenetelmät

17. Hankintamenoa määritettäessä voidaan soveltaa erilaisia helpottavia menetelmiä kuten esimerkiksi standardikustannuslaskentaa tai vähittäishintamenetelmää edellyttäen, että niiden tuottamat tulokset suunnilleen vastaavat hankintamenoa. Standardikustannuksissa otetaan huomioon aineiden, tarvikkeiden, työn, tehokkuuden ja kapasiteetin käytön normaali taso. Standardikustannukset tarkistetaan säännöllisesti, ja niitä tarkistetaan tarvittaessa kulloisenkin tilanteen mukaisesti.
18. Vähittäishintamenetelmää käytetään usein vähittäiskaupassa määritettäessä sellaisen vaihto-omaisuuden hankintamenoa, joka sisältää suuren määrän nopeasti vaihtuvia tuotteita, joilla on samanlainen kate ja johon muiden hankintamennon määrittämismenetelmien soveltaminen ei ole käytännössä mahdollista. Vaihto-omaisuuden hankintameno määritetään vähentämällä sen myyntiarvosta bruttokateprosentin mukainen osuus. Käytettävää prosenttilukua määritettäessä otetaan huomioon vaihto-omaisuus, jonka myyntihinta on alennettu alkuperäistä pienemmäksi. Usein käytetään keskimääräistä osastokohtaista prosenttia.

## Hankintamennon erilaiset selvittämistavat

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

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

#### Ensisijainen menettelytapa

21. **Vaihto-omaisuuden hankintameno kappaleessa 19 tarkoitettua vaihto-omaisuutta lukuun ottamatta määritetään FIFO-menetelmää tai painotetun keskihinnan menetelmää käyttäen <sup>(1)</sup>.**
22. FIFO-menetelmää käytettäessä oletetaan, että ensiksi ostetut vaihto-omaisuushyödykkeet myydään ensimmäisinä, ja näin ollen tilikauden lopun vaihto-omaisuus koostuu viimeksi hankituista tai valmistetuista hyödykkeistä. Painotetun keskihinnan menetelmää käytettäessä kunkin hyödykkeen hankintameno määritetään tilikauden alkaessa yrityksellä olleiden ja tilikauden aikana ostettujen tai valmistettujen samanlaisten hyödykkeiden hankintamenojen painotettuna keskiarvona. Keskiarvo voidaan laskea yrityksessä vallitsevista olosuhteista riippuen myös kausittain tai vastaanottoerittäin.

#### Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa

23. **Vaihto-omaisuuden hankintameno kappaleessa 19 tarkoitettua vaihto-omaisuutta lukuun ottamatta määritetään LIFO-menetelmää käyttäen <sup>(1)</sup>.**
24. LIFO-menetelmää sovellettaessa oletetaan, että vaihto-omaisuushyödykkeet, jotka on hankittu tai valmistettu viimeisinä, myydään ensimmäisinä, ja näin ollen tilikauden lopun vaihto-omaisuus koostuu ensiksi hankituista tai valmistetuista hyödykkeistä.

#### Nettorealisointiarvo

25. Vaihto-omaisuudesta ei mahdollisesti ole saatavissa vähintään hankintamenoa vastaavaa määrää, jos omaisuus vahingoittuu, vanhentuu kokonaan tai osaksi tai jos sen myyntihinta on alentunut. Hankintamenoa vastaavaa määrää ei mahdollisesti ole saatavissa myöskään silloin, kun arvioidut menot vaihto-omaisuuden valmiiksi saattamisesta tai myynnin toteuttamiseksi tarvittavat menot ovat kasvaneet. Käytäntö, jonka mukaan vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo pienennetään kulukirjauksella vastaamaan hankintamenoa pienempää nettorealisointiarvoa, on yhdenmukainen sen periaatteen kanssa, että varojen taseeseen merkittävä määrä ei saa ylittää määrää, joka odotetaan realisoitavan myymällä ne tai käyttämällä niitä.
26. Vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi toteutetaan yleensä hyödykekohtaisesti. Joissakin tapauksissa voi kuitenkin olla tarkoituksenmukaista yhdistää samanlaisia tai toisiinsa liittyviä hyödykkeitä. Tämä voi koskea esimerkiksi hyödykkeitä, jotka kuuluvat samaan tuotelinjaan, joilla on sama tarkoituserä tai lopullinen käyttötarkoitus, joita valmistetaan ja myydään samalla maantieteellisellä alueella ja joita ei ole käytännössä mahdollista arvioida erillään muista kyseisen tuotelinjan hyödykkeistä. Vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentamiseksi tehtäviä kulukirjauksia ei ole soveliasta tehdä vaihto-omaisuusryhmittäin, esimerkiksi kaikista valmiista tuotteista tai koko toimialan tai maantieteellisen alueen vaihto-omaisuudesta. Palvelujen tuottajat selvittävät yleensä kustakin sellaisesta palvelusta johtuvat menot, josta veloitetaan erillinen myyntihinta. Siksi jokaista tällaista palvelua käsitellään erikseen.
27. Nettorealisointiarvo arvioidaan perustuen luotettavimpaan mahdolliseen arviontekohetkellä saatavissa olevaan tietoon siitä, mihin määrään vaihto-omaisuus odotetaan realisoitavan. Näitä arvioita tehtäessä otetaan huomioon tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista välittömästi johtuvat hinnan tai hankintameno muutokset siltä osin kuin nämä tapahtumat antavat lisänäyttöä tilikauden päättyessä vallinneesta tilanteesta.

<sup>(1)</sup> Ks. myös SIC-1: "Johdonmukaisuus – vaihto-omaisuuden hankintameno erilliset selvittämistapa".

## IAS 2

28. Nettorealisointiarvoa koskevia arvioita tehtäessä otetaan huomioon myös vaihto-omaisuuden käyttötarkoitus. Esimerkiksi kiinteää myyntiä tai palvelusopimuksia varten pidettävän vaihto-omaisuuden nettorealisointiarvo perustuu sopimushintaan. Jos myyntisopimus ei kata vaihto-omaisuuden koko määrää, ylimääräisen varaston nettorealisointiarvo perustuu yleisiin myyntihintoihin. Vaihto-omaisuuden määrän ylittävistä kiinteistä myyntisopimuksista tai kiinteistä hankintasopimuksista johtuen voi syntyä varauksia tai ehdollisia velkoja. Tällaisia varauksia ja ehdollisia velkoja käsitellään IAS 37:n ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” mukaisesti.
29. Vaihto-omaisuuden valmistukseen käytettävien aineiden ja tarvikkeiden kirjanpitoarvoa ei alenneta niiden hankintamenoa pienemmäksi, jos valmiit tuotteet, joihin ne tulevat sisältymään, odotetaan myytävän näiden tuotteiden hankintamenoa vastaavaan tai sen ylittävään hintaan. Raaka-aineiden kirjanpitoarvo pienennetään kuitenkin nettorealisointiarvoa vastaavaksi silloin, kun raaka-aineiden hintojen lasku viittaa siihen, että valmiiden tuotteiden hankintameno tulee olemaan nettorealisointiarvoa suurempi. Tällaisissa tapauksissa aineiden jälleenhankinta-arvo osoittaa nettorealisointiarvon parhaiten.
30. Nettorealisointiarvo arvioidaan uudelleen jokaisella tilikaudella. Jos syytä, jonka vuoksi vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo on aikaisemmin pienennetty hankintamenoa alhaisemmaksi, ei ole enää olemassa, kulukirjaus peruutetaan siten, että uudeksi kirjanpitoarvoksi tulee alkuperäinen hankintameno tai sitä pienempi uusi nettorealisointiarvo. Näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun hyödyke, jonka kirjanpitoarvo on alennettu nettorealisointiarvoa vastaavaksi, on edelleen varastossa ja sen myyntihinta on noussut.

## KULUKSI KIRJAAMINEN

31. ***Kun vaihto-omaisuus myydään, sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä kirjataan kuluksi sillä tilikaudella, jolla vastaava tuotto kirjataan. Kulukirjaukset, joilla kirjanpitoarvo pienennetään nettorealisointiarvoa vastaavaksi, sekä kaikki vaihto-omaisuutta koskevien menetysten kulukirjaukset tehdään sillä tilikaudella, jonka aikana arvo on alentunut tai menetys syntynyt. Nettorealisointiarvon noususta johtuvat kulukirjausten peruutukset merkitään vaihto-omaisuuden kuluksi kirjatun hankintamenoa vähennykseksi sillä tilikaudella, jonka aikana muutos tapahtuu.***
32. Myydyin vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kirjaaminen kuluksi johtaa menon kirjaamiseen tulon kohdalle.
33. Tietyt vaihto-omaisuuserät saattavat tulla kohdistettaviksi muihin varoihin; esimerkiksi itse valmistettuihin aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin käytetty vaihto-omaisuus. Toiseen omaisuuserään kohdistetun vaihto-omaisuuden hankintameno kirjataan kuluksi kyseisen omaisuuserän taloudellisena vaikutusaikana.

## LIITETIEDOT

34. ***Tilinpäätöksessä esitetään:***
- (a) ***sovelletut vaihto-omaisuuden arvostusperiaatteet, mukaan lukien hankintamenoa selvittämistapa;***
  - (b) ***vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo yhteensä sekä yritykselle tarkoituksenmukaisella tavalla jaoteltuna;***
  - (c) ***vaihto-omaisuus, jonka kirjanpitoarvo perustuu nettorealisointiarvoon;***
  - (d) ***kappaleessa 31 tarkoitetulla tavalla tuloutetut kulukirjausten peruutukset tilikaudella;***
  - (e) ***kappaleessa 31 tarkoitetulla tavalla tuloutettuihin kulukirjausten peruutuksiin johtaneet olosuhteet tai tapahtumat; sekä***
  - (f) ***velkojen vakuutena olevan vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo.***

35. Eri vaihto-omaisuusryhmiä ja niiden muutoksia koskeva informaatio on hyödyllistä tilinpäätöksen käyttäjille. Tavanomaisia vaihto-omaisuusryhmiä ovat kauppavarat, tuotantotarvikkeet, raaka-aineet, keskeneräinen tuotanto ja valmiit tuotteet. Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuus voidaan esittää yksinkertaisesti keskeneräisenä tuotantona.
36. **Silloin kun vaihto-omaisuuden hankintameno on määritetty kappaleessa 23 tarkoitetulla vaihtoehtoisella tavalla LIFO-menetelmää käyttäen, tilinpäätöksessä ilmoitetaan tämän menetelmän mukaan määritetyn vaihto-omaisuuden ja toisen seuraavista vaihtoehdoista välinen erotus:**
- (a) **kappaleessa 21 tarkoitetulla tavalla määritetty hankintameno tai sitä pienempi nettorealisointiarvo; tai**
- (b) **jälleenhankinta-arvo tai sitä pienempi nettorealisointiarvo.**
37. **Tilinpäätöksessä ilmoitetaan joko:**
- (a) **tilikaudella kuluksi kirjattu vaihto-omaisuuden hankintameno; tai**
- (b) **tilikaudella kuluksi kirjatut, tuottoihin kohdistettavissa olevat liiketoiminnan menot luonteensa mukaisesti jaoteltuina.**
38. Tilikaudella kuluksi kirjattu vaihto-omaisuuden hankintameno sisältää myydyin vaihto-omaisuuden hankintamenuun aikaisemmin sisällytetyt erät sekä kohdistamattomat valmistuksen yleismenot ja epätavallisen suuret valmistusmenot. Yrityksessä vallitsevat olosuhteet voivat antaa aiheutta ottaa huomioon myös muita menoja, esimerkiksi myynnin ja markkinoinnin menoja.
39. Jotkut yritykset käyttävät tuloslaskelmaa laatiessaan erilaista kaavaa, joka johtaa siihen, että laskelmassa ei esitetä tilikaudella kuluksi kirjattua vaihto-omaisuuden hankintamenoa. Tämän erilaisen kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa esitetään tilikauden tuottoihin kohdistettavissa olevat liiketoiminnan kulut luonteensa mukaisesti jaoteltuina. Tällöin yritys esittää tuloslaskelmassa kuluiksi kirjatut aine- ja tarvikemenot, henkilöstömenot ja liiketoiminnan muut menot sekä vaihto-omaisuuden nettomuutoksen tilikaudella.
40. Kulukirjaus, jolla vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo pienennetään nettorealisointiarvoa vastaavaksi, saattaa olla määrältään, toistuvuudeltaan tai luonteeltaan sellainen, että se on ilmoitettava tilinpäätöksessä IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" perusteella.

## VOIMAANTULO

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

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 7  
(UUDISTETTU 1992)****Rahavirtalaskelmat**

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

## IAS 7

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-3
Rahavirtainformaation hyödyt	4-5
Määritelmät	6-9
Rahavarat	7-9
Rahavirtalaskelman esittäminen	10-17
Liiketoiminta	13-15
Investoinnit	16
Rahoitus	17
Liiketoiminnan rahavirtojen esittäminen	18-20
Investointien ja rahoituksen rahavirtojen esittäminen	21
Rahavirtojen esittäminen nettomääräisinä	22-24
Ulkomaan rahan määräiset rahavirrat	25-28
Satunnaiset erät	29-30
Korot ja osingot	31-34
Tuloverot	35-36
Sijoitukset tytä-, osakkuus- ja yhteisyrityksiin	37-38
Tytäryritysten ja muiden liiketoimintayksiköiden hankinnat ja luovutukset	39-42
Liiketoimet, joihin ei liity maksutapahtumaa	43-44
Rahavarojen osatekijät	45-47
Muut esitettävät tiedot	48-52
Voimaantulo	53

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

#### TAVOITE

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

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

#### SOVELTAMISALA

1. ***Yrityksen tulee laatia rahavirtalaskelma tämän standardin vaatimusten mukaisesti ja esittää se kiinteänä osana tilinpäätöstä jokaiselta tilikaudelta, jolta tilinpäätös esitetään.***
2. Tämä standardi korvaa heinäkuussa 1977 hyväksytyin IAS 7:n "Laskelma taloudellisen aseman muutoksista".
3. Yrityksen tilinpäätöksen käyttäjiä kiinnostaa, miten yritys kerryttää rahavaroja ja käyttää niitä. Tämä pitää paikkansa riippumatta yrityksen toiminnan luonteesta ja siitä, voidaanko rahaa pitää yrityksen tuotteena, kuten rahoituslaitoksen tapauksessa saattaa olla. Yritykset tarvitsevat rahaa pääasiallisesti samoista syistä, olivatpa niiden tärkeimmät tuloa tuottavat toiminnot miten erilaisia tahansa. Ne tarvitsevat käteisvaroja toimintansa toteuttamiseen, velvoitteidensa suorittamiseen ja tuoton maksamiseen sijoittajilleen. Siten tämä standardi vaatii kaikkia yrityksiä esittämään rahavirtalaskelman.

#### RAHAVIRTAINFORMAATION HYÖDYT

4. Rahavirtalaskelma antaa yhdessä tilinpäätöksen muiden osien kanssa käytettynä informaatiota, jonka avulla käyttäjät pystyvät arvioimaan yrityksen nettovarallisuuden muutoksia, rahoitusrakennetta (johon kuuluvat maksuvalmius ja vakavaraisuus) sekä kykyä vaikuttaa rahavirtojen määrään ja ajoittumiseen tarkoituksena sopeutua muuttuviin olosuhteisiin ja mahdollisuuksiin. Rahavirtainformaatio on hyödyllistä arvioitaessa yrityksen kykyä kerryttää rahavaroja, ja käyttäjät pystyvät sen avulla kehittämään malleja eri yritysten vastaisten rahavirtojen nykyarvon arvioimiseen ja vertailuun. Se myös parantaa eri yritysten toiminnan tulosta koskevan raportoinnin vertailukelpoisuutta, sillä se eliminoi samojen liiketoimien ja muiden tapahtumien erilaisen kirjanpidollisen käsittelyn vaikutukset.
5. Toteutuneita rahavirtoja koskevaa informaatiota käytetään usein osoittamaan vastaisten rahavirtojen määrää, ajoittumista ja varmuutta. Siitä on hyötyä myös tarkistettaessa aikaisempien rahavirtoja koskevien arvioiden tarkkuutta sekä tutkittaessa kannattavuuden ja nettomääräisen rahavirran välisiä suhteita ja hinnannuostosten vaikutusta.

## IAS 7

## MÄÄRITELMÄT

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

**Käteisvarat sisältävät käteisen rahan ja vaadittaessa maksettavat talletukset.**

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

**Rahavirrat ovat rahavarojen virtausta yritykseen ja pois yrityksestä.**

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

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

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

## Rahavarat

7. Muita rahavaroja pidetään ennemminkin lyhytaikaisten maksuvelvoitteiden hoitamista kuin sijoittamista tai muuta tarkoitusta varten. Jotta sijoitus voidaan lukea muihin rahavaroihin, sen tulee olla helposti vaihdettavissa etukäteen tiedossa olevaan määrään käteisvaroja ja sen arvon vaihteluriskin on oltava vähäinen. Tämän vuoksi sijoitusta voidaan tavallisesti pitää muina rahavaroina vain silloin, kun sillä on lyhyt juoksuaika, esimerkiksi enintään kolme kuukautta hankinta-ajankohdasta lukien. Oman pääoman ehtoiset sijoitukset jäävät yleensä muiden rahavarojen ulkopuolelle, elleivät ne ole tosiasialliselta luonteeltaan rahavaroja, kuten esimerkiksi etuosakkeet, jotka on hankittu lähellä niiden erääntymistä ja joilla on tietty lunastuspäivä.
8. Pankkilainojen katsotaan yleensä kuuluvan rahoitukseen. Vaadittaessa maksettavat shekkitililuotot ovat kuitenkin joissakin maissa olennainen osa yrityksen kassanhallintaa. Näissä tapauksissa luotollisten tilien saldoja pidetään osana rahavaroja. Tällaiselle rahoitusjärjestelylle on tyypillistä, että tilin saldo vaihtelee usein positiivisesta negatiiviseen.
9. Rahavaroihin kuuluvien erien välillä tapahtuvat muutokset eivät kuulu rahavirtoihin, koska nämä ovat osa yrityksen kassanhallintaa eivätkä liiketoimintaa, investointeja tai rahoitusta. Myös ylimääräisten rahavarojen sijoittaminen on kassanhallintaa.

## RAHAVIRTALASKELMAN ESITTÄMINEN

10. **Rahavirtalaskelmassa esitetään tilikauden rahavirrat jaoteltuina liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoihin.**
11. Yritys esittää liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat toimintansa kannalta tarkoituksenmukaisimmalla tavalla. Jaottelu toiminnoittain antaa käyttäjille informaatiota, jonka avulla he voivat arvioida kyseisten toimintojen vaikutusta yrityksen taloudelliseen asemaan ja rahavarojen määrään. Tätä informaatiota voidaan käyttää myös arvioitaessa näiden toimintojen välisiä suhteita.
12. Yksittäinen liiketoimi voi sisältää eri ryhmiin kuuluvia rahavirtoja. Jos esimerkiksi lainanhoitomaksu sisältää sekä korko että pääoman lyhennystä, korko osuus voidaan sisällyttää liiketoiminnan ja lyhennyksen osuus rahoituksen rahavirtoihin.

*Liiketoiminta*

13. Liiketoiminnasta kertyvä rahavirta on keskeinen tieto sen osoittamiseksi, missä määrin yrityksen toiminta on kerryttänyt riittävästi rahavirtoja lainojen takaisin maksamiseen, toimintaedellytysten säilyttämiseen, osinkojen maksamiseen ja uusiin investointeihin turvautumatta ulkoisiin rahoituslähteisiin. Informaatio toteutuneen liiketoiminnan rahavirran yksittäisistä osatekijöistä yhdessä muun informaation kanssa on hyödyllistä ennakoitaessa vastaisia liiketoiminnan rahavirtoja.
14. Liiketoiminnan rahavirrat kertyvät ensisijaisesti yrityksen pääasiallisesta tuloa tuottavasta toiminnasta. Siksi ne yleensä johtuvat sellaisista liiketoimista ja muista tapahtumista, jotka otetaan huomioon tilikauden voittoon tai tappioon määritettäessä. Liiketoiminnan rahavirtoja ovat esimerkiksi:
- (a) tavaroiden ja palvelujen myynnistä saadut maksut;
  - (b) rojalteista, palkkioista ja muista varsinaisista tuotoista saadut maksut;
  - (c) tavaroiden ja palvelujen toimittajille suoritettavat maksut;
  - (d) henkilöstölle ja henkilöstöön kuuluvien puolesta suoritettavat maksut;
  - (e) vakuutusyhtiön saamat ja suorittamat vakuutusmaksut, korvaukset, elinkorot ja muut vakuutuksiin perustuvat etuudet;
  - (f) tuloverojen maksut ja palautukset, jollei niiden voida erityisesti osoittaa kuuluvan rahoitukseen tai investointeihin; sekä
  - (g) kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä sopimuksista saadut ja suoritettavat maksut.

Joistakin liiketoimista, esimerkiksi käyttömajaisuushyödykkeen myymisestä, voi aiheutua tuloslaskelmaan merkittävä voitto tai tappio. Tällaisista liiketoimista johtuvat rahavirrat ovat kuitenkin investointien rahavirtoja.

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

*Investoinnit*

16. Investoinneista aiheutuvien rahavirtojen erillinen esittäminen on tärkeää, koska nämä rahavirrat kuvaavat sitä, missä määrin maksuja on suoritettu voimavaroista, jotka on tarkoitettu kerryttämään vastaisia tuottoja ja rahavirtoja. Investointien rahavirtoja ovat esimerkiksi:
- (a) aineellisten käyttömajaisuushyödykkeiden, aineettomien hyödykkeiden sekä muiden pitkäaikaisten varojen hankkimisesta suoritettavat maksut. Näihin kuuluvat myös maksut, jotka johtuvat aktivoiduista kehittämismenoista ja itse valmistetuista aineellisista käyttömajaisuushyödykkeistä;
  - (b) aineellisten käyttömajaisuushyödykkeiden, aineettomien hyödykkeiden ja muiden pitkäaikaisten varojen myynnistä saadut maksut;
  - (c) toisten yritysten oman tai vieraan pääoman ehtojen instrumenttien sekä yhteisyritysosuuksien hankkimisesta suoritettavat maksut (muihin rahavaroihin luettavista tai kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä instrumenteista johtuvia maksuja lukuun ottamatta);
  - (d) toisten yritysten oman tai vieraan pääoman ehtojen instrumenttien ja yhteisyritysosuuksien myynnistä saadut maksut (muihin rahavaroihin luettavista tai kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä instrumenteista johtuvia maksuja lukuun ottamatta);
  - (e) toisille osapuolille annetut rahalainat (rahoituslaitoksen antamia lainoja lukuun ottamatta);
  - (f) toisille osapuolille annettujen rahalainojen takaisinmaksuna saadut suoritukset (rahoituslaitoksen antamia lainoja ja lukuun ottamatta);

## IAS 7

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

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

*Rahoitus*

17. Rahoituksen rahavirtojen erillinen esittäminen on tärkeää, koska se on hyödyllistä ennustettaessa vastaisiin rahavirtoihin kohdistuvia yrityksen pääomansijoittajien vaateita. Rahoituksen rahavirtoja ovat esimerkiksi:
- (a) osakkeiden tai muun oman pääoman ehtoisen instrumentin liikkeeseen laskemisesta saadut maksut;
  - (b) yrityksen osakkeiden hankkimisesta tai lunastamisesta omistajille suoritettavat maksut;
  - (c) debentuurien, lainojen, joukkovelkakirjalainojen, kiinnelainojen ja muiden lyhyt- ja pitkäaikaisten velkojen liikkeeseen laskemisesta tai nostamisesta saadut maksut;
  - (d) suoritettavat velkojen lyhennykset; ja
  - (e) vuokralle ottajan suorittamat rahoitusleasingistä johtuvaa velkaa pienentävät maksut.

## LIIKETOIMINNAN RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN

18. ***Liiketoiminnan rahavirrat esitetään käyttäen joko:***
- (a) ***suoraa esittämistapaa, jolloin saadut ja suoritettavat maksut esitetään bruttomääräisinä pääryhmittäin luokiteltuna; tai***
  - (b) ***epäsuoraa esittämistapaa, jolloin tilikauden voittoa tai tappiota oikaistaan sellaisten liiketoimien vaikutuksella, joihin ei liity maksutapahtumaa, aikaisempien tai tulevien tilikausien liiketoimintaan kuuluvien maksujen jaksoituksella sekä investointeihin tai rahoitukseen kuuluvilla tuotto- ja kuluerillä.***
19. Liiketoiminnan rahavirrat on suositeltavaa esittää suoraa esittämistapaa käyttäen. Suora esittämistapa antaa informaatiota, joka voi olla hyödyllistä arvioitaessa vastaisia rahavirtoja ja jota ei saada epäsuoraa esittämistapaa käytettäessä. Suoran esittämistavan edellyttämä bruttomääräisten maksujen ja suoritusten tärkeimpiä pääryhmiä koskeva informaatio voidaan saada joko:
- (a) yrityksen kirjanpidosta; tai
  - (b) oikaisemalla myyntituottoja, myytyjen tuotteiden hankintamenoa (rahoituslaitoksilla korkotuottoja ja muita vastaavia tuottoja ja korkokuluja ja muita vastaavia kuluja) sekä muita tuloslaskelman eriä:
    - (i) vaihto-omaisuuden ja liikesaamisten ja -velkojen muutoksilla tilikauden aikana;
    - (ii) muilla erillä, joihin ei liity maksutapahtumaa; ja
    - (iii) muilla erillä, joihin liittyvät maksutapahtumat kuuluvat investointien tai rahoituksen rahavirtoihin.

20. Epäsuoraa esittämistapaa käytettäessä liiketoiminnan nettorahavirta määritetään oikaisemalla tilikauden voittoa tai tappiota seuraavien erien vaikutuksella:
- (a) vaihto-omaisuuden sekä liikesaamisten ja -velkojen muutokset tilikauden aikana;
  - (b) erät, joihin ei liity maksutapahtumaa, kuten poistot, varaukset, laskennalliset verot, realisoitumattomat kurssivoitot ja -tappiot, osakkuusyritysten jakamattomat voittovarot ja vähemmistöosuudet; sekä
  - (c) muut erät, joihin liittyvät maksutapahtumat kuuluvat investointien tai rahoituksen rahavirtoihin.

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

#### INVESTOINTIEN JA RAHOITUKSEN RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN

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

#### RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN NETTOMÄÄRÄISINÄ

22. ***Seuraavat liiketoimintaan, rahoitukseen tai investointeihin kuuluvat rahavirrat saadaan esittää nettomääräisinä:***
- (a) *asiakkaiden puolesta saadut ja suoritettut maksut silloin, kun rahavirrat kuvastavat enemminkin asiakkaan kuin yrityksen toimintaa; sekä*
  - (b) *saadut ja suoritettut maksut sellaisista eristä, jotka ovat nopeakiertoisia ja joiden määrät ovat suuria ja juoksuaikat lyhyitä.*
23. Kappaleessa 22 (a) tarkoitettuja saatuja ja vastaanotettuja maksuja ovat esimerkiksi:
- (a) vaadittaessa maksettavien talletusten vastaanottaminen ja maksaminen pankin rahavirtalaskelmassa;
  - (b) varat, joita sijoitustoimintaa harjoittava yritys pitää hallussaan asiakkaiden lukuun; ja
  - (c) kiinteistöjen omistajien puolesta perityt ja heille tilitettävät vuokrat.

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

- (a) pääomia, jotka liittyvät luottokorttiasiakkaisiin;
  - (b) sijoitusten ostoa ja myyntiä; ja
  - (c) muita lyhytaikaisia velkoja, esimerkiksi sellaisia, joiden juoksuaika on enintään kolme kuukautta.
24. ***Rahoituslaitos saa esittää seuraavista toiminnoista johtuvat rahavirrat nettomääräisinä:***
- (a) *määräaikaistalletusten vastaanottamisesta ja suorittamisesta johtuvat maksut;*
  - (b) *talletusten tekeminen muihin rahoituslaitoksiin ja niiden nostaminen; sekä*
  - (c) *asiakkaille annetut rahalainat sekä niiden takaisinmaksut.*

## IAS 7

## ULKOMAAN RAHAN MÄÄRÄISET RAHAVIRRAT

25. ***Ulkomaan rahan määräisistä liiketoimista johtuvat rahavirrat muutetaan yrityksen tilinpäätösvaluutan määräisiksi käyttäen kuhunkin ulkomaanrahan määräiseen erään rahavirran toteutumispäivänä vallitsevaa tilinpäätösvaluutan ja ulkomaisen valuutan välistä vaihtokurssia.***
26. ***Ulkomaisen tytäryrityksen rahavirrat muutetaan käyttäen vaihtokursseja, jotka vallitsevat tilinpäätösvaluutan ja kyseisen ulkomaanvaluutan välillä rahavirtojen toteutumispäivinä.***
27. Ulkomaan rahan määräiset rahavirrat esitetään yhdenmukaisesti IAS 21:n "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset" kanssa. Tämä sallii todellista kurssia lähellä olevan kurssin käyttämisen. Ulkomaan rahan määräiset tapahtumat saadaan kirjata ja ulkomaisen tytäryrityksen rahavirrat muuttaa esimerkiksi kauden painotettua keskikurssia käyttäen. IAS 21 ei kuitenkaan salli tilinpäätöspäivän vaihtokurssin käyttämistä tytäryrityksen rahavirtojen muuttamisessa.
28. Valuuttakurssien muutoksista johtuvat realisoitumattomat voitot ja tappiot eivät ole rahavirtoja. Kurssien muutosten vaikutus ulkomaanrahan määräisinä pidettäviin tai erääntyviin rahavaroihin esitetään kuitenkin rahavirtalaskelmassa, jotta tilikauden alun ja lopun rahavarat saadaan täsmäämään. Tämä erä esitetään erillään liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirroista, ja se sisältää mahdolliset erot verrattuna siihen, että kyseiset rahavirrat olisi esitetty tilikauden päättymispäivän kurssien mukaisina.

## SATUNNAISET ERÄT

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

## KOROT JA OSINGOT

31. ***Saaduista ja maksetuista koroista ja osingoista johtuvat rahavirrat esitetään omina erinään. Kukin erä luokitellaan tilikaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla joko liiketoimintaan, investointeihin tai rahoitukseen kuuluvaksi.***
32. Tilikaudella maksetut korot esitetään kokonaisuudessaan rahavirtalaskelmassa riippumatta siitä, onko ne kirjattu kuluiksi tuloslaskelmaan vai aktivoitu IAS 23:n "Vieraan pääoman menot" salliman vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti.
33. Maksetut korot sekä saadut korot ja osingot luokitellaan tavallisesti rahoituslaitoksen liiketoiminnan rahavirtoihin kuuluviksi. Siitä, mihin ryhmään nämä rahavirrat kuuluvat muilla yrityksillä, ei ole yksimielisyyttä. Maksetut korot ja saadut osingot ja korot voidaan luokitella liiketoiminnan rahavirroiksi, koska ne otetaan huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä. Vaihtoehtoisesti maksetut korot sekä saadut korot ja osingot voidaan lukea kuuluviksi rahoituksen tai investointien rahavirtoihin, koska ne ovat rahoituksen hankkimisesta johtuvia menoja tai sijoitusten tuottoja.
34. Maksetut osingot voidaan luokitella rahoituksen rahavirroiksi, koska ne ovat rahoituksen hankkimisesta johtuvia menoja. Ne voidaan esittää myös osana liiketoiminnan rahavirtaa, jotta käyttäjät pystyvät määrittämään yrityksen kyvyn maksaa osinkoja liiketoiminnan rahavirroista.

## TULOVEROT

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

## SIJOITUKSET TYTÄR-, OSAKKUUS- JA YHTEISYRITYKSIIN

37. Kun tytär- tai osakkuusyritykseen tehty sijoitus on merkitty taseeseen joko pääomaosusmenetelmää käyttäen tai alkuperäiseen hankintamenuon perustuen, sijoittajayritys merkitsee sen osalta rahavirtalaskelmaan vain yrityksen itsensä ja sijoituskohteen väliset rahavirrat, esimerkiksi osingot ja saamiset.
38. Jos yritys merkitsee osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä taseeseen suhteellista yhdistelyä käyttäen (ks. IAS 31 "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä"), se sisällyttää konsernin rahavirtalaskelmaan suhteellisen osuuden yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön rahavirroista. Yritys, joka soveltaa yhteisyritysosuuteen pääomaosusmenetelmää, merkitsee rahavirtalaskelmaan ne rahavirrat, jotka liittyvät tehtyyn sijoitukseen sekä osingot ja muut yrityksen itsensä ja yhteisen määräysvallan alaisen yksikön väliset maksut.

## TYTÄRYRITYSTEN JA MUIDEN LIKETOIMINTAYKSIKÖIDEN HANKINNAT JA LUOVUTUKSET

39. ***Tytäryritysten tai muiden liiketoimintayksiköiden hankkimisesta tai luovutuksesta johtuvat rahavirrat esitetään omina erinään ja luokitellaan investointien rahavirroiksi.***
40. ***Yrityksen tulee ilmoittaa tilikauden aikana tapahtuneista tytäryritysten ja muiden liiketoimintayksiköiden hankinnoista ja toisaalta luovutuksista seuraavat tiedot yhteenlaskettuina määrinä:***
- (a) ***saatujen tai luovutettujen vastikkeiden kokonaismäärä;***
  - (b) ***rahavaroina saatu tai maksettu osuus osto- tai myyntivastikkeesta;***
  - (c) ***hankitun tai luovutetun tytäryrityksen tai liiketoimintayksikön rahavarojen määrä; sekä***
  - (d) ***hankitun tai luovutetun tytäryrityksen tai liiketoimintayksikön varat ja velat rahavaroja lukuun ottamatta pääryhmittäin yhteen laskettuina.***
41. Tytäryritysten ja muiden liiketoimintayksiköiden hankinnoista ja luovutuksista aiheutuneiden rahavirtojen vaikutusten esittäminen omina erinään samoin kuin hankittujen ja luovutettujen varojen ja velkojen esittäminen erikseen auttavat erottamaan nämä rahavirrat muista liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirroista. Luovutusten ja hankintojen vaikutuksia rahavirtoihin ei vähennetä toisistaan.
42. Rahavaroina maksettujen tai saatujen osto- tai myyntivastikkeiden kokonaismäärä esitetään rahavirtalaskelmassa hankittujen tai luovutettujen rahavarojen määrällä vähennettynä.

## IAS 7

## LIIKETOIMET, JOIHIN EI LIITY MAKSUTAPAHTUMAA

43. **Sellaiset investointi- ja rahoitustapahtumat, jotka eivät edellytä rahavarojen käyttöä, jätetään rahavirtalaskelman ulkopuolelle. Ne esitetään muualla tilinpäätöksessä tavalla, joka antaa kyseisistä investointi- ja rahoitustoimista kaiken merkityksellisen informaation.**
44. Monilla investointi- ja rahoitustoimilla ei ole välitöntä vaikutusta tilikauden rahavirtoihin, vaikka ne vaikuttavat yrityksen pääomien ja varojen rakenteeseen. Maksutapahtumia aiheuttamattomien liiketoimien jättäminen rahavirtalaskelman ulkopuolelle on johdonmukaista rahavirtalaskelman tarkoituksen kanssa, sillä nämä erät eivät aiheuta rahavirtaa kyseisellä tilikaudella. Liiketoimia, joihin ei liity maksutapahtumaa, ovat esimerkiksi:
- (a) hyödykkeiden hankkiminen suoraan velalla tai rahoitusleasingsopimuksella;
  - (b) yrityksen hankkiminen osakeantia käyttäen; ja
  - (c) velan muuttaminen omaksi pääomaksi.

## RAHAVAROJEN OSATEKIJÄT

45. **Yrityksen tulee ilmoittaa rahavaroihin kuuluvat osat sekä esittää rahavirtalaskelmassa ja taseessa esitettyjen määrien välinen täsmätyslaskelma.**
46. Ottaen huomioon erilaiset kassanhallinta- ja pankkikäytännöt eri puolilla maailmaa yritys ilmoittaa periaatteet, joita se noudattaa rahavarojen osatekijöitä määrittäessään, jotta IAS 1:n "Tilinpäätöksen esittäminen" mukaiset vaatimukset tulisivat täytetyiksi.
47. Jos rahavarojen osatekijöiden määrittämisperiaatetta on muutettu esimerkiksi siten, että aiemmin yrityksen sijoitussalkkuun kuulunut rahoitusinstrumentti on nyt luettu rahavaroihin, muutoksen vaikutus esitetään IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti.

## MUUT ESITETTÄVÄT TIEDOT

48. **Tilinpäätöksen tulee sisältää johdon kommentteilla varustetut tiedot sellaisista merkittävistä rahavaroihin kuuluvista yksittäisen yrityksen hallussa olevista eristä, jotka eivät ole konsernin käytettävissä.**
49. On erilaisia tilanteita, joissa yrityksen hallussa olevat rahavarat eivät ole konsernin käytettävissä. Esimerkkinä voivat olla tytäryrityksen rahavarat sellaisessa valtiossa, jossa on valuutanvaihtoa koskevia tai muita oikeudellisia rajoituksia, joiden vuoksi rahavarat eivät ole emoyrityksen ja muiden tytäryritysten käytettävissä.
50. Lisätiedot voivat olla merkityksellisiä käyttäjille, jotta he saavat käsityksen yrityksen taloudellisesta asemasta ja maksuvalmiudesta. Johdon kommentteilla varustettujen lisätietojen antaminen on suositeltavaa, ja ne voivat sisältää:
- (a) käyttämättömät luottojärjestelyt, jotka voivat olla käytettävissä vastaisia liiketoimia ja pääomasitoumusten hoitamista varten, sekä mahdolliset näitä järjestelyjä koskevat rajoitukset;
  - (b) suhteellista yhdistelymenetelmää käyttäen konsernitilinpäätökseen sisällytettyjen yhteisyritysten yhteenlasketut liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat;
  - (c) toimintakapasiteettia lisäävien rahavirtojen yhteenlasketun määrän erotettuna toimintakapasiteetin säilyttämisen vaatimista rahavirroista; sekä

## IAS 8

- (d) kunkin sellaisen liiketoiminnallisen ja maantieteellisen segmentin liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat, josta annetaan segmenttikohtaista informaatiota (ks. IAS 14 "Segmenttiraportointi").
51. Toimintakapasiteettia lisäävien ja sen säilyttämiseksi vaadittavien rahavirtojen erillinen esittäminen on hyödyllistä käyttäjälle, koska käyttäjä pystyy sen avulla toteamaan, investoiko yritys riittävästi toimintakapasiteettinsa säilyttämiseksi. Yritys, joka ei investoi riittävästi toimintakapasiteettinsa säilyttämiseen, saattaa vaarantaa vastaisen kannattavuutensa nykyisen maksuvalmiuden ja voitonjaon takia.
52. Segmenttikohtaisen rahavirtainformaation avulla käyttäjät saavat paremman käsityksen koko yrityksen rahavirtojen ja yrityksen eri osien rahavirtojen välisistä suhteista sekä segmenttikohtaisten rahavirtojen saatavuudesta ja vaihteluista.

## VOIMAANTULO

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

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 8  
(UUDISTETTU 1993)**

**Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset**

IAS 35 "Lopetettavat toiminnot" korvaa IAS 8:n kappaleet 4 ja 19-22. IAS 35 korvaa myös IAS 8:n kappaleessa 6 esitetyn lopetettavien toimintojen määritelmän. IAS-standardia 35 sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS 40 "Sijoituskiinteistöt" aiheutti muutoksen kappaleeseen 44, joka on nyt myös lihavoitu ja kursivoitu. IAS-standardia 40 sovelletaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

IAS-standardiin 8 liittyy yksi SIC:n tulkinta:

- SIC-8: "IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana".

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-5
Määritelmät	6
Tilikauden voitto tai tappio	7-30
Satunnaiset erät	11-15
Tavanomaisen toiminnan voitto tai tappio	16-18
(Kappaleet poistettu)	19-22
Kirjanpidollisten arvioiden muutokset	23-30
Perustavaa laatua olevat virheet	31-40

**IAS 8**

Ensisijainen menettelytapa	34-37
Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa	38-40
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset	41-57
IAS-standardin käyttöönotto	46-48
Muut laatimisperiaatteiden muutokset – ensisijainen menettelytapa	49-53
Muut laatimisperiaatteiden muutokset – sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa	54-57
Voimaantulo	58

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

**TAVOITE**

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä tiettyjen tuloslaskelmaan sisältyvien erien luokittelusta, esittämisestä ja kirjanpidollisesta käsittelystä, jotta kaikki yritykset laativat ja esittävät tuloslaskelman yhdenmukaisella tavalla. Tämä parantaa vertailukelpoisuutta sekä yrityksen aikaisempien tilikausien tilinpäätösten että toisten yritysten tilinpäätösten kanssa. Standardi edellyttää tämän mukaisesti satunnaisten erien luokittamista ja esittämistä sekä tiettyjen tavanomaisen toiminnan tulokseen sisältyvien erien esittämistä. Standardissa määrätään myös kirjanpidollisten arvioiden muutosten, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten ja perustavaa laatua olevien virheiden korjausten kirjanpidollisesta käsittelystä.

**SOVELTAMISALA**

- Tätä standardia sovelletaan tavanomaisen toiminnan voiton tai tappion ja satunnaisten erien esittämiseen tuloslaskelmassa sekä kirjanpidollisten arvioiden muutosten, perustavaa laatua olevien virheiden ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten kirjanpidolliseen käsittelyyn.***
- Tämä standardi korvaa vuonna 1977 hyväksytyt IAS 8:n ”Epätavalliset ja aikaisempia tilikautia koskevat erät sekä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset”.
- Tässä standardissa käsitellään mm. tiettyjen tilikauden voittoon tai tappioon vaikuttavien erien esittämistä. Nämä tiedot annetaan muiden standardien, esimerkiksi IAS 1:n ”Tilinpäätöksen esittäminen” edellyttämien tietojen lisäksi.
- (poistettu)
- Satunnaisten erien, perustavaa laatua olevien virheiden ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten verovaikutukset käsitellään ja esitetään IAS 12:n ”Tuloverot” mukaisesti. Kun IAS-standardissa 12 viitataan epätavallisiin eriin, ne tulee ymmärtää samalla tavalla kuin tässä standardissa määritellyt satunnaiset erät.

**MÄÄRITELMÄT**

- Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:***

***Satunnaiset erät ovat tuottoja tai kuluja, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista tai muista tapahtumista, jotka poikkeavat selvästi yrityksen tavanomaisesta toiminnasta ja joiden ei sen vuoksi odoteta toistuvan usein tai säännöllisesti.***

*Tavanomainen toiminta on yrityksen liiketoimintaan kuuluvaa tai muuta siihen liittyvää toimintaa, jota yritys toteuttaa edellä tarkoitetun toiminnan edistämiseksi, siihen kuuluvana tai siitä johtuen.*

*Perustavaa laatua olevat virheet ovat tilikauden aikana havaittuja virheitä, jotka ovat niin merkittäviä, että yhden tai useamman aikaisemman tilikauden tilinpäätöksen ei voida enää katsoa olleen luotettavan julkistamisajankohtana.*

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

#### TILIKAUDEN VOITTO TAI TAPPIO

7. ***Kaikki tilikaudella kirjattavat tuotto- ja kuluerät otetaan huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä, ellei jokin IAS-standardi edellytä tai salli muuta menettelyä.***
8. Tavallisesti kaikki tilikaudella kirjattavat tuotto- ja kuluerät otetaan huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä. Niihin kuuluvat myös satunnaiset erät ja kirjanpidollisten arvioiden muutosten vaikutukset. Joissakin tapauksissa voidaan tiettyjä eräiä kuitenkin jättää tilikauden voiton tai tappion ulkopuolelle. Tässä standardissa käsitellään kahta sellaista tapausta: perustavaa laatua olevien virheiden korjaamista ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia.
9. Toisissa IAS-standardeissa käsitellään eräiä, jotka vastaavat yleisiin perusteisiin sisältyviä tuottojen ja kulujen määritelmiä mutta joita ei yleensä oteta huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä. Esimerkkejä tällaisista ovat uudelleenarvostuksista johtuvat lisäykset (ks. IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet") ja itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntamisesta johtuvat kurssivoitot ja -tappiot (ks. IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset").
10. ***Tilikauden voitto tai tappio koostuu seuraavista osista, joista kumpikin esitetään tuloslaskelmassa:***
  - (a) ***tavanomaisen toiminnan voitto tai tappio; ja***
  - (b) ***satunnaiset erät.***

#### Satunnaiset erät

11. ***Jokaisen satunnaisen erän luonne ja määrä esitetään tilinpäätöksessä erikseen.***
12. Käytännössä kaikki tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otettavat tuotot ja kulut johtuvat yrityksen tavanomaisesta toiminnasta. Tämän vuoksi tapahtuma tai liiketoimi johtaa vain harvoissa tapauksissa satunnaisen erän syntymiseen.
13. Se, poikkeako tapahtuma tai liiketoimi selvästi yrityksen tavanomaisesta toiminnasta, määräytyy enemminkin sen perusteella, millainen tapahtuman tai liiketoimen luonne on suhteessa yrityksen tavanomaiseen liiketoimintaan kuin sen perusteella, miten usein tällaisten tapahtumien odotetaan toistuvan. Tietty tapahtuma tai liiketoimi voi siksi olla yhdelle yritykselle satunnainen mutta toiselle se ei ole satunnainen, koska yritysten tavanomainen toiminta on erilaista. Esimerkiksi maanjäristyksen aiheuttamista vahingoista johtuvat tappiot saattavat olla useille yrityksille satunnaisia eräiä. Maanjäristysvahinkoja koskevat vakuutuksenottajien korvausvaatteet eivät kuitenkaan ole satunnaisia eräiä vakuutusyhtiölle, joka vakuuttaa sellaisia riskejä.
14. Esimerkiksi seuraavat tapahtumat ja liiketoimet aiheuttavat yleensä satunnaisia eräiä useimmille yrityksille:
  - (a) varojen pakkolunastus; tai
  - (b) maanjäristys tai muu luonnonmullistus.
15. Kunkin satunnaisen erän luonne ja määrä voidaan esittää tuloslaskelmassa, tai jos tiedot annetaan liitetietona, tuloslaskelmassa esitetään kaikkien satunnaisen erien kokonaismäärä.

## IAS 8

*Tavanomaisen toiminnan voitto tai tappio*

16. **Silloin kun tavanomaisen toiminnan voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otettavat tuotto- tai kuluerät ovat kooltaan, luonteeltaan tai esiintymistiheydeltään sellaisia, että niiden esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella, näiden erien luonne ja määrä ilmoitetaan erikseen.**
17. Vaikka kappaleessa 16 tarkoitetut tuotot ja kulut eivät ole satunnaisia eriä, niiden luonne ja määrä saattavat olla merkityksellisiä tilinpäätöksen käyttäjille käsityksen saamiseksi yrityksen taloudellisesta asemasta ja toiminnan tuloksesta ja niiden tulevan kehityksen ennakoimiseksi. Tällainen informaatio esitetään yleensä liitetiedoissa.
18. Tilanteita, jotka voivat johtaa tuotto- ja kuluerien erilliseen esittämiseen kappaleen 16 mukaisesti, ovat esimerkiksi:
- (a) vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi ja aineellisten hyödykkeiden kirjanpitoarvon alentaminen niistä kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaavaksi samoin kuin tällaisten kulukirjausten peruutukset;
  - (b) yrityksen toiminnan uudelleen järjestely ja uudelleenjärjestelyjä varten tehtyjen varausten peruuttaminen;
  - (c) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden vähennykset;
  - (d) luopuminen pitkäaikaisista sijoituksista;
  - (e) lopetetut toiminnot;
  - (f) oikeudenkäynnin seurauksena maksettavat korvaukset; sekä
  - (g) muut varausten peruutukset.
- 19-22. [Poistettu – ks. IAS 35 ”Lopetettavat toiminnot”]

*Kirjanpidollisten arvioiden muutokset*

23. Liiketoimintaan luonnostaan kuuluvista epävarmuustekijöistä johtuen useat tilinpäätöksen erät eivät ole määritettävissä tarkasti vaan ainoastaan arvioitavissa. Arviointiprosessiin kuuluu viimeisimpään käytettävissä olevaan tietoon perustuva harkinta. Arvioita saatetaan joutua tekemään esimerkiksi luottotappioista, vaihtomaisuuden epäkuranttiudesta ja poistojen kohteena olevien hyödykkeiden taloudellisesta vaikutusajasta samoin kuin hyödykkeistä saatavan taloudellisen hyödyn käytön odotetusta jakautumisesta. Järkevien arvioiden tekeminen on olennainen osa tilinpäätöksen laatimista, eikä se vie pohjaa tilinpäätöksen luotettavuudelta.
24. Arviota saatetaan joutua tarkistamaan sen perustana olevien olosuhteiden muuttuessa taikka uuden informaation, lisääntyneen kokemuksen tai myöhempien tapahtumien seurauksena. Arvion tarkistamisesta johtuva oikaisu ei asian luonteesta johtuen vastaa satunnaisten erien tai perustavaa laatua olevien virheiden määritelmää.
25. Joskus tilinpäätöksen laatimisperusteiden muutoksia ja kirjanpidollisten arvioiden muutoksia on vaikeaa erottaa toisistaan. Tällöin kyseistä muutosta käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena ja siitä annetaan asianmukaiset tiedot.
26. **Kirjanpidollisen arvion muutoksen vaikutus otetaan huomioon voittoa tai tappiota määritettäessä:**
- (a) **tilikaudella, jonka aikana muutos tapahtuu, jos muutos vaikuttaa vain kyseiseen tilikauteen; tai**
  - (b) **tilikaudella, jonka aikana muutos tapahtuu, ja tulevilla tilikausilla, jos muutos vaikuttaa molempiin.**
27. Kirjanpidollisen arvion muutos voi vaikuttaa vain tarkasteltavana olevaan tilikauteen tai sekä tarkasteltavana olevaan tilikauteen että tuleviin tilikausiin. Esimerkiksi luottotappioita koskevan arvion muutos vaikuttaa vain kyseiseen tilikauteen ja kirjataan sen vuoksi välittömästi. Poistojen kohteena olevan hyödykkeen arvioidun taloudellisen vaikutusajan tai taloudellisen hyödyn käytön odotetun jakaantumisen muutos vaikuttaa kuitenkin poistoihin tarkasteltavana olevalla tilikaudella ja kaikilla jäljellä olevan taloudellisen vaikutusajan tilikausilla. Muutoksen vaikutus tarkasteltavana olevaan tilikauteen kirjataan molemmissa tapauksissa tilikauden tuotoksi tai kuluksi. Mahdollinen vaikutus tuleviin tilikausiin merkitään tuloslaskelmaan tulevilla tilikausilla.

28. ***Kirjanpidollisen arvion muutoksen vaikutus sisällytetään siihen tuloslaskelman erään, johon arvioon perustuva erä on aikaisemmin merkitty.***
29. Jotta eri tilikausien tilinpäätökset olisivat vertailukelpoisia, aikaisemmin tavanomaisen toiminnan voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otettuja eriä koskevien kirjanpidollisten arvioiden muutosten vaikutus sisällytetään tähän voiton tai tappion osaan. Aikaisemmin satunnaisena esitettyä erää koskevan arvion muutoksen vaikutus esitetään satunnaisena eränä.
30. ***Kirjanpidollisen arvion muutoksen luonne ja määrä ilmoitetaan tilinpäätöksessä, jos sillä on olennainen vaikutus tilikaudella tai sillä odotetaan olevan olennainen vaikutus tulevilla tilikausilla. Jos määrän selvittäminen ei ole käytännössä mahdollista, tästä annetaan tieto.***

## PERUSTAVAA LAATUA OLEVAT VIRHEET

31. Tarkasteltavana olevalla tilikaudella saatetaan havaita yhtä tai useampaa aikaisempaa tilinpäätöstä laadittaessa tapahtuneita virheitä. Ne voivat johtua laskuvirheistä, laatimisperiaatteiden virheellisestä soveltamisesta, tosiasioiden väärinä tulkinnoista, väärinkäytöksistä tai valvonnan puutteista. Tällaisten virheiden korjaukset otetaan yleensä huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä.
32. Joissakin harvoissa tapauksissa virheellä on niin merkittävä vaikutus yhden tai useamman aikaisemman tilikauden tilinpäätökseen, ettei tilinpäätösten voida enää katsoa olleen luotettavia silloin, kun ne on julkistettu. Näitä virheitä kutsutaan perustavaa laatua oleviksi virheiksi. Perustavaa laatua oleva virhe on esimerkiksi edelliseen tilinpäätökseen sisällytetty olennainen määrä keskeneräisiä tuotteita ja saamisia, jotka ovat perustuneet vilpilliseen sopimukseen, joka ei ole pantavissa täytäntöön. Aikaisempia tilikausia koskevien perustavaa laatua olevien virheiden korjaaminen edellyttää vertailutietojen oikaisemista taikka pro forma -lisätietojen esittämistä.
33. Perustavaa laatua olevien virheiden korjaukset pystytään erottamaan kirjanpidollisten arvioiden muutoksista. Kirjanpidolliset arviot ovat luonteensa mukaisesti likiarvoja, ja niitä voidaan joutua oikaisemaan lisätietoa saataessa. Esimerkiksi ehdollisen erän toteutuessa kirjattava voitto tai tappio, joka ei ole aikaisemmin ollut arvioitavissa luotettavasti, ei ole perustavaa laatua olevan virheen korjaus.

## Ensisijainen menettelytapa

34. ***Aikaisempia tilikausia koskevan, perustavaa laatua olevan virheen korjaus esitetään oikaisemalla tilikauden alun kertyneitä voittovaroja. Vertailutiedot oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista.***
35. Tilinpäätös vertailutietoineen esitetään ikään kuin perustavaa laatua oleva virhe olisi korjattu sillä tilikaudella, jolla se on tapahtunut. Tämän vuoksi kutakin esitettävää tilikautta koskevan korjauksen määrä otetaan huomioon kyseisen tilikauden voittoon tai tappioon vaikuttavana. Korjaukset, jotka koskevat aikaisempia tilikausia kuin miltä esitetään vertailutiedot tilinpäätöksessä, tehdään oikaisemalla niiden määrällä aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden alun kertyneitä voittovaroja. Myös muu aikaisempia tilikausia koskeva informaatio, esimerkiksi tilinpäätöstietojen tiivistelmät, oikaistaan.
36. Vertailutietojen oikaiseminen ei välttämättä aiheuta muutoksia osakkeenomistajien hyväksyntään tai valvontaviranomaisille toimitettuihin tilinpäätöksiin. Kansallinen lainsäädäntö saattaa kuitenkin edellyttää näiden tilinpäätösten muuttamista.
37. ***Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:***
- (a) ***perustavaa laatua olevan virheen luonne;***
  - (b) ***korjauksen määrä, joka kohdistuu tarkasteltavana olevaan tilikauteen ja kuhunkin tilinpäätöksessä esitettävään aikaisempaan tilikauteen;***
  - (c) ***korjaus, joka kohdistuu aikaisempiin tilikausiin kuin niihin, joilta esitetään vertailutiedot; sekä***
  - (d) ***tieto siitä, että vertailutietoja on oikaistu tai että niiden oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista.***

## IAS 8

Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa

38. **Perustavaa laatua olevan virheen korjaus otetaan huomioon tarkasteltavana olevan tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä. Vertailutiedot esitetään sellaisina kuin ne ovat olleet edellisessä tilinpäätöksessä. Kappaleen 34 mukaisesti laaditut pro forma -lisätiedot esitetään, mikäli se on käytännössä mahdollista.**
39. Perustavaa laatua olevan virheen korjaus otetaan huomioon tarkasteltavana olevan tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä. Tällöin kuitenkin annetaan, usein eri sarakkeissa, lisäinformaatiota, joka osoittaa tarkasteltavana olevan tilikauden ja muiden tilinpäätöksessä esitettävien tilikausien voiton tai tappion ikään kuin perustavaa laatua oleva virhe olisi korjattu sillä tilikaudella, jolla se on tapahtunut. Tätä kirjanpidollista käsittelyä voidaan joutua soveltamaan maissa, joissa tilinpäätöksen edellytetään sisältävän vertailutiedot, jotka ovat aikaisemmin esitettyjen tilinpäätösten mukaiset.
40. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:**
- (a) **perustavaa laatua olevan virheen luonne;**
- (b) **tilikauden voittoon tai tappioon vaikuttava korjauksen määrä; sekä**
- (c) **korjauksen määrä, joka kohdistuu kuhunkin sellaiseen tilikauteen, josta esitetään pro forma -tiedot sekä korjauksen määrä, joka kohdistuu aikaisempiin tilikausiin kuin niihin, joilta pro forma -tiedot esitetään. Jos pro forma -tietojen esittäminen ei ole käytännössä mahdollista, tästä annetaan tieto.**

#### TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISPERIAATTEIDEN MUUTOKSET

41. Käyttäjien pitää pystyä vertailemaan yrityksen eri ajankohdilta laadittuja tilinpäätöksiä sen taloudellisen aseman, toiminnan tuloksen ja rahavirtojen kehityssuuntien toteamiseksi. Tämän vuoksi kaikilla tilikausilla noudatetaan yleensä samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita.
42. **Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita muutetaan vain, jos säännös tai tilinpäätösnormeja antava elin vaatii sitä tai jos muutos johtaa liiketoimien ja muiden tapahtumien tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen yrityksen tilinpäätöksessä.**
43. Tapahtumat ja liiketoimet tulevat esitetyiksi tilinpäätöksessä tarkoituksenmukaisemmalla tavalla silloin, kun uudet laatimisperiaatteet johtavat merkityksellisemmän tai luotettavamman informaation antamiseen yrityksen taloudellisesta asemasta, toiminnan tuloksesta ja rahavirroista.
44. **Seuraavat eivät ole tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia:**
- (a) **tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen sellaisiin tapahtumiin tai liiketoimiin, jotka eroavat tosiasialliselta sisällöltään aikaisemmista tapahtumista tai liiketoimista; ja**
- (b) **uusien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen sellaisiin tapahtumiin tai liiketoimiin, joita ei ole esiintynyt aikaisemmin tai jotka ovat olleet epäolennaisia.**

**Kun omaisuuserien kirjanpitoarvo määritetään ensimmäistä kertaa uudelleenarvostukseen perustuen IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" tai IAS 38:n "Aineettomat hyödykkeet" salliman vaihtoehtoisen käsittelytavan mukaisesti, kyseessä on tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutos, mutta sitä käsitellään IAS 16:n tai IAS 38:n mukaisesti uudelleenarvostuksena eikä tämän standardin mukaisesti. Näin ollen tämän standardin kappaleet 49-53 eivät koske tällaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia.**

45. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosta käsitellään tilinpäätöksessä takautuvasti tai ei-takautuvasti tämän standardin vaatimusten mukaisesti. Takautuva soveltaminen johtaa siihen, että uusia laatimisperiaatteita sovelletaan tapahtumiin ja liiketoimiin ikään kuin niitä olisi sovellettu aina. Uusia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovelletaan siis tapahtumiin ja liiketoimiin tällaisten erien alkuperäisestä syntymisajankohdasta lähtien. Ei-takautuva soveltaminen tarkoittaa sitä, että uusia laatimisperiaatteita sovelletaan muutosajankohdan jälkeisiin tapahtumiin ja liiketoimiin. Aikaisempia tilikausia koskevia oikaisuja ei tehdä tarkasteltavana olevan tilikauden alun kertyneisiin voittovaroihin eikä niitä oteta huomioon tarkasteltavana olevalta tilikaudelta esitettävässä voitossa tai tappiossa, sillä tilinpäätökseen jo merkityjä erä ei lasketa uudelleen. Niihin sovelletaan kuitenkin uusia laatimisperiaatteita muutosajankohdasta lähtien. Yritys voi esimerkiksi muuttaa vieraan pääoman menojen kirjanpidollista käsittelyä ja aktivoida ne IAS 23:n "Vieraan pääoman menot" salliman vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti. Kun uusia laatimisperiaatteita sovelletaan ei-takautuvasti, ne koskevat vain laatimisperiaatteen muutosajankohdan jälkeisiä korkomenoja.

## IAS-standardin käyttöönotto

46. **IAS-standardin käyttöönotosta johtuvaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosta käsitellään kyseiseen IAS-standardiin mahdollisesti sisältyvien erityisten siirtymäsääntöjen mukaisesti. Jos tällaisia siirtymäsääntöjä ei ole, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutos toteutetaan kappaleiden 49, 52 ja 53 mukaista ensisijaista menettelytapaa tai kappaleiden 54, 56 ja 57 mukaista sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa noudattaen.**
47. IAS-standardiin sisältyvät siirtymäsäännöt saattavat edellyttää laatimisperiaatteiden takautuvaa tai ei-takautuvaa soveltamista.
48. Kun yritys ei ole vielä ryhtynyt soveltamaan uutta IAS-standardia, jonka IASC on julkistanut mutta joka ei ole vielä tullut voimaan, on suositeltavaa ilmoittaa tilinpäätöksessä laatimisperiaatteisiin tulevien muutosten luonne ja esittää arvio muutoksen vaikutuksesta tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

## Muut tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset – ensisijainen menettelytapa

49. **Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutos toteutetaan takautuvasti paitsi silloin kun aikaisempia tilikausia koskevat oikaisut eivät ole kohtuudella määritettävissä. Tästä syntyvät oikaisut esitetään tilikauden alun kertyneiden voittovarojen oikaisuna. Vertailuluvut oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista <sup>(1)</sup>.**
50. Tilinpäätös aikaisempien tilikausien vertailutietoineen esitetään ikään kuin uusia laatimisperiaatteita olisi sovellettu aina. Sen vuoksi vertailutiedot oikaistaan uusia laatimisperiaatteita vastaaviksi. Oikaisut, jotka koskevat aikaisempia tilikausia kuin niitä, jotka sisältyvät tilinpäätökseen, tehdään oikaisemalla niiden määrällä aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden alun kertyneitä voittovaroja. Myös muu aikaisempia tilikausia koskeva informaatio, esimerkiksi tilinpäätöstietojen tiivistelmät, oikaistaan.
51. Vertailutietojen muuttaminen ei välttämättä aiheuta muutoksia osakkeenomistajien hyväksyntään tai valvontaviranomaisille toimitettuihin tilinpäätöksiin. Kansallinen lainsäädäntö saattaa kuitenkin edellyttää näiden tilinpäätösten muuttamista.
52. **Silloin kun kappaleen 49 edellyttämä, tilikauden alun kertyneisiin voittovaroihin tehtävä oikaisu ei ole kohtuudella määritettävissä, laatimisperiaatteiden muutos toteutetaan ei-takautuvasti.**
53. **Silloin kun tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksella on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevaan tilikauteen tai tilinpäätöksessä esitettävään aikaisempaan tilikauteen tai kun sillä saattaa olla olennainen vaikutus tuleviin tilikausiin, yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:**
- (a) **syyn muutokseen;**
- (b) **oikaisun määrän, joka kohdistuu tarkasteltavana olevaan tilikauteen ja kuhunkin tilinpäätöksessä esitettävään aikaisempaan tilikauteen;**
- (c) **oikaisun määrän, joka kohdistuu aikaisempiin tilikausiin kuin niihin, joilta esitetään vertailutiedot; ja**
- (d) **tiedon siitä, että vertailutietoja on oikaistu tai että niiden oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista.**

(<sup>2</sup>) SIC-8: "IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana". Tämän mukaan sitä muutoksesta kertyvää vaikutusta, joka syntyy siirryttäessä kansallisista tilinpäätöksen laatimisperiaateista IAS-standardeihin, ei pidä merkitä tuloslaskelmaan (toisin sanoen IAS 8.54:n mukainen vaihtoehtoinen menettelytapa ei ole sovellettavissa silloin, kun IAS-standardia sovelletaan ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana).

## IAS 10

Muut tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset – sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa

54. **Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutos toteutetaan takautuvasti paitsi silloin, kun aikaisempia tilikausia koskevat oikaisut eivät ole kohtuudella määritettävissä. Oikaisut otetaan huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä. Vertailutiedot esitetään samanlaisina kuin ne on esitetty edellisen tilikauden tilinpäätöksessä. Kappaleen 49 mukaisesti laaditut pro forma -lisätiedot esitetään, mikäli se on käytännössä mahdollista <sup>(2)</sup>.**
55. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksesta johtuva oikaisu otetaan huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä. Tällöin kuitenkin annetaan, usein eri sarakkeissa, lisäinformaatiota, joka osoittaa tarkasteltavana olevan tilikauden ja muiden tilinpäätöksessä esitettävien tilikausien voiton tai tappion ja taloudellisen aseman ikään kuin uusia laatimisperiaatteita olisi sovellettu aina. Tätä kirjanpidollista käsittelyä voidaan joutua soveltamaan maissa, joissa tilinpäätöksen edellytetään sisältävän vertailutiedot, jotka ovat aikaisemmin esitettyjen tilinpäätösten mukaiset.
56. **Silloin kun kappaleen 54 edellyttämä tarkasteltavana olevan tilikauden voittoon tai tappioon vaikuttava erä ei ole kohtuudella määritettävissä, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosta sovelletaan eitäkautuvasti.**
57. **Silloin kun tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksella on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevaan tilikauteen tai johonkin tilinpäätöksessä esitettävään aikaisempaan tilikauteen tai kun sillä saattaa olla olennainen vaikutus tuleviin tilikausiin, yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:**
- syyn muutokseen;**
  - tarkasteltavana olevan tilikauden voittoon tai tappioon vaikuttavan oikaisun määrän; ja**
  - oikaisun määrän, joka kohdistuu kuhunkin sellaiseen tilikauteen, jolta esitetään pro forma -informaatio sekä oikaisun määrän, joka kohdistuu aikaisempiin tilikausiin kuin niihin, jotka sisältyvät tilinpäätökseen. Jos pro forma -informaatiota ei ole käytännössä mahdollista esittää, tästä annetaan tieto.**

## VOIMAANTULO

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

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 10  
(UUDISTETTU 1999)**

**Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat**

IAS:n hallitus Board hyväksyi tämän IAS-standardin maaliskuussa 1999, ja se tuli voimaan koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

## JOHDANTO

IAS 10 "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" korvaa ne osat IAS-standardista 10 "Ehdolliset erät ja tapahtumat tilinpäätöspäivän jälkeen", joita IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" ei vielä ole korvannut. Uusi standardi aiheuttaa seuraavat, rajoitetut muutokset:

- uusien tietojen esittäminen koskien päivää, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi;
- poistetaan mahdollisuus kirjata velka liittyen osinkoihin, joiden ilmoitetaan koskevan tilinpäätöksen kattamaa tilikautta ja joita esitetään jaettaviksi tai joiden jakamisesta päätetään tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Yritys voi esittää tällaisista osingoista vaadittavat tiedot joko taseessa erillisenä oman pääoman eränä tai liitetiedoissa;

<sup>(2)</sup> SIC-8: "IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana". Tämän mukaan sitä muutoksesta kertyvää vaikutusta, joka syntyy siirryttäessä kansallisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista IAS-standardeihin, ei pidä merkitä tuloslaskelmaan (toisin sanoen IAS 8.54:n mukainen vaihtoehtoinen menettelytapa ei ole sovellettavissa silloin, kun IAS-standardia sovelletaan ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana).

- (c) vahvistetaan, että yrityksen tulee päivittää tilinpäätöspäivänä vallinnutta tilannetta koskeva tilinpäätösinformaatio mahdollisen uuden informaation perusteella, jonka se saa tätä tilannetta koskien tilinpäätöspäivän jälkeen;
- (d) poistetaan vaatimus tilinpäätöksen oikaisemisesta silloin, kun tilinpäätöspäivän jälkeinen tapahtuma osoittaa, että toiminnan jatkuvuutta koskeva oletamus ei ole perusteltu jotain yrityksen osaa koskien. IAS 1:n ”Tilinpäätöksen esittäminen” mukaan oletamus toiminnan jatkuvuudesta koskee yritystä kokonaisuutena;
- (e) tiettyjä täsmennyksiä esimerkkeihin tapahtumista, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan ja ei oikaista; ja
- (f) useita muutoksia standardin esittämistapaan.

#### SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1
Määritelmät	2-6
Kirjaaminen ja arvostaminen	7-12
Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan	7-8
Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista	9-10
Osingot	11-12
Toiminnan jatkuvuus	13-15
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	16-21
Päivä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi	16-17
Tilinpäätöspäivän tilannetta koskevien tietojen päivittäminen	18-19
Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista	20-21
Voimaantulo	22-23

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

#### TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä:

- (a) milloin yrityksen tulee tehdä tilinpäätöslaskelmiinsa tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista johtuvat oikaisut; sekä
- (b) tiedoista, joita yrityksen tulee antaa päivästä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, ja tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista.

Standardi edellyttää myös, ettei yritys laadi tilinpäätöstään toiminnan jatkuvuutta koskevaan oletamukseen perustuen, jos tilikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat viittaavat siihen, ettei toiminnan jatkuvuutta koskeva oletamus ole perusteltu.

**IAS 10**

## SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien kirjanpidolliseen käsitteeseen ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.**

## MÄÄRITELMÄT

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

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

- (a) **sellaisia, jotka antavat lisänäyttöä tilikauden päättyessä vallinneesta tilanteesta (tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan); ja**
  - (b) **sellaisia, jotka ovat osoituksena tilikauden päättymisen jälkeen syntyneestä tilanteesta (tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista).**
3. Prosessi, jonka tuloksena tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, vaihtelee hallinnollisesta rakenteesta, lakisäateisistä vaatimuksista ja tilinpäätöstä laadittaessa ja viimeisteltäessä noudatettavista menettelyistä riippuen.
  4. Joskus yrityksen täytyy antaa tilinpäätöksensä osakkeenomistajien vahvistettavaksi sen jälkeen, kun se on jo julkistettu. Tällöin tilinpäätöksen katsotaan olevan hyväksytty julkistettavaksi sen alkuperäisenä julkistamisajankohtana eikä päivänä, jona osakkeenomistajat vahvistavat sen.

## E s i m e r k k i

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

Tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi 18.3.20X2 (päivänä, jona hallitus hyväksyy sen julkistamisen).

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

## E s i m e r k k i

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

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

6. Tilikauden päättymisen jälkeisiin tapahtumiin kuuluvat kaikki tapahtumat siihen päivään saakka, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, vaikka ne olisivat sattuneet sen jälkeen, kun tuloksesta on annettu ennakkotieto tai muuta tilinpäätösinformaatiota on annettu.

## KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

*Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan*

7. **Yrityksen tulee oikaista tilinpäätöslaskelmiin merkittviä lukuja kuvastamaan tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan.**
8. Seuraavat ovat esimerkkejä tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista, jotka edellyttävät yrityksen oikaisevan tilinpäätöslaskelmiin merkittviä eriä tai lisäävän tilinpäätökseen eriä, jotka eivät aikaisemmin ole sisältyneet siihen:
  - (a) tilinpäätöspäivän jälkeen annettu oikeuden päätös, joka vahvistaa sen, että yrityksellä oli jo tilinpäätöspäivänä olemassa oleva velvoite, ja siten yrityksen on oikaistava jo kirjattua varausta tai kirjattava varaus sen sijaan että se ilmoittaisi ehdollisesta velasta vain liitetiedoissa;
  - (b) tilinpäätöspäivän jälkeen saatu informaatio, joka osoittaa että omaisuuserän arvo oli alentunut tilinpäätöspäivänä tai että kyseisestä omaisuuserästä aikaisemmin kirjattua arvonalennustappiota pitää oikaista. Esimerkiksi:
    - (i) tilinpäätöspäivän jälkeen tapahtunut asiakkaan konkurssi yleensä vahvistaa myyntisaamisia koskevan luottotappion olemassaolon tilinpäätöspäivänä ja sen, että yrityksen pitää oikaista myyntisaamisten kirjanpitoarvoa; ja
    - (ii) vaihto-omaisuuden myynti tilikauden päättymisen jälkeen voi antaa näyttöä sen tilinpäätöspäivän nettorealisointi-arvosta;
  - (c) tilinpäätöspäivän jälkeen tapahtunut tilikauden aikana ostettujen hyödykkeiden hankintamenon tai tilikauden aikana myydyistä omaisuuseristä saatavan myyntitulon määräytyminen;
  - (d) tilikauden päättymisen jälkeen tapahtunut voitto-osuuksien tai bonusten määräytyminen, jos yrityksellä oli tilinpäätöspäivänä ennen tuota päivää toteutuneiden tapahtumien seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite kyseisten maksujen suorittamiseen (ks. IAS 19 "Työsuhde-etuudet"); sekä
  - (e) sellaisten väärinkäytösten tai virheiden havaitseminen, jotka osoittavat tilinpäätöksen virheellisyyden.

*Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista*

9. **Yrityksen ei tule oikaista tilinpäätöslaskelmiin merkittviä lukuja kuvastamaan tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista.**
10. Esimerkki tilinpäätöspäivän jälkeisestä tapahtumasta, jonka johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista, on sijoituksen markkina-arvon alentuminen tilikauden päättymispäivän ja sen päivän välillä, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Markkina-arvon lasku ei yleensä liity sijoituksen tilinpäätöspäivän tilanteeseen, vaan kuvastaa seuraavan tilikauden aikana muuttuneita olosuhteita. Tämän vuoksi yritys ei oikaise tilinpäätökseensä merkittviä sijoituksia. Yritys ei myöskään päivitä muita sijoituksista annettuja tilinpäätöspäivän tietoja, joskin se saattaa joutua antamaan lisätietoja kappaleen 20 perusteella.

*Osingot*

11. **Jos osingot oman pääoman ehtoisten instrumenttien (määritelty IAS 32:ssa "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa") haltijoille ehdotetaan jaettavaksi tai niiden jakamista koskeva päätös tehdään tilinpäätöspäivän jälkeen, yrityksen ei tule kirjata näitä osinkoja velaksi tilinpäätöspäivänä.**

**IAS 10**

12. IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen" vaatii yritystä ilmoittamaan tilinpäätöksessään sellaiset osingot, jotka on ehdotettu jaettaviksi tai joiden jakamista koskeva päätös on tehty tilikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi. IAS 1:n mukaan tieto voidaan antaa joko:
- (a) taseessa erillisenä oman pääoman eränä; tai
  - (b) liitetiedoissa.

## TOIMINNAN JATKUVUUS

13. ***Yrityksen ei tule laatia tilinpäätöstä toiminnan jatkuvuutta koskevaan olettamukseen perustuen, jos johto tilikauden päättymisen jälkeen joko päättää, että se aikoo lopettaa yrityksen tai lakkauttaa sen toiminnan, tai toteaa, että muuta realistista vaihtoehtoa ei ole.***
14. Liiketoiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman huononeminen tilinpäätöspäivän jälkeen saattaa olla merkki siitä, että on tarpeen harkita, onko toiminnan jatkuvuutta koskeva olettamus edelleen perusteltu. Mikäli toiminnan jatkuvuutta koskeva olettamus ei enää ole perusteltu, tämän vaikutukset ovat niin laajakantoiset, että tämä standardi edellyttää perusteellista muutosta tilinpäätöksen laatimisperusteeseen eikä vain alkuperäisen laatimisperusteiden mukaisten määrien oikaisemista.
15. IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen" edellyttää tiettyjen tietojen esittämistä, mikäli:
- (a) tilinpäätös ei perustu olettamukseen toiminnan jatkuvuudesta; tai
  - (b) johto on tietoinen olennaisista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvistä epävarmuustekijöistä, jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yrityksen kykyä jatkaa toimintaansa. Tapahtumat tai olosuhteet, joita koskevat tiedot on esitettävä tilinpäätöksessä, voivat syntyä tilikauden päättymisen jälkeen.

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

*Päivä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi*

16. ***Yrityksen tulee ilmoittaa tilinpäätöksessään päivä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, ja taho, joka tämän hyväksymisen on antanut. Jos yrityksen omistajilla tai muilla on oikeus muuttaa tilinpäätöstä sen julkistamisen jälkeen, yrityksen tulee antaa tilinpäätöksessä tieto tästä.***
17. Käyttäjien on tärkeää tietää, milloin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, sillä tilinpäätös ei kuvasta tuon päivän jälkeisiä tapahtumia.

*Tilinpäätöspäivän tilannetta koskevien tietojen päivittäminen*

18. ***Jos yritys saa tilinpäätöspäivän jälkeen tilinpäätöspäivänä vallinnutta tilannetta koskevaa informaatiota, yrityksen tulee päivittää kyseiseen tilanteeseen liittyvää tilinpäätösinformaatiota uusien tietojen perusteella.***
19. Joskus yritys joutuu päivittämään tilinpäätökseen sisältyvää informaatiota, jotta se kuvastaisi tilinpäätöspäivän jälkeen saatua informaatiota, vaikka informaatio ei vaikuttaisikaan tilinpäätöslaskelmiin merkittyihin lukuihin. Esimerkki tilinpäätösinformaation päivittämistarpeen aiheuttavasta tilanteesta on, että tilikauden päättymisen jälkeen saadaan näyttöä jo tilinpäätöspäivänä olemassa olleesta mahdollisesta velasta. Sen lisäksi, että yritys harkitsee, tulisiko sen kirjata varaus IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti, se päivittää ehdollista velkaa koskevan tilinpäätösinformaation saadun näytön perusteella.

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista

20. **Jos sellaiset tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista, ovat niin merkittäviä, että niiden ilmoittamatta jättäminen vaikuttaisi siihen, pystyvätkö tilinpäätöksen käyttäjät tekemään asianmukaisia arvioita ja päätöksiä, yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessä liitetietona seuraavat tiedot jokaisesta merkittävästä tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien ryhmästä, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei ole oikaistu:**

(a) **tapahtuman luonne; ja**

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

21. Seuraavat ovat esimerkkejä tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista mutta jotka saattavat olla niin merkittäviä, että niiden ilmoittamatta jättäminen vaikuttaisi siihen, pystyvätkö tilinpäätöksen käyttäjät tekemään asianmukaisia arvioita ja päätöksiä:

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

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

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

(d) merkittävän tuotantolaitoksen tuhoutuminen tulipalossa tilinpäätöspäivän jälkeen;

(e) merkittävästä toiminnan uudelleenjärjestelystä tiedottaminen tai tällaisen järjestelyn toimeenpanon aloittaminen (ks. IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat");

(f) kantaosakkeita ja potentiaalisia kantaosakkeita koskevat merkittävät tapahtumat tilinpäätöspäivän jälkeen (IAS-standardissa 33 "Osakekohtainen tulos" yritykselle suositellaan kuvauksen esittämistä tällaisista tapahtumista, rahastoanteja ja osakkeiden jakamista lukuun ottamatta);

(g) epätavallisen suuret omaisuserien hinnanmuutokset tai valuuttakurssien muutokset tilinpäätöspäivän jälkeen;

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

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

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

#### VOIMAANTULO

22. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.**

23. IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" korvasi IAS 10:n "Ehdolliset erät ja tapahtumat tilinpäätöspäivän jälkeen" ehdollisia eräiä koskevan osuuden vuonna 1998. Tämä standardi korvaa loput kyseisestä standardista.

## IAS 11

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 11  
(UUDISTETTU 1993)

## Pitkäaikaishankkeet

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

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

## SISÄLLYSLUETTELO

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

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

## TAVOITE

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

## SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan pitkäaikaishankkeiden käsittelyyn toimittajaosapuolen tilinpäätöksessä.**
- Tämä standardi korvaa vuonna 1978 hyväksytyin IAS 11:n "Pitkäaikaishankkeiden kirjanpidollinen käsittely".

## MÄÄRITELMÄT

3. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

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

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

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

4. Pitkäaikaishanketta koskeva sopimus on saatettu neuvotella yksittäisen hyödykkeen kuten sillan, rakennuksen, padon, putkiston, tien, laivan tai tunnelin valmistamiseksi. Sopimus voi koskea myös useiden sellaisten hyödykkeiden valmistamista, jotka liittyvät läheisesti toisiinsa suunnittelun, teknologian ja toiminnan tai lopullisen käyttötarkoituksen suhteen; tällaisia ovat esimerkiksi jalostamoiden ja muiden monimutkaisten koneiden ja laitteistojen valmistamista koskevat sopimukset.
5. Tässä standardissa pitkäaikaishankkeisiin luetaan myös:
- (a) sopimukset, jotka koskevat välittömästi hyödykkeen valmistamiseen liittyviä palveluja, esimerkiksi projektipäälliköiden ja arkkitehtien palveluja; ja
  - (b) sopimukset, jotka koskevat hyödykkeiden hävittämistä tai entistämistä sekä ympäristön palauttamista entiselleen hyödykkeiden hävittämisen jälkeen.
6. Pitkäaikaishankkeita koskevat sopimukset voidaan muotoilla usealla eri tavalla. Tässä standardissa ne jaotellaan kiinteähintaisiin sopimuksiin ja kustannuslisäsopimuksiin. Joillakin sopimuksilla voi olla sekä kiinteähintaisen sopimuksen että kustannuslisäsopimuksen piirteitä, esimerkiksi silloin, kun kustannuslisäsopimuksessa määrätään enimmäishinta. Tällöin toimittajaosapuolen pitää ottaa huomioon kaikki kappaleissa 23 ja 24 mainitut edellytykset sopimuksen tuottojen ja kulujen kirjaamisajankohtaa määrittäessään.

## PITKÄAIKAISHANKKEIDEN YHDISTÄMINEN JA JAKAMINEN

7. Tämän standardin vaatimuksia sovelletaan yleensä kuhunkin pitkäaikaishankkeeseen erikseen. Tietyissä tapauksissa standardia on kuitenkin sovellettava yksittäisen hankkeen erikseen yksilöitävissä oleviin osiin taikka useampaan hankkeeseen yhdessä, jotta hankkeen tai hankkeiden tosiasiallinen sisältö tulisi otetuksi huomioon.
8. **Kun hankkeeseen kuuluu useita hyödykkeitä, kunkin hyödykkeen valmistamista käsitellään erillisenä hankkeena silloin, kun:**
- (a) jokaisesta hyödykkeestä on tehty erillinen tarjous;
  - (b) jokaisesta hyödykkeestä on neuvoteltu erikseen ja toimittajan ja asiakkaan on ollut mahdollista hyväksyä tai hylätä kutakin hyödykettä koskeva osuus hankkeesta; ja
  - (c) kustakin hyödykkeestä aiheutuvat menot ja siitä saatavat tulot ovat erikseen yksilöitävissä.
9. **Useampia joko yhden tai useamman asiakkaan kanssa sovittuja pitkäaikaishankkeita käsitellään yhtenä hankkeena silloin, kun:**
- (a) hankkeista on neuvoteltu yhtenä kokonaisuutena;
  - (b) hankkeet liittyvät toisiinsa niin läheisesti, että ne tosiasiallisesti ovat osia yhdestä hankkeesta, jolla on yhteinen kate; ja

## IAS 11

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

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

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

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

## HANKKEEN TULOT

11. **Hankkeen tuloihin sisältyvät:**

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

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

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

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

12. Hankkeen tulot määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella. Monenlaiset vastaisista tapahtumista riippuvat epävarmuustekijät vaikuttavat hankkeen tulojen määrittämiseen. Arvioita joudutaan usein tarkistamaan tapahtumien toteutuessa ja epävarmuustekijöiden poistuessa. Hankkeen tulojen määrä voi siten lisääntyä tai vähentyä tilikaudesta toiseen. Esimerkiksi:

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

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

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

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

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

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

(b) tulot ovat määritettävissä luotettavasti.

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

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

(b) asiakkaan todennäköisesti hyväksymä lisäveloitus on määritettävissä luotettavasti.

15. Kannustimet ovat toimittajalle suoritettavia lisämaksuja määrättyjen suoritusstandardien täytyessä tai ylittyessä. Sopimuksessa voidaan esimerkiksi luvata toimittajalle palkkio hankkeen valmistumisesta etuajassa. Kannustimet sisällytetään hankkeen tuloihin silloin kun:
- (a) hanke on niin pitkällä, että määrättyt suoritusstandardit tullaan todennäköisesti saavuttamaan tai ylittämään; ja;
  - (b) saatavat kannustimet ovat määritettävissä luotettavasti.

## HANKKEEN MENOT

16. **Hankkeen menoihin sisältyvät:**

- (a) **tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyvät menot;**
- (b) **hanketuotannosta yleisesti johtuvat menot, jotka ovat kohdistettavissa hankkeelle; sekä**
- (c) **muut sellaiset menot, jotka ovat nimenomaisesti veloitettavissa asiakkaalta sopimuksen ehtojen mukaisesti.**

17. Tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyviä menoja ovat:

- (a) työmaalla tehtävästä työstä johtuvat menot, työnjohdon menot mukaan lukien;
- (b) valmistuksessa käytettyjen materiaalien hankintameno;
- (c) hankkeessa käytettyjen koneiden ja laitteiden poistot;
- (d) menot, jotka aiheutuvat koneiden, laitteiden ja materiaalien kuljettamisesta työmaalle ja sieltä pois;
- (e) koneiden ja laitteiden vuokrausmenot;
- (f) hankkeeseen välittömästi liittyvästä suunnittelusta ja teknisestä avusta johtuvat menot;
- (g) arvioidut korjaus- ja takuutöistä aiheutuvat menot, mukaan lukien odotettavissa olevat takuumenot; ja
- (h) kolmansien osapuolien vaatimukset.

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

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

- (a) vakuutukset;
- (b) menot suunnittelusta ja teknisestä avusta, joka ei liity välittömästi yksittäiseen hankkeeseen; ja
- (c) valmistuksen yleismenot.

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

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

## IAS 11

20. Pitkäaikaishankkeen menoihin ei sisällytetä menoja, jotka eivät johdu hanketuotannosta yleisesti tai jotka eivät ole kohdistettavissa hankkeelle. Tällaisia menoja ovat mm:
- (a) yleiset hallintomenot, joiden korvaamisesta ei ole nimenomaisesti määrätty sopimuksessa;
  - (b) myynnin menot;
  - (c) tutkimus- ja kehittämismenot, joiden korvaamisesta ei ole nimenomaisesti määrätty sopimuksessa; sekä
  - (d) poistot sellaisista käyttämättöminä olevista koneista ja laitteista, joita ei ole käytetty kyseisessä hankkeessa.
21. Hankkeen menoihin luetaan hankkeesta johtuvat menot siitä alkaen, kun hanke on varmistunut aina sen lopulliseen valmistumiseen asti. Kuitenkin myös hankkeen saamiseen välittömästi liittyvät menot luetaan hankkeen menoihin, mikäli ne ovat erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä ja mikäli hankkeen saaminen on todennäköistä. Silloin kun hankkeen saamisesta johtuvat menot on kirjattu kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet, niitä ei sisällytetä hankkeen menoihin, kun hanke varmistuu myöhemmällä tilikaudella.

## HANKKEEN TUOTTOJEN JA KULUJEN KIRJAAMINEN

22. ***Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, kyseisen hankkeen tulot ja menot kirjataan tuotoiksi ja kuluiksi hankkeen tilinpäätöspäivän valmistusasteen perusteella. Hankkeesta odotettavissa oleva tappio kirjataan kuluksi välittömästi kappaleen 36 mukaisesti.***
23. ***Jos sopimus on kiinteähintainen, pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti kaikkien seuraavien ehtojen täytyessä:***
- (a) ***hankkeen kokonaistulo on määritettävissä luotettavasti;***
  - (b) ***on todennäköistä, että hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi;***
  - (c) ***sekä hankkeen valmiiksi saattamiseksi tarvittavat menot että tilinpäätösajankohdan valmistusaste ovat määritettävissä luotettavasti; ja***
  - (d) ***hankkeesta johtuvat menot ovat selkeästi yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä siten, että hankkeen toteutuneet menot ovat verrattavissa aikaisemmin tehtyihin arvioihin.***
24. ***Jos kyseessä on kustannuslisäsopimus, pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti kaikkien seuraavien ehtojen täytyessä:***
- (a) ***on todennäköistä, että hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja***
  - (b) ***hankkeesta johtuvat menot, olivatpa ne nimenomaisesti korvattavia tai eivät, ovat selkeästi yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä.***
25. Hankkeen valmistusasteeseen perustuvasta tuottojen ja kulujen kirjaamisesta käytetään usein nimitystä valmistusasteen mukainen tulouttamismenetelmä. Tätä menetelmää käytettäessä hankkeen tulot ja valmistusasteen saavuttamiseksi syntyvät menot kohdistetaan toisiinsa, joka johtaa siihen, että tilinpäätöksessä esitetään työn valmistuneeseen osuuteen kohdistettavissa olevat tuotot, kulut ja voitto. Tämä menetelmä tuottaa hyödyllistä informaatiota hanketuotannon laajuudesta ja tuloksellisuudesta tilikauden aikana.
26. Valmistusasteen mukaista tulouttamismenetelmää sovellettaessa hankkeen tulot merkitään tuotoiksi tuloslaskelmaan niillä tilikausilla, joiden aikana työ suoritetaan. Menot kirjataan kuluiksi tuloslaskelmaan yleensä niillä tilikausilla, joiden aikana niihin liittyvä työ suoritetaan. Jos kuitenkin hankkeen kokonaismenojen odotetaan ylittävän hankkeesta saatavat tulot, erotus kirjataan välittömästi kuluksi kappaleen 36 mukaisesti.
27. Toimittajalle on saattanut syntyä menoja, jotka liittyvät hanketta koskevaan, tulevaisuudessa toteutuvaan toimintaan. Tällaiset menot aktivoidaan, mikäli on todennäköistä, että niistä on saatavissa vähintäänkin vastaava määrä tuloa. Tällaiset menot edustavat saamista asiakkaalta ja ne luokitellaan usein keskeneräisiksi hankkeiksi.

28. Pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti vain, jos on todennäköistä, että hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi. Jos kuitenkin syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko hankkeen tuloihin jo luetusta ja tuloslaskelmaan tuotoksi merkitystä määrästä maksu, se osuus josta ei tulla saamaan maksua tai josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi eikä tuoton oikaisuksi.
29. Yritys pystyy yleensä tekemään luotettavia arvioita tehtyään sopimuksen, jossa määrätään:
- (a) toimeenpantavissa olevat osapuolten oikeudet koskien valmistettavaa hyödykettä;
  - (b) saatava vastike; sekä
  - (c) maksutapa ja maksuehdot.

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

30. Hankkeen valmistusaste voidaan määrittää usealla eri tavalla. Yritys käyttää menetelmää, joka määrittää suoritettun työn luotettavasti. Hankkeen luonteesta riippuen nämä menetelmät voivat olla esimerkiksi seuraavia:
- (a) tarkasteluhetken mennessä toteutuneiden menojen osuus hankkeen arvioiduista kokonaismenoista;
  - (b) suoritettua työtä koskevat selvitykset; tai
  - (c) hanketyön tietyn fyysisen osuuden valmistuminen.

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

31. Kun valmistusaste määritetään tarkasteluhetken mennessä toteutuneiden menojen perusteella, näihin luetaan vain ne hankkeesta johtuvat menot, jotka vastaavat jo suoritettua työtä. Esimerkkejä menoista, joita ei oteta huomioon ovat:
- (a) hanketta koskevasta tulevaisuudessa toteutuvasta toiminnasta johtuvat menot, esimerkiksi työmaalle toimitettujen tai hanketta varten varattujen mutta yhä asentamattomien tai käyttämättömien materiaalien hankintamenot, jollei materiaaleja ole valmistettu nimenomaisesti kyseistä hanketta varten; ja
  - (b) alihankkijoille enakkoon suoritettujen maksujen alihankintasopimuksen mukaisesta työsuorituksesta.
32. ***Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti:***
- (a) ***tuottoja kirjataan vain siihen määrään asti, kuin hankkeen toteutuneita menoja vastaava määrä on todennäköisesti saatavissa; ja***
  - (b) ***hankkeen menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.***

***Hankkeesta odotettavissa oleva tappio kirjataan kuluksi välittömästi kappaleen 36 mukaisesti.***

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

## IAS 11

34. Ne hankkeesta johtuvat menot, joita vastaavaa määrää ei todennäköisesti tulla saamaan, kirjataan kuluiksi välittömästi. Esimerkkejä tapauksista, joissa hankkeen toteutuneita menoja vastaavan määrän kertyminen ei ehkä ole todennäköistä ja joissa hankkeen menot saatetaan joutua kirjaamaan kuluiksi välittömästi, ovat sopimukset:
- (a) jotka eivät ole kokonaan toimeenpantavissa, ts. niiden sitovuus on vakavasti kyseenalainen;
  - (b) joiden loppuunsaattaminen riippuu käynnissä olevan oikeusprosessin tuloksesta tai valmisteilla olevasta lainsäädännöstä;
  - (c) joiden kohteena on kiinteistö, joka tullaan todennäköisesti julistamaan menetetyksi tai pakkolunastamaan;
  - (d) joissa asiakas ei pysty täyttämään velvoitteitaan; tai
  - (e) joiden toimittajaosapuoli ei pysty saattamaan hanketta loppuun tai muutoin täyttämään sopimuksen mukaisia velvoitteitaan.
35. ***Kun hankkeen lopputuloksen luotettavan arvioimisen estäneet epävarmuustekijät ovat poistuneet, pitkäaikaishankkeeseen liittyvät tuotot ja kulut kirjataan kappaleen 32 sijasta kappaleen 22 mukaisesti.***

## ODOTETTAVISSA OLEVIEN TAPPIOIDEN KIRJAAMINEN

36. ***Kun on todennäköistä, että hankkeen kokonaismenot ylittävät siitä saatavat kokonaistulot, odotettavissa oleva tappio kirjataan kuluksi välittömästi.***
37. Tällaisen tappion suuruus määritetään riippumatta:
- (a) siitä, onko hanketta koskeva työ aloitettu vai ei;
  - (b) hankkeen valmistusasteesta; tai
  - (c) voitoista, joita odotetaan kertyvän muista sellaisista hankkeista, joita ei käsitellä yhtenä hankkeena kappaleen 9 mukaisesti.

## ARVIOIDEN MUUTOKSET

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

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. ***Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:***
- (a) ***hankkeen tuloista tilikaudella tuotoiksi kirjattu määrä;***
  - (b) ***menetelmät, joita on käytetty määrittäessä tilikaudella kirjattuja hankkeen tuottoja; ja***
  - (c) ***keskeneräisten hankkeiden valmistusastetta määrittäessä käytetyt menetelmät.***
40. ***Yrityksen tulee esittää tilikauden päättyessä keskeneräisenä olevista hankkeista:***
- (a) ***kertyneet toteutuneet menot ja kirjatut voitot (kirjatuilla tappioilla vähennettynä) tilikauden loppuun mennessä;***

- (b) *saadut ennakot; sekä*
- (c) *pidätetty määrä.*
41. Pidätetyt määrät ovat työn edistymisen perusteella laskutettuja summia, joita ei suoriteta ennen kuin sopimuksessa määrätyt tällaisten erien maksamista koskevat ehdot ovat täyttyneet tai ennen kuin puutteet on korjattu. Työn edistymiseen perustuva laskutus on hankkeessa suoritettua työtä koskien laskutettu määrä riippumatta siitä, onko asiakas maksanut laskut. Ennakot ovat määriä, jotka urakoitsija on saanut ennen kuin vastaava työ on suoritettu.
42. **Yrityksen tulee esittää:**
- (a) *hankkeita koskevat bruttosaamiset asiakkailta varoina taseessa; ja*
- (b) *hankkeita koskevat bruttovelat asiakkaille velkoina taseessa.*
43. Hankkeita koskevat bruttosaamiset asiakkailta ovat seuraavien summien nettomäärä:
- (a) toteutuneet menot ja kirjatut voitot; joista vähennetään
- (b) kirjatut tappiot ja työn edistymiseen perustuva laskutus
- kaikista keskeneräisistä hankkeista, joista syntyneet menot kirjatuilla voitoilla lisättyinä ja kirjatuilla tappioilla vähennettyinä ylittävät työn edistymiseen perustuvan laskutuksen.
44. Hankkeita koskevat bruttovelat asiakkaille ovat seuraavien erien nettomäärä:
- (a) toteutuneet menot ja kirjatut voitot; joista vähennetään
- (b) kirjatut tappiot ja työn edistymiseen perustuva laskutus
- kaikista keskeneräisistä hankkeista, joiden työn edistymiseen perustuva laskutus on suurempi kuin menot kirjatuilla voitoilla lisättyinä ja kirjatuilla tappioilla vähennettyinä.
45. Yritys esittää tilinpäätöksessään liitetietona mahdolliset ehdolliset velat ja ehdolliset varat IAS 37:n ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja ehdollisia varoja saattaa syntyä esimerkiksi takuumenoista, vaateista, rangaistusseuraamuksista tai mahdollisista tappioista.

#### VOIMAANTULO

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

### KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 12 (UUDISTETTU 2000)

#### Tuloverot

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

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

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

**IAS 12**

IASC:n hallitus hyväksyi lokakuussa 2000 IAS-standardiin 12 muutokset, joilla lisättiin kappaleet 52A, 52B, 65A, 81 (i), 82A, 87A, 87B, 87C ja 91 sekä poistettiin kappaleet 3 ja 50. Nämä rajoitetut muutokset täsmentävät osinkojen vaikutusta tuloveroihin. Uudistettu teksti tuli voimaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä koskien.

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 12:

- SIC-21: "Tuloverot – uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen"; ja
- SIC-25: "Tuloverot – yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset".

**JOHDANTO**

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

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

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

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

- (a) tytä-, osakkuus- tai yhteisyritykset eivät ole jakaneet kaikkia voittovarojaan emoyritykselle tai sijoittajalle;
- (b) omaisuuserät arvostetaan uudelleen, eikä vastaavaa oikaisua tehdä verotuksessa; ja
- (c) hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan hankituille, yksilöitävissä oleville varoille ja veloille niiden käyvän arvon perusteella mutta verotuksessa ei tehdä vastaavaa oikaisua.

Lisäksi on joitakin väliaikaisia eroja, jotka eivät ole jaksotuseroja, esimerkiksi väliaikaiset erot, jotka syntyvät, kun:

- (a) ulkomaisen yksikön, jonka toiminta liittyy kiinteästi tilinpäätöksen laativan yrityksen toimintaan, ei-monetaariset varat ja velat muunnetaan hankintahetken valuuttakursseja käyttäen;
- (b) ei-monetaariset varat ja velat oikaistaan IAS 29:n "Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa" mukaisesti; tai
- (c) omaisuuserän tai velan alkuperäinen kirjanpitoarvo poikkeaa sen alkuperäisestä verotuksellisesta arvosta.

## IAS 12

2. Alkuperäinen IAS 12 salli sen, että yritys ei kirjaa laskennallisia verosaamia ja -velkoja, jos on kohtuullista näyttöä siitä, että jaksotuserot eivät purkaudu pitkäkhön ajanjakson kuluessa. IAS 12 (uudistettu) vaatii yritystä kirjaamaan laskennallisen verovelan tai (tiettyjen ehtojen toteutuessa) verosaamisen kaikista väliaikaisista eroista muutamien jäljempänä esitettyin poikkeuksin.
3. Alkuperäinen IAS 12 edellytti, että
  - (a) jaksotuseroista johtuvat laskennalliset verosaamiset kirjattiin, kun niiden realisoitumista voitiin kohtuullisesti odottaa; ja
  - (b) verotuksellisista tappioista johtuvat laskennalliset verosaamiset merkittiin varoiksi taseeseen vain, jos järkevästi tarkastellen ei ollut epäilystä siitä, että vastainen veronalainen tulo riittää tappiosta saatavan hyödyn realisoimiseen. Alkuperäinen IAS 12 salli (mutta ei vaatinut) yrityksen lykätä verotuksellisista tappioista johtuvan hyödyn kirjaamisen siihen tilikauteen, jona hyöty realisoitui.

IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että laskennalliset verosaamiset kirjataan, kun on yrityksellä on todennäköisesti käytettävissään verotettavaa tuloa, jota vastaan laskennallinen verosaaminen pystytään hyödyntämään. Jos yritykselle on aikaisemmin syntynyt verotuksellisia tappioita, se kirjaa laskennallisen verosaamisen vain siihen määrään asti, kuin sillä on riittävästi veronalaisia väliaikaisia eroja tai kuin on muuta vakuuttavaa näyttöä siitä, että yrityksellä tulee olemaan riittävästi verotettavaa tuloa käytettävissään.

4. Kappaleessa 2 esitettyistä yleisistä vaatimuksista poiketen IAS 12 (uudistettu) kieltää laskennallisten verovelkojen ja -saamisten kirjaamisen tietyistä omaisuus- ja velkaeristä, joiden alkuperäiset kirjanpitoarvot eroavat alunperäisestä verotuksellisesta arvosta. Koska tällaisissa tapauksissa ei synny jaksotuseroja, ne eivät alkuperäisen IAS 12:n mukaan johtaneet laskennallisten verosaamisten tai -velkojen syntymiseen.
5. Alkuperäinen IAS 12 edellytti, että tytär- ja osakkuusyriyten jakamattomista voittovaroista maksettavaksi tulevat verot otetaan huomioon, ellei ole järkevää perustetta olettaa, että kyseisiä voittoja ei jaeta tai että voitonjaosta ei synny verovelkaa. IAS 12 (uudistettu) kuitenkin kieltää tällaisten laskennallisten verovelkojen (samoin kuin näihin liittyvästä kertyneestä muuntoerosta johtuvien verovelkojen) kirjaamisen siltä osin kuin:
  - (a) emoyritys, sijoittaja tai yhteisyrityksen osapuoli pystyy määräämään väliaikaisten erojen purkautumisaikajohdan; ja
  - (b) on todennäköistä, että väliaikainen ero ei purkaudu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa.

Mikäli laskennallisia verovelkoja ei tästä kiellosta johtuen kirjata lainkaan, IAS 12 (uudistettu) vaatii yritystä ilmoittamaan tilinpäätöksessään kyseisten väliaikaisten erojen kokonaismäärän.

6. Alkuperäinen IAS 12 ei nimenomaisesti viitannut yritysten yhteenliittymän yhteydessä tehtäviin käypää arvoa koskeviin oikaisuihin. Tällaiset oikaisut aiheuttavat väliaikaisia eroja, ja uudistettu IAS 12 edellyttää, että yritys kirjaa näin syntyvän laskennallisen verovelan tai (todennäköisyyttä koskevan ehdon toteutuessa) verosaamisen sekä ottaa huomioon tämän vaikutuksen liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon. IAS 12 (uudistettu) kieltää kuitenkin liikearvosta itsestään johtuvan laskennallisen veron kirjaamisen (mikäli liikearvon poistot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia) samoin kuin se kieltää taseen vastattaviin tuloennakoksi merkitystä negatiivisesta liikearvosta syntyvän laskennallisen verosaamisen kirjaamisen.
7. Alkuperäinen IAS 12 salli yrityksen kirjata omaisuuserien uudelleenarvostuksiin liittyvän laskennallisen verovelan, mutta ei vaatinut tätä. IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että yritys kirjaa omaisuuserien uudelleenarvostuksiin liittyvät laskennalliset verovelat.

**IAS 12**

8. Tiettyjen omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä tai velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittamisesta johtuvat verovaikutukset saattavat riippua siitä, millä tavalla tämä kertyminen tai suorittaminen toteutuu, esimerkiksi:

- (a) tietyissä maissa luovutusvoittoja ei veroteta samalla verokannalla kuin muita veronalaisia tuloja; ja
- (b) joissakin maissa omaisuuserän myyntitilanteessa saa verotuksessa vähentää suuremman määrän kuin mitä verotuksessa saa vähentää poistoina.

Alkuperäiseen IAS-standardiin 12 ei sisällynyt mitään ohjeistusta laskennallisten verovelkojen ja -saamisten määrittämisestä tällaisissa tapauksissa. IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään perustuen niihin veroseuraamuksiin, jotka aiheutuvat tavasta, jolla yritys odottaa kerryttävänsä omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.

9. Alkuperäisessä IAS-standardissa 12 ei nimenomaisesti todettu, saadaanko laskennalliset verovelat ja -saamiset diskontata. IAS 12 (uudistettu) kieltää laskennallisten verovelkojen ja -saamisten diskonttaamisen. IAS 22:n "Yritysten yhteenliittymät" kappaleeseen 39 (i) on tehty lisäys, joka kieltää yritysten yhteenliittymän yhteydessä saatujen laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamisen. Aikaisemmin IAS 22:n kappaleessa 39 (i) ei kielletty eikä vaadittu yritysten yhteenliittymästä johtuvien laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista.
10. Alkuperäisessä IAS-standardissa 12 ei täsmennetty, tuleeko yrityksen luokitella taseeseen merkittävät laskennalliset verot lyhyt- vai pitkäaikaisiksi varoiksi ja veloiksi. IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että yrityksen, joka esittää lyhyt- ja pitkäaikaiset erät erikseen, ei pidä luokitella laskennallisia verosaamia lyhytaikaisiksi varoiksi eikä laskennallisia verovelkoja lyhytaikaisiksi veloiksi.
11. Alkuperäisen IAS 12:n mukaan laskennallisten verojen debet- ja kreditsaldot saadaan vähentää toisistaan. IAS 12 (uudistettu) antaa netottamiselle rajoittavammat ehdot, jotka perustuvat suurelta osin rahoitusvaroja ja -velkoja koskeviin ehtoihin IAS-standardissa 32 "Rahoitusinstrumentit: Esitettävät tiedot ja esittämistapa".
12. Alkuperäinen IAS 12 edellytti, että yrityksen oli esitettävä tilinpäätöksessään selostus tuloslaskelmaan merkityn verokulun ja kirjanpidon tuloksen välisestä suhteesta, ellei se selity tilinpäätöksen laativan yrityksen sijaintimaassa vallitsevien verokantojen perusteella. IAS 12 (uudistettu) edellyttää selvityksen esittämistä toisella tai molemmilla seuraavista tavoista:

- (i) verokulun (tai -tuoton) ja sovellettavalla verokannalla (tai sovellettavilla verokannoilla) kerrotun kirjanpidon tuloksen välinen numeerinen täsmäytyslaskelma; tai
- (ii) keskimääräisen efektiivisen veroasteen ja sovellettavan verokannan välinen numeerinen täsmäytys.

IAS 12 (uudistettu) edellyttää myös selvitystä sovellettavan verokannan (tai sovellettavien verokantojen) muutoksista edelliseen tilikauteen verrattuna.

13. IAS 12 (uudistettu) sisältää esimerkiksi seuraavat uudet vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista:
- (a) kaiken tyyppisistä väliaikaisista eroista, käyttämättömistä verotuksellisista tappiosta sekä käyttämättömistä verotukseen liittyvistä hyvityksistä:
- (i) taseeseen merkityt laskennalliset verosaamiset ja -velat; ja
- (ii) tuloslaskelmaan merkitty laskennallinen verotuotto tai verokulu, jos tämä ei käy ilmi taseeseen merkittyjen määrien muutoksista;

- (b) lopetettujen toimintojen osalta verokulut, jotka liittyvät:
- (i) toiminnon lopettamisesta syntyneeseen voittoon tai tappioon; ja
  - (ii) lopetettujen toimintojen tavanomaisesta toiminnasta syntyneeseen voittoon tai tappioon; ja
- (c) laskennallisen verosaamisen määrä sekä tämän kirjaamista tukevan näytön luonne, kun:
- (i) laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen riippuu vastaisesta verotettavasta tulosta, joka ylittää olemassa olevien veronalaisten väliaikaisten erojen purkautumisesta syntyvät voitot; ja
  - (ii) yritys on joko tarkasteltavana olevalla tai edellisellä tilikaudella tuottanut tappiota maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-4
Määritelmät	5-11
Verotuksellinen arvo	7-11
Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvien verovelkojen ja -saamisten kirjaaminen	12-14
Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten kirjaaminen	15-45
Veronalaiset väliaikaiset erot	15-23
Yritysten yhteenliittymät	19
Käypään arvoon taseeseen merkityt varat	20
Liikearvo	21
Omaisuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon	22-23
Verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot	24-33
Negatiivinen liikearvo	32
Omaisuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon	33
Käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset	34-36
Taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verosaamisten uudelleenarviointi	37
Sijoitukset tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin sekä yhteisyritysosuudet	38-45
Arvostaminen	46-56
Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron ja laskennallisen veron kirjaaminen	57-68

**IAS 12**

Tuloslaskelma	58-60
Suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjatut erät A	61-65A
Yritysten yhteenliittymästä johtuva laskennallinen vero	66-68
Esittäminen	69-78
Verosaamiset ja -velat	69-76
Netottaminen	71-76
Verokulut	77-78
Tavanomaisen toiminnan tulokseen liittyvä verokulu (tai -tuotto)	77
Kurssierot ulkomaan rahan määräisistä laskennallisten verovelvoista tai -saamisista	78
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	79-88
Voimaantulo	89-91

Lihavoidulla ja samalla kursivoidulla tekstillä esitetyt standardit on tarkoitettu luettaviksi yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

**TAVOITE**

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä tuloverojen kirjanpidollisesta käsittelystä. Tuloverojen kirjanpidollisessa käsittelyssä on keskeistä, miten kirjataan tilikaudella ja vastaisilla tilikausilla syntyvät verovaikutukset, jotka johtuvat:

- (a) yrityksen taseeseen merkittyjen varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä (tai velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittamisesta) tulevaisuudessa; ja
- (b) yrityksen tilinpäätökseen merkityistä tilikauden liiketoimista ja muista tapahtumista.

Varoja tai velkoja taseeseen merkittäessä lähtökohtana on, että tilinpäätöksen laativa yritys odottaa kerryttävänsä varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän (tai suorittavansa velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän). Jos kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen tai suorittaminen todennäköisesti aiheuttaa sen, että tulevaisuudessa maksettavaksi tulevat verot ovat suuremmat (tai pienemmät) kuin jos tällaisella kertymisellä tai suorittamisella ei olisi verovaikutusta, tämä standardi vaatii yritystä kirjaamaan laskennallisen verovelan (tai laskennallinen verosaamisen) tietyin rajoitetuin poikkeuksin.

Standardi edellyttää, että yritys käsittelee liiketoimien ja muiden tapahtumien verovaikutukset kirjanpidossaan samalla tavalla kuin niiden perustana olevat liiketoimet ja muut tapahtumat käsitellään. Näin ollen tuloslaskelmaan merkittyihin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin liittyvät verovaikutukset kirjataan niin ikään tuloslaskelmaan. Suoraan omaan pääomaan merkittyihin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin liittyvät verovaikutukset kirjataan vastaavasti suoraan omaan pääomaan. Samalla tavoin yritysten yhteenliittymästä johtuvien laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjaaminen vaikuttaa kyseisestä yhteenliittymästä syntyvään liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon.

Tässä standardissa käsitellään myös käyttämättömistä verotuksellisista tappioista tai verotukseen liittyvistä hyvityksistä johtuvia laskennallisia verosaamia, tuloverojen esittämistä tuloslaskelmassa sekä tuloveroja koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

## SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan tuloverojen kirjanpidolliseen käsittelyyn.**
2. Tässä standardissa tuloveroilla tarkoitetaan kaikkia kotimaisia ja ulkomaisia veroja, jotka perustuvat verotettavaan tuloon. Tuloveroihin kuuluvat myös ne verot, esimerkiksi lähdeverot, jotka tytär-, osakkuus- tai yhteisyritys maksaa jakaessaan voittoja tilinpäätöksen laativalle yritykselle.
3. [Poistettu]
4. Tässä standardissa ei käsitellä julkisia avustuksia (ks. IAS 20 "Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot") eikä investointeihin liittyviä veronhuojennuksia koskevia kirjanpitoimenettelyjä. Standardissa käsitellään kuitenkin sellaisten veronalaisten väliaikaisten erojen kirjanpidollista käsittelyä, jotka voivat johtua tällaisista julkisista avustuksista ja investointien veronhuojennuksista.

## MÄÄRITELMÄT

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

**Kirjanpidon tulos on tilikauden voitto tai tappio ennen verojen vähentämistä.**

**Verotettava tulo (tai verotuksellinen tappio) on veroviranomaisten määräämien sääntöjen mukaisesti määritetty tilikauden voitto tai tappio, jonka perusteella määräytyy maksettava (tai hyvitetävä) tulovero.**

**Verokulu (tai -tuotto) on tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otettava tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron ja laskennallisen veron yhteismäärä.**

**Tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero on tilikauden verotettavan tulon perusteella maksettava tai hyvitetävä vero.**

**Laskennalliset verovelat ovat tulevaisuudessa maksettavaksi tulevia veroja, jotka perustuvat veronalaisiin väliaikaisiin eroihin.**

**Laskennalliset verosaamiset ovat yrityksen hyväksi tulevaisuudessa luettavia veroja, jotka perustuvat:**

- (a) verotuksessa vähennyskelpoisiin väliaikaisiin eroihin;
- (b) tulevaisuudessa käytettäviin verotuksellisiin tappioihin; ja
- (c) tulevaisuudessa käytettäviin verotukseen liittyviin hyvityksiin.

**Väliaikaiset erot ovat varojen tai velkojen taseeseen merkityn kirjanpitoarvon ja niiden verotuksellisen arvon välisiä eroja. Väliaikaiset erot voivat olla joko:**

- (a) veronalaisia väliaikaisia eroja, jotka johtavat verotettavan erän syntymiseen verotettavaa tuloa määritettäessä tulevilla tilikausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan; tai
- (b) verotuksessa vähennyskelpoisia väliaikaisia eroja, jotka johtavat verotettavaa tuloa määritettäessä vähennettävissä olevan erän syntymiseen tulevilla tilikausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan.

**Omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo on kyseisen omaisuuserän tai velan verotuksessa huomioon otettava määrä.**

6. Verokulu (tai -tuotto) käsittää sekä tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan verokulun (tai -tuoton) että laskennallisen verokulun (tai -tuoton).

**IAS 12***Verotuksellinen arvo*

7. Omaisuuserän verotuksellinen arvo on määrä, joka on verotuksessa vähennettävissä siitä veronalaisesta taloudellisesta hyödystä, joka koituu yrityksen hyväksi omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä. Jos tämä taloudellinen hyöty ei ole veronalaista, omaisuuserän verotuksellinen arvo on yhtä suuri kuin sen kirjanpitoarvo.

*E s i m e r k k e j ä*

1. Koneen hankintameno on 100. Verotuksessa on tilikaudella ja aikaisemmillä tilikausilla tehty poistoja 30, ja jäljellä oleva hankintameno vähennetään tulevina vuosina joko poistoina tai luovutuksen yhteydessä kokonaisuudessaan. Koneen käytöstä syntyvä tulo on veronalaista. Koneen myynnistä saatava luovutusvoitto on veronalaista ja luovutustappio on verotuksessa vähennyskelpoista. Koneen verotuksellinen arvo on 70.
  2. Korkosaamisen kirjanpitoarvo on 100. Korkotulo verotetaan maksuperusteisesti. Korkosaamisen verotuksellinen arvo on nolla.
  3. Myyntisaamisten kirjanpitoarvo on 100. Myyntisaamiin liittyvä tulo on jo sisällynyt verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon). Myyntisaamisten verotuksellinen arvo on 100.
  4. Emoyrityksellä on tytäryritykseltä osinkosaaminen, jonka kirjanpitoarvo on 100. Osinkotulo on verovapaata. Omaisuuserän koko kirjanpitoarvo on tosiasiallisesti vähennettävissä vastaavasta taloudellisesta hyödystä. Tästä johtuen osinkosaamisen verotuksellinen arvo on 100<sup>(1)</sup>.
  5. Lainasaamisen kirjanpitoarvo on 100. Lainan takaisinmaksulla ei ole verovaikutusta. Lainan verotuksellinen arvo on 100.
8. Velan verotuksellinen arvo on sen kirjanpitoarvo vähennettynä määrällä, joka kyseiseen velkaan liittyen on vähennettävissä verotuksessa tulevilla tilikausilla. Jos kyseessä on ennakoon saatu tulo, siitä johtuvan velan verotuksellinen arvo on sen kirjanpitoarvo vähennettynä sillä osalla kyseisestä tulosta, joka ei ole veronalainen tulevilla tilikausilla.

*E s i m e r k k e j ä*

1. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien siirtovelkojen kirjanpitoarvo on 100. Tähän liittyvä kulu on verotuksessa vähennyskelpoista maksuperusteisesti. Siirtovelkojen verotuksellinen arvo on nolla.
2. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien ennakoon saatujen korkojen kirjanpitoarvo on 100. Tähän liittyvä korkotulo on verotettu maksuperusteisesti. Ennakoon saatujen korkotulojen verotuksellinen arvo on nolla.
3. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien siirtovelkojen kirjanpitoarvo on 100. Tähän liittyvät kulut on jo vähennetty verotuksessa. Siirtovelkojen verotuksellinen arvo on 100.
4. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien maksamattomien sakkojen ja muiden rangaistusluonteisten maksujen kirjanpitoarvo on 100. Sakot ja rangaistusluonteiset maksut eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa. Sakkojen ja muiden rangaistusluonteisten maksujen verotuksellinen arvo on 100<sup>(2)</sup>.
5. Lainan kirjanpitoarvo on 100. Lainan takaisinmaksulla ei ole verovaikutusta. Lainan verotuksellinen arvo on 100.

<sup>(1)</sup> Tässä ei synny veronalaista väliaikaista eroa. Vaihtoehtoisesti voidaan ajatella, että osinkosaamisen verotuksellinen arvo on nolla ja tästä johtuva väliaikainen ero kerrotaan nollan suuruisella verokannalla. Kummassakaan tapauksessa ei synny laskennallista verovelkaa.

<sup>(2)</sup> Tässä ei synny veronalaista väliaikaista eroa. Vaihtoehtoisesti voidaan ajatella, että sakkojen ja muiden rangaistusluonteisten maksujen verotuksellinen arvo on nolla ja tästä johtuva väliaikainen ero kerrotaan nollan suuruisella verokannalla. Kummassakaan tapauksessa ei synny laskennallista verosaamista.

9. Joillakin erillä saattaa olla verotuksellinen arvo, mutta niitä ei merkitä varoiksi tai veloiksi taseeseen. Esimerkiksi tutkimusmenot on kirjattu kuluksi kirjanpidon tulosta määritettäessä sillä tilikaudella, jolla ne ovat syntyneet, mutta ne saattavat olla verotuksessa vähennyskelpoisia vasta myöhemmillä tilikausilla. Tutkimusmenojen verotuksellisen arvon – siis tulevilla tilikausilla kyseiseen velkaan liittyen verotuksessa vähennettäväksi hyväksyttävän määrän – ja nollan suuruisen kirjanpitoarvon erotus on vähennyskelpoinen väliaikainen ero, josta syntyy laskennallinen verosaaminen.
10. Silloin kun omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo ei ole ilmeinen, voi tämän standardin perustana olevan pääperiaatteen huomioon ottamisesta olla apua: yrityksen tulee tiettyjä rajoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta kirjata laskennallinen verovelka (tai -saaminen) aina, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen tai velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittaminen johtaa siihen, että tulevaisuudessa maksettavaksi tulevat verot ovat suuremmat (tai pienemmät) kuin tilanteessa, jossa edellä tarkoitettulla kertymisellä tai suorittamisella ei olisi verovaikutusta. Kappaleen 52 jälkeen esitettävä esimerkki C kuvaa tilanteita, joissa tämä perusperiaate voi olla hyödyllistä ottaa huomioon, esimerkiksi tapaus, jossa omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo riippuu tavasta, jolla tämän kertymisen tai suorittamisen odotetaan tapahtuvan.
11. Konsernitilinpäätöksessä veronalaiset väliaikaiset erot määritetään vertaamalla varojen tai velkojen konsernitilinpäätöksessä olevaa kirjanpitoarvoa niiden verotukselliseen arvoon. Verotuksellinen arvo määritetään konserniveroilmoituksen perusteella niissä maissa, joissa tällainen annetaan. Muutoin verotuksellinen arvo määritetään kunkin konserniin kuuluvan yksittäisen yrityksen veroilmoituksen perusteella.

#### TILIKAUDEN VEROTETTAVAAN TULOON PERUSTUVIEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN KIRJAAMINEN

12. ***Tilikauden ja aikaisempien tilikausien verotettavaan tuloon perustuvien verojen maksamaton osuus merkitään velaksi taseeseen. Mikäli tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta maksettujen verojen määrä ylittää kyseisiltä tilikausilta maksettavaksi tulevan määrän, yli menevä osuus merkitään varoiksi taseeseen.***
13. ***Hyöty, joka liittyy sellaiseen verotukselliseen tappioon, joka voidaan käyttää taaksepäin vähentämään aiemman tilikauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja, merkitään varoiksi taseeseen.***
14. Kun verotuksellinen tappio käytetään vähentämään aikaisemman tilikauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja, yritys kirjaa tämän hyödyn varoiksi taseeseen sillä tilikaudella, jolla verotuksellinen tappio syntyy, koska hyödyn koituminen yritykselle on todennäköistä ja tämä hyöty on määritettävissä luotettavasti.

#### LASKENNALLISTEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN KIRJAAMINEN

##### Veronalaiset väliaikaiset erot

15. ***Laskennallinen verovelka kirjataan kaikista veronalaisista väliaikaisista eroista, paitsi jos laskennallinen verovelka syntyy:***
  - (a) ***liikearvosta, jonka poistot eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa; tai***
  - (b) ***kun omaisuuserä tai velka alun perin merkitään kirjanpitoon ja kyseinen liiketoimi:***
    - (i) ***ei ole yritysten yhteenliittymä; ja***
    - (ii) ***se ei vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) liiketoimen toteutumisajankohtana.***

***Jos veronalaiset väliaikaiset erot liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyhtiöihin tehtyihin sijoituksiin taikka yhteisyritysosuuksiin, laskennallinen verovelka kuitenkin kirjataan kappaleen 39 mukaisesti.***

## IAS 12

16. Kun omaisuuserä merkitään taseeseen, lähtökohtana on, että sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään siten, että kyseinen omaisuuserä tuottaa tulevaisuudessa yritykselle taloudellista hyötyä. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää sen verotuksellisen arvon, veronalaisen taloudellisen hyödyn määrä on suurempi kuin verotuksessa vähennyskelpoinen määrä. Tämä ero on veronalainen väliaikainen ero, ja velvollisuus maksaa siitä johtuva tulovero tulevilla tilikausilla aiheuttaa laskennallisen verovelan syntymisen. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy yritykselle, veronalainen väliaikainen ero purkautuu ja yritykselle syntyy verotettavaa tuloa. Tästä johtuen yrityksestä todennäköisesti poistuu taloudellista hyötyä verojen maksuna. Siksi tämä standardi edellyttää kaikkien laskennallisten verovelkojen kirjaamista kappaleissa 15 ja 39 mainittuja poikkeustapauksia lukuun ottamatta.

## E s i m e r k k i

Hyödykkeen hankintameno on 150 ja kirjanpitoarvo 100. Verotuksessa tehdyt kertyneet poistot ovat 90 ja verokanta 25 %.

Hyödykkeen verotuksellinen arvo on 60 (hankintameno 150 vähennettynä kertyneillä poistoilla 90). Jotta yritys saisi hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän 100, sen on kerrytettävä veronalaista tuloa 100, mutta se voi vähentää verotuksessa poistona vain 60. Tämän seurauksena yritys maksaa tuloveroja 10 (25 % 40:stä), kun sille kertyy omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä. Kirjanpitoarvon 100 ja verotuksellisen arvon 60 välinen erotus 40 on veronalainen väliaikainen ero. Yritys kirjaa tästä johtuen 10:n suuruisen laskennallisen verovelan (25 % 40:stä), joka edustaa tuloveroja, jotka yritys maksaa omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä.

17. Eräät veronalaiset väliaikaiset erot syntyvät, kun tuotto- tai kuluerä otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa yhdellä tilikaudella mutta huomioidaan verotettavaa tuloa määrättäessä toisella kaudella. Tällaisia väliaikaisia eroja nimitetään tavallisesti jaksotuseroiksi. Seuraavissa esimerkeissä mainitut väliaikaiset erot ovat edellä tarkoitetun kaltaisia veronalaisia väliaikaisia eroja, joista näin ollen syntyy laskennallisia verovelkoja:
- (a) korkotulo otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa ajan kulumisen perusteella, mutta joissakin maissa se luetaan verotettavaan tuloon vasta maksun tapahtuessa. Tällaiseen tuloon liittyvän saamisen verotuksellinen arvo on nolla, koska korkotulo ei vaikuta verotettavaan tuloon ennen kuin maksu on saatu;
  - (b) verotettavaa tuloa määritettäessä käytetyt poistot saattavat poiketa kirjanpidon tulosta määritettäessä käytetyistä poistoista. Tällöin väliaikainen ero on hyödykkeen kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välinen erotus, jälkimmäisen ollessa hyödykkeen alkuperäinen hankintameno vähennettynä kyseisen ja aikaisempien tilikausien verotettavaa tuloa määritettäessä hyväksytyillä poistoilla. Veronalainen väliaikainen ero syntyy, ja se johtaa laskennallisen verovelan muodostumiseen, kun verotuksessa on tehty kiihdytetyt poistot (jos verotuksessa tehdyt poistot ovat pienemmät kuin kirjanpidon poistot, syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, josta aiheutuu laskennallinen verosaaminen); ja
  - (c) kehittämismenot saatetaan aktivoida ja kirjata kuluiksi tulevilla tilikausilla, mutta ne voidaan vähentää verotettavaa tuloa määritettäessä tilikaudella, jolla ne ovat syntyneet. Tällaisten kehittämismenojen verotuksellinen arvo on nolla, koska ne on jo aikaisemmin vähennetty verotettavasta tulosta. Kehittämismenojen kirjanpitoarvon ja niiden nollan suuruisen verotuksellisen arvon erotus on väliaikainen ero.
18. Väliaikaisia eroja syntyy myös kun:
- (a) hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan hankittuihin, yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin niiden käyvän arvon perusteella mutta vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa (ks. kappale 19);
  - (b) varat arvostetaan uudelleen, mutta vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa (ks. kappale 20);

- (c) konsernitilinpäätöstä laadittaessa syntyy liikearvo tai negatiivinen liikearvo (ks. kappaleet 21 ja 32);
- (d) omaisuuserän tai velan alkuperäinen verotuksellinen arvo poikkeaa sen kirjanpitoarvosta merkittäessä erä perin kirjanpitoon, esimerkiksi yrityksen hyötyessä tiettyihin omaisuuseriin kohdistuvasta verovapaasta julkisesta avustuksesta (ks. kappaleet 22 ja 33); tai
- (e) tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten tai yhteisyritysosuuksien kirjanpitoarvo muuttuu niiden verotuksellisesta arvosta poikkeavaksi (ks. kappaleet 38-45).

#### Yritysten yhteenliittymät

- 19. Hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan hankittuihin, yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin kaupan toteutumisaikajohdan käypien arvojen perusteella. Väliaikaisia eroja syntyy silloin, kun yritysten yhteenliittymisen ei vaikuta hankittujen, yksilöitävissä olevien omaisuus- ja velkaerien verotukselliseen arvoon tai mikäli vaikutus on erilainen kuin kirjanpidossa. Jos esimerkiksi omaisuuserä merkitään taseeseen käypään arvoon mutta verotuksellinen arvo säilyy saman suuruisena kuin hankintameno on ollut edellisellä omistajalla, syntyy väliaikainen ero, josta aiheutuu laskennallinen verovelka. Syntyvä laskennallinen verovelka vaikuttaa liikearvoon (ks. kappale 66).

#### Käypään arvoon taseeseen merkityt varat

- 20. IAS-standardit sallivat joidenkin omaisuuserien merkitsemisen taseeseen käypään arvoon tai niiden uudelleenarvostuksen (ks. esim. IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet", IAS 38 "Aineettomat hyödykkeet" ja IAS 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" ja IAS 40 "Sijoituskiinteistöt"). Joissakin maissa omaisuuserän uudelleenarvostus tai kirjanpitoarvon muunlainen muuttaminen käypiä arvoja vastaavaksi vaikuttaa kyseisen tilikauden verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon). Tästä seuraa, että verotuksellinen arvo muuttuu, eikä väliaikaista eroa näin ollen synny. Toisissa maissa omaisuuserän uudelleenarvostaminen tai kirjanpitoarvon muuttaminen ei vaikuta kyseisen tilikauden verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon), eikä omaisuuserän verotuksellista arvoa näin ollen muuteta. Omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä yritykselle koituu kuitenkin tulevaisuudessa veronalaista taloudellista hyötyä, ja vastaava verotuksessa vähennyskelpoinen määrä tulee poikkeamaan tuon taloudellisen hyödyn määrästä. Uudelleenarvostetun omaisuuserän kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välinen ero on väliaikainen ero, joka aiheuttaa laskennallisen verovelan tai -saamisen syntymisen. Näin on siinäkin tapauksessa, että:
  - (a) yritys ei aio luopua kyseisestä omaisuuserästä. Tällöin omaisuuserän uudelleen määritettyä kirjanpitoarvoa vastaava määrä tullaan kerryttämään omaisuutta käyttämällä, ja syntyy veronalaista tuloa, joka ylittää tulevilla tilikausilla verotuksessa vähennyskelpoisten poistojen määrän; tai
  - (b) luovutusvoitoista johtuva vero siirtyy myöhemmin maksettavaksi, jos luovutustulo käytetään vastaavanlaisten omaisuuserien hankintaan. Tällöin veronmaksuvelvollisuus syntyy vasta, kun nämä vastaavanlaiset omaisuuserät myydään tai niitä käytetään.

#### Liikearvo

- 21. Liikearvo on määrä, jolla hankintameno ylittää hankkijaosapuolen omistusosuuden hankittujen, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvästä arvosta. Monessa maassa liikearvon poiston vähentäminen kuluna verotettavaa tuloa määritettäessä ei ole sallittua. Liikearvon hankintameno ei näissä maissa yleensä ole verotuksessa vähennyskelpoinen myöskään, kun tytäryritys luopuu liiketoiminnasta, johon liikearvo liittyy. Näissä maissa liikearvon verotuksellinen arvo on nolla. Ero liikearvon kirjanpitoarvon ja sen nollan suuruisen verotuksellisen arvon välillä on veronalainen väliaikainen ero. Tämä standardi ei kuitenkaan salli tästä johtuvan laskennallisen verovelan kirjaamista, koska liikearvo on jäännöserä ja laskennallisen verovelan kirjaaminen kasvattaisi liikearvon kirjanpitoarvoa.

## IAS 12

## Omaisuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon

22. Väliaikainen ero voi syntyä merkittäessä omaisuserä tai velka alun perin kirjanpitoon, esimerkiksi jos omaisuserän hankintameno on osaksi tai kokonaan vähennyskelpoton verotuksessa. Tällaisen väliaikaisen eron kirjanpidollinen käsittely riippuu sen liiketoimen luonteesta, joka alun perin johti omaisuserän kirjaamiseen:
- (a) jos kyseessä on yritysten yhteenliittymä, yritys kirjaa laskennallisen verovelan tai -saamisen ja tämä vaikuttaa liikearvon tai negatiivisen liikearvon määrään (ks. kappale 19);
  - (b) jos liiketoimi vaikuttaa joko kirjanpidon tulokseen tai verotettavaan tuloon, yritys kirjaa laskennallisen verovelan tai -saamisen ja merkitsee tästä johtuvan laskennallisen verokulun tai -tuoton tuloslaskelmaan (ks. kappale 59);
  - (c) jos liiketoimi ei ole yritysten yhteenliittymä eikä se vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon, yritys voisi kappaleiden 15 ja 24 mukaisen vapautuksen puuttuessa kirjata liiketoimesta johtuvan laskennallisen verovelan tai -saamisen ja oikaista omaisuserän tai velan kirjanpitoarvoa samalla määrällä. Tällaiset oikaisut tekisivät tilinpäätöstiedot vähemmän läpinäkyviksi. Siksi tämä standardi ei salli yrityksen kirjata tällaisesta liiketoimesta johtuvaa laskennallista verovelkaa tai -saamista silloin, kun erä merkitään alun perin kirjanpitoon eikä myöskään myöhemmin (ks. esimerkki jäljempänä). Yritys ei myöskään kirjaa taseeseen merkitsemättömän laskennallisen verovelan tai -saamisen muutoksia, kun omaisuserästä tehdään poistoja.
23. IAS 32:n ”Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa” mukaisesti yhdistelmäinstrumentin (esimerkiksi vaihtovelkakirjalainan) liikkeeseenlaskija luokittelee instrumentin vieraan pääoman luonteisen osuuden velaksi ja oman pääoman luonteisen osuuden omaksi pääomaksi. Joissakin maissa vieraan pääoman luonteisen osuuden alkuperäinen verotuksellinen arvo on yhtä suuri kuin oman pääoman luonteisen osuuden ja vieraan pääoman luonteisen osuuden alkuperäisten kirjanpitoarvojen yhteismäärä. Tästä johtuva veronalainen väliaikainen ero syntyy, kun oman pääoman luonteinen osuus kirjataan alun perin erillään vieraan pääoman luonteisesta osuudesta. Kappaleessa 15 (b) esitetty poikkeus ei tämän vuoksi ole sovellettavissa. Näin ollen yritys kirjaa tästä syntyvän laskennallisen verovelan. Kohdan 61 mukaisesti laskennallinen verovelka kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen. Laskennallisen verovelan myöhemmät muutokset merkitään kappaleen 58 mukaisesti tuloslaskelmaan laskennalliseksi verokuluksi (tai -tuotoksi).

## Kappaletta 22 (c) havainnollistava esimerkki

Yritys aikoo käyttää omaisuserää, jonka hankintameno on 1 000, koko sen viiden vuoden pituisen taloudellisen vaikutusajan, minkä jälkeen yritys luovuttaa sen jäännösarvoa vastaavaan hintaan nolla. Verokanta on 40 %. Omaisuserän poistot eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa. Omaisuserästä saatava luovutusvoitto ei olisi veronalaista eikä tappio miltään osin vähennyskelpoista.

Omaisuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kerryttäessään yritys ansaitsee veronalaista tuloa 1 000 ja maksaa veroa 400. Yritys ei kirjaa tästä johtuvaa laskennallista verovelkaa 400, koska se on syntynyt omaisuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.

Seuraavana vuonna omaisuserän kirjanpitoarvo on 800. Kun yritys ansaitsee veronalaista tuloa 800, se maksaa veroa 320. Yritys ei kirjaa laskennallista verovelkaa 320, koska se on syntynyt omaisuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.

## Verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot

24. **Laskennallinen verosaaminen kirjataan kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista siihen määrään asti, kuin todennäköisesti on käytettävissä verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyskelpoinen väliaikainen ero voidaan hyödyntää, lukuun ottamatta tilanteita, jossa laskennallinen verosaaminen syntyy:**
- (a) **negatiivisesta liikearvosta, joka on merkitty taseen vastattaviin tuloennakoksi IAS 22:n ”Yritysten yhteenliittymät” mukaisesti; tai**

- (b) **kun omaisuuserä tai velka alun perin merkitään kirjanpitoon, ja kyseinen liiketoimi:**
- (i) **ei ole yritysten yhteenliittymä; ja**
- (ii) **se ei vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) liiketoimen toteutumisajankohtana.**

**Jos verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyhtiöihin tehtyihin sijoituksiin taikka yhteisyritysosuuksiin, laskennallinen verosaaminen kuitenkin kirjataan kappaleen 44 mukaisesti.**

25. Kun velka merkitään taseeseen, lähtökohtana on, että sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan tulevilla tilikausilla siten, että yrityksestä poistuu taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja. Kun yrityksestä poistuu voimavaroja, niiden määrä saattaa olla kokonaan tai osaksi vähennyskelpoinen verotettavaa tuloa määrittäessä myöhemmällä tilikaudella kuin milloin velka on kirjattu. Tällöin velan kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä on väliaikainen ero. Tästä syntyy laskennallinen verosaaminen perustuen tuloveroihin, jotka luetaan yrityksen hyväksi tulevilla tilikausilla, kun kyseinen osa velasta on vähennyskelpoinen verotettavaa tuloa määrittäessä. Samoin, jos omaisuuserän kirjanpitoarvo on sen verotuksellista arvoa suurempi, ero johtaa tulevilla tilikausilla yrityksen hyväksi luettavia tuloveroja koskevan laskennallisen verosaamisen syntymiseen.

#### Esimerkki

Yritys kirjaa siirtyviä tuotetakuumenoja koskevan velan 100. Verotuksessa tuotetakuumenot eivät ole vähennettävissä ennen kuin yritys maksaa korvauksia. Verokanta on 25 %.

Velan verotuksellinen arvo on nolla (kirjanpitoarvo 100 vähennettynä määrällä, joka voidaan tulevina vuosina vähentää verotuksessa kyseiseen velkaan liittyen). Velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittaessaan yritys vähentää tulevaisuudessa verotettavaa tuloaan 100:lla, ja näin ollen sen tulevaisuudessa maksamat verot vähenevät 25:llä (25 % 100:sta). Kirjanpitoarvon 100 ja nollan suuruisen verotuksellisen arvon välinen ero 100 on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Yritys kirjaa tästä johtuen laskennallisen verosaamisen 25 (25 % 100:sta) edellyttäen, että yritys todennäköisesti ansaitsee tulevina vuosina riittävästi verotettavaa tuloa pystyäkseen hyötymään maksettavien verojen vähentymisestä.

26. Seuraavassa on esimerkkejä verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtavat laskennallisten verosaamisten syntymiseen:
- (a) eläkemenot voidaan vähentää kirjanpidon tulosta määrittäessä henkilöiden työssäoloaikana, mutta verotettavaa tuloa määrittäessä ne ovat vähennyskelpoisia joko silloin, kun yritys suorittaa maksuja eläkerahastoon tai kun yritys itse maksaa eläkkeitä. Velan kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä on väliaikainen ero; velan verotuksellinen arvo on yleensä nolla. Tällaisesta vähennyskelpoisesta väliaikaisesta erosta johtuen syntyy laskennallinen verosaaminen, sillä yritys saa taloudellista hyötyä verotettavan tulon vähentymisenä, kun rahastomaksuja tai eläke-etuuksia suoritetaan;
- (b) tutkimusmenot kirjataan kuluksi kirjanpidon tulosta määrittäessä sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet, mutta ovat mahdollisesti vähennyskelpoisia verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määrittäessä vasta myöhemmällä tilikaudella. Tutkimusmenojen nollan suuruisen kirjanpitoarvon ja niiden verotusarvon – siis tulevilla tilikausilla verotuksessa vähennettävissä olevan määrän – välinen ero on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, joka johtaa laskennallisen verosaamisen syntymiseen;
- (c) hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan taseeseen merkittävälle omaisuus- ja velkaerille kaupan toteutumisajankohdan käypien arvojen perusteella. Kun velka kirjataan hankinnan yhteydessä mutta sen perustana olevat menot ovat vähennettävissä verotettavaa tuloa määrittäessä vasta myöhemmällä tilikaudella, syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, joka johtaa laskennallisen verosaamisen syntymiseen. Laskennallinen verosaaminen syntyy myös, jos hankitun, yksilöitävissä olevan omaisuuserän käypä arvo on sen verotuksellista arvoa pienempi. Näin syntyvä laskennallinen verosaaminen vaikuttaa molemmissa tapauksissa liikearvoon (ks. kappale 66); ja

## IAS 12

(d) tietyt omaisuuserät saatetaan merkitä taseeseen käypään arvoon tai arvostaa uudelleen ilman että vastaavaa oikaisua tehdään verotuksessa (ks. kappale 20). Verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero syntyy omaisuuserän verotuksellinen arvon ylittäessä sen kirjanpitoarvon.

27. Verotuksessa vähennyskelpoisten väliaikaisten erojen purkautuminen johtaa tulevilla tilikausilla vähennyksiin verotettavaa tuloa määritettäessä. Yritys saa kuitenkin taloudellista hyötyä maksettavaksi tulevan veron vähenemisenä vain, jos se ansaitsee riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyksiä voidaan käyttää. Tämän vuoksi yritys merkitsee laskennalliset verosaamiset taseeseen vain silloin, kun on todennäköistä, että käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot voidaan hyödyntää.
28. On todennäköistä, että käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero voidaan hyödyntää, mikäli on olemassa riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joiden odotetaan purkautuvan:
- (a) samalla tilikaudella kuin verotuksessa vähennyskelpoisen väliaikaisen eron odotetaan purkautuvan; tai
- (b) tilikausilla, joiden verotettavaa tuloa vastaan laskennalliseen verosaamiseen liittyvä verotuksellinen tappio voidaan käyttää joko taaksepäin tai eteenpäin.

Tällaisissa tilanteissa laskennallinen verosaaminen kirjataan sillä tilikaudella, jolla verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot syntyvät.

29. Kun samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja ei ole riittävästi, laskennallista verosaamista kirjataan siihen määrään asti kuin:
- (a) yritykselle todennäköisesti syntyy riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyvää verotettavaa tuloa sillä tilikaudella, jolla verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero purkautuu (tai niillä tilikausilla, joiden verotettavaa tuloa vastaan laskennalliseen verosaamiseen liittyvä verotuksellinen tappio voidaan käyttää taaksepäin tai eteenpäin). Tulevien tilikausien verotettavan tulon riittävyttä arvioidessaan yritys ei ota huomioon niitä verotukseen vaikuttavia eriä, jotka johtuvat tulevilla tilikausilla syntyviksi ennakoituista, verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, koska näistä verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvan laskennallisen verosaamisen itsensäkin hyödyntäminen edellyttää vastaisen verotettavan tulon kertymistä; tai
- (b) yrityksellä on käytössään verosuunnittelukeinoja, jotka tuottavat verotettavaa tuloa asianmukaisilla tilikausilla.
30. Verosuunnittelukeinot ovat toimenpiteitä, joihin yritys ryhtyy synnyttääkseen tai kasvattaakseen veronalaista tuloa tietyllä tilikaudella ennen kuin tappiot taikka verotukseen liittyvät hyvitykset vanhentuvat. Joissakin maissa verotettavaa tuloa voidaan synnyttää tai kasvattaa esimerkiksi:
- (a) valitsemalla korkotuotot verotettaviksi joko korkomaksun saamisen tai saamisoikeuden syntymisen perusteella;
- (b) siirtämällä eräiden verotettavasta tulosta tehtävien vähennysten vaatimista myöhemmäksi;
- (c) myymällä ja mahdollisesti vuokraamalla takaisin omaisuuseriä, joiden arvo on noussut mutta joiden verotuksellista arvoa ei ole oikaistu tätä arvonnousua vastaavasti; ja
- (d) myymällä verovapaata tuloa tuottavan omaisuuserän (kuten esimerkiksi valtion liikkeeseen laskemat joukkovelkakirjalainat joissakin maissa) toisen, veronalaista tuloa tuottavan sijoituksen hankkimiseksi.

Jos verosuunnittelukeinot mahdollistavat verotettavan tulon aikaistamisen, verotuksellisen tappion taikka verotukseen liittyvän hyvityksen hyödyntäminen tulevaisuudessa riippuu kuitenkin edelleen siitä, syntykö tulevaisuudessa verotettavaa tuloa muista lähteistä kuin tulevaisuudessa syntyvistä väliaikaisista eroista.

31. Kun yritys on tehnyt lähimenneisyydessä tappioita, se ottaa huomioon kappaleissa 35 ja 36 esitetyt ohjeet.

## Negatiivinen liikearvo

32. Tämä standardi ei salli laskennallisen verosaamisen kirjaamista sellaisesta verotuksessa vähennyskelpoisesta väliaikaisesta erosta, joka liittyy IAS 22:n "Yritysten yhteenliittymät" mukaisesti taseen vastattaviin tuloennakoksi merkittyyn negatiiviseen liikearvoon, koska negatiivinen liikearvo on jäännöserä ja laskennallinen verosaamisen kirjaaminen kasvattaisi negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvoa.

## Omaisuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon

33. Omaisuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä syntyy laskennallinen verosaaminen esimerkiksi silloin, kun omaisuserään liittyvä verovapaa julkinen avustus vähennetään omaisuserän kirjanpitoarvoa määritettäessä mutta sitä ei vähennetä omaisuserän poistopohjasta verotuksessa (toisin sanoen sen verotuksellisesta arvosta); omaisuserän kirjanpitoarvo on pienempi kuin sen verotuksellinen arvo, mistä syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Julkiset avustukset voidaan käsitellä kirjanpidossa myös merkitsemällä ne taseen vastattaviin tuloennakoksi, jolloin tämän tuloennakon ja sen nollan suuruisen verotuksellisen arvon välillä on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Yrityksen valitsemasta esittämistavasta riippumatta tästä johtuvaa laskennallista verosaamista ei kirjata kappaleessa 22 esitetystä syystä.

## Käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset

34. **Laskennallinen verosaaminen kirjataan käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä käyttämättömistä verotukseen liittyvistä hyvityksistä siihen määrään asti, kuin tulevaisuudessa todennäköisesti syntyy verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää.**
35. Laskennallinen verosaaminen, joka johtuu käyttämättömien verotuksellisten tappioiden ja käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten siirtämisestä myöhemmin käytettäväksi, kirjataan samoilla edellytyksillä kuin vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verosaamiset. Käyttämättömät verotukselliset tappiot ovat kuitenkin vahva osoitus siitä, että tulevaisuudessa ei ehkä ole käytettävissä verotettavaa tuloa. Näin ollen, mikäli yritys on lähimenneisyudessa tehnyt tappiota, se kirjaa käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä verotukseen liittyvistä hyvityksistä laskennallisen verosaamisen vain siihen määrään asti, kuin sillä on riittävästi veronalaisia väliaikaisia eroja tai kuin sillä on muuta vakuuttavaa näyttöä siitä, että syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan se pystyy hyödyntämään käyttämättömät verotukselliset tappionsa tai verotukseen liittyvät hyvitykset. Tällaisissa tilanteissa kappale 82 edellyttää laskennallisen verosaamisen määrän sekä sen kirjaamista tukevan näytön luonteen esittämistä tilinpäätöksessä.
36. Yritys ottaa seuraavat kriteerit huomioon arvioidessaan, miten todennäköisesti sillä on käytettävissään verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää:
- onko yrityksellä riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joista aiheutuu sellaisia verotukseen vaikuttavia eriä, joita vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää ennen niiden vanhentumista;
  - onko todennäköistä, että yritykselle syntyy riittävästi verotettavaa tuloa ennen käyttämättömien verotuksellisten tappioiden tai käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten vanhentumista;
  - johtuvatko käyttämättömät verotukselliset tappiot yksilöitävissä olevista syistä, joiden uusiutuminen on epätodennäköistä; ja
  - onko yrityksellä käytettävissään verosuunnitelukeinoja (ks. kappale 30), joiden avulla saadaan syntymään verotettavaa tuloa sellaiselle tilikaudelle, jolla käyttämättömiä verotuksellisia tappioita taikka käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä voidaan hyödyntää.

Laskennallista verosaamista ei kirjata siltä osin, kuin yritykselle ei todennäköisesti synny verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömiä verotuksellisia tappioita taikka käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä voidaan hyödyntää.

## IAS 12

*Taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verosaamisten uudelleenarviointi*

37. Yritys arvioi taseeseen merkitsemättömät laskennalliset verosaamiset uudelleen jokaisena tilinpäätöspäivänä. Se kirjaa aikaisemmin taseeseen merkitsemättömän laskennallisen verosaamisen siihen määrään asti, kuin laskennallisen verosaamisen hyödyntämisen mahdollistavasta vastaisesta verotettavasta tulosta on tullut todennäköinen. Esimerkiksi toimintaedellytysten parantuessa saattaa tulla entistä todennäköisemmäksi, että yritys pystyy tulevaisuudessa kerryttämään riittävästi verotettavaa tuloa, jotta laskennallinen verosaaminen täyttää kappaleissa 24 ja 34 esitetyt kirjaamisedellytykset. Toinen esimerkki on, että yritys arvioi laskennalliset verosaamiset uudelleen yritysten yhteenliittymän toteutumispäivänä tai sen jälkeen (ks. kappaleet 67 ja 68).

*Sijoitukset tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrittäisiin sekä yhteisyrityksosuudet*

38. Väliaikaisia eroja syntyy, kun tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrittäisiin tehtyjen sijoitusten taikka yhteisyrityksosuuksien kirjanpitoarvo (toisin sanoen emoyrityksen osuus tytäryrityksen, sivuliikkeen, osakkuusyrittäksen tai sijoituskohteen nettovarallisuudesta liikearvon kirjanpitoarvo mukaan lukien) eroaa kyseessä olevan sijoituksen tai osuuden verotuksellisesta arvosta. Tällaisia eroja voi syntyä monissa erilaisissa tilanteissa, esimerkiksi:

- (a) kun tytäryrityksissä, sivuliikkeissä, osakkuusyrittäksissä ja yhteisyrityksissä on jakamattomia voittovaroja;
- (b) valuuttakurssien vaihtelusta, kun emo- ja tytäryritykset ovat eri maissa; ja
- (c) kun osakkuusyrittäksen tehdyn sijoituksen kirjanpitoarvoa on alennettu siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaavaksi.

Sijoitukseen liittyvä väliaikainen ero voi olla konsernitilinpäätöksessä erisuuruinen kuin kyseiseen sijoitukseen liittyvä väliaikainen ero emoyrityksen erillistilinpäätöksessä, jos emoyritys merkitsee sijoituksen erillistilinpäätöksensä hankintamenuon tai uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään.

39. **Yrityksen tulee kirjata laskennallinen verovelka kaikista väliaikaisista eroista, jotka liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrittäisiin tehtyihin sijoituksiin sekä yhteisyrityksosuuksiin lukuun ottamatta niitä eroja, joiden osalta molemmat seuraavista ehdoista täyttyvät:**

- (a) **emoyritys, sijoittajayritys tai yhteisyrityksen osapuoli pystyy määräämään väliaikaisen eron purkautumisajankohdan; ja**
- (b) **wäliaikainen ero ei todennäköisesti purkaudu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa.**

40. Koska emoyrityksellä on määräysvalta tytäryrityksen osingonjakopolitiikasta, se pystyy määräämään, milloin kyseiseen sijoitukseen liittyvät väliaikaiset erot (joita ovat sekä jakamattomista voittovaroista että muuntoeroista johtuvat väliaikaiset erot) purkautuvat. Usein olisi myös käytännössä mahdotonta määrittää tuloveroja, jotka tulisivat maksettaviksi väliaikaisen eron purkautuessa. Emoyritys ei tämän vuoksi kirjaa laskennallista verovelkaa, mikäli se on päättänyt, ettei kyseisiä voittoja jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa. Sama pätee myös sivuliikkeisiin tehtyihin sijoituksiin.

41. Jos ulkomainen yksikkö liittyy kiinteästi yrityksen liiketoimintaan, yritys käsittelee sen ei-monetaarisia varoja ja velkoja kirjanpidossaan oman valuuttansa määräisinä (ks. IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset"). Jos ulkomaisen yksikön verotettava tulo tai verotuksellinen tappio (ja näin ollen myös sen ei-monetaaristen varojen ja velkojen verotuksellinen arvo) määritetään ulkomaan valuutassa, valuuttakurssin muutokset aiheuttavat väliaikaisia eroja. Koska nämä väliaikaiset erot liittyvät pikemminkin ulkomaisen yksikön omiin varoihin ja velkoihin kuin sijoitukseen, jonka tilinpäätöksen laativa yritys on tehnyt kyseessä olevaan ulkomaiseen yksikköön, yritys kirjaa tästä johtuvan laskennallisen verovelan tai (kohdan 24 mukaisten edellytysten täytyessä) laskennallisen verosaamisen. Syntyvää laskennallista verovelkaa tai -saamista vastaava määrä merkitään kuluksi tai tuotoksi tuloslaskelmaan (ks. kappale 58).

42. Osakkuusyrittien osakkaalla ei ole osakkuusyrittessä määräysvaltaa, eikä se siten yleensä pysty päättämään yrityksen osingonjakopoliitikasta. Näin ollen sijoittaja kirjaa osakkuusyritteseen tehtyyn sijoitukseen liittyvistä veronalaisista väliaikaisista eroista johtuvan laskennallisen verovelan, mikäli ei ole olemassa sopimusta, jonka mukaan osakkuusyrittien voittoja ei jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa. Joskus sijoittajayritys ei mahdollisesti pysty määrittämään veroa, joka tulisi maksettavaksi sen saadessa osakkuusyritteseen tehdyn sijoituksen hankintamenoa vastaavan määrän, mutta veron vähimmäismäärä on kuitenkin määritettävissä. Tällöin laskennallinen verovelka kirjataan tämän määrän mukaisena.
43. Yhteisyrityksen osapuolten välisessä sopimuksessa mainitaan yleensä voitonjako ja määrätään, edellyttäkö tällaisten päätösten tekeminen kaikkien osapuolten yksimielisyyttä vai tiettyä enemmistöä. Kun yhteisyrityksen osapuolella on voitonjakoa koskeva määräysvalta ja kun on todennäköistä, että voittoja ei jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa, laskennallista verovelkaa ei kirjata.
44. **Yrityksen tulee kirjata laskennallinen verosaaminen kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrittisiin tehdyistä sijoituksista sekä yhteisyritysosuuksista, siihen ja vain siihen määrään asti, kuin on todennäköistä, että:**
- (a) **väliaikainen ero purkautuu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa; ja**
- (b) **käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan väliaikainen ero on hyödynnettävissä.**
45. Yritys ottaa huomioon kappaleissa 28-31 esitetyt ohjeet ratkaistessaan, kirjaako se laskennallisen verosaamisen verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrittisiin tehdyistä sijoituksista sekä yhteisyritysosuuksista.

## ARVOSTAMINEN

46. **Tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien verotettavaan tuloon perustuvat verovelat (tai -saamiset) kirjataan määrään, joka odotetaan suoritettavan veronsaajalle (tai saatavan siltä hyvityksenä), ja ne määritetään käyttäen niitä verokantoja (ja soveltaen niitä verolakeja), joista on säädetty tai joiden hyväksytystä sisällöstä on ilmoitettu tilinpäätöspäivään mennessä.**
47. **Laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään käyttäen niitä verokantoja, joiden odotetaan olevan voimassa sillä tilikaudella, jolla omaisuuserä realisoidaan tai muutoin hyödynnetään tai velka suoritetaan, perustuen niihin verokantoihin (ja soveltaen niitä verolakeja), joista on säädetty tai joiden hyväksytystä sisällöstä on ilmoitettu tilinpäätöspäivään mennessä.**
48. Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja -saamiset sekä laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään tavallisesti niiden verokantojen (ja verolakien) perusteella, joista on säädetty. Joissakin maissa verokantoja (ja verolakeja) koskevilla valtiollan ilmoituksilla on tosiasiallisesti voimaansaava vaikutus, jolloin varsinkin säädos voidaan antaa useita kuukausia ilmoituksen jälkeen. Tällöin verovelat ja -saamiset määritetään näiden valtiollan ilmoittamien verokantojen (ja verolakien) mukaisesti.
49. Jos verokanta riippuu verotettavan tulon suuruudesta, laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään käyttäen sellaisia keskimääräisiä verokantoja, joita odotetaan sovellettavan verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) tilikausilla, joilla väliaikaisten erojen odotetaan purkautuvan.
50. [Poistettu]
51. **Laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään siten, että ne kuvastavat verovaikutuksia, jotka seuraisivat siitä tavasta, jolla yritys tilinpäätöspäivänä odottaa kerryttävänsä varojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa velkojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.**

## IAS 12

52. Joissakin maissa se, millä tavalla yritys kerryttää omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän (tai suorittaa velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän), saattaa vaikuttaa toiseen tai molempiin seuraavista:

- (a) verokanta, jota sovelletaan yrityksen kerryttäessä omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittaessa velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän; ja
- (b) omaisuuserän (tai velan) verotuksellinen arvo.

Tällöin yritys käyttää laskennallisen verovelan ja -saamisen määrittämiseen ennakoidun kerryttämisen tai suorittamistavan kanssa yhdenmukaista verokantaa ja verotuksellista arvoa.

## Esimerkki A

Omaisuuserän kirjanpitoarvo on 100 ja verotuksellinen arvo 60. Omaisuuserän myyntiin sovellettaisiin 20 %:n verokantaa ja muuhun tuloon 30 %:n verokantaa.

Jos yritys odottaa myyvänsä kyseisen omaisuuserän ilman että se enää käyttää sitä, yritys kirjaa laskennallisen verovelan 8 (20 % väliaikaisesta erosta 40), ja jos se odottaa pitävänsä omaisuuserän ja kerryttävänsä sen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän omaisuuserää käyttämällä, laskennallinen verovelka on 12 (30 % väliaikaisesta erosta 40).

## Esimerkki B

Hyödyke, jonka hankintameno on 100 ja kirjanpitoarvo 80, arvostetaan uudelleen määrään 150. Vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa. Hyödykkeen kertyneet poistot verotuksessa ovat 30, ja verokanta on 30 %. Mikäli hyödyke myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehdyt kertyneet poistot (30) sisällytetään verotettavaan tuloon mutta hankintamenon ylittävä myyntitulo ei ole veronalainen.

Hyödykkeen verotuksellinen arvo on 70, ja veronalainen väliaikainen ero on 80. Jos yritys odottaa kerryttävänsä hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän hyödykettä käyttämällä, yrityksen on saatava veronalaista tuloa 150 mutta hyödykkeestä voidaan tehdä verotuksessa vähennyskelpoisia poistoja vain 70. Tällä perusteella syntyy laskennallinen verovelka 24 (30 % 80:sta). Mikäli hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaava määrä odotetaan saatavan myymällä hyödyke välittömästi hintaan 150, laskennallinen verovelka lasketaan seuraavasti:

	Veronalainen väliaikainen ero	Verokanta	Laskennallinen verovelka
Kertyneet poisto verotuksessa	30	30 %	9
Hankintamenon ylittävä myyntitulo	<u>50</u>	nolla	<u>—</u>
Yhteensä	<u>80</u>		<u>9</u>

Huom! (Kappaleen 61 mukaan uudelleenarvostuksesta johtuva laskennallisen veron lisäys kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen.)

## Esimerkki C

Lähtötiedot ovat samat kuin esimerkissä B sillä erotuksella, että jos hyödyke myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehdyt kertyneet poistot luetaan verotettavaan tuloon (verokanta 30 %) ja myyntitulo inflaatiotarkistetulla hankintamenolla 110 vähennettynä verotetaan 40 %:n verokannalla.

Mikäli yritys ennakoii kerryttävänsä hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän hyödykettä käyttämällä, yrityksen on saatava veronalaista tuloa 150 mutta hyödykkeestä voidaan tehdä verotuksessa vähennyskelpoisia poistoja vain 70. Tällä perusteella verotuksellinen arvo on 70, veronalainen väliaikainen ero on 80 ja syntyy laskennallinen verovelka 24 (30 % 80:sta) samoin kuin esimerkissä B.

Mikäli hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaava määrä odotetaan saatavan myymällä hyödyke välittömästi hintaan 150, yritys voi vähentää verotuksessa indeksikorjatun hankintamenon 110. Nettotulo 40 verotetaan 40 %:n verokannalla. Lisäksi kertyneet verotuksessa tehdyt poistot 30 sisällytetään verotettavaan tuloon ja verotetaan verokannalla 30 %. Tällöin verotuksellinen arvo on 80 (110-30), veronalainen väliaikainen ero on 70 ja syntyy laskennallinen verovelka 25 (40 % 40:sta ja 30 % 30:sta). Mikäli verotuksellinen arvo ei käy heti selville tästä esimerkistä, kappaleessa 10 esitetystä peruserästä saattaa olla apua.

Huom! (Kappaleen 61 mukaan uudelleenarvostuksesta johtuva laskennallisen veron lisäys kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen.)

- 52A. Joissakin maissa tuloveroihin sovelletaan korkeampaa tai matalampaa verokantaa, mikäli tilikauden voitto tai kertyneet voittovarot jaetaan osaksi tai kokonaan osinkoina yrityksen osakkeenomistajille. Joissakin maissa tuloverot saattavat olla saatavissa takaisin tai tulla maksettaviksi, jos tilikauden voitto tai kertyneet voittovarot jaetaan osaksi tai kokonaan osinkoina yrityksen osakkeenomistajille. Tällöin tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja -saamiset sekä laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään käyttäen jakamattomiin voittoihin sovellettavaa verokantaa.
- 52B. Kappaleessa 52A kuvatuissa tapauksissa osinkojen verovaikutukset kirjataan silloin, kun osinkojen maksamista koskeva velka kirjataan. Osinkojen verovaikutukset ovat suoremmin sidoksissa toteutuneisiin liiketoimiin tai tapahtumiin kuin omistajille tapahtuvaan voitonjakoon. Siksi osinkojen verovaikutukset merkitään kappaleen 58 edellyttämällä tavalla tilikauden tuloslaskelmaan paitsi siltä osin, kuin osinkojen verovaikutukset johtuvat kappaleissa 58 (a) ja (b) kuvatuista tilanteista.

#### Kappaleita 52 A ja 52 B havainnollistava esimerkki

Seuraavassa esimerkissä käsitellään yrityksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuvien verovelkojen ja -saamisten ja laskennallisten verovelkojen ja -saamisten määrittämistä sellaisessa maassa, jossa jakamattomat voitot verotetaan korkeamman verokannan (50 %) mukaisesti, ja tietty määrä palautetaan, kun voitot jaetaan. Jaettujen voittojen verokanta on 35 %. Yritys ei kirjaa tilinpäätöspäivän jälkeen ehdotettavia tai päätettäviä osinkoja koskevaa velkaa tilinpäätöspäivänä 31.12.20X1. Vuodelle 20X1 ei näin ollen kirjata lainkaan osinkoja. Verotettava tulo vuonna 20X1 on 100 000. Nettomääräinen veronalainen väliaikainen ero vuonna 20X1 on 40 000.

Yritys kirjaa tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan verovelan ja verokulun 50 000. Tulevaisuudessa jaettavien osinkojen seurauksena mahdollisesti takaisinsaataava määrä ei kirjata saamiseksi. Yritys kirjaa myös laskennallisen verovelan ja laskennallisen verokulun 20 000 (50 % 40 000:stä), joka edustaa jakamattomiin voittoihin sovellettavaa verokantaa käyttäen laskettua tuloveroa, jonka yritys maksaa saadessaan varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittaessaan velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.

15.3.20X2 yritys kirjaa aikaisemmasta liiketoiminnan voitosta maksettavat osingot 10 000 velaksi.

Yritys kirjaa 15.3.20X2 tuloverojen takaisinsaannin 1 500 (15 % velaksi kirjatuista osingoista) tilikauden verotettavaan tuloon perustuvaksi saamiseksi ja tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan verokulun vähennykseksi.

53. **Laskennallisia verosaamisia ja -velkoja ei diskontata.**
54. Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen luotettava määrittäminen diskontattuina edellyttää kunkin väliaikaisen eron purkautumisajankohdan kertovan, yksityiskohtaisen taulukon laatimista. Usein tällaisen aikataulun laatiminen on käytännössä mahdotonta tai hyvin hankalaa. Siksi ei ole perusteltua vaatia laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista. Jos diskonttaaminen olisi sallittua mutta sitä ei vaadittaisi, tämä johtaisi siihen, että eri yritysten laskennalliset verosaamiset ja -velat eivät olisi keskenään vertailukelpoisia. Sen vuoksi tämä standardi ei vaadi eikä salli laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista.

## IAS 12

55. Väliaikaiset erot määritetään omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon perustuen. Tämä pätee myös siinä tapauksessa, että itse kirjanpitoarvo määritetään diskontattuna, esimerkiksi kun kyseessä ovat eläke-etuuksia koskevat velvoitteet (ks. IAS 19 "Työsuhde-etuudet").
56. **Laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvo tarkistetaan kunkin tilikauden päättyessä. Laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvoa vähennetään siltä osin, kuin ei enää ole todennäköistä, että käytettävissä on riittävästi verotettavaa tuloa kyseisen laskennallisen verosaamisen hyödyntämiseksi osaksi tai kokonaan. Tällainen vähennys peruutetaan siltä osin, kun riittävän verotettavan tulon syntymisestä tulee todennäköinen.**

## TILIKAUDEN VEROTETTAVAAN TULOON PERUSTUVAN VERON JA LASKENNALLISEN VERON KIRJAAMINEN

57. Liiketoimesta johtuva tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero käsitellään kirjanpidossa yhdenmukaisesti itse liiketoimen tai liiketapahtuman kanssa. Tätä periaatetta toteutetaan kappaleissa 58-68.

## Tuloslaskelma

58. **Tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero merkitään tuotoksi tai kuluksi tilikauden tuloslaskelmaan lukuun ottamatta veroja, jotka johtuvat:**
- (a) **liiketoimesta tai tapahtumasta joka on kirjattu samalla tilikaudella tai jollakin muulla tilikaudella suoraan omaan pääomaan (ks. kappaleet 61-65); tai**
- (b) **hankinnaksi luokiteltavasta yritysten yhteenliittymästä (ks. kappaleet 66-68).**
59. Useimmat laskennalliset verovelat ja -saamiset syntyvät, kun tuotto tai kulu sisällytetään kirjanpidon tulokseen yhdellä tilikaudella mutta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) toisella tilikaudella. Tästä johtuva laskennallinen vero merkitään tuloslaskelmaan. Esimerkiksi:
- (a) korko-, rojalti- tai osinkotulo saadaan jälkikäteen ja otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa ajan kulumisen perusteella IAS 18:n "Tuotot" mukaisesti, mutta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) se luetaan maksuperusteisesti; ja
- (b) aineettomien hyödykkeiden hankintamenot on aktivoitu IAS 38:n "Aineettomat hyödykkeet" mukaisesti ja merkitään tuloslaskelmaan poistoina, mutta verotuksessa ne on vähennetty silloin, kun ne ovat syntyneet.
60. Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjanpitoarvo voi muuttua, vaikka vastaavan väliaikaisen eron määrässä ei tapahtuisi muutosta. Tämä voi johtua esimerkiksi:
- (a) verokantojen tai verolakien muutoksesta;
- (b) laskennallisten verosaamisten hyödynnettävyyden uudelleenarvioinnista; tai
- (c) muutoksesta tavassa, jolla omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän odotetaan kertyvän.

Tästä johtuva laskennallinen vero merkitään tuloslaskelmaan, ellei se liity eriin, jotka on aikaisemmin kirjattu omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen (ks. kappale 63).

## Suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjatut erät

61. **Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verot ja laskennalliset verot kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen, jos ne liittyvät eriin, jotka on samalla tilikaudella tai jollakin muulla tilikaudella kirjattu suoraan omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen.**

62. IAS-standardit vaativat tai sallivat, että tietyt erät kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen. Esimerkkejä tällaisista eristä ovat:
- (a) aineellisen käyttöomaisuuden (katso IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet") uudelleenarvostamisesta johtuvat kirjanpitoarvon muutokset;
  - (b) tilikauden alun kertyneiden voittovarojen oikaisu, joka johtuu joko takautuvasti sovelletusta tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksesta tai perustavaa laatua olevan virheen korjaamisesta (ks. IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset");
  - (c) itsenäisen ulkomaisen yksikön ulkomaan valuutan määräisen tilinpäätöksen muuntamisesta johtuvat kurssierot (ks. IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset"); ja
  - (d) yhdistelmäinstrumentin oman pääoman luonteisen osuuden alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa syntyvät erät (ks. kappale 23).
63. Poikkeuksellisissa tapauksissa voi olla vaikeaa määrittää niitä tilikauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja ja laskennallisia veroja, jotka liittyvät omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen kirjattuihin eriin. Näin voi olla esimerkiksi, kun:
- (a) tuloveroasteikko on porrastettu, ja on mahdotonta määrittää, mitä verokantaa johonkin tiettyyn verotettavan tulon (tai verotuksellisen tappion) osaan on sovellettu;
  - (b) verokannan tai muun verosäädöksen muutos vaikuttaa laskennalliseen verosaamiseen tai -velkaan, joka liittyy aikaisemmin (kokonaan tai osaksi) omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen kirjattuun erään; tai
  - (c) yritys päättää, että laskennallinen verosaaminen kirjataan tai että sitä ei enää merkitä taseeseen täysimääräisenä, ja kyseinen laskennallinen verosaaminen liittyy (kokonaan tai osaksi) erään, joka on aiemmin kirjattu omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen.
- Suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjattuihin eriin liittyvä tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero määritetään tällöin jakamalla yksikön tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero kyseisessä maassa järkevällä tavalla tasasuhteisesti tai jollakin muulla laskentatavalla joka johtaa olosuhteisiin nähden tarkoituksenmukaisempaan kohdistamiseen.
64. IAS-standardissa 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" ei määrätä tarkemmin, tuleeko yrityksen siirtää uudelleenarvostusrahastosta vuosittain kertyneisiin voittovaroihin määrä, joka vastaa uudelleenarvostetusta omaisuuserästä lasketun poiston ja saman omaisuuserän alkuperäisestä hankintamenosta lasketun poiston erotusta. Mikäli yritys tekee tällaisen siirron, siirrettävästä määrästä vähennetään siihen liittyvä laskennallinen vero. Samat seikat otetaan huomioon silloin, kun kyseessä ovat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen luovutukseen liittyvät siirrot.
65. Kun omaisuuserä arvostetaan uudelleen verotuksessa ja tämä uudelleenarvostus liittyy aikaisemmalla tilikaudella tehtyyn tai myöhemmällä tilikaudella odotettavissa olevaan kirjanpidolliseen uudelleenarvostukseen, sekä omaisuuserän uudelleenarvostuksen että sen verotuksellisen arvon oikaisun verovaikutukset kirjataan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen niillä tilikausilla, joiden aikana kyseiset muutokset tapahtuvat. Mikäli verotuksessa tehty uudelleenarvostus ei liity aikaisemmalla tilikaudella tehtyyn tai myöhemmällä tilikaudella odotettavissa olevaan kirjanpidolliseen uudelleenarvostukseen, verotuksellisen arvon muutoksesta johtuvat verovaikutukset merkitään kuitenkin tuloslaskelmaan.
- 65A. Kun yritys maksaa osinkoja osakkeenomistajilleen, se saattaa joutua maksamaan osan osingoista veronsaajalle osakkeenomistajien puolesta. Monissa maissa tätä kutsutaan lähdeveroksi. Tällainen veronsaajalle suoritettu tai suoritettava vero kirjataan osana osinkoja omaa pääomaa veloittaen.

## IAS 12

*Yritysten yhteenliittymästä johtuva laskennallinen vero*

66. Kuten kappaleissa 19 ja 26(c) on esitetty, väliaikaisia eroja voi syntyä hankinnaksi luokiteltavan yritysten yhteenliittymän seurauksena. IAS 22:n "Yritysten yhteenliittymät" mukaan yritys ottaa tästä johtuvat laskennalliset verosaamiset (siltä osin kuin kappaleen 24 mukaiset kirjaamisedellytykset täyttyvät) tai laskennalliset verovelat huomioon hankinta-ajankohdan yksilöitävissä olevina varoina tai velkoina. Nämä laskennalliset verosaamiset ja -velat vaikuttavat siten liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon. Kappaleiden 15(a) ja 24(a) mukaisesti yritys ei kuitenkaan kirjaa liikearvosta itsestään johtuvia laskennallisia verovelkoja (jos liikearvon poistot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia) eikä taseen vastattaviin tuloennakoksi merkitystä, verotukseen vaikuttamattomasta negatiivisesta liikearvosta johtuvia laskennallisia verosaamisia.
67. Yritysten yhteenliittymän seurauksena hankkijaosapuoli saattaa pitää todennäköisenä, että se pystyy hyödyntämään oman laskennallisen verosaamisensa, jota se ei ollut merkinnyt taseeseen ennen yritysten yhteenliittymää. Hankkijaosapuoli saattaa esimerkiksi pystyä hyödyntämään käyttämättömiä verotuksellisia tappioitaan hankinnan kohteen vastaista verotettavaa tuloa vastaan. Tällöin hankkijaosapuoli kirjaa laskennallisen verosaamisen ja ottaa sen huomioon määrittäessään yritysten yhteenliittymästä syntyvää liikearvoa tai negatiivista liikearvoa.
68. Jos hankkijaosapuoli ei ole ottanut hankinnan kohteen laskennallista verosaamista huomioon yksilöitävissä olevina varoina yritysten yhteenliittymän toteutumisajankohtana ja kyseinen laskennallinen verosaaminen merkitään myöhemmin hankkijaosapuolen konsernitilinpäätökseen, tästä johtuva laskennallinen verotuotto merkitään tuloslaskelmaan. Lisäksi hankkijaosapuoli:
- (a) oikaisee liikearvon bruttomääräisen kirjanpitoarvon ja siihen liittyvät kertyneet poistot niitä määriä vastaaviksi, jotka olisi kirjattu, jos laskennallinen verosaaminen olisi otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina yritysten yhteenliittymän toteutuessa; ja
  - (b) kirjaa liikearvon nettomääräisen kirjanpitoarvon vähennyksen kuluksi.

Hankkijaosapuoli ei kuitenkaan kirjaa negatiivista liikearvoa eikä kasvata negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvoa.

**E s i m e r k k i**

Yritys hankki tytäryrityksen, jolla oli verotuksessa vähennyskelpoisia väliaikaisia eroja 300. Hankinta-ajankohdan verokanta oli 30 %. Tästä syntyvää laskennallista verosaamista 90 ei otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina hankinnasta johtuvaa liikearvoa 500 määritettäessä. Liikearvo poistetaan 20 vuodessa. Kaksi vuotta hankinnan jälkeen yritys arvioi, että vastaista verotettavaa tuloa todennäköisesti kertyykin riittävästi, jotta yritys pystyy käyttämään hyväkseen kaikkiin verotuksessa vähennyskelpoisiin väliaikaisiin eroihin liittyvän hyödyn.

Yritys merkitsee taseeseensa laskennallisen verosaamisen 90 (300 verokannalla 30 %) ja tuloslaskelmaansa laskennallisen verotuoton 90. Se myös pienentää liikearvon hankintamenoa 90:llä ja kertyneitä poistoja 9:llä (joka vastaa 2 vuoden poistoja). Erotus 81 merkitään kuluksi tuloslaskelmaan. Näin ollen liikearvon hankintameno ja siihen liittyvät kertyneet poistot pienennetään niitä määriä (410 ja 41) vastaaviksi, jotka olisi kirjattu, jos laskennallinen verosaaminen 90 olisi otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina yritysten yhteenliittymän toteutumispäivänä.

Jos verokanta on noussut 40 %:iin, yritys merkitsee taseeseensa laskennallisen verosaamisen 120 (300 verokannalla 40 %) ja tuloslaskelmaansa laskennallisen verotuoton 120. Jos verokanta on alentunut 20 %:iin, yritys kirjaa laskennallisen verosaamisen 60 (300 verokannalla 20 %) ja laskennallisen verotuoton 60. Molemmissa tapauksissa yritys myös alentaa liikearvon hankintamenoa 90:llä ja kertyneitä poistoja 9:llä sekä merkitsee erotuksen 81 kuluksi tuloslaskelmaan.

## ESITTÄMINEN

## Verosaamiset ja -velat

69. **Verosaamiset ja -velat esitetään omina erinään taseessa. Laskennalliset verosaamiset ja -velat esitetään erillään tilikauden verotettavaan tuloon perustuvista verosaamisista ja -veloista.**
70. **Kun yritys esittää lyhyt- ja pitkäaikaiset varat ja velat tilinpäätöksessä omina ryhminään, se ei saa luokitella laskennallisia verosaamisia lyhytaikaisiksi varoiksi eikä laskennallisia verovelkoja lyhytaikaisiksi veloiksi.**

## Netottaminen

71. **Yrityksen tulee vähentää tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja saamiset toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että:**
- (a) **yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata kirjatut erät toisiaan vastaan; ja**
  - (b) **yritys aikoo joko toteuttaa suorituksen nettoperusteisena tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.**
72. Vaikka tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset tai -velat kirjataan ja arvostetaan erikseen, ne netotetaan tilinpäätöksessä samanlaisin edellytyksin kuin rahoitusinstrumentit netotetaan IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa" mukaisesti. Yrityksellä on yleensä laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen ja -velka keskenään silloin, kun ne liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin ja kun veronsaaja sallii yrityksen suorittaa tai vastaanottaa yhden nettomääräisen maksun.
73. Konsernitilinpäätöksessä yhden konserniyrityksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen netotetaan toisen konserniyrityksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuvaa verovelkaa vastaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että kyseisillä yrityksillä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus suorittaa tai vastaanottaa tällainen nettomääräinen maksu ja yritykset aikovat joko suorittaa tai vastaanottaa tällaisen nettomääräisen maksun tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.
74. **Yrityksen tulee vähentää laskennallinen verosaaminen ja -velka toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että:**
- (a) **yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen ja -velka keskenään; ja**
  - (b) **laskennalliset verosaamiset ja -velat liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin joko:**
    - (i) **samalta verovelvolliselta; tai**
    - (ii) **eri verovelvollisilta, jotka aikovat joko kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään tai realisoida saamisen ja suorittaa velan samanaikaisesti jokaisella sellaisella tulevalle tilikaudella, jonka aikana odotetaan suoritettavan merkittävä määrä laskennallisia verovelkoja tai hyödynnettävän merkittävä määrä laskennallisia verosaamisia.**
75. Jotta ei olisi tarpeen laatia yksityiskohtaista suunnitelmaa jokaisen väliaikaisen eron purkautumisajankohdasta, tämä standardi edellyttää yrityksen netottavan laskennallisen verosaamisen laskennallista verovelkaa vastaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että ne liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin ja yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään.
76. Harvoissa tapauksissa yrityksellä saattaa olla laillisesti toimeenpantavissa oleva kuittausoikeus ja aikomus suorittaa maksut nettomääräisenä joiltakin tilikausilta mutta ei kaikilta. Tällaisissa harvinaisissa tilanteissa saatetaan edellyttää yksityiskohtaista ajoittumissuunnitelmaa, jotta pystytään varmistumaan luotettavasti siitä, lisääkö yhden verovelvollisen laskennallinen verovelka verojen määrää samalla tilikaudella kuin toisen verovelvollisen laskennallinen verosaaminen vähentää tämän toisen verovelvollisen maksamia veroja.

**IAS 12***Verokulut*

Tavanomaisen toiminnan tulokseen liittyvä verokulu (tai -tuotto)

77. ***Yrityksen tavanomaisen toiminnan tulokseen liittyvä verokulu (tai -tuotto) esitetään tuloslaskelmassa.***

Kurssierot ulkomaan rahan määräisistä laskennallisista verovelvoista tai -saamisista

78. IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset" edellyttää tiettyjen kurssierojen kirjaamista tuotoksi tai kuluksi, mutta siinä ei täsmennetä, missä tuloslaskelman kohdassa tällaiset erot esitetään. Jos ulkomaanrahan määrien laskennallisten verovelkojen tai -saamisten kurssierot merkitään tuloslaskelmaan, ne voidaan näin ollen esittää laskennallisena verokuluna (tai -tuottona), mikäli tätä esittämistä pidetään hyödyllisimpänä tilinpäätöksen käyttäjien kannalta.

**TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITTÄVÄT TIEDOT**

79. ***Verokulun (tai -tuoton) tärkeimmät osatekijät ilmoitetaan erikseen.***

80. Verokulun (tai -tuoton) osatekijöitä voivat olla:

- (a) tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verokulu (tai -tuotto);
- (b) tilikaudella kirjatut oikaisut aikaisempien tilikausien verotettavaan tuloon perustuvaan veroon;
- (c) väliaikaisten erojen syntymiseen tai purkautumiseen liittyvä laskennallinen verokulu (tai -tuotto);
- (d) verokantojen muutokseen tai uusien verojen määräämiseen liittyvä laskennallinen verokulu (tai -tuotto);
- (e) hyöty, joka johtuu aikaisemmin kirjaamattomasta aikaisemman tilikauden verotuksellisesta tappiosta, verotukseen liittyvästä hyvityksestä tai väliaikaisesta erosta, jota on käytetty pienentämään tilikauden verotettavaan tuloon perustuvaa verokulua;
- (f) hyöty, joka johtuu aikaisemmin kirjaamattomasta aikaisemman tilikauden verotuksellisesta tappiosta, verotukseen liittyvästä hyvityksestä taikka väliaikaisesta erosta, jota on käytetty pienentämään tilikauden laskennallista verokulua;
- (g) laskennallinen verokulu, joka johtuu laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvon vähentämisestä tai aikaisemmin tehdyn vähennyskirjauksen peruuttamisesta kappaleen 56 mukaisesti; sekä
- (h) verokulu (tai -tuotto), joka liittyy niihin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin tai perustavaan laatuun oleviin virheisiin, jotka on otettu huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" sallimalla vaihtoehtoisella tavalla.

81. ***Myös seuraavat erät ilmoitetaan erikseen:***

- (a) ***omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjattuihin eriin liittyvien tilikauden verotettavaan tuloon perustuvien verojen ja laskennallisten verojen yhteismäärä;***
- (b) ***tilikaudella kirjattuihin satunnaisiin eriin liittyvä verokulu (tai -tuotto);***
- (c) ***selvitys verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välisestä suhteesta esitettynä joko toisella tai molemmilla seuraavista tavoista:***
  - (i) ***verokulun (tai -tuoton) ja sovellettavalla verokannalla (tai -kannoilla) kerrotun kirjanpidon tuloksen välinen numeerinen täsmäytyslaskelma, josta käy myös ilmi, miten sovellettava verokanta (tai sovellettavat verokannat) on laskettu; tai***

- (ii) *keskimääräisen efektiivisen veroasteen ja sovellettavan verokannan välinen numeerinen täsmäytyslaskelma, josta käy myös ilmi, miten sovellettava verokanta (tai sovellettavat verokannat) on laskettu;*
- (d) *selostus sovellettavan verokannan (tai sovellettavien verokantojen) muutoksista edelliseen tilikauteen verrattuna;*
- (e) *sellaisten verotuksessa vähennyskelpoisten väliaikaisten erojen, käyttämättömien verotuksellisten tappioiden ja käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten määrä (ja mahdollinen vanhentumisaika), joista ei ole kirjattu laskennallista verosaamista;*
- (f) *sellaisten tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoituksiin ja yhteisyrityso-suuksiin liittyvien väliaikaisten erojen yhteismäärä, joista ei ole kirjattu laskennallisia verovelkoja (ks. kappale 39);*
- (g) *jokaisesta erityyppisestä väliaikaisten erojen ryhmästä samoin kuin jokaisesta erityyppisestä käyttämättömien verotuksellisten tappioiden sekä käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten ryhmästä ilmoitetaan:*
- (i) *taseeseen merkittyjen laskennallisten verosaamisten ja -velkojen määrä kullakin esitettävällä tilikaudella;*
- (ii) *tilikauden tuloslaskelmaan merkityn laskennallisen verotuoton tai -kulun määrä, mikäli se ei ilmene taseeseen merkittyjen määrien muutoksista;*
- (h) *lopetetuista toiminnoista ilmoitetaan verokulu, joka liittyy:*
- (i) *lopettamisesta johtuvaan voittoon tai tappioon; ja*
- (ii) *lopetetun toiminnon tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon tilikaudelta, sekä vastaavat erät jokaiselta esitettävältä tilikaudelta; ja*
- (i) *verovaikutukset yrityksen osakkeenomistajille jaettavista osigoista, joita on ehdotettu tai joiden jakamisesta on päätetty ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi mutta joita ei ole merkitty velaksi tilinpäätöksessä.*
82. *Yrityksen tulee ilmoittaa tilinpäätöksessään laskennallisen verosaamisen määrä ja sen kirjaamista tukevan näytön luonne silloin, kun:*
- (a) *laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen riippuu vastaisesta verotettavasta tulosta, joka ylittää olemassa olevien veronalaisten väliaikaisten erojen purkautumisesta syntyvät voitot; ja*
- (b) *kun yritys on tehnyt tappiota joko tarkasteltavana olevalla tai sitä edeltävällä tilikaudella maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy.*
- 82A. *Kappaleessa 52A kuvatussa tapauksessa yrityksen tulee ilmoittaa niiden potentiaalisten verovaikutusten luonne, jotka seuraisivat osinkojen maksamisesta yrityksen osakkeenomistajille. Lisäksi yrityksen tulee ilmoittaa niiden potentiaalisten verovaikutusten määrä, joiden määrittäminen on käytännössä mahdollista, ja onko olemassa potentiaalisia verovaikutuksia, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista.*
83. *Yritys esittää jokaisen satunnaisen erän luonteen ja määrän joko tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa. Jos nämä tiedot annetaan liitetiedoissa, tuloslaskelmassa esitetään kaikkien satunnaisten erien yhteismäärä oikaistuna niihin liittyvän verokulun (tai -tuoton) yhteismäärällä. Vaikka tilinpäätöksen käyttäjät saattavat pitää kuhunkin satunnaisen erään liittyvän verokulun (tai -tuoton) esittämistä hyödyllisenä, verokulua (tai -tuottoa) on joskus hankalaa kohdistaa tällaisille erille. Tällöin satunnaisiin eriin liittyvä verokulu (tai -tuotto) saadaan esittää yhtenä eränä.*

## IAS 12

84. Kappaleen 81(c) edellyttämät tiedot auttavat tilinpäätöksen käyttäjää saamaan käsityksen siitä, onko verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välinen suhde poikkeuksellinen, sekä ymmärtämään keskeiset tekijät, jotka saattavat tulevaisuudessa vaikuttaa tähän suhteeseen. Verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen väliseen suhteeseen voivat vaikuttaa esimerkiksi verovapaat tuotot, verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määrittäessä vähennyskelvottomat kulut sekä verotukselliset tappiot ja ulkomaiset verokannat.
85. Verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välistä suhdetta selostaessaan yritys käyttää verokantaa, joka tuottaa tilinpäätöksen käyttäjien kannalta mielekkäintä informaatiota. Mielekkäin verokanta on usein yrityksen kotimaan verokanta, jossa on laskettu yhteen valtion verotuksessa ja paikallisverotuksessa sovellettavat verokannat, jotka on määritetty jokseenkin saman suuruiselle verotettavalle tulolle (tai verotukselliselle tappiolle). Useassa eri maassa toimivan yrityksen saattaa kuitenkin olla mielekkäämpää yhdistää täsmäytyslaskelmat, jotka on tehty kussakin maassa sovellettavaa verokantaa käyttäen. Seuraavan sivun esimerkki havainnollistaa sovellettavan verokannan vaikutusta numeerisen täsmäytyslaskelman esittämiseen.
86. Keskimääräinen efektiivinen veroaste on verokulu (tai -tuotto) jaettuna kirjanpidon tuloksella.
87. Usein olisi käytännössä mahdotonta laskea niitä taseeseen merkitsemättömiä laskennallisia verovelkoja, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrittäisiin tehdyistä sijoituksista tai yhteisyritysosuuksista (ks. kappale 39). Siksi tämä standardi edellyttää väliaikaisten erojen määrän esittämistä mutta ei laskennallisten verovelkojen ilmoittamista. Yrityksille kuitenkin suositellaan taseeseen merkitsemättömiä laskennallisten verovelkojen ilmoittamista silloin, kun se on käytännössä mahdollista, koska tilinpäätöksen käyttäjät saattavat pitää tällaista informaatiota hyödyllisenä.
- 87A. Kappale 82A vaatii yritystä ilmoittamaan tilinpäätöksessään niiden mahdollisten verovaikutusten luonteen, jotka aiheutuisivat osinkojen maksamisesta yrityksen osakkeenomistajille. Yritys kuvaa tilinpäätöksessään tuloverojärjestelmien keskeiset piirteet sekä osinkojen mahdollisten verovaikutusten määrään vaikuttavat tekijät.
- 87B. Joskus ei ole käytännössä mahdollista laskea niiden mahdollisten verovaikutusten kokonaismäärää, jotka aiheutuisivat osinkojen maksamisesta osakkeenomistajille. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun yrityksellä on useita ulkomaisia tytäryrityksiä. Myös tällaisissa tapauksissa jotkin osat kokonaismäärästä saattavat kuitenkin olla helposti määritettävissä. Esimerkiksi konsernin emoyritys ja jotkut sen tytäryrityksistä ovat saattaneet maksaa jakamattomista voitoista tuloveroa korkeammalla verokannalla ja tietävät, paljonko siitä palautettaisiin, jos konsernin kertyneistä voittovaroista jaettaisiin osakkeenomistajille osinkoja tulevaisuudessa. Tällöin takaisinsaataava määrä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona. Yritys ilmoittaa tarvittaessa myös muista mahdollisista verovaikutuksista, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista. Emoyrityksen mahdollisessa erillistilinpäätöksessä esitetään emoyrityksen kertyneitä voittovaroja koskevat mahdolliset verovaikutukset.
- 87C. Jos yritykseltä edellytetään kappaleessa 82A esitettyjen tietojen antamista, siltä saatetaan edellyttää myös tietoja väliaikaisista eroista, jotka liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrittäisiin tehtyihin sijoituksiin tai yhteisyritysosuuksiin. Tällöin yritys ottaa tämän huomioon kappaleen 82A perusteella annettavia tietoja määrittäessään. Yritykseltä voidaan edellyttää esimerkiksi sellaisten tytäryrityssijoituksiin liittyvien väliaikaisten erojen ilmoittamista, joista ei ole kirjattu laskennallisia verovelkoja (ks. kappale 81(f)). Jos kirjaamattomia laskennallisia verovelkoja ei ole käytännössä mahdollista määrittää (ks. kappale 87), kyseisiin tytäryrityksiin saattaa liittyä potentiaalisia osinkojen verovaikutuksia, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista.
88. Yritys ilmoittaa mahdolliset veroihin liittyvät ehdolliset velat ja varat IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja varoja voi syntyä esimerkiksi vielä ratkaisemattomista kiistoista veroviranomaisten kanssa. Samoin jos verokannat ovat muuttuneet tai tilinpäätöspäivän jälkeen on säädetty uusia verolakeja tai niiden hyväksyty sisältö on ilmoitettu, yritys esittää liitetietona näiden muutosten mahdollisen suuruudeltaan merkittävän vaikutuksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuviin ja laskennallisiin verosaamisiin ja -velkoihin (ks. IAS 10 "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat").

## Kappaletta 85 havainnollistava esimerkki

Yrityksen kirjanpidon tulos vuonna 19X2 on sen omassa maassa (maa A) 1 500 (19X1: 2 000) ja maassa B 1 500 (19X1: 500). Verokanta on 30 % maassa A ja 20 % maassa B. Maassa A on verotuksessa vähennyskelvottomia kuluja 100 (19X1: 200).

Esimerkki kotimaan verokantaa koskevasta täsmäytyslaskelmasta:

	19X1	19X2
Kirjanpidon tulos	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Vero kotimaan verokannalla 30 %	750	900
Verotuksessa vähennyskelvottomien kulujen verovaikutus	60	30
Maassa B sovellettavien alempien verokantojen vaikutus	(50)	(150)
Verokulu	<u>760</u>	<u>780</u>

Seuraavana on esimerkki täsmäytyksestä, joka on laadittu yhdistämällä kutakin maata koskevat erilliset täsmäytyslaskelmat. Tätä menetelmää käytettäessä tilinpäätöksen laativan yrityksen kotimaassa sovellettavan verokannan ja muiden maiden verokantojen välisen eron vaikutus ei näy omna eräänään täsmäytyslaskelmassa. Yrityksen saattaa olla tarpeellista selostaa joko verokantojen muutoksen tai eri maissa ansaittujen voittojen koostumuksen muutoksen vaikutusta selittäessään sovellettavan verokannan (tai -kantojen) muutoksia kappaleen 81(d) edellyttämällä tavalla.

Kirjanpidon tulos	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Vero laskettuna kussakin maassa syntyneisiin voittoihin sovellettavaa verokantaa käyttäen	750	750
Verotuksessa vähennyskelvottomien kulujen verovaikutus	<u>60</u>	<u>30</u>
Verokulu	<u>760</u>	<u>780</u>

## VOIMAANTULO

89. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kappaleessa 91 esitetyn poikkeuksin. Mikäli yritys soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.1998 alkavilla tilikausilla, sen tulee ilmoittaa soveltaneensa tätä standardia vuonna 1979 hyväksytyin IAS 12:n "Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely" sijasta.**
90. Tämä standardi korvaa vuonna 1979 hyväksytyin IAS 12:n "Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely".
91. **Kappaleet 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C ja kappaleiden 3 ja 50 poistaminen tulevat voimaan koskien 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta laadittavia vuositilinpäätöksiä<sup>(3)</sup>. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yrityksen tulee antaa tieto tästä.**

<sup>(3)</sup> Kappale 91 viittaa "vuositilinpäätökseen" yhdenmukaisesti vuonna 1998 käyttöön otetun voimaantuloa koskevan täsmällisemmän ilmaisun kanssa. Kappale 89 viittaa "tilinpäätökseen".

## IAS 14

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 14  
(UUDISTETTU 1997)

## Segmenttiraportointi

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 14:n "Taloudellisen informaation raportointi segmenteittäin", jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi uudelleen muotoiltuna vuonna 1994. Tätä uudistettua standardia sovelletaan 1.7.1998 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS-standardin 36 "Omaisuserien arvon alentuminen" kappaleisiin 116 ja 117 sisältyy eräitä arvonalentumisten segmenttikohtaista esittämistä koskevia vaatimuksia.

## JOHDANTO

Tämä standardi ("IAS 14 (uudistettu)") korvaa IAS 14:n "Taloudellisen informaation raportointi segmenteittäin" ("alkuperäinen IAS 14"). IAS-standardia 14 (uudistettu) sovelletaan 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Keskeiset muutokset alkuperäiseen IAS 14:ään verrattuna ovat seuraavat:

1. Alkuperäinen IAS 14 koski yrityksiä, joiden liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, sekä muita taloudellisesti merkittäviä yksiköitä. IAS 14 (uudistettu) koskee yrityksiä, joiden oman tai vieraan pääoman ehtoiset arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, sisältäen myös yritykset, jotka ovat parhaillaan toteuttamassa oman tai vieraan pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseen laskemista julkisilla arvopaperimarkkinoilla, mutta ei muita taloudellisesti merkittäviä yksiköitä.
2. Alkuperäinen IAS 14 edellytti informaation esittämistä eri toimialoista ja maantieteellisistä segmenteistä. Se sisälsi vain yleisluonteisia ohjeita toimialojen ja maantieteellisten alueiden määrittelemisestä. Siinä ehdotettiin, että sisäisen organisaation mukainen ryhmittely voisi olla raportoitavien segmenttien määrittelyn pohjana, tai segmenttikohtaisten tietojen esittäminen saattaa vaatia tietojen uudelleen luokittelua. IAS 14 (uudistettu) edellyttää informaation esittämistä eri liiketoimintasegmenteistä ja maantieteellisistä segmenteistä. Se sisältää alkuperäistä IAS-standardia 14 yksityiskohtaisempia ohjeita siitä, miten liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit määritellään. Sen mukaan yrityksen tulee määrittellä segmentit sisäiseen organisaatorakenteeseen ja sisäiseen raportointijärjestelmään perustuen. Jos sisäiset segmentit eivät perustu toisiinsa liittyvien tuotteiden tai palvelujen muodostamiin ryhmiin eivätkä maantieteelliseen jakoon, IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että yritys määrittelee raportoitavat segmentit sisäisten segmenttien seuraavaksi alempaan tasoon perustuen.
3. Alkuperäinen IAS 14 edellytti saman tietomäärän antamista sekä toimialoista että maantieteellisistä segmenteistä. IAS 14:n (uudistettu) mukaan yksi segmentointiperuste on ensisijainen ja toinen toissijainen, jolloin toissijaisista segmenteistä vaaditaan huomattavasti vähemmän tietoja.
4. Alkuperäinen IAS 14 ei ottanut kantaa siihen, noudatetaanko segmentti-informaatiota tuotettaessa yksittäisten yritysten vai konsernin noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. IAS 14 (uudistettu) edellyttää samojen laatimisperiaatteiden noudattamista.
5. Alkuperäinen IAS 14 salli segmentin tuloksen määrittelyn eri tavoin eri yrityksissä. IAS 14 (uudistettu) sisältää alkuperäistä IAS-standardia 14 yksityiskohtaisempia ohjeita siitä, mitä tuotto- ja kulueriä sisällytetään segmentin tuottoihin ja kuluihin ja mitä jätetään niiden ulkopuolelle. IAS-standardissa 14 (uudistettu) edellytetään siten standardoitua tapaa määrittää segmentin tulos, mutta vain siltä osin, kuin tuotot ja liiketoiminnan kulut ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevästi kohdistettavissa segmenteille.
6. IAS 14 (uudistettu) edellyttää "symmetriaa" siinä, mitä eriä sisällytetään segmentin tulokseen ja segmentin varoihin. Jos esimerkiksi poistot otetaan huomioon segmentin tuloksessa, poistojen kohteena oleva hyödyke pitää sisällyttää segmentin varoihin. Alkuperäinen IAS 14 ei ota kantaa tähän asiaan.

7. Alkuperäinen IAS 14 ei ottanut kantaa siihen, voidaanko segmentit, joiden katsotaan olevan liian pieniä erikseen raportoitaviksi, yhdistää toisiin segmentteihin tai jättää kokonaan segmenttiraportoinnin ulkopuolelle. IAS 14:n (uudistettu) mukaan pienet sisäisesti raportoitavat segmentit, joista ei vaadita annettavaksi erillisiä tietoja, saadaan yhdistää toisiinsa, mikäli niitä yhdistää merkittävä määrä sellaisia tekijöitä, jotka määrittelevät liiketoiminnallisen tai maantieteellisen segmentin, tai ne saadaan tiettyjen ehtojen täytyessä yhdistää vastaavanlaiseen, merkittävään, sisäisesti raportoitavaan segmenttiin.
8. Alkuperäisessä IAS-standardissa 14 ei otettu kantaa siihen, perustuvatko maantieteelliset segmentit yrityksen varojen sijaintipaikkaan (myynnin alkuperään) vaiko asiakkaiden sijaintiin (myynnin kohteeseen). IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että riippumatta siitä, millä perusteella maantieteelliset segmentit on muodostettu, useat tiedot tulee esittää myös toisen perusteen mukaisesti, mikäli se on merkittävästi erilainen.
9. Alkuperäinen IAS 14 edellytti neljän keskeisen tiedon esittämistä sekä toimialoista että maantieteellisistä segmenteistä:
- (a) myyntituotot tai muut liiketoiminnan tuotot eroteltuna ulkopuolisilta asiakkailta saatuihin ja toisilta segmenteiltä saatuihin tuottoihin;
  - (b) segmentin tulos;
  - (c) segmentin käytössä olevat varat; sekä
  - (d) segmenttien välisen hinnoittelun peruste.

IAS 14 (uudistettu) edellyttää näiden neljän keskeisen tiedon antamista yrityksen ensisijaisen segmenttiraportointiperusteen (liiketoiminnalliset tai maantieteelliset segmentit) mukaisesti esitettynä, sekä lisäksi seuraavia tietoja:

- (a) segmentin velat;
- (b) tilikauden aikana hankittujen aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno;
- (c) poistot;
- (d) muut kulut kuin poistot, joihin ei liity maksutapahtumaa; sekä
- (e) yrityksen osuus osakkuusyriksen, yhteisyriksen tai muun sellaisen sijoituksen, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitosta tai tappiosta, mikäli osakkuusyriksen toimintaa harjoitetaan olennaisilta osin vain kyseisen segmentin alueella, sekä kyseiseen yritykseen liittyvä sijoituksen määrä.

Toissijaisen segmenttiraportointiperusteen mukaisten tietojen osalta IAS-standardista 14 (uudistettu) on jätetty pois alkuperäisen IAS 14:n sisältämä vaatimus segmentin tuloksen esittämisestä, ja sen tilalle on tullut vaatimus tilikauden aikana hankittujen aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno esittämisestä.

10. Alkuperäinen IAS 14 ei ottanut kantaa siihen, tuleeko aikaisemmalta tilikaudelta esitettävät segmentin vertailutiedot oikaista, jos laatimisperiaatteita on muutettu olennaisesti. IAS 14 (uudistettu) edellyttää tietojen oikaisemista, mikäli se on käytännössä mahdollista.
11. IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että jos kaikkien raportoitavien segmenttien yhteenlasketut myyntituotot ulkopuolisilta asiakkailta ovat vähemmän kuin 75 prosenttia yrityksen kokonaistuotoista, on määriteltävä uusia raportoitavia segmenttejä kunnes saavutetaan 75 prosentin taso.
12. Alkuperäisen IAS 14:n mukaan oli mahdollista käyttää segmenttikohtaisissa tiedoissa erilaista segmenttien välisen hinnoittelun menetelmää kuin mitä yritys on todellisuudessa käyttänyt siirtohinnoittelussa. IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että segmenttien väliset siirrot määritetään sillä perusteella, jota yritys on todellisuudessa käyttänyt siirtohinnoittelussa.
13. IAS 14 (uudistettu) edellyttää tuottojen ilmoittamista jokaisesta sellaisesta segmentistä, jota ei katsota raportoitavaksi segmentiksi sen vuoksi, että enin osa sen tuotoista johtuu myynnistä toisille segmenteille, mikäli kyseisen segmentin tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia yrityksen kokonaistuotoista. Alkuperäinen IAS 14 ei sisältänyt tähän verrattavaa vaatimusta.

**IAS 14**

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-7
Määritelmät	8-25
Toisiin IAS-standardeihin sisältyvät määritelmät	8
Liiketoiminnallisen ja maantieteellisen segmentin määritelmät	9-15
Segmentin tuottojen, kulujen, tuloksen, varojen ja velkojen määritelmät	16-25
Raportoitavien segmenttien määrittäminen	26-43
Ensisijainen ja toissijainen segmenttiraportointimuoto	26-30
Liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit	31-33
Raportoitavat segmentit	34-43
Segmenttiraportin laatimisperiaatteet	44-48
Segmenttiraportissa esitettävät tiedot	49-83
Ensisijainen raportointimuoto	50-67
Toissijainen segmentti-informaatio	68-72
Esimerkki segmenttikohtaisista tiedoista	73
Muita esitettäviä tietoja koskevia seikkoja	74-83
Voimaantulo	84

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

## TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä periaatteet, joiden mukaan raportoidaan segmenttikohtaista taloudellista informaatiota – informaatiota yrityksen tuottamista erityyppisistä tuotteista ja palveluista sekä erilaisista maantieteellisistä alueista, joilla se toimii – jotta tilinpäätöksen käyttäjät voisivat:

- (a) saada paremmin käsityksen yrityksen toteutuneesta tuloksesta;
- (b) arvioida paremmin yrityksen riskejä ja kannattavuutta; sekä
- (c) tehdä asiantuntevampia arvioita yrityksestä kokonaisuutena.

Monet yritykset tuottavat erityyppisiä tuotteita tai palveluja tai toimivat maantieteellisillä alueilla, joilla kannattavuus, kasvumahdollisuudet, tulevaisuuden näkymät ja riskit ovat erilaisia. Yrityksen erityyppisiä tuotteita ja palveluja sekä sen erilaisilla maantieteellisillä alueilla harjoitettavaa toimintaa koskeva informaatio – jota usein kutsutaan segmentti-informaatioksi – on merkityksellistä arvioitaessa monitoimialaisen tai monikansallisen yrityksen riskejä ja kannattavuutta, mutta se ei käy selvälle yhteenlasketuista tiedoista. Tämän vuoksi segmentti-informaatiota pidetään laajalti tarpeellisenä tilinpäätöksen käyttäjien tarpeiden tyydyttämiseksi.

## SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan julkistettavaan kokonaiseen tilinpäätökseen, joka on IAS-standardien mukainen.**
2. Tilinpäätös kokonaisuudessaan käsittää taseen, tuloslaskelman, rahavirtalaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman sekä liitetiedot IAS 1:n "Tilinpäätöksen esittäminen" edellyttämällä tavalla.
3. **Tätä standardia tulee noudattaa yritysten, joiden oman tai vieraan pääoman ehtoisilla arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa sekä yritysten, jotka ovat parhaillaan laskemassa liikkeeseen oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita julkisilla arvopaperimarkkinoilla.**
4. Mikäli yritys, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena, laatii IAS-standardien mukaisen tilinpäätöksen, suositellaan segmentti-informaation vapaaehtoista esittämistä.
5. **Mikäli yritys, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena, esittää IAS-standardien mukaisessa tilinpäätöksessä vapaaehtoisesti segmentti-informaatiota, yrityksen tulee noudattaa kaikkia tämän standardin vaatimuksia.**
6. **Jos yrityksen, jonka liikkeeseen laskemilla arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa, tilinpäätös käsittää sekä konsernitilinpäätöksen että emoyrityksen tai yhden tai useamman tytäryrityksen erillistilinpäätöksen, segmentti-informaatio tarvitsee esittää vain konsernitilinpäätöksen perusteella. Mikäli tytäryrityksen itsensä liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, tytäryritys esittää segmentti-informaation omassa erillisessä tilinpäätöksessään.**
7. **Samoin, mikäli tilinpäätös sisältää sekä sellaisen yrityksen tilinpäätöksen, jonka arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa, että erillistilinpäätöksen, joka koskee pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävää osakkuusyrittystä tai yhteisyrittystä, jossa yritys on osapuolena, segmentti-informaatio esitetään vain yrityksen tilinpäätöksen perusteella. Mikäli kyseinen pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävä osakkuusyrittys tai yhteisyrittys on itse sellainen yritys, jonka liikkeeseen laskemilla arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa, se esittää segmentti-informaation omassa erillisessä tilinpäätöksessään.**

## MÄÄRITELMÄT

Toisiin IAS-standardeihin sisältyvät määritelmät

8. **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä merkityksessä, joka on määritelty IAS-standardissa 7 "Rahavirtalaskelmat", IAS-standardissa 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" ja IAS-standardissa 18 "Tuotot".**

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

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

**Tuotoilla tarkoitetaan yrityksen tavanomaisesta toiminnasta tilikaudella koituvan taloudellisen hyödyn bruttomäärää, joka johtaa oman pääoman lisäykseen muutoin kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuen.**

Liiketoiminnallisen ja maantieteellisen segmentin määritelmät

9. **Termejä liiketoimintasegmentti ja maantieteellinen segmentti käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:**

**Liiketoimintasegmentti on yrityksen erotettavissa oleva osa, jossa tuotetaan yksittäistä tuotetta tai palvelua taikka useampia toisiinsa liittyviä tuotteita tai palveluja ja jonka riskit ja kannattavuus poikkeavat muiden liiketoimintasegmenttien riskeistä ja kannattavuudesta. Tekijöitä, jotka otetaan huomioon määritettäessä, ovatko tuotteet tai palvelut toisiinsa liittyviä, ovat:**

## IAS 14

- (a) *tuotteiden tai palvelujen luonne;*
- (b) *tuotantoprosessien luonne;*
- (c) *tuotteiden tai palvelujen asiakastyypit tai -ryhmät;*
- (d) *tuotteen jakelussa tai palvelun tuottamisessa käytettävät menetelmät; sekä*
- (e) *valvontaympäristön luonne, milloin se on tarkoituksenmukaista, esim. kun kyseessä on pankki- ja vakuutus toiminta tai julkiset palvelut.*

*Maantieteellinen segmentti on yrityksen erotettavissa oleva osa, jossa tuotetaan tuotteita tai palveluja tietyssä taloudellisessa ympäristössä ja jonka riskit ja kannattavuus poikkeavat toisenlaisissa taloudellisissa ympäristöissä toimivien osien riskeistä ja kannattavuudesta. Tekijöitä, jotka otetaan huomioon maantieteellisiä segmenttejä määriteltäessä ovat:*

- (a) *taloudellisten ja poliittisten olojen samankaltaisuus;*
- (b) *eri alueille sijoittuvien toimintojen väliset yhteydet;*
- (c) *toimintojen lähekkäisyys;*
- (d) *tietyllä alueella tapahtuvaan toimintaan liittyvät erityiset riskit;*
- (e) *valuutanvaihtorajoitukset; ja*
- (f) *valuuttariskit.*

*Raportoitava segmentti on edellä esitetyllä perusteella määritelty liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti, jota koskevan segmentti-informaation esittämistä tämä standardi edellyttää.*

10. Liiketoiminnallisia ja maantieteellisiä segmenttejä määriteltäessä käytettävät kriteerit kappaleessa 9 eivät ole missään erityisessä järjestyksessä.
11. Yksittäiseen liiketoimintasegmenttiin ei sisälly tuotteita tai palveluja, joiden riskit ja kannattavuus poikkeavat toisistaan merkittävästi. Vaikka eroja saattaa esiintyä yhden tai useamman liiketoimintasektorin määriteltäessä käytettävän tekijän suhteen, yhteen liiketoimintasegmenttiin sisältyvien tuotteiden tai palvelujen odotetaan olevan samankaltaisia useimpien tekijöiden suhteen.
12. Vastaavasti maantieteellinen segmentti ei sisällä riskeiltään ja kannattavuudeltaan merkittävästi toisistaan poikkeavissa taloudellisissa ympäristöissä tapahtuvaa toimintaa. Maantieteellinen segmentti saattaa olla yksi valtio, kahden tai useamman valtion muodostama ryhmä tai alue valtion sisällä.
13. Pääasialliset riskien lähteet vaikuttavat siihen, miten useimmat yritykset organisoidaan ja miten niitä johdetaan. Sen vuoksi tämän standardin kappaleessa 27 edellytetään, että yrityksen organisaatorakenne ja sen sisäinen raportointijärjestelmä ovat sen segmenttien määrittelyn pohjana. Yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen vaikuttavat sekä toimintojen maantieteellinen sijainti (missä tuotteet valmistetaan tai mihin palvelutoiminta sijoittuu) että myös sen markkinoiden sijainti (mihin tuotteet tai palvelut myydään). Määritelmän mukaan maantieteelliset segmentit voivat perustua joko:
  - (a) yrityksen tuotantolaitosten, palvelujen tuottamisyksiköiden tai muiden varojen sijaintiin; tai
  - (b) sen markkina-alueiden ja asiakkaiden sijaintiin.
14. Yrityksen organisaation ja sisäisen raportoinnin rakenne osoittaa yleensä, johtuvatko sen pääasialliset maantieteellisten riskien lähteet varojen sijainnista (myynnin alkuperä) vai asiakkaiden sijainnista (myynnin kohde). Yritys määrittää siis tämän rakenteen pohjalta, tulisiko sen maantieteellisten segmenttien perustua varojen vai asiakkaiden sijaintiin.

15. Liiketoiminnallisten tai maantieteellisten segmenttien koostumuksen määrittäminen vaatii jossain määrin harkintaa. Tätä harkintaa toteuttaessaan yrityksen johto ottaa huomioon tavoitteen, joka segmenttikohtaisen taloudellisen informaation esittämiseksi tässä standardissa asetetaan, ja tilinpäätöksen laadulliset ominaisuudet, jotka esitetään IASC:n yleisissä perusteissa. Näihin laadullisiin ominaisuuksiin kuuluvat yrityksen erityyppisiä tuotteita ja palveluja ja sen tietyillä maantieteellisillä alueilla harjoitettavaa toimintaa koskevan taloudellisen informaation merkityksellisyys, luotettavuus ja eri ajankohtien välinen vertailtavuus sekä tämän informaation hyödyllisyys arvioitaessa yrityksen riskejä ja kannattavuutta kokonaisuutena.

Segmentin tuottojen, kulujen, tuloksen, varojen ja velkojen määritelmät

16. Tässä standardissa käytetään lisäksi seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

*Segmentin tuottoja ovat yrityksen tuloslaskelmassa esitettävät varsinaiset tuotot, jotka ovat välittömästi osoitettavissa segmentille kuuluviksi, sekä asianmukainen osuus yrityksen tuotoista, jotka ovat järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille, sisältäen sekä yrityksen ulkopuolelle tapahtuneesta myynnistä että saman yrityksen muiden segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista johtuvat tuotot. Segmentin tuottoihin ei lueta:*

- (a) satunnaisia eriä;
- (b) korko- tai osinkotuottoja, sisältäen toisille segmenteille annetuista lainoista saadut korot, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa; eikä
- (c) sijoitusten myyntivoittoja tai voittoja velan kuolettamisesta, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa.

*Segmentin tuotot sisältävät yrityksen osuuden osakkuusyritysten, yhteisyritysten tai muiden sellaisten sijoitusten, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitosta tai tappiosta vain siinä tapauksessa, että erät sisältyvät konsernin tai koko yrityksen tuottoihin.*

*Segmentin tuotot sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön tuotoista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31:n "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä" mukaisesti.*

*Segmentin kuluja ovat segmentin liiketoiminnasta johtuvat kulut, jotka ovat välittömästi osoitettavissa segmentille kuuluviksi, ja asianmukainen osuus kuluista, jotka ovat kohdistettavissa segmentille järkevällä perusteella, sisältäen sekä yrityksen ulkopuolisille asiakkaille myytyihin suoritteisiin että saman yrityksen muiden segmenttien kanssa toteutuneisiin liiketoimiin liittyvät kulut. Segmentin kuluihin ei lueta:*

- (a) satunnaisia eriä;
- (b) korkokuluja, sisältäen toisilta segmenteiltä saaduista lainoista maksetut korot, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa;
- (c) sijoitusten myyntitappioita tai tappioita velan kuolettamisesta, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa;
- (d) yrityksen osuutta osakkuusyritysten, yhteisyritysten tai muiden sellaisten sijoitusten tappioista, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää;
- (e) tuloveroja; eikä
- (f) yleisiä hallintokuluja, keskushallinnon kuluja ja muita kuluja, jotka syntyvät yrityksen tasolla ja liittyvät yrityksen kokonaisuutena. Yrityksen tasolla syntyy kuitenkin joskus segmentille kuuluvia kuluja. Tällaiset kulut ovat segmentin kuluja, mikäli ne liittyvät segmentin liiketoimintaan ja mikäli ne ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille.

*Segmentin kulut sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön kuluista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31:n "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä" mukaisesti.*

## IAS 14

*Korkotuotot ja -kulut segmentin sellaisesta toiminnasta, joka on luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa, voidaan esittää segmenttiraportoinnissa yhtenä nettomääräisenä eränä vain siinä tapauksessa, että kyseiset erät on netotettu konsernitilinpäätöksessä tai koko yrityksen tilinpäätöksessä.*

*Segmentin tulos on segmentin tuottojen ja kulujen erotus. Segmentin tulos määritetään ennen mahdollisen vähemmistön osuuden erottamista.*

*Segmentin varat ovat sellaisia liiketoiminnan varoja, joita segmentti käyttää liiketoiminnassaan ja jotka ovat joko välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille.*

*Mikäli segmentin tulokseen sisältyy korko- tai osinkotuottoja, niitä vastaavat saamiset, lainat, sijoitukset tai muut tuloa tuottavat varat sisällytetään segmentin varoihin.*

*Segmentin varat eivät sisällä tuloverosaamia.*

*Sellaiset sijoitukset, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, luetaan segmentin varoihin vain siinä tapauksessa, että kyseisten sijoitusten voitot tai tappiot sisältyvät segmentin tuottoihin. Segmentin varat sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön liiketoiminnan varoista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31:n "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä" mukaisesti.*

*Segmentin varoja määritettäessä vähennetään sellaiset vähennyserät, jotka esitetään yrityksen taseessa suoraan varoista vähennettyinä.*

*Segmentin velat ovat sellaisia liiketoiminnan velkoja, jotka aiheutuvat segmentin liiketoiminnasta ja jotka ovat joko välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille.*

*Jos segmentin tuloksessa on otettu huomioon korkokuluja, vastaavat korolliset velat sisällytetään segmentin velkoihin.*

*Segmentin velat sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön veloista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31:n "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä" mukaisesti.*

*Segmentin velat eivät sisällä tuloverovelkoja.*

*Segmenttiraportin laatimisperiaatteilla tarkoitetaan konsernin ja yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä noudatettavia periaatteita samoin kuin niitä laatimisperiaatteita, jotka koskevat erityisesti segmenttiraportointia.*

17. Segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmät kattavat sellaiset erät, jotka ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille. Yritys käyttää sisäistä raportointijärjestelmäänsä lähtökohtana määritellessään erä, jotka ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille. Tämä tarkoittaa, että erien jotka on nimetty segmenteille sisäisessä taloudellisessa raportoinnissa, oletetaan olevan välittömästi osoitettavissa tai järkevästi kohdistettavissa segmenteille myös raportoitavien segmenttien tuottoja, kuluja, varoja ja velkoja määritettäessä.
18. Toisinaan tietty tuotto-, kulu-, omaisuus- tai velkaerä voi kuitenkin olla kohdistettu segmenteille sisäisessä taloudellisessa raportoinnissa perusteella, jonka yrityksen johto ymmärtää mutta, jota ulkopuoliset tilinpäätöksen käyttäjät voivat pitää subjektiivisena, mielivaltaisena tai vaikeasti ymmärrettävänä. Tällainen kohdistaminen ei muodosta tähän standardiin sisältyvien segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmien mukaista järkevää perustetta. Toisaalta yritys saattaa päättää olla kohdistamatta joitakin tuotto-, kulu-, omaisuus- ja velkaeriä sisäisessä taloudellisessa raportoinnissa, vaikka sille olisi olemassa järkevä peruste. Tällainen erä kohdistetaan tämän standardin sisältämien segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmien mukaisesti.

19. Segmentin varoja ovat esimerkiksi segmentin liiketoiminnassa käytettävät lyhytaikaiset varat, aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, rahoitusleasingin kohteena olevat hyödykkeet (IAS 17 "Vuokrasopimukset") ja aineettomat hyödykkeet. Jos tietty poistoerä sisältyy segmentin kuluihin, myös vastaava omaisuuserä sisällytetään segmentin varoihin. Segmentin varat eivät sisällä sellaisia varoja, joita käytetään yrityksen yleisiin tai keskushallinnon tarkoituksiin. Kahden tai useamman segmentin yhteiset varat sisältyvät segmentin varoihin, mikäli on olemassa järkevä kohdistamisperuste. Segmentin varat sisältävät liikearvon, joka on välittömästi osoitettavissa tai kohtuullisella perusteella kohdistettavissa segmentille, ja vastaava liikearvon poisto sisältyy segmentin kuluihin.
20. Segmentin velkoja ovat esimerkiksi osto- ja muut velat, siirtovelat, asiakkaiden maksamat ennakot, tuotteiden takuuvaukukset ja muut vaateet, jotka liittyvät tavaroiden ja palvelujen tuottamiseen. Segmentin velat eivät sisällä lainoja, rahoitusleasingin kohteena oleviin hyödykkeisiin liittyviä velkoja (IAS 17) eikä muita velkoja, jotka ovat syntyneet pikemminkin rahoitustarkoituksessa kuin liiketoiminnassa. Mikäli korkokulut on otettu huomioon segmentin tuloksessa, vastaava korollinen velka sisältyy segmentin velkoihin. Sellaisten segmenttien velkoihin, joiden toiminta ei ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa, ei lueta lainoja ja niiden kaltaisia velkoja, koska segmentin tulos on pikemminkin liiketoiminnan tulos kuin voitto tai tappio rahoituserien jälkeen. Koska lainat lisäksi usein otetaan keskushallinnon tasolla koko yrityksen toimintaa varten, korollista velkaa ei useinkaan ole mahdollista osoittaa välittömästi segmentille tai kohdistaa sille järkevästi.
21. Segmentin varoja ja velkoja määritettäessä otetaan huomioon hankintana käsiteltävässä yritysten yhteenliittymässä hankitun yrityksen yksilöitävissä olevien segmenttikohtaisten varojen ja velkojen aikaisempiin kirjjanpitoarvoihin tehdyt oikaisut vaikka kyseiset oikaisut tehtäisiin vain konsernitilinpäätöstä laadittaessa eikä niitä merkittäisi emoyrityksen eikä tytäryrityksen erilliseen tilinpäätökseen. Vastaavasti jos aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet on arvostettu uudelleen hankinnan jälkeen IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" salliman vaihtoehdoisen menettelytavan mukaisesti, nämä uudelleenarvostukset otetaan huomioon segmentin varoja määritettäessä.
22. Hankintamenon kohdistamista koskevaa ohjeistusta löytyy toisista IAS-standardeista. Esimerkiksi IAS 2:n "Vaihto-omaisuus" kappaleet 8-16 sisältävät ohjeita vaihto-omaisuuden hankintamenon osoittamisesta ja kohdistamisesta ja IAS 11:n "Pitkäaikaishankkeet" kappaleet 16-21 hankkeista johtuvien menojen osoittamisesta ja kohdistamisesta. Kyseiset ohjeet saattavat olla hyödyllisiä, kun hankintamenoja osoitetaan tai kohdistetaan segmenteille.
23. IAS 7 "Rahavirtalaskelmat" sisältää ohjeita siitä, sisällytetäänkö shekkitililuotot rahavaroihin vai esitetäänkö ne lainoina.
24. Segmentin tuotot, kulut, varat ja velat määritetään ennen konsernin sisäisten saamis- ja velkaerien ja konsernin sisäisten liiketoimien vähentämistä osana konsernitilinpäätöksen laatimisprosessia paitsi milloin tällaiset konsernin sisäiset saamis- ja velkaerät ja liiketoimet ovat sellaisten konserniyritysten välisiä, jotka kuuluvat samaan segmenttiin.
25. Vaikka koko yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä noudatettavat periaatteet ovat myös segmenttilaskennan keskeisiä periaatteita, segmenttilaskennan periaatteet sisältävät lisäksi periaatteita, jotka liittyvät erityisesti segmenttiraportointiin, kuten segmenttien määrittäminen, segmenttien välinen siirtohinnoittelu sekä peruste, jonka mukaan tuotot ja kulut kohdistetaan segmenteille.

#### RAPORTOITAVIEN SEGMENTTIEN MÄÄRITTELEMINEN

##### *Ensisijainen ja toissijainen segmenttiraportointimuoto*

26. ***Yrityksen riskien ja kannattavuuden pääasiallisten lähteiden ja luonteen tulee ratkaista, perustuuko yrityksen ensisijainen segmenttiraportointi liiketoiminnallisiin vai maantieteellisiin segmentteihin. Mikäli yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen vaikuttavat pääasiassa yrityksen tuottamien tuotteiden ja palvelujen väliset erot, sen ensisijaisen segmenttiraportoinnin tulee perustua liiketoiminnallisiin segmentteihin, jolloin toissijainen informaatio esitetään maantieteellisiin segmentteihin perustuen. Vastaavasti jos yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen vaikuttaa pääasiassa se, että se toimii eri maissa tai muuten erilaisilla maantieteellisillä alueilla, sen ensisijaisen segmenttiraportoinnin tulee perustua maantieteellisiin segmentteihin, jolloin toissijainen informaatio esitetään toisiinsa liittyvien tuotteiden ja palvelujen muodostamiin ryhmiin perustuen.***

## IAS 14

27. **Yrityksen sisäinen organisaatio- ja johtamisrakenne ja sisäinen taloudellinen raportointi hallitukselle ja toimitusjohtajalle ovat tavallisesti perustana määriteltäessä yrityksen riskien ja kannattavuuden pääasiallista lähdettä ja niiden luonnetta ja siten myös määritettäessä, kumpi raportointimuoto on ensisijainen ja kumpi toissijainen, alakohdissa (a) ja (b) tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta:**
- (a) **jos sekä yrityksen tuottamien tuotteiden ja palvelujen väliset erot että sen maantieteellisten toiminta-alueiden väliset erot vaikuttavat voimakkaasti yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen, mitä osoittaa se, että yrityksen johtaminen ja sisäinen raportointi hallitukselle ja toimitusjohtajalle on järjestetty matriisilähtöisesti, niin yrityksen tulee käyttää liiketoiminnallisiin segmentteihin perustuvaa raportointia ensisijaisena segmenttiraportoinnin muotona ja maantieteellisiin segmentteihin perustuvaa raportointia toissijaisena segmenttiraportoinnin muotona; ja**
- (b) **jos yrityksen sisäinen organisaatio- ja johtamisrakenne ja sisäinen taloudellinen raportointi hallitukselle ja toimitusjohtajalle eivät perustu sen paremmin yksittäisiin tuotteisiin tai palveluihin tai toisiinsa liittyvien tuotteiden/palvelujen muodostamiin ryhmiin kuin maantieteellisiin alueisiin, yrityksen hallituksen ja toimivan johdon tulee päättää, liittyvätkö yrityksen riskit ja kannattavuus enemmän sen tuottamiin tuotteisiin tai palveluihin vai maantieteellisiin alueisiin, joilla se toimii, ja tämän tuloksena valita joko liiketoiminnallisiin tai maantieteellisiin segmentteihin perustuva raportointi ensisijaiseksi raportointimuodoksi ja toinen toissijaiseksi raportointimuodoksi.**
28. Useimmissa yrityksissä riskien ja kannattavuuden pääasialliset lähteet määräävät, miten yritys organisoidaan ja miten sitä johdetaan. Yrityksen organisaation ja johtamisen rakenne ja sisäinen taloudellinen raportointi osoittavat yleensä parhaiten yritystä koskevien riskien ja kannattavuuden pääasialliset lähteet segmenttiraportointia ajatellen. Harvoja poikkeuksia lukuun ottamatta yritys siis esittää segmentti-informaation tilinpäätöksessään samalla perusteella kuin millä sisäisesti raportoidaan ylimmälle johdolle. Yrityksen riskien ja kannattavuuden pääasiallisista lähteistä tulee ensisijainen segmenttiraportoinnin muoto. Sen toissijaisista riskien ja kannattavuuden lähteistä tulee sen toissijainen segmenttiraportoinnin muoto.
29. "Matriisiesitys" – sekä liiketoiminnalliset että maantieteelliset segmentit ensisijaisena segmenttiraportointimuotona siten, että kummallakin perusteella esitetään täydelliset segmenttikohtaiset tiedot – tuottaa usein hyödyllistä informaatiota, mikäli sekä yrityksen tuottamien tuotteiden ja palvelujen väliset erot että sen erilaisten maantieteellisten toiminta-alueiden väliset erot vaikuttavat yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen. Tämä standardi ei edellytä "matriisiesitystä", mutta ei myöskään estä sitä.
30. Joskus yrityksen organisaatio ja sisäinen raportointi ovat saattaneet muotoutua siten, ettei niillä ei ole yhteyttä sen paremmin tuotteiden tai palvelujen välisiin eroihin kuin maantieteellisiin toiminta-alueisiin. Esimerkiksi sisäinen raportointi saattaa olla järjestetty yksinomaan juridisten yksiköiden mukaisesti, jolloin sisäiset segmentit koostuvat toisiinsa liittymättömien tuotteiden tai palvelujen muodostamista ryhmistä. Näissä epätavallisissa tapauksissa sisäisesti raportoitavat segmenttikohtaiset tiedot eivät täytä tämän standardin mukaisia tavoitteita. Kappale 27(b) edellyttää siis, että yrityksen hallitus ja toimiva johto ratkaisevat, johtuvatko yrityksen riskit ja sen kannattavuus enemmän tuotteista/palveluista vai maantieteellisestä sijainnista, ja valitsevat ensisijaisen segmenttiraportoinnin perusteeksi joko liiketoiminnalliset tai maantieteelliset segmentit. Tavoitteena on saavuttaa kohtuullinen vertailukelpoisuus muihin yrityksiin nähden, parantaa näin annettavan informaation ymmärrettävyyttä sekä tyydyttää sijoittajien, luotonantajien ja muiden osapuolten ilmaisemat tarpeet saada informaatiota tuotteisiin/palveluihin ja maantieteellisiin alueisiin liittyvistä riskeistä ja kannattavuudesta.

*Liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit*

31. **Yrityksen ulkoisessa segmenttiraportoinnissa tulee käyttää liiketoiminnallisina ja maantieteellisinä segmentteinä niitä organisaatioyksiköitä, joita koskevia tietoja raportoidaan hallitukselle ja toimitusjohtajalle yksiköiden toiminnan toteutuneen tuloksen arvioimista ja vastaista resurssien kohdistamista koskevaa päätöksentekoa varten, kappaleessa 32 tarkoitettuja tilanteita lukuun ottamatta.**

32. **Mikäli yrityksen sisäinen organisaation ja johtamisen rakenne sekä järjestelmä, jolla raportoidaan sisäisesti taloudellista informaatiota hallitukselle ja toimitusjohtajalle, ei perustu sen paremmin yksittäisiin tuotteisiin tai palveluihin tai toisiinsa liittyvien tuotteiden tai palvelujen ryhmiin kuin maantieteellisiin alueisiin, kappale 27 (b) edellyttää, että yrityksen hallituksen ja toimivan johdon tulee valita joko liiketoiminnallisiin tai maantieteellisiin segmentteihin perustuva raportointi yrityksen ensisijaiseksi segmenttiraportoinnin muodoksi perustuen arvioon siitä, kumpi kuvastaa yrityksen riskien ja kannattavuuden ensisijaista lähdettä, jolloin toisesta tulee toissijainen raportointimuoto. Tällöin yrityksen hallituksen ja toimivan johdon on määriteltävä yrityksen liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit ulkoista raportointia varten siten, että ne perustuvat pikemminkin tekijöihin, jotka sisältyvät tämän standardin kappaleessa 9 esitettyihin määritelmiin, kuin järjestelmään, jolla taloudellista informaatiota raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimitusjohtajalle, ja tämä määrittely tapahtuu yhdenmukaisesti seuraavassa esitetyn kanssa:**
- (a) jos yksi tai useampi segmenteistä, joista raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimivalle johdolle, on kappaleessa 9 esitettyihin määritelmiin sisältyvien tekijöiden perusteella liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti mutta toiset eivät ole, alakohtaa (b) sovelletaan vain niihin sisäisiin segmentteihin, jotka eivät ole kappaleessa 9 esitettyjen määritelmien mukaisia (toisin sanoen sisäisessä raportoinnissa käytettävää, määritelmän mukaista segmenttiä ei tule jakaa edelleen segmentteihin);
  - (b) niiden segmenttien osalta, joista raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimivalle johdolle ja jotka eivät ole kappaleessa 9 esitettyjen määritelmien mukaisia, yrityksen johdon tulee käyttää apuna seuraavaa, alemmaa sisäisen segmentoinnin tasoa, josta raportoidaan tuote- tai palvelulinjoittain tai maantieteellisiin alueisiin perustuen kappaleessa 9 esitettyjen määritelmien mukaisesti; ja
  - (c) jos tällainen sisäisesti raportoitava alemman tason segmentti vastaa kappaleessa 9 esitettyjen tekijöiden perusteella liiketoiminnallisen tai maantieteellisen segmentin määritelmää, kyseiseen segmenttiin sovelletaan kappaleissa 34 ja 35 esitettäviä, raportoitavan segmentin määrittelyssä käytettäviä kriteerejä.
33. Tämän standardin mukaan useimmat yritykset määrittelevät liiketoiminnallisiksi ja maantieteellisiksi segmenteiksi ne organisaatioyksiköt, joita koskevaa informaatiota raportoidaan hallitukselle (erityisesti mahdollisille toimivaan johtoon kuulumattomille, valvoville hallituksen jäsenille) ja toimitusjohtajalle (korkein toiminnallisia päätöksiä tekevä taho, joka saattaa joissakin tapauksissa koostua useista henkilöistä) kunkin yksikön toteutuneen tuloksen arvioimista ja vastaista resurssien kohdistamista koskevaa päätöksentekoa varten. Siinäkin tapauksessa, että yrityksen on sovellettava kappaletta 32 sen vuoksi, että sen sisäiset segmentit eivät noudata tuote-/palvelukohtaista tai maantieteellistä jakoa, se pikemminkin muodostaa segmentit seuraavan alemman tason segmentoinnin perusteella, josta raportoidaan tuote- tai palvelulinjojen tai maantieteellisten alueiden mukaisesti, kuin muodostaa segmentit yksinomaan ulkoista raportointia varten. Tätä lähestymistapaa, jonka mukaan yrityksen organisaation ja johdon rakennetta ja sen sisäistä raportointijärjestelmää käytetään apuna yrityksen liiketoiminnallisten ja maantieteellisten segmenttien määrittelyssä ulkoista raportointia varten, kutsutaan toisinaan "johdon lähestymistavaksi", ja niitä organisaatioyksiköitä, joita koskevaa informaatiota raportoidaan sisäisesti, kutsutaan joskus "toiminnallisiksi segmenteiksi".

#### Raportoitavat segmentit

34. **Kaksi tai sitä useampi sisäisesti raportoitava liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti, jotka ovat olennaisilta osin samanlaisia, voidaan yhdistää yhdeksi liiketoiminnalliseksi tai maantieteelliseksi segmentiksi. Kaksi tai sitä useampi liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti ovat olennaisilta osin samanlaisia vain silloin, kun:**
- (a) niiden pitkän aikavälin taloudellinen tuloksellisuus on samanlainen; ja
  - (b) ne ovat samanlaisia kaikkien kappaleessa 9 esitettyihin asianomaisiin määritelmiin sisältyvien tekijöiden suhteen.
35. **Liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti muodostaa raportoitavan segmentin, mikäli pääosa sen tuotoista saadaan myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja:**
- (a) sen saamat tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja toisten segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien segmenttien yhteenlasketuista ulkoisista ja sisäisistä tuotoista; tai

## IAS 14

- (b) *segmentin tulos, joko voitto tai tappio, on vähintään 10 prosenttia kaikkien voitollisten segmenttien yhteenlasketusta tuloksesta tai kaikkien tappiollisten segmenttien yhteenlasketusta tuloksesta riippuen siitä, kumpi niistä on absoluuttiselta määrältään suurempi; tai*
- (c) *sen varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien segmenttien yhteenlasketuista varoista.*
36. *Mikäli sisäisesti raportoitava segmentti jää kaikkien kappaleessa 35 esitettyjen merkittävyyskynnysten alapuolelle:*
- (a) *kyseinen segmentti voidaan osoittaa raportoitavaksi segmentiksi koostaan huolimatta;*
- (b) *jos sitä ei päätetä osoittaa raportoitavaksi segmentiksi koostaan huolimatta, kyseinen segmentti voidaan yhdistää yhdeksi erikseen raportoitavaksi segmentiksi yhden tai useamman sisäisesti raportoitavan samankaltaisen segmentin kanssa, joka myös on (tai jotka myös ovat) kaikkien kappaleen 35 mukaisten merkittävyyskynnysten alapuolella (kaksi tai sitä useampi liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti ovat samankaltaisia, mikäli enin osa tekijöistä, jotka sisältyvät asianmukaiseen määritelmään kappaleessa 9, on niille yhteisiä); ja*
- (c) *mikäli segmenttiä ei raportoida erikseen tai yhdistettynä, se tulee sisällyttää kohdistamattomaan täsmäytyserään.*
37. *Mikäli raportoitaville segmenteille kohdistuvien ulkoisten tuottojen kokonaismäärä on alle 75 % konsernin tai yrityksen kokonaistuotoista, uusia segmenttejä määritellään raportoitaviksi segmenteiksi, vaikka ne eivät ylitä kappaleessa 35 tarkoitettua 10 prosentin kynnystä, kunnes vähintään 75 prosenttia konsernin tai yrityksen kokonaistuotoista sisältyy raportoitaviin segmentteihin.*
38. Tässä standardissa käytettyä 10 prosentin kynnystä ei ole tarkoitettu olennaisuutta määrittäessä käytettäväksi ohjeeksi missään muussa tilinpäätöksen laatimisen kohdassa kuin raportoitavia liiketoiminnallisia ja maantieteellisiä segmenttejä määriteltäessä.
39. Rajoittamalla raportoitavat segmentit niihin, joiden tuotoista pääosa tulee myynnistä ulkopuolisille asiakkaille, tämä standardi ei edellytä vertikaalisesti integroitujen toimintojen eri vaiheiden nimeämistä erillisiksi liiketoimintasegmenteiksi. Joillakin toimialoilla vallitsevan käytännön mukaan tietyt vertikaalisesti integroidut toiminnot raportoidaan kuitenkin erillisinä liiketoimintasegmentteinä, vaikka ne eivät kerrytä merkittäviä ulkoisia myyntituottoja. Esimerkiksi monet kansainväliset öljy-yhtiöt esittävät tuotantoketjun alkupään toiminnot (etsintä ja tuotanto) ja loppupään toiminnot (jalostus ja markkinointi) erillisinä liiketoimintasegmentteinä, vaikka alkupään tuote (raakaöljy) siirretään pääosin tai kokonaisuudessaan sisäisesti yrityksen jalostustoiminnolle.
40. Tämä standardi suosittelee mutta ei edellytä vertikaalisesti integroitujen toimintojen vapaaehtoista raportoimista erillisinä segmentteinä, joista esitetään asianmukaiset kuvaukset sisältäen segmenttien välisen siirtohinnoittelun perusteita koskevat tiedot kappaleessa 75 vaadittavalla tavalla.
41. *Jos yrityksen sisäinen raportointi käsittelee vertikaalisesti integroituja toimintoja erillisinä segmentteinä ja yritys päättää olla esittämättä niitä ulkoisesti liiketoimintasegmentteinä, myyvä yksikkö yhdistetään yhteen tai useampaan ostavaan yksikköön ulkoisesti raportoitavia segmenttejä määriteltäessä, paitsi siinä tapauksessa, että yhdistämiselle ei ole järkevää perustetta, jolloin myyvä segmentti esitetään kohdentamattomana täsmäytyseränä.*
42. *Segmentti, joka on määritelty raportoitavaksi tilikautta välittömästi edeltävällä tilikaudella siksi, että se on ylittänyt asianmukaiset 10 prosentin kynnykset, on edelleen raportoitava segmentti tarkasteltavana olevalla tilikaudella, vaikka sen tuotot, tulos ja varat eivät enää ylittäisi 10 prosentin kynnystä, mikäli yrityksen johto katsoo segmentin olevan edelleen merkittävä.*
43. *Mikäli segmentti määritellään raportoitavaksi tarkasteltavana olevalla tilikaudella siksi, että se ylittää asianmukaiset 10 prosentin kynnykset, aikaisemmalta tilikaudelta vertailutarkoituksessa esitettäviä segmenttitietoja oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista siten, että uusi raportoitava segmentti esitetään erillisenä segmenttinä, vaikka tämä segmentti ei ylittänyt 10 prosentin kynnyksiä aikaisemmallalla tilikaudella.*

## SEGMENTTIRAPORTIN LAATIMISPERIAATTEET

44. **Segmentti-informaatio tuotetaan samojen laatimisperiaatteiden mukaisesti, kuin mitä noudatetaan konsernin tai yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä.**
45. Lähtökohtana on, että periaatteet, jotka yrityksen hallitus ja toimiva johto ovat valinneet käytettäväksi konsernin tai koko yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa, ovat hallituksen ja toimivan johdon käsityksen mukaan sopivimmat ulkoiseen raportointiin. Koska segmentti-informaation tarkoituksena on auttaa tilinpäätöksen lukijoita ymmärtämään paremmin yritystä kokonaisuutena ja tekemään siitä asiantuntevampia arvioita, tämä standardi edellyttää, että segmentti-informaatiota tuotettaessa käytetään hallituksen ja toimivan johdon valitsema tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että konsernin tai yrityksen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita tulisi soveltaa raportoitaviin segmentteihin ikään kuin segmentit olisivat erillisiä, yksittäisinä tarkasteltavia tilinpäätöksen laativia yksiköitä. Yksityiskohtainen laskelma, joka on laadittu sovellettaessa tiettyä tilinpäätöksen laatimisperiaatetta yrityksen tasolla, voidaan kohdistaa segmenteille, mikäli sille on järkevä peruste. Esimerkiksi eläkkeitä koskevat laskelmat tehdään yleensä koko yritykselle, mutta yritystason luvut voidaan kohdistaa segmenteille kutakin segmenttiä koskevien palkkatietojen ja väestötilastollisten tietojen perusteella.
46. Tämä standardi ei kiellä sellaisen segmenttikohtaisen lisäinformaation esittämistä, joka on tuotettu perusteilla, jotka poikkeavat konsernitilinpäätöstä tai yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa noudatettavista periaatteista, edellyttäen, että (a) informaatio raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimitusjohtajalle segmentille tapahtuvaa resurssien kohdistamista koskevaa päätöksentekoa ja segmentin tuloksellisuuden arvioimista varten ja (b) tätä lisäinformaatiota tuotettaessa käytetyt perusteet on kuvattu selkeästi.
47. **Kahden tai useamman segmentin yhteisesti käyttämät varat kohdistetaan segmenteille siinä ja vain siinä tapauksessa, että myös vastaavat tuotot ja kulut kohdistetaan kyseisille segmenteille.**
48. Tapa, jolla varat, velat, tuotot ja kulut kohdistetaan segmenteille, riippuu esimerkiksi erien luonteesta, segmentin harjoittamasta toiminnasta ja kyseisen segmentin suhteellisesta itsenäisyydestä. Ei ole mahdollista eikä tarkoituksenmukaista määrätä yksittäistä kohdistamisperustetta, jota kaikkien yritysten tulisi noudattaa. Ei ole myöskään tarkoituksenmukaista pakottaa kohdistamaan yrityksen kahteen tai useampaan segmenttiin yhteisesti liittyviä varoja, velkoja, tuottoja ja kuluja, jos ainoa käytettävissä oleva kohdistamisperuste on mielivaltainen tai vaikeasti ymmärrettävä. Samalla segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmät ovat suhteessa toisiinsa, ja kohdistamisen tulee tapahtua johdonmukaisesti. Yhteisesti käytettävät varat kohdistetaan siis segmenteille siinä ja vain siinä tapauksessa, että myös vastaavat tuotot ja kulut kohdistetaan kyseisille segmenteille. Esimerkiksi hyödyke sisällytetään segmentin varoihin siinä ja vain siinä tapauksessa, että vastaavat poistot vähennetään segmentin tulosta määritettäessä.

## SEGMENTTIRAPORTISSA ESITETTÄVÄT TIEDOT

49. Kappaleissa 50-67 esitetään yksityiskohtaiset vaatimukset tiedoista, jotka raportoitavista segmenteistä esitetään yrityksen ensisijaisen raportointimuodon mukaisessa segmenttiraportoinnissa. Kappaleissa 68-72 määritellään yrityksen toissijaisen raportointimuodon mukaisessa segmenttiraportoinnissa esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Yrityksille suositellaan kaikkien kappaleissa 50-67 mainittavien, ensisijaisia segmenttejä koskevien tietojen esittämistä myös jokaisesta raportoitavasta toissijaisesta segmentistä, vaikka kappaleissa 68-72 edellytetään huomattavasti vähemmän tietoja toissijaisella perusteella. Kappaleissa 74-83 käsitellään useita muita segmenttikohtaisia tietoja koskevia asioita. Tämän standardin liitteessä B annetaan esimerkki näiden esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten soveltamisesta.

*Ensisijainen raportointimuoto*

50. **Kappaleisiin 51-67 sisältyviä, esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia sovelletaan kuhunkin raportoitavaan segmenttiin yrityksen ensisijaisen raportointimuodon perusteella.**

## IAS 14

51. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin tuotot. Segmentin tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja tuotot toisten segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista esitetään erikseen.***
52. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin tulos.***
53. Mikäli segmentin voitto tai tappio tai muu segmentin kannattavuutta kuvaava tunnusluku kuin segmentin tulos pystytään selvittämään ilman mielivaltaisia kohdistamisia, suositellaan tällaisen luvun (tai tällaisten lukujen) esittämistä segmentin tuloksen lisäksi asianmukaisesti kuvattuina. Jos kyseinen tunnusluku on tuotettu perusteella, joka poikkeaa konsernin tai yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa noudatetuista periaatteista, yritys sisällyttää tilinpäätökseensä selkeän kuvauksen käytetystä määrittämisperusteesta.
54. Esimerkkinä segmentin tuloksellisuutta kuvaavasta tunnusluvusta ennen segmentin tulosta tuloslaskelmassa on bruttokate. Esimerkkejä segmentin tuloksellisuutta kuvaavista tunnusluvuista tuloslaskelmassa segmentin tuloksen jälkeen ovat tavanomaisen toiminnan voitto tai tappio (joko ennen tuloveroja tai niiden jälkeen) ja tilikauden voitto tai tappio.
55. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin varojen yhteenlasketut kirjanpitoarvot.***
56. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin velat.***
57. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin osalta sellaisten tilikauden aikana hankittujen omaisuuserien yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet). Vaikka näitä joskus nimitetään investoinneiksi tai investointimenoiksi, tämä standardi edellyttää luvun määrittämistä suoriteperusteella, ei maksuperusteella.***
58. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin varoihin kuuluvista omaisuuseristä tilikaudella tehdyt poistot, jotka on vähennetty kuluina segmentin tulosta määritettäessä.***
59. ***Yrityksen suositellaan mutta ei edellytetä esittävän sellaisten segmentin tuottoihin ja kuluihin sisältyvien erien luonne ja niiden rahamäärä, jotka ovat kooltaan, luonteeltaan ja toistumistiheydeltään sellaisia, että niiden esittämisellä on merkitystä selitettäessä kunkin segmentin tuloksellisuutta tilikaudella.***
60. IAS 8 edellyttää, että "kun tavanomaisen toiminnan voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otetut tuotto- ja kuluerät ovat kooltaan, luonteeltaan tai toistumistiheydeltään sellaisia, että niiden esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella, näiden erien luonne ja määrä ilmoitetaan erikseen". IAS 8 sisältää useita esimerkkejä, kuten vaihto-omaisuuden tai aineellisten hyödykkeiden kirjanpitoarvosta tehtävät arvonalennukset, varaukset toiminnan uudelleenjärjestelyä varten, aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden tai pitkäaikaisten sijoitusten myynti, lopetetut toiminnot, oikeudenkäynnin seurauksena maksettavat korvaukset sekä varausten peruutukset. Kappaleen 59 tarkoituksena ei ole muuttaa minkään tällaisen tuotto- tai kuluerän luokittelua tavanomaisesta satunnaiseksi (IAS-standardissa 8 määritellyllä tavalla) eikä muuttaa näiden erien määrittämistapaa. Kyseisessä kappaleessa suositeltava esittämistapa tarkoittaa kuitenkin, että taso, jolla tällaisten erien merkittävyys arvioidaan esittämistä varten, siirtyy yrityksen tasolta segmentin tasolle.
61. ***Yrityksen tulee ilmoittaa jokaisen raportoitavan segmentin osalta sellaisten segmentin kuluihin sisällytetyjen ja siten segmentin tulosta määritettäessä vähennettyjen merkittävien kulujen kokonaismäärä, poistoja lukuun ottamatta, joihin ei liity maksutapahtumaa ja joiden erillistä esittämistä kappale 58 edellyttää.***
62. IAS 7 edellyttää, että yritys esittää rahavirtalaskelman, jossa näytetään erikseen liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. IAS-standardissa 7 todetaan, että rahavirtainformaation esittäminen kustakin raportoitavasta liiketoiminnallisesta ja maantieteellisestä segmentistä on merkityksellistä yrityskokonaisuuden taloudellisen aseman, maksuvalmiuden ja rahavirtojen ymmärtämiseksi. IAS 7:n mukaan tällaisen informaation esittäminen on suositeltavaa. Myös tässä standardissa suositellaan niiden rahavirtoja koskevien tietojen esittämistä, joita IAS 7 suosittelee annettavan. Lisäksi on suositeltavaa esittää sellaiset segmentin tuottoihin sisällytetyt ja siten segmentin tulosta määritettäessä huomioon otetut merkittävät tuotot, joihin ei liity maksutapahtumaa.

63. **Yrityksen, joka esittää IAS-standardissa 7 suositeltavat segmenttikohtaisia rahavirtoja koskevat tiedot, ei tarvitse enää esittää poistoja kappaleen 58 mukaisesti eikä kuluja, joihin ei liity maksutapahtumaa, kappaleen 61 mukaisesti.**
64. **Yrityksen tulee esittää jokaisen raportoitavan segmentin osalta yrityksen yhteenlaskettu osuus osakkuusyri-tysten, yhteisyritysten ja muiden sellaisten sijoitusten, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitoista tai tappioista mikäli kyseisten osakkuusyri-tysten toiminta sijoittuu olennaisilta osiltaan tähän yhteen segmenttiin.**
65. Vaikka edellisen kappaleen mukaan esitetään yksi yhteenlaskettu luku, jokainen osakkuusyri-tytys, yhteisyritys tai muu sijoitus, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, arvioidaan erikseen sen ratkaisemiseksi, sijoittuuko sen toiminta olennaisilta osiltaan yhteen segmenttiin.
66. **Mikäli yrityksen yhteenlaskettu osuus osakkuusyri-tysten, yhteisyritysten ja muiden sellaisten sijoitusten, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitoista tai tappioista esitetään erikseen jokaisesta raportoita- vasta segmentistä, myös yhteenlaskettu sijoitus kyseisiin osakkuus- ja yhteisyrityksiin esitetään jokaisesta raportoitavasta segmentistä erikseen.**
67. **Yrityksen tulee esittää raportoitavista segmenteistä annettavien tietojen ja konsernin tai yrityksen tilinpäätökseen sisältyvien kokonaistietojen välinen täsmäytyslaskelma. Laskelmassa täsmäytetään seg- menttien tuotot yrityksen ulkopuolisilta asiakkailta saamien tuottojen kanssa (sitä, että esitetään erikseen sellaiset ulkopuolisilta asiakkailta saadut tuotot, jotka eivät sisälly minkään segmentin tuottoihin); segmenttien tulokset täsmäytetään yrityksen vertailukelpoisen liiketoiminnan tuloksen samoin kuin tilikauden voiton tai tappion kanssa; segmenttien varat täsmäytetään yrityksen varojen ja segmenttien velat yrityksen velkojen kanssa.**

Toissijainen segmentti-informaatio

68. Kappaleissa 50-67 määritellään esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset, joita sovelletaan jokaiseen raportoita- vaan segmenttiin yrityksen ensisijaisen raportointimuodon perusteella. Kappaleissa 69-72 määritellään esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset, joita sovelletaan kuhunkin raportoitavaan segmenttiin yrityksen toissijaisen raportointimuodon perusteella, seuraavasti:
- (a) mikäli yrityksen ensisijainen raportointimuoto perustuu toimialasegmentteihin, toissijaisessa raportointi- muodossa esitettäväksi vaadittavat tiedot määritellään kappaleissa 69;
- (b) mikäli yrityksen ensisijainen raportointimuoto perustuu varojen sijaintipaikan mukaisiin maantieteelli- siin segmentteihin (missä yrityksen tuotteet valmistetaan tai palvelujen tuottamistoiminnot sijaitsevat), toissijaisessa raportointimuodossa esitettäväksi vaadittavat tiedot määritellään kappaleissa 70 ja 71;
- (c) mikäli yrityksen ensisijainen raportointimuoto perustuu asiakkaiden sijaintipaikan mukaisiin maantie- teellisiin segmentteihin (mihin yrityksen tuotteet myydään tai missä palvelut suoritetaan), toissijaisessa raportointimuodossa esitettäväksi vaadittavat tiedot määritellään kappaleissa 70 ja 72.
69. **Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu liiketoiminnallisiin segmenttei- hin, sen tulee esittää myös seuraavat tiedot:**
- (a) **segmentin tuotot ulkopuolisilta asiakkailta perustuen asiakkaiden sijaintipaikkaan maantieteellisten alueiden mukaan jokaisesta sellaisesta maantieteellisestä segmentistä, jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille;**
- (b) **segmentin varojen yhteenlaskettu kirjanpitoarvo varojen maantieteellisen sijaintipaikan mukaan jokaisesta maantieteellisestä segmentistä, jonka varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien maantieteellisten segmenttien yhteenlasketuista varoista; ja**

## IAS 14

- (c) *sellaisten tilikauden aikana hankittujen varojen yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet) varojen sijaintipaikan mukaan jokaisesta maantieteellisestä segmentistä, jonka varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien maantieteellisten segmenttien yhteenlasketuista varoista.*
70. *Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu maantieteellisiin alueisiin (joko varojen tai asiakkaiden sijainnin mukaan), sen tulee esittää myös seuraavat tiedot jokaisesta sellaisesta liiketoimintasegmentistä jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille tai jonka varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien liiketoimintasegmenttien yhteenlasketuista varoista:*
- (a) *segmentin tuotot ulkopuolisilta asiakkailta;*
- (b) *segmentin varojen yhteenlaskettu kirjanpitoarvo; sekä*
- (c) *sellaisten tilikauden aikana hankittujen varojen yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet).*
71. *Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu maantieteellisiin segmentteihin varojen sijainnin mukaan ja jos asiakkaiden sijainti poikkeaa varojen sijainnista, yrityksen tulee esittää myös tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille erikseen jokaisesta asiakkaisiin perustuvasta maantieteellisestä segmentistä, jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä ulkopuolisille asiakkaille.*
72. *Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu maantieteellisiin segmentteihin asiakkaiden sijainnin mukaan ja jos yrityksen varat sijaitsevat eri alueilla kuin sen asiakkaat, yrityksen tulee esittää myös seuraavat tiedot jokaisesta varojen sijaintiin perustuvasta maantieteellisestä segmentistä, jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille:*
- (a) *segmentin varojen yhteenlaskettu kirjanpitoarvo varojen maantieteellisen sijaintipaikan mukaisesti; ja*
- (b) *sellaisten tilikauden aikana hankittujen varojen yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet) varojen sijaintipaikan mukaisesti.*

*Esimerkki segmenttikohtaisista tiedoista*

73. *Tämän standardin liitteessä B esitetään esimerkki standardin edellyttämistä tiedoista ensi- ja toissijaisissa raportointimuodoissa.*

*Muita esitettäviä tietoja koskevia seikkoja*

74. *Mikäli liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti, jota koskevia tietoja raportoidaan hallitukselle ja toimitusjohtajalle, ei ole raportoitava segmentti siitä syystä, että pääosa sen tuotoista koostuu myynnistä toisille segmenteille, mutta sen tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille, tämä ilmoitetaan samoin kuin tuotot (a) myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja (b) sisäisestä myynnistä toisille segmenteille.*
75. *Määritettäessä ja esitettäessä segmentin tuottoja toisten segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista segmenttien väliset siirrot määritetään perusteella, jota yritys on todellisuudessa käyttänyt kyseisten siirtojen hinnoittelussa. Segmenttien välisen siirtohinnoittelun perusteet ja niissä mahdollisesti tapahtuneet muutokset esitetään tilinpäätöksessä.*

76. **Segmenttiraportoinnissa noudatettujen laatimisperiaatteiden muutokset, joilla on olennainen vaikutus segmentti-informaatioon, ilmoitetaan ja aikaisempien tilikausien segmenttikohtaiset vertailutiedot oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista. Muutoksen luonne ja siihen johtaneet syyt ilmoitetaan samoin kuin se, että vertailutiedot on oikaistu tai että niiden oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista, sekä esitetään muutoksen rahamääräinen vaikutus, jos se on järkevästi määritettävissä. Jos yritys tekee muutoksia segmenttien määrittelyyn eikä oikaise aikaisemman tilikauden segmentti-informaatiota uuden perusteen mukaiseksi sen vuoksi, ettei se ole käytännössä mahdollista, yrityksen tulee vertailukelpoisuuden vuoksi esittää segmenttikohtaiset tiedot sekä uuden että vanhan segmenttijaon perusteella sillä tilikaudella, jolla segmenttien määrittelyä muutetaan.**
77. Yrityksen soveltamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia käsitellään IAS-standardissa 8. IAS 8 edellyttää, että laatimisperiaatteita muutetaan vain silloin, kun säännökset tai tilinpäätösnormeja antavat elimet sitä edellyttävät tai jos muutos johtaa tapahtumien ja liiketoimien tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen yrityksen tilinpäätöksessä.
78. Yrityksen tasolla noudatettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka vaikuttavat segmentti-informaatioon, käsitellään IAS 8:n mukaisesti. Jollei jokin uusi IAS-standardi erityisesti muuta määrää, IAS 8 edellyttää, että laatimisperiaatteen muutosta sovelletaan takautuvasti ja että aikaisemman tilikauden tiedot oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista (ensisijainen menettelytapa), tai että muutoksesta aiheutuva kertynyt oikaisu otetaan huomioon yrityksen tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä (sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa). Ensisijaista menettelytapaa noudatettaessa aikaisempien tilikausien segmenttikohtaiset tiedot oikaistaan. Jos noudatetaan sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa, tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otettu kertynyt oikaisu sisällytetään segmentin tulokseen, jos se on sellainen liiketoimintaan kuuluva erä, joka on osoitettavissa tai järkevästi kohdistettavissa segmenteille. Jälkimmäisessä tapauksessa IAS 8 saattaa edellyttää erän erillistä esittämistä, jos se on kooltaan, luonteeltaan tai toistumistiheydeltään sellainen, että sen esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella.
79. Jotkut tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset koskevat erityisesti segmenttiraportointia. Esimerkkejä näistä ovat muutokset segmenttien määrittelyssä sekä perusteessa, jolla tuotot ja kulut kohdistetaan segmenteille. Tällaisilla muutoksilla voi olla merkittävä vaikutus esitettävään segmentti-informaatioon, mutta ne eivät muuta yritystä koskevia yhteenlaskettuja tietoja. Jotta käyttäjät saisivat käsityksen muutoksista ja voisivat arvioida kehityssuuntia, tilinpäätökseen sisällytettävät segmenttikohtaiset vertailutiedot oikaistaan vastaamaan uusia laatimisperiaatteita, jos se on käytännössä mahdollista.
80. Kappale 75 edellyttää, että segmenttien väliset siirrot määritetään segmenttiraportointia varten perusteella, jota yritys on todellisuudessa käyttänyt kyseisten siirtojen hinnoittelussa. Mikäli yritys muuttaa menetelmää, jota se todellisuudessa käyttää segmenttien välisten siirtojen hinnoittelussa, kyseessä ei ole sellainen laatimisperiaatteiden muutos, joka vaatisi aikaisemman tilikauden segmenttikohtaisten tietojen oikaisemista kappaleen 76 mukaisesti. Kappale 75 edellyttää kuitenkin muutoksen ilmoittamista.
81. **Yrityksen tulee ilmoittaa, minkä tyyppisiä tuotteita ja palveluja sisältyy kuhunkin raportoitavaan liiketoimintasegmenttiin, sekä esittää kunkin sekä ensisijaisen että toissijaisen raportoitavan maantieteellisen segmentin koostumus, jollei sitä esitetä muutoin tilinpäätöksessä tai muualla vuosikertomuksessa.**
82. Jotta pystyttäisiin arvioimaan, miten esimerkiksi kysynnän vaihtelut, tuotantotekijöiden tai muiden tuotantoon liittyvien tekijöiden hintojen muutokset ja vaihtoehtoisten tuotteiden ja prosessien kehittäminen vaikuttavat johonkin liiketoimintasegmenttiin, on välttämätöntä tietää kyseiseen segmenttiin sisältyvät toiminnot. Jotta vastaavasti pystyttäisiin arvioimaan taloudellisen ja poliittisen ympäristön muutosten vaikutusta maantieteellisen segmentin riskeihin ja kannattavuuteen, on tärkeää tietää kyseisen maantieteellisen segmentin koostumus.

## IAS 15

83. Aikaisemmin raportoituja segmenttejä, jotka eivät enää ylitä määrällisiä kynnyksiä, ei raportoida erillisinä. Ne eivät mahdollisesti enää ylitä kynnyksiä esimerkiksi siksi, että kysyntä on vähentynyt tai johdon strategia muuttunut tai siksi, että osa segmentin toiminnoista on myyty tai yhdistetty muihin segmentteihin. Selostus syistä, joiden vuoksi aikaisemmin raportoitua segmenttiä ei enää raportoida, voi olla hyödyksi myös pieneneviä markkinoita ja yrityksen strategioiden muutoksia koskevien odotusten vahvistamiseksi.

## VOIMAANTULO

84. *Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.7.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Mikäli yritys soveltaa tätä standardia ennemmin kuin 1.7.1998 alkavalta tilikaudelta laadittavaan tilinpäätökseen al kuperäisen IAS 14:n asemasta, yrityksen tulee antaa tieto tästä. Jos tilinpäätös sisältää vertailutiedot voimaantuloajankohtaa tai sitä aikaisempaa vapaaehtoista soveltamista aikaisemmilta tilikausilta, segmenttikohtaisten tietojen oikaisemista edellytetään tämän standardin vaatimusten täyttämiseksi, paitsi silloin, kun se ei ole käytännössä mahdollista, jolloin yrityksen tulee antaa tieto tä*

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 15  
(MUOTOILTU UUELLEEN 1994)**

**Hintojen muutosten vaikutuksia koskeva informaatio**

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi alun perin kesäkuussa 1981. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota IAS-standardeissa on käytetty vuodesta 1991 lähtien. Alkuperäiseen hyväksytyyn tekstiin ei ole tehty mitään merkittäviä muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
IASC:n hallituksen lausunto lokakuussa	
Soveltamisala	1-5
Taustaa	6-7
Hintojen muutosten huomioon ottaminen	8-18
Ostovoimalähestymistapa	11
Jälleenhankinta-arvoon perustuva lähestymistapa	12-18
Tämänhetkinen tilanne	19-20
Tilinpäätöksessä esitettävät vähimmäistiedot	21-25
Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	26
Voimaantulo	27

## IASC:N HALLITUKSEN LAUSUNTO LOKAKUUSSA 1989

IASC:n hallitus *Board* hyväksyi kokouksessaan lokakuussa 1989 seuraavan lausunnon lisättäväksi IAS-standardiin 15 "Hintojen muutosten vaikutuksia koskeva informaatio":

"IAS-standardia 15 annettaessa ennakoitua kansainvälistä yksimielisyyttä hintojen muutosten vaikutuksia koskevan informaation esittämisestä ei ole saavutettu. Tästä johtuen IASC:n hallitus on päättänyt, että yritysten ei tarvitse esittää IAS 15:n edellyttämää informaatiota, jotta niiden tilinpäätös olisi IAS-standardien mukainen. IASC:n hallitus kuitenkin suosittelee yrityksille tällaisen informaation esittämistä ja kehottaa niitä, jotka näin tekevät, esittämään IAS 15:n edellyttämät tiedot."

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

#### SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan, kun hintojen muutosten vaikutukset otetaan huomioon arvostuksissa, joita käytetään yrityksen toiminnan tulosta ja taloudellista asemaa määritettäessä.**
2. Tämä IAS-standardi korvaa IAS 6:n "Hintojen muutosten vaikutusten huomioon ottaminen kirjanpidossa".
3. Tämä standardi koskee yrityksiä, joiden tuotot, voitot, varat tai työllistyvyys ovat merkittäviä siinä taloudellisessa ympäristössä, jossa ne toimivat. Silloin kun esitetään sekä emoyrityksen tilinpäätös että konsernitilinpäätös, tämän standardin edellyttämä informaatio tarvitsee esittää vain konsernin tietojen perusteella.
4. Tämän standardin edellyttämiä tietoja ei vaadita esitettäväksi emoyrityksensä kotimaassa toimivasta tytäryrityksestä, mikäli emoyritys esittää tällä perusteella laaditun konserni-informaation. Standardin edellyttämiä tietoja vaaditaan muussa maassa kuin emoyrityksen kotimaassa toimivista tytäryrityksistä vain silloin, kun kyseisessä maassa on hyväksytty käytäntö, että maassa toimivat, taloudellisesti merkittävät yritykset esittävät samankaltaista informaatiota.
5. Myös muiden yksiköiden suositellaan esittävän hintojen muutosten vaikutuksia kuvaavaa informaatiota informatiivisemman taloudellisen raportoinnin edistämiseksi.

#### TAUSTAA

6. Hinnat muuttuvat ajan kuluessa useiden erityisten tai yleisten taloudellisten ja yhteiskunnallisten tekijöiden vaikutuksesta. Erityiset tekijät kuten kysynnän ja tarjonnan muutokset tai teknologiset muutokset voivat aiheuttaa yksittäisten hintojen merkittäviä ja toisistaan riippumattomia nousuja ja laskuja. Lisäksi yleiset tekijät voivat johtaa yleisen hintatason ja tästä johtuen rahan yleisen ostovoiman muuttumiseen.
7. Tilinpäätös laaditaan useimmissa maissa alkuperäisiin hankintamenoihin perustuen ottamatta huomioon sen paremmin yleisen hintatason muutoksia kuin hallussa pidettyjen varojen nimenomaisten hintojen muutoksia muutoin, kuin että aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet on mahdollisesti arvostettu uudelleen tai vaihtoomaisuuden tai muiden lyhytaikaisten varojen kirjanpitoarvo on alennettu nettorealisointiarvoa vastaavaksi. Tämän standardin edellyttämän informaation tarkoituksena on saada yrityksen tilinpäätöksen käyttäjät tietoisiksi hintojen muutosten vaikutuksesta yrityksen toiminnan tulokseen. Tilinpäätöksen tarkoituksena ei kuitenkaan ole osoittaa välittömästi yrityskokonaisuuden arvoa riippumatta siitä, onko tilinpäätös laadittu alkuperäisiin hankintamenoihin perustuvaa vai hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavaa menetelmää käyttäen.

#### HINTOJEN MUUTOSTEN HUOMIOON OTTAMINEN

8. **Yritysten, joita tämä standardi koskee, tulee esittää kappaleissa 21 -23 määrättävät erät sisältävä informaatio hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavaa laskentamenetelmää käyttäen.**

**IAS 15**

9. Tuotettaessa taloudellista informaatiota, jonka tarkoituksena on ottaa huomioon hintojen muutosten vaikutukset, käytetään useita eri tapoja. Yhtä tapaa sovellettaessa taloudellinen informaatio esitetään yleiseen ostovoiman perustavana. Toista tapaa sovellettaessa esitetään alkuperäisen hankintamenon asemasta jälleenhankinta-arvo, ja näin otetaan huomioon varojen nimenomaisten hintojen muutokset. Kolmannessa tavassa on piirteitä molemmista edellä mainituista menetelmistä.
10. Näiden menetelmien taustalla on kaksi peruslähestymistapaa voiton määrittämiseen. Ensimmäisen lähestymistavan mukaan voittoa syntyy sen jälkeen, kun yrityksen oman pääoman yleinen ostovoima on säilytetty. Toisen lähestymistavan mukaan voittoa syntyy sen jälkeen, kun yrityksen toimintakapasiteetti on säilytetty, ja siihen saattaa liittyä yleistä hintatasoa koskeva oikaisu.

*Ostovoimalähestymistapa*

11. Ostovoimalähestymistapa tarkoittaa, että joitakin tai kaikkia tilinpäätöksen eriä oikaistaan yleisen hintatason muutoksia vastaavasti. Tätä tutkimuskohdetta koskevista esityksistä korostetaan, että yleiseen ostovoimaan perustuvat oikaisut muuttavat laskennassa käytettävää yksikköä mutta eivät muuta taustalla olevaa arvostusperustetta. Tämän lähestymistavan mukaan tilikauden tuloksessa otetaan huomioon yleisen hintatason muutosten vaikutus poistoihin, myytyjen tuotteiden hankintameno ja monetaaristen erien nettomäärään käyttäen soveltuvaan indeksiä, ja tulos esitetään niin määritettynä, että yrityksen oman pääoman yleinen ostovoima tulee säilytetyksi.

*Jälleenhankinta-arvoon perustuva lähestymistapa*

12. Jälleenhankinta-arvoon perustuvaa lähestymistapaa esiintyy useissa eri menetelmissä. Yleensä näissä käytetään jälleenhankintahintaa ensisijaisena arvostusperusteena. Jos jälleenhankintahinta on kuitenkin sekä nettorealisointiarvoa että nykyarvoa korkeampi, arvostusperusteena käytetään yleensä nettorealisointiarvoa tai nykyarvoa, riippuen siitä, kumpi on korkeampi.
13. Tietyn omaisuuserän jälleenhankintahinta johdetaan tavallisesti vastaavanlaisen uuden tai käytetyn omaisuuserän taikka vastaavan tuotantokapasiteetin tai palvelujen tuottamispotentiaalin tarkasteluhetken hankintamenoista. Nettorealisointiarvo kuvaa yleensä omaisuuserän nettomyyntihintaa tarkasteluhetkellä. Nykyarvo kuvaa tarkasteluhetken arviota omaisuuserästä johtuvista vastaisista nettotuloista asianmukaisesti diskontattuna.
14. Erityisiä hintaindeksejä käytetään usein omaisuuserien jälleenhankinta-arvon määrittämiseksi erityisesti, jos kyseisiin eriin ei ole viime aikoina kohdistunut liiketoimia, jos hinnastoja ei ole saatavissa tai jos niiden käyttäminen ei ole käytännössä mahdollista.
15. Jälleenhankinta-arvoon perustuvat menetelmät edellyttävät yleensä, että otetaan huomioon nimenomaisesti yritystä koskevien hinnanmuutosten vaikutukset poistoihin ja myytyjen tuotteiden hankintameno. Useimmat tällaiset menetelmät edellyttävät myös jonkinlaisia oikaisuja, joille on yhteistä hintojen muutosten ja yrityksen rahoituksen välisen yhteyden yleinen huomioon ottaminen. Kuten kappaleissa 16-18 todetaan, näkemykset vaihtelevat siitä, minkä muotoisia näiden oikaisujen tulisi olla.
16. Eräät jälleenhankinta-arvoon perustuvat menetelmät edellyttävät oikaisua, joka ottaa huomioon hintojen muutosten vaikutukset kaikkien monetaaristen erien nettomäärään pitkäaikaiset velat mukaan luettuna, mikä johtaa monetaaristen nettovarojen hallussapitotappioon tai monetaarisista nettovelosta aiheutuvaan voittoon hintojen noustessa ja päinvastoin. Toisissa menetelmissä tämä oikaisu rajoitetaan yrityksen käyttöpääomaan sisältyviin monetaarisiin varoihin ja velkoihin. Kummankin tyyppisissä oikaisuisa otetaan huomioon se, että ei ainoastaan ei-monetaariset varat vaan myös monetaariset varat ovat yrityksen toimintakapasiteetin tärkeitä perusosia. Edellä kuvattujen, jälleenhankinta-arvoon perustuvien menetelmien tavanomainen piirre on, että niiden mukaan voittoa syntyy sen jälkeen, kun yrityksen toimintakapasiteetti on säilytetty.
17. Toisen näkökannan mukaan on tarpeetonta merkitä tuloslaskelmaan omaisuuserien jälleenhankinta-arvon kasvua siltä osin kuin ne on rahoitettu lainalla. Tähän näkemykseen perustuvien menetelmien mukaan voittoa syntyy sen jälkeen, kun osakkeenomistajien rahoittama osuus yrityksen toimintakapasiteetista on säilytetty. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi siten, että pienennetään poistoja, myytyjen tuotteiden hankintamenoa ja menetelmän vaatiessa monetaarista käyttöpääomaa koskevaa oikaisua siinä suhteessa, joka lainarahoituksella on lainarahoituksen ja oman pääoman ehtoisen rahoituksen yhteismäärään.

18. Eräitä jälleenhankinta-arvoon perustuvia menetelmiä käytettäessä yleistä hintatasoindeksiä sovelletaan omaan pääomaan. Tämä osoittaa, missä määrin yrityksen oma pääoma on säilynyt yleisellä ostovoimalla mitattuna silloin, kun tilikauden aikana tapahtunut omaisuuserien jälleenhankinta-arvon nousu on pienempi kuin oman pääoman ostovoiman vähennys samalla kaudella. Toisinaan tämän laskelman todetaan ainoastaan mahdollistavan yleisellä ostovoimalla mitatun ja toisaalta jälleenhankinta-arvolla mitatun nettovarallisuuden välisen vertailun. Sovellettaessa muita sellaisia menetelmiä, joiden mukaan voittoa syntyy sen jälkeen, kun yrityksen oman pääoman yleinen ostovoima on säilytetty, kyseisten nettovarojen määrien välistä erotusta käsitellään osakkeenomistajille kertyvänä voittona tai tappiona.

*Tämänhetkinen tilanne*

19. Vaikka edellä kuvattuja hintojen muutoksia kuvastavia menetelmiä käyttäen tuotettua taloudellista informaatiota esitetään joskus joko varsinaisissa tilinpäätöslaskelmissä tai erillisenä laskelmana, aiheesta ei vielä vallitse kansainvälistä yksimielisyyttä. Tämän vuoksi IASC uskoo, että lisätutkimukset ovat välttämättömiä ennen kuin voidaan harkita, että yritysten edellytettäisiin laativan varsinaisen tilinpäätöksensä käyttäen hintojen muutosten huomioon ottamiseen kattavaa ja yhtenäistä menettelyä. Siihen asti on eduksi asian kehittymiselle, että ne yritykset, jotka esittävät tilinpäätöksensä alkuperäisiin hankintamenoihin perustuen, antavat myös hintojen muutosten vaikutuksia koskevia lisätietoja.
20. Tällaiseen informaatioon sisällytettävistä tiedoista on monenlaisia ehdotuksia, jotka vaihtelevat muutamasta tuloslaskelman erästä laajoihin tuloslaskelmaa ja tasetta koskeviin tietoihin. On toivottavaa, että olisi olemassa kansainvälisesti määritellyt vähimmäisvaatimukset informaatioon sisällytettävistä eristä.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT VÄHIMMÄISTIEDOT

21. **Esitettävät erät ovat:**
- (a) **aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistojen oikaisu taikka oikaistut poistot;**
  - (b) **myytyjen suoritteiden hankintameno oikaisu tai oikaistu hankintameno;**
  - (c) **monetaarisiin eriin, lainojen vaikutukseen tai omaan pääomaan liittyvät oikaisut, kun oikaisut on otettu valitun laskentamenetelmän mukaisesti huomioon tulosta määritettäessä; sekä**
  - (d) **kohdissa (a) ja (b) ja, silloin kun se tulee kysymykseen, (c) tarkoitettujen oikaisujen kokonaisvaikutus tulokseen samoin kuin muut mahdolliset hintojen muutoksia kuvaavat erät, jotka esitetään valitun laskentamenetelmän mukaisesti.**
22. **Jälleenhankinta-arvoon perustuvaa menetelmää sovellettaessa esitetään aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden sekä vaihto-omaisuuden jälleenhankinta-arvo.**
23. **Yritysten tulee kuvata kappaleiden 21 ja 22 edellyttämän informaation tuottamisessa käytetyt menetelmät mukaan lukien käytettyjen indeksien luonne.**
24. **Kappaleiden 21-23 edellyttämä informaatio esitetään lisätietona, jollei sitä esitetä varsinaisissa tilinpäätöslaskelmissä.**
25. Useimmissa maissa tällainen informaatio ei sisälly varsinaisiin tilinpäätöslaskelmiin vaan se esitetään lisätietona. Tämä standardi ei koske niitä laatimista ja esittämistä koskevia periaatteita, joita yrityksen edellytetään noudattavan varsinaisia tilinpäätöslaskelmia laatiessaan, ellei tilinpäätöstä laadita sellaisella perusteella, joka ottaa huomioon hintojen muutosten vaikutukset.

**IAS 16**

## MUUT TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

26. Yrityksille suositellaan lisätietojen esittämistä ja erityisesti selvityksen antamista tämän informaation merkittävyydestä yrityksen olosuhteissa. Veroja koskeviin varauksiin ja verovelkoihin ja -saamisiin tehtäviä oikaisuja koskeva informaatio on yleensä hyödyllistä.

## VOIMAANTULO

27. ***Tämä IAS-standardi korvaa IAS 6:n "Hintojen muutosten vaikutusten huomioon ottaminen kirjanpidossa", ja sitä sovelletaan 1.1.1983 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.***

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 16 (UUDISTETTU 1998)****Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet**

IAS 16 "Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollinen käsittely" hyväksyttiin maaliskuussa 1982.

IAS 16 uudistettiin joulukuussa 1993 osana tilinpäätösten vertailukelpoisuutta ja parantamista koskevaa projektia. Siitä tuli tällöin IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" (uudistettu 1993).

Heinäkuussa 1997, jolloin hyväksyttiin IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen", muutettiin IAS 16:n (uudistettu 1993) kappaletta 66(e) (joka on nyt tämän standardin kappale 60(e)).

Useita IAS 16:n (uudistettu 1993) kappaleita uudistettiin huhti- ja heinäkuussa 1998, jotta se olisi yhdenmukainen IAS 22:n (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät", IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" ja IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" kanssa. Uudistettua standardia (IAS 16 (uudistettu 1998)) alettiin soveltaa 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

IAS 40 "Sijoituskiinteistöt" aiheutti muutoksen IAS 16:n kappaleeseen 4 huhtikuussa 2000. IAS-standardia 40 sovelletaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

IAS 41 "Maatalous" aiheutti muutoksen kappaleeseen 2 tammikuussa 2001. IAS-standardia 41 sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 16:

- SIC-14: "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – hyödykkeiden arvonalentumisesta tai menetyksestä saatavat korvaukset"; ja
- SIC-23: "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – suurista perinpohjaisista tarkastuksista tai huolloista johtuvat menot".

## SISÄLLYSLUETTELO

## Kappaleet

Tavoite	
Soveltamisala	1-5
Määritelmät	6
Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjaaminen	7-13
Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden alkuperäinen arvostaminen	14-22
Hankintamenon koostumus	15-20

## IAS 16

Hyödykkeiden vaihdot	21-22
Myöhemmin syntyvät menot	23-27
Arvostaminen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen	28-52
Ensisijainen menettelytapa	28
Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa	29-40
Uudelleenarvostaminen	30-40
Poistot	41-52
Taloudellisen vaikutusajan tarkistaminen	49-51
Poistomenetelmän tarkistaminen	52
Kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen – Arvonalentumistappiot	53-54
Käytöstä poistamiset ja luovutukset	55-59
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	60-66
Voimaantulo	67-68

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

## TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollisesta käsittelystä. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollisessa käsittelyssä keskeistä on hyödykkeiden kirjanpitoon merkitsemisen ajoitus, hyödykkeiden kirjanpitoarvon määrittäminen ja niihin liittyvien poistojen kirjaaminen.

Tämä standardi edellyttää aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen merkitsemistä taseeseen varoiksi, kun hyödyke vastaa varojen määritelmää ja täyttää kirjaamisedellytykset; sekä määritelmä että edellytykset sisältyvät tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleisiin perusteisiin.

## SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidolliseen käsittelyyn, ellei jokin toinen IAS-standardi edellytä tai salli erilaista kirjanpidollista käsittelyä.***
- Tämä standardi ei koske:
  - maataloustoimintaan liittyviä biologisia hyödykkeitä (ks. IAS 41 "Maatalous"); eikä
  - kaivosoikeuksia, mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden sellaisten uusiutumattomien luonnonvarojen etsintää ja erottamista.

Tämä standardi koskee kuitenkin aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, joita käytetään kohdissa (a) tai (b) tarkoitettujen toimintojen tai hyödykkeiden kehittämiseen tai kunnossapitoon mutta jotka ovat erotettavissa noista toiminnoista tai hyödykkeistä.

- Joissakin tilanteissa IAS-standardit sallivat aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden alkuperäisen kirjanpitoarvon määrittämisen tässä standardissa määrätystä poikkeavalla tavalla. Esimerkiksi IAS 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät" edellyttää yhteenliittymässä hankittujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden alkuperäistä kirjaamista käypään arvoon silloinkin, kun käypä arvo ylittää hankintamenon. Tällöin näiden hyödykkeiden kirjanpitokäsittely määräytyy kuitenkin kaikilta muilta osin, poistot mukaan lukien, tämän standardin vaatimusten mukaisesti.

**IAS 16**

4. Yritys soveltaa sijoituskiinteistöihinsä tämän standardin sijaan IAS-standardia 40 "Sijoituskiinteistöt". Yritys soveltaa tätä standardia kiinteistöihin, joita parhaillaan rakennetaan tai kunnostetaan käytettäväksi myöhemmin sijoituskiinteistöinä. Rakennus- tai kunnostustyön valmistuttua yritys soveltaa IAS-standardia 40. IAS 40 koskee myös jo olemassa olevia sijoituskiinteistöjä, joita parhaillaan kunnostetaan tarkoituksena käyttää niitä tulevaisuudessa edelleen sijoituskiinteistöinä.
5. Tässä standardissa ei käsitellä tiettyjä hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavan, kattavan menetelmän soveltamiseen liittyviä kysymyksiä (ks. IAS 15 "Hintojen muutosten vaikutuksia koskeva informaatio" ja IAS 29 "Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa"). Tällaista menetelmää soveltavien yritysten on kuitenkin noudatettava kaikkia tämän standardin kohtia lukuun ottamatta niitä, jotka koskevat aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvostamista alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

**MÄÄRITELMÄT**

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

**Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet ovat aineellisia varoja, joita:**

- (a) yritys pitää hallussaan käyttääkseen niitä tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen, vuokratakseen niitä ulkopuolisille tai käyttääkseen niitä hallinnollisiin tarkoituksiin; ja
- (b) odotetaan käytettävän useammalla kuin yhdellä tilikaudella.

**Poistoilla tarkoitetaan hyödykkeen poistopohjan systemaattista kuluksi kirjaamista sen taloudellisen vaikutusajan kuluessa.**

**Poistopohja on hyödykkeen hankintameno tai sen asemasta tilinpäätöksessä käytettävä muu määrä jäännösarvolla vähennettynä.**

**Taloudellinen vaikutusaika on joko:**

- (a) ajanjakso, jona yrityksen odotetaan käyttävän hyödykettä; tai
- (b) niiden suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jonka hyödykkeen odotetaan tuottavan yritykselle.

**Hankintameno on hyödykkeen hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai muun annetun vastikkeen käypä arvo hyödykkeen hankinta- tai valmistusajankohdasta.**

**Jäännösarvo on nettomäärä, jonka yritys odottaa saavansa hyödykkeestä sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä, kun odotetut luovutuksesta johtuvat menot on vähennetty.**

**Käypä arvo on rahamäärä, johon hyödyke voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.**

**Arvonalentumistappio on määrä, jolla hyödykkeen kirjanpitoarvo ylittää hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän.**

**Kirjanpitoarvo on määrä, johon hyödyke merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisen jälkeen.**

**AINEELLISTEN KÄYTTÖOMAISUUSHYÖDYKKEIDEN KIRJAAMINEN**

7. **Aineellinen käyttöomaisuushyödyke merkitään taseeseen varoiksi, kun:**
  - (a) on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja
  - (b) yritykselle aiheutunut hyödykkeen hankintameno on luotettavasti määritettävissä.
8. Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet muodostavat usein suurimman osan yrityksen kokonaisvaroista ja ovat sen vuoksi merkittäviä yrityksen taloudellista asemaa esittäessä. Lisäksi sillä ratkaisulla, luetaanko jokin menoerä varoihin vai kuluihin, voi olla merkittävä vaikutus yrityksen toiminnasta esitettävään tulokseen.

9. Ratkaistessaan, täyttääkö jokin erä ensiksi mainitun kirjaamisedhon, yrityksen on arvioitava alkuperäisenä kirjaamisajankohtana käytettävissä olevien tietojen perusteella, miten varmaa on, että yritykselle koituu taloudellista hyötyä tulevaisuudessa. Riittävä varmuus taloudellisen hyödyn koitumisesta yrityksen hyväksi edellyttää varmuutta siitä, että yritys tulee saamaan hyödykkeeseen perustuvat edut ja ottaa vastuulleen siihen liittyvät riskit. Tämä varmuus on yleensä olemassa vain silloin, kun riskit ja edut ovat siirtyneet yritykselle. Tätä ennen hyödykkeen hankinta voidaan yleensä peruuttaa ilman merkittäviä rangaistusseurauksia, eikä hyödykettä merkitä taseeseen.
10. Toinen kirjaamisedho täyttyy yleensä helposti, koska hyödykkeen oston todentava liiketapahtuma osoittaa sen hankintamenon. Itse valmistetun hyödykkeen hankintameno voidaan määrittää luotettavasti niiden liiketapahtumien perusteella, jotka liittyvät materiaalien, työn ja muiden tuotannon tekijöiden hankkimiseen yrityksen ulkopuolisilta osapuolilta.
11. Kun määritellään, mikä muodostaa erillisen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen, tarvitaan harkintaa arvioitaessa määritelmään sisältyvien ehtojen täyttymistä yrityksen nimenomaisissa olosuhteissa tai tietyn tyyppisissä yrityksissä. Saattaa olla tarkoituksenmukaista yhdistää eriä, jotka ovat yksittäisinä vähämerkityksisiä, esimerkiksi muotit ja työkalut, ja arvioida ehtojen täyttymistä näiden erien yhteenlasketun määrän suhteen. Useimmat varaosat ja huoltotarvikkeet merkitään yleensä vaihto-omaisuuteen ja kirjataan kuluiksi sitä mukaa kuin niitä käytetään. Suurempia varaosia ja varakalustoa voidaan käsitellä aineellisina käyttöomaisuushyödykkeinä silloin, kun yritys odottaa käyttävänsä niitä useammalla kuin yhdellä tilikaudella. Samalla tavoin, jos varaosia tai varakalustoa voidaan käyttää vain jonkin aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen yhteydessä ja niiden käytön odotetaan olevan epäsäännöllistä, niitä käsitellään aineellisina käyttöomaisuushyödykkeinä, ja kirjataan poistoina kuluiksi ajanjaksona, joka ei ylitä niiden hyödykkeiden taloudellista vaikutusaikaa, joiden yhteydessä varaosia tai varakalustoa käytetään.
12. Tietyissä tilanteissa on tarkoituksenmukaista kohdistaa hyödykkeestä aiheutuneet kokonaisuudet sen osille ja käsitellä kutakin osaa erikseen. Näin on silloin, kun hyödykkeen eri osilla on erilainen taloudellinen vaikutusaika tai kun niiden yritykselle tuottama hyöty jakautuu eri tavalla, jolloin niihin on käytettävä erilaisia poistoprosentteja ja -menetelmiä. Esimerkiksi lentokonetta ja sen moottoreita täytyy käsitellä erillisinä poistojen kohteena olevina hyödykkeinä, jos niiden taloudelliset vaikutusajat poikkeavat toisistaan.
13. Aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä saatetaan hankkia turvallisuuteen tai ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Vaikka tällaisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinta ei välittömästi lisää minkään tietyn olemassa olevan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen tuottamaa vastaista taloudellista hyötyä, ne saattavat olla välttämättömiä, jotta yritys pystyisi saamaan vastaista taloudellista hyötyä muista varoistaan. Tällaisessa tapauksessa kyseiset aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinnat ovat merkittävässä varoiksi taseeseen, sillä yritys voi niiden ansioista saada suuremman taloudellisen hyödyn niihin liittyvistä hyödykkeistä kuin se voisi saada, jos niitä ei olisi hankittu. Tällaiset hyödykkeet merkitään kuitenkin taseeseen vain sellaiseen arvoon, että kyseisen hyödykkeen ja siihen liittyvien hyödykkeiden kirjanpitoarvo ei ylitä niistä yhteensä tulevaisuudessa kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Esimerkiksi kemian teollisuutta harjoittava yritys saattaa joutua asentamaan tiettyjä uusia kemikaalien käsittelyprosesseja noudattaakseen vaarallisten kemikaalien tuotantoa ja varastointia koskevia ympäristönsuojeluvaatimuksia; tähän liittyvät tehtaan parannustyöt merkitään taseeseen varoiksi siltä osin, kuin vähintään niitä vastaava määrä on kerrytettävissä, koska yritys ei pysty valmistamaan eikä myymään kemikaaleja ilman niitä.

#### AINEELLISTEN KÄYTTÖOMAISUUSHYÖDYKKEIDEN ALKUPERÄINEN ARVOSTAMINEN

14. ***Taseeseen varoiksi merkitsemisen edellytykset täyttävä aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan alun perin hankintamenuon.***

#### *Hankintamenon koostumus*

15. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno käsittää ostohinnan, johon sisältyvät tuontitullit ja sellaiset ostoihin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, sekä kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamisesta toimintavalmiiksi sille aiottuun käyttötarkoitukseen; paljous- ja muut alennukset vähennetään ostohintaa määritettäessä. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:
  - (a) sijaintipaikan pohjatöistä aiheutuvat menot;
  - (b) toimitus- ja käsittelymenot;

## IAS 16

- (c) asentamismenot;
- (d) asiantuntijapalkkiot esim. arkkitehdeille ja insinööreille; sekä
- (e) hyödykkeen purkamisesta ja poistamisesta sekä sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamisesta aiheutuvat arvioidut menot siltä osin, kuin niitä varten kirjataan varaus IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti.
16. Kun aineellisesta käyttöomaisuushyödykkeestä suoritettavaa maksua lykätään tavanomaisista luottoehdoista poiketen, hankintamenona pidetään vastaavaa käteishintaa, ja tämän ja maksujen kokonaismäärän välinen erotus merkitään korkokulukuksi luottoajalle, ellei sitä aktivoida IAS 23:n "Vieraan pääoman menot" salliman vaihtoehdoisen menettelytavan mukaisesti.
17. Hallinnon menoja ja muita yhteisiä yleismenoja ei lueta aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenoon, elleivät ne johdu välittömästi hyödykkeen hankinnasta tai sen saattamisesta toimintavalmiuteen. Myöskään käynnistymenot ja muut samanlaiset tuotantoa edeltävät menot eivät muodosta osaa hyödykkeen hankintamenoista, elleivät ne ole välttämättömiä hyödykkeen toimintavalmiuteen saattamiseksi. Liiketoiminnan tappiot, jotka syntyvät ennen kuin hyödyke on saavuttanut suunnitellun suorituskyvyn, kirjataan kuluiksi.
18. Itse valmistetun hyödykkeen hankintameno määritetään samalla periaatteella kuin hankitun hyödykkeen. Jos yritys valmistaa samanlaisia hyödykkeitä myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa, hyödykkeen hankintameno on tavallisesti sama kuin myytäväksi valmistettavien hyödykkeiden hankintameno (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus"). Tämän vuoksi sisäiset katteet vähennetään tällaista hankintamenoa määritettäessä. Hankintamenoon ei myöskään sisällytetä menoja, jotka johtuvat ainehävikistä, työsuorituksesta ja itse valmistettavan hyödykkeen valmistamiseen käytettävistä tuotannontekijöistä, jos nämä ovat epätavallisen suuria. IAS-standardissa 23 määrätään ehdot, joiden tulee täytyä, jotta korkomenot voidaan sisällyttää aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenoon.
19. Jos hyödyke on otettu vuokralle rahoitusleasingsovimuksella, sen hankintameno määritetään IAS-standardissa 17 "Vuokrasopimukset" esitettävien periaatteiden mukaisesti.
20. Julkiset avustukset ovat vähennettävissä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvosta IAS 20:n "Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot" mukaisesti.

*Hyödykkeiden vaihdot*

21. Aineellinen käyttöomaisuushyödyke voidaan hankkia osaksi tai kokonaan siten, että vaihdossa luovutetaan erilainen aineellinen käyttöomaisuushyödyke tai muu omaisuuserä. Tällaisen hyödykkeen hankintamenoksi merkitään saadun hyödykkeen käypä arvo, joka on yhtä suuri kuin luovutetun omaisuuserän käypä arvo oikaistuna mahdollisesti siirrettyjen rahavarojen määrällä.
22. Aineellinen käyttöomaisuushyödyke voidaan hankkia osaksi tai kokonaan siten, että vaihdossa luovutetaan samankaltainen hyödyke, jolla on samankaltainen käyttötarkoitus samassa liiketoiminnassa ja jonka käypä arvo on samansuuruinen. Aineellinen käyttöomaisuushyödyke voidaan myös myydä siten, että vastikkeeksi saadaan samankaltaiseen hyödykkeeseen oikeuttavia oman pääoman ehtoisia arvopapereita. Kummassakaan tapauksessa liiketoimista ei kirjata voittoa tai tappiota, sillä ansaintatapahtuma on vielä kesken. Uuden hyödykkeen hankintamenoksi merkitään sen sijaan luovutetun hyödykkeen kirjanpitoarvo. Saadun hyödykkeen käypä arvo saattaa kuitenkin antaa näyttöä siitä, että luovutetun hyödykkeen arvo on alentunut. Tällaisessa tilanteessa luovutetun hyödykkeen kirjanpitoarvoa alennetaan ja uuden hyödykkeen hankintamenoksi osoitetaan tämä arvonalentumistappiolla vähennetty arvo. Esimerkkejä samankaltaisten hyödykkeiden vaihdoista ovat lentokoneiden, hotellien, huoltoasemien ja muiden kiinteistöjen vaihdot. Jos liiketoimessa käytetään muita varoja kuten käteisvaroja, tämä saattaa olla merkki siitä, että vaihdettavien hyödykkeiden arvot poikkeavat toisistaan.

## MYÖHEMMIN SYNTYVÄT MENOT

23. *Jo kirjanpitoon merkittyyn aineelliseen käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyvät, myöhemmin toteutuvat menot lisätään hyödykkeen kirjanpitoarvoon silloin, kun on todennäköistä, että yritykselle koituu taloudellista hyötyä yli olemassa olevan hyödykkeen alun perin arvioidun suoritusasteen. Kaikki muut myöhemmin toteutuvat menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.*

24. Aineellisiin hyödykkeisiin kohdistuvat, myöhemmin syntyvät menot aktivoidaan vain silloin, kun menot nostavat hyödykkeen suoritustason alun perin arvioitua korkeammaksi. Esimerkkejä parannuksista, joiden seurauksena vastainen taloudellinen hyöty lisääntyy:
- (a) tuotantokoneen muutostyö, joka pidentää taloudellista vaikutusaikaa ja samalla lisää kapasiteettia;
  - (b) koneen osien parantaminen, jonka tarkoituksena on kohottaa tuotannon laatua merkittävästi; ja
  - (c) aikaisemmin arvioituja liiketoiminnan menoja merkittävästi vähentävien uusien tuotantoprosessien käyttöönotto.
25. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden korjaus- ja huoltomenot toteutetaan sen taloudellisen hyödyn palauttamiseksi tai säilyttämiseksi, jonka yritys voi odottaa saavansa hyödykkeen alkuperäistä arviota vastaavasta suorituksesta. Tällaiset menot kirjataan yleensä kuluiksi silloin, kun ne ovat syntyneet. Esimerkiksi koneiden ja laitteiden huollosta tai perinpohjaisesta tarkastuksesta aiheutuvat menot kirjataan yleensä kuluiksi, koska ne pikemminkin palauttavat alunperin arvioitun suoritustason kuin lisäävät sitä.
26. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankinnan jälkeen syntyneiden menojen asianmukainen kirjanpidollinen käsittely riippuu siitä, mitä seikkoja on otettu huomioon, kun kyseisen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno on alunperin määritetty ja kirjattu sekä siitä, onko näitä myöhemmin toteutuneita menoja vastaava määrä kerrytettävissä tulevaisuudessa. Esimerkiksi silloin, kun taloudellisen hyödyn menetys on jo otettu huomioon aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoa määritettäessä, myöhemmin syntyvät, hyödykkeestä odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn palauttamisesta aiheutuvat menot aktivoidaan edellyttäen, että kirjanpitoarvo ei ylitä rahamäärää, joka hyödykkeen odotetaan kerryttävän tulevaisuudessa. Näin on myös silloin, kun jo hyödykkeen ostohintaa määrättäessä on otettu huomioon sellaiset yrityksen tulevat maksuvelvoitteet, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen saamiseksi toimintavalmiuteen. Esimerkkinä tästä voisi olla saneerausta vaativan rakennuksen hankkiminen. Tällaisessa tapauksessa myöhemmin syntyvät menot lisätään hyödykkeen kirjanpitoarvoon siihen määrään asti, kuin menoja vastaava määrä on kerrytettävissä käyttämällä hyödykettä tulevaisuudessa.
27. Joidenkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden tärkeät osat saatetaan joutua korvaamaan uusilla säännöllisesti. Esimerkiksi sulatusuuni voidaan joutua vuoraamaan uudelleen, kun sitä on käytetty tietty tuntimäärä, tai lentokoneen sisustus, kuten istuimet ja keittiö, voidaan joutua korvaamaan uusilla useita kertoja rungon kestoaikana. Osia käsitellään erillisinä hyödykkeinä, koska niiden taloudelliset vaikutusajat poikkeavat niiden hyödykkeiden taloudellisista vaikutusajoista, joihin ne liittyvät. Osien korvaamisesta tai uudistamisesta johtuvia menoja käsitellään tämän vuoksi erillisen hyödykkeen hankintana, mikäli kappaleen 7 mukaiset kirjausedellytykset täyttyvät, ja uudella korvatus hyödykkeen hankintameno kirjataan kuluksi.

#### ARVOSTAMINEN ALKUPERÄISEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

##### Ensisijainen menettelytapa

28. **Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineellinen käyttöomaisuushyödyke merkitään taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenuon.**

##### Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa

29. **Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineellinen käyttöomaisuushyödyke merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään, joka on sen uudelleenarvostamispäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappiolla. Uudelleenarvostaminen tehdään riittävän säännöllisesti niin, että kirjanpitoarvo ei poikkea olennaisesti arvosta, johon tilinpäätöspäivän käypää arvoa käyttäen tehtävä määrittäminen johtaisi.**

##### Uudelleenarvostaminen

30. Maa-alueiden ja rakennusten käypä arvo on yleensä niiden markkina-arvo. Tämä arvo määritetään tavallisesti ammatillisesti pätevien arvioijien suorittaman arvioinnin perusteella.

## IAS 16

31. Koneiden ja kaluston käypä arvo on yleensä niiden arviointiin perustuva markkina-arvo. Silloin kun markkina-arvosta ei ole näyttöä johtuen koneiden ja kaluston erityisestä luonteesta ja siitä, että tällaisia hyödykkeitä myydään harvoin muutoin kuin osana jatkuvaa liiketoimintaa, ne arvostetaan poistoilla vähennettyyn jälleenhankinta-arvoon.
32. Uudelleenarvostamisen toteuttamisväli riippuu arvostettavien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypien arvojen muutoksista. Uudelleenarvostus on tarpeen jälleen, kun uudelleenarvostetun hyödykkeen käypä arvo poikkeaa olennaisesti sen kirjanpitoarvosta. Joidenkin hyödykkeiden käypä arvo saattaa vaihdella merkittävästi ja satunnaisesti, ja näin ollen vuosittainen uudelleenarvostaminen on välttämätöntä. Jos käyttöomaisuushyödykkeiden käyvän arvon vaihtelut ovat vähäisiä, niiden näin usein tapahtuva uudelleenarvostaminen ei ole tarpeen. Sen sijaan kolmen tai viiden vuoden välein tapahtuva uudelleenarvostaminen saattaa tällöin olla riittävä.
33. Kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, uudelleenarvostamispäivään mennessä kertyneet poistot joko:
- (a) oikaistaan suhteessa hyödykkeen bruttomääräisen kirjanpitoarvon muutokseen siten, että hyödykkeen kirjanpitoarvo uudelleenarvostamisen jälkeen on yhtä suuri kuin sen uudelleenarvostukseen perustuva määrä. Tätä menetelmää käytetään usein silloin, kun hyödyke arvostetaan indeksiä käyttäen poistoilla vähennettyyn jälleenhankinta-arvoon; tai
  - (b) vähennetään hyödykkeen bruttokirjanpitoarvoa vastaan, ja nettomäärä oikaistaan uudelleenarvostukseen perustuvaa määrää vastaavaksi. Tätä menetelmää sovelletaan esimerkiksi markkina-arvoon arvostettaviin rakennuksiin.

Kertyneisiin poistoihin tehtävän oikaisun tai vähennyksen määrä muodostaa osan kappaleiden 37 ja 38 mukaisesti käsiteltävästä kirjanpitoarvon lisäyksestä tai vähennyksestä.

34. ***Kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, koko se aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmä, johon kyseinen hyödyke kuuluu, arvostetaan uudelleen.***
35. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmä on yrityksen toiminnassa samanlaisessa käytössä olevien, saman luonteisten hyödykkeiden muodostama joukko. Seuraavat ovat esimerkkejä erillisistä ryhmistä:
- (a) rakentamattomat maa-alueet;
  - (b) rakennetut maa-alueet ja rakennukset;
  - (c) koneet;
  - (d) laivat;
  - (e) lentokoneet;
  - (f) moottoriajoneuvot;
  - (g) huonekalut ja kiinteät kalusteet; sekä
  - (h) toimistokoneet ja -kalusto.
36. Samaan hyödykeryhmään kuuluvat hyödykkeet arvostetaan uudelleen samanaikaisesti, jotta vältetään hyödykkeiden valikoiva uudelleenarvostaminen ja se, että tilinpäätöksessä esitettäisiin määriä, joihin sisältyy hankintamenoja ja eri aikoina määritettyjä arvoja. Hyödykeryhmä voidaan kuitenkin arvostaa uudelleen kiertävällä periaatteella edellyttäen, että ryhmään kuuluvat hyödykkeet arvostetaan lyhyen ajanjakson kuluessa ja että uudelleenarvostukset pidetään ajan tasalla.
37. ***Kun hyödykkeen kirjanpitoarvo lisääntyy uudelleenarvostamisen seurauksena, lisäys hyvitetään suoraan omaan pääomaan erään, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. Uudelleenarvostuksesta johtuva lisäys kirjataan kuitenkin tulosvaikutteisesti siltä osin, kuin se kumooa saman hyödykkeen uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu kuluksi.***

38. ***Kun hyödykkeen kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, vähennys kirjataan kuluksi. Uudelleenarvostuksesta johtuva vähennys kirjataan kuitenkin suoraan uudelleenarvostusrahastoa vastaan siltä osin, kuin vähennys ei ylitä kyseisestä hyödykkeestä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.***
39. Omaan pääomaan sisältyvä uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun arvonnousu realisoituu. Koko arvonnousu voi realisoitua, kun hyödyke poistetaan käytöstä tai myydään. Osa arvonnoususta voi kuitenkin realisoitua yrityksen vielä käyttäessä hyödykettä; tällöin realisoitavan arvonnousun määrä on uudelleenarvostettuun kirjanpitoarvoon perustuvan poiston ja hyödykkeen alkuperäiseen hankintamenoon perustuvan poiston välinen erotus. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä tuloslaskelman kautta.
40. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostamisen mahdollisia vaikutuksia tuloveroihin käsitellään IAS 12:n "Tuloverot" mukaisesti.

#### Poistot

41. ***Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen poistopohja kirjataan kuluksi systemaattisella tavalla hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Käytettävän poistomenetelmän tulee kuvastaa sitä, miten yritys käyttää hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää taloudellista hyötyä. Kunkin tilikauden poistot kirjataan kuluiksi, ellei poistoja sisällytetä jonkin toisen taseeseen merkittävän omaisuuserän kirjanpitoarvoon.***
42. Kun yritys käyttää hyväkseen hyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä, hyödykkeen kirjanpitoarvoa vähennetään tämän käytön huomioon ottamiseksi, tavallisesti kirjaamalla hankintamenoa poistoina kuluiksi. Poistokirjaus tehdään silloinkin, kun hyödykkeen arvo ylittää sen kirjanpitoarvon.
43. Yritys käyttää hyväkseen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä pääasiassa käyttämällä hyödykettä. Muut tekijät, kuten tekninen vanheneminen ja kuluminen hyödykkeen ollessa käyttämättömänä, johtavat kuitenkin usein sen taloudellisen hyödyn vähenemiseen, joka hyödykkeestä olisi voitu odottaa koituvan. Tästä johtuen kaikki seuraavat tekijät pitää ottaa huomioon hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa määritettäessä:
- (a) miten yritys odottaa käyttävänsä hyödykettä. Käyttö arvioidaan hyödykkeen odotettu kapasiteetti tai fyysinen tuotos huomioon ottaen;
  - (b) odotettu fyysinen kuluminen, joka riippuu toiminnallisista tekijöistä, kuten niiden työvuorojen lukumäärästä, joiden aikana hyödykettä tullaan käyttämään, yrityksen korjaus- ja huolto-ohjelmasta sekä hyödykkeen hoidosta ja huollosta silloin, kun se ei ole käytössä;
  - (c) tekninen vanheneminen, joka johtuu tuotannossa tapahtuvista muutoksista tai parannuksista tai hyödykkeen tuottaman tuotteen tai palvelun markkinakysynnän muutoksista; sekä
  - (d) oikeudelliset ja muut sellaiset hyödykkeen käyttöä koskevat rajoitteet, kuten vuokrasopimusten päättymisajat.
44. Hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika määritellään perustuen hyödykkeen odotettuun käyttökelpoisuuteen yritykselle. Yritysten omaisuudenhallintaperiaatteet saattavat edellyttää hyödykkeiden luovuttamista määrätyn ajan kuluttua taikka sen jälkeen, kun tietty osa hyödykkeen ilmentämästä taloudellisesta hyödystä on saatu. Hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika yritykselle saattaa näin ollen olla lyhyempi kuin sen taloudellinen kokonaisvaikutusaika. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen taloudellisen vaikutusajan arviointi vaatii harkintaa, joka perustuu yrityksen saamaan kokemukseen vastaavanlaisista hyödykkeistä.
45. Maa-alueet ja rakennukset ovat erillisiä hyödykkeitä, ja niitä käsitellään kirjanpidossa erikseen, vaikka ne olisi hankittu yhdessä. Maa-alueella on yleensä rajoittamaton vaikutusaika, ja siksi siitä ei tehdä poistoja. Rakennuksilla on rajallinen vaikutusaika, ja ne ovat sen vuoksi poistojen kohteena olevia hyödykkeitä. Jos maan, jolla rakennus sijaitsee, arvo nousee, tämä ei vaikuta rakennuksen taloudellisen vaikutusajan määrittämiseen.

## IAS 16

46. Hyödykkeen poistopohjaa määritettäessä vähennetään hyödykkeen jäännösarvo. Käytännössä hyödykkeen jäännösarvo on usein vähämerkityksinen ja näin ollen epäolennainen poistopohjaa koskevaa laskelmaa laadittaessa. Kun noudatetaan ensisijaista menettelytapaa ja jäännösarvo on todennäköisesti merkittävä, jäännösarvo arvioidaan hankinta-ajankohtana eikä sitä kasvateta myöhemmin hintojen nousua vastaavasti. Sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa noudatettaessa tehdään kuitenkin uusi arvio jokaisena uudelleenarvostuspäivänä. Arvio perustuu sellaisten samankaltaisten hyödykkeiden arviointipäivän mukaiseen jäännösarvoon, joiden taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja joita on käytetty samankaltaisissa olosuhteissa kuin hyödykettä tullaan käyttämään.
47. Hyödykkeen poistopohjan systemaattiseen kuluksi kirjaamiseen hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa voidaan käyttää erilaisia poistomenetelmiä. Näihin menetelmiin kuuluvat tasapoistomenetelmä, degressiivinen menetelmä ja käytön mukainen menetelmä. Tasapoisto johtaa vakiomääräiseen kulukirjaukseen hyödykkeen taloudellisena vaikutusajana. Degressiivinen poistomenetelmä johtaa pienenevään kulukirjaukseen hyödykkeen taloudellisena vaikutusajana. Käytön mukainen menetelmä johtaa kulukirjaukseen, joka perustuu hyödykkeen odotettuun käyttöön tai tuotokseen. Hyödykkeeseen sovellettava menetelmä valitaan taloudellisen hyödyn odotetun jakautumisen perusteella, ja sitä sovelletaan tilikaudesta toiseen, jollei kyseisestä hyödykkeestä saatavan taloudellisen hyödyn jakautumisesta tapahdu muutosta.
48. Tilikauden poistot kirjataan yleensä kuluiksi. Joissakin tapauksissa yritys käyttää hyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä toisten omaisuuserien valmistamiseen sen sijaan, että syntyisi kulu. Tällöin poistot muodostavat osan toisen omaisuuserän hankintamenoista ja sisällytetään sen kirjanpitoarvoon. Esimerkiksi tuotantokoneiston poistot sisällytetään vaihto-omaisuuden valmistusmenoihin (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus"). Samoin voidaan kehittämistoiminnassa käytettyjen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistot sisällyttää aineettoman hyödykkeen hankintamenoon, joka kirjataan IAS 38:n "Aineettomat hyödykkeet" mukaisesti.

## Taloudellisen vaikutusajan tarkistaminen

49. ***Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa tarkastellaan määrääjain uudelleen, ja tarkasteltavana olevan tilikauden ja tulevien tilikausien poistoja oikaistaan, mikäli odotukset poikkeavat merkittävästi aikaisemmista arvioista.***
50. Hyödykkeen vaikutusajan kuluessa saattaa ilmetä, että taloudellista vaikutusaikaa koskeva arvio ei pidä paikkaansa. Esimerkiksi myöhemmin syntyneet menot, jotka parantavat hyödykkeen kunnon yli sen alunperin arvioidun suoritusason, saattavat pidentää taloudellista vaikutusaikaa. Toisaalta teknologiset muutokset tai tuotteiden markkinoissa tapahtuneet muutokset saattavat lyhentää hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa. Tällöin taloudellista vaikutusaikaa ja vastaavasti poistoprosenttia oikaistaan tarkasteltavana olevalla tilikaudella ja tulevilla tilikausilla.
51. Yrityksen korjaus- ja huoltoperiaatteet saattavat myös vaikuttaa hyödykkeen taloudelliseen vaikutusajanaan. Noudatettava toimintatapa voi johtaa hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan jatkumiseen tai sen jäännösarvon kasvuun. Tällaisten periaatteiden käyttöönotto ei kuitenkaan tee poistojen kirjaamista tarpeettomaksi.

## Poistomenetelmän tarkistaminen

52. ***Aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin sovellettavaa poistomenetelmää tarkastellaan uudelleen määrääjain, ja jos kyseisistä hyödykkeistä saatavan taloudellisen hyödyn odotettu jakautuminen on muuttunut merkittävästi, menetelmä muutetaan kuvastamaan hyödyn muuttunutta jakautumista. Kun tällainen poistomenetelmän muutos on tarpeen, sitä käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena ja poistoja oikaistaan tarkasteltavana olevalla tilikaudella ja tulevilla tilikausilla.***

## KIRJANPITOARVOA VASTAAVAN MÄÄRÄN KERTYMINEN – ARVONALENTUMISTAPPIOT

53. Määrittääkseen, onko aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen arvo alentunut, yritys soveltaa IAS-standardia 36 "Omaisuuserien arvon alentuminen". Kyseisessä standardissa selostetaan, kuinka yritys tarkistaa omaisuuseriensä kirjanpitoarvon, kuinka se määrittää hyödykkeestä kerrytettävissä olevan määrän ja milloin se kirjaa tai peruuttaa arvonalentumistappion <sup>(1)</sup>.

(1) Ks. myös SIC-14: "Aineelliset hyödykkeet – hyödykkeiden arvonalentumisesta tai menetyksestä saatavat korvaukset".

54. IAS-standardissa 22 "Yritysten yhteenliittymät" selostetaan, miten käsitellään sellaista arvonalentumistappiota, joka on kirjattu ennen hankinnaksi luokiteltavan yhteenliittymän toteutumisen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden päättymistä.

#### KÄYTÖSTÄ POISTAMISET JA LUOVUTUKSET

55. **Aineellinen käyttöomaisuushyödyke kirjataan pois taseesta, kun se luovutetaan tai kun hyödyke on poistettu käytöstä pysyvästi eikä sen luovuttamisesta ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.**
56. **Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen käytöstä poistamisesta tai luovuttamisesta johtuvat voitot tai tappiot määritetään arvioitun nettoluovutustulon ja hyödykkeen kirjanpitoarvon välisenä erotuksena ja merkitään tuotoiksi tai kuluiksi tuloslaskelmaan.**
57. Kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke vaihdetaan samankaltaiseen hyödykkeeseen kappaleessa 22 kuvatussa tilanteessa, hankitun hyödykkeen hankintameno on yhtä suuri kuin luovutetun hyödykkeen kirjanpitoarvo, eikä voittoa tai tappiota synny.
58. Myynti- ja takaisinvuokraussopimuksia käsitellään IAS 17:n "Vuokrasopimukset" mukaisesti.
59. Aktiivisesta käytöstä poistetut hyödykkeet, jotka aiotaan luovuttaa, merkitään taseeseen sen ajankohdan kirjanpitoarvoon, jolloin hyödykkeet on poistettu aktiivisesta käytöstä. Yritys tekee hyödykkeille IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" mukaisen arvonalentumistestin vähintäänkin kunkin tilikauden päättyessä ja kirjaa mahdollisen arvonalennustappion sen mukaisesti.

#### TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

60. **Tilinpäätöksessä esitetään jokaisesta aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmästä:**
- (a) **bruttomääräistä kirjanpitoarvoa määritettäessä käytetyt arvostusperusteet. Kun on käytetty useampaa kuin yhtä perustetta, esitetään kunkin perusteen mukaan määritetty bruttomääräinen kirjanpitoarvo jokaisesta ryhmästä;**
  - (b) **käytetyt poistomenetelmät;**
  - (c) **taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;**
  - (d) **bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettynä) tilikauden alussa ja lopussa;**
  - (e) **tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:**
    - (i) **lisäykset;**
    - (ii) **vähennykset;**
    - (iii) **yritysten yhteenliittymien kautta toteutuneet hankinnat;**
    - (iv) **uudelleenarvostuksista johtuvat kappaleiden 29, 37 ja 38 mukaiset lisäykset tai vähennykset sekä IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" mukaisesti suoraan omaan pääomaan kirjatuista arvonalentumistappioista tai niiden peruutuksista johtuvat lisäykset tai vähennykset tilikaudella (mikäli näitä on);**
    - (v) **IAS 36:n mukaisesti tuloslaskelmaan merkityt arvonalentumistappiot tilikaudella (mikäli näitä on);**
    - (vi) **IAS 36:n mukaisesti tuloslaskelmaan merkityt arvonalentumistappioiden peruutukset tilikaudella (mikäli näitä on);**
    - (vii) **poistot;**
    - (viii) **itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntamisesta johtuvat nettomääräiset kurssierot; sekä**
    - (ix) **muut muutokset.**

## IAS 16

*Edellä kohdassa (e) tarkoitetusta täsmäytyslaskelmasta ei edellytetä vertailutietoja.*

61. **Tilinpäätöksessä esitetään myös:**
- (a) **omistusrajoitusten olemassaolo ja määrä sekä velkojen vakuudeksi pantatut aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet;**
  - (b) **aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamisesta aiheutuvia menoja arvioitaessa käytetyt periaatteet;**
  - (c) **keskeneräisistä aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä aiheutuneet menot; sekä**
  - (d) **aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankkimista koskevat ostositoumukset.**
62. Poistomenetelmän valinta ja arvioitu taloudellinen vaikutusaika ovat harkinnanvaraisia. Käytettyjä menetelmiä ja arvioituja taloudellisia vaikutusaikoja tai poistoprosentteja koskevat tiedot antavat sen vuoksi tilinpäätöksen käyttäjille informaatiota, joka mahdollistaa johdon valitsemien toimintatapojen tarkastelemisen sekä vertailut toisiin yrityksiin. Samoista syistä on tarpeen esittää tilikaudelle kohdistetut poistot ja tilikauden loppuun mennessä kertyneet poistot.
63. Yritys ilmoittaa kirjanpidolliseen arvioon tehdyn muutoksen luonteen ja vaikutuksen, jos muutoksella on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevalla tilikaudella tai jos sillä odotetaan olevan olennainen vaikutus tulevilla tilikausilla IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti. Tällainen esitettävä tieto saattaa johtua arvioista, jotka koskevat:
- (a) jäännösarvoja;
  - (b) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden purkamisesta ja poistamisesta ja sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan saattamisesta johtuvia arvioituja menoja;
  - (c) taloudellisia vaikutusaikoja; ja
  - (d) poistomenetelmää.
64. **Kun aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään, tilinpäätöksessä esitetään seuraavat tiedot:**
- (a) **hyödykkeiden uudelleenarvostuksessa käytetty peruste;**
  - (b) **uudelleenarvostuksen toteuttamispäivä;**
  - (c) **käytettiinkö riippumatonta arvioijaa;**
  - (d) **jälleenhankinta-arvoa määritettäessä käytettyjen indeksien luonne;**
  - (e) **kunkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmän kirjanpitoarvo, joka tilinpäätöksessä olisi esitetty, jos hyödykkeet olisi merkitty taseeseen kappaleessa 28 tarkoitetun ensisijaisen menettelytavan mukaisesti; sekä**
  - (f) **uudelleenarvostusrahasto sekä tiedot siinä tilikaudella tapahtuneista muutoksista ja rajoituksista jotka koskevat rahaston jakamista voittona osakkeenomistajille.**
65. Kappaleiden 60 (e)(iv)-(vi) edellyttämien tietojen lisäksi yritys esittää tilinpäätöksessään tiedot aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, joiden arvo on alentunut, IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" mukaisesti.
66. Tilinpäätöksen käyttäjät pitävät myös seuraavaa informaatiota omien tarpeidensa kannalta merkityksellisenä:
- (a) tilapäisesti käyttämättöminä olevien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo;
  - (b) loppuun poistettujen mutta edelleen käytössä olevien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden bruttomääräinen kirjanpitoarvo;
  - (c) aktiivisesta käytöstä poistettujen, luovutustarkoituksessa pidettävien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo; sekä
  - (d) ensisijaista menettelytapaa noudatettaessa aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypä arvo, kun se poikkeaa olennaisesti kirjanpitoarvosta.

Sen vuoksi näiden tietojen esittämistä suositellaan.

## VOIMAANTULO

67. *Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempaa soveltamista suositellaan. Jos yritys soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.7.1999 alkavalta tilikaudelta laadittavaan vuositilinpäätökseen, sen tulee:*
- (a) *antaa tieto tästä; sekä*
  - (b) *ottaa samanaikaisesti käyttöön IAS 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät", IAS 36 "Omaisuserien arvon alentuminen" ja IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat".*
68. Tämä standardi korvaa vuonna 1993 hyväksytyn IAS-standardin 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet".

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 17 (UUDISTETTU 1997)****Vuokrasopimukset**

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 17:n "Vuokrasopimusten kirjanpidollinen käsittely", jonka IASC:n hallitus Board hyväksyi vuonna 1994 uudistetussa muodossa. Uudistettua standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS 40 "Sijoituskiinteistöt" aiheutti muutoksia kappaleisiin 1, 19, 24, 45 ja 48 huhtikuussa 2000, ja samalla lisättiin kappale 48A. IAS-standardia 40 sovelletaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

IAS 41 "Maatalous" aiheutti tammikuussa 2001 muutoksia kappaleisiin 1, 24 ja 48A. IAS-standardia 41 sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

Seuraavat SIC:n tulkinat liittyvät IAS-standardiin 17:

- SIC-15: "Muut vuokrasopimukset – kannustimet".
- SIC-27: "Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus".

## JOHDANTO

Tämä standardi ("IAS 17 (uudistettu)") korvaa IAS 17:n "Vuokrasopimusten kirjanpidollinen käsittely" ("alkuperäinen IAS 17"). IAS-standardia 17 (uudistettu) sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Tämä standardi sisältää korvaamaansa alkuperäiseen IAS-standardiin 17 verrattuna parannukset, jotka perustuvat sellaisen osittaisuudistuksen yhteydessä toteutettuun läpikäyntiin, jossa määriteltiin muutokset, joita pidettiin välttämättöminä, jotta saataisiin aikaan kansainvälisessä rahoituksessa ja pörssilistautumisessa hyväksyttävät perustandardit. IASC:n hallitus on sopinut vuokrasopimusten kirjanpidollista käsittelyä koskeviin standardeihin tehtävästä perusteellisemmasta uudistuksesta.

Keskeiset muutokset alkuperäiseen IAS-standardiin 17 verrattuna ovat seuraavat:

1. Alkuperäisessä IAS-standardissa 17 vuokrasopimus määriteltiin sopimukseksi, jonka mukaan vuokralle antaja siirtää hyödykkeen käyttöoikeuden vuokralle ottajan suorittamaa vuokraa vastaan. IAS-standardissa 17 (uudistettu) määritelmää on muutettu korvaamalla sana "vuokraa" sanoilla "maksua tai toistuvia maksusuorituksia".

**IAS 17**

2. Kun alkuperäinen IAS 17 määrsi vuokrasopimukset luokiteltaviksi sillä perusteella, missä määrin vuokratun hyödykkeen omistamiselle ominaiset riskit ja edut tulevat vuokralle antajalle tai vuokralle ottajalle – mitä perustellaan sisältöpainotteisuusperiaatteen soveltamisella – standardissa esitettiin esimerkkejä tilanteista, jotka osoittavat vuokrasopimuksen olevan rahoitusleasingsopimus. IAS-standardissa 17 (uudistettu) esitetään lisää luokittelutekijöitä luokitteluprosessin helpottamiseksi.
3. Alkuperäisessä IAS-standardissa 17 käytettiin edellä tarkoitetuissa esimerkeissä termiä ”taloudellinen vaikutusaika” luokitteluprosessissa tapahtuvaa vuokrasopimuksen kestoajan vertailemista varten. IAS-standardissa 17 (uudistettu) käytetään termiä ”taloudellinen kokonaisvaikutusaika”, joka ottaa huomioon sen, että hyödyke voi olla yhden tai useamman käyttäjän käytössä.
4. Alkuperäinen IAS 17 edellytti muuttuvien vuokrien ilmoittamista mutta ei ottanut kantaa siihen, otetaanko muuttuvat vuokrat huomioon vähimmäisvuokria laskettaessa vai jätetäänkö ne laskelman ulkopuolelle. IAS 17 (uudistettu) edellyttää, että muuttuvia vuokria ei oteta huomioon vähimmäisvuokriin.
5. Alkuperäinen IAS 17 ei ottanut kantaa niiden alkuvaiheen välittömien menojen kirjanpidolliseen käsittelyyn, joita vuokralle ottajalle syntyy vuokrausjärjestelyistä neuvoteltaessa ja niitä varmistettaessa. IAS 17 sisältää ohjeistusta tästä ja edellyttää, että menot, jotka johtuvat välittömästi toimista, joita vuokralle ottaja suorittaa rahoitusleasingsopimuksen varmistamiseksi, sisällytetään vuokralle otetun hyödykkeen kirjattavaan määrään.
6. Alkuperäinen IAS 17 salli vuokralle antajan jaksottaa rahoitustuotot vapaasti valittavalla menetelmällä, ts. tulouttamisen käyttäen sellaista perustetta, joka kuvastaa samansuuruista tilikausittaista tuottoastetta joko:

(a) vuokralle antajan jäljellä olevalle nettosijoitukselle rahoitusleasingsopimukseen; tai

(b) vuokralle antajan jäljellä olevalle nettomääräiselle rahasijoitukselle rahoitusleasingsopimukseen.

IAS 17 (uudistettu) edellyttää, että rahoitustuottojen tulouttaminen kuvastaa samansuuruista tilikausittaista tuottoastetta yhden menetelmän perusteella, nimittäin tuottoa vuokralle antajan jäljellä olevalle nettosijoitukselle rahoitusleasingsopimukseen.

7. IAS-standardissa 17 (uudistettu) viitataan omaisuuserien arvon alentumista koskevaan IAS-standardiin ohjeistettaessa sitä, milloin on tarpeen arvioida hyödykkeiden mahdollista arvonalentumista. Aihetta ei käsitelty alkuperäisessä IAS-standardissa 17.
8. IAS 17 (uudistettu) sisältää lihavoidulla tekstillä kirjoitetun vaatimuksen sekä vuokralle ottajalle että vuokralle antajalle laajempien tietojen esittämisestä sekä rahoitusleasingsopimuksista että muista vuokrasopimuksista verrattuna alkuperäisen IAS 17:n edellyttämiin tietoihin.

IAS 17:n (uudistettu) vaatimia uusia tietoja ovat:

- (a) vähimmäisvuokrien kokonaismäärä täsmäytettynä leasingvelkojen nykyarvon kanssa kolmelta ajanjaksolta: yhden vuoden kuluessa, yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua sekä viittä vuotta pitemmän ajan kuluttua (edellytetään vuokralle ottajalta);
- (b) bruttomääräinen kokonaissijoitus vuokrasopimukseen täsmäytettynä saatavien vähimmäisvuokrien nykyarvon kanssa kolmelta ajanjaksolta: yhden vuoden kuluessa, yhtä vuotta pitemmän ajan enintään viiden vuoden kuluttua sekä viittä vuotta pitemmän ajan kuluttua (edellytetään vuokralle antajalta);
- (c) vastaavat rahoituskulut kohdissa (a) ja (b) edellä;
- (d) vastaiset jälleenvuokraukseen perustuvat vähimmäisvuokrat, jotka tilinpäätöspäivänä odotetaan saatavan ei-peruutettavissa olevista jälleenvuokraussopimuksista;
- (e) saamatta jääviin vähimmäisvuokriin liittyen kirjattu kertynyt vähennyserä; sekä
- (f) muuttuvat vuokrat, jotka vuokralle antajat ovat tulouttaneet.

## IAS 17

9. Alkuperäinen IAS 17 sisälsi liitteet 1-3, joissa oli esimerkkejä tilanteista, joissa vuokrasopimusta tavallisesti pidettäisiin rahoitusleasingsopimuksena. Liitteet on poistettu IAS-standardista 17 (uudistettu), koska se sisältää aikaisempaa enemmän tekijöitä, jotka edelleen selkiyttävät vuokrasopimusten luokitteluprosessia.
10. On todettu, että myynti- ja takaisinvuokraustapahtumia koskevat kohdat, erityisesti kohdat, jotka koskevat muuna kuin rahoitusleasingsopimuksena toteutuvaa takaisinvuokrausta, sisältävät sääntöjä, jotka koskevat monenlaisia erilaisia tapauksia perustuen käyvän arvon, kirjanpitoarvon ja myyntihinnan suhteellisiin määriin. IAS 17 (uudistettu) sisältää liitteen, jossa on lisäohjeistusta näiden vaatimusten tulkinnasta.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-2
Määritelmät	3-4
Vuokrasopimusten luokittelu	5-11
Vuokrasopimukset vuokralle ottajan tilinpäätöksessä	12-27
Rahoitusleasingsopimukset	12-24
Muut vuokrasopimukset	25-27
Vuokrasopimukset vuokralle antajan tilinpäätöksessä	28-48
Rahoitusleasingsopimukset	28-40
Muut vuokrasopimukset	41-48
Myynti ja takaisinvuokraus	49-57
Siirtymäsäännöt	58
Voimaantulo	59-60

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

## TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sekä vuokralle ottajia että vuokralle antajia koskevista asianmukaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joita sovelletaan rahoitusleasingsopimuksiin ja muihin vuokrasopimuksiin.

## SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan kaikkien vuokrasopimusten kirjanpidolliseen käsittelyyn lukuun ottamatta:**
- vuokrasopimuksia, jotka koskevat mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien luonnonvarojen etsintää ja käyttöä; ja**
  - lisenssisopimuksia, jotka koskevat sellaisia kohteita kuin elokuvia, videonauhoitteita, näytelmiä, käsikirjoituksia, patenteja ja tekijänoikeuksia.**

## IAS 17

*Tätä standardia eivät kuitenkaan sovelleta:*

- (a) *sijoituskiinteistöjen vuokralle ottajat rahoitusleasingsopimuksella vuokratun kiinteistön kirjanpitoarvon määrittämiseen (ks. IAS 40 "Sijoituskiinteistöt");*
  - (b) *sijoituskiinteistöjen vuokralle antajat muulla vuokrasopimuksella vuokratun kiinteistön kirjanpitoarvon määrittämiseen (ks. IAS 40 "Sijoituskiinteistöt");*
  - (c) *biologisten hyödykkeiden vuokralle ottajat rahoitusleasingsopimuksella vuokratun biologisen hyödykkeen kirjanpitoarvon määrittämiseen (ks. IAS 41 "Maatalous"); tai*
  - (d) *biologisten hyödykkeiden vuokralle antajat muulla vuokrasopimuksella vuokratun biologisen hyödykkeen kirjanpitoarvon määrittämiseen (ks. IAS 41 "Maatalous").*
2. Tämä standardi koskee sopimuksia, joiden mukaan hyödykkeen käyttöoikeus siirtyy, vaikka vuokralle antajalta voidaan vaatia merkittäviä kyseisten hyödykkeiden toimintaan tai huoltoon liittyviä palveluja. Toisaalta tämä standardi ei koske sellaisia palvelusopimuksia, jotka eivät siirrä hyödykkeiden käyttöoikeutta sopimusosapuolelta toiselle.

## MÄÄRITELMÄT

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

*Vuokrasopimus on sopimus, jonka mukaan vuokralle antaja antaa vuokralle ottajalle oikeuden käyttää hyödykettä tietyn ajan maksua tai toistuvia maksusuorituksia vastaan.*

*Rahoitusleasingsopimus on vuokrasopimus, jonka mukaan hyödykkeen omistamiselle ominaiset riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin. Omistusoikeus voi siirtyä tai olla siirtymättä vuokra-ajan lopussa.*

*Muu vuokrasopimus on vuokrasopimus, joka ei ole rahoitusleasingsopimus.*

*Ei-purettavissa oleva vuokrasopimus on vuokrasopimus, joka voidaan purkaa vain:*

- (a) *jonkin epätodennäköisen ehdollisen tapahtuman toteutuessa;*
- (b) *vuokralle antajan suostumuksella;*
- (c) *jos vuokralle ottaja tekee uuden samaa tai vastaavaa hyödykettä koskevan vuokrasopimuksen saman vuokralle antajan kanssa; tai*
- (d) *jos vuokralle ottaja suorittaa sen suuruisen lisämaksun, että vuokrasopimuksen jatkuminen on sen alkamisajankohtana kohtuullisen varmaa.*

*Vuokrasopimuksen alkamisajankohta on aikaisempi seuraavista: vuokrasopimuksen päiväys tai päivä, jona osapuolet sitoutuvat noudattamaan vuokrasopimuksen keskeisiä ehtoja.*

*Vuokra-aika on aika, joksi vuokralle ottaja on ilman purkuoikeutta sopinut ottavansa hyödykkeen vuokralle sekä mahdollinen jatkokausi, jonka ajan vuokralle ottajalla on oikeus jatkaa hyödykkeen vuokrausta joko lisämaksusta tai ilman, kun vuokrasopimuksen alkamisajankohtana on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja tulee käyttämään tätä oikeutta.*

*Vähimmäisvuokrilla tarkoitetaan vuokra-ajalle kohdistuvia maksuja, jotka vuokralle ottajan tulee suorittaa tai jotka häntä voidaan vaatia suorittamaan, lukuun ottamatta muuttuvia vuokria, palveluista johtuvia menoja sekä veroja, jotka vuokralle antaja maksaa ja jotka hyvitetään tälle, ja lisäksi näihin vähimmäisvuokriin kuuluviin maksuihin luetaan:*

- (a) *kun kyseessä on vuokralle ottaja: vuokralle ottajan tai tämän lähipiiriin kuuluvan osapuolen takaama määrä; tai*

- (b) kun kyseessä on vuokralle antaja: vuokralle antajalle taattu jäännösarvo, jonka takaajana on joko:
- (i) vuokralle ottaja;
  - (ii) vuokralle ottajan lähipiiriin kuuluva osapuoli; tai
  - (iii) riippumaton, kyseisen takuun hoitamiseen taloudellisesti kykenevä osapuoli.

Jos kuitenkin vuokralle ottajalla on oikeus ostaa hyödyke hintaan, jonka odotetaan olevan riittävän paljon alempi kuin hyödykkeen käypä arvo silloin, kun oikeus on käytettävissä, niin että oikeuden käyttäminen on sopimuksen alkamisajankohtana kohtuullisen varmaa, vähimmäisvuokrat koostuvat vuokra-ajan vähimmäismaksuista ja kyseisen osto-option toteuttamiseksi suoritettavasta määrästä.

Käypä arvo on rahamäärä, johon hyödyke voitaisiin vaihtaa tai velka suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten kesken.

Taloudellinen kokonaisvaikutusaika on joko:

- (a) ajanjakso, jona hyödykkeen odotetaan olevan taloudellisesti käyttökelpoinen yhdelle tai useammalle käyttäjälle; tai
- (b) niiden suorite- tai muiden yksiköiden lukumäärä, jotka hyödykkeen odotetaan tuottavan yhdelle tai useammalle käyttäjälle.

Taloudellinen vaikutusaika on arvioitu vuokra-ajan alusta lähtien jäljellä oleva, vuokra-aikaan rajoittumaton ajanjakso, jona yrityksen odotetaan käyttävän hyväkseen hyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä.

Taattu jäännösarvo on:

- (a) kun kyseessä on vuokralle ottaja: se osa jäännösarvosta, josta vuokralle ottaja tai tämän lähipiiriin kuuluva osapuoli on antanut takuun (takuun määrä on suurin mahdollinen maksettavaksi tuleva määrä); ja
- (b) kun kyseessä on vuokralle antaja: se osa jäännösarvosta, josta vuokralle ottaja tai vuokralle antajan lähipiiriin kuulumaton takuuvuorituksen hoitamiseen taloudellisesti kykenevä kolmas osapuoli on antanut takuun.

Takaamaton jäännösarvo on se osa vuokratun hyödykkeen jäännösarvosta, jonka realisoinnista vuokralle antajalla ei ole varmuutta tai josta yksinomaan vuokralle antajan lähipiiriin kuuluva osapuoli on antanut takuun.

Bruttosijoitus vuokrasopimukseen on rahoitusleasingsopimuksen mukaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä vuokralle antajan näkökulmasta lisättyinä vuokralle antajan hyväksi tulevalla takaamattomalla jäännösarvolla.

Kertymätön rahoitustuotto on seuraavien erien välinen erotus:

- (a) vähimmäisvuokrien kokonaismäärä vuokralle antajan näkökulmasta lisättyinä vuokralle antajan hyväksi tulevalla takaamattomalla jäännösarvolla; ja
- (b) edellisen nykyarvo vuokrasopimuksen sisäisellä korkokannalla laskettuna.

Nettosijoitus vuokrasopimukseen on bruttosijoitus vähennettynä kertymättömällä rahoitustuotolla.

Vuokrasopimuksen sisäinen korko on diskonttaus korko, jota käyttäen (a) vähimmäisvuokrien ja (b) takaamattoman jäännösarvon yhteenlaskettu nykyarvo vastaa vuokrasopimuksen alkamisajankohtana vuokratun hyödykkeen käypää arvoa.

Vuokralle ottajan lisäluoton korko on korko, jota vuokralle ottaja joutuisi maksamaan vastaavanlaisesta vuokrasopimuksesta tai, mikäli se ei ole määritettävissä, korko, jota vuokralle ottaja maksaisi lainatessaan vuokrasopimuksen alkamisajankohtana hyödykkeen hankkimiseen tarvittavat varat samaksi ajaksi ja samanlaisin vakuuksin.

## IAS 17

***Muuttuva vuokra on se osuus maksettavista vuokrista, joka ei ole kiinteä vaan määräytyy muun tekijän kuin ajan kulumisen perusteella (esimerkiksi prosentteina myynnistä tai käyttömäärän, hintaindeksien tai markkinakorkojen mukaisesti).***

4. Vuokrasopimuksen määritelmä kattaa sellaiset hyödykettä koskevat vuokrasopimukset, joihin sisältyy vuokralle ottajan oikeus saada hyödyke omistukseensa sovittujen ehtojen täytyessä. Näitä sopimuksia kutsutaan joskus osamaksusopimuksiksi.

## VUOKRASOPIMUSTEN LUOKITTELU

5. Tässä standardissa käytettävä vuokrasopimusten luokittelu perustuu siihen, missä määrin vuokratun hyödykkeen omistamiselle ominaiset riskit ja edut tulevat vuokralle antajalle tai vuokralle ottajalle. Riskeihin sisältyvät mahdolliset tappiot, jotka johtuvat käyttämättömästä kapasiteetista tai teknisestä vanhentumisesta, ja mahdolliset tuoton vaihtelut, jotka johtuvat taloudellisten olosuhteiden muutoksista. Etuja voivat olla kannattavaan toimintaan liittyvät odotukset hyödykkeen taloudellisena kokonaisvaikutusaikana ja odotettavissa oleva voitto, joka syntyy arvonnoususta tai jäännösarvon realisoimisesta.
6. Vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, mikäli se siirtää omistamiselle ominaiset riskit ja edut olennaisilta osin. Kyseessä on muu vuokrasopimus, jos omistamiselle ominaiset riskit ja edut eivät siirry olennaisilta osin.
7. Koska vuokralle antajan ja vuokralle ottajan välinen liiketoimi perustuu molemmille osapuolille yhteiseen vuokrasopimukseen, on perusteltua käyttää yhdenmukaisia määritelmiä. Näiden määritelmien soveltaminen osapuolten toisistaan poikkeavissa tilanteissa voi joskus johtaa siihen, että vuokralle antaja ja vuokralle ottaja luokittelevat saman vuokrasopimuksen eri tavalla.
8. Se, onko kyseessä rahoitusleasingsopimus vai muu vuokrasopimus, riippuu pikemminkin liiketoimen tosiasiallisesta sisällöstä kuin sopimuksen muodosta <sup>(1)</sup>. Esimerkkejä tilanteista, joissa vuokrasopimus tavallisesti luokiteltaisiin rahoitusleasingsopimukseksi, ovat:
  - (a) sopimuksen mukaan hyödykkeen omistus siirtyy vuokralle ottajalle vuokra-ajan päättyessä;
  - (b) vuokralle ottajalla on oikeus ostaa hyödyke hintaan, jonka odotetaan olevan niin paljon alempi kuin hyödykkeen käypä arvo silloin, kun oikeus on käytettävissä, että sen käyttäminen on sopimuksen alkamisajankohtana kohtuullisen varmaa;
  - (c) vuokra-aika kattaa valtaosan hyödykkeen taloudellisesta kokonaisvaikutusajasta, vaikka omistusoikeus ei siirtyisi;
  - (d) vähimmäisvuokrien nykyarvo sopimuksen alkamisajankohtana muodostaa vähintäänkin olennaisen osan vuokratun hyödykkeen käyvästä arvosta; ja
  - (e) vuokratut hyödykkeet ovat erityisluonteisia siten, että vain vuokralle ottaja voi käyttää niitä ilman merkittävien muutosten tekemistä.
9. Tunnusomaista tilanteille, jotka myös voivat yksinään tai yhdistelmänä johtaa vuokrasopimuksen luokitteluun rahoitusleasingsopimukseksi, on:
  - (a) jos vuokralle ottaja voi purkaa vuokrasopimuksen, vuokralle ottaja kantaa ne tappiot, joita vuokralle antajalle syntyy purkamisesta;
  - (b) jäännösarvon käyvän arvon vaihtelusta syntyvät voitot tai tappiot tulevat vuokralle ottajalle (esimerkiksi vuokranalennuksena, joka vastaa vuokra-ajan päättyessä suurinta osaa luovutustulosta); ja
  - (c) vuokralle ottaja pystyy jatkamaan sopimusta lisäkaudeksi markkinavuokraa tuntuvasti alemmalla vuokralla.

<sup>(1)</sup> Ks. myös SIC-27: "Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus".

10. Vuokrasopimus luokitellaan sopimuksen alkamisajankohtana. Mikäli vuokralle ottaja ja vuokralle antaja koska tahansa sopivat muutoksista vuokrasopimuksen ehtoihin – muutoin kuin uudistamalla sopimuksen – siten, että vuokrasopimus olisi luokiteltu kappaleissa 5-9 esitettyjen kriteerien perusteella eri tavalla, jos muuttuneet sopimusehdot olisivat olleet voimassa sopimuksen alkamisajankohtana, muutettua sopimusta pidetään uutena sopimuksena sen voimassaoloaikana. Arvioiden muutokset (esimerkiksi vuokratun hyödykkeen taloudellista kokonaisvaikutusaikaa tai jäännösarvoa koskevien arvioiden muutokset) tai olosuhteiden muutokset (esimerkiksi vuokralle ottajan laiminlyönti) eivät kuitenkaan aiheuta vuokrasopimuksen uudelleenluokittelua kirjanpidollista käsittelyä varten.
11. Maa-alueita ja rakennuksia koskevat vuokrasopimukset jaotellaan rahoitusleasingisopimuksiin ja muihin vuokrasopimuksiin samalla tavalla kuin muita hyödykkeitä koskevat sopimukset. Maa-alueelle on kuitenkin tyypillistä, että sillä on tavallisesti rajaton taloudellinen kokonaisvaikutusaika, ja jos omistusoikeuden ei odoteta siirtyvän vuokralle ottajalle vuokra-ajan päättyessä, vuokralle ottaja ei saa olennaista osaa omistamiselle ominaisista riskeistä ja eduista. Tällaisesta vuokrauksesta suoritettu maksu on luonteeltaan etukäteen maksettua vuokraa, joka kirjataan tulokseen vaikuttavasti vuokra-ajan kuluessa sen mukaan, miten hyödykkeestä saatava hyöty jakautuu.

#### VUOKRASOPIMUKSET VUOKRALLE OTTAJAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

##### *Rahoitusleasingisopimukset*

12. ***Vuokralle ottajien tulee merkitä rahoitusleasingisopimukset taseeseensa varoiksi ja veloiksi määrään, joka on yhtä suuri kuin vuokratun hyödykkeen käypä arvo sopimuksen alkamisajankohtana, tai sitä alempaan vähimmäisvuokrien nykyarvoon. Vähimmäisvuokrien nykyarvoa laskettaessa käytetään diskonttauskorkona vuokrasopimuksen sisäistä korkoa, mikäli tämä on käytännössä mahdollista määrittää, ja ellei ole, käytetään vuokralle ottajan lisäluoton korkoa.***
13. Liiketoimia ja muita tapahtumia käsitellään kirjanpidossa ja ne esitetään tilinpäätöksessä niiden tosiasiallisen sisällön ja taloudellisten realiteettien eikä ainoastaan niiden oikeudellisen muodon mukaisesti. Vaikka vuokrasopimuksen oikeudellinen muoto on sellainen, että vuokralle ottaja ei voi hankkia vuokratun hyödykkeen laillista omistusoikeutta, rahoitusleasingisopimuksen tosiasiallinen sisältö ja taloudellinen realiteetti on se, että vuokralle ottaja saa vuokratun hyödykkeen käytöstä johtuvan taloudellisen hyödyn valtaosaksi hyödykkeen taloudellista kokonaisvaikutusaikaa ja tämän vastikkeeksi sitoutuu maksamaan tästä oikeudesta määrän, joka suunnilleen vastaa hyödykkeen käyvän arvon ja siihen liittyvien rahoituskulujen yhteismäärää.
14. Jos tällaisia vuokraustapahtumia ei merkitä vuokralle ottajan taseeseen, yrityksen taloudelliset voimavarat ja sen veloitteiden määrä tulevat esitetyiksi todellista pienempinä näin vääristäen taloudellisia tunnuslukuja. Tämän vuoksi on tarkoituksenmukaista, että rahoitusleasingisopimus merkitään vuokralle ottajan taseeseen toisaalta varoiksi ja toisaalta vastaiten vuokrien suorittamista koskeviksi veloitteeksi. Vuokrasopimuksen alkamisajankohtana omaisuusereä ja vastaisia vuokria koskeva velka merkitään taseeseen samanmääräisinä.
15. Vuokralle otettuja hyödykkeitä koskevia velkoja ei ole asianmukaista esittää vähennettynä vuokralle otetuista hyödykkeistä. Jos velat jaotellaan taseessa lyhytaikaisiin ja pitkäaikaisiin, leasingvelat jaotellaan samalla tavoin.
16. Tiettyjen vuokraukseen liittyvien toimien kuten vuokrausjärjestelyjä koskevien neuvottelujen ja järjestelyn varmistamisen yhteydessä syntyy usein alkuvaiheen välittömiä menoja. Menot, joiden voidaan todeta johtuvan välittömästi vuokralle ottajan rahoitusleasingisopimuksen hyväksi tekemiin toimiin, sisällytetään sopimuksen perusteella taseeseen merkittävään määrään.
17. ***Maksettavat leasingvuokrat jaetaan rahoitusmenoon ja velan vähennykseen. Rahoitusmenot kohdistetaan vuokra-ajan tilikausille siten, että jäljellä olevalle velalle tulee kullakin tilikaudella samansuuruinen korkoprosentti.***
18. Kohdistettaessa rahoitusmenoja vuokra-ajan tilikausille voidaan laskennan yksinkertaistamiseksi käyttää käytännössä jonkinlaista likiarvoa.

## IAS 17

19. **Rahoitusleasing aiheuttaa kullakin tilikaudella poistojen kohteena olevista hyödykkeistä tehtävän poiston ja rahoituskulun. Vuokralle otettujen poistojen kohteena olevien hyödykkeiden poistot tehdään omistettujen hyödykkeiden poistoja vastaavalla tavalla, ja kirjattavat poistot lasketaan IAS-standardissa 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" ja IAS-standardissa 38 "Aineettomat hyödykkeet" esitetyillä perusteilla. Mikäli ei ole kohtuullista varmuutta siitä, että vuokralle ottaja saa omistusoikeuden vuokra-ajan päättymiseen mennessä, hyödykkeen tulee olla täysin poistettu vuokra-ajan tai sitä lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan kuluessa.**
20. Vuokralle otetun hyödykkeen poistopohja kohdistetaan systemaattisella perusteella kullekin tilikaudelle ajanjaksona, jona hyödykettä odotetaan käytettävän, yhdenmukaisesti niiden poistoperiaatteiden kanssa, joita vuokralle ottaja soveltaa omistamiinsa poistojen kohteena oleviin hyödykkeisiin. Mikäli on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja saa omistusoikeuden vuokra-ajan päättymiseen mennessä, odotettu käyttöaika on sama kuin hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika; muussa tapauksessa hyödykkeestä tehdään poistot vuokra-ajan tai sitä lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan kuluessa.
21. Hyödykkeestä tilikaudella tehtävän poiston ja rahoituskulun yhteismäärä on harvoin yhtä suuri kuin tilikaudelta maksettavat leasingvuokrat, ja tämän vuoksi ei ole perusteltua merkitä maksettuja leasingvuokria yksinkertaisesti kuluksi tuloslaskelmaan. Vastaavasti omaisuuserä ja siihen liittyvä velka eivät todennäköisesti ole yhtä suuria vuokrasopimuksen alkamisajankohdan jälkeen.
22. Määrittäessään sitä, onko vuokralle otetun hyödykkeen arvo alentunut, ts. milloin hyödykkeestä saatava taloudellinen hyöty on sen kirjanpitoarvoa pienempi, yritys soveltaa omaisuuserien arvon alentumista koskevaa IAS-standardia, jossa selostetaan, miten yrityksen tulee tarkistaa hyödykkeidensä kirjanpitoarvo, miten sen tulee määrittää hyödykkeestä kerrytettävissä oleva rahamäärä ja milloin sen tulee kirjata tai peruuttaa arvonalentumistappio.
23. **Vuokralle ottajien tulee esittää IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa" edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat rahoitusleasingsopimuksia koskevat tiedot:**
- (a) **tilinpäätöspäivän kirjanpitoarvo kustakin hyödykeryhmästä;**
- (b) **täsmäytyslaskelma tilinpäätöspäivän vähimmäisvuokrien kokonaismäärän ja niiden nykyarvon välillä. Lisäksi yrityksen tulee esittää tilinpäätöspäivän vähimmäisvuokrien kokonaismäärä ja niiden nykyarvo kultakin seuraavalta ajanjaksolta:**
- (i) **yhden vuoden kuluessa;**
- (ii) **yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;**
- (iii) **yli viiden vuoden kuluttua;**
- (c) **tilikaudella tuloutetut muuttuvat vuokrat;**
- (d) **ei-purettavissa olevista jälleenvuokraussopimuksista odotettavissa olevien vastaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä tilinpäätöspäivänä; ja**
- (e) **yleinen kuvaus vuokralle ottajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä sisältäen seuraavat tiedot, mutta ei niihin rajoittuen:**
- (i) **peruste, jolla muuttuvat vuokrat määräytyvät;**
- (ii) **uudistamis- tai osto-optioiden olemassaolo ja ehdot ja indeksiehdot; sekä**
- (iii) **vuokrausjärjestelyjen asettamat rajoitukset, kuten osinkoja, lisävelanottoa ja uusia vuokrasopimuksia koskevat rajoitukset.**
24. Lisäksi IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet", IAS 36:n "Omaisuuserien arvon alentuminen", IAS 38:n "Aineettomat hyödykkeet", IAS 40:n "Sijoituskiinteistöt" ja IAS 41:n "Maatalous" sisältämät esitettävät tiedot koskevat vaatimukset koskevat rahoitusleasingopimuksella vuokralle otettuja hyödykkeitä, joita käsitellään vuokralle ottajan kirjanpidossa hyödykkeiden hankintana.

## Muut vuokrasopimukset

25. **Muun vuokrasopimuksen perusteella määräytyvät vuokrat merkitään kuluiksi tuloslaskelmaan tasasuuruksina erinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista <sup>(2)</sup>.**
26. Muun vuokrasopimuksen mukaiset vuokrat (lukuun ottamatta menoja, jotka johtuvat palveluista, kuten vakuutuksista ja huollosta) merkitään kuluiksi tuloslaskelmaan tasasuuruksina erinä, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista, vaikka maksut eivät määräytyisikään tällä perusteella.
27. Vuokralle ottajien tulee esittää IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistä pa" edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat muita vuokrasopimuksia koskevat tiedot:
- (a) ei-peruutettavissa olevien vuokrasopimusten mukaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä kultakin seuraavalta ajanjaksolta:
- (i) yhden vuoden kuluessa;
- (ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;
- (iii) yli viiden vuoden kuluttua;
- (b) ei-peruutettavissa olevista jälleenvuokraussopimuksista odotettavissa olevien vastaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä tilinpäätöspäivänä;
- (c) tilikaudella tuloutetut vuokrat ja jälleenvuokrausmaksut siten, että esitetään erikseen vähimmäisvuokrat, muuttuvat vuokrat ja jälleenvuokrausmaksut;
- (d) yleinen kuvaus vuokralle ottajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä, sisältäen seuraavat tiedot, mutta ei niihin rajoittuen:
- (i) peruste, jolla muuttuvat vuokrat määräytyvät;
- (ii) uudistamis- tai osto-optioiden olemassaolo ja ehdot ja indeksiehdot; sekä
- (iii) vuokrausjärjestelyjen asettamat rajoitukset, kuten osinkoja, lisävelanottoa ja uusia vuokrasopimuksia koskevat rajoitukset.

## OKRASOPIMUKSET VUOKRALLE ANTAJAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

## Rahoitusleasingisopimukset

28. **Vuokralle antajien tulee merkitä rahoitusleasingisopimuksen kohteena olevat hyödykkeet taseeseensa ja esittää ne saamisena määrään, joka on yhtä suuri kuin nettosijoitus vuokrasopimukseen.**
29. Rahoitusleasingisopimuksessa oikeudelliselle omistukselle ominaiset riskit ja hyödyt siirtyvät olennaisilta osin pois vuokralle antajalta, ja siten vuokralle antaja käsittelee saatavia leasingvuokria pääoman palautuksena ja rahoitustuottona, joka on korvausta ja palkkiota vuokralle antajan tekemästä sijoituksesta ja tämän antamista palveluista.
30. **Rahoitustuotot kirjataan perusteella, joka tuottaa vuokralle antajan jäljellä olevalle nettosijoitukselle vuokrasopimukseen kultakin tilikaudelta samansuuruisen tuottoasteen.**
31. Vuokralle antaja pyrkii jaksottamaan rahoitustuotot vuokra-ajalle systemaattisella ja järkevällä perusteella. Tämä tulon kohdistaminen perustuu siihen, että vuokralle antajan vuokrasopimukseen tehdyn jäljellä olevan nettosijoituksen tuottoaste on kullakin tilikaudella samansuuruinen. Tilikauden leasingvuokramaksut – lukuun ottamatta palveluista aiheutuvia menoja – kirjataan vuokrasopimukseen tehtyä bruttosijoitusta vastaan siten, että ne vähentävät sekä pääomaa että kertymätöntä rahoitustuottoa.

<sup>(2)</sup> Ks. myös SIC-15: "Muut vuokrasopimukset – kannustimet".

## IAS 17

32. Arvioidut takaamattomat jäännösarvot, joita käytetään laskettaessa vuokralle antajan leasing sopimukseen tekemää bruttosijoitusta, tarkistetaan säännöllisesti. Jos arvioitu takaamaton jäännösarvo on pienentynyt, tarkistetaan tulon jakautumista vuokra-ajalle, ja vähentyminen, joka koskee jo huomioon otettua määrää, kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti.
33. Neuvottelujen ja vuokrausjärjestelyjen yhteydessä vuokralle antajalle syntyy usein alkuvaiheen välittömiä menoja kuten välityspalkkioita ja lainopillisista palveluista suoritettuja palkkioita. Kun kyseessä on rahoitusleasing sopimus, nämä menot ovat toteutuneet rahoitustuoton hankkimiseksi ja ne joko kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti tai kohdistetaan kyseiseen tuloon vuokra-ajan kuluessa. Jälkimmäinen voidaan toteuttaa siten, että menot kirjataan kuluiksi, kun ne toteutuvat ja samalla tilikaudella tuloutetaan alkuvaiheen välittömien menojen suuruinen osa kertymättömästä rahoitustuotosta.
34. **Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivien vuokralle antajien tulee kirjata myyntivoitto tai -tappio tulosvaikutteisesti noudattaen samaa periaatetta kuin yritys noudattaa tavanomaisessa myynnissä. Mikäli käytetään keinotekoisen alhaista korkoa, myyntivoitto rajoitetaan siihen määrään, joka syntyisi käyvän korkotason mukaista korkoa käytettäessä. Alkuvaiheen välittömät menot merkitään kuluiksi tuloslaskelmaan leasing sopimuksen alkamisajankohtana.**
35. Valmistajat ja jälleenmyyjät tarjoavat usein asiakkailleen hyödykkeen osto- tai vuokrausvaihtoehdon. Kun valmistaja tai jälleenmyyjä antaa hyödykkeen vuokralle rahoitusleasing sopimuksella, syntyy kahdenlaisia tuottoja:
- (a) voitto tai tappio, joka on saman suuruinen kuin se voitto tai tappio, joka syntyisi vuokralle annettavan hyödykkeen välittömästä myynnistä tavanomaisella myyntihinnalla mahdolliset paljous- tai muut alennukset huomioon ottaen; ja
- (b) rahoitustuotto vuokra-ajalta.
36. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivan vuokralle antajan kirjaama myyntitulo rahoitusleasingin vuokra-ajan alussa on hyödykkeen käypä arvo tai sitä pienempi vuokralle antajalle tulevien vähimmäisvuokrien nykyarvo laskettuna käyvän korkotason mukaista korkoa käyttäen. Vuokra-ajan alkaessa kirjattava myydyin hyödykkeen hankintameno on vuokralle annetun hyödykkeen hankintameno tai siitä poikkeava kirjanpitoarvo vähennettynä takaamattoman jäännösarvon nykyarvolla. Myyntitulon ja myydyin hyödykkeen hankintamennon välinen erotus on myyntivoittoa, joka kirjataan samalla periaatteella, jota yritys noudattaa myynnissä.
37. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivat vuokralle antajat käyttävät joskus keinotekoisen alhaista korkoa houkutelukseen asiakkaita. Tällaisen koron käyttäminen johtaisi siihen, että liian suuri osuus liiketoimen kokonaistuloksesta kirjattaisiin myyntihetkellä. Mikäli käytetään keinotekoisen alhaista korkoa, myyntivoitto rajataan siihen määrään, joka syntyisi käytettäessä käyvän korkotason mukaista korkoa.
38. Alkuvaiheen välittömät menot kirjataan kuluiksi vuokra-ajan alussa, koska ne liittyvät pääasiassa valmistajan tai jälleenmyyjän saaman myyntivoiton ansaitsemiseen.
39. **Vuokralle antajien tulee esittää IAS 32:n ”Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa” edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat rahoitusleasing sopimuksia koskevat tiedot:**
- (a) **seuraavien erien välinen täsmäytyslaskelma: bruttomääräinen kokonaissijoitus vuokrasopimukseen tilinpäätöspäivänä ja saatavien vähimmäisvuokrien nykyarvo tilinpäätöspäivänä. Lisäksi yrityksen tulee esittää bruttomääräinen kokonaissijoitus vuokrasopimukseen tilinpäätöspäivänä ja saatavien vähimmäisvuokrien nykyarvo tilinpäätöspäivänä kultakin seuraavalta ajanjaksolta:**
- (i) yhden vuoden kuluessa;
- (ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;
- (iii) viittä vuotta pitemmän ajan kuluttua;
- (b) kertymätön rahoitustuotto;
- (c) vuokralle antajan hyväksi tuleva takaamaton jäännösarvo;
- (d) saamatta jäävistä vähimmäisvuokrasaamisista kirjattu kertynyt vähennyserä;

- (e) *tuloutetut ehdolliset vuokrat; sekä*
- (f) *yleinen kuvaus vuokralle antajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä.*

40. Kasvun kuvaajana on usein hyödyllistä esittää myös bruttosijoitus tilikauden aikana lisää tulleeeseen liiketoimintaan vähennettynä kertymättömällä tuotolla sen jälkeen, kun vastaavat purettuihin vuokrasopimukseen liittyvät määrät on vähennetty.

*Muut vuokrasopimukset*

41. ***Vuokralle antajien tulee esittää muun vuokrasopimuksen kohteena olevat hyödykkeet taseessaan niiden luonteen mukaisesti.***
42. ***Muun vuokrasopimuksen mukaiset vuokratuotot merkitään tuloslaskelmaan tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin vuokralle annetun hyödykkeen käytöstä saatavan hyödyn vähentymistä<sup>(3)</sup>.***
43. Vuokratuoton ansaitsemisesta syntyneet menot, poistot mukaan luettuina, kirjataan kuluiksi. Vuokratuotot (lukuun ottamatta suoritetuista palveluista kuten vakuutuksista ja huollosta saatuja tuloja) merkitään tuloslaskelmaan tasasuuruusina erinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin vuokralle annetun hyödykkeen käytöstä saatavan hyödyn vähentymistä.
44. Alkuvaiheen välittömät menot, jotka ovat aiheutuneet nimenomaisesti vuokratuottojen ansaitsemisesta, joko aktivoidaan ja kirjataan tulokseen vaikuttavasti vuokra-ajan kuluessa siinä suhteessa kuin vuokraa tuloutetaan tai merkitään kuluiksi tuloslaskelmaan sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.
45. ***Vuokralle annettujen poistojen kohteena olevien hyödykkeiden poistot tehdään samalla perusteella, kuin mitä vuokralle antaja käyttää vastaavanlaisista hyödykkeistä tehtäviin tavanomaisiin poistoihin, ja poistot lasketaan IAS-standardissa 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" ja IAS-standardissa 38 "Aineettomat hyödykkeet" esitetyillä perusteilla.***
46. Määrittäessään, onko vuokralle annetun hyödykkeen arvo alentunut ts. milloin hyödykkeestä saatava taloudellinen hyöty on sen kirjanpitoarvoa pienempi, yritys soveltaa omaisuuserien arvon alentumista koskevaa IAS-standardia, jossa selostetaan, miten yrityksen tulee tarkistaa hyödykkeidensä kirjanpitoarvo, miten sen tulee määrittää hyödykkeestä kerrytettävissä oleva rahamäärä ja milloin sen tulee kirjata tai peruuttaa arvonalentumistappio.
47. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiva vuokralle antaja ei kirjaa myyntivoittoa muusta vuokrasopimuksesta, koska se ei ole verrattavissa myyntiin.
48. ***Vuokralle antajien tulee esittää IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa" edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat muita vuokrasopimuksia koskevat tiedot:***
- (a) ***ei-peruutettavissa oleviin muihin vuokrasopimuksiin perustuvat tulevat vähimmäisvuokrat yhteensä ja kultakin seuraavalta ajanjaksolta:***
- (i) *yhden vuoden kuluessa;*
- (ii) *yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;*
- (iii) *yli viiden vuoden kuluttua;*
- (b) ***tilikaudella tuloutettujen muuttuvien vuokrien kokonaismäärä; ja***
- (c) ***yleinen kuvaus vuokralle antajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä.***
- 48A. Lisäksi IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet", IAS 36:n "Omaisuuserien arvon alentuminen", IAS 38:n "Aineettomat hyödykkeet", IAS 40:n "Sijoituskiinteistöt" ja IAS 41:n "Maatalous" sisältämät esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset koskevat muulla vuokrasopimuksella vuokralle annettuja hyödykkeitä.

<sup>(3)</sup> Ks. myös SIC-15: "Muut vuokrasopimukset – kannustimet".

## IAS 17

## MYynti JA TAKAISINVUOKRAUS

49. Myynti- ja takaisinvuokraussopimukseen kuuluu, että myyjä myy hyödykkeen ja sama hyödyke vuokrataan takaisin myyjälle. Vuokra ja myyntihinta ovat yleensä toisistaan riippuvaisia, sillä niistä neuvotellaan yhtenä kokonaisuutena. Myynti- ja takaisinvuokraustapahtuman kirjanpidollinen käsittely riippuu vuokrasopimuksen tyypistä.
50. ***Mikäli myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen tuloksena syntyy rahoitusleasingsopeimus, kirjanpitoarvon ylittävää myyntituloa ei tulouteta välittömästi myyjä-vuokralleottajan tilinpäätöksessä. Sen sijaan se merkitään velaksi taseeseen ja tuloutetaan vuokra-ajan kuluessa.***
51. Mikäli takaisinvuokraus on rahoitusleasingsopeimus, liiketoimi on keino, jolla vuokralle antaja rahoittaa vuokralle ottajaa hyödykettä vakuutena käyttäen. Tämän vuoksi ei ole perusteltua pitää kirjanpitoarvon ylittävää myyntituloa tuottona. Tällainen erotus merkitään velaksi taseeseen ja tuloutetaan vuokratuoden kuluessa.
52. ***Mikäli myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen tuloksena syntyy muu vuokrasopimus ja jos on selvää, että liiketoimi on perustunut käypään arvoon, mahdollinen voitto tai tappio kirjataan välittömästi. Jos myyntihinta alittaa käyvän arvon, voitto tai tappio kirjataan välittömästi, paitsi silloin kun vastaiset markkinahintaa pienemmät vuokrat kompensoivat tappion, jolloin tappio aktivoitetaan ja kirjataan tulosvaikutteisesti vuokrien suhteessa hyödykkeen odotetun käyttöajan kuluessa. Jos myyntihinta ylittää käyvän arvon, käyvän arvon ylittävä osuus merkitään taseeseen velaksi ja kirjataan tulosvaikutteisesti hyödykkeen odotetun käyttöajan kuluessa.***
53. Jos takaisinvuokraus on muu vuokrasopimus ja vuokrat määräytyvät käyvän arvon perusteella, on tosiasiallisesti kyseessä normaali myyntitapahtuma ja mahdollinen voitto tai tappio kirjataan välittömästi.
54. ***Jos kyseessä on muu vuokrasopimus ja käypä arvo myynnin ja takaisinvuokrauksen tapahtumahetkellä on pienempi kuin hyödykkeen kirjanpitoarvo, kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotuksen suuruinen tappio kirjataan välittömästi.***
55. Jos kyseessä on rahoitusleasingsopeimus, tällainen oikaisu ei ole tarpeen muutoin kuin siinä tapauksessa, että arvo on alentunut, jolloin kirjanpitoarvo alennetaan käypää arvoa vastaavaksi omaisuuserien arvon alentumista koskevan IAS-standardin mukaisesti.
56. Vuokralle ottajia ja vuokralle antajia koskevat vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskevat samalla tavoin myynti- ja takaisinvuokraussopimuksia. Vaadittava kuvaus merkittävistä vuokrausjärjestelyistä edellyttää ainoalaatuisten tai epätavanomaisten sopimusehtojen tai myynti- ja takaisinvuokraussopimusten ehtojen esittämistä.
57. Myynti ja takaisinvuokraus saattaa täyttää IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" kappaleen 16 mukaiset erikseen esittämistä koskevat kriteerit.

## SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

58. ***Tämän standardin takautuva soveltaminen on suositeltavaa, mutta sitä ei edellytetä. Mikäli standardia ei sovelleta takautuvasti, on oletettava, että vuokralle antaja on määrittänyt mahdollisten aikaisempien rahoitusleasingsopeimusten kirjanpitoarvot asianmukaisesti, ja niitä käsitellään vastedes tämän standardin vaatimusten mukaisesti.***

## VOIMAANTULO

59. ***Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Jos yritys soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.1999 alkavalta tilikaudelta laadittavaan tilinpäätökseen, sen tulee ilmoittaa käyttäneensä tätä standardia vuonna 1982 hyväksytyyn IAS 17:n "Vuokrasopimusten kirjanpidollinen käsittely" sijasta.***
60. Tämä standardi korvaa vuonna 1982 hyväksytyyn IAS 17:n "Vuokrasopimusten kirjanpidollinen käsittely".

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 18  
(UUDISTETTU 1993)**

**Tuotot**

IAS 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" aiheutti muutoksen IAS 18:n kappaleeseen 11 vuonna 1998, jolloin lisättiin viittaus IAS-standardiin 39.

IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" aiheutti muutoksen kappaleeseen 36 toukokuussa 1999. Muuttunut teksti tuli voimaan koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

IAS 41 "Maatalous" aiheutti muutoksen kappaleeseen 6 tammikuussa 2001. IAS-standardia 41 sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 18:

- SIC-27: "Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus"; ja
- SIC-31: "Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat".

**SISÄLLYSLUETTELO**

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-6
Määritelmät	7-8
Tuottojen määrittäminen	9-12
Liiketoimen tunnistaminen	13
Tavaroiden myynti	14-19
Palvelujen tuottaminen	20-28
Korot, rojalit ja osingot	29-34
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	35-36
Voimaantulo	37

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

**TAVOITE**

Tuotot määritellään tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleisissä periaatteissa tilikauden aikana tapahtuvaksi taloudellisen hyödyn lisäykseksi, joka toteutuu varojen lisääntymisenä tai arvonnousuna taikka velkojen vähentymisenä ja johtaa oman pääoman lisäykseen, joka on muusta kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuvaa. Tuotot käsittävät sekä varsinaiset tuotot että voitot. Varsinaiset tuotot ovat tuottoja, jotka syntyvät yrityksen tavanomaisesta toiminnasta, ja niistä käytetään erilaisia nimityksiä kuten myyntituotot, palkkiot, korot, osingot ja rojalit. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä tietynlaisista liiketoimista ja muista tapahtumista johtuvien varsinaisten tuottojen kirjanpidollisesta käsittelystä.

**IAS 18**

Keskeistä tuottojen kirjanpidollisessa käsittelyssä on sen ratkaiseminen, milloin tuotot kirjataan. Tuotto kirjataan, kun on todennäköistä, että vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi ja tämä hyöty on luotettavasti määritettävissä. Tässä standardissa määritellään tilanteet, joissa nämä ehdot täyttyvät ja näin ollen tuotto kirjataan. Standardi sisältää myös käytännön ohjeita näiden ehtojen soveltamisesta.

## SOVELTAMISALA

1. ***Tätä standardia sovelletaan seuraavista liiketoimista tai muista tapahtumista johtuvien tuottojen kirjanpidolliseen käsittelyyn:***
  - (a) ***tavaroiden myynti;***
  - (b) ***palvelujen tuottaminen; ja***
  - (c) ***korot, rojalit tai osingot, jotka saadaan, kun yrityksen varoja on muiden käytössä.***
2. Tämä standardi korvaa vuonna 1982 hyväksytyt IAS 18:n ”Tuottojen kirjaaminen”.
3. Tavaroita ovat yrityksen myyntitarkoituksessa valmistamat tuotteet ja edelleen myytäväksi hankitut tuotteet kuten vähittäiskauppiaan ostamat kauppatavarat tai myyntitarkoituksessa pidettävät maa-alueet ja muut kiinteistöt.
4. Palvelujen tuottaminen tarkoittaa tyypillisesti, että yritys suorittaa sopimuksenmukaisen tehtävän sovittuna ajanjaksona. Palvelut voidaan toteuttaa yhden tai useamman tilikauden aikana. Jotkut palveluja koskevat sopimukset liittyvät välittömästi pitkäaikaishankkeisiin, esimerkiksi projektipäällikköiden ja arkkitehtien palveluja koskevat sopimukset. Näistä hankkeista johtuvia tuottoja ei käsitellä tässä standardissa, vaan niiden kirjanpidollinen käsittely määräytyy IAS-standardissa 11 ”Pitkäaikaishankkeet” esitettyjen pitkäaikaishankkeita koskevien vaatimusten mukaisesti.
5. Kun yrityksen varoja on muiden käytössä, syntyy seuraavanlaisia tuottoja:
  - (a) korko – korvausta rahavarojen käytöstä tai yrityksellä olevista saamisista;
  - (b) rojalit – korvausta yrityksen pitkäaikaisten omaisuuserien, esimerkiksi patenttien, tavaramerkkien, tekijänoikeuksien ja tietokoneohjelmien käyttämisestä; ja
  - (c) osingot – voittojen jakamista oman pääoman sijoittajille näiden tietystä osakelajista omistaman osuuden suhteessa.
6. Tässä standardissa ei käsitellä tuottoja, jotka syntyvät:
  - (a) vuokrasopimuksista (ks. IAS 17 ”Vuokrasopimukset”);
  - (b) osingoista sellaisista sijoituksista, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää (ks. IAS 28 ”Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely”);
  - (c) vakuutusyhtiöiden tekemistä vakuutusopimuksista;
  - (d) rahoitusvarojen ja -velkojen käypien arvojen muutoksista tai niiden luovuttamisesta (ks. IAS 39 ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen”);
  - (e) muiden lyhytaikaisten varojen arvomuutoksista;
  - (f) maataloustoimintaan liittyvien biologisten hyödykkeiden alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tai niiden käyvän arvon muutoksista (ks. IAS 41 ”Maatalous”);
  - (g) maataloustuotteiden alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä (ks. IAS 41 ”Maatalous”); ja
  - (h) malmien louhinnasta.

## MÄÄRITELMÄT

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

**Tuotoilla tarkoitetaan yrityksen tavanomaisesta toiminnasta tilikaudella koituvan taloudellisen hyödyn bruttomäärää, joka johtaa oman pääoman lisäykseen muutoin kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuen.**

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

8. Tuotot sisältävät vain sen taloudellisen hyödyn bruttomäärän jonka yritys saa tai tulee saamaan omaan lukuunsa. Ulkopuolisten puolesta perityt määrät kuten liikevaihtovero, tavara- ja palveluverot ja arvonlisäverot eivät ole yrityksen hyväksi koituvaa taloudellista hyötyä, eivätkä ne kasvata omaa pääomaa. Tämän vuoksi niitä ei sisällytetä tuottoihin. Samoin agenttisuhteessa taloudellisen hyödyn kokonaismäärä sisältää päämiehen puolesta perittyjä määriä, jotka eivät kasvata yrityksen omaa pääomaa. Päämiehen puolesta perityt määrät eivät ole tuottoja. Tuottoa on sen sijaan palkkion määrä.

## TUOTTOJEN MÄÄRITTÄMINEN

9. **Tuotot määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella<sup>(1)</sup>.**

10. Liiketoimesta syntyvän tuoton määrä perustuu yleensä yrityksen ja kyseisen omaisuuserän ostajan tai käyttäjän väliseen sopimukseen. Tuotto määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella ottaen huomioon mahdolliset yrityksen myöntämät paljous- ja muut alennukset.
11. Useimmiten vastike on rahavarojen muodossa, jolloin tuottojen määrä on yhtä suuri kuin saatujen tai saatavien rahavarojen määrä. Vastikkeen käypä arvo voi kuitenkin olla pienempi kuin saadun tai saatavan rahamäärän nimellisarvo silloin, kun yritykseen tulevaa rahavirtaa lykätään. Yritys saattaa esimerkiksi antaa ostajalle korotonta luottoa tai hyväksyä tavaroiden myynnistä ostajalta vastikkeeksi velkakirjan jonka korko on markkinakorkoa alempi. Silloin kun järjestely on tosiasiaa rahoitustoimi, vastikkeen käypä arvo määritetään diskonttaamalla kaikki vastaiset maksut laskennallisella korolla. Laskennallinen korko on seuraavista selkeämmin määritettävissä oleva:
- (a) senhetkinen korko vastaavanlaiselle instrumentille, jonka liikkeeseenlaskijalla on sama luottokelpoisuusluokitus; tai
  - (b) korko, jolla instrumentin nimellisarvo tulee diskontatuksi kyseisten tavaroiden tai palvelujen senhetkisen käteismyyntihinnan määräiseksi.

Vastikkeen käyvän arvon ja nimellisarvon erotus kirjataan korkotuotoksi kappaleiden 29 ja 30 sekä IAS 39:n "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" mukaisesti.

12. Kun tavaroita tai palveluja vaihdetaan luonteeltaan ja arvoltaan samanlaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihtoa ei katsota tuottoja kerryttäväksi liiketoimeksi. Tämä pätee usein kulutushyödykkeisiin kuten öljyyn tai maitoon, joiden toimittajat vaihtavat eri paikkakunnilla sijaitsevia varastoja keskenään vastatakseen oikea-aikaisesti kysyntään tietyllä paikkakunnalla. Kun tavaroita myydään tai palveluja tuotetaan siten, että ne vaihdetaan erilaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihdon katsotaan olevan tuottoja kerryttävä liiketoimi. Tuotot määritetään saatujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon perusteella mahdollisesti siirrettyjen rahavarojen määrällä oikaistuna. Kun saatujen tavaroiden tai palvelujen käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti, tuotot määritetään luovutettujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon perusteella mahdollisesti siirrettyjen rahavarojen määrällä oikaistuna.

<sup>(1)</sup> Ks. myös SIC-31: "Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat".

## IAS 18

## LIIKETOIMEN TUNNISTAMINEN

13. Tämän standardin sisältämien kirjaamisedellytysten täyttymistä tarkastellaan yleensä kunkin liiketoimen osalta erikseen. Tietyissä tapauksissa kirjaamisedellytysten täyttymistä on kuitenkin välttämätöntä tarkastella yksittäisen liiketoimen erikseen yksilöitävissä olevien osatekijöiden suhteen, jotta liiketoimen tosiasiallinen sisältö tulee otetuksi huomioon. Esimerkiksi kun tuotteen myyntihintaan sisältyy erotettavissa oleva myöhemmin tapahtuvaa palvelua koskeva osuus, tämä määrä merkitään taseeseen velaksi ja tuloutetaan sillä tilikaudella, jonka aikana palvelu toteutuu. Päinvastaisissa tilanteissa kirjaamisedellytyksiä tarkastellaan suhteessa kahteen tai useampaan liiketoimeen yhdessä silloin, kun ne liittyvät toisiinsa niin, että taloudellinen vaikutus ei ole ymmärrettävissä muutoin kuin liiketapahtumien muodostaman kokonaisuuden perusteella. Yritys saattaa esimerkiksi myydä tavaroita ja samanaikaisesti tehdä erillisen sopimuksen tavaroiden takaisinostamisesta myöhempana ajankohtana, jolloin liiketoimen tosiasiallinen vaikutus kumoutuu; tällaisessa tapauksessa näitä kahta liiketointa käsitellään yhdessä.

## TAVAROIDEN MYYNTI

14. **Tuotot tavaroiden myynnistä kirjataan kaikkien seuraavien ehtojen täytyessä:**
- (a) **yritys on siirtänyt tavaroiden omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut ostajalle;**
  - (b) **yritykselle ei jää sellaista liikkeenjohdollista roolia, joka yleensä liittyy omistamiseen, eikä tosiasiallista määräysvaltaa myytyihin tavaroihin;**
  - (c) **tuotot ovat määritettävissä luotettavasti;**
  - (d) **on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja**
  - (e) **toteutuneet tai toteutuvat liiketoimeen kohdistuvat menot ovat määritettävissä luotettavasti.**
15. Jotta voitaisiin arvioida, milloin yritys on siirtänyt merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut ostajalle, on tutkittava olosuhteita, joissa liiketoimi on toteutunut. Useimmiten omistukseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät samanaikaisesti kuin laillinen omistusoikeus tai hallinta siirtyy ostajalle. Näin tapahtuu valtaosin vähittäiskaupan myynnissä. Toisinaan taas omistukseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät eri aikaan kuin laillinen omistusoikeus tai hallinta.
16. Jos yrityksellä säilyy merkittäviä omistukseen liittyviä riskejä, liiketoimi ei ole myynti, eikä tuottoja kirjata. Yritys voi säilyttää merkittävän omistukseen liittyvän riskin usealla eri tavalla. Esimerkkejä tilanteista, joissa yritys voi säilyttää merkittäviä omistukseen liittyviä riskejä ja etuja, ovat:
- (a) kun yrityksellä säilyy epätydyttävää suoritusta koskeva velvoite, jota tavanomaiset takuehdot eivät kata;
  - (b) kun maksu tietystä myynnistä saadaan sillä ehdolla, että ostaja on saanut maksun myydessään tavarat;
  - (c) kun tavarat toimitetaan asennettuina ja asennus on merkittävä osa sopimuksesta eikä asennusta ole vielä suoritettu kokonaan; ja
  - (d) kun ostajalla on oikeus peruuttaa kauppa myyntisopimuksessa mainitusta syystä ja yritys on epävarma peruutuksen todennäköisyydestä.
17. Jos yrityksellä säilyy vain merkityksetön omistukseen liittyvä riski, liiketoimi on myynti ja tuotot kirjataan. Myyjällä saattaa esimerkiksi säilyä laillinen omistusoikeus tavaroihin yksinomaan saamisen turvaamista varten. Jos yritys on tällaisessa tapauksessa siirtänyt merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut, liiketoimi on myynti ja tuotot kirjataan. Toinen esimerkki tapauksesta, jossa yrityksellä säilyy vain merkityksetön omistamiseen liittyvä riski, voi olla kun vähittäiskaupassa asiakkaalle tarjotaan rahojen palauttamista, ellei hän ole tyytyväinen. Tällöin tuotot kirjataan myynnin tapahtuessa, mikäli myyjä pystyy arvioimaan tulevaisuudessa tapahtuvat palautukset luotettavasti ja kirjaa palautuksia koskevan velan aikaisemman kokemuksen ja muiden merkityksellisten tekijöiden perusteella.

18. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi. Joissakin tapauksissa tämä saattaa olla todennäköistä vasta silloin, kun vastike on saatu tai epävarmuus poistunut. Voi esimerkiksi olla epävarmaa, myöntääkö ulkomainen viranomaisen luvan ulkomaille tapahtuneesta myynnistä saatavan kauppahinnan siirtämiseen. Kun lupa on myönnetty, epävarmuus poistuu ja tuotot kirjataan. Jos kuitenkin on epävarmaa, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan, että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.
19. Samaan liiketoimeen tai muuhun tapahtumaan liittyvät tuotot ja kulut kirjataan samanaikaisesti; tätä prosessia kutsutaan yleisesti menon kirjaamiseksi tulon kohdalle. Menot, mukaan lukien takuumenot ja muut tavaroiden toimittamisen jälkeen toteutuvat menot, ovat yleensä määritettävissä luotettavasti silloin, kun muut tuoton kirjaamisen edellytykset täyttyvät. Tuottoja ei kuitenkaan voida kirjata silloin, kun kulut eivät ole määritettävissä luotettavasti; sellaisissa tapauksissa tavaroiden myynnistä mahdollisesti jo saatu vastike merkitään taseeseen velaksi.

#### PALVELUJEN TUOTTAMINEN

20. ***Silloin kun palvelujen tuotantoon liittyvän liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, liiketoimeen liittyvät tuotot kirjataan tilinpäätöspäivän valmistumisasteen mukaisesti. Liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, kun kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:***
- (a) ***tuotot ovat määritettävissä luotettavasti;***
- (b) ***on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi;***
- (c) ***liiketoimen valmistumisaste tilinpäätöspäivänä on määritettävissä luotettavasti; ja***
- (d) ***liiketoimen toteutuneet menot ja sen valmiiksi saattamiseksi tarvittavat menot ovat määritettävissä luotettavasti*** <sup>(2)</sup> <sup>(3)</sup>.
21. Tuottojen kirjaamista liiketoimen valmistumisasteen perusteella kutsutaan usein valmistusasteen mukaiseksi tulouttamismenetelmäksi. Tätä menetelmää käytettäessä tuotot merkitään tuloslaskelmaan niillä tilikausilla, joiden aikana palvelut tuotetaan. Kun tuotot kirjataan tällä perusteella, annetaan hyödyllistä informaatiota palvelutoiminnan laajuudesta ja tuloksellisuudesta tilikaudella. Myös IAS 11 "Pitkäaikaishankkeet" edellyttää tuottojen kirjaamista tällä perusteella. Kyseisen standardin vaatimukset ovat yleisesti sovellettavissa palvelun tuottamiseen liittyvän liiketoimen tuottojen ja niitä vastaavien kulujen kirjaamiseen.
22. Tuotot kirjataan vain silloin, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi. Kun syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä kuitenkaan maksua, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan, että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.
23. Yritys pystyy yleensä tekemään luotettavia arvioita silloin, kun se on sopinut seuraavista seikoista liiketoimen toisten osapuolten kanssa:
- (a) toimeenpantavissa olevat osapuolten oikeudet koskien osapuolten tuottamia ja saamia palveluja;
- (b) vaihdettava vastike; ja
- (c) maksutapa ja -ehdot.

Yrityksellä on yleensä myös oltava tehokas sisäinen budjetointi- ja raportointijärjestelmä. Palvelua tuottaessa yritys seuraa ja tarvittaessa oikaisee tuottoja koskevia arvioita. Se, että arvioista joudutaan oikaisemaan, ei välttämättä tarkoita, etteikö liiketoimen lopputulos olisi arvioitavissa luotettavasti.

<sup>(2)</sup> Ks. myös SIC-27: "Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus"

<sup>(3)</sup> Ks. myös SIC-31: "Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat".

## IAS 18

24. Liiketoimen valmistumisaste voidaan määrittää usealla eri tavalla. Yritys käyttää menetelmää, joka määrittää suoritettut palvelut luotettavasti. Liiketoimen luonteesta riippuen menetelmät voivat sisältää esimerkiksi seuraavia:
- (a) suoritettua työtä koskevat selvitykset;
  - (b) tarkasteluhetken mennessä suoritettujen palvelujen osuus suoritettavien palvelujen kokonaismäärästä; tai
  - (c) toteutuneiden menojen osuus liiketoimen arvioituista kokonaismenoista. Toteutuneisiin menoihin sisällytetään vain tarkasteluhetken mennessä suoritettuja palveluja koskevat menot. Liiketoimen arvioituihin kokonaismenoihin sisällytetään vain jo suoritettuja ja vielä suoritettavia palveluja koskevat menot.
- Asiakkailta saatavat työn edistymiseen perustuvat maksusuoritukset ja ennakot eivät useinkaan vastaa suoritettuja palveluja.
25. Kun palvelut suoritetaan tietyssä ajanjaksona siten, että toimenpiteiden lukumäärää ei ole määritelty, tuotot kirjataan käytännön syistä tasasuuruksina erinä kyseisen ajanjakson kuluessa, ellei ole näyttöä siitä, että jokin muu menetelmä kuvaisi paremmin valmistumisastetta. Silloin kun tietty toimenpide on paljon merkittävämpi kuin mitkään muut toimenpiteet, tulouttamista siirretään kunnes tämä merkittävä toimenpide on toteutettu.
26. **Silloin kun palvelujen tuotantoon liittyvän liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, tuottoa kirjataan vain siihen määrään asti, kuin toteutuneita menoja vastaava määrä on kerrytettävissä.**
27. Liiketoimen varhaisissa vaiheissa lopputulos ei usein ole arvioitavissa luotettavasti. Siitä huolimatta voi olla todennäköistä, että yritys tulee saamaan vähintään määrän, joka vastaa liiketoimesta johtuvia toteutuneita menoja. Sen vuoksi tuottoja kirjataan vain siihen määrään asti kuin toteutuneita menoja vastaavan määrän odotetaan olevan kerrytettävissä. Koska liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, voittoa ei esitetä.
28. Silloin kun liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti eikä ole todennäköistä, että toteutuneita menoja vastaava määrä saadaan kerrytetyksi, tuottoja ei kirjata ja toteutuneet menot kirjataan kuluiksi. Kun hankkeen lopputuloksen luotettavan arvioimisen estäneet epävarmuustekijät ovat poistuneet, tuotot kirjataan pikemminkin kappaleen 20 kuin kappaleen 26 mukaisesti.

## KOROT, ROJALTIT JA OSINGOT

29. **Tuotot, jotka syntyvät muiden käyttäessä yrityksen varoja, jotka tuottavat korkoa, rojaltia tai osinkoja, kirjataan kappaleessa 30 esitettyjen perusteiden mukaisesti, kun:**
- (a) **on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja**
  - (b) **tuotot ovat määritettävissä luotettavasti.**
30. **Tuotot kirjataan seuraavilla perusteilla:**
- (a) **korot kirjataan ajan kulumisen perusteella ottaen huomioon omaisuuserän efektiivinen tuotto;**
  - (b) **rojaltit kirjataan suoriteperusteisesti asianomaisen sopimuksen tosiasiallisen sisällön mukaisesti; ja**
  - (c) **osingot kirjataan, kun osakkeenomistajan oikeus maksun saamiseen on syntynyt.**
31. Omaisuuserän efektiivinen tuotto on korkokanta, jolla omaisuuserän vaikutusaikana odotettavissa olevat vastaiset yritykseen tulevat rahavirrat tulevat diskontatuiksi omaisuuserän alkuperäisen kirjanpitoarvon suuruisiksi. Korkotuotot sisältävät myös vieraan pääoman ehtoisen arvopaperin yli- tai alikurssin tai muun alkuperäisen kirjanpitoarvon ja erääntymismäärän välisen erotuksen jaksotuksista johtuvat tulosvaikutteiset kirjaukset.

32. Kun maksamatonta korkoa on kertynyt ennen korkoa tuottavan sijoituksen hankkimista, hankinnan jälkeen saatava korkomaksu jaetaan hankintaa edeltävälle ja hankinnan jälkeiselle ajalle; vain hankinnan jälkeen kertynyt osa tuloutetaan. Kun ennen oman pääoman ehtoisten arvopapereiden hankkimista syntyneitä voittoja on päätetty jakaa osinkoina, kyseiset osingot vähennetään arvopapereiden hankintamenoista. Jos tällaista jakoa on vaikea tehdä muutoin kuin mielivaltaisella perusteella, osingot tuloutetaan, elleivät ne selkeästi ole takaisin saatava osa oman pääoman ehtoisten arvopaperin hankintamenoista.
33. Rojalteja kertyy asianomaisen sopimuksen ehtojen mukaisesti, ja ne kirjataan yleensä tällä perusteella, ellei sopimuksen tosiasiallinen sisältö huomioon ottaen ole tarkoituksenmukaisempaa kirjata tuottoja jollakin muulla systemaattisella ja järkevällä perusteella.
34. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi. Kun syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.

#### TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

35. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:**
- (a) **tuottojen kirjaamisessa noudatetut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, palvelujen tuotantoon liittyvien liiketoimien valmistumisasteen määrittämisessä käytetyt menetelmät;**
- (b) **tilikaudella kirjattujen tuottojen määrä kussakin merkittävässä tuottojen ryhmässä sisältäen tuotot, jotka johtuvat:**
- (i) **tavaroiden myynnistä;**
- (ii) **palvelujen tuottamisesta;**
- (iii) **koroista;**
- (iv) **rojalteista;**
- (v) **osingoista; ja**
- (c) **kuhunkin merkittävään tuottojen ryhmään sisältyvän tuoton määrä, joka johtuu tavaroiden tai palvelujen vaihdosta.**
36. Yritys esittää mahdolliset ehdolliset velat ja varat IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja varoja voi johtua esimerkiksi takuumenoista, vaateista, sakoista tai mahdollisista tappioista.

#### VOIMAANTULO

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

#### KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 19 (UUDISTETTU 2000)

##### Työsuhde-etuudet

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 19:n "Eläke-etuuksista johtuvat menot", jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi uudelleen muotoiltuna vuonna 1993. Tätä uudistettua standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" aiheutti toukokuussa 1999 muutoksia kappaleisiin 20(b), 35, 125 and 141. Muuttunut teksti tuli voimaan koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

**IAS 19**

Standardia muutettiin vuonna 2000 siten, että järjestelyyn kuuluvien varojen määritelmä muuttui ja standardiin lisättiin korvausten kirjaamista ja määrittämistä ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Nämä muutokset tulivat voimaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Vuonna 2002 tehtiin uusia muutoksia, joiden tarkoituksena oli estää sellaisten tappioiden kirjaaminen, jotka syntyvät yksinomaan vakuutusmatemaattisista tappioista tai takautuvaan työsuoritukseen perustuvista menoista, ja estää sellaisten voittojen kirjaaminen, jotka syntyvät yksinomaan vakuutusmatemaattisista voitoista. Nämä muutokset tulevat voimaan koskien 31.5.2002 tai sen jälkeen alkavia tilikautia. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

**JOHDANTO**

1. Standardissa määrätään, miten työnantajat käsittelevät työsuhde-etuuksia kirjanpidossaan ja mitä tietoja niistä esitetään tilinpäätöksessä. Se korvaa vuonna 1993 hyväksytyt IAS 19:n ”Eläke-etuuksista johtuvat menot”. Keskeiset muutokset vanhaan IAS 19:ään verrattuna esitetään ”Johtopäätösten perusteluissa” (liite C). Standardissa ei käsitellä työnantajien eläkejärjestelyjen omaa tilinpäätösraportointia (ks. IAS 26 ”Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi”).
2. Standardissa nimetään viisi työsuhde-etuuksien ryhmää:
  - (a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet kuten palkat ja sosiaaliturvaa koskevat suoritukset, palkallinen vuosiloma ja sairausloma, voitto-osuudet ja bonukset (jos ne maksetaan 12 kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä) sekä muuna kuin rahana suoritettavat etuudet (kuten terveydenhoito, asunto, auto, taikka ilmaiset tai edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilöstölle;
  - (b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet kuten esimerkiksi eläkkeet, muut eläke-etuudet, työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito;
  - (c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, joihin kuuluvat pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat lomat tai sapattivapaat, juhlat tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet, pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet sekä kahdentoista kuukauden tai sitä pitemmän ajan kuluttua tilikauden päättymisestä suoritettavat voitto-osuudet, bonukset ja myöhemmin maksettavat korvaukset;
  - (d) irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet; sekä
  - (e) omaan pääomaan sidotut etuudet.
3. Standardi edellyttää, että yritys kirjaa lyhytaikaiset työsuhde-etuudet kuluksi, kun henkilö on suorittanut kyseisiä etuuksia vastaavan työn.
4. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt luokitellaan maksupohjaisiin ja etuuspohjaisiin järjestelyihin. Standardi sisältää erityiset ohjeet usean työnantajan järjestelyjen, valtiollisten järjestelyjen ja vakuutettujen etuuksien jaottelusta.
5. Maksupohjaisessa järjestelyssä yritys suorittaa kiinteitä maksuja erilliselle yksikölle (rahasto) eikä sillä ole oikeudellista tai tosiasiallista velvoitetta suorittaa lisämaksuja, mikäli rahastolla ei ole riittävästi varoja kaikkien tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvien työsuhde-etuuksien suorittamiseen. Standardi edellyttää, että yritys kirjaa maksupohjaiseen järjestelyyn suorittamansa maksut silloin, kun henkilö on suorittanut kyseisiä maksuja vastaavan työn.
6. Kaikki muut työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt ovat etuuspohjaisia. Etuuspohjaiset järjestelyt voivat olla rahastoimattomia tai ne voivat olla kokonaan tai osaksi rahastoivia. Standardi edellyttää, että yritys:
  - (a) ei merkitse kirjanpitoonsa ainoastaan oikeudellista velvoitettaan vaan myös kaikki toiminnastaan johtuvat tosiasialliset veloitteet;

- (b) määrittää etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon ja järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon riittävän säännöllisesti, jotta tilinpäätöksessä esitettävät määrät eivät poikkea olennaisesti niistä, jotka tilinpäätöspäivänä tapahtuva määrittäminen tuottaisi;
- (c) käyttää veloitteidensa ja menoja määrittämiseen ennakoituun etuus oikeusyksikköön perustuvaa menetelmää *Projected Unit Credit Method*;
- (d) kohdistaa etuudet työsuhteen kestoajan tilikausille järjestelyssä noudatettavan etuuskäytön määrääntymiskaavan mukaisesti, jolle henkilön työsuoritus johda myöhempinä vuosina olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempina vuosina;
- (e) käyttää vinoutumattomia ja keskenään yhteensopivia vakuutusmatemaattisia oletuksia väestötilastollisista muuttujista (kuten esimerkiksi henkilöstön vaihtuvuus ja kuolleisuus) ja taloudellisista muuttujista (kuten esimerkiksi vastaiset palkankorotukset, terveydenhoidon kustannusten muutokset ja tiettyjen valtiollisten etuuskäytön muutokset). Taloudellisten oletusten tulee perustua tilinpäätöspäivänä markkinoilla vallitseviin odotuksiin siitä ajanjaksosta jonka aikana veloitteet tulevat suoritettaviksi;
- (f) määrittää diskonttauskoron sen markkinatuoton pohjalta, jota tilinpäätöspäivänä saadaan korkealuokkaisille yritysten joukkovelkakirjalainoille (tai valtion joukkolainoille maissa, joissa tällaisille joukkovelkakirjalainoille ei ole syviä markkinoita), jotka ovat saman valuutan määräisiä ja juoksuajaltaan samanlaisia kuin työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuskäytön johtuva veloitte;
- (g) vähentää järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon veloitteen kirjanpitoarvosta. Tiettyjä korvauksensaantioikeuksia, jotka eivät ole luettavissa järjestelyyn kuuluviin varoihin, käsitellään samalla tavoin kuin järjestelyyn kuuluvia varoja, paitsi että ne esitetään erillisenä omaisuuseränä sen sijaan että ne vähennettäisiin veloitteen määrästä;
- (h) rajaa varojen kirjanpitoarvon siten, että se ei ylitä seuraavien yhteenlaskettua nettomäärää:
- (i) kirjaamattomat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ja vakuutusmatemaattiset tappiot; ja
- (ii) sellaisen taloudellisen hyödyn nykyarvo, joka saadaan palautuksina etuusjärjestelystä tai vastaisten etuusjärjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä;
- (i) kirjaa takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot tasaerinä sen keskimääräisen ajan kuluessa, joka kuluu muutettujen etuuskäytön vapaakirjautumiseen;
- (j) kirjaa etuus pohjaisen järjestelyn supistamisesta tai veloitteen täyttämistä johtuvat voitot tai tappiot kyseisen supistamisen tai täyttämisen tapahtuessa. Voiton tai tappion tulee koostua etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon ja järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon muutoksista sekä siihen liittyvien vakuutusmatemaattisten voittojen tai tappioiden ja takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen vielä kirjaamattomasta osasta; sekä
- (k) kirjaa määrätyn osuuden nettomääräisistä kertyneistä vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista, jotka ylittävät suuremman seuraavista;
- (i) 10 % etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvosta (ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä); ja
- (ii) 10 % järjestelyyn kuuluvien varojen käyvästä arvosta.

Kutakin etuus pohjaista järjestelyä koskien kirjattava osuus vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista on määrä, joka ylitti 10 %:ksi määrätyn "putken" edellisenä tilinpäätöspäivänä, jaettuna kyseiseen järjestelyyn osallistuvien henkilöiden keskimääräisellä jäljellä olevalla työssäoloajalla.

Standardi sallii myös systemaattisella tavalla tapahtuvan nopeamman kirjaamisen edellyttäen, että samaa perustetta sovelletaan sekä voittoihin että tappioihin ja että perustetta sovelletaan johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen. Tällainen hyväksyty tapa on myös kaikkien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden välitön kirjaaminen.

## IAS 19

7. Standardi edellyttää yksinkertaisempaa kirjanpidollista käsittelyä muille pitkäaikaisille työsuhde-etuuksille kuin työsuhteen päättymisen jälkeisille: vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sekä takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan välittömästi.
8. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet ovat työsuhde-etuuksia, jotka tulevat maksettavaksi, kun jompikumpi seuraavista on tapahtunut: yritys päättää lopettaa työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jääntiaikaa tai henkilö päättää suostua vapaaehtoiseen irtisanoutumiseen ja saa vastikkeeksi kyseiset etuudet. Velvoitteen synnyttävä tapahtuma on tällöin irtisanominen eikä työsuoritus. Tämän vuoksi yrityksen tulee kirjata irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet silloin ja vain silloin, kun yritys on todistettavasti sitoutunut joko:
- (a) lopettamaan yhden tai useamman henkilön työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai
- (b) järjestämään irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia vapaaehtoisen irtisanoutumisen edistämiseksi tehdyn tarjouksen seurauksena.
9. Yritys on todistettavasti sitoutunut irtisanomiseen silloin ja vain silloin, kun yrityksellä on irtisanomista koskeva yksityiskohtainen asianmukaisesti laadittu suunnitelma (jolla on tietty vähimmäissältö) eikä yrityksellä ole realistisia mahdollisuuksia peräytyä siitä.
10. Jos irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet eräännyvät maksettaviksi pitemmän ajan kuin 12 kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä, ne diskontataan. Jos kysymyksessä on vapaaehtoisen irtisanoutumisen kannustamiseksi tehty tarjous, irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet määritetään sillä perusteella, kuinka monen henkilöstöön kuuluvan odotetaan hyväksyvän tarjouksen.
11. Pääomasidonnaiset etuudet ovat työsuhde-etuuksia, joiden mukaisesti joko: henkilöstöllä on oikeus saada yrityksen (tai sen emoyrityksen) liikkeeseen laskemia oman pääoman ehtoisia rahoitusinstrumentteja; tai yrityksen velvoite henkilöstöä kohtaan riippuu yrityksen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien hinnasta tulevaisuudessa. Standardi edellyttää määrättyjen tietojen esittämistä tällaisista etuuksista mutta ei sisällä erityisiä vaatimuksia näiden etuuksien kirjaamisesta tai arvostamisesta.
12. Standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Kun yritys alkaa soveltaa standardia, se saa kirjata työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvan velan lisäyksen enintään viiden vuoden kuluessa. Jos standardin käyttöönotto pienentää velkaa, yrityksen on kirjattava vähennys välittömästi.
13. Tätä standardia muutettiin vuonna 2000 siten, että järjestelyyn kuuluvien varojen määritelmä muuttui ja standardiin lisättiin korvausten kirjaamista ja arvostamista ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Nämä muutokset ovat voimassa 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

## SISÄLLYSLUETTELO

## Kappaleet

Tavoite	
Soveltamisala	1-6
Määritelmät	7
Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet	8-23
Kirjaaminen ja arvostaminen	10-22
Kaikki lyhytaikaiset työsuhde-etuudet	10
Lyhytaikaiset palkalliset poissaolot	11-16
Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyt	17-22

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	23
Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet: maksupohjaisten ja etuuspohjaisten järjestelyjen erottaminen toisistaan	24-42
Usean työnantajan järjestelyt	29-35
Valtiolliset järjestelyt	36-38
Vakuutetut etuudet	39-42
Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet: maksupohjaiset järjestelyt	43-47
Kirjaaminen ja arvostaminen	44-45
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	46-47
Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet: etuuspohjaiset järjestelyt	48-125
Kirjaaminen ja arvostaminen	49-62
Tosiasiallisen veloitteen kirjanpidollinen käsittely	52-53
Tase	54-60
Tuloslaskelma	61-62
Kirjaaminen ja arvostaminen: etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien veloitteiden nykyarvo ja tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot	63-101
Vakuutusmatemaattinen arviointimenetelmä	64-66
Etuuden kohdistaminen työsuhteen kestoajan tilikausille	67-71
Vakuutusmatemaattiset olettamukset	72-77
Vakuutusmatemaattiset olettamukset: diskonttaus korko	78-82
Vakuutusmatemaattiset olettamukset: palkat, etuudet ja terveydenhoitomenot	83-91
Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot	92-95
Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot	96-101
Kirjaaminen ja arvostaminen: järjestelyyn kuuluvat varat	102-107
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	102-104
Korvaukset	104A-104D
Järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto	105-107
Yritysten yhteenliittymät	108
Järjestelyn supistaminen ja veloitteiden täyttäminen	109-115
Esittäminen tilinpäätöksessä	116-119

**IAS 19**

Netottaminen	116-117
Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin	118
Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien menojen osatekijät tilinpäätöksessä	119
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	120-125
Muut pitkäaikaiset työsuhte-etuudet	126-131
Kirjaaminen ja arvostaminen	128-130
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	131
Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet	132-143
Kirjaaminen	133-138
Arvostaminen	139-140
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	141-143
Omaan pääomaan sidotut etuudet	144-152
Kirjaaminen ja arvostaminen	145
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	146-152
Siirtymäsäännöt	153-156
Voimaantulo	157-160

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

**TAVOITE**

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä työsuhte-etuuksien kirjanpidollisesta käsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Standardi edellyttää, että yritys kirjaa:

- (a) velan, kun henkilö on suorittanut työtä, jonka vastikkeena on tulevaisuudessa suoritettavia työsuhte-etuuksia; ja
- (b) kulun, kun yritys käyttää hyväkseen taloudellista hyötyä henkilön työsuorituksesta, jonka vastikkeena on työsuhte-etuuksia.

**SOVELTAMISALA**

1. **Työnantajan tulee soveltaa tätä standardia työsuhte-etuuksien kirjanpidolliseen käsittelyyn.**
2. Tässä standardissa ei käsitellä työnantajien eläkejärjestelyjen raportointia (ks. IAS 26 "Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi").
3. Tämä standardi koskee kaikkia työsuhte-etuuksia, jotka järjestetään:
  - (a) yrityksen ja yksittäisten henkilöiden, henkilökuntaryhmien tai heidän edustajiensa välisten virallisten järjestelyjen tai muiden virallisten sopimusten mukaisesti;

- (b) lakisääteisten vaatimusten mukaisesti tai toimialakohtaisina järjestelyinä, joissa yritykset joutuvat suorittamaan maksuja valtiolliseen, osavaltiotasoiseen, toimialakohtaiseen tai muunlaiseen usean työnantajan järjestelyyn; tai
- (c) sellaisten epävirallisten toimintatapojen mukaisesti, jotka synnyttävät tosiasiallisen veloitteen. Epävirallinen toimintatapa synnyttää tosiasiallisen veloitteen silloin, kun yrityksellä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa kyseiset työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta veloitteesta on, että muutos yrityksen epävirallisessa toimintatavassa vahingoittaisi yrityksen suhdetta henkilöstöön tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.
4. Työsuhde-etuuksiin kuuluvat:
- (a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet kuten esimerkiksi palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut, palkallinen vuosiloma ja sairausloma, voitto-osuudet ja bonukset (jos ne maksetaan 12 kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä) ja muutoin kuin rahana annettavat etuudet (kuten terveydenhoito, asunto, auto taikka ilmaiset tai edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilökunnalle;
- (b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet kuten eläkkeet, muut eläketurvaa koskevat etuudet, työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja terveydenhoito;
- (c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, joita ovat pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat lomat tai sapattivapaat, juhlat tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet, pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet sekä sellaiset voitto-osuudet, bonukset ja myöhemmin maksettavat korvaukset, joita ei makseta kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä;
- (d) irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet; sekä
- (e) omaan pääomaan sidotut etuudet.

Koska kullakin kohdissa (a)-(e) mainitulla ryhmällä on erilaisia piirteitä, tämä standardi sisältää erilliset vaatimukset kullekin ryhmälle.

5. Työsuhde-etuudet sisältävät joko henkilöstöön kuuluville tai heidän huollettavilleen annettavat etuudet, ja ne voidaan suorittaa rahana (taikka tavaroina tai palveluina) joko suoraan henkilökuntaan kuuluville, heidän puolisoilleen, lapsilleen tai muille huollettavilleen taikka toisille osapuolille, kuten esimerkiksi vakuutusyhtiöille.
6. Henkilö voi olla yrityksen palveluksessa kokoaikaisesti, osa-aikaisesti, vakinaisesti, tilapäisesti tai määräaikaisesti. Tässä standardissa hallituksen jäsenet ja toimiva johto sisällytetään henkilöstöön.

#### MÄÄRITELMÄT

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

***Työsuhde-etuuksia ovat yrityksen eri muodoissa antamat vastikkeet henkilöstön työsuorituksesta.***

***Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muuta kuin irtisanomisen yhteydessä suoritettavia tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia), jotka eräännyvät kokonaisuudessaan maksettavaksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu.***

***Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muuta kuin irtisanomisen yhteydessä suoritettavia tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia), jotka tulevat maksettaviksi työsuhteen päättymisen jälkeen.***

***Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt ovat virallisia tai epävirallisia järjestelyjä, joiden mukaisesti yritys antaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia yhdelle tai useammalle henkilölle.***

## IAS 19

Maksupohjaiset järjestelyt ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä, joiden mukaisesti yritys suorittaa kiinteitä maksuja erilliselle yksikölle (rahasto), eikä sillä ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta suorittaa lisämaksuja, mikäli rahastolla ei ole riittävästi varoja kaikkien tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvien työsuhte-etuuksien suorittamiseen.

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

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

- (a) yhdistetään varat, jotka on saatu eri yrityksiltä, jotka eivät ole saman määräysvallan alaisia; ja
- (b) näitä varoja käytetään useamman kuin yhden yrityksen henkilöstölle suoritettaviin etuuksiin siten, että maksusuoritusten ja saatavien etuuksien taso määräytyy riippumatta siitä, minkä yrityksen palveluksessa kyseiset henkilöt ovat.

Muut pitkäaikaiset työsuhte-etuudet ovat työsuhte-etuuksia (muuta kuin työsuhteen päättymisen jälkeen tai irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia), jotka eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdenoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu.

Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet ovat työsuhte-etuuksia, jotka tulevat maksettaviksi seurauksena jommastakummasta seuraavasta tapahtumasta:

- (a) yritys päättää lopettaa henkilön työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai
- (b) henkilö päättää suostua vapaaehtoiseen irtisanoutumiseen kyseisiä etuuksia vastaan.

Omaan pääomaan sidotut etuudet ovat työsuhte-etuuksia, jotka joko:

- (a) oikeuttavat henkilöstön saamaan yrityksen (tai sen emoyrityksen) liikkeeseen laskemia oma pääoman ehtoisia rahoitusinstrumentteja; tai
- (b) joissa yrityksen veloitteen määrä henkilöstöä kohtaan riippuu yrityksen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien hinnasta tulevaisuudessa.

Omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevat järjestelyt ovat virallisia tai epävirallisia järjestelyjä, joiden mukaisesti yritys antaa omaan pääomaan sidottuja etuuksia yhdelle tai useammalle henkilölle.

Vapaakirjautuneet työsuhte-etuudet ovat työsuhte-etuuksia, joiden saaminen ei edellytä työsuhteen jatkumista tulevaisuudessa.

Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo on kuluvan tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuorituksiin perustuvan veloitteen täyttämiseksi vaadittavien tulevaisuudessa odotettavissa olevien maksujen nykyarvo ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä.

Tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot ovat etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon lisäys, joka perustuu tarkasteltavana olevan tilikauden työsuoritukseen.

Korkomeno on etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen käyvän arvon lisäys tilikauden aikana sen johdosta, että etuuksien suorittaminen on yhtä tilikautta lähempänä.

Järjestelyyn kuuluvat varat käsittävät:

- (a) pitkäaikaisia työsuhte-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat; ja
- (b) hyväksyttävät vakuutukset.

*Pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat ovat varoja (muuta kuin tilinpäätöksen laativan yrityksen liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja), jotka*

- (a) *ovat sellaisen yksikön (rahaston) hallussa, joka on tilinpäätöksen laativasta yrityksestä oikeudellisesti erillään ja on olemassa yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamista tai rahastointia varten; ja*
- (b) *ovat käytettävissä yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastamiseen, eivät ole tilinpäätöksen laativan yrityksen omien velkojen saatavissa (edes konkurssin sattuessa) eikä niitä voi palauttaa tilinpäätöksen laativalle yritykselle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:*
  - (i) *rahaston jäljellä olevat varat riittävät rahaston tai yrityksen kaikkien asianomaisia työsuhde-etuuksia koskevien veloitteiden täyttämiseen; tai*
  - (ii) *varat palautetaan tilinpäätöksen laativalle yritykselle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.*

*Hyväksyttävä vakuutus on tilinpäätöksen laativan yrityksen (IAS-standardissa 24 "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" määriteltyn) lähipiiriin kuulumattoman vakuutusenantajan myöntämä vakuutus, josta saatavat maksut:*

- (a) *voidaan käyttää yksinomaan etuus pohjaisen järjestelyn mukaisten työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastamiseen; ja*
- (b) *eivät ole tilinpäätöksen laativan yrityksen omien velkojen saatavissa (edes konkurssin sattuessa) eikä niitä voi maksaa tilinpäätöksen laativalle yritykselle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:*
  - (i) *maksut edustavat ylimääräisiä varoja, jotka eivät ole tarpeen, jotta vakuutus pystyisi kattamaan kaikki asianomaiset työsuhde-etuuksia koskevat veloitteet; tai*
  - (ii) *maksut palautetaan tilinpäätöksen laativalle yritykselle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.*

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

*Järjestelyyn kuuluvien varojen tuottoa ovat korot, osingot ja muut järjestelyyn kuuluvista varoista saadut tuotot sekä järjestelyyn kuuluvista varoista aiheutuneet realisoituneet ja realisoitumattomat voitot ja tappiot, vähennettyinä järjestelyn hallinnosta johtuvilla menoilla ja järjestelyn itsensä maksettavaksi tulevilla veroilla.*

*Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sisältävät:*

- (a) *kokemuseräiset tarkistukset (edellisten vakuutusmatemaattisten olettamusten ja toteutumien välisten erojen vaikutukset); ja*
- (b) *vakuutusmatemaattisten olettamusten muutosten vaikutukset.*

*Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ovat aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvan, etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon lisäys, joka aiheutuu siitä, että tarkasteltavana olevalla tilikaudella on otettu käyttöön työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia tai muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia tai niihin on tullut muutoksia. Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot voivat johtaa joko menojen lisäykseen (jos on otettu käyttöön uusia etuuksia tai jos etuudet ovat parantuneet) tai vähennykseen (jos olemassa olevia etuuksia on vähennetty).*

## IAS 19

## LYHYTAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUKSET

8. Lyhytaikaiset työsuhte-etuudet sisältävät esimerkiksi sellaisia eriä kuin:
- (a) palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut;
  - (b) lyhytaikaiset palkalliset poissaolot (kuten esimerkiksi palkallinen vuosiloma ja palkallinen sairausloma) silloin, kun poissaolojen odotetaan toteutuvan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu;
  - (c) voitto-osuudet ja bonukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu; ja
  - (d) muutoin kuin rahana annettavat etuudet (kuten esimerkiksi terveydenhoito, asunto, auto ja ilmaiset tai edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilöstölle.
9. Lyhytaikaisten työsuhte-etuuksien kirjanpidollinen käsittely on yleensä yksinkertaista, koska veloitteen tai menojen määrittämiseksi ei tarvita vakuutusmatemaattisia oletuksia, eivätkä vakuutusmatemaattiset voitot tai tappiot ole mahdollisia. Lisäksi lyhytaikaisista työsuhte-etuuksista johtuvat veloitteet määritetään diskonttaamattomina.

*Kirjaaminen ja arvostaminen*

## Kaikki lyhytaikaiset työsuhte-etuudet

10. **Kun henkilö on suorittanut yritykselle työtä tilikauden aikana, yrityksen tulee kirjata lyhytaikaisten työsuhte-etuuksien diskonttaamaton määrä, joka kyseisestä työsuorituksesta odotetaan maksettavan:**
- (a) **velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Mikäli jo maksettu määrä ylittää etuuksien diskonttaamattoman määrän, yrityksen tulee kirjata erotus varoiksi (siirtosaaminen) siihen määrään asti, kuin ennakkoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen; ja**
  - (b) **kuluksi, ellei jokin toinen IAS-standardi edellytä tai salli etuuden sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon (ks. esim. IAS 2 "Vaihto-omaisuus" ja IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet").**

*Kappaleissa 11, 14 ja 17 selostetaan, miten yrityksen tulee soveltaa tätä vaatimusta palkallisten poissaolojen, voitto-osuuksien tai bonusjärjestelyjen muodossa annettaviin lyhytaikaisiin työsuhte-etuuksiin.*

## Lyhytaikaiset palkalliset poissaolot

11. **Yrityksen tulee kirjata kappaleen 10 mukaiset palkallisena poissaolona annettavista työsuhte-etuuksista johtuvat odotettavissa olevat menot seuraavasti:**
- (a) **henkilöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan tulevaisuudessa tapahtuviin palkallisiin poissaoloihin, jos kyseessä ovat kertyvät palkalliset poissaolot; ja**
  - (b) **poissaolojen toteutuessa, jos kyseessä ovat kertymättömät palkalliset poissaolot.**
12. Yritys voi myöntää henkilöstölle palkallista vapaata useasta eri syystä, joita ovat loma, sairaus ja lyhytaikainen työkyvyttömyys, äitiys tai isyys, toimiminen oikeuden maallikkojäsenenä ja asepalvelus. Palkallisia poissaoloja koskevat oikeudet jakautuvat kahteen ryhmään:
- (a) kertyvät; ja
  - (b) kertymättömät.

13. Kertyvät palkalliset poissaolot voidaan siirtää tulevilla tilikausilla käytettäväksi, jos tarkasteltavana olevalle tilikaudelle kuuluvaa oikeutta ei ole käytetty kokonaisuudessaan. Kertyvät palkalliset poissaolot voivat olla joko vapaakirjautuvia (toisin sanoen henkilöt ovat oikeutettuja saamaan rahallisen korvauksen käyttämättömistä oikeudesta lähtiessään yrityksestä) tai vapaakirjautumattomia (jos henkilöt eivät ole lähtiessään oikeutettuja rahalliseen korvaukseen käyttämättömistä oikeudesta). Velvoite syntyy henkilöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan tulevaisuudessa tapahtuviin palkallisiin poissaoloihin. Velvoite on olemassa ja se kirjataan silloinkin, kun palkalliset poissaolot eivät ole vapaakirjautuvia, joskin se, että henkilöt saattavat lähteä yrityksestä ennen kuin ovat käyttäneet kertyneen vapaakirjautumattoman oikeutensa, vaikuttaa kyseisen velvoitteen määrittämiseen.
14. ***Yrityksen tulee määrittää odotettavissa olevat kertyvistä palkallisista poissaoloista johtuvat menot sen lisäsuorituksen mukaisesti, jonka yritys odottaa maksavansa tilinpäätöspäivään mennessä kertyneen käyttämättömän oikeuden seurauksena.***
15. Edellisessä kappaleessa kuvatun menettelyn mukaisesti velvoite määritetään sen lisäsuorituksen mukaisesti, jonka odotetaan aiheutuvan yksinomaan siitä, että etuutta kertyy. Useinkaan yrityksen ei tarvitse tehdä yksityiskohtaisia laskelmia pystyäkseen arvioimaan, että olennaista käyttämättömistä palkallisista poissaoloista johtuvaa velvoitetta ei ole. Esimerkiksi sairauspoissaoloja koskeva velvoite on todennäköisesti olennainen vain, jos virallisesti tai epävirallisesti ymmärretään, että käyttämätön palkallinen sairausloma voidaan pitää palkallisena lomana.

#### Kappaleita 14 ja 15 havainnollistava esimerkki

Yrityksen palveluksessa on 100 henkilöä, joilla kullakin on oikeus viiteen palkalliseen sairauslomapäivään vuodessa. Käyttämätön sairausloma voidaan siirtää eteenpäin yhden kalenterivuoden verran. Sairausloma otetaan ensin kuluvan vuoden oikeudesta ja sen jälkeen mahdollisesta aikaisemmilta vuosilta siirtyvästä saldosta (LIFO-periaatteella). Keskimääräinen käyttämätön oikeus 31.12.20X1 on kaksi päivää henkilöä kohden. Perustuen aikaisempaan kokemukseen, jonka mukaisesti toteutuman odotetaan jatkuvan, yritys odottaa 92:n henkilön käyttävän enintään viisi sairauslomapäivää vuonna 20X2 ja kunkin jäljellä olevan 8 henkilön käyttävän keskimäärin kuusi ja puoli päivää.

Yritys odottaa maksavansa vielä 12 sairauslomapäivää 31.12.20X1 kertyneen käyttämättömän oikeuden johdosta (8 henkilölle puolitoista päivää kullekin). Tämän vuoksi yritys merkitsee taseeseensa 12 sairauslomapäivän palkan suuruisen velan.

16. Kertymättömät palkalliset poissaolot eivät siirry eteenpäin: ne raukeavat, jos tilikaudelle kuuluvaa oikeutta ei ole käytetty kokonaan, eivätkä ne oikeuta henkilöitä saamaan rahallista korvausta heidän lähtiessään yrityksestä. Tämä pätee yleisesti sairauslomaan (siltä osin, kuin käyttämätön aikaisempi oikeus ei lisää vastaista oikeutta), äitiys- tai isyyslomaan sekä palkalliseen poissaoloon oikeudessa maallikkojäsenenä toimimista tai asepalvelusta varten. Yritys ei kirjaa velkaa eikä kuluja ennen poissaolon toteutumista, koska työsuoritus ei lisää etuuden määrää.

#### Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyt

17. ***Yrityksen tulee kirjata voitto-osuuksista ja bonuksista odotettavissa olevat menot kappaleen 10 mukaisesti silloin ja vain silloin, kun:***
- (a) *yrityksellä on aikaisempien tapahtumien seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite kyseisten maksujen suorittamiseen; ja*
- (b) *velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.*

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

**IAS 19**

18. Joidenkin voitto-osuusjärjestelyjen mukaan henkilöstöön kuuluvat saavat osan voitosta vain, jos he pysyvät yrityksessä tietyn ajan. Tällaiset järjestelyt johtavat tosiasiallisen veloitteen syntymiseen sitä mukaa kuin henkilöt suorittavat työtä, joka kasvattaa määrää, joka maksetaan heidän pysyttyään palveluksessa määrätyn ajanjakson loppuun saakka. Tällaista tosiasiallista veloitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa henkilöstöstä saattaa lähteä yrityksestä saamatta voitto-osuusmaksuja.

**Kappaletta 18 havainnollistava esimerkki**

Voitto-osuusjärjestely edellyttää, että yritys maksaa määrätyn osuuden tilikauden voitosta koko vuoden palveluksessa oleville henkilöille. Jos yksikään henkilö ei lähde yrityksestä vuoden aikana, vuoden voitto-osuusmaksut ovat yhteensä 3 prosenttia tilikauden voitosta. Yritys arvioi, että henkilöstön vaihtuvuus pienentää maksut 2,5 %:iin voitosta.

Yritys kirjaa velan ja kulun, joiden määrä on 2,5 % tilikauden voitosta.

19. Yrityksellä ei mahdollisesti ole oikeudellista veloitetta bonuksen maksamiseen. Joskus bonusten maksaminen on kuitenkin yrityksessä vallitseva käytäntö. Tällöin yrityksellä on tosiasiallinen veloitte, koska sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin maksaa bonus. Tosiasiallista veloitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa henkilöstöstä saattaa lähteä yrityksestä saamatta bonusta.
20. Yritys pystyy arvioimaan voitto-osuus- tai bonusjärjestelyn mukaisen oikeudellisen tai tosiasiallisen veloitteensa luotettavasti silloin ja vain silloin, kun:
- (a) järjestelyn virallisiin ehtoihin sisältyy kaava etuuksien määrittämistä varten;
  - (b) yritys määrittää maksettavan summan ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi; tai
  - (c) aikaisempi kokemus antaa selkeää näyttöä yrityksen tosiasiallisen veloitteen määrästä.
21. Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyn mukainen veloitte perustuu henkilön työsuoritukseen eikä johdu liiketoimesta yrityksen omistajien kanssa. Tämän vuoksi yritys ei kirjaa voitto-osuuksista ja bonusjärjestelyistä johtuvia menoja voitonjaoksi vaan kuluksi.
22. Jos voitto-osuudet ja bonukset eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana niiden perusteena oleva työ on suoritettu, kyseiset maksut ovat muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia (ks. kappaleet 126 -131). Jos voitto-osuudet ja bonukset ovat omaan pääomaan sidottujen etuuksien määritelmän mukaisia, yritys käsittelee niitä kappaleiden 144-152 mukaisesti.

**Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot**

23. Vaikka tämä standardi ei edellytä erityisten lyhytaikaisia työsuhde-etuuksia koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, toiset IAS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Yritys esittää esimerkiksi johtoon kuuluville avainhenkilöille annettuja työsuhde-etuuksia koskevat tiedot IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" edellyttämässä tapauksissa. IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen" vaatii yritystä esittämään henkilöstökulut erikseen.

**TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: MAKSUPOHJAISTEN JA ETUUSPOHJAISTEN JÄRJESTELYJEN EROTTAMINEN TOISISTAAN**

24. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia ovat esimerkiksi:
- (a) eläketurvaa koskevat etuudet, kuten esimerkiksi eläkkeet; ja
  - (b) muut työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten esimerkiksi työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus tai terveydenhoito.

Toimenpiteet joita käyttäen yritys toteuttaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia, ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä. Yritys soveltaa tätä standardia kaikkiin tällaisiin järjestelyihin riippumatta siitä, sisältyykö järjestelyyn erillisen maksuja saavan ja etuuksia suorittavan yksikön perustaminen.

25. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt jaetaan maksupohjaisiin ja etuus pohjaisiin riippuen järjestelyn tosiasiallisesta taloudellisesta luonteesta, joka on johdettavissa järjestelyn pääasiallisista säännöistä ja ehdoista. Maksupohjaisissa järjestelyissä:
- (a) yrityksen oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite rajoittuu määrään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle. Henkilön saamien työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien määrä perustuu näin ollen maksuihin, jotka yritys (ja mahdollisesti myös henkilö itse) suorittaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevaan järjestelyyn tai vakuutusyhtiölle sekä näistä maksuista syntyviin sijoitustuotoihin; ja
  - (b) tämän seurauksena vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet ovat odotettua pienempiä) ja sijoitusriski (että sijoitetut varat eivät riitä odotettuihin etuuksiin) jäävät henkilön itsensä kannettaviksi.
26. Esimerkkejä tapauksista, joissa yrityksen velvoite ei rajoitu määrään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle, ovat ne, joissa yrityksellä on oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, joka perustuu:
- (a) järjestelyssä sovellettavaan etuuksien määräytymiskaavaan, joka ei ole sidottu yksinomaan maksujen määrään;
  - (b) joko järjestelyn kautta toteutuvaan tai suoraan takuuseen tietystä tuotosta suoritetuille maksuille; tai
  - (c) sellaisiin epävirallisiin toimintatapoihin, jotka aiheuttavat tosiasiallisen veloitteen syntymisen. Tosiasiallinen velvoite voi syntyä esimerkiksi, kun yritys on aikaisemmin antanut silloiselle henkilöstölleen kasvavia etuuksia inflaation tahdissa pysymiseksi silloinkin, kun tähän ei ole oikeudellista veloitetta.
27. Etuus pohjaisissa järjestelyissä:
- (a) yrityksellä on velvoite toteuttaa sovitut etuudet nykyiselle ja entiselle henkilöstölle; ja
  - (b) vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet tulevat odotettua kalliimmiksi) ja sijoitusriski jäävät pääasiassa yrityksen kannettaviksi. Jos vakuutusmatemaattinen toteutuma tai sijoitustoiminnan toteutunut tulos on odotettua huonompi, yrityksen velvoite saattaa kasvaa.
28. Jäljempänä kappaleissa 29-42 selostetaan maksupohjaisten ja etuus pohjaisten järjestelyjen erottamista toisistaan silloin, kun kysymyksessä ovat usean työnantajan järjestelyt, valtiolliset järjestelyt tai vakuutetut etuudet.

#### *Usean työnantajan järjestelyt*

29. ***Yrityksen tulee luokitella usean työnantajan järjestely maksupohjaiseksi tai etuus pohjaiseksi järjestelyn ehtojen perusteella (sisältäen tosiasialliset veloitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot). Jos usean työnantajan järjestely on etuus pohjainen, yrityksen tulee:***
- (a) ***käsitellä kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvasta veloitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuus pohjaista järjestelyä; ja***
  - (b) ***esittää kappaleen 120 edellyttämät tiedot.***

## IAS 19

30. **Silloin kun ei ole saatavissa riittävästi informaatiota, jotta usean työnantajan järjestelyä voitaisiin käsitellä kirjanpidossa siten kuin etuuspohjaista järjestelyä käsitellään, yrityksen tulee:**
- (a) **käsitellä järjestelyä kirjanpidossaan kappaleiden 44–46 mukaisesti ikään kuin se olisi maksupohjainen järjestely;**
  - (b) **ilmoittaa:**
    - (i) **että järjestely on etuuspohjainen; ja**
    - (ii) **syy siihen, miksi ei ole saatavissa riittävästi informaatiota, jotta yritys voisi käsitellä järjestelyä kirjanpidossaan etuuspohjaisena järjestelyinä; ja**
  - (c) **siltä osin, kuin järjestelyn yli- tai alijäämä saattaa vaikuttaa vastaisiin maksusuorituksiin, esittää lisäksi:**
    - (i) **käytettävissä olevat tiedot kyseisestä yli- tai alijäämästä;**
    - (ii) **yli- tai alijäämää määritettäessä käytetyt perusteet; ja**
    - (iii) **mahdolliset vaikutukset yritykselle.**
31. Yksi esimerkki etuuspohjaisesta usean työnantajan järjestelystä on sellainen, jossa:
- (a) järjestely rahoitetaan seuraavanlaisella maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman tilikauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen; ja tarkasteltavana olevalla tilikaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista; ja
  - (b) henkilöstön saamat etuudet määräytyvät heidän työsuhteensa pituuden perusteella, ja osallistuvilla yrityksillä ei ole realistisia keinoja irtautua järjestelystä muutoin kuin suorittamalla maksu niistä etuuksista, jotka henkilöstö on ansainnut irtautumisajankohtaan mennessä. Tällainen järjestely aiheuttaa yritykselle vakuutusmatemaattisen riskin: jos tilinpäätöspäivään mennessä jo ansaituista etuuksista aiheutuvat lopulliset menot ovat odotettua suuremmat, yrityksen on joko kasvatettava maksusuorituksiin tai saatava henkilöstö suostumaan etuuksien vähennyksiin. Tästä johtuen tällainen järjestely on etuuspohjainen.
32. Kun etuuspohjaisesta usean työnantajan järjestelystä on saatavissa riittävästi informaatiota, yritys käsittelee kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velvoitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvista menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuuspohjaista järjestelyä. Joskus yritys ei mahdollisesti kuitenkaan pysty määrittelemään osuuttaan järjestelyn taloudellisesta asemasta ja tuloksellisuudesta riittävän luotettavasti kirjanpidon tarkoituksia varten. Näin voi tapahtua, jos:
- (a) yrityksen saatavissa ei ole tämän standardin vaatimukset täyttävää informaatiota järjestelystä; tai
  - (b) järjestelyyn osallistuvat yritykset ovat alttiina toisten yritysten nykyiseen ja entiseen henkilöstöön liittyvälle vakuutusmatemaattiselle riskille sillä seurauksella, että ei ole olemassa yhdenmukaista ja luotettavaa perustetta, jonka mukaan velvoite, järjestelyyn kuuluvat varat ja menot voitaisiin kohdistaa yksittäisille järjestelyyn osallistuville yrityksille.
- Tällöin yritys käsittelee järjestelyä kirjanpidossaan ikään kuin se olisi maksupohjainen ja esittää tilinpäätöksessään kappaleen 30 edellyttämät tiedot.
33. Usean työnantajan järjestelyt on erotettava yhteisesti hallinnoiduista järjestelyistä. Yhteisesti hallinnoitu järjestely on pelkästään ryhmä yksittäisten työnantajien järjestelyjä, jotka on liitetty yhteen, jotta osallistuvat työnantajat voivat yhdistää varansa sijoittamista varten ja vähentää salkunhoidosta ja hallinnosta aiheutuvia menoja, mutta eri työnantajien osuudet pidetään erillään, ja ne koituvat ainoastaan näiden työnantajien oman henkilöstön eduksi. Yhteisesti hallinnoitavat järjestelyt eivät aiheuta erityisiä kirjanpidollisia ongelmia, koska informaatio, jota tarvitaan niiden käsittelemiseksi samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta yksittäisen työnantajan järjestelyä, on helposti saatavissa ja koska tällaiset järjestelyt eivät altista niihin osallistuvia yrityksiä toisten yritysten nykyiseen ja entiseen henkilöstöön liittyville vakuutusmatemaattisille riskeille. Tämän standardin sisältämät määritelmät edellyttävät, että yritys luokittelee yhteisesti hallinnoitun järjestelyn joko maksupohjaiseksi tai etuuspohjaiseksi järjestelyn ehtojen mukaisesti (sisältäen tosiasialliset velvoitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot).

34. Sellaiset etuusperusteiset järjestelyt, joissa yhdistetään saman määräysvallan alaisten yritysten, esimerkiksi emoyrityksen ja sen tytäryritysten, järjestelyyn tuomat varat, eivät ole usean työnantajan järjestelyjä. Siksi yritys käsittelee kaikkia tällaisia järjestelyjä etuusperusteisina.
35. IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" edellyttää, että yritys kirjaa tietyt ehdolliset velat tai esittää tilinpäätöksessä niitä koskevia tietoja. Usean työnantajan järjestelyn yhteydessä ehdollinen velka voi syntyä esimerkiksi:
- (a) toisiin osallistujayrityksiin liittyvistä vakuutusmatemaattisista tappioista, koska kukin usean työnantajan järjestelyyn osallistuva yritys kantaa osan kaikkien muiden osallistuvien yritysten vakuutusmatemaattisista riskeistä; tai
  - (b) järjestelyn ehtojen mukaisesta velvollisuudesta rahoittaa järjestelyn vaje, jos muut yritykset lakkaavat osallistumasta.

#### Valtiolliset järjestelyt

36. Yrityksen tulee käsitellä valtiollista järjestelyä kirjanpidossaan samalla tavalla kuin usean työnantajan järjestelyä (ks. kappaleet 29 ja 30).
37. Valtiolliset järjestelyt on perustettu lakisääteisinä kattamaan kaikki yritykset (tai kaikki tiettyyn ryhmään kuuluvat, esimerkiksi tietyn toimialan yritykset) ja niitä toteuttaa valtakunnallinen tai paikallinen julkishallinnon yksikkö tai muu elin (esimerkiksi itsenäinen nimenomaisesti tätä tarkoitusta varten perustettu virasto), joka ei ole tilinpäätöksen laativan yrityksen määräys- eikä vaikutusvallan alainen. Jotkut yrityksen perustamat järjestelyt tuottavat sekä pakollisia etuuksia, jotka korvaavat muutoin valtiollisella järjestelyllä katettavia etuuksia, että myös vapaaehtoisia lisäetuuksia. Tällaiset järjestelyt eivät ole valtiollisia.
38. Valtiolliset järjestelyt ovat luonteeltaan joko etuusperusteisia tai maksupohjaisia sen mukaan, mikä on yrityksen velvoite järjestelyssä. Monet valtiolliset järjestelyt rahoitetaan maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman kauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen; tilikaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista. Useimmissa valtiollisissa järjestelyissä yrityksellä ei kuitenkaan ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta kyseisten tulevaisuudessa suoritettavien etuuksien maksamiseen: sen ainoana velvoitteena on suorittaa maksut järjestelyyn niiden erääntyessä, ja jos valtiolliseen järjestelyyn kuuluvia henkilöitä ei enää ole yrityksen palveluksessa, sillä ei ole velvoitetta maksaa oman henkilöstönsä aikaisempina vuosina ansaitsemia etuuksia. Valtiolliset järjestelyt ovat tästä johtuen yleensä maksupohjaisia. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa valtiollinen järjestely on etuusperusteinen, yritys kuitenkin soveltaa kappaleissa 29 ja 30 määrättyä käsittelytapaa.

#### Vakuutetut etuudet

39. **Yritys saattaa suorittaa vakuutusmaksuja työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevan järjestelyn rahoittamiseksi. Yrityksen tulee käsitellä tällaista järjestelyä maksupohjaisena, jollei yrityksellä ole (välittömästi tai välillisesti järjestelyn kautta) oikeudellista tai tosiasiallista velvoitetta joko:**
- (a) suorittaa työsuhte-etuuksia suoraan niiden erääntyessä; tai
  - (b) suorittaa lisämaksuja, mikäli vakuutusenantaja ei maksa kaikkia kuluvan tilikauden tai aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvia vastaisia työsuhte-etuuksia.

**Jos yritykselle jää tällainen oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, sen tulee käsitellä järjestelyä etuusperusteisena.**

40. Vakuutus sopimuksella vakuutetuilla etuuksilla ei tarvitse olla välitöntä tai automaattista yhteyttä yrityksen työsuhte-etuuksia koskevaan velvoitteeseen. Vakuutus sopimuksia sisältävät työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt jaotellaan kirjanpidollisen käsittelyn ja rahoituksen osalta samalla tavalla kuin muut rahastoivat järjestelyt.

## IAS 19

41. Jos yritys rahoittaa työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvan veloitteen suorittamalla maksuja vakuutuksesta, jonka mukaisesti yritys (joko välittömästi tai välillisesti järjestelyn kautta, tulevien vakuutusmaksujen määräytymismekanismin kautta tai vakuutusenantajan kanssa olevan lähipiirisuhteen vuoksi) säilyttää itsellään oikeudellisen tai tosiasiallisen veloitteen, vakuutusmaksujen suorittaminen ei johda maksupohjaisen järjestelyn syntymiseen. Tästä seuraa, että yritys:
- (a) käsittelee hyväksyttävää vakuutusta kirjanpidossaan järjestelyyn kuuluvina varoina (ks. kappale 7); ja
- (b) kirjaa muut vakuutukset korvauksensaantioikeuksiksi (mikäli vakuutukset täyttävät kappaleen 104 mukaiset edellytykset).
42. Jos vakuutus on järjestelyn tietyn osallistujan tai osallistujaryhmän nimissä eikä yrityksellä ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta vakuutuksesta aiheutuvan tappion kattamiseen, yrityksellä ei ole velvoitetta maksaa etuuksia henkilöstölle ja yksinomaan vakuutusenantaja on velvollinen maksamaan etuudet. Tällaisten sopimusten mukaisten kiinteiden vakuutusmaksujen suorittaminen on tosiasialliselta sisällöltään pikemminkin työsuhte-etuudesta johtuvan veloitteen suorittamista kuin veloitteen kattamiseksi tehtävä sijoitus. Yrityksellä ei näin ollen ole enää omaisuuserää eikä velkaa. Sen vuoksi yritys käsittelee tällaisia maksuja suorituksina maksupohjaiseen järjestelyyn.

## TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUDET: MAKSUPOHJAISET JÄRJESTELYT

43. Maksupohjaisten järjestelyjen kirjanpidollinen käsittely on yksinkertaista, koska tilinpäätöksen laativan yrityksen veloitteen suuruus kullakin tilikaudella määräytyy kyseiseltä kaudelta suoritettavien maksujen mukaisesti. Veloitteen tai menojen määrittämiseen ei näin ollen tarvita vakuutusmatemaattisia oletuksia, eivätkä vakuutusmatemaattiset voitot tai tappiot ole mahdollisia. Lisäksi veloitteet määritetään diskonttaamattomina, paitsi silloin, kun ne eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu.

## Kirjaaminen ja arvostaminen

44. **Kun henkilö on suorittanut työtä yritykselle tilikauden aikana, yrityksen tulee kirjata maksu, joka suoritetaan maksupohjaiseen järjestelyyn kyseisen työsuorituksen vastikkeena:**
- (a) **velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Mikäli jo maksettu määrä ylittää ennen tilinpäätöspäivää suoritettuun työhön perustuvan maksusuorituksen määrän, yrityksen tulee kirjata erotus varoiksi (siirtosaaminen) siltä osin, kuin ennakkoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen; ja**
- (b) **kuluksi, ellei jokin toinen IAS-standardi edellytä tai salli maksun sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenuon (ks. esim. IAS 2 "Vaihto-omaisuus" ja IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet").**
45. **Jos maksupohjaiseen järjestelyyn suoritettavat maksut eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu, ne tulee diskontata kappaleessa 78 määrittäviä diskonttauskorkoa käyttäen.**

## Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

46. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään maksupohjaisista järjestelyistä kuluksi kirjattu määrä.**
47. IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" edellyttämässä tapauksissa yritys esittää tilinpäätöksessään tiedot johtoon kuuluvia avainhenkilöitä koskevista suorituksista maksupohjaisiin järjestelyihin.

## TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUDET: ETUUSPOHJAISET JÄRJESTELYT

48. Etuuspoijaisten järjestelyjen kirjanpidollinen käsittely on monimutkaista, koska veloitteen ja menojen määrittämiseen tarvitaan vakuutusmatemaattisia oletuksia ja vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ovat mahdollisia. Lisäksi veloitteet määritetään diskontattuina, koska ne saatetaan suorittaa useita vuosia sen jälkeen, kun niiden perustana oleva työ on suoritettu.

## Kirjaaminen ja arvostaminen

49. Etuus pohjaiset järjestelyt saattavat olla rahastoimattomia, tai ne voidaan rahastoida kokonaan tai osaksi maksuilla, joita yritys ja joskus myös sen henkilöstö suorittaa yksikköön tai rahastoon, joka on oikeudellisesti erillään tilinpäätöksen laativasta yrityksestä ja josta työsuhde-etuudet suoritetaan. Rahastoitujen etuuksien suorittaminen niiden erääntyessä ei riipu vain rahaston taloudellisesta asemasta ja sen sijoitustoiminnan tulokellisuudesta vaan myös yrityksen kyvystä (ja halukkuudesta) korvata rahaston varojen mahdolliset vajaukset. Yritys ottaa näin ollen tosiasiallisesti vastuulleen järjestelyyn liittyvät vakuutusmatemaattiset riskit ja sijoitusriskit. Tästä johtuen etuuspohjaisesta järjestelystä kuluksi kirjattava määrä ei välttämättä ole sama kuin tilikaudelta suoritettavan maksun määrä.
50. Etuuspohjaisten järjestelyjen käsittely yrityksen kirjanpidossa käsittää seuraavat vaiheet:
- vakuutusmatemaattisten menetelmien käyttäminen luotettavan arvion tekemiseksi sen etuuden määrästä, jonka henkilöstö on ansainnut vastikkeeksi tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuorituksesta. Tämä edellyttää, että yritys määrittää tarkasteltavana olevalle tilikaudelle ja aikaisemmil-le tilikausille kohdistuvan etuuden (ks. kappaleet 67-71) ja tekee arviot (vakuutusmatemaattiset oletukset) väestötilastollisista muuttujista (kuten esimerkiksi henkilöstön vaihtuvuus ja kuolleisuus) ja taloudellisista muuttujista (kuten esimerkiksi tulevat palkankorotukset ja terveydenhoitomenojen kasvu), jotka vaikuttavat etuudesta johtuviin menoihin (ks. kappaleet 72-91);
  - kyseisen etuuden diskonttaaminen ennakoituun etuusoikeyksikköön perustuvaa menetelmää *Projected Unit Credit Method* käyttäen etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon ja tilikauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi (ks. kappaleet 64-66);
  - järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon määrittäminen (ks. kappaleet 102-104);
  - vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kokonaismäärän selvittäminen sekä niiden vakuutusma-temaattisten voittojen ja tappioiden määrittäminen, joka tulee kirjata (ks. kappaleet 92-95);
  - jos järjestely on otettu käyttöön tai sitä on muutettu, tästä johtuvien takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen määrittäminen (ks. kappaleet 96-101); ja
  - jos järjestelyä on supistettu tai velvoite täytetty, tästä johtuvan voiton tai tappion määrittäminen (ks. kappaleet 109-115).

Jos yrityksellä on useampi kuin yksi etuuspohjainen järjestely, se soveltaa näitä menettelyjä kuhunkin olennaiseen järjestelyyn erikseen.

51. Joskus arviot, keskiarvot ja laskennalliset yksinkertaistukset saattavat tuottaa luotettavan likiarvon tässä standardissa kuvattavien yksityiskohtaisten laskelmien antamalle tulokselle.

## Tosiasiallisen velvoitteen kirjanpidollinen käsittely

52. **Yrityksen ei tule käsitellä kirjanpidossaan ainoastaan etuuspohjaisen järjestelyn virallisten ehtojen mukaista oikeudellista velvoitettaan vaan myös yrityksen epävirallisista toimintatavoista johtuvaa tosiasiallista velvoitetta. Epäviralliset toimintatavat johtavat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen, jos yrityksellä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta velvoitteesta on, että muutos yrityksen epävirallisessa toimintatavassa vahingoittaisi yrityksen suhdetta henkilöstöön tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.**
53. Etuuspohjaisen järjestelyn viralliset säännöt saattavat sallia yrityksen irtisanoutumisen järjestelyn mukaisesta velvoitteestaan. Tavallisesti yrityksen on kuitenkin vaikeaa purkaa järjestely, jos se haluaa pitää henkilöstönsä. Siksi työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien kirjanpidollisessa käsittelyssä oletetaan, että yritys, joka tällä hetkellä lupaa tällaisia etuuksia, jatkaa niiden antamista henkilöstön jäljellä olevan työssäoloajan, jollei päinvastaisesta ole osoitusta.

## T a s e

54. **Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvana velkana merkitään taseeseen seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma:**
- etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo tilinpäätöspäivänä (ks. kappale 64);

## IAS 19

- (b) *lisättyinä vakuutusmatemaattisilla voitoilla (ja vähennettynä vakuutusmatemaattisilla tappioilla), joita ei ole kirjattu kappaleissa 92-93 esitettävästä käsittelevästä johtuen;*
- (c) *vähennettynä takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla kirjaamattomilla menoilla (ks. kappale 96);*
- (d) *vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen tilinpäätöspäivän käyväällä arvolla, joista velvoitteet välittömästi tullaan suorittamaan (ks. kappaleet 102-104).*
55. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo on veloitteen bruttomäärä ennen järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon vähentämistä.
56. *Yrityksen tulee määrittää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo riittävän säännöllisesti, jotta tilinpäätökseen merkittävät määrät eivät poikkea olennaisesti niistä, mihin tilinpäätöspäivänä tapahtuva määrittäminen johtaisi.*
57. Tässä standardissa suositellaan mutta ei edellytetä, että yritys käyttää auktorisoitua vakuutusmatemaattikkoa määrittämään kaikki olennaiset työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat velvoitteet. Käytännön syistä yritys voi pyytää auktorisoitua vakuutusmatemaattikkoa suorittamaan veloitteen yksityiskohtaisen arvioinnin ennen tilinpäätöspäivää. Tämän arvioinnin tuloksia päivitetään kuitenkin tilinpäätöspäivään mennessä tapahtuneiden olennaisten liiketoimien tai muiden olennaisten olosuhteiden muutosten (sisältäen markkinahintojen ja korkojen muutokset) vaikutuksella.
58. *Kappaleen 54 mukaisesti määritetty luku saattaa olla negatiivinen (omaisuuserä). Yrityksen tulee arvostaa tästä johtuva omaisuuserä määrään, joka vastaa alemmaa seuraavista:*
- (a) *kappaleen 54 mukaisesti määritetty määrä; ja*
- (b) *seuraavien kokonaissumma:*
- (i) *kertyneet kirjaamattomat nettomääräiset vakuutusmatemaattiset tappiot ja takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 92, 93 ja 96); ja*
- (ii) *palautuksina järjestelystä tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatavan taloudellisen hyödyn nykyarvo. Taloudellisen hyödyn nykyarvo määritetään kappaleessa 78 määrättyä diskonttauskorkoa käyttäen.*
- 58A. *Kappaleen 58 soveltaminen ei saa johtaa voiton kirjaamiseen yksinomaan tilikauden vakuutusmatemaattisen tappion tai takautuvaan työsuoritukseen perustuvan menon seurauksena eikä tappion kirjaamiseen yksinomaan tilikauden vakuutusmatemaattisen voiton perusteella. Näin ollen yrityksen tulee kirjata seuraavat erät välittömästi kappaleen 54 mukaisesti siltä osin, kuin ne syntyvät samalla, kun kappaleen 58(b) mukaan syntyy etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva omaisuuserä:*
- (a) *tilikauden vakuutusmatemaattiset nettovoitot ja takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot siltä osin kuin ne ylittävät kappaleessa 58(b)(ii) määritetyn taloudellisen hyödyn nykyarvon vähennyksen. Jos taloudellisen hyödyn nykyarvo on pysynyt ennallaan tai kasvanut, tilikauden kaikki takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ja vakuutusmatemaattiset tappiot, joiden kirjaamista lykätään kappaleen 54 mukaisesti, lisäävät kappaleen 58(b)(i) mukaista määrää. Jos tätä lisäystä ei ole kumoamassa vastaavan suuruinen taloudellisen hyödyn nykyarvon vähennys, joka on kappaleen 58(b)(ii) mukaan*
- (b) *tilikauden vakuutusmatemaattiset voitot vähennettynä tilikauden takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla siltä osin kuin ne ylittävät kappaleessa 58(b)(ii) määritetyn taloudellisen hyödyn nykyarvon lisäyksen. Jos taloudellisen hyödyn nykyarvo on pysynyt ennallaan tai pienentynyt, tilikauden kaikki vakuutusmatemaattiset nettovoitot vähennettynä tilikauden takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla kirjataan välittömästi kappaleen 54 mukaisesti.*
- 58B. Yritys soveltaa kappaletta 58A vain, jos sillä on tilikauden alussa tai lopussa ylikatetta <sup>(1)</sup> etuuspohjaisessa järjestelyssä eikä se järjestelyn voimassaolevien sääntöjen mukaan pysty käyttämään ylikatetta kokonaan hyväkseen takaisinsaanteina tai vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä. Tällöin tilikaudella syntyvät takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ja vakuutusmatemaattiset tappiot, joiden kirjaamista lykätään kappaleen 54 mukaisesti, lisäävät kappaleen 58(b)(i) mukaista määrää. Jos tätä lisäystä ei ole kumoamassa vastaavan suuruinen taloudellisen hyödyn nykyarvon vähennys, joka on kappaleen 58(b)(ii) mukaan

(1) Ylikatteella tarkoitetaan määrää, jolla järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo ylittää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon.

kirjattavissa, kappaleen 58(b) mukainen kokonaisnettosumma kasvaa ja tulee kirjattavaksi voitto. Kappale 58A kieltää voiton kirjaamisen tällaisissa tilanteissa. Päinvastainen vaikutus toteutuu, kun tilikaudella syntyy vakuutusmatemaattisia voittoja, joiden kirjaamista lykätään kappaleen 54 mukaisesti, siltä osin kuin vakuutusmatemaattiset voitot pienentävät kirjaamattomia kertyneitä vakuutusmatemaattisia tappioita. Kappale 58 A kieltää tappion kirjaamisen tällaisissa tapauksissa. Liitteessä C on esimerkkejä tämän kappaleen soveltamisesta.

59. Omaisuuserä voi syntyä, jos etuuspohjainen järjestely on yllärahoitettu tai joskus myös vakuutusmatemaattisia voittoja kirjattaessa. Tällöin yritys merkitsee taseeseensa omaisuuserän, koska:
- (a) yrityksellä on määräysvalta voimavaraan, toisin sanoen sillä on mahdollisuus käyttää ylijäämä vastaisen hyödyn kerryttämiseen;
  - (b) kyseinen määräysvalta on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena (yrityksen maksusuoritukset ja henkilöstön työsuoritukset); ja
  - (c) yrityksen saatavissa on vastaista taloudellista hyötyä vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä tai rahana maksettavana palautuksena joko välittömästi yritykselle itselleen tai välillisesti toiseen järjestelyyn, jossa on vajausta.
60. Kappaleessa 58(b) esitetty rajoite ei kumoa sitä, että tietyt vakuutusmatemaattiset voitot (ks. kappaleet 92 ja 93) ja tietyt takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappale 96) kirjataan lykättyinä muilta osin kuin mitä kappaleessa 58A määrätään. Kyseinen rajoite estää kuitenkin kappaleen 155(b) mukaisen siirtymävaihtoehdon käyttämisen. Kappale 120(c)(vi) edellyttää, että yritys ilmoittaa määrän, jota ei ole merkitty taseeseen varoiksi kappaleen 58(b) mukaisen rajoituksen takia.

#### Kappale 60 havainnollistava esimerkki

Etuuspohjaisella järjestelyllä on seuraavat piirteet:

Veloitteen nykyarvo	1,1
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	<u>(1 190)</u>
	(90)
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot	(110)
Kirjaamattomat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot	(70)
Kirjaamaton veloitteen lisäys standardia ensimmäistä kertaa sovellettaessa kappaleen 155(b) mukaisesti	<u>(50)</u>
Kappaleen 54 mukaisesti määritetty negatiivinen luku	<u>(320)</u>
Vastaisten palautusten ja maksusuoritusten vähennysten nykyarvo	<u>90</u>
Kappaleen 58(b) mukainen yläraja lasketaan seuraavasti:	
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot	110
Kirjaamattomat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot	70
Vastaisten palautusten ja maksusuoritusten vähennysten nykyarvo	<u>90</u>
Yläraja	<u>270</u>

270 on pienempi kuin 320. Tämän vuoksi yritys merkitsee taseeseensa omaisuuserän 270 ja ilmoittaa, että omaisuuserän kirjanpitoarvo on vähentynyt rajoitteen vuoksi 50:llä (ks. kappale 120(c)(vi)).

## IAS 19

## Tuloslaskelma

61. **Yrityksen tulee kirjata kuluksi tai (kappaleen 58(b) mukainen yläraja huomioon ottaen) tuotoksi seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma muulta kuin siltä osin, kuin jokin toinen IAS-standardi edellyttää tai sallii erien sisällyttämisen jonkin omaisuuserän hankintamenoon:**
- (a) **tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 63-91);**
  - (b) **korkomenot (ks. kappale 82);**
  - (c) **järjestelyyn kuuluvien varojen (ks. kappaleet 105-107) ja korvauksensaantioikeuksien (ks. kappale 104A) odotettavissa oleva tuotto;**
  - (d) **vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot siltä osin, kuin ne kirjataan kappaleiden 92 ja 93 mukaisesti;**
  - (e) **takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot siltä osin, kuin kappale 96 edellyttää niiden kirjaamista; ja**
  - (f) **järjestelyn supistamisen tai veloitteen täyttämisen vaikutukset (ks. kappaleet 109 ja 110).**
62. Toiset IAS-standardit edellyttävät tiettyjen työsuhde-etuuksista johtuvien menojen sisällyttämistä joidenkin hyödykkeiden kuten esimerkiksi vaihto-omaisuuden tai aineellisen käyttöomaisuuden hankintamenoon (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus" ja IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet"). Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoon sisällytyt työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat menot sisältävät asianmukaisen osuuden kappaleessa 61 luetelluista osatekijöistä.

*Kirjaaminen ja arvostaminen: etuus pohjaisista järjestelyistä johtuvien veloitteiden nykyarvo ja tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot*

63. Etuus pohjaisesta järjestelystä aiheutuviin lopullisiin menoihin vaikuttavat monet tekijät kuten lopulliset palkat, henkilöstön vaihtuvuus ja kuolleisuus, terveydenhoitomenojen kehitys ja rahastoivien järjestelyjen ollessa kyseessä myös järjestelyyn kuuluvista varoista saatavat sijoitustuotot. Järjestelyn lopulliset menot ovat epävarmoja, ja epävarmuus tulee todennäköisesti säilymään pitkän ajan. Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien veloitteiden käyvän arvon ja niihin liittyvien tilikauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi on välttämätöntä:
- (a) soveltaa vakuutusmatemaattista arviointimenetelmää (ks. kappaleet 64-66);
  - (b) kohdistaa etuus tilikausille, joiden aikana työ on suoritettu (ks. kappaleet 67-71); ja
  - (c) tehdä vakuutusmatemaattisia olettamuksia (ks. kappaleet 72-91).

## Vakuutusmatemaattinen arviointimenetelmä

64. **Yrityksen tulee käyttää ennakoituun etuus oikeusyksikköön perustuvaa menetelmää määrittäessään etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen käypää arvoa, siihen liittyviä tilikauden työsuoritukseen perustuvia menoja ja, soveltuviin kohdissa, takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja.**
65. Ennakoituun etuus oikeusyksikköön perustuvaa menetelmää (joka joskus tunnetaan määräsuhteessa työn suorittamisajalle jaetun siirtyvän etuuden menetelmänä tai etuus/palvelusvuodet -menetelmänä) sovellettaessa katsotaan kunkin työssäolotilikauden synnyttävän yhden lisäyksikön verran oikeutta etuuteen (ks. kappaleet 67-71), ja kukin yksikkö arvostetaan erikseen lopullisen veloitteen selvittämiseksi (ks. kappaleet 72-91).
66. Yritys diskonttaa työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvan veloitteen kokonaisuudessaan, vaikka osa veloitteesta eräänny maksettavaksi kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä.

## Kappaletta 65 havainnollistava esimerkki

Työsuhteen päättyessä suoritetaan kertamaksuna etuus, joka on suuruudeltaan 1 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta. Vuoden 1 palkka on 10 000, ja sen oletetaan nousevan kunakin vuonna 7 % edellisestä vuodesta. Diskonttaus korkona käytetään 10 %:n vuosikorkoa. Seuraava taulukko osoittaa veloitteen syntymisen sellaisen henkilön osalta, jonka odotetaan lähtevän yrityksestä vuoden 5 lopussa olettaen, ettei vakuutusmatemaattisiin olettamuksiin tule muutoksia. Yksinkertaisuuden vuoksi tässä esimerkissä sivuutetaan tarvittavat lisäoikaisut, jotka tarvitaan sen mahdollisuuden huomioon ottamiseksi, että henkilö saattaa lähteä yrityksestä aikaisemmin tai myöhemmin.

Vuosi	1	2	3	4	5
Etuus, joka kohdistuu:					
– aiempiin vuosiin	0	131	262	393	524
– tarkasteltavana olevaan vuoteen (1 % loppulisestä palkasta)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
– tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Velvoite vuoden alussa	—	89	196	324	476
Korko 10 %	—	9	20	33	48
Tilikauden työsuorituksen perustuvat menot	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Velvoite vuoden lopussa	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Huomautukset: 1. Velvoite vuoden alussa on aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.  
2. Tilikauden työsuorituksen perustuvat menot ovat tarkasteltavana olevaan vuoteen kohdistuvan etuuden nykyarvo.  
3. Velvoite vuoden lopussa on tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.

## Etuuden kohdistaminen työsuhteen kestoajan tilikausille

67. **Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteensa nykyarvoa ja siihen liittyviä tilikauden työsuorituksen perustuvia menoja ja, soveltuviin kohdin, takautuvaan työsuorituksen perustuvia menoja, yrityksen tulee kohdistaa etuus järjestelyssä sovellettavan etuuksien määrätymiskaavan mukaisesti niihin tilikausiin, joiden aikana työ on suoritettu. Jos henkilön työsuoritus kuitenkin johtaa myöhemmillä tilikausilla olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisemmillä tilikausilla, yrityksen tulee kohdistaa etuus tilikausille tasaerinä alkaen:**

- (a) **päivästä, jona henkilön työsuoritus ensimmäisen kerran johtaa järjestelyn mukaiseen etuuteen (siitä riippumatta, onko työsuhteen jatkuminen etuuksien saamisen ehtona); jatkuen**
- (b) **päivään, jona henkilön lisätyösuoritus ei johda järjestelyn mukaisten etuuksien olennaiseen lisääntymiseen muutoin kuin palkankorotusten seurauksena.**

68. Ennakoituun etuusoikeyksikköön perustuva menetelmä edellyttää, että yritys kohdistaa etuuden tarkasteltavana olevaan tilikauteen (tilikauden työsuorituksen perustuvien menojen määrittämiseksi) ja toisaalta tarkasteltavana olevaan tilikauteen ja aikaisempiin tilikausiin (etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon määrittämiseksi). Yritys kohdistaa etuuden niihin tilikausiin, joiden aikana velvoite työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien maksamiseen syntyy. Kyseinen velvoite syntyy henkilöiden suorittaessa työtä, jonka vastikkeena on työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavia etuuksia, jotka yritys odottaa maksavansa tulevilla tilikausilla. Vakuutusmatemaattiset menetelmät mahdollistavat yritykselle kyseisen veloitteen määrittämisen riittävän luotettavasti, jotta velan kirjaaminen on perusteltua.

## IAS 19

## Kappaletta 68 havainnollistavia esimerkkejä

1. Etuuspohjainen järjestely tuottaa eläkkeelle jäätessä kertausmaksun 100:n suuruisen etuuden kultakin työssäolovuodelta.

Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100:n suuruisen etuus. Tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot ovat 100:n nykyarvo. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo on 100:n nykyarvo kerrottuna tilinpäätöspäivään mennessä kuluneiden työssäolovuosien lukumäärällä.

Jos etuus maksetaan välittömästi henkilön lähtiessä yrityksestä, tilikauden työsuoritukseen perustuvia menoja ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon päivä, jona henkilön odotetaan lähtevän yrityksestä. Näin ollen menot ja velvoite ovat diskonttauksen vaikutuksesta johtuen pienempiä kuin mitä ne olisivat, jos henkilö lähtisi tilinpäätöspäivänä.

2. Järjestely tuottaa kuukausieläkkeen, joka on 0,2 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta. Eläke maksetaan 65 vuoden iästä alkaen.

Kuhunkin työssäolovuoteen kohdistetaan etuus, joka on määrältään odotetusta eläkkeelle jäämispäivästä odotettuun kuolinpäivään saakka maksettavan, 0,2 % arvioidusta loppupalkasta vastaavan kuukausieläkkeen nykyarvo ennakoituna eläkkeelle jäämispäivänä. Tilikauden työsuoritukseen perustuva meno on kyseisen etuuden nykyarvo. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo on 0,2 %:a loppupalkasta vastaavien kuukausieläkkeiden nykyarvo kerrottuna tilinpäätöspäivään mennessä kuluneiden työssäolovuosien lukumäärällä. Tilikauden työsuoritukseen perustuva meno ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo diskontataan, koska eläkkeen maksaminen alkaa 65 vuoden iässä.

69. Työsuoritus synnyttää etuuspohjaisen järjestelyn mukaisen veloitteen silloinkin, kun tuleva työsuoritus on etuuksien saamisen ehtona (toisin sanoen etuudet eivät ole vapaakirjautuneet). Ennen vapaakirjautumispäivää tapahtunut työsuoritus synnyttää tosiasiallisen veloitteen, koska sen tulevaisuudessa toteutuvan työn määrä, joka henkilön pitää suorittaa ennen kuin hän on oikeutettu etuuteen, on kunakin tilinpäätöspäivänä pienempi kuin edellisenä. Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa veloitetta yritys harkitsee, miten todennäköistä on, että jotkut työntekijät eivät mahdollisesti täytä mitään vapaakirjautumisen edellytyksiä. Samoin velvoite syntyy henkilön suorittaessa työtä, joka oikeuttaa etuuteen määrätyn tapahtuman toteutuessa, vaikka tietyt työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavat etuudet, esimerkiksi työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito, tulevat maksettaviksi vain, jos määrätty tapahtuma toteutuu, kun henkilö ei ole enää työsuhteessa. Tämän määrätyn tapahtuman toteutumisen todennäköisyys vaikuttaa veloitteen määrittämiseen, mutta ei ratkaise sitä, onko velvoite olemassa.

## Kappaletta 69 havainnollistavia esimerkkejä

1. Järjestelystä maksetaan kultakin työssäolovuodelta 100:n suuruisen etuus. Etuudet vapaakirjautuvat kymmenen työssäolovuoden jälkeen.

Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100:n suuruisen etuus. Kymmenenä ensimmäisenä vuotena tilikauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja veloitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon, miten todennäköistä on, että henkilö ei ole palveluksessa kymmentä vuotta.

2. Järjestelystä maksetaan 100:n suuruisen etuus kultakin työssäolovuodelta lukuun ottamatta ennen 25 vuoden ikää tehtyä työtä. Etuudet vapaakirjautuvat välittömästi.

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

70. Velvoite kasvaa siihen päivään asti, jona henkilön lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämän vuoksi kaikki etuudet kohdistetaan ennen kyseistä päivää päättyviin tilikausiin. Etuus kohdistetaan yksittäisiin tilikausiin järjestelyssä sovellettavan etuuksien määrätymiskaavan mukaisesti. Jos henkilön työsuoritus kuitenkin johtaa myöhempinä vuosina olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempina vuosina, yrityksen tulee kohdistaa etuus tilikausille tasaerinä siihen päivään saakka, jona henkilön lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämä tehdään siksi, että henkilön työsuoritus koko ajalta johtaa lopulta tämän korkeamman tason mukaiseen etuuteen.

## Kappaletta 70 havainnollistavia esimerkkejä

1. Järjestelystä maksetaan kertasummana 1 000:n suuruinen etuus, joka vapaakirjautuu kymmenen työssäolovuoden jälkeen. Järjestely ei tuota lisää etuuksia tämän jälkeen suoritettavasta työstä.

Kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kohdistetaan kuhunkin 100:n suuruinen etuus. Tilikauden työsuoritukseen perustuvia menoja määritettäessä otetaan kymmenenä ensimmäisenä vuonna huomioon se, miten todennäköistä on, ettei henkilö ole palveluksessa kymmentä vuotta. Myöhempiin vuosiin ei kohdisteta etuutta.

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

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

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

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

Tilikauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan kaikkien henkilöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, että he eivät ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa.

3. Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan henkilön työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 40 %, jos henkilö lähtee yrityksestä yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja 50 % kyseisistä menoista, jos henkilö lähtee työsuhteen kestänyt kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

Yritys kohdistaa järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin 4 % odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (40 % jaettuna kymmenellä) ja seuraaviin kymmeneen vuoteen kuhunkin 1 % (10 % jaettuna kymmenellä). Tilikauden työsuoritukseen perustuvaa menoa määritettäessä otetaan kaikkien henkilöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, että henkilö ei ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa ansaitakseen etuudet osaksi tai kokonaan. Etuutta ei oteta huomioon sellaisten henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yrityksestä kymmenen vuoden kuluessa.

4. Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan henkilön työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 10 %, jos henkilö lähtee yrityksestä yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja 50 % kyseisistä menoista, jos henkilö lähtee työsuhteen kestänyt kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

Myöhempien vuosien työsuoritus johtaa olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempien vuosien. Sen vuoksi yritys kohdistaa etuuden tasaerinä kappaleen 68 mukaisesti niiden henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yrityksestä työsuhteen kestänyt kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin. Kahdenkymmenen työssäolovuoden jälkeen työsuoritus ei johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Sen vuoksi ensimmäisiin kahteenkymmeneen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 2,5 % odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (50 % jaettuna kahdellakymmenellä).

## IAS 19

Niiden henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yrityksestä työsuhteen kestänyttä kymmenestä kahteenkymmeneen vuotta, kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 1 % odotettavissa olevien terveydenhoitomenojen nykyarvosta. Näiden henkilöiden osalta etuutta ei kohdisteta kymmenennen vuoden päättymisen ja arvioidun lähtöpäivän välisenä aikana suoritettavaan työhön.

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

71. Jos etuuden määrä on vakio-osuus kunkin työssäolovuoden loppupalkasta, vastaiset palkankorotukset vaikuttavat määrään, joka tarvitaan ennen tilinpäätöspäivää suoritettua työstä johtuvan veloitteen täyttämiseen, mutta korotukset eivät synnytä lisävelvoitetta. Tämän vuoksi:
- (a) kappaleen 67(b) tarkoitusta varten palkankorotukset eivät johda etuuksien lisääntymiseen, vaikka etuuksien määrä riippuikin loppupalkasta; ja
  - (b) kuhunkin tilikauteen kohdistettava etuuden määrä on kiinteä osuus palkasta, johon etuus on sidottu.

#### Kappaletta 71 havainnollistavia esimerkkejä

Henkilöt ovat oikeutettuja etuuteen, joka on suuruudeltaan 3 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta ennen 55 vuoden ikää.

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

#### Vakuutusmatemaattiset oletukset

72. **Vakuutusmatemaattisten oletamusten tulee olla vinoutumattomia ja keskenään yhteensopivia.**
73. Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat yrityksen parhaita arvioita muuttujista, jotka määräävät työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat lopulliset menot. Vakuutusmatemaattisiin oletamuksiin kuuluvat:
- (a) väestötilastolliset oletukset nykyisen ja aikaisemman etuuksiin oikeutetun henkilöstön (ja heidän huollettaviensa) ominaisuuksista. Väestötilastolliset oletukset koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:
    - (i) kuolleisuus, sekä työsuhteen aikana että sen päätyttyä;
    - (ii) henkilöstön vaihtuvuus, työkyvyttömyys ja ennenaikainen eläkkeelle jäänti;
    - (iii) niiden henkilöiden osuus kaikista järjestelyyn kuuluvista henkilöistä, joilla on etuuksiin oikeutettuja huollettavia; ja
    - (iv) terveydenhoitojärjestelyyn perustuvien vaateiden määrä; sekä
  - (b) taloudelliset oletukset, jotka koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:
    - (i) diskonttauskorko (ks. kappaleet 78-82);
    - (ii) tuleva palkkataso ja etuuksien taso (ks. kappaleet 83-87);
    - (iii) terveydenhoitojärjestelyissä vastaiset terveydenhoitomenukset sisältäen korvaushakemusten käsittelyä ja korvausten maksamisesta johtuvat menot, jos ne ovat olennaisia (ks. kappaleet 88-91); ja
    - (iv) järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuottoaste (ks. kappaleet 105-107).
74. Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat vinoutumattomia, jos ne eivät ole ylioptimistisia eivätkä ylivaroisia.

75. Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat keskenään yhteensopivia, jos ne kuvastavat taloudellisia suhteita esimerkiksi sellaisten tekijöiden välillä kuin inflaatio, palkkojen korotusasteet, järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto ja diskonttauskorot. Esimerkiksi kaikissa oletamuksissa, jotka riippuvat tietystä inflaatiotasosta (kuten esimerkiksi korkoja ja palkkojen ja etuuskien korotuksia koskevat oletukset) tietyinä tulevana ajanjaksona, käytetään kyseisenä ajanjaksona samaa inflaatiotasoa.
76. Yritys määrittää diskonttauskoron ja muut taloudelliset oletukset nimellisarvoperusteisina, elleivät reaaliarvoperusteiset (inflaatiokorjatut) arviot ole luotettavampia, esimerkiksi hyperinflaatiomaassa (ks. IAS 29 "Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa"), tai kun etuudet ovat indeksisidonnaisia ja saman valuutan määräisille ja samaan aikaan erääntyville joukkovelkakirjalainoille on syvät markkinat.
77. **Taloudellisten oletusten tulee perustua markkinoilla tilinpäätöspäivänä vallitseviin odotuksiin siitä ajanjaksosta, jonka aikana velvoitteet tulevat täytettäväksi.**

Vakuutusmatemaattiset oletukset: diskonttaus korko

78. **Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvia velvoitteita (sekä rahastoituja että rahastoimattomia) diskontattaessa käytettävä korko määritetään yritysten liikkeeseen laskemien korkealaatuisten joukkovelkakirjalainojen tilinpäätöspäivän markkinatuoton perusteella. Maissa, joissa tällaisille joukkovelkakirjalainoille ei ole syviä markkinoita, käytetään valtion joukkolainojen tilinpäätöspäivän markkinatuottoa. Yritysten joukkovelkakirjalainojen ja valtion joukkolainojen tulee olla saman valuutan määräisiä kuin työsuhteen päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuva velvoite ja niiden juoksuajan tulee olla sama kuin työsuhteen päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuvan velvoitteen arvioitu kesto aika.**
79. Yksi vaikutukseltaan olennainen vakuutusmatemaattinen oletus on diskonttaus korko. Diskonttaus korko kuvastaa rahan aika-arvoa mutta ei vakuutusmatemaattista riskiä eikä sijoitusriskiä. Diskonttauskorossa ei myöskään oteta huomioon yrityksen velkojen kantamaa yrityskohtaista luottoriskiä eikä riskiä siitä, että vastaiset toteutumukset saattavat poiketa vakuutusmatemaattisista oletuksista.
80. Diskonttaus korko kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa. Käytännössä yritys saa tämän usein aikaan käyttämällä yhtä painotettuun keskiarvoon perustuvaa diskonttaus korkoa, joka kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa ja määrää sekä valuuttaa, jonka määräisinä etuudet tulevat maksettaviksi.
81. Joskus ei ehkä ole olemassa syviä markkinoita joukkovelkakirjalainoille, joilla on niin pitkä erääntymisaika, että ne vastaisivat kaikkien etuusmaksujen arvioitua erääntymisaikaa. Tällöin yritys käyttää lyhyemmän ajan sisällä erääntyvien maksujen diskonttaamiseen tarkasteluhetkellä vallitsevia asianmukaisen ajanjakson markkinakorkoja ja arvioi pitemmän ajan kuluttua erääntyvien maksujen diskonttauskoron ekstrapoloimalla senhetkiset markkinakorot tuottokäyrälle. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon kokonaismäärä ei todennäköisesti ole kovinkaan herkkä sen diskonttauskoron muutoksille, jota käytetään siihen osaan etuuksista, joka maksetaan käytettävissä olevien joukkovelkakirjalainojen tai valtion joukkolainojen lopullisen eräpäivän jälkeen.
82. Korkomenot lasketaan kertomalla tilikauden alussa määritetty diskonttaus korko etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan tilikauden aikaisen velvoitteen nykyarvolla ottaen huomioon kaikki olennaiset velvoitteessa tapahtuneet muutokset. Velvoitteen nykyarvo poikkeaa taseeseen merkitystä velasta, koska velkaa kirjattaessa on vähennetty järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo ja koska eräitä vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappioita ja eräitä takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja ei kirjata välittömästi. [Liite A havainnollistaa muun muassa korkomenojen laskemista]

Vakuutusmatemaattiset oletukset: palkat, etuudet ja terveydenhoitomenot

83. **Työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavat etuudet määritetään ottaen huomioon:**
- (a) **arvioitua tulevaisuudessa tapahtuvat palkankorotukset;**
- (b) **järjestelyn ehdoissa määrätty (tai mahdollisesta nämä ehdot ylittävstä tosiasiallisesta velvoitteesta johtuvat) etuudet tilinpäätöspäivänä; ja**

## IAS 19

- (c) **arvioidut vastaiset muutokset sellaisten valtiollisten etuuksien tasossa, jotka vaikuttavat etuusohjajien järjestelyn mukaisesti maksettaviin etuuksiin siinä ja vain siinä tapauksessa, että:**
- (i) **kyseisistä muutoksista on säädetty ennen tilinpäätöspäivää; tai**
  - (ii) **aikaisempi kokemus tai muu luotettava näyttö osoittaa, että kyseiset valtiolliset etuudet muuttuvat jollakin ennustettavalla tavalla, esimerkiksi yleisen hintatason tai yleisen palkkatason tulevia muutoksia vastaavasti.**
84. Tulevaisuudessa tapahtuvia palkankorotuksia arvioitaessa otetaan huomioon inflaatio, työkokemus, ylennykset ja muut merkitykselliset tekijät, kuten tarjonta ja kysyntä työmarkkinoilla.
85. Jos järjestelyn viralliset ehdot (tai tosiasiallinen velvoite, joka ylittää nämä ehdot) edellyttävät, että yritys tekee etuuksiin muutoksia tulevilla tilikausilla, velvoite määritetään kyseiset muutokset huomioon ottaen. Näin on esimerkiksi silloin, kun:
- (a) yritys on aikaisemmin lisännyt etuuksia esimerkiksi inflaation vaikutusten lieventämiseksi eikä ole osoitusta siitä, että tämä toimintatapa muuttuisi tulevaisuudessa; tai
  - (b) vakuutusmatemaattiset voitot on jo merkitty tilinpäätökseen ja yritys joutuu joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nämä ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttämään järjestelyn tuottaman ylijäämän järjestelyyn osallistuvien hyväksi (ks. kappale 98(c)).
86. Vakuutusmatemaattisissa oletuksissa ei oteta huomioon vastaisia etuuksien muutoksia, jotka eivät perustu järjestelyn virallisiin ehtoihin (tai tosiasialliseen velvoitteeseen) tilinpäätöspäivänä. Tällaiset muutokset aiheuttavat:
- (a) takautuvaan työsuoritukseen perustuvan menon siltä osin, kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat ennen muutosta suoritettuun työhön; ja
  - (b) tilikauden työsuoritukseen perustuvan menon kyseisen muutoksen jälkeisillä tilikausilla siltä osin, kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat muutoksen jälkeen suoritettavaan työhön.
87. Eräät työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet on sidottu sellaisiin muuttujiin kuin valtiollisten eläke-etuuksien taso tai valtiollinen terveydenhoito. Tällaisia etuuksia määritettäessä otetaan huomioon kyseisten muuttujien odotetut muutokset aikaisempaan kokemukseen ja muuhun luotettavaan näyttöön perustuen.
88. **Terveydenhoitomenoja koskevissa oletuksissa otetaan huomioon sekä inflaatiosta että erityisistä terveydenhoitokustannusten muutoksista johtuvat muutokset vastaisiin terveydenhoitopalveluista aiheutuviin arviointeihin menoihin.**
89. Työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien määrittäminen edellyttää, että tehdään oletukset vastaisten korvausvaatimusten tasosta ja määrästä sekä menoista, jotka johtuvat kyseisten vaatimusten täyttämisestä. Yritys arvioi vastaiset terveydenhoitomenot yrityksen omaan aikaisempaan kokemukseen perustuvien toteutumatiетоjen pohjalta, joita toisista yrityksistä, vakuutusyhtiöistä, terveydenhoitopalvelujen tuottajilta ja muista lähteistä saadut toteutumatiетodot tarvittaessa tukevat. Vastaisia terveydenhoitomenoja arvioitaessa otetaan huomioon teknologisen kehityksen vaikutus, terveydenhoitopalvelujen käytössä ja saatavuudessa tapahtuvat muutokset sekä järjestelyyn osallistuvien henkilöiden terveydentilan muutokset.
90. Korvausvaatimusten taso ja määrä riippuvat erityisesti henkilöiden (ja heidän huollettaviensa) iästä, terveydentilasta ja sukupuolesta, ja ne saattavat riippua myös muista tekijöistä kuten esimerkiksi maantieteellisestä sijainnista. Toteutumatiетоja oikaistaan tämän vuoksi siltä osin kuin populaation väestötilastollinen koostumus poikkeaa toteutumatiетоjen perustana olevan väestön koostumuksesta. Niitä oikaistaan myös, jos on luotettavaa näyttöä siitä, että toteutuneet kehityssuunnat eivät jatku.
91. Joissakin työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevissa järjestelyissä edellytetään, että henkilöstö maksaa osan järjestelyn kattamista terveydenhoitomenoista. Vastaisia terveydenhoitomenoja koskevissa arvioissa tällaiset maksusuoritukset otetaan huomioon järjestelyn tilinpäätöspäivänä vallitsevien ehtojen (tai

nuo ehdot ylittävän tosiasiallisen veloitteen) perusteella. Henkilöstön maksusuorituksissa tapahtuvat muutokset aiheuttavat takautuvaan työsuoritukseen perustuvan menon tai – milloin se on sovellettavissa – järjestelyn supistamisen. Valtiolta tai muilta terveydenhoitopalvelujen tarjoajilta saatavat etuudet voivat pienentää korvausvaatimusten kattamisesta aiheutuvia menoja (ks. kappaleet 83(c) ja 87).

#### Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot

92. **Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kappaleen 54 mukaisesti yrityksen tulee ottaa huomioon kappale 58A ja merkitä (kappaleessa 93 tarkemmin määritetty) osa vakuutusmatemaattisista voitoistaan ja tappioistaan tuotoiksi tai kuluiksi tuloslaskelmaan, jos nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ylittivät edellisen tilikauden päättyessä suuremman seuraavista:**

- (a) **10 % etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvosta kyseisenä päivänä (ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä); ja**
- (b) **10 % järjestelyyn kuuluvien varojen käyvästä arvosta kyseisenä päivänä.**

**Nämä rajat lasketaan ja niitä sovelletaan kunkin etuuspohjaisen järjestelyn osalta erikseen.**

93. **Kutakin etuuspohjaista järjestelyä koskien kirjattava osuus vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista on kappaleen 92 mukaisesti määritetty ylimenevä määrä jaettuna kyseiseen järjestelyyn osallistuvien henkilöiden odotetulla keskimääräisellä jäljellä olevalla työssäoloajalla. Yritys voi kuitenkin ottaa käyttöön minkä tahansa systemaattisen menetelmän, joka johtaa vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden nopeammin tapahtuvaan kirjaamiseen edellyttäen, että samaa perustetta sovelletaan sekä voittoihin että tappioihin ja että perustetta sovelletaan tilikaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla. Yritys voi soveltaa tällaisia systemaattisia menetelmiä vakuutusmatemaattisiin voittoihin ja tappioihin, vaikka ne olisivat kappaleessa 92 määriteltyjen rajojen sisällä.**

94. Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot voivat aiheutua joko etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon tai siihen liittyvien järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon lisäyksistä tai vähennyksistä. Vakuutusmatemaattisiin voittoihin ja tappioihin johtavia syitä ovat esimerkiksi:

- (a) odotettua suurempi tai pienempi henkilöstön vaihtuvuus, ennenaikainen eläkkeelle jäänti tai kuolleisuus taikka odotettua suuremmat tai pienemmät palkankorotukset, etuuksien lisäykset (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvu;
- (b) sellaisten arvioiden muutosten vaikutus, jotka koskevat vastaista henkilöstön vaihtuvuutta, ennen aikaista eläkkeelle jääntiä tai kuolleisuutta tai palkankorotuksia, etuuksien lisäyksiä (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvua;
- (c) diskonttauskoron muutosten vaikutus; ja
- (d) järjestelyyn kuuluvien varojen toteutuneen ja odotetun tuoton väliset erot (ks. kappaleet 105-107).

95. Pitkällä aikavälillä vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot saattavat kumota toisensa. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat arviot voidaan siksi parhaiten nähdä parhaan arvion ympärillä olevana vaihteluvälinä (tai "putkena"). Yritys saa kirjata tälle vaihteluvälille osuvat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, mutta niiden kirjaamista ei edellytetä. Tämä standardi edellyttää, että yritys kirjaa vähintäänkin määrätyn osuuden niistä vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappiosta, jotka jäävät plus tai miinus 10 prosentiksi määrätyn "putken" ulkopuolelle. [Liitteessä A havainnollistetaan muun muassa vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden käsittelyä] Standardi sallii myös systemaattisella tavalla tapahtuvan nopeamman kirjaamisen edellyttäen, että menettelytavat täyttävät kappaleessa 93 määrätty ehdot. Tällainen hyväksytty tapa on esimerkiksi kaikkien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden, sekä "putken" sisälle että sen ulkopuolelle jäävien välitön kirjaaminen. Kappaleessa 155(b)(iii) selostetaan miksi siirtyvän veloitteen kirjaamaton osuus on tarpeen ottaa huomioon myöhempinä vakuutusmatemaattisia voitoja koskevissa laskelmissa.

## IAS 19

## Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot

96. **Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kappaleen 54 mukaisesti yrityksen tulee ottaa huomioon kappale 58A ja kirjata takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kuluiksi tasaerinä sinä keskimääräisenä ajanjaksona, joka kuulu etuuksien vapaakirjautumiseen. Siltä osin kuin etuudet vapaakirjautuvat välittömästi järjestelyn käyttöönoton tai siihen tehtyjen muutosten jälkeen, yrityksen tulee kirjata takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot välittömästi kuluksi.**
97. Takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja syntyy, kun yritys ottaa etuuspohjaisen järjestelyn käyttöön tai muuttaa olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettavia etuuksia. Tällaiset muutokset ovat vastiketta työsuorituksesta siihen saakka, kunnes kyseiset etuudet vapaakirjautuvat. Sen vuoksi takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan kuluiksi tämän ajanjakson kuluessa, riippumatta siitä, että menot perustuvat aikaisempien tilikausien työsuoritukseen. Takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen määrä on sama kuin järjestelyn muutoksesta johtuva velan muutos (ks. kappale 64).

## Kappaletta 97 havainnollistava esimerkki

Yrityksellä on eläkejärjestely, jonka tuottama eläke-etuus on 2 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta. Etuudet vapaakirjautuvat viiden vuoden työsuhteen jälkeen. 1.1.20X5 yritys lisää eläkettä niin, että se on 2,5 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta 1.1.20X1 alkaen. Päivänä, jona etuutta parannetaan, sen lisäetuuden nykyarvo, joka perustuu 1.1.20X1 ja 1.1.20X5 välisenä aikana suoritettavaan työhön, on seuraava:

Henkilöt, joiden työsuhde on kestänyt yli viisi vuotta 1.1.X5	150
Henkilöt, joiden työsuhde on kestänyt alle viisi vuotta 1.1.X5 (keskimääräinen vapaakirjautumiseen kuluva aika: kolme vuotta)	<u>120</u>
	<u>270</u>

Yritys kirjaa 150 välittömästi kuluksi, koska kyseiset etuudet ovat jo vapaakirjautuneet. Yritys kirjaa 120 tasaerinä kolmen vuoden aikana alkaen 1.1.20X5.

98. Takautuvaan työsuoritukseen perustuviin menoihin ei lueta:
- toteutuneiden ja aikaisemmin arvioitujen palkankorotusten välisten erojen vaikutusta velvoitteeseen, joka koskee aikaisempien vuosien työsuoritukseen perustuvien etuuksien suorittamista (ei synny takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja, koska palkkakehitys otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa olettamuksissa);
  - liian pieniksi tai suuriksi arvioituja eläkkeiden harkinnanvaraisia lisäyksiä, jos yrityksellä on tosiasiallinen velvoite tällaisten lisäysten myöntämiseen (ei synny takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja, koska tällaiset lisäykset otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa olettamuksissa);
  - arvioita sellaisista etuuksien lisäyksistä, jotka johtuvat tilinpäätökseen jo merkityistä vakuutusmatemaattisista voitoista, jos yritys joutuu joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nuo ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttämään järjestelyn tuottaman ylijäämän järjestelyyn osallistuvien hyväksi, vaikka etuuden lisäystä ei vielä olisi myönnetty (tästä johtuva velvoitteen lisäys on vakuutusmatemaattinen tappio eikä takautuvaan työsuoritukseen perustuva meno, ks. kappale 85(b));
  - vapaakirjautuneiden etuuksien lisäystä silloin, kun uusia etuuksia tai parannuksia entisiin ei ole ja henkilöt täyttävät vapaakirjautumisen ehdot (takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja ei synny, koska arvioidut etuuksista johtuvat menot on kirjattu tilikauden työsuoritukseen perustuvina menoina silloin, kun työ on suoritettu); ja

- (e) sellaisten järjestelyyn tehtävien muutosten vaikutusta, jotka vähentävät vastaiseen työsuoritukseen perustuvia etuuksia (järjestelyn supistaminen).
99. Yritys laatii takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen kuluksi kirjaamista koskevan suunnitelman silloin, kun etuuksia otetaan käyttöön tai niihin tehdään muutoksia. Käytännössä ei ole mahdollista pitää yksityiskohtaista kirjanpitoa, jota tarvitaan kyseiseen kuluksi kirjaamista koskevaan suunnitelmaan myöhemmin tulevien muutosten havaitsemiseen ja toteuttamiseen. Lisäksi vaikutus on todennäköisesti olennainen vain silloin, kun kyseessä on etuusjärjestelyn supistaminen tai veloitteen suorittaminen. Sen vuoksi yritys muuttaa takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen kuluksi kirjaamista koskevaa suunnitelmaa vain silloin, kun kyseessä on etuusjärjestelyn supistaminen tai veloitteen suorittaminen.
100. Jos yritys pienentää olemassa olevan etuus pohjaisen järjestelyn mukaisesti suoritettavia etuuksia, tästä aiheutuva etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen vähennys kirjataan (negatiivisina) takautuvaan työsuoritukseen perustuvina menoina ajanjaksona, joka keskimäärin kuuluu etuuskien pienentyneen osuuden vapaakirjautumiseen.
101. Jos yritys pienentää tiettyjä olemassa olevan etuus pohjaisen järjestelyn mukaisesti suoritettavia etuuksia ja samanaikaisesti lisää toisia etuuksia, joita järjestelyn mukaan suoritetaan samoille henkilöille, se käsittelee muutosta yksittäisenä nettomääräisenä muutoksena.

*Kirjaaminen ja arvostaminen: järjestelyyn kuuluvat varat*

Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo

102. Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo vähennetään määritettäessä taseeseen merkittävää erää kappaleen 54 mukaisesti. Silloin kun markkinahintoja ei ole käytettävissä, järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo arvioidaan esimerkiksi diskonttaamalla odotettavissa olevat vastaiset rahavirrat käyttäen diskonttaus korkoa, joka ottaa huomioon sekä järjestelyyn kuuluviin varoihin liittyvän riskin että kyseisten varojen erääntymisajan tai odotetun luovuttamisajan (tai jos niillä ei ole erääntymisaikaa, ajan, joka odotetaan kuluvan niihin liittyvän veloitteen suorittamiseen).
103. Järjestelyyn kuuluvat varat eivät sisällä tilinpäätöksen laativan yrityksen maksamatta olevia suorituksia eivätkä yrityksen liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja, jotka ovat rahaston hallussa. Rahaston velat, jotka eivät liity työsuhde-etuuksiin, esimerkiksi ostovelat, muut velat ja johdannais sopimuksista johtuvat velat, vähentävät järjestelyyn kuuluvia varoja.
104. Jos järjestelyyn kuuluvat varat sisältävät hyväksyttäviä vakuutuksia, jotka vastaavat määrältään ja ajoitukseltaan täsmälleen kaikkia järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia tai osaa niistä, näiden vakuutusten käypänä arvona pidetään niihin liittyvien veloitteiden kappaleen 54 mukaista käypää arvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos vakuutukseen perustuvat määrät eivät ole kokonaisuudessaan saatavissa).

Korvaukset

- 104A. ***Silloin ja vain silloin, kun on käytännössä varmaa, että toinen osapuoli tulee korvaamaan etuus pohjaisen veloitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan, yrityksen tulee merkitä korvauksensaanti-oikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen. Omaisuuserä arvostetaan käypään arvoon. Yrityksen tulee käsitellä omaisuuserää kaikissa muissa suhteissa samalla tavalla kuin järjestelyyn kuuluvia varoja. Etuus pohjaisesta järjestelystä johtuva kulu voidaan esittää tuloslaskelmassa vähennettynä korvaukseen liittyvällä kirjatulla määrällä.***
- 104B. Joskus yritys voi odottaa toisen osapuolen, kuten vakuutusenantajan, maksavan etuus pohjaisen veloitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan. Kappaleessa 7 määritellyt hyväksyttävät vakuutukset ovat järjestelyyn kuuluvia varoja. Yritys käsittelee hyväksyttäviä vakuutuksia kirjanpidossaan samalla tavalla kuin kaikkia muita järjestelyyn kuuluvia varoja, eikä niihin sovelleta kappaletta 104A (ks. kappaleet 39-42 ja 104).

## IAS 19

- 104C. Jos vakuutus ei ole hyväksyttävä vakuutus, se ei ole järjestelyn varoihin kuuluva omaisuuserä. Tällaisia tapauksia käsitellään kappaleessa 104A: yritys merkitsee vakuutukseen perustuvan korvauksensaantioikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen, eikä sitä vähennetä kappaleen 54 mukaista etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa määritettäessä, kaikissa muissa suhteissa yritys käsittelee omaisuuserää samalla tavalla kuin järjestelyyn kuuluvia varoja. Erityisesti kappaleen 54 mukaan kirjattua etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kasvatetaan (tai pienennetään) siltä osin kuin nettomääräiset kertyneet vakuutusmatemaattiset voitot (tai tappiot) etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velasta ja siihen liittyvästä korvauksesta jäävät kirjaamatta kappaleiden 92 ja 93 mukaan. Kappale 120(c)(vii) edellyttää, että yritys esittää tilinpäätöksessään lyhyen kuvauksen korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän veloitteen välisestä yhteydestä.

## Kappaleita 104 A-C havainnollistava esimerkki

Veloitteen käypä arvo	1 241
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot	17
Taseeseen merkittävä velka	1 258
Vakuutus sopimukseen perustuvat oikeudet, jotka vastaavat täsmälleen joitakin järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia määrältään ja ajoittumiseltaan. Näiden etuuksien käypä arvo on 1 092	1 092

Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot 17 ovat veloitteesta ja korvauksensaantioikeudesta syntyneitä nettomääräisiä kertyneitä tappioita.

- 104D. Jos korvauksensaantioikeus perustuu vakuutukseen, joka vastaa määrältään ja ajoittumiseltaan täsmälleen joitakin tai kaikkia etuuspohjaisen järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia, korvauksensaantioikeuden käypänä arvona pidetään niihin liittyvien veloitteiden kappaleen 54 mukaista käypää arvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos vakuutukseen perustuvat määrät eivät ole kokonaisuudessaan saatavissa).

## Järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto

105. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto on yksi tuloslaskelmaan merkittävän kulun osatekijä. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotetun ja toteutuneen tuoton välinen erotus on vakuutusmatemaattista voittoa tai tappiota; se otetaan huomioon yhdessä etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta veloitteesta aiheutuvien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kanssa määritettäessä sitä nettosummaa, jota verrataan kappaleessa 92 tarkemmin määritellyn 10 %:n määräisen "putken" rajoihin.
106. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto perustuu markkinoilla tilikauden alkaessa vallitsevaan tuotto-odotukseen varoihin liittyvän veloitteen koko olemassaoloajalta. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettua tuottoa määritettäessä otetaan huomioon järjestelyssä tilikauden aikana olleiden varojen käyvän arvon muutokset, jotka aiheutuvat toteutuneista rahastoon maksetuista suorituksista ja toteutuneista rahastosta suoritetuista etuuksista.
107. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettua ja toteutunutta tuottoa määritettäessä yritys vähentää odotetut hallinnolliset menot lukuun ottamatta niitä, jotka sisältyvät veloitteen määrittämisessä käytettäviin vakuutusmatemaattisiin olettamuksiin.

## Kappaletta 106 havainnollistava esimerkki

Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1.1.20X1 oli 10 000, ja kertyneet nettomääräiset kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot olivat 760. Järjestelystä maksettiin 30.6.20X1 etuuksia 1 900, ja se sai maksusuorituksina 4 900. Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 31.12.20X1 oli 15 000, ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo oli 14 792. Veloitteesta aiheutuneet vakuutusmatemaattiset tappiot vuodelta 20X1 olivat 60.

Tilinpäätöksen laativa yritys teki 1.1.20X1 seuraavat arviot kyseisen päivän markkinahintojen perusteella:

	(%)
Korko- ja osinkotuotot rahaston maksamien verojen jälkeen	9,25
Realisoituneet ja realisoitumattomat voitot järjestelyyn kuuluvista varoista (verojen jälkeen)	2,00
Hallinnolliset menot	<u>(1,00)</u>
Odotettu tuottoaste	<u>10,25</u>
Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu ja toteutunut tuotto vuonna 20X1:	
10,25 %:n tuotto 12 kuukautta pidetylle 10 000:lle	1 025
5 %:n tuotto 6 kuukautta pidetylle 3 000:lle (vastaa 10,25 %:n vuotuista tuottoa, korko lisätään pääomaan 6 kuukauden välein)	<u>150</u>
Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto vuonna 20X1	<u>1 175</u>
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 31.12.20X1	15 000
Vähennetään järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1.1.20X1	(10 000)
Vähennetään saadut maksusuoritukset	(4 900)
Lisätään maksetut etuudet	<u>1 900</u>
Järjestelyyn kuuluvien varojen toteutunut tuotto	<u>2 000</u>

Järjestelyyn kuuluvien varojen odotetun tuoton (1 175) ja toteutuneen tuoton (2 000) erotus on 825:n suuruinen vakuutusmatemaattinen voitto. Kertyneet nettomääräiset kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot ovat näin ollen 1 525 (760 lisätynä 825:llä ja vähennettynä 60:llä). Kappaleen 92 mukaisesti putken rajaksi asetetaan 1 500 (suurempi seuraavista: (i) 10 % 15 000:sta ja (ii) 10 % 14 792:sta). Seuraavana vuonna (20X2) yritys merkitsee tuloslaskelmaansa vakuutusmatemaattisen voiton 25 (1 525 vähennettynä 1 500:lla) jaettuna kyseisten henkilöiden keskimääräisellä jäljellä olevalla työsuoloajalla.

Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto perustuu 1.1.X2 markkinoilla vallitseviin tuotto-odotuksiin veloitteen koko jäljellä olevalta ajalta.

#### Yritysten yhteenliittymät

108. Hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä yritys merkitsee työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat varat ja velat taseeseen määrään, joka on veloitteen nykyarvo vähennettynä järjestelyyn kuuluvien varojen käyvällä arvolla (ks. IAS 22 "Yritysten yhteenliittymät"). Veloitteen nykyarvo sisältää kaikki seuraavat erät, vaikka hankittu yritys ei olisi vielä kirjannut niitä hankinta-ajankohtana:

- (a) ennen hankinta-ajankohtaa syntyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (riippumatta siitä, ovatko ne 10 %:n suuruisen "putken" sisällä tai eivät);
- (b) ennen hankinta-ajankohtaa tapahtuneista etuuksien muutoksista tai järjestelyn käyttöönotosta johtuvat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot; ja
- (c) määrät, joita ostettu yritys ei ole kirjannut kappaleeseen 155(b) sisältyvien siirtymäsääntöjen perusteella.

#### Järjestelyn supistamiset ja veloitteen täyttämiset

109. **Yrityksen tulee kirjata etuuspohjaisen järjestelyn supistamisesta tai veloitteen täyttämisestä johtuvat voitot tai tappiot, kun supistaminen tai täyttäminen on tapahtunut. Järjestelyn supistamisesta tai veloitteen täyttämisestä johtuvan voiton tai tappion tulee sisältää:**

- (a) **mahdolliset muutokset etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaan veloitteeseen;**

## IAS 19

- (b) *mahdolliset muutokset järjestelyyn kuuluvien varojen käypään arvoon;*
- (c) *vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sekä takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot, joita ei ole aikaisemmin kirjattu kappaleiden 92 ja 96 perusteella.*
110. *Ennen kuin yritys määrittää järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen vaikutuksen, sen tulee määrittää velvoite (ja siihen liittyvät mahdolliset järjestelyyn kuuluvat varat) uudelleen käyttäen tarkasteluhetkellä vallitsevia vakuutusmatemaattisia olettamuksia (sisältäen mm. sen hetkiset markkinakorot ja muut senhetkiset markkinahinnat).*
111. Järjestelyn supistamista tapahtuu, kun yritys joko:
- (a) on todistettavasti sitoutunut olennaisesti vähentämään järjestelyn piiriin kuuluvien henkilöiden määrää; tai
- (b) muuttaa etuusperusteisen järjestelyn ehtoja siten, että olennainen osa nykyisen henkilöstön tulevasta työsuorituksesta ei enää oikeuta etuuksiin tai oikeuttaa vain vähennettyihin etuuksiin.

Supistaminen saattaa johtua yksittäisestä tapahtumasta kuten tehtaan sulkemisesta, toiminnon lopettamisesta tai järjestelyn lopettamisesta tai lakkauttamisesta. Tapahtuma on riittävän olennainen ollakseen järjestelyn supistaminen, jos supistamisesta aiheutuvan voiton tai tappion kirjaamisella olisi olennainen vaikutus tilinpäätökseen. Järjestelyn supistaminen liittyy usein toimintojen uudelleenjärjestelyyn. Sen vuoksi yritys ottaa järjestelyn supistamisen huomioon kirjanpidossaan samanaikaisesti kuin kyseisen uudelleenjärjestelyn.

112. Velvoitteen täyttäminen tapahtuu yrityksen toteuttaessa liiketoimen, joka poistaa kokonaan vastaiset oikeudelliset tai tosiasialliset velvoitteet, jotka koskevat kaikkia etuusperusteisessa järjestelyssä toteutettavia etuuksia tai osaa niistä, esimerkiksi siten, että järjestelyyn osallistuville tai näiden puolesta suoritetaan kertamaksu vastikkeeksi heidän oikeudestaan saada määrättyjä työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia.
113. Joskus yritys ottaa vakuutuksen rahoittaakseen jotkut tai kaikki tarkasteltavana olevan tilikauden tai tulevien tilikausien työsuoritukseen perustuvat työsuhte-etuudet. Tällaisen vakuutuksen ottaminen ei ole velvoitteen täyttämistä silloin, kun yritykselle jää oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite (ks. kappale 39) lisämaksujen suorittamiseen siinä tapauksessa, että vakuutusenantaja ei maksa vakuutusmaksuissa määrättyjä työsuhte-etuksia. Kappaleissa 104 A-D käsitellään sellaisten vakuutusmaksuun perustuvien korvauksensaantioikeuksien kirjaamista ja arvostamista, jotka eivät ole järjestelyyn kuuluvia varoja.
114. Velvoitteen täyttäminen tapahtuu yhdessä järjestelyn supistamisen kanssa, jos järjestely lopetetaan siten, että velvoite täytetään ja järjestely lakkaa olemasta. Järjestelyn lopettaminen ei kuitenkaan ole supistamista tai velvoitteen täyttämistä, mikäli järjestely korvataan uudella järjestelyllä, joka tarjoaa tosiasiallisesti samat etuudet.
115. Jos supistaminen koskee vain joitakin järjestelyyn kuuluvia henkilöitä tai jos vain osa velvoitteesta täytetään, voitto tai tappio sisältää suhteellisen osuuden aikaisemmin kirjaamattomista takautuvaan työsuoritukseen perustuvista menoista ja vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista (ja kappaleen 155(b) mukaan kirjaamatta jäävistä siirtyvistä määristä). Suhteellinen osuus määritetään perustuen velvoitteiden nykyarvoon ennen ja jälkeen järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen, jollei jokin muu peruste ole järkevämpi kyseisessä tapauksessa. Voi esimerkiksi olla tarkoituksenmukaista käyttää järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä syntyvä voitto ensin vähentämään samaan järjestelyyn liittyviä kirjaamattomia takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja.

## Kappale 115 havainnollistava esimerkki

Yritys lopettaa yhden toimialan, eikä lopetetun toimialan henkilöstö ansaitse lisää etuuksia. Kyseessä on järjestelyn supistaminen ilman velvoitteen suorittamista. Tarkasteluhetkellä juuri ennen supistamista tehtyjä vakuutusmatemaattisia olettamuksia (jotka sisältävät tarkasteluhetken markkinakorot ja muut markkinahinnat) käyttäen yrityksellä on etuusperusteisesta järjestelystä johtuva velvoite, jonka nettomääräinen nykyarvo on 1 000, järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo on 820 ja nettomääräisiä kertyneitä kirjaamattomia vakuutusmatemaattisia voittoja on 50. Yritys on alkanut noudattaa standardia vuotta aikaisemmin. Tämä on kasvattanut nettomääräistä velkaa 100:lla, jonka määrän yritys on päättänyt kirjata viiden vuoden aikana (ks. kappale 155(b)). Järjestelyn supistaminen pienentää velvoitteen nettomääräistä nykyarvoa 100:lla, jolloin nykyarvoksi tulee 900.

Aikaisemmin kirjaamattomista vakuutusmatemaattisista voitoista ja siirtyvistä määristä 10 % (100/1 000) liittyy siihen osaan veloitteesta, joka on poistunut järjestelyn supistamisen johdosta. Supistamisen vaikutus on näin ollen seuraavanlainen:

	Ennen supistamista	Voitto supistamisesta	Supistamisen jälkeen
Veloitteen nettomääräinen nykyarvo	1 000	(100)	900
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot	50	(5)	45
Kirjaamaton siirtyvä määrä (100 X 4/5)	(80)	8	(72)
Taseeseen merkittävä nettovelka	150	(97)	53

*Esittäminen tilinpäätöksessä*

**Netottaminen**

116. **Yrityksen tulee netottaa yhdestä järjestelystä johtuva omaisuuserä toisesta järjestelystä johtuvaa velkaa vastaan silloin ja vain silloin, kun:**

- (a) *yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus käyttää yhden järjestelyn ylijäämä toisesta järjestelystä aiheutuvan veloitteen suorittamiseen; ja*
- (b) *yritys aikoo joko suorittaa veloitteet nettomääräisenä tai realisoida yhden järjestelyn ylijäämän ja samanaikaisesti täyttää toisesta järjestelystä johtuvan veloitteensa.*

117. Netottamisen edellytykset ovat samat kuin rahoitusinstrumentteja koskevat edellytykset IAS 32:ssä "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa".

**Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin**

118. Jotkut yritykset esittävät lyhytaikaiset varat ja velat ja toisaalta pitkäaikaiset varat ja velat erikseen. Tässä standardissa ei erityisesti määrätä siitä, tuleeko yrityksen esittää työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista järjestelystä johtuvien varojen ja velkojen lyhytaikaiset ja pitkäaikaiset osuudet erikseen.

**Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien menojen osatekijät tilinpäätöksessä**

119. Tässä standardissa ei erityisesti määrätä siitä, tuleeko yrityksen esittää tilikauden työsuorituksesta johtuvat menot, korkomenot ja järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto tuloslaskelmassa yhtenä tuotto- tai kulueränä.

*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

120. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään seuraavat tiedot etuus pohjaisista järjestelystä:**

- (a) *yrityksen noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kirjaamisessa;*
- (b) *yleinen kuvaus siitä, minkä tyyppinen järjestely on kyseessä;*

## IAS 19

- (c) *taseeseen merkittyjen varojen ja toisaalta velkojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa vähintään:*
- (i) *kokonaan rahastoimattomien etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien velvoitteiden nykyarvon tilinpäätöspäivänä;*
  - (ii) *kokonaan tai osaksi rahastoitujen etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien velvoitteiden nykyarvon tilinpäätöspäivänä (ennen järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon vähentämistä);*
  - (iii) *järjestelyyn kuuluvien varojen tilinpäätöspäivän käyvän arvon;*
  - (iv) *taseeseen merkitsemättömien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden nettomäärän (ks. kappale 92);*
  - (v) *taseeseen vielä merkitsemättömät takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappale 96);*
  - (vi) *määrän, jota ei ole merkitty taseeseen omaisuuseräksi kappaleen 58(b) mukaisesta rajoitteesta johtuen;*
  - (vii) *kappaleen 104A mukaisesti taseeseen varoiksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien tilinpäätöspäivän käypä arvo (sekä lyhyt kuvaus korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän velvoitteen välisestä yhteydestä); ja*
  - (viii) *muut taseeseen merkityt määrät;*
- (d) *järjestelyyn kuuluvien varojen käypään arvoon sisältyvät määrät seuraavista:*
- (i) *tilinpäätöksen laativan yrityksen omien rahoitusinstrumenttien eri ryhmät; ja*
  - (ii) *tilinpäätöksen laativan yrityksen käytössä olevat kiinteistöt tai muu omaisuus;*
- (e) *täsmäytyslaskelma, joka osoittaa taseeseen merkityn nettomääräisen velan (tai omaisuuserän) muutokset tilikauden aikana;*
- (f) *tuloslaskelmaan merkityt kulut jokaisesta seuraavasta sekä tuloslaskelman erät, joihin ne sisältyvät:*
- (i) *tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot;*
  - (ii) *korkomenot;*
  - (iii) *järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto;*
  - (iv) *kappaleen 104A mukaisesti taseeseen merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotettu tuotto;*
  - (v) *vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot;*
  - (vi) *takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot; sekä*
  - (vii) *järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen vaikutus;*
- (g) *järjestelyyn kuuluvien varojen toteutunut tuotto ja kappaleen 104A mukaisesti taseeseen merkittyjen korvauksensaantioikeuksien toteutunut tuotto; sekä*
- (h) *käytetyt keskeiset vakuutusmatemaattiset olettamukset tilinpäätöspäivänä, sisältäen soveltuvin osin:*
- (i) *diskonttauskorot;*
  - (ii) *järjestelyyn kuuluvien varojen odotetut tuottoasteet tilinpäätöksessä esitettävillä tilikausina;*

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

**Yrityksen tulee esittää kukin vakuutusmatemaattinen olettamus absoluuttiseen määräänsä (esimerkiksi absoluuttisena prosenttilukuna) eikä vain eri prosenttimäärien tai muiden muuttujien välisenä erona.**

121. Kappaleessa 120(b) edellytetään yleistä kuvausta siitä, minkä tyyppinen järjestely on kysymyksessä. Tällaisessa kuvauksessa erotetaan esimerkiksi kiinteään palkkaan perustuvat eläkejärjestelyt loppupalkkaan perustuvista eläkejärjestelyistä ja työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevista järjestelyistä. Yksityiskohtaisempia tietoja ei edellytetä.
122. Kun yrityksellä on useampi kuin yksi etuus pohjainen järjestely, tiedot saadaan antaa joko yhteenlaskettuina, jokaisesta järjestelystä erikseen tai hyödyllisimmiksi katsotulla tavalla ryhmiteltyinä. Saattaa olla hyödyllistä tehdä ryhmittelyt esimerkiksi seuraavilla kriteereillä:
- (a) järjestelyjen maantieteellinen sijainti; esimerkiksi esittämällä kotimaiset ja ulkomaiset järjestelyt erikseen; tai
  - (b) koskevatko järjestelyjä olennaisesti erilaiset riskit; esimerkiksi esittämällä erikseen kiinteään palkkaan perustuvat eläkejärjestelyt, loppupalkkaan perustuvat eläkejärjestelyt ja työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevat järjestelyt.
- Kun yritys esittää yhteenlasketut tiedot ryhmästä järjestelyjä, tiedot esitetään painotettuina keskiarvoina tai suhteellisen kapeina vaihteluväleinä.
123. Kappaleessa 30 edellytetään lisätietojen antamista sellaisista usean työnantajan järjestelyistä, joita käsitellään ikään kuin ne olisivat maksupohjaisia järjestelyjä.
124. IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" edellyttämässä tapauksissa yritys esittää tilinpäätöksensä tiedot:
- (a) lähipiiritapahtumista, joiden toisena osapuolena on työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavia etuuksia koskeva järjestely; ja
  - (b) johtoon kuuluville avainhenkilöille myönnettävät työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet.
125. IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" edellyttämässä tapauksissa yritys esittää tiedot ehdollisista veloista, jotka aiheutuvat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista velvoitteista.

#### MUUT PITKÄAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUKSET

126. Muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia ovat esimerkiksi:
- (a) pitkäaikaiset palkalliset poissaolot kuten esimerkiksi pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuva loma tai sapattivapaa;
  - (b) juhlat ja muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet;
  - (c) pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet;
  - (d) voitto-osuudet ja bonukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden tai sitä pitemmän ajan kuluttua sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana niiden perusteena oleva työ on suoritettu; ja
  - (e) myöhemmin suoritettavat korvaukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden tai sitä pitemmän ajan kuluttua sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana ne on ansaittu.

## IAS 19

127. Muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien määrittämiseen ei yleensä liity yhtä paljon epävarmuutta kuin työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien määrittämiseen. Lisäksi muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien käyttöön ottaminen tai niihin tehtävät muutokset aiheuttavat harvoin merkittäviä takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja. Näistä syistä johtuen tämä standardi edellyttää muille pitkäaikaisille työsuhde-etuuksille yksinkertaisempaa kirjanpidollista käsittelytapaa. Tämä käsittelytapa poikkeaa työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien vaaditusta kirjanpidollisesta käsittelystä seuraavasti:
- (a) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan välittömästi eikä sovelleta mitään "putkea"; ja
  - (b) kaikki takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan välittömästi kuluiksi.

*Kirjaaminen ja arvostaminen*

128. **Muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista velaksi merkittävä määrä on seuraavien erien yhteenlaskettu nettomäärä:**
- (a) **etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo tilinpäätöspäivänä (ks. kappale 64);**
  - (b) **vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen tilinpäätöspäivän käyväällä arvolla, joista veloitteet välittömästi tullaan suorittamaan (ks. kappaleet 102-104).**

**Velkaa määritettäessä yrityksen tulee soveltaa kappaleita 49-91 lukuun ottamatta kappaleita 54 ja 61. Yrityksen tulee soveltaa kappaleita 104A korvauksensaantioikeuden kirjaamiseen ja arvostamiseen.**

129. **Yrityksen tulee kirjata muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista kuluksi tai (kappaleen 58 mukaisilla perusteilla) tuotoksi seuraavien erien yhteenlaskettu nettomäärä muulta kuin siltä osin, kuin jokin toinen IAS-standardi edellyttää tai sallii erien sisällyttämisen jonkin omaisuuserän hankintamenuon:**
- (a) **tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 63 -91);**
  - (b) **korkomenot (ks. kappale 82);**
  - (c) **järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto (ks. kappaleet 105-107) ja taseeseen varoiksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotettu tuotto (ks. kappale 104A);**
  - (d) **vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, jotka kaikki kirjataan välittömästi;**
  - (e) **takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot, jotka kaikki kirjataan välittömästi; ja**
  - (f) **järjestelyn supistamisten tai veloitteen täyttämisten vaikutukset (ks. kappaleet 109 ja 110).**

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

*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

131. Vaikka tämä standardi ei edellytä erityisten tietojen esittämistä muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista, muut IAS-standardit saattavat edellyttää tietojen esittämistä esimerkiksi, jos tällaisista etuuksista johtuvat kulut ovat kooltaan, luonteeltaan tai vaikutukseltaan sellaisia, että niiden erillisellä esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella (ks. IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset"). IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" edellyttämässä tapauksissa yritys esittää tiedot johtoon kuuluvien avainhenkilöiden muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista.

## IRTISANOMISEN YHTEYDESSÄ SUORITETTAVAT ETUUDET

132. Tässä standardissa irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia käsitellään erillään muista työsuhde-etuuksista, koska velvoitteen synnyttävä tapahtuma on irtisanominen eikä työsuoritus.

## Kirjaaminen

133. **Yrityksen tulee merkitä irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet velaksi ja kuluksi silloin ja vain silloin, kun yritys on todistettavasti sitoutunut joko:**

- (a) **lopettamaan yhden tai useamman henkilön työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai**
- (b) **myöntämään irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia vapaaehtoisen irtisanoutumisen edistämiseksi tehdyn tarjouksen seurauksena.**

134. **Yritys on todistettavasti sitoutunut irtisanomiseen silloin ja vain silloin, kun yrityksellä on yksityiskohtainen, asianmukaisesti laadittu irtisanomissuunnitelma eikä sillä ole realistista mahdollisuutta peräytyä siitä. Yksityiskohtaisen suunnitelman tulee sisältää vähintäänkin:**

- (a) **irtisanottavien henkilöiden toimipaikkojen sijainti, työtehtävät ja arvioitu määrä;**
- (b) **irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet kunkin tyyppisessä tehtävässä tai kussakin toimessa; ja**
- (c) **suunnitelman toimeenpano-aika. Toimeenpano tulee aloittaa mahdollisimman pian, ja se tulee toteuttaa sellaisen ajan kuluessa, että suunnitelmaan ei todennäköisesti tule olennaisia muutoksia.**

135. Yritys on velvollinen suorittamaan maksuja (tai järjestämään muita etuuksia) henkilöstölleen lopettaessaan heidän työsuhteensa, ja tämä velvoite voi perustua lainsäädäntöön, sopimukseen tai henkilöstön tai heidän edustajansa kanssa tehtyyn muuhun järjestelyyn, taikka tosiasialiseen velvoitteeseen, joka perustuu liiketoiminnassa omaksuttuun käytäntöön, tapaan tai pyrkimykseen toimia oikeudenmukaisella tavalla. Tällaiset maksut ovat irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet ovat tyypillisesti kertamaksuja, mutta joskus ne sisältävät myös:

- (a) parannuksen eläke-etuuksiin tai muihin työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettaviin etuuksiin joko välillisesti työsuhde-etuuksia koskevan järjestelyn kautta tai välittömästi; ja
- (b) palkkaa määrätyn irtisanomisajan loppuun saakka, jollei henkilö enää suorita työtä, joka tuottaa yritykselle taloudellista hyötyä.

136. Eräät työsuhde-etuudet tulevat maksettaviksi riippumatta siitä, mistä syystä henkilö lähtee yrityksestä. Tällaisten etuuksien suorittaminen on varmaa (edellyttäen, että mahdolliset vapaakirjautumista tai vähimmäistyössäoloaika koskevat vaatimukset täyttyvät), mutta niiden suorittamisajankohta on epävarma. Vaikka tällaisia etuuksia nimitetään joissakin maissa irtisanomiskorvauksiksi tai erorahoiksi, ne ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia eivätkä irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia, ja yritys käsittelee niitä kirjanpidossaan kuten työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia. Jotkut yritykset myöntävät alemmantasoisen etuuden työntekijän omasta pyynnöstä tapahtuvassa irtisanoutumisessa (tosiasialisesti työsuhteen päättymisen jälkeinen etuus) kuin yrityksen pyynnöstä tapahtuvassa ei-vapaaehtoisessa irtisanomisessa. Jos irtisanominen ei ole henkilön kannalta vapaaehtoinen, siitä suoritettava lisäetuus on irtisanomisen yhteydessä suoritettavaa etuutta.

137. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavista etuuksista ei koidu yritykselle vastaista taloudellista hyötyä, ja ne kirjataan välittömästi kuluiksi.

138. Jos yritys kirjaa irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet, sen saattaa olla tarpeen käsitellä kirjanpidossaan myös eläke-etuuksien tai muiden työsuhde-etuuksien supistamista (ks. kappale 109).

**IAS 19**

## Arvostaminen

139. ***Jos irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet erääntyvät maksettaviksi yli 12 kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä, ne diskontataan kappaleessa 78 määriteltyä diskonttauskorkoa käyttäen.***
140. ***Jos kysymyksessä on vapaaehtoisen irtisanoutumisen edistämiseksi tehty tarjous, irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet määritetään sillä perusteella, kuinka monen henkilön odotetaan hyväksyvän tarjouksen.***

## Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

141. Jos on epävarmaa, kuinka moni henkilö tulee hyväksymään irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia koskevan tarjouksen, on syntynyt ehdollinen velka. Kuten IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" edellyttää, yritys esittää tilinpäätöksessään ehdollista velkaa koskevat tiedot, ellei maksusuoritus ole erittäin epätodennäköinen.
142. Kuten IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" edellyttää, yritys ilmoittaa tilinpäätöksessään kulujen luonteen ja määrän, jos ne ovat kooltaan, luonteeltaan tai esiintymistiheydeltään sellaisia, että niiden erillisellä esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet saattavat aiheuttaa kuluja, jotka on esitettävä erikseen tämän vaatimuksen täyttämiseksi.
143. IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" edellyttämässä tapauksissa yritys esittää tiedot irtisanomisen yhteydessä suoritettavista etuuksista johtoon kuuluville avainhenkilöille.

## OMAAAN PÄÄOMAAN SIDOTUT ETUUDET

144. Omaan pääomaan sidottuihin etuuksiin kuuluu sellaisessa muodossa olevia etuuksia kuin:
- (a) osakkeet, osakeoptiot ja muut oman pääoman ehtoiset instrumentit, jotka on annettu henkilöstölle alle sen käyvän arvon, johon ne olisi annettu kolmannelle osapuolelle; ja
  - (b) rahasuoritukset, joiden määrä riippuu tilinpäätöksen laativan yrityksen osakkeiden markkinahinnasta tulevaisuudessa.

## Kirjaaminen ja arvostaminen

145. Tässä standardissa ei erityisesti määrätä pääomasidonnaisten etuuksien kirjaamista ja arvostamista koskevista vaatimuksista.

## Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

146. Jäljempänä esitettäväksi vaadittavien tietojen tarkoituksena on, että tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan omaan pääomaan sidottujen etuuksien vaikutusta yrityksen taloudelliseen asemaan, toiminnan tulokseen ja rahavirtoihin. Pääomasidonnaiset etuudet voivat vaikuttaa:
- (a) yrityksen taloudelliseen asemaan edellyttämällä yritykseltä oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien liikkeeseen laskemista tai rahoitusinstrumenttien vaihtamista toisiksi esimerkiksi silloin, kun henkilöstön tai henkilöstölle etuuksia tuottavan järjestelyn hallussa on osakeoptioita tai kun henkilöt ovat osaksi täyttäneet vapaakirjautumisedellytykset, jotka mahdollistavat heille osakeoptioiden saamisen tulevaisuudessa; ja
  - (b) yrityksen toiminnan tulokseen ja rahavirtoihin pienentämällä rahana suoritettavia tai muita työsuhte-etuuksia, joita yritys antaa henkilöstölleen vastikkeeksi työsuorituksesta.

## 147. Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:

- (a) omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen luonne ja ehdot (mukaan lukien vapaakirjautumista koskevat ehdot);
- (b) omaan pääomaan sidottuihin etuuksiin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet;
- (c) omaan pääomaan sidotuista etuuksista tilinpäätökseen merkityt määrät;
- (d) omaan pääomaan sidotun etuusjärjestelyn ((ja osakeoptioiden tapauksessa henkilöstön) hallussa tilikauden alkaessa ja päättyessä olevien yrityksen oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien lukumäärä ja ehdot (sisältäen soveltuvissa kohdin oikeudet osinkoihin ja äänioikeudet, vaihto-oikeudet, toteuttamispäivät ja -hinnat sekä raukeamispäivät). Erikseen ilmoitetaan, miltä osin henkilöstön oikeudet kyseisiin instrumentteihin ovat vapaakirjautuneet tilikauden alussa ja lopussa;
- (e) yrityksen tilikauden aikana liikkeeseen laskemien omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskeville järjestelyille tai henkilöstölle suunnattujen oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien (tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevan järjestelyn kautta henkilöstölle jaettujen yrityksen omien oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien) lukumäärä ja ehdot (sisältäen soveltuvissa kohdin oikeudet osinkoihin ja äänioikeudet, vaihto-oikeudet, toteuttamispäivät ja -hinnat sekä raukeamispäivät), sekä omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevilta järjestelyiltä tai henkilöstöltä mahdollisesti saatujen vastikkeiden käypä arvo;
- (f) omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen mukaisesti tilikauden aikana toteutettujen osakeoptioiden lukumäärä, toteuttamispäivät ja -hinnat;
- (g) omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevan järjestelyn hallussa tai henkilöstön hallussa tällaisten järjestelyjen kautta olevien sellaisten osakeoptioiden lukumäärä, jotka ovat rauenneet tilikauden aikana; ja
- (h) sellaisten lainojen ja takausten määrä ja pääasialliset ehdot, jotka tilinpäätöksen laativa yritys on myöntänyt omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevalle järjestelylle tai sen puolesta.

## 148. Yrityksen tulee lisäksi esittää:

- (a) omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen hallussa olevien yrityksen omien oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien (muiden kuin osakeoptioiden) käypä arvo tilikauden alussa ja lopussa; ja
- (b) yrityksen tilikauden aikana liikkeeseen laskemien omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevalle järjestelyille tai henkilöstölle suunnattujen oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien (muiden kuin osakeoptioiden) käypä arvo liikkeeseenlaskuhetkellä.

**Mikäli oman pääoman ehtoisten instrumenttien (muiden kuin osakeoptioiden) käyvän arvon määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista, tämä ilmoitetaan.**

149. Silloin kun yrityksellä on useampi kuin yksi omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskeva järjestely, tiedot saadaan antaa joko yhteenlaskettuina, jokaisesta järjestelystä erikseen tai ryhmiteltynä tavalla, joka katsotaan hyödyllisimmäksi arvioitaessa yrityksen velvollisuutta laskea liikkeelle oman pääoman ehtoisia rahoitusinstrumentteja tällaisten järjestelyjen mukaisesti tai kyseisten velvoitteiden muutoksia tarkasteltavana olevalla tilikaudella. Ryhmittelyt voidaan tehdä esimerkiksi järjestelyihin osallistuvien henkilöstöryhmien maantieteellisen sijainnin tai ikäluokan perusteella. Kun yritys esittää yhteenlasketut tiedot ryhmästä järjestelyjä, tiedot esitetään painotettuina keskiarvoina tai suhteellisen kapeina vaihteluväleinä.

150. Silloin kun yritys on asettanut osakeoptioita henkilöstölle tai työsuhte-etuusjärjestelylle, tiedot voidaan esittää yhteenlaskettuina tai ryhmiteltynä tavalla, joka katsotaan hyödyllisimmäksi arvioitaessa mahdollisesti liikkeeseen laskettavien osakkeiden lukumäärää ja ajoitusta sekä tämän seurauksena mahdollisesti saatavaa rahasuoritusta. Voi olla esimerkiksi hyödyllistä esittää erikseen optiot, jotka ovat "arvottomia" "out-of-the-money" (kun toteuttamishinta ylittää senhetkisen markkinahinnan) ja optiot, jotka ovat "rahan arvoisia" "in-the-money" (kun markkinahinta ylittää toteuttamishinnan). Lisäksi voi olla hyödyllistä ryhmitellä annettavat tiedot siten, että ei yhdistetä optioita, joiden toteuttamishinnat ja -päivät vaihtelevat laajasti.

## IAS 19

151. Kappaleiden 147 ja 148 edellyttämien tietojen tarkoituksena on tämän standardin tavoitteiden saavuttaminen. IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" sisältämien vaatimusten täyttäminen saattaa edellyttää lisätietoja, jos yritys:
- antaa omaan pääomaan sidottuja etuuksia johtoon kuuluville avainhenkilöille;
  - antaa omaan pääomaan sidottuja etuuksia yrityksen emoyrityksen liikkeelle laskemien instrumenttien muodossa; tai
  - toteuttaa lähipiiritapahtumia, joiden toisina osapuolina on omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevia järjestelyjä.
152. Koska omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen kirjaamisesta ja arvostamisesta ei ole erityisiä vaatimuksia, informaatio tällaisissa järjestelyissä käytettyjen tilinpäätöksen laativan yrityksen rahoitusinstrumenttien käyvästä arvosta on hyödyllistä tilinpäätöksen käyttäjille. Koska osakeoptioiden käyvän arvon määrittämistä ei vallitse yksimielisyyttä, tämä standardi ei kuitenkaan edellytä, että yritys esittää niiden käyvän arvon.

## SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

153. Tässä jaksossa määrätään etuus pohjaisten järjestelyjen käsittelystä siirtymävaiheessa. Kun yritys soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa muihin työsuhde-etuuksiin, se noudattaa IAS-standardia 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja laskentaperiaatteiden muutokset".
154. **Kun yritys soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, sen tulee määrittää etuus pohjaisesta järjestelystä johtuva siirtyvä velka kyseisenä päivänä seuraavasti:**
- velvoitteen nykyarvo (ks. kappale 64) päivänä, jona soveltaminen aloitetaan;
  - vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen käyväällä arvolla soveltamisen aloittamispäivänä, joista velvoitteet tullaan välittömästi suorittamaan (ks. kappaleet 102 -104);
  - vähennettynä takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla, jotka kappaleen 96 mukaisesti kirjataan kuluiksi myöhemmillä tilikausilla.
155. **Jos siirtyvä velka on suurempi kuin velka, joka olisi merkitty taseeseen samana päivänä yrityksen aikaisemmin noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, yrityksen tulee päättää peruuttamattomasti, kirjaako se kyseisen lisäyksen osaksi etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvaa kappaleen 54 mukaista velkaansa:**
- välittömästi IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja laskentaperiaatteiden muutokset" mukaisesti; vai
  - kirjaamalla se kuluksi tasaerinä enintään viiden vuoden kuluessa soveltamisen aloittamisesta. Jos yritys valitsee vaihtoehdon (b), sen tulee:
    - käyttää kappaleessa 58(b) kuvattua ylärajaa taseeseen merkittävän omaisuuserän määrittämiseen;
    - esittää kunakin tilinpäätöspäivänä: (1) edelleen kirjaamatta jäävä lisäyksen määrä; ja (2) tilikaudella kirjattu määrä;
    - rajoittaa myöhemmin syntyvien vakuutusmatemaattisten voittojen (mutta ei takautuvaan työsuoritukseen perustuvien negatiivisten menojen) kirjaamista seuraavasti. Jos vakuutusmatemaattinen voitto tulee kirjattavaksi kappaleiden 92 ja 93 mukaisesti, yrityksen tulee kirjata kyseinen vakuutusmatemaattinen voitto vain siihen määrään asti, kuin nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot (ennen kyseisen vakuutusmatemaattisen voiton kirjaamista) ylittävät siirtyvästä velasta kirjaamatta olevan osuuden; ja
    - ottaa vastaava osuus kirjaamattomasta siirtyvästä velasta huomioon määritettäessä siirtymisen jälkeen tapahtuvasta järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuva voittoa tai tappiota.

Mikäli siirtyvä velka on pienempi kuin velka, joka olisi merkitty taseeseen samana päivänä yrityksen aikaisemmin noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, yrityksen tulee kirjata vähennys välittömästi IAS 8:n mukaisesti.

156. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen vaikutus sisältää standardia ensimmäistä kertaa sovellettaessa kaikki aikaisemmilla tilikausilla syntyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, vaikka ne olisivat kappaleessa 92 määritellyn "putken" sisällä.

Kappaleita 154-156 havainnollistava esimerkki

Yrityksen taseessa 31.12.1998 on 100:n suuruinen eläkevelka. Yritys alkaa soveltaa standardia 1.1.1999 alkaen, jolloin velvoitteen standardin mukainen nykyarvo on 1 300 ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo on 1 000. Yritys on parantanut eläkkeitä 1.1.1993 (vapaakirjautumattomista etuuksista johtuvat menot: 160; ja kyseisestä päivästä vapaakirjautumispäivään keskimäärin kuluva aika: 10 vuotta).

Siirtymisen vaikutus on seuraava:

Velvoitteen nykyarvo	1 300
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	(1 000)
Vähennettynä myöhemmillä tilikausilla kirjattavilla takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla (160 x 4/10)	(64)
Siirtyvä velka	236
Jo kirjattu velka	<u>100</u>
Velan lisäys	<u>136</u>

Yritys voi valita, kirjaako se 136:n suuruisen lisäyksen välittömästi vai enintään 5 vuoden kuluessa. Valinta on peruuttamaton.

Velvoitteen standardin mukainen nykyarvo 31.12.1999 on 1 400 ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1 050. Standardin käyttöönoton jälkeen syntyneet nettomääräiset vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ovat 120. Järjestelyyn osallistuvien henkilöiden odotettu keskimääräinen jäljellä oleva työssäoloaika oli kahdeksan vuotta. Yritys soveltaa periaatetta, jonka mukaan kaikki vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan välittömästi kappaleen 93 sallimalla tavalla.

Kappaleen 155(b)(iii) mukaisen rajoitteen vaikutus on seuraava:

Nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot	120
Kirjaamaton osuus siirtyvästä velasta (136 x 4/5)	(109)
Kirjattavien voittojen enimmäismäärä (kappale 155(b)(iii))	<u>11</u>

VOIMAANTULO

157. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kappaleissa 159 ja 159A esitettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Aikaisempaa soveltamista suositellaan. Jos yritys soveltaa tätä standardia eläke-etuuksia johtuviin menoihin tilinpäätöksessä, joka laaditaan ennen 1.1.1999 alkavalta tilikaudelta, yrityksen tulee ilmoittaa, että se on soveltanut vuonna 1993 hyväksytyin IAS 19:n "Eläke-etuuksista johtuvat menot" sijasta tätä standardia.**
158. Tämä standardi korvaa vuonna 1993 hyväksytyin IAS 19:n "Eläke-etuuksista johtuvat menot".
159. **Seuraavia kohtia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin<sup>(2)</sup>:**
- (a) **järjestelyyn kuuluvien varojen uudistettu määritelmä kappaleessa 7 ja siihen liittyvät määritelmät, jotka koskevat pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevia varoja ja hyväksyttävää vakuutusta; ja**

(2) Kappaleissa 159 ja 159A viitataan "vuositilinpäätöksiin", joka on vuodesta 1998 alkaen käytetty täsmällisempi tapa esittää voimaantuloaika. Kappaleessa 157 viitataan "tilinpäätöksiin".

## IAS 20

- (b) *korvauksensaantien kirjaamista ja arvostamista koskevat vaatimukset kappaleissa 104A, 128 ja 129 sekä niihin liittyen esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset kappaleissa 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) ja 120(h)(iii).*

*Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yrityksen tulee antaa tästä tieto.*

- 159A. *Kappaleen 58A mukaista muutosta sovelletaan 31.5.2002 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa <sup>(3)</sup>. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yrityksen tulee antaa tästä tieto.*
160. Kun yritys muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kappaleiden 159 ja 159A mukaisesti, sovelletaan IAS-standardia 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset". Toteutettaessa kyseiset muutokset takautuvasti – kuten IAS 8:n mukainen ensisijainen ja sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa edellyttävät – yritys käsittelee muutoksia ikään kuin ne olisi otettu käyttöön samaan aikaan kuin muut standardin osat.

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 20  
(MUOTOILTU UUELLEEN 1994)**

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

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus *Board* alun perin hyväksyi marraskuussa 1982. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota on käytetty IAS-standardeissa vuodesta 1991 alkaen. Alkuperäiseen hyväksytyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" aiheutti toukokuussa 1999 muutoksen kappaleeseen 11. Muuttunut teksti tuli voimaan samalla, kun IAS 10 (uudistettu 1999) tuli voimaan – toisin sanoen 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä koskien.

IAS 41 "Maatalous" aiheutti tammikuussa 2001 muutoksen IAS 20:n kappaleeseen 2. Muuttunut teksti tulee voimaan koskien 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

IAS-standardiin 20 liittyy yksi SIC:n tulkinta

- SIC-10: "Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan".

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-2
Määritelmät	3-6
Julkiset avustukset	7-33
Muuna kuin rahana saatavat julkiset avustukset	23
Hyödykkeisiin liittyvien avustusten esittäminen	24-28
Tuottoihin liittyvien avustusten esittäminen	29-31
Julkisten avustusten takaisinmaksu	32-33

<sup>(3)</sup> Kappaleissa 159 ja 159A viitataan "vuositilinpäätöksiin", joka on vuodesta 1998 alkaen käytetty täsmällisempi tapa esittää voimaantuloaika. Kappaleessa 157 viitataan "tilinpäätöksiin".

Julkinen tuki	34-38
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	39
Siirtymäsäännöt	40
Voimaantulo	41

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

#### SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan julkisten avustusten kirjanpidolliseen käsittelyyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä muissa muodoissa olevasta julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.***
- Tässä standardissa ei käsitellä:
  - erityisiä ongelmia, jotka syntyvät julkisten avustusten käsittelyssä hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavaa tilinpäätöstä laadittaessa taikka sen luonteista lisäinformaatiota tuotettaessa;
  - julkisia avustuksia, jotka yritys saa etuuksina, jotka ovat käytettävissä verotettavaa tuloa määrättäessä tai joiden määräytymisperusteena tai rajoituksena on tuloveroja koskeva velvoite (kuten esimerkiksi määräaikainen vapautus veroista, investointeihin liittyvät veronhyvitykset, kiihdytetyt poistot ja alennetut verokannat);
  - julkisen vallan osallistumista yrityksen omistukseen;
  - IAS-standardin 41 "Maatalous" kattamia julkisia avustuksia.

#### MÄÄRITELMÄT

- Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:***

***Julkinen valta tarkoittaa valtion hallintoa, julkishallinnon yksiköjä ja vastaavia paikallisia, valtakunnallisia tai kansainvälisiä elimiä.***

***Julkinen tuki on julkisen vallan toimenpide, joka tarkoituksena on tuottaa erityistä taloudellista hyötyä tietyt kriteerit täyttävälle yritykselle tai joukolle yrityksiä. Tässä standardissa julkiseen tukeen ei lueta vain välillisesti saatavaa hyötyä, joka toteutuu yleisiin taloudellisiin olosuhteisiin vaikuttavina toimina kuten esimerkiksi infrastruktuurin rakentamisena kehitettävälle alueille tai kilpailijoita koskevien kaupan-käyntirajoitusten asettamisena.***

***Julkiset avustukset ovat julkista tukea, joka toteutetaan siirtämällä voimavaroja yritykselle, joka on saamansa tuen vastikkeeksi noudattanut tai noudattaa tulevaisuudessa tiettyjä sen liiketoimintaa koskevia ehtoja. Näihin avustuksiin ei lueta sellaista julkista tukea, jonka arvo ei ole kohtuudella määritettävissä eikä sellaisia julkisen vallan kanssa toteutuvia liiketoimia, jotka eivät ole erotettavissa yrityksen normaaleista liiketoimista<sup>(1)</sup>.***

***Hyödykkeisiin liittyvät avustukset ovat julkisia avustuksia, joiden ensisijaisena ehtona on, että niihin oikeutetun yrityksen tulee ostaa, rakentaa tai muutoin hankkia pitkäaikaisia omaisuuseriä. Hyödykkeiden tyyppiä tai sijaintipaikkaa taikka hankinta- tai käyttöaikaa koskevat alaehtot ovat mahdollisia.***

<sup>(1)</sup> Ks. myös SIC-10: "Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan".

## IAS 20

**Tuottoihin liittyvät avustukset ovat muita kuin hyödykkeisiin liittyviä julkisia avustuksia.**

**Anteeksi annettavissa olevat lainat ovat lainoja, joiden takaisinsaamisesta lainanantaja sitoutuu luopumaan tiettyjen erikseen määrättyjen ehtojen toteutuessa.**

**Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevan, liiketoimeen halukkaan ostajan ja asiaa tuntevan, liiketoimeen halukkaan myyjän välillä, kun osapuolet ovat toisistaan riippumattomia.**

4. Julkinen tuki toteutuu monessa eri muodossa ja vaihtelee sekä annetun tuen luonteen että tukeen yleensä liitettävien ehtojen suhteen. Tuen tarkoituksena saattaa olla yrityksen kannustaminen sellaisen toiminnan aloittamiseen, johon se ei normaalisti olisi ryhtynyt, ellei tukea olisi myönnetty.
5. Julkisen tuen saamisella voi olla tilinpäätöksen laatimisen kannalta merkitystä kahdesta syystä. Ensinnäkin mikäli voimavaroja on siirretty, on löydettävä asianmukainen tapa käsitellä siirtoa kirjanpidossa. Toiseksi on suotavaa osoittaa, missä määrin yritys on hyötynyt tällaisesta tuesta tilikauden aikana. Tämä helpottaa yrityksen tilinpäätöksen vertailemista aikaisemmilta tilikausilta laadittuihin tilinpäätöksiin ja toisten yritysten tilinpäätöksiin.
6. Julkisia avustuksia kutsutaan joskus muilla nimillä kuten esimerkiksi tukipalkkiot, subventiot tai houkutinpalkkiot.

## JULKISET AVUSTUKSET

7. **Julkisia avustuksia, mukaan lukien muuna rahana käypään arvoon saatavat avustukset, ei kirjata ennen kuin on kohtuullisen varmaa, että:**
  - (a) yritys täyttää niihin liittyvät ehdot; ja
  - (b) avustukset tullaan saamaan.
8. Julkista avustusta ei kirjata ennen kuin on kohtuullisen varmaa, että yritys täyttää siihen liittyvät ehdot ja että avustus saadaan. Avustuksen maksaminen sinänsä ei anna ratkaisevaa näyttöä siitä, että avustukseen liittyvät ehdot on täytetty tai että ne tullaan täyttämään.
9. Se, millä tavalla avustus saadaan, ei vaikuta siihen sovellettavaan kirjanpidolliseen käsittelyyn. Avustusta käsitellään näin ollen samalla tavalla riippumatta siitä, saadaanko se rahana vai vähentääkö se yrityksen velkaa julkiselle vallalle.
10. Julkiselta vallalta saatua anteeksi annettavissa olevaa lainaa käsitellään julkisena avustuksena, mikäli on kohtuullisen varmaa, että yritys täyttää lainan anteeksiantamisen ehdot.
11. Kun julkinen avustus on kirjattu, siihen liittyviä ehdollisia velkoja tai ehdollisia varoja käsitellään IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti.
12. **Julkiset avustukset tuloutetaan systemaattisella tavalla niillä tilikausilla, joilla ne tulevat kirjatuiksi niiden menojen kohdalle, joita ne on tarkoitettu kattamaan. Avustuksia ei kirjata suoraan omaa pääomaa hyvittäen.**
13. Julkisten avustusten kirjanpidolliseen käsittelyyn on kaksi yleistä lähestymistapaa: pääomaperusteinen lähestymistapa, jonka mukaan avustus kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen ja tuottooperusteinen lähestymistapa, jonka mukaan avustus tuloutetaan yhden tai useamman tilikauden aikana
14. Pääomaperusteisen lähestymistavan kannattajat esittävät seuraavia väittämiä:
  - (a) julkiset avustukset ovat rahoituskeino, ja niitä tulee käsitellä sellaisena taseessa eikä viedä tuloslaskelmaan vähentämään kulueriä, jotka niillä on rahoitettu. Koska takaisinmaksua ei odoteta, avustukset kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen; ja

- (b) ei ole perusteltua merkitä julkisia avustuksia tuloslaskelmaan, koska niitä ei ole ansaittu vaan ne edustavat julkisen vallan antamaa kannustinta, johon ei liity vastaavia menoja.
15. Tuottoperusteisen lähestymistavan kannattajat esittävät seuraavia väittämiä:
- (a) koska julkiset avustukset saadaan muusta lähteestä kuin osakkeenomistajilta, niitä ei kirjata suoraan omaa pääomaa hyvittäen vaan tuloutetaan asianmukaisilla tilikausilla;
- (b) julkiset avustukset ovat harvoin vastikkeettomia. Yritys ansaitsee ne täyttämällä niiden ehdot ja kohtaamalla niihin liittyvät velvoitteet. Sen vuoksi ne merkitään tuotoiksi ja kohdistetaan menoihin, jotka avustus on tarkoitettu kattamaan; ja
- (c) koska tuloverot ja muut verot ovat tuotoista vähennettäviä kuluja, on johdonmukaista käsitellä tuloslaskelmassa myös julkisia avustuksia, jotka ovat veropolitiikan jatke.
16. Tuottoperusteisessa lähestymistavassa on perustavanlaatuista se, että julkiset avustukset tuloutetaan systemaattisella ja järkevällä perusteella tilikausilla, joilla ne tulevat kohdistetuiksi niihin liittyviin menoihin. Julkisten avustusten maksuperusteinen tulouttaminen ei ole suoriteperustetta koskevan oletuksen mukaista (ks. IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen"), ja se olisi hyväksyttävää vain siinä tapauksessa, että ei olisi olemassa mitään perustetta avustuksen kohdistamiseen muihin tilikausiin kuin siihen, jonka aikana se on saatu.
17. Tilikaudet, joilla yritys kirjaa julkiseen avustukseen liittyvät menot tai kulut, ovat useimmissa tapauksissa helposti todettavissa, ja näin ollen tiettyihin kuluihin liittyvät avustukset tuloutetaan samalla tilikaudella kuin vastaava kulu kirjataan. Poistojen kohteena olevia hyödykkeitä koskevat avustukset tuloutetaan vastaavasti niillä tilikausilla ja siinä suhteessa kuin kyseisistä hyödykkeistä tehdään poistoja.
18. Myös avustukset, jotka koskevat hyödykkeitä, joista ei tehdä poistoja, saattavat edellyttää tiettyjen velvoitteiden täyttämistä, ja siten ne tuloutetaan niillä tilikausilla, joiden aikana velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot syntyvät. Esimerkiksi maa-alueen lahjoituksen ehtona voi olla rakennuksen pystyttäminen sille, ja avustus voi olla perusteltua tulouttaa rakennuksen käyttöaikana.
19. Avustukset saadaan toisinaan osana rahoituksellista tai verotuksellista tukikokonaisuutta, johon liittyy useita ehtoja. Tällaisissa tapauksissa on huolellisesti todettava sellaisten menojen ja kulujen syntymistä koskevien ehtojen täyttyminen, jotka määräävät, millä tilikausilla avustus ansaitaan. Voi olla perusteltua kohdistaa osa avustuksesta yhdellä perusteella ja osa toisella.
20. **Sellainen julkinen avustus, joka saadaan korvauksena jo toteutuneista kuluista tai tappioista tai välittömänä rahallisena tukena yritykselle ilman, että siihen liittyy tulevaisuudessa toteutuvia menoja, tuloutetaan sillä tilikaudella, jonka aikana se oikeus sen saamiseen syntyy ja esitetään satunnaisena eränä, mikäli tämä on tarkoituksenmukaista (ks. IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset").**
21. Tietyissä tapauksissa julkinen avustus voidaan myöntää pikemminkin välittömän rahallisen tuen antamiseksi yritykselle kuin kannustimena erikseen määrättyjen menojen toteuttamiseen. Tällaiset avustukset voivat rajoittua yksittäiseen yritykseen, eivätkä ne mahdollisesti ole kokonaisen edunsaajaryhmän saatavissa. Tällaiset tilanteet voivat oikeuttaa avustuksen tulouttamisen sillä tilikaudella, jonka aikana yritys täyttää sen saamisen edellytykset, ja mikäli tarkoituksenmukaista, se esitetään satunnaisena eränä ja annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.
22. Yritys voi saada julkisen avustuksen korvauksena aikaisemmalla tilikaudella syntyneistä kuluista tai tappioista. Tällainen avustus tuloutetaan sillä tilikaudella, jonka aikana oikeus sen saamiseen syntyy, ja mikäli tarkoituksenmukaista, se esitetään satunnaisena eränä ja annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.

## IAS 20

*Muuna kuin rahana saatavat julkiset avustukset*

23. Julkinen avustus voit toteutua ei-monetaarisen omaisuuserän kuten maa-alueen tai muiden resurssien siirtona yrityksen käyttöön. Näissä tapauksissa arvioidaan tavallisesti ei-monetaarisen omaisuuserän käypä arvo ja käsitellään sekä avustusta että omaisuuserää kirjanpidossa tämän käyvän arvon määräisenä. Vaihtoehtoinen menettelytapa, jota joskus noudatetaan, on sekä omaisuuserän että avustuksen kirjaaminen nimellisarvoon.

*Hyödykkeisiin liittyvien avustusten esittäminen*

24. **Hyödykkeisiin liittyvät julkiset avustukset, mukaan lukien muuna kuin rahana käypään arvoon saatavat avustukset, esitetään taseessa joko merkitsemällä avustus taseen vastattaviin tuloennakoksi tai vähentämällä se hyödykkeen kirjanpitoarvoa määritettäessä.**
25. Kahta tapaa pidetään hyväksyttävänä vaihtoehtona esittää hyödykkeisiin liittyvät avustukset (tai asianmukaiset osuudet niistä) tilinpäätöksessä.
26. Ensimmäisen menettelytavan mukaan avustus merkitään taseeseen tuloennakoksi, joka tuloutetaan systemaattisella ja järkevällä perusteella hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana.
27. Toisen menettelytavan mukaan avustus vähennetään hyödykkeen kirjanpitoarvoa määritettäessä. Avustus tuloutuu poistojen kohteena olevan hyödykkeen käyttöaikana pienentyneen poiston muodossa.
28. Hyödykkeiden hankinta ja niihin liittyvien avustusten saaminen voivat aiheuttaa merkittäviä muutoksia yrityksen rahavirtoihin. Tämän vuoksi ja hyödykkeisiin tehdyn bruttomääräisen sijoituksen osoittamiseksi tällaiset muutokset esitetään usein omina erinään rahavirtalaskelmassa riippumatta siitä, vähennetäänkö avustus taseessa siitä hyödykkeestä, johon se liittyy.

*Tuottoihin liittyvien avustusten esittäminen*

29. Tuottoihin liittyvät avustukset esitetään joskus tuloslaskelmassa tuottoina, joko omana eränä tai johonkin yleiseen nimikkeeseen, kuten "Muut tuotot", sisältyvänä; vaihtoehtoisesti ne vähennetään tilinpäätöksessä niitä vastaavista kuluista.
30. Ensiksi mainitun menettelytavan kannattajat väittävät, että ei ole perusteltua netottaa tuotto- ja kulueriä ja että avustuksen erottaminen kulusta helpottaa vertaamista muihin kuluihin, joihin avustus ei vaikuta. Toisen menetelmän puolesta väitetään, että yritykselle ei mahdollisesti olisi syntynyt kyseisiä kuluja, jos avustusta ei olisi saatu, ja kulun esittäminen vähentämättä siitä avustusta olisi sen vuoksi harhaanjohtavaa.
31. Molempia tapoja esittää tuottoihin liittyvät avustukset pidetään hyväksyttävänä. Avustusta koskevan tiedon erillinen esittäminen saattaa olla välttämätöntä, jotta tilinpäätös ymmärrettäisiin oikein. Yleensä on tarkoituksenmukaista esittää tieto avustusten vaikutuksesta kuhunkin sellaiseen tuotto- ja kuluerään, jonka erillistä esittämistä edellytetään.

*Julkisten avustusten takaisinmaksu*

32. **Julkista avustusta, joka joudutaan maksamaan takaisin, käsitellään kirjanpidollisen arvion oikaisuna (ks. IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset"). Tuottoihin liittyvän avustuksen takaisinmaksu kohdistetaan ensin mahdolliseen tulouttamattomaan avustuksesta kirjattuun velkaan, joka on vielä tulouttamatta. Siltä osin kuin takaisinmaksu ylittää tällaisen velan tai kun tällaista velkaa ei ole, takaisinmaksu kirjataan välittömästi kuluksi. Hyödykkeeseen liittyvän avustuksen takaisinmaksu kirjataan lisäämällä hyödykkeen kirjanpitoarvoa tai vähentämällä taseen vastattaviin merkityn tuloennakon saldoa takaisin maksettavalla määrällä. Kertyneet lisäpoistot, jotka olisi kirjattu siihen mennessä kuluksi, ellei avustusta olisi ollut, kirjataan välittömästi kuluiksi.**

33. Tilanne, joka aiheuttaa hyödykkeeseen liittyvän avustuksen takaisinmaksun, saattaa vaatia harkitsemaan, olisiko hyödykkeen uudesta kirjanpitoarvosta tehtävä arvonalennus.

#### JULKINEN TUKI

34. Kappaleessa 3 esitetyn julkisten avustusten määritelmän ulkopuolelle jäävät tietynlaiset julkisen vallan tukimuodot, joiden arvo ei ole kohtuudella määritettävissä sekä sellaiset liiketoimet julkisen vallan kanssa, jotka eivät ole erotettavissa yrityksen normaaleista liiketoimista.
35. Esimerkkejä tuesta, jonka arvo ei ole kohtuudella määritettävissä, ovat maksuton tekninen tai markkinointia koskeva neuvonta sekä takuiden antaminen. Esimerkkejä tuesta, joka ei ole erotettavissa yrityksen normaaliin liiketoimintaan kuuluvista liiketoimista, ovat julkisen vallan hankintoihin liittyvät toimitukset, jotka muodostavat osan yrityksen myynnistä. Hyödyn olemassaolo saattaa olla kiistaton, mutta kaikki yritykset erottaa liiketoiminta julkisesta tuesta saattaisivat hyvinkin olla mielivaltaisia.
36. Hyödyn merkitys saattaa olla edellä olevissa esimerkeissä niin suuri, että on välttämätöntä esittää tilinpäätöksessä tuen luonne, laajuus ja kestoaika, jotta tilinpäätös ei olisi harhaanjohtava.
37. Korottomat tai matalakorkoiset lainat ovat yksi julkisen tuen muoto, mutta hyötyä ei määritetä korkolaskennan avulla.
38. Tässä standardissa julkiseen tukeen ei lueta infrastruktuurin rakentamista yleistä liikenne- ja tietoliikenneverkkoa parantamalla ja toteuttamalla parempia palveluja kuten keinokastelu tai vesijohtoverkosto, jotka ovat käytössä koko paikallisen yhteisön hyödyksi pysyvällä ja määrittelemättömällä perusteella.

#### TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. **Seuraavat tiedot esitetään tilinpäätöksessä:**
- (a) *julkisiin avustuksiin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, mukaan lukien tavat, joilla avustukset esitetään tilinpäätöksessä;*
  - (b) *tilinpäätökseen merkittyjen julkisten avustusten luonne ja laajuus sekä muunlaiset julkiset tukitoimet, joista yritys on välittömästi hyötynyt; ja*
  - (c) *tilinpäätökseen merkittyyn julkiseen tukeen liittyvät täyttymättömät ehdot ja muut ehdolliset seuraamukset.*

#### SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

40. **Standardia ensimmäistä kertaa soveltavan yrityksen tulee:**
- (a) **noudattaa tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia soveltuvin osin; ja**
  - (b) **joko:**
    - (i) **oikaista tilinpäätöstään laatimisperiaatteiden muutosta vastaavasti IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesti; tai**
    - (ii) **soveltaa tämän standardin mukaisia kirjanpidollista käsittelyä koskevia sääntöjä vain niihin avustuksiin tai avustusten osiin, joiden saamisoikeus tai takaisinmaksuvelvollisuus syntyy standardin voimaantulon jälkeen.**

#### VOIMAANTULO

41. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1984 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.**

## IAS 21

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 21  
(UUDISTETTU 1993)

## Valuuttakurssien muutosten vaikutukset

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 21:n "Valuuttakurssien muutosten vaikutusten kirjanpidollinen käsittely", ja sitä sovelletaan 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS-standardissa 21 ei käsitellä ulkomaanrahan määräisten erien suojausta (muiden kuin itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön tehtyä nettosijoitusta suojaavien erien osalta). Tätä aihetta käsitellään IAS-standardissa 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen".

IAS 21:n kappaletta 2 muutettiin vuonna 1998 siten, että siinä viitataan IAS-standardiin 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen".

Kappaletta 46 muutettiin vuonna 1999 siten, että viittaukset IAS-standardiin 10 "Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" muutettiin viittauksiksi IAS-standardiin 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat".

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 21:

- SIC-7: "Euron käyttöönotto";
- SIC-11: "Ulkomaanrahan määräiset erät – valuutan tuntuvasta devalvoitumisesta johtuvien tappioiden aktivoiminen";
- SIC-19: "Tilinpäätösvaluutta – tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaan"; ja
- SIC-30: "Tilinpäätösvaluutta – muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan".

## SISÄLLYSLUETTELO

## Kappalet

Tavoite	
Soveltamisala	1-6
Määritelmät	7
Ulkomaanrahan määräiset liiketoimet	8-22
Alkuperäinen kirjaaminen	8-10
Esittäminen myöhemmissä tilinpäätöksissä	11-12
Kurssierojen kirjaaminen	13-22
Nettosijoitus itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön	17-19
Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa	20-22
Ulkomaisten yksikköjen tilinpäätökset	23-40
Ulkomaisten yksikköjen luokittelu	23-26
Ulkomaiset yksiköt, jotka liittyvät kiinteästi tilinpäätöksen laativan yrityksen toimintaan	27-29
Itsenäiset ulkomaiset yksiköt	30-38
Luopuminen itsenäisestä ulkomaisesta yksiköstä	37-38

## IAS 21

Ulkomaisen yksikön luokittelun muuttuminen	39-40
Kaikki valuuttakurssien muutokset	41
Kurssierojen vaikutukset verotukseen	41
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	42-47
Siirtymäsäännöt	48
Voimaantulo	49

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

## TAVOITE

Yritys voi harjoittaa ulkomaantoimintaa kahdella eri tavalla. Sillä voi olla ulkomaanrahan määräisiä liiketoimia tai sillä voi olla ulkomaisia yksiköjä. Jotta ulkomaanrahan määräiset liiketoimet ja ulkomaiset yksiköt voitaisiin sisällyttää yrityksen tilinpäätökseen, liiketoimet on ilmaistava yrityksen tilinpäätösvaluutassa ja ulkomaisten yksikköjen tilinpäätökset on muunnettava yrityksen tilinpäätösvaluutan määräisiksi.

Ulkomaanrahan määräisten liiketoimien ja ulkomaisten yksikköjen kirjanpidollisessa käsittelyssä on ensisijaista päättää, mitä valuuttakurssia käytetään ja miten valuuttakurssien muutosten vaikutus otetaan huomioon tilinpäätöksessä.

## SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan:**

(a) **ulkomaan rahan määräisten liiketoimien kirjanpidolliseen käsittelyyn; ja**

(b) **sellaisten ulkomaisten yksikköjen tilinpäätösten muuntamiseen, jotka sisällytetään yrityksen tilinpäätökseen yhdistelemällä ne joko kokonaan, omistussuuden mukaisesti tai pääomaosuusmenetelmällä<sup>(1)</sup>.**

2. Tässä standardissa ei käsitellä ulkomaanrahan määräisten erien suojaamista muutoin kuin siltä osin, kuin on kysymys sellaisten kurssierojen esittämispaikasta, jotka johtuvat itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojauksena käsitellyistä ulkomaanrahan määräisistä veloista. Muilta osin suojauslaskentaa, mukaan lukien suojauslaskennan soveltamisen edellytykset, käsitellään IAS-standardissa 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen".

3. Tämä standardi korvaa vuonna 1983 hyväksytyt IAS 21:n "Valuuttakurssien muutosten vaikutusten kirjanpidollinen käsittely".

4. Tässä standardissa ei erikseen määritellä valuuttaa, jonka määräisenä yritys esittää tilinpäätöksensä. Tavallisesti yritys kuitenkin käyttää sen maan valuuttaa, jossa sen kotipaikka sijaitsee. Jos se käyttää jotain muuta valuuttaa, tämä standardi edellyttää, että tilinpäätöksessä esitetään syy kyseisen valuutan käyttämiseen. Tämä standardi vaatii myös, että tilinpäätöksessä ilmoitetaan syy mahdolliseen tilinpäätösvaluutan muutokseen<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> Ks. myös SIC-7: "Euron käyttöönotto".

<sup>(2)</sup> Ks. myös SIC-19: "Tilinpäätösvaluutta – tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaan".

## IAS 21

5. Tässä standardissa ei käsitellä yrityksen tilinpäätöksen muuttamista tilinpäätösvaluutasta toisen valuutan määräiseksi siinä tarkoituksessa, että sen lukeminen olisi helpompaa kyseiseen valuuttaan tottuneille käyttäjille, tai muita vastaavanlaisia tarkoituksia varten<sup>(3)</sup>.
6. Tässä standardissa ei käsitellä ulkomaanrahan määräisistä liiketoimista syntyvien rahavirtojen esittämistä rahavirtalaskelmassa eikä ulkomaisten yksikköjen rahavirtojen muuntamista (ks. IAS 7 "Rahavirtalaskelmat").

## MÄÄRITELMÄT

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

**Ulkomainen yksikkö on tilinpäätöksen laativan yrityksen tytär- tai osakkuusyritys, yhteisyritys tai toimipaikka, jonka toiminta sijaitsee tai sitä harjoitetaan muussa maassa kuin tilinpäätöksen laativan yrityksen kotimaassa.**

**Itsenäinen ulkomainen yksikkö on ulkomainen yksikkö, jonka toiminta ei muodosta kiinteää osaa tilinpäätöksen laativan yrityksen toiminnasta.**

**Tilinpäätösvaluutta on valuutta, jonka määräisenä tilinpäätös esitetään.**

**Ulkomaan raha on muu valuutta kuin yrityksen tilinpäätösvaluutta.**

**Valuuttakurssi on kahden valuutan välinen vaihtokurssi.**

**Kurssiero on ero, joka aiheutuu siitä, että sama määrä ulkomaan rahan yksiköitä merkitään tilinpäätökseen tilinpäätösvaluutan määräisenä eri valuuttakursseja käyttäen.**

**Tilinpäätöspäivän kurssi on tilinpäätöspäivänä vallitseva avistakurssi.**

**Nettosijoitus itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön on tilinpäätöksen laativan yrityksen osuus kyseisen yksikön nettovarallisuudesta.**

**Monetaarisia eriä ovat käteiset varat sekä sellaiset saamiset ja velat, jotka saadaan tai maksetaan kiinteään tai määritettävissä olevaan rahamäärään.**

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

## ULKOMAANRAHAN MÄÄRÄISET LIIKETOIMET

## Alkuperäinen kirjaaminen

8. Ulkomaanrahan määräinen liiketoimi on liiketoimi, joka ilmaistaan ulkomaan rahan määräisenä tai jonka suorittamista edellytetään ulkomaan rahana, ja niitä ovat esimerkiksi liiketoimet, jotka syntyvät, kun yritys joko:
  - (a) ostaa tai myy tavaroita tai palveluja, joiden hinta ilmaistaan ulkomaan rahan määräisenä;
  - (b) lainaa tai antaa lainaksi rahaa, kun maksettavat tai saatavat määrät ilmaistaan ulkomaan rahassa;
  - (c) tulee osapuoleksi vielä toteuttamattomaan valuutanvaihtoa kokevaan sopimukseen; tai
  - (d) muutoin hankkii tai luovuttaa omaisuuseriä taikka ottaa vastatakseen tai suorittaa velkoja, jotka ilmaistaan ulkomaan rahan määräisinä.

<sup>(3)</sup> Ks. myös SIC-30: "Tilinpäätösvaluutta – muuntaminen arvostusvaluutasta osittamisvaluuttaan".

9. **Ulkomaan rahan määräinen liiketoimi merkitään alun perin kirjanpitoon tilinpäätösvaluutan määräisenä siten, että ulkomaan rahan määräinen erä muutetaan käyttäen valuuttakurssia, joka vallitsee tilinpäätösvaluutan ja ulkomaanvaluutan välillä liiketoimen toteutumispäivänä.**
10. Liiketoimen toteutumispäivän valuuttakurssia kutsutaan usein avistakurssiksi. Käytännön syistä käytetään usein kurssia, joka on lähellä liiketoimen toteutumispäivän kurssia, esimerkiksi viikon tai kuukauden keskikurssia voidaan käyttää kaikkiin kunkin valuutan määräisiin kyseisen jakson aikana toteutuviin liiketoimiin. Jos valuuttakurssit kuitenkin vaihtelevat merkittävästi, kauden keskikurssin käyttäminen on epäluotettavaa.

Esittäminen myöhemmissä tilinpäätöksissä

11. **Kunakin tilinpäätöspäivänä:**
- (a) **monetaariset ulkomaanrahan määräiset erät esitetään tilinpäätöksessä käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia;**
- (b) **ei-monetaariset erät, joiden taseeseen merkittävä määrä perustuu ulkomaan rahan määräisenä ilmaistuun alkuperäiseen hankintamenuon, esitetään tilinpäätöksessä käyttäen liiketoimen toteutumispäivän kurssia; ja**
- (c) **ei-monetaariset erät, joiden taseeseen merkittävä määrä perustuu ulkomaanrahan määräisenä ilmaistuun käypään arvoon, esitetään tilinpäätöksessä käyttäen valuuttakursseja, jotka vallitsivat silloin kun arvot määritettiin.**
12. Kunkin erän kirjanpitoarvo määritetään sitä koskevien IAS-standardien mukaisesti. Esimerkiksi tietyt rahoitusinstrumentit ja aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet voidaan arvostaa käypään arvoon tai alkuperäiseen hankintamenuon. Riippumatta siitä, onko kirjanpitoarvo määritetty alkuperäiseen hankintamenuon vai käypään arvoon perustuen, ulkomaan rahan määräisille erille tällä tavoin määritetyt arvot esitetään tilinpäätöksessä tilinpäätösvaluutan määräisinä tämän standardin mukaisesti.

Kurssierojen kirjaaminen

13. Kappaleissa 15-18 esitetään tämän standardin edellyttämä ulkomaan rahan määräisistä liiketoimista johtuvien kurssierojen kirjanpidollinen käsittelytapa. Näihin kappaleisiin sisältyy ensisijainen menettelytapa sellaisten kurssierojen osalta, jotka johtuvat sellaisesta valuutan tuntuvasta devalvoitumisesta tai arvon vähentymisestä, jota vastaan ei käytännössä pystytä suojaautumaan ja joka vaikuttaa velkoihin, jotka eivät ole suoritettavissa ja jotka johtuvat välittömästi äskettäin tapahtuneesta ulkomaan rahan määräisenä laskutetusta hyödykkeiden hankinnasta. Tällaisten kurssierojen sallittu vaihtoehtoinen käsittelytapa esitetään kappaleessa 21.
14. Tässä standardissa ei käsitellä ulkomaanrahan määräisten erien suojauksia muutoin kuin siltä osin, kuin on kysymys sellaisten kurssierojen esittämispaikasta, jotka johtuvat itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön tehtyä nettosijoitusta suojaavana eränä käsitellyistä ulkomaanrahan määräisistä veloista. Muilta osin suojauslaskentaa, mukaan lukien suojauslaskennan soveltamisen edellytykset, käsitellään IAS-standardissa 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen".
15. **Kurssierot, jotka johtuvat monetaaristen erien suorittamisesta tai yrityksen monetaaristen erien esittämisestä tilinpäätöksessä eri kurssiin kuin mihin ne on alun perin kirjattu tilikauden aikana tai esitetty edellisessä tilinpäätöksessä, kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne syntyvät, lukuun ottamatta kappaleiden 17 ja 19 mukaisesti käsiteltäviä kurssieroja.**
16. Kurssieroa syntyy, kun valuuttakurssi muuttuu ulkomaanrahan määräisen liiketoimen toteutumispäivän ja siitä aiheutuvan monetaarisen erän suorittamispäivän välillä. Kun liiketoimesta suoritetaan maksu samalla tilikaudella kuin liiketoimi on toteutunut, koko kurssiero kirjataan kyseisellä tilikaudella. Kun liiketoimesta suoritetaan maksu myöhemmällä tilikaudella, määritetään kullekin liiketoimen toteutumisen ja maksun suorittamisen väliselle tilikaudelle kirjattava kurssiero perustuen kyseisen tilikauden aikana tapahtuneeseen valuuttakurssien muutokseen.

## IAS 21

## Nettosijoitus itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön

17. **Kurssierot sellaisesta monetaarisesta erästä, joka on tosiasialliselta sisällöltään osa yrityksen nettosijoitusta itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön, merkitään yrityksen tilinpäätöksessä omaan pääomaan siihen asti, kunnes nettosijoituksesta luovutaan, jolloin ne kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi kappaleen 37 mukaisesti.**
18. Yrityksellä saattaa olla monetaarinen erä, joka on saaminen itsenäiseltä ulkomaiselta yksiköltä tai velka sille. Erä, jonka suorittamista ei ole suunniteltu eikä suorittaminen ole ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa todennäköistä, on tosiasialliselta sisällöltään yrityksen kyseiseen itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön tekemän nettosijoituksen lisäys- tai vähennyserä. Tällaisiin monetaarisiin eriin saattaa kuulua pitkäaikaisia saamia tai lainoja, mutta ei myyntisaamia tai ostovelkoja.
19. **Kurssierot ulkomaanrahan määräisestä velasta, jota käsitellään yrityksen itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön tekemän nettosijoituksen suojauksena, merkitään yrityksen tilinpäätöksessä omaan pääomaan siihen asti, kunnes nettosijoituksesta luovutaan, jolloin ne kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi kappaleen 37 mukaisesti.**

## Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa

20. Kappaleessa 21 käsiteltävien kurssierojen ensisijainen kirjaamismenettely esitetään kappaleessa 15.
21. **Kurssierot voivat johtua sellaisesta valuutan tuntuvasta devalvoitumisesta tai arvon vähenemisestä, jota vastaan ei käytännössä ole mahdollista suojautua ja joka vaikuttaa velkoihin, jotka eivät ole suoritettavissa ja jotka välittömästi johtuvat äskettäin tapahtuneesta ulkomaan rahan määräisenä laskutetusta hyödykkeen hankinnasta. Tällaiset kurssierot sisällytetään kyseisen hyödykkeen kirjanpitoarvoon edellyttäen, että oikaistu kirjanpitoarvo ei ylitä jälleenhankinta-arvoa tai sitä pienempää hyödykkeen myynnistä tai käytöstä kerrytettävissä olevaa rahamäärää<sup>(4)</sup>.**
22. Kurssieroja ei sisällytetä hyödykkeen kirjanpitoarvoon silloin, kun yritys pystyy suorittamaan tai suojaamaan hyödykkeen hankinnasta johtuvan ulkomaanrahan määräisen velan. Kurssitappiot ovat kuitenkin osa välittömästi hyödykkeestä johtuvia menoja silloin, kun velka ei ole suoritettavissa eikä sen suojaaminen ole käytännössä mahdollista, esimerkiksi kun ulkomaan valuutan saaminen viivästyy valuuttarajoitusten takia. Sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa noudatettaessa pidetään tämän vuoksi hyödykkeen ulkomaan valuutassa laskutettuna hankintamenona sitä tilinpäätösvaluutan määrää, joka yrityksen on lopulta maksettava suorittaakseen äskettäin tapahtuneesta hyödykkeen hankinnasta välittömästi johtuvat velkansa.

## ULKOMAISTEN YKSIKKÖJEN TILINPÄÄTÖKSET

## Ulkomaisten yksikköjen luokittelu

23. Ulkomaisten yksikköjen tilinpäätösten muuntamisessa käytettävä menetelmä riippuu siitä, miten toiminto on rahoitettu ja miten se toimii suhteessa tilinpäätöksen laativaan yritykseen. Tätä tarkoitusta varten ulkomaiset yksiköt luokitellaan "ulkomaisiksi yksiköiksi, jotka liittyvät kiinteästi tilinpäätöksen laativan yrityksen toimintaan" tai "itsenäisiksi ulkomaisiksi yksiköiksi".
24. Ulkomainen yksikkö, joka liittyy kiinteästi tilinpäätöksen laativan yrityksen toimintaan, harjoittaa liiketoimintaansa ikään kuin se olisi tilinpäätöksen laativan yrityksen toiminnan jatke. Sellainen ulkomainen yksikkö saattaa esimerkiksi pelkästään myydä tilinpäätöksen laativalta yritykseltä tuotua tavaraa ja siirtää myyntitulot tilinpäätöksen laativalle yritykselle. Tilinpäätösvaluutan ja ulkomaisen yksikön sijaintimaan valuutan välisen kurssin muutoksella on tällöin lähes välitön vaikutus tilinpäätöksen laativan yrityksen liiketoiminnan rahavirtoihin. Valuuttakurssin muutos vaikuttaa tämän vuoksi pikemminkin ulkomaisen yksikön hallussa oleviin yksittäisiin monetaarisiin eriin kuin tilinpäätöksen laativan yrityksen nettosijoitukseen kyseiseen yksikköön.

<sup>(4)</sup> Ks. myös SIC-11: "Ulkomaanrahan määräiset erät – valuutan tuntuvasta devalvoitumisesta johtuvien tappioiden aktivoiminen".

25. Vastakohtana edelliselle, itsenäinen ulkomainen yksikkö kerryttää rahaa ja muita monetaarisia eriä, synnyttää kuluja ja tuottoja ja mahdollisesti ottaa lainaa, kaiken tämän tapahtuessa pääasiallisesti sen paikallisessa valuutassa. Se voi myös toteuttaa ulkomaan rahan määräisiä liiketoimia, myös tilinpäätösvaluutan määräisiä. Kun tilinpäätösvaluutan ja paikallisen valuutan välinen kurssi muuttuu, tämä vaikuttaa välittömästi vain vähän tai ei vaikuta lainkaan sen paremmin kyseisen ulkomaisen yksikön kuin tilinpäätöksen laativan yrityksenkään nykyisiin ja vastaisiin liiketoiminnan rahavirtoihin. Valuuttakurssin muutos vaikuttaa pikemminkin tilinpäätöksen laativan yrityksen itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön tekemään nettosijoitukseen kuin itsenäisen ulkomaisen yksikön hallussa oleviin yksittäisiin monetaarisin ja ei-monetaarisin eriin.
26. Seuraavat ovat viitteitä siitä, että ulkomaantoiminto on pikemminkin itsenäinen ulkomainen yksikkö kuin sellainen ulkomainen yksikkö, joka liittyy kiinteästi tilinpäätöksen laativan yrityksen liiketoimintaan:
- (a) vaikka tilinpäätöksen laativalla yrityksellä voi olla määräysvalta ulkomaisessa yksikössä, yksikön toiminta on merkittävässä määrin riippumatonta tilinpäätöksen laativan yrityksen toiminnasta;
  - (b) liiketoimet tilinpäätöksen laativan yrityksen kanssa eivät muodosta suurta osuutta ulkomaisen yksikön toiminnasta;
  - (c) ulkomaisen yksikön toiminta rahoitetaan pääasiallisesti sen omalla liiketoiminnalla tai paikallisella lainanotolla eikä tilinpäätöksen laativasta yrityksestä käsin;
  - (d) henkilöstömenot, materiaalienot ja muut ulkomaantoiminnon tuotteista ja palveluista johtuvat menot maksetaan tai suoritetaan pääasiassa paikallisessa valuutassa eikä tilinpäätösvaluutassa;
  - (e) ulkomaan myynti tapahtuu pääosin muissa valuutoissa kuin tilinpäätösvaluutassa; ja
  - (f) tilinpäätöksen laativan yrityksen rahavirrat ovat erillään ulkomaisen yksikön päivittäisestä toiminnasta, eikä ulkomaisen yksikön toiminta vaikuta niihin välittömästi.

Kunkin yksikön asianmukainen luokittelu voi periaatteessa perustua edellä lueteltuja tekijöitä koskeviin tosiseikkoihin. Joskus ulkomaantoiminnon luokittelu joko itsenäiseksi ulkomaiseksi yksiköksi tai tilinpäätöksen laativan yrityksen liiketoimintaan kiinteäksi liittyväksi yksiköksi ei ehkä ole selvää, ja asianmukaisesta luokittelusta päättäminen edellyttää harkintaa.

*Ulkomaiset yksiköt, jotka liittyvät kiinteästi tilinpäätöksen laativan yrityksen toimintaan*

27. ***Sellaisen ulkomaisen yksikön, joka liittyy kiinteästi tilinpäätöksen laativan yrityksen toimintaan, tilinpäätös muunnetaan kappaleissa 8-22 esitettyjä standardeja ja menettelytapoja käyttäen ikään kuin ulkomaisen yksikön liiketoimet olisivat olleet tilinpäätöksen laativan yrityksen itsensä liiketoimia.***
28. Ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen yksittäiset erät muunnetaan ikään kuin tilinpäätöksen laativa yritys olisi itse toteuttanut kaikki sen liiketoimet. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno ja poistot muunnetaan hyödykkeen hankintapäivän kurssiin tai, mikäli hyödyke merkitään taseeseen käypään arvoon, arvostuspäivänä vallinneeseen kurssiin. Vaihto-omaisuuden hankintameno muunnetaan käyttäen kurssia, joka vallitsi kyseisen menon toteutuessa. Omaisuuserästä tulevaisuudessa saatavissa olevaa määrää tai nettorealisointiarvoa realisointiarvo muunnetaan käyttäen kurssia, joka vallitsi saatavissa olevaa määrää tai nettorealisointiarvoa määritettäessä. Esimerkiksi silloin, kun vaihto-omaisuushyödykkeen nettorealisointiarvo määritetään ulkomaan rahan määräisenä, tämä arvo muunnetaan sen päivän kurssiin, jona nettorealisointiarvo määritettiin. Tämän vuoksi käytetään tavallisesti tilinpäätöspäivän kurssia. Oikaisu omaisuuserän kirjanpitoarvon saattamiseksi vastaamaan siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää tai sen nettorealisointiarvoa, saattaa olla tarpeen

## IAS 21

tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätöksessä, vaikka tällainen oikaisu ei olisi tarpeen ulkomaisen yksikön omassa tilinpäätöksessä. Vaihtoehtoisesti voidaan ulkomaisen yksikön tilinpäätökseen sisältyvä oikaisu joutua peruuttamaan tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätöksessä.

29. Usein käytetään käytännön syistä liiketoimen toteutumispäivän kurssia lähellä olevaa kurssia, esimerkiksi viikon tai kuukauden keskipäivän saatetaan käyttää kaikkiin kyseisenä ajanjaksona toteutuneisiin ulkomaan rahan määräisiin liiketoimiin. Jos valuuttakurssit kuitenkin vaihtelevat merkittävästi, kauden keskiarvokurssin käyttäminen on epäluotettavaa.

*Itsenäiset ulkomaiset yksiköt*

30. **Tilinpäätöksen laativan yrityksen tulee menetellä seuraavalla tavalla, kun se muuntaa itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen sisällyttääkseen sen omaan tilinpäätökseensä:**

- (a) **itsenäisen ulkomaisen yksikön varat ja velat, sekä monetaariset että ei-monetaariset, muunnetaan käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia;**
- (b) **itsenäisen ulkomaisen yksikön tuotto- ja kuluerät muunnetaan käyttäen liiketoimien toteutumispäivien kursseja paitsi siinä tapauksessa, että ulkomaisen yksikön tilinpäätös on laadittu hyperinflaatioon valuutassa, jolloin tuotto- ja kuluerät muunnetaan tilinpäätöspäivän kurssia käyttäen; ja**
- (c) **kaikki näin syntyvät kurssierot merkitään omaan pääomaan siihen asti, kunnes nettosijoituksesta luovutaan.**

31. Ulkomaisen yksikön tuotto- ja kuluerien muuntamiseen käytetään usein käytännön syistä todellisia kursseja lähellä olevaa kurssia, esimerkiksi tilikauden keskipäivän kurssia.

32. Itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntamisen seurauksena kirjataan kurssieroja, jotka johtuvat:

- (a) siitä, että tuotto- ja kuluerät muunnetaan liiketoimien toteutumispäivän kurssiin ja varat ja velat tilinpäätöspäivän kurssiin;
- (b) siitä, että tilikauden alun nettosijoitus itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön muunnetaan kurssiin, joka eroaa kurssista jota käyttäen se on aikaisemmin merkitty tilinpäätökseen; ja
- (c) muista itsenäisen ulkomaisen yksikön oman pääoman muutoksista.

Näitä kurssieroja ei kirjata tilikauden tuotoiksi tai kuluiksi, koska valuuttakurssien muutokset vaikuttavat välittömästi vain vähän tai eivät vaikuta lainkaan sen paremmin ulkomaisen yksikön kuin tilinpäätöksen laativan yrityksenkään nykyisiin ja vastaisiin liiketoiminnan rahavirtoihin. Silloin kun itsenäinen ulkomainen yksikkö yhdistellään konsernitilinpäätökseen mutta sitä ei omisteta kokonaan, vähemmistöosuudesta johtuvat muuntamisesta syntyvät kertyneet kurssierot kohdistetaan vähemmistön osuuteen ja esitetään sen osana konsernitaseessa.

33. Itsenäisen ulkomaisen yksikön hankinnasta johtuvaa liikearvoa ja kyseisen itsenäisen ulkomaisen yksikön varojen ja velkojen kirjanpitoarvoihin hankinnan yhteydessä tehtäviä oikaisuja käypään arvoon pääsemiseksi käsitellään joko:

- (a) itsenäisen ulkomaisen yksikön varoina ja velkoina ja muunnetaan tilinpäätöspäivän kurssiin kappaleen 30 mukaisesti; tai
- (b) tilinpäätöksen laativan yrityksen varoina ja velkoina, jotka joko jo ovat tilinpäätösvaluutan määräisiä tai ovat ei-monetaarisia ulkomaanrahan määräisiä eriä, jotka merkitään tilinpäätökseen liiketoimen toteutumispäivän kurssia käyttäen kappaleen 11(b) mukaisesti.

34. Itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen yhdisteleminen tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätökseen tapahtuu normaalien konsernitilinpäätöstä laadittaessa sovellettavien menettelytapojen mukaisesti, joita ovat esimerkiksi tytäryrityksellä olevien konsernin sisäisten saamisten ja velkojen ja konsernin sisäisten liiketapahtumien vähentäminen (ks. IAS 27 "Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" ja IAS 31 "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä"). Konsernin sisäisestä monetaarisesta erästä johtuvaa kurssieroja, olipa erä lyhyt- tai pitkäaikainen, ei kuitenkaan voida eliminoida muista konsernin sisäisistä eristä johtuvaa vastaavaa määrää vastaan, koska monetaarinen erä edustaa velvoitetta vaihtaa yksi valuutta toiseksi ja altistaa tilinpäätöksen laativan yrityksen valuuttakurssien vaihteluista johtuvalle voitolle tai tappiolle. Tällainen kurssiero jää näin ollen esitettäväksi tuottona tai kuluna yrityksen konsernitilinpäätöksessä tai – mikäli se on syntynyt kappaleissa 17 ja 19 kuvatuissa tilanteissa – se esitetään omassa pääomassa siihen asti, kunnes nettosijoituksesta luovutetaan.
35. Silloin kun itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätös laaditaan eri päivälle kuin tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätös, itsenäinen ulkomainen yksikkö laatii usein yrityksen tilinpäätökseen sisällyttämistä varten tilinpäätöksen samalle päivälle kuin tilinpäätöksen laativa yritys. Silloin kun tämä ei ole käytännössä mahdollista, IAS 27 "Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" sallii eri päivälle laaditun tilinpäätöksen käyttämisen edellyttäen, ettei ero ole suurempi kuin kolme kuukautta. Tällöin ulkomaisen yksikön varat ja velat muunnetaan ulkomaisen yksikön tilinpäätöspäivän kurssia käyttäen. Jos valuuttakurssit ovat muuttuneet merkittävästi ennen tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätöspäivää, tehdään tarvittaessa tätä koskevia oikaisuja IAS 27:n "Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" ja IAS 28:n "Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" mukaisesti.
36. *Itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätös, joka on hyperinflaatiomaan valuutassa, oikaistaan IAS 29:n "Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa" mukaisesti ennen kuin se muunnetaan tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätösvaluutan määräiseksi. Kun maassa lakkaa vallitsema hyperinflatio ja itsenäinen ulkomainen yksikkö lakkaa laatimasta ja esittämästä IAS 29:n "Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa" mukaista tilinpäätöstä, sen tulee käyttää lakkaamisajankohdan mittayksikössä ilmaistuja määriä alkuperäisinä hankintamenoina tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätösvaluuttaan muuntamista varten.*

#### Luopuminen itsenäisestä ulkomaisesta yksiköstä

37. *Kun itsenäisestä ulkomaisesta yksiköstä luovutaan, kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvät tulovaikutteisesti kirjaamattomat kertyneet kurssierot kirjataan sen tilikauden tuotoiksi tai kuluiksi, jolla luovutusvoitto tai -tappio kirjataan.*
38. Yrityksen luopuminen osuudestaan itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön voi toteutua kyseisen yksikön myyntinä kokonaan tai osittain, purkamisena, osakepääoman takaisinmaksuna tai toiminnan lopettamisena. Osingon maksaminen muodostaa osan luovutuksesta vain silloin, kun se on sijoituksen palautusta. Osittaisen luovutuksen yhteydessä vain suhteellinen osuus kertyneistä kurssieroista kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi. Itsenäisen ulkomaisen yksikön kirjanpitoarvosta tehtävä arvonalennus ei ole osittainen luovutus. Mitään osaa tulokseen vaikuttavasti kirjaamattomista kurssivoitoista tai -tappioista ei näin ollen kirjata arvonalennuksen yhteydessä.

#### Ulkomaisen yksikön luokittelun muuttuminen

39. *Kun ulkomaisen yksikön luokitus muuttuu, uuteen luokkaan sovellettavaa muuntamismenettelyä käytetään luokituksen muuttumispäivästä alkaen.*
40. Muutos siinä, miten ulkomaista yksikköä rahoitetaan ja miten se harjoittaa liiketoimintaansa suhteessa tilinpäätöksen laativaan yritykseen, saattaa johtaa kyseisen ulkomaisen yksikön luokittelun muuttumiseen. Kun ulkomainen yksikkö joka liittyy kiinteästi tilinpäätöksen laativan yrityksen toimintaan, muuttuu itsenäiseksi ulkomaiseksi yksiköksi, ei-monetaaristen erien muuntamisesta johtuvat kurssierot uudelleenluokitelpäivänä esitetään omassa pääomassa. Kun itsenäinen ulkomainen yksikkö muuttuu kiinteästi tilinpäätök-

## IAS 21

sen laativan yrityksen toimintaan liittyväksi ulkomaiseksi yksiköksi, ei-monetaaristen erien muutospäivän muunnettuja määriä käsitellään kyseisten erien muutostilikauden ja tulevien tilikausien alkuperäisinä hankintamenoina. Tulosvaikutteisesti kirjaamattomia kurssieroja ei kirjata tuotoiksi tai kuluiksi ennen kuin yksiköstä luovutaan.

## KAIKKI VALUUTTAKURSSIEN MUUTOKSET

*Kurssierojen vaikutus verotukseen*

41. Ulkomaan rahan määräisistä liiketoimista johtuviin voittoihin ja tappioihin sekä ulkomaisten yksiköiden tilinpäätösten muuntamisesta johtuviin kurssieroihin saattaa liittyä verovaikutuksia, joita käsitellään kirjanpidossa IAS 12:n ”Tuloverot” mukaisesti.

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

42. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:**

- (a) **tilikauden voittoon tai tappioon vaikuttavat kurssierot;**
- (b) **omassa pääomassa esitettävät nettomääräiset kurssierot erillisenä oman pääoman eränä sekä tällaisten kurssierojen tilikauden alun ja lopun määrien välinen täsmäytyslaskelma; ja**
- (c) **sellaiset tilikauden aikana syntyneet kurssierot, jotka on sisällytetty hyödykkeen kirjanpitoarvoon kappaleessa 21 esitetyn sallitun vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti.**

43. **Silloin kun tilinpäätösvaluutta ei ole sama kuin sen maan valuutta, jossa yrityksellä on kotipaikka, tilinpäätöksessä esitetään syy, jonka vuoksi on käytetty eri valuuttaa. Myös mahdolliseen tilinpäätösvaluuttan muutokseen johtanut syy esitetään tilinpäätöksessä<sup>(5)</sup>.**

44. **Silloin kun merkittävän ulkomaisen yksikön luokittelu on muuttunut, yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:**

- (a) **luokittelun muutoksen luonne;**
- (b) **syy muutokseen;**
- (c) **luokittelun muutoksen vaikutus omaan pääomaan; ja**
- (d) **vaikutus kunkin tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden voittoon ja tappioon, jos luokituksen muutos olisi tapahtunut aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden alussa.**

45. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään kappaleen 33 mukaisesti valittu menettely, jota on noudatettu muunnettaessa itsenäisen ulkomaisen yksikön hankinnassa syntynyt liikearvo ja käypään arvoon pääsemiseksi tehdyt oikaisut.**

46. Yritys esittää tilinpäätöksessään tilinpäätöspäivän jälkeen tapahtuneen valuuttakurssin muutoksen vaikutuksen ulkomaan rahan määräisiin monetaarisiin eriin tai ulkomaisen yksikön tilinpäätökseen, mikäli muutos on niin merkittävä, että sen esittämättä jättäminen vaikuttaisi siihen, pystyvätkö tilinpäätöksen käyttäjät tekemään asianmukaisia arvioita ja päätöksiä (ks. IAS 10 ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat”).

47. Myös yrityksen noudattamien valuuttariskien hallintaperiaatteiden esittämistä tilinpäätöksessä suositellaan.

<sup>(5)</sup> Ks. myös SIC-30: ”Tilinpäätösvaluutta – muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan”.

## SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

48. ***Kun yritys soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, sen tulee esittää tulosvaikutteisesti kirjaamattomien ja aikaisemmillä tilikausilla omassa pääomassa esitettyjen kurssierojen kertynyt määrä tilikauden alussa omana eränään, paitsi silloin, kun niiden määrä ei ole kohtuudella selvitettävissä.***

## VOIMAANTULO

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

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 22  
(UUDISTETTU 1998)****Yritysten yhteenliittymät**

IAS 22 "Yritysten yhteenliittymien kirjanpidollinen käsittely" hyväksyttiin marraskuussa 1983.

IAS 22 uudistettiin joulukuussa 1993 osana tilinpäätösten vertailukelpoisuutta ja parantamista koskevaa projektia. Siitä tuli IAS 22 "Yritysten yhteenliittymät" (IAS 22 (uudistettu 1993)).

IAS 22:n kappaleita 39(i) ja 69 (tämän standardin kappaleet 39(i) ja 85) muutettiin lokakuussa 1996, jotta ne olisivat yhdenmukaiset IAS 12:n (uudistettu 1996) "Tuloverot" kanssa. Muutokset tulivat voimaan koskien 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

Useita IAS 22:n kappaleita muutettiin heinäkuussa 1998, jotta ne olisivat yhdenmukaisia IAS 36:n "Omaisuserien arvon aleneminen", IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" sekä IAS 38:n "Aineettomat hyödykkeet" kanssa, ja myös negatiivisen liikearvon käsittely uudistettiin. Uudistettu standardi (IAS 22 (uudistettu 1998)) tuli voimaan koskien 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

Lokakuussa 1998 IASC:n henkilöstö julkaisi erillisenä johtopäätösten perustelut standardeista IAS 38 "Aineettomat hyödykkeet" ja IAS 22 (uudistettu 1998). Se osa johtopäätösten perusteluista, joka koskee IAS-standardiin 22 vuonna 1998 tehtyjä muutoksia, sisältyy tähän teokseen liitteenä 1.

Kappaleita 97 muutettiin vuonna 1999 siten, että viittaukset IAS-standardiin 10 "Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" korvattiin viittauksilla IAS-standardiin 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat". Lisäksi muutettiin kappaleita 30 ja 31(c), jotta ne olisivat yhdenmukaisia IAS 10:n (uudistettu 1999) kanssa. Muuttunut teksti tuli voimaan IAS 10:n (uudistettu 1999) voimaantullessa – s. 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä koskien.

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 22:

- SIC-9: "Yritysten yhteenliittymät – luokittelu hankinnoiksi tai omistusten yhdistämiseksi";
- SIC-22: "Yritysten yhteenliittymät – myöhemmin tehtävät oikaisut alun perin esitettyihin käypiin arvoihin ja liikearvoon"; ja
- SIC-28: "Yritysten yhteenliittymät – kaupan toteuttamisajankohta ja oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo".

## IAS 22

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-7
Määritelmät	8
Yritysten yhteenliittymän luonne	9-16
Hankinnat	10-12
Käänteiset hankinnat	12
Omistusten yhdistämiset	13-16
Hankinnat	17-76
Hankintojen kirjanpidollinen käsittely	17-18
Hankinta-ajankohta	19-20
Hankintameno	21-25
Yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen merkitseminen taseeseen	26-31
Hankintamenon kohdistaminen	32-35
Ensisijainen menettelytapa	32-33
Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa	34-35
Vaiheittaiset osakehankinnat	36-38
Hankittujen, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käypien arvojen määrittäminen	39-40
Hankinnasta johtuva liikearvo	41-58
Kirjaaminen ja arvostaminen	41-43
Poistot	44-54
Kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen – arvonalentumistappiot	55-58
Hankinnasta johtuva negatiivinen liikearvo	59-64
Kirjaaminen ja arvostaminen	59-63
Esittäminen tilinpäätöksessä	64
Tulevaisuuden tapahtumista riippuva vastikkeen oikaisu	65-67
Hankintamenon myöhemmät muutokset	68-70
Yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen myöhempi toteaminen tai arvonmuutokset	71-76
Omistusten yhdistämiset	77-83

## IAS 22

Omistusten yhdistämisten kirjanpidollinen käsittely	77-83
Kaikki yritysten yhteenliittymät	84-85
Tuloverot	84-85
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	86-98
Siirtymäsäännöt	99-101
Voimaantulo	102-103

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

## TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä yritysten yhteenliittymien kirjanpidollisesta käsittelystä. Standardi kattaa sekä tapaukset, joissa yksi yritys hankkii toisen yrityksen että harvinaiset omistusten yhdistämistilanteet, joissa hankkijaosapuoli ei ole nimettävissä. Hankinnan kirjanpidollinen käsittely sisältää hankintamenon määrittämisen, hankintamenon kohdistamisen hankitun yrityksen yksilöitävissä oleviin omaisuus- ja velkaeriin sekä tästä johtuvan liikearvon tai negatiivisen liikearvon käsittelyn sekä hankinnan yhteydessä että sen jälkeen. Muita kirjanpidollisia kysymyksiä ovat vähemmistön osuuden määrän selvittäminen, sellaisen hankinnan kirjanpidollinen käsittely, joka tapahtuu pitemmän ajanjakson kuluessa, myöhemmät muutokset hankintamenossa tai varojen ja velkojen yksilöimisessä sekä tilinpäätöksessä esitettäväksi vaadittavat tiedot.

## SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan yritysten yhteenliittymien kirjanpidolliseen käsittelyyn.**
- Yritysten yhteenliittymä voidaan muodostaa usealla eri tavalla, jotka määräytyvät oikeudellisten, verotuksellisten tai muiden syiden perusteella. Siihen voi kuulua, että yritys ostaa toisen yrityksen oman pääoman tai liikeyrityksen nettovarallisuuden. Se voidaan toteuttaa laskemalla liikkeeseen osakkeita tai siirtämällä käteisiä varoja, muita rahavaroja tai muuta omaisuutta. Liiketoimi voi toteutua yhteen liittyvien yritysten osakkeenomistajien välillä tai yhden yrityksen ja toisen yrityksen osakkeenomistajien välillä. Yritysten yhteenliittymiseen saattaa liittyä sellaisen uuden yrityksen perustaminen, jolla on määräysvalta yhteen liittyvissä yrityksissä, yhden tai useamman yhteen liittyvän yrityksen nettovarallisuuden siirtäminen toiselle yritykselle taikka yhden tai useamman yhteen liittyvän yrityksen purkaminen. Silloin kun liiketoimen tosiasiallinen sisältö on yhdenmukainen tähän standardiin sisältyvän yritysten yhteenliittymän määritelmän kanssa, noudatetaan yritysten yhteenliittymän erityisestä rakenteesta riippumatta tämän standardin kirjanpidollista käsittelyä ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia.
- Yritysten yhteenliittymä saattaa johtaa emoyritys-tytäryrityssuhteeseen, jossa hankkijaosapuoli on emoyritys ja hankinnan kohde on hankkijaosapuolen tytäryritys. Tällaisissa tapauksissa hankkijaosapuoli soveltaa tätä standardia konsernitilinpäätöksessään. Omaan erillistilinpäätöksensä se sisällyttää osuutensa hankinnan kohteesta sijoituksena tytäryritykseen (ks. IAS 27 "Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely").

## IAS 22

4. Yritysten yhteenliittyminen voi käsittää toisen yrityksen nettovarallisuuden ostamisen, mukaan lukien mahdollinen liikearvo, sen sijaan että ostettaisiin toisen yrityksen osakkeet. Tällainen yritysten yhteenliittymä ei johda emoyritys-tytäryrityssuhteeseen. Hankkijaosapuoli soveltaa tällaisessa tapauksessa tätä standardia erillistilinpäätöksessään ja näin ollen myös konsernitilinpäätöksessään.
5. Yritysten yhteenliittyminen saattaa johtaa oikeudelliseen sulautumiseen. Vaikka sulautumista koskevat vaatimukset poikkeavat toisistaan eri maissa, oikeudellinen sulautuminen on yleensä kahden yhtiön välinen yhdistyminen, jossa joko:
  - (a) yhden yhtiön varat ja velat siirretään toiselle yhtiölle ja ensiksi mainittu yhtiö puretaan; tai
  - (b) molempien yhtiöiden varat ja velat siirtyvät uudelle yhtiölle ja molemmat alkuperäiset yhtiöt puretaan.Useat oikeudelliset sulautumiset tapahtuvat osana konsernin uudelleenjärjestelyä tai uudelleenorganisointia, eikä niitä käsitellä tässä standardissa, koska ne ovat yhteisessä määräysvallassa olevien yritysten välisiä liiketoimia. Sellaisia yritysten yhteenliittymiä, joiden tuloksena kahdesta yrityksestä tulee samaan konserniin kuuluvia, käsitellään kuitenkin konsernitilinpäätöksessä hankintana tai omistusten yhdistämisenä tämän standardin vaatimusten mukaisesti.
6. Tässä standardissa ei käsitellä emoyrityksen erillistilinpäätöstä muutoin kuin kappaleessa 4 kuvatussa tapauksessa. Erillistilinpäätös laaditaan eri maissa noudatettavien erilaisten tilinpäätöskäytäntöjen mukaisesti monenlaisten tarpeiden täyttämiseksi.
7. Tässä standardissa ei käsitellä:
  - (a) saman määräysvallan alaisten olevien yritysten välisiä liiketoimia; eikä
  - (b) osuuksia yhteisyrityksessä (ks. IAS 31 "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä") eikä yhteisyritysten tilinpäätöksiä.

## MÄÄRITELMÄT

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

**Yritysten yhteenliittymällä tarkoitetaan erillisten yritysten saattamista yhteen yhdeksi taloudelliseksi yksiköksi sen seurauksena, että yksi yritys yhdistyy toisen kanssa tai hankkii määräysvallan toisen yrityksen nettovarallisuuteen ja sen liiketoimintaan.**

**Hankinta on sellainen yritysten yhteenliittymä, jossa yksi yritys, hankkijaosapuoli, saa määräysvallan toisen yrityksen, hankinnan kohteen, nettovarallisuuteen ja sen liiketoimintaan ja tämän vastikkeeksi luovuttaa varoja, velkaantuu tai laskee liikkeeseen omaa pääomaa.**

**Omistusten yhdistäminen on sellainen yritysten yhteenliittymä, jossa yhdistyvien yritysten osakkeenomistajat yhdistävät näiden yritysten koko tai lähes koko nettovarallisuutta ja liiketoimintaa koskevan määräysvallan jakaakseen keskenään yritysten muodostaman kokonaisuuden riskit ja hyödyn ilman, että kumpikaan osapuoli on nimettävissä hankkijaosapuoleksi.**

**Määräysvalta on oikeus määrätä yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.**

**Emoyritys on yritys, jolla on yksi tai useampi tytäryritys.**

**Tytäryritys on toisen yrityksen (emoyritys) määräysvallassa oleva yritys.**

**Vähemmistön osuus on se osa tytäryrityksen toiminnan nettotuloksesta ja nettovarallisuudesta, joka kuuluu sille osuudelle yrityksestä, jota emoyritys ei omista suoraan eikä välillisesti tytäryritysten kautta.**

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

***Monetaariset varat ovat rahaa sekä sellaisia varoja, jotka saadaan kiinteään tai määritettävissä olevaan rahamäärään.***

***Hankinta-ajankohta on päivä, jona määräysvalta hankinnan kohteen nettovarallisuuteen ja liiketoimintaan tosiasiallisesti siirtyy hankkijaosapuolelle.***

#### YRITYSTEN YHTEENLIITTYMÄN LUONNE

9. Yritysten yhteenliittymän kirjanpidollisessa käsittelyssä on otettava huomioon, että hankinta eroaa tosiasialliselta sisällöltään omistusten yhdistämisestä, ja liiketoimen tosiasiallinen sisältö on otettava huomioon tilinpäätöksessä<sup>(1)</sup>. Näin ollen kummallekin määrätään erilainen kirjanpidollinen käsittelytapa.

#### Hankinnat

10. Lähes kaikissa yritysten yhteenliittymissä yksi yhteen liittyvistä yrityksistä saa määräysvallan toisessa yhteen liittyvässä yrityksessä, ja näin ollen hankkijaosapuoli on nimettävissä. Määräysvalta oletetaan saatavan silloin, kun yksi yhteen liittyvistä yrityksistä hankkii enemmän kuin puolet äänivallasta toisessa yrityksessä, jollei poikkeuksellisissa tapauksissa ole selkeästi osoitettavissa että tällainen omistus ei tuota määräysvaltaa. Vaikka yksi yhteen liittyvistä yrityksistä ei hankkisi yli puolta toisen yhteen liittyvän yrityksen äänivallasta, hankkivan osapuolen nimeäminen voi olla kuitenkin mahdollista silloin, kun yksi yhteen liittyvistä yrityksistä saa yhteenliittymisen seurauksena:
- (a) oikeuden yli puoleen äänivallasta toisessa yrityksessä toisten sijoittajien kanssa tehdyn sopimuksen perusteella;
  - (b) oikeuden määrätä yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteista säädöksen tai sopimuksen perusteella;
  - (c) oikeuden nimittää tai erottaa enemmistö toisen yrityksen hallituksen tai vastaavan hallintoelimen jäsenistä; tai
  - (d) oikeuden käyttää äänten enemmistöä toisen yrityksen hallituksen tai vastaavan hallintoelimen kokouksissa.
11. Vaikka hankkijaosapuolen nimeäminen voi joskus olla vaikeaa, yleensä on viitteitä siitä, että tällainen on olemassa. Esimerkiksi:
- (a) yhden yrityksen käypä arvo on merkittävästi suurempi kuin toisen yhteen liittyvän yrityksen. Tällöin suurempi yritys on hankkijaosapuoli;
  - (b) yritysten yhteenliittymä toteutetaan vaihtamalla äänivaltaisia kantaosakkeita rahaan. Tällöin rahaa luovuttava yritys on hankkijaosapuoli; tai
  - (c) yritysten yhteenliittymä johtaa siihen, että toisen yrityksen johto pystyy määräämään syntyvän yrityskokonaisuuden johtoryhmän valinnasta. Tällöin tämä määräävä yritys on hankkijaosapuoli.

#### Käänteiset hankinnat

12. Toisinaan yritys saa toisen yrityksen osakkeet omistukseensa, mutta osana vaihtotapahtumaa se laskee vastikkeeksi liikkeeseen niin paljon äänivaltaisia osakkeita, että yrityskokonaisuutta koskeva määräysvalta siirtyy sen yrityksen omistajille, jonka osakkeet on hankittu. Tätä tilannetta nimitetään käänteiseksi hankinnaksi. Vaikka osakkeet liikkeeseen laskevaa yritystä saatetaan oikeudellisesti pitää emoyrityksenä tai jatkavana yrityksenä, se yritys, jonka osakkeenomistajilla on nyt yrityskokonaisuutta koskeva määräysvalta,

<sup>(1)</sup> Ks. myös SIC-9: "Yritysten yhteenliittymät – luokittelu hankinnoiksi tai omistusten yhdistämiseksi".

## IAS 22

on äänivaltaa ja muuta kappaleessa 10 tarkoitettua valtaa käyttävä hankkijaosapuoli. Osakkeet liikkeeseen laskevan yrityksen katsotaan tulevan toisen yrityksen hankkimaksi ja viimeksi mainitun katsotaan olevan hankkijaosapuoli, ja se soveltaa hankintamenomenetelmää osakkeet liikkeeseen laskevan yrityksen varoihin ja velkoihin.

*Omistusten yhdistämiset*

13. Poikkeuksellisissa tapauksissa ei ehkä ole mahdollista nimetä hankkijaosapuolta. Sen sijaan, että syntyisi hallitseva osapuoli, yhteen liittyvien yritysten osakkeenomistajat jakavat keskenään yritysten koko tai lähes koko nettovarallisuutta ja liiketoimintaa koskevan määräysvallan olennaisilta osin tasapuolisella järjestelyllä. Lisäksi yhteen liittyvien yritysten johdot osallistuvat yrityskokonaisuuden johtamiseen. Tästä seuraa, että yhteen liittyvien yritysten osakkeenomistajat jakavat yrityskokonaisuuden riskit ja hyödyn keskenään. Kirjanpidossa tällaista yritysten liittymää käsitellään omistusten yhdistämisenä.
14. Riskien ja hyötyjen keskinäinen jakaminen ei tavallisesti ole mahdollista ilman olennaisilta osin yhdenvertaista äänivaltaisten kantaosakkeiden vaihtoa yhteen liittyvien yritysten välillä. Tällainen vaihto varmistaa sen, että yhteen liittyvien yritysten suhteelliset omistusosuudet ja näin ollen niiden suhteelliset riskit ja hyödyt yrityskokonaisuudessa säilyvät ja osapuolten päätösvalta säilytetään. Jotta olennaisilta osin yhdenvertainen osakkeiden vaihto pätsi tässä suhteessa, yhden yhteen liittyvän yrityksen osakkeisiin liittyvät oikeudet eivät voi kuitenkaan vähentyä merkittävästi, sillä muutoin tämän osapuolen vaikutusvalta heikkenee.
15. Jotta yrityskokonaisuuden riskien ja hyötyjen keskinäinen jakaminen saavutetaan:
  - (a) huomattava enemmistö tai kaikki yhteen liittyvien yritysten äänivaltaisista kantaosakkeista vaihdetaan tai yhdistetään;
  - (b) yrityksen käypä arvo ei poikkea merkittävästi toisen yrityksen käyvästä arvosta; ja
  - (c) kunkin yrityksen osakkeenomistajilla on yhteenliittymisen jälkeen suhteessa toisiinsa olennaisilta osin samanlainen äänioikeus ja omistusosuus yrityskokonaisuudessa kuin aikaisemminkin.
16. Yrityskokonaisuuden riskien ja hyödyn keskinäinen jakaminen on vähäisempää ja todennäköisyyttä, että hankkijaosapuoli on nimettävissä, kasvaa, kun:
  - (a) yhteen liittyvien yritysten käypien arvojen suhteellinen samansuuruisuus vähentyy ja vaihdettujen äänivaltaisten kantaosakkeiden prosenttiosuus pienentyy;
  - (b) rahoitusjärjestelyt tuottavat toiselle osakkeenomistajaryhmälle suhteellisesti enemmän etua kuin toiselle. Tällaiset järjestelyt voivat toteutua ennen yritysten yhteenliittymistä tai sen jälkeen; ja
  - (c) yhden osapuolen osuus yrityskokonaisuuden omasta pääomasta riippuu siitä, miten sen määräysvallassa aikaisemmin ollut liiketoiminta menestyy yritysten yhteenliittymisen jälkeen.

## HANKINNAT

*Hankintojen kirjanpidollinen käsittely*

17. **Hankinnaksi luokiteltavaa yritysten yhteenliittymää käsitellään kirjanpidossa käyttäen hankintamenomenetelmää kappaleissa 19-76 esitetyllä tavalla.**
18. Hankintamenomenetelmän käyttäminen johtaa siihen, että yrityksen hankintaa käsitellään samalla tavalla kuin muiden omaisuuserien hankintaa. Tämä on perusteltua, koska hankinta käsittää liiketoimen, jossa siirretään varoja, syntyy velkoja tai lasketaan liikkeeseen omaa pääomaa vastikkeeksi määräysvallasta toisen yrityksen nettovarallisuuteen ja sen liiketoimintaan. Hankintamenomenetelmää sovellettaessa käytetään hankinnan kirjaamisen perusteena hankintamenoa ja hankintamenon määrittäminen perustetaan hankinnan pohjana olevaan liiketoimeen.

*Hankinta-ajankohta*19. **Hankkijaosapuolen tulee hankinta-ajankohdasta alkaen:**

- (a) **sisällyttää tuloslaskelmaansa hankinnan kohteen toiminnan tulos; ja**
- (b) **merkitä taseeseensa hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat varat ja velat sekä hankinnasta mahdollisesti aiheutuva liikearvo tai negatiivinen liikearvo.**

20. Hankinta-ajankohta on se päivä, jona määräysvalta hankinnan kohteen liiketoimintaan ja nettovarallisuuteen tosiasiallisesti siirtyy hankkijaosapuolelle ja jona hankintamenomenetelmän soveltaminen aloitetaan. Hankitun liiketoiminnan tulos sisällytetään hankkijaosapuolen tuloslaskelmaan hankinta-ajankohdasta lähtien, joka on se päivä, jona hankittavaa osapuolta koskeva määräysvalta tosiasiallisesti siirtyy hankkijaosapuolelle. Hankinta-ajankohta on tosiasiaa se päivä, josta alkaen hankkijaosapuolella on oikeus määrätä yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyötyäkseen sen toiminnasta. Määräysvallan ei katsota siirtyneen hankkijaosapuolelle ennen kuin kaikki osapuolten etujen turvaamiseksi tarpeelliset ehdot on täytetty. Tämä ei kuitenkaan välttämättä edellytä liiketoimen päättämistä tai sen oikeudellista loppuunsaattamista ennen kuin määräysvalta tosiasiallisesti siirtyy hankkijaosapuolelle. Hankinnan tosiasiallinen sisältö on otettava huomioon arvioitaessa, onko määräysvalta todella siirtynyt.

*Hankintameno*

21. **Hankintaa käsitellään kirjanpidossa hankintamenon määräisenä, joka on suoritettujen rahavarojen määrä tai muun sellaisen vastikkeen kaupan toteutumisajankohdan käypä arvo, jonka hankkijaosapuoli on luovuttanut saadakseen määräysvallan toisen yrityksen nettovarallisuuteen, lisättyinä muilla hankinnasta välittömästi johtuvilla menoilla** <sup>(2)</sup>.
22. Silloin kun hankinta toteutuu useampana kuin yhtenä liiketoimena, hankintameno määräytyy yksittäisistä liiketoimista syntyvien menojen yhteenlaskettuna määränä. Kun hankinta tapahtuu vaiheittain, on tärkeää erottaa toisistaan hankinta-ajankohta ja kaupan toteutumisajankohta. Vaikka hankinnan kirjanpidollinen käsittely aloitetaan hankinta-ajankohdasta, siinä käytetään kunkin kauppatapahtuman toteutumisajankohdalle määritettäviä hankintamenoa ja käypää arvoa koskevia tietoja.
23. Luovutetut monetaariset varat ja syntyneet velat arvostetaan kaupan toteutumisajankohdan käypiin arvoihin. Silloin kun vastikkeen suorittamista lykätään, hankintamenoiksi tulee velan nimellisarvon sijasta vastikkeen nykyarvo ottaen huomioon suorituksen yhteydessä todennäköisesti syntyvä mahdollinen yli- tai alikurssi.
24. Hankkijaosapuolen liikkeeseen laskemat markkinakelpoiset arvopaperit arvostetaan hankintamenoa määritettäessä niiden käypään arvoon, joka on niiden markkinahinta kaupan toteutumisajankohtana edellyttäen, että kohtuuttomat vaihtelut tai markkinoiden suppeus ei tee markkinahinnasta epäluotettavaa. Silloin kun yhden tietyn päivän markkinahinta ei osoita arvoa luotettavasti, on otettava huomioon hinnanmuutokset kohtuulliselta ajalta ennen ja jälkeen hankinnan ehtojen ilmoittamista. Silloin kun markkinat ovat epäluotettavat tai kun noteerausta ei ole, hankkijaosapuolen liikkeeseen laskemien arvopapereiden käypä arvo arvioidaan perustuen joko niiden suhteelliseen osuuteen hankkijaosapuolen käyvästä arvosta tai niiden suhteelliseen osuuteen hankinnan kohteen käyvästä arvosta, riippuen siitä, kumpi näistä on selkeämmin todettavissa. Vastike, joka maksetaan hankinnan kohteen osakkeenomistajille rahana vaihtoehtona osakkeille saattaa myös

<sup>(2)</sup> Ks. myös SIC-28: "Yritysten yhteenliittymät – kaupan toteuttamisajankohta ja oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo".

## IAS 22

antaa näyttöä luovutetun vastikkeen käyvästä arvosta. Kaikki näkökohdat on otettava huomioon, mukaan lukien merkittävät neuvotteluihin vaikuttavat tekijät, ja riippumattomia arvonmäärityksiä voidaan käyttää apuna liikkeeseen laskettujen arvopapereiden käypää arvoa määrittettäessä.

25. Vastikkeen lisäksi hankkijaosapuolelle saattaa syntyä muita hankintaan liittyviä välittömiä menoja. Näitä ovat oman pääoman ehtoisten arvopapereiden rekisteröinnistä ja liikkeeseenlaskusta johtuvat menot sekä tilintarkastajille, lakimiehille, arvioijille ja muille konsulteille hankinnan toteuttamiseksi maksetut palkkiot. Yleisiä hallintomenoja, joihin kuuluvat esimerkiksi yrityskauppoja toteuttavan osaston ylläpidosta johtuvat menot ja muut sellaiset menot, jotka eivät johdu välittömästi siitä yksittäisestä hankinnasta, jonka kirjanpidollisesta käsittelystä on kysymys, ei sisällytetä hankintamenoon vaan ne kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

*Yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen merkitseminen taseeseen*

26. **Kappaleen 19 mukaisesti taseeseen merkittävät yksilöitävissä olevia varoja ja velkoja ovat ne hankinnan kohteen varat ja velat, jotka olivat olemassa hankinta-ajankohtana sekä mahdolliset kappaleen 31 mukaisesti kirjattavat velat. Ne merkitään erikseen taseeseen hankinta-ajankohtana siinä ja vain siinä tapauksessa, että:**

(a) **on todennäköistä, että niihin liittyvä taloudellinen hyöty tulee hankkijaosapuolen hyväksi tai että hankkijayrityksestä poistuu taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja; ja**

(b) **niiden hankintameno tai käypä arvo on määritettävissä luotettavasti.**

27. Kappaleen 26 mukaisesti taseeseen merkittävät varoja ja velkoja nimitetään tässä standardissa yksilöitävissä oleviksi varoiksi ja veloiksi. Siltä osin kuin hankitaan sellaisia varoja ja velkoja, jotka eivät täytä näitä kirjaamisedellytyksiä, tämä vaikuttaa hankinnasta johtuvan liikearvon tai negatiivisen liikearvon määrään, koska liikearvo tai negatiivinen liikearvo määritetään hankintamenoista jäljelle jäävänä osana sen jälkeen, kun yksilöitävissä olevat varat ja velat on merkitty taseeseen.

28. Yksilöitävissä olevat varat ja velat, joihin hankkijaosapuoli saa määräysvallan, voivat sisältää sellaisia varoja ja velkoja, joita ei ollut aikaisemmin merkitty hankitun kohteen tilinpäätökseen. Tämä voi johtua siitä, että ne eivät ole täyttäneet kirjaamisedellytyksiä ennen hankintaa. Näin on esimerkiksi silloin, kun hankitun osapuolen verotuksellisista tappioista johtuva verohyöty täyttää ehdot, joiden mukaan se voidaan merkitä yksilöitävissä olevina varoina taseeseen sen johdosta, että hankkijaosapuoli ansaitsee riittävästi verotettavaa tuloa.

29. **Kappale 31 huomioon ottaen velkoja ei merkitä taseeseen hankinta-ajankohtana, mikäli ne aiheutuvat hankkijaosapuolen aikomuksista tai toimenpiteistä. Taseeseen ei myöskään merkitä velkoja vastaisia tappioita tai muita hankinnan seurauksena toteutuvaksi odotettavia menoja varten, riippumatta siitä, liittyvätkö ne hankkijaosapuoleen vai hankinnan kohteeseen.**

30. Kappaleessa 29 tarkoitetut velat eivät ole hankkijaosapuolen velkoja hankinta-ajankohtana. Tämän vuoksi niillä ei ole merkitystä hankintamenoa kohdistettaessa. Tämä standardi sisältää kuitenkin yhden erityisen poikkeuksen tästä yleisperiaatteesta. Tätä poikkeusta sovelletaan, jos hankkijaosapuoli on laatinut hankitun kohteen liiketoimintaa koskevia suunnitelmia ja velvoite syntyy hankinnan välittömänä seurauksena. Koska nämä suunnitelmat ovat kiinteä osa hankkijaosapuolen hankintaa koskevaa suunnitelmaa, tämä standardi edellyttää, että yritys kirjaa tästä aiheutuvia menoja varten varauksen (ks. kappale 31). Tässä standardissa kappaleen 31 mukaisesti kirjattavat varaukset sisältyvät yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin. Kappaleessa 31 esitetään tiukat ehdot, joiden tarkoituksena on varmistaa, että suunnitelmat olivat kiinteä osa hankintaa ja että hankkijaosapuoli on lyhyen ajan kuluessa – kolmen kuukauden kuluessa hankinta-ajankohdasta tai sitä aikaisempaan päivään, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi – kehittänyt suunnitelmia sillä tavoin, että yrityksen on kirjattava uudelleenjärjestelyä koskeva varaus IAS 37:n ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” mukaisesti. Tämä standardi edellyttää myös, että yritys peruuttaa tällaiset varaukset, mikäli suunnitelmaa ei toteuteta odotetulla tavalla tai alun perin odotetun ajan kuluessa (ks. kappale 75) ja esittää tilinpäätöksessä tällaisia varauksia koskevat tiedot (ks. kappale 92).

31. **Hankkijaosapuolen tulee merkitä hankinta-ajankohtana taseeseensa varaus, joka ei kyseisenä ajankohtana ollut hankinnan kohteen velka, siinä ja vain siinä tapauksessa, että hankkijaosapuoli on:**
- (a) **hankinta-ajankohtana tai sitä ennen laatinut pääkohdat suunnitelmaan, joka käsittää hankinnan kohteen toimintojen lopettamisen tai supistamisen ja joka koskee:**
    - (i) **hankinnan kohteen henkilöstölle suoritettavia korvauksia työsuhteen päättymisestä;**
    - (ii) **hankinnan kohteen toimipaikkojen sulkemista;**
    - (iii) **hankinnan kohteen tuotelinjojen lakkauttamista; tai**
    - (iv) **sellaisten hankinnan kohteen tekemien sopimusten irtisanomista, joista on tullut epäedullisia sen vuoksi, että hankkijaosapuoli on hankinta-ajankohtana tai sitä ennen ilmoittanut toiselle osapuolelle, että sopimus tullaan irtisanomaan;**
  - (b) **tiedottamalla suunnitelman pääkohdista hankinta-ajankohtana tai sitä ennen antanut niille, joita suunnitelma koskee, riittävän perusteen odottaa, että yritys tulee toteuttamaan suunnitelman; ja**
  - (c) **kehittänyt kyseisiä pääkohtia kolmen kuukauden kuluessa hankinta-ajankohdasta tai sitä aikaisempänä päivänä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, siten, että ne muodostavat yksityiskoh-  
taisen, asianmukaisesti laaditun suunnitelman, jossa määritellään vähintäänkin:**
    - (i) **liiketoiminta tai liiketoiminnan osa, jota suunnitelma koskee;**
    - (ii) **pääasialliset toimipaikat, joihin suunnitelma vaikuttaa;**
    - (iii) **niiden henkilöiden toimipaikka, tehtävä ja arvioitu lukumäärä, joille suoritetaan korvausta työsuhteen päättymisestä;**
    - (iv) **aiheutuvien menojen määrä; ja**
    - (v) **milloin suunnitelma pannaan toimeen.**

**Tämän kappaleen mukaisesti kirjattavan varauksen tulee kattaa vain edellä mainituista kohdista a(i)-(iv) syntyvät menot.**

Hankintamenon kohdistaminen

Ensisijainen menettelytapa

32. **Kappaleen 26 mukaisesti taseeseen merkittävät yksilöitävissä olevat varat ja velat arvostetaan seuraavien yhteenlaskettuna määränä:**
- (a) **hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käypä arvo kaupan toteutumisajankohtana hankkijaosapuolen kaupassa saamaa omistusosuutta vastaavalta osalta; ja**
  - (b) **vähemmistön osuus tytäryrityksen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen hankintaa edeltävästä kirjanpitoarvosta.**

**Mahdollista liikearvoa tai negatiivista liikearvoa käsitellään tämän standardin mukaisesti.**

33. Hankintameno kohdistetaan kappaleen 26 mukaisesti taseeseen merkittäviin yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin perustuen niiden hankinnan toteutumispäivän käyppiin arvoihin. Hankintameno koskee kuitenkin vain hankkijaosapuolen ostamaa osuutta yksilöitävissä olevista varoista ja veloista. Tästä seuraa, että kun hankkijaosapuoli ei osta kaikkia toisen yrityksen osakkeita, tästä syntyvä vähemmistön osuus merkitään taseeseen määrään, joka vastaa vähemmistön omistusosuutta tytäryrityksen yksilöitävissä olevien nettovarojen hankintaa edeltävästä kirjanpitoarvosta. Näin tehdään siksi, että vähemmistön osuudella ei ole ollut vaikutusta kauppaan, jolla hankinta on toteutettu.

## IAS 22

## Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa

34. **Kappaleen 26 mukaisesti taseeseen merkittävät, yksilöitävissä olevat varat ja velat arvostetaan niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin. Mahdollista liikearvoa tai negatiivista liikearvoa käsitellään tämän standardin mukaisesti. Mahdollinen vähemmistön osuus merkitään taseeseen määrään, joka vastaa vähemmistön omistusosuutta kappaleen 26 mukaisesti taseeseen merkittävien, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvistä arvoista.**
35. Tämän lähestymistavan mukaisesti ne yksilöitävissä olevat nettovarat, joihin hankkijaosapuoli on saanut määräysvallan, merkitään taseeseen käypiin arvoihin riippumatta siitä, onko hankkijaosapuoli hankkinut toisen yrityksen oman pääoman kokonaan vai vain osaksi vai onko se hankkinut omaisuuserät suoraan. Vähemmistön osuus merkitään siis taseeseen määrään, joka vastaa vähemmistön omistusosuutta tytäryrityksen yksilöitävissä olevien nettovarojen käyvistä arvoista.

## Vaiheittaiset osakehankinnat

36. Hankinta saattaa käsittää useampia kuin yhden kaupan, kuten esimerkiksi silloin, kun se toteutetaan vaiheittain peräkkäisinä pörssissä tapahtuvina ostoina. Kun tällaista tapahtuu, jokaista merkittävää liiketoimintaa käsitellään erikseen määritettäessä hankittujen, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyviä arvoja ja kyseisestä liiketoiminnasta johtuvaa liikearvoa tai negatiivista liikearvoa. Tämä johtaa siihen, että yksittäisten sijoitusten hankintamenoa verrataan hankkijaosapuolen prosenttiosuuteen kussakin merkittävässä hankinta-vaiheessa hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvistä arvoista.
37. Silloin kun hankinta toteutetaan vaiheittaisina ostoina, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvät arvot eri kauppajen toteutumispäivinä saattavat poiketa toisistaan. Jos kaikki hankintaan liittyvät yksilöitävissä olevat varat ja velat muutetaan käypiin arvoihin peräkkäisten ostojen toteutuessa, hankkijaosapuolen aikaisemmin omistamaa osuutta koskevat oikaisut ovat uudelleenarvostusta, ja niitä käsitellään sellaisina kirjanpidossa.
38. Ennen kuin liiketoimi täyttää hankinnan edellytykset, se saattaa täyttää edellytykset, joita vaaditaan sijoitukselta osakkuusyritykseen, ja tällöin siihen sovelletaan pääomaosuusmenetelmää IAS 28:n "Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" mukaisesti. Mikäli näin on, hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvien arvojen ja liikearvon tai negatiivisen liikearvon määrittäminen tapahtuu siitä päivästä lähtien, jona pääomaosuusmenetelmää alettiin soveltaa. Silloin kun sijoitus ei ole aikaisemmin täyttänyt osakkuusyritykseltä vaadittavia edellytyksiä, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvät arvot määritetään kunkin merkittävän hankintavaiheen toteutumispäivän perusteella, ja liikearvo tai negatiivinen liikearvo kirjataan hankinta-ajankohdasta alkaen.

## Hankittujen, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvien arvojen määrittäminen

39. Seuraavat ovat yleisiä ohjeita yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvien arvojen määrittämisestä:
- markkinakelpoiset arvopaperit tarkasteluhetken markkina-arvoihin;
  - ei-markkinakelpoiset arvopaperit arvioituihin arvoihin, joita määritettäessä otetaan huomioon esimerkiksi samantyyppisten yritysten vertailukelpoisten arvopapereiden hinta-tulos -suhteet (P/E), osinkotuotot ja odotettu kasvutahti;
  - saamiset niistä saatavien määrien nykyarvoihin, jotka määritetään asianmukaisia tarkasteluhetken korkokantoja käyttäen, tarvittaessa vähennettynä mahdollisen saamatta jäämisen vuoksi kirjattavilla vähennyserillä ja perinnästä johtuvilla menoilla. Lyhytaikaisten saamisten diskonttaamista ei kuitenkaan edellytetä silloin, kun saamisen nimellisarvon ja diskontatun määrän välinen ero ei ole olennainen;

- (d) vaihto-omaisuus:
- (i) valmiit tuotteet ja kauppatavarat myyntihintoihin, joista vähennetään seuraavien erien yhteenlaskettu määrä: (a) luovuttamisesta johtuvat menot ja (b) hankkijaosapuolen myyntiponnistuksille varattava kohtuullinen voitto perustuen samanlaisista valmiista tuotteista ja kauppatavaroista saatavaan voittoon;
  - (ii) keskeneräiset tuotteet valmiiden tuotteiden myyntihintoihin, joista vähennetään seuraavien yhteenlaskettu määrä: (a) menot valmiiksi saattamisesta, (b) luovuttamisesta johtuvat menot ja (c) valmistus- ja myyntiponnistuksille varattava kohtuullinen voitto perustuen samanlaisista valmiista tuotteista ja kauppatavaroista saatavaan voittoon; ja
  - (iii) raaka-aineet tarkasteluhetken jälleenhankinta-arvoihin;
- (e) maa-alueet ja rakennukset niiden markkina-arvoon;
- (f) koneet ja laitteet markkina-arvoon, joka normaalisti määritetään arvioittamalla. Silloin kun markkina-arvosta ei ole näyttöä koneiden ja laitteiden erityisestä luonteesta johtuen tai koska hyödykkeitä myydään vain harvoin muutoin kuin osana jatkuvaa liiketoimintaa, niiden arvoksi määrätään poistoilla vähennetty jälleenhankinta-arvo;
- (g) IAS-standardissa 38 "Aineettomat hyödykkeet" määritellyt aineettomat hyödykkeet käypiin arvoihin, jotka määritetään:
- (i) perustuen IAS 38:ssa määriteltyihin toimiviin markkinoihin; ja
  - (ii) jos toimivia markkinoita ei ole, sellaisella perusteella, joka kuvastaa määrää, jonka yritys olisi maksanut hyödykkeestä toisistaan riippumattomien asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden osapuolten välisessä kaupassa parhaaseen käytettävissä olevaan tietoon perustuen (ks. IAS-standardista 38 lisäohjeita yritysten yhteenliittymässä saadun aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittämisestä);
- (h) etuus pohjaisiin järjestelyihin perustuvat työsuhde-etuuksia koskevat nettovarat tai -velat etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen vakuutusmatemaattiseen nykyarvoon vähennettynä järjestelyyn kuuluvien varojen käyvällä arvolla. Varoja kirjataan kuitenkin vain siihen määrään asti kuin on todennäköistä, että yritys tulee saamaan ne palautuksena järjestelystä tai vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä;
- (i) verosaamiset ja verovelat siihen verotuksellisista tappioista johtuvan verohyödyn tai maksettavaksi tulevien verojen määrään, joka perustuu hankinnan seurauksena syntyvän yrityskokonaisuuden tai konsernin näkökulmasta arvioituun voittoon tai tappioon. Verosaamista tai -velkaa määritettäessä otetaan huomioon se verovaikutus, joka aiheutuu yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen muuttamisesta käypiin arvoihin, ja sitä ei diskontata. Verosaamiset sisältävät hankkijaosapuolen sellaiset laskennalliset verosaamiset, joita ei ole merkitty taseeseen ennen yritysten yhteenliittymää mutta jotka yhteenliittymän seurauksena täyttävät IAS 12:n "Tuloverot" mukaiset kirjaus edellytykset;
- (j) ostovelat, lyhyt- ja pitkäaikaiset lainat, velat, siirtovelat ja muut velat kyseisen velan suorittamiseksi tarvittavien määrien nykyarvoon, joka määritetään käyttäen asianmukaisia tarkasteluhetkellä vallitsevia korkokantoja. Lyhytaikaisten velkojen diskonttaamista ei kuitenkaan edellytetä silloin, kun velan nimellisarvon ja diskontatun määrän välinen ero ei ole olennainen;
- (k) hankinnan kohteen tappiolliset sopimukset ja muut yksilöitävissä olevat velat veloitteen täyttämiseksi tarvittavien määrien nykyarvoon, joka määritetään käyttäen asianmukaisia, tarkasteluhetkellä vallitsevia korkokantoja; ja
- (l) kappaleen 31 mukaisesti hankinnan kohteen toimintojen lopettamista tai supistamista varten tehtävät varaukset määritettyinä IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti.

Joissakin edellä olevista ohjeista oletetaan, että käyvät arvot määritetään diskonttausta käyttäen. Silloin kun ohjeessa ei viitata diskonttaukseen, sitä voidaan käyttää tai olla käyttämättä yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käypää arvoa määritettäessä.

## IAS 22

40. **Mikäli aineettoman hyödykkeen käypä arvo ei ole määritettävissä (IAS 38:ssä "Aineettomat hyödykkeet" määriteltyihin) toimiviin markkinoihin perustuen, kyseinen aineeton hyödyke merkitään hankinta-ajankohtana taseeseen enintään sellaisen määrään, että se ei synnytä eikä lisää hankinnasta johtuvaa negatiivista liikearvoa (ks. kappale 59).**

Hankinnasta johtuva liikearvo

Kirjaaminen ja arvostaminen

41. **Sitä osaa hankintamenosta, joka ylittää hankkijaosapuolen osuuden hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvästä arvosta kaupan toteutumisajankohtana, nimitetään liikearvoksi, ja se merkitään taseeseen varoiksi.**
42. Hankinnasta johtuva liikearvo edustaa maksua, jonka hankkijaosapuoli on suorittanut vastaista taloudellista hyötyä ennakoiden. Vastainen taloudellinen hyöty voi syntyä hankittujen, yksilöitävissä olevien omaisuuserien välisestä synergiasta tai omaisuuseristä, jotka eivät yksinään täytä tilinpäätökseen merkitsemisen edellytyksiä mutta joista hankkijaosapuoli on valmis maksamaan hankinnan tapahtuessa.
43. **Liikearvo merkitään taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappiolla vähennettyyn hankintamenoon.**

Poistot

44. **Liikearvosta tehdään poistot systemaattisella tavalla sen taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Poistoajan tulee kuvastaa parasta arviota siitä ajanjaksosta, jonka aikana taloudellisen hyödyn odotetaan koituvan yrityksen hyväksi. Kumottavissa olevan lähtökohtaisen oletuksen mukaan liikearvon taloudellinen vaikutusaika ei ylitä kahtakymmentä vuotta sen alkuperäisestä kirjaamisesta lukien.**
45. **Käytettävän poistomenetelmän tulee kuvastaa sitä, miten liikearvosta saatavan taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan. Tasapoistomenetelmää käytetään, ellei ole vakuuttavaa näyttöä siitä, että jokin muu menetelmä on kyseisessä tapauksessa perustellumpi.**
46. **Kunkin tilikauden poisto kirjataan kuluksi.**
47. Liikearvo vähenee ajan kuluessa kuvastaen sen hyötypotentiaalın vähenemistä. Joskus voi vaikuttaa siltä, että liikearvon arvo ei vähene ajan kuluessa. Tämä johtuu siitä, että liikearvon myöhemmin tapahtuvasta lisääntymisestä johtuva taloudellisen hyödyn tuottamispotentiaali korvaa asteittain alun perin hankitun taloudellisen hyödyn tuottamispotentiaalın. Toisin sanoen ostetun liikearvon tilalle tulee sisäisesti aikaansaataa liikearvoa. IAS 38 "Aineettomat hyödykkeet" kieltää sisäisesti aikaansaadun liikearvon merkitsemisen taseeseen. Tämän vuoksi on perusteltua, että liikearvosta tehdään poistot systemaattisella tavalla sen parhaan arvion mukaisena taloudellisenä vaikutusajana.
48. Liikearvon taloudellista vaikutusaikaa arvioitaessa joudutaan ottamaan huomioon monia tekijöitä, joihin kuuluvat:
- (a) hankitun liiketoiminnan luonne ja ennakoitavissa oleva vaikutusaika;
  - (b) sen toimialan vakaus ja ennakoitavissa oleva vaikutusaika, johon liikearvo liittyy;
  - (c) julkinen informaatio, joka koskee liikearvon luonnetta samankaltaisissa liiketoiminnoissa tai toimialoilla ja samankaltaisen liiketoiminnan tyypillistä elinkaarta;
  - (d) tuotteiden epäkuranttisuuden, kysynnän muutosten ja muiden taloudellisten tekijöiden vaikutus hankittuun liiketoimintaan;

- (e) avainhenkilöiden tai keskeisten henkilöstöryhmien odotettavissa oleva palvelusaika ja se, pystyisikö toinen johtoryhmä johtamaan hankittua liiketoimintaa tehokkaasti;
- (f) ylläpitomenojen tai muun rahoituksen määrä, jota ennakoidun hyödyn saaminen hankitusta liiketoiminnasta edellyttää, sekä yhtiön kyky ja aikomukset tämän toteuttamiseen;
- (g) kilpailijoiden tai mahdollisten kilpailijoiden odotettavissa olevat toimenpiteet; ja
- (h) aika, jona yrityksellä on määräysvalta hankittuun liiketoimintaan sekä liiketoiminnan taloudelliseen vaikutusaikaan vaikuttavat oikeudelliset, valvontaan liittyvät tai sopimuksiin perustuvat ehdot.
49. Koska liikearvo edustaa muun muassa synergian tuomaa taloudellista hyötyä tai omaisuuseriä, jotka eivät ole merkittävässä erikseen taseeseen, on vaikeaa arvioida sen taloudellista vaikutusaikaa. Sen taloudellista vaikutusaikaa koskevat arviot muuttuvat epäluotettavammiksi taloudellisen vaikutusajan pidentyessä. Tässä standardissa pidetään lähtökohtana, että liikearvon taloudellinen vaikutusaika ei tavallisesti ylitä kahtakymmentä vuotta sen alkuperäisestä kirjaamisesta lukien.
50. Harvoissa tapauksissa saattaa olla vakuuttavaa näyttöä siitä, että liikearvon taloudellinen vaikutusaika on tietty ajanjakso, joka on pitempi kuin kaksikymmentä vuotta. Vaikka esimerkkejä on vaikea löytää, näin voi tapahtua silloin kun liikearvo liittyy niin selkeästi johonkin yksilöitävissä olevaan omaisuuserään tai omaisuuserien ryhmään, että sen voidaan kohtuudella odottaa hyödyttävän hankkijaosapuolta kyseisen yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai omaisuuserien ryhmän koko taloudellisen vaikutusajan. Tällöin kumotaan lähtökohtainen oletus siitä, että liikearvon taloudellinen vaikutusaika ei ylitä kahtakymmentä vuotta, ja yritys:
- (a) tekee liikearvosta poistot sen parhaaseen mahdolliseen arvioon perustuvana taloudellisena vaikutusajana;
- (b) arvioi liikearvosta kerrytettävissä olevan rahamäärän vähintään vuosittain havaitakseen mahdollisen arvonalentumistappion (ks. kappale 56); ja
- (c) esittää tilinpäätöksessä syyt, joista johtuen lähtökohtainen oletus on kumottu sekä liikearvon taloudellisen vaikutusajan määrittämiseen merkittävästi vaikuttaneen tekijän (tai tekijät) (ks. kappale 88(b)).
51. Liikearvon taloudellinen vaikutusaika on aina rajallinen. Epävarmuus oikeuttaa arvioimaan liikearvon taloudellisen vaikutusajan varovaisesti, mutta se ei oikeuta arvioimaan taloudellista vaikutusaikaa epärealistisen lyhyeksi.
52. Vain harvoin, jos koskaan, on olemassa vakuuttavaa näyttöä, joka tukee muuta liikearvon poistomenetelmää kuin tasapoistoja, erityisesti jos kertyneiden poistojen määrä on tämän toisen menetelmän tuloksena pienempi kuin tasapoistoja tehtäessä. Poistomenetelmää sovelletaan johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen, jollei liikearvosta saatavan taloudellisen hyödyn odotetussa jakaantumisessa tapahdu muutosta.
53. Hankinnan kirjanpidollisessa käsittelyssä saattaa esiintyä tilanteita, joissa hankinnasta johtuva liikearvo ei kuvasta vastaista taloudellista hyötyä, jonka odotetaan koituvan hankkijaosapuolen hyväksi. Esimerkiksi hankituista, yksilöitävissä olevista nettovaroista saatavaksi odotettavat vastaiset rahavirrat ovat saattaneet vähentyä sen jälkeen, kun kauppahinnasta on neuvoteltu. Tällöin yritys tekee liikearvolle IAS 36:n "Omaisuuserien arvon alentuminen" mukaisen arvonalentumistestin ja kirjaa mahdollisen arvonalentumistappion sen perusteella.
54. **Poistoaikaa ja -menetelmää tarkastellaan uudelleen vähintään jokaisen tilikauden päättyessä. Jos liikearvon odotettavissa oleva taloudellinen vaikutusaika poikkeaa merkittävästi aikaisemmin tehdyistä arvioista, poistoaikaa muutetaan vastaavasti. Jos liikearvosta saatavan taloudellisen hyödyn odotetussa jakautumisessa on tapahtunut merkittävä muutos, poistomenetelmä muutetaan kuvastamaan muuttunutta jakautumista. Tällaiset muutokset käsitellään kirjanpidollisten arvioiden muutoksina IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti oikaisemalla poistoja tarkasteltavana olevalla tilikaudella ja tulevilla tilikausilla.**

## IAS 22

## Kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen – arvonalentumistappiot

55. Todetakseen, onko liikearvon arvo alentunut, yritys soveltaa IAS-standardia 36 "Omaisuserien arvon alentuminen". IAS-standardissa 36 selostetaan, miten yritys tarkistaa omaisuserien kirjanpitoarvon, miten se määrittää omaisuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän ja milloin se kirjaa tai peruuttaa arvonalentumistappion.
56. **IAS-standardiin 36 "Omaisuserien arvon alentuminen" sisältyvien vaatimusten lisäksi yrityksen tulee arvioida vähintään jokaisen tilikauden päättyessä IAS 36:n mukaisesti määrä, joka on kerrytettävissä sellaisesta liikearvosta, josta tehdään poistot kahtakymmentä vuotta pitemmän ajan kuluessa alkuperäisestä kirjaamisesta lukien, vaikkei sen arvon alentumisesta olisi mitään viitteitä.**
57. Joskus on vaikeaa määritellä onko liikearvon arvo alentunut, erityisesti jos sen taloudellinen vaikutusaika on pitkä. Sen johdosta tämä standardi edellyttää liikearvosta kerrytettävissä olevan määrän selvittämistä vähintäänkin vuosittain, mikäli sen taloudellinen vaikutusaika on yli kaksikymmentä vuotta alkuperäisestä kirjaamisesta lukien.
58. Liikearvon vuotuista arvonalentumistestiä koskeva vaatimus on voimassa aina silloin kun liikearvon tarkasteluhetkellä arvioitu taloudellinen kokonaisvaikutusaika on yli kaksikymmentä vuotta sen alkuperäisestä kirjaamisesta lukien. Tästä johtuu, että jos liikearvon taloudelliseksi vaikutusajaksi arvioitiin alle kaksikymmentä vuotta kun se alun perin merkittiin kirjanpitoon mutta arvioitua taloudellista vaikutusaikaa on myöhemmin jatkettu siten, että siitä tuli pitempi kuin kaksikymmentä vuotta liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta lukien, yritys tekee kappaleen 56 edellyttämän arvonalentumistestin ja esittää tilinpäätöksessään kappaleen 88(b) edellyttämät tiedot.

Hankinnasta johtuva negatiivinen liikearvo

## Kirjaaminen ja arvostaminen

59. **Se osa hankkijaosapuolen osuudesta hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvästä arvosta, joka kaupan toteutumisajankohtana ylittää hankintamenon, merkitään taseeseen negatiiviseksi liikearvoksi.**
60. Negatiivinen liikearvo saattaa olla viite siitä, että yksilöitävissä olevat varat on otettu huomioon todellista korkeampaan arvoon ja yksilöitävissä olevia velkoja on jätetty ottamatta huomioon tai otettu huomioon todellista pienempinä. Ennen negatiivisen liikearvon merkitsemistä taseeseen on tärkeää varmistua siitä, että näin ei ole tapahtunut.
61. **Siltä osin kuin negatiivinen liikearvo liittyy sellaisiin vastaisiin tappioita ja kuluja koskeviin odotuksiin, jotka on yksilöity hankkijaosapuolen tekemässä hankintaa koskevassa suunnitelmassa ja jotka ovat määritettävissä luotettavasti mutta joita ei vastaa yksilöitävissä oleva velka hankinta-ajankohtana (ks. kappale 26), kyseinen osa negatiivisesta liikearvosta merkitään tuotoiksi tuloslaskelmaan silloin, kun nämä vastaiset tappiot ja kulut kirjataan. Jos näitä yksilöitävissä olevia vastaisia tappiota ja kuluja ei kirjata ennakoitun ajan kuluessa, negatiivista liikearvoa käsitellään kappaleiden 62 (a) ja (b) mukaisesti.**
62. **Siltä osin kuin negatiivinen liikearvo ei liity sellaisiin yksilöitävissä oleviin odotettuihin tappioihin ja kuluihin, jotka ovat määritettävissä luotettavasti hankinta-ajankohtana, negatiivinen liikearvo merkitään tuotoiksi tuloslaskelmaan seuraavasti:**
- (a) **se negatiivisen liikearvon määrä, joka ei ylitä hankittujen yksilöitävissä olevien ei-monetaaristen varojen käyviä arvoja, tuloutetaan systemaattisella tavalla ajanjaksona, joka on näiden yksilöitävissä olevien hankittujen, poistojen kohteena olevien omaisuserien jäljellä olevien taloudellisten vaikutus-aikojen painotettu keskiarvo; ja**
- (b) **se negatiivisen liikearvon määrä, joka ylittää hankittujen yksilöitävissä olevien ei-monetaaristen varojen käyvät arvot, tuloutetaan välittömästi.**
63. Siltä osin kuin negatiivinen liikearvo ei liity sellaisiin vastaisiin tappioita ja kuluja koskeviin odotuksiin, jotka on yksilöity hankkijaosapuolen tekemässä hankintaa koskevassa suunnitelmassa ja jotka ovat määritettävissä luotettavasti, negatiivinen liikearvo on voittoa, joka tuloutetaan sitä mukaa kuin yksilöitävissä olevien hankittujen, poistojen kohteena olevien omaisuserien ilmentämää taloudellista hyötyä käytetään hyväksi. Jos kyseessä ovat monetaariset varat, voitto tuloutetaan välittömästi.

## Esittäminen tilinpäätöksessä

64. **Negatiivinen liikearvo esitetään tilinpäätöksen laativan yrityksen varoista vähennettynä samassa taseen erässä kuin liikearvo.**

## Tulevaisuuden tapahtumista riippuva vastikkeen oikaisu

65. **Silloin kun hankintaa koskevassa sopimuksessa määrätään sellaisesta vastikkeen oikaisusta, joka riippuu yhdestä tai useammasta tulevaisuuden tapahtumasta, oikaisun määrä sisällytetään hankinta-ajankohdan mukaiseen hankintamenuun mikäli oikaisu on todennäköinen ja määritettävissä luotettavasti.**
66. Hankintaa koskevassa sopimuksessa saattaa olla ehto, jonka mukaan vastikkeeseen tehdään muutoksia yhden tai useamman vastaisen tapahtuman toteutuessa. Oikaisujen ehtona voi olla tietyn kannattavuustason säilyttäminen tai saavuttaminen tulevilla tilikausilla tai osana vastiketta liikkeeseen laskettujen arvopapereiden markkinahinnan säilyminen.
67. Vastikkeeseen tehtävän oikaisun määrä on yleensä mahdollista arvioida hankinnan alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn yhteydessä informaation luotettavuutta vaarantamatta, vaikka epävarmuutta onkin jonkin verran. Jos tulevaisuuden tapahtumat eivät toteudu tai jos arviota joudutaan muuttamaan, hankintamenua oikaistaan ja tämä vaikuttaa liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon.

## Hankintamenu myöhemmät muutokset

68. **Hankintamenua oikaistaan silloin, kun vastikkeen määrään vaikuttava ehto toteutuu hankinta-ajankohdan jälkeen niin, että määrän suorittaminen on todennäköistä ja määrä on arvioitavissa luotettavasti.**
69. Hankinnan ehoissa voidaan määrätä hankintamenuon tehtävästä oikaisusta siinä tapauksessa, että hankintu osapuolen toiminnan tulos hankinnan jälkeen ylittää tai alittaa sovitun tason. Kun oikaisu myöhemmin tulee todennäköiseksi ja sen määrä on arvioitavissa luotettavasti, hankkijaosapuoli käsittelee vastikkeen lisäystä hankintamenu oikaisuna, joka vaikuttaa liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon.
70. Joissakin tapauksissa hankkijaosapuolelta saatetaan edellyttää myöhempiä maksusuorituksia myyjälle korvaukseksi vastikkeen arvon alenemisesta. Näin on silloin, kun hankkijaosapuoli on taannut hankinnan vastikkeena liikkeeseen laskemiensa oman tai vieraan pääoman ehtoisten arvopapereiden markkinahinnan ja joutuu laskemaan liikkeeseen lisää arvopapereita alkuperäiseen hankintamenuon pääsemiseksi. Tällöin hankintamenu ei lisäänny eikä näin ollen oikaista liikearvoa tai negatiivista liikearvoa. Sen sijaan liikkeeseen laskettujen oman tai vieraan pääoman ehtoisten arvopapereiden lisäys on alkuperäisestä liikkeeseenlaskusta johtuvan ylikurssin vähennys tai alikurssin lisäys.

Yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen myöhempi toteaminen tai arvomuutokset <sup>(3)</sup>

71. **Yksilöitävissä olevat varat ja velat, jotka on hankittu mutta jotka eivät hankinnan alkuperäisen kirjanpidollisen käsittelyn yhteydessä täytä kappaleen 26 mukaisia erillisen kirjaamisen edellytyksiä, merkitään taseeseen myöhemmin, kun ne täyttävät nämä edellytykset. Yksilöitävissä olevien hankittujen varojen ja velkojen kirjanpitoarvoa oikaistaan, kun hankinnan jälkeen saadaan lisänäyttöä, joka auttaa arvioimaan kyseisille varoille ja veloille hankinnan alkuperäisen kirjanpidollisen käsittelyn yhteydessä osoitettuja määriä. Myös liikearvolle tai negatiiviselle liikearvolle osoitettua määrää oikaistaan tarvittaessa siltä osin kuin:**

- (a) **oikaisu ei kasvata liikearvon kirjanpitoarvoa suuremmaksi kuin IAS-standardissa 36 "Omaisuuserien arvon alentuminen" määritetty siitä kerrytettävissä oleva rahamäärä; ja**

<sup>(3)</sup> Ks. myös SIC-22: "Yritysten yhteenliittymät – myöhemmin tehtävät oikaisut alun perin esitettyihin käyppiin arvoihin ja liikearvoon".

## IAS 22

- (b) **tällainen oikaisu tehdään hankinnan jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden loppuun mennessä (paitsi yksilöitävissä olevan velan merkitseminen taseeseen kappaleen 31 mukaisesti, jota koskee kappaleessa 31(c) esitetty aikaraja);**

**muutoin yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen oikaisut kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi.**

72. Hankinnan kohteen yksilöitävissä olevia varoja ja velkoja ei mahdollisesti ole kirjattu hankinnan tapahtuessa, koska ne eivät ole täyttäneet yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen kirjaamisen edellytyksiä tai koska hankkijaosapuoli on ollut tietämätön niiden olemassaolosta. Samoin saatetaan joutua oikaisemaan yksilöitävissä oleville hankituille varoille ja veloille hankinta-ajankohtana osoitettuja käyviä arvoja, kun saadaan lisänäyttöä, joka auttaa arvioimaan yksilöitävissä olevan omaisuus- tai velkaerän arvoa hankinta-ajankohtana. Silloin kun yksilöitävissä olevia varoja tai velkoja merkitään taseeseen tai niiden kirjanpitoarvoa oikaistaan hankinnan jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden päättymisen jälkeen (osavuosisjaksoja lukuun ottamatta), kirjataan tuotto tai kulu eikä oikaista liikearvoa tai negatiivista liikearvoa. Tämä aikarajoite, vaikka onkin pituudeltaan keinotekoinen, estää liikearvon ja negatiivisen liikearvon rajoittamattoman uudelleenarvioimisen ja oikaisemisen.
73. Kappaleen 71 mukaisesti liikearvon (tai negatiivisen liikearvon) kirjanpitoarvoa oikaistaan, jos esimerkiksi hankitun yksilöitävissä olevan omaisuuserän arvo alentuu ennen hankinnan jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden päättymistä eikä arvonalentumistappio liity nimenomaisesti hankinta-ajankohdan jälkeisiin tapahtumiin tai olosuhteiden muutoksiin.
74. Silloin kun hankkijaosapuoli tulee hankinnan jälkeen mutta ennen hankinnan jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden päättymistä tietoiseksi sellaisen velan olemassaolosta, joka oli ollut olemassa hankinta-ajankohtana taikka sellaisen arvonalentumistappion olemassaolosta, joka ei liity nimenomaisesti hankinta-ajankohdan jälkeisiin tapahtumiin tai olosuhteiden muutoksiin, liikearvoa ei kasvateta suuremmaksi kuin IAS 36:n mukaisesti määritettävä siitä kerrytettävissä oleva määrä.
75. **Mikäli hankinnan kohteen toimintojen lopettamista tai supistamista varten on tehty varauksia kappaleen 31 mukaisesti, nämä varaukset peruutetaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että:**
- (a) **taloudellisen hyödyn siirtyminen pois yrityksestä ei enää ole todennäköistä; tai**
- (b) **yksityiskohtaista, asianmukaisesti laadittua suunnitelmaa ei panna toimeen:**
- (i) **yksityiskohtaisessa, asianmukaisesti laaditussa suunnitelmassa esitetyllä tavalla; tai**
- (ii) **yksityiskohtaisessa asianmukaisesti laaditussa suunnitelmassa määrätyn ajan kuluessa.**

**Tällainen peruutus esitetään liikearvon tai negatiivisen liikearvon (ja tarvittaessa vähemmistön osuuden) oikaisuna niin, että siitä ei kirjata tuottoa eikä kuluja. Oikaistusta liikearvosta tehdään poistot sen jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana. Oikaistua negatiivista liikearvoa käsitellään kappaleiden 62(a) ja (b) mukaisesti.**

76. Kappaleen 31 mukaisesti tehtäviin varauksiin ei yleensä ole tarpeen tehdä oikaisuja, sillä edellytetään yksityiskohtaista dokumentoitua suunnitelmaa, jossa toteutuvat menot määritellään. Jos menot eivät ole toteutuneet ennakoidun ajan kuluessa tai jos niiden ei enää odoteta toteutuvan, on tarpeen oikaista hankinnan kohteen toimintojen lopettamista tai supistamista varten tehtyä varausta ja vastaavasti liikearvoa tai negatiivista liikearvoa (sekä tarvittaessa vähemmistön osuutta). Jos myöhemmin syntyy velvoite, jonka kirjaamista edellytetään IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaan, yritys kirjaa vastaavan kulun.

## OMISTUSTEN YHDISTÄMISET

Omistusten yhdistämisten kirjanpidollinen käsittely

77. **Omistusten yhdistämistä käsitellään käyttäen pooling-menetelmää kappaleiden 78, 79 ja 82 mukaisesti.**

78. **Pooling-menetelmää sovellettaessa yhteen liittyvien yritysten tilinpäätösten erät tilikaudelta, jonka aikana yhteenliittyminen tapahtuu, sekä kaikilta esitettäviltä vertailutilikausilta sisällytetään yrityskokonaisuuden tilinpäätökseen ikään kuin ne olisi yhdistetty aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden alusta lähtien. Jos yritys on osapuolena omistusten yhdistämisessä, jonka toteutumispäivä on viimeisimmän tilinpäätökseen sisältyvän tilikauden päättymispäivän jälkeen, kyseistä omistusten yhdistämistä ei sisällytetä yrityksen tilinpäätökseen.**
79. **Mahdollinen ero, joka syntyy liikkeeseen laskettuna osakepääomana kirjatun määrän ja sen lisäksi mahdollisesti tulevan käteisvaroina tai muina varoina suoritettavan vastikkeen ja toisaalta hankittuna osakepääomana kirjatun määrän välille, merkitään oman pääoman oikaisuksi.**
80. Omistusten yhdistämisen tosiasiallinen sisältö on se, että hankintaa ei ole tapahtunut ja että ennen yritysten yhteenliittymää vallinnut riskien ja hyödyn keskinäinen jakaminen jatkuu. Pooling-menetelmää käytettäessä tämä seikka otetaan huomioon käsittelemällä yhteen liittyviä yrityksiä ikään kuin erilliset liiketoiminnat jatkuisivat entiseen tapaan, vaikkakin nyt yhteisesti omistettuina ja johdettuina. Erillistilinpäätöksiä yhdistettäessä tehdään näin ollen vain vähäisiä muutoksia.
81. Koska omistusten yhdistämisen tuloksena syntyy yksi yhdistynyt yksikkö, tämä yksikkö alkaa soveltaa yhtenäisiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Siksi yhteen liittyvien yritysten varat ja velat kirjataan yrityskokonaisuudessa niiden senhetkisiin kirjanpitoarvoihin, joita oikaistaan vain siten, että ne vastaavat yrityskokonaisuuden noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, joita sovelletaan kaikilla tilinpäätöksessä esitettävillä tilikausilla. Uutta liikearvoa tai negatiivista liikearvoa ei kirjata. Myös kaikki yhteen liittyvien yritysten väliset liiketoimet eliminoidaan yrityskokonaisuuden tilinpäätöstä laadittaessa, riippumatta siitä, ovatko ne toteutuneet ennen vai jälkeen omistusten yhdistämisen.
82. **Omistusten yhdistämisen yhteydessä toteutuneet menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.**
83. Omistusten yhdistämisen yhteydessä toteutuvia menoja ovat rekisteröintipalkkiot, osakkeenomistajille tiedottamisesta johtuvat menot, neuvonta- ja konsultointipalkkiot sekä palkat ja muut menot, jotka liittyvät yritysten yhteenliittymän toteuttamiseen osallistuneen henkilöstön tekemään työhön. Niihin kuuluvat myös aiemmin erillisten liiketoimintojen yhdistämisestä syntyvät menot ja tappiot.

#### KAIKKI YRITYSTEN YHTENLIITTYMÄT

##### Tuloverot

84. Joissakin maissa yritysten yhteenliittymän kirjanpidollinen käsittely saattaa poiketa verolakien mukaisesta käsittelystä. Tästä aiheutuvia laskennallisia verovelkoja ja -saamisia käsitellään IAS 12:n "Tuloverot" mukaisesti.
85. Hankinnan kohteen verotuksellisten tappioiden myöhemmin tapahtuvasta vähentämisestä tai muista laskennallisista verosaamisista koituva mahdollinen hyöty, jota hankkijaosapuoli ei ole hankinta-ajankohtana merkinnyt taseeseen yksilöitävinä olevina varoina, saattaa sittemmin realisoitua. Silloin kun näin tapahtuu, hankkijaosapuoli ottaa hyödyn huomioon kirjanpidossaan IAS 12:n "Tuloverot" mukaisesti. Lisäksi hankkijaosapuoli:
- oikaisee liikearvon bruttomääräisen kirjanpitoarvon ja siihen liittyvät kertyneet poistot sitä määrää vastaaviksi, jotka olisi kirjattu, jos laskennallinen verosaaminen olisi otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina yritysten yhteenliittymän toteutumispäivänä; ja
  - kirjaa liikearvon nettomääräisen kirjanpitoarvon vähentymisen kuluksi.

Nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan synnytä negatiivista liikearvoa eivätkä lisää negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvoa.

## IAS 22

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

86. **Kaikista yritysten yhteenliittymistä esitetään seuraavat tiedot siltä tilikaudelta laadittavassa tilinpäätöksessä, jonka aikana yhteenliittyminen on tapahtunut:**
- (a) *yhteen liittyneiden yritysten nimet ja kuvaus yrityksistä;*
  - (b) *yhteenliittymän kirjanpidollisessa käsittelyssä sovellettu menetelmä;*
  - (c) *yhteenliittymän kirjanpidollinen toteutumispäivä; ja*
  - (d) *yhteenliittymässä saadut toiminnot, joista yritys on päättänyt luopua yhteenliittymisen jälkeen.*
87. **Hankinnaksi luokiteltavasta yritysten yhteenliittymästä esitetään seuraavat lisätiedot siltä tilikaudelta laadittavassa tilinpäätöksessä, jonka aikana hankinta on tapahtunut:**
- (a) *hankittu prosenttiosuus osakkeiden tuottamasta äänivallasta; ja*
  - (b) *hankintameno sekä kuvaus maksetusta tai ehdollisesti maksettavasta vastikkeesta.*
88. **Tilinpäätöksessä esitetään liikearvosta:**
- (a) *käytetty poistoaika (tai -ajat);*
  - (b) *jos liikearvosta tehdään poistot kahtakymmentä vuotta pitemmän ajan kuluessa, syyt joiden vuoksi lähtökohtainen oletamus siitä, että liikearvon taloudellinen vaikutusaika ei ole pitempi kuin kaksikymmentä vuotta alkuperäisestä kirjaamisesta lukien, on kumottu. Näitä syitä esittäessään yrityksen tulee kuvata liikearvon taloudellisen vaikutusajan määrittämiseen merkittävästi vaikuttanut tekijä (tai tekijät);*
  - (c) *mikäli liikearvosta ei tehdä tasapoistoja, peruste jota on käytetty sekä syy siihen, miksi kyseinen peruste soveltuu tasapoistoja paremmin;*
  - (d) *tuloslaskelman erä tai erät, joihin liikearvon poistot sisältyvät; ja*
  - (e) *liikearvon tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:*
    - (i) *bruttomäärän ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettynä) tilikauden alussa;*
    - (ii) *tilikauden aikana kirjatun liikearvon lisäyksen;*
    - (iii) *oikaisut, jotka johtuvat yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen myöhemmin tapahtuvasta toteamisesta tai arvon muutoksista;*
    - (iv) *liikearvon, joka ei sisälly enää taseeseen sen vuoksi, että kyseisestä liiketoiminnasta on luovuttu osaksi tai kokonaan tilikauden aikana;*
    - (v) *tilikaudella kirjatut poistot;*
    - (vi) *tilikaudella kirjatut IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" mukaiset arvonalentumistappiot;*
    - (vii) *tilikaudella mahdollisesti IAS 36:n mukaisesti palautetut arvonalentumistappiot;*
    - (viii) *muut kirjanpitoarvon muutokset tilikaudella; sekä*
    - (ix) *liikearvon bruttomäärän ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettynä) tilikauden lopussa.*

**Vertailutietoja ei edellytetä.**

89. Kahtakymmentä vuotta pitemmässä ajassa poistettavan liikearvon taloudellisen vaikutusajan määrittämiseen merkittävästi vaikuttanutta tekijää (tai tekijöitä) selostaessaan yritys ottaa huomioon kappaleessa 48 esitettävän luettelon tällaisista tekijöistä.
90. Kappaleiden 88(e)(vi) ja (vii) edellyttämien tietojen lisäksi yritys esittää tilinpäätöksessään IAS 36:n mukaiset tiedot liikearvosta, jonka arvo on alentunut.
91. **Tilinpäätöksessä esitetään negatiivisesta liikearvosta:**
- (a) **siltä osin kuin negatiivista liikearvoa käsitellään kappaleen 61 mukaisesti, kuvaus odotettavissa olevista tappiosta ja kuluista sekä niiden määrästä ja ajoittumisesta;**
  - (b) **tilikausi, jolla (tai tilikaudet, joilla) negatiivinen liikearvo tuloutetaan;**
  - (c) **tuloslaskelman erä tai erät, joihin negatiivisen liikearvon tuloutus sisältyy; ja**
  - (d) **negatiivisen liikearvon tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:**
    - (i) **negatiivisen liikearvon bruttomäärän ja jo tuloutetun liikearvon kertyneen määrän tilikauden alussa;**
    - (ii) **tilikauden aikana kirjatun negatiivisen liikearvon lisäyksen;**
    - (iii) **oikaisut, jotka johtuvat yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen myöhemmin tapahtuvasta toteamisesta tai arvon muutoksista;**
    - (iv) **negatiivisen liikearvon, joka ei enää sisälly taseeseen sen vuoksi, että kyseisestä liiketoiminnasta on luovuttu osaksi tai kokonaan tilikauden aikana;**
    - (v) **tilikauden aikana tuloutetun negatiivisen liikearvon, siten että mahdollinen kappaleen 61 mukaisesti tuloutettu osa negatiivisesta liikearvosta esitetään erikseen;**
    - (vi) **muut negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvon muutokset tilikauden aikana; ja**
    - (vii) **negatiivisen liikearvon bruttomäärän ja jo tuloutetun negatiivisen liikearvon kertyneen määrän tilikauden lopussa.**

**Vertailutietoja ei edellytetä.**

92. IAS-standardiin 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" sisältyvät vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskevat kappaleen 31 mukaisesti taseeseen merkittyjä varauksia, jotka on tehty hankinnan kohteen toimintojen lopettamista tai supistamista varten. Näitä varauksia pidetään IAS 37:n mukaisia esittämisaatuksia sovellettaessa erillisenä varausten ryhmänä. Lisäksi tilinpäätöksessä esitetään näiden varausten yhteenlaskettu kirjanpitoarvo kunkin yksittäisen yritysten yhteenliittymän osalta erikseen.
93. Mikäli yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen tai vastikkeen käyvät arvot hankinnassa pystytään määrittämään vain alustavasti sen tilikauden päättyessä, jonka aikana hankinta tapahtui, tästä annetaan tieto ja esitetään syyt siihen. Kun tällaisia alustavia käyviä arvoja myöhemmin oikaistaan, nämä oikaisut esitetään ja niitä selostetaan kyseisen tilikauden tilinpäätöksessä.
94. Omistusten yhdistämiseksi luokiteltavasta yritysten yhteenliittymästä esitetään seuraavat lisätiedot siltä tilikaudelta laadittavassa tilinpäätöksessä, jonka aikana omistusten yhdistäminen on tapahtunut:
- (a) **liikkeeseen laskettujen osakkeiden lukumäärä ja kuvaus niistä sekä vaihdettu prosenttiosuus kunkin yrityksen osakkeiden tuottamasta äänivallasta omistusten yhdistämiseksi;**
  - (b) **kunkin yrityksen tuomat varat ja velat; sekä**
  - (c) **kunkin yrityksen ennen omistusten yhdistämistä kertyneet myyntituotot, muut liiketoiminnan tuotot, satunnaiset erät ja tilikauden voitto tai tappio, jotka vaikuttavat yrityskokonaisuuden tilinpäätöksen osoittamaan voittoon tai tappioon.**

## IAS 22

95. Yleisiä konsernitilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset sisältyvät IAS-standardiin 27 "Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely".
96. **Tilinpäätöspäivän jälkeen toteutuneista yritysten yhteenliittymistä esitetään tilinpäätöksessä kappaleiden 86-94 edellyttämät tiedot. Jos jonkin tiedon esittäminen ei ole käytännössä mahdollista, tästä ilmoitetaan.**
97. Tiedot yritysten yhteenliittymistä, jotka ovat toteutuneet tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen kuin yhdenkään yhteen liittyneen yrityksen tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, esitetään, mikäli ne ovat niin tärkeitä, että niiden esittämättä jättäminen vaikuttaisi siihen, pystyvätkö käyttäjät tekemään asianmukaisia arvioita ja päätöksiä (ks. IAS 10 "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat").
98. Joissakin tapauksissa yritysten yhteenliittymällä on sellainen vaikutus, että yrityskokonaisuuden tilinpäätös pystytään laatimaan toiminnan jatkuvuutta koskevaan olettamukseen perustuen. Tämä ei ehkä olisi ollut mahdollista toisen tai ei kummankaan yhteen liittyvän yrityksen osalta. Näin voi käydä esimerkiksi silloin kun yritys, jolla on maksuvalmiusongelmia, liittyy yhteen sellaisen yrityksen kanssa, jolla on käytettävissään rahaa, jota voidaan käyttää rahan tarpeessa olevassa yrityksessä. Jos tilanne on tällainen, tämän tiedon esittämisellä on merkitystä maksuvalmiusongelmista kärsivän yrityksen tilinpäätöksessä.

## SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

99. **Tämän standardin soveltaminen aloitetaan seuraavissa taulukoissa esitetyllä tavalla sen voimaantulopäivänä (tai sitä aikaisempänä käyttöönottopäivänä). Kaikissa muissa kuin näissä taulukoissa yksityiskohtaisesti esitetyissä tapauksissa tätä standardia sovelletaan takautuvasti, jos se on käytännössä mahdollista.**
100. **Vaikutus, joka syntyy standardin soveltamisen aloittamisesta sen voimaantulopäivänä (tai aikaisemmin) kirjataan IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti, toisin sanoen joko oikaisemaan kertyneitä voittovaroja aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden alussa (IAS 8 ensisijainen menettelytapa) tai tilikauden voittoon tai tappioon vaikuttavana (IAS 8 sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa).**
101. **Yrityksen tulee esittää ensimmäisessä tämän standardin mukaisessa vuositilinpäätöksessä soveltamansa siirtymäsäännöt niissä tapauksissa, joissa tämä standardi sallii eri vaihtoehtoja.**

## Siirtymäsäännöt – liikearvon tai negatiivisen liikearvon oikaiseminen

Tapaus	Vaatimukset
1. Hankinnaksi luokiteltava yritysten yhteenliittymä, joka syntyi ennen 1.1.1995 alkaneelta tilikaudelta laaditussa tilinpäätöksessä.	
(a) Liikearvo (tai negatiivinen liikearvo) kirjattiin omaa pääomaa vastaan.	<p>Liikearvon (tai negatiivisen liikearvon) oikaiseminen on suositeltavaa, mutta sitä ei edellytetä. Jos liikearvo (tai negatiivinen liikearvo) oikaistaan:</p> <p>(i) oikaistaan jokaisesta ennen 1.1.1995 toteutuneesta hankinnasta johtuva liikearvo ja negatiivinen liikearvo;</p> <p>(ii) selvitetään liikearvon (tai negatiivisen liikearvon) määrä tämän standardin kappaleen 41 (tai 59) mukaisesti ja kirjataan liikearvo (negatiivinen liikearvo) sen mukaisena; ja</p> <p>(iii) määritetään liikearvon kertyneet poistot (tai negatiivisen liikearvon kertyneet tuloutukset) hankinta-ajankohdasta alkaen tämän standardin kappaleiden 44-54 (tai 61-63) mukaisesti ja kirjataan ne sen mukaisina.</p>

- (b) Liikearvo (tai negatiivinen liikearvo) merkittiin alun perin taseeseen varoiksi (tai taseen vastattaviin tuloennakoksi) mutta ei siihen määrään, joka sille olisi osoitettu tämän standardin kappaleen 41 (tai 59) mukaisesti.
- Liikearvon (tai negatiivisen liikearvon) oikaiseminen on suositeltavaa, mutta sitä ei edellytetä.
- Jos liikearvo (tai negatiivinen liikearvo) oikaistaan, sovelletaan edellä esitetyn tapauksen 1 (a) mukaisia vaatimuksia.
- Jos liikearvoa (tai negatiivista liikearvoa) ei oikaista, sille hankinta-ajankohtana osoitettu määrä katsotaan oikein määritetyksi. Liikearvon poistojen (tai negatiivisen liikearvon tulouttamisen) osalta katso tapaukset 3 ja 4 jäljempänä.
2. Hankinnaksi luokiteltava yritysten yhteenliittymä, joka syntyi 1.1.1995 tai sen jälkeen mutta ennen tämän standardin voimaantuloa (tai ennen sen tätä aikaisemmin tapahtunutta soveltamista) alkaneelta tilikaudelta laaditussa tilinpäätöksessä.
- (a) Hankinta-ajankohtana hankintameno ylitti hankkijaosapuolen osuuden yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvistä arvoista.
- Mikäli liikearvo merkittiin taseeseen ja määritettiin tämän standardin kappaleen 41 mukaisesti, katso poistoja koskevat siirtymäsäännöt jäljempänä kohdissa 3 tai 4.
- Muussa tapauksessa:
- (i) selvitetään, mikä liikearvon määrä olisi ollut hankinta-ajankohtana tämän standardin kohdan 41 mukaisesti ja kirjataan liikearvo sen mukaisena;
- (ii) määritetään liikearvon kertyneet poistot, jotka olisi kirjattu IAS 22:n (uudistettu 1993) mukaisesti ja kirjataan ne sen mukaisina (IAS-standardiin 22 (uudistettu 1993) sisältyvä kahdenkymmenen vuoden aikaraja on voimassa); ja
- (iii) poistetaan liikearvon jäljelle jäävä kirjanpitoarvo tämän standardin mukaisesti määritetyn taloudellisen vaikutusajan kuluessa (käsitely kuten jäljempänä kohdassa 4).
- (b) Hankinta-ajankohtana:
- (i) hankintameno oli pienempi kuin hankkijaosapuolen osuus yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvistä arvoista; ja
- (ii) yksilöitävissä olevien hankittujen ei-monetaaristen varojen käyviä arvoja pienennettiin, kunnes yli menevä osa oli eliminoitu (IAS 22:n (uudistettu 1993) mukainen ensisijainen menettely).
- Negatiivisen liikearvon oikaisemista suositellaan, mutta sitä ei edellytetä. Mikäli negatiivinen liikearvo oikaistaan:
- (i) oikaistaan jokaisesta 1.1.1995 jälkeen toteutuneesta hankinnasta johtuva negatiivinen liikearvo;
- (ii) selvitetään, mikä negatiivisen liikearvon määrä olisi ollut hankinta-ajankohtana tämän standardin kohdan 59 mukaisesti ja kirjataan negatiivinen liikearvo sen mukaisena;
- (iii) selvitetään se kertynyt määrä, joka negatiivisesta liikearvosta olisi tuloutettu IAS 22:n (uudistettu 1993) mukaisesti ja kirjataan se tämän mukaisena; ja
- (iv) tuloutetaan jäljelle jäävä negatiivinen liikearvo ajanjaksona, joka on hankittujen yksilöitävissä olevien ei-monetaaristen, poistojen kohteena olevien omaisuuserien taloudellisten pitoaikojen painotettu keskiarvo (käsitely kuten jäljempänä kohdassa 4).

## IAS 22

	<p>Jos negatiivista liikearvoa ei oikaista, sille hankinta-ajankohtana osoitettu määrä katsotaan oikein määritetyksi. Negatiivisen liikearvon tulouttamisen osalta katso tapaukset 3 ja 4 jäljempänä.</p>
<p>(c) Hankinta-ajankohtana:</p> <p>(i) hankintameno oli pienempi kuin hankkijaosapuolen osuus yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvistä arvoista; ja</p> <p>(ii) yksilöitävissä olevien hankittujen ei-monetaaristen varojen käypiä arvoja ei vähennetty yli menevän osan eliminoimiseksi (IAS 22:n (uudistettu 1993) mukainen sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa).</p>	<p>Mikäli negatiivinen liikearvo merkittiin taseeseen ja määritettiin tämän standardin kappaleen 59 mukaisesti, katso negatiivisen liikearvon tulouttamista koskevat siirtymäsäännöt jäljempänä kohdissa 3 tai 4. Muussa tapauksessa:</p> <p>(i) selvitetään, mikä negatiivisen liikearvon määrä olisi ollut hankinta-ajankohtana tämän standardin kohdan 59 mukaisesti ja kirjataan negatiivinen liikearvo sen mukaisena;</p> <p>(ii) selvitetään se kertynyt määrä, joka negatiivisesta liikearvosta olisi tuloutettu IAS 22:n (uudistettu 1993) mukaisesti ja kirjataan se tämän mukaisena; ja</p> <p>(iii) tuloutetaan jäljelle jäävä negatiivinen liikearvo ajanjaksona, joka on hankittujen yksilöitävissä olevien ei-monetaaristen, poistojen kohteena olevien omaisuuserien taloudellisten pitoaikojen painotettu keskiarvo (käsitteily kuten jäljempänä kohdassa 4).</p>
<p>3. Liikearvo merkittiin taseeseen, mutta siitä ei aikaisemmin tehty poistoja tai poisto määrättiin nollan suuruiseksi.</p> <p>Negatiivinen liikearvo merkittiin alun perin erilliseksi eräksi taseeseen, mutta sitä ei myöhemmin tuloutettu tai tuloutus määrättiin nollan suuruiseksi.</p>	<p>Liikearvon (tai negatiivisen liikearvon) kirjanpitoarvo oikaistaan ikään kuin liikearvon poistot (tai negatiivisen liikearvon tuloutus) olisi aina määritetty tämän standardin mukaisesti (ks. kappaleet 44-54 (61-63)).</p>
<p>4. Liikearvosta on aikaisemmin tehty poistoja (tai negatiivista liikearvoa tuloutettu).</p>	<p>Liikearvon (tai negatiivisen liikearvon) kirjanpitoarvoa ei oikaista toteutuneiden ja tämän standardin mukaisesti laskettujen kertyneiden poistojen (tai kertyneen tuloutuksen) välisellä erolla ja:</p> <p>(i) liikearvon kirjanpitoarvo poistetaan sen jäljellä olevana taloudellisena vaikutusajankautana, joka määritetään tämän standardin mukaisesti (ks. kappaleet 44-54); ja</p> <p>(ii) negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvo tuloutetaan ajanjaksona, joka on hankittujen yksilöitävissä olevien, poistojen kohteena olevien ei-monetaaristen omaisuuserien jäljellä olevien pitoaikojen painotettu keskiarvo.</p> <p>(toisin sanoen muutoksia käsitellään samalla tavalla kuin kirjanpitoarvojen muutoksia IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti).</p>

## VOIMAANTULO

102. Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Mikäli yritys soveltaa tätä standardia tilinpäätöksessä, joka laaditaan aikaisemmin kuin 1.7.1999 alkavalta tilikaudelta, sen tulee:

- (a) ilmoittaa tästä tilinpäätöksessään; ja
- (b) aloittaa IAS 36:n ”Omaisuserien arvon alentuminen”, IAS 37:n ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” ja IAS 38:n ”Aineettomat hyödykkeet” soveltaminen samanaikaisesti.

103. Tämä standardi korvaa vuonna 1993 hyväksytyin IAS 22:n ”Yritysten yhteenliittymät”.

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 23  
(UUDISTETTU 1993)**

**Vieraan pääoman menot**

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa alkuperäisen standardin IAS 23 ”Vieraan pääoman menojen aktivointi”, jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi maaliskuussa 1984. Uudistettua IAS-standardia sovelletaan 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS-standardiin 23 liittyy yksi SIC:n tulkinta:

- SIC-2: ”Johdonmukaisuus – vieraan pääoman menojen aktivoiminen”.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-3
Määritelmät	4-6
Vieraan pääoman menot – Ensisijainen menettelytapa	7-9
Kirjaaminen	7-8
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	9
Vieraan pääoman menot – Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa	10-29
Kirjaaminen	10-28
Aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot	13-18
Ehdot täyttävän hyödykkeen kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän	19
Aktivoimisen aloittaminen	20-22
Aktivoimisen keskeyttäminen	23-24
Aktivoinnin lopettaminen	25-28

**IAS 23**

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	29
Siirtymäsäännöt	30
Voimaantulo	31

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

**TAVOITE**

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä vieraan pääoman menojen kirjanpidollisesta käsittelystä. Yleisesti tämä standardi edellyttää vieraan pääoman menojen välitöntä kuluiksi kirjaamista. Standardi sallii kuitenkin vaihtoehtoisena menettelytapana sellaisten vieraan pääoman menojen aktivoimisen, jotka välittömästi johtuvat tietyt ehdot täyttävän hyödykkeen hankinnasta, rakentamisesta tai valmistamisesta.

**SOVELTAMISALA**

- Tätä standardia sovelletaan vieraan pääoman menojen kirjanpidolliseen käsittelyyn.***
- Tämä standardi korvaa vuonna 1983 hyväksytyin IAS 23:n "Vieraan pääoman menojen aktivointi".
- Tässä standardissa ei käsitellä oman pääoman todellisia eikä laskennallisia menoja, ei myöskään vieraaksi pääomaksi luokiteltavan etuoikeutetun oman pääoman osalta.

**MÄÄRITELMÄT**

- Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:***

***Vieraan pääoman menot ovat korkomenoja ja muita menoja, joita yritykselle on syntynyt varojen lainaamisen johdosta.***

***Ehdot täyttävä hyödyke on sellainen hyödyke, jonka saaminen valmiiksi sen aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten vaatii välttämättä huomattavan pitkän ajan.***

- Vieraan pääoman menoihin voivat sisältyä:
  - shekkililuoitojen sekä lyhyt- ja pitkäaikaisten lainojen korot;
  - lainoihin liittyvät yli- ja alikurssien jaksotukset;
  - lainajärjestelyjen yhteydessä syntyneiden muiden menojen jaksotukset;
  - IAS 17:n "Vuokrasopimukset" mukaisesti kirjatut rahoitusleasingsopimuksiin liittyvät rahoitusmenot; sekä
  - ulkomaan rahan määräisistä lainoista aiheutuvat kurssierot siltä osin, kuin niiden katsotaan olevan korkomenojen oikaisuja.
- Esimerkkejä ehdot täyttävistä hyödykkeistä ovat sellaiset vaihto-omaisuushyödykkeet, joiden saattaminen myyntikelpoiseen kuntoon vaatii huomattavan pitkän ajan, tuotantolaitokset, voimalaitokset ja sijoituskiinteistöt. Muut sijoitukset ja sellaiset vaihto-omaisuushyödykkeet, jotka tuotetaan rutiininomaisesti tai muutoin valmistetaan toistuvasti suurina määrinä lyhyessä ajassa, eivät ole ehdot täyttäviä hyödykkeitä. Ehtoja eivät myöskään täytä hyödykkeet, jotka jo hankittaessa ovat valmiita niille tarkoitettuun käyttöön tai myytäväksi.

## VIERAAN PÄÄOMAN MENOT – ENSISIJAINEN MENETTELYTAPA

## Kirjaaminen

7. **Vieraan pääoman menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.**
8. Ensisijaisen menettelytavan mukaisesti vieraan pääoman menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet riippumatta siitä, miten lainat on käytetty.

## Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

9. **Tilinpäätöksessä esitetään vieraan pääoman menoihin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet.**

## VIERAAN PÄÄOMAN MENOT – SALLITTU VAIHTOEHTOINEN MENETTELYTAPA

## Kirjaaminen

10. **Vieraan pääoman menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet, paitsi siltä osin kuin ne aktivoidaan kappaleen 11 mukaisesti.**
11. **Vieraan pääoman menot, jotka välittömästi johtuvat ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta, aktivoidaan osana kyseisen hyödykkeen hankintamenoa. Aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot määritetään tämän standardin mukaisesti <sup>(1)</sup>.**
12. Sallitun vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti vieraan pääoman menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta, sisällytetään kyseisen hyödykkeen hankintamenuon. Tällaiset vieraan pääoman menot aktivoidaan osana hyödykkeen hankintamenoa silloin, kun on todennäköistä, että ne tuottavat yritykselle vastaista taloudellista hyötyä ja kun menot ovat määritettävissä luotettavasti. Muut vieraan pääoman menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.

## Aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot

13. Ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta välittömästi johtuvat vieraan pääoman menot ovat sellaisia vieraan pääoman menoja, jotka olisi vältetty, jos ei olisi syntynyt menoja ehdot täyttävästä hyödykkeistä. Silloin kun yritys ottaa varoja lainaksi nimenomaisesti tietyn hyödykkeen hankkimista varten, kyseiseen ehdot täyttävään hyödykkeeseen välittömästi liittyvät vieraan pääoman menot voivat olla helposti määriteltävissä.
14. Saattaa olla vaikeaa havaita välitöntä yhteyttä tiettyjen lainojen ja ehdot täyttävän hyödykkeen välillä sekä määrittää lainat, jotka muutoin olisi voitu välttää. Tällainen vaikeus ilmenee esimerkiksi silloin, kun yrityksen rahoitustoimintaa koordinoidaan keskitetysti. Vaikeuksia syntyy myös, kun konserni käyttää varojen lainaamiseen useita korkotasoltaan erilaisia vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja ja lainaa näin saamiaan varoja erilaisilla perusteilla toisille konserniin kuuluville yrityksille. Muita ongelmia syntyy ulkomaan rahan määräisiä tai ulkomaanrahaan sidottuja lainoja käytettäessä, konsernin toimiessa korkean inflaation maissa sekä valuuttakurssien vaihdella. Ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta välittömästi johtuvien vieraan pääoman menojen määrittäminen on tästä johtuen vaikeaa, ja harkintaa edellytetään.
15. **Siltä osin kuin laina otetaan nimenomaan ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimista varten, aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot määritetään niin, että ne ovat yhtä suuret kuin kyseisestä lainasta johtuen tilikauden aikana toteutuneet vieraan pääoman menot vähennettyinä mahdollisilla kyseisten lainattujen varojen tilapäisestä sijoittamisesta johtuvilla sijoitustuotoilla.**

(1) Ks. myös SIC-2: "Johdonmukaisuus – vieraan pääoman menojen aktivoiminen".

## IAS 23

16. Ehdot täyttävän hyödykkeen rahoitusta koskevat järjestelyt voivat johtaa siihen, että yritys saa lainaksi otettuja varoja ja sille syntyy siihen liittyen vieraan pääoman menoja jo ennen kuin varat käytetään kokonaan tai osaksi ehdot täyttävää hyödykettä koskeviin menoihin. Tällaisissa tilanteissa varat usein sijoitetaan tilapäisesti siihen asti, kunnes ne käytetään ehdot täyttävään hyödykkeeseen. Tilikaudelta aktivoitavissa olevia vieraan pääoman menoja määritettäessä tällaisista varoista mahdollisesti saadut sijoitustuotot vähennetään syntyneistä vieraan pääoman menoista.
17. **Siltä osin kuin lainat otetaan yleisellä tasolla ja käytetään ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimiseen, aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot määritetään siten, että hyödykkeestä aiheutuneet menot kerrotaan rahoituskulukertoimella. Rahoituskulukerroin on yrityksellä tilikauden aikana olevista lainoista johtuvien vieraan pääoman menojen painotettu keskiarvo, lukuun ottamatta niitä lainoja, jotka on otettu nimenomaisesti jonkin ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimista varten. Tilikaudella aktivoitavien vieraan pääoman menojen määrä ei saa ylittää kyseisellä kaudella syntyneiden vieraan pääoman menojen määrää.**
18. Joissakin tapauksissa on perusteltua ottaa huomioon kaikki emoyrityksen ja sen tytäryritysten lainat laskettaessa vieraan pääoman menojen painotettua keskiarvoa; toisissa tapauksissa on perusteltua, että kukin tytäryritys käyttää omista lainoistaan johtuvien vieraan pääoman menojen painotettua keskiarvoa.

Ehdot täyttävän hyödykkeen kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän

19. Kun ehdot täyttävän hyödykkeen kirjanpitoarvo tai odotettu lopullinen hankintameno ylittää hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän tai hyödykkeen nettorealisointiarvon, kirjanpitoarvoa alennetaan tai se kirjataan kokonaan kuluksi muiden IAS-standardien vaatimusten mukaisesti. Tietyissä tilanteissa arvonalennus tai kuluksi kirjaus peruitetaan kyseisten IAS-standardien mukaisesti.

## Aktivoimisen aloittaminen

20. **Vieraan pääoman menojen aktivoiminen osana ehdot täyttävän hyödykkeen hankintamenoa aloitetaan silloin kun:**
- (a) **hyödykkeestä syntyy menoja;**
- (b) **syntyy vieraan pääoman menoja; ja**
- (c) **toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen valmiiksi saattamiseksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, ovat käynnissä.**
21. Ehdot täyttävästä hyödykkeestä johtuviin menoihin luetaan vain sellaiset menot, jotka ovat aiheuttaneet maksusuorituksen, muiden varojen siirtämisen tai korollisten velkojen syntymisen. Menoista vähennetään mahdolliset hyödykkeeseen liittyvät työn edistymiseen perustuen saadut maksusuoritukset ja saadut avustukset (ks. IAS 20 "Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot"). Hyödykkeen keskimääräinen kirjanpitoarvo tilikaudella aiemmin aktivoidut vieraan pääoman menot mukaan lukien on normaalisti kohtuullinen likiarvo niille menoilta, jotka kerrotaan rahoituskulukertoimella kyseisellä tilikaudella.
22. Toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, käsittävät muutakin kuin hyödykkeen fyysisen valmistamisen. Niihin kuuluu ennen fyysisen valmistamisen aloittamista tapahtuva tekninen ja hallinnollinen työ, kuten esimerkiksi lupien saamiseen liittyvät toimenpiteet ennen fyysisen toteuttamisen aloittamista. Tällaisiin toimenpiteisiin ei kuitenkaan lueta hyödykkeen hallussapitoa, kun ei ole käynnissä hyödykkeen tilaa muuttavaa valmistusta tai kehittämistä. Esimerkiksi vieraan pääoman menot, jotka syntyvät maa-aluetta parannettaessa, aktivoidaan sillä tilikaudella, jonka aikana parantamiseen liittyvät toimenpiteet suoritetaan. Vieraan pääoman menot, jotka syntyvät, kun rakentamista varten hankittua maa-aluetta pidetään hallussa ilman siihen liittyvää kehittämistoimintaa, eivät ole aktivoitavissa.

## Aktivoimisen keskeyttäminen

23. **Vieraan pääoman menojen aktivoiminen keskeytetään, jos aktiivinen kehittämissyö keskeytyy pitemmäksi aikaa.**
24. Vieraan pääoman menoja voi syntyä pitkähkönä ajanjaksona, jonka aikana toimenpiteet, jotka tarvitaan hyödykkeen valmiiksi saattamiseen sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, ovat keskeytyksissä. Tällaiset menot ovat keskeneräisten hyödykkeiden hallussapidosta syntyviä menoja, eivätkä ne ole aktivoitavissa. Vieraan pääoman menojen aktivoimista ei kuitenkaan normaalisti keskeytetä ajanjaksona, jona suoritetaan merkittävää teknistä ja taloudellista työtä. Vieraan pääoman menojen aktivoimista ei keskeytetä myöskään silloin, kun tilapäinen viive on tarpeellinen osa prosessia, jonka avulla hyödyke saatetaan valmiiksi sen aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten. Aktivoiminen jatkuu esimerkiksi, kun varaston kypsyminen vaatii pitkähkön ajan tai kun korkea vedenpinta viivyyttää sillan rakentamista, mikäli tällaiset vedenkorkeudet ovat tavallisia kyseisellä maantieteellisellä alueella rakentamisen aikana.

## Aktivoimisen lopettaminen

25. **Vieraan pääoman menojen aktivoiminen lopetetaan, kun olennainen osa toimenpiteistä, jotka tarvitaan ehdot täyttävän hyödykkeen saattamiseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, on suoritettu loppuun.**
26. Hyödyke on normaalisti valmis sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten silloin, kun hyödykkeen fyysinen valmistaminen on loppuun suoritettu, vaikka rutiininomainen hallinnollinen työ saattaa jatkua edelleen. Jos tekemättä on vain vähäisiä muutoksia, kuten esimerkiksi kiinteistön viimeistely ostajan tai käyttäjän erityisohjeiden mukaisesti, tämä viittaa siihen, että olennainen osa toimenpiteistä on suoritettu loppuun.
27. **Silloin kun ehdot täyttävän hyödykkeen valmistaminen tapahtuu osissa ja kutakin osaa voidaan käyttää valmistustyön yhä jatkuessa muissa osissa, vieraan pääoman menojen aktivoiminen lopetetaan silloin, kun olennainen osa toimenpiteistä, jotka tarvitaan kyseisen osan saattamiseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, on suoritettu loppuun.**
28. Toimitilakokonaisuus, joka koostuu useammasta rakennuksesta, joista kutakin voidaan käyttää erillisenä, on esimerkki ehdot täyttävästä hyödykkeestä, jonka kutakin osaa voidaan käyttää sillä aikaa, kun valmistustyö jatkuu edelleen muissa osissa. Esimerkki ehdot täyttävästä hyödykkeestä, jonka on oltava valmis ennen kuin mitään osaa voidaan käyttää, on teollisuuslaitos, joka käsittää useita peräkkäisiä tehtaan eri osissa samalla alueella tapahtuvia prosesseja, esimerkiksi terästehdas.

## Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

29. **Tilinpäätöksessä esitetään:**
- (a) **vieraan pääoman menoihin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet;**
  - (b) **tilikaudella aktivoidut vieraan pääoman menot; ja**
  - (c) **rahoituskuluerroin, jota on käytetty aktivoitavissa olevien vieraan pääoman menojen määrittämiseen.**

## SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

30. **Silloin kun tämän standardin käyttöönotto johtaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokseen, on suositeltavaa, että yritys oikaisee tilinpäätöstään IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti. Sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa noudattavat yritykset aktivoivat vain ne aktivoimisedellytykset täyttävät vieraan pääoman menot, jotka syntyvät tämän standardin voimaantulopäivän jälkeen.**

## VOIMAANTULO

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

## IAS 24

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 24  
(MUOTOILTU UUELLEEN 1994)

## Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus Board alun perin hyväksyi maaliskuussa 1984. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota on käytetty IAS-standardeissa vuodesta 1991 alkaen. Alkuperäiseen hyväksytyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-4
Määritelmät	5-6
Lähipiirikysymys	7-17
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	18-25
Voimaantulo	26

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

## SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan toimittaessa lähipiiriin kuuluvien kanssa sekä tilinpäätöksen laativan yrityksen ja sen lähipiiriin kuuluvien osapuolten välisiin liiketoimiin. Tämän standardin mukaiset vaatimukset koskevat kunkin tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätöstä.***
- Tämä standardi koskee vain niitä lähipiirisuhteita, jotka kuvataan kappaleessa 3 kappaleen 6 mukaisesti täsmennettynä.***
- Tässä standardissa käsitellään vain kohdissa (a)-(e) kuvattuja lähipiirisuhteita:
  - yritykset, joilla on määräysvalta tilinpäätöksen laativassa yrityksessä tai joissa tilinpäätöksen laativalla yrityksellä on määräysvalta taikka jotka ovat tilinpäätöksen laativan yrityksen kanssa saman määräysvalan alaisena – määräysvalta voi kaikissa tapauksissa olla välitön tai toteutua yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti. (Tämä sisältää holding-yhtiöt, tytäryritykset ja sisaryritykset);
  - osakkuusyritykset (ks. IAS 28 "Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely");
  - henkilöt, jotka omistavat välittömästi tai välillisesti sellaisen osuuden äänivallasta tilinpäätöksen laativassa yrityksessä, että se tuottaa heille huomattavan vaikutusvallan yrityksessä sekä tällaisten henkilöiden läheiset perheenjäsenet<sup>(1)</sup>;
  - johtoon kuuluvat avainhenkilöt, ts. sellaiset henkilöt, joilla on valtuudet ja vastuu tilinpäätöksen laativan yrityksen toiminnan suunnittelusta, johtamisesta ja valvonnasta, mukaan lukien yritysten johto ja johtavat toimihenkilöt sekä näiden henkilöiden läheiset perheenjäsenet; ja

<sup>(1)</sup> Henkilön läheisiä perheenjäseniä ovat ne, joiden voidaan odottaa vaikuttavan kyseiseen henkilöön tai joihin kyseisen henkilön voidaan odottaa vaikuttavan heidän toimiessaan yrityksen kanssa.

- (e) yritykset, joiden osakkeiden tuottamasta äänivallasta kohdissa (c) tai (d) tarkoitettu henkilö omistaa välittömästi tai välillisesti merkittävän osuuden tai joissa tällainen henkilö pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa. Näihin kuuluvat tilinpäätöksen laativan yrityksen johtoon kuuluvien henkilöiden tai merkittävien osakkeenomistajien omistamat yritykset sekä yritykset, joilla on tilinpäätöksen laativan yrityksen kanssa yhteinen johtoon kuuluva avainhenkilö.

Kutakin mahdollista lähipiirisuhdetta tarkasteltaessa huomio kohdistetaan suhteen tosiasialliseen sisältöön eikä ainoastaan sen oikeudelliseen muotoon.

4. **Liiketoimia koskevien tietojen esittämistä ei edellytetä:**

- (a) **konsernitilinpäätöksessä konsernin sisäisten liiketoimien osalta;**
- (b) **emoyrityksen tilinpäätöksessä silloin, kun se on saatavissa tai julkistetaan yhdessä konsernitilinpäätöksen kanssa;**
- (c) **kokonaan omistetun tytäryrityksen tilinpäätöksessä, mikäli sen emoyritys on rekisteröity samassa maassa ja esittää konsernitilinpäätöksen kyseisessä maassa; ja**
- (d) **valtionyhtiöiden tilinpäätöksessä muiden valtionyhtiöiden kanssa toteutuneiden liiketoimien osalta.**

MÄÄRITELMÄT

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

**Lähipiiri – osapuolten katsotaan kuuluvan toistensa lähipiiriin, jos toinen osapuoli pystyy käyttämään toiseen nähden määräysvaltaa tai pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa sen taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa.**

**Lähipiiriliiketoimet – voimavarojen tai velvoitteiden siirtyminen toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä riippumatta siitä, tapahtuuko veloitus vai ei.**

**Määräysvalta – välitön tai tytäryritysten kautta toteutuva välillinen omistus, jonka kohteena on yli puolet äänivallasta yrityksessä taikka merkittävä osuus osakkeiden tuottamasta äänivallasta ja säännökseen tai sopimukseen perustuva oikeus määrätä yrityksen johdon noudattamista talouden ja liiketoiminnan periaatteista.**

**Huomattava vaikutusvalta (tässä standardissa) – osallistuminen yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon, mutta ei määräysvaltaa kyseisiin periaatteisiin. Huomattavaa vaikutusvaltaa voidaan käyttää usealla eri tavalla, yleensä olemalla edustettuna yrityksen hallituksessa mutta myös osallistumalla yritystoiminnan periaatteiden laatimisprosessiin, toteuttamalla näiden yritysten välisiä olennaisia liiketoimia, vaihtamalla johtoon kuuluvia henkilöitä yritysten välillä, tai se voi toteutua teknistä informaatiota koskevan riippuvuuden kautta. Huomattava vaikutusvalta voidaan saada osakeomistuksen, säännöksen tai sopimuksen kautta. Osakeomistuksen kautta toteutuvan huomattavan vaikutusvallan katsotaan syntyvän IAS 28:n ”Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely” sisältämän määritelmän mukaisesti.**

6. **Tässä standardissa seuraavien ei katsota kuuluvan lähipiiriin:**

- (a) kaksi yritystä vain sen vuoksi, että niillä on yhteinen johtoon kuuluva henkilö, huolimatta kappaleista 3 (d) ja (e) edellä, (mutta on otettava huomioon mahdollisuus ja arvioitava sen todennäköisyys, että kyseinen henkilö voi vaikuttaa kummassakin yrityksessä periaatteisiin, joita noudatetaan yritysten välisessä toiminnassa);

## IAS 24

- b) (i) rahoittajat;
- (ii) ammattijärjestöt;
- (iii) julkisten palvelujen tuottajat;
- (iv) viranomaiset ja julkisen vallan yksiköt,

niiden normaalissa toiminnassa yrityksen kanssa pelkästään kyseisen toiminnan nojalla (joskin ne saattavat rajoittaa yrityksen toimintavapautta tai osallistua sen päätöksentekoon); ja

- (c) yksittäinen asiakas, tavarantoimittaja, franchising-kumppani, jakelija tai asiamies, jonka kanssa yrityksellä on merkittävä määrä liiketoimintaa, pelkästään tästä johtuvan taloudellisen riippuvuuden nojalla.

## LÄHIPIIRIKYSYMYKSIÄ

7. Lähipiirisuhteet ovat normaali piirre kaupassa ja liiketoiminnassa. Usein yritykset esimerkiksi toteuttavat yksittäisiä osia toiminnastaan tytär- tai osakkuusyrityksen kautta ja hankkivat toisista yrityksistä sellaisia omistusosuuksia – sijoitustarkoituksessa tai liiketoimintaa varten – jotka ovat riittävän suuria, jotta sijoituksen tekevä yritys voi käyttää määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa sijoituskohteen taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa.
8. Lähipiirisuhde voi vaikuttaa tilinpäätöksen laativan yrityksen taloudelliseen asemaan ja toiminnan tulokseen. Toistensa lähipiiriin kuuluvat osapuolet saattavat toteuttaa sellaisia liiketoimia, joita toistensa lähipiiriin kuulumattomat osapuolet eivät toteuttaisi. Toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten väliset liiketoimet eivät mahdollisesti myöskään toteudu saman määräisinä kuin toistensa lähipiiriin kuulumattomien osapuolten väliset.
9. Lähipiirisuhde saattaa vaikuttaa yrityksen toiminnan tulokseen ja sen taloudelliseen asemaan, vaikka lähipiiriin kuuluvien välillä ei toteutuisi liiketoimia. Pelkästään suhteen olemassaolo saattaa riittää vaikuttamaan tilinpäätöksen laativan yrityksen liiketoimiin muiden osapuolten kanssa. Esimerkiksi tytäryritys saattaa lopettaa liikesuhteen kauppakumppaninsa kanssa silloin, kun sen on hankkinut sellainen emoyritys, jonka toinen tytäryritys toimii samalla toimialalla kuin aikaisempi liikekumppani. Vaihtoehtoisesti yksi osapuoli voi pitää toiminnasta toisen osapuolen huomattavan vaikutusvallan vuoksi – esimerkiksi emoyritys voi kehottaa tytäryritystään olemaan harjoittamatta tutkimus- ja kehittämistoimintaa.
10. Koska johdon on asian luonteesta johtuen vaikeaa määrittää sellaisten tekijöiden vaikutuksia, jotka eivät johda liiketoimiin, tässä standardissa ei edellytetä tällaisia vaikutuksia koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.
11. Voimavarojen siirto merkitään yleensä kirjanpitoon osapuolten välillä sovittuun hintaan perustuen. Toistensa lähipiiriin kuulumattomien osapuolten välillä hinta on toisistaan riippumattomien osapuolten välinen hinta. Toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välisessä hinnoittelussa joustavuutta, jota ei esiinny toistensa lähipiiriin kuulumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa.
12. Toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välisten liiketoimien hinnoittelussa käytetään erilaisia menetelmiä.
13. Yksi tapa määrittää hinta toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten väliselle liiketoimelle on riippumattoman vertailuhinnan menetelmä, jonka mukaan hinnan asettaminen perustuu vertailukelpoisiin tuotteisiin, jotka myydään taloudellisesti vertailukelpoisilla markkinoilla ostajalle, joka ei kuulu myyjän lähipiiriin. Jos lähipiiriliiiketoimessa luovutettavat tavarat tai palvelut ja liiketoimeen liittyvät ehdot ovat samanlaisia kuin normaaleissa liiketoimissa, käytetään usein tätä menetelmää. Sitä käytetään usein myös rahoitusmenojen määrittäessä.

14. Jos tavarat siirtyvät toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä ennen kuin ne myydään riippumattomalle osapuolelle, käytetään usein jälleenmyyntihintamenetelmää. Tämän mukaisesti myyntihinnasta vähennetään kate, joka edustaa määrää, jolla jälleenmyyjä pyrkii kattamaan menonsa ja saamaan asianmukaisen voiton, ja näin saadaan siirtohinta jälleenmyyjälle. Ongelmallista on määrittää asianmukainen korvaus jälleenmyyjän osuudesta toimintaan. Tätä menetelmää sovelletaan myös muiden voimavarojen kuten esimerkiksi oikeuksien ja palvelujen siirtoihin.
15. Yksi lähestymistapa on kustannuslisämenetelmä, jossa toimittajalle aiheutuneeseen hankintamenuon pyritään lisäämään asianmukainen kate. Vaikeuksia saattaa esiintyä sekä hankintamenuon elementtejä että katetta määritettäessä. Siirtohintoja määritettäessä voidaan käyttää apuna esimerkiksi liikevaihdolle tai sidotulle pääomalle saatavaa vertailukelpoista tuottoa samankaltaisilla toimialoilla.
16. Joskus lähipiiriilikeitoimien hintoja ei määrätä minkään kappaleissa 13-15 kuvatun menetelmän avulla. Joskus hintaa ei peritä lainkaan – kuten esimerkiksi annettaessa vastikkeettomia johtamispalveluja ja myönnettäessä velalle korotonta maksuaikaa.
17. Joskus liikeitoimet eivät olisi toteutuneet, ellei suhdetta olisi ollut. Esimerkiksi yritys, joka on myynyt suuren osan tuotannostaan emoyritykselle hankintamenua vastaavalla hinnalla, ei ehkä olisi löytänyt vaihtoehtoista asiakasta, jos emoyritys ei olisi ostanut tuotteita.

#### TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

18. Monissa maissa lainsäädäntö edellyttää, että tilinpäätöksessä esitetään tiedot tietynlaisista lähipiiriin kuuluvista osapuolista. Huomio keskittyy erityisesti liikeitoimiin yrityksen johtoon kuuluvien kanssa, erityisesti heidän palkkioihinsa ja lainanottoonsa, koska heidän suhteensa yritykseen perustuu luottamukseen, ja lisäksi huomiota kiinnitetään tietoihin, jotka koskevat merkittäviä konsernin sisäisiä liikeitoimia ja sijoituksia konserni- ja osakkuusyhtiöihin sekä velka- ja saamissuhteita niiden ja johtoon kuuluvien kanssa. IAS 27 "Konsernitilinpäätös ja tytäryhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" ja IAS 28 "Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" edellyttävät, että tilinpäätöksessä esitetään luettelo merkittävistä tytär- ja osakkuusyhtiöistä. IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" edellyttää sellaisten satunnaisten erien sekä tavanomaisen toiminnan tuottoihin ja kuluihin kuuluvien erien esittämistä, jotka ovat kooltaan, luonteeltaan tai toistuvuudeltaan sellaisia, että niiden esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta kyseisellä tilikaudella.
19. Seuraavat ovat esimerkkejä tilanteista, joissa lähipiiriilikeitoimet saattavat antaa aihetta niitä koskevien tietojen esittämiseen tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätöksessä sillä tilikaudella, johon ne vaikuttavat:
  - tavaroiden (valmiiden tai keskeneräisten) ostot tai myynnit;
  - kiinteistöjen tai muiden omaisuuserien ostot ja myynnit;
  - palvelujen tuottaminen tai vastaanottaminen;
  - agentuurijärjestelyt;
  - vuokrausjärjestelyt;
  - tutkimus- ja kehittämistoiminnan siirrot;
  - lisenssisopimukset;
  - rahoitus (sisältää lainat ja oman pääoman sijoitukset rahana tai apporttina);
  - takaukset ja muut vakuudet; ja
  - johtamissopimukset.

## IAS 26

20. **Lähipiirisuhteet, joissa esiintyy määräysvalta, ilmoitetaan tilinpäätöksessä riippumatta siitä, onko toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä ollut liiketoimia.**
21. Jotta tilinpäätöksen lukija voisi muodostaa käsityksen lähipiiriliiketoimien vaikutuksista tilinpäätöksen laativaan yritykseen, on perusteltua esittää tilinpäätöksessä sellaiset lähipiirisuhteet, joissa esiintyy määräysvalta riippumatta siitä, onko toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä ollut liiketoimia.
22. **Jos toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä on ollut liiketoimia, tilinpäätöksen laativan yrityksen tulee esittää tilinpäätöksen ymmärtämiseksi tarpeelliset tiedot lähipiirisuhteiden luonteesta sekä liiketoimien tyypeistä ja koostumuksesta.**
23. Tilinpäätöksen ymmärtämiseksi tarpeellisia tietoja liiketoimien koostumuksesta ovat yleensä:
- liiketoimien volyyymi joko määränä tai niiden osuutena;
  - avoimena olevat määrät tai niiden osuudet; ja
  - hinnoitteluperiaatteet.
24. **Saman luonteiset erät voidaan esittää yhteenlaskettuina paitsi silloin, kun erillinen esittäminen on tarpeen käsityksen saamiseksi lähipiiriliiketoimien vaikutuksista tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätökseen.**
25. Konserniin kuuluvien yritysten välisten liiketoimien esittäminen ei ole tarpeen konsernitilinpäätöksessä, koska konsernitilinpäätös esittää emoyritystä ja tytäryrityksiä koskevan informaation ikään kuin ne olisivat yksi tilinpäätöksen laativa yritys. Liiketoimia sellaisten osakkuusyritysten kanssa, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, ei eliminoida ja sen vuoksi ne on esitettävä erikseen lähipiiriliiketoimina.

## VOIMAANTULO

26. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1986 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.**

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 26  
(MUOTOILTU UUELLEEN 1994)**

**Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi**

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus Board alun perin hyväksyi maaliskuussa 1986. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota on käytetty IAS-standardeissa vuodesta 1991 alkaen. Alkuperäiseen hyväksytyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-7
Määritelmät	8-12
Maksupohjaiset järjestelyt	13-16

## IAS 26

Etuuspohjaiset järjestelyt	17-31
Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo	23-26
Vakuutusmatemaattisten laskelmien laatimisväli	27
Raportin sisältö	28-31
Kaikki järjestelyt	32-36
Järjestelyyn kuuluvien varojen arvostaminen	32-33
Raportissa esitettävät tiedot	34-36
Voimaantulo	37

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

## SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan eläke-etuusjärjestelyjen raportteihin, kun sellaisia laaditaan.**
- Eläke-etuusjärjestelyjä kutsutaan toisinaan useilla eri nimillä, kuten esimerkiksi "eläkejärjestelmät", "työssäolon jälkeiset järjestelyt" tai "eläke-etuusjärjestelmät". Tässä standardissa eläke-etuusjärjestelyä pidetään raportin laativana yksikkönä, joka on erillään järjestelyyn osallistuvien henkilöiden työnantajista. Kaikki muut IAS-standardit koskevat eläke-etuusjärjestelyjen raportointia siltä osin, kuin tämä standardi ei korvaa niitä.
- Tässä standardissa käsitellään järjestelyn kirjanpitoa ja sen raportointia kaikille järjestelyyn osallistuville yhtenä ryhmänä. Siinä ei käsitellä yksittäisille osallistujille annettavia tietoja heidän oikeuksistaan eläke-etuuksiin.
- IAS 19 "Työsuhde-etuudet" käsittelee eläke-etuuksista johtuvien menojen määrittämistä sellaisten työnantajien tilinpäätöksissä, joilla on kyseisiä järjestelyjä. Näin ollen tämä standardi täydentää IAS-standardia 19.
- Eläke-etuusjärjestelyt voivat olla maksupohjaisia tai etuuspohjaisia. Monet niistä edellyttävät, että perustetaan erillinen rahasto, jolla on tai ei ole oma oikeudellinen identiteetti, jolla on tai ei ole asiamiehiä, johon suoritetaan maksuja ja josta eläke-etuuksia suoritetaan. Tätä standardia sovelletaan riippumatta siitä, onko tällainen rahasto perustettu ja siitä, onko asiamiehiä vai ei.
- Sellaisiin eläke-etuusjärjestelyihin, joiden varat on sijoitettu vakuutusyhtiöihin, sovelletaan samoja kirjanpitoa ja rahastointia koskevia vaatimuksia kuin järjestelyihin, joiden varat on sijoitettu yksityisesti. Ne kuuluvat siis tämän standardin soveltamisalaan, paitsi silloin kun sopimus vakuutusyhtiön kanssa on tietyn osallistujan tai osallistujaryhmän nimissä tai eläke-etuudesta johtuva velvoite on yksinomaan vakuutusyhtiön vastuulla.
- Tässä standardissa ei käsitellä muussa muodossa annettavia työsuhde-etuuksia kuten esimerkiksi korvauksia työsuhteen päättymisestä, myöhemmin suoritettavia korvauksia koskevia järjestelyjä, pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvia lomaetuuksia, erityisiä varhaiseläke- tai irtisanoutumisjärjestelyjä, eikä terveydenhoito-, sosiaalietuus- tai bonusjärjestelyjä. Julkisen vallan järjestämän sosiaaliturvan tyyppiset järjestelyt jäävät myös tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle.

## IAS 26

## MÄÄRITELMÄT

8. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

- *Eläke-etuusjärjestelyt ovat järjestelyjä, joiden avulla yritys antaa henkilöstölleen etuuksia työsuhteen päättyessä tai päättymisen jälkeen (joko vuositulon tai kertakorvauksen muodossa), kun tällaiset etuudet tai työnantajan niihin kohdistuvat maksusuoritukset ovat määritettävissä tai arvioitavissa ennen eläkkeelle jäämisajankohtaa joko jonkin asiakirjan ehtojen tai yrityksessä noudatettavan käytännön perusteella.*
- *Maksupohjaiset järjestelyt ovat eläke-etuusjärjestelyjä, joissa eläke-etuuksina suoritettavat summat määräytyvät rahastoon maksettavien suoritusten ja rahastosta saatavien sijoitustuottojen perusteella.*
- *Etuspohjaiset järjestelyt ovat eläke-etuusjärjestelyjä, joissa eläke-etuuksina suoritettavat summat määritetään laskentakaavan avulla perustuen tavallisesti henkilön ansioihin ja/tai työsuhteen keston.*
- *Rahastointi on varojen siirtämistä työnantajan yrityksestä erillään olevaan yksikköön (rahasto) vastaisten eläke-etuuksien suorittamista koskevien velvoitteiden täyttämiseksi.*

Tässä standardissa käytetään myös seuraavia termejä:

- *Osallistujia ovat eläke-etuusjärjestelyn jäsenet ja muut järjestelyn mukaisiin etuuksiin oikeutetut.*
  - *Etuuksiin käytettävissä oleva nettovarallisuus on järjestelyyn kuuluvat varat vähennettyinä veloilla lukuun ottamatta luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa.*
  - *Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo on eläke-etuusjärjestelystä nykyiselle ja aikaisemmin palveluksessa olleelle henkilöstölle suoritettavien, jo toteutuneeseen työsuoritukseen perustuvien, odotettavissa olevien maksujen nykyarvo.*
  - *Vapaakirjautuneet etuudet ovat etuuksia, joiden saaminen ei eläke-etuusjärjestelyn ehtojen mukaan edellytä työsuhteen jatkumista.*
9. Joillakin eläke-etuusjärjestelyillä on myös muita rahoittajia kuin työnantajat; tämä standardi koskee myös tällaisten järjestelyjen raportointia.
10. Useimmat eläke-etuusjärjestelyt perustuvat virallisiin sopimuksiin. Jotkut järjestelyt ovat epävirallisia, mutta ne ovat jossakin määrin velvoittavia työnantajan noudattaman vakiintuneen käytännön seurauksena. Vaikka jotkut järjestelyt sallivat työnantajien rajoittaa järjestelyn mukaisia velvoitteitaan, työnantajan on tavallisesti vaikeaa purkaa järjestelyä, mikäli henkilöstö halutaan pitää palveluksessa. Epävirallista järjestelyä koskevat samat kirjanpidon ja raportoinnin perusteet kuin virallista järjestelyä.
11. Moniin eläke-etuusjärjestelyihin liittyy erillisen rahaston perustaminen, johon maksut suoritetaan ja josta etuudet maksetaan. Tällaisia rahastoja saattavat hoitaa osapuolet, jotka toimivat itsenäisesti hallitessaan rahaston varoja. Kyseisiä osapuolia nimitetään joissakin maissa asiamiehiksi. Tässä standardissa käytetään termiä toimitsija kuvaamaan kyseisiä osapuolia riippumatta siitä, onko rahasto muodostettu.
12. Eläke-etuusjärjestelyä kuvataan normaalisti joko maksupohjaisiksi tai etuspohjaisiksi, joilla molemmilla on omat selvästi erottuvat piirteensä. Joskus esiintyy järjestelyjä, joissa on molempien ominaisuuksia. Tällaisia yhdistelmäjärjestelyjä pidetään tässä standardissa etuspohjaisina.

## MAKSUPOHJAISET JÄRJESTELYT

13. *Maksupohjaisen järjestelyn raportin tulee sisältää laskelma etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta sekä kuvaus rahastoimisperiaatteista.*

14. Maksupohjaisessa järjestelyssä osallistujan tulevaisuudessa saamien etuuksien suuruuden määräävät työnantajan, osallistujan itsensä tai näiden molempien maksusuoritukset sekä rahaston toiminnan tehokkuus ja sijoitustuotot. Tavallisesti työnantaja vapautuu velvoitteesta suorittamalla maksut rahastolle. Vakuutusmatemaatikon palveluja ei normaalisti edellytetä, joskin tällaisia palveluja käytetään joskus arvioitaessa nykyisten maksujen perusteella saavutettavissa olevia tulevaisuudessa toteutuvia etuuksia sekä vastaisten maksusuoritusten ja sijoitustuottojen tasojen vaihtelua.
15. Osallistujat ovat kiinnostuneita järjestelyn toiminnasta, koska se vaikuttaa välittömästi heidän vastaisten etuuksiensa tasoon. Osallistujat ovat kiinnostuneita tietämään, onko maksusuoritukset saatu ja onko järjestetty asianmukainen valvonta edunsaajien oikeuksien turvaamiseksi. Työnantajaa kiinnostaa järjestelyn tehokas ja oikeudenmukainen toiminta.
16. Maksupohjaisen järjestelyn raportoinnin tavoitteena on antaa säännöllisesti informaatiota järjestelystä ja sen sijoitustoiminnan tuloksellisuudesta. Kyseinen tavoite saavutetaan yleensä laatimalla raportti, joka sisältää:
  - (a) kuvauksen merkittävistä toiminnoista tilikauden aikana sekä järjestelyä, sen jäsenyyttä, sääntöjä ja ehtoja koskevien muutosten vaikutuksesta;
  - (b) laskelmat, joissa esitetään tilikauden liiketoimet ja sijoitustoiminnan tulos sekä järjestelyn taloudellinen asema tilikauden päättyessä; sekä
  - (c) kuvauksen sijoitustoiminnan periaatteista.

#### ETUUSPOHJAISET JÄRJESTELYT

17. ***Etuuspohjaisen järjestelyn raportin tulee sisältää joko:***
  - (a) ***laskelma, joka osoittaa:***
    - (i) ***etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden;***
    - (ii) ***luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon siten, että vapaakirjautuneet ja vapaakirjautumattomat etuudet esitetään erikseen; ja***
    - (iii) ***näiden tuloksena muodostuvan yli- tai alikatteen; tai***
  - (b) ***laskelma, joka osoittaa etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden sisältäen joko:***
    - (i) ***liitetiedot, joissa esitetään luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo siten, että vapaakirjautuneet ja vapaakirjautumattomat etuudet esitetään erikseen; tai***
    - (ii) ***viittauksen tähän informaatioon, joka sisältyy raportin liitteenä olevaan vakuutusmatemaatikon raporttiin.***

***Mikäli vakuutusmatemaattisia laskelmia ei ole laadittu raportointipäivälle, perusteena käytetään viimeisimpiä laskelmia ja ilmoitetaan mille päivälle ne on laadittu.***

18. ***Kappaleessa 17 tarkoitetun luvattujen eläke-etuuksien nykyarvon tulee perustua järjestelyn ehtojen mukaisesti luvattuihin, jo toteutuneeseen työsuoritukseen perustuviin etuuksiin käyttäen joko tarkasteluhetken palkkatasoa tai ennakoituja palkkatasoja, ja käytetty peruste ilmoitetaan. Raportissa ilmoitetaan myös sellaiset vakuutusmatemaattisten olettamusten muutokset, joilla on ollut merkittävä vaikutus luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattiseen nykyarvoon.***
19. ***Raportissa selostetaan luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon ja etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden välistä suhdetta sekä luvattujen etuuksien rahoittamisperiaatteita.***

**IAS 26**

20. Etuuspohjaisessa järjestelyssä luvattujen eläke-etuuksien maksaminen riippuu järjestelyn taloudellisesta asemasta ja rahoittajien kyvystä suorittaa maksuja järjestelyyn tulevaisuudessa sekä järjestelyn sijoitustoiminnan tuotosta ja toiminnan tehokkuudesta.
21. Etuuspohjaisessa järjestelyssä tarvitaan määräjoiin vakuutusmatemaatikon palveluja järjestelyn taloudellisen aseman arvioimiseksi, oletamusten tarkistamiseksi ja järjestelyyn tehtävien vastaisten maksusuoritusten tasoa koskevien suositusten saamiseksi.
22. Etuuspohjaisen järjestelyn raportoinnin tavoitteena on antaa järjestelyn taloudellisista resursseista ja toiminnasta säännöllisesti informaatiota, joka on hyödyllistä arvioitaessa resurssien kertymisen ja järjestelyn mukaisten etuuksien välistä suhdetta eri ajankohtina. Tämä tavoite saavutetaan yleensä laatimalla raportti, joka sisältää:
- (a) kuvauksen merkittävistä toiminnoista tilikauden aikana sekä järjestelyä, sen jäsenyyttä, sääntöjä ja ehtoja koskevien muutosten vaikutuksesta;
  - (b) laskelmat, joissa esitetään tilikauden liiketoimet ja sijoitustoiminnan tulos sekä järjestelyn taloudellinen asema tilikauden päättyessä;
  - (c) vakuutusmatemaattisen informaation joko osana laskelmia tai erillisenä raporttina; sekä
  - (d) kuvauksen sijoitustoiminnan periaatteista.

*Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo*

23. Odotettavissa olevien, eläke-etuusjärjestelystä suoritettavien maksujen nykyarvo voidaan laskea ja esittää käyttäen tarkasteluhetken palkkatasoa tai osallistujien eläkkeelle jäämisajankohtaan saakka ennakoituja palkkatasoja.
24. Tarkasteluhetken palkkatasoon perustuvan lähestymistavan puolesta esitettäviä syitä ovat:
- (a) luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo, joka on kustakin osallistujasta sillä hetkellä aiheutuvien määrien summa, voidaan laskea objektiivisemmin kuin ennakoituja palkkatasoja käytettäessä, koska se sisältää vähemmän oletamuksia;
  - (b) palkankorotuksista johtuvista etuuksien lisäyksistä tulee järjestelyn veloitteita palkankorotuksen toteutumisajankohtana; ja
  - (c) nykyistä palkkatasoa käyttäen laskettu luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo vastaa yleensä läheisemmin sitä määrää, joka tulisi maksettavaksi, jos järjestely lopetettaisiin tai lakkautettaisiin.
25. Ennakoituihin palkkatasoihin perustuvan lähestymistavan puolesta esitettäviä syitä ovat:
- (a) taloudellinen informaatio tulisi tuottaa toiminnan jatkuvuuteen perustuen huolimatta siitä, että joudutaan tekemään oletamuksia ja arvioita;
  - (b) loppupalkkaan perustuvissa järjestelyissä etuudet määritetään perustuen palkkoihin eläkkeelle jääntiajan-kohtana tai lähellä sitä; näin ollen palkat, maksusuoritusten tasot ja tuottoasteet on ennakoitava; ja
  - (c) palkkojen ennakoimatta jättäminen silloin, kun suurin osa rahastoinnista perustuu ennakoituihin palkkoihin, saattaa johtaa näennäisen ylikatteen esittämiseen, vaikka järjestelmä ei ole ylikatettu tai riittävän katteen esittämiseen, vaikka järjestely on alikatettu.

26. Tarkasteluhetken palkkoihin perustuva luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään järjestelyn raportissa raportointipäivään mennessä ansaittuja etuuksia koskevan velvoitteen osoittamiseksi. Ennakoituihin palkkoihin perustuva luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään osoittamaan mahdollista velvoitetta perustuen toiminnan jatkuvuuteen, johon yleensä myös rahastointi perustuu. Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa koskevien tietojen lisäksi saattaa olla tarpeen selostaa riittävän selkeästi, mitä taustaa vasten luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa tulee tarkastella. Tällaisessa selostuksessa voidaan tarkastella suunnitellun vastaisen rahastoinnin riittävyyttä ja ennakoituihin palkkoihin perustuvia rahastointiperiaatteita. Se voidaan sisällyttää taloudelliseen informaatioon tai vakuutusmatemaatikon raporttiin.

#### *Vakuutusmatemaattisten laskelmien laatimisväli*

27. Useissa maissa vakuutusmatemaattisia laskelmia ei hankita useammin kuin kerran kolmessa vuodessa. Mikäli vakuutusmatemaattisia laskelmia ei ole laadittu raportointipäivälle, perusteena käytetään viimeisintä laskelmaa ja ilmoitetaan, mille päivälle se on laadittu.

#### *Raportin sisältö*

28. Etuuspohjaisia järjestelyjä koskeva informaatio esitetään käyttäen yhtä seuraavista malleista, jotka kuvastavat erilaisia käytäntöjä vakuutusmatemaattisen informaation esittämisessä ja sitä koskevien tietojen antamisessa:
- (a) raporttiin sisällytetään laskelma, joka osoittaa etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden, luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon sekä näiden tuloksena muodostuvan yli- tai alikatteen. Järjestelyn raportti sisältää myös laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden ja luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon muutoksista. Raportti voi sisältää erillisen vakuutusmatemaatikon raportin, jossa annetaan lisätietoja luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisesta nykyarvosta;
  - (b) raportti, joka sisältää laskelman etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta ja laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista. Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään laskelmien liitetietona. Raportti voi sisältää vakuutusmatemaatikon raportin, joka tukee luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa; ja
  - (c) raportti, joka sisältää laskelman etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta ja laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista, ja luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo sisältyy erilliseen vakuutusmatemaatikon raporttiin.

Kussakin mallissa laskelmiin voi liittyä myös asiamiehen kertomus, joka on johdon tai hallituksen kertomuksen luonteinen, sekä sijoituksia koskeva raportti.

29. Kappaleissa 28 (a) ja 28 (b) kuvattujen mallien kannattajat ovat sitä mieltä, että luvattujen eläke-etuuksien määrän esittäminen ja muu kyseisellä lähestymistavalla tuotettu informaatio auttavat käyttäjiä arvioimaan järjestelyn senhetkistä tilaa ja sitä, miten todennäköisesti järjestelyn velvoitteet täytetään. He ovat myös sitä mieltä, että taloudellisten raporttien tulee olla muodoltaan täydellisiä sellaisenaan eikä niiden pidä tukeutua mukana seuraaviin laskelmiin. Jotkut kuitenkin uskovat, että kappaleessa 28 (a) kuvattu malli saattaisi antaa käsityksen, että on olemassa velka, kun sitä vastoin luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisella nykyarvolla ei heidän mielestään ole kaikkia velan ominaisuuksia.
30. Kappaleessa 28 (c) kuvatun mallin kannattajat ovat sitä mieltä, että luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa ei pidä sisällyttää etuuksiin käytettävissä olevaa nettovarallisuutta koskevaan laskelmaan kuten kappaleessa 28 (a) kuvatussa mallissa tai edes esittää liitetietona kuten kohdassa 28 (b), koska silloin sitä verrataan välittömästi järjestelyyn kuuluviin varoihin, eikä tällainen vertailu ole välttämättä perusteltu. He esittävät, että vakuutusmatemaatikot eivät välttämättä vertaa luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa sijoitusten markkina-arvoon vaan saattavat sen sijaan arvioida sijoituksista saatavien odotettujen

## IAS 26

rahavirtojen nykyarvoa. Sen vuoksi tämän mallin kannattajat uskovat, että tällainen vertailu ei todennäköisesti kuvasta vakuutusmatemaatikon kokonaisarviota järjestelystä ja että se voitaisiin ymmärtää väärin. Jotkut uskovat myös, että riippumatta siitä, esitetäänkö lukuja vai ei, luvattuja eläke-etuuksia koskeva informaatio tulee sisällyttää ainoastaan erilliseen vakuutusmatemaatikon raporttiin, jossa voidaan antaa asianmukainen selostus.

31. Tässä standardissa hyväksytään näkemykset sen puolesta, että luvattuja eläke-etuuksia koskeva informaatio saadaan esittää erillisessä vakuutusmatemaatikon raportissa. Tässä kielletään väitteet, jotka on esitetty luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon numeerista esittämistä vastaan. Kappaleissa 28 (a) ja 28 (b) kuvattuja malleja pidetään näin ollen tämän standardin mukaan hyväksyttävänä samoin kuin kappaleessa 28 (c) kuvattua mallia, kunhan taloudelliseen informaatioon sisältyy viittaus vakuutusmatemaatikon raporttiin, joka on raportin liitteenä ja sisältää luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon.

## KAIKKI JÄRJESTELYT

## Järjestelyyn kuuluvien varojen arvostaminen

32. ***Eläke-etuusjärjestelyn sijoitukset merkitään taseeseen käypiin arvoihin. Markkinakelpoisten arvopapereiden käypä arvo on niiden markkina-arvo. Jos järjestelyllä on sijoituksia, joiden käypää arvoa ei ole mahdollista arvioida, raportissa esitetään syy siihen, että käypää arvoa ei käytetä.***
33. Markkinakelpoisten arvopapereiden käypä arvo on tavallisesti niiden markkina-arvo, koska sitä pidetään hyödyllisimpänä raportointipäivän arvopapereiden ja kauden sijoitustoiminnan tuloksen kuvaajana. Ne arvopaperit, joilla on kiinteä lunastusarvo ja jotka on hankittu järjestelyn velvoitteiden tai osan niistä kattamiseksi, voidaan merkitä raporttiin niiden lopulliseen lunastusarvoon perustuviin määriin siten, että oletetaan vakiotuottoaste eräpäivään asti. Jos järjestelyllä on sijoituksia, joiden käypää arvoa ei ole mahdollista arvioida, kuten esimerkiksi kokonaan omistettu yritys, raportissa esitetään syy siihen, että käypää arvoa ei käytetä. Siltä osin kuin sijoitukset on merkitty taseeseen muuhun määrään kuin markkina-arvoon tai käypään arvoon, esitetään yleensä myös käypä arvo. Rahaston toiminnassa käytettäviä varoja käsitellään kirjanpidossa asianomaisten IAS-standardien mukaisesti.

## Raportissa esitettävät tiedot

34. ***Eläke-etuusjärjestelyn raportin tulee sisältää myös seuraavat tiedot riippumatta siitä, onko järjestely etuusperusteinen vai maksupohjainen:***
- (a) ***laskelma etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista;***
- (b) ***yhteenveto merkittävistä raportin laatimisperiaatteista; ja***
- (c) ***kuvaus järjestelystä sekä kauden aikana järjestelyssä tapahtuneiden muutosten vaikutus.***
35. Eläke-etuusjärjestelyistä tuotettavat raportit sisältävät seuraavat tiedot soveltuvilta osin:
- (a) etuuksiin käytettävissä olevaa nettovarallisuutta koskeva laskelma, jossa esitetään:
- (i) varat kauden lopussa sopivalla tavalla jaoteltuina;
- (ii) varojen arvostusperuste;
- (iii) tiedot yksittäisistä sijoituksista, jotka ylittävät joko 5 % etuuksiin käytettävissä olevista nettovaroista tai 5 % jostakin arvopaperiluokasta tai -tyypistä;
- (iv) tiedot sijoituksista työnantajayritykseen; ja
- (v) muut velat kuin luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo;

- (b) etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksia koskeva laskelma, joka osoittaa:
- (i) työnantajan suorittamat maksut;
  - (ii) henkilöstön suorittamat maksut;
  - (iii) sijoitustuotot kuten korot ja osingot;
  - (iv) muut tuotot;
  - (v) maksetut tai maksettavat etuudet (eriteltyinä esimerkiksi eläke-etuuksiin, kuolemantapauksiin liittyen suoritettaviin etuuksiin, työkyvyttömyysetuuksiin ja kertasuorituksena maksettaviin etuuksiin);
  - (vi) hallinnolliset kulut;
  - (vii) muut kulut;
  - (viii) tuloverot;
  - (ix) luovutusvoitot ja -tappiot sijoituksista sekä sijoitusten arvonmuutokset; sekä
  - (x) järjestelyiden väliset siirrot;
- (c) kuvaus rahoittamisperiaatteista;
- (d) etuus pohjaisissa järjestelyissä järjestelyn ehtojen mukaisesti luvattujen jo suoritettuun työhön perustuvien eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo (joka voidaan jaotella vapaakirjautuneisiin ja vapaakirjautumattomiin etuuksiin) käyttäen joko tarkasteluhetken palkkatasoa tai ennakoitua palkkatasoa; tämä informaatio voidaan sisällyttää raportin liitteenä olevaan vakuutusmatemaatikon raporttiin, jota tulee lukea yhdessä vastaavan taloudellisen informaation kanssa; sekä
- (e) etuus pohjaisissa järjestelyissä kuvaus tehdyistä merkittävistä vakuutusmatemaattisista olettamuksista ja menetelmä, jota on käytetty luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa laskettaessa.
36. Eläke-etuusjärjestelyn raportti sisältää kuvauksen järjestelystä joko osana taloudellista informaatiota tai erillisenä raporttina. Siinä voidaan esittää:
- (a) työnantajien nimet ja järjestelyyn kuuluvat henkilöstöryhmät;
  - (b) etuuksia saavien osallistujien ja muiden osallistujien lukumäärä asianmukaisella tavalla jaoteltuina;
  - (c) järjestelyn tyyppi – maksupohjainen vai etuus pohjainen;
  - (d) tieto siitä, suorittavatko osallistujat maksuja järjestelyyn;
  - (e) kuvaus osallistujille luvatuista eläke-etuuksista;
  - (f) kuvaus järjestelyn purkamista koskevista ehdoista; sekä
  - (g) raportin kattamana ajanjaksona tapahtuneet muutokset kohdissa (a)-(f).

Usein viitataan toisiin asiakirjoihin, jotka ovat helposti käyttäjien saatavissa ja joissa järjestelyä kuvataan, ja raporttiin sisällytetään vain kyseisten asiakirjojen laatimisen jälkeen tapahtuneita muutoksia koskeva informaatio.

#### VOIMAANTULO

37. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1988 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin eläke-etuusjärjestelyjen tilinpäätöksiin.**

## IAS 27

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 27  
(UUDISTETTU 2000)**Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely**

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus Board alun perin hyväksyi maaliskuussa 1984. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota on käytetty IAS-standardeissa vuodesta 1991 alkaen. Alkuperäiseen hyväksytyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

Kappaleita 13, 24, 29 ja 30 muutettiin joulukuussa 1998 siten, että viittaukset IAS-standardiin 25 "Sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" korvattiin viittauksilla IAS-standardiin 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen".

Kappaletta 13 muutettiin lokakuussa 2000, jotta sen sanamuoto saatiin vastaamaan muihin IAS-standardeihin sisältyviä vastaavanlaisia kappaleita.

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 27:

- SIC-12: "Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt"; ja
- SIC-33: "Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä – potentiaalinen äänivalta ja omistusosuusjakaminen".

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-5
Määritelmät	6
Konsernitilinpäätöksen esittäminen	7-10
Konsernitilinpäätöksen laajuus	11-14
Konsernitilinpäätöksen laatiminen	15-28
Tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten käsittely emoyrityksen erillistilinpäätöksessä	29-31
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	32
Voimaantulo	33

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

## SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan emoyrityksen määräysvallassa olevien yritysten muodostamaa ryhmää koskevan konsernitilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen.**
2. **Tätä standardia sovelletaan myös tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten käsittelyyn emoyrityksen erillistilinpäätöksessä.**
3. Tämä standardi korvaa IAS 3:n "Konsernitilinpäätös" muilta kuin sen osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollista käsittelyä koskevilta osin (ks. IAS 28 "Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely").
4. IAS-standardien esipuheeseen sisältyvä termi "tilinpäätös" käsittää myös konsernitilinpäätöksen. Myös konsernitilinpäätös laaditaan siis IAS-standardien mukaisesti.

5. Tässä standardissa ei käsitellä:
- (a) yritysten yhteenliittymien kirjanpidollisessa käsittelyssä sovellettavia menetelmiä ja niiden vaikutusta konsernitilinpäätöksen laatimiseen, kuten esimerkiksi yritysten yhteenliittymästä syntyvää liikearvoa (ks. IAS 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät");
  - (b) osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollista käsittelyä (ks. IAS 28 "Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely"); eikä
  - (c) yhteisyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollista käsittelyä (ks. IAS 31 "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä").

#### MÄÄRITELMÄT

6. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

**Määräysvalta (tässä standardissa) on oikeus määrätä yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.**

**Tytäryritys on toisen yrityksen (emoyritys) määräysvallassa oleva yritys.**

**Emoyritys on yritys, jolla on yksi tai useampia tytäryrityksiä.**

**Konserni on emoyritys ja sen kaikki tytäryritykset.**

**Konsernitilinpäätös on konsernista laadittu tilinpäätös, joka esitetään niin kuin se olisi yksittäisen yrityksen tilinpäätös.**

**Vähemmistön osuus on se osa tytäryrityksen toiminnan nettotuloksesta ja nettovarallisuudesta, joka kuuluu sille osuudelle yrityksestä, jota emoyritys ei omista suoraan eikä tytäryritysten kautta välillisesti.**

#### KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN ESITTÄMINEN

7. **Muun kuin kappaleessa 8 tarkoitetun emoyrityksen tulee esittää konsernitilinpäätös.**
8. **Sellaisen emoyrityksen, joka itse on kokonaan tytäryritys tai käytännössä kokonaan omistettu tytäryritys, ei tarvitse esittää konsernitilinpäätöstä edellyttäen, että silloin kun se on käytännössä kokonaan omistettu, emoyritys saa tähän suostumuksen vähemmistöosuuden omistajilta. Tällaisen emoyrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään syyt siihen, että konsernitilinpäätöstä ei ole esitetty sekä perusteet, joiden mukaisesti tytäryrityksiä on käsitelty sen omissa erillistilinpäätöksessä. Tilinpäätöksessä esitetään myös konsernitilinpäätöksen julkistavan emoyrityksen nimi ja kotipaikka.**
9. Emoyrityksen tilinpäätöksen käyttäjät ovat yleensä kiinnostuneita konsernikokonaisuuden taloudellisesta asemasta, toiminnan tuloksesta ja taloudellisen aseman muutoksista ja tarvitsevat näitä koskevaa tietoa. Tätä tarvetta palvelee konsernitilinpäätös, jossa konsernia koskeva taloudellinen informaatio esitetään samalla tavalla kuin yksittäistä yritystä koskeva informaatio ottamatta huomioon erillisten juridisten yksiköiden välisiä oikeudellisia rajoja.
10. Emoyritys, joka on itse toisen yrityksen kokonaan omistama, ei ehkä aina esitä konsernitilinpäätöstä, koska sen emoyritys ei ehkä edellytä sellaisen laatimista ja tämän emoyrityksen konsernitilinpäätös saattaa palvella parhaiten muiden käyttäjien tarpeita. Joissakin maissa emoyritys on vapautettu konsernitilinpäätöksen esittämisestä, mikäli toinen yritys omistaa sen käytännössä kokonaan ja emoyritys saa suostumuksen vähemmistöosuuden omistajilta. Yrityksen katsotaan yleensä olevan käytännössä kokonaan omistettu, kun emoyritys omistaa 90 % tai sitä enemmän osakkeiden tuottamasta äänivallasta.

## IAS 27

## KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAAJUUS

11. **Emoyrityksen, joka julkistaa konsernitilinpäätöksen, tulee yhdistellä siihen kaikki ulkomaiset ja kotimaiset tytäryritykset kappaleessa 13 tarkoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta.**
12. Konsernitilinpäätös sisältää kaikki emoyrityksen määräysvallassa olevat yritykset lukuun ottamatta tytäryrityksiä, jotka jätetään sen ulkopuolelle kappaleessa 13 mainituista syistä johtuen. Määräysvallan oletetaan toteutuvan silloin, kun emoyritys omistaa suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti enemmän kuin puolet äänivallasta, jollei poikkeuksellisissa tapauksissa pystytä selkeästi osoittamaan, että tällainen omistus ei aikaansaa määräysvaltaa. Määräysvalta toteutuu myös emoyrityksen omistaessa enintään puolet äänivallasta silloin, kun sillä on <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>:
- (a) oikeus yli puoleen äänivallasta toisten sijoittajien kanssa tehdyn sopimuksen perusteella;
- (b) oikeus määrätä yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteista säädöksen tai sopimuksen perusteella;
- (c) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö hallituksen tai vastaavan hallintoelimen jäsenistä; tai
- (d) oikeus käyttää äänen enemmistöä hallituksen tai vastaavan hallintoelimen kokouksissa.
13. **Tytäryritys jätetään yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen silloin, kun:**
- (a) **määräysvalta on tarkoitettu tilapäiseksi, koska tytäryritys on hankittu ja omistetaan yksinomaan tarkoituksena luovuttaa se lähitulevaisuudessa hankinnan jälkeen; tai**
- (b) **se toimii sellaisten ankarien ja pitkäaikaisten rajoitusten alaisena, jotka heikentävät merkittävästi sen kykyä siirtää varoja emoyritykselle.**

**Tällaisia tytäryrityksiä käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" mukaisesti.**

14. Tytäryritystä ei jätetä yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen sillä perusteella, että sen liiketoiminta poikkeaa muiden konserniin kuuluvien yritysten liiketoiminnasta. Parempaa informaatiota annetaan yhdistelemällä tällaiset tytäryritykset ja esittämällä konsernitilinpäätöksessä lisätietoja tytäryritysten erilaisesta liiketoiminnasta. Esimerkiksi IAS-standardin 14 "Segmenttiraportointi" edellyttämät tiedot ovat avuksi selitettäessä konsernin eri liiketoimintojen merkittävyyttä.

## KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMINEN

15. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistetään rivi riviltä laskemalla yhteen samanlaiset varojen, velkojen, oman pääoman, tuottojen ja kulujen erät. Jotta konsernitilinpäätös esittäisi konsernia koskevan taloudellisen informaation ikään kuin kyseessä olisi yksittäistä yritystä koskeva informaatio, suoritetaan tämän jälkeen seuraavat toimenpiteet <sup>(2)</sup>:
- (a) emoyrityksen kuhunkin tytäryritykseen tekemän sijoituksen kirjanpitoarvo ja emoyrityksen osuus kunkin tytäryrityksen omasta pääomasta eliminoidaan (ks. IAS 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät", jossa kuvataan myös tästä johtuvan liikearvon käsittely);

<sup>(1)</sup> Ks. myös SIC-12: "Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt".

<sup>(2)</sup> Ks. myös SIC-33: "Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä – potentiaalinen äänivalta ja omistusosuusien jakaminen".

- (b) vähemmistön osuus konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryritysten tilikauden tuloksesta määritetään ja sillä oikaistaan konsernin tulosta, jotta päästään emoyrityksen omistajille kuuluvaan tulokseen; ja
- (c) vähemmistön osuus konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryritysten nettovarallisuudesta määritetään ja esitetään se konsernitilinpäätöksessä erillään veloista ja emoyrityksen osakkeenomistajille kuuluvasta omasta pääomasta. Vähemmistön osuus nettovarallisuudesta koostuu:
- (i) IAS 22:n (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät" mukaisesti lasketusta määrästä alkuperäisen yhteenliittymisen ajankohtana; ja
- (ii) vähemmistön osuudesta oman pääoman muutoksiin, jotka ovat tapahtuneet yhteenliittymisen jälkeen.
16. Veroja, jotka tulevat joko emoyrityksen tai sen tytäryrityksen maksettaviksi ja aiheutuvat tytäryritysten kertyneiden voittojen jakamisesta emoyritykselle, käsitellään IAS 12:n "Tuloverot" mukaisesti.
17. **Konsernin sisäiset saamiset ja velat samoin kuin konsernin sisäiset liiketoimet ja niistä johtuvat realisoitumattomat voitot eliminoidaan kokonaisuudessaan. Myös konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvat realisoitumattomat tappiot eliminoidaan paitsi siinä tapauksessa, että menoja vastaava määrä ei ole kerryttävissä.**
18. Konsernin sisäiset saamiset ja velat ja konsernin sisäiset liiketoimet, joihin kuuluvat myynnit, kulut ja osingot, eliminoidaan kokonaisuudessaan. Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvat realisoitumattomat voitot, jotka sisältyvät omaisuuserien, kuten vaihto-omaisuuden ja käyttöomaisuuden, kirjanpitoarvoon, eliminoidaan kokonaisuudessaan. Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvat realisoitumattomat tappiot, jotka on vähennetty omaisuuserien kirjanpitoarvoa määritettäessä, eliminoidaan myös paitsi siinä tapauksessa, että menoja vastaava määrä ei ole kerryttävissä. Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvien realisoitumattomien voittojen ja tappioiden eliminoimisesta aiheutuvat jaksotuserot käsitellään IAS 12:n "Tuloverot" mukaisesti.
19. **Silloin kun konsernitilinpäätöstä laadittaessa käytettävät tilinpäätökset on laadittu eri päiville, tehdään oikaisut, joiden avulla otetaan huomioon kyseisten ajankohtien ja emoyrityksen tilinpäätöspäivän välillä toteutuneiden merkittävien liiketoimien tai muiden tapahtumien vaikutus. Tilinpäätöspäivien välinen ero ei saa missään tapauksessa olla kolmea kuukautta pitempi.**
20. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa käytettävät emoyrityksen ja tytäryritysten tilinpäätökset on yleensä laadittu samalle päivälle. Silloin kun tilinpäätöspäivät poikkeavat toisistaan, tytäryritys laatii usein konsernitilinpäätöstä varten tilinpäätöksen samalle päivälle kuin konserni. Silloin kun tämä ei ole käytännössä mahdollista, voidaan käyttää eri päiville laadittuja tilinpäätöksiä edellyttäen, ettei ero ole suurempi kuin kolme kuukautta. Johdonmukaisuuden periaate määrää, että tilikauden pituuden ja tilinpäätöspäivien välisen eron tulee olla samat tilikaudesta toiseen.
21. **Konsernitilinpäätös laaditaan soveltaen yhtenäisiä laatimisperiaatteita samanlaisiin, samoissa olosuhteissa toteutuviin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin. Jos yhtenäisten laatimisperiaatteiden noudattaminen konsernitilinpäätöksessä ei ole käytännössä mahdollista, tästä ilmoitetaan tilinpäätöksessä sekä esitetään ne suhteelliset osuudet konsernitilinpäätöksen eristä, joihin on sovellettu erilaisia laatimisperiaatteita.**
22. Mikäli konserniin kuuluva yritys soveltaa erilaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kuin ne, joita konsernitilinpäätöksessä sovelletaan samanlaisiin, samoissa olosuhteissa toteutuviin liiketoimiin tai muihin tapahtumiin, kyseisen yrityksen tilinpäätökseen tehdään usein tarvittavat oikaisut, kun sitä käytetään konsernitilinpäätöksen laatimiseen.
23. Tytäryrityksen toiminnan tulos sisällytetään konsernitilinpäätökseen hankinta-ajankohdasta alkaen, joka on se päivä, jona hankittua tytäryritystä koskeva määräysvalta tosiasiallisesti siirtyy ostajalle IAS 22:n "Yritysten yhteenliittymät" mukaisesti. Luovutetun tytäryrityksen toiminnan tulos sisällytetään konsernituloslaskelmaan luovutuspäivään saakka, joka on se päivä, jona emoyrityksen määräysvalta tytäryritykseen lakkaa. Tytäryrityksestä saadun luovutushinnan ja sen luovutuspäivän veloilla vähennettyjen varojen kirjanpitoarvon välinen

## IAS 27

erotus merkitään konsernituloslaskelmaan tytäryrityksestä saaduksi luovutusvoitoksi tai -tappioksi. Tilinpäätösten vertailukelpoisuuden varmistamiseksi tilikaudesta toiseen esitetään usein lisäinformaatiota siitä, miten tytäryritysten hankinta ja luovutus ovat vaikuttaneet tilinpäätöspäivän taloudelliseen asemaan ja tilikauden tulokseen sekä edellisen tilikauden vastaaviin lukuihin.

24. **Yritykseen tehtyä sijoitusta käsitellään IAS 39:n ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” mukaisesti siitä päivästä alkaen, jona sijoitus lakkaa olemasta tytäryrityksen määritelmän mukainen eikä siitä tule IAS-standardissa 28 ”Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely” määriteltyä osakkuusyhtiötä.**
25. Sijoituksen kirjanpitoarvoa päivänä, jona se lakkaa olemasta tytäryritys, pidetään siitä alkaen hankintamenona.
26. **Vähemmistön osuudet esitetään konsernitaseessa erillään veloista ja emoyrityksen omistajille kuuluvasta omasta pääomasta. Myös vähemmistön osuudet konsernin tuloksesta esitetään omana eräänään.**
27. Vähemmistölle kuuluvat konsernitilinpäätökseen sisältyvän tytäryrityksen tappiot saattavat ylittää vähemmistön osuuden tytäryrityksen omasta pääomasta. Ylimenevä osa ja myöhemmin syntyvät vähemmistölle kuuluvat tappiot kirjataan enemmistön osuutta vastaan paitsi siltä osin, kuin vähemmistöllä on sitova velvoite hyvittää tappiot ja se pystyy tekemään tämän. Jos tytäryritys osoittaa myöhemmin voittoa, kaikki tällaiset voitot kohdistetaan enemmistölle, kunnes enemmistön aikaisemmin kantama vähemmistön osuus tappioista on katettu.
28. Mikäli tytäryrityksellä on ulkona olevia kumuloituvaa osinkoa kerryttäviä etuosakkeita, emoyritys laskee osuutensa voitosta tai tappiosta tytäryrityksen etuoikeutettuja osinkoja koskevan oikaisun jälkeen riippumatta siitä, onko osingonjaosta tehty päätös vai ei.

## TYTÄRYRITYKSIIN TEHTYJEN SIOITUSTEN KÄSITTELY EMOYRITYKSEN ERILLISTILINPÄÄTÖKSESSÄ

29. **Konsernitilinpäätökseen sisältyviin tytäryhtiöihin tehdyt sijoitukset merkitään emoyrityksen erillistilinpäätökseen joko:**
  - (a) **hankintamenon määräisinä;**
  - (b) **käyttäen pääomaosuusmenetelmää, joka on kuvattu IAS-standardissa 28 ”Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely”; tai**
  - (c) **myytävissä olevina rahoitusvaroina IAS-standardissa 39 ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” kuvatulla tavalla.**
30. **Konsernitilinpäätökseen sisällyttömiin tytäryhtiöihin tehdyt sijoitukset esitetään joko:**
  - (a) **hankintamenon määräisinä;**
  - (b) **käyttäen pääomaosuusmenetelmää, joka on kuvattu IAS-standardissa 28 ”Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely”; tai**
  - (c) **myytävissä olevina rahoitusvaroina IAS-standardissa 39 ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” kuvatulla tavalla.**
31. Emoyritys esittää useissa maissa erillistilinpäätöksen lakisääteisten tai muiden vaatimusten täyttämiseksi.

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

32. **Kappaleiden 8 ja 21 edellyttämien tietojen lisäksi tilinpäätöksessä esitetään seuraavat tiedot:**
- (a) **konsernitilinpäätöksessä luettelo merkittävistä tytäryrityksistä sisältäen nimen, rekisteröintivaltion tai kotipaikan, omistussosuuden sekä osuuden äänivallasta, mikäli se eroaa omistussosuudesta;**
  - (b) **konsernitilinpäätöksessä soveltuvin osin:**
    - (i) **syyt siihen, että tytäryritystä ei ole yhdistelty konsernitilinpäätökseen;**
    - (ii) **emoyrityksen ja sellaisen tytäryrityksen välisen suhteen luonne, jossa emoyritys ei omista enempää kuin puolet äänivallasta suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti;**
    - (iii) **sellaisen yrityksen nimi, jossa emoyritys omistaa enemmän kuin puolet äänivallasta suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti mutta joka ei määräysvallan puuttuessa ole tytäryritys; ja**
    - (iv) **tytäryritysten hankinnan ja luovuttamisen vaikutus tilinpäätöspäivän taloudelliseen asemaan ja tilikauden tulokseen sekä edellisen tilikauden vastaaviin lukuihin; sekä**
  - (c) **emoyrityksen erillistilinpäätöksessä kuvaus tytäryritysten kirjanpidollisessa käsittelyssä sovelletusta menetelmästä.**

## VOIMAANTULO

33. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1990 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöks**

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 28  
(UUDISTETTU 2000)****Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely**

IAS:n hallitus *Board* hyväksyi IAS 28:n marraskuussa 1988.

IAS 28:n teksti muutettiin marraskuussa 1994 IAS-standardeissa vuodesta 1991 alkaen käytettyyn, uudistettuun muotoon. Alkuperäiseen hyväksytyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit muutettiin vastaamaan IASC:n tuohon aikaan noudattamaa käytäntöä.

IAS 28:n (muotoiltu uudelleen 1994) kappaleita 23 ja 24 muutettiin heinäkuussa 1998, jotta ne olisivat yhdenmukaisia IAS 36:n "Omaisuuserien arvon alentuminen" kanssa.

IAS 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" aiheutti joulukuussa 1998 muutoksen IAS 28:n kappaleisiin 7, 12 ja 14. Muutokset korvaavat viittaukset IAS-standardiin 25 "Sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" viittauksilla IAS-standardiin 39.

Kappaleita 26 muutettiin maaliskuussa 1999 siten, että viittaukset IAS-standardiin 10 "Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" korvattiin viittauksilla IAS-standardiin 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" ja terminologia muutettiin vastaamaan IAS-standardissa 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" käytettyjä termejä.

Kappaleita 8 muutettiin lokakuussa 2000, jotta se olisi yhdenmukainen toisiin IAS-standardeihin sisältyvien vastaavanlaisten kappaleiden kanssa, ja kappale 10 poistettiin. IAS 28:n kappaleisiin 8 ja 10 tehdyt muutokset tulevat voimaan, kun yritys soveltaa ensimmäisen kerran IAS-standardia 39.

**IAS 28**

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 28:

- SIC-3: "Osakkuusyritysten kanssa toteutuneista liiketoimista johtuvien realisoitumattomien voittojen ja tappioiden eliminoiminen";
- SIC-20: "Pääomaosuusmenetelmä – tappioiden kirjaaminen"; ja
- SIC-33: "Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä – potentiaalinen äänivalta ja omistusosuuksien jakaminen".

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-2
Määritelmät	3-7
Huomattava vaikutusvalta	4-5
Pääomaosuusmenetelmä	6
Hankintamenoon perustuva kirjaaminen	7
Konsernitilinpäätös	8-11
Sijoittajayrityksen erillistilinpäätös	12-15
Pääomaosuusmenetelmän soveltaminen	16-24
Arvon alentumistappiot	23-24
Tuloverot	25
Ehdolliset erät	26
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	27-28
Voimaantulo	29

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

## SOVELTAMISALA

1. ***Sijoittajayrityksen tulee soveltaa tätä standardia osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidolliseen käsittelyyn.***
2. Tämä standardi korvaa IAS 3:n "Konsernitilinpäätös" siltä osin, kuin kyseinen standardi koskee osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollista käsittelyä.

## MÄÄRITELMÄT

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

***Osakkuusyritys on yritys, jossa sijoittajayrityksellä on huomattava vaikutusvalta ja joka ei ole sen tytäryritys eikä yhteisyritys.***

**Huomattava vaikutusvalta on oikeus osallistua sijoituskohteen talouden ja liiketoiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon, mutta se ei ole määräysvalta kyseisiin periaatteisiin.**

**Määräysvalta (tässä standardissa) on oikeus määrätä yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.**

**Tytäryritys on toisen yrityksen (emoyritys) määräysvallassa oleva yritys.**

**Pääomaosuusmenetelmä on menetelmä, jonka mukaan sijoitus merkitään alun perin kirjanpitoon hankintamenon määräisenä, ja tämän jälkeen kirjanpitoarvoa oikaistaan hankinta-ajankohdan jälkeen tapahtuneella muutoksella sijoittajayrityksen osuudessa sijoituskohteen nettovarallisuudesta. Tuloslaskelma osoittaa sijoittajayrityksen osuuden sijoituskohteen toiminnan tuloksesta.**

**Hankintamenuon perustuva kirjaaminen on menettely, jonka mukaan sijoitus merkitään kirjanpitoon hankintamenuon määräisenä. Tuloslaskelma osoittaa sijoituksen tuottoa vain sen verran, kuin sijoittajayritykselle jaetaan sijoituskohteen hankinnan jälkeen kertyneitä voittoja.**

#### Huomattava vaikutusvalta

4. Jos sijoittajayrityksellä on suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti 20 % tai enemmän äänivallasta sijoituskohteessa, sijoittajayrityksellä oletetaan olevan huomattava vaikutusvalta, jollei pystytä selkeästi osoittamaan, että näin ei ole<sup>(1)</sup>. Vastaavasti, jos sijoittajayrityksellä on suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti vähemmän kuin 20 % sijoituskohteen äänivallasta, sijoittajayrityksellä ei oleteta olevan huomattavaa vaikutusvaltaa, jollei tällaista vaikutusvaltaa pystytä selkeästi osoittamaan. Toisen sijoittajan huomattava tai enemmistöön kohdistuva omistus ei välttämättä estä sitä, että sijoittajayrityksellä on huomattava vaikutusvaltaa.
5. Sijoittajayrityksen huomattava vaikutusvalta tulee tavallisesti osoitetuksi yhdellä tai useammalla seuraavista tavoista:
  - (a) edustus sijoituskohteen hallituksessa tai vastaavassa hallintoelimessä;
  - (b) osallistuminen toimintaperiaatteiden luomiseen;
  - (c) olennaiset liiketoimet sijoittajayrityksen ja sijoituskohteen välillä;
  - (d) johtoon kuuluvien henkilöiden vaihtaminen yritysten välillä; tai
  - (e) tärkeän teknisen tiedon antaminen.

#### Pääomaosuusmenetelmä

6. Pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa sijoitus merkitään alun perin kirjanpitoon hankintamenuon määräisenä ja kirjanpitoarvoa lisätään tai vähennetään, jotta sijoittajayrityksen osuus sijoituskohteen hankinta-ajankohdan jälkeisistä voitoista tai tappioista tulee otetuksi huomioon. Sijoituskohteesta saatu voitonjako vähentää sijoituksen kirjanpitoarvoa. Kirjanpitoarvoa voidaan joutua oikaisemaan myös, jos sijoittajayrityksen suhteellisessa osuudessa sijoituskohteen omasta pääomasta on tapahtunut sellaisia muutoksia, jotka eivät sisälly sijoituskohteen tuloslaskelmaan. Tällaisia ovat esimerkiksi muutokset, jotka johtuvat aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ja sijoitusten uudelleenarvostuksesta, muuntoeroista ja yritysten yhteenliittymien yhteydessä syntyvistä oikaisuista.

#### Hankintamenuon perustuva kirjaaminen

7. Hankintamenuon perustuvaa kirjaamista soveltaessaan sijoittajayritys merkitsee sijoituksensa kirjanpitoon hankintamenuon määräisenä. Tuottoja sijoittajayritys kirjaa vain sen verran, kuin sille jaetaan voittoja, jotka ovat kertyneet sen jälkeen, kun sijoittajayritys on hankkinut sijoituskohteen. Tällaiset voitot ylittävää voitonjakoa pidetään sijoituksen palautuksena, ja se kirjataan sijoituksen hankintamenuon vähennykseksi.

<sup>(1)</sup> Ks. myös SIC-33: "Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä – potentiaalinen äänivalta ja omistusosuusien jakaminen".

## IAS 28

## KONSERNITILINPÄÄTÖS

8. **Sijoitus osakkuusyrikykseen merkitään konsernitilinpäätökseen pääomaosuusmenetelmän mukaisesti paitsi silloin, kun:**

- (a) *sijoitus on hankittu ja omistetaan yksinomaan tarkoituksena luovuttaa se lähitulevaisuudessa hankinnan jälkeen; tai*
- (b) *osakkuusyrikyt toimii sellaisten ankarien ja pitkäaikaisten rajoitusten alaisena, jotka heikentävät merkittävästi sen kykyä siirtää varoja sijoittajayrikykselle.*

**Tällaisia sijoituksia käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” mukaisesti.**

9. Tuottojen kirjaaminen saadun voitonjaon perusteella ei välttämättä osoita tarkoituksenmukaisella tavalla tuottoa, jonka sijoittajayrikyt on ansainnut sijoituksestaan osakkuusyrikykseen, koska saadulla voitonjaolla saattaa olla vain vähän yhteyttä osakkuusyrikyksen toiminnan tulokseen. Koska sijoittajayrikyksellä on osakkuusyrikyksessä huomattava vaikutusvalta, sillä on tietty määrä vastuuta osakkuusyrikyksen toiminnan tuloksesta ja näin ollen sijoituksensa tuotosta. Sijoittajayrikyt ottaa tämän hallinnointitehtävän huomioon kirjanpidossaan laajentamalla konsernitilinpäätöstään niin, että se sisältää sijoittajayrikyksen osuuden tällaisen osakkuusyrikyksen tuloksesta ja antaa näin tuloksesta ja sijoituksista tietoa, jonka perusteella voidaan laskea hyödyllisempiä tunnuslukuja. Pääomaosuusmenetelmän käyttäminen johtaa näin ollen sijoittajayrikyksen nettovarallisuuden ja tilikauden tuloksen informatiivisempaan esittämiseen.

10. [Poistettu]

11. **Sijoittajayrikyksen tulee lopettaa pääomaosuusmenetelmän käyttäminen sinä päivänä, jona:**

- (a) *sillä lakkaa olemasta huomattava vaikutusvalta osakkuusyrikyksessä mutta se säilyttää sijoituksensa kokonaan tai osaksi; tai*
- (b) *pääomaosuusmenetelmän käyttäminen ei enää ole perusteltua, koska osakkuusyrikyt toimii sellaisten ankarien ja pitkäaikaisten rajoitusten alaisena, jotka heikentävät merkittävästi sen kykyä siirtää varoja sijoittajayrikykselle.*

**Sijoituksen kirjanpitoarvoa kyseisenä päivänä pidetään siitä lähtien sen hankintamenona.**

## SIJOITTAJAYRIKYKSEN ERILLISTILINPÄÄTÖS

12. **Osakkuusyrikykseen tehty sijoitus, joka sisältyy konsernitilinpäätöksen julkistavan sijoittajayrikyksen erillistilinpäätökseen ja jota ei omisteta yksinomaan tarkoituksena luovuttaa se lähitulevaisuudessa hankinnan jälkeen, merkitään taseeseen joko:**

- (a) *hankintamenon määräisenä;*
- (b) *tässä standardissa kuvattua pääomaosuusmenetelmää käyttäen; tai*
- (c) *myytävissä olevina rahoitusvaroina IAS-standardissa 39 ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” kuvatulla tavalla.*

13. Konsernitilinpäätöksen laatiminen ei sinänsä poista tarvetta sijoittajayrikyksen erillistilinpäätöksen laatimiseen.

14. **Osakkuusyrikykseen tehty sijoitus, joka sisältyy sellaisen sijoittajayrikyksen erillistilinpäätökseen, joka ei julkista konsernitilinpäätöstä, merkitään taseeseen joko:**

- (a) *hankintamenon määräisenä;*
- (b) *tässä standardissa kuvattua pääomaosuusmenetelmää käyttäen, mikäli pääomaosuusmenetelmän soveltaminen osakkuusyrikykseen olisi perusteltua, jos sijoittaja laatisi konsernitilinpäätöksen; tai*

- (c) **IAS 39:n ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” myytävissä olevina rahoitusvaroina tai kaupankäyntitarkoituksessa pidettävänä rahoitusvaroina IAS-standardiin 39 sisältyvien määritelmien perusteella.**

15. Sijoittajayritys, jolla on sijoitus osakkuusyritykseen, ei mahdollisesti laadi konsernitilinpäätöstä, koska sillä ei ole tytäryrityksiä. On perusteltua, että tällainen sijoittajayritys antaa osakkuusyrityksiin tekemistään sijoituksista saman informaation kuin ne yritykset, jotka julkistavat konsernitilinpäätöksen.

#### PÄÄOMAOSUUSMENETELMÄN SOVELTAMINEN

16. Monet pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa suoritettavista toimenpiteistä ovat samanlaisia kuin IAS-standardissa 27 ”Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely” esitetyt konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteet. Lisäksi yleisiä käsitteitä, jotka ovat tytäryrityksen hankintaan sovellettavien konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteiden perustana, sovelletaan myös osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintaan<sup>(2)</sup>.
17. Osakkuusyritykseen tehtyä sijoitusta käsitellään pääomaosuusmenetelmällä siitä päivästä alkaen, jona siitä tulee osakkuusyrityksen määritelmän mukainen. Mahdollista eroa (joko positiivista tai negatiivista), joka syntyy sijoituksen hankintameno ylittäessä tai alittaessa sijoittajayrityksen osuuden osakkuusyrityksen yksilöitävissä olevien nettovarojen käyvästä arvosta, käsitellään hankinnan yhteydessä IAS 22:n ”Yritysten yhteenliittymät” mukaisesti. Sijoittajayrityksen osuutta hankinnan jälkeisistä voitoista tai tappioista oikaistaan asianmukaisesti niin, että huomioon otetuksi tulevat:
- (a) poistojen kohteena olevien hyödykkeiden käypiin arvoihin perustuvat poistot; ja
- (b) poistot siitä määrästä, jolla sijoituksen hankintameno ylittää tai alittaa sijoittajayrityksen osuuden yksilöitävissä olevien nettovarojen käyvästä arvosta.
18. Pääomaosuusmenetelmää soveltaessaan sijoittajayritys käyttää osakkuusyrityksen viimeisintä saatavissa olevaa tilinpäätöstä; se on yleensä laadittu samalle päivälle kuin sijoittajan tilinpäätös. Silloin kun sijoittajayrityksellä ja osakkuusyrityksellä on eri tilinpäätöspäivät, osakkuusyritys laatii usein sijoittajayrityksen käyttöön tilinpäätöksen samalle päivälle, jolle sijoittajan tilinpäätös laaditaan. Silloin kun tämä ei ole käytännössä mahdollista, voidaan käyttää eri päivälle laadittua tilinpäätöstä. Johdonmukaisuuden periaate määrää, että tilikauden pituuden ja tilinpäätöspäivien välisen eron tulee olla samat tilikaudesta toiseen.
19. Silloin kun käytetään eri päivälle laadittua tilinpäätöstä, tehdään asianmukaiset oikaisut, joiden avulla otetaan huomioon osakkuusyrityksen tilinpäätöspäivän ja sijoittajayrityksen tilinpäätöspäivän välillä toteutuneiden sijoittajayrityksen ja osakkuusyrityksen välisten merkittävien tapahtumien tai liiketoimien vaikutus.
20. Sijoittajayrityksen tilinpäätös laaditaan yleensä niin, että samanlaisiin, samoissa olosuhteissa toteutuviin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin sovelletaan yhtenäisiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Mikäli osakkuusyritys soveltaa erilaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kuin ne, joita sijoittajayritys soveltaa samanlaisiin samoissa olosuhteissa toteutuviin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin, osakkuusyrityksen tilinpäätökseen tehdään usein tarvittavat oikaisut, kun sijoittajayritys soveltaa siihen pääomaosuusmenetelmää. Mikäli tällaisia oikaisuja ei ole käytännössä mahdollista selvittää, tästä ilmoitetaan tilinpäätöksessä.
21. Mikäli osakkuusyrityksellä on ulkona olevia, kumuloituvaa osinkoa kerryttäviä etuosakkeita, sijoittajayritys laskee osuutensa voitoista tai tappioista etuosakkeiden osinkoja koskevan oikaisun jälkeen riippumatta siitä, onko osingonjaosta tehty päätös vai ei.

<sup>(2)</sup> Ks. myös SIC-3: ”Osakkuusyritysten kanssa toteutuneista liiketoimista johtuvien realisoitumattomien voittojen ja tappioiden eliminoiminen”.

## IAS 28

22. Jos sijoittajayrityksen osuus osakkuusyrityksen tappioista on pääomaosuusmenetelmää käytettäessä yhtä suuri tai suurempi kuin sijoituksen kirjanpitoarvo, sijoittajayritys ei tavallisesti ota huomioon osuuttaan sen ylittävistä tappioista. Sijoitus merkitään taseeseen nolla-arvoon. Lisätappioita kirjataan siltä osin, kuin sijoittajayritys on tehnyt sitoumuksia tai suorittanut osakkuusyrityksen puolesta maksuja osakkuusyrityksen sellaisten veloitteiden hoitamiseksi, jotka sijoittajayritys on taannut tai joihin se on muutoin sitoutunut. Jos osakkuusyritys myöhemmin näyttää voittoa, sijoittajayritys ottaa huomioon osuutensa kyseisistä voitoista vasta sen jälkeen, kun sen osuus voitoista on yhtä suuri kuin kirjaamaton osuus tappioista <sup>(3)</sup>.

## Arvon alentumistappiot

23. Jos on viitteitä siitä, että osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen arvo saattaa olla alentunut, yritys soveltaa IAS-standardia 36 "Omaisuserien arvon alentuminen". Sijoituksen käyttöarvoa määrittäessään yritys arvioi:
- (a) osuutensa niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvosta, jotka sijoituksen kokonaisuudessaan odotetaan kerryttävän, sisältäen rahavirrat sijoituskohteen liiketoiminnasta sekä tulot sijoituksen lopullisesta luovuttamisesta; tai
  - (b) niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon, joiden odotetaan syntyvän sijoituksesta saatavista osingoista ja sijoituksen lopullisesta luovuttamisesta.

Asianmukaisia oletuksia käytettäessä molemmat menetelmät tuottavat saman tuloksen. Tuloksena saatava arvon alentumistappio kohdistetaan IAS 36:n mukaisesti. Se siis kohdistetaan ensiksi jäljellä olevaan liikearvoon (ks. kappale 17).

24. Osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta kerrytettävissä oleva rahamäärä arvioidaan kullekin osakkuusyritykselle erikseen, paitsi silloin kun yksittäisen osakkuusyrityksen jatkuvasta hyödyntämisestä ei kerry rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia tilinpäätöksen laativan yrityksen muiden varojen kerryttämistä rahavirroista.

## TULOVEROT

25. Osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista johtuvia tuloveroja käsitellään IAS 12:n "Tuloverot" mukaisesti.

## EHDOLLISET ERÄT

26. IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti sijoittajayritys esittää tilinpäätöksessään:
- (a) osuutensa sellaisista osakkuusyrityksen ehdollisista veloista ja pääomasitoumuksista, joista se myös ehdollisesti vastaa; ja
  - (b) sellaiset ehdolliset velat, jotka syntyvät siksi, että sijoittajayritys vastaa yksin osakkuusyrityksen kaikista velvoitteista.

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

27. **Tilinpäätöksessä esitetään seuraavat tiedot:**
- (a) **asianmukainen luettelo ja kuvaus merkittävistä osakkuusyrityksistä sisältäen omistuosuuden sekä osuuden äänivallasta, mikäli se poikkeaa omistuosuudesta; ja**
  - (b) **kyseisten sijoitusten kirjanpidollisessa käsittelyssä sovelletut menetelmät.**
28. **Osakkuusyrityksiin tehdyt sijoitukset, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, luokitellaan pitkäaikaisiksi varoiksi ja esitetään taseessa omana eränään. Sijoittajan osuus näiden sijoitusten voitoista tai tappioista esitetään tuloslaskelmassa omana eränään. Sijoittajayrityksen osuus satunnaisista eristä tai aikaisemmille tilikausille kuuluvista eristä esitetään myös erikseen.**

<sup>(3)</sup> Ks. myös SIC-20: "Pääomaosuusmenetelmä – tappioiden kirjaaminen".

## VOIMAANTULO

29. **Tätä IAS-standardia kappaleita 23 ja 24 lukuun ottamatta sovelletaan 1.1.1990 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.**
30. **Kappaleet 23 ja 24 tulevat voimaan IAS 36:n voimaantullessa – ts. koskien 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikaudelta laadittavin tilinpäätöksiä, ellei IAS-standardia 36 sovelleta aikaisemmillä tilikausilla.**
31. Tämän standardin kappaleet 23 ja 24 hyväksyttiin heinäkuussa 1998 korvaamaan vuonna 1994 uudelleen muotoillun IAS 28:n ”Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely” kappaleet 23 ja 24.

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 29  
(MUOTOILTU UUELLEEN 1994)**

**Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa**

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus *Board* alun perin hyväksyi huhtikuussa 1989. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota on käytetty IAS-standardeissa vuodesta 1991 alkaen. Alkuperäiseen hyväksytyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

Seuraava SIC:n tulkinta liittyy IAS-standardiin 29:

- SIC-19: ”Tilinpäätösvaluutta – tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaan”; ja
- SIC-30: ”Tilinpäätösvaluutta – muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan”.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-4
Tilinpäätöksen oikaiseminen	5-10
Alkuperäisiin hankintamenoihin perustuva tilinpäätös	11-28
Tase	11-25
Tuloslaskelma	26
Voitto tai tappio monetaarisesta nettopositiosta	27-28
Jälleenhankinta-arvoihin perustuva tilinpäätös	29-31
Tase	29
Tuloslaskelma	30
Voitto tai tappio monetaarisesta nettopositiosta	31
Verot	32
Rahavirtalaskelma	33
Vertailuluvut	34

**IAS 29**

Konsernitilinpäätös	35-36
Yleisen hintaindeksin valinta ja käyttäminen	37
Maat, joissa ei enää vallitse hyperinflaatio	38
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	39-40
Voimaantulo	41

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

**SOVELTAMISALA**

- Tätä standardia sovelletaan yrityksen varsinaiseen tilinpäätökseen, konsernitilinpäätös mukaan lukien, joka esitetään hyperinflaatiomaan valuutan määräisenä.***
- Toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman esittäminen hyperinflaatiomaassa paikallisen valuutan määräisenä ilman oikaisujen tekemistä ei ole tarkoituksenmukaista. Raha menettää ostovoimaansa niin nopeasti, että eri aikoina toteutuneiden liiketoimien ja muiden tapahtumien rahamäärien vertaileminen – vaikka liiketoimet ja muut tapahtumat olisivat toteutuneet samalla tilikaudella – on harhaanjohtavaa.
- Tässä standardissa ei aseteta ehdotonta prosenttilukua, josta hyperinflaation katsotaan alkavan. On harkinnanvaraista, milloin tilinpäätöstä on tarpeen oikaista tämän standardin mukaisesti. Seuraavat piirteet maan taloudellisessa ympäristössä ovat merkkejä korkeasta inflaatiosta, mutta ne eivät rajoitu niihin:
  - yleisö pyrkii sijoittamaan varansa ei-monetariseen omaisuuteen tai suhteellisen vakaaseen ulkomaan valuuttaan. Paikallisen valuutan määräiset erät sijoitetaan välittömästi ostovoiman säilyttämiseksi;
  - yleisö ei miellä rahamääriä paikallisessa valuutassa vaan jonkin suhteellisen vakaan ulkomaisen valuutan määräisenä. Hinnat saatetaan ilmoittaa kyseisessä valuutassa;
  - luotolla myytäessä ja velaksi ostettaessa käytetään myös lyhyellä aikavälillä hintoja, jotka kompensoivat maksupäivään mennessä odotettavissa olevan ostovoiman menetyksen;
  - korot, palkat ja hinnat on sidottu hintaindeksiin; ja
  - kolmen vuoden kertynyt inflaatioaste on lähellä 100 prosenttia tai sitä suurempi.
- On suotavaa, että kaikki yritykset, jotka esittävät tilinpäätöksen samassa hyperinflaatiomaan valuutassa, soveltavat tätä standardia samasta päivästä alkaen. Tämä standardi koskee kuitenkin yrityksen tilinpäätöstä siitä tilikaudesta alkaen, jonka aikana yritys toteaa että maassa, jonka valuutan määräisenä se laatii tilinpäätöksensä, vallitsee hyperinflaatio.

**TILINPÄÄTÖKSEN OIKAISEMINEN**

- Hinnat muuttuvat ajan kuluessa useiden erityisten tai yleisten poliittisten, taloudellisten ja yhteiskunnallisten tekijöiden vaikutuksesta. Erityiset tekijät, kuten kysynnän ja tarjonnan muutokset ja teknologiset muutokset, saattavat aiheuttaa yksittäisten hintojen merkittäviä ja toisistaan riippumattomia nousuja ja laskuja. Lisäksi yleiset tekijät voivat johtaa yleisen hintatason ja tästä johtuen rahan yleisen ostovoiman muuttumiseen.
- Tilinpäätös laaditaan useimmissa maissa alkuperäisiin hankintamenoihin perustuen ottamatta huomioon sen paremmin yleisen hintatason muutoksia kuin hallussa pidettyjen varojen nimenomaisten hintojen muutoksia muutoin, kuin että aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet on mahdollisesti arvostettu uudelleen. Jotkut yritykset esittävät kuitenkin jälleenhankinta-arvoihin perustuvan tilinpäätöksen, jossa otetaan huomioon hallussa pidettävien varojen nimenomaisten hintojen muutosten vaikutukset.

7. Hyperinflaatiomaassa tilinpäätös on hyödyllinen vain, jos se esitetään tilinpäätöspäivän mukaisen mittayksikön määräisenä riippumatta siitä, perustuuko tilinpäätös alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoihin. Tämän vuoksi tämä standardi koskee yrityksen ensisijaista tilinpäätöstä, joka esitetään hyperinflaatiomaan valuutan määräisenä. Tämän standardin vaatiman informaation esittäminen oikaisemattoman tilinpäätöksen täydennyksenä ei ole sallittua. Oikaisemattoman tilinpäätöksen erillinen esittäminen ei myöskään ole suositeltavaa.
8. **Yrityksen tilinpäätös, joka laaditaan hyperinflaatiomaan valuutan määräisenä, esitetään tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä riippumatta siitä, perustuuko tilinpäätös alkuperäisiin hankintamenoihin tai jälleenhankinta-arvoihin. Myös IAS 1:n ”Tilinpäätöksen esittäminen” edellyttämät edellisen tilikauden vertailutiedot ja kaikki aikaisempia tilikausia koskevat tiedot esitetään tilinpäätöspäivän mukaisen mittayksikön määräisinä.**
9. **Monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio kirjataan tilikauden tulokseen vaikuttavasti ja esitetään omana eräänä.**
10. Tämän standardin mukainen tilinpäätöksen oikaiseminen edellyttää tietynlaisia menettelytapoja sekä harkintaa. Näiden menettelytapojen ja harkinnan tulosten johdonmukainen käyttäminen tilikaudesta toiseen on tärkeämpää kuin niiden tuloksena saatavien, oikaistuun tilinpäätökseen sisällytettävien lukujen täsmällinen tarkkuus.

*Alkuperäisiin hankintamenoihin perustuva tilinpäätös*

T a s e

11. Taseeseen merkityt määrät, joita ei jo ole ilmaistu tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä, oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen.
12. Monetaarisia eriä ei oikaista, koska ne ovat jo tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä. Monetaarisia eriä ovat rahat ja rahana saatavat tai maksettavat erät.
13. Varat ja velat, jotka on sopimuksella sidottu hinnanmuutoksiin, kuten indeksiin sidotut joukkovelkakirjalainat tai muut lainat, oikaistaan sopimuksen mukaisesti, jotta saadaan selville tilinpäätöspäivänä avoimena oleva määrä. Nämä erät merkitään oikaistuun taseeseen kyseiseen korjattuun määrään.
14. Kaikki muut varat ja velat ovat ei-monetaarisia. Joidenkin ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvona on tilinpäätöspäivän mukainen määrä, kuten nettorealisointiarvo ja markkina-arvo, joten niitä ei oikaista. Kaikki muut ei-monetaariset varat ja velat oikaistaan.
15. Useimpien ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvona on hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno; joten ne on ilmaistu hankintapäivänsä mukaisina määrinä. Kunkin omaisuuserän oikaistu hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno määritetään oikaisemalla erän hankintamenoa ja kertyneitä poistoja hankintapäivän ja tilinpäätöspäivän välisellä yleisen hintaindeksin muutoksella. Näin ollen aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, sijoitukset, raaka-aine- ja kauppavaravaraosat, liikearvo, patentit, tavaramerkit ja muut vastaavanlaiset omaisuuserät oikaistaan niiden ostopäivästä lähtien. Keskeneräisten ja valmiiden tuotteiden varastot oikaistaan niistä päivistä lähtien, joina hankinta- ja valmistusmenot ovat syntyneet.
16. Yksityiskohtaista kirjanpitoa aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintapäivistä ei ehkä ole käytettävissä eikä hankintapäiviä pystytä arvioimaan. Näissä harvinaisissa tapauksissa saatetaan ensimmäisellä tämän standardin soveltamistilikaudella joutua käyttämään omaisuuserien oikaisun perusteena riippumattoman asiantuntijan arviota niiden arvosta.
17. Yleistä hintaindeksiä ei mahdollisesti ole saatavissa niiltä tilikausilta, joilta tämä standardi edellyttää aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden oikaisemista. Näissä harvinaisissa tapauksissa voidaan joutua käyttämään arviota, joka perustuu esimerkiksi tilinpäätösvaluutan ja jonkin suhteellisen vakaan ulkomaan valuutan välisen vaihtokurssin muutoksiin.

**IAS 29**

18. Eräiden ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvo on jonkin muun päivän kuin hankintapäivän tai tilinpäätöspäivän mukainen, esimerkkinä aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, jotka on arvostettu uudelleen jonakin aikaisempaan ajankohtana. Tällöin kirjanpitoarvot oikaistaan uudelleenarvostuspäivästä lähtien.
19. Ei-monetaarisen erän oikaistua määrää vähennetään asianmukaisten IAS-standardien mukaisesti silloin, kun määrä ylittää sen rahamäärän, joka on kerrytettävissä omaisuuserän käytöstä tulevaisuudessa (myynti tai muu luovutus mukaan lukien). Tällöin siis aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, liikearvon, patenttien ja tavaramerkkien oikaistut määrät alennetaan niistä kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaaviksi, vaihto-omaisuuden oikaistut määrät alennetaan nettorealisointiarvoa vastaaviksi ja lyhytaikaisten sijoitusten oikaistut määrät markkina-arvoa vastaaviksi.
20. Sijoituskohde, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, saattaa laatia tilinpäätöksensä hyperinflaatiomaan valuutassa. Tällaisen sijoituskohteen tase ja tuloslaskelma oikaistaan tämän standardin mukaisesti sijoittajan osuuden laskemiseksi kohteen nettovarallisuudesta ja toiminnan tuloksesta. Jos sijoituskohteen tilinpäätös on ulkomaanrahan määräinen, se muunnetaan tilinpäätöspäivän kurssia käyttäen.
21. Inflaation vaikutus on yleensä otettu huomioon vieraan pääoman kustannuksissa. Ei ole perusteltua toisaalta oikaista lainalla rahoitettujen investointien menoja ja toisaalta aktivoida samalla tilikaudella sitä osaa vieraan pääoman menoista, joka kompensoi inflaatiota. Tämä osa vieraan pääoman menoista kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana menot ovat toteutuneet.
22. Yritys saattaa hankkia omaisuuseriä sellaisella sopimuksella, joka sallii maksusuorituksen lykkäämisen ilman nimenomaista korkoveloitusta. Jos koron määrää ei ole käytännössä mahdollista laskea, tällaiset omaisuuserät oikaistaan hankintapäivän sijaan maksupäivästä alkaen.
23. IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset" sallii lainojen kurssierojen sisällyttämisen omaisuuserien hankintamenoon silloin, kun äskettäin on toteutunut tuntuva devalvaatio. Tällainen menettely ei ole perusteltu hyperinflaatiomaan valuutassa tilinpäätöksensä laativalle yritykselle, kun omaisuuserän kirjanpitoarvo oikaistaan sen hankintapäivästä lähtien.
24. Ensimmäisen tämän standardin soveltamistilikauden alussa oman pääoman erät kertyneitä voittoja ja tappioita ja uudelleenarvostusrahastoa lukuun ottamatta oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen niistä päivistä alkaen, joina erät on saatu tai ne ovat muutoin syntyneet. Aikaisemmilla tilikausilla syntynyt uudelleenarvostusrahasto eliminoidaan. Oikaistut kertyneet voittovarot johdetaan kaikista muista oikaistun taseen eristä.
25. Ensimmäisen tilikauden päättyessä ja tulevilla tilikausilla kaikki oman pääoman erät oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen tilikauden alusta tai sitä myöhemmästä erän saamispäivästä lähtien. Oman pääoman muutokset tilikaudella esitetään IAS 1:n "Tilinpäätöksen esittäminen" mukaisesti.

**Tuloslaskelma**

26. Tämä standardi edellyttää kaikkien tuloslaskelman erien ilmaisemista tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä. Kaikki erät on tämän vuoksi oikaistava käyttäen yleisen hintaindeksin muutosta niistä päivistä lähtien, joina tuotto- ja kuluerät on alun perin merkitty kirjanpitoon.

**Voitto tai tappio monetaarisesta nettopositiosta**

27. Yritys, jolla on enemmän monetaarisia saamia kuin monetaarisia velkoja, menettää ostovoimaa ja yritys, jolla on enemmän monetaarisia velkoja kuin monetaarisia saamia, saa lisää ostovoimaa tilikaudella, jonka aikana vallitsee inflaatio, siltä osin kuin varat ja velat eivät ole hintatasoon sidottuja. Tämä monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio voidaan määrittää ei-monetaaristen varojen, oman pääoman ja tuloslaskelman erien ja indeksiin sidottujen varojen ja velkojen oikaisemisesta aiheutuvana erona. Voitto tai tappio voidaan arvioida soveltamalla yleisen hintatason muutosta monetaaristen varojen ja monetaaristen velkojen erotuksen painotettuun keskiarvoon tilikaudella.

28. Monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti. Kappaleen 13 mukaisesti tehdyt oikaisut niihin varoihin ja velkoihin, jotka on sopimuksella sidottu hintojen muutoksiin, kirjataan monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota vastaan. Muut tuloslaskelman erät, kuten korkotuotot ja -kulut ja sijoitettuihin tai lainattuihin varoihin liittyvät kurssierot, ovat myös yhteydessä monetaariseen nettopositioon. Vaikka tällaisista eristä annetaan tilinpäätöksessä tiedot erikseen, voi olla avuksi, että ne esitetään tuloslaskelmassa yhdessä monetaarisesta nettopositiosta johtuvan voiton tai tappion kanssa.

#### *Jälleenhankinta-arvoihin perustuva tilinpäätös*

#### *T a s e*

29. Jälleenhankinta-arvoon esitettyjä eriä ei oikaista, koska ne jo ilmaistaan tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä. Muut taseen erät oikaistaan kappaleiden 11-25 mukaisesti.

#### *T u l o s l a s k e l m a*

30. Ennen oikaisemista jälleenhankinta-arvoihin perustuva tuloslaskelma esittää yleensä menot sen ajankohdan mukaisina, jona vastaavat liiketoimet tai muut tapahtumat ovat toteutuneet. Myytyjen suoritteiden hankintameno ja poistot kirjataan perustuen jälleenhankinta-arvoon toteutumisajankohtana; myyntituotot ja muut kulut kirjataan niiden toteutumisajankohdan rahamääriin. Kaikki erät on siis oikaistava yleistä hintaindeksiä käyttäen tilinpäätöspäivän mukaisen mittayksikön määräisiksi.

#### *V o i t t o t a i t a p p i o m o n e t a a r i s e s t a n e t t o p o s i t i o s t a*

31. Monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota käsitellään kappaleiden 27 ja 28 mukaisesti. Jälleenhankinta-arvoon perustuva tuloslaskelma saattaa kuitenkin jo sisältää IAS 15:n "Hintojen muutosten vaikutuksia koskeva informaatio" kappaleen 16 mukaisen oikaisun, joka ottaa huomioon hintojen muutoksen vaikutuksen monetaarisiin eriin. Tällainen oikaisu on osa monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota.

#### *V e r o t*

32. Tämän standardin mukainen tilinpäätöksen oikaiseminen voi synnyttää eroja verotettavan tulon ja kirjanpidon tuloksen välille. Nämä erot käsitellään IAS 12:n "Tuloverot" mukaisesti.

#### *Rahavirtalaskelma*

33. Tämä standardi edellyttää kaikkien rahavirtalaskelman erien esittämistä tilinpäätöspäivän mukaisen mittayksikön määräisinä.

#### *V e r t a i l u l u v u t*

34. Edellisen tilikauden vertailuluvut oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen riippumatta siitä, perustuvatko ne alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoon, siten että vertailutilinpäätös esitetään tarkasteltavana olevan tilikauden päättymispäivän mukaisessa mittayksikössä. Myös aikaisempia tilikaudia koskevat tiedot esitetään kuluvan tilikauden päättymispäivän mukaisen mittayksikön määräisinä.

#### *Konsernitilinpäätös*

35. Emoyrityksellä, joka laatii tilinpäätöksen hyperinflaatiomaan valuutan määräisenä, saattaa olla tytäryrityksiä, jotka myös laativat tilinpäätöksensä hyperinflaatiomaiden valuutoissa. Kunkin tällaisen tytäryrityksen tilinpäätös joudutaan oikaisemaan käyttäen sen maan yleistä hintaindeksiä, jonka valuutan määräisenä tytäryritys laatii tilinpäätöksensä, ennen kuin se sisällytetään emoyrityksen julkistamaan konsernitilinpäätökseen. Jos tällainen tytäryritys on ulkomainen, sen tilinpäätös muunnetaan tilinpäätöspäivän kurssia käyttäen. Sellaisia tytäryritysten tilinpäätöksiä, joita ei ole laadittu hyperinflaatiomaiden valuutoissa, käsitellään IAS 21:n "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset" mukaisesti.

**IAS 30**

36. Jos konsernitilinpäätökseen yhdistellään eri ajankohdille laadittuja tilinpäätöksiä, kaikki erät joudutaan muuttamaan konsernitilinpäätöspäivän mukaiseen mittayksikköön riippumatta siitä, ovatko ne ei-monetaarisia tai monetaarisia.

*Yleisen hintaindeksin valinta ja käyttäminen*

37. Tämän standardin mukaiseen tilinpäätöksen oikaisemiseen joudutaan käyttämään yleistä hintaindeksiä, joka kuvaa yleisen ostovoiman muutoksia. On suotavaa, että kaikki yritykset, jotka laativat tilinpäätöksensä saman maan valuutassa, käyttävät samaa indeksiä.

**MAAT, JOISSA EI ENÄÄ VALLITSE HYPERINFLAATIO**

38. ***Silloin kun maassa ei enää vallitse hyperinflaatio ja yritys lakkaa laatimasta ja esittämästä tämän standardin mukaista tilinpäätöstä, sen tulee pitää edellisen tilikauden päättymispäivän mukaisen mittayksikön määräisiä summia kirjanpitoarvojen perustana myöhemmissä tilinpäätöksissään.***

**TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT**

39. ***Tilinpäätöksessä esitetään seuraavat tiedot <sup>(1)</sup>:***
- (a) ***maininta siitä, että tilinpäätöstä ja aikaisempien tilikausien vertailutietoja on oikaistu tilinpäätösvaluutan yleisen ostovoiman muutoksilla ja että ne on tästä johtuen esitetty tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä;***
  - (b) ***onko tilinpäätös laadittu alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoihin perustuen; ja***
  - (c) ***hintaindeksin laji ja taso tilinpäätöspäivänä sekä indeksin muutokset tilikaudella ja edellisellä tilikaudella.***
40. Tämän standardin edellyttämien tietojen esittäminen on tarpeen, jotta tehdään selväksi inflaation vaikutusten käsittelyperuste tilinpäätöksessä. Niiden tarkoituksena on myös antaa muuta informaatiota, joka on tarpeen kyseisen perusteen ja tuloksena syntyvien määrien ymmärtämiseksi.

**VOIMAANTULO**

41. ***Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1990 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.***

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 30 (MUOTOILTU UUELLEEN 1994)****Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot**

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi alun perin kesäkuussa 1990. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota IAS-standardeissa on käytetty vuodesta 1991 alkaen. Alkuperäiseen hyväksytyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

IAS 30:n kappaleita 24 ja 25 muutettiin vuonna 1998. Muutos korvasi viittaukset IAS-standardiin 25 "Sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" viittauksilla IAS-standardiin 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen".

IAS 30:n kappaleita 26, 27, 50 ja 51 muutettiin vuonna 1999. Nämä muutokset korvasivat viittaukset IAS-standardiin 10 "Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" viittauksilla IAS-standardiin 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" sekä mukauttivat terminologian vastaamaan IAS-standardissa 37 käytettyä terminologiaa.

(1) Ks. myös SIC-30: "Tilinpäätösvaluutta – muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan".

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-5
Tausta	6-7
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	8
Tuloslaskelma	9-17
Tase	18-25
Ehdolliset erät ja sitoumukset, mukaan lukien taseen ulkopuoliset erät	26-29
Varojen ja velkojen maturiteetit	30-39
Varojen, velkojen ja taseen ulkopuolisten erien keskittymät	40-42
Luottotappiot	43-49
Yleiset pankkitoiminnan riskit	50-52
Vakuudeksi annetut varat	53-54
Omaisuuksienhoitotoiminta	55
Liiketoimet lähipiirin kanssa	56-58
Voimaantulo	59

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

## SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan pankkien ja muiden rahoituslaitosten (joita jatkossa kutsutaan pankeiksi) tilinpäätökseen.***
- Tässä standardissa termi "pankki" kattaa kaikki rahoituslaitokset, joiden pääasiallisiin toimintoihin kuuluu talletusten vastaanottaminen ja lainanotto luotonantoa ja sijoittamista varten ja jotka kuuluvat pankki- tai muun vastaavan lainsäädännön soveltamisalaan. Standardi koskee tällaisia yrityksiä riippumatta siitä, sisältyykö niiden nimeen sana "pankki" vai ei.
- Pankit edustavat maailmanlaajuisesti merkittävää ja vaikutusvaltaista liiketoiminnan alaa. Useimmat henkilöt ja organisaatiot käyttävät pankkeja joko tallettajan tai lainanottajan ominaisuudessa. Pankeilla on keskeinen rooli rahajärjestelmää kohtaan tunnetun luottamuksen säilyttämisessä, koska niillä on läheiset suhteet valvontaviranomaisiin ja julkiseen valtaan ja koska kyseiset viranomaiset antavat niitä koskevia määräyksiä. Tästä syystä pankkien hyvinvointi ja erityisesti niiden vakavaraisuus ja maksuvalmius ja niiden eri liiketoimintojen suhteellinen riski on huomattavan ja laajan mielenkiinnon kohteena. Pankkien liiketoiminta ja näin ollen niiden kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat vaatimukset poikkeavat muiden liikeyritysten toiminnasta ja niitä koskevista vaatimuksista. Tämä standardi ottaa huomioon pankkien erityistarpeet. Siinä myös suositellaan sellaisen tilinpäätöstä koskevan selostuksen esittämistä, jossa käsitellään esimerkiksi maksuvalmiuden ja riskien hallintaa ja valvontaa.
- Tämä standardi täydentää muita IAS-standardeja, jotka koskevat myös pankkeja, ellei niitä ole nimenomaisesti suljettu ulkopuolelle yksittäisessä standardissa.

## IAS 30

5. Tämä standardi koskee pankin erillistilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä. Jos konserni harjoittaa pankkitoimintaa, tätä standardia sovelletaan kyseiseen toimintaan konsernin tasolla.

## TAUSTA

6. Pankin tilinpäätöksen käyttäjät tarvitsevat merkityksellistä, luotettavaa ja vertailukelpoista informaatiota, joka auttaa heitä arvioimaan pankin taloudellista asemaa ja toiminnan tulosta ja joka on heille hyödyllistä taloudellisissa päätöksenteossa. He tarvitsevat myös informaatiota, joka antaa paremmin käsityksen pankin toiminnan erityispiirteistä. Käyttäjät tarvitsevat tällaista informaatiota, vaikka pankkia valvotaan ja se toimittaa säännöllisesti valvontaviranomaisille informaatiota, joka ei aina ole yleisön saatavissa. Siksi pankin tilinpäätöksessä tulee esittää riittävän kattavat tiedot käyttäjien tarpeiden tyydyttämiseksi siinä määrin kuin johdolta voidaan kohtuudella vaatia.
7. Pankin tilinpäätöksen käyttäjät ovat kiinnostuneita sen maksuvalmiudesta ja vakavaraisuudesta samoin kuin sen taseeseen merkittyihin varoihin ja velkoihin sekä taseen ulkopuolisiin eriin liittyvistä riskeistä. Maksuvalmiudella tarkoitetaan sitä, onko saatavissa riittävästi varoja talletusten nostoihin ja muihin sitoumuksiin niiden erääntyessä. Vakavaraisuudella tarkoitetaan sitä, miten paljon varat ovat velkoja suuremmat ja näin ollen pankin oman pääoman riittävyttä. Pankki on alttiina maksuvalmiusriskille samoin kuin valuuttojen vaihteluista, korkojen liikkeistä, markkinahintojen muutoksista ja vastapuolen laiminlyönneistä johtuville riskeille. Nämä riskit voivat kuvastua tilinpäätöksessä, mutta käyttäjät saavat niistä paremmin käsityksen, jos johto esittää tilinpäätökseen liittyvän selostuksen, jossa kuvataan tapaa, jolla pankin toimintaan liittyviä riskejä hallitaan ja valvotaan.

## TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISPERIAATTEET

8. Pankit käyttävät erilaisia menetelmiä tilinpäätökseen merkittävien erien kirjaamisessa ja arvostamisessa. Vaikka näiden menetelmien yhdenmukaistaminen on toivottavaa, se on tämän standardin ulkopuolella. Seuraaviin eriin sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen tilinpäätöksessä saattaa olla tarpeen, jotta noudatettaisiin IAS-standardia 1 "Tilinpäätöksen esittäminen" ja tehtäisiin tilinpäätöksen käyttäjille mahdolliseksi ymmärtää perusteet, joilla pankin tilinpäätös on laadittu:
- (a) päätuototyyppien kirjaaminen (ks. kappaleet 10 ja 11);
  - (b) sijoitustarkoituksessa ja kaupankäyntitarkoituksessa pidettyjen arvopapereiden arvostaminen (ks. kappaleet 24 ja 25);
  - (c) niiden liiketoimien ja muiden tapahtumien, joiden seurauksena on taseen varoihin tai velkoihin tehtävä merkintä, erottaminen niistä liiketoimista tai muista tapahtumista, jotka johtavat vain ehdollisiin eriin ja sitoumuksiin (ks. kappaleet 26-29);
  - (d) peruste, jolla luottotappiot määritetään sekä peruste, jolla luotot, joita ei saada perityksi, poistetaan taseesta (ks. kappaleet 43-49); ja
  - (e) peruste, jolla määritetään yleisiä pankkitoiminnan riskejä koskevat kulukirjaukset, ja tällaisten kulujen kirjanpidollinen käsittely (ks. kappaleet 50-52).

Joitakin näistä aiheista käsitellään olemassa olevissa IAS-standardeissa, ja toisia saatetaan käsitellä myöhemmin annettavissa standardeissa.

## TULOSLASKELMA

9. ***Pankin tulee esittää tuloslaskelma, jossa tuotot ja kulut ryhmitellään luonteensa mukaisesti ja esitetään tuottojen ja kulujen määrät päätyypeittäin.***

10. **Muiden IAS-standardien edellyttämien tietojen lisäksi tuloslaskelman tai liitetietojen tulee sisältää vähintään seuraavat tuotto- ja kuluerät:**
- **Korkotuotot ja muut vastaavat tuotot;**
  - **Korkokulut ja muut vastaavat kulut;**
  - **Osinkotuotot;**
  - **Palkkiotuotot;**
  - **Palkkiokulut;**
  - **Voitot kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä arvopapereista tappioilla vähennettynä;**
  - **Voitot sijoitustarkoituksessa pidettävistä arvopapereista tappioilla vähennettynä;**
  - **Valuuttatoiminnan voitot tappioilla vähennettynä;**
  - **Liiketoiminnan muut tuotot;**
  - **Luottotappiot;**
  - **Yleiset hallintokulut; ja**
  - **Liiketoiminnan muut kulut.**
11. Pankkitoiminnasta syntyvien tuottojen päätyyppeihin sisältyvät korot, palvelupalkkiot, muut palkkiot ja arvopaperikaupan tulos. Kukin tuottotyyppi esitetään omana eränään, jotta käyttäjät pystyvät arvioimaan pankin toiminnan tulosta. Tällaiset tiedot esitetään IAS 14:n "Segmenttiraportointi" edellyttämien, tuottojen lähteitä koskevien tietojen lisäksi.
12. Pankkitoiminnasta syntyvien kulujen päätyyppeihin sisältyvät korot, palkkiot, luottotappiot, sijoitusten käyvän arvon pienentymiseen liittyvät kulukirjaukset ja yleiset hallintokulut. Kukin kulutyyppi esitetään omana eränään, jotta käyttäjät pystyvät arvioimaan pankin toiminnan tulosta.
13. **Tuotto- ja kulueriä ei netoteta keskenään muutoin kuin siinä tapauksessa, että ne liittyvät suojaukseen tai sellaisiin varoihin ja velkoihin, jotka on netotettu keskenään kappaleen 23 mukaisesti.**
14. Muiden kuin suojaukseen tai kappaleessa 23 kuvatulla tavalla keskenään netotettuihin varoihin tai velkoihin liittyvien erien netottaminen estää käyttäjiä arvioimasta pankin eri toimintojen tuloksellisuutta ja sen erityyppisistä varoista saamaa tuottoa.
15. Kustakin seuraavasta toiminnosta johtuvat tuotot ja kulut esitetään nettoperusteisesti:
- (a) kaupankäyntitarkoituksessa pidettyjen arvopapereiden vähennykset ja kirjanpitoarvon muutokset;
  - (b) sijoitustarkoituksessa pidettyjen arvopapereiden vähennykset; ja
  - (c) valuuttatoiminta.
16. Korkotuotot ja korkokulut esitetään omina erinänsä paremman käsityksen antamiseksi korkokatteen rakenteesta ja sen muutoksiin johtaneista syistä.
17. Korkokatteeseen vaikuttavat sekä korkotaso että otto- ja antolainauksen määrät. On suositeltavaa, että johto esittää selostuksen keskikoroista sekä keskimääräisistä korollisista varoista ja veloista tilikaudella. Joissakin maissa julkinen valta tukee pankkeja siten, että talletuksia ja muita luottojärjestelyjä on saatavissa markkinakorkoja huomattavasti alemmilla koroilla. Tällöin johdon antamassa selostuksessa esitetään usein tällaisten talletusten ja luottojärjestelyjen määrä ja niiden vaikutus tulokseen.

## IAS 30

## TASE

18. **Pankin tulee esittää tase, jossa varat ja velat ryhmitellään luonteensa mukaisesti ja esitetään suhteellisen likvidiytensä mukaisessa järjestyksessä.**
19. **Muiden IAS-standardien sisältämien vaatimusten lisäksi taseen tai liitetietojen tulee sisältää vähintään seuraavat varojen ja velkojen erät:**

**Varat**

- **Käteiset varat ja keskuspankkitalletukset;**
- **Valtion velkasitoumukset ja muut keskuspankkirahoituksen oikeuttavat saamistodistukset;**
- **Kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät julkisyhteisöjen ja muiden liikkeeseen laskemat arvopaperit;**
- **Talletukset muihin pankkeihin ja luotot niille;**
- **Muut rahamarkkinasijoitukset;**
- **Luotot asiakkaille; ja**
- **Sijoitustarkoituksessa pidettävät arvopaperit.**

**Velat**

- **Talletukset muilta pankeilta;**
  - **Muut rahamarkkinatalletukset;**
  - **Muut talletukset;**
  - **Sijoitustodistukset;**
  - **Liikkeeseen lasketut velkakirjat; ja**
  - **Muut lainaksi otetut varat.**
20. Hyödyllisin lähestymistapa pankin varojen ja velkojen luokittelussa on ryhmitellä ne luonteensa mukaisesti ja esittää ne likimain likvidiysjärjestyksessä; tämä saattaa suurin piirtein vastata niiden maturiteetteja. Lyhyt- ja pitkäaikaisia eräiä ei esitetä erikseen, koska enin osa pankin varoista ja veloista on realisoitavissa tai maksettavissa lähitulevaisuudessa.
21. Sellaisten sopimusten, joissa toisena osapuolena on muu pankki tai muu markkinaosapuoli, erottaminen sopimuksista muiden tallettajien kanssa on merkittävä tieto, koska se antaa käsityksen pankin suhteista muihin pankkeihin ja rahamarkkinoihin ja siitä, miten riippuvainen pankki on niistä. Pankki esittää näin ollen erikseen:
- (a) saamiset keskuspankilta ja velat sille;
  - (b) talletukset muihin pankkeihin;
  - (c) muut rahamarkkinasijoitukset;
  - (d) talletukset muilta pankeilta;
  - (e) muut rahamarkkinatalletukset; ja
  - (f) muut talletukset.
22. Yleensä pankki ei tiedä, kenen hallussa sen sijoitustodistukset ovat, koska ne tavallisesti ovat kaupankäynnin kohteena yleisillä markkinoilla. Tästä johtuen pankki esittää erikseen talletukset, jotka on saanut laskemalla liikkeeseen omia sijoitustodistuksiaan tai muita haltijavelkakirjoja.

23. ***Omaisuserän tai velan taseeseen merkittävästä määrästä ei vähennetä toista velkaa tai omaisuserää, ellei ole laillista kuittausoikeutta eikä omaisuserän tai velan odoteta tulevan kuittauksella realisoiduksi tai maksetuksi.***
24. ***Pankin tulee esittää kunkin rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmän käyvät arvot IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa" ja IAS 39:n "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" edellyttämällä tavalla.***
25. IAS-standardissa 39 esitetään neljä rahoitusvarojen ryhmää: yrityksen myöntämät lainat ja muut saamiset, eräpäivään pidettävät sijoitukset, kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät rahoitusvarat ja myytävissä olevat rahoitusvarat. Pankki esittää käyvät arvot vähintään näistä neljästä rahoitusvarojen ryhmästä.

#### EHDOLLISET ERÄT JA SITOUKUKSET, MUKAAN LUKIEN TASEEN ULKOPUOLISET ERÄT

26. ***Pankin tulee esittää tilinpäätöksessään seuraavat ehdolliset velat ja sitoumukset:***
- (a) ***sellaisten luottolupauksia koskevien sitoumusten luonne ja määrä, jotka eivät ole peruutettavissa, koska pankki ei voi halutessaan vetäytyä niistä ilman merkittävien rangaistus seuraamusten tai kulujen riskiä; ja***
- (b) ***taseen ulkopuolisista eristä johtuvien ehdollisten velkojen ja sitoumusten luonne ja määrä sisältäen seuraavat:***
- (i) ***suorat luoton vastineet, esimerkiksi yleiset velkojen takaukset, vekselin siirtämisestä johtuvat vastuut sekä takauksenomaiset remburssit, jotka toimivat luottojen ja arvopapereiden rahallisenä takauksena;***
- (ii) ***tietyt liiketoimiin liittyvät ehdolliset velat, esimerkiksi suoritustakuut, tarjoustakuut, muut takuut ja takauksenomaiset remburssit, jotka liittyvät tiettyihin liiketoimiin;***
- (iii) ***lyhytaikaiset, maksuvelvoitteen aiheuttavat, kaupankäyntiin liittyvät ehdolliset velat, jotka aiheutuvat tavaran liikkumisesta kuten remburssit, joiden kohteena olevaa toimitusta käytetään vakuutena;***
- (iv) ***myynti- ja takaisinostosopimukset, joita ei ole merkitty taseeseen;***
- (v) ***korkoihin ja valuuttakursseihin liittyvät erät, esimerkiksi swap-sopimukset, optiot ja futuurit; sekä***
- (vi) ***muut sitoumukset, NIF- ja RUF-sopimukset.***
27. IAS-standardissa 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" käsitellään yleisesti ehdollisten velkojen kirjanpidollista käsittelyä ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Kyseinen standardi on erityisen merkityksellinen pankeille, koska niillä on usein monenlaisia ehdollisia velkoja ja sitoumuksia – toiset peruutettavissa olevia, toiset peruuttamattomia – jotka ovat usein määrältään merkittäviä ja olennaisesti suurempia kuin muilla liikeyrityksillä.
28. Monilla pankeilla on myös liiketoimia, joita ei tällä hetkellä merkitä taseeseen varoiksi tai veloiksi, mutta jotka synnyttävät ehdollisia erä ja sitoumuksia. Tällaiset taseen ulkopuoliset erät muodostavat usein tärkeän osan pankin liiketoiminnasta, ja niillä saattaa olla merkittävä vaikutus siihen riskitasoon, jolle pankki on alttiina. Nämä erät voivat lisätä muita riskejä tai vähentää niitä esimerkiksi suojaamalla taseessa olevia varoja tai velkoja. Taseen ulkopuolisia erä voi aiheutua asiakkaiden puolesta toteutetuista liiketoimista tai pankin omasta kaupankäyntisalkusta.
29. Tilinpäätöksen käyttäjien tulee tietää pankin ehdollisista eristä ja peruuttamattomista sitoumuksista, koska ne voivat asettaa vaatimuksia sen maksuvalmiudelle ja vakavaraisuudelle ja koska niistä voi mahdollisesti aiheutua tappioita. Käyttäjät edellyttävät myös riittävää informaatiota pankin taseen ulkopuolisen liiketoiminnan luonteesta ja määrästä.

## IAS 30

## VAROJEN JA VELKOJEN MATUREITEETIT

30. ***Pankin tulee esittää tilinpäätöksessään varojen ja velkojen asianmukainen maturiteettijakauma tilikauden päättyessä eräpäivään jäljellä olevan juoksuajan perusteella.***
31. Varojen ja velkojen maturiteettien ja korkojen ajallinen yhteensovittaminen ja erojen hallinta on perustavaa laatua oleva kysymys pankin johtamisessa. Täydellinen yhteensovittaminen on pankeille ylipäätään epätavallista, koska liiketoimet ovat usein kestoajaltaan epävarmoja ja eri tyyppisiä. Avoin positio voi parantaa kannattavuutta, mutta se voi myös lisätä tappioriskiä.
32. Varojen ja velkojen maturiteetit sekä mahdollisuus uudistaa korolliset velat kohtuullisin kustannuksin niiden erääntyessä ovat tärkeitä tekijöitä arvioitaessa pankin maksuvalmiutta ja sen alttiutta korkojen ja valuuttakurssien muutoksille. Jotta pankki antaisi maksuvalmiutensa arvioimisen kannalta merkityksellistä informaatiota, se esittää tilinpäätöksessään vähintäänkin varojen ja velkojen erittelyn asianmukaisten maturiteettiryhmien mukaan.
33. Yksittäisiin omaisuus- ja velkaeriin sovellettavat maturiteettiryhmittelyt poikkeavat toisistaan eri pankeissa ja siinä, miten ne soveltuvat eri omaisuus- ja velkaeriin. Seuraavassa esimerkkejä käytettävistä ajanjaksoista:
- (a) enintään 1 kuukausi;
  - (b) 1-3 kuukautta;
  - (c) 3 kuukaudesta 1 vuoteen;
  - (d) 1-5 vuotta; ja
  - (e) yli 5 vuotta.
- Ajanjaksoja yhdistetään usein esimerkiksi luotoissa ryhmittelemällä yhtä vuotta lyhyemmät ja yhtä vuotta pitemmät ajanjaksot. Kun takaisinmaksu ulottuu yhtä ajanjaksoa pitemmälle ajalle, kukin lyhennyserä kohdistetaan siihen ajanjaksoon, jonka aikana se sopimuksen perusteella tai odotusten mukaan tullaan maksamaan tai saamaan.
34. On tärkeää, että pankki käyttää samaa maturiteettiryhmittelyä sekä varoille että veloille. Tämä selventää sitä, missä määrin maturiteetit vastaavat toisiaan ja sen seurauksena sitä, miten riippuvainen pankki on muista rahoituslähteistä.
35. Maturiteetit voidaan ilmaista:
- (a) jäljellä olevan juoksuajan mukaan;
  - (b) alkuperäisen juoksuajan mukaan; tai
  - (c) seuraavaan korontarkistuspäivään jäljellä olevan juoksuajan mukaan.
- Eräpäivään jäljellä olevaan juoksuajaan perustuva varojen ja velkojen erittely on paras peruste pankin maksukyvyyn arvioimiselle. Pankki voi esittää maturiteetit myös alkuperäisen juoksuajan mukaan antaakseen informaatiota rahoitus- ja liiketoimintastrategioistaan. Pankki voi lisäksi esittää maturiteettijakauman seuraavaan korontarkistuspäivään jäljellä olevaan juoksuajaan perustuen osoittaakseen, missä määrin se on alttiina korkoriskeille. Johto voi antaa myös tilinpäätöstä koskevassa selostuksessa tietoja pankin korkoriskipositiosta ja siitä, miten se hallitsee ja valvoo tällaista positiota.
36. Useissa maissa pankkitalletukset voivat olla vaadittaessa nostettavia ja pankin myöntämät luotot vaadittaessa takaisinmaksettavia. Käytännössä tällaisia talletuksia ja luottoja pidetään kuitenkin pitkiä aikoja ilman, että niitä nostetaan tai maksetaan takaisin; näin ollen todellinen takaisinmaksupäivä on sopimuksen mukaista päivää myöhäisempi. Siitä huolimatta pankki esittää erittelyn sopimuksen mukaisiin maturiteetteihin perustuvana, vaikka sopimuksen mukainen takaisinmaksuaika ei useinkaan ole todellinen takaisinmaksuaika, koska sopimuksen mukaiset päivät kuvastavat pankin varoihin ja velkoihin liittyviä maksuvalmiusriskejä.
37. Joillakin pankin varoilla ei ole sopimuksen mukaista eräpäivää. Näiden varojen oletetuksi erääntymisajankohdaksi otetaan yleensä se päivä, jona varat odotetaan realisoitavan.

38. Käyttäjien arvioidessa pankin maksuvalmiutta sen esittämän maturiteettijakauman perusteella lähtökohtana on paikallinen käytäntö sisältäen rahoituksen saatavuuden pankeille. Joissakin maissa lyhytaikaista rahoitusta on saatavissa rahamarkkinoilta osana normaalia liiketoimintaa tai hätätapauksessa keskuspankilta. Toisissa maissa näin ei ole.
39. Jotta käyttäjät saisivat kattavan käsityksen maturiteettiryhmittelystä, tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin saattaa olla tarpeen lisätä informaatiota siitä, miten todennäköinen takaisinmaksu on jäljellä olevana ajanjaksona. Johto voi näin ollen antaa tilinpäätöstä koskevassa selostuksessaan tietoja todellisista takaisinmaksuajajoista sekä siitä, miten se hallitsee ja valvoo erilaisiin maturiteetti- ja korkoprofiileihin liittyviä riskejä ja niille altistumista.

#### VAROJEN, VELKOJEN JA TASEEN ULKOPUOLISTEN ERIEN KESKITTYMÄT

40. **Pankin tulee esittää tilinpäätöksessään kaikki merkittävät varojen, velkojen ja taseen ulkopuolisten erien keskittymät. Tällaiset tiedot esitetään maantieteellisten alueiden, asiakas- tai toimialaryhmien mukaisesti eriteltyinä tai muiden riskikeskittymien perusteella. Pankin tulee myös esittää tilinpäätöksessään myös merkittävät nettomääräiset valuuttapositionsa.**
41. Pankki esittää tilinpäätöksessään merkittävät keskittymät varojen jakaantumisessa ja velkojen lähteissä, koska ne osoittavat hyödyllisellä tavalla niitä potentiaalisia riskejä, jotka liittyvät varojen realisoimiseen ja rahoituksen saatavuuteen. Tällaiset tiedot annetaan maantieteellisten alueiden, asiakas- tai toimialaryhmien tai muiden riskikeskittymien mukaisesti eriteltyinä, riippuen siitä, mitkä perusteet soveltuvat kyseisen pankin olosuhteisiin. Samanlainen erittely ja selvitys taseen ulkopuolisista eristä on myös tärkeää. Maantieteelliset alueet voivat koostua yksittäisistä valtioista, maaryhmistä tai alueista yhden valtion sisällä; asiakkaista esitettävät tiedot voivat koskea esimerkiksi sellaisia sektoreita kuin valtionhallintoa ja muita julkisyhteisöjä sekä kaupallisia yrityksiä ja muita liikeyrityksiä. Tällaiset tiedot esitetään IAS 14:n ”Segmenttiraportointi” vaatimien tietojen lisäksi.
42. Merkittävien nettomääräisten valuuttapositionien esittäminen on myös hyödyllistä, koska ne kuvaavat valuuttakurssien muutoksista johtuvaa tappioriskiä.

#### LUOTTOTAPPIOT

43. **Pankin tulee esittää tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:**
- tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joissa kuvataan peruste, jonka mukaan luotot, joita ei saada perityksi, kirjataan kuluksi ja poistetaan taseesta;**
  - yksityiskohtaiset tiedot luottotappiovarauksen muutoksista tilikauden aikana. Erikseen esitetään määrä, joka tilikaudella on kirjattu kuluksi tappiona luotoista, joita ei saada perityksi, määrä, joka luotoista on tilikaudella poistettu taseesta sekä määrä, joka tilikaudella on kirjattu palautukseksi aikaisemmin taseesta poistetuista luotoista;**
  - luottotappiovarauksen kokonaismäärä tilinpäätöspäivänä; ja**
  - sellaisten tilinpäätökseen sisältyvien luottojen yhteismäärä, joille ei kirjanpidossa kerrytetä korkoa sekä peruste, jonka mukaan tällaisten luottojen kirjanpitoarvo on määritetty.**
44. **Luottotappiovaraukset, jotka on tehty sellaisten varausten lisäksi, joissa varaustarve on tunnistettu sopimuskohtaisesti tai joissa varaus on tehty niiden potentiaalisten tappioiden varalle, joiden aikaisemman kokemuksen perusteella tiedetään sisältyvän lainasalkkuun, käsitellään kirjanpidossa kertyneiden voittovarojen varaamisena tiettyyn tarkoitukseen. Kaikki tällaisten määrien pienentymisestä johtuvat hyvitykset lisäävät kertyneitä voittovaroja, eikä niitä oteta huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä.**

## IAS 30

45. On väistämätöntä, että pankeille syntyy tavanomaisessa liiketoiminnassa tappioita lainoista ja muista luottojärjestelyistä siitä johtuen, että luottoja ei pystytä perimään joko kokonaan tai osaksi. Ne tappiot, jotka on tunnistettu sopimuskohtaisesti, kirjataan kuluiksi ja vähennetään luottotappiovarauksena asianomaisen saamisryhmän kirjanpitoarvosta. Sellaiset tappiot, joita ei ole sopimuskohtaisesti tunnistettu mutta jotka aikaisemman kokemuksen perusteella sisältyvät lainasalkkuun, kirjataan myös kuluiksi ja vähennetään luottotappiovarauksena koko kyseisten saamisten kirjanpitoarvosta. Kyseisten tappioiden arvioiminen perustuu johdon harkintaan; on kuitenkin tärkeää, että johto tekee arvionsa tilikaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla.
46. Paikalliset olosuhteet tai lainsäädäntö saattavat vaatia tai sallia, että pankki kirjaa luottotappioita varten varauksia sopimuskohtaisesti tunnistettujen ja aikaisemman kokemuksen perusteella lainasalkkuun sisältyvien potentiaalisten tappioiden lisäksi. Kaikki tällaiset määrät ovat kertyneiden voittovarojen varaamista tiettyyn tarkoitukseen, eivätkä ne ole kuluja tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä. Vastaavasti hyvitykset, jotka aiheutuvat tällaisten määrien vähennyksistä, lisäävät kertyneitä voittovaroja, eikä niitä oteta huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä.
47. Pankin tilinpäätöksen käyttäjien on tarpeellista tietää, mikä vaikutus luottotappioilla on ollut pankin taloudelliseen asemaan ja toiminnan tulokseen; tämä auttaa heitä arvioimaan, miten tehokkaasti pankki on käyttänyt voimavarojaan. Siksi pankki esittää tilinpäätöksessään luottotappiovarauksen kokonaismäärän tilinpäätöspäivänä ja siinä tilikauden aikana tapahtuneet muutokset. Varauksen muutokset esitetään sisältäen aikaisemmin taseesta poistetuista luotoista saadut palautukset.
48. Pankki voi päättää olla kerryttämättä luotolle korkoa kirjanpidossa esimerkiksi silloin, kun luotonottajan korot tai lyhennykset ovat olleet erääntyneenä tietyn ajanjakson ylittävän ajan. Pankki esittää tilinpäätöksessään sellaisten luottojen tilinpäätöspäivän yhteismäärän, joille ei ole kirjanpidossa kerrytetty korkoa, sekä perusteen, jota on käytetty tällaisten luottojen kirjanpitoarvoa määritettäessä. On myös suotavaa, että pankki ilmoittaa tilinpäätöksessään, kirjaako se tällaisista lainoista korkotuottoa sekä vaikutuksen, joka korkojen kerryttämättä jättämisellä on sen tuloslaskelmaan.
49. Silloin kun luottoja ei saada perityksi, ne kirjataan pois taseesta luottotappiovarausta vastaan. Joskus niitä ei poisteta taseesta ennen kuin kaikki oikeustoimet on saatettu loppuun ja tappion suuruus on määritetty lopullisesti. Joskus ne taas kirjataan pois taseesta aikaisemmin, esimerkiksi kun lainanottaja ei ole maksanut yhtään korkoa tai tietyllä ajanjaksolla erääntyneitä lyhennyksiä. Koska ajankohta, jona luotot, joita ei saada perityksi, poistetaan taseesta, vaihtelee, luottojen ja luottotappiovarausten bruttomäärät voivat poiketa toisistaan merkittävästi samanlaisissa olosuhteissa. Sen vuoksi pankki ilmoittaa tilinpäätöksessään periaatteet, joiden mukaan se poistaa taseestaan luotot, joita ei saada perityksi.

## YLEISET PANKKITOIMINNAN RISKIT

50. ***Kaikki määrät, jotka on kirjattu varauksiksi kattamaan yleisiä pankkitoiminnan riskejä sisältäen vastaiset tappiot ja muut ennalta arvaamattomat riskit tai ehdolliset tapahtumat, esitetään omana eräänään kertyneiden voittovarojen varaamisena tiettyyn tarkoitukseen. Tällaisten määrien vähennyksistä johtuvat hyvitykset lisäävät kertyneitä voittovaroja, eikä niitä oteta huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä.***
51. Paikalliset olosuhteet tai lainsäädäntö saattavat vaatia tai sallia, että pankki kirjaa kappaleen 45 mukaisesti määritettyjen luottotappiovarausten lisäksi varauksen kattamaan yleisiä pankkitoiminnan riskejä, joihin kuuluvat vastaiset tappiot tai muut ennalta arvaamattomat riskit. Pankilta voidaan myös vaatia tai sille voidaan sallia varauksen tekeminen ehdollisia tapahtumia varten. Tällaiset yleisiä pankkitoiminnan riskejä ja ehdollisia tapahtumia koskevat varaukset eivät täytä IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisia varauksen kirjaamisen edellytyksiä. Sen vuoksi pankki kirjaa tällaiset määrät kertyneiden voittovarojen varaamisena tiettyyn tarkoitukseen. Tämä on tarpeen, jotta vältetään velkojen esittäminen taseessa todellista suurempina, varojen esittäminen todellista pienempinä ja piilovelat tai -varaukset sekä poistetaan mahdollisuus vääristää tilikauden tulosta ja omaa pääomaa.

52. Tuloslaskelma ei voi antaa merkityksellistä ja luotettavaa informaatiota pankin toiminnan tuloksesta, mikäli on kirjattu tulosvaikutteisesti yleistä pankkitoiminnan riskiä tai muita ehdollisia eriä varten tehtyjä varauksia tai näiden peruutuksia, joita ei ole esitetty erikseen tilinpäätöksessä. Vastaavasti tase ei voi antaa merkityksellistä ja luotettavaa informaatiota pankin taloudellisesta asemasta, jos tase sisältää todellista suurempina esitettyjä velkoja, todellista pienempinä esitettyjä varoja tai piilovelkoja ja -varauksia.

#### VAKUUDEKSI ANNETUT VARAT

53. ***Pankin tulee esittää tilinpäätöksessään vakuudellisten velkojen yhteismäärä sekä vakuudeksi annettujen varojen luonne ja kirjanpitoarvo.***
54. Joissakin maissa edellytetään lakiin tai kansalliseen tapaan perustuen, että pankit antavat omaisuutta vakuudeksi tiettyjen talletusten tai muiden velkojen turvaamiseksi. Määrät ovat usein huomattavia, ja niillä voi olla merkittävä vaikutus arvioitaessa pankin taloudellista asemaa.

#### OMAISUUDENHOITOTOIMINTA

55. Pankit toimivat usein asiakkaan omaisuuden hoitajana ja muissa luottamukseen perustuvissa toimissa, joiden vuoksi ne pitävät hallussaan tai sijoittavat varoja yksittäisten henkilöiden, säätiöiden, eläke-etuusjärjestelyjen ja muiden instituutioiden lukuun. Edellyttäen, että tällainen suhde tai vastaava perustuu lakiin, nämä varat eivät ole pankin varoja, eikä niitä näin ollen sisällytetä sen taseeseen. Mikäli pankki harjoittaa merkittävää omaisuudenhoitotoimintaa, tämä seikka samoin kuin kyseisen toiminnan laajuus ilmoitetaan sen tilinpäätöksessä, koska pankille syntyy potentiaalinen velvoite, jos se epäonnistuu omaisuudenhoitotehtävässään. Tässä yhteydessä omaisuudenhoitotoiminta ei sisällä säilyttämispalveluja.

#### LIIKETOIMET LÄHIPIIRIN KANSSA

56. IAS 24 "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" käsittelee yleisesti tietoja, jotka tilinpäätöksessä annetaan lähipiirisuhteista ja liiketoimista tilinpäätöksen laativan yrityksen ja sen lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä. Joissakin maissa laki tai valvontaviranomaiset estävät pankkien liiketoimet lähipiiriin kuuluvien kanssa tai rajoittavat niitä, kun taas toisissa maissa tällaiset liiketoimet ovat sallittuja. IAS 24 "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" on erityisen merkityksellinen sellaisen pankin tilinpäätöksen kannalta, joka toimii tällaiset liiketoimet sallivassa maassa.
57. Tietyt liiketoimet lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä saatetaan toteuttaa erilaisilla ehdoilla kuin liiketoimet lähipiiriin kuulumattomien osapuolten kanssa. Pankki voi esimerkiksi antaa lähipiiriin kuuluvalle lainaksi suuremman rahamäärän tai periä alhaisempia korkoja kuin se tekisi samanlaisessa tilanteessa lähipiiriin kuulumattoman osapuolen ollessa kyseessä; luottoja tai talletuksia voidaan siirtää lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä nopeammin ja pienemmin muodollisuuksin kuin on mahdollista silloin, kun kysymyksessä ovat lähipiiriin kuulumattomat osapuolet. Vaikka liiketoimet lähipiiriin kanssa syntyisivätkin pankin normaalissa liiketoiminnassa, tiedot tällaisista liiketoimista ovat merkityksellisiä käyttäjien tarpeiden kannalta, ja IAS 24 "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" edellyttää niiden esittämistä.
58. Silloin kun pankki on ryhtynyt liiketoimiin lähipiiriin kuuluvien kanssa, on perusteltua esittää tilinpäätöksessä lähipiirisuhteen luonne, minkä tyyppisiä liiketoimet ovat sekä sellaiset liiketoimia koskevat tiedot, jotka ovat tarpeen pankin tilinpäätöksen ymmärtämiseksi. Tietoja, jotka normaalisti esitettäisiin IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" noudattamiseksi, ovat pankin luotonantoperiaatteet lähipiiriin kuuluville sekä seuraaviin eriin sisältyvä lähipiiriliiketoimia koskeva määrä tai suhteellinen osuus:
- (a) luotot, talletukset, vekselit ja velkakirjat; esitettäviin tietoihin voi sisältyä yhteismäärä tilikauden alussa ja lopussa sekä tilikauden aikana annetut lainat, tehdyt talletukset, takaisinmaksut ja muut muutokset;

**IAS 31**

- (b) kaikki päätuottotyypit, korkokulut ja maksetut palkkiot;
- (c) tilikaudella luottotappiona kuluksi kirjattu määrä sekä varauksen määrä tilinpäätöspäivänä; sekä
- (d) peruuttamattomat sitoumukset sekä taseen ulkopuolisista eristä johtuvat ehdolliset erät ja sitoumukset.

## VOIMAANTULO

59. ***Tätä IAS-standardia sovelletaan pankkien tilinpäätöksiin, jotka laaditaan 1.1.1991 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta.***

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 31  
(UUDISTETTU 2000)**

**Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä**

IAS:n hallitus Board hyväksyi IAS 31:n marraskuussa 1990.

IAS 31:n teksti muutettiin marraskuussa 1994 IAS-standardeissa vuodesta 1991 alkaen käytettyyn uudistettuun muotoon IAS 31 (muotoiltu uudelleen 1994). Alkuperäiseen hyväksytyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit muutettiin vastaamaan IASC:n tuohon aikaan noudattamaa käytäntöä.

Jotta standardi olisi yhdenmukainen IAS 36:n "Omiauserien arvon alentuminen" kanssa, kappaleita 39 ja 40 muutettiin heinäkuussa 1998, jolloin myös lisättiin uusi kappale 41. IAS 31:n (uudistettu 1998) uusi teksti tuli voimaan koskien 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

IAS 31:n kappaleita 35 ja 42 muutettiin vuonna 1998 siten, että viittaukset IAS-standardiin 25 "Sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" korvattiin viittauksilla IAS-standardiin 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen".

IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" aiheutti maaliskuussa 1999 muutoksen kappaleeseen 45, jotta se olisi yhdenmukainen IAS-standardissa 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" käytetyn terminologian kanssa.

Kappaleita 35 muutettiin lokakuussa 2000, jotta se olisi yhdenmukainen toisiin IAS-standardeihin sisältyvien vastaavanlaisten kappaleiden kanssa. Kappaleeseen 35 tehty muutos tulee voimaan, kun yritys soveltaa ensimmäisen kerran IAS-standardia 39.

IAS-standardiin 31 liittyy yksi SIC:n tulkinta:

- SIC-13: "Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset".

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1
Määritelmät	2-7
Yhteisyritysten muodot	3
Sopimukseen perustuva järjestely	4-7

## IAS 31

Yhteisessä määräysvallassa olevat toiminnot	8-12
Yhteisessä määräysvallassa olevat omaisuuserät	13-18
Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt	19-37
Yhteisyrityksen osapuolen konsernitilinpäätös	25-37
Ensisijainen menettelytapa – suhteellinen yhdistely	25-31
Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa – pääomaosuusmenetelmä	32-34
Poikkeukset ensisijaisesta ja vaihtoehtoisesta menettelytavasta	35-37
Yhteisyrityksen osapuolen erillistilinpäätös	38
Yhteisyrityksen osapuolen ja yhteisyrityksen väliset liiketoimet	39-41
Yhteisyritysosuuksien esittäminen sijoittajan tilinpäätöksessä	42
Yhteisyrityksen hallinnoijat	43-44
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	45-49
Voimaantulo	50-52

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

## SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan yhteisyritysosuuksien kirjanpidolliseen käsittelyyn sekä yhteisyrityksen varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen esittämiseen yhteisyrityksen osapuolen ja sijoittajan tilinpäätöksessä riippumatta rakenteesta tai muodosta, jossa yhteisyrityksen toiminta tapahtuu.***

## MÄÄRITELMÄT

- Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:***

***Yhteisyritys on sopimukseen perustuva järjestely, jonka mukaisesti vähintään kaksi osapuolta harjoittaa taloudellista toimintaa, joka on yhteisessä määräysvallassa.***

***Määräysvalta on oikeus määrätä taloudellisessa toiminnassa noudatettavista talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi siitä.***

***Yhteinen määräysvalta on taloudellista toimintaa koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen.***

***Huomattava vaikutusvalta on oikeus osallistua taloudellisessa toiminnassa noudatettavia talouden ja liiketoiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon mutta se ei ole määräysvaltaa eikä yhteistä määräysvaltaa kyseisiin periaatteisiin.***

***Yhteisyrityksen osapuoli on osallisena yhteisyrityksessä ja käyttää kyseisessä yhteisyrityksessä yhteistä määräysvaltaa.***

***Yhteisyrityksen sijoittaja on osallisena yhteisyrityksessä eikä käytä yhteistä määräysvaltaa kyseisessä yhteisyrityksessä.***

## IAS 31

**Suhteellinen yhdistely on kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä käytettävä menetelmä, jonka mukaisesti yhteisyrityksen osapuolen osuus kustakin yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen erästä yhdistellään rivi riviltä yhteisyrityksen osapuolen tilinpäätöksen samanlaisiin eriin tai esitetään tämän tilinpäätöksessä omina erinään.**

**Pääomaosuusmenetelmä on kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä käytettävä menetelmä, jonka mukaan osuus yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä merkitään alun perin kirjanpitoon hankintamenon määräisenä, ja tämän jälkeen kirjanpitoarvoa oikaistaan hankinta-ajankohdan jälkeen tapahtuneella muutoksella osapuolen osuudessa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön nettovarallisuudesta. Tuloslaskelma osoittaa yhteisyrityksen osapuolen osuuden yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön toiminnan tuloksesta.**

*Yhteisyritysten muodot*

3. Yhteisyritykset voivat olla monenlaisia muodoltaan ja rakenteeltaan. Tässä standardissa määritellään kolme pääasiallista tyyppiä – yhteisessä määräysvallassa olevat toiminnot, yhteisessä määräysvallassa olevat omaisuuserät ja yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – joita kutsutaan yleisesti yhteisyrityksiksi ja jotka ovat sen määritelmän mukaisia. Seuraavat piirteet ovat yhteisiä kaikille yhteisyrityksille:
  - (a) vähintään kaksi osapuolta on mukana sopimukseen perustuvassa järjestelyssä; ja
  - (b) sopimukseen perustuva järjestely synnyttää yhteisen määräysvallan.

*Sopimukseen perustuva järjestely*

4. Sopimukseen perustuvan järjestelyn olemassaolo erottaa osuudet, joihin liittyy yhteinen määräysvalta sellaisista sijoituksista osakkuusyhtiöksiin, joissa sijoittajalla on huomattava vaikutusvalta (ks. IAS 28 "Osakkuusyhtiöksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely"). Toiminnot, joihin ei liity sopimukseen perustuvaa, yhteisen määräysvallan synnyttävää järjestelyä, eivät ole tässä standardissa tarkoitettuja yhteisyrityksiä.
5. Sopimukseen perustuva järjestely voidaan näyttää toteen usealla eri tavalla, esimerkiksi osapuolten välisellä sopimuksella tai osapuolten välisistä keskusteluista pidetyillä pöytäkirjoilla. Joskus järjestely sisältyy yhteisyrityksen yhtiöjärjestykseen tai muihin sääntöihin. Sopimukseen perustuva järjestely tehdään sen muodosta riippumatta yleensä kirjallisena, ja siinä käsitellään esimerkiksi seuraavia asioita:
  - (a) yhteisyrityksen toiminta, kestoaika ja raportointivelvoitteet;
  - (b) hallituksen tai vastaavan hallintoelimen nimittäminen ja osapuolten äänivallat;
  - (c) osapuolten pääomasijoitukset; ja
  - (d) yhteisyrityksen tuotannon, tuottojen, kulujen tai tuloksen jakaminen osapuolten kesken.
6. Sopimukseen perustuva järjestely synnyttää yhteisen määräysvallan yhteisyrityksessä. Tällainen vaatimus varmistaa sen, ettei mikään yksittäinen osapuoli ole sellaisessa asemassa, että se pystyisi yksipuolisesti määräämään toiminnasta. Järjestelyssä yksilöidään ne yhteisyrityksen tavoitteiden kannalta keskeisillä alueilla tehtävät päätökset, jotka edellyttävät kaikkien osapuolten suostumusta, ja sellaiset päätökset, jotka saattavat edellyttää tietyn suuruisen enemmistön suostumusta.
7. Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä voidaan määrätä yksi osapuoli yhteisyrityksen hallinnoijaksi tai hoitajaksi. Hallinnoija ei käytä määräysvaltaa yhteisyrityksessä vaan toimii niiden talouden ja liiketoiminnan periaatteiden puitteissa, joista osapuolet ovat sopineet sopimukseen perustuvan järjestelyn mukaisesti ja jotka ne ovat delegoineet hallinnoijalle. Jos hallinnoijalla on oikeus määrätä taloudellisessa toiminnassa noudatettavista talouden ja liiketoiminnan periaatteista, sillä on yhteisyrityksessä määräysvalta ja yhteisyritys on hallinnoijan tytäryritys eikä yhteisyritys.

## YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVAT TOIMINNOT

8. Joidenkin yhteisyritysten toiminta käsittää osapuolten omaisuserien ja muiden resurssien käyttämistä ilman että perustettaisiin osakeyhtiö, henkilöyhtiö tai muu yksikkö tai osapuolista erillinen taloudellinen rakenne. Kukin osapuoli käyttää omia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitään ja pitää omia varastojaan. Sille syntyy myös omia kuluja ja velkoja, ja se hoitaa oman rahoituksensa; nämä ovat sen omia velvoitteita. Osapuolen henkilöstö voi toteuttaa yhteisyritystoimintoja osapuolen omien samanlaisten toimintojen rinnalla. Yhteisyrityssopimuksessa määrätään yleensä tapa, jolla yhteisen tuotteen myyntituotot ja yhteiset kulut jaetaan osapuolten kesken.
9. Esimerkki yhteisessä määräysvallassa olevasta toiminnosta on, että vähintään kaksi osapuolta yhdistää toimintansa, voimavaransa ja asiantuntemuksensa valmistaakseen, markkinoidakseen ja toimittaakseen yhteisesti tietyn tuotteen, esimerkiksi lentokoneen. Kukin osapuoli suorittaa valmistusprosessin eri osia. Kukin osapuoli vastaa omista menoistaan ja saa lentokoneen myyntituotosta osuuden, joka määritetään sopimukseen perustuvan järjestelyn mukaisesti.
10. **Osapuolen tulee merkitä yhteisessä määräysvallassa olevista toiminnoista erillistilinpäätökseensä ja näin ollen myös konsernitilinpäätökseensä:**
  - (a) **määräysvallassaan olevat varat ja sille syntyneet velat; sekä**
  - (b) **sille syntyneet kulut ja osuutensa tuotoista, jotka se ansaitsee yhteisyrityksen tuotteiden tai palvelujen myynnistä.**
11. Koska varat, velat, tuotot ja kulut sisältyvät jo osapuolen erillistilinpäätökseen ja näin ollen myös konsernitilinpäätökseen, ei näihin eriin tarvitse tehdä oikaisuja tai muita yhdistelytoimenpiteitä osapuolen laatiessa konsernitilinpäätöstä.
12. Yhteisyrityksestä itsestään ei mahdollisesti ole tarpeen pitää erillistä kirjanpitoa eikä yhteisyrityksestä mahdollisesti laadita tilinpäätöstä. Osapuolet saattavat kuitenkin laatia sisäiseen käyttöön tarkoitettuja laskelmia voidakseen arvioida yhteisyrityksen toiminnan tulosta.

## YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVAT OMAISUUSERÄT

13. Jotkut yhteisyritykset käsittävät osapuolten yhteisen määräysvallan ja usein yhteisomistuksen, joka kohdistuu yhteen tai useampaan omaisuserään, jotka on annettu tai hankittu yhteisyritykselle ja tarkoitettu sen käyttöön. Omaisuseriä käytetään hyödyn hankkimiseksi osapuolille. Kukin osapuoli saattaa ottaa osuuden omaisuserien tuotoksesta, ja kukin vastaa sovitusta osuudesta syntyneitä kuluja.
14. Tällaisiin yhteisyrityksiin ei liity osakeyhtiön, henkilöyhtiön tai muun yksikön eikä osapuolista erillisen taloudellisen rakenteen perustamista. Kullakin osapuolella on määräysvalta omaan osuuteensa vastaisesta taloudellisesta hyödystä sen osuuden perusteella, joka sillä on yhteisessä määräysvallassa olevasta omaisuuserästä.
15. Monet öljy-, kaasu- ja kaivosteollisuuden toiminnot käsittävät yhteisen määräysvallan alaisia omaisuseriä; esimerkiksi useat öljyntuotantoa harjoittavat yritykset voivat käyttää yhteistä määräysvaltaa yhteisessä käytössä olevaan öljyputkeen. Kukin osapuoli käyttää putkea oman tuotteensa kuljettamiseen, minkä vastikkeeksi se kantaa sovitun osuuden putken toimintakuluista. Toinen esimerkki yhteisen määräysvallan alaisesta omaisuserästä on, kun kaksi yritystä käyttää yhdessä määräysvaltaa kiinteistössä siten, että kumpikin osapuoli saa osuuden vuokratuotoista ja vastaa osasta kuluja.
16. **Osapuolen tulee merkitä yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuseristä erillistilinpäätökseensä ja näin ollen myös konsernitilinpäätökseensä:**
  - (a) **osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuseristä niiden luonteen mukaisesti ryhmiteltynä;**
  - (b) **sille syntyneet velat;**

## IAS 31

- (c) **osuutensa yhteisyritykseen liittyvistä veloista, jotka ovat yhteisiä toisten osapuolten kanssa;**
- (d) **tuotot, jotka on saatu myytessä sen osuus yhteisyrityksen tuotoksesta tai sitä käytettäessä sekä sen osuus yhteisyrityksen kuluista; ja**
- (e) **kulut, jotka sille on syntynyt liittyen sen osuuteen yhteisyrityksessä.**
17. Kukin osapuoli sisällyttää kirjanpitoonsa ja merkitsee erillistilinpäätökseensä ja näin ollen myös konsernitilinpäätökseensä yhteisen määräysvallan alaisista omaisuuseristä:
- (a) osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuuseristä niiden luonteen mukaisesti ryhmiteltynä eikä sijoituksena. Esimerkiksi osuus yhteisessä määräysvallassa olevasta öljyputkesta esitetään aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmässä;
- (b) sille syntyneet velat, esimerkiksi velat, joilla on rahoitettu sen osuus omaisuuseristä;
- (c) osuutensa yhteisyritykseen liittyvistä veloista, jotka ovat yhteisiä toisten osapuolten kanssa;
- (d) tuotot, jotka on saatu myytessä sen osuus yhteisyrityksen tuotoksesta tai sitä käytettäessä sekä sen osuus yhteisyrityksen kuluista; ja
- (e) kulut, jotka sille on syntynyt liittyen sen osuuteen yhteisyrityksessä, esimerkiksi kulut, jotka liittyvät osapuolella omaisuuseristä olevan osuuden rahoittamiseen ja sille tuotoksesta kuuluvan osuuden myymiseen.

Koska varat, velat, tuotot ja kulut sisältyvät jo osapuolen erillistilinpäätökseen ja näin ollen myös konsernitilinpäätökseen, ei näihin eriin tarvitse tehdä oikaisuja tai muita yhdistelytoimenpiteitä osapuolen laatiessa konsernitilinpäätöstä.

18. Yhteisessä määräysvallassa olevien omaisuuserien käsittely kuvastaa yhteisyrityksen tosiasiallista sisältöä ja taloudellista realiteettia ja yleensä myös sen oikeudellista muotoa. Yhteisyrityksen oma erilliskirjanpito saattaa rajoittua niihin menoihin, jotka syntyvät osapuolille yhteisesti ja joista osapuolet viime kädessä vastaavat sovittujen osuuksien mukaisesti. Yhteisyrityksestä ei mahdollisesti laadita tilinpäätöstä, joskin osapuolet saattavat laatia sisäiseen käyttöön tarkoitettuja laskelmia voidakseen arvioida yhteisyrityksen toiminnan tulosta.

## YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVAT YKSIKÖT

19. Yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö on yhteisyritys, johon liittyy sellaisen osakeyhtiön, henkilöyhtiön tai muun yksikön perustaminen, jossa kullakin osapuolella on omistusosuus. Yksikkö toimii samoin kuin muutkin yritykset, paitsi että osapuolten välinen sopimukseen perustuva järjestely synnyttää yhteisen määräysvallan, joka kohdistuu yksikön taloudelliseen toimintaan.
20. Yhteisessä määräysvallassa olevalla yksiköllä on määräysvalta yhteisyrityksen varoihin, se ottaa velkoja, sille syntyy kuluja ja se ansaitsee tuottoja. Se voi tehdä sopimuksia omissa nimissään ja hankkia rahoitusta yhteisyrityksen toimintaa varten. Kullakin osapuolella on oikeus saada osuus yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön tuloksesta, joskin joissakin yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä jaetaan myös yhteisyrityksen tuotos.
21. Tyypillinen esimerkki yhteisen määräysvallan alaisesta yksiköstä on, että kaksi yritystä yhdistää tietyn liiketoimintansa siirtämällä kyseiseen toimintaan liittyvät varat ja velat yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön. Toinen esimerkki on liiketoiminta, jonka yritys aloittaa vieraassa maassa yhdessä kyseisen valtion tai muun viranomaistahon kanssa perustamalla erillisen yksikön, jossa yritys ja valtio tai viranomaistaho käyttävät yhteistä määräysvaltaa.

22. Monet yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt ovat tosiasialliselta luonteeltaan samanlaisia kuin sellaiset yhteisyritykset, joita kutsutaan yhteisessä määräysvallassa oleviksi toiminnoiksi tai yhteisessä määräysvallassa oleviksi omaisuuseriksi. Osapuolet voivat esimerkiksi siirtää yhteisessä määräysvallassa olevan omaisuuserän, kuten esimerkiksi öljyputken, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön verotuksellisista tai muista syistä. Osapuolet voivat myös luovuttaa yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön omaisuuseriä, joita käytetään yhdessä. Joihinkin yhteisessä määräysvallassa oleviin toimintoihin liittyy myös yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön perustaminen hoitamaan tiettyjä osia toiminnasta, esimerkiksi tuotteen suunnittelua, markkinointia, jakelua tai myynnin jälkeen tapahtuvaa palvelua.
23. Yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö pitää omaa kirjanpitoa sekä laatii ja esittää tilinpäätöksen samoin kuin muut yritykset asianmukaisten kansallisten vaatimusten ja IAS-standardien mukaisesti.
24. Kukin osapuoli luovuttaa tavallisesti käteisiä varoja tai muita voimavaroja yhteisen määräysvallan alaiseen yksikköön. Nämä panokset sisältyvät osapuolen kirjanpitoon ja merkitään sen erillistilinpäätökseen sijoitukse-  
na yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön.

#### *Yhteisyrityksen osapuolen konsernitilinpäätös*

#### *Ensisijainen menettelytapa – suhteellinen yhdistely*

25. ***Yhteisyrityksen osapuolen tulee esittää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä käyttäen jompaa kumpaa suhteellisen yhdistelyn kahdesta vaihtoehtoisesta toteuttamistavasta.***
26. Osapuolen esittäessä osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevasta yrityksestä tilinpäätöksessään on olennaista ottaa huomioon järjestelyn tosiasiallinen sisältö ja taloudellinen realiteetti eikä niinkään yhteisyrityksen tietty rakenne tai muoto. Yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön osapuolella on määräysvalta omaan osuuteensa vastaisesta taloudellisesta hyödystä sen osuuden perusteella, joka sillä on yrityksen varoista ja veloista. Tämä tosiasiallinen sisältö ja taloudellinen realiteetti tulevat otetuiksi huomioon osapuolen konsernitilinpäätöksessä, kun osapuoli esittää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varoista, veloista, tuotoista ja kuluista käyttäen jompaa kumpaa kappaleessa 28 esitetystä suhteellisen yhdistelyn kahdesta vaihtoehtoisesta toteuttamistavasta.
27. Suhteellisen yhdistelyn soveltaminen tarkoittaa, että osapuolen konsernitase sisältää osapuolen osuuden niistä varoista, joihin se käyttää yhteistä määräysvaltaa sekä osapuolen osuuden niistä veloista, joista se on yhteisvastuullinen. Osapuolen konsernituloslaskelma sisältää sen osuuden yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön tuotoista ja kuluista. Monet suhteellista yhdistelyä sovellettaessa toteutettavista toimenpiteistä ovat samanlaisia kuin IAS-standardissa 27 ”Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely” esitetyt toimenpiteet, jotka suoritetaan yhdisteltäessä tytäryrityksiin tehtyjä sijoituksia.
28. Suhteellinen yhdistely voidaan toteuttaa eri tavoilla. Osapuoli voi yhdistää osuutensa jokaisesta yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen erästä rivi riviltä samanlaisiin konsernitilinpäätöksen eriin. Se voi esimerkiksi yhdistää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön vaihto-omaisuudesta konsernin vaihto-omaisuuteen ja osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön aineellisesta käyttöomaisuudesta vastaaviin konsernin eriin. Vaihtoehtoisesti osapuoli voi lisätä konsernitilinpäätökseensä erilliset rivit, joilla esitetään sen osuus yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varoista, veloista, tuotoista ja kuluista. Se voi esimerkiksi esittää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön lyhytaikaisista varoista erillisenä eränä osana konsernin lyhytaikaisia varoja; se voi esittää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön aineellisesta käyttöomaisuudesta erillisenä eränä osana konsernin aineellista käyttöomaisuutta. Molemmat tavat johtavat yhtä suuren tilikauden tuloksen sekä samansuuruisten varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen pääryhmien esittämiseen; molemmat toteuttamistavat ovat tämän standardin mukaan hyväksyttäviä.
29. Riippumatta siitä, kumpaa tapaa käytetään suhteellista yhdistelyä toteuttaessa, ei ole perusteltua netottaa varoja tai velkoja vähentämällä niistä toisia velkoja tai varoja eikä tuottoja tai kuluja vähentämällä niistä toisia kuluja tai tuottoja muutoin kuin siinä tapauksessa, että on olemassa laillinen kuittaamisoikeus ja omaisuuserä odotetaan realisoitavan tai velka suoritettavan kuittaamalla.

## IAS 31

30. ***Yhteisyrityksen osapuolen tulee lopettaa suhteellisen yhdistelyn soveltaminen sinä päivänä, josta alkaen se ei enää osallistu määräysvaltaan yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä.***
31. Osapuoli lopettaa suhteellisen yhdistelyn soveltamisen sinä päivänä, josta alkaen se ei enää osallistu määräysvaltaan yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä. Tämä voi tapahtua esimerkiksi osapuolen luopuessa osuudestaan tai kun yhteisessä määräysvallassa olevalle yksikölle asetetaan sellaisia ulkoisia rajoituksia, ettei se voi enää saavuttaa tavoitteitaan.

## Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa – pääomaosuusmenetelmä

32. ***Yhteisyrityksen osapuolen tulee esittää konsernitilinpäätöksessään osuutensa yhteisen määräysvallan alaisesta yksiköstä käyttäen pääomaosuusmenetelmää.***
33. Jotkut yhteisyrityksen osapuolet esittävät osuutensa yhteisen määräysvallan alaisesta yksiköstä käyttäen pääomaosuusmenetelmää IAS-standardissa 28 "Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" kuvatulla tavalla. Pääomaosuusmenetelmän soveltamista kannattavat ne, joiden mielestä ei ole perusteltua yhdistellä määräysvallassa olevia eriä yhteisessä määräysvallassa oleviin eriin samoin kuin ne, jotka uskovat, että osapuolilla on yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä huomattava vaikutusvalta yhteisen määräysvallan sijasta. Tässä standardissa ei suositella pääomaosuusmenetelmän käyttämistä, koska suhteellinen yhdistely kuvastaa paremmin osapuolen yhteisyrityksestä omistaman osuuden tosiasiallista luonnetta ja taloudellisia tosiasioita, toisin sanoen määräysvaltaa osapuolen osuuteen vastaisesta taloudellisesta hyödystä. Tämä standardi sallii kuitenkin pääomaosuusmenetelmän käyttämisen vaihtoehtoisena menettelytapana esitettäessä osuuksia yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä.
34. ***Yhteisyrityksen osapuolen tulee lopettaa pääomaosuusmenetelmän käyttäminen sinä päivänä, jona se lakkaa osallistumasta yhteiseen määräysvaltaan tai sillä lakkaa olemasta huomattava vaikutusvalta yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä.***

## Poikkeukset ensisijaisesta ja vaihtoehtoisesta menettelytavasta

35. ***Yhteisyrityksen osapuolen tulee käsitellä seuraavia osuuksia IAS 39:n "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" mukaisesti:***
- (a) ***osuus yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, joka on hankittu ja omistetaan yksinomaan tarkoituksena luovuttaa se hankinnan jälkeen lähitulevaisuudessa; ja***
- (b) ***osuus yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, joka toimii sellaisten ankarien, pitkäaikaisten rajoitusten alaisena, jotka heikentävät merkittävästi sen kykyä siirtää varoja yhteisyrityksen osapuolelle.***
36. Sen paremmin suhteellisen yhdistelyn kuin pääomaosuusmenetelmänkäytön käyttäminen ei ole perusteltua silloin, kun osuus yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä on hankittu ja omistetaan yksinomaan tarkoituksena luopua siitä hankinnan jälkeen lähitulevaisuudessa. Se ei myöskään ole perusteltua silloin, kun yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö toimii sellaisten ankarien, pitkäaikaisten rajoitusten alaisena, jotka heikentävät merkittävästi sen kykyä siirtää varoja yhteisyrityksen osapuolelle.
37. ***Siitä päivästä alkaen, jona yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä tulee yhteisyrityksen osapuolen tytäryritys, osapuoli käsittelee omistusosuuttaan IAS 27:n "Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehdyt sijoitukset" mukaisesti.***

## Yhteisyrityksen osapuolen erillistilinpäätös

38. Monissa maissa yhteisyrityksen osapuoli esittää erillistilinpäätöksen lakisäateisten ja muiden vaatimusten täyttämiseksi. Tällainen erillistilinpäätös laaditaan täyttämään monenlaisia tarpeita, mistä johtuen eri maissa sovelletaan erilaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Tässä standardissa ei näin ollen aseteta etusijalle mitään erityistä käsittelytapaa.

## YHTEISYRITYKSEN OSAPUOLEN JA YHTEISYRITYKSEN VÄLISET LIIKETOIMET

39. *Silloin kun yhteisyrityksen osapuoli luovuttaa tai myy omaisuuseriä yhteisyritykselle, liiketoimesta johtuva voitto tai tappio tai osa siitä kirjataan niin, että se vastaa liiketoimen tosiasiallista sisältöä. Kun yhteisyritys pitää omaisuuserät hallussaan ja jos merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut ovat siirtyneet osapuolelta yhteisyritykselle, osapuolen tulee kirjata vain se osuus voitosta tai tappiosta, joka kohdistuu toisten osapuolten omistussuosiin<sup>(1)</sup>. Osapuolen tulee kirjata tappio kokonaisuudessaan silloin, kun luovutus tai myynti antaa näyttöä lyhytaikaisten varojen nettorealisoituarvon vähentymisestä tai arvonalentumistappiosta.*
40. *Silloin kun yhteisyrityksen osapuoli ostaa omaisuuseriä yhteisyritykseltä, sen tulee kirjata osuutensa yhteisyrityksen tästä liiketoimesta saamasta voitosta vasta kun se myy omaisuuserät edelleen riippumattomalle osapuolelle. Yhteisyrityksen osapuolen tulee kirjata osuutensa tällaisista liiketoimista syntyvistä tappioista samalla tavalla kuin voitoista paitsi että tappiot kirjataan välittömästi silloin, kun niitä vastaa lyhytaikaisten varojen nettorealisoituarvon väheneminen tai arvonalentumistappio.*
41. Yhteisyrityksen osapuoli määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän IAS 36:n "Omaisuuserien arvon alentuminen" mukaisesti arvioidakseen, antaako osapuolen ja yhteisyrityksen välinen liiketoimi näyttöä omaisuuserän arvon alentumisesta. Käyttöarvoa määritettäessä omaisuuserästä kertyvät vastaiset rahavirrat arvioidaan perustuen yhteisyrityksessä tapahtuvaan omaisuuserän jatkuvaan käyttöön ja lopulliseen luovutukseen.

## YHTEISYRITYSOSUUKSIEN ESITTÄMINEN SIIJOITAJAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

42. *Yhteisyrityksen sijoittajan, joka ei osallistu yhteiseen määräysvaltaan, tulee esittää konsernitilinpäätöksensä osuutensa yhteisyrityksestä IAS 39:n "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" mukaisesti, tai jos sillä on yhteisyrityksessä huomattava vaikutusvalta, IAS 28:n "Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" mukaisesti. Jos sijoittaja julkistaa myös konsernitilinpäätöksen, sijoitus voidaan esittää sen erillistilinpäätöksessä hankintamenon määräisenä.*

## YHTEISYRITYKSEN HALLINNOIJAT

43. *Yhteisyrityksen hallinnoijien ja hoitajien tulee kirjata palkkionsa IAS 18:n "Tuotot" mukaisesti.*
44. Yksi tai useampi yhteisyrityksen osapuoli voi toimia yhteisyrityksen hallinnoijana. Hallinnoijille maksetaan yleensä hallintopalkkiota tällaisten tehtävien hoitamisesta. Yhteisyritys käsittelee kirjanpidossaan palkkioita kuluina.

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

45. *Yhteisyrityksen osapuolen tulee esittää tilinpäätöksessään seuraavien ehdollisten velkojen kokonaismäärä erillään muiden ehdollisten velkojen määrästä, jollei tappion todennäköisyys ole erittäin vähäinen:*
- (a) *sellaiset ehdolliset velat, jotka osapuolelle on syntynyt sen yhteisyritysosuuksiin liittyen sekä osuutensa sellaisista ehdollisista veloista, jotka sille on syntynyt toisten osapuolten kanssa yhteisesti;*
  - (b) *sen osuus sellaisista yhteisyrityksen ehdollisista veloista, joista se vastaa ehdollisesti; sekä*
  - (c) *ne ehdolliset velat, jotka syntyvät, koska yhteisyrityksen osapuoli vastaa ehdollisesti yhteisyrityksen toisten osapuolten veloista.*

<sup>(1)</sup> Ks. myös SIC-13: "Yhteisessä määräysvallalla olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset".

## IAS 33

46. **Yhteisyrityksen osapuolen tulee esittää tilinpäätöksessä seuraavien yhteisyritysosuuksiin liittyvien sitoumustensa kokonaismäärä erillään muista sitoumuksista:**
- (a) *yhteisyrityksen osapuolen yhteisyritysosuuteen liittyvät investointisitoumukset sekä sen osuus sellaisista investointisitoumuksista, jotka on tehty toisten osapuolten kanssa yhteisesti; sekä*
- (b) *osuutensa yhteisyritysten itsensä tekemistä investointisitoumuksista.*
47. **Yhteisyrityksen osapuolen tulee esittää tilinpäätöksessään luettelo ja kuvaus merkittävistä yhteisyritysosuuksistaan sekä omistusosuutensa yhteisessä määräysvallassa olevista yksiköistä. Jos yhteisyrityksen osapuoli esittää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä käyttäen rivi riviltä tapahtuvaa suhteellista yhdistelyä tai pääomaosuusmenetelmää, sen tulee esittää yhteisyritysosuuksiin liittyvien lyhytaikaisten varojen, pitkäaikaisten varojen, lyhytaikaisten velkojen, pitkäaikaisten velkojen, tuottojen ja kulujen osalta niiden yhteenlasketut määrät.**
48. **Jos yhteisyrityksen osapuoli ei esitä konsernitilinpäätöstä siksi, että sillä ei ole tytäryrityksiä, sen tulee esittää tilinpäätöksessään kappaleiden 45, 46 ja 47 edellyttämä informaatio.**
49. On perusteltua, että sellainen yhteisyrityksen osapuoli, joka ei laadi konsernitilinpäätöstä siksi, että sillä ei ole tytäryrityksiä, antaa yhteisyritysosuuksistaan samat tiedot kuin ne osapuolet, jotka julkistavat konsernitilinpäätöksen.

## VOIMAANTULO

50. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1992 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin lukuun ottamatta kappaleita 39, 40 ja 41.**
51. **Kappaleita 39, 40 ja 41 sovelletaan IAS 36:n tultua voimaan – ts. 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin, jollei IAS-standardia 36 sovelleta aikaisemmillä tilikausilla.**
52. Tämän standardin kappaleet 39 ja 40 hyväksyttiin heinäkuussa 1998, ja ne korvaavat vuonna 1994 uudelleen muotoillun IAS 31:n ”Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä” kappaleet 39 ja 40. Tämän standardin kappale 41 lisättiin heinäkuussa 1998 vuonna 1994 uudelleen muotoillun IAS 31:n kappaleiden 40 ja 41 väliin.

## KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 33

## Osakekohtainen tulos

IASC:n hallitus *Board* hyväksyi tämän IAS-standardin tammikuussa 1997, ja se tuli voimaan koskien 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

Kappaleta 45 muutettiin vuonna 1999 siten, että viittaukset IAS-standardiin 10 ”Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” korvattiin viittauksilla IAS-standardiin 10 (uudistettu 1999) ”Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat”.

IAS-standardiin 33 liittyy yksi SIC:n tulkinta:

- SIC-24: ”Osakekohtainen tulos – rahoitusinstrumentit ja muut sopimukset, jotka voidaan toteuttaa osakkeina”.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-5
Yritykset, joiden osakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena	1-3
Yritykset, joiden osakkeet eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena	4-5
Määritelmät	6-9
Arvostaminen	10-42
Laimentamaton osakekohtainen tulos	10-23
Tulos – laimentamaton	11-13
Osakemäärä – laimentamaton	14-23
Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos	24-42
Laimennusvaikutuksella oikaistu tulos	26-28
Laimennusvaikutuksella oikaistu osakemäärä	29-37
Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet	38-42
Oikaiseminen	43-46
Esittämistapa	47-48
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	49-52
Voimaantulo	53

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

## TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä osakekohtaisen tuloksen määrittämistä ja esittämistä koskevista periaatteista, jotka parantavat toiminnan tuloksen vertailukelpoisuutta eri yritysten välillä samalla ajanjaksolla ja toisaalta saman yrityksen eri tilikausien välillä. Tämä standardi keskittyy osakekohtaista tulosta koskevan laskelman nimittäjään. Vaikka osakekohtaisella tuloksella on "tulosta" määrittäessä sovellettavista erilaisista laskentaperiaatteista johtuvia rajoitteita, yhdenmukaisella tavalla määritetty nimittäjä parantaa tilinpäätösraportointia.

## SOVELTAMISALA

*Yritykset, joiden osakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena*

- Tätä standardia tulee noudattaa niiden yritysten, joiden kantaosakkeet tai potentiaaliset kantaosakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, ja niiden yritysten, jotka ovat parhaillaan toteuttamassa kantaosakkeiden tai potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseen laskemista julkisille arvopaperimarkkinoille.***

## IAS 33

2. **Silloin kun esitetään sekä emoyrityksen tilinpäätös että konsernitilinpäätös, tämän standardin edellyttämä informaatio tarvitsee esittää vain konsernin tietojen perusteella.**
3. Emoyrityksen tilinpäätöksen käyttäjiä kiinnostaa yleensä konsernikokonaisuuden toiminnan tulos, ja heille tulee tiedottaa siitä.

Yritykset, joiden osakkeet eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena

4. **Yrityksen, jonka kantaosakkeet eivätkä potentiaaliset kantaosakkeet ole julkisen kaupankäynnin kohteena mutta joka kuitenkin esittää osakekohtaisen tuloksen, tulee laskea ja esittää osakekohtainen tulos tämän standardin mukaisesti.**
5. Osakekohtaisen tuloksen esittämistä ei edellytetä yritykseltä, jonka kantaosakkeet eivätkä potentiaaliset kantaosakkeet ole julkisen kaupankäynnin kohteena. Kuitenkin eri yritysten tilinpäätösten vertailukelpoisuutta edistää, jos yritys, joka on päättänyt esittää osakekohtaisen tuloksen, laskee osakekohtaisen tuloksen tämän standardin periaatteiden mukaisesti.

## MÄÄRITELMÄT

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

**Kantaosake on oman pääoman ehtoinen instrumentti, jolla on kaikkia muita oman pääoman ehtoisia instrumenttilajeja huonommat oikeudet.**

**Potentiaalinen kantaosake on rahoitusinstrumentti tai muu sopimus, joka saattaa oikeuttaa sen haltijan saamaan kantaosakkeita.**

**Warrantit tai optiot ovat rahoitusinstrumentteja, jotka antavat niiden haltijalle oikeuden ostaa kantaosakkeita.**

7. Kantaosakkeille kuuluu osuus tilikauden tuloksesta vasta muuntuyppisten osakkeiden, kuten etuosakkeiden, jälkeen. Yrityksellä voi olla useamman kuin yhden lajisia kantaosakkeita. Samanlajisilla kantaosakkeilla on samat osinko-oikeudet.
8. Esimerkkejä potentiaalisista kantaosakkeista ovat:
  - (a) kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevat vieraan tai oman pääoman ehtoiset instrumentit, etuosakkeet mukaan lukien;
  - (b) osakewarrantit ja -optiot;
  - (c) työsuhdejärjestelyt, joiden mukaan henkilöstö saa kantaosakkeita osana palkkaustaan, ja muut osakkeidenostojärjestelyt; sekä
  - (d) osakkeet, jotka laskettaisiin liikkeeseen tiettyjen sopimukseen perustuvista järjestelyistä johtuvien ehtojen, kuten esimerkiksi liiketoiminnan tai muiden omaisuuserien oston, toteutuessa.
9. **Seuraavia termejä käytetään IAS 32:ssa "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa" määritellyssä merkityksessä:**

**Rahoitusinstrumentti on mikä tahansa sopimus, joka synnyttää yhdelle yritykselle rahoitusvaroja ja samalla toiselle yritykselle rahoitusvelan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin.**

**Oman pääoman ehtoinen instrumentti on mikä tahansa sellainen sopimus, joka osoittaa oikeutta yrityksen varoihin sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen.**

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

## ARVOSTAMINEN

*Laimentamaton osakekohtainen tulos*

10. ***Laimentamaton osakekohtainen tulos lasketaan jakamalla kantaosakkeiden omistajille kuuluva tilikauden voitto tai tappio ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla tilikauden aikana.***

## Tulos – laimentamaton

11. ***Kantaosakkeiden omistajille kuuluva tilikauden voitto tai tappio laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa on tilikauden voitto tai tappio, josta on vähennetty etuosakkeille kuuluvat osingot.***
12. Tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä otetaan huomioon kaikki kaudelle kirjatut tuotto- ja kuluerät, mukaan luettuina verot, satunnaiset erät ja vähemmistön osuus (ks. IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset"). Kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa tilikauden voittoa tai tappiota laskettaessa tilikauden voitosta vähennetään (tai tappioon lisätään) etuosakkeiden omistajille kuuluva voitto, joka sisältää tilikaudelta etuosakkeille kuuluvat osingot.
13. Tilikauden voitosta vähennettävien etuosakkeille kuuluvien osinkojen määrä on:
- (a) kumuloituvaa osinkoa kerryttämättömille etuosakkeille kuuluvat tilikaudelta jaettavaksi päätetyt osingot; ja
- (b) kumuloituvaa osinkoa kerryttävälle etuosakkeille tilikaudelta jaettavaksi vaadittavien osinkojen täysi määrä riippumatta siitä, onko osinkojen jakamisesta tehty päätös. Etuosakkeille kuuluvat osingot tilikaudelta eivät sisällä kumuloituvaa osinkoa kerryttävälle etuosakkeille tilikauden aikana maksettujen tai jaettavaksi päätettyjä osinkoja, jotka koskevat aikaisempia tilikausia.

## Osakemäärä – laimentamaton

14. ***Kantaosakkeiden lukumäärä laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa on ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo tilikauden aikana.***
15. Ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo tilikauden aikana kuvastaa sitä, että osakepääoman määrä on saattanut vaihdella tilikauden aikana, koska ulkona olevien osakkeiden lukumäärä on ollut eri aikoina suurempi tai pienempi. Se on ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä tilikauden alussa oikaistuna tilikauden aikana takaisin ostettujen tai liikkeeseen laskettujen kantaosakkeiden lukumäärällä, joka kerrotaan aikatekijällä painotetulla kertoimella. Aikatekijällä painotettu kerroin on niiden päivien lukumäärä, joiden aikana tietyt osakkeet ovat olleet ulkona, jaettuna tilikauden päivien kokonaismäärällä; useissa tapauksissa riittää painotetun keskiarvon kohtuullinen likiarvo.

## Esimerkki – Osakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo

		Liikkeeseen lasketut osakkeet	Omat osakkeet	Ulkona olevat osakkeet
1.1.20X1	Määrä vuoden alussa	2 000	300	1 700
31.5.20X1	Osakeanti käteismaksua vastaan	800	—	2 500
1.12.20X1	Omien osakkeiden hankkiminen käteisellä	—	250	2 250
31.12.20X1	Määrä vuoden lopussa	2 800	550	2 250

Painotetun keskiarvon laskeminen:

$$(1\,700 \times 5/12) + (2\,500 \times 6/12) + (2\,250 \times 1/12) = 2\,146 \text{ osaketta tai}$$

$$(1\,700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2\,146 \text{ osaketta}$$

## IAS 33

16. Useimmiten osakkeet sisällytetään osakkeiden lukumäärän painotettuun keskiarvoon siitä päivästä alkaen, jona vastike erääntyy (joka on tavallisesti osakkeiden liikkeeseenlaskupäivä), esimerkiksi:
- (a) käteismaksua vastaan liikkeeseen lasketut kantaosakkeet sisällytetään lukuun silloin, kun suoritus on saatavissa;
  - (b) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen kanta- tai etuosakkeille kuuluvien osinkojen vapaaehtoisena uudelleensijoittamisena, otetaan mukaan osinkojen maksupäivästä alkaen;
  - (c) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen sen seurauksena, että velkainstrumentti vaihdetaan kantaosakkeisiin, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona korko lakkaa kertymästä;
  - (d) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen toisen rahoitusinstrumentin koron tai pääoman asemasta, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona korko lakkaa kertymästä;
  - (e) kantaosakkeet, jotka on laskettu liikkeeseen yrityksen velan suorittamiseksi, otetaan mukaan velan suorittamispäivästä alkaen;
  - (f) kantaosakkeet, jotka on laskettu liikkeeseen muun omaisuuden kuin käteisvarojen hankintaa vastaan, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona hankinta merkitään kirjanpitoon; ja
  - (g) kantaosakkeet, jotka on laskettu liikkeeseen vastikkeena yritykselle suoritettavista palveluista, otetaan mukaan siitä alkaen kun palvelut on suoritettu.

Näissä ja muissakin tapauksissa kantaosakkeiden laskelmaan sisällyttämisen ajoitus määräytyy osakkeiden liikkeeseen laskemiseen liittyvien nimenomaisten ehtojen perusteella. Kaikkien liikkeeseenlaskuun liittyvien sopimusten tosiasiallinen sisältö on otettava huomioon asianmukaisesti.

17. Kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen osana kauppahinnan vastiketta hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä, sisällytetään osakkeiden lukumäärän painotettuun keskiarvoon hankinta-ajankohdasta alkaen, koska hankkijaosapuoli sisällyttää hankitun yrityksen toiminnan tuloksen tuloslaskelmaansa hankinta-ajankohdasta lukien. Kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen osana omistusten yhdistämiseksi luokiteltavaa yritysten yhteenliittymää, sisällytetään osakkeiden lukumäärän painotettuun keskiarvoon koskevaan laskelmaan kaikilla esitettävillä tilikausilla, koska yhteen liittyneiden yritysten tilinpäätös laaditaan ikään kuin yhdistynyt yksikkö olisi ollut aina olemassa. Omistusten yhdistämiseksi luokiteltavan yritysten yhteenliittymän laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa käytettävä kantaosakkeiden lukumäärä on näin ollen yhteen liittyneiden yritysten osakkeiden lukumäärien painotettujen keskiarvojen yhteismäärä muutettuna sen yrityksen vastaaviksi osakkeiksi, jonka osakkeet ovat ulkona yhteenliittymisen jälkeen.
18. Jos kantaosakkeet lasketaan liikkeeseen osittain maksetussa muodossa, näitä osittain maksettuja osakkeita käsitellään kantaosakkeen osina siltä osin, kuin ne ovat tilikaudella oikeutettuja saamaan osinkoja verrattuna kokonaan maksettuun osakkeeseen.
19. Kantaosakkeet, jotka ovat laskettavissa liikkeeseen tiettyjen ehtojen täytyessä (ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet) katsotaan ulkona oleviksi ja sisällytetään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan siitä päivästä alkaen, jona kaikki vaadittavat ehdot ovat täyttyneet. Sellaisia ulkona olevia kantaosakkeita, jotka ovat palautettavissa tiettyjen ehtojen täytyessä (tarkoittaa, että ne voidaan vaatia takaisin) käsitellään ehdollisesti liikkeeseen laskettavina osakkeina.
20. ***Kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa tarkasteltavana olevalla tilikaudella ja kaikilla esitettävillä tilikausilla oikaistaan sellaisilla tapahtumilla, potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtoja lukuun ottamatta, jotka ovat muuttaneet ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää ilman vastaavaa varallisuuden muutosta.***
21. Kantaosakkeita voidaan laskea liikkeeseen tai ulkona olevien osakkeiden lukumäärää voidaan vähentää ilman vastaavaa varallisuuden muutosta. Esimerkkejä ovat:
- (a) rahastoanti tai ilmaisanti (kutsutaan joissakin maissa osakkeina jaettavaksi osingoksi);

- (b) ilmaiselementti muussa liikkeeseenlaskussa, esimerkiksi nykyisille osakkeenomistajille suunnatun osakkeen ilmaiselementti;
- (c) osakkeen jakaminen useammaksi osakkeeksi; ja
- (d) osakkeiden käänteinen jakaminen (osakkeiden yhdistäminen).
22. Kun toteutetaan rahastoanti tai ilmaisanti tai kun osakkeet jaetaan useammaksi osakkeeksi, kantaosakkeita annetaan olemassa oleville osakkeenomistajille ilman lisävastiketta. Näin ollen ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kasvaa ilman, että varallisuus kasvaa. Ennen tätä tapahtumaa ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää oikaistaan kantaosakkeiden lukumäärän suhteellista muutosta vastaavasti ikään kuin tapahtuma olisi toteutunut aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden alussa. Esimerkiksi sellaisessa ilmaisannissa, jossa yhtä osaketta kohden saadaan kaksi uutta, osakkeiden lukumäärä ennen antia kerrotaan kolmella osakkeiden uuden kokonaismäärän selville saamiseksi tai kahdella uusien osakkeiden määrän selville saamiseksi.
23. Viitaten edellä olevaan kohtaan 21 (b) kantaosakkeiden laskeminen liikkeeseen ajankohtana, jona potentiaaliset kantaosakkeet ovat vaihdettavissa tai merkittävissä, ei yleensä saa aikaan ilmaiselementtiä, koska potentiaaliset kantaosakkeet on tavallisesti laskettu liikkeeseen täyteen arvoon, ja tämä aiheuttaa suhteellisen muutoksen yrityksen käytettävissä olevaan varallisuuteen. Uusmerkinnässä merkintähinta on usein alhaisempi kuin osakkeiden käypä arvo. Tällaiseen uusmerkintään sisältyy näin ollen ilmaiselementti. Kantaosakkeiden lukumäärä, jota käytetään laskettaessa laimentamatonta osakekohtaista tulosta kaikilta uusmerkintää edeltäviltä tilikausilta, on ennen merkintää ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kerrottuna seuraavalla tekijällä:

Osakkeen käypä arvo välittömästi ennen merkintäoikeuksien käyttämistä

Osakkeen teoreettinen käypä arvo ilman merkintäoikeuden arvoa

Osakkeen teoreettinen käypä arvo ilman merkintäoikeuden arvoa lasketaan lisäämällä osakkeiden yhteenlaskettu käypä arvo välittömästi ennen merkintäoikeuksien käyttämistä niihin maksuihin, jotka saadaan merkintäoikeuksien käyttämisestä, ja jakamalla tulos ulkona olevien osakkeiden lukumäärällä merkintäoikeuksien käyttämisen jälkeen. Jos itse merkintäoikeudet ovat ennen merkintäpäivää julkisen kaupankäynnin kohteena erillään osakkeista, tässä laskelmassa käytettävä käypä arvo määritetään viimeisen sellaisen päivän päättyessä, jona osakkeilla käydään kauppaa yhdessä merkintäoikeuksien kanssa.

Esimerkki – rahastoanti

Tilikauden voitto 20X0	180
Tilikauden voitto 20X1	600
Ulkona olevat kantaosakkeet 30.9.20X1 saakka	200
Rahastoanti 1.10.20X1	2 kantaosaketta yhtä 30.9.20X1 ulkona olevaa kantaosaketta kohden $200 \times 2 = 400$
Osakekohtainen tulos 20X1	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1,00$
Oikaistu osakekohtainen tulos 20X0	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0,30$

Koska rahastoanti on vastikkeeton anti, sitä käsitellään ikään kuin se olisi tapahtunut ennen ensimmäisen tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden 20X0 alkua.

## IAS 33

Esimerkki – uusmerkintä

Tilikauden voitto	20X0: 1 100; 20X1: 1 500; 20X2: 1 800
Ulkona olevat osakkeet ennen uusmerkintää	500 osaketta
Uusmerkintä	Yksi uusi osake viittä ulkona olevaa osaketta kohden (yhteensä 100 uutta osaketta)
	Merkintähinta: 5,00
	Viimeinen merkintäoikeuden käyttämispäivä 1.3.20X1
Yhden kantaosakkeen käypä arvo juuri ennen merkintäoikeuksien käyttämistä 1.3.20X1	11,00

Osakkeen teoreettisen arvon laskeminen ilman merkintäoikeuden arvoa

Kaikkien ulkona olevien osakkeiden käypä arvo + merkintäoikeuksien käyttämisestä saatava kokonaismäärän

Ulkona olevien osakkeiden lukumäärä ennen merkintäoikeuksien käyttämistä + merkintäoikeuksia käytetäessä liikkeeseen laskettujen osakkeiden lukumäärä

$$\frac{(11,00 \times 500 \text{ osaketta}) + (5,00 \times 100 \text{ osaketta})}{500 \text{ osaketta} + 100 \text{ osaketta}}$$

Osakkeen teoreettinen arvo ilman merkintäoikeuden arvoa = 10,00

Oikaisutekijän laskeminen

$$\frac{\text{Osakkeen käypä arvo ennen merkintäoikeuksien käyttämistä}}{\text{Osakkeen teoreettinen arvo ilman merkintäoikeuden arvoa}} = \frac{11,00}{10,00} = 1,1$$

Osakekohtaisen tuloksen laskeminen

	<u>20X0</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>
tulos/osake 20X0 alkuperäisenä: 1 100/500 osaketta	2,20		
tulos/osake 20X0 uusmerkinnällä oikaistuna: 1 100/(500 osaketta × 1,1)	2,00		
tulos/osake 20X1 uusmerkinnän vaikutus huomioon otettuna		2,54	
		<u>1 500</u>	
		(500 × 1,1 × 2/12) + (600 × 10/12)	
tulos/osake 20X2 1 800/600 osaketta			3,00

Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos

24. **Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa tilikauden tulosta ja ulkona olevien osakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa oikaistaan kaikkien laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaikutuksilla <sup>(1)</sup>.**
25. Laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen laskenta vastaa laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen laskentaa, ottaen kuitenkin huomioon kaikki tilikauden aikana ulkona olleet laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet, toisin sanoen:
- (a) kantaosakkeille kuuluvaa tilikauden voittoa kasvatetaan verovaikutuksella oikaistuilla tilikaudella kirjatuilla osingoilla ja koroilla, jotka kohdistuvat laimentaviin potentiaalsiin kantaosakkeisiin, ja sitä oikaistaan mahdollisilla muilla tuottojen ja kulujen muutoksilla, jotka aiheutuisivat laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtamisesta osakkeisiin.

<sup>(1)</sup> Ks. myös SIC-24: ”Osakekohtainen tulos – rahoitusinstrumentit ja muut sopimukset, jotka voidaan toteuttaa osakkeina”.

- (b) ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettuun keskiarvoon lisätään niiden uusien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo, jotka olisivat olleet ulkona olettaen, että kaikkien laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaihdot olisivat toteutuneet.

Laimennusvaikutuksella oikaistutulos

26. **Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa, kappaleen 11 mukaisesti laskettua tilikauden voittoa tai tappiota oikaistaan seuraavien tekijöiden vaikutuksella niihin liittyvä verovaikutus huomioon ottaen:**
- (a) **laimentaville potentiaalisille kantaosakkeille kuuluvat osingot, jotka on vähennetty kappaleen 11 mukaisesti laskettua kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa tilikauden voittoa määritettäessä;**
- (b) **tilikaudelle kirjatut laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden korot; sekä**
- (c) **mahdolliset muut tuottojen ja kulujen muutokset, jotka aiheutuisivat laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtamisesta osakkeisiin.**
27. Kun potentiaaliset kantaosakkeet on vaihdettu kantaosakkeisiin, kyseisiin potentiaalsiin kantaosakkeisiin liittyviä osinkoja, korkoja ja muita tuottoja tai kuluja ei enää synny. Uudet kantaosakkeet ovat sen sijaan oikeutettuja saamaan osuuden kantaosakkeiden omistajille kuuluvasta tilikauden tuloksesta. Kappaleen 11 mukaisesti laskettua kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa tilikauden voittoa kasvatetaan tämän vuoksi sillä osinkojen, korkojen ja muiden tuottojen ja kulujen määrällä, joka säästetään, kun laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet vaihdetaan kantaosakkeisiin. Potentiaalsiin kantaosakkeisiin liittyviä kuluja ovat esimerkiksi palkkiot sekä ali- tai ylikurssi, joita käsitellään kirjanpidossa korkotuoton oikaisuina (ks. IAS 32). Osinkoja, korkoja ja muita tuottoja ja kuluja oikaistaan yritykselle aiheutuvilla niihin liittyvillä veroilla.

Esimerkki – vaihtovelkakirjalaina

Tilikauden voitto	1 004
Ulkona olevat kantaosakkeet	1 000
Laimentamaton osakekohtainen tulos	1,0
Vaihtovelkakirjat	100
Kukin 10 velkakirjan erä on vaihdettavissa kolmeen kantaosakkeeseen	
Tilikauden korkokulut, jotka liittyvät vaihtovelkakirjalainan vieraan pääoman luonteiseen osuuteen	10
Kyseisiin korkokuluihin liittyvät tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verot ja laskennalliset verot	4
Huom: Korkokuluihin sisältyy vieraan pääoman luonteista osuutta alun perin kirjanpitoon merkittäessä syntyneen alikurssin jaksottamisesta johtuva erä (ks. IAS 32).	
Oikaistu tilikauden tulos	$1\,004 + 10 - 4 = 1\,010$
Velkakirjojen vaihdosta johtuvien kantaosakkeiden lukumäärä	30
Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa käytettävä kantaosakkeiden lukumäärä	$1\,000 + 30 = 1\,030$
Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos	$\frac{1\,000}{1\,030} = 0,98$

## IAS 33

28. Joidenkin potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtaminen saattaa aiheuttaa muutoksia muihin tuottoihin ja kuluihin. Esimerkiksi potentiaaliin kantaosakkeisiin liittyvien korkokulujen pienentyminen ja tästä johtuva tilikauden voiton kasvu saattavat lisätä sellaisia kuluja, jotka liittyvät sitovaan henkilöstön voitto-osuusjärjestelyyn. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa tilikauden voittoa tai tappiota oikaistaan tällaisilla seurannaisvaikutuksina syntyvillä tuottojen ja kulujen muutoksilla.

## Laimennusvaikutuksella oikaistu osakemäärä

29. **Kantaosakkeiden lukumääränä tulee laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa olla kappaleiden 14 ja 20 mukaisesti laskettu kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo lisättyinä niiden kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos kaikki laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet vaihdettaisiin kantaosakkeisiin. Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet katsotaan vaihdetun kantaosakkeisiin tilikauden alussa tai sitä myöhäisempänä potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseenlaskupäivänä.**
30. Niiden kantaosakkeiden lukumäärä, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet vaihdettaisiin, selvitetään potentiaalisten kantaosakkeiden ehtojen perusteella. Laskelmassa käytetään potentiaalisten kantaosakkeiden haltijan kannalta edullisinta vaihtosuhdetta tai toteutushintaa.
31. Samoin kuin laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa, sellaiset kantaosakkeet, joiden liikkeeseen laskemisen ehtona on tiettyjen tapahtumien toteutuminen, katsotaan ulkona oleviksi ja sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, mikäli ehdot ovat täyttyneet (siis tapahtumat ovat toteutuneet). Ehdollisesti liikkeeseen laskettavissa olevat osakkeet sisällytetään laskelmaan tilikauden alusta alkaen (tai sitä myöhäisemmästä ehdollisen osakesopimuksen päivämäärästä). Mikäli ehdot eivät ole täyttyneet, laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan sisällytettävä ehdollisesti liikkeeseen laskettavissa olevien osakkeiden lukumäärä perustuu niiden osakkeiden lukumäärään, jotka olisivat laskettavissa liikkeeseen, jos ehdollinen aika päättyisi tilikauden päättyessä. Oikaiseminen ei ole sallittua, jos ehdot eivät täyty ehdollisen ajanjakson päättymiseen mennessä. Tämä kappale koskee samalla tavoin sellaisia potentiaalisia kantaosakkeita, jotka ovat laskettavissa liikkeeseen tiettyjen ehtojen täytyessä (ehdollisesti liikkeeseen laskettavat potentiaaliset kantaosakkeet).
32. Tytäryritys, yhteisyritys tai osakkuusyritys saattaa laskea liikkeeseen potentiaalisia kantaosakkeita, jotka ovat vaihdettavissa joko tytäryrityksen, yhteisyrityksen tai osakkuusyrityksen taikka tilinpäätöksen laativan yrityksen kantaosakkeisiin. Mikäli näillä tytäryrityksen, osakkuusyrityksen tai yhteisyrityksen potentiaalisilla kantaosakkeilla on laimentava vaikutus tilinpäätöksen laativan yrityksen konsernitilinpäätöksen mukaiseen osakekohtaiseen tulokseen, ne sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan.
33. **Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yrityksen tulee olettaa laimentavat optio-oikeudet toteutetuiksi ja muut laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet vaihdetuiksi. Oletetut suoritus näistä liikkeeseenlaskuista katsotaan saaduiksi osakkeiden käypään arvoon tapahtuneesta liikkeeseen laskemisesta. Liikkeeseen laskettujen osakkeiden lukumäärän ja sen osakemäärän välinen erotus, joka olisi laskettu liikkeeseen käypään arvoon, käsitellään kantaosakkeiden vastikkeettomana liikkeeseenlaskuna.**
34. Tässä käytettävä käypä arvo lasketaan kantaosakkeiden tilikauden keskimääräiseen hintaan perustuen.
35. Optio-oikeudet ja muut osakkeiden ostojärjestelyt ovat laimentavia silloin, kun ne johtaisivat kantaosakkeiden liikkeeseen laskemiseen alle käyvän arvon. Laimennusvaikutuksen määrä on käyvän arvon ja merkintähinnan erotus. Tästä syystä tällaista järjestelyä käsitellään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa niin kuin kukin järjestely sisältäisi seuraavat osat:
- (a) sopimus laskea liikkeeseen tietty määrä kantaosakkeita tilikauden keskimääräiseen käypään arvoon. Näin liikkeeseen laskettavat osakkeet on hinnoiteltu oikein, eikä niiden oleteta olevan laimentavia eikä laimentamattomia. Niitä ei oteta huomioon laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa; ja

- (b) sopimus laskea jäljelle jäävät kantaosakkeet liikkeeseen ilman vastiketta. Tällaisista kantaosakkeista ei saada suorituksia, eikä niillä ole mitään vaikutusta ulkona oleville kantaosakkeille kuuluvaan tilikauden voittoon. Tällaiset osakkeet ovat näin ollen laimentavia, ja ne lisätään ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.

**Esimerkki – osakeoptioiden vaikutus laimennusvaikutuksella oikaistuun osakekohtaiseen tulokseen**

Tilikauden 20X1 voitto	1 200 000		
Vuoden 20X1 aikana ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo	500 000 osaketta		
Kantaosakkeen keskimääräinen käypä arvo vuoden 20X1 aikana	20,00		
Optioiden oikeuttamien osakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo vuoden 20X1 aikana	100 000 osaketta		
Optioiden oikeuttamien osakkeiden merkintähinta vuoden 20X1 aikana	15,00		
Osakekohtaisen tuloksen laskeminen			
	osaketta kohden	tulos	osakemäärä
Tilikauden 20X1 voitto		1 200 000	
Ulkona olevien osakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo vuoden 20X1 aikana			500 000
<b>Laimentamaton osakekohtainen tulos</b>	2,40		
Optioiden oikeuttamien osakkeiden lukumäärä			100 000
Osakemäärä, joka olisi laskettu liikkeeseen käypään arvoon: (100 000 × 15,00)/20,00		(*)	(75 000)
<b>Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos</b>	2,29	1 200 000	525 000

(\*) Huom: Tulosta ei ole kasvatettu, sillä osakkeiden kokonaislukumäärä on lisääntynyt vain niiden osakkeiden lukumäärällä (25 000), jotka on laskelmaa varten oletettu lasketun liikkeeseen vastikkeettomina (ks. 35 (b) edellä).

36. Tämä optio-oikeuksien ja muiden osakkeiden ostojärjestelyjen vaikutusten laskentatapa tuottaa saman tuloksen kuin joissakin maissa käytetty *treasury stock* -menetelmä. Tämä ei tarkoita, että yritys olisi toteuttanut sellaisen liiketoimen, jolla se ostaa omia osakkeitaan, mikä ei ehkä tietyissä tapauksissa ole käytännössä mahdollista eikä joissain maissa lainmukaista.
37. Osittain maksettuja osakkeita pidetään warrantteihin tai optio-oikeuksiin verrattavina siltä osin kuin niillä ei ole tilikaudella oikeutta osinkoihin.

**Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet**

38. **Potentiaalisia kantaosakkeita käsitellään laimentavina silloin ja vain silloin, kun niiden vaihtaminen kantaosakkeisiin pienentäisi jatkuvan tavanomaisen toiminnan osakekohtaista nettotulosta.**
39. Yritys käyttää jatkuvan tavanomaisen toiminnan nettotulosta "tarkistuslukuna", jonka avulla määritetään, onko potentiaalisilla kantaosakkeilla laimentavaa vaikutusta vai ei. Jatkuvan tavanomaisen toiminnan nettotulos on (IAS 8:ssa määritelty) tavanomaisen toiminnan tulos, josta vähennetään etuosakkeille kuuluvat osingot ja jonka ulkopuolelle jätetään lopetettuihin toimintoihin liittyvät erät; sen ulkopuolelle jäävät näin ollen satunnaiset erät sekä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten ja perustavaa laatua olevien virheiden korjausten vaikutukset.

## IAS 33

40. Potentiaalisilla kantaosakkeilla ei ole laimentavaa vaikutusta silloin, kun niiden vaihtaminen kantaosakkeisiin lisää jatkuvan tavanomaisen toiminnan osakekohtaista tulosta tai pienentäisi jatkuvan tavanomaisen toiminnan osakekohtaista tappiota. Ei-laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaikutuksia ei oteta huomioon laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.
41. Harkittaessa, onko potentiaalisilla kantaosakkeilla laimennusvaikutusta vai ei, kutakin potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseenlaskua tai sarjaa käsitellään erikseen eikä yhdessä muiden kanssa. Se, missä järjestyksessä potentiaaliset kantaosakkeet otetaan huomioon, saattaa vaikuttaa siihen, onko niillä laimennusvaikutusta vai ei. Sen vuoksi, jotta laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen laimentaminen maksimoitaisiin, potentiaalisten kantaosakkeiden kukin liikkeeseenlasku tai liikkeeseenlaskusarja otetaan huomioon alkaen siitä, jonka laimennusvaikutus on suurin ja päättyen siihen, jolla se on pienin.

Esimerkki – sen järjestyksen määrittäminen, jossa arvopaperit, joilla on laimennusvaikutusta, sisällytetään osakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa koskevaan laskelmaan

Tulos – Kantaosakkeiden omistajille kuuluva tilikauden voitto	10 000 000
Ulkona olevat kantaosakkeet	2 000 000
Kantaosakkeen käyvän arvon keskiarvo tilikaudella	75,00
Potentiaaliset kantaosakkeet	
Optio-oikeudet	100 000 toteutushintaan 60
Vaihdeavissa olevat etuosakkeet	800 000 osaketta, jotka oikeuttavat kertyvään osinkoon 8 per osake. Kukin etuosake on vaihdettavissa 2 kantaosakkeeseen
5 % vaihtovelkakirjalaina	Nimellisarvo 100 000 000. Kukin 1 000:n velkakirja on vaihdettavissa 20 kantaosakkeeseen Korkokulujen määrään vaikuttavia yli- tai alikurssin jaksotuksia ei ole.
Verokanta	40 %

Kantaosakkeiden omistajille kuuluvan tuloksen lisäys, joka johtuu potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtamisesta

	Tuloksen lisäys	Kanta-osakkeiden lukumäärän lisäys	Tulos uutta osaketta kohden
Optio-oikeudet			
Tuloksen lisäys	nolla		
Vastikkeetta liikkeeseen lasketut uudet osakkeet $(100\,000 \times 75 - 60)/75$		20 000	nolla
Vaihdeavissa olevat etuosakkeet			
Tilikauden voiton lisäys $8 \times 800\,000$	6 400 000		
Uudet osakkeet $2 \times 800\,000$		1 600 000	4,00
5 % Vaihtovelkakirjalaina			
Tilikauden voiton lisäys $100\,000\,000 \times 0,05 \times (1 - 0,4)$	3 000 000		
Uudet osakkeet $100\,000 \times 20$		2 000 000	1,50

Laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen laskeminen

	Näille kuuluva tilikauden tulos	Kantaosakkeiden lukumäärä	Per osake
Esitetty tilinpäätöksessä Optio-oikeudet	10 000 000	2 000 000	5,00
		20 000	
	10 000 000	2 020 000	4,95 Laimentava
5 % vaihtovelkakirjalaina	3 000 000	2 000 000	
	13 000 000	4 020 000	3,23 Laimentava
Vaihdeettavissa olevat etuosakkeet	6 400 000	1 600 000	
	19 400 000	5 620 000	3,45 Ei laimentava

Koska laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos kasvaa (3,23:sta 3,45:een), kun vaihdeettavissa olevat etuosakkeet otetaan huomioon, niillä ei ole laimennusvaikutusta eikä niitä oteta huomioon laskettaessa laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta. Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos on näin ollen 3,23.

Tässä esimerkissä ei käsitellä vaihdeettavissa olevien rahoitusinstrumenttien luokittelua vieraan ja oman pääoman välillä eikä niihin liittyvien korkojen ja osinkojen luokittelua kuluiksi ja oman pääoman muutoksiksi IAS 32:n edellyttämällä tavalla.

42. Potentiaaliset kantaosakkeet painotetaan sen ajanjakson perusteella, jonka ne ovat olleet ulkona. Sellaiset potentiaaliset kantaosakkeet, jotka on mitätöity tai joiden on annettu raueta tilikauden aikana, sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan vain siltä osalta tilikautta, jonka aikana ne ovat olleet ulkona. Potentiaaliset kantaosakkeet, jotka on tilikaudella vaihdettu kantaosakkeisiin, sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan tilikauden alusta vaihtopäivään saakka; vaihdon seurauksena syntyvät kantaosakkeet sisältyvät vaihtopäivästä alkaen sekä laimentamaton että laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan.

#### OIKAISEMINEN

43. **Mikäli ulkona olevien kantaosakkeiden tai potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärä kasvaa rahastoanin tai osakkeiden jakamisen seurauksena tai vähenee osakkeiden käänteisen jakamisen seurauksena, kaikkien tilinpäätöksessä esitettävien tilikausien laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevia laskelmia oikaistaan takautuvasti. Jos tällaiset muutokset tapahtuvat tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamista, tarkasteltavana olevan tilikauden ja kaikkien tilinpäätöksessä esitettävien tilikausien osakekohtaisten laskelmien tulee perustua uuteen osakemäärään. Kun tällaiset osakkeiden lukumäärän muutokset on otettu huomioon osakekohtaisissa laskelmissa, tämä esitetään tilinpäätöksessä. Lisäksi kaikkien tilinpäätöksessä esitettävien tilikausien laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta oikaistaan:**

- (a) **IAS 8:n ensisijaisen menettelytavan mukaisesti käsitellyillä perustavaa laatua olevien virheiden vaikutuksilla ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista johtuvilla oikaisuilla; ja**
- (b) **omistusten yhdistämiseksi luokiteltavan yritysten yhteenliittymän vaikutuksilla.**

44. Yritys ei oikaise aikaisempien tilinpäätöksessä esitettävien tilikausien laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta tehtyjen olettamusten muutoksilla eikä potentiaalisten kantaosakkeiden vaihdoilla kantaosakkeisiin.

## IAS 33

45. Yrityksen suositellaan esittävän tilinpäätöksessään selostuksen tilinpäätöspäivän jälkeen toteutuneista kantaosakkeista tai potentiaalisia kantaosakkeita koskevista muista liiketoimista kuin rahastoanneista ja osakkeiden jakamisista silloin, kun ne ovat niin merkittäviä, että niiden esittämättä jättämisellä olisi vaikutusta siihen, pystyvätkö tilinpäätöksen käyttäjät tekemään asianmukaisia arvioita ja päätöksiä (ks. IAS 10, "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat"). Tällaisia liiketoimia ovat esimerkiksi:
- (a) maksullinen osakeanti;
  - (b) osakeanti, josta saatu vastike käytetään tilinpäätöspäivänä avoimena olevan velan maksamiseen tai tuosakkeiden lunastamiseen;
  - (c) ulkona olevien kantaosakkeiden lunastaminen;
  - (d) tilinpäätöspäivänä ulkona olevien potentiaalisten kantaosakkeiden muuttaminen vaihdon tai merkinnän avulla kantaosakkeiksi;
  - (e) warranttien, optio-oikeuksien tai vaihdettavissa olevien arvopapereiden liikkeeseen laskeminen; ja
  - (f) sellaisten ehtojen täyttyminen, joiden tuloksena ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet lasketaan liikkeeseen.
46. Osakekohtaista tulosta koskevia laskelmia ei oikaista tällaisilla tilinpäätöspäivän jälkeisillä tapahtumilla, koska tällaiset tapahtumat eivät vaikuta sen pääoman määrään, jota on käytetty tilikauden voiton tai tappion aikaansaamiseen.

## ESITTÄMISTAPA

47. ***Yrityksen tulee esittää tuloslaskelmassaan laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos erikseen jokaisesta kantaosakkeiden lajista, jolla on erilainen oikeus tilikauden voittoon. Yrityksen tulee esittää laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos kaikilta tilinpäätöksessä esitettäviltä tilikausilta yhtä näkyvästi.***
48. ***Tämä standardi edellyttää yritykseltä laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen esittämistä, vaikka esitettävät luvut olisivat negatiivisia (osakekohtainen tappio).***

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

49. ***Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:***
- (a) ***luvut, joita on käytetty osoittajana laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa sekä kyseisten lukujen ja tilikauden voiton tai tappion välinen täsmäytyslaskelma; ja***
  - (b) ***nimittäjänä käytetty kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo laskettaessa laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta sekä näiden nimittäjien välinen täsmäytyslaskelma.***
50. Rahoitusinstrumentteihin ja muihin potentiaalisia kantaosakkeita aikaansaaviin sopimuksiin saattaa sisältyä ehtoja, jotka vaikuttavat laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen määrittämiseen. Nämä ehdot saattavat ratkaista, onko joillakin potentiaalisilla kantaosakkeilla laimennusvaikutusta vai ei, ja mikäli on, vaikutuksen, joka sillä on ulkona olevien osakkeiden lukumäärän painotettuun keskiarvoon, ja tästä johtuvat oikaisut kantaosakkeiden omistajille kuuluvaan tilikauden voittoon. Tässä standardissa suositellaan ehtoja koskevien tietojen esittämistä riippumatta siitä, edellyttääkö IAS 32 sitä vai ei.
51. ***Mikäli yritys esittää laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen lisäksi muita osakekohtaisia lukuja, joissa käytetään jotain muuta tilinpäätöksessä esitettyä tilikauden voiton osatekijää kuin kantaosakkeiden omistajille kuuluvaan tilikauden voittoon tai tappiota, tällaiset luvut lasketaan käyttäen tämän standardin mukaisesti määritettyä kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa. Mikäli käytetään sellaista tilikauden voiton osatekijää, jota ei esitetä omana eräänään tuloslaskelmassa, esitetään käytetyn osatekijän ja kyseisen tuloslaskelmaerän välinen täsmäytyslaskelma. Laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos esitetään yhtä näkyvästi.***

52. Yritys saattaa haluta esittää enemmän informaatiota kuin mitä tämä standardi edellyttää. Tällainen informaatio voi auttaa lukijoita arvioimaan yrityksen toiminnan tulosta, ja se voidaan esittää tilikauden voiton erilaisina osakekohtaisina osatekijöinä. Tällaisten tietojen esittämistä suositellaan. Kun tällaisia lukuja esitetään, nimittäjät lasketaan tämän standardin mukaisesti, jotta varmistettaisiin tilinpäätöksessä esitettävien osakekohtaisten tietojen vertailukelpoisuus.

#### VOIMAANTULO

53. ***Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.***

### KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 34

#### Osavuosikatsaukset

IAS:n hallitus Board hyväksyi tämän IAS-standardin helmikuussa 1998 ja se tuli voimaan koskien 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

IAS 40 "Sijoituskiinteistöt" aiheutti huhtikuussa 2000 muutoksen liitteen C kappaleeseen 7.

#### JOHDANTO

1. Tämä standardi ("IAS 34") käsittelee osavuosikatsauksia, joita ei käsitellä missään aikaisemmassa IAS-standardissa. IAS-standardia 34 sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.
2. Osavuosikatsaus on taloudellinen raportti, joka sisältää joko täydellisen tilinpäätöksen tai tilinpäätöslyhennelmän ajanjaksolta, joka on yrityksen kokonaista tilikautta lyhyempi.
3. Tässä standardissa ei määrätä, mitkä yritykset julkistavat osavuosikatsauksen, miten usein ja miten pian osavuosijakson päättymisen jälkeen. IASC:n mielestä tällaisista asioista päättäminen kuuluu kansallisille valtioelimille, arvopaperimarkkinoiden valvojille, pörseille ja laskentatoimen ammattilaisten yhteisöille. Tätä standardia sovelletaan, mikäli yritys julkistaa edellytetään IAS-standardien mukaisen osavuosikatsauksen julkistamista tai mikäli yritys julkistaa sellaisen vapaaehtoisesti.
4. Tässä standardissa:
  - (a) määritellään osavuosikatsauksen vähimmäissisältö, liitetietona esitettävät tiedot mukaan lukien; ja
  - (b) määritellään osavuosikatsauksessa sovellettavat kirjaus- ja arvostusperiaatteet.
5. Osavuosikatsauksen vähimmäissisältönä on lyhennetty tase, lyhennetty tuloslaskelma, lyhennetty rahavirtalaskelma, lyhennetty oman pääoman muutoksia koskeva laskelma sekä tietyt liitetiedot.
6. Olettaen, että yrityksen osavuosikatsauksen jokaisella lukijalla on käytettävissään myös yrityksen viimeisin vuosikertomus, käytännössä yhtäkään vuositilinpäätökseen sisältyvää liitetietoa ei toisteta eikä päivitetä osavuosikatsauksessa. Osavuosikatsauksen liitetiedot sisältävät sen sijaan pääasiassa selostusta sellaisista tapahtumista ja muutoksista, jotka ovat merkittäviä yrityksen taloudellisessa asemassa ja toiminnan tuloksessa viimeisimmän vuositilinpäätöspäivän jälkeen tapahtuneiden muutosten ymmärtämiseksi.
7. Yrityksen tulee soveltaa osavuosikatsauksessaan samoja laatimisperiaatteita kuin vuositilinpäätöksessään, lukuun ottamatta sellaisia laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka on toteutettu viimeisimmän vuositilinpäätöksen jälkeen ja jotka tullaan ottamaan huomioon seuraavassa vuositilinpäätöksessä. Yrityksen raportointivälin – vuosittain, puolivuositain vai neljännesvuositain – ei tule vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi osavuosikatsausta varten tarvittavat arvostukset tehdään perustuen ajanjaksoon edellisestä tilinpäätöspäivästä osavuosijakson loppuun.

**IAS 34**

8. Tämän standardin liite sisältää ohjeita keskeisten kirjaus- ja arvostusperiaatteiden soveltamisesta erityyppisiin varoihin, velkoihin, tuottoihin ja kuluihin osavuositilinpäätöksen lopussa. Osavuositilinpäätöksen tuloverot perustuvat vuoden arvioituun keskimääräiseen efektiiviseen veroasteeseen samalla tavalla, kuin verot arvioidaan vuositason perusteella.
9. Ratkaistaessa, miten jokin erä otetaan huomioon, luokitellaan tai esitetään osavuositilinpäätöksessä, olennaisuutta tulee arvioida osavuositilinpäätöksen koskevan taloudellisen informaation, ei ennakkoidun vuositason informaation perusteella.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-3
Määritelmät	4
Osavuositilinpäätöksen sisältö	5-25
Osavuositilinpäätöksen vähimmäisisältö	8
Osavuositilinpäätöksen muoto ja sisältö	9-14
Tietyt liitetiedot	15-18
IAS:n noudattamista koskevat tiedot	19
Ajanjaksot, joilta osavuositilinpäätöksen esittämistä edellytetään	20-22
Olennaisuus	23-25
Vuosittilinpäätöksessä esitettävät tiedot	26-27
Kirjaaminen ja arvostaminen	28-42
Samat laatimisperiaatteet kuin vuosittilinpäätöksessä	28-36
Kausiluonteisesti, jaksottain tai epäsäännöllisesti saatavat tuotot	37-38
Tilikauden aikana epätasaisesti syntyvät menot	39
Kirjaus- ja arvostusperiaatteiden soveltaminen	40
Arvioiden käyttäminen	41-42
Aikaisemmin esitettyjen osavuositilinpäätösten tietojen oikaiseminen	43-45
Voimaantulo	46

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

## TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä osavuosikatsauksen vähimmäissisällöstä sekä osavuosijaksolta laadittavassa kokonaisessa tilinpäätöksessä tai tilinpäätöslyhennelmässä noudatettavista kirjaamis- ja arvotusperiaatteista. Oikea-aikainen ja luotettava osavuosiraportointi parantaa sijoittajien, luotonantajien ja muiden käyttäjien mahdollisuuksia ymmärtää yrityksen kykyä kerryttää tulosta ja rahavirtoja sekä sen taloudellista tilaa ja maksuvalmiutta.

## SOVELTAMISALA

1. Tässä standardissa ei määrätä, miltä yrityksiltä osavuosikatsauksen julkistamista tulisi edellyttää eikä sitä, miten usein tai kuinka pian osavuosijakson päättymisen jälkeen osavuosikatsaus tulee julkistaa. Julkinen valta, arvopaperimarkkinoiden valvojat, pörssit tai laskentatoimen ammattilaisten yhteisöt edellyttävät kuitenkin usein osavuosikatsausten julkistamista yrityksiltä, joiden vieraan tai oman pääoman ehtoiset arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Tätä standardia noudatetaan, mikäli yritykseltä edellytetään IAS:n mukaisen osavuosikatsauksen laatimista tai mikäli yritys julkistaa sellaisen vapaaehtoisesti. IASC suosittelee tähän standardiin sisältyvien kirjaamista, arvostamista ja esitettäviä tietoja koskevien periaatteiden mukaisten osavuosikatsausten esittämistä yrityksille, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Erityisesti yrityksille, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, suositellaan:
  - (a) osavuosikatsauksen esittämistä vähintäänkin tilikauden ensimmäiseltä puoliskolta; ja
  - (b) osavuosikatsauksen asettamista saataville viimeistään 60 päivää osavuosijakson päättymisen jälkeen.
2. Kunkin vuositilinpäätöksen tai osavuosikatsauksen osalta arvioidaan erikseen, onko se IAS:n mukainen. Se, ettei yritys mahdollisesti ole esittänyt osavuosikatsauksia tietyn tilikauden aikana tai että se on mahdollisesti esittänyt osavuosikatsauksia, jotka eivät ole tämän standardin mukaisia, ei estä yrityksen vuositilinpäätöstä olemasta IAS:n mukainen, jos se muutoin on sitä.
3. Jos yrityksen osavuosikatsauksen sanotaan olevan IAS:n mukainen, sen on oltava kaikkien tämän standardin vaatimusten mukainen. Kappale 19 edellyttää tiettyjen tietojen esittämistä tätä koskien.

## MÄÄRITELMÄT

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

**Osavuosijakso on kokonaista tilikautta lyhyempi ajanjakso, jolta laaditaan taloudellinen raportti.**

**Osavuosikatsaus on taloudellinen raportti, joka sisältää joko (IAS 1:ssä "Tilinpäätöksen esittäminen" kuvatun) kokonaisen tilinpäätöksen tai (tässä standardissa kuvatun) tilinpäätöslyhennelmän osavuosijaksolta.**

## OSAVUOSIKATSAUKSEN SISÄLTÖ

5. IAS-standardissa 1 määrittellään, että tilinpäätös kokonaisuudessaan sisältää seuraavat osat:
  - (a) tase;
  - (b) tuloslaskelma;
  - (c) laskelma, joka osoittaa joko (i) kaikki oman pääoman muutokset tai (ii) muut oman pääoman muutokset kuin ne, jotka johtuvat oman pääoman siirroista yrityksen ja sen omistajien välillä tai voitonjaosta omistajille;
  - (d) rahavirtalaskelma; sekä
  - (e) tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja liitetiedot.

## IAS 34

6. Yrityksen saatetaan edellyttää esittävän tai se voi päättää esittää osavuosikatsauksessaan vähemmän informaatiota kuin vuositilinpäätöksessään informaation oikea-aikaisuuden ja kustannuskysymysten huomioon ottamiseksi ja aikaisemmin jo esitetyn informaation toistamisen välttämiseksi. Tässä standardissa määritellään osavuosikatsauksen vähimmäissisällöksi lyhennetyt tilinpäätöslaskelmat ja tietyt liitetiedot. Osavuosikatsaus on tarkoitettu päivittämään viimeisintä kokonaista tilinpäätöstä. Näin ollen se keskittyy uusiin toimintoihin, tapahtumiin ja olosuhteisiin eikä toista aikaisemmin esitettyä informaatiota.
7. Mitään tässä standardissa esitettyä ei ole tarkoitettu kieltämään tai rajoittamaan yritystä julkistamasta osavuosikatsauksessaan (IAS-standardissa 1 kuvattua) tilinpäätöstä kokonaisuudessaan lyhennettyjen tilinpäätöslaskelmien ja tiettyjen liitetietojen sijasta. Tämä standardi ei myöskään kiellä eikä rajoita yritystä sisällyttämästä osavuosikatsaukseen enemmän tietoja kuin tässä standardissa määrättävät vähimmäiserät tai tietyt liitetiedot. Tähän standardiin sisältyvät ohjeet kirjaamisesta ja arvostamisesta koskevat myös osavuosijaksolta laadittavaa kokonaista tilinpäätöstä, ja tällaisen tilinpäätöksen tulee sisältää myös kaikki tämän standardin edellyttämät tiedot (erityisesti kappaleen 16 mukaiset liitetiedot) samoin kuin muiden IAS-standardien edellyttämät tiedot.

## Osavuosikatsauksen vähimmäissisältö

8. **Osavuosikatsauksen tulee sisältää vähintään seuraavat osat:**
- (a) *lyhennetty tase;*
  - (b) *lyhennetty tuloslaskelma;*
  - (c) *lyhennetty laskelma, joka osoittaa joko (i) kaikki oman pääoman muutokset tai (ii) muut pääoman muutokset kuin ne, jotka johtuvat oman pääoman siirroista yrityksen ja sen omistajien välillä tai voitonjaosta omistajille;*
  - (d) *lyhennetty rahavirtalaskelma; sekä*
  - (e) *tietyt liitetiedot.*

## Osavuosikatsauksen muoto ja sisältö

9. **Jos yritys julkistaa osavuosikatsauksessaan tilinpäätöksen kokonaisuudessaan, tämän tilinpäätöksen muodon ja sisällön tulee täyttää IAS 1:n mukaiset kokonaista tilinpäätöstä koskevat vaatimukset.**
10. **Jos yritys julkistaa osavuosikatsauksessaan tilinpäätöslyhennelmän, tämän tilinpäätöslyhennelmän tulee sisältää vähintään kaikki viimeisimpään vuositilinpäätökseen sisältyneet otsikkorivit ja välisummat sekä tämän standardin edellyttämät liitetiedot. Rivejä tai liitetietoja lisätään, mikäli niiden poisjättäminen tekisi lyhennetystä osavuositilinpäätöksestä harhaanjohtavan.**
11. **Laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos esitetään osavuosijakson kokonaisessa tai lyhennetyssä tuloslaskelmassa.**
12. IAS 1 sisältää tilinpäätöksen rakennetta koskevia ohjeita, ja siihen sisältyy liite "Esimerkki tilinpäätöksen rakenteesta", jossa on lisää ohjeistusta pääotsikoista ja välisummista.
13. Vaikka IAS 1 edellyttää, että oman pääoman muutoksia esittävä laskelma on yrityksen tilinpäätöksessä erillisenä osana, se sallii yrityksen ja sen omistajien välisiä oman pääoman siirtoja ja omistajille tapahtunutta voitonjakoa koskevan informaation esittämisen joko kyseisessä laskelmassa tai vaihtoehtoisesti liitetietona. Yritys noudattaa oman pääoman muutoksia koskevassa laskelmassa osavuosikatsauksessa samaa esittämismuotoa kuin viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä.
14. Osavuosikatsaus laaditaan konsernitasolla, jos yrityksen viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä esitettiin konsernitiilinpäätös. Emoyrityksen erillistilinpäätös ei ole yhdenmukainen eikä vertailukelpoinen viimeisimpään vuosikertomukseen sisältyvän konsernitiilinpäätöksen kanssa. Jos yrityksen vuositilinpäätös on sisältänyt konsernitiilinpäätöksen lisäksi emoyrityksen erillistilinpäätöksen, tämä standardi ei edellytä mutta ei myöskään estä emoyrityksen erillistilinpäätöksen sisällyttämistä yrityksen osavuosikatsaukseen.

## Tiedot liitetiedot

15. Yrityksen osavuositarkastuksen käyttäjällä on käytettävissään myös kyseisen yrityksen viimeisin vuosittainen päätös. Siksi ei ole tarpeen esittää osavuositarkastuksen liitetiedoissa suhteellisen merkityksettömiä päivityksiä tietoihin, jotka on jo esitetty viimeisimpään vuosittain päätökseen sisältyvissä liitetiedoissa. Osavuositarkastuksen lopussa on hyödyllisempää selostaa sellaisia tapahtumia ja liiketoimia, jotka ovat merkittäviä niiden muutosten ymmärtämiseksi, joita yrityksen taloudellisessa asemassa ja toiminnan tuloksessa on tapahtunut edellisen vuosittain päätöspäivän jälkeen.
16. **Yrityksen tulee sisällyttää osavuositarkastuksen liitetietoihin vähintään seuraava informaatio, mikäli se on olennaista eikä sitä esitetä muualla osavuositarkastuksessa. Tiedot esitetään normaalisti perustuen ajanjaksoon tilikauden alusta osavuositarkastuksen loppuun. Yrityksen tulee kuitenkin esittää myös kaikki tapahtumat tai liiketoimet, jotka ovat olennaisia tarkasteltavana olevan osavuositarkastuksen ymmärtämiseksi:**
- (a) **tieto siitä, että osavuositarkastuksessa sovelletaan samoja laatimisperiaatteita ja laskentamenetelmiä kuin edellisessä vuosittain päätöksessä, tai – mikäli kyseisissä periaatteissa tai menetelmissä on tapahtunut muutoksia – kuvaus muutosten luonteesta ja vaikutuksesta;**
  - (b) **selostus osavuositarkastuksen toiminnan kausiluonteisuudesta tai jaksottaisuudesta;**
  - (c) **sellaisten varoihin, velkoihin, omaan pääomaan, tulokseen tai rahavirtoihin vaikuttavien erien luonne ja määrä, jotka ovat luonteensa, kokonsa tai esiintymistiheydensä vuoksi poikkeuksellisia;**
  - (d) **niiden muutosten luonne ja määrä, joita on tapahtunut tarkasteltavana olevan tilikauden aikaisemmillä osavuositarkastuksilla esitettyjä lukuja koskevissa arvioissa tai aikaisemmillä tilikausilla esitettyjä lukuja koskevissa arvioissa, mikäli kyseisillä muutoksilla on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevaan osavuositarkastukseen;**
  - (e) **vieraan ja oman pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseenlaskut, takaisin Hankinnat ja takaisinmaksut;**
  - (f) **maksetut osingot (yhteensä tai osaketta kohden) siten, että kantaosakkeille ja muille osakkeille maksetut osingot esitetään erikseen;**
  - (g) **segmentin tuotot ja segmentin tulos liiketoiminnallisista tai maantieteellisistä segmenteistä sen mukaan, kumpi on yrityksen ensisijainen segmenttiraportointimuoto (segmenttikerhoitaisten tietojen esittämistä edellytetään osavuositarkastuksessa vain, jos IAS 14 "Segmenttiraportointi" edellyttää yrityksen esittävän segmenttikerhoitaiset tiedot vuosittain päätöksessään);**
  - (h) **osavuositarkastuksen päättymisen jälkeiset olennaiset tapahtumat, joita ei ole otettu huomioon osavuositarkastuksen tilinpäätöslaskelmissä;**
  - (i) **yrityksen rakenteessa osavuositarkastuksella tapahtuneiden muutosten vaikutus, sisältäen mm. yritysten yhteenliittymät, tytäryritysten ja pitkäaikaisten sijoitusten Hankinnat ja niistä luopumiset, uudelleenjärjestelyt ja lopetettavat toiminnot; sekä**
  - (j) **ehdollisten velkojen ja ehdollisten varojen muutokset edellisen tilinpäätöspäivän jälkeen.**
17. Seuraavassa esitetään esimerkkejä siitä, minkä kaltaisten tietojen esittämistä kappale 16 edellyttää. Yksittäisiin IAS-standardeihin sisältyy monien näiden erien esittämistä koskevia ohjeita:
- (a) vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi ja tällaisen arvonalennuksen peruuttaminen;
  - (b) aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden tai muiden omaisuuserien arvonalentumisesta johtuvan tappion kirjaaminen ja tällaisen arvonalentumistappion peruuttaminen;
  - (c) toiminnan uudelleenjärjestelystä johtuvia menoja varten tehtyjen varausten peruuttaminen;

**IAS 34**

- (d) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinnat ja vähennykset;
  - (e) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankkimista koskevat sitoumukset;
  - (f) oikeudenkäynnin seurauksena suoritettavat korvaukset;
  - (g) aikaisemmin raportoituun taloudelliseen informaatioon sisältyvien perustavaa laatua olevien virheiden korjaukset;
  - (h) satunnaiset erät;
  - (i) velan hoitamisen laiminlyönti tai velkasopimuksen rikkomus, jota ei ole myöhemmin korjattu; sekä
  - (j) liiketoimet lähipiiriin kuuluvien kanssa.
18. Muissa IAS-standardeissa määrätään tiedoista, jotka tulee esittää tilinpäätöksessä. Siinä yhteydessä tilinpäätöksellä tarkoitetaan sellaista kokonaista tilinpäätöstä, joka yleensä sisällytetään vuosikertomukseen ja joskus muihin raportteihin. Näiden muiden IAS-standardien vaatimien tietojen esittämistä ei edellytetä, jos osavuosikatsaus sisältää kokonaisen tilinpäätöksen sijasta vain lyhennetyt tilinpäätöslaskelmat ja tietyt liitetiedot.

*IAS:n noudattamista koskevat tiedot*

19. ***Jos yrityksen osavuosikatsaus on tämän IAS-standardin mukainen, tästä annetaan tieto. Osavuosikatsaus ei pidä sanoa IAS-standardien mukaiseksi, ellei se ole jokaisen sovellettavissa olevan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkien vaatimusten mukainen.***

*Ajanjaksot, joilta osavuosikatsauksen esittämistä edellytetään*

20. ***Osavuosikatsauksen tulee sisältää osavuositilinpäätös (lyhennetty tai kokonainen) seuraavilta ajanjaksoilta:***
- (a) ***tase tarkasteltavana olevan osavuositilinpäätöksen lopussa ja vertailutase kuluvaan tilikautta välittömästi edeltävään tilikauden lopussa;***
  - (b) ***tuloslaskelma tarkasteltavana olevalta osavuositilinpäätökseltä ja kuluvaan tilikauden alusta osavuositilinpäätöksen loppuun sekä vertailutuloslaskelmat kuluvaan tilikautta välittömästi edeltävään tilikauden vastaavilta ajanjaksoilta (tarkasteltavana olevalta jaksolta ja tilikauden alusta osavuositilinpäätöksen loppuun);***
  - (c) ***laskelma, joka osoittaa oman pääoman muutokset, jotka ovat kertyneet kuluvaan tilikauden alusta osavuositilinpäätöksen loppuun sekä vertailulaskelma vastaavalta ajanjaksoilta tilikautta välittömästi edeltävään tilikauden alusta osavuositilinpäätöksen loppuun; ja***
  - (d) ***kumulatiivinen rahavirtalaskelma kuluvaan tilikauden alusta osavuositilinpäätöksen loppuun sekä vertailulaskelma vastaavalta ajanjaksoilta tilikautta välittömästi edeltävään tilikauden alusta osavuositilinpäätöksen loppuun.***
21. Taloudellinen informaatio osavuositilinpäätöksen päättymistä edeltävältä kahdentoista kuukauden jaksolta ja vertailutiedot tätä edeltäviltä kahdeltatoista kuukaudelta saattavat olla hyödyllisiä yritykselle, jonka liiketoiminta on erittäin kausiluonteista. Näin ollen yritysten, joiden liiketoiminta on erittäin kausiluonteista, suositellaan harkitsevan tällaisen informaation esittämistä edellisessä kappaleessa vaadittavan informaation lisäksi.
22. Liitteessä A esitetään esimerkki jaksoista, joita koskevien tietojen esittämistä edellytetään yritykseltä, joka raportoi puolivuositilillä ja toisaalta yritykseltä, joka raportoi neljännesvuositilillä.

## Olenaisuus

23. **Ratkaistaessa, miten jokin erä otetaan huomioon, arvostetaan, luokitellaan, tai esitetään osavuositarkastuksessa, olenaisuutta arvioidaan suhteessa kyseistä osavuositarkastusta koskevaan taloudelliseen informaatioon. Olenaisuutta arvioidessa tulee ottaa huomioon, että osavuositarkastusta koskevat arvonmääritykset voivat perustua suuremmissa määrin arvioihin kuin tilikauden tietoja koskevat arvonmääritykset.**
24. IAS-standardien esipuheessa todetaan, että "IAS-standardit eivät ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eräitä." Yleisissä perusteissa todetaan, että "informaatio on olennaista, mikäli sen esittämättä jättäminen tai virheellinen esittäminen saattaisi vaikuttaa käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin". IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" edellyttää olennaisen satunnaisen erien, tavanomaiseen toimintaan kuuluvien poikkeuksellisten erien, lopetettujen toimintojen, kirjanpidollisten arvioiden muutosten, perustavaa laatua olevien virheiden ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten esittämistä. IAS 8 ei sisällä olenaisuutta koskevia määrällisiä ohjeita.
25. Vaikka tilinpäätöstä laadittaessa vaaditaan aina harkintaa olenaisuutta arvioidessa, tässä standardissa perustetaan tietojen sisällyttämistä ja esittämistä koskevat päätökset osavuositarkastusta itseään koskeviin tietoihin, jotta osavuositarkastuksen luvut olisivat ymmärrettäviä. Näin ollen esimerkiksi poikkeukselliset tai satunnaiset erät, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden tai kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja perustavaa laatua olevat virheet otetaan huomioon ja esitetään osavuositarkastuksessa sillä perusteella, ovatko ne olennaisia suhteessa osavuositarkastuksen tietoihin, jotta vältetään sellaiset harhaanjohtavat päätelmät, joita voi seurata tietojen esittämättä jättämisestä. Kaikkein tärkein tavoite on varmistaa, että osavuositarkastus sisältää kaiken sellaisen informaation, jolla on merkitystä yrityksen taloudellisen aseman ja osavuositarkastuksen toiminnan tuloksen ymmärtämiseksi.

## VUOSITILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

26. **Mikäli osavuositarkastuksessa esitettyä lukua koskeva arvio muuttuu merkittävästi tilikauden viimeisellä osavuositarkastuksella mutta tästä viimeisestä osavuositarkastuksesta ei julkisteta erillistä raporttia, arvion muutoksen luonne ja suuruus esitetään liitetietona kyseisen tilikauden vuositilinpäätöksessä.**
27. IAS 8:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä sellaisen arvion muutoksen luonne ja (mikäli käytännössä mahdollista) suuruus, jolla joko on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevaan tilikauteen tai jolla odotetaan olevan olennainen vaikutus tuleviin tilikausiin. Tämän standardin kappaleessa 16(d) edellytetään vastaavanlaisen tiedon antamista osavuositarkastuksessa. Esimerkkejä ovat viimeisellä osavuositarkastuksella tapahtuneet arvion muutokset, jotka liittyvät tilikauden aikaisemmalla osavuositarkastuksella esitettyihin vaihto-omaisuuden arvonalennuksiin, uudelleenjärjestelyihin tai arvonalentumistappioihin. Edellisen kappaleen edellyttämät tiedot ovat yhdenmukaisia IAS 8:n sisältämän vaatimuksen kanssa, ja niiden soveltamisala on tarkoitettu kapeaksi, ainoastaan arvion muutosta koskevaksi. Yritykseltä ei edellytetä muun osavuositarkastusta koskevan taloudellisen informaation sisällyttämistä vuositilinpäätökseen.

## KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

## Samat laatimisperiaatteet kuin vuositilinpäätöksessä

28. **Yrityksen tulee soveltaa osavuositilinpäätöksessään samoja laatimisperiaatteita kuin vuositilinpäätöksessään, lukuun ottamatta laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka on toteutettu viimeisimmän vuositilinpäätöspäivän jälkeen ja jotka tullaan ottamaan huomioon seuraavassa vuositilinpäätöksessä. Yrityksen raportointiväli (vuosittain, puolivuositilittain tai neljännesvuosittain) ei kuitenkaan saa vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi arvot määritetään osavuositarkastuksessa siten, että ne perustuvat ajanjaksoon tilikauden alusta osavuositarkastuksen loppuun.**

## IAS 34

29. Se, että yrityksen edellytetään soveltavan samoja laatimisperiaatteita osavuositilinpäätöksessä kuin vuositilinpäätöksessä, saattaa näyttää viittaavan siihen että osavuositilinpäätöksessä osavuosijaksoja koskevat arvonmääritykset tehdään ikään kuin jokainen yksittäinen osavuosijakso olisi itsenäinen raportointijakso. Kappaleessa 28 myönnetään kuitenkin osavuosijakson olevan osa pitempää tilikautta toteamalla, että yrityksen raportointiväli ei saa vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Arvo, joka perustuu ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun, saattaa sisältää kuluvan tilikauden aikaisemmillä osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja koskevien arvioiden muutoksia. Mutta periaatteet, joiden mukaan varat, velat, tuotot ja kulut otetaan huomioon osavuosijaksoilla, ovat samat kuin vuositilinpäätöksessä.
30. Esimerkiksi:
- (a) periaatteet, joita noudatetaan kirjattaessa ja määritettäessä tappioita, jotka johtuvat vaihto-omaisuuden arvonalentumisesta, uudelleenjärjestelyistä tai muista arvonalentumisista, ovat samat, joita yritys noudattaisi, jos se laatisi vain vuositilinpäätöksen. Jos tällaiset erät kuitenkin kirjataan ja määritetään yhdellä osavuosijaksolla ja arvio muuttuu kyseisen tilikauden seuraavalla osavuosijaksolla, alkuperäistä arviota muutetaan seuraavalla osavuosijaksolla joko kirjaamalla lisää tappiota tai peruuttamalla aikaisemmin kirjattua määrää;
  - (b) menoa, joka ei osavuosijakson lopussa ole varojen määritelmän mukainen, ei aktivoida odottamaan myöhemmin saatavaa informaatiota siitä, vastaako se varojen määritelmää eikä tasaamaan tilikauden eri osavuosijaksojen tulosta; ja
  - (c) tuloverot kirjataan kullakin osavuosijaksolla perustuen parhaaseen arvioon sen vuotuisen tuloverokannan painotetusta keskiarvosta, jonka odotetaan toteutuvan koko tilikaudelta. Yhdellä osavuosijaksolla kirjattuja tuloveroja saatetaan joutua oikaisemaan kyseisen tilikauden myöhemmällä osavuosijaksolla, mikäli vuoden tuloverokantaa koskeva arvio muuttuu.
31. Tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleisten perusteiden (Yleiset perusteet) mukaan kirjaaminen tarkoittaa "perustekijän määritelmää vastaavan ja kirjausedellytykset täyttävän erän sisällyttämistä taseeseen tai tuloslaskelmaan". Varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmät ovat olennaisen tärkeitä erien kirjaamisen kannalta sekä vuositilinpäätöksessä että välitilinpäätöksessä.
32. Varoihin soveltuvat osavuositilinpäätöksessä samat vastaista taloudellista hyötyä koskevat testit kuin yrityksen tilikauden lopussa. Menot, jotka eivät luonteensa vuoksi olisi merkittävässä varoiksi taseeseen tilikauden lopussa, eivät ole merkittävässä taseeseen myöskään osavuositilinpäätöksessä. Vastaavasti osavuositilinpäätöksessä velan tulee vastata kyseisenä päivänä olemassa olevaa velvoitetta aivan samoin kuin vuositilinpäätöksessä.
33. Tuottojen ja kulujen oleellinen piirre on, että niihin liittyvät varojen ja velkojen siirtymiset yritykseen ja pois yrityksestä ovat jo toteutuneet. Mikäli kyseiset siirtymiset ovat jo toteutuneet, niihin liittyvät tuotot ja kulut merkitään tilinpäätökseen, muussa tapauksessa niitä ei merkitä. Yleisissä perusteissa todetaan, että "kulut merkitään tuloslaskelmaan silloin, kun on tapahtunut varojen vähenemiseen tai velan lisääntymiseen liittyvä taloudellisen hyödyn vähennys, joka on luotettavasti määritettävissä". Yleisten perusteiden mukaan ei ole sallittua merkitä taseeseen eria, jotka eivät vastaa varojen tai velkojen määritelmää.
34. Yritys, joka esittää tilinpäätöksen vain kerran vuodessa, pystyy tilinpäätöksessä esittämään varoja, velkoja, tuottoja, kuluja ja rahavirtoja määrittäessään ottamaan huomioon koko tilikauden aikana tulevan informaation. Sen arvonmääritykset perustuvat tosiasiaa tilikauden alusta lähtien kuluneeseen aikaan.
35. Puolivuositilinpäätöksessä yritys käyttää ensimmäisen kuuden kuukauden tilinpäätöstä laatiessaan käyttämiseen arvonmäärityksissä vuoden puoliväliin mennessä tai pian sen jälkeen saatavissa olevaa informaatiota ja kahden kuukauden tilinpäätöksessä vuoden loppuun mennessä tai pian sen jälkeen saatavissa olevaa

informaatiota. Kahteentoista kuukauteen perustuvissa arvoissa otetaan huomioon mahdolliset muutokset ensimmäisellä kuuden kuukauden jaksolla esitettyihin arvioihin. Ensimmäisen kuuden kuukauden osavuositarkastuksessa esitetyt lukuja ei oikaista takautuvasti. Kappaleet 16(d) ja 26 edellyttävät kuitenkin, että arvoissa tapahtuneiden merkittävien muutosten luonne ja määrä ilmoitetaan.

36. Yritys, joka raportoi useammin kuin puolen vuoden välein, määrittää kunkin osavuositarkastuksen tuotot ja kulut vuoden alusta osavuositarkastuksen loppuun kuluneeseen aikaan perustuen ja käyttäen informaatiota, joka on saatavissa, kun kutakin osavuositarkastusta laaditaan. Tarkasteltavana olevalta osavuositarkastuksesta esitettävissä tuotoissa ja kuluissa otetaan huomioon tilikauden aikaisemmillä osavuositarkastuksilla esitetyt lukuja koskevien arvioiden muutokset. Aikaisemmillä osavuositarkastuksilla esitetyt lukuja ei oikaista takautuvasti. Kappaleet 16(d) ja 26 edellyttävät kuitenkin, että arvoissa tapahtuneiden merkittävien muutosten luonne ja määrä ilmoitetaan.

*Kausiluonteisesti, jaksoittain tai epäsäännöllisesti saatavat tuotot*

37. ***Tilikauden aikana kausiluonteisesti, jaksoittaisesti tai epäsäännöllisesti saatavia tuottoja ei ennakoida eikä tulouttamista lykätä osavuositarkastuksen lopussa, mikäli ennakoiminen tai lykkääminen ei olisi perusteltua yrityksen tilikauden lopussa.***
38. Esimerkkejä ovat korkotuotot, rojalit ja julkiset avustukset. Lisäksi jotkut yritykset ansaitsevat jatkuvasti tilikauden tietyillä osavuositarkastuksilla enemmän tuottoja kuin toisilla osavuositarkastuksilla, esimerkiksi kauppiaiden kausiluonteiset myyntituotot. Tällaiset tuotot kirjataan, kun ne ovat toteutuneet.

*Tilikauden aikana epätasaisesti syntyvät menot*

39. ***Yrityksen tilikauden aikana epätasaisesti syntyvät menot ennakoidaan tai niiden kuluksi kirjaamista lykätään osavuositarkastuksessa siinä ja vain siinä tapauksessa, että tämäntyyppisten menojen ennakoiminen tai kuluksi kirjaamisen lykkääminen olisi perusteltua myös tilikauden lopussa.***

*Kirjaus- ja arvostusperiaatteiden soveltaminen*

40. Liitteessä 2 on esimerkkejä kappaleissa 28-39 esitettyjen yleisten kirjaamista ja arvostamista koskevien periaatteiden soveltamisesta.

*Arvioiden käyttäminen*

41. ***Osavuositarkastusta laadittaessa käytettävät arvostusmenettelyt valitaan siten, että varmistetaan, että niiden tuloksena syntyvä informaatio on luotettavaa ja että kaikki yrityksen taloudellisen aseman tai toiminnan tuloksen ymmärtämiseksi olennainen informaatio esitetään asianmukaisesti. Vaikka sekä vuositilinpäätöksissä että osavuositarkastuksissa käytettävät arvostukset usein perustuvat järkeviin arvioihin, osavuositarkastusten laatiminen edellyttää yleensä arviointimenetelmien käyttämistä suuremmissa määrin kuin vuositilinpäätösten laatiminen.***
42. Liitteessä C esitetään esimerkkejä arvioiden käyttämisestä osavuositarkastuksilla.

AIKAISEMMIN ESITETTYJEN OSAVUOSITARKASTUKSIEN TIETOJEN OIKAISEMINEN

43. ***Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutos, jota koskevia siirtymäsääntöjä ei määrätä uudessa IAS-standardissa, esitetään:***
- (a) ***oikaisemalla kuluvan tilikauden aikaisempien osavuositarkastuksien tietoja ja aikaisempien tilikauden vastaavien osavuositarkastuksien tietoja (ks. kappale 20), jos yritys noudattaa IAS 8:n mukaista ensisijaista menettelytapaa; tai***
- (b) ***oikaisemalla kuluvan tilikauden aikaisempien osavuositarkastuksien tietoja, jos yritys noudattaa IAS 8:n mukaista sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa. Tällöin aikaisempien tilikauden vastaavien osavuositarkastuksien tietoja ei oikaista.***

**IAS 35**

44. Yksi edellä mainitun periaatteen tavoitteista on varmistaa, että tietyn tyyppisiin liiketapahtumiin sovelletaan samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koko tilikauden ajan. IAS 8:n mukaisesti tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutos esitetään takautuvasti siten, että aikaisemman tilikauden tiedot oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista. Jos aikaisempiin tilikausiin liittyvän oikaisun määrä ei kuitenkaan ole kohtuudella määritettävissä, uusia laatimisperiaatteita noudatetaan IAS 8:n mukaan ei-takautuvasti. Sallittu vaihtoehto on koko kertyneen takautuvan oikaisun ottaminen huomioon määritettäessä sen tilikauden voittoa tai tappiota, jonka aikana tilinpäätöksen laatimisperiaatteita muutetaan. Kappaleessa 43 esitetty periaate vaikuttaa niin, että se edellyttää kuluvan tilikauden aikana tapahtuvan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen takautuvaa soveltamista tilikauden alusta lähtien.
45. Jos sallittaisiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten huomioon ottaminen tilikauden aikana osavuosisjaksojen lopussa, olisi mahdollista soveltaa kahta erilaista laatimisperiaatetta tietyn tyyppisiin tapahtumiin saman tilikauden aikana. Tämä johtaisi osavuosisjaksojen välisiin kohdistamisongelmiin, toiminnan tuloksen hämärtymiseen ja osavuosi-informaation analysoinnin ja ymmärtämisen vaikeutumiseen.

## VOIMAANTULO

46. ***Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.***

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 35****Lopetettavat toiminnot**

IASC:n hallitus Board hyväksyi tämän IAS-standardin huhtikuussa 1998, ja se tuli voimaan koskien 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

Tämä standardi korvaa IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" kappaleet 19-22.

Vuonna 1999 muutettiin standardin johdannon kappaletta 8, varsinaisen standarditekstin kappaleita 20, 21, 29, 30 ja 32 sekä liitteen B kappaletta 4, jotta ne vastaisivat standardeissa IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" ja IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" käytettyä terminologiaa.

## JOHDANTO

1. Tässä standardissa ("IAS 35") käsitellään lopetettavien toimintojen esittämistapaa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Aihetta oli käsitelty suhteellisen lyhyesti IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" kappaleissa 19-22. IAS 35 korvaa IAS 8:n kyseiset kappaleet. IAS-standardia 35 sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.
2. IAS 35:n tavoitteina on luoda peruste yrityksen keskeistä lopetettavaa toimintoa koskevan informaation erottamiselle yrityksen jatkuvia toimintoja koskevasta informaatiosta sekä määritellä lopetettavasta toiminnosta annettavat vähimmäistiedot. Lopetettavien ja jatkuvien toimintojen esittäminen erillään toisistaan parantaa sijoittajien, luotonantajien ja muiden tilinpäätöksen käyttäjien mahdollisuuksia ennakoita yrityksen rahavirtoja, tulontuottamiskykyä ja taloudellista asemaa.
3. Lopetettava toiminto on suhteellisen laaja yrityksen osa – kuten IAS 14:n mukainen liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti – josta yritys aikoo yksittäisen suunnitelman mukaisesti luopua kokonaan tai olennaisilta osin tai jonka yritys aikoo lopettaa lakkauttamalla sen toiminnan tai myymällä sen osina.

4. Tässä standardissa käytetään termiä "lopetettava toiminto" perinteisen "lopetetun toiminnon" sijaan, koska "lopetettu toiminto" (päättynyttä tekemistä kuvaava muoto) viittaa siihen, että lopettaminen olisi otettava huomioon tilinpäätöksessä vasta silloin, kun toiminnon lopettamisprosessi on saatettu loppuun tai lähes loppuun. Tämä standardi edellyttää, että lopetettavasta toiminnasta ilmoitetaan tilinpäätöksessä jo aikaisemmin – kun luopumista koskeva yksityiskohtainen, asianmukaisesti laadittu suunnitelma on hyväksytty ja siitä on tiedotettu tai kun yritys on jo tehnyt luopumista koskevan sopimuksen.
5. Tämä standardi koskee esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Se keskittyy siihen, miten lopetettava toiminto esitetään yrityksen tilinpäätöksessä ja mitä tietoja siitä annetaan. Siinä ei esitetä periaatteita sovellettavaksi päätettäessä siitä, milloin ja miten lopetettavaan toimintoon liittyvät tuotot, kulut, rahavirrat ja varojen ja velkojen muutokset kirjataan ja määritetään. Sen sijaan se edellyttää, että yritykset noudattavat toisiinsa IAS-standardeihin sisältyviä kirjaamis- ja arvostusperiaatteita.
6. Lopetettavaksi suunniteltavaa toimintoa koskevat tiedot esitetään tämän standardin mukaan ensimmäisen kerran ensimmäisessä tilinpäätöksessä, jonka yritys julkistaa sen jälkeen, kun (a) se on sopinut myyvänsä olennaisen osan lopetettavan toiminnon varoista tai (b) sen hallitus tai muu vastaava hallintoelin on sekä hyväksynyt suunnitellun lopettamisen että tiedottanut siitä. Tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kuuluvat:
  - kuvaus lopetettavasta toiminnosta;
  - liiketoiminnallinen ja maantieteellinen segmentti (tai segmentit), joihin sisältyvänä kyseisestä toiminnosta on raportoitu;
  - ensimmäisen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävän tapahtuman ajankohta ja luonne;
  - odotettu loppuunsaattamisajankohta;
  - luovutettavien kokonaisvarojen ja -velkojen kirjanpitoarvot;
  - lopetettavaan toimintaan kohdistuvat tuotot, kulut ja voitto tai tappio ennen veroja sekä siihen liittyvät tuloverot;
  - lopetettavan toiminnon liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen nettorahavirrat;
  - lopetettavalle toiminnolle kuuluvien varojen luovuttamisesta tai velkojen suorittamisesta syntyneet tuloslaskelmaan merkityt voitot ja tappiot sekä niihin liittyvät tuloverot; sekä
  - nettohinta luovutuksesta johtuvien menojen vähentämisen jälkeen sellaisen nettovarallisuuden myynnistä, josta yritys on tehnyt yhden tai useamman sitovan myyntisopimuksen, myynnin odotettu ajankohta sekä kyseisen nettovarallisuuden kirjanpitoarvo.
7. Kun lopettamisesta on ensimmäisen kerran annettu tiedot tilinpäätöksessä, tulee kyseiset tiedot päivittää myöhemmiltä tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä ja kuvata merkittävät muutokset luovutettaviin varoihin ja suoritettaviin velkoihin liittyvien rahavirtojen määrässä tai ajoittumisessa sekä näihin muutoksiin johtaneet syyt.
8. Tiedot esitetään tilinpäätöksessä myös, jos luopumista koskeva suunnitelma on hyväksytty ja siitä on tiedotettu julkisesti yrityksen tilikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin kyseisen tilikauden tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi. Tietojen esittämistä jatketaan siihen saakka, kunnes luopuminen on saatettu loppuun.
9. Aikaisempia tilikausia koskevat vertailutiedot ensimmäisen esittämisen jälkeisten tilikausien tilinpäätöksissä oikaistaan siten, että lopetettaviin ja jatkuviin toimintoihin kuuluvat varat, velat, tuotot, kulut ja rahavirrat erotetaan toisistaan. Lopetettavien ja jatkuvien toimintojen erottaminen toisistaan takautuvasti parantaa tilinpäätöksen käyttäjien mahdollisuuksia ennusteiden tekemiseen.

**IAS 35**

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1
Määritelmät	2-16
Lopetettava toiminto	2-15
Ensimmäinen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävä tapahtuma	16
Kirjaaminen ja arvostaminen	17-26
Varaukset	20-21
Arvon alentumistappiot	22-26
Esittämistapa ja esitettävät tiedot	27-48
Ensi kertaa tapahtuva esittäminen	27-30
Muut esitettävät tiedot	31-32
Esitettävien tietojen päivittäminen	33-37
Erilliset tiedot jokaisesta lopetettavasta toiminnosta	38
Vaadittavien tietojen esittäminen	39-43
Tilinpäätöslaskelmissa vai liitetietona	39-40
Ei satunnainen erä	41-42
Käsitteen ”lopetettava toiminto” rajoitettu käyttö	43
Havainnollistavia esimerkkejä esitettävistä tiedoista	44
Aikaisempien tilikausien tietojen oikaiseminen	45-46
Osavuosisikatsauksissa esitettävät tiedot	47-48
Voimaantulo	49-50

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

## TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä periaatteet lopetettavia toimintoja koskevan informaation esittämiselle ja näin parantaa tilinpäätöksen käyttäjien mahdollisuuksia ennakoita yrityksen rahavirtoja, tulontuottamiskykyä ja taloudellista asemaa siten, että lopetettavia toimintoja koskeva informaatio eriytetään jatkuvia toimintoja koskevasta informaatiosta.

## SOVELTAMISALA

- Tämä standardi koskee kaikkien yritysten kaikkia lopetettavia toimintoja.***

## MÄÄRITELMÄT

*Lopetettava toiminto*

- Lopetettava toiminto on yrityksen osa:***
  - josta yritys yksittäisen suunnitelman mukaisesti:***
    - luopuu kokonaan tai olennaisilta osin esimerkiksi myymällä osan yrityksestä yksittäisellä liiketoimella, jakautumalla tai irrottamalla kyseisen osan omistus ja siirtämällä se yrityksen osakkeenomistajille;***
    - luopuu asteittain esimerkiksi myymällä yrityksen kyseisen osan varat ja suorittamalla sen velat yksitellen; tai***
    - jonka yritys lopettaa lakkauttamalla sen toiminnan;***
  - joka edustaa erillistä keskeistä liiketoiminta-aluetta tai maantieteellistä toiminta-aluetta; ja***
  - joka on erotettavissa muusta yrityksestä toiminnallisesti ja tilinpäätöstä varten.***
- Määritelmän kohdan (a) (kappale 2(a)) mukaan lopetettavasta toiminnosta voidaan luopua kokonaan tai asteittain, mutta aina koko kyseisestä osasta luopumista koskevan kokonaissuunnitelman mukaisesti.
- Mikäli yrityksen osa myydään kokonaan tai olennaisilta osin, voi syntyä nettovoitto tai -tappio. Jos toiminto lopetetaan tällä tavalla, on todettavissa tietty päivä, jolloin sitova myyntisopimus tehdään, vaikka lopetettavan toiminnon omistus ja sitä koskeva määräysvalta voivat tosiasiallisesti siirtyä myöhempänä ajankohtana. Myös ostajan maksusuoritukset myyjälle saattavat tapahtua joko sopimushetkellä, siirtohetkellä tai tulevaisuudessa pitemmän ajan kuluessa.
- Sen sijaan että yritys luopuisi keskeisestä osastaan kokonaisuudessaan, se voi lopettaa kyseisen osan toiminnan ja luopua siitä myymällä sen varat ja suorittamalla sen velat asteittain (yksitellen tai pieninä ryhminä). Vaikka asteittaisesta luopumisesta syntyvä kokonaistulos saattaa olla nettovoittoa tai -tappiota, yksittäisen omaisuuserän myymisellä tai yksittäisen velan suorittamisella saattaa olla päinvastainen vaikutus. Ei ole myöskään todettavissa yksittäistä päivää, jolloin myyntiä koskeva sitova kokonaissopimus on tehty. Varat saatetaan sen sijaan myydä ja velat suorittaa useiden kuukausien tai jopa pitemmän ajan kuluessa, ja tilikausi voi päättyä, kun toiminnosta luopuminen on vielä kesken. Jotta toimintoa voidaan pitää lopetettavana toimintona, luopumisen tulee tapahtua yksittäisen koordinoitun suunnitelman mukaisesti.
- Yritys saattaa lopettaa toiminnon myös lakkauttamalla sen toiminnan ilman merkittävää omaisuuserien myyntiä. Lakkautettu toiminto on lopetettava toiminto, jos se täyttää määritelmän mukaiset kriteerit. Toiminnon laajuutta tai sen toteuttamistapaa koskeva muutos ei kuitenkaan ole lakkauttamista, koska kyseinen toiminta jatkuu, vaikkakin muuttuneena.
- Liikeyritykset sulkevat usein toimintayksikköjä, lopettavat tuotteita tai jopa tuotelinjoja ja muuttavat henkilöstön määrää markkinavoimien vaikutuksesta. Vaikka tämäntyyppiset lopettamiset eivät yleensä eivätkä sellaisinaan ole lopetettavia toimintoja siinä mielessä kuin kyseistä termiä käytetään tässä standardissa, ne voivat toteutua lopetettavan toiminnon yhteydessä.
- Esimerkkejä toiminnoista, jotka eivät välttämättä täytä kappaleen 2 kriteeriä (a) mutta jotka saattavat tehdä niin yhdessä toisten seikkojen kanssa, ovat:
  - jonkin tuotelinjan tai palvelun asteittainen tai kehitykseen perustuva lakkauttaminen;

## IAS 35

- (b) useiden toimintaansa jatkavaan liiketoiminta-alueeseen kuuluvien tuotteiden lopettaminen, vaikka se tapahtuisi suhteellisen yhtäkkisesti;
- (c) tietyn liiketoiminta-alueen joidenkin tuotanto- tai markkinointitoimintojen siirtäminen sijaintipaikasta toiseen;
- (d) toimintayksikön sulkeminen paremman tuottavuuden tai muiden kustannussäästöjen saavuttamiseksi; ja
- (e) emoyrityksen tai muiden tytäryritysten kanssa samankaltaista toimintaa harjoittavan tytäryrityksen myyminen.
9. IAS-standardissa 14 määritelty raportoitava liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti täyttää tavallisesti lopetettavan toiminnon määritelmän kriteerin (b) (kappale 2(b)), toisin sanoen se edustaa erillistä keskeistä liiketoiminta-aluetta tai maantieteellistä toiminta-aluetta. Myös osa IAS-standardissa 14 määritellystä segmentistä voi täyttää määritelmän kriteerin (b). Yritykselle, joka toimii vain yhdellä liiketoiminnallisella tai maantieteellisellä segmentillä ja joka ei tämän vuoksi esitä segmentti-informaatiota, myös tärkeä tuote- tai palvelulinja voi täyttää määritelmään sisältyvät ehdot.
10. IAS 14 sallii vertikaalisesti integroitujen toimintojen eri vaiheiden määrittelemisen erillisiksi liiketoiminnallisiksi segmenteiksi mutta ei vaadi sitä. Tällaiset vertikaalisesti integroidut liiketoiminnalliset segmentit saattavat täyttää lopetettavan toiminnon määritelmän kriteerin (b).
11. Yrityksen osa on erotettavissa muusta yrityksestä toiminnallisesti ja tilinpäätöstä varten – määritelmään sisältyvä kriteeri (c) (kappale 2(c)) – mikäli:
- (a) sen liiketoiminnan varat ja velat ovat välittömästi kohdistettavissa sille;
- (b) sen tuotot (bruttotuotot) ovat välittömästi kohdistettavissa sille; ja
- (c) ainakin suurin osa sen liiketoiminnan kuluista on välittömästi kohdistettavissa sille.
12. Varat, velat, tuotot ja kulut ovat välittömästi kohdistettavissa yrityksen osalle, mikäli ne poistuisivat, kun osa on myyty, sen toiminta on lakkautettu tai siitä on muutoin luovuttu. Korkokulut ja muut rahoituskulut kohdistetaan lopetettavalle toiminnolle vain, jos myös vastaava velka kohdistetaan samalla tavoin.
13. Tässä standardissa määriteltyjä lopetettavia toimintoja odotetaan esiintyvän suhteellisen harvoin. Eräät muutokset, joita ei luokitella lopetettaviksi toiminnoiksi, saattavat täyttää uudelleenjärjestelyjen ehdot (ks. IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat").
14. Myös muutamat harvoin toteutuvat tapahtumat, jotka eivät täytä lopetettavan toiminnon eivätkä uudelleenjärjestelyn ehtoja, saattavat johtaa sellaisten tuotto- ja kuluerien syntymiseen, joiden erillistä esittämistä edellytetään IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti, koska niiden koko, luonne tai toistuvuus tekee niistä merkityksellisiä selitettäessä yrityksen tilikauden toiminnan tulosta.
15. Se, että luopuminen yrityksen osasta luokitellaan lopetettavaksi toiminnoksi tämän standardin mukaisesti, ei sinänsä aseta kyseenalaiseksi yrityksen kykyä jatkaa toimintaansa. IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen" edellyttää tietojen antamista sellaisista epävarmuustekijöistä, jotka liittyvät yrityksen kykyyn jatkaa toimintaansa sekä mahdollisesta johtopäätöksestä, jonka mukaan yritys ei pysty jatkamaan toimintaansa.

*Ensimmäinen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävä tapahtuma*

16. ***Lopetettavan toiminnon yhteydessä ensimmäisellä tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävällä tapahtumalla tarkoitetaan seuraavista sitä, joka toteutuu ensimmäisenä:***
- (a) ***yritys on tehnyt sitovan myyntisopimuksen, joka koskee olennaista osaa varoista, jotka ovat kohdistettavissa lopetettavalle toiminnolle; tai***
- (b) ***yrityksen hallitus tai vastaava hallintoelin on sekä (i) hyväksynyt yksityiskohtaisen asianmukaisesti laaditun lopettamissuunnitelman että (ii) tiedottanut suunnitelmasta.***

## KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

17. **Yrityksen tulee soveltaa toisiin IAS-standardeihin sisältyviä kirjaus- ja arvostusperiaatteita tehdessään päätöksiä siitä, milloin ja miten lopetettaviin toimintoihin liittyvät varojen ja velkojen muutokset, tuotot, kulut ja rahavirrat kirjataan ja määritetään.**
18. Tässä standardissa ei määrätä kirjaamista ja arvostamista koskevista periaatteista. Sen sijaan standardi edellyttää, että yritys noudattaa toisiin standardeihin sisältyviä kirjaus- ja arvostusperiaatteita. Tässä yhteydessä on todennäköisesti merkitystä kahdella seuraavalla standardilla:
- (a) IAS 36 "Omaisuserien arvon alentuminen"; ja
- (b) IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat".
19. Muita mahdollisesti merkityksellisiä standardeja ovat IAS 19 "Työsuhde-etuudet" irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia koskien sekä IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" koskien tämällyyppisistä omaisuseristä luopumista.

## Varaukset

20. Lopetettava toiminto on IAS-standardissa 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" määritelty uudelleenjärjestely. IAS 37 sisältää eräitä tähän standardiin sisältyviä vaatimuksia koskevaa ohjeistusta kuten:
- (a) mitä tarkoittaa "yksityiskohtainen asianmukaisesti laadittu lopettamissuunnitelma", jota käytetään tämän standardin kappaleessa 16(b); ja
- (b) mitä tarkoittaa "suunnitelmasta tiedottaminen", jota käytetään tämän standardin kappaleessa 16(b).
21. IAS-standardissa 37 määritellään, milloin varaus kirjataan. Joskus tapahtuma, joka synnyttää yritykselle veloitteen, toteutuu tilikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin kyseisen tilikauden tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi. Tällöin tämän standardin kappale 29 edellyttää lopetettavaa toimintoa koskevien tietojen antamista tilinpäätöksessä liitetietona.

## Arvon alentumistappiot

22. Lopettamista koskevan suunnitelman hyväksyminen ja siitä tiedottaminen on viite siitä, että lopetettavalle toiminnolle kohdistettavissa olevien omaisuserien arvo saattaa olla alentunut tai että kyseisistä omaisuseristä aikaisemmin kirjattua arvonalentumistappiota tulee lisätä tai peruuttaa. Tämän vuoksi yritys arvioi lopetettavan toiminnon jokaisesta omaisuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän (joka on hyödykkeen nettomyyntihinta tai sitä korkeampi käyttöarvo) IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" mukaisesti ja kirjaa mahdollisen arvonalentumistappion tai aikaisemman arvonalentumistappion peruutuksen.
23. Kun yritys soveltaa IAS-standardia 36 lopetettavaan toimintoon, se päättää, arvioidaanko lopetettavan toiminnon yksittäisestä omaisuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä tämän yksittäisen omaisuserän osalta vaiko sen rahavirtaa tuottavan yksikön osalta, johon omaisuserä kuuluu (määritellään IAS-standardissa 36 pienimmäksi yksilöitävissä olevaksi omaisuserien ryhmäksi, johon tarkasteltavana oleva omaisuserä sisältyy ja jonka jatkuvasta käytöstä kertyy rahavirtaa, jonka muodostuminen on pitkälti riippumatonta muiden omaisuserien tai omaisuseräryhmien kerryttämästä rahavirrasta). Esimerkiksi:
- (a) jos yritys myy lopetettavan toiminnon olennaisilta osin, mikään lopetettavan toiminnon omaisuseristä ei kerrytä rahavirtaa itsenäisesti toisista lopetettavaan toimintoon kuuluvista omaisuseristä riippumatta. Tästä johtuen kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään lopetettavalle toiminnolle kokonaisuutena, ja mahdollinen arvonalentumistappio jaetaan lopetettavan toiminnon omaisuserille IAS 36:n mukaisesti;
- (b) jos yritys luopuu lopetettavasta toiminnosta muilla tavoin, kuten esimerkiksi myymällä sen asteittain, kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään omaisuseräkohtaisesti, ellei omaisuseriä myydä ryhminä; ja
- (c) jos yritys lakkauttaa lopetettavan toiminnon, kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään omaisuseräkohtaisesti IAS-standardissa 36 määritetyllä tavalla.

## IAS 35

24. Kun suunnitelmasta on tiedotettu, lopetettavan toiminnon mahdollisten ostajien kanssa käytävät neuvottelut tai todelliset sitovat myyntisopimukset voivat osoittaa, että lopetettavan toiminnon omaisuuserien arvo saattaa olla edelleen alentunut tai että kyseisistä omaisuuseristä aikaisemmilla tilikausilla kirjatut arvonalentumistappiot saattavat olla pienentyneet. Tällaisen tapahtuman seurauksena yritys arvioi uudelleen lopetettavan toiminnon omaisuuseristä kerrytettävissä olevan rahamäärän ja kirjaa näin todettavat arvonalentumistappiot tai arvonalentumistappioiden peruutukset IAS 36:n mukaisesti.
25. Sitovan myyntisopimuksen mukainen hinta osoittaa parhaiten omaisuuserän (tai rahavirtaa tuottavan yksikön) nettomyyntihinnan tai lopullisen luopumisen aiheuttaman arvioidun rahavirran, jonka perusteella määritetään omaisuuserän (tai rahavirtaa tuottavan yksikön) käyttöarvo.
26. Lopetettavan toiminnon kirjanpitoarvo (kerrytettävissä oleva rahamäärä) sisältää sellaisen mahdollisen liikearvon kirjanpitoarvon (kerrytettävissä oleva rahamäärän), joka on järkevällä ja johdonmukaisella perusteella kohdistettavissa kyseiselle lopetettavalle toiminnolle.

## ESITTÄMISTAPA JA ESITETTÄVÄT TIEDOT

Ensi kertaa tapahtuva esittäminen

27. **Yrityksen tulee sisällyttää tilinpäätökseensä seuraavat lopetettavaan toimintoon liittyvät tiedot alkaen siltä tilikaudelta laadittavasta tilinpäätöksestä, jonka aikana (kappaleessa 16 määritely) ensimmäinen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävä tapahtuma toteutuu:**
- kuvaus lopetettavasta toiminnosta;**
  - liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti (tai segmentit), johon (tai joihin) sisältyvänä siitä on raportoitu IAS 14:n mukaisesti;**
  - ensimmäisen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävän tapahtuman toteutumispäivä ja luonne;**
  - päivä tai tilikausi, jona toiminnon lopettaminen odotetaan saatavan päätökseen, mikäli se on tiedossa tai määritettävissä;**
  - niiden kokonaisvarojen ja -velkojen tilinpäätöspäivän kirjanpitoarvo, joista ollaan luopumassa;**
  - lopetettavalle toiminnolle kohdistettavissa olevat tarkasteltavana olevan tilikauden tuotot, kulut ja tavanomaisen toiminnan tulos ennen veroja sekä siihen liittyvät tuloverot IAS 12:n kappaleen 81(h) edellyttämällä tavalla; ja**
  - lopetettavan toiminnon liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen nettorahavirtojen määrät tarkasteltavana olevalta tilikaudelta.**
28. Määritettäessä lopetettavan toiminnon varoja, velkoja, tuottoja, kuluja, voittoja, tappioita ja rahavirtoja tämän standardin edellyttämiä tietoja varten, kyseisten erien katsotaan olevan kohdistettavissa lopetettavalle toiminnolle, mikäli niistä luovutaan, ne suoritetaan, ne vähentyvät tai ne poistuvat, kun toiminnon lopettaminen on saatettu päätökseen. Kyseisiä erä ei kohdisteta lopetettavalle toiminnolle siltä osin, kuin erät ovat edelleen olemassa sen jälkeen, kun toiminnon lopettaminen on saatettu päätökseen.
29. **Mikäli ensimmäinen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävä tapahtuma toteutuu yrityksen tilikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin kyseiseltä tilikaudelta laadittu tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, tilinpäätöksen tulee sisältää liitetietona kappaleessa 27 mainitut tiedot kyseisen tilinpäätöksen kattamalta tilikaudelta.**
30. Yrityksen tilikausi päättyy esimerkiksi 31.12.20X5, ja hallitus hyväksyy toiminnon lopettamista koskevan suunnitelman 15.12.20X5 ja tiedottaa siitä 10.1.20X6. Hallitus hyväksyy vuoden 20X5 tilinpäätöksen julkistettavaksi 20.3.20X6. Vuoden 20X5 tilinpäätös sisältää kappaleen 27 edellyttämät tiedot.

## Muut esitettävät tiedot

31. **Kun yritys luopuu omaisuuseristä tai suorittaa velkoja, jotka ovat kohdistettavissa lopetettavalle toiminnolle tai tekee sitovan sopimuksen tällaisten omaisuuserien myynnistä tai tällaisten velkojen suorittamisesta, sen tulee tapahtumien toteututtua sisällyttää tilinpäätökseensä seuraavat tiedot:**
- (a) **mahdollisesta voitosta tai tappiosta, joka on kirjattu sellaisista omaisuuseristä luopumisesta tai sellaisten velkojen suorittamisesta, jotka ovat kohdistettavissa lopetettavalle toiminnolle (i) voiton tai tappion määrä ennen veroja sekä (ii) voittoon tai tappioon liittyvä tulovero IAS 12:n kappaleen 81(h) edellyttämällä tavalla; sekä**
- (b) **sellaisen nettovarallisuuden nettomyyntihinta tai hinnan vaihteluväli (luopumisesta johtuvien ennakoitujen menojen vähentämisen jälkeen), josta yritys on tehnyt yhden tai useampia sitovia myyntisopimuksia, kyseisten rahavirtojen kertymisen odotettu ajoittuminen sekä kyseisen nettovarallisuuden kirjanpitoarvo.**
32. Omaisuuseristä luopuminen, velkojen suorittaminen ja sitovat myyntisopimukset, joihin edellisessä kappaleessa viitataan, voivat toteutua joko samanaikaisesti kuin ensimmäinen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävä tapahtuma, sillä tilikaudella, jonka aikana ensimmäinen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävä tapahtuma toteutuu taikka myöhemmällä tilikaudella. IAS 10:n "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" mukaan jos jotkut lopetettavalle toiminnolle kohdistettavissa olevat omaisuuserät on todella myyty tai jos ne ovat yhden tai useamman sellaisen sitovan myyntisopimuksen kohteena, jotka on tehty tilikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin hallitus on hyväksynyt tilinpäätöksen julkistettavaksi, tilinpäätös sisältää kappaleen 31 edellyttämät liitetiedot, mikäli niiden esittämättä jättäminen vaikuttaisi tilinpäätöksen käyttäjien mahdollisuuksiin tehdä asianmukaisia arvioita ja päätöksiä.

## Esitettävien tietojen päivittäminen

33. **Kappaleiden 27 ja 31 mukaisesti esitettävien tietojen lisäksi yrityksen tulee sisällyttää sen tilikauden jälkeisiltä tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin, jolla ensimmäinen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävä tapahtuma on toteutunut, kuvaus merkittävistä muutoksista niiden rahavirtojen määrässä tai ajoittumisessa, jotka liittyvät omaisuuseriin, joista aiotaan luopua ja velkoihin, jotka aiotaan suorittaa sekä kuvaus kyseiset muutokset aiheuttaneista tapahtumista.**
34. Esimerkkejä tapahtumista ja toimista, jotka esitettäisiin tilinpäätöksessä, ovat omaisuuseriä koskevien sitovien myyntisopimusten luonne ja ehdot, omaisuuserien erottaminen, joka toteutetaan irrottamalla erillinen oman pääoman ehtoinen arvopaperi ja siirtämällä se yrityksen osakkeenomistajille sekä oikeudelliset tai viranomaisilta saadut luvat.
35. **Kappaleiden 27-34 edellyttämien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä jatketaan siihen tilikauteen saakka, kyseinen tilikausi mukaan luettuna, jona toiminnon lopettaminen on saatettu päätökseen. Toiminnon lopettaminen on saatettu päätökseen, kun suunnitelma on olennaisilta osin toteutettu tai siitä on luovuttu, vaikka ostajan (tai ostajien) maksuja myyjälle ei mahdollisesti ole suoritettu kokonaan.**
36. **Mikäli yritys luopuu tai vetäytyy suunnitelmasta, joka on aikaisemmin esitetty tilinpäätöksessä lopetettavana toimintona, tästä annetaan tieto ja sen vaikutus esitetään tilinpäätöksessä.**
37. Edellisessä kappaleessa tarkoitettu vaikutusta koskeva informaatio sisältää tiedot lopetettavaa toimintaa varten aiemmin kirjatun arvonalentumistappion tai varauksen peruutuksesta.

## Erilliset tiedot jokaisesta lopetettavasta toiminnosta

38. **Tämän standardin edellyttämät tiedot esitetään jokaisesta lopetettavasta toiminnosta erikseen.**

## IAS 35

## Vaadittavien tietojen esittäminen

## Tilinpäätöslaskelmissa vai liitetietona

39. **Kappaleiden 27-37 edellyttämät tiedot voidaan esittää tilinpäätöksessä joko liitetietoina tai tilinpäätöslaskelmissa, paitsi että lopetettavalle toiminnolle kohdistettavissa olevista omaisuuseristä luopumisesta tai velkojen suorittamisesta johtuen kirjattu voitto tai tappio ennen veroja (kappale 31(a)) esitetään tuloslaskelmassa.**
40. Kappaleen 27(f) edellyttämien tietojen esittämistä tuloslaskelmassa ja kappaleen 27(g) edellyttämien tietojen esittämistä rahoituslaskelmassa suositellaan.

## Ei satunnainen erä

41. **Lopetettavaa toimintoa ei esitetä satunnaisena eränä.**
42. Satunnaiset erät määritellään IAS-standardissa 8 "tuotoiksi tai kuluiksi, jotka aiheutuvat sellaisista tapahtumista tai liiketoimista, jotka poikkeavat selvästi yrityksen tavanomaisesta toiminnasta ja joiden ei sen vuoksi odoteta toistuvan usein tai säännöllisesti." IAS-standardissa 8 mainitut kaksi esimerkkiä satunnaisista eristä ovat omaisuuden pakkolunastus ja luonnonmullistukset, jotka ovat molemmat sen tyyppisiä tapahtumia, jotka eivät ole yrityksen johdon määräysvallassa. Tässä standardissa määritellyn lopetettavan toiminnon tulee perustua yrityksen johdon laatimaan yksittäiseen suunnitelmaan, joka koskee liiketoiminnan tärkeän osan myymistä tai siitä muulla tavalla tapahtuvaa luopumista.

## Käsitteen "lopetettava toiminto" rajoitettu käyttö

43. **Uudelleenjärjestelyä, liiketoimintaa tai muuta tapahtumaa, joka ei ole tähän standardiin sisältyvän lopetettavaa toimintaa koskevan määritelmän mukainen, ei pidä nimittää lopetettavaksi toiminnoksi.**

## Havainnollistavia esimerkkejä esitettävistä tiedoista

44. Liite A sisältää esimerkkejä tämän standardin edellyttämästä esittämistavasta ja esitettävistä tiedoista.

## Aikaisempien tilikausien tietojen oikaiseminen

45. **Aikaisempia tilikausia koskevat vertailutiedot, jotka esitetään tilinpäätöksessä, joka on laadittu sen jälkeen, kun ensimmäinen tilinpäätöksessä esittämistä edellyttävä tapahtuma on toteutunut, oikaistaan siten, että jatkuviin ja lopetettaviin toimintoihin liittyvät varat, velat, tuotot, kulut ja rahavirrat erotetaan toisistaan samalla tavalla kuin kappaleet 27-43 edellyttävät.**
46. Liite B havainnollistaa edellisen kappaleen soveltamista.

## Osavuositarkastuksissa esitettävät tiedot

47. **Osavuositarkastuksen liitetiedoissa kuvataan viimeisimmän tilikauden päättymisen jälkeen toteutuneet merkittävät toimet tai tapahtumat, jotka liittyvät lopetettavaan toimintoon sekä merkittävät muutokset sellaisten rahavirtojen määrässä tai ajoittumisessa, jotka liittyvät luopumisen kohteena oleviin omaisuuseriin tai suoritettaviin velkoihin.**
48. Tämä periaate on yhdenmukainen sen IAS 34:n "Osavuositarkastukset" mukaisen lähestymistavan kanssa, että osavuositarkastuksen liitetietojen tarkoituksena on selittää edellisen tilikauden päättymisen jälkeen tapahtuneita merkittäviä muutoksia.

## VOIMAANTULO

49. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa niiltä tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä, jotka päättyvät tämän standardin julkistamisen jälkeen.**
50. Tämä standardi korvaa IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" kappaleet 19-22.

## KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 36

**Omaisuserien arvon alentuminen**

IAS:n hallitus Board hyväksyi tämän IAS-standardin huhtikuussa 1998, ja se tuli voimaan koskien 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

IAS 38:n "Aineettomat hyödykkeet" ja IAS 22:n (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät" hyväksyminen heinäkuussa 1998 aiheutti muutoksia johdannossa ja standardin kappaleissa 39, 40 ja 110 esiintyviin viittauksiin ja terminologiaan. Lisäksi IAS 38:n johdosta lisättiin "toimivien markkinoiden" määritelmä kappaleeseen 5. Vähäinen sanastollinen epäjohdonmukaisuus korjattiin liitteen A kappaleisiin A47, A48 ja A57.

IAS 40 "Sijoituskiinteistöt" aiheutti huhtikuussa 2000 muutoksen kappaleeseen 1.

## JOHDANTO

1. Tässä standardissa ("IAS 36") määrätään kaikkien omaisuserien arvon alentumisen kirjanpidollisesta käsittelystä ja siitä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Se korvaa seuraaviin standardeihin sisältyvät vaatimukset, jotka koskevat omaisuseristä kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioimista ja arvonalentumistappioiden kirjaamista:
  - (a) IAS 16 (uudistettu 1993) "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" (ks. IAS 16 (uudistettu 1998));
  - (b) IAS 22 (uudistettu 1993) "Yritysten yhteenliittymät" (ks. IAS 22 (uudistettu 1998));
  - (c) IAS 28 (muotoiltu uudelleen 1994) "Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" (ks. IAS 28 (uudistettu 1998)); ja
  - (d) IAS 31 (muotoiltu uudelleen 1994) "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä" (ks. IAS 31 (uudistettu 1998)).

Tärkeimmät muutokset aikaisempiin vaatimuksiin verrattuna sekä IAS 36:een sisältyvien periaatteiden selitykset on esitetty erillisenä osana "Johtopäätösten perustelut".

2. IAS-standardissa 36 ei käsitellä vaihto-omaisuuden, laskennallisten verosaamisten, pitkäaikaishankkeista johtuvien omaisuserien, työsuhde-etuuksista johtuvien omaisuserien eikä useimpien rahoitusvarojen arvon alentumista.
3. IAS 36 edellyttää, että omaisuseristä kerrytettävissä oleva rahamäärä arvioidaan aina silloin, kun on viitteitä omaisuserän arvon mahdollisesta alentumisesta. Erityisissä tapauksissa johonkin omaisuserään sovellettava IAS-standardi saattaa edellyttää lisätarkasteluja. Esimerkiksi IAS 38 "Aineettomat hyödykkeet" ja IAS 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät" edellyttävät, että kerrytettävissä oleva rahamäärä arvioidaan vuosittain sellaisista aineettomista hyödykkeistä ja liikearvosta, joiden poistoaika on pitempi kuin 20 vuotta.
4. IAS 36 edellyttää arvonalentumistappion kirjaamista (omaisuuserän arvo on alentunut) aina, kun omaisuserän kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Jos omaisuserien kirjanpitoarvo perustuu hankintamenuun, arvonalentumistappio merkitään tuloslaskelmaan, ja jos omaisuserän kirjanpitoarvo perustuu uudelleenarvostukseen, sitä käsitellään uudelleenarvostuksesta johtuvana vähennyksenä.
5. IAS 36 edellyttää kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä nettomyyntihintana tai sitä korkeampana käyttöarvona:
  - (a) nettomyyntihinta on omaisuserän myynnistä saatava rahamäärä asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa vähennettynä luovutuksesta aiheutuvilla välittömällä lisämenoilla; ja
  - (b) käyttöarvo on niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvo, joiden odotetaan kertyvän omaisuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuserän luovutuksesta sen taloudellisen pitoajan päätyttyä.

**IAS 36**

6. IAS 36:n mukaan yrityksen tulee käyttää omaisuuserän käyttöarvoa määrittäessään muun muassa:
- (a) rahavirtaennusteita, jotka perustuvat järkeviin ja perusteltuihin oletuksiin, jotka:
    - (i) vastaavat omaisuuserän nykyistä kuntoa; ja
    - (ii) edustavat johdon parasta arviota taloudellisista olosuhteista, jotka tulevat vallitsemaan omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana; sekä
  - (b) diskonttauskorkoa, joka määritetään ennen veroja ja kuvastaa markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä rahan aika-arvosta ja kyseiseen omaisuuserään liittyvistä erityisriskeistä. Diskonttauskorossa ei tule ottaa huomioon sellaisia riskejä, jotka on otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirtoja.
7. Kerrytettävissä oleva rahamäärä arvioidaan omaisuuseräkohtaisesti. Mikäli tämä ei ole mahdollista, IAS 36:n mukaan yrityksen tulee määrittää kerrytettävissä oleva rahamäärä sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon omaisuuserä kuuluu. Rahavirtaa tuottava yksikkö on pienin yksilöitävissä oleva omaisuuserien ryhmä, jonka jatkuvasta käytöstä kertyy rahavirtaa, joka on pitkälti riippumaton muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämästä rahavirrasta. Jos kuitenkin omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän tuotoksella käydään kauppaa toimivilla markkinoilla, kyseinen omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä määritellään erilliseksi rahavirtaa tuottavaksi yksiköksi, vaikka tämän omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän aikaansaama tuotos käytettäisiin osaksi tai kokonaan sisäisesti. Liite A "Havainnollistavia esimerkkejä" sisältää esimerkkejä rahavirtaa tuottavien yksiköiden määrittelemisestä.
8. IAS 36 edellyttää, että rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumista testattaessa otetaan huomioon rahavirtaa tuottavaan yksikköön liittyvä liikearvo ja koko yritykselle yhteiset omaisuuserät (kuten pääkonttorin omaisuuserät). IAS-standardissa 36 määrätään, miten tämä tehdään.
9. Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion kirjaamista ja määrittämistä koskevat samat periaatteet kuin yksittäistä omaisuuserää. IAS-standardissa 36 määrätään, miten rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo määritetään ja miten arvonalentumistappio jaetaan yksikköön kuuluvien omaisuuserien kesken.
10. IAS 36 edellyttää, että aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappio peruutetaan silloin ja vain silloin, kun kerrytettävissä olevaa rahamäärää määritettäessä käytetyissä arvioissa on tapahtunut muutos edellisen arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen. Arvonalentumistappiota peruutetaan kuitenkin vain sen verran, että peruutus ei kasvata omaisuuserän kirjanpitoarvoa suuremmaksi kuin kirjanpitoarvo, joka omaisuuserälle olisi määritetty (poistoilla vähennettynä), jollei arvonalentumistappiota olisi kirjattu aikaisempina vuosina. Jos omaisuuserän kirjanpitoarvo perustuu hankintamenuon, arvonalentumistappion peruutus merkitään tuloslaskelmaan, ja jos kirjanpitoarvo perustuu uudelleenarvostukseen, peruutusta käsitellään uudelleenarvostuksesta johtuvana lisäyksenä.
11. IAS 36 edellyttää, että liikearvon arvonalentumistappiota ei peruuteta, paitsi jos:
- (a) arvonalentumistappion on aiheuttanut tietty ulkoinen, luonteeltaan poikkeuksellinen tapahtuma, jonka ei odoteta toistuvan; ja
  - (b) myöhemmät ulkoiset tapahtumat ovat kumonnet kyseisen tapahtuman vaikutukset.
12. Kun arvonalentumistappiota on kirjattu (tai peruutettu), IAS 36 edellyttää tietyn informaation esittämistä tilinpäätöksessä:
- (a) omaisuuseräryhmittäin; ja
  - (b) raportoitavien segmenttien mukaan yrityksen ensisijaiseen segmenttiraportointimuotoon perustuen (vaaditaan vain, jos yritys soveltaa IAS-standardia 14 "Segmenttiraportointi").

IAS 36 vaatii lisätietojen esittämistä, jos tilikaudella kirjatut (tai peruutetut) arvonalentumistappiot ovat olennaisia tilinpäätöksen laativan koko yrityksen tilinpäätöksen kannalta.

13. Kun IAS 36 otetaan käyttöön, sitä sovelletaan vain kyseisestä tilikaudesta alkaen. Kirjattuja (tai peruutettuja) arvonalentumistappioita käsitellään IAS 36:n mukaisesti, ei siis IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” ensisijaisen eikä muita tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia koskevan sallitun vaihtoehdoisen menettelytavan mukaisesti.
14. IAS-standardia 36 sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempaa soveltamista suositellaan.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-4
Määritelmät	5
Sellaisen omaisuuserän tunnistaminen, jonka arvo saattaa olla alentunut	6-14
Kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittäminen	15-56
Nettomyyntihinta	21-25
Käyttöarvo	26-56
Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden peruste	27-31
Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden laatiminen	32-46
Ulkomaan rahan määräiset vastaiset rahavirrat	47
Diskonntauskorko	48-56
Arvonalentumistappion kirjaaminen ja määrittäminen	57-63
Rahavirtaa tuottavat yksiköt	64-93
Sen rahavirtaa tuottavan yksikön määrittäminen, johon omaisuuserä kuuluu	65-72
Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ja kirjanpitoarvo	73-87
Liikearvo	79-83
Koko yritykselle yhteiset omaisuuserät	84-87
Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappio	88-93
Arvonalentumistappion peruuttaminen	94-112
Yksittäisen omaisuuserän arvonalentumistappion peruuttaminen	102-106
Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruuttaminen	107-108
Liikearvon arvonalentumistappion peruuttaminen	109-112
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	113-119
Siirtymäsäännöt	120-121
Voimaantulo	122

**IAS 36**

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

**TAVOITE**

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä menettelytavoista, joita yritys soveltaa varmistaakseen, ettei sen omaisuuseriä merkitä taseeseen niistä kerrytettävissä olevaa rahamäärää suurempaan arvoon. Omaisuuserä on merkitty taseeseen kerrytettävissä olevaa rahamäärää suurempaan arvoon, jos sen kirjanpitoarvo ylittää määrän, joka on kerrytettävissä omaisuuserän käytöstä tai myynnistä. Mikäli näin on, omaisuuserän arvon katsotaan olevan alentunut ja standardi edellyttää yrityksen kirjaavan arvonalentumistappion. Standardissa määrätään myös, milloin yrityksen tulee peruuttaa arvonalentumistappio sekä esitetään arvoltaan alentuneita omaisuuseriä koskevat liitetieto-vaatimukset.

**SOVELTAMISALA**

1. **Tätä standardia sovelletaan kaikkien omaisuuserien arvon alentumisen kirjanpidolliseen käsittelyyn lukuun ottamatta seuraavia:**
  - (a) **vaihto-omaisuus (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus");**
  - (b) **pitkäaikaishankkeista johtuvat omaisuuserät (ks. IAS 11 "Pitkäaikaishankkeet");**
  - (c) **laskennalliset verosaamiset (ks. IAS 12 "Tuloverot");**
  - (d) **työsuhde-etuuksista johtuvat omaisuuserät (ks. IAS 19 "Työsuhde-etuudet");**
  - (e) **rahoitusvarat, jotka kuuluvat IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: esitettävät tiedot ja esittämistapa" soveltamisalaan;**
  - (f) **käypään arvoon arvostettavat sijoituskiinteistöt (ks. IAS 40 "Sijoituskiinteistöt"); ja**
  - (g) **maataloustoimintaan liittyvät biologiset hyödykkeet, jotka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioidulla myyntiin liittyvillä menoilla (ks. IAS 41 "Maatalous").**
2. Tämä standardi ei koske vaihto-omaisuutta, pitkäaikaishankkeista johtuvia omaisuuseriä, laskennallisia verosaamia eikä työsuhde-etuuksista johtuvia omaisuuseriä, koska näiden omaisuuserien kirjaamista ja arvostamista koskevat erityiset vaatimukset sisältyvät jo voimassa oleviin, kyseisiin omaisuuseriin sovellettaviin IAS-standardeihin.
3. Tätä standardia sovelletaan sijoituksiin, jotka on tehty:
  - (a) IAS-standardissa 27 "Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" määriteltyihin tytäryrityksiin;
  - (b) IAS-standardissa 28 "Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" määriteltyihin osakkuusyhtiöihin; ja
  - (c) IAS-standardissa 31 "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä" määriteltyihin yhteisyrityksiin.

Muiden rahoitusvarojen arvonalentumisten osalta ks IAS 39 "Rahoitusinstrumentit, kirjaaminen ja arvostaminen".
4. Tämä standardi koskee omaisuuseriä, jotka merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen (käypä arvo) perustuvan määrän muiden IAS-standardien kuten esimerkiksi IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" salliman vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti. Sen toteaminen, onko uudelleen arvostetun omaisuuserän arvo mahdollisesti alentunut, riippuu kuitenkin perusteesta, jota on käytetty käyvän arvon määrittämiseen:
  - (a) jos omaisuuserän käypä arvo on sen markkina-arvo, ainoa ero omaisuuserän käyvän arvon ja nettomyyntihinnan välillä muodostuu omaisuuserän luovutuksesta johtuvista välittömistä lisämenoista:

- (i) jos luovutuksesta johtuvat menot ovat määrältään mitättömät, uudelleen arvostetusta omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on ilman muuta lähellä uudelleenarvostukseen perustuvaa määrää (käypää arvoa) tai sitä suurempi. Kun uudelleenarvostamista koskevia vaatimuksia on noudatettu, on tällöin epätodennäköistä, että uudelleen arvostetun omaisuuserän arvo olisi alentunut, eikä kerrytettävissä olevaa rahamäärää tarvitse arvioida; ja
- (ii) jos luovutuksesta johtuvat menot eivät ole määrältään mitättömät, uudelleen arvostetun omaisuuserän nettomyyntihinta on ilman muuta pienempi kuin sen käypä arvo. Uudelleen arvostetun omaisuuserän arvo on näin ollen alentunut, mikäli sen käyttöarvo on pienempi kuin uudelleenarvostukseen perustuva määrä (käypä arvo). Kun uudelleenarvostamista koskevia vaatimuksia on noudatettu, yritys soveltaa tällöin tätä standardia ratkaistakseen, onko omaisuuserän arvo mahdollisesti alentunut; ja
- (b) jos omaisuuserän käypä arvo määritetään muun kuin markkina-arvon perusteella, uudelleenarvostukseen perustuva määrä (käypä arvo) saattaa olla suurempi tai pienempi kuin kerrytettävissä oleva rahamäärä. Kun uudelleenarvostamista koskevia vaatimuksia on noudatettu, yritys soveltaa tätä standardia ratkaistakseen, onko omaisuuserän arvo mahdollisesti alentunut.

#### MÄÄRITELMÄT

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

**Kerrytettävissä oleva rahamäärä on omaisuuserän nettomyyntihinta tai sitä korkeampi käyttöarvo.**

**Käyttöarvo on niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvo, joiden odotetaan kertyvän omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.**

**Nettomyyntihinta on omaisuuserän myynnistä saatavissa oleva rahamäärä asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden ja toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla.**

**Luovutuksesta johtuvat menot ovat lisämenoja, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän luovuttamisesta, lukuun ottamatta rahoitusmenoja ja tuloveroja.**

**Arvonalentumistappio on määrä, jolla omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän.**

**Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisen jälkeen.**

**Poisto on omaisuuserän poistopohjan systemaattista kuluksi kirjaamista hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa <sup>(1)</sup>.**

**Poistopohja on omaisuuserän hankintameno tai sen asemasta tilinpäätöksessä käytettävä muu määrä jäännösarvolla vähennettynä.**

**Taloudellinen vaikutusaika on joko:**

(a) **ajanjakso, jona yrityksen odotetaan käyttävän omaisuuserää; tai**

(b) **suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jonka omaisuuserän odotetaan tuottavan yritykselle.**

**Rahavirtaa tuottava yksikkö on pienin yksilöitävissä oleva omaisuuserien ryhmä, jonka jatkuvasta käytöstä kertyy rahavirtaa, joka on pitkälti riippumaton muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämästä rahavirrasta.**

<sup>(1)</sup> Aineettomien hyödykkeiden tai liikearvon kyseessä ollessa käytetään usein "poiston" asemasta termiä "hankintamenon jaksottaminen". Molemmat termit tarkoittavat samaa.

## IAS 36

*Koko yritykselle yhteiset omaisuuserät ovat sellaisia omaisuuseriä, liikearvoa lukuun ottamatta, jotka vaikuttavat sekä tarkasteltavana olevan rahavirtaa tuottavan yksikön että muiden rahavirtaa tuottavien yksikköjen vastaisiin rahavirtoihin.*

*Toimivat markkinat ovat markkinat, joilla vallitsevat kaikki seuraavat olosuhteet:*

- (a) *markkinoilla vaihdettavat hyödykkeet ovat homogeenisia;*
- (b) *kaupantekoon halukkaita ostajia ja myyjiä on yleensä aina löydettävissä; ja*
- (c) *hinnat ovat yleisesti saatavissa.*

SELLAISEN OMAISUUSERÄN TUNNISTAMINEN, JONKA ARVO SAATTAO OLLA ALENTUNUT

- 6. Kappaleissa 7-14 määrätään tarkemmin, milloin kerrytettävissä oleva rahamäärä tulee määrittää. Näissä vaatimuksissa käytetään termiä "omaisuuserä", mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä.
- 7. Omaisuuserän arvo on alentunut silloin, kun omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Kappaleissa 9-11 kuvataan eräitä merkkejä, jotka viittaavat siihen, että arvonalentumistappio on saattanut syntyä: mikäli jokin kyseisistä merkeistä esiintyy, yrityksen on tehtävä asianmukaisesti laadittu arvio kerrytettävissä olevasta rahamäärästä. Jos mahdollisesta arvonalentumistappiosta ei ole viitteitä, tämä standardi ei edellytä yritykseltä asianmukaisesti laadittua arviota kerrytettävissä olevasta rahamäärästä.
- 8. **Yrityksen tulee arvioida jokaisena tilinpäätöspäivänä, onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut. Mikäli tällaisia viitteitä on olemassa, yrityksen tulee arvioida omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä.**
- 9. **Yrityksen tulee ottaa vähintään seuraavat seikat huomioon arvioidessaan, onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut:**

**Ulkoiset informaatiolähteet**

- (a) *omaisuuserän markkina-arvo on pienentynyt tilikauden aikana merkittävästi enemmän kuin sen voisi odottaa pienentyvän ajan kulumisesta tai normaalista käytöstä johtuen;*
- (b) *tilikauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yritykselle haitallisia muutoksia siinä teknologia-, tai markkinaympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa yritys toimii, taikka markkinoilla, joita omaisuuserä palvelee;*
- (c) *markkinakorot tai muut markkinaperusteiset tuotot ovat nousseet tilikauden aikana, ja kyseiset nousut todennäköisesti vaikuttavat omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskontauskorkoon ja vähentävät olennaisesti omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää;*
- (d) *tilinpäätöksen laativan yrityksen nettovarallisuuden kirjanpitoarvo on suurempi kuin sen markkina-arvo.*

**Sisäiset informaatiolähteet**

- (e) *omaisuuserän vanhentumisesta tai fyysisestä vahingoittumisesta on näyttöä;*
- (f) *tilikauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yritykselle haitallisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai ennakoitavissa käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi suunnitelmat, jotka koskevat sen toiminnon, johon omaisuuserä kuuluu, lopettamista tai uudelleenjärjestelyä taikka omaisuuserästä luopumista ennen aiemmin ennakoitua ajankohtaa; sekä*
- (g) *sisäisen raportoinnin tuottama aineisto viittaa siihen, että omaisuuserän taloudellinen suorituskyky on tai tulee olemaan odotettua huonompi.*

10. Kappaleessa 9 esitetty luettelo ei ole tyhjentävä. Yritys voi havaita muitakin viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, ja myös nämä vaativat yritystä määrittämään omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän.
11. Sisäisen raportoinnin tuottamassa aineistossa, joka viittaa siihen, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, esiintyy esimerkiksi seuraavaa:
- (a) omaisuuserän hankkimisesta johtuvat rahavirrat tai sen myöhempään käyttöön ja ylläpitoon tarvittavat rahamäärät ovat merkittävästi alun perin budjetoituja suuremmat;
  - (b) omaisuuserän tuottamat todelliset nettorahavirrat tai liikevoitto tai -tappio, ovat budjetoituja merkittävästi huonommat;
  - (c) omaisuuserän tuottamien budjetoitujen nettorahavirtojen tai liikevoiton merkittävä vähentyminen tai budjetoidun tappion merkittävä lisääntyminen; tai
  - (d) omaisuuserän tuottamat liiketoiminnan tappiot tai negatiiviset nettorahavirrat, kun tarkasteltavana olevan tilikauden luvut lisätään tulevaisuutta koskeviin budjetoituihin lukuihin.
12. Olennaisuuden käsitettä voidaan soveltaa määriteltäessä, onko tarpeen arvioida omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Jos esimerkiksi aikaisemmin tehdyt laskelmat osoittavat, että omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on merkittävästi suurempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo, yrityksen ei tarvitse arvioida omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää uudelleen, mikäli ei ole toteutunut kyseisen eron poistavia tapahtumia. Aiemmin tehty analyysi voi myös osoittaa, että omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämä rahamäärä ei muutu herkästi yhden (tai useamman) kappaleessa 9 luetellun tekijän johdosta.
13. Seuraava esimerkki havainnollistaa kappaletta 12: jos markkinakorot tai muut markkinaperusteiset tuotot markkinoilla ovat nousseet tilikauden aikana, yritykseltä ei seuraavissa tapauksissa edellytetä asianmukaisesti laadittua arviota omaisuuserästä kerrytettävissä olevasta rahamäärästä:
- (a) jos kyseisten markkinaperusteisten tuottojen nousu ei todennäköisesti vaikuta omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttaus korkoon. Esimerkiksi lyhytaikaisten korkojen nousulla ei mahdollisesti ole olennaista vaikutusta diskonttaus korkoon, jota käytetään omaisuuserään jolla on pitkä jäljellä oleva taloudellinen vaikutusaika; tai
  - (b) jos kyseisten markkinaperusteisten tuottojen kasvu todennäköisesti vaikuttaa omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttaus korkoon mutta aikaisempi kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskeva herkkyysanalyysi osoittaa, että:
    - (i) on epätodennäköistä, että kerrytettävissä oleva rahamäärä vähenee olennaisesti, koska myös vastaiset rahavirrat todennäköisesti kasvavat. Joskus yritys saattaa esimerkiksi pystyä osoittamaan, että se sopeuttaa myyntituottoonsa markkinaperusteisen tuoton kasvun kompensoimiseksi; tai
    - (ii) kerrytettävissä olevan rahamäärän vähentyminen ei todennäköisesti johda olennaiseen arvonalentumistappioon.
14. Mikäli on viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, tämä voi osoittaa, että omaisuuserän jäljellä olevaa taloudellista vaikutusaikaa, poistomenetelmää tai jäännösarvoa on tarkasteltava uudelleen ja oikaistava kyseiseen omaisuuserään sovellettavan IAS-standardin mukaisesti, vaikka omaisuuserästä ei kirjattaisikaan arvonalentumistappiota.

#### KERRYTETTÄVISSÄ OLEVAN RAHAMÄÄRÄN MÄÄRITTÄMINEN

15. Kerrytettävissä oleva rahamäärä määritellään tässä standardissa omaisuuserän nettomyyntihinnaksi tai sitä korkeammaksi käyttöarvoksi. Kappaleissa 16-56 esitetään kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä koskevat vaatimukset. Näissä vaatimuksissa käytetään termiä "omaisuuserä", mutta vaatimukset koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää kuin rahavirtaa tuottavaa yksikköä.

**IAS 36**

16. Aina ei ole tarpeen määrittää sekä omaisuuserän nettomyyntihintaa että sen käyttöarvoa. Jos esimerkiksi jompikumpi näistä ylittää omaisuuserän kirjanpitoarvon, omaisuuserän arvo ei ole alentunut eikä toisen arvon arvioiminen ole tarpeellista.
17. Nettomyyntihinnan määrittäminen saattaa olla mahdollista, vaikka omaisuuserällä ei käytäisi kauppaa toimivilla markkinoilla. Joskus nettomyyntihinnan määrittäminen ei kuitenkaan ole mahdollista, koska ei ole olemassa perustetta luotettavan arvion tekemiselle siitä rahamäärästä, joka on saatavissa omaisuuserän myynnistä asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden ja toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. Tällöin omaisuuserästä kerrytettävissä olevana rahamääränä voidaan pitää omaisuuserän käyttöarvoa.
18. Mikäli ei ole syytä uskoa, että omaisuuserän käyttöarvo ylittää olennaisesti sen nettomyyntihinnan, omaisuuserästä kerrytettävissä olevana rahamääränä voidaan pitää sen nettomyyntihintaa. Tämä pätee yleensä luovutustarkoituksessa pidettävään omaisuuserään. Näin on siksi, että luovutustarkoituksessa pidettävän omaisuuserän käyttöarvo koostuu pääasiassa nettoluovutustulosta, koska rahavirrat, jotka kertyvät omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ennen sen luovuttamista, ovat todennäköisesti määrältään mitättömiä.
19. Kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään omaisuuseräkohtaisesti, paitsi siinä tapauksessa, että omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ei kerry rahavirtaa, joka on pitkälti riippumatonta toisten omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämästä rahavirrasta. Mikäli näin on, kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon omaisuuserä kuuluu (ks. kappaleet 64-87), paitsi milloin joko:
  - (a) omaisuuserän nettomyyntihinta on korkeampi kuin sen kirjanpitoarvo; tai
  - (b) omaisuuserän käyttöarvon voidaan arvioida olevan lähellä sen nettomyyntihintaa ja nettomyyntihinta on määritettävissä.
20. Joskus arviot, keskiarvot ja yksinkertaistetut laskentatavat saattavat johtaa lähes samaan tulokseen kuin tässä standardissa kuvatut yksityiskohtaiset laskelmat nettomyyntihintaa tai käyttöarvoa määritettäessä.

*Nettomyyntihinta*

21. Omaisuuserän nettomyyntihintaa osoittaa parhaiten sitovan, toisistaan riippumattomien osapuolten välisen myyntisopimuksen mukainen hinta oikaistuna välittömästi omaisuuserän luovuttamisesta johtuvilla lisämenoilla.
22. Jos sitovaa myyntisopimusta ei ole mutta omaisuuserällä käydään kauppaa toimivilla markkinoilla, nettomyyntihinta on omaisuuserän markkinahinta vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla. Asianmukainen markkinahinta on tavallisesti tarkasteluajankohdan ostokurssi. Kun tarkasteluajankohdan ostokurssija ei ole käytettävissä, viimeisimmässä kaupassa toteutunut hinta saattaa muodostaa perustan nettomyyntihinnan arvioimiselle edellyttäen, ettei taloudellisissa olosuhteissa ole tapahtunut merkittävää muutosta liiketoimen toteutumispäivän ja arvion laatimisajankohdan välillä.
23. Jos sitovaa myyntisopimusta ei ole eikä omaisuuserälle ole olemassa toimivia markkinoita, nettomyyntihinta perustuu parhaan käytettävissä olevan tiedon kuvastamaan rahamäärään, jonka yritys voisi tilinpäätöspäivänä saada omaisuuserän myynnistä asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa luovutuksesta johtuvien menojen vähentämisen jälkeen. Tätä rahamäärää arvioidessaan yritys ottaa huomioon samalla toimialalla tapahtuneiden, vastaavanlaisia omaisuuseriä koskevien kauppajen lopputulokset. Nettomyyntihinta ei kuvasta hintaa, joka saataisiin pakkotilanteessa toteutuvassa myynnissä, ellei johdon ole pakko toteuttaa myyntiä välittömästi.
24. Ne luovutuksesta johtuvat menot, joita vastaavaa velkaa ei vielä ole kirjattu, vähennetään nettomyyntihintaa määritettäessä. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi oikeustoimista johtuvat menot, varainsiirtoverot ja muut vastaavat liiketoimeen perustuvat verot, omaisuuserän siirtämisestä johtuvat menot sekä lisämenot, jotka aiheutuvat omaisuuserän saattamisesta myyntikuntoon. Omaisuuserän luovutuksesta johtuvia välittömiä lisämenoja eivät kuitenkaan ole irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet (määritelty IAS-standardissa 19 "Työsuhde-etuudet") eivätkä menot, jotka liittyvät liiketoiminnan supistamiseen tai uudelleenorganisointiin omaisuuserästä luopumisen jälkeen.

25. Joskus omaisuuserän myynti edellyttää, että ostaja ottaa vastatakseen velan, ja omaisuuserälle ja velalle on olemassa vain yksi nettomääräinen myyntihinta. Kappaleessa 77 selostetaan, miten tällaisia tapauksia käsitellään.

#### Käyttöarvo

26. Omaisuuserän käyttöarvon arviointi sisältää seuraavat vaiheet:
- sellaisten yritykseen tulevien ja yrityksestä lähtevien vastaisten rahavirtojen arvioiminen, jotka aiheutuvat omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuuserän lopullisesta luovutuksesta; sekä
  - asianmukaisen diskonttauskoron soveltaminen näihin vastaisiin rahavirtoihin.

#### Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden peruste

27. **Käyttöarvoa määritettäessä:**
- ennakoitujen rahavirtojen tulee perustua järkeviin ja perusteltavissa oleviin olettamuksiin, jotka edustavat johdon parasta arviota taloudellisista olosuhteista, jotka vallitsevat omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana. Ulkopuolelta saatavalle näytölle tulee antaa suurempi painoarvo;*
  - ennakoitujen rahavirtojen tulee perustua viimeisimpiin johdon hyväksymiin budjetteihin/ennusteisiin. Näihin budjetteihin/ennusteisiin perustuvien ennakointien tulee kattaa enintään viiden vuoden ajanjakso, jollei pitempi ajanjakso ole perusteltavissa; ja*
  - ajalta, jota viimeisimmät budjetit/ennusteet eivät kata, ennakoitujen rahavirtojen arvioidaan ekstrapoloidulla budjetteihin/ennusteisiin perustuvien rahavirtojen käyttäen tulevien vuosien osalta tasaista tai pienenevää kasvuvauhtia, jollei kasvava vauhti ole perusteltavissa. Kasvuvauhdin ei tule ylittää yrityksen tuotteiden, toimialojen tai toimintamaansa tai -maiden pitkän aikavälin keskimääräistä kasvuvauhtia, eikä sen pidä ylittää niiden markkinoiden keskimääräistä kasvuvauhtia, joilla omaisuuserää käytetään, ellei korkeampi vauhti ole perusteltavissa.*
28. Yleensä ei ole käytettävissä yksityiskohtaisia, tarkkoja ja luotettavia budjetiteja/ennusteita vastaisista rahavirroista viittä vuotta pitemmiltä ajanjaksoilta. Tämän vuoksi johdon arviot vastaisista rahavirroista perustuvat viimeisimpiin budjetteihin/ennusteisiin enintään viidelle vuodelle. Johto saattaa käyttää budjetteihin/ennusteisiin perustuvia rahavirtaennusteita viittä vuotta pitemmällä ajanjaksolla, mikäli johto uskoo näiden ennusteiden olevan luotettavia ja pystyy aikaisempaan kokemukseen perustuen osoittamaan kykenevänsä ennustamaan rahavirtoja tarkasti tällä pitemmällä ajanjaksolla.
29. Ennakoidut rahavirrat arvioidaan omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan päättymiseen saakka ekstrapoloidulla budjetteihin/ennusteisiin perustuvat ennakoitujen rahavirtojen myöhemmille vuosille arvioitua kasvuvauhtia käyttäen. Tämä kasvukerroin on vakio tai pienenevä, jollei kasvun nopeutuminen perustu objektiiviseen informaatioon tuotteen tai toimialan elinkaaresta. Kasvuvauhti on nolla tai negatiivinen, mikäli tämä on perusteltua.
30. Olosuhteiden ollessa hyvin edulliset markkinoille tulee todennäköisesti kilpailijoita, jotka rajoittavat kasvua. Sen vuoksi yritysten on vaikea ylittää tuotteidensa, toimialojensa, toimintamaansa tai -maidensa keskimääräistä toteutunutta pitkän aikavälin (esimerkiksi 20 vuotta) kasvuvauhtia tai niiden markkinoiden keskimääräistä kasvuvauhtia, joilla omaisuuserää käytetään.
31. Budjetteihin/ennusteisiin sisältyvää informaatiota käytettäessä yritys harkitsee, kuvastaako informaatio järkeitä ja perusteltavissa olevia olettamuksia ja edustaako se johdon parasta arviota taloudellisista olosuhteista, jotka vallitsevat omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.

## IAS 36

Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden laatiminen

32. **Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden tulee sisältää:**
- (a) *ennakoidut, omaisuuserän jatkuvasta käytöstä yritykseen tulevat rahavirrat;*
  - (b) *ennakoidut, yrityksestä lähtevät rahavirrat, jotka väijäämättä syntyvät omaisuuserän jatkuvasta käytöstä yritykseen tulevan rahavirran kerryttämiseksi (sisältäen rahavirrat omaisuuserän saattamisesta käyttövalmiiksi) ja jotka johtuvat välittömästi omaisuuserästä tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella; ja*
  - (c) *mahdolliset nettorahavirrat, jotka saadaan (tai maksetaan) luovuttaessa omaisuuserästä sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.*
33. Vastaisia rahavirtoja koskevia arvioita tehtäessä ja diskonttaus korkoa määritettäessä käytetään johdonmukaisia oletuksia yleisestä inflaatiosta johtuvasta hintojen noususta. Näin ollen, jos diskonttaus korko sisältää yleisestä inflaatiosta johtuvan hintojen nousun vaikutuksen, vastaiset rahavirrat arvioidaan nimellisarvoon perustuvina. Jos diskonttaus korko ei sisällä yleisestä inflaatiosta johtuvan hintojen muutoksen vaikutusta, vastaiset rahavirrat arvioidaan reaali-perusteisina (mutta ottaen huomioon vastaiset erityiset hintojen nousut tai laskut).
34. Ennakoidut yrityksestä lähtevät rahavirrat sisältävät vastaiset yleismenot, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän käytöstä tai jotka ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella.
35. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvo ei vielä sisällä kaikkia niitä yrityksestä lähteviä rahavirtoja, jotka toteutuvat ennen kuin omaisuuserä on valmis käytettäväksi tai myytäväksi, vastaisia rahavirtoja koskeva ennuste sisältää arvion niistä yrityksestä lähtevistä vastaisista rahavirroista, joiden odotetaan toteutuvan ennen kuin omaisuuserä on valmis käytettäväksi tai myytäväksi. Näin on esimerkiksi, kun kyseessä on keskeneräinen rakennus tai kehittämisprojekti.
36. Jotta vältetään erien laskeminen kahteen kertaan, arvioituihin vastaisiin rahavirtoihin ei sisällytetä:
- (a) yritykseen tulevia rahavirtoja sellaisista omaisuuseristä, joiden jatkuvasta käytöstä kertyvät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia tarkasteltavana olevan omaisuuserän kerryttämistä rahavirroista (esimerkiksi rahoitusvarat kuten saamiset); eikä
  - (b) yrityksestä lähteviä rahavirtoja, jotka liittyvät veloitteisiin, joita vastaava velka on jo kirjattu (esimerkiksi ostovelat, eläkkeet tai varaukset).
37. **Omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämät rahavirrat arvioidaan sen nykyisen kunnon perusteella. Vastaisia rahavirtoja koskevat arviot eivät saa sisältää sellaisia yritykseen tulevia tai yrityksestä lähteviä rahavirtoja, joiden odotetaan syntyvän:**
- (a) *vastaisesta uudelleenjärjestelystä, johon yritys ei vielä ole sitoutunut; tai*
  - (b) *vastaisesta investoinnista joka parantaa tai lisää omaisuuserän suorituskykyä alun perin arvioitua tasoa korkeammaksi.*
38. Koska vastaiset rahavirrat arvioidaan omaisuuserälle sen nykyisen kunnon perusteella, käyttöarvoa määritettäessä ei oteta huomioon:
- (a) yrityksestä lähteviä vastaisia rahavirtoja tai niihin liittyviä kustannussäästöjä (esimerkiksi henkilöstömenojen vähentymisiä) tai hyötyä, joiden odotetaan aiheutuvan vastaisesta uudelleenjärjestelystä, johon yritys ei vielä ole sitoutunut; tai
  - (b) vastaista investointia, joka parantaa tai lisää omaisuuserän suorituskykyä alun perin arvioitua tasoa korkeammaksi, tai vastaista hyötyä, joka koituu tästä tulevaisuudessa toteutuvasta investoinnista.
39. Uudelleenjärjestely on johdon suunnittelema ja valvoma ohjelma, joka muuttaa olennaisesti joko yrityksen liiketoiminnan laajuutta tai tapaa, jolla toimintaa harjoitetaan. IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" sisältää ohjeistusta, joka saattaa selventää sitä, milloin yritys on sitoutunut uudelleenjärjestelyyn.

40. Kun yritys sitoutuu uudelleenjärjestelyyn, tämä uudelleenjärjestely vaikuttaa todennäköisesti joihinkin omaisuuseriin. Yrityksen sitouduttua uudelleenjärjestelyyn:
- (a) kustannussäästöt ja muu uudelleenjärjestelystä koitua hyöty (viimeisimpiin johdon hyväksymiin budjetteihin/ennusteisiin perustuen) otetaan huomioon arvioitaessa yritykseen tulevia ja yrityksestä lähteviä vastaisia rahavirtoja käyttöarvon määrittämistä varten; ja
  - (b) yrityksestä lähteviä, uudelleenjärjestelystä johtuvia vastaisia rahavirtoja koskevia arvioita käsitellään IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti uudelleenjärjestelyvarauksena.
- Liitteen A esimerkki 5 havainnollistaa vastaisen uudelleenjärjestelyn vaikutusta käyttöarvolaskelmaan.
41. Ennen kuin yritys toteuttaa investoinnin, joka parantaa tai lisää omaisuuserän suorituskykyä yli alun perin arvioidun tason, vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin ei sisällytetä yritykseen tulevia arvioituja vastaisia rahavirtoja, joiden odotetaan syntyvän kyseisestä investoinnista (ks. liite A, esimerkki 6).
42. Vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin sisällytetään sellaiset vastaiset investoinnit, jotka ovat välttämättömiä omaisuuserän alun perin arvioidun suorituskyvyn säilyttämiseksi tai ylläpitämiseksi.
43. **Vastaisia rahavirtoja koskevat arviot eivät saa sisältää:**
- (a) **rahoitustoiminnasta johtuvia yritykseen tulevia tai yrityksestä lähteviä rahavirtoja; eikä**
  - (b) **tuloveroista johtuvia yritykseen tulevia tai yrityksestä lähteviä maksuja.**
44. Vastaisia rahavirtoja arvioitaessa otetaan huomioon oletukset, joiden mukaisesti diskonttauskorko on määritetty. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee lasketuksi kahteen kertaan tai jää ottamatta huomioon. Koska rahan aika-arvo otetaan huomioon diskonttaamalla vastaiset rahavirrat, näihin rahavirtoihin ei sisällytetä rahoituksesta johtuvia yritykseen tulevia ja yrityksestä lähteviä rahavirtoja. Vastaavasti, koska diskonttauskorko määritetään ennen veroja, myös vastaiset rahavirrat arvioidaan ennen veroja.
45. **Arvion nettorahavirroista, jotka saadaan (tai maksetaan) luovuttaessa omaisuuserästä sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä, tulee vastata sitä rahamäärää, jonka yritys odottaa saavansa omaisuuserän luovutuksesta asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa arvioitujen luovutuksesta johtuvien menojen vähentämisen jälkeen.**
46. Nettorahavirrat jotka saadaan (tai maksetaan) luovuttaessa omaisuuserästä sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä, arvioidaan samalla tavalla kuin omaisuuserän nettomyyntihinta, paitsi että kyseisiä nettorahavirtoja arvioitaessa:
- (a) yritys käyttää sellaisten vastaavanlaisten omaisuuserien arviointiajankohtana vallitsevia hintoja, joiden taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja joita on käytetty samankaltaisissa olosuhteissa kuin omaisuuserää tullaan käyttämään; ja
  - (b) kyseisiä hintoja oikaistaan sekä yleisestä inflaatiosta johtuvan hintojen nousun että erityisten vastaisten hinnannousujen (tai -laskujen) vaikutuksella. Jos kuitenkin omaisuuserän jatkuvasta käytöstä kertyviä rahavirtoja koskevissa arvioissa ja diskonttauskorossa ei oteta huomioon yleisen inflaation vaikutusta, tätä vaikutusta ei oteta huomioon myöskään luopumisesta aiheutuvia nettorahavirtoja arvioitaessa.

#### Ulko maan rahan määräiset vastaiset rahavirrat

47. Vastaiset rahavirrat arvioidaan siinä valuutassa, jonka määräisinä ne kertyvät, ja diskontataan käyttäen kyseiselle valuutalle soveltuvaa diskonttauskorkoa. Näin saadun nykyarvon yritys muuttaa käyttäen tilinpäätöspäivän spot-kurssia (josta käytetään nimitystä "tilinpäätöspäivän kurssi" IAS-standardissa 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset").

## IAS 36

## Diskonttauskorko

48. **Diskonttauskoron (tai -korkojen) tulee olla määritetty ennen veroja ja kuvastaa markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä rahan aika-arvosta ja omaisuuserään liittyvistä erityisriskeistä. Diskonttauskoron (tai -korkojen) ei tule kuvastaa riskejä, jotka on otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirta-arvioita.**
49. Korko, joka kuvastaa markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä rahan aika-arvosta ja omaisuuserään liittyvistä erityisriskeistä, on yhtä suuri kuin tuotto, jota sijoittajat edellyttäisivät, jos heidän pitäisi valita sijoituskohde, joka kerryttäisi määrältään, ajoitukseltaan ja riskiprofiililtaan vastaavanlaiset rahavirrat kuin yritys odottaa omaisuuserän tuottavan. Tämä korko arvioidaan vastaavanlaisten omaisuuserien nykyisten markkinatransaktioiden implisiittisen koron perusteella taikka sellaisen julkisesti noteeratun yrityksen pääomakustannusten painotetun keskiarvon perusteella, jolla on omaisuuserä (tai omaisuuseräsalkku), joka vastaa tarkasteltavana olevaa omaisuuserää suorituspotentiaaliltaan ja riskeiltään.
50. Silloin kun omaisuuseräkohtaista korkokantaa ei ole välittömästi saatavissa markkinoilta, yritys käyttää sen korvikkeita arvioidessaan diskonttauskorkoa. Tarkoituksena on arvioida, niin pitkälle kuin mahdollista, markkinoiden näkemystä seuraavista:
- (a) rahan aika-arvo tilikausille omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan loppuun saakka; ja
- (b) riskit sille, että vastaiset rahavirrat eroavat määrältään tai ajoitukseltaan arvioista.
51. Lähtökohdaksi yritys voi ottaa huomioon seuraavat korkokannat:
- (a) yrityksen pääomakustannusten painotettu keskiarvo käyttäen esimerkiksi *Capital Asset Pricing* -mallia;
- (b) yrityksen lisäluoton korko; ja
- (c) muut markkinoilla käytettävät luottokorot.
52. Näitä korkoja oikaistaan siten, että:
- (a) ne kuvastavat markkinoiden näkemystä ennakoituihin rahavirtoihin liittyvistä erityisriskeistä; ja
- (b) suljetaan pois riskit, joilla ei ole merkitystä ennakoitujen rahavirtojen kannalta.
- Huomioon otetaan esimerkiksi maariski, valuuttariski, hintariski ja rahavirtariski.
53. Pällekkäisen laskemisen välttämiseksi diskonttauskorkoa määritettäessä ei oteta huomioon riskejä, jotka on jo otettu huomioon oikaisemalla arvioituja vastaisia rahavirtoja.
54. Diskonttauskorko ei riipu yrityksen pääomarakenteesta eikä siitä, millä tavalla yritys on rahoittanut omaisuuserän hankinnan, koska vastaiset rahavirrat, jotka omaisuuserän odotetaan kerryttävän, eivät riipu tavasta, jolla yritys on rahoittanut omaisuuserän hankinnan.
55. Silloin kun diskonttauskorko on määritetty verojen jälkeen, sitä oikaistaan niin että se kuvastaa ennen veroja määritettyä korkoa.
56. Yritys käyttää tavallisesti yhtä diskonttauskorkoa arvioidessaan omaisuuserän käyttöarvoa. Yritys käyttää kuitenkin eri diskonttauskorkoja tulevaisuuden eri tilikausille, jos käyttöarvo on herkkä tilikausien välisille riskierolle tai juoksuajan mukaiselle korkokantojen vaihtelulle.

## ARVONALENTUMISTAPPION KIRJAAMINEN JA MÄÄRITTÄMINEN

57. Kappaleissa 58-63 esitetään yksittäisen omaisuuserän arvonalentumistappion kirjaamista ja määrittämistä koskevat vaatimukset. Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä käsitellään kappaleissa 88-93.
58. *Siinä ja vain siinä tapauksessa, että omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on pienempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo, omaisuuserän kirjanpitoarvoa alennetaan siten, että se vastaa kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Kyseinen vähennys on arvonalentumistappio.*
59. *Arvonalentumistappio merkitään välittömästi tuloslaskelmaan kuluksi, jollei omaisuuserän kirjanpitoarvo perustu uudelleenarvostukseen toisen IAS-standardin mukaisesti (esimerkiksi IAS-standardissa 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" sallitun vaihtoehdoisen menettelyn mukaisesti). Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevaa arvonalentumistappiota käsitellään uudelleenarvostuksesta johtuvana vähennyksenä tämän toisen IAS-standardin mukaisesti.*
60. Uudelleenarvostetusta omaisuuserästä johtuva arvonalentumistappio merkitään tuloslaskelmaan kuluksi. Uudelleenarvostetusta omaisuuserästä johtuva arvonalentumistappio kirjataan kuitenkin suoraan uudelleenarvostusrahastoa vastaan siltä osin, kuin arvonalentumistappio ei ylitä samasta omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.
61. *Kun arvioidun arvonalentumistappion määrä on suurempi kuin sen omaisuuserän kirjanpitoarvo, johon se liittyy, yrityksen tulee kirjata velka siinä ja vain siinä tapauksessa, että toinen IAS-standardi edellyttää sitä.*
62. *Arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen omaisuuserästä tehtävää poistoa (tai hankintamenon jakso-tusta) tarkistetaan tulevilla tilikausilla siten, että omaisuuserän oikaistu kirjanpitoarvo mahdollisella jäännösarvolla vähennettynä tulee kirjatuksi systemaattisella tavalla kuluksi omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.*
63. Jos arvonalentumistappio kirjataan, siihen mahdollisesti liittyvät laskennalliset verosaamiset tai -velat määritetään IAS 12:n "Tuloverot" mukaisesti vertaamalla omaisuuserän oikaistua kirjanpitoarvoa sen verotukselliseen arvoon (ks. liite A, esimerkki 3).

## RAHAVIRTAA TUOTTAVAT YKSIKÖT

64. Kappaleissa 65-93 esitetään vaatimukset koskien sen rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelemistä, johon omaisuuserä kuuluu, sekä rahavirtaa tuottavien yksiköiden kirjanpitoarvon määrittämistä ja niistä johtuvien arvonalentumistappioiden kirjaamista.

Sen rahavirtaa tuottavan yksikön määritteleminen, johon omaisuuserä kuuluu

65. *Jos on viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, arvioidaan kyseisestä yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Mikäli yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää ei ole mahdollista arvioida, yrityksen tulee määrittää sen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä, johon omaisuuserä kuuluu (omaisuuserän rahavirtaa tuottava yksikkö).*
66. Yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole arvioitavissa, mikäli:
- (a) omaisuuserän käyttöarvon ei voida arvioida olevan lähellä sen nettomyyntihintaa (esimerkiksi silloin, kun omaisuuserän jatkuvasta käytöstä kertyvien rahavirtojen ei voida arvioida olevan määrältään mitättömiä); ja
- (b) omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ei kerry rahavirtoja, jotka olisivat pitkälti riippumattomia toisten omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista. Tällöin käyttöarvo ja näin ollen myös kerrytettävissä oleva rahamäärä voidaan määrittää ainoastaan omaisuuserän sisältävälle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.

## IAS 36

## E s i m e r k k i

Kaivosyritys omistaa yksityisen rautatien, joka tukee sen kaivostoimintaa. Yksityinen rautatie voitaisiin myydä ainoastaan romuarvoon, eikä yksityisen rautatien jatkuvasta käytöstä kerry rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia kaivoksen muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista.

Yksityisen rautatien tulevaisuudessa kerryttämää tuloa ei ole mahdollista arvioida, koska yksityisen rautatien käyttöarvo ei ole määritettävissä ja se todennäköisesti poikkeaa romuarvosta. Tämän vuoksi yritys arvioi sen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän, johon yksityinen rautatie kuuluu, ts. koko kaivoksen.

67. Kuten kappaleessa 5 määritellään, omaisuuserän sisältävä rahavirtaa tuottava yksikkö on pienin yksilöitävissä oleva kyseisen omaisuuserän sisältävä omaisuuserien ryhmä, jonka jatkuvasta käytöstä kertyy rahavirtaa, joka on pitkälti riippumattonta muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämästä rahavirrasta. Omaisuuserän sisältävän rahavirtaa tuottavan yksikön määrittäminen vaatii harkintaa. Mikäli yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä, yritys määrittelee omaisuuserien muodostaman pienimmän kokonaisuuden, jonka jatkuvasta käytöstä kertyy pitkälti riippumattomia rahavirtoja.

## E s i m e r k k i

Linja-autoyhtiö tuottaa palveluja kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen mukaisesti, joka edellyttää vähimmäis-palveluja kaikilla viidellä linjalla. Kullekin linjalle kohdistetut omaisuuserät ja kustakin linjasta kertyvät rahavirrat ovat erikseen yksilöitävissä. Yksi linjoista tuottaa merkittävää tappiota.

Koska yrityksellä ei ole mahdollisuutta supistaa mitään yksittäistä bussilinjaa, alin sellaisten jatkuvasta käytöstä kertyvien yksilöitävissä olevien rahavirtojen taso, jotka ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien kerryttämästä rahavirrasta, on näiden viiden linjan yhteisesti tuottamat rahavirrat. Rahavirtaa tuottava yksikkö on kunkin linjan osalta koko linja-autoyhtiö.

68. Jatkuvasta käytöstä kertyvät rahavirrat ovat yritykseen tulevia rahavaroja, jotka saadaan tilinpäätöksen laativan yrityksen ulkopuolisilta osapuolilta. Määriteltäessä, ovatko omaisuuserän (tai omaisuuserien ryhmän) kerryttämät rahavirrat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien (tai omaisuuseräryhmien) kerryttämistä rahavirroista, yritys ottaa huomioon erilaisia tekijöitä, kuten esimerkiksi miten johto valvoo yrityksen toimintoja (tuotelinjoinnain, toimialoinnain, toimipaikoinnain, seuduittain tai alueittain tai jollakin muulla tavalla) tai miten johto tekee päätöksiä yrityksen omaisuuserien ja toimintojen säilyttämisestä tai niistä luopumisesta. Liitteen A esimerkki 1 sisältää esimerkkejä rahavirtaa tuottavan yksikön määrittämisestä.
69. **Mikäli omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän tuotokselle on olemassa toimivat markkinat, kyseinen omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä määritellään rahavirtaa tuottavaksi yksiköksi, vaikka tuotos käytettäisiin osaksi tai kokonaan sisäisesti. Mikäli näin on, käytetään johdon parasta arviota tuotoksen tulevista markkinahinnoista:**
- (a) **määritettäessä tämän rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa, kun arvioidaan tuotoksen sisäiseen käyttöön liittyviä, tulevaisuudessa saatavia rahavirtoja; ja**
- (b) **määritettäessä tilinpäätöksen laativan yrityksen muiden rahavirtaa tuottavien yksiköiden käyttöarvoa, kun arvioidaan tuotoksen sisäiseen käyttöön liittyviä, tulevaisuudessa maksettavia rahavirtoja.**
70. Vaikka tilinpäätöksen laativan yrityksen muut yksiköt käyttäisivät omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän tuotoksen osaksi tai kokonaan (esimerkiksi valmistusprosessin välivaiheen tuotteet), tämä omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä muodostaa erillisen rahavirtaa tuottavan yksikön, mikäli yritys voisi myydä tuotoksen toimivilla markkinoilla. Näin on siksi, että tämän omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän jatkuvasta käytöstä

voisi kertyä rahavirtoja, jotka olisivat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämästä rahavirrasta. Kun yritys käyttää tällaiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön liittyvää, budjetteihin/ennusteisiin perustuvaa informaatiota, se oikaisee tätä informaatiota, jos sisäiset siirtohinnot eivät kuvasta johdon parasta arviota kyseisen rahavirtaa tuottavan yksikön tuotoksen tulevista markkinahinnoista.

71. **Rahavirtaa tuottavat yksiköt määritellään samoille tai samantyyppisille omaisuuserille johdonmukaisella tavalla tilikaudesta toiseen, jollei muutos ole perusteltu.**
72. Mikäli yritys päättää, että omaisuuserä kuuluu toiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuin aikaisemmilla tilikausilla tai että on tapahtunut muutoksia siinä, minkä tyyppisiä omaisuuseriä yhdistetään omaisuuserän sisältäväksi rahavirtaa tuottavaksi yksiköksi, kappale 117 edellyttää tiettyjen rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, jos on kirjattu tai peruutettu kyseistä rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskeva arvonalentumistappio ja se on tilinpäätöksen laativan yrityksen koko tilinpäätöksen kannalta olennainen.

*Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ja kirjanpitoarvo*

73. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on rahavirtaa tuottavan yksikön nettomyyntihinta tai sitä korkeampi käyttöarvo. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä varten kappaleisiin 16-56 sisältyvät viittaukset "omaisuuserään" luetaan viittauksena "rahavirtaa tuottavaan yksikköön".
74. **Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo määritetään yhdenmukaisesti sen kanssa, miten rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään.**
75. Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo:
- (a) sisältää vain niiden omaisuuserien kirjanpitoarvon, jotka kuuluvat välittömästi rahavirtaa tuottavalle yksikölle tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella ja jotka kerryttävät rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa määritettäessä arvioituja vastaisia rahavirtoja; ja
- (b) ei sisällä minkään taseeseen merkityn velan kirjanpitoarvoa muutoin kuin siinä tapauksessa, että rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä ilman, että tämä velka otetaan huomioon.

Näin on siksi, että rahavirtaa tuottavan yksikön nettomyyntihinta ja käyttöarvo määritetään ottamalla huomioon rahavirtoja, jotka liittyvät rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuulumattomiin omaisuuseriin ja jo tilinpäätökseen merkittyihin velkoihin (ks. kappaleet 24 ja 36).

76. Jos omaisuuserät on ryhmitelty kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioimista varten, on tärkeää sisällyttää rahavirtaa tuottavaan yksikköön kaikki ne omaisuuserät, joiden jatkuvasta käytöstä kyseiset rahavirrat kertyvät. Muutoin rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä saattaa vaikuttaa riittävältä silloin, kun todellisuudessa on syntynyt arvonalentumistappio. Joissakin tapauksissa tietyt omaisuuserät osallistuvat rahavirtaa tuottavan yksikön vastaisten rahavirtojen kerryttämiseen mutta niitä ei ole mahdollista kohdistaa rahavirtaa tuottavalle yksikölle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella. Tämä voi koskea esimerkiksi liikearvoa tai koko yritykselle yhteisiä omaisuuseriä kuten esimerkiksi keskushallinnon varoja. Kappaleissa 79-87 selostetaan, kuinka tällaisia omaisuuseriä käsitellään rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumista testattaessa.
77. Saattaa olla tarpeen ottaa huomioon tietyt taseeseen merkityt velat määritettäessä rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Näin voi tapahtua, jos rahavirtaa tuottavasta yksiköstä luopuminen edellyttäisi, että ostaja ottaa velan vastatakseen. Tällöin rahavirtaa tuottavan yksikön nettomyyntihinta (tai arvioitu lopullisesta luopumisesta johtuva rahavirta) on rahavirtaa tuottavan yksikön varojen arvioitu myyntihinta yhdessä velan kanssa, vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla. Jotta tuloa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo ja kerrytettävissä oleva rahamäärä olisivat mielekkäästi vertailtavissa, velan kirjanpitoarvo vähennetään sekä rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa että sen kirjanpitoarvoa määritettäessä.

## IAS 36

## E s i m e r k k i

Yhtiöllä on kaivos maassa, jonka lainsäädäntö vaatii omistajaa palauttamaan sijaintipaikan alkuperäiseen tilaansa kaivostoiminnan päätyttyä. Alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja syntyy mm. sen maa-aineksen palauttamisesta, joka on poistettava ennen kaivostoiminnan aloittamista. Maa-aineksen palauttamisesta aiheutuvia menoja varten tehtiin varaus heti, kun maa-aines oli poistettu. Varauksen määrä kirjattiin osaksi kaivoksen hankintamenoa ja se kirjataan poistoina kuluksi kaivoksen taloudellisena vaikutusajankana. Alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja varten tehdyn varauksen kirjanpitoarvo on 500, joka vastaa alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvien menojen nykyarvoa.

Yritys tekee kaivokselle arvonalentumistestin. Rahavirtaa tuottavana yksikkönä on kaivos kokonaisuudessaan. Yritys on saanut kaivoksesta useita ostotarjouksia hintaan noin 800; tässä hinnassa on huomioitu se, että ostaja ottaa vastatakseen maa-aineksen palauttamista koskevan veloitteen. Kaivoksen luovuttamisesta johtuvat menot ovat määrältään mitättömät. Kaivoksen käyttöarvo on noin 1 200, jos alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja ei oteta huomioon. Kaivoksen kirjanpitoarvo on 1 000.

Rahavirtaa tuottavan yksikön nettomyyntihinta on 800. Siinä on otettu huomioon alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvat menot, joita varten on jo kirjattu varaus. Rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvo määritetään tästä johtuen ottaen huomioon alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvat meno, ja käyttöarvon arvioidaan olevan 700 (1 200 vähennettynä 500:lla). Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo on 500, joka on kaivoksen kirjanpitoarvo (1 000) vähennettynä alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja varten tehdyllä varauksella (500).

78. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään joskus käytännön syistä siten, että otetaan huomioon omaisuuseriä, jotka eivät kuulu rahavirtaa tuottavaan yksikköön (esimerkiksi saamiset tai muut rahoitusvarat) tai velkoja, jotka on jo merkitty tilinpäätökseen (esimerkiksi ostovelat, eläkkeet ja muut varaukset). Tällöin rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon lisätään kyseisten omaisuuserien kirjanpitoarvo ja siitä vähennetään kyseisten velkojen kirjanpitoarvo.

## L i i k e a r v o

79. Hankinnasta johtuva liikearvo kuvaa maksua, jonka hankkijaosapuoli on suorittanut ennakoiden vastaista taloudellista hyötyä. Vastainen taloudellinen hyöty voi syntyä hankittujen, yksilöitävissä olevien omaisuuserien välisestä synergiasta tai sellaisista omaisuuseristä, jotka eivät yksittäisinä ole merkittävässä tilinpäätökseen. Liikearvo ei kerrytä rahavirtaa muista omaisuuseristä tai omaisuuserien ryhmistä riippumattomasti, ja siksi liikearvolle yksittäisenä omaisuuseränä ei ole mahdollista määrittää kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Tästä seuraa, että mikäli on viitteitä siitä, että liikearvon arvo saattaa olla alentunut, kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon liikearvo kuuluu. Tätä määrää verrataan sitten kyseisen rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon ja mahdollinen arvonalentumistappio kirjataan kappaleen 88 mukaisesti.
80. **Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumista testattaessa yrityksen tulee määritellä, onko liikearvoa, joka liittyy kyseiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön, merkitty tilinpäätökseen. Jos näin on, yrityksen tulee:**

(a) suorittaa ”alhaalta ylös” -testi, ts. yrityksen tulee:

- (i) **määritellä, onko liikearvon kirjanpitoarvo kohdistettavissa järkevällä ja johdonmukaisella perusteella tarkasteltavana olevalle rahavirtaa tuottavalle yksikölle; ja**
- (ii) **tämän jälkeen verrata tarkasteltavana olevan rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää yksikön kirjanpitoarvoon (joka sisältää kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvon) ja kirjata mahdollinen arvonalentumistappio kappaleen 88 mukaisesti.**

**Yrityksen tulee suorittaa ”alhaalta ylös” -testin toinen vaihe, vaikka mikään osa liikearvon kirjanpitoarvosta ei olisi järkevällä ja johdonmukaisella perusteella kohdistettavissa tarkasteltavana olevalle rahavirtaa tuottavalle yksikölle; ja**

- (b) *jos yritys ei pystynyt "alhaalta ylös" -testiä suorittaessaan kohdistamaan liikearvon kirjanpitoarvoa tarkasteltavana olevalle rahavirtaa tuottavalle yksikölle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella, sen tulee suorittaa myös "ylhäältä alas" -testi, ts. yrityksen tulee:*
- (i) *määrittellä pienin rahavirtaa tuottava yksikkö, joka sisältää tarkasteltavana olevan rahavirtaa tuottavan yksikön ja jolle liikearvon kirjanpitoarvo on kohdistettavissa järkevällä ja johdonmukaisella perusteella ("laajempi" rahavirtaa tuottava yksikkö); ja*
- (ii) *tämän jälkeen verrata tämän laajemman rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää sen kirjanpitoarvoon (joka sisältää mahdollisen kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvon) ja kirjata mahdollinen arvonalentumistappio kappaleen 88 mukaisesti.*
81. Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumista testatessaan yritys ottaa aina huomioon mahdollisen liikearvon, joka liittyy rahavirtaa tuottavan yksikön tulevaisuudessa kerryttämiin rahavirtoihin. Jos liikearvo on kohdistettavissa järkevällä ja johdonmukaisella perusteella, yritys käyttää vain "alhaalta ylös" -testiä. Mikäli liikearvoa ei ole mahdollista kohdistaa järkevällä ja johdonmukaisella perusteella, yritys käyttää sekä "alhaalta ylös" -testiä että "ylhäältä alas" -testiä (ks. liite A esimerkki 7).
82. "Alhaalta ylös" -testi varmistaa, että yritys kirjaa mahdollisen arvonalentumistappion rahavirtaa tuottavasta yksiköstä, joka sisältää järkevällä ja johdonmukaisella perusteella kohdistettavissa olevan liikearvon. Silloin, kun ei ole käytännössä mahdollista kohdistaa liikearvoa järkevällä ja johdonmukaisella perusteella "alhaalta ylös" -testiä käytettäessä, "alhaalta ylös" – ja "ylhäältä alas" -testien yhdistelmä varmistaa, että yritys kirjaa:
- (a) ensin: mahdollisen arvonalentumistappion, joka johtuu rahavirtaa tuottavasta yksiköstä ilman, että liikearvoa otetaan huomioon; ja
- (b) tämän jälkeen: mahdollisen liikearvosta johtuvan arvonalentumistappion. Koska yritys soveltaa ensin "alhaalta ylös" -testiä kaikkiin omaisuuseriin, joiden arvo saattaa olla alentunut, mahdollinen arvonalentumistappio, jonka "ylhäältä alas" -testissä todetaan johtuvan laajemmasta rahavirtaa tuottavasta yksiköstä, liittyy ainoastaan tälle laajemmalle yksikölle kohdistettuun liikearvoon.
83. Jos käytetään "ylhäältä alas" -testiä, yritys määrittää muodollisesti laajemman rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän, ellei ole vakuuttavaa näyttöä siitä, että laajemman tuloa tuottavan yksikön arvon alentumisesta ei ole mitään riskiä (ks. kappale 12).

#### Koko yritykselle yhteiset omaisuuserät

84. Koko yritykselle yhteisiin omaisuuseriin luetaan konsernin tai toimialaryhmän varat kuten yrityksen tai toimialan pääkonttorirakennus, atk-laitteet tai tutkimuskeskus. Yrityksen rakenne määrää, vastaako jokin omaisuuserä tähän standardiin sisältyvän koko yritykselle yhteisen omaisuuserän määrittelmää tietyn rahavirtaa tuottavan yksikön kannalta. Koko yritykselle yhteisten omaisuuserien keskeisiä tunnusmerkkejä ovat, että ne eivät kerrytä muista omaisuuseristä tai omaisuuserien ryhmistä riippumattomia rahavirtoja ja että niiden kirjanpitoarvo ei ole kokonaan kohdistettavissa tarkasteltavana olevalle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.
85. Koska koko yritykselle yhteiset omaisuuserät eivät kerrytä erillisiä rahavirtoja, yksittäisestä koko yritykselle yhteisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä, paitsi jos johto on päättänyt luopua omaisuuserästä. Tästä seuraa, että jos on viitteitä koko yritykselle yhteisen omaisuuserän arvonalentumisesta, kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon yhteinen omaisuuserä kuuluu, kyseistä rahamäärää verrataan tämän rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon ja mahdollinen arvonalentumistappio kirjataan kappaleen 88 mukaisesti.

## IAS 36

86. **Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumista testatessaan yrityksen tulee yksilöidä kaikki tarkasteltavana olevaan rahavirtaa tuottavaan yksikköön liittyvät koko yritykselle yhteiset omaisuuserät. Yrityksen tulee tämän jälkeen soveltaa kuhunkin yksilöityyn koko yritykselle yhteiseen omaisuuserään kappaletta 80, toisin sanoen:**
- (a) **jos koko yritykselle yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvo on kohdistettavissa järkevällä ja johdonmukaisella perusteella tarkasteltavana olevalle rahavirtaa tuottavalle yksikölle, yrityksen tulee käyttää vain "alhaalta ylös" -testiä; ja**
- (b) **jos koko yritykselle yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvo ei ole kohdistettavissa järkevällä ja johdonmukaisella perusteella tarkasteltavana olevalle rahavirtaa tuottavalle yksikölle, yrityksen tulee käyttää sekä "alhaalta ylös" -testiä että "ylhäältä alas" -testiä.**
87. Liitteen A esimerkissä 8 annetaan esimerkki siitä, miten koko yritykselle yhteisiä omaisuuseriä käsitellään.

*Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappio*

88. **Rahavirtaa tuottavasta yksiköstä kirjataan arvonalentumistappio siinä ja vain siinä tapauksessa, että sen kerrytettävissä oleva rahamäärä on pienempi kuin sen kirjanpitoarvo. Arvonalentumistappio jaetaan yksikön omaisuuserien kirjanpitoarvon vähennykseksi seuraavassa järjestyksessä:**
- (a) **ensin mahdolliselle liikearvolle, joka on kohdistettu rahavirtaa tuottavalle yksikölle; ja**
- (b) **sen jälkeen yksikön muille omaisuuserille kirjanpitoarvojen suhteessa.**
- Näitä kirjanpitoarvon vähennyksiä käsitellään yksittäisten omaisuuserien arvonalentumistappioidena ja ne kirjataan kappaleen 59 mukaisesti.**
89. **Jaettaessa arvonalentumistappiota kappaleen 88 mukaisesti omaisuuserän kirjanpitoarvoa ei vähennetä niin paljon, että se alittaisi korkeimman seuraavista:**
- (a) **omaisuuserän nettomyyntihinta (jos määritettävissä);**
- (b) **omaisuuserän käyttöarvo (jos määritettävissä); ja**
- (c) **nolla.**

**Arvonalentumistappio, joka muutoin olisi kohdistettu omaisuuserälle, jaetaan tasasuhteisesti yksikön muille omaisuuserille.**

90. Rahavirtaa tuottavalle yksikölle kohdistettua liikearvoa vähennetään sen luonteesta johtuen ennen yksikön muiden omaisuuserien kirjanpitoarvon vähentämistä.
91. Jos ei ole käytännöllistä tapaa arvioida kerrytettävissä olevaa rahamäärää rahavirtaa tuottavan yksikön jokaiselle yksittäiselle omaisuuserälle, tämä standardi edellyttää arvonalentumistappion keinotekoisista jakamista kyseisen yksikön omaisuuserien kesken liikearvoa lukuun ottamatta, koska kaikki rahavirtaa tuottavan yksikön omaisuuserät toimivat yhdessä.
92. Mikäli yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä (ks. kappale 66):
- (a) omaisuuserästä kirjataan arvonalentumistappio, jos sen kirjanpitoarvo on suurempi kuin nettomyyntihinta tai sitä korkeampi kappaleissa 88 ja 89 kuvattujen jakotoimenpiteiden tulos; ja
- (b) omaisuuserästä ei kirjata arvonalentumistappiota, jos kyseisen rahavirtaa tuottavan yksikön arvo ei ole alentunut. Tämä pätee, vaikka omaisuuserän nettomyyntihinta olisi pienempi kuin sen kirjanpitoarvo.

## E s i m e r k k i

Kone on kärsinyt aineellista vahinkoa, mutta se toimii yhä, joskaan ei yhtä hyvin kuin ennen. Koneen nettomyyntihinta on pienempi kuin sen kirjanpitoarvo. Koneen jatkuvasta käytöstä ei kerry itsenäisiä rahavirtoja. Pienin yksilöitävissä oleva omaisuuserien muodostama ryhmä, joka sisältää koneen ja jonka jatkuvasta käytöstä kertyy rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista, on tuotantolinja, johon kone kuuluu. Tuotantolinjan kerrytettävissä oleva rahamäärä osoittaa, että tuotantolinjan arvo kokonaisuutena ei ole alentunut.

Oletamus 1: johdon hyväksymät budjetit/ennusteet eivät osoita, että johto olisi sitoutunut korvaamaan koneen uudella:

Pelkästä koneesta kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole arvioitavissa, koska koneen käyttöarvo:

- (a) saattaa poiketa sen nettomyyntihinnasta; ja
- (b) on määritettävissä vain sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon kone kuuluu (tuotantolinja).

Tuotantolinjan arvo ei ole alentunut, ja tämän vuoksi koneesta ei kirjata arvonalentumistappiota. Yritys voi kuitenkin joutua arvioimaan koneen poistoajan tai poistomenetelmän uudelleen. Poistoajan tulee mahdollisesti olla lyhyempi tai menetelmän johtaa nopeampiin poistoihin, jotta se kuvastaisi koneen jäljellä olevaa taloudellista vaikutusaikaa tai sitä, miten taloudellisen hyödyn hyväksikäyttö jakautuu yrityksessä

Oletamus 2: johdon hyväksymät budjetit/ennusteet osoittavat, että johto on sitoutunut korvaamaan koneen uudella ja myymään sen lähitulevaisuudessa. Rahavirtojen, jotka kertyvät koneen jatkuvasta käytöstä ennen sen luovuttamista, arvioidaan olevan määrältään mitättömiä.

Koneen käyttöarvon voidaan arvioida olevan lähellä sen nettomyyntihintaa. Koneesta kerrytettävissä oleva rahamäärä on näin ollen määritettävissä, eikä tällöin ole merkitystä sillä, mihin rahavirtaa tuottavaan yksikköön kone kuuluu (tuotantolinjat). Koska koneen nettomyyntihinta on pienempi kuin sen kirjanpitoarvo, koneesta kirjataan arvonalentumistappio.

93. ***Kun kappaleisiin 88 ja 89 sisältyviä vaatimuksia on noudatettu, rahavirtaa tuottavasta yksiköstä johtuvan arvonalennustappion mahdollisesti jäljellä oleva määrä kirjataan velaksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että jokin toinen IAS-standardi edellyttää sitä.***

## ARVONALENTUMISTAPPION PERUUTTAMINEN

94. Kappaleissa 95-101 esitetään edellytykset, jotka koskevat omaisuuserästä tai rahavirtaa tuottavasta yksiköstä aikaisempina vuosina kirjatun arvonalennustappion peruuttamista. Näissä säännöissä käytetään termiä "omaisuuserä", mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää kuin rahavirtaa tuottavaa yksikköä. Lisäksi yksittäistä omaisuuserää koskevia vaatimuksia esitetään kappaleissa 102-106, rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevia vaatimuksia kappaleissa 107-108 ja liikearvoa koskevia vaatimuksia kappaleissa 109-112.
95. ***Yrityksen tulee arvioida jokaisena tilinpäätöspäivänä, onko mitään viitteitä siitä, että omaisuuserästä aikaisempina vuosina kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt. Jos tällaisia viitteitä on, yrityksen tulee arvioida kyseisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä.***
96. ***Yrityksen tulee ottaa huomioon vähintään seuraavat seikat arvioidessaan onko viitteitä siitä, että omaisuuserästä aikaisempina vuosina kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt:***

## Ulkoiset informaatiolähteet

- (a) ***omaisuuserän markkina-arvo on noussut merkittävästi tilikauden aikana;***
- (b) ***tilikauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yritykselle edullisia muutoksia siinä teknologia-, tai markkinaympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa yritys toimii, taikka markkinoilla, joita omaisuuserä palvelee;***

## IAS 36

- (c) **markkinakorot tai muut markkinaperusteiset tuotot ovat laskeneet tilikauden aikana, ja nämä laskut vaikuttavat todennäköisesti omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskoroon ja lisäävät omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää olennaisesti;**

## Sisäiset informaatiolähteet

- (d) **tilikauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa odotetaan tapahtuvan merkittäviä, vaikutukseltaan yritykselle edullisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai odotetussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi tilikauden aikana toteutuneet investoinnit, jotka parantavat tai lisäävät omaisuuserän suorituskykyä yli alun perin arvioidun tason, tai sitoumus, joka koskee sen toiminnon, johon omaisuuserä kuuluu, lopettamista tai uudelleenjärjestelyä; sekä**
- (e) **sisäisen raportoinnin tuottama aineisto, joka viittaa siihen, että omaisuuserän taloudellinen suorituskyky on tai tulee olemaan odotettua parempi.**
97. Kappaleessa 96 mainitut viitteet arvonalentumistappion mahdollisesta pienentymisestä ovat pääasiassa kappaleessa 9 mainittujen mahdollisen arvonalentumistappion viitteiden peilikuvia. Olennaisuuden käsitettä voidaan soveltaa määriteltäessä, onko mahdollisesti tarpeen peruuttaa omaisuuserästä aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappio ja määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä.
98. Jos on viitteitä siitä, että omaisuuserästä kirjattu arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt, tämä voi osoittaa, että jäljellä olevaa taloudellista vaikutusaikaa, poistomenetelmää tai jäännösarvoa on tarkasteltava uudelleen ja oikaistava kyseistä omaisuuserää koskevan IAS-standardin mukaisesti, vaikka omaisuuserän arvonalentumistappiota ei peruutettaisikaan.
99. **Omaisuuserästä aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappio peruutetaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että viimeisimmän arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen on tapahtunut muutoksia arvioissa, joita on käytetty määrittäessä omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Jos näin on, omaisuuserän kirjanpitoarvoa lisätään siten, että se vastaa kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Kyseinen lisäys on arvonalentumistappion peruutus.**
100. Arvonalentumistappion peruutus kuvastaa omaisuuserän käyttöön tai myyntiin perustuvan arvioidun suorituspotentiaalín lisääntymistä sen jälkeen, kun yritys on viimeksi kirjannut kyseisestä omaisuuserästä arvonalentumistappion. Yrityksen edellytetään yksilöivän sen arvioissa tapahtuneen muutoksen, joka lisää arvioitua suorituspotentiaalia. Esimerkkejä arvioiden muutoksista ovat:
- (a) muutos kerrytettävissä olevan rahamäärän perusteissa (siis siinä perustuuko kerrytettävissä oleva rahamäärä nettomyyntihintaan vai käyttöarvoon);
- (b) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä perustui käyttöarvoon: muutos arvioitujen vastaisten rahavirtojen määrässä tai ajoittumisessa taikka diskonttauskorossa; tai
- (c) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä perustui nettomyyntihintaan: muutos nettomyyntihinnan osatekijöitä koskevassa arvioissa.
101. Omaisuuserän käyttöarvo saattaa nousta sen kirjanpitoarvoa suuremmaksi yksinkertaisesti siksi, että vastaisten rahavirtojen nykyarvo kasvaa niiden tullessa ajallisesti lähemmäksi. Omaisuuserän suorituspotentiaali ei kuitenkaan ole lisääntynyt. Siksi arvonalentumistappiota ei peruuteta ainoastaan ajan kulumisen vuoksi (jota joskus sanotaan diskonttauksen "purkamiseksi"), vaikka omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä nousisi sen kirjanpitoarvoa korkeammaksi.

Yksittäisen omaisuuserän arvonalentumistappion peruuttaminen

102. **Omaisuuserän arvonalentumistappion peruuttamisen vuoksi lisääntynyt kirjanpitoarvo ei saa ylittää sitä kirjanpitoarvoa, joka omaisuuserälle olisi määrätty (poistoilla vähennettynä), jos siitä ei olisi aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappiota.**

103. Omaisuuserän kirjanpitoarvon kasvattaminen yli kirjanpitoarvon, joka sille olisi määritetty (poistoilla vähennettynä), jos omaisuuserästä ei olisi aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappiota, on uudelleenarvostusta. Yritys soveltaa tällaisen uudelleenarvostuksen kirjanpidolliseen käsittelyyn kyseistä omaisuuserää koskevaa IAS-standardia.
104. ***Omaisuuserän arvonalentumistappion peruutus merkitään välittömästi tuotoksi tuloslaskelmaan, ellei omaisuuserän kirjanpitoarvo perustu uudelleenarvostukseen jonkin toisen IAS-standardin mukaisesti (esimerkiksi IAS-standardissa 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" sallitun vaihtoehdoisen menettelytavan mukaisesti). Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevan arvonalentumistappion peruutusta käsitellään uudelleenarvostuksesta johtuvana lisäyksenä tämän toisen IAS-standardin mukaisesti.***
105. Uudelleenarvostetun omaisuuserän arvonalentumistappion peruutus hyvitetään suoraan omaan pääomaan erään, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. Arvonalentumistappion peruutus merkitään kuitenkin tuotoksi tuloslaskelmaan siltä osin, kuin saman uudelleenarvostetun omaisuuserän arvonalentumistappio on aikaisemmin kirjattu kuluksi tuloslaskelmassa.
106. ***Kun arvonalentumistappion peruutus on kirjattu, omaisuuserästä tehtävää poistoa (tai hankintamenon jaksotusta) tarkistetaan tulevilla tilikausilla siten, että omaisuuserän oikaistu kirjanpitoarvo mahdollisella jäännösarvolla vähennettynä tulee kirjatuksi systemaattisella tavalla kuluksi omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.***

Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruuttaminen

107. ***Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruutus jaetaan yksikön omaisuuserien kirjanpitoarvon lisäykseksi seuraavassa järjestyksessä:***
- (a) *ensin: muille omaisuuserille kuin liikearvolle kirjanpitoarvojen suhteessa; ja*
- (b) *sen jälkeen: rahavirtaa tuottavalle yksikölle mahdollisesti kohdistetulle liikearvolle, mikäli kappaleen 109 vaatimukset täyttyvät.*
- Näitä kirjanpitoarvon lisäyksiä käsitellään yksittäisten omaisuuserien arvonalentumistappioiden peruutuksina ja ne kirjataan kappaleen 104 mukaisesti.***
108. ***Jaettaessa rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruutusta kappaleen 107 mukaisesti omaisuuserän kirjanpitoarvoa ei lisätä niin paljon, että se ylittäisi pienemmän seuraavista:***
- (a) *omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämä tulo (jos määritettävissä); ja*
- (b) *kirjanpitoarvo, joka omaisuuserälle olisi määritetty (poistoilla vähennettynä), jos siitä ei olisi aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappiota.*

***Arvonalentumistappion peruutus, joka muutoin olisi kohdistettu omaisuuserälle, jaetaan tasasuhteessa yksikön muille omaisuuserille.***

Liikearvon arvonalentumistappion peruuttaminen

109. ***Poikkeuksena kappaleeseen 99 sisältyvään sääntöön, liikearvosta kirjattua arvonalentumistappiota ei peruuteta myöhemmällä tilikaudella, paitsi jos:***
- (a) *arvonalentumistappion on aiheuttanut tietty ulkoinen, luonteeltaan poikkeuksellinen tapahtuma, jonka ei odoteta toistuvan; ja*
- (b) *myöhemmin on toteutunut ulkoisia tapahtumia, jotka kumoavat tämän tapahtuman vaikutuksen.*
110. IAS 38 "Aineettomat hyödykkeet" kieltää sisäisesti aikaansaadun liikearvon merkitsemisen taseeseen. Liikearvosta kerrytettävissä olevan rahamäärän myöhemmin tapahtuva lisäys on todennäköisesti sisäisesti aikaansaadun liikearvon lisäystä, jollei lisäys selvästi liity tietyn, luonteeltaan poikkeuksellisen ulkoisen tapahtuman vaikutuksen kumoamiseen.

**IAS 36**

111. Tämä standardi ei salli liikearvosta kirjatun arvonalentumistappion peruuttamista arvioissa tapahtuneen muutoksen johdosta (esimerkiksi diskonttaustekijän muutos tai muutos sen rahavirtaa tuottavan yksikön vastaisten rahavirtojen määrässä tai ajoittumisessa, johon liikearvo liittyy).
112. Tietty ulkoinen tapahtuma on tapahtuma, joka on yrityksen määräysvallan ulkopuolella. Esimerkkejä luonteeltaan poikkeuksellisista ulkoisista tapahtumista ovat uudet säännökset, jotka supistavat merkittävästi sitä liiketoimintaa, johon liikearvo liittyy, tai heikentävät sen kannattavuutta.

**TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT**

113. **Tilinpäätöksessä esitetään jokaisesta omaisuuserien ryhmästä:**
- (a) **tilikaudella tuloslaskelmaan merkityt arvonalentumistappiot ja tuloslaskelman erä (tai erät), johon (tai joihin) kyseiset arvonalentumistappiot sisältyvät;**
  - (b) **tilikaudella tuloslaskelmaan merkityt arvonalentumistappioiden peruutukset ja tuloslaskelman erä (tai erät), johon (tai joihin) nämä arvonalentumistappioiden peruutukset sisältyvät;**
  - (c) **suoraan omaan pääomaan merkityt arvonalentumistappiot tilikaudella; ja**
  - (d) **suoraan omaan pääomaan merkityt arvonalentumistappioiden peruutukset tilikaudella.**
114. Omaisuuserien ryhmä on luonteeltaan samanlaisten ja yrityksen toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien omaisuuserien muodostama ryhmä.
115. Kappaleen 113 edellyttämä informaatio voidaan esittää yhdessä muun omaisuuserien ryhmää koskevan informaation kanssa. Tämä informaatio voidaan sisällyttää esimerkiksi aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelmaan, jota IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" edellyttää.
116. **Jos yritys soveltaa IAS-standardia 14 "Segmenttiraportointi", sen tulee esittää seuraavat tiedot kustakin raportoitavasta segmentistä yrityksen ensisijaisen segmenttiraportointimuodon (määritelty IAS-standardissa 14) perusteella:**
- (a) **tuloslaskelmaan merkityt ja suoraan omaan pääomaan merkityt arvonalentumistappiot tilikaudella; ja**
  - (b) **tuloslaskelmaan merkityt ja suoraan omaan pääomaan merkityt arvonalentumistappioiden peruutukset tilikaudella.**
117. **Jos tilikaudella on kirjattu tai peruutettu yksittäisestä omaisuuserästä tai rahavirtaa tuottavasta yksiköstä johtuva arvonalentumistappio ja jos se on tilinpäätöksen laativan yrityksen koko tilinpäätöksen kannalta olennainen, yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:**
- (a) **arvonalentumistappion kirjaamiseen tai peruuttamiseen johtaneet tapahtumat ja olosuhteet;**
  - (b) **kirjatun tai peruutetun arvonalentumistappion määrä;**
  - (c) **yksittäisestä omaisuuserästä:**
    - (i) **omaisuuserän luonne; ja**
    - (ii) **raportoitava segmentti, johon omaisuuserä kuuluu, yrityksen ensisijaisen raportointimuodon perusteella (määritelty IAS standardissa 14 "Segmenttiraportointi", jos yritys soveltaa IAS-standardia 14);**

- (d) *rahavirtaa tuottavasta yksiköstä:*
- (i) *kuvaus rahavirtaa tuottavasta yksiköstä (esimerkiksi onko se tuotelinja, tehdas, liiketoiminto, maantieteellinen alue, IAS-standardissa 14 määritelty raportoitava segmentti vai jokin muu);*
  - (ii) *kirjatun tai peruutetun arvonalentumistappion määrä omaisuuseräryhmittäin ja jokaisesta raportoitavasta segmentistä yrityksen ensisijaisen raportointimuodon perusteella (määritelty IAS-standardissa 14, jos yritys soveltaa IAS-standardia 14); ja*
  - (iii) *jos rahavirtaa tuottavaa yksikköä määriteltäessä käytetty omaisuuserien muodostama kokonaisuus on muuttunut sen jälkeen, kun rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on viimeksi arvioitu (jos tällainen arvio on tehty), yrityksen tulee kuvata nykyinen ja aikaisempi omaisuuserien muodostama kokonaisuus sekä syyt, joiden vuoksi rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelytapaa on muutettu;*
- (e) *onko omaisuuserän (tai rahavirtaa tuottavan yksikön) kerrytettävissä oleva rahamäärä sen nettomyyntihinta vai sen käyttöarvo;*
- (f) *jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on nettomyyntihinta, ilmoitetaan nettomyyntihintaa määritettäessä käytetty peruste (kuten määritettiinkö nettomyyntihinta toimiviin markkinoihin perustuen vai jollakin muulla tavalla); ja*
- (g) *jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on käyttöarvo, diskonttauskorko (tai -korot), jota (tai joita) on käytetty nykyisessä ja edellisessä käyttöarvoa koskevassa arviossa (jos sellainen on tehty).*
118. *Jos tilikaudella kirjatut (tai peruutetut) arvonalentumistappiot ovat yhteenlaskettuina olennaisia tilinpäätöksen laativan yrityksen koko tilinpäätöksen kannalta, yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään lyhyt kuvaus seuraavista:*
- (a) *tärkeimmät omaisuuserien ryhmät, joihin sellaiset arvonalentumistappiot (tai arvonalentumistappioiden peruutukset), joista ei ole esitetty informaatiota kappaleen 117 perusteella, liittyvät; ja*
  - (b) *tärkeimmät tapahtumat, ja olosuhteet, jotka ovat johtaneet niiden arvonalentumistappioiden kirjaamiseen (tai peruuttamiseen), joista ei ole esitetty informaatiota kappaleen 117 perusteella.*
119. *Yrityksen suositellaan ilmoittavan tilinpäätöksessään keskeiset olettamukset, joita tilikaudella on käytetty omaisuuserien (tai rahavirtaa tuottavien yksiköiden) kerrytettävissä olevaa tuloa määritettäessä.*

#### SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

120. *Tätä standardia ei sovelleta takautuvasti. Arvonalentumistappiot (tai arvonalentumistappioiden peruutukset), jotka aiheutuvat tämän IAS-standardin käyttöönotosta, kirjataan tämän standardin mukaisesti (ts. ne merkitään tuloslaskelmaan, ellei omaisuuserän kirjanpitoarvo perustu uudelleenarvostettuun määrään. Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevaa arvonalentumistappiota (tai arvonalentumistappion peruutusta) käsitellään uudelleenarvostuksesta johtuvana vähennyksenä (tai lisäyksenä)).*
121. *Ennen tämän standardin käyttöönottoa useat IAS-standardit sisälsivät vaatimuksia, jotka ovat suunnilleen samanlaisia kuin tähän standardiin sisältyvät vaatimukset arvonalentumistappioiden kirjaamisesta ja peruuttamisesta. Aikaisempiin arvioihin saattaa kuitenkin tulla muutoksia, koska tässä standardissa käsitellään yksityiskohtaisesti kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä ja omaisuuserän sisältävää, rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevaa harkintaa. Olisi hankalaa määrittää jälkikäteen, minkä suuruiseksi kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi arvioitu. Sen vuoksi yritys ei tämän standardin soveltamista aloittaessaan sovelta IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaista ensisijaista eikä sallittua vaihtoehtoja tapaa käsitellä muita tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia.*

#### VOIMAANTULO

122. *Tätä kansainvälistä IAS-standardia sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yritys soveltaa tätä standardia tilinpäätöseen, joka laaditaan ennen 1.7.1999 alkavalta tilikaudelta, tästä annetaan tieto.*

## IAS 37

## KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 37

## Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat

IAS:n hallitus Board hyväksyi tämän IAS-standardin heinäkuussa 1998, ja se tuli voimaan koskien 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavin tilinpäätöksiä.

## JOHDANTO

1. IAS-standardissa 37 määrätään kaikkien varausten, ehdollisten velkojen ja ehdollisten varojen kirjanpidollisesta käsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista lukuun ottamatta niitä:
  - (a) jotka johtuvat taseeseen käypään arvoon merkittävistä rahoitusinstrumenteista;
  - (b) jotka johtuvat myöhemmin toimeenpantavista sopimuksista, paitsi milloin sopimus on tappiollinen. Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset ovat sopimuksia, joiden mukaisia velvoitteita kumpikaan osapuoli ei ole täyttänyt lainkaan tai joiden mukaiset velvoitteet kumpikin osapuoli on täyttänyt vain osaksi ja samassa laajuudessa;
  - (c) jotka syntyvät vakuutusyhtiöissä vakuutuksenottajien kanssa tehtyjen sopimusten perusteella; tai
  - (d) joita koskee jokin toinen IAS-standardi.

## Varaukset

2. Tässä standardissa varaukset määritellään veloiksi, joiden ajoittuminen tai määrä on epävarma. Varaus kirjataan silloin ja vain silloin, kun:
  - (a) yrityksellä on aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva velvoite (oikeudellinen tai tosiasiallinen);
  - (b) on todennäköistä (ts. toteutuminen on todennäköisempää kuin toteutumatta jääminen), että veloitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä; ja
  - (c) veloitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti. Standardissa todetaan, että vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa luotettavaa arviota ei ole mahdollista tehdä.
3. Tosiasiallinen velvoite määritellään standardissa veloitteeksi, joka johtuu yrityksen toiminnasta siten että:
  - (a) yritys on osoittanut toisille osapuolille vakiintuneen toimintatavan, julkistettujen toimintaperiaatteiden tai äskettäisen riittävän yksityiskohtaisen ilmoituksen perusteella ottavansa hoitaakseen tiettyjä velvollisuuksia; ja
  - (b) yritys on näin ollen antanut toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että se tulee täyttämään nämä velvollisuudet.
4. Harvinaisissa tapauksissa, esimerkiksi oikeudenkäynnissä, ei mahdollisesti ole selvää, onko yrityksellä olemassa olevaa velvoitetta. Tällöin katsotaan, että aikaisemmin toteutunut tapahtuma synnyttää olemassa olevan veloitteen, jos kaikki käytettävissä olevat tiedot huomioon ottaen on todennäköisempää, että yrityksellä on tilinpäätöspäivänä olemassa oleva velvoite kuin että velvoitetta ei ole. Yritys kirjaa varauksen kyseistä olemassa olevaa velvoitetta varten, jos muut edellä mainitut kirjaamisedellytykset täyttyvät. Jos on todennäköisempää, että yrityksellä ei ole olemassa olevaa velvoitetta kuin että velvoite on, yritys ilmoittaa ehdollisen velan tilinpäätöksessään liitetietona, jollei taloudellisesta hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä.
5. Kirjattavan varauksen tulee vastata parasta arviota olemassa olevan veloitteen täyttämisen edellyttämistä menoista tilinpäätöspäivänä, toisin sanoen määrää, jonka yritys järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään veloitteen tilinpäätöspäivänä tai siirtäessään sen tuona ajankohtana kolmannelle osapuolelle.
6. Standardin mukaan yrityksen tulee varausta määrittäessään:
  - (a) ottaa huomioon riskit ja epävarmuustekijät. Epävarmuus ei kuitenkaan oikeuta tekemään varauksia liian suurina tai esittämään velkoja tietoisesti todellista suurempina;

- (b) diskontata varaus, jos rahan aika-arvon vaikutus on olennainen, käyttäen ennen veroja määritettyä diskonttauskorkoa (tai -korkoja), joka kuvastaa (tai jotka kuvastavat) markkinoiden näkemystä rahan aika-arvosta tarkasteluhetkellä ja niitä kyseistä velkaa koskevia erityisriskejä, joita ei ole otettu huomioon toteutuvia menoja koskevassa parhaassa arviossa. Diskonttausta käytettäessä ajan kulumisesta johtuva varauksen lisäys kirjataan korkokulukuksi;
- (c) ottaa huomioon vastaiset tapahtumat kuten lainmuutokset ja teknologiset muutokset, jos niiden toteutumisesta on riittävästi objektiivista näyttöä; ja
- (d) jättää ottamatta huomioon omaisuuserien ennakoidusta luovutuksesta saatavat voitot, vaikka odotettavissa oleva luovutus liittyisi läheisesti tapahtumaan, joka on aiheuttanut varauksen syntymisen.
7. Yritys saattaa odottaa saavansa korvauksen osasta niitä menoja tai kaikista niistä menoista, jotka varaukseen liittyvän velvoitteen täyttäminen edellyttää (esimerkiksi vakuutus sopimusten, vahingonkorvausehtojen tai toimittajien takuuehtojen mukaisesti). Yrityksen tulee:
- (a) kirjata saatava korvaus silloin ja vain silloin, kun korvauksen saaminen on käytännössä varmaa, jos yritys täyttää velvoitteen. Korvauksena kirjattava määrä ei saa olla varauksen määrää suurempi; ja
- (b) merkitä saatava korvaus taseeseen omaksi eräkseen. Tuloslaskelmassa varaukseen liittyvät kulut voidaan esittää kirjatun korvaussaamisen määrällä vähennettyinä.
8. Varauksia tarkastellaan uudelleen jokaisena tilinpäätöspäivänä ja oikaistaan siten, että ne kuvastavat parasta arviota tarkasteluajankohtana. Jos ei enää ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä, varaus peruutetaan.
9. Varausta käytetään vain sellaisten menojen kattamiseen, joita varten varaus alun perin tehtiin.

#### *Varaukset – erityisiä sovelluksia*

10. Standardissa selostetaan, miten varauksia koskevia yleisiä kirjaus- ja arvostusvaatimuksia sovelletaan kolmessa erityistapauksessa: vastaiset liiketoiminnan tappiot, tappiolliset sopimukset ja uudelleenjärjestelyt.
11. Varauksia ei tehdä vastaisia liiketoiminnan tappioita varten. Se, että vastaisia liiketoiminnan tappioita on odotettavissa, on viite siitä, että tiettyjen tähän toimintaan liittyvien omaisuuserien arvo saattaa olla alentunut. Tällöin yritys tekee kyseisille omaisuuserille arvonalentumistestin IAS 36:n "Omaisuuserien arvonalentuminen" mukaisesti.
12. Jos yrityksellä on tappiollinen sopimus, sopimuksen mukainen olemassa oleva velvoite kirjataan ja määritetään varauksena. Tappiollinen sopimus on sopimus, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa väistämättä menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn.
13. Uudelleenjärjestely määritellään standardissa johdon suunnittelemaksi ja valvomaksi ohjelmaksi, joka muuttaa olennaisesti joko:
- (a) yrityksen liiketoiminnan laajuutta; tai
- (b) tapaa, jolla tätä liiketoimintaa harjoitetaan.
14. Uudelleenjärjestelymenoja varten kirjataan varaus vain silloin, kun varauksen kirjaamisen yleiset edellytykset täyttyvät. Tässä yhteydessä uudelleenjärjestelyä koskeva tosiasiallinen velvoite syntyy vain silloin, kun yritys:
- (a) on laatinut uudelleenjärjestelyä koskevan yksityiskohtaisen asianmukaisen suunnitelman, jossa määritellään vähintään:
- (i) liiketoiminta tai liiketoiminnan osa, jota järjestely koskee;
- (ii) pääasialliset toimipaikat, joihin järjestely vaikuttaa;
- (iii) niiden henkilöiden toimipaikkojen sijainti, työtehtävät ja arvioitu lukumäärä, joille tullaan suorittamaan korvausta työsuhteen päättymisestä;

## IAS 37

- (iv) toteutuvat menot; ja
  - (v) milloin suunnitelma pannaan toimeen; sekä
  - (b) on antanut niille, joihin järjestely vaikuttaa, riittävän perusteen odottaa, että yritys toteuttaa uudelleenjärjestelyn, joko aloittamalla suunnitelman toimeenpanon tai tiedottamalla järjestelyn keskeisistä kohdista niille, joihin järjestely vaikuttaa.
15. Toimivan johdon tai hallituksen tekemä päätös uudelleenjärjestelystä ei synnytä tosiasiallista velvoitetta tilinpäätöspäivänä, ellei yritys ole ennen tilinpäätöspäivää:
- (a) aloittanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanoa; tai
  - (b) tiedottanut uudelleenjärjestelyä koskevasta suunnitelmasta niille, joihin se vaikuttaa, ja tehnyt sitä riittävän yksityiskohtaisesti antaakseen heille riittävän perusteen odottaa, että yritys toteuttaa uudelleenjärjestelyn.
16. Kun uudelleenjärjestelyyn kuuluu toiminnon myyminen, myyntiä koskevaa velvoitetta ei synny ennen kuin yritys on sitoutunut myyntiin, ts. on olemassa sitova myyntisopimus.
17. Uudelleenjärjestelyvaraukseen sisällytetään vain uudelleenjärjestelystä johtuvat välittömät menot, joita ovat molemmat seuraavat ehdot täyttävät menot:
- (a) uudelleenjärjestely aiheuttaa ne välttämättä; ja
  - (b) ne eivät liity yrityksen jatkuvaan toimintaan. Uudelleenjärjestelyvaraus ei näin ollen sisällä menoja, jotka johtuvat esimerkiksi toiminnassa jatkavan henkilökunnan uudelleen koulutuksesta tai uudelleen sijoittamisesta, markkinoinnista tai sijoituksista uusiin järjestelmiin ja jakeluverkostoihin.

*Ehdolliset velat*

18. Standardi korvaa ne osat IAS-standardista 10 "Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" <sup>(1)</sup>, jotka koskevat ehdollisia eriä. Standardissa määritellään ehdollinen velka seuraavasti:
- (a) mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yrityksen määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa; tai
  - (b) olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena, mutta jota ei merkitä taseeseen, koska:
    - (i) ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä; tai
    - (ii) velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti.
19. Yrityksen ei tule merkitä ehdollista velkaa taseeseen. Yrityksen tulee ilmoittaa ehdollisesta velasta tilinpäätöksessä liitetietona, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä.

*Ehdolliset varat*

20. Standardissa määritellään ehdollinen omaisuuserä mahdolliseksi omaisuuseräksi, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yrityksen määräysvallassa, on toteutunut tai jäänyt toteutumatta. Esimerkkinä on vaade, jota yritys ajaa oikeusprosessissa, jonka lopputulos on epävarma.
21. Yrityksen ei tule merkitä ehdollista omaisuuserää taseeseen. Ehdollisesta omaisuuserästä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona, jos on todennäköistä, että yrityksen hyväksi koituu taloudellista hyötyä.
22. Kun tulon realisoiduminen on käytännössä varmaa, siihen liittyvä omaisuuserä ei ole ehdollinen, ja sen taseeseen merkitseminen on perusteltua.

<sup>(1)</sup> IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat", joka tuli voimaan 1.1.2000, korvasi IAS 10:n "Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat".

*Voimaantulo*

23. Standardia sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempaa soveltamista suositellaan.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-9
Määritelmät	10-13
Varaukset ja muut velat	11
Varausten ja ehdollisten velkojen suhde toisiinsa	12-13
Kirjaaminen	14-35
Varaukset	14-26
Olemassa oleva velvoite	15-16
Aikaisempi tapahtuma	17-22
Taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen todennäköinen siirtyminen pois yrityksestä	23-24
Luotettava arvio velvoitteesta	25-26
Ehdolliset velat	27-30
Ehdolliset varat	31-35
Arvostaminen	36-52
Paras arvio	36-41
Riskit ja epävarmuustekijät	42-44
Nykyarvo	45-47
Vastaiset tapahtumat	48-50
Odotettavissa olevat omaisuuserien luovutukset	51-52
Saatavat korvaukset	53-58
Varausten muutokset	59-60
Varausten käyttö	61-62
Kirjaus- ja arvostussääntöjen soveltaminen	63-83
Vastaiset liiketoiminnan tappiot	63-65
Tappiolliset sopimukset	66-69
Uudelleenjärjestely	70-83
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	84-92
Siirtymäsäännöt	93-94
Voimaantulo	95-96

**IAS 37**

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

**TAVOITE**

Tämän standardin tarkoituksena on varmistaa, että varauksiin, ehdollisiin velkoihin ja ehdollisiin varoihin sovelletaan asianmukaisia kirjauskriteereitä ja arvostusperusteita ja että tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään riittävästi tietoa, jotta käyttäjät pystyvät ymmärtämään niiden luonnetta, toteutumisajankohtaa ja suuruutta.

**SOVELTAMISALA**

1. ***Kaikkien yritysten tulee soveltaa tätä standardia varausten, ehdollisten velkojen ja ehdollisten varojen kirjanpidolliseen käsittelyyn lukuun ottamatta niitä:***
  - (a)  ***jotka johtuvat taseeseen käypään arvoon merkittävistä rahoitusinstrumenteista;***
  - (b)  ***jotka johtuvat myöhemmin toimeenpantavista sopimuksista, paitsi milloin sopimus on tappiollinen;***
  - (c)  ***jotka syntyvät vakuutusyhtiöissä vakuutuksenottajien kanssa tehtyjen sopimusten perusteella; ja***
  - (d)  ***joita koskee jokin toinen IAS-standardi.***
2. Tämä standardi koskee niitä rahoitusinstrumentteja (takaukset mukaan lukien), joita ei merkitä taseeseen käypään arvoon.
3. Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset ovat sopimuksia, joiden mukaisia velvoitteita kumpikaan osapuoli ei ole täyttänyt lainkaan tai joiden mukaiset velvoitteet kumpikin osapuoli on täyttänyt vain osaksi ja samassa laajuudessa. Tämä standardi ei koske myöhemmin toimeenpantavia sopimuksia, elleivät ne ole tappiollisia.
4. Tämä standardi koskee vakuutusyhtiöiden varauksia, ehdollisia velkoja ja ehdollisia varoja lukuun ottamatta niitä, jotka perustuvat sopimuksiin vakuutuksenottajien kanssa.
5. Jos jossakin toisessa IAS-standardissa käsitellään tietyn tyyppisiä varauksia, ehdollisia velkoja tai ehdollisia varoja, yritys soveltaa tämän standardin sijasta kyseistä standardia. Tietyn tyyppisiä varauksia käsitellään esimerkiksi standardeissa, jotka koskevat:
  - (a) pitkäaikaishankkeita (ks. IAS 11 "Pitkäaikaishankkeet");
  - (b) tuloveroja (ks. IAS 12 "Tuloverot");
  - (c) vuokrasopimuksia (ks. IAS 17 "Vuokrasopimukset"). Koska IAS 17 ei kuitenkaan sisällä erityisiä vaatimuksia sellaisten tappiollisiksi muuttuneiden vuokrasopimusten käsittelystä, jotka eivät ole rahoitusleasingsopimuksia, tämä standardi koskee tällaisia tapauksia; ja
  - (d) työsuhde-etuuksia (ks. IAS 19 "Työsuhde-etuudet").
6. Eräät varauksina käsiteltävät erät saattavat liittyä tuottojen kirjaamiseen, esimerkiksi yrityksen antaessa takuita palkkiota vastaan. Tässä standardissa ei käsitellä tuottojen kirjaamista. IAS-standardissa 18 "Tuotot" määritellään tilanteet, joissa tuotot kirjataan, ja se sisältää käytännön ohjeistusta tulouttamiskriteerien soveltamiseen. Tämä standardi ei muuta IAS-standardiin 18 sisältyviä vaatimuksia.
7. Tässä standardissa varaukset määritellään veloiksi, joiden toteutumisajankohta tai toteutuva määrä ovat epävarmoja. Joissakin maissa termiä "varaus" käytetään myös esimerkiksi poistojen, omaisuuserien arvonalentumisten ja luottotappikirjausten yhteydessä: nämä ovat kirjanpitoarvon oikaisuja, eikä niitä käsitellä tässä standardissa.

8. Toisissa IAS-standardeissa määrätään tarkemmin, aktivoidaanko menot vai kirjataanko ne kuluiksi. Näitä kysymyksiä ei käsitellä tässä standardissa. Tämä standardi ei näin ollen estä eikä vaadi varausta tehtäessä kirjattavien kustannusten aktivoimista.
9. Tämä standardi koskee uudelleenjärjestelyvarauksia (lopetettavat toiminnot mukaan lukien). Jos uudelleenjärjestely vastaa lopetettavan toiminnon määritelmää, IAS 35 "Lopetettavat toiminnot" saattaa edellyttää lisätietojen esittämistä.

#### MÄÄRITELMÄT

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

**Varaus on velka, jonka toteutumisajankohta tai toteutuva määrä on epävarma.**

**Velka on aikaisempien tapahtumien seurauksena yritykselle syntynyt olemassa oleva velvoite, jonka täyttämisen odotetaan johtavan taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yrityksestä.**

**Velvoitteen synnyttävä tapahtuma on tapahtuma, joka synnyttää oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteen, joka johtaa siihen, että yritykselle ei jää muuta realistista vaihtoehtoa kuin täyttää kyseinen velvoite.**

**Oikeudellinen velvoite on velvoite, joka johtuu:**

- (a) sopimuksesta (sen eksplisiittisten tai implisiittisten ehtojen kautta);
- (b) lainsäädännöstä; tai
- (c) muusta oikeudellisesta toimesta.

**Tosiasiallinen velvoite on velvoite, joka johtuu yrityksen toiminnasta siten että:**

- (a) yritys on osoittanut toisille osapuolille vakiintuneen toimintatavan, julkistettujen toimintaperiaatteiden tai äskettäisen riittävän yksityiskohtaisen ilmoituksen perusteella ottavansa hoitaakseen tiettyjä velvollisuuksia; ja
- (b) yritys on näin ollen antanut toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että se tulee täyttämään nämä velvollisuudet.

**Ehdollinen velka on:**

- (a) mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yrityksen määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa; tai
- (b) olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena mutta jota ei merkitä taseeseen, koska:
  - (i) ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistumista yrityksestä; tai
  - (ii) velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti.

**Ehdollinen omaisuuserä on mahdollinen omaisuuserä, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yrityksen määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa.**

**Tappiollinen sopimus on sopimus, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa väistämättä menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn.**

**Uudelleenjärjestely on johdon suunnittelema ja valvoma ohjelma, joka muuttaa olennaisesti joko:**

- (a) yrityksen harjoittaman liiketoiminnan laajuutta; tai
- (b) tapaa, jolla tätä liiketoimintaa harjoitetaan.

**IAS 37***Varaukset ja muut velat*

11. Varaukset ovat erotettavissa muista veloista, kuten esimerkiksi osto- ja siirtovelosta, koska niihin liittyvän veloitteen täyttämiseksi vaadittavan vastaisen menon toteutumisajankohta tai määrä on epävarma. Sen sijaan:
- (a) ostovelat ovat velkoja, jotka suoritetaan tavaroista tai palveluista, jotka on vastaanotettu tai toimitettu ja jotka on laskutettu tai joista on tehty asianmukainen sopimus toimittajan kanssa; ja
  - (b) siirtovelat ovat velkoja, jotka suoritetaan tavaroista tai palveluista, jotka on vastaanotettu tai toimitettu, mutta joista ei ole suoritettu maksua, joita ei ole laskutettu tai joista ei ole tehty asianmukaista sopimusta toimittajan kanssa, mukaan lukien velat henkilöstölle (esimerkiksi ansaittuihin lomapalkkoihin liittyvät erät). Vaikka siirtovelkojen määrä ja toteutumisajankohta on joskus tarpeen arvioida, epävarmuus on yleensä paljon pienempi kuin varausten ollessa kysymyksessä.

Siirtovelat esitetään usein taseessa osana osto- ja muita velkoja, kun taas varaukset esitetään omana eräänään.

*Varausten ja ehdollisten velkojen suhde toisiinsa*

12. Yleisesti voidaan sanoa, että kaikki varaukset ovat ehdollisia, koska niiden toteutumisajankohta tai toteutuva määrä on epävarma. Tässä standardissa sanaa "ehdollinen" käytetään kuitenkin sellaisista veloista ja varoista, joita ei merkitä taseeseen, koska niiden olemassaolo varmistuu vasta kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole täysin yrityksen määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa. Sanaa "ehdollinen velka" käytetään lisäksi veloista, jotka eivät täytä kirjaamisedellytyksiä.
13. Tässä standardissa erotetaan toisistaan:
- (a) varaukset – jotka merkitään velaksi taseeseen (olettaen, että ne pystytään arvioimaan luotettavasti) koska ne ovat olemassa olevia veloitteita ja koska on todennäköistä, että veloitteiden täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä; ja
  - (b) ehdolliset velat – joita ei merkitä taseeseen velaksi, koska ne ovat joko:
    - (i) mahdollisia veloitteita, koska ei ole vielä varmistunut, onko yrityksellä sellainen olemassa oleva veloite, joka saattaisi johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yrityksestä; tai
    - (ii) olemassa olevia veloitteita, jotka eivät täytä tämän standardin mukaisia kirjaamisedellytyksiä (joko siksi, että ei ole todennäköistä, että veloitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä tai siksi, että veloitteen määrä ei ole arvioitavissa riittävän luotettavasti).

**KIRJAAMINEN***Varaukset*

14. **Varaus merkitään taseeseen, kun:**
- (a) **yritykselle on syntynyt aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva veloite (oikeudellinen tai tosiasiallinen) <sup>(2)</sup>;**
  - (b) **on todennäköistä, että veloitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä; ja**
  - (c) **veloitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.**

**Mikäli nämä ehdot eivät täyty, varausta ei merkitä taseeseen.**

<sup>(2)</sup> Ks. myös SIC-6: "Nykyisten tietokoneohjelmistojen muuttamisesta johtuvat menot".

## Olemassa oleva velvoite

15. **Vain harvoin ei ole selvää, onko yritykselle syntynyt olemassa oleva velvoite. Tällöin katsotaan, että aikaisempi tapahtuma aiheuttaa olemassa olevan velvoitteen, jos kaikki käytettävissä olevat tiedot huomioon ottaen on todennäköisempää, että yrityksellä on tilinpäätöspäivänä olemassa oleva velvoite kuin että velvoitetta ei ole.**
16. Lähes aina on selvää, onko aikaisempi tapahtuma synnyttänyt olemassa olevan velvoitteen. Harvoissa tapauksissa, esimerkiksi oikeudenkäynnin ollessa kyseessä, saattaa olla erimielisyyttä siitä ovatko tietyt tapahtumat toteutuneet tai johtavatko kyseiset tapahtumat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen. Tällöin yritys ratkaisee, ottaen huomioon kaiken käytettävissä olevan tiedon – esimerkiksi asiantuntijalausunnat – onko sillä tilinpäätöspäivänä olemassa oleva velvoite. Huomioon otettaviin tietoihin kuuluvat kaikki tilinpäätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin perustuvat lisätiedot. Jos näiden tietojen perusteella:
- (a) on todennäköisempää, että yrityksellä on tilinpäätöspäivänä olemassa oleva velvoite kuin että velvoitetta ei ole, yritys kirjaa varauksen (mikäli kirjaamisedellytykset täyttyvät); ja
- (b) on todennäköisempää, että tilinpäätöspäivänä ei ole olemassa olevaa velvoitetta, yritys ilmoittaa ehdollisen velan tilinpäätöksessään liitetietona, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä (ks. kappale 86).

## Aikaisempi tapahtuma

17. Aikaisempaa tapahtumaa, jotka johtaa olemassa olevan velvoitteen syntymiseen, kutsutaan velvoitteen synnyttäväksi tapahtumaksi. Jotta tapahtuma olisi velvoitteen synnyttävä tapahtuma, on välttämätöntä, että yrityksellä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tapahtuman synnyttämän velvoitteen täyttäminen. Näin on vain:
- (a) jos velvoitteen täyttäminen on oikeudellisesti toimeenpantavissa; tai
- (b) tosiasiallisen velvoitteen ollessa kysymyksessä, jos tapahtuma (joka saattaa olla yrityksen oma toimenpide) antaa toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että yritys tulee täyttämään velvoitteensa.
18. Tilinpäätös esittää yrityksen taloudellisen tilanteen tilikauden päättyessä eikä sen mahdollista tilannetta tulevaisuudessa. Sen vuoksi taseeseen ei merkitä varausta vastaisesta toiminnasta aiheutuvia menoja varten. Yrityksen taseeseen merkitään vain ne velat, jotka ovat olemassa tilinpäätöspäivänä.
19. Varauksena merkitään taseeseen vain ne velvoitteet, jotka johtuvat aikaisemmista tapahtumista ja jotka ovat olemassa riippumatta yrityksen tulevista toimista (ts. sen liiketoiminnan harjoittamisesta tulevaisuudessa). Esimerkkejä tällaisista velvoitteista ovat rangaistusseuraamukset tai lainvastaisen ympäristövahingon korjaamisesta johtuvat menot, joiden molempien suorittaminen saattaa johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yrityksestä riippumatta yrityksen omista tulevista toimista. Samoin yritys kirjaa varauksen öljysäiliön tai ydinvoimalan purkamisesta johtuvia menoja varten siltä osin kuin yritys on velvollinen korjaamaan jo aiheutetut vahingot. Toisaalta yrityksellä saattaa olla markkinoilta tulevien paineiden tai oikeudellisten vaatimusten vuoksi aikomus tai tarve toteuttaa menoja toimiakseen tietyllä tavalla tulevaisuudessa (esimerkiksi asentamalla savusuodattimet tietyntyyppiseen tehtaaseen). Koska yritys voi välttää vastaiset menot omilla vastaisilla toimenpiteillään, esimerkiksi muuttamalla toimintatapaansa, sillä ei ole tosiasiallista velvoitetta tätä vastaista menoa koskien, eikä varausta tehdä.
20. Velvoite edellyttää aina toista osapuolta, jota kohtaan kyseinen velvoite on olemassa. Ei ole kuitenkaan välttämätöntä pystyä nimeämään sitä osapuolta, jota kohtaan yrityksellä on velvoite – velvoitehan voi olla myös suurta yleisöä kohtaan. Koska velvoite käsittää aina sitoumuksen toista osapuolta kohtaan, tästä seuraa, että toimivan johdon tai hallituksen päätös ei synnytä tosiasiallista velvoitetta tilinpäätöspäivänä, ellei päätöksestä ole ennen tilinpäätöspäivää tiedotettu niille, joihin se vaikuttaa, riittävän yksityiskohtaisella tavalla, jotta he saavat riittävän perusteen odottaa, että yritys tulee täyttämään velvollisuutensa.

## IAS 37

21. Tapahtuma, joka ei synnytä velvoitetta välittömästi, saattaa synnyttää sen myöhemmän ajankohtana lainmuutoksista johtuen tai koska jokin yrityksen oma toimenpide (esimerkiksi yksityiskohtainen julkinen tiedote) synnyttää tosiasiallisen velvoitteen. Esimerkiksi kun on aiheutunut ympäristövahinko, yrityksellä ei mahdollisesti ole velvollisuutta korjata sen vaikutuksia. Vahingon aiheuttaminen saattaa kuitenkin muuttua velvoitteen synnyttäväksi tapahtumaksi, kun uusi laki vaatii jo syntyneen vahingon korjaamista tai kun yritys hyväksyy korjaamisvelvollisuutensa julkisesti tavalla, joka synnyttää tosiasiallisen velvoitteen.
22. Kun esitetyn uuden lain yksityiskohtia ei ole vielä lyöty lukkoon, velvoite syntyy vain silloin, kun on käytännössä varmaa, että lainsäädäntö toteutuu esityksen mukaisena. Tässä standardissa tällaista velvoitetta käsitellään oikeudellisenä velvoitteena. Lainsäädäntöolosuhteisiin liittyvistä eroista johtuen ei ole mahdollista määritellä tiettyä yksittäistä tapahtumaa, joka tekisi lain säätämisestä käytännössä varman. On usein mahdotonta olla käytännössä varma lain säätämisestä ennen kuin se on tosiasiallisesti annettu.

Taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen todennäköinen siirtyminen pois yrityksestä

23. Jotta velka olisi merkittävässä taseeseen, on sen lisäksi, että yrityksellä on olemassa oleva velvoite, myös oltava todennäköistä, että yrityksestä siirtyy pois taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja velvoitteen täyttämiseksi. Tässä standardissa<sup>(3)</sup> voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä tai jotain muuta tapahtumaa pidetään todennäköisenä, jos tapahtuman toteutuminen on todennäköisempää kuin sen toteutumatta jääminen, ts. jos todennäköisyys sille, että tapahtuma toteutuu on suurempi kuin sille, että se ei toteudu. Jos velvoitteen olemassaolo ei ole todennäköistä, tilinpäätöksessä ilmoitetaan ehdollinen velka liitetietona, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistuminen yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä (ks. kappale 86).
24. Jos yrityksellä on useita samankaltaisia velvoitteita (esim. tuotteisiin liittyviä takuusitoumuksia tai muita sellaisia sopimuksia) todennäköisyys sille, että velvoitteen täyttäminen edellyttää voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä, määritetään pitäen velvoitteiden ryhmää yhtenä kokonaisuutena. Vaikka voimavarojen poistumisen todennäköisyys saattaa olla yksittäisen erän osalta pieni, voi hyvinkin olla todennäköistä, että koko velvoitteiden ryhmän täyttäminen edellyttää jonkin verran voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä. Mikäli näin on, varaus tehdään (jos muut kirjaamisedellytykset täyttyvät).

Luotettava arvio velvoitteesta

25. Arvioiden käyttäminen on olennainen osa tilinpäätöksen laatimista, eikä se vie pohjaa tilinpäätöksen luotettavuudelta. Tämä pätee erityisesti varauksiin, jotka ovat luonteeltaan epävarmempia kuin useimmat muut tase-erät. Äärimmäisen harvoja tapauksia lukuun ottamatta yritys pystyy määrittämään mahdollisten tulemien vaihteluvälin ja voi näin ollen tehdä arvion, joka on riittävän luotettava käytettäväksi varauksen kirjaamiseen.
26. Siinä äärimmäisen poikkeuksellisissa tapauksissa, ettei luotettavaa arviota ole tehtävissä, on olemassa velka, joka ei ole merkittävässä taseeseen. Kyseinen velka ilmoitetaan liitetietona tilinpäätöksessä ehdollisena velkana (ks. kappale 86).

Ehdolliset velat

27. **Yrityksen ei tule merkitä ehdollista velkaa taseeseen.**
28. Ehdollinen velka ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona kappaleen 86 mukaisella tavalla, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä.
29. Jos yritys vastaa velvoitteesta yhteisvastuullisesti, sitä osuutta velvoitteesta, joka toisten osapuolten odotetaan hoitavan, käsitellään ehdollisena velkana. Yritys kirjaa varauksen siitä velvoitteen osasta, josta johtuen taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä on todennäköistä, lukuun ottamatta niitä äärimmäisen harvinaisia tapauksia, joissa ei ole tehtävissä luotettavaa arviota.
30. Ehdolliset velat saattavat kehittyä alun perin ennakkoidusta poikkeavalla tavalla. Sen vuoksi niitä arvioidaan jatkuvasti sen toteamiseksi, onko taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä tullut todennäköiseksi. Mikäli tulee todennäköiseksi, että jokin aikaisemmin ehdollisena velkana käsitelty erä edellyttää vastaisen taloudellisen hyödyn poistumista yrityksestä, merkitään varaus sen tilikauden tilinpäätökseen, jonka aikana todennäköisyyden aste muuttuu (lukuun ottamatta niitä äärimmäisen harvoja tapauksia, joissa ei ole tehtävissä luotettavaa arviota).

<sup>(3)</sup> Sanan "todennäköinen" tulkitseminen tässä standardissa tarkoittamaan "toteutuminen on todennäköisempää kuin toteutumatta jääminen" ei välttämättä päde muissa IAS-standardeissa.

*Ehdolliset varat*

31. ***Yrityksen ei tule merkitä ehdollista omaisuuserää taseeseen.***
32. Ehdolliset varat johtuvat suunnittelemattomista tai muista odottamattomista tapahtumista, joiden perusteella tulee mahdolliseksi, että yrityksen hyväksi koituu taloudellista hyötyä. Esimerkkinä on vaade, jota yritys ajaa sellaisten oikeudenkäyntien avulla, joiden lopputulos on epävarma.
33. Ehdollisia varoja ei merkitä tilinpäätökseen, koska tämä saattaisi johtaa sellaisten tuottojen kirjaamiseen, jotka eivät ehkä koskaan realisoidu. Jos tuoton realisoituminen kuitenkin on käytännössä varmaa, siihen liittyvä omaisuuserä ei ole ehdollinen omaisuuserä, ja sen merkitseminen taseeseen on perusteltua.
34. Ehdollinen omaisuuserä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona kappaleen 89 mukaisella tavalla, jos taloudellisen hyödyn koituminen yritykselle on todennäköistä.
35. Ehdollisia varoja arvioidaan jatkuvasti sen varmistamiseksi, että niiden muutokset otetaan asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä. Mikäli taloudellisen hyödyn koituminen yrityksen hyväksi on tullut käytännössä varmaksi, omaisuuserä ja siihen liittyvä tuotto merkitään sen tilikauden tilinpäätökseen, jonka aikana muutos tapahtuu. Jos taloudellisen hyödyn koituminen yritykselle on tullut todennäköiseksi, yritys esittää ehdollisen omaisuuserän tilinpäätöksessään liitetietona (ks. kappale 89).

## ARVOSTAMINEN

*Paras arvio*

36. ***Varauksena kirjattavan määrän tulee vastata parasta arviota menoista, joita olemassa olevan veloitteen täyttäminen edellyttää tilinpäätöspäivänä.***
37. Paras arvio menoista, jotka olemassa olevan veloitteen täyttäminen tilinpäätöspäivänä edellyttää, on se määrä, jonka yritys järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään veloitteen tilinpäätöspäivänä tai siirtäessään sen tuona ajankohtana kolmannelle osapuolelle. Veloitteen täyttäminen tai siirtäminen tilinpäätöspäivänä on usein mahdotonta tai kohtuuttoman kallista. Arvioitu määrä, jonka yritys järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään tai siirtäessään veloitteen, vastaa kuitenkin parasta arviota menoista, joita olemassa olevan veloitteen täyttäminen edellyttää tilinpäätöspäivänä.
38. Arviot tulemasta ja taloudellisesta vaikutuksesta perustuvat yrityksen johdon harkintaan, jota tukevat vastaavanlaisista liiketoimista saatu kokemus ja joissakin tapauksissa riippumattomien asiantuntijoiden lausunnot. Huomioon otettaviin tietoihin kuuluvat myös kaikkien tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien tuomat lisätiedot.
39. Varauksena kirjattavaan määrään liittyviä epävarmuustekijöitä käsitellään eri tavoin tilanteesta riippuen. Jos määritettävänä oleva varaus käsittää suuren joukon eriä, velvoite arvioidaan painottamalla mahdolliset tulemat niihin liittyvillä todennäköisyyksillä. Tämän tilastollisen arviointimenetelmän nimi on "odotusarvomenetelmä". Varauksesta tulee näin ollen erisuuruinen riippuen siitä, onko tietyn suuruisen tappion todennäköisyys esimerkiksi 60 vai 90 prosenttia. Jos mahdolliset tulemat sijoittuvat jatkuvalla vaihteluvälille ja vaihteluvälin jokainen piste on yhtä todennäköinen kuin muut, käytetään vaihteluvälin keskipistettä.

## E s i m e r k k i

Yritys myy tuotteita, joihin liittyy takuu, jonka mukaan asiakkaille korvataan kaikista sellaisista valmistusvirheistä johtuvat korjausmenot, jotka havaitaan kuuden ensimmäisen kuukauden kuluessa ostosta lukien. Jos kaikissa myydyissä tuotteissa havaittaisiin vähäisiä vikoja, tästä aiheutuisi 1 miljoonan korjausmenot. Jos kaikissa myydyissä tuotteissa havaittaisiin suuria vikoja, tästä aiheutuisi 4 miljoonan korjausmenot. Yrityksen aikaisempi kokemus ja tulevaisuuden odotukset osoittavat, että tulevana vuonna 75 prosentissa myydyistä tuotteista ei ole mitään vikaa, 20 prosentissa myydyistä tuotteista on vähäisiä vikoja ja 5 prosentissa tuotteista on suuria vikoja. Kappaleen 24 mukaisesti yritys arvioi takuovelvoitteesta johtuvan voimavarojen poistumisen todennäköisyyden kokonaisuutena.

Korjausmenojen odotusarvo on:

$$(75 \% \text{ nollasta}) + (20 \% \dots 1\,000\,000) + (5 \% \dots 4\,000\,000) = 400\,000$$

## IAS 37

40. Yksittäistä velvoitetta arvostettaessa todennäköisin tulema saattaa olla paras arvio velan määrästä. Myös tällöin yritys ottaa kuitenkin huomioon myös muut mahdolliset tulemat. Jos valtaosa muista mahdollisista tulemistä on korkeampia tai alempia kuin todennäköisin tulema, paras arvio on korkeampi tai alempi. Jos yritys joutuu esimerkiksi korjaamaan merkittävän vian suuressa asiakkaalle rakennetussa tehtaassa, yksittäinen todennäköisin tulema saattaa olla, että korjaus onnistuu ensimmäisellä yrittämällä ja siitä aiheutuu 1 000:n suuruiset menot, mutta varaus kirjataan suurempana, jos on huomattavan todennäköistä, että korjaustoimenpiteitä tarvitaan lisää.
41. Varaus määritetään ennen veroja, sillä varauksen ja sen muutosten verovaikutuksia käsitellään IAS 12:n "Tuloverot" mukaisesti.

*Riskit ja epävarmuustekijät*

42. ***Riskit ja epävarmuustekijät, joita moniin tapahtumiin ja olosuhteisiin väistämättä liittyy, otetaan huomioon tehtäessä parasta arviota varauksen määrästä.***
43. Riski kuvaa tuleman vaihtelua. Riskiin perustuva oikaisu saattaa lisätä määritettävän velan suuruutta. Epävarmuuden vallitessa suoritettava harkinta edellyttää varovaisuutta, jotta tuottoja tai varoja ei esitetä todellista suurempina eikä kuluja tai velkoja todellista pienempinä. Epävarmuus ei kuitenkaan oikeuta tekemään liian suuria varauksia tai esittämään velkoja tietoisesti todellista suurempina. Jos esimerkiksi erityisen haitallisesta tulemasta johtuvat ennakoitujen menot on arvioitu varovaisuutta noudattaen, kyseistä tulemaa ei käsitellä tarkoituksellisesti todennäköisempänä kuin se realistisesti katsottuna on. Huolellisuus on tarpeen, jotta estetään riskejä ja epävarmuustekijöitä koskevat päällekkäiset oikaisut, jotka johtavat liian suureen varaukseen.
44. Tiedot toteutuviin menoihin liittyvistä epävarmuustekijöistä annetaan tilinpäätöksessä kappaleen 85(b) mukaisesti.

*Nykyarvo*

45. ***Jos rahan aika-arvon vaikutus on olennainen, varauksen määrän tulee olla niiden menojen nykyarvo, joita velvoitteen täyttämisen odotetaan edellyttävän.***
46. Varaukset, jotka liittyvät pian tilinpäätöspäivän jälkeen yrityksestä poistuviin rahavirtoihin, ovat rahan aika-arvosta johtuen rasitteeltaan suurempia kuin varaukset, joihin liittyvät samansuuruiset rahavirrat toteutuvat myöhemmin. Sen vuoksi varaukset diskontataan, jos vaikutus on olennainen.
47. ***Diskonttauskoron (tai -korkojen) tulee olla ennen veroja määritetty korko (tai määritettyjä korkoja), joka kuvastaa (tai jotka kuvastavat) markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä rahan aika-arvosta ja kyseistä velkaa koskevista erityisriskeistä. Diskonttauskoron (tai -korkojen) ei tule kuvastaa riskejä, jotka on jo otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirtoja koskevia ennusteita.***

*Vastaiset tapahtumat*

48. ***Vastaiset tapahtumat, jotka saattavat vaikuttaa velvoitteen täyttämisen edellyttämään rahamäärään, otetaan huomioon varauksen määrässä, jos niiden toteutumisesta on riittävästi objektiivista näyttöä.***
49. Odotettavissa olevat vastaiset tapahtumat saattavat olla varauksia määritettäessä erityisen tärkeitä. Yritys voi esimerkiksi uskoa, että vastaiset teknologian muutokset pienentävät menoja, jotka aiheutuvat sijaintipaikan puhdistamisesta sen käyttöajan päätyttyä. Taseeseen merkittävä määrä kuvastaa teknisesti pätevien, puolueettomien tarkastelijoiden järkeviä odotuksia, ottaen huomioon kaiken saatavilla olevan tiedon puhdistamisajan-kohtana käytettävissä olevasta teknologiasta. Täten on perusteltua ottaa huomioon esimerkiksi ennakoitujen kustannusten vähennykset, jotka liittyvät lisääntyneeseen kokemukseen olemassa olevan teknologian soveltamisesta taikka odotettavissa olevat menot, jotka johtuvat olemassa olevan teknologian soveltamisesta laajempaan tai monimutkaisempaan puhdistusoperaatioon, kuin mitä on aikaisemmin toteutettu. Yritys ei kuitenkaan ennakoiki kokonaan uuden puhdistusteknologian kehittymistä, jollei sitä tue riittävä puolueeton näyttö.

50. Mahdollisen uuden lainsäädännön vaikutus otetaan huomioon olemassa olevaa velvoitetta määritettäessä silloin, kun on riittävästi objektiivista näyttöä siitä, että lain säätäminen on käytännössä varmaa. Käytännössä esiintyvien erilaisten olosuhteiden vuoksi on mahdotonta määritellä tiettyä yksittäistä tapahtumaa, joka aina antaisi riittävästi objektiivista näyttöä. Näyttöä edellytetään sekä siitä, mitä lainsäädäntö tulee vaatimaan että siitä, onko sen toteutuminen ja toimeenpaneminen asianmukaisessa järjestyksessä käytännössä varmaa. Useissa tapauksissa riittävää objektiivista näyttöä ei ole olemassa ennen kuin uusi laki on säädetty.

#### *Odotettavissa olevat omaisuuserien luovutukset*

51. ***Omaisuuserien odotettavissa olevista luovutuksista johtuvia voittoja ei oteta huomioon varausta määritettäessä.***
52. Omaisuuserien odotetuista luovutuksista johtuvia voittoja ei oteta huomioon varausta määritettäessä, vaikka odotettu luovutus liittyisi läheisesti tapahtumaan, joka on aiheuttanut varauksen. Sen sijaan yritys kirjaa omaisuuserien odotettavissa olevista luovutuksista johtuvat voitot ajankohtana, josta määrätään tarkemmin kyseisiä varoja koskevassa IAS -standardissa.

#### SAATAVAT KORVAUKSET

53. ***Jos toisen osapuolen odotetaan korvaavan varaukseen liittyvän veloitteen täyttämisen edellyttämät menot osaksi tai kokonaan, korvaus kirjataan vain silloin, kun sen saaminen on käytännössä varmaa, jos yritys täyttää veloitteen. Korvausta käsitellään erillisenä omaisuuseränä. Korvaussaamisena kirjattava määrä ei saa olla varauksen määrää suurempi.***
54. ***Tuloslaskelmassa varaukseen liittyvät kulut saadaan esittää saatavan korvauksen määrällä vähennettynä.***
55. Joskus yritys voi odottaa toisen osapuolen maksavan varaukseen liittyvän veloitteen täyttämiseksi edellytettävät menot kokonaan tai osaksi (esimerkiksi vakuutus sopimusten, vahingonkorvausehtojen tai toimittajien takuuehtojen mukaisesti). Toinen osapuoli voi joko korvata yrityksen suorittamat maksut tai hoitaa maksut suoraan.
56. Useimmiten yritys vastaa edelleen koko kyseessä olevasta määrästä niin, että yritys joutuisi suorittamaan koko määrän, jos kolmas osapuoli jostakin syystä laiminlöisi maksunsa. Tässä tilanteessa varaus kirjataan velan koko määrää vastaavana, ja odotettavissa oleva korvaus kirjataan erilliseksi omaisuuseräksi silloin, kun korvauksen saaminen on käytännössä varmaa, jos yritys hoitaa velan.
57. Joissakin tapauksissa yritys ei ole vastuussa kysymyksessä olevista menoista kolmannen osapuolen laiminlyödessä maksunsa. Tällöin yrityksellä ei ole kyseisiin menoihin perustuvaa velkaa, eikä menoja sisällytetä varaukseen.
58. Kuten kappaleessa 29 todetaan, velvoite, josta yritys vastaa yhteisvastuullisesti, on ehdollinen velka siltä osin, kuin toisten osapuolten odotetaan hoitavan kyseisen veloitteen.

#### VARAUSTEN MUUTOKSET

59. ***Varauksia tarkastellaan jokaisena tilinpäätöspäivänä, ja niitä oikaistaan siten, että ne kuvastavat parasta arviota tarkasteluhetkellä. Mikäli ei enää ole todennäköistä, että veloitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä, varaus peruutetaan.***
60. Jos käytetään diskonttausta, varauksen määrä suurenee jokaisella tilikaudella ajan kulumista kuvastaen. Tämä lisäys kirjataan vieraan pääoman menoiksi.

#### VARAUSTEN KÄYTTÖ

61. ***Varausta käytetään vain niiden menojen kattamiseen, joita varten varaus alun perin tehtiin.***

## IAS 37

62. Vain ne menot, jotka liittyvät alkuperäiseen varaukseen, kirjataan sitä vastaan. Jos menoja kirjattaisiin toista tarkoitusta varten tehtyä varausta vastaan, kätettäisiin kahden erilaisen tapahtuman vaikutukset.

## KIRJAUS- JA ARVOSTUSSÄÄNTÖJEN SOVELTAMINEN

*Vastaiset liiketoiminnan tappiot*

63. **Vastaisia liiketoiminnan tappioita varten ei kirjata varauksia.**
64. Vastaiset liiketoiminnan tappiot eivät vastaa kappaleessa 10 esitettyä velan määritelmää eivätkä kappaleessa 14 esitettyjä yleisiä kirjaamisedellytyksiä.
65. Se, että vastaisia liiketoiminnan tappioita on odotettavissa, on viite siitä, että tiettyjen toimintaan liittyvien omaisuuserien arvo saattaa olla alentunut. Yritys tekee näille omaisuuserille arvonalentumistestin IAS 36:n "Omaisuuserien arvon alentuminen" mukaisesti.

*Tappiolliset sopimukset*

66. **Jos yrityksellä on tappiollinen sopimus, sopimuksen mukainen olemassa oleva velvoite kirjataan ja määritetään varauksena.**
67. Monet sopimukset (esimerkiksi eräät rutiinomainen ostotilaukset) voidaan purkaa maksamatta korvausta toiselle osapuolelle, ja siksi velvoitetta ei ole. Toiset sopimukset synnyttävät molemmille sopijaosapuolille sekä oikeuksia että velvoitteita. Jos toteutuneet tapahtumat tekevät tällaisesta sopimuksesta tappiollisen, sopimus kuuluu tämän standardin soveltamisalaan, ja on syntynyt taseeseen merkittävä velka. Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset, jotka eivät ole tappiollisia, jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle.
68. Tappiollinen sopimus määritellään tässä standardissa sopimukseksi, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa väistämättä menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn. Sopimuksen mukaiset väistämättömät menot kuvastavat pienintä sopimuksen purkamisesta aiheutuvien nettomenojen määrää, joka on yhtä suuri kuin sopimuksen mukaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavien menojen määrä tai sitä alempi sopimusvelvoitteiden täyttämisen laiminlyönnistä aiheutuva korvausten tai rangaistusseuraamusten määrä.
69. Ennen kuin tappiollista sopimusta varten kirjataan erillinen varaus, yritys kirjaa mahdolliset arvonalentumistappiot, jotka ovat syntyneet kyseiseen sopimukseen kohdistuvista omaisuuseristä (ks. IAS 36 "Omaisuuserien arvon alentuminen").

*Uudelleenjärjestely*

70. Seuraavassa on esimerkkejä tapahtumista, jotka saattavat olla uudelleenjärjestelyn määritelmän mukaisia:
- (a) toimialan myynti tai lakkauttaminen;
  - (b) toimipaikkojen sulkeminen jossakin maassa tai jollakin alueella taikka liiketoiminnan siirtäminen maasta toiseen tai alueelta toiselle;
  - (c) johdon rakenteen muutokset, esimerkiksi yhden johtamistason poistaminen; ja
  - (d) perustavaa laatua olevat uudelleenorganisoinnit, joilla on olennainen vaikutus yrityksen toimintojen luonteeseen ja painopisteeseen.
71. Uudelleenjärjestelystä johtuvia menoja varten tehdään varaus vain silloin, kun kappaleessa 14 esitetyt varausten kirjaamista koskevat yleiset edellytykset täyttyvät. Kappaleissa 72-83 esitetään, miten yleisiä kirjaamisedellytyksiä sovelletaan uudelleenjärjestelyihin.

72. **Uudelleenjärjestelyä koskeva tosiasiallinen velvoite syntyy vain silloin, kun yritys:**
- (a) **on laatinut uudelleenjärjestelyä koskevan yksityiskohtaisen asianmukaisen suunnitelman, jossa määritellään vähintään:**
    - (i) **liiketoiminta tai liiketoiminnan osa, jota järjestely koskee;**
    - (ii) **pääasialliset toimipaikat, joihin järjestely vaikuttaa;**
    - (iii) **niiden henkilöiden toimipaikkojen sijainti, työtehtävät ja arvioitu lukumäärä, joille tullaan suorittamaan korvausta työsuhteen päättymisestä;**
    - (iv) **toteutuvat menot; ja**
    - (v) **milloin suunnitelma pannaan toimeen; sekä**
  - (b) **on antanut niille, joihin järjestely vaikuttaa, riittävän perusteen odottaa, että yritys toteuttaa uudelleenjärjestelyn, joko aloittamalla suunnitelman toimeenpanon tai tiedottamalla suunnitelman keskeisistä kohdista niille, joihin järjestely vaikuttaa.**
73. Näyttöä siitä, että yritys on aloittanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanon, olisi esimerkiksi tuotantolaitoksen purkaminen, omaisuuden myynti tai julkinen tiedottaminen suunnitelman keskeisistä kohdista. Julkinen tiedottaminen uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman keskeisistä kohdista synnyttää tosiasiallisen veloitteen vain, jos se toteutetaan sillä tavalla ja niin yksityiskohtaisesti (ts. ilmoittamalla suunnitelman keskeiset kohdat), että se antaa toisille osapuolille, kuten esimerkiksi asiakkaille, tavarantoimittajille ja henkilöstölle (tai heidän edustajilleen), riittävän perusteen odottaa, että yritys toteuttaa uudelleenjärjestelyn.
74. Jotta suunnitelma riittäisi synnyttämään tosiasiallisen veloitteen silloin, kun siitä tiedotetaan niille, joihin se vaikuttaa, suunnitelman toimeenpanemisen pitää olla suunniteltu alkavan niin pian kuin mahdollista ja saatettavan loppuun sellaisen ajan kuluessa, etteivät merkittävät muutokset suunnitelmaan ole todennäköisiä. Mikäli on odotettavissa, että uudelleenjärjestelyn aloittamiseen kuluu pitkä aika tai että uudelleenjärjestelyn toteuttaminen kestää kohtuuttoman kauan, on epätodennäköistä, että suunnitelma antaisi toisille riittävän perusteen odottaa, että yritys on tarkasteluhetkellä sitoutunut uudelleenjärjestelyyn, koska aikaväli antaa yritykselle mahdollisuuksia muuttaa suunnitelmiaan.
75. Toimivan johdon tai hallituksen ennen tilinpäätöspäivää tekemä päätös uudelleenjärjestelystä ei synnytä yritykselle tilinpäätöspäivänä tosiasiallista velvoitetta, ellei yritys ole ennen tilinpäätöspäivää:
- (a) aloittanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanoa; tai
  - (b) tiedottanut uudelleenjärjestelyä koskevasta suunnitelmasta niille, joihin se vaikuttaa, ja tehnyt sitä riittävän yksityiskohtaisesti antaakseen heille riittävän perusteen odottaa, että yritys toteuttaa uudelleenjärjestelyn.
- Joskus yritys aloittaa uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanemisen tai tiedottaa järjestelyn keskeisistä kohdista niille, joihin se vaikuttaa, vasta tilinpäätöspäivän jälkeen. IAS 10 "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" saattaa edellyttää uudelleenjärjestelyä koskevien tietojen antamista tilinpäätöksessä, mikäli järjestely on niin tärkeä, että sen esittämättä jättäminen vaikuttaisi siihen, pystyvätkö tilinpäätöksen käyttäjät tekemään asianmukaisia arvioita ja päätöksiä.
76. Vaikka johdon tekemä päätös yksinään ei synnytä tosiasiallista velvoitetta, velvoite voi aiheutua toisista aikaisemmin toteutuneista tapahtumista yhdessä tällaisen päätöksen kanssa. Esimerkiksi irtisanomiskorvauksia koskevat neuvottelut henkilöstön edustajien kanssa tai toiminnon myyntiä koskevat neuvottelut ostajien kanssa saattavat olla loppuunvietyjä ja vain hallituksen hyväksymistä vailla. Heti kun tämä hyväksyminen on saatu ja siitä on tiedotettu toisille osapuolille, yrityksellä on uudelleenjärjestelyä koskeva tosiasiallinen velvoite, mikäli kohdassa 72 mainitut ehdot toteutuvat.
77. Joissakin maissa ylin päätösvalta on hallituksella, jonka jäseniin kuuluu myös muiden sidosryhmien kuin johdon (esimerkiksi henkilöstön) edustajia, tai tällaisille edustajille on mahdollisesti ilmoitettava asiasta ennen hallituksen päätöstä. Koska tällaisen hallituksen tekemä päätös edellyttää tiedonantoa kyseisille edustajille, päätös saattaa johtaa uudelleenjärjestelyä koskevan tosiasiallisen veloitteen syntymiseen.

## IAS 37

78. **Toiminnon myyntiä koskeva velvoite syntyy vasta silloin, kun yritys on sitoutunut myyntiin, ts. kun sitova myyntisopimus on tehty.**
79. Vaikka yritys on tehnyt toiminnon myyntiä koskevan päätöksen ja tiedottanut siitä julkisesti, se ei voi olla sitoutunut myyntiin ennen kuin ostaja on yksilöity ja sitova myyntisopimus on tehty. Ennen kuin sitova myyntisopimus on tehty, yritys pystyy muuttamaan mieltään, ja sen täytyykin muuttaa menettelyään, jos ostajaa ei löydy hyväksyttävillä ehdoilla. Kun toiminnon myynti nähdään osana uudelleenjärjestelyä, toimintoon liittyvien varojen mahdollinen arvonalentuminen tarkistetaan IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" mukaisesti. Silloin kuin myynti on vain yksi osa uudelleenjärjestelyä, kyseisen uudelleenjärjestelyn muista osista voi syntyä tosiasiallinen velvoite ennen sitovan myyntisopimuksen tekemistä.
80. **Uudelleenjärjestelyvaraukseen sisällytetään vain uudelleenjärjestelystä johtuvat välittömät menot, joita ovat molemmat seuraavat ehdot täyttävät menot:**
- (a) **uudelleenjärjestely aiheuttaa ne välttämättä; ja**
- (b) **ne eivät liity yrityksen jatkuvaan toimintaan.**
81. Uudelleenjärjestelyvaraukseen ei sisällytetä menoja, jotka johtuvat esimerkiksi:
- (a) palvelukseen jäävän henkilöstön uudelleenkoulutuksesta tai uudelleensijoittamisesta;
- (b) markkinoinnista; tai
- (c) investoinneista uusiin järjestelmiin ja jakeluverkostoihin.
- Nämä menot liittyvät liiketoiminnan harjoittamiseen jatkossa, eivätkä ne ole uudelleenjärjestelystä johtuvia velkoja tilinpäätöspäivänä. Tällaiset menot kirjataan samalla perusteella kuin jos ne syntyisivät uudelleenjärjestelystä riippumatta.
82. Yksilöitävissä olevia, vastaisia liiketoiminnan tappioita, jotka syntyvät uudelleenjärjestelypäivään mennessä, ei sisällytetä varaukseen, jolleivät ne liity kappaleessa 10 määriteltyyn tappiolliseen sopimukseen.
83. Kuten kappale 51 edellyttää, varojen odotettavissa olevista luovutuksista johtuvia voittoja ei oteta huomioon uudelleenjärjestelyvarausta määritettäessä, vaikka omaisuserien myynti nähtäisiin osana uudelleenjärjestelyä.

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

84. **Yrityksen tulee esittää seuraavat tiedot jokaisesta varausten ryhmästä:**
- (a) **kirjanpitoarvo tilikauden alussa ja lopussa;**
- (b) **varausten lisäykset tilikaudella mukaan lukien olemassa olevien varausten lisäykset;**
- (c) **tilikaudella käytetyt määrät (ts. toteutuneet ja varausta vastaan kirjatut);**
- (d) **tilikaudella peruutetut käyttämättömät määrät; ja**
- (e) **ajan kulumisesta johtunut diskontatun määrän lisäys tilikaudella sekä diskonttauskoron muutosten vaikutus.**

*Vertailutietoja ei edellytetä.*

85. **Yrityksen tulee esittää seuraavat tiedot jokaisesta varausten ryhmästä:**
- (a) **lyhyt kuvaus veloitteen luonteesta ja ajankohta, jona yrityksen odotetaan menettävän taloudellista hyötyä veloitteesta johtuen;**

- (b) *tieto näiden hyödynmenetysten määrään ja ajoittumiseen liittyvistä epävarmuustekijöistä. Jos se on tarpeen riittävän tiedon antamiseksi, yrityksen tulee esittää tiedot tärkeimmistä vastaisista tapahtumia koskevista olettamuksista kappaleen 48 mukaisesti; ja*
- (c) *saatavaksi odotettujen korvausten määrä sekä omaisuuserät, jotka on merkitty taseeseen odotettavissa olevien korvausten perusteella.*
86. *Ellei voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä ole erittäin epätodennäköistä, yrityksen tulee esittää tilinpäätöspäivän jokaisen ehdollisten velkojen ryhmän osalta lyhyt kuvaus ehdollisen velan luonteesta ja – silloin kun se on käytännössä mahdollista:*
- (a) *arvio sen taloudellisesta vaikutuksesta kappaleiden 36–52 mukaisesti määritettyinä;*
- (b) *tieto voimavarojen poissiirtymisen määrään ja ajankohtaan liittyvistä epävarmuustekijöistä; ja*
- (c) *tieto mahdollisuudesta saada korvausta.*
87. Ratkaistaessa, mitkä varaukset tai ehdolliset velat voidaan yhdistää yhdeksi ryhmäksi, on tarpeen harkita ovatko erät luonteeltaan niin samanlaisia, että niistä annettava yhdistetty tieto täyttää kappaleiden 85(a) ja (b) sekä 86(a) ja (b) mukaiset vaatimukset. Näin ollen voi olla perusteltua käsitellä eri tuotteita koskeviin takuisiin liittyviä summia yhtenä varausten ryhmänä, mutta ei olisi perusteltua käsitellä yhtenä eränä tavallisiin takuisiin liittyviä määriä ja oikeustoimien kohteena olevia määriä.
88. Jos varaus ja ehdollinen velka aiheutuvat samoista olosuhteista, yritys esittää kappaleiden 84–86 edellyttämät tiedot siten, että ne osoittavat varauksen ja ehdollisen velan välisen yhteyden.
89. *Jos taloudellisen hyödyn koituminen yritykselle on todennäköistä, yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään lyhyt kuvaus tilinpäätöspäivän ehdollisten varojen luonteesta ja – mikäli se on käytännössä mahdollista – niiden taloudellisesta vaikutuksesta, joka määritetään varauksia koskevien, kappaleissa 36–52 esitettyjen periaatteiden mukaisesti.*
90. On tärkeää, että ehdollisia varoja koskevissa tiedoissa vältetään harhaanjohtavia viittauksia syntyvien tuottojen todennäköisyyteen.
91. *Jos jokin kappaleiden 86 ja 89 edellyttämistä tiedoista jätetään esittämättä siksi, että niiden antaminen ei ole käytännössä mahdollista, tästä annetaan tieto.*
92. *Äärimmäisen harvoissa tapauksissa joidenkin tai kaikkien kappaleiden 84–89 edellyttämien tietojen esittämisen voidaan odottaa haittaavan vakavasti yrityksen asemaa toisten osapuolten kanssa käytävässä kiistassa, joka koskee varauksen, ehdollisen velan tai ehdollisen omaisuuserän aiheuttanutta tekijää. Tällöin yrityksen ei tarvitse esittää informaatiota tilinpäätöksessään, vaan sen tulee antaa tiedot kiistan yleisestä luonteesta, ilmoittaa, että tietoja ei ole annettu ja kertoa, mikä syy tähän on johtanut.*

## SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

93. *Vaikutus, joka aiheutuu tämän standardin käyttöönotosta sen voimaantullessa (tai aikaisemmin), esitetään sen tilikauden alun kertyneiden voittovarojen oikaisuna, jolla standardia sovelletaan ensimmäistä kertaa. Yrityksille suositellaan aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden kertyneiden voittovarojen alkusaldon oikaisemista sekä vertailutietojen muuttamista, mutta tätä ei kuitenkaan edellytetä. Jos vertailutietoja ei ole oikaistu, tästä annetaan tieto.*
94. Standardi vaatii erilaista menettelytapaa kuin IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset". IAS 8:n mukaan vertailutiedot on oikaistava (ensisijainen menettelytapa) tai on esitettävä oikaistut pro-forma -vertailutiedot lisätietona (sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa), jos se on käytännössä mahdollista.

**IAS 38**

## VOIMAANTULO

95. *Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempaa soveltamista suositellaan. Jos yritys soveltaa tätä standardia tilikaudella, joka alkaa ennen 1.7.1999, sen tulee antaa tästä tieto tilinpäätöksessään.*
96. Tämä standardi korvaa ne osat IAS-standardista 10 "Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" <sup>(4)</sup>, jotka koskevat ehdollisia eriä.

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 38****Aineettomat hyödykkeet**

IASC:n hallitus *Board* hyväksyi tämän IAS-standardin heinäkuussa 1998, ja se tuli voimaan koskien 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

Tämä standardi korvaa:

- (a) IAS 4:n "Poistojen laskeminen" aineettomien hyödykkeiden poistoja koskevilta osin; ja
- (b) IAS 9:n "Tutkimus- ja kehittämismenot".

IASC:n henkilökunta julkaisi lokakuussa 1998 erikseen johtopäätösten perustelut IAS-standardeista 38 "Aineettomat hyödykkeet" ja IAS 22 (uudistettu 1998). Julkaisua on saatavana IASC:n julkaisuosastolta.

IAS 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" aiheutti vuonna 1998 IAS 38:n kappaleeseen 2(f) muutoksen, jolla viittaus IAS-standardiin 25 "Sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" korvattiin viittauksella IAS-standardiin 39. Lisäksi poistettiin alaviite 1.

IAS-standardiin 38 liittyy yksi SIC:n tulkinta:

- SIC-6: "Nykyisten tietokoneohjelmistojen muuttamisesta johtuvat menot".
- SIC-32: "Aineettomat hyödykkeet – verkkosivustoista johtuvat menot"

## JOHDANTO

1. IAS-standardissa 38 määrätään sellaisten aineettomien hyödykkeiden kirjanpidollisesta käsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joita ei erityisesti käsitellä muissa IAS-standardeissa. IAS 38 ei koske rahoitusvaroja, mineraalioikeuksia eikä mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien luonnonvarojen etsimisestä, erottamisesta ja jalostamisesta johtuvia menoja eikä sellaisia aineettomia hyödykkeitä, joita vakuutusyhtiöissä syntyy vakuutuksenottajien kanssa tehtyjen sopimusten perusteella. IAS 38 koskee muun muassa mainos- ja koulutusmenoja sekä toiminnan käynnistämistä ja tutkimus- ja kehittämistoiminnasta johtuvia menoja.
2. Aineeton hyödyke on yksilöitävissä oleva, ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa, jota käytetään tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen, vuokrataan ulkopuolisille tai käytetään hallinnollisiin tarkoituksiin. Omaisuuserä on voimavara:
  - (a) joka on yrityksen määräysvallassa aikaisempien tapahtumien seurauksena; ja
  - (b) josta yritykselle odotetaan koituvan vastaista taloudellista hyötyä.

<sup>(4)</sup> IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat", joka tuli voimaan 1.1.2000, korvasi IAS 10:n "Ehdolliset erät ja tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat".

3. IAS 38:n mukaan yrityksen tulee merkitä aineeton hyödyke taseeseen (hankintamenoon perustuen) siinä ja vain siinä tapauksessa, että:
- (a) on todennäköistä, että omaisuuserästä johtuva vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja
  - (b) omaisuuserän hankintameno on määritettävissä luotettavasti.

Tämä vaatimus pätee riippumatta siitä, onko aineeton hyödyke hankittu ulkopuolelta vai aikaansaatu sisäisesti. IAS 38 sisältää lisäehtoja sisäisesti aikaansaatujen aineettomien hyödykkeiden kirjaamiselle.

4. IAS 38:n mukaan sisäisesti aikaansaatua liikearvoa ja sisäisesti aikaansaatuja brandeja, lehtien nimiä, julkaisunimikkeitä, asiakasluetteloita ja muita tosiasialliselta sisällöltään samanlaisia eriä ei merkitä taseeseen.
5. Mikäli aineeton hyödyke ei täytä sekä aineettoman hyödykkeen määritelmää että aineettoman hyödykkeen kirjaamisedellytyksiä, IAS 38 vaatii tästä hyödykkeestä johtuvien menojen kirjaamista kuluiksi, kun ne ovat syntyneet. Jos hyödyke on kuitenkin saatu hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä, näiden menojen (jotka siis sisältyvät hankintamenoon) tulee muodostaa osa hankinta-ajankohtana liikearvoon (tai negatiiviseen liikearvoon) kohdistettavasta määrästä.
6. IAS 38:n mukaan kaikki tutkimusmenot tulee kirjata kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet. Esimerkkejä muista menoista, jotka eivät johda tilinpäätökseen merkittävässä olevan aineettoman hyödykkeen syntymiseen, ovat:
- (a) toiminnon tai liiketoiminnan käynnistämistä johtuvat menot (käynnistämismenot);
  - (b) koulutusmenot;
  - (c) mainonnasta ja/tai myynninedistämisestä johtuvat menot; ja
  - (d) menot, jotka johtuvat koko yrityksen tai sen osan sijoittamisesta toiseen paikkaan tai uudelleenorganisoimista.

Näistä johtuvat menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

7. IAS 38 edellyttää, että sellaiset aineettomasta hyödykkeestä johtuvat menot, jotka syntyvät hyödykkeen hankinnan tai valmistamisen jälkeen, kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet, paitsi silloin, kun:
- (a) on todennäköistä, että omaisuuserä pystyy tämän menon ansiosta tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä, joka ylittää hyödykkeen alun perin arvioidun suoritustason; ja
  - (b) menot ovat määritettävissä ja kohdistettavissa omaisuuserälle luotettavasti.

Jos nämä ehdot täyttyvät, tällaiset myöhemmin syntyvät menot lisätään aineettoman hyödykkeen hankintamenoon.

8. Jos tilinpäätöksen laativa yritys on alun perin kirjannut aineettomasta hyödykkeestä johtuvat menot kuluiksi aikaisemmassa tilinpäätöksessä tai osavuositarkastuksissa, IAS 38 ei salli yrityksen kirjata näitä menoja osaksi aineettoman hyödykkeen hankintamenoa myöhempänä ajankohtana.
9. IAS 38 edellyttää, että aineeton hyödyke arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen jälkeen noudattaen jompaa kumpaa seuraavista menettelytavoista:
- (a) ensisijainen menettelytapa: hankintameno vähennettynä kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla; tai
  - (b) sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa: uudelleenarvostukseen perustuva määrä vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. Uudelleenarvostukseen perustuvan määrän tulee olla yhtä suuri kuin hyödykkeen käypä arvo. Tämä menettelytapa on kuitenkin sallittu siinä ja vain siinä tapauksessa, että käypä arvo on määritettävissä perustuen kyseisen aineettoman hyödykkeen toimiviin markkinoihin. Tämän lisäksi IAS 38 edellyttää, että kun yritys valitsee tämän menettelytavan,

**IAS 38**

uudelleenarvostaminen toteutetaan riittävän säännöllisesti niin, että aineettoman hyödykkeen kirjanpito-arvo ei poikkea olennaisesti siitä arvosta, johon tilinpäätöspäivän käypään arvoon perustuva arvostaminen johtaisi. IAS-standardissa 38 määrätään myös, miten aineettomat hyödykkeet arvostetaan uudelleen ja merkitäänkö uudelleenarvostamisesta johtuva lisäys (tai vähennys) tuloslaskelmaan vai suoraan omaan pääomaan.

10. IAS 38 edellyttää, että aineettomasta hyödykkeestä tehdään poistot systemaattisella tavalla parhaan arvion mukaisena hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana. Lähtökohtaisesti oletetaan, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika ei ylitä kahtakymmentä vuotta siitä päivästä lukien, jona hyödyke on valmis käytettäväksi, mutta tämä oletamus voi olla kumottavissa. IAS 38 ei salli yrityksen määritellä aineettomalle hyödykkeelle rajatonta taloudellista vaikutusaikaa. Poistot tulee aloittaa, kun hyödyke on valmis käytettäväksi.
11. Vain harvoissa tapauksissa saattaa olla vakuuttavaa näyttöä siitä, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on tietty ajanjakso, joka on pitempi kuin kaksikymmentä vuotta. Tällaisissa tapauksissa IAS 38 edellyttää, että yritys:
  - (a) tekee aineettomasta hyödykkeestä poistot parhaan arvion mukaisena taloudellisena vaikutusaikana;
  - (b) arvioi aineettomasta hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän vähintään vuosittain todetakseen mahdollisen arvonalentumistappion; ja
  - (c) esittää tilinpäätöksessä syyt, joiden vuoksi oletamus, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika ei ylitä kahtakymmentä vuotta, on kumottu sekä ilmoittaa tekijän, joka on (tai tekijät, jotka ovat) vaikuttaneet merkittävästi aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan määrittämiseen.
12. IAS 38 edellyttää, että käytettävä poistomenetelmä kuvastaa sitä, miten yritys käyttää hyväkseen omaisuuserän tuottamaa taloudellista hyötyä. Jos hyödyn hyväksikäytön jakautuminen ei ole todettavissa luotettavasti, käytetään tasapoistomenetelmää. Poistot kirjataan kuluiksi, jollei jokin toinen IAS-standardi salli tai vaadi niiden sisällyttämistä toisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon.
13. IAS 38 edellyttää, että aineettoman hyödykkeen jäännösarvo oletetaan nollassa muutoin kuin siinä tapauksessa, että:
  - (a) kolmas osapuoli on sitoutunut ostamaan hyödykkeen sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä; tai
  - (b) kyseisen tyyppiselle hyödykkeelle on olemassa toimivat markkinat ja on todennäköistä, että tällaiset markkinat ovat olemassa hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.
14. Yritys soveltaa IAS-standardia 36 "Omaisuuserien arvon alentuminen" arvioidessaan, onko aineettoman hyödykkeen arvo mahdollisesti alentunut. Myös IAS 38 vaatii yritystä arvioimaan kerrytettävissä olevan rahamäärän vähintään vuosittain sellaisen aineettoman hyödykkeen osalta, joka ei ole vielä valmis käytettäväksi.
15. IAS-standardia 38 sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.
16. IAS 38 sisältää siirtymäsääntöjä, jotka edellyttävät ensi kertaa sovellettaessa takautuvaa soveltamista:
  - (a) aina silloin, kun on tarpeen kirjata pois taseesta erä, joka ei enää ole merkittävässä taseeseen IAS 38:n mukaan; tai
  - (b) jos aineettoman hyödykkeen aikaisempi arvostus on ristiriidassa IAS-standardissa 38 esitettyjen periaatteiden kanssa (esimerkiksi jos aineettomasta hyödykkeestä ei ole tehty poistoja tai jos se on arvostettu uudelleen ilman, että arvostus perustuu toimiviin markkinoihin).

Muutoin ei-takautuvaa soveltamista joko vaaditaan (IAS 38 esimerkiksi kieltää merkitsemästä taseeseen sellaista sisäisesti aikaansaatuja aineetonta hyödykettä, jota ei ole aikaisemmin merkitty taseeseen) tai se sallitaan (IAS-standardissa 38 esimerkiksi suositellaan sellaisen aineettoman hyödykkeen merkitsemistä taseeseen, joka on saatu hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä ja jota ei ole aikaisemmin merkitty taseeseen).

## SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-6
Määritelmät	7-17
Aineettomat hyödykkeet	8-17
Yksilöitävyys	10-12
Määräysvalta	13-16
Vastainen taloudellinen hyöty	17
Aineettoman hyödykkeen merkitseminen kirjanpitoon ja alkuperäinen arvostaminen	18-55
Erillinen hankinta	23-26
Hankinta osana yritysten yhteenliittymää	27-32
Hankinta julkisella avustuksella	33
Hyödykkeiden vaihdot	34-35
Sisäisesti aikaansaatu liikearvo	36-38
Sisäisesti aikaansaadut aineettomat hyödykkeet	39-55
Tutkimusvaihe	42-44
Kehittämisvaihe	45-52
Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno	53-55
Kuluksi kirjaaminen	56-59
Aikaisemmin kuluiksi kirjattuja erä ei merkitä taseeseen varoiksi	59
Myöhemmin syntyvät menot	60-62
Arvostaminen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen	63-78
Ensisijainen menettelytapa	63
Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa	64-78
Poistot	79-96
Poistoaika	79-87
Poistomenetelmä	88-90
Jäännösarvo	91-93
Poistoajan ja poistomenetelmän tarkistaminen	94-96

**IAS 38**

Kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen – Arvonalentumistappiot	97-102
Käytöstä poistamiset ja luovutukset	103-106
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	107-117
Yleistä	107-112
Aineettomat hyödykkeet, jotka merkitään taseeseen sallitun vaihtoehdoisen menettelytavan mukaisesti	113-114
Tutkimus- ja kehittämismenot	115-116
Muut tiedot	117
Siirtymäsäännöt	118-121
Voimaantulo	122-123

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

**TAVOITE**

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sellaisten aineettomien hyödykkeiden kirjanpidollisesta käsittelystä, joita ei erityisesti käsitellä muussa IAS-standardissa. Tämä standardi edellyttää, että yritys merkitsee aineettoman hyödykkeen taseeseensa siinä ja vain siinä tapauksessa, että tietyt edellytykset täyttyvät. Standardissa määrätään, miten aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo määritetään, ja vaaditaan tiettyjen aineettomia hyödykkeitä koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

**SOVELTAMISALA**

- Kaikkien yritysten tulee soveltaa tätä standardia aineettomien hyödykkeiden kirjanpidolliseen käsittelyyn lukuun ottamatta:***
  - aineettomia hyödykkeitä, joita käsitellään jossakin toisessa IAS-standardissa;***
  - IAS-standardissa 32 "Rahoitusinstrumentit: esitettävät tiedot ja esittämistapa" määritellyjä rahoitusvaroja;***
  - kaivosoikeuksia ja mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien luonnonvarojen etsimisestä, jalostamisesta tai erottamisesta johtuvia menoja; ja***
  - aineettomia hyödykkeitä, jotka syntyvät vakuutusyhtiöissä vakuutuksenottajien kanssa tehtyjen sopimusten perusteella.***
- Mikäli tietyn tyyppistä aineetonta hyödykettä käsitellään jossakin toisessa IAS-standardissa, yritys soveltaa kyseistä standardia tämän standardin sijasta. Tämä standardi ei koske esimerkiksi:
  - aineettomia hyödykkeitä, jotka ovat yrityksen hallussa tavanomaisessa liiketoiminnassa tapahtuvaa myyntiä varten (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus" ja IAS 11 "Pitkäaikaishankkeet");
  - laskennallisia verosaamisia (ks. IAS 12 "Tuloverot");
  - vuokrasopimuksia, jotka kuuluvat IAS 17:n "Vuokrasopimukset" soveltamisalaan;
  - työsuhde-etuuksista johtuvia omaisuuseriä (ks. IAS 19 "Työsuhde-etuudet");

- (e) yritysten yhteenliittymästä johtuvaa liikearvoa (ks. IAS 22 "Yritysten yhteenliittymät"); ja
- (f) IAS-standardissa 32 "Rahoitusinstrumentit: esitettävät tiedot ja esittämistapa" määriteltyjä rahoitusvaroja. Joidenkin rahoitusvarojen kirjaamista ja arvostamista käsitellään standardeissa IAS 27 "Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely"; IAS 28 "Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely"; IAS 31 "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä"; ja IAS 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen".
3. Eräät aineettomat hyödykkeet saattavat sisältyä tai liittyä fyysiseen aineeseen, kuten cd-tietolevyyn (kun kyseessä on atk-ohjelma), oikeudelliseen asiakirja-aineistoon (kun kyseessä on lisenssi tai patentti) tai filmiin. Ratkaistaessa, käsitelläänkö sekä aineellisen että aineettoman elementin sisältävää omaisuuserää IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" mukaisesti vai aineettomana hyödykkeenä tämän standardin mukaisesti, edellytetään harkintaa sen arvioimiseksi, kumpi elementti on merkittävämpi. Esimerkiksi atk-ohjelma, joka on tehty sellaista tietokoneen ohjaamaa koneellista työkalua varten, joka ei pysty toiminaan ilman tätä erityistä ohjelmaa, on kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa, ja sitä käsitellään aineellisena käyttöomaisuushyödykkeenä. Sama koskee tietokoneen käyttöjärjestelmää. Jos ohjelmisto ei ole kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa, atk-ohjelmistoa käsitellään aineettomana hyödykkeenä.
4. Tämä standardi koskee muun muassa mainonta- ja koulutusmenoja, toiminnan käynnistämistä sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnasta johtuvia menoja. Tutkimus- ja kehittämistoiminta suuntautuu osaamisen kehittämiseen. Vaikka nämä toiminnot näin ollen johtaisivat sellaisen omaisuuserän syntymiseen, jolla on aineellinen olomuoto, hyödykkeen aineellinen elementti (esimerkiksi prototyyppi) on toissijainen verrattuna aineettomaan komponenttiin, ts. sen ilmentämään tietoon.
5. Rahoitusleasingin kohteena oleva hyödyke voi olla joko aineellinen tai aineeton. Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen vuokralle ottaja käsittelee rahoitusleasingsopimuksella vuokrattua aineetonta hyödykettä tämän standardin mukaisesti. Lisenssisopimusten mukaiset oikeudet, jotka koskevat esimerkiksi elokuvia, videonauhointeja, näytelmiä, käsikirjoituksia, patenteja ja tekijänoikeuksia, on suljettu IAS 17:n soveltamisalan ulkopuolelle, ja ne kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan.
6. Tietyn IAS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle jääminen on mahdollista, jos tietyt toiminnot tai tietyt liiketoimet ovat niin erityislaatuisia, että ne synnyttävät sellaisia kirjanpidollisia ongelmia, joita on mahdollisesti tarpeen käsitellä eri tavalla. Tällaisia kysymyksiä saattaa liittyä esimerkiksi menoihin, jotka johtuvat öljyn, kaasun ja mineraaliesiintymien etsinnästä, jalostamisesta ja erottamisesta tällaisia esiintymiä hyödyntävillä toimialoilla sekä sopimuksista vakuutusyhtiöiden ja niiden vakuutuskenottajien välillä. Siksi tämä standardi ei koske tällaisesta toiminnasta johtuvia menoja. Tämä standardi koskee kuitenkin esiintymiä hyödyntävien yritysten ja vakuutusyhtiöiden muita aineettomia hyödykkeitä (kuten esimerkiksi atk-ohjelmistoja) ja muita menoja (kuten esimerkiksi toiminnan käynnistämistä johtuvia menoja).

#### MÄÄRITELMÄT

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

**Aineeton hyödyke on yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa ja jota yritys pitää hallussaan käyttääkseen sitä tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen, vuokratakseen sitä ulkopuolisille tai käyttääkseen sitä hallinnollisiin tarkoituksiin.**

**Omaisuuserä on voimavara:**

- (a) joka on yrityksen määräysvallassa aikaisempien tapahtumien seurauksena; ja
- (b) josta yritykselle odotetaan koituvan vastaista taloudellista hyötyä.

**Monetaariset varat ovat käteistä rahaa ja muita varoja, jotka saadaan kiinteään tai määritettävissä olevaan rahamäärään.**

**Tutkimus on alkuperäistä ja suunnitelmallista selvitystyötä, jonka tarkoituksena on uuden tieteellisen tai teknisen tiedon tai ymmärryksen saavuttaminen.**

## IAS 38

**Kehittäminen on tutkimustulosten tai muun tiedon soveltamista uusien tai aikaisempia olennaisesti parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen suunnitteluun ennen kaupallisen tuotannon tai käytön aloittamista.**

**Poistoilla tarkoitetaan aineettoman hyödykkeen poistopohjan systemaattista kuluksi kirjaamista sen taloudellisen vaikutusajan kuluessa.**

**Poistopohja on hyödykkeen hankintameno tai sen asemasta tilinpäätöksessä käytettävä muu määrä jäännösarvolla vähennettynä.**

**Taloudellinen vaikutusaika on joko:**

- (a) ajanjakso, jona yrityksen odotetaan käyttävän hyödykettä; tai
- (b) niiden suorite- tai muiden sellaisten yksiköiden lukumäärä, jotka hyödykkeen odotetaan tuottavan yritykselle.

**Hankintameno on hyödykkeen hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai muun vastikkeen käypä arvo hyödykkeen hankinta- tai valmistusajankohtana.**

**Jäännösarvo on nettomäärä, jonka yritys odottaa saavansa hyödykkeestä sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä, kun odotetut luovutuksesta johtuvat menot on vähennetty.**

**Hyödykkeen käypä arvo on rahamäärä, johon kyseinen hyödyke voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.**

**Toimivat markkinat ovat markkinat, joilla vallitsevat kaikki seuraavat olosuhteet:**

- (a) markkinoilla vaihdettavat hyödykkeet ovat homogeenisia;
- (b) kaupantekoon halukkaita ostajia ja myyjiä on yleensä aina löydettävissä; ja
- (c) hinnat ovat yleisesti saatavissa.

**Arvonalentumistappio on määrä, jolla hyödykkeen kirjanpitoarvo ylittää hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän.**

**Kirjanpitoarvo on määrä, johon hyödyke merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisten jälkeen.**

*Aineettomat hyödykkeet*

8. Usein yritykset käyttävät voimavaroja tai niille syntyy velkoja aineettomien voimavarojen kuten tieteellisen tai teknisen tiedon, uusien prosessien tai järjestelmien suunnittelun ja toteuttamisen, lisenssien, aineettoman pääoman, markkinatietojen ja tavaramerkkien (sisältää brandit ja julkaisunimikkeet) hankkimisesta, kehittämisestä, ylläpidosta tai parantamisesta. Tavanomaisia esimerkkejä näihin laajoihin nimikkeisiin sisältyvistä eristä ovat atk-ohjelmistot, patentit, tekijänoikeudet, elokuvat, asiakasluettelot, hypoteekkipalveluoikeudet, kalastusluvat, tuontikiintiöt, franchising-sopimukset, asiakas- tai toimittajasuhteet, asiakasuskollisuus, markkinaosuus ja markkinointioikeudet.
9. Kaikki kappaleessa 8 mainitut erät eivät vastaa aineettoman hyödykkeen määritelmää, joka kattaa yksilöitävyyden, voimavaroja koskevan määräysvallan sekä vastaisen taloudellisen hyödyn olemassaolon. Jos tämän standardin soveltamisalaan kuuluva erä ei ole aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, sen hankkimisesta tai sisäisestä aikaansaamisesta johtuvat menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat syntyneet. Jos erä kuitenkin saadaan hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä, se muodostaa osan hankinta-ajankohtana kirjattavasta liikearvosta (ks. kappale 56).

## Yksilöitävyys

10. Aineettoman hyödykkeen määritelmä edellyttää, että aineeton hyödyke on yksilöitävissä, jotta se erottuisi selkeästi liikearvosta. Liikearvo, joka johtuu hankinnaksi luokiteltavasta yritysten yhteenliittymästä, kuvastaa maksua, jonka hankkijaosapuoli on suorittanut vastaista taloudellista hyötyä ennakkoiden. Vastainen taloudellinen hyöty voi syntyä hankittujen, yksilöitävissä olevien omaisuuserien välisestä synergiasta tai omaisuuseristä, jotka eivät yksinään ole merkittävässä tilinpäätökseen mutta joista hankkijaosapuoli on valmis maksamaan hankinnan yhteydessä.
11. Aineettoman hyödykkeen ja liikearvon välillä on selkeästi tehtävissä ero, mikäli hyödyke on erotettavissa. Hyödyke on erotettavissa, jos yritys voisi vuokrata, myydä, vaihtaa tai luovuttaa kyseisestä hyödykkeestä johtuvan vastaisen erityisen taloudellisen hyödyn ilman että se samalla luovuttaa toisista, samassa tuloa tuottavassa toiminnassa käytettävistä hyödykkeistä koituvan vastaisen taloudellisen hyödyn.
12. Erotettavuus ei ole yksilöitävyyden välttämätön edellytys, koska yritys saattaa pystyä yksilöimään hyödykkeen jollakin toisella tavalla. Jos aineeton hyödyke on esimerkiksi hankittu yhdessä toisten hyödykkeiden muodostaman ryhmän kanssa, kaupassa saattavat siirtyä myös sellaiset lailliset oikeudet, jotka mahdollistavat yritykselle kyseisen aineettoman hyödykkeen yksilöimisen. Vastaavasti, jos sisäisen projektin tarkoituksena on synnyttää yritykselle laillisia oikeuksia, näiden oikeuksien luonne voi olla yritykselle avuksi yksilöitäessä niihin liittyvää sisäisesti aikaansaattua aineetonta hyödykettä. Silloinkin, kun hyödyke tuottaa vastaista taloudellista hyötyä ainoastaan yhdessä toisten hyödykkeiden kanssa, se on yksilöitävissä, mikäli yritys pystyy määrittelemään hyödykkeestä koituvan vastaisen taloudellisen hyödyn.

## Määräysvalta

13. Yrityksellä on määräysvalta hyödykkeeseen, mikäli yrityksellä on oikeus saada siihen liittyvästä voimavarasta koituva taloudellinen hyöty, ja se voi myös rajoittaa toisten pääsyä osallisiksi tähän hyötyyn. Yrityksen kyky käyttää määräysvaltaa aineettomasta hyödykkeestä saatavaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn pohjautuu yleensä laillisiin oikeuksiin, jotka ovat toimeenpantavissa oikeudessa. Jos laillisia oikeuksia ei ole, määräysvaltaa on vaikeampi osoittaa. Oikeuden laillinen toimeenpantavuus ei kuitenkaan ole määräysvallan välttämätön ehto, koska yritys saattaa pystyä käyttämään vastaista taloudellista hyötyä koskevaa määräysvaltaa jollakin muulla tavalla.
14. Markkinoiden tuntemus ja tekninen osaaminen saattavat johtaa vastaisen taloudellisen hyödyn syntymiseen. Yrityksellä on tätä hyötyä koskeva määräysvalta esimerkiksi, jos tietoa turvaavat lailliset oikeudet kuten tekijänoikeudet, rajoittava kauppasopimus (jos tällainen on sallittu) tai henkilöstön oikeudellinen salassapitovelvollisuus.
15. Yrityksellä saattaa olla osaava henkilöstö, ja se pystyy mahdollisesti yksilöimään sen lisäosaamisen, joka koulutuksen avulla synnyttäisi vastaista taloudellista hyötyä. Yritys saattaa myös odottaa henkilökunnan antavan osaamisensa edelleen yrityksen käyttöön. Yrityksellä on kuitenkin tavallisesti riittämätön määräysvalta siihen odotettavissa olevaan taloudelliseen hyötyyn, joka johtuu osaavasta henkilöstöstä ja koulutuksesta, jotta näiden voitaisiin katsoa vastaavan aineettoman hyödykkeen määritelmää. Samasta syystä erityinen liikkeenjohdollinen tai tekninen kyvykyys ei todennäköisesti ole aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, ellei sitä ole turvattu laillisin oikeuksin, jotka koskevat sen käyttöä ja siitä odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn hyväksikäyttöä, ja ellei se vastaa myös määritelmän muita osia.
16. Yrityksellä saattaa olla asiakaskunta tai markkinaosuus, ja se saattaa olettaa, että yrityksen asiakassuhteiden ja asiakasuskollisuuden rakentamiseen suuntaamien ponnistusten ansiosta asiakkaat tulevat edelleen käymään kauppaa yrityksen kanssa. Koska asiakassuhteita tai asiakasuskollisuutta suojaamassa ei kuitenkaan ole laillisia oikeuksia eikä niihin voida muullakaan tavalla käyttää määräysvaltaa, yrityksellä on yleensä riittämätön määräysvalta siihen taloudelliseen hyötyyn, joka johtuu asiakassuhteista ja asiakasuskollisuudesta, jotta näiden erien (asiakaskunta, markkinaosuudet, asiakassuhteet, asiakasuskollisuus) voitaisiin katsoa olevan aineettoman hyödykkeen määritelmän mukaisia.

## IAS 38

## Vastainen taloudellinen hyöty

17. Aineettomasta hyödykkeestä saatava vastainen taloudellinen hyöty saattaa sisältää tavaroiden tai palvelujen myyntituottoja, kustannussäästöjä tai muuta hyötyä, joka syntyy yrityksen käyttäessä hyödykettä. Esimerkiksi aineettoman pääoman käyttäminen tuotantoprosessissa voi pikemminkin vähentää vastaisia valmistuskustannuksia kuin lisätä vastaisia tuottoja.

## AINEETTOMAN HYÖDYKKEEN MERKITSEMINEN KIRJANPITOON JA ALKUPERÄINEN ARVOSTAMINEN

18. Erän merkitseminen taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi edellyttää, että yritys osoittaa erän:
- (a) olevan aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen (ks. kappaleet 7-17); ja
  - (b) täyttävän tässä standardissa esitetyt kirjaamisedellytykset (ks. kappaleet 19-55).
19. **Aineeton hyödyke merkitään taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että:**
- (a) **on todennäköistä, että hyödykkeestä johtuva taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja**
  - (b) **hyödykkeen hankintameno on määritettävissä luotettavasti.**
20. **Yrityksen tulee arvioida vastaisen taloudellisen hyödyn todennäköisyys käyttäen järkeviä ja perusteltavissa olevia oletuksia, jotka edustavat johdon parasta arviota niistä taloudellisista olosuhteista, jotka tulevat vallitsemaan hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana.**
21. Yritys käyttää harkintaa arvioidessaan hyödykkeen käyttöön liittyvän taloudellisen hyödyn varmuutta sen tiedon perusteella, joka on käytettävissä, kun hyödyke alun perin merkitään kirjanpitoon, siten että ulkoiselle aineistolle annetaan suurempi paino.
22. **Aineeton hyödyke arvostetaan alun perin hankintamenoon.**

## Erillinen hankinta

23. Jos aineeton hyödyke on hankittu erillisenä, sen hankintameno on yleensä määritettävissä luotettavasti. Tämä pätee erityisesti silloin, kun kauppahinnan vastikkeena on käteisiä varoja tai muita monetaarisia varoja.
24. Aineettoman hyödykkeen hankintameno käsittää ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset ostoihin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, sekä menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamisesta valmiiksi sille aiottuun käyttötarkoitukseen. Välittömästi hyödykkeestä johtuviin menoihin kuuluvat esimerkiksi oikeudellisista palveluista maksetut asiantuntijapalkkiot. Paljous- ja muut alennukset vähennetään hankintamenoa määritettäessä.
25. Jos aineettomasta hyödykkeestä suoritettavaa maksua lykätään tavanomaisista luottoehdoista poiketen, hankintamenoa pidetään vastaavaa käteishintaa, ja tämän ja maksujen kokonaismäärän välinen erotus merkitään korkokuluksi luottoajalle, ellei sitä aktivoida IAS 23:n "Vieraan pääoman menot" salliman vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti.
26. Jos aineeton hyödyke on hankittu siten, että vaihdossa on luovutettu tilinpäätöksen laativan yrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, hyödykkeen hankintameno on liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo, joka on yhtä suuri kuin hyödykkeen käypä arvo.

*Hankinta osana yritysten yhteenliittymää*

27. IAS 22:n (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät" mukaan, mikäli aineeton hyödyke saadaan hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä, aineettoman hyödykkeen hankintameno perustuu sen hankinta-ajankohdan käypään arvoon.
28. Vaaditaan harkintaa ratkaistaessa, onko yritysten yhteenliittymässä saadun aineettoman hyödykkeen hankintameno (ts. käypä arvo) määritettävissä riittävän luotettavasti, jotta hyödyke voidaan merkitä erikseen taseeseen. Noteeratut markkinahinnat toimivilla markkinoilla osoittavat käyvän arvon luotettavimmin (ks. myös kappale 67). Asianmukainen markkinahinta on yleensä tarkasteluhetken ostokurssi. Jos senhetkisiä ostokursseja ei ole käytettävissä, hinta, johon vastaavanlainen liiketoimi on viimeksi toteutunut, saattaa muodostaa perustan käyvän arvon arvioimiselle, edellyttäen, ettei taloudellisissa olosuhteissa ole tapahtunut merkittäviä muutoksia liiketoimen toteutumispäivän ja hyödykkeen käypää arvoa koskevan arvion tekopäivän välillä.
29. Jos hyödykkeelle ei ole olemassa toimivia markkinoita, hankintameno kuvastaa rahamäärää, jonka yritys olisi parhaan käytettävissä olevan tiedon perusteella maksanut hyödykkeestä hankinta-ajankohtana asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. Tätä määrittäessään yritys ottaa huomioon viimeaikaiset vastaavanlaisia hyödykkeitä koskevat liiketoimet.
30. Tietyt yritykset, jotka ostavat ja myyvät aineettomia hyödykkeitä, jotka ovat ainoita laatuaan, ovat kehittäneet menetelmiä niiden käyvän arvon epäsuoraa arvioimista varten. Näitä menetelmiä voidaan käyttää hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä saadun aineettoman hyödykkeen alkuperäiseen arvostamiseen, jos menetelmien tavoitteena on arvioida tässä standardissa määriteltyä käypää arvoa ja jos ne kuvastavat hiljattain toteutuneita liiketoimia ja vallitsevia käytäntöjä toimialalla, jolle hyödyke kuuluu. Näitä menetelmiä sovellettaessa käytetään soveltuvin osin nykyisiä markkinatapahtumia kuvastavia kertoimia tiettyihin hyödykkeen kannattavuutta kuvaaviin tunnuslukuihin (kuten tuotot, markkinaosuudet, liiketoiminnan tulos jne.) taikka hyödykkeistä aiheutuvien, arvioitujen vastaisten rahavirtojen diskonttaamista.
31. Tämän standardin ja IAS 22:n (uudistettu 1998) sisältämien, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen taseeseen merkitsemistä koskevien vaatimusten mukaisesti:
  - (a) hankkijaosapuoli merkitsee taseeseensa aineettoman hyödykkeen, joka täyttää kappaleissa 19 ja 20 esitetyt kirjaamisedellytykset, vaikka kyseistä aineetonta hyödykettä ei olisi merkitty hankinnan kohteen tilinpäätökseen; ja
  - (b) jos hankinnaksi luokiteltavan yritysten yhteenliittymän osana hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno (ts. käypä arvo) ei ole määritettävissä luotettavasti, hyödykettä ei merkitä taseeseen erilliseksi omaisuuseräksi vaan se sisällytetään liikearvoon (ks. kappale 56).
32. Muutoin kuin siinä tapauksessa, että hankinnaksi luokiteltavassa yrityksen yhteenliittymässä saadulle aineettomalle hyödykkeelle on olemassa toimivat markkinat, IAS 22 (uudistettu 1998) rajoittaa aineettoman hyödykkeen alunperin kirjattavan hankintamennon sellaiseen määrään, että hankinta-ajankohtana ei synny negatiivista liikearvoa eikä negatiivisen liikearvon määrä lisäänny.

*Hankinta julkisella avustuksella*

33. Aineeton hyödyke on joskus mahdollisesti hankittu vastikkeetta tai nimellistä vastiketta vastaan julkisella avustuksella. Näin voi tapahtua silloin, kun julkinen valta siirtää tai myöntää yritykselle aineettomia hyödykkeitä kuten esimerkiksi lentokentälle laskeutumisoikeuksia, radio- tai televisioasemien toimilupia, tuontilisenssejä tai -kiintiöitä tai oikeuksia muiden rajoitettujen voimavarojen käyttämiseen. IAS 20:n "Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot" mukaan yritys voi merkitä sekä aineettoman hyödykkeen että avustuksen alun perin kirjanpitoon käypään arvoon. Jos yritys päättää olla kirjaamatta hyödykettä alun perin käypään arvoon, se kirjaa hyödykkeen alun perin nimellisarvoon (IAS 20:n salliman toisen menettelytavan mukaisesti) lisättynä menoilla, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen valmiiksi saattamisesta sille aiottua käyttötarkoitusta varten.

## IAS 38

*Hyödykkeiden vaihdot*

34. Aineeton hyödyke voidaan hankkia osaksi tai kokonaan siten, että vaihdossa luovutetaan toisenlainen aineeton hyödyke tai muu omaisuuserä. Tällaisen omaisuuserän hankintamenoksi merkitään saadun hyödykkeen käypä arvo, joka on yhtä suuri kuin luovutetun omaisuuserän käypä arvo oikaistuna mahdollisesti siirrettyjen rahavarojen määrällä.
35. Aineeton hyödyke voidaan hankkia siten, että vaihdossa luovutetaan samankaltainen hyödyke, jolla on samankaltainen käyttötarkoitus samassa liiketoiminnassa ja jonka käypä arvo on samansuuruinen. Aineeton hyödyke voidaan myös myydä siten, että vastikkeeksi saadaan samankaltaiseen hyödykkeeseen oikeuttavia oman pääoman ehtoisia arvopapereita. Kummassakaan tapauksessa liiketoimista ei kirjata voittoa tai tappiota, sillä ansaintatapahtuma on vielä kesken. Uuden hyödykkeen hankintamenoksi merkitään sen sijaan luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvo. Saadun hyödykkeen käypä arvo saattaa kuitenkin antaa näyttöä siitä, että luovutetun hyödykkeen arvo on alentunut. Tässä tilanteessa luovutetusta hyödykkeestä kirjataan arvonalentumistappio, ja uuden hyödykkeen hankintamenoksi merkitään kirjanpitoarvo arvonalentumistappion vähentämisen jälkeen.

*Sisäisesti aikaansaatua liikearvo*

36. **Sisäisesti aikaansaatua liikearvoa ei merkitä taseeseen varoiksi.**
37. Joskus yritykselle syntyy menoja vastaisen taloudellisen hyödyn kerryttämiseksi, mutta tämä ei johda tämän standardin mukaiset kirjaamisedellytykset täyttävän aineettoman hyödykkeen syntymiseen. Tällaisten menojen sanotaan usein myötävaikuttavan sisäisesti aikaansaatua liikearvoon. Sisäisesti aikaansaatua liikearvoa ei merkitä taseeseen, koska se ei ole yrityksen määräysvallassa oleva, yksilöitävissä oleva resurssi, jonka hankintameno on luotettavasti määritettävissä.
38. Yrityksen markkina-arvon ja sen yksilöitävissä olevien nettovarojen kirjanpitoarvon väliset erot minä tahansa ajankohtana saattavat käsittää joukon yrityksen arvoon vaikuttavia tekijöitä. Tällaisten erojen ei kuitenkaan voida katsoa edustavan yrityksen määräysvallassa olevien aineettomien hyödykkeiden hankintamenoa.

*Sisäisesti aikaansaadut aineettomat hyödykkeet*

39. Joskus on vaikeaa arvioida, onko sisäisesti aikaansaatua aineeton hyödyke merkittävässä taseeseen. Usein on vaikeaa:
- (a) määrittellä, onko olemassa yksilöitävissä oleva hyödyke, joka todennäköisesti tuottaa vastaista hyötyä, ja määrittellä ajankohta, jolloin tällainen hyödyke on olemassa; sekä
- (b) määrittää hyödykkeen hankintameno luotettavasti. Joskus menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta sisäisesti, eivät ole erotettavissa menoista, jotka johtuvat yrityksen sisäisesti aikaansaadun liikearvon ylläpitämisestä tai kasvattamisesta taikka päivittäisen liiketoiminnan harjoittamisesta.

Tämän vuoksi yritys soveltaa kaikkiin sisäisesti aikaansaatuihin aineettomiin hyödykkeisiin kappaleissa 40-55 esitettyjä vaatimuksia ja ohjeita sen lisäksi, että se noudattaa aineettoman hyödykkeen kirjaamista ja alkuperäistä arvostamista koskevia yleisiä vaatimuksia.

40. Arvioidessaan, täyttääkö sisäisesti aikaansaatua aineeton hyödyke kirjaamisedellytykset, yritys jakaa omaisuuserän aikaansaamisen:
- (a) tutkimusvaiheeseen; ja
- (b) kehittämisvaiheeseen.

Vaikka käsitteet "tutkimus" ja "kehittäminen" on määritelty, käsitteillä "tutkimusvaihe" ja "kehittämisvaihe" on tässä standardissa laajempi merkitys.

41. Jos yritys ei pysty erottamaan aineettoman hyödykkeen luomiseen tähtävän sisäisen projektin tutkimusvaihetta sen kehittämisvaiheesta, yritys käsittelee kyseisestä projektista johtuvia menoja ikään kuin ne olisivat johtuneet yksinomaan tutkimusvaiheesta.

## Tutkimusvaihe

42. ***Aineetonta hyödykettä, joka syntyy tutkimustoiminnasta (tai sisäisen projektin tutkimusvaiheesta) ei merkitä taseeseen. Tutkimuksesta (tai sisäisen projektin tutkimusvaiheesta) johtuvat menot kirjataan kuluiksi silloin, kun ne ovat syntyneet.***
43. Tässä standardissa otetaan se kanta, että projektin tutkimusvaiheessa yritys ei pysty osoittamaan, että on olemassa aineeton hyödyke, joka todennäköisesti tulee tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä. Siksi nämä menot kirjataan aina kuluiksi silloin, kun ne ovat syntyneet.
44. Esimerkkejä tutkimustoiminnoista ovat:
- (a) uuden tiedon hankkimiseen suuntautuvat toimenpiteet;
  - (b) tutkimustulosten tai muun tiedon soveltamiskohteiden etsintä, arviointi ja lopullinen valinta;
  - (c) vaihtoehtoisten raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen etsiminen; ja
  - (d) mahdollisten vaihtoehtoisten uusien tai nykyistä parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen formulointi, suunnittelu, arvioiminen ja lopullinen valinta.

## Kehittämisvaihe

45. ***Aineeton hyödyke, joka syntyy kehittämistoiminnasta (tai sisäisen projektin kehittämisvaiheesta), merkitään taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että yritys pystyy osoittamaan jokaisen seuraavista:***
- (a) ***aineettoman hyödykkeen valmiiksi saattaminen on teknisesti toteutettavissa niin, että hyödyke on käytettävissä tai myytävissä;***
  - (b) ***yrityksellä on aikomus saattaa aineeton hyödyke valmiiksi ja käyttää sitä tai myydä se;***
  - (c) ***yritys pystyy käyttämään aineetonta hyödykettä tai myymään sen;***
  - (d) ***miten aineeton hyödyke todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä. Yrityksen tulee osoittaa muun muassa se, että aineettoman hyödykkeen aikaansaamalle tuotannolle tai aineettomalle hyödykkeelle itselleen on olemassa markkinat, tai jos sitä tullaan käyttämään yrityksen sisällä, aineettoman hyödykkeen hyödyllisyys;***
  - (e) ***että käytettävissä on riittävästi teknisiä, taloudellisia ja muita voimavaroja kehittämistyön loppuunsaattamiseen ja aineettoman hyödykkeen käyttämiseen tai myymiseen; ja***
  - (f) ***että yritys pystyy määrittämään luotettavasti menot, jotka johtuvat aineettomasta hyödykkeestä sen kehittämisvaiheen aikana.***
46. Joissakin tapauksissa yritys pystyy yksilöimään aineettoman hyödykkeen projektin kehittämisvaiheessa ja osoittamaan, että hyödyke tulee todennäköisesti tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä. Tämä johtuu siitä, että kehittämisvaiheessa projekti on edennyt pitemmälle kuin tutkimusvaiheessa.
47. Esimerkkejä kehittämistoiminnasta ovat:
- (a) ennen tuotannon aloittamista tai ennen käyttöä tapahtuva prototyyppien ja mallien suunnittelu, rakentaminen ja testaus;
  - (b) uutta teknologiaa käyttävien työkalujen, puristinten ja muottien suunnittelu;
  - (c) sellaisen koelaitoksen suunnittelu, rakentaminen ja käyttö, joka ei ole niin mittava, että se pystyisi taloudellisesti kannattavaan kaupalliseen tuotantoon; ja
  - (d) valitun vaihtoehtoisen uuden tai entistä paremman raaka-aineen, laitteen, tuotteen, prosessin, järjestelmän tai palvelun suunnittelu, toteuttaminen ja testaus.

## IAS 38

48. Sen osoittamiseksi, miten aineeton hyödyke todennäköisesti tulee tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä, yritys arvioi hyödykkeestä saatavan vastaisen taloudellisen hyödyn IAS-standardissa 36 "Omaisuserien arvon alentuminen" esitettyjä periaatteita käyttäen. Mikäli hyödyke tuottaa taloudellista hyötyä ainoastaan yhdessä toisten omaisuserien kanssa, yritys soveltaa IAS-standardissa 36 esitettyä rahavirtaa tuottavan yksikön käsitettä.
49. Se, että yrityksellä on käytettävissään voimavaroja aineettoman hyödykkeen valmiiksi saattamiseen, käyttöön ja hyödyn saamiseen siitä, voidaan osoittaa esimerkiksi liiketoimintasuunnitelmalla, jossa esitetään tekniset, taloudelliset ja muut tarvittavat voimavarat ja se, että yritys pystyy turvaamaan kyseiset voimavarat. Tietyissä tapauksissa yritys osoittaa ulkoisen rahoituksen saatavuuden hankkimalla lainanantajalta ilmoituksen halukkuudesta suunnitelman rahoittamiseen.
50. Yrityksen kustannuslaskentajärjestelmät pystyvät usein määrittämään menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta sisäisesti, kuten palkat ja muut tekijänoikeuksien tai lisenssien varmistamisesta tai atk-ohjelmistojen kehittämisestä aiheutuvat menot.
51. **Sisäisesti aikaansaatuja brandeja, lehtien nimiä, julkaisunimikkeitä, asiakasluetteloja ja muita tosiasialliselta luonteeltaan samanlaisia eriä ei merkitä taseeseen aineettomiksi hyödykkeiksi.**
52. Tässä standardissa otetaan sellainen kanta, että menot, jotka johtuvat sisäisesti aikaansaaduista brandeista, lehtien nimistä, julkaisunimikkeistä, asiakasluetteloista ja muista tosiasialliselta luonteeltaan samanlaisista eristä, eivät ole erotettavissa menoista, jotka johtuvat yrityksen kehittämisestä kokonaisuutena. Tällaisia eriä ei sen vuoksi merkitä taseeseen aineettomiksi hyödykkeiksi.

## Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno

53. Kappaleessa 22 tarkoitettu hankintameno on sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen ollessa kyseessä niiden menojen summa, jotka syntyvät siitä päivästä lähtien, jona aineeton hyödyke ensi kertaa täyttää kappaleissa 19-20 ja 45 esitettyt kirjaamisedellytykset. Kappale 59 kieltää aikaisemmassa tilinpäätöksessä tai osavuositarkastuksessa kuluiksi kirjattujen menojen merkitsemisen taseeseen.
54. Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno käsittää kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat omaisuserän luomisesta, tuottamisesta ja saattamisesta valmiiksi sille aiotun käyttötarkoitusta varten tai jotka ovat kohdistettavissa siihen järkevällä ja johdonmukaisella perusteella. Hankintameno sisältää soveltuvien osin:
- menot materiaaleista ja palveluista, jotka on käytetty tai kulutettu aineettoman hyödykkeen aikaansaamiseen;
  - sellaisten henkilöiden palkat ja muut työsuhteeseen liittyvät menot, jotka välittömästi työskentelevät hyödykkeen aikaansaamiseksi;
  - menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen aikaansaamisesta, kuten esimerkiksi laillisen oikeuden rekisteröimispalkkiot ja poistot patenteista ja lisensseistä, joita käytetään hyödykkeen aikaansaamiseen; ja
  - yleismenot, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen aikaansaamiseksi ja jotka ovat kohdistettavissa hyödykkeelle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella (esimerkiksi osuus aineellisten käyttöomaisuus-hyödykkeiden poistoista, vakuutusmaksuista ja vuokrista). Yleismenot kohdistetaan samoilla perusteilla, joita käytetään kohdistettaessa yleismenoja vaihto-omaisuudelle (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus"). IAS-standardissa 23 "Vieraan pääoman menot" määrätään ehdot, joiden tulee täyttyä, jotta korkomenot voidaan sisällyttää sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintamenuun.
55. Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintamenuon eivät kuulu:
- myynnin ja hallinnon menot ja muut yleismenot, jolleivät nämä menot johdu välittömästi hyödykkeen saattamisesta käyttövalmiiksi;
  - selkeästi yksilöidyt tehottomuudet ja alkuvaiheen liiketoiminnan tappiot, jotka ovat syntyneet ennen kuin hyödyke on saavuttanut suunnitellun suoritusasteen; eivätkä
  - menot, jotka johtuvat henkilöstön kouluttamisesta hyödykkeen käyttöön.

## Appaletta 53 havainnollistava esimerkki

Yritys on kehittämässä uutta tuotantoprosessia. Vuonna 20X5 tästä syntyi menoja 1 000, joista 900 toteutui ennen 1.12.20X5 ja 100 toteutui 1.12.20X5 ja 31.12.20X5 välisenä aikana. Yritys pystyy osoittamaan, että tuotantoprosessi täytti aineettoman hyödykkeen kirjausedellytykset 1.12.20X5. Prosessin ilmentämästä know-how'sta kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioidaan olevan 500 (ottaen huomioon vastaiset yrityksestä poistuvat rahavirrat, jotka johtuvat prosessin valmiiksi saattamisesta ennen kuin se on käytettävissä).

Vuoden 20X5 lopussa tuotantoprosessi merkitään taseeseen aineettomana hyödykkeenä hankintamenoon 100 (menot, jotka ovat syntyneet siitä päivästä lähtien, jona kirjausedellytykset täyttyivät, ts. 1.12.20X5). Ennen 1.12.20X5 syntyneet menot 900 kirjataan kuluiksi, koska edellytykset täyttyivät vasta 1.12.20X5. Näitä menoja ei tulla koskaan sisällyttämään taseeseen merkittävään tuotantoprosessin hankintamenoon.

Vuonna 20X6 menoja syntyi 2 000. Vuoden 20X6 lopussa prosessin ilmentämästä know-how'sta kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioidaan olevan 1 900 (ottaen huomioon vastaiset yrityksestä poistuvat rahavirrat, jotka johtuvat prosessin valmiiksi saattamisesta ennen kuin se on käytettävissä).

Vuoden 20X6 lopussa tuotantoprosessin hankintameno on 2 100 (100 on menoja, jotka on aktivoitu vuoden 20X5 lopussa sekä 2 000 vuodelta 20X6 aktivoituja menoja). Yritys kirjaa arvonalentumistappion 200, jolla prosessin kirjanpitoarvo ennen arvonalentumistappiota (2 100) oikaistaan vastaamaan määrää, joka siitä odotetaan kertyvän (1 900). Tämä arvonalentumistappio peruutetaan myöhemmällä tilikaudella, jos IAS-standardissa 36 "Omaisuserien arvon alentuminen" esitetyt arvonalentumistappion peruuttamista koskevat vaatimukset täyttyvät.

## KULUKSI KIRJAAMINEN

56. **Aineettomasta erästä johtuvat menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet paitsi silloin, kun:**
- (a) *ne ovat osa kirjausedellytykset täyttävän aineettoman hyödykkeen hankintamenoa (ks. kappaleet 18-55); tai*
  - (b) *erä on saatu hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä, eikä se ole merkittävässä taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi. Tällöin näiden menojen (jotka sisältyvät hankintamenoon) tulee muodostaa osa liikearvoon (tai negatiiviseen liikearvoon) hankinta-ajankohtana kohdistettavasta määrästä (ks. IAS 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät").*
57. Joskus yritykselle syntyy menoja vastaisen taloudellisen hyödyn tuottamiseksi ilman, että hankittaisiin tai aikaansaataisiin aineeton hyödyke tai muu taseeseen merkittävässä oleva omaisuuserä. Tällöin menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat syntyneet. Esimerkiksi tutkimustoiminnan menot kirjataan aina kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet (ks. kappale 42). Esimerkkejä muista menoista, jotka kirjataan kuluiksi, kun ne ovat syntyneet, ovat:
- (a) toiminnan käynnistämistoimenpiteistä johtuvat menot (käynnistämismenot), jolleivät nämä menot sisälly aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoon IAS 16:n mukaisesti. Käynnistämismenot saattavat koostua perustamismenoista, kuten oikeudelliset menot ja sihteeripalveluista johtuvat menot, joita on syntynyt perustettaessa juridista yksikköä, menoista, jotka johtuvat uuden toimipisteen avaamisesta tai uuden liiketoiminnan käynnistämisestä (avaamista edeltävät menot) tai menoista, jotka johtuvat uusien toimintojen aloittamisesta tai uusien tuotteiden tai prosessien lanseeraamisesta (toimintaa edeltävät menot);
  - (b) koulutustoiminnan menot;
  - (c) mainonnasta ja myynninedistämisestä johtuvat menot; ja
  - (d) menot, jotka johtuvat koko yrityksen tai sen osan sijoittamisesta toiseen paikkaan tai uudelleenorganisoinnista.
58. Kappale 56 ei estä ennakkomaksun merkitsemistä taseeseen silloin, kun tavaroiden toimittamisesta tai palvelujen tuottamisesta on suoritettu maksu ennen kuin tavarat on toimitettu tai palvelut suoritettu.

## IAS 38

Aikaisemmin kuluiksi kirjattuja eriä ei merkitä taseeseen varoiksi

59. **Aineettomasta erästä johtuvia menoja, jotka tilinpäätöksen laativa yritys on alun perin kirjannut kuluiksi aikaisemmassa tilinpäätöksessä tai osavuosikatsauksessa, ei merkitä osaksi aineettoman hyödykkeen hankintamenoa myöhempänä ajankohtana.**

## MYÖHEMMIN TOTEUTUVAT MENOT

60. **Menot, jotka johtuvat aineettomasta hyödykkeestä sen ostamisen tai valmiiksi saattamisen jälkeen, kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet paitsi silloin, kun:**
- (a) **on todennäköistä, että näiden menojen ansiosta hyödyke pystyy tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä, joka ylittää hyödykkeen alun perin arvioidun suoritustason; ja**
- (b) **nämä menot ovat luotettavasti määritettävissä ja kohdistettavissa hyödykkeelle.**

**Mikäli nämä ehdot täyttyvät, myöhemmin toteutuvat menot lisätään aineettoman hyödykkeen hankintamenoon <sup>(1)</sup>.**

61. Taseeseen merkitystä aineettomasta hyödykkeestä johtuvat myöhemmin syntyvät menot kirjataan kuluiksi, jos nämä menot ovat tarpeen hyödykkeen alun perin arvioidun suoritustason säilyttämiseksi. Aineettomat hyödykkeet on luonteeltaan sellaisia, että usein ei ole mahdollista määrittää, tulevatko myöhemmin toteutuvat menot todennäköisesti lisäämään kyseisistä hyödykkeistä yritykselle koituvaa taloudellista hyötyä vai säilyttämään sen. Lisäksi on usein vaikeaa osoittaa sellaisten menojen johtuvan välittömästi tietystä hyödykkeestä eikä liiketoiminnasta kokonaisuutena. Sen vuoksi menot, jotka syntyvät ostetun aineettoman hyödykkeen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tai sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen valmistumisen jälkeen, johtavat vain harvoin aineettoman hyödykkeen hankintamenon lisäyksiin.
62. Yhdenmukaisesti kappaleen 51 kanssa ne myöhemmin toteutuvat menot, jotka johtuvat brandeista, lehtien nimistä, julkaisunimikkeistä, asiakasluetteloista ja muista tosiasialliselta luonteeltaan samanlaisista eristä (riippumatta siitä, onko ne ostettu ulkopuolelta vai saatu aikaan sisäisesti), kirjataan aina kuluiksi, jotta vältetään sisäisesti aikaansaadun liikearvon merkitseminen taseeseen.

## ARVOSTAMINEN ALKUPERÄISEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

Ensisijainen menettelytapa

63. **Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineeton hyödyke merkitään taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.**

Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa

64. **Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineeton hyödyke merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään, joka on sen uudelleenarvostamispäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. Tämän standardin mukaista uudelleenarvostusta varten käypä arvo määritetään toimiviin markkinoihin perustuen. Uudelleenarvostaminen tehdään riittävän säännöllisesti niin, että kirjanpitoarvo ei poikkea olennaisesti arvosta, johon tilinpäätöspäivän käypää arvoa käyttäen tehtävä määrittäminen johtaisi.**

65. Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa ei anna mahdollisuutta:

- (a) arvostaa uudelleen sellaisia aineettomia hyödykkeitä, joita ei ole aikaisemmin kirjattu varoiksi; eikä
- (b) aineettomien hyödykkeiden alkuperäistä kirjaamista muuhun määrään kuin hankintamenoon.

<sup>(1)</sup> Ks. myös SIC-6: "Nykyisten tietokoneohjelmistojen muuttamisesta johtuvat menot".

66. Sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa noudatetaan sen jälkeen, kun hyödyke on alun perin merkitty kirjanpitoon hankintamenon määräisenä. Jos kuitenkin vain osa aineettoman hyödykkeen hankintamenosta on aktivoitu siksi, että hyödyke on täyttänyt kirjaamisedellytykset vasta, kun osa prosessista on jo toteutunut (ks. kappale 53), sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa voidaan soveltaa koko kyseiseen hyödykkeeseen. Sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa voidaan soveltaa myös sellaiseen aineettomaan hyödykkeeseen, jonka hankintaan on saatu julkista avustusta ja joka on kirjattu nimellisarvoon (ks. kappale 33).
67. On epätavanomaista, että aineettomalle hyödykkeelle olisi olemassa toimivat markkinat, joilla on kappaleessa 7 kuvatut ominaisuudet, joskin se on mahdollista. Esimerkiksi joissakin maissa saattaa olla toimivat markkinat vapaasti siirrettävissä oleville taksiluvuille, kalastusluville tai tuotantokiintiöille. Toimivia markkinoita ei kuitenkaan voi olla olemassa brandeille, sanomalehtien nimille, musiikin ja elokuvien julkaisuoikeuksille, patenteille eikä tavaramerkeille, koska jokainen tällainen hyödyke on ainoa laatuaan. Vaikkakin aineettomia hyödykkeitä ostetaan ja myydään, sopimuksista neuvotellaan yksittäisten ostajien ja myyjien välillä, ja liiketoimet ovat suhteellisen harvinaisia. Näistä syistä yhdestä omaisuuserästä maksettu hinta ei anna riittävästi näyttöä jonkin toisen omaisuuserän käyvistä arvosta. Hinnat eivät myöskään yleensä ole yleisesti saatavissa.
68. Uudelleenarvostusten toteuttamisväli riippuu uudelleenarvostettavien aineellisten hyödykkeiden käypien arvojen muutoksista. Uudelleenarvostaminen on tarpeen, jos uudelleenarvostetun hyödykkeen käypä arvo poikkeaa olennaisesti sen kirjanpitoarvosta. Joidenkin aineettomien hyödykkeiden käypä arvo saattaa vaihdella merkittävästi ja satunnaisesti, ja näin ollen vuosittainen uudelleenarvostaminen on välttämätöntä. Jos aineettomien hyödykkeiden käyvän arvon vaihtelut ovat vain vähäisiä, niiden näin usein tapahtuva uudelleenarvostaminen ei ole tarpeen.
69. Jos aineeton hyödyke arvostetaan uudelleen, uudelleenarvostamisajankohtaan mennessä kertyneet poistot joko:
- (a) oikaistaan suhteessa hyödykkeen bruttomääräisen kirjanpitoarvon muutokseen siten, että hyödykkeen kirjanpitoarvo uudelleenarvostamisen jälkeen on yhtä suuri kuin sen uudelleenarvostukseen perustuva määrä; tai
  - (b) vähennetään hyödykkeen bruttokirjanpitoarvoa vastaan, ja nettomäärä oikaistaan hyödykkeen uudelleenarvostukseen perustuvaa määrää vastaavaksi.
70. ***Jos aineeton hyödyke arvostetaan uudelleen, myös kaikki muut samaan ryhmään kuuluvat hyödykkeet arvostetaan uudelleen paitsi silloin, kun näille toisille hyödykkeille ei ole olemassa toimivia markkinoita.***
71. Aineettomien hyödykkeiden ryhmä on yrityksen toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien, saman luonteisten hyödykkeiden muodostama ryhmä. Samaa aineettomien hyödykkeiden ryhmään kuuluvat erät arvostetaan uudelleen samanaikaisesti, jotta vältetään hyödykkeiden valikoiva uudelleenarvostaminen ja se, että tilinpäätöksessä esitettäisiin määriä, joihin sisältyy hankintamenoja ja eri aikoina määritettyjä arvoja.
72. ***Jos uudelleenarvostettujen aineettomien hyödykkeiden ryhmään kuuluvaa aineetonta hyödykettä ei voida arvostaa uudelleen siksi, että tälle hyödykkeelle ei ole olemassa toimivia markkinoita, hyödyke merkitään taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenuon.***
73. ***Jos uudelleenarvostetun aineettoman hyödykkeen käypä arvo ei enää ole määritettävissä toimiviin markkinoihin perustuen, hyödykkeen kirjanpitoarvon tulee olla uudelleenarvostukseen perustuva määrä viimeisen toimiviin markkinoihin perustuvan uudelleenarvostuksen ajankohtana vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla.***
74. Se, että uudelleenarvostetulle aineettomalle hyödykkeelle ei enää ole olemassa toimivia markkinoita, voi olla viitteenä siitä, että hyödykkeen arvo saattaa olla alentunut ja että sille on tarpeen tehdä IAS 36:n ”Omaisuuserien arvon alentuminen” mukainen testi.
75. Jos hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä toimiviin markkinoihin perustuen myöhempanä arvonnäytysajankohtana, sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa noudatetaan tästä ajankohdasta lähtien.

## IAS 38

76. *Jos aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo lisääntyy uudelleenarvostamisen seurauksena, lisäys hyvitetään suoraan omaan pääomaan erään, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. Uudelleenarvostuksesta johtuva lisäys kirjataan kuitenkin tuloslaskelmaan siltä osin, kuin se kumoaa saman hyödykkeen uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu kuluksi.*
77. *Jos hyödykkeen kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, vähennys kirjataan kuluksi. Uudelleenarvostamisesta johtuva vähennys kirjataan kuitenkin suoraan uudelleenarvostusrahastoa vastaan siltä osin, kuin vähennys ei ylitä samasta hyödykkeestä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.*
78. Omaan pääomaan sisältyvä kertynyt uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun arvonnousu realisoituu. Koko arvonnousu voi realisoitua, kun hyödyke poistetaan käytöstä tai luovutetaan. Osa arvonnoususta voi kuitenkin realisoitua yrityksen vielä käyttäessä hyödykettä; tällöin realisoituneen arvonnousun määrä on hyödykkeen uudelleenarvostettuun kirjanpitoarvoon perustuvan poiston ja sen poiston välinen erotus, joka olisi tehty hyödykkeen alkuperäiseen hankintamenoon perustuen. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä tuloslaskelman kautta.

## POISTOT

## Poistoaika

79. *Aineettoman hyödykkeen poistopohja kirjataan kuluksi systemaattisella tavalla parhaaseen arvioon perustuvana hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana. Lähtökohtaisesti oletetaan, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika ei ylitä kahtakymmentä vuotta siitä päivästä lukien, kun hyödyke on valmis käytettäväksi, mutta tämä oletamus on kumottavissa. Poistot tulee aloittaa, kun hyödyke on valmis käytettäväksi.*
80. Kun aineettoman hyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä käytetään hyväksi ajan kuluessa, hyödykkeen kirjanpitoarvoa vähennetään tämän käytön huomioon ottamiseksi. Tämä toteutetaan kirjaamalla hyödykkeen hankintameno tai uudelleenarvostukseen perustuva määrä jäännösarvolla vähennettynä systemaattisella tavalla kuluksi hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana. Poistot kirjataan riippumatta siitä, onko esimerkiksi hyödykkeen käypä arvo tai siitä kerrytettävissä oleva rahamäärä lisääntynyt. Aineettoman hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa määritettäessä pitää ottaa huomioon monia tekijöitä, joita ovat:
- (a) miten yritys odottaa käyttävänsä hyödykettä, ja voisiko toinen johtoryhmä hallita hyödykettä tehokkaasti;
  - (b) tyypilliset tuotteiden elinkaaret hyödykkeen osalta ja yleisesti saatavissa oleva samantyyppisiä, samalla tavalla käytettäviä hyödykkeitä koskeva informaatio;
  - (c) tekninen, teknologinen ja muuntyyppinen vanheneminen;
  - (d) sen toimialan vakaus, jolla hyödykettä käytetään, ja muutokset hyödykkeen tuottamien tavaroiden ja palvelujen markkinakysynnässä;
  - (e) kilpailijoiden tai mahdollisten kilpailijoiden odotetut toimenpiteet;
  - (f) niiden ylläpitomenojen taso, jotka tarvitaan odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn saamiseksi hyödykkeestä ja yrityksen kyky ja aikomukset tämän tason saavuttamiseen;
  - (g) aika, jona yrityksellä on määräysvalta hyödykkeeseen sekä oikeudelliset ja muut sellaiset hyödykkeen käyttöä koskevat rajoitukset, kuten vuokrasopimusten päättymisaajat; ja
  - (h) riippuko hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika yrityksen muiden omaisuuserien taloudellisesta vaikutusajasta.

81. Toteutuneet nopeat teknologian muutokset huomioon ottaen ohjelmistot ja monet muut aineettomat hyödykkeet ovat alttiina teknologiselle vanhenemiselle. Siksi niiden taloudellinen vaikutusaika on todennäköisesti lyhyt.
82. Aineettoman hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa koskevat arviot ovat yleensä sitä vähemmän luotettavia mitä pitempi taloudellinen vaikutusaika on. Tässä standardissa otetaan lähtökohdaksi oletamus, että aineettomien hyödykkeiden taloudellinen vaikutusaika ei todennäköisesti ole kahtakymmentä vuotta pitempi.
83. Harvoissa tapauksissa saattaa olla vakuuttavaa näyttöä siitä, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on tietty ajanjakso, joka on pitempi kuin kaksikymmentä vuotta. Tällöin kumotaan oletamus siitä, että taloudellinen vaikutusaika ei yleensä ylitä kahtakymmentä vuotta, ja yritys:
- tekee aineettomasta hyödykkeestä poistot sen parhaaseen arvioon perustuvana taloudellisena vaikutusajana;
  - arvioi aineettomasta hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän vähintään vuosittain havaitakseen mahdollisen arvonalentumistappion (ks. kappale 99); ja
  - esittää tilinpäätöksessä syyt, joista johtuen oletamus on kumottu sekä ilmoittaa tekijän, joka on vaikuttanut (tai tekijät, jotka ovat vaikuttaneet) merkittävästi omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan määrittämiseen (ks. kappale 111(a)).

#### Esimerkkejä

- A. Yritys on ostanut yksinoikeuden sähkön tuottamiseen vesivoimalla kuudeksikymmeneksi vuodeksi. Sähkön tuottaminen vesivoimalla on paljon edullisempaa kuin sähkön tuottaminen vaihtoehtoisista lähteistä. Voimalaitosta ympäröivän maantieteellisen alueen odotetaan tarvitsevan merkittävän määrän voimalaitoksen tuottamaa sähköä vähintään kuudenkymmenen vuoden ajan.
- Yritys tekee poistot oikeudesta sähkön tuottamiseen kuudessakymmenessä vuodessa, jollei ole näyttöä siitä, että oikeuden taloudellinen vaikutusaika on lyhyempi.
- B. Yritys on ostanut yksinoikeuden maksullisen moottoritien pitämiseen kolmeksikymmeneksi vuodeksi. Vaihtoehtoisten reittien rakentamista koskevia suunnitelmia ei ole moottoritien palvelemalla alueella. Moottoritien odotetaan olevan käytössä vähintään kolmekymmentä vuotta.
- Yritys tekee poistot oikeudesta moottoritien pitämiseen kolmessakymmenessä vuodessa, jollei ole näyttöä siitä, että oikeuden taloudellinen vaikutusaika on lyhyempi.
84. Aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika saattaa olla hyvinkin pitkä, mutta se on aina rajallinen. Epävarmuus oikeuttaa arvioimaan aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan varovaisuuteen perustuen, mutta se ei oikeuta valitsemaan vaikutusaikaa, joka on epärealistisen lyhyt.
85. ***Mikäli aineettomasta hyödykkeestä saatavaa vastaista taloudellista hyötyä koskeva määräysvalta on saatu laillisilla oikeuksilla, jotka on myönnetty rajalliseksi ajaksi, aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan ei tule ylittää laillisten oikeuksien voimassaoloaikaa paitsi silloin, kun:***
- lailliset oikeudet ovat uudistettavissa; ja***
  - uudistaminen on käytännössä varmaa.***
86. Aineettoman hyödykkeen taloudelliseen vaikutusaikaan saattavat vaikuttaa sekä taloudelliset että oikeudelliset tekijät: taloudelliset tekijät määräävät ajanjakson, jonka kuluessa vastainen taloudellinen hyöty saadaan; oikeudelliset tekijät saattavat rajoittaa aikaa, jona yrityksellä on tämän hyödyn saamista koskeva määräysvalta. Taloudellinen vaikutusaika on näiden tekijöiden määräämistä ajanjaksoista lyhyempi.
87. Muun muassa seuraavat seikat viittaavat siihen, että laillisen oikeuden uudistaminen on käytännössä varmaa:
- aineettoman hyödykkeen käypä arvo ei vähene alkuperäisen eräntymispäivän lähestyessä tai se ei vähene enempää kuin kyseisen oikeuden uudistamisesta johtuvien menojen verran;

## IAS 38

- (b) on näyttöä siitä (mahdollisesti aikaisemman kokemuksen perusteella), että lailliset oikeudet tullaan uudistamaan; ja
- (c) on näyttöä siitä, että laillisen oikeuden uudistamiselle asetetut ehdot (mikäli niitä on) tulevat täyttymään.

## Poistomenetelmä

88. **Käytettävän poistomenetelmän tulee kuvastaa sitä, miten yritys käyttää hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää taloudellista hyötyä. Jos hyväksikäytön jakautuminen ei ole todettavissa luotettavasti, käytetään tasapoistomenetelmää. Kunkin tilikauden poistot kirjataan kuluiksi, jollei jokin toinen IAS-standardi salli tai vaadi niiden sisällyttämistä jonkin toisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon.**
89. Hyödykkeen poistopohjan systemaattiseen kuluksi kirjaamiseen hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa voidaan käyttää erilaisia poistomenetelmiä. Näihin menetelmiin kuuluvat tasapoistomenetelmä, degressiivinen menetelmä ja suoriteyksikköihin perustuva menetelmä. Hyödykkeeseen sovellettava menetelmä valitaan taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetun jakautumisen perusteella, ja sitä sovelletaan tilikaudesta toiseen, jollei kyseisestä hyödykkeestä saatavan taloudellisen hyödyn jakautumisessa tapahdu muutosta. Vain harvoin, jos koskaan, on vakuuttavaa näyttöä, joka tukisi sellaista aineettoman hyödykkeen poistomenetelmää, joka johtaa pienempiin kertyneisiin poistoihin kuin tasapoistomenetelmä.
90. Poistot kirjataan yleensä kuluiksi. Joskus yritys kuitenkin käyttää hyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä toisten omaisuuserien valmistamiseen sen sijaan että syntyisi kulu. Tällöin poistot muodostavat osan toisen hyödykkeen hankintamenosta, ja ne sisällytetään sen kirjanpitoarvoon. Esimerkiksi valmistusprosessissa käytettävien aineettomien hyödykkeiden poistot sisällytetään vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoon (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus").

## Jäännösarvo

91. **Aineettoman hyödykkeen jäännösarvo oletetaan nolllaksi paitsi silloin, kun:**
- (a) **kolmas osapuoli on sitoutunut ostamaan hyödykkeen sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä; tai**
- (b) **hyödykkeelle on olemassa toimivat markkinat, ja:**
- (i) **jäännösarvo on määritettävissä näiden markkinoiden perusteella; ja**
- (ii) **on todennäköistä, että tällaiset markkinat ovat olemassa hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.**
92. Hyödykkeen poistopohja määritetään jäännösarvolla vähennettynä. Nollasta poikkeava jäännösarvo viittaa siihen, että yritys odottaa luovuttavansa aineettoman hyödykkeen ennen sen taloudellisen kokonaisvaikutusajan päättymistä.
93. Ensisijaista menettelytapaa noudatettaessa jäännösarvo arvioidaan käyttäen hyödykkeen hankinta-ajankohtana toteutuvia hintoja kaupoissa, joissa myydään vastaavanlainen hyödyke, jonka taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja jota on käytetty samankaltaisissa olosuhteissa kuin tarkasteltavana olevaa hyödykettä tullaan käyttämään. Jäännösarvoa ei kasvateta myöhemmin hintojen tai arvon nousua vastaavasti. Sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa noudatettaessa jäännösarvo arvioidaan uudelleen jokaisena hyödykkeen uudelleenarvostamisajankohtana käyttäen kyseisenä päivänä vallitsevia hintoja.

## Poistoajan ja poistomenetelmän tarkistaminen

94. **Poistoaikaa ja poistomenetelmää tarkastellaan uudelleen vähintään jokaisen tilikauden päättyessä. Jos hyödykkeen odotettu taloudellinen vaikutusaika poikkeaa merkittävästi aikaisemmista arvioista, poistoaikaa muutetaan vastaavasti. Jos kyseisestä hyödykkeestä saatavan taloudellisen hyödyn odotetussa jakautumisessa on tapahtunut merkittävä muutos, poistomenetelmää muutetaan kuvastamaan muuttunutta jakautumista. Tällaisia muutoksia käsitellään kirjanpidollisten arvioiden muutoksina IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti oikaisemalla poistoja tarkasteltavana olevalla tilikaudella ja tulevilla tilikausilla.**

95. Hyödykkeen käyttöajan kuluessa saattaa ilmetä, että taloudellista vaikutusaikaa koskeva arvio ei pidä paikkaansa. Esimerkiksi myöhemmin toteutuneet menot, jotka nostavat hyödykkeen suoritustason alun perin arvioitua korkeammaksi, saattavat pidentää taloudellista vaikutusaikaa. Myös arvonalentumistappion kirjaaminen voi olla viitteitä siitä, että poistoaikaa on tarpeen muuttaa.
96. Ajan kuluessa saattaa tapahtua muutoksia sen taloudellisen hyödyn jakautumisessa, jonka yritykselle odotetaan koituvan aineettomasta hyödykkeestä. Saattaa esimerkiksi ilmetä, että degressiivinen poistomenetelmä on perusteltu tasapoistojen asemasta. Toinen esimerkki on tilanne, jossa lisenssin antamien oikeuksien käyttö lykkääntyy liiketoimintasuunnitelman muita osia toteutettaessa. Tällöin hyödykkeestä koitua taloudellinen hyöty saadaan mahdollisesti vasta myöhempien tilikausien aikana.

#### KIRJANPITOARVOA VASTAAVAN MÄÄRÄN KERTYMINEN – ARVONALENTUMISTAPPIOT

97. Todetakseen, onko aineettoman hyödykkeen arvo alentunut, yritys soveltaa IAS-standardia 36 "Omaisuserien arvon alentuminen". Kyseisessä standardissa selostetaan, kuinka yritys tarkistaa hyödykkeidensä kirjanpitoarvon, kuinka se määrittää hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän ja milloin se kirjaa tai peruuttaa arvonalentumistappion.
98. IAS-standardissa 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät" määrätään, että jos hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä saadun aineettoman hyödykkeen arvonalentumistappio toteutuu ennen hankinnan jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden päättymistä, arvonalentumistappio kirjataan oikaisemaan toisaalta aineettoman hyödykkeen ja toisaalta liikearvon (tai negatiivisen liikearvon) hankinta-ajankohtana kirjattua määrää. Jos arvonalentumistappio kuitenkin liittyy erityisiin hankinta-ajankohdan jälkeisiin tapahtumiin tai olosuhteiden muutoksiin, arvonalentumistappio kirjataan IAS 36:n mukaisesti, eikä sillä oikaista hankinta-ajankohtana kirjattua liikearvoa (tai negatiivista liikearvoa).
99. ***IAS-standardiin 36 "Omaisuserien arvon alentuminen" sisältyvien vaatimusten noudattamisen lisäksi yrityksen tulee arvioida seuraavista aineettomista hyödykkeistä kerrytettävissä oleva rahamäärä vähintään jokaisen tilikauden lopussa, vaikka hyödykkeen arvon alentumisesta ei olisi mitään viitteitä:***
- (a) ***aineeton hyödyke, joka ei vielä ole valmis käytettäväksi; ja***
- (b) ***aineeton hyödyke, jonka poistoaika on pitempi kuin kaksikymmentä vuotta alkaen siitä päivästä, jona hyödyke on valmis käytettäväksi.***

***Kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään IAS 36:n mukaisesti, ja arvonalentumistappio kirjataan sen perusteella.***

100. Aineettoman hyödykkeen kyky tuottaa riittävästi vastaista taloudellista hyötyä sen hankintamenon kattamiseksi on yleensä hyvin epävarmaa siihen asti, kunnes hyödyke on valmis käytettäväksi. Sen vuoksi tämä standardi edellyttää, että yritys tekee vähintään vuosittain arvonalentumistestin sellaiselle aineettomalle hyödykkeelle, joka ei vielä ole valmis käytettäväksi.
101. Joskus on vaikeaa määritellä, onko aineettoman hyödykkeen arvo mahdollisesti alentunut, muun muassa siksi, että ei ole mitään ilmeistä näyttöä vanhentumisesta. Tämä vaikeus syntyy erityisesti, jos hyödykkeellä on pitkä taloudellinen vaikutusaika. Tästä johtuen tämä standardi edellyttää aineettomasta hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän selvittämistä vähintäänkin vuosittain, jos hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on pitempi kuin kaksikymmentä vuotta alkaen siitä päivästä, jona hyödyke on valmis käytettäväksi.
102. Aineettoman hyödykkeen arvonalentumistestiä koskeva vaatimus pätee aina silloin, kun hyödykkeen koko senhetkinen taloudellinen vaikutusaika on pitempi kuin kaksikymmentä vuotta alkaen siitä, kun se on valmis käytettäväksi. Näin ollen, jos aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan arvioitiin olevan alle kaksikymmentä vuotta sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä mutta myöhemmin toteutuneet menot ovat pidentäneet taloudellisen vaikutusajan yli kahdenkymmenen vuoden alkaen siitä, kun hyödyke on ollut valmis käytettäväksi, yritys suorittaa kappaleen 99(b) edellyttämän arvonalentumistestin ja lisäksi esittää tilinpäätöksessään kappaleen 111(a) edellyttämät tiedot.

## IAS 38

## KÄYTÖSTÄ POISTAMISET JA LUOVUTUKSET

103. *Aineeton hyödyke kirjataan pois taseesta (sitä ei enää merkitä taseeseen), kun se luovutetaan tai kun sen käytöstä ja myöhemmin tapahtuvasta luovutuksesta ei ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.*
104. *Aineettoman hyödykkeen käytöstä poistamisesta tai luovuttamisesta johtuvat voitot tai tappiot määritetään nettomyyntituoton ja hyödykkeen kirjanpitoarvon välisenä erotuksena ja merkitään tuotoiksi tai kuluiksi tuloslaskelmaan.*
105. Jos aineeton hyödyke vaihdetaan samankaltaiseen aineettomaan hyödykkeeseen kappaleessa 35 kuvatuissa olosuhteissa, vastaanotetun hyödykkeen hankintameno on yhtä suuri kuin luovutetun hyödykkeen kirjanpitoarvo, eikä voittoa tai tappiota synny.
106. Aktiivisesta käytöstä poistettu aineeton hyödyke, jotka aiotaan luovuttaa, merkitään taseeseen sen ajankohdan kirjanpitoarvoon, jolloin hyödyke on poistettu aktiivisesta käytöstä. Yritys tekee hyödykkeille IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" mukaisen arvonalentumistestin vähintäänkin jokaisen tilikauden päättyessä ja kirjaa mahdollisen arvonalentumistappion sen perusteella.

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

## Yleistä

107. *Tilinpäätöksessä esitetään jokaisesta aineettomien hyödykkeiden ryhmästä seuraavat tiedot siten, että sisäisesti aikaansaatuja aineettomia hyödykkeitä ja muita aineettomia hyödykkeitä koskevat tiedot esitetään erikseen:*
- (a) *taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;*
  - (b) *käytetyt poistomenetelmät;*
  - (c) *bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettynä) tilikauden alussa ja lopussa;*
  - (d) *tuloslaskelman erä (tai erät), johon (tai joihin) aineettomien hyödykkeiden poistot sisältyvät;*
  - (e) *tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:*
    - (i) *lisäykset siten, että sisäisestä kehittämistyöstä syntyneet ja yritysten yhteenliittyminen kautta hankitut esitetään erikseen;*
    - (ii) *käytöstä poistamiset ja luovutukset;*
    - (iii) *uudelleenarvostuksesta johtuvat kappaleiden 64, 76 ja 77 mukaiset vähennykset tai lisäykset tilikaudella sekä suoraan omaan pääomaan kirjatuihin IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" mukaisista arvonalentumistappioista tai niiden peruutuksista johtuvat lisäykset tai vähennykset tilikaudella (mikäli tällaisia on);*
    - (iv) *IAS 36:n mukaisesti tilikaudella tuloslaskelmaan merkityt arvonalentumistappiot (mikäli tällaisia on);*
    - (v) *IAS 36:n mukaisesti tilikaudella tulosvaikutteisesti peruutetut arvonalentumistappiot (mikäli tällaisia on);*
    - (vi) *tilikauden poistot;*
    - (vii) *itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntamisesta johtuvat nettomääräiset kurssierot; ja*
    - (viii) *muut kirjanpitoarvon muutokset tilikaudella.*

*Vertailutietoja ei edellytetä.*

108. Aineettomien hyödykkeiden ryhmä on yrityksen toiminnassa samanlaisessa käytössä olevien, saman luonteisten hyödykkeiden muodostama ryhmä. Esimerkkejä erillisistä ryhmistä voivat olla:

- (a) tuotemerkit;
- (b) lehtien nimet ja julkaisunimikkeet;
- (c) tietokoneohjelmistot;
- (d) lisenssit ja franchising-oikeudet;
- (e) tekijänoikeudet, patentit ja muut immateriaalioikeudet sekä palvelu- ja toimintaoikeudet;
- (f) reseptit, kaavat, mallit, piirustukset ja prototyypit; ja
- (g) kehitettävänä olevat aineettomat hyödykkeet.

Edellä mainitut ryhmät jaetaan pienempiin ryhmiin (tai yhdistetään suuremmiksi ryhmiksi), jos tämä johtaa tilinpäätöksen käyttäjien kannalta merkityksellisemmän tiedon antamiseen.

109. Yritys esittää IAS 36:n edellyttämät tiedot arvoltaan alentuneista aineettomista hyödykkeistä kappaleen 107(e)(iii)-(v) edellyttämien tietojen lisäksi.

110. Yritys esittää tilinpäätöksessään sellaisen kirjanpidollisen arvion muutoksen luonteen ja vaikutuksen, jolla on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevaan tilikauteen tai jolla odotetaan olevan olennainen vaikutus tuleviin tilikausiin IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti. Tällainen esitettävä tieto saattaa johtua muutoksista, jotka koskevat:

- (a) poistoaikaa;
- (b) poistomenetelmää; tai
- (c) jäännösarvoja.

111. **Tilinpäätöksessä esitetään myös:**

- (a) *jos aineettomasta hyödykkeestä tehdään poistot kahtakymmentä vuotta pitemmän ajan kuluessa, syyt joiden vuoksi olettamus siitä, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika ei ole pitempi kuin kaksikymmentä vuotta alkuperäisestä kirjaamisesta lukien, on kumottu. Näitä syitä esittäessään yrityksen tulee kuvata tekijä, joka on vaikuttanut (tai tekijät, jotka ovat vaikuttaneet) merkittävästi hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan määrittämiseen;*
- (b) *kuvaus sellaisesta aineettomasta hyödykkeestä, joka on olennainen koko tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätöksen kannalta sekä hyödykkeen kirjanpitoarvo ja jäljellä oleva poistoaika;*
- (c) *aineettomista hyödykkeistä, jotka on hankittu julkisella avustuksella ja kirjattu alun perin käypään arvoon (ks. kappale 33), esitetään:*
  - (i) *näiden hyödykkeiden alun perin kirjattu käypä arvo;*
  - (ii) *niiden kirjanpitoarvo; ja*
  - (iii) *määritetäänkö niiden kirjanpitoarvo myöhemmin ensisijaisen vai sallitun vaihtoehdoisen menettelytavan mukaisesti;*
- (d) *sellaisten aineettomien hyödykkeiden olemassaolo ja kirjanpitoarvot, joita koskeva omistusoikeus on rajoitettu, sekä velkojen vakuudeksi pantattujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvot; sekä*
- (e) *aineettomien hyödykkeiden hankkimista koskevien sitoumusten määrä.*

112. Kuvatessaan tekijää (tai tekijöitä), joka on vaikuttanut (tai jotka ovat vaikuttaneet) merkittävästi sellaisen aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan määrittämiseen, josta tehdään poistot kahtakymmentä vuotta pitemmän ajan kuluessa, yritys ottaa huomioon kappaleessa 80 esitetyn luettelon mahdollisista tekijöistä.

## IAS 38

Aineettomat hyödykkeet, jotka merkitään taseeseen sallitun vaihtohtoisen menettelytavan mukaisesti

113. **Jos aineettomat hyödykkeet merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään, tilinpäätöksessä esitetään seuraavat tiedot:**
- (a) **jokaisesta aineettomien hyödykkeiden ryhmästä:**
- (i) **uudelleenarvostuspäivä;**
- (ii) **uudelleenarvostettujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo; ja**
- (iii) **kirjanpitoarvo, joka olisi esitetty tilinpäätöksessä, jos uudelleenarvostetut aineettomat hyödykkeet olisi merkitty taseeseen kappaleessa 63 esitetyn ensisijaisen menettelytavan mukaisesti; sekä**
- (b) **aineettomiin hyödykkeisiin liittyvän uudelleenarvostusrahaston määrä tilikauden alussa ja lopussa sekä tiedot tilikauden aikana tapahtuneista muutoksista ja rajoituksista, jotka koskevat sen jakamista voittona osakkeenomistajille.**
114. Uudelleenarvostettujen hyödykkeiden ryhmiä saattaa olla tarpeen yhdistää tilinpäätöksessä esittämistä varten suuremmiksi ryhmiksi. Ryhmiä ei kuitenkaan yhdistetä, jos tämä johtaa sellaisen aineettomien hyödykkeiden ryhmän syntymiseen, joka sisältää sekä ensisijaisen että sallitun vaihtohtoisen menettelytavan mukaisesti alkuperäisen kirjaamisen jälkeen määritettyjä eriä.

Tutkimus- ja kehittämismenot

115. **Tilinpäätöksessä esitetään tilikaudella kuluiksi kirjattujen tutkimus- ja kehittämismenojen yhteismäärä.**
116. Tutkimus- ja kehittämismenot sisältävät kaikki sellaiset menot, jotka johtuvat välittömästi tutkimus- tai kehittämistoiminnasta tai jotka ovat kohdistettavissa tällaiselle toiminnalle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella (ks. kappaleet 54-55, jotka sisältävät ohjeistusta siitä, minkä tyyppisiä menoja otetaan huomioon kappaleen 115 mukaisen esittämistä koskevan vaatimuksen täyttämiseksi).

Muut tiedot

117. Seuraavien tietojen esittämistä suositellaan mutta ei edellytetä:
- (a) kuvaus aineettomasta hyödykkeestä, jonka hankintameno on kirjattu kokonaan poistoina kuluksi mutta joka on edelleen käytössä; ja
- (b) lyhyt kuvaus yrityksen määräysvallassa olevista aineettomista hyödykkeistä joita ei ole merkitty taseeseen, koska ne eivät ole täyttäneet tämän standardin mukaisia kirjaamisedellytyksiä tai koska ne on hankittu tai aikaansaatu ennen tämän standardin voimaantuloa.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

118. **Tämän standardin voimaantullessa (tai sitä ensi kertaa sovellettaessa, mikäli tämä tapahtuu aikaisemmin), sitä sovelletaan seuraavissa taulukoissa esitetyllä tavalla. Kaikissa muissa kuin näissä taulukoissa käsiteltävissä tilanteissa standardia sovelletaan takautuvasti, jos se on käytännössä mahdollista.**
119. Seuraavat taulukot edellyttävät takautuvaa soveltamista aina silloin, kun on tarpeen kirjata pois taseesta sellainen erä, joka ei enää tämän standardin mukaan ole merkittävässä taseeseen tai jos aineeton hyödyke on aikaisemmin arvostettu tavalla, joka on ristiriidassa tässä standardissa esitettyjen periaatteiden kanssa (esimerkiksi aineettomat hyödykkeet, joista ei ole koskaan tehty poistoja tai jotka on arvostettu uudelleen muuhun kuin toimiviin markkinoihin perustuen). Muissa tapauksissa kirjaamista ja poistoja koskevien vaatimusten ei-takautuvaa soveltamista edellytetään tai joskus se sallitaan.

120. *Oikaisut, jotka johtuvat tämän standardin käyttöönotosta sen voimaantullessa, kirjataan IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesti, toisin sanoen joko aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden alun kertyneiden voittovarojen oikaisuna (IAS 8 ensisijainen menettely) tai tarkasteltavana olevan tilikauden voiton tai tappion oikaisuna (IAS 8 sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa).*
121. *Yrityksen tulee ilmoittaa ensimmäisessä tämän standardin mukaisessa tilinpäätöksessä soveltamansa siirtymäsäännöt siltä osin kuin tämä standardi antaa valinnanvaraa.*

## Siirtymäsäännöt – kirjaaminen

Tilanne	Vaatimukset
1. Aineeton hyödyke on kirjattu erilliseksi omaisuuseräksi – riippumatta siitä, onko se nimetty aineettomaksi hyödykkeeksi vai ei – ja tämän standardin voimaantullessa (tai sitä aikaisemmin ensi kertaa sovellettaessa) erä ei vastaa aineettoman hyödykkeen määritelmää tai ei täytä aineettoman hyödykkeen kirjaamisedellytyksiä.	
(a) Hyödyke on saatu hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä.	(i) Erä siirretään samasta hankinnasta johtuvaan liikearvoon (tai negatiiviseen liikearvoon); ja (ii) Oikaistaan hankinta-ajankohtana kirjattua liikearvoa (tai negatiivista liikearvoa) takautuvasti ikään kuin erä olisi aina sisällynyt hankinta-ajankohtana kirjattuun liikearvoon. Jos esimerkiksi liikearvo on merkitty taseeseen ja siitä on tehty poistot, arvioidaan kertyneet poistot, jotka olisi tehty, jos erä olisi sisällynyt hankinta-ajankohtana kirjattuun liikearvoon ja oikaistaan liikearvon kirjanpitoarvoa sen mukaisesti.
(b) Hyödykettä ei ole saatu hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä (se on esimerkiksi hankittu erikseen tai aikaansaatu sisäisesti).	Hyödyke kirjataan pois taseesta (sitä ei enää merkitä taseeseen).
2. Aineeton hyödyke on kirjattu erilliseksi omaisuuseräksi – riippumatta siitä, oliko se nimetty aineettomaksi hyödykkeeksi vai ei – ja tämän standardin voimaantullessa (tai sitä aikaisemmin ensi kertaa sovellettaessa) erä vastaa aineettoman hyödykkeen määritelmää ja täyttää aineettoman hyödykkeen kirjaamisedellytykset.	
(a) Hyödyke on alun perin merkitty kirjanpitoon hankintamenon määräisenä.	Hyödyke luokitellaan aineettomaksi hyödykkeeksi. Hyödykkeen alun perin kirjatun hankintamenon katsotaan olevan oikein määritetty. Ks. myöhemmin tapahtuvaa arvostamista koskevat säännöt tapauksissa 4 ja 5.
(b) Hyödyke on alun perin merkitty kirjanpitoon muuhun määrään kuin hankintameno.	(i) Hyödyke luokitellaan aineettomaksi hyödykkeeksi; ja (ii) arvioidaan uudelleen hyödykkeen tämän standardin mukaisesti määritetty hankintameno perustuva kirjanpitoarvo (tai uudelleenarvostukseen perustuva määrä sen jälkeen, kun se alun perin kirjataan hankintamenon määräisenä) kertyneillä poistoilla vähennettynä.
Jos aineettoman hyödykkeen hankintameno ei ole määritettävissä, hyödyke kirjataan pois taseesta (sitä ei enää merkitä taseeseen).	

## IAS 38

3. Tämän standardin voimaantullessa (tai sitä aikaisemmin ensi kertaa sovellettaessa) erä vastaa aineettoman hyödykkeen määritelmää ja täyttää aineettoman hyödykkeen kirjaamisedellytykset, mutta sitä ei ole aikaisemmin merkitty taseeseen.
- (a) Hyödyke on saatu hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä ja se on muodostanut osan kirjatusta liikearvosta.
- (b) Hyödykettä ei ole saatu hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä (se on esimerkiksi hankittu erikseen tai aikaansaatu sisäisesti).
- Suosittelaa aineettoman hyödykkeen merkitsemistä taseeseen mutta sitä ei edellytetä. Jos hyödyke merkitään taseeseen:
- (i) määritetään erän tämän standardin mukaiseksi kirjanpitoarvoksi hankintameno (tai uudelleenarvostukseen perustuva määrä) kertyneillä poistoilla vähennettynä; ja
- (ii) oikaistaan hankinta-ajankohtana kirjattua liikearvoa takautuvasti ikään kuin erä ei olisi koskaan sisältynyt hankinta-ajankohtana kirjattuun liikearvoon. Jos esimerkiksi liikearvo on merkitty taseeseen ja siitä on tehty poistot, arvioidaan mikä olisi vaikutus kertyneisiin poistoihin, jos aineeton hyödyke otettaisiin erilleen, ja oikaistaan liikearvon kirjanpitoarvoa sen mukaisesti.
- Aineetonta hyödykettä ei merkitä taseeseen.

## Siirtymäsäännöt – kirjaaminen

- | Tilanne   | Vaatimukset   |
|---|---|
| 4. Hyödykkeistä ei ole aikaisemmin tehty poistoja tai poistoiksi on määritetty nolla.   | Oikaistaan hyödykkeen kirjanpitoarvoa ikään kuin poistot olisi aina tehty tämän standardin mukaisesti.  |
| 5. Hyödykkeestä on tehty poistoja aikaisemmin. Tämän standardin mukaisesti määritetyt kertyneet poistot ovat erisuuruiset kuin aikaisemmin tehdyt (koska poistoaika ja/tai poistomenetelmä on erilainen). | Aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvoa ei oikaista aikaisempien vuosien kertyneiden poistojen ja tämän standardin mukaan lasketujen kertyneiden poistojen välisellä erotuksella. Tehdään poistot hyödykkeen kirjanpitoarvosta tämän standardin mukaisesti määritettynä jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana (ts. muutosta käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena – ks. kappale 94). |

## Siirtymäsäännöt – kirjaaminen

- | Tilanne   | Vaatimukset   |
|---|---|
| 6. Aineeton hyödyke on merkitty taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään, jota ei ole määritetty toimiviin markkinoihin perustuen: |   |
| (a) Hyödykkeelle on olemassa toimivat markkinat.  | Omaisuserä arvostetaan uudelleen näihin toimiviin markkinoihin perustuen standardin voimaantulopäivänä (tai sitä aikaisempaa soveltamispäivänä).                  |
| (b) Hyödykkeelle ei ole olemassa toimivia markkinoita.  | (i) poistetaan uudelleenarvostuksen vaikutus; ja<br>(ii) määritetään hyödykkeen kirjanpitoarvoksi poistoilla vähennetty hankintameno tämän standardin mukaisesti. |

## VOIMAANTULO

122. *Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavaan tilinpäätökseen. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yritys soveltaa tätä standardia ennen 1.7.1999 alkavan tilikauden tilinpäätökseen, yrityksen tulee:*
- (a) *antaa tieto tästä; ja*
  - (b) *aloittaa samanaikaisesti IAS 22:n (uudistettu 1998) ”Yritysten yhteenliittymät” ja IAS 36:n ”Omaisuserien arvon alentuminen” soveltaminen.*
123. Tämä standardi korvaa:
- (a) IAS 4:n ”Poistojen laskeminen” aineettomien hyödykkeiden poistoja koskevilta osin; ja
  - (b) IAS 9:n ”Tutkimus- ja kehittämismenot”.

## KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 40

## Sijoituskiinteistöt

IAS:n hallitus *Board* hyväksyi tämän IAS-standardin maaliskuussa 2000, ja se tuli voimaan koskien 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

Tämä standardi korvaa IAS 25:n ”Sijoitusten kirjanpidollinen käsittely” sijoituskiinteistöjen kirjanpidollista käsittelyä koskevilta osin. IAS 25 poistettiin, kun tämä standardi tuli voimaan.

IAS 41 ”Maatalous” aiheutti tammikuussa 2001 muutoksen kappaleeseen 3. Muuttunut teksti tulee voimaan koskien 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

## JOHDANTO

1. IAS-standardissa 40 määrätään sijoituskiinteistöjen kirjanpidollisesta käsittelystä ja siihen liittyvistä, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista. Standardia sovelletaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.
2. Standardi korvaa vaatimukset, jotka aiemmin sisältyivät IAS-standardiin 25 ”Sijoitusten kirjanpidollinen käsittely”. IAS 25:n mukaan yritykselle oli tarjolla useita vaihtoehtoisia tapoja käsitellä sijoituskiinteistöjä kirjanpidossa (poistoilla vähennetty hankintameno IAS 16:n ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” ensisijaisen menettelytavan mukaisesti, poistoilla vähennetty uudelleenarvostukseen perustuva määrä IAS 16:n salliman vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti, arvonalentumisilla vähennetty hankintameno IAS 25:n mukaisesti taikka uudelleenarvostus IAS 25:n mukaisesti). IAS 25 poistetaan tämän standardin tullessa voimaan.
3. Sijoituskiinteistö määritellään tässä standardissa kiinteistöksi (maa-alue tai rakennus – tai osa rakennuksesta – tai molemmat) jota yritys (omistaja tai vuokralle ottaja rahoitusleasingsopimuksessa) pitää hallussaan pikemminkin hankkiakseen vuokratuottoa tai omaisuuden arvonnousua taikka niitä molempia kuin:
  - (a) käyttääkseen sitä tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen tai hallinnollisiin tarkoituksiin; taikka
  - (b) myydäkseen sen tavanomaisessa liiketoiminnassa.

**IAS 40**

4. Tässä standardissa ei käsitellä:
- (a) omassa käytössä olevia kiinteistöjä (toisin sanoen tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin käytettäviä kiinteistöjä) – jotka merkitään taseeseen IAS 16:n ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” mukaisesti joko poistoilla vähennettyyn hankintamenoon tai uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään sen jälkeisillä poistoilla vähennettynä;
  - (b) kiinteistöjä, jotka on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa – ne merkitään taseeseen hankintamenoon tai sitä alhaisempaan nettorealisointiarvoon IAS 2:n ”Vaihto-omaisuus” mukaisesti;
  - (c) kiinteistöjä, joita parhaillaan rakennetaan tai kunnostetaan käytettäväksi sijoituskiinteistöinä tulevaisuudessa – tällaisiin kiinteistöihin sovelletaan IAS-standardia 16 siihen asti, kunnes rakennus- tai kunnostustyö on saatu valmiiksi, jolloin kiinteistöistä tulee sijoituskiinteistö ja tätä standardia sovelletaan. Tämä standardi koskee kuitenkin jo olemassa olevaa sijoituskiinteistöä, jota parhaillaan kunnostetaan tarkoituksena jatkaa sen käyttöä sijoituskiinteistöinä tulevaisuudessa;
  - (d) muun vuokrasopimuksen kuin rahoitusleasingin mukaista vuokralle ottajan vuokraamaa hyödykettä – tätä koskee IAS 17 ”Vuokrasopimukset”;
  - (e) maataloustoimintaan liittyviä maassa kiinni olevia biologisia hyödykkeitä – niitä koskee IAS 41 ”Maatalous”; ja
  - (f) kaivosoikeuksia ja mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien luonnonvarojen etsintää ja hyödyntämistä.
5. Tämän standardin mukaan yritys voi valita joko:
- (a) käyvän arvon mallin: sijoituskiinteistöt arvostetaan käypään arvoon ja käyvän arvon muutokset merkitään tuloslaskelmaan; tai
  - (b) hankintamnomallin. IAS-standardissa 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” hankintamnomalli on ensisijaisena menettelytapana: sijoituskiinteistöt arvostetaan poistoilla (ja mahdollisilla kertyneillä arvonalentumistappioilla) vähennettyyn hankintamenoon. Jos yritys valitsee hankintamnomallin, sen tulee esittää sijoituskiinteistöjensä käypä arvo liitetietona.
6. Käyvän arvon malli eroaa siitä uudelleenarvostusmallista, jonka IASC:n hallitus jo sallii tietyille rahoitusvaroihin kuulumattomille omaisuuserille. Uudelleenarvostusmallissa kirjanpitoarvon lisäykset yli hankintamenoon perustuvan arvon merkitään uudelleenarvostusrahastoon. Käyvän arvon mallin mukaan kaikki käyvän arvon muutokset merkitään kuitenkin tuloslaskelmaan.
7. IASC:n hallitus on nyt ensimmäisen kerran esittänyt käyvän arvon mallin soveltamista muihin omaisuuseriin kuin rahoitusvaroihin. Standardiluonnokseen E64 saadut kommentit osoittivat, että vaikka monet tukevat tätä askelta, useat muut suhtautuvat kuitenkin kovin varauksellisesti sekä käsitteellisellä että käytännön tasolla siihen, että käyvän arvon malli ulotetaan muihinkin omaisuuseriin kuin rahoitusvaroihin. Jotkut uskovat myös, että osa kiinteistömarkkinoista ei vielä ole riittävän kehittyneitä, jotta käyvän arvon malli toimisi tyydyttävästi. Lisäksi jotkut uskovat, että on mahdotonta määritellä sijoituskiinteistöä täsmällisesti, ja sen vuoksi ei tällä hetkellä ole käytännössä mahdollista vaatia käyvän arvon mallin soveltamista.
8. Näistä syistä IASC:n hallitus uskoo, ettei tässä vaiheessa ole käytännössä mahdollista vaatia käyvän arvon mallin soveltamista sijoituskiinteistöihin. Samanaikaisesti hallitus uskoo, että käyvän arvon salliminen on toivottavaa. Tämä edistysaskel antaa tilinpäätöksen laatijoille ja käyttäjille mahdollisuuden hankkia lisää kokemusta käyvän arvon mallin soveltamisesta ja jättää tietyille kiinteistömarkkinoille aikaa kehittyä.

## IAS 40

9. Tämä standardi edellyttää, että yrityksen tulee soveltaa valitsemaansa mallia kaikkiin sijoituskiinteistöihinsä. Yhdestä mallista tulee siirtyä toiseen vain, jos muutos johtaa tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen. Standardissa todetaan, että siirtyminen käyvän arvon mallista hankintamenomalliin ei todennäköisesti johda tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen.
10. Poikkeuksellisissa tapauksissa on jo yrityksen hankkiessa sijoituskiinteistön (tai olemassa olevan kiinteistön muuttuessa sijoituskiinteistöksi rakennus- tai kunnostustyön valmistuessa tai käyttötarkoituksen muuttuessa) selvää näyttöä siitä, ettei yritys pysty jatkuvasti määrittämään sijoituskiinteistön käypää arvoa luotettavasti. Tällöin tämä standardi vaatii yritystä arvostamaan kyseisen sijoituskiinteistön IAS 16:n mukaista ensisijaista menettelytapaa noudattaen siihen asti, kunnes sijoituskiinteistö luovutetaan. Sijoituskiinteistön jäännösarvo oletetaan nolllaksi. Käyvän arvon mallin valinnut yritys arvostaa kaikki muutkin sijoituskiinteistönsä käypään arvoon.
11. Liitteessä A on päätöspuu, jossa esitetään tiivistettynä, miten yritys ratkaisee soveltaako se IAS-standardia 40 (sijoituskiinteistöihin), IAS-standardia 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" (omassa käytössä oleviin tai rakennettavina tai kunnostettavina oleviin, tulevaisuudessa sijoituskiinteistönä käytettäviin kiinteistöihin) vai ko IAS-standardia 2 "Vaihto-omaisuus" (kiinteistöihin, jotka on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa).
12. Liitteessä B "Johtopäätösten perustelut" esitetään tiivistettyinä syyt, joiden vuoksi IASC:n hallitus on päättänyt IAS 40:n sisältämiin vaatimuksiin.

## SISÄLLYSLUETTELO

## Kappaleet

Tavoite	
Soveltamisala	1-3
Määritelmät	4-14
Kirjaaminen	15-16
Alkuperäinen arvostaminen	17-21
Myöhemmin toteutuvat menot	22-23
Arvostaminen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen	24-50
Käyvän arvon malli	27-49
Käyvän arvon luotettava määrittäminen ei mahdollista	47-49
Hankintamenomalli	50
Siirrot	51-59
Vähennykset	60-64
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	65-69
Käyvän arvon malli ja hankintamenomalli	65-66
Käyvän arvon malli	67-68
Hankintamenomalli	69

**IAS 40**

Siirtymäsäännöt	70-73
Käyvän arvon malli	70-72
Hankintamenomalli	73
Voimaantulo	74-75

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

**TAVOITE**

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sijoituskiinteistöjen kirjanpidollisesta käsittelystä ja siihen liittyvistä, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista.

**SOVELTAMISALA**

- Tätä standardia sovelletaan sijoituskiinteistöjen kirjaamiseen ja arvostamiseen sekä sijoituskiinteistöistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.***
- Tässä standardissa käsitellään mm. rahoitusleasingsopimuksella vuokratun sijoituskiinteistön arvostamista vuokralle ottajan tilinpäätöksessä sekä muunlaisella sopimuksella vuokralle annetun sijoituskiinteistön arvostamista vuokralle antajan tilinpäätöksessä. Tässä standardissa ei käsitellä IAS 17:n "Vuokrasopimukset" kattamia aiheita kuten esimerkiksi:
  - vuokrasopimusten luokittelu rahoitusleasingsopimuksiin ja muihin vuokrasopimuksiin;
  - sijoituskiinteistöistä saatavan vuokratuoton kirjaaminen (ks. myös IAS 18 "Tuotot");
  - muunlaisella vuokrasopimuksella kuin rahoitusleasingsopimuksella vuokratun omaisuuden arvostaminen vuokralle ottajan tilinpäätöksessä;
  - rahoitusleasingsopimuksella vuokratun kiinteistön arvostaminen vuokralle antajan tilinpäätöksessä;
  - myynti- ja takaisinvuokraussopimusten kirjanpidollinen käsittely; ja
  - rahoitusleasingsopimuksia ja muita vuokrasopimuksia koskevien tietojen esittäminen tilinpäätöksessä.
- Tämä standardi ei koske
  - maataloustoimintaan liittyviä, maahan kiinnittyneitä biologisia hyödykkeitä (ks. IAS 41 "Maatalous"); eikä
  - kaivosoikeuksia ja mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien luonnonvarojen etsintää ja erottamista.

**MÄÄRITELMÄT**

- Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:***

***Sijoituskiinteistö on kiinteistö (maa-alue tai rakennus – tai rakennuksen osa – tai molemmat) jota yritys (omistaja tai vuokralle ottaja rahoitusleasingsopimuksessa) pitää hallussaan pikemminkin hankkiakseen vuokratuottoa tai omaisuuden arvonnousua tai niitä molempia kuin:***

- käyttääkseen sitä tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin; tai***

(b) *myydäkseen sen tavanomaisessa liiketoiminnassa.*

***Omassa käytössä oleva kiinteistö on kiinteistö, jota yritys (omistaja tai rahoitusleasingsopimuksessa vuokralle ottaja) käyttää tavaroiden tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin.***

***Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.***

***Hankintameno on omaisuuserän hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai annetun muun vastikkeen käypä arvo omaisuuserän hankinta- tai valmistusajankohtana.***

***Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen.***

5. Sijoituskiinteistöä pidetään vuokratuoton tai omaisuuden arvonnousun tai näiden molempien saamiseksi. Näin ollen sijoituskiinteistö kerryttää rahavirtoja pitkälti yrityksen muista varoista riippumatta. Tämä erottaa sijoituskiinteistön omassa käytössä olevasta kiinteistöstä. Tavaroiden valmistus tai palvelujen tuotanto (tai kiinteistön käyttö hallinnollisiin tarkoituksiin) kerryttää rahavirtoja, jotka aiheutuvat kiinteistön lisäksi muista tuotantoprosessissa käytetyistä varoista. Omassa käytössä oleviin kiinteistöihin sovelletaan IAS-standardia 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet".
6. Esimerkkejä sijoituskiinteistöistä ovat:
  - (a) maa-alue, jota pidetään pikemminkin pitkäaikaisen arvonnousun vuoksi kuin tavanomaisessa liiketoiminnassa lyhyellä aikavälillä myytäväksi tarkoitettuna;
  - (b) maa-alue, jota pidetään toistaiseksi määrittelemätöntä vastaista käyttöä varten. (Jollei yritys ole päättänyt ottaa maa-alueita omaan käyttöön tai myydä sitä lyhyellä aikavälillä, yrityksen katsotaan pitävän kyseistä maa-alueita omaisuuden arvonnousun takia);
  - (c) tilinpäätöksen laativan yrityksen omistama (tai rahoitusleasingsopimuksella vuokralle ottama) rakennus, joka on annettu vuokralle yhdellä tai useammalla sopimuksella, jotka eivät ole rahoitusleasingsopimuksia; ja
  - (d) rakennus, joka on käyttämättömänä mutta joka on tarkoitus antaa vuokralle yhdellä tai useammalla sopimuksella, jotka eivät ole rahoitusleasingsopimuksia.
7. Esimerkkejä kiinteistöistä, jotka eivät ole sijoituskiinteistöjä ja näin ollen jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle:
  - (a) kiinteistöt, jotka on tarkoitettu myytäväksi osana tavanomaista liiketoimintaa tai joita parhaillaan rakennetaan tai kunnostetaan tällaista myyntiä varten (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus"), esimerkiksi kiinteistö, joka on hankittu yksinomaan lähitulevaisuudessa tapahtuvaa luovutusta taikka kunnostusta ja myöhempää myyntiä vasten;
  - (b) kiinteistöt, joita rakennetaan tai kunnostetaan ulkopuolisten lukuun (ks. IAS 11 "Pitkäaikaishankkeet");
  - (c) omassa käytössä olevat kiinteistöt (ks. IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet"), joita ovat (muiden muassa) kiinteistöt, jotka on tarkoitus ottaa omaan käyttöön tulevaisuudessa, kiinteistöt, jotka on tarkoitus myöhemmin kunnostaa omaa käyttöä varten, henkilöstön käytössä olevat kiinteistöt (riippumatta siitä, maksavatko henkilöt käyviä vuokria) ja omassa käytössä olevat, myyntiä odottavat kiinteistöt; sekä
  - (d) kiinteistöt, joita parhaillaan rakennetaan tai kunnostetaan käytettäväksi sijoituskiinteistönä tulevaisuudessa. Tällaisiin kiinteistöihin sovelletaan IAS-standardia 16 siihen asti, kunnes rakennus- tai kunnostustyö on saatu valmiiksi, jolloin kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö ja siihen sovelletaan tätä standardia. Tämä standardi koskee kuitenkin sellaista jo olemassa olevaa sijoituskiinteistöä, jota parhaillaan kunnostetaan tarkoituksena jatkaa sen käyttöä sijoituskiinteistönä (ks. kappale 52).

## IAS 40

8. Tiettyjä kiinteistöjä käytetään osaksi vuokratuoton tai omaisuuden arvonnousun hankkimiseen ja osaksi tavaroiden tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin. Mikäli nämä osat pystyttäisiin myymään erikseen (tai antamaan erikseen vuokralle rahoitusleasingsopimuksella), yritys käsittelee kutakin osaa kirjanpidossa erikseen. Jos osat eivät ole erikseen myytävissä, kiinteistö on sijoituskiinteistö vain, jos ainoastaan vähäistä osaa käytetään tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin.
9. Joskus yritys tarjoaa hallitsemansa kiinteistön käyttäjille lisäpalveluja. Yritys käsittelee tällaista kiinteistöä sijoituskiinteistönä, jos kyseiset palvelut ovat suhteellisen merkityksellisen osa kokonaisjärjestelyä. Esimerkkinä voisivat olla toimistorakennuksen omistajan tarjoamat turvallisuus- ja huoltopalvelut rakennuksen vuokralaisille.
10. Toisinaan nämä tarjottavat palvelut ovat merkittävämpi osa kokonaisuudesta. Jos esimerkiksi yritys omistaa hotellin ja hoitaa sitä, asiakkaille tarjottavat palvelut muodostavat merkittävän osan kokonaisjärjestelystä. Omistajan hoitama hotelli on näin ollen pikemminkin omassa käytössä oleva kiinteistö kuin sijoituskiinteistö.
11. Saattaa olla vaikeaa ratkaista, ovatko lisäpalvelut niin merkittäviä, että kiinteistön ei voida katsoa olevan sijoituskiinteistö. Esimerkiksi hotellin omistaja siirtää joskus tiettyjä tehtäviä ulkopuolisille hallintopalvelusopimuksella. Tällaisten hallintopalvelusopimusten ehdot vaihtelevat paljonkin. Toisessa ääripäässä omistajan asema saattaa tosiasiaa olla sama kuin passiivisen sijoittajan. Toisessa ääripäässä taas omistaja on ehkä yksinkertaisesti ulkoistanut tiettyjä päivittäistoimintoja ja on edelleen merkittävästi alttiina hotellin toimintojen kerryttämien rahavirtojen vaihtelulle.
12. Sen ratkaiseminen, voidaanko kiinteistön katsoa olevan sijoituskiinteistö, vaatii harkintaa. Yritys kehittää käyttämänsä arviointikriteerit siten, että se voi toteuttaa tätä harkintaa johdonmukaisesti sijoituskiinteistön määritelmän ja siihen liittyvän, kappaleissa 5-11 esitetyn ohjeistuksen mukaan. Kappale 66(a) vaatii yritystä esittämään nämä kriteerit tilinpäätöksessä silloin, kun luokittelu on vaikeaa.
13. IAS 17:n "Vuokrasopimukset" mukaan vuokralle ottaja ei merkitse muulla kuin rahoitusleasingsopimuksella vuokrattua omaisuutta taseeseensa. Vuokralle ottaja ei näin ollen käsittele tällaista kiinteistöä sijoituskiinteistönä.
14. Joskus yritys omistaa kiinteistön, joka on vuokrattu sen emo- tai sisaryrityksen käyttöön. Kiinteistöä ei voida pitää sijoituskiinteistönä molemmat yritykset sisältävässä konsernitilinpäätöksessä, koska koko konsernin kannalta katsottuna kiinteistö on omassa käytössä. Kiinteistö on kuitenkin sen omistavan yksittäisen yrityksen kannalta sijoituskiinteistö, jos se vastaa kappaleessa 4 esitettyä määritelmää. Siksi vuokralle antaja käsittelee kiinteistöä erillistilinpäätöksessään sijoituskiinteistönä.

## KIRJAAMINEN

15. **Sijoituskiinteistö merkitään varoiksi taseeseen silloin ja vain silloin, kun:**
  - (a) **on todennäköistä, että sijoituskiinteistöön liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja**
  - (b) **sijoituskiinteistön hankintameno on luotettavasti määritettävissä.**
16. Ratkaistakseen, täyttääkö erä ensimmäisen kirjaamishdon, yritys joutuu arviomaan alkuperäisenä kirjaamisajankohtana käytettävissä olevien tietojen perusteella, miten varmaa on vastaisen taloudellisen hyödyn koituminen yritykselle. Toinen kirjaamisheto täyttyy yleensä helposti, koska omaisuserän oston todentava liiketapahtuma osoittaa sen hankintamenon.

## ALKUPERÄINEN ARVOSTAMINEN

17. **Sijoituskiinteistö arvostetaan alun perin hankintamenoon. Transaktiomenot sisällytetään alkuperäiseen arvoon.**
18. Ostetun sijoituskiinteistön hankintameno sisältää ostohinnan sekä mahdolliset hankinnasta välittömästi johtuvat menot. Välittömästi hankinnasta johtuvia menoja ovat esimerkiksi asiantuntijapalkkiot lainopillisista palveluista, varainsiirtoverot ja muut transaktiomenot.
19. Itse valmistetun sijoituskiinteistön hankintameno on sille kertynyt hankintameno sinä päivänä, jona sen rakentamis- tai kunnostamistyö saadaan valmiiksi. Tuohon päivään asti yritys soveltaa IAS-standardia 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet". Kyseisenä päivänä kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö, ja siihen sovelletaan tätä standardia (ks. kappaleet 51(e) ja 59 jäljempänä).
20. Sijoituskiinteistön hankintamenoa eivät lisää käynnistämistä johtuvat menot (elleivät ne ole välttämättömiä kiinteistön saattamiseksi toimintavalmiuteen), liiketoiminnan tappiot, jotka syntyvät ennen kuin sijoituskiinteistö saavuttaa suunnitellun käyttöasteen taikka epätavallisen suuret ainehävikit tai poikkeuksellisen suuri työn tai muiden rakentamisessa tai kunnostamisessa käytettyjen voimavarojen määrä.
21. Jos sijoituskiinteistöstä suoritettavaa maksua lykätään, sen hankintamenona käytetään käteishintaa vastaavaa määrää. Tämän määrän ja maksusuoritusten kokonaismäärän välinen ero kirjataan korkokulukuksi luottoajalle.

## MYÖHEMMIN TOTEUTUVAT MENOT

22. **Jo kirjanpitoon merkittyyn sijoituskiinteistöön liittyvät, myöhemmin toteutuvat menot lisätään sijoituskiinteistön kirjanpitoarvoon silloin, kun on todennäköistä, että yrityksen hyväksi koituu olemassa olevan sijoituskiinteistön alun perin arvioitun suoritusasteen ylittävää vastaista taloudellista hyötyä. Kaikki muut myöhemmin toteutuvat menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.**
23. Sijoituskiinteistön hankinnan jälkeen toteutuvien menojen asianmukainen kirjanpidollinen käsittely riippuu siitä, mitä seikkoja on otettu huomioon, kun kyseisen sijoituksen hankintameno on alun perin määritetty ja kirjattu. Esimerkiksi silloin, kun vastaisen taloudellisen hyödyn menetys on jo otettu huomioon sijoituskiinteistön kirjanpitoarvoa määritettäessä, myöhemmin toteutuvat, omaisuuserästä odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn palauttamisesta johtuvat menot aktivoidaan. Näin on myös silloin, kun omaisuuserän ostohintaa määrättäessä on otettu huomioon sellaiset yrityksen tulevat maksuvelvoitteet, jotka ovat välttämättömiä omaisuuserän saattamiseksi toimintakuntoon. Esimerkkinä tästä saattaisi olla saneerausta vaativan rakennuksen hankinta. Tällaisessa tilanteessa myöhemmin toteutuvat menot lisätään kirjanpitoarvoon.

## ARVOSTAMINEN ALKUPERÄISEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

24. **Yrityksen tulee valita joko kappaleissa 27-49 esitetty käyvän arvon malli tai kappaleessa 50 esitetty hankintamenumalli ja soveltaa tätä menettelytapaa kaikkiin sijoituskiinteistöihinsä.**
25. IAS-standardissa 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" määrätään, että laatimisperiaatteita voidaan muuttaa vapaaehtoisesti vain, jos muutos johtaa liiketoimien ja muiden tapahtumien tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen yrityksen tilinpäätöksessä. On erittäin epätodennäköistä, että siirtyminen käyvän arvon mallista hankintamenumalliin johtaisi tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen.
26. Tämä standardi edellyttää, että kaikki yritykset määrittävät sijoituskiinteistöjensä käyvät arvot joko arvostamista varten (käyvän arvon malli) tai liitetietoa varten (hankintamenumalli). Yritykselle suositellaan mutta siltä ei edellytetä sijoituskiinteistöjen arvon määrittämistä perustuen arvioon, jonka on tehnyt riippumaton arvioija, jolla on tunnustettu ja asianmukainen ammatillinen pätevyys ja jolla on viimeaikaista kokemusta sijoituskiinteistöistä, jotka sijainniltaan ja tyypiltään vastaavat nyt arvioitavina olevia kiinteistöjä.

## IAS 40

## Käyvän arvon malli

27. **Jos yritys valitsee käyvän arvon mallin, sen tulee arvostaa kaikki sijoituskiinteistönsä alkuperäisen kirjaamisen jälkeen käypään arvoon kappaleessa 47 kuvattuja poikkeuksellisia tapauksia lukuun ottamatta.**
28. **Sijoituskiinteistön käyvän arvon muutoksesta johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti sillä tilikaudella, jonka aikana se syntyy.**
29. Sijoituskiinteistön käypä arvo on yleensä sen markkina-arvo. Käypä arvo määritetään niin, että se on todennäköisin hinta, joka on järkevästi tarkastellen saatavissa markkinoilla tilinpäätöspäivänä käyvän arvon määritelmän mukaisesti. Se on paras hinta, jonka myyjä voi kohtuudella saada ja edullisin hinta, johon ostaja voi kohtuudella päästä. Tätä arviota tehtäessä jätetään nimenomaisesti ottamatta huomioon sellainen hinta-arvio, jota parantavat tai huonontavat erityiset ehdot tai olosuhteet, kuten epätavalliset rahoitus-, myynti- ja takaisinvuokrausjärjestelyt tai jonkun myynnin kanssa tekemisissä olevan osapuolen antamat erityisluonteiset vastikkeet tai hyvitykset.
30. Yritys määrittää käyvän arvon vähentämättä mahdollisia transaktiomenoja, joita yritykselle syntyisi myynnin tai muun luovutuksen yhteydessä.
31. **Sijoituskiinteistön käyvän arvon tulee kuvastaa tilinpäätöspäivän, ei aikaisemman eikä myöhemmän ajankohdan, todellista markkinatilannetta ja olosuhteita.**
32. Käypää arvoa koskeva arvio on sidottu tiettyyn ajankohtaan. Koska markkinat ja markkinaolosuhteet saattavat muuttua, arvioitu arvo saattaa olla toisena ajankohtana väärä tai epätarkoituksenmukainen. Käyvän arvon määritelmässä oletetaan myös, että vaihto tapahtuu samanaikaisesti ja myyntisopimus toimeenpannaan ilman hinnanmuutoksia, joita voisi tapahtua asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa, jos itse vaihtotapahtuma ja sen toteuttaminen eivät tapahdu samanaikaisesti.
33. Sijoituskiinteistön käypä arvo kuvastaa muun muassa voimassaoleviin vuokrasopimuksiin perustuvia vuokratuottoja sekä järkeviä ja perusteltavissa olevia oletuksia, jotka kuvaavat markkinoiden näkemystä siitä, millaiseksi asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat osapuolet otaksuisivat tulevaisuudessa tehtävien vuokrasopimusten mukaisen vuokratuoton tarkasteluhetken markkinatilanteen valossa.
34. Käyvän arvon määritelmässä viitataan ”asiaa tunteviin, liiketoimeen halukkaisiin osapuoliin”. ”Asiaa tuntevalla” tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että sekä liiketoimeen halukas ostaja että liiketoimeen halukas myyjä ovat kohtuullisesti perillä sijoituskiinteistön luonteesta ja piirteistä, sen toteutuneista ja mahdollisista käyttötarkoituksista sekä tilinpäätöspäivän markkinatilanteesta.
35. Liiketoimeen halukas ostaja on motivoitunut, mutta sillä ei ole ostopakkoa. Tämä ostaja ei ole yli-innokas eikä ole päättänyt ostaa mihin hintaan tahansa. Tämä ostaja toimii myös senhetkisillä markkinoilla vallitsevien realiteettien ja tarkasteluhetken markkinaodotusten mukaisesti pikemminkin kuin sellaisten kuvitteellisten tai hypoteettisten markkinoiden mukaisesti, joiden olemassaoloa ei pystytä osoittamaan tai ennakoimaan. Oletettu ostaja ei maksaisi enempää kuin markkinat vaativat. Sijoituskiinteistön senhetkinen omistaja on yksi niistä, joista markkinat koostuvat.
36. Halukas myyjä ei ole yli-innokas eikä myy pakon edessä, ei ole valmis myymään mihin hintaan tahansa eikä tyytymään hintaan, jota ei pidetä markkinoilla kohtuullisena kyseisenä ajankohtana. Halukas myyjä on motivoitunut myymään sijoituskiinteistön markkinoilla vallitsevilla ehdoilla parhaaseen hintaan, joka on saatavissa avoimilla markkinoilla asianmukaisesti markkinoituna, olipa tämä hinta mikä tahansa. Sijoituskiinteistön varsinaisen omistajan tosiasiallinen tilanne ei kuulu tähän tarkasteluun, koska halukas myyjä on mahdollinen omistaja.
37. Ilmaus ”asianmukaisesti markkinoituna” tarkoittaa, että sijoituskiinteistö annetaan markkinoille tarkoituksenmukaisimmalla tavalla, jotta luovutus toteutuisi parhaaseen järkevästi saatavissa olevaan hintaan. Myyntiaika saattaa vaihdella markkinatilanteen mukaan, mutta sen täytyy olla riittävän pitkä sijoituskiinteistön saattamiseksi riittävän monen potentiaalisen ostajan tietoon. Myyntiajan oletetaan ajoittuneen ennen tilinpäätöspäivää.

38. Käyvän arvon määritelmässä viitataan toisistaan riippumattomien osapuolten väliseen liiketoimeen. Tällainen liiketoimi toteutuu sellaisten osapuolten välillä, jolla ei ole sellaista yleistä eikä erityistä suhdetta, jonka perusteella kauppahinnoista tulisi epätyypillisiä kyseisillä markkinoilla. Liiketoimen oletetaan toteutuvan toisistaan riippumattomien osapuolten välillä, joista kukin toimii itsenäisesti.
39. Käypää arvoa osoittavat yleensä parhaiten hinnat, joita tarkasteluhetkellä maksetaan toimivilla markkinoilla kiinteistöistä, jotka ovat samankaltaisia ja vastaavat sijaintipaikaltaan ja kunnoltaan tarkasteltavana olevaa kiinteistöä ja joita koskevat vastaavanlaiset vuokra- tai muut sopimukset. Yritys selvittää huolellisesti, poikkeako kyseessä oleva kiinteistö niistä luonteeltaan, sijainniltaan, kunnoltaan tai sitä koskevien vuokra- tai muiden sopimusten suhteen.
40. Jos tarkasteluhetkellä ei ole olemassa kappaleessa 39 kuvattuja toimivilla markkinoilla määräytyviä hintoja, yritys ottaa huomioon eri lähteistä saatavaa informaatiota, esimerkiksi:
- (a) luonteeltaan, kunnoltaan tai sijainniltaan poikkeavien (tai erilaisten vuokra- tai muiden sopimusten kohteena olevien) kiinteistöjen tarkasteluhetken hinnat toimivilla markkinoilla kyseisten erojen vaikutuksella oikaistuna;
  - (b) viime aikoina toteutuneet hinnat vähemmän toimivilla markkinoilla oikaistuna sellaisten taloudellisen tilanteen muutosten vaikutuksella, jotka ovat tapahtuneet kyseisillä hinnoilla tehtyjen kauppajen toteutumispäivän jälkeen; ja
  - (c) vastaisia rahavirtoja koskeviin luotettaviin arvioihin perustuvat ennakoitua diskontatut rahavirrat, joiden tukena on voimassaoleva vuokra- tai muu sopimus ja (milloin mahdollista) ulkoinen näyttö kuten esimerkiksi tarkasteluhetkellä vallitsevat markkinavuokrat samankaltaisista, sijainniltaan ja kunnoltaan vastaavista kiinteistöistä, ja jotka on laskettu käyttäen diskonttauskerroja, jotka kuvastavat markkinoilla tarkasteluhetkellä vallitsevia arvioita rahavirtojen määrään ja ajankohtaan liittyvästä epävarmuudesta.
41. Joskus edellisessä kappaleessa luetellut tietolähteet saattavat antaa erilaisia tuloksia sijoituskiinteistön käyväksi arvoksi. Yritys harkitsee näiden erojen syitä päästäkseen luotettavimpaan käypää arvoa koskevaan arvioon käypää arvoa koskevien järkevien arvioiden suhteellisen kapealla vaihteluvälillä.
42. Poikkeuksellisissa tapauksissa on jo yrityksen hankkiessa sijoituskiinteistön (tai kun olemassa olevasta kiinteöstä tulee sijoituskiinteistö rakennus- tai kunnostustyön valmistuessa tai käyttötarkoituksen muutuksessa) selvää näyttöä siitä, että käypää arvoa koskevien järkevien arvioiden vaihteluväli on niin suuri ja eri tulemien todennäköisyydet niin vaikeasti arvioitavissa, ettei käypää arvoa koskeva yksittäinen arvio ole käyttökelpoinen. Tämä saattaa viitata siihen, että kiinteistön käypä arvo ei ole jatkuvasti määritettävissä luotettavasti (ks. kappale 47).
43. Käypä arvo poikkeaa IAS-standardissa 36 "Omaisuserien arvon alentuminen" kuvattua käyttöarvosta. Käypä arvo kuvastaa markkinaosapuolten tietämystä ja arvioita samoin kuin tekijöitä, joilla on merkitystä markkinaosapuolille yleisesti. Käyttöarvo sitä vastoin kuvastaa yrityksen omaa tietämystä ja arvioita sekä yksikkökohtaisia tekijöitä, jotka saattavat koskea nimenomaan kyseistä yritystä eivätkä ole sovellettavissa yrityksiin yleensä. Käypä arvo ei kuvasta esimerkiksi:
- (a) lisäarvoa, joka saadaan eri paikoissa sijaitsevista kiinteistöistä koostuvasta sijoitussalkusta;
  - (b) kyseisen sijoituskiinteistön ja muiden omaisuserien välisiä synergioita;
  - (c) laillisia oikeuksia tai oikeudellisia rajoitteita, jotka koskevat nimenomaisesti vain senhetkistä omistajaa; eikä
  - (d) verohyötyjä tai veroseuraamuksia, jotka koskevat nimenomaisesti senhetkistä omistajaa.

## IAS 40

44. Sijoituskiinteistön käypää arvoa määrittäessään yritys välttää ottamasta kahteen kertaan huomioon sellaisia varoja ja velkoja, jotka merkitään erillisiksi omaisuuseriksi tai veloiksi taseeseen. Esimerkiksi:
- (a) laitteistot kuten esimerkiksi hissit tai ilmastointilaitteet ovat usein kiinteä osa rakennusta ja sisällytetään yleensä sijoituskiinteistön arvoon eikä niitä merkitä erikseen taseeseen aineelliseksi käyttöomaisuudeksi;
  - (b) jos toimisto on annettu vuokralle kalustettuna, kaluston käypä arvo sisältyy yleensä toimiston käypään arvoon, koska vuokratuotot liittyvät kalustettuun toimistoon. Kun kalusto sisältyy sijoituskiinteistön käypään arvoon, yritys ei kirjaa kyseistä kalustoa erilliseksi omaisuuseräksi; ja
  - (c) sijoituskiinteistön käypä arvo ei sisällä etukäteen maksettua tai vielä saamatta olevaa vuokratuloa, joka perustuu muuhun kuin rahoitusleasingsopimukseen, koska yritys kirjaa sitä koskevan saamisen tai velan erikseen.
45. Sijoituskiinteistön käyvässä arvossa ei oteta huomioon vastaisia investointeja, jotka parantavat kiinteistöä tai lisäävät sen arvoa, eikä se myöskään kuvasta kyseiseen investointiin liittyvää vastaista hyötyä.
46. Joskus yritys ennakoii, että sen sijoituskiinteistöön liittyen suorittamien maksujen nykyarvo (muiden kuin kirjattuihin rahoitusvelkoihin liittyvien maksujen) tulee ylittämään vastaavien, siihen liittyen saatavien maksujen nykyarvon. Yritys soveltaa IAS-standardia 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" ratkaistessaan, kirjaako se velan ja miten tällainen velka määritetään.

Käyvän arvon luotettava määrittäminen ei mahdollista

47. *Lähtökohtaisesti oletetaan, että yritys pystyy jatkuvasti määrittämään sijoituskiinteistön käyvän arvon luotettavasti, mutta tämä oletamus on kumottavissa. Poikkeuksellisissa tapauksissa on jo yrityksen hankkiessa sijoituskiinteistön (tai kun olemassa olevasta kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö rakennus- tai kunnostustyön valmistuessa tai käyttötarkoituksen muuttuessa) selvää näyttöä siitä, ettei yritys pysty jatkuvasti määrittämään sijoituskiinteistön käypää arvoa luotettavasti. Näin on silloin ja vain silloin, kun vertailukelpoisia kauppvoja toteutuu markkinoilla harvoin ja muita käypää arvoa koskevia arvioita (esimerkiksi diskontattuihin rahavirtaennusteisiin perustuvia) ei ole saatavissa. Tällöin yrityksen tulee arvostaa kyseinen sijoituskiinteistö IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" mukaista ensisijaista menettelytapaa noudattaen. Sijoituskiinteistön jäännösarvo oletetaan nollan suuriseksi. Yrityksen tulee soveltaa IAS-standardia 16 sijoituskiinteistön luovutukseen asti.*
48. Niissä poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa yrityksen on edellisessä kappaleessa esitetyistä syistä johtuen pakko arvostaa jokin sijoituskiinteistö IAS 16:n mukaista ensisijaista menettelytapaa noudattaen, yritys arvostaa kuitenkin kaikki muut sijoituskiinteistönsä käypään arvoon.
49. *Jos yritys on aiemmin arvostanut sijoituskiinteistön käypään arvoon, sen tulee jatkaa käypään arvoon arvostamista kiinteistön luovutukseen saakka (tai siihen asti, kun kiinteistö otetaan omaan käyttöön tai yritys alkaa kunnostaa kiinteistöä tavanomaisessa liiketoiminnassa myytäväksi), vaikka markkinoilla toteutuisi vertailukelpoisia kauppvoja entistä harvemmin tai markkinahintojen saaminen vaikeutuisi.*

Hankintamenomalli

50. *Jos yritys valitsee hankintamenomallin, sen tulee arvostaa kaikki sijoituskiinteistönsä IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" mukaista ensisijaista menettelytapaa noudattaen, toisin sanoen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.*

## SIIRROT

51. ***Sirtoja toisista varojen ryhmistä sijoituskiinteistöihin tai sijoituskiinteistöistä toisiin ryhmiin tehdään silloin ja vain silloin, kun kyseessä on käyttötarkoituksen muutos, jota osoittaa:***
- (a) ***oman käytön alkaminen siirrettäessä sijoituskiinteistö omassa käytössä olevaksi kiinteistöksi;***
  - (b) ***myyntiä varten tehtävän kunnostuksen aloittaminen siirrettäessä sijoituskiinteistö vaihto-omaisuudeksi;***
  - (c) ***oman käytön loppuminen siirrettäessä omassa käytössä ollut kiinteistö sijoituskiinteistöksi;***
  - (d) ***vuokrasopimuksen voimaantulo siirrettäessä muulla kuin rahoitusleasingsopimuksella toiselle osapuolelle vuokrattu kiinteistö vaihto-omaisuudesta sijoituskiinteistöksi; tai***
  - (e) ***rakennus- tai kunnostustyön päätyminen siirrettäessä kiinteistö rakennus- tai kunnostustyön kohteena olevasta omaisuudesta (jota koskee IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet") sijoituskiinteistöksi.***
52. Edellä oleva kappale 51(b) edellyttää, että yritys siirtää kiinteistön sijoituskiinteistöistä vaihto-omaisuudeksi silloin ja vain silloin, kun kyseessä on käyttötarkoituksen muutos, jota osoittaa myyntiä varten tehtävän kunnostustyön aloittaminen. Kun yritys päättää luovuttaa sijoituskiinteistön ilman kunnostamista, se jatkaa kiinteistön käsittelemistä sijoituskiinteistönä siihen asti kunnes se kirjataan pois taseesta (sitä ei enää merkitä taseeseen) eikä sitä käsitellä vaihto-omaisuutena. Samoin, jos yritys alkaa kunnostaa olemassa olevaa sijoituskiinteistöä jatkaakseen sen käyttöä sijoituskiinteistönä myös tulevaisuudessa, kiinteistö pysyy sijoituskiinteistönä eikä sitä siirretä omassa käytössä olevaksi kiinteistöksi kunnostustyön ajaksi.
53. Kappaleissa 54-59 käsitellään kirjaamiseen ja arvostamiseen liittyviä kysymyksiä tilanteessa, jossa yritys soveltaa sijoituskiinteistöihin käyvän arvon mallia. Yrityksen käyttäessä hankintamenomallia sijoituskiinteistöjen, omassa käytössä olevien kiinteistöjen ja vaihto-omaisuuden väliset siirrot eivät muuta siirretyn kiinteistön kirjanpitoarvoa, eivätkä ne myöskään muuta kyseisen kiinteistön arvostamiseen tarvittavaa tai liitetietona ilmoitettavaa hankintamenoa.
54. ***Jos käypään arvoon taseeseen merkitty sijoituskiinteistö siirretään omaan käyttöön tai vaihto-omaisuudeksi, IAS 16:n tai IAS 2:n mukaisessa kirjanpidollisessa käsittelyssä käytetään kiinteistön hankintamenoa sen käypää arvoa päivänä, jona käyttötarkoitus muuttuu.***
55. ***Jos omassa käytössä olevasta kiinteistöistä tulee käypään arvoon taseeseen merkittävä sijoituskiinteistö, yrityksen tulee soveltaa IAS-standardia 16 siihen päivään asti, jona käyttötarkoitus muuttuu. Yrityksen tulee käsitellä kiinteistön IAS 16:n mukaisen kirjanpitoarvon ja sen käyvän arvon välillä tuona ajankohtana oleva ero samalla tavalla kuin uudelleenarvostus käsitellään IAS 16:n mukaan.***
56. Yritys jatkaa poistojen tekemistä kiinteistöistä ja kirjaa mahdolliset arvonalentumistappiot siihen päivään asti, jona omassa käytössä olevasta kiinteistöistä tulee käypään arvoon taseeseen merkittävä sijoituskiinteistö. Yritys käsittelee kiinteistön IAS 16:n mukaisen kirjanpitoarvon ja sen käyvän arvon välillä tuona ajankohtana olevan eron samalla tavalla kuin uudelleenarvostus käsitellään IAS 16:n mukaan. Toisin sanoen:
- (a) tästä johtuva kiinteistön kirjanpitoarvon vähennys kirjataan tulosvaikutteisesti tilikaudella. Vähennys kirjataan kuitenkin uudelleenarvostusrahastoa vastaan siihen määrään asti, joka sisältyy uudelleenarvostusrahastoon kyseistä kiinteistöä koskien; ja

## IAS 40

- (b) tästä johtuva kirjanpitoarvon lisäys käsitellään seuraavasti:
- (i) siltä osin kuin lisäys kumoo kyseisestä kiinteistöstä aikaisemmin kirjatun arvonalentumistappion, lisäys kirjataan tulosvaikutteisesti kyseisellä tilikaudella. Tulosvaikutteisesti ei kirjata enempää kuin määrä, joka tarvitaan kirjanpitoarvon palauttamiseksi siihen arvoon, joka kiinteistöllä olisi (poistoilla vähennettynä), ellei arvonalentumistappioita olisi kirjattu; ja
  - (ii) mahdollinen jäljellä oleva osuus lisäyksestä hyvitetään suoraan omaan pääomaan erään, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. Kun sijoituskiinteistö myöhemmin luovutetaan, omaan pääomaan sisältyvä uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää kertyneisiin voittovaroihin. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä tuloslaskelman kautta.
57. ***Jos kiinteistö siirretään vaihto-omaisuudesta sijoituskiinteistöksi, joka merkitään taseeseen käypään arvoon, kiinteistön kyseisen päivän käyvän arvon ja sen aikaisemman kirjanpitoarvon välinen ero kirjataan tulosvaikutteisesti kyseisellä tilikaudella.***
58. Siirtoja vaihto-omaisuudesta käypään arvoon taseeseen merkittäväksi sijoituskiinteistöksi käsitellään tavalla, joka on yhdenmukainen vaihto-omaisuuden myynnin käsittelyn kanssa.
59. ***Kun yritys saa valmiiksi itse rakentamansa, käypään arvoon taseeseen merkittävän sijoituskiinteistön rakentamis- tai kunnostustyön, kiinteistön kyseisen päivän käyvän arvon ja sen aikaisemman kirjanpitoarvon välinen ero kirjataan tulosvaikutteisesti kyseisellä tilikaudella.***

## VÄHENNYKSET

60. ***Sijoituskiinteistö kirjataan pois taseesta (sitä ei enää merkitä taseeseen), kun se luovutetaan tai kun sijoituskiinteistö poistetaan käytöstä pysyvästi eikä sen luovuttamisesta odoteta koituvan taloudellista hyötyä.***
61. Sijoituskiinteistön luovutus voi tapahtua myymällä se tai antamalla se vuokralle rahoitusleasingopimuksella. Yritys soveltaa sijoituskiinteistön myyntipäivän määrittämiseen IAS 18:n "Tuotot" mukaisia tavaroiden myynnin tulouttamiskriteerejä ja ottaa huomioon IAS 18:n liitteessä esitetyn tähän liittyvän ohjeistuksen. Rahoitusleasingopimuksen tekemiseen taikka myyntiin ja takaisinvuokraukseen sovelletaan IAS-standardia 17 "Vuokrasopimukset".
62. ***Voitto tai tappio sijoituskiinteistön käytöstä poistamisesta tai luovutuksesta määritetään nettomääräisen luovutustulon ja omaisuuserän kirjanpitoarvon välisenä erotuksena ja merkitään tuotoksi tai kuluksi tuloslaskelmaan (ellei IAS 17 "Vuokrasopimukset" edellytä erilaista menettelyä myynti- ja takaisinvuokraustapauksessa).***
63. Sijoituskiinteistön myynnistä saatava vastike kirjataan alun perin käypään arvoon. Erityisesti jos sijoituskiinteistöstä saatava maksu viivästyy, saatava vastike kirjataan alun perin käteishintaa vastaavaan määrään. Vastikkeen nimellisarvon ja käteishintaa vastaavan määrän välinen erotus kirjataan korkotuotoksi IAS 18:n mukaisesti ajan kulumisen perusteella ottaen huomioon saamisen efektiivisen tuoton.
64. Yritys soveltaa velkoihin, joita sille jää sijoituskiinteistön luovutuksen jälkeen, IAS-standardia 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" tai muita soveltuvia IAS-standardia.

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

## Käyvän arvon malli ja hankintamenomalli

65. Jäljempänä mainittavat tiedot esitetään IAS 17:n "Vuokrasopimukset" edellyttämien tietojen lisäksi. IAS 17:n mukaan sijoituskiinteistön omistaja antaa vuokralle antajalta edellytettävät tiedot muista vuokrasopimuksista kuin rahoitusleasingisopimuksista. Jos yritys pitää sijoituskiinteistöä hallussaan rahoitusleasingisopimuksella, se antaa kyseisestä rahoitusleasingisopimuksista tiedot, joita edellytetään vuokralle ottajalta ja lisäksi se antaa vuokralle antajalta edellytettävät tiedot muulla sopimuksella vuokralle antamistaan kohteista.
66. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:**
- (a) **luokittelun ollessa vaikeaa (ks. kappale 12) kriteerit, jotka yritys on kehittänyt ja joita se käyttää sijoituskiinteistöjen erottamiseen omassa käytössä olevista kiinteistöistä ja kiinteistöistä, jotka pidetään tarkoituksena myydä ne osana tavanomaista liiketoimintaa;**
  - (b) **sijoituskiinteistöjen käypää arvoa määritettäessä käytetyt menetelmät ja tehdyt merkittävät oletukset, mukaan lukien tieto siitä, perustuuko käyvän arvon määrittäminen markkinoilta saatuun näyttöön vaiko kiinteistön luonteesta johtuen tai vertailukelpoisen markkina-informaation puuttumisen vuoksi pikemminkin muihin tekijöihin (jotka yrityksen tulee ilmoittaa);**
  - (c) **missä määrin sijoituskiinteistöjen käypä arvo (taseeseen merkitty tai liitetietona esitetty) perustuu arvioon, jonka on tehnyt riippumaton, tunnustetun ja asianmukaisen ammatillisen pätevyyden omaava arvioija, jolla on viimeaikaista kokemusta sijainniltaan ja tyyppiltään vastaavanlaisista kiinteistöistä kuin arvostettavana oleva sijoituskiinteistö. Jos tällaista arviota ei ole tehty, tämä ilmoitetaan;**
  - (d) **tuloslaskelmaan merkityt:**
    - (i) **vuokratuotot sijoituskiinteistöistä;**
    - (ii) **välittömät hoitokulut (korjaukset ja huolto mukaan lukien) sijoituskiinteistöistä, jotka on kerryttäneet vuokratuottoa tilikaudella; ja**
    - (iii) **välittömät hoitokulut (korjaukset ja huolto mukaan lukien) sijoituskiinteistöistä, jotka eivät ole kerryttäneet vuokratuottoa tilikaudella;**
  - (e) **sijoituskiinteistöjen realisoitavuutta tai tuoton ja myyntitulon siirtämistä koskevien rajoitusten olemassaolo ja määrät; ja**
  - (f) **olennaiset sopimukseen perustuvat veloitteet, jotka koskevat sijoituskiinteistöjen ostamista, rakentamista tai kunnostamista taikka niiden korjaamista, huoltoa tai parannuksia.**

## Käyvän arvon malli

67. **Jos yritys soveltaa kappaleissa 27-49 esitettyä käyvän arvon mallia, sen tulee esittää kappaleen 66 edellyttämien tietojen lisäksi sijoituskiinteistöjen tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa (vertailutietoja ei edellytetä):**
- (a) **lisäykset, hankinnoista johtuvat ja myöhemmin toteutuneista aktivoituista menoista johtuvat erikseen;**
  - (b) **lisäykset, jotka johtuvat yritysten yhteenliittymien kautta toteutuneista hankinnoista;**
  - (c) **vähennykset;**

## IAS 40

- (d) käypää arvoa koskevista oikaisuista johtuvat nettomääräiset voitot tai tappiot;
  - (e) ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuttamisesta syntyneet nettomääräiset kurssierot;
  - (f) siirrot vaihto-omaisuuteen ja omaan käyttöön sekä vaihto-omaisuudesta ja omasta käytöstä; ja
  - (g) muut muutokset.
68. Niissä poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa yritys arvostaa sijoituskiinteistöt IAS 16:n ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” mukaista ensisijaista menettelytapaa noudattaen (koska luotettava käypä arvo puuttuu, ks. kappale 47 edellä), edellisen kappaleen edellyttämässä täsmäytyslaskelmassa esitetään kyseisiä sijoituskiinteistöjä koskevat tiedot erillään muista sijoituskiinteistöistä. Lisäksi yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:
- (a) kuvaus sijoituskiinteistöistä;
  - (b) selostus siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti;
  - (c) mikäli mahdollista, arvioitu vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu; ja
  - (d) luovutettaessa sijoituskiinteistö, jota ei ole merkitty taseeseen käypään arvoon esitetään:
    - (i) että yritys on luovuttanut sijoituskiinteistön, jota ei ole merkitty taseeseen käypään arvoon;
    - (ii) kyseisen sijoituskiinteistön myyntiajankohdan kirjanpitoarvo; ja
    - (iii) syntynyt voitto tai tappio.

## Hankintamallit

69. Jos yritys soveltaa kappaleessa 50 esitettyä hankintamallia, sen tulee esittää tilinpäätöksessään kappaleen 66 vaatimien tietojen lisäksi:
- (a) käytetyt poistomenetelmät;
  - (b) taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;
  - (c) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettyinä) tilikauden alussa ja lopussa;
  - (d) sijoituskiinteistön tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa (vertailutietoja ei edellytetä):
    - (i) lisäykset, hankinnoista johtuvat ja myöhemmin syntyneistä aktivoituista menoista johtuvat erikseen;
    - (ii) lisäykset, jotka johtuvat yritysten yhteenliittymien kautta toteutuneista hankinnoista;
    - (iii) vähennykset;
    - (iv) poistot;
    - (v) IAS 36:n ”Omaisuserien arvon alentuminen” mukaisesti kirjatut arvonalentumistappiot ja arvonalentumistappioiden peruutukset tilikaudella;

- (vi) **ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuttamisesta syntyneet nettomääräiset kurssierot;**
- (vii) **siirrot vaihto-omaisuuteen ja omaan käyttöön sekä vaihto-omaisuudesta ja omasta käytöstä; ja**
- (viii) **muut muutokset; sekä**
- (e) **sijoituskiinteistöjen käypä arvo. Niissä kappaleessa 47 kuvatuissa poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa yritys ei pysty määrittämään joidenkin sijoituskiinteistöjen arvoa luotettavasti, sen tulee esittää:**
  - (i) **kuvaus sijoituskiinteistöistä;**
  - (ii) **selostus siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti; ja**
  - (iii) **mikäli mahdollista, arvioitu vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu.**

#### SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

##### Käyvän arvon malli

70. **Käyvän arvon mallia sovellettaessa vaikutus, joka johtuu tämän standardin käyttöönotosta sen voimaan tullessa (tai aikaisemmin), esitetään tilikauden alun kertyneiden voittovarojen oikaisuna sillä tilikaudella, jolla standardia sovelletaan ensimmäisen kerran. Lisäksi:**
- (a) **mikäli yritys on julkistanut (joko tilinpäätöksessä tai muutoin) sijoituskiinteistöjen käyvän arvon jo aikaisemmillä tilikausilla (määritettynä sellaisella perusteella, joka vastaa sekä kappaleen 4 mukaisen käyvän arvon määrittämää että kappaleisiin 29-46 sisältyvää ohjeistusta) yritykselle suositellaan, mutta siltä ei kuitenkaan edellytetä, että:**
    - (i) **yritys oikaisee tilikauden alun kertyneitä voittovaroja aikaisimmalla tilinpäätöksessä esitettävällä tilikaudella, jolta tällainen käypä arvo on julkistettu; ja**
    - (ii) **yritys oikaisee kyseisiä tilikausia koskevat vertailutiedot; ja**
  - (b) **mikäli yritys ei ole aikaisemmin esittänyt kohdassa (a) tarkoitettua informaatiota, vertailutietoja ei pidä oikaista ja tämä tulee ilmoittaa tilinpäätöksessä.**
71. Tämä standardi edellyttää tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten käsittelyä, joka poikkeaa IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesta ensisijaisesta menettelytavasta ja sallitusta vaihtoehtoisesta menettelytavasta. IAS 8 edellyttää vertailutietojen oikaisemista (ensisijainen menettelytapa) tai oikaistun pro-forma -lisäinformaation esittämistä (sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa), jos se on käytännössä mahdollista.
72. Kun yritys soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, tilikauden alun kertyneisiin voittovaroihin tehtävä oikaisu sisältää myös uudelleenarvostusrahastoon mahdollisesti sisältyvän sijoituskiinteistöistä johtuvan määrän.

##### Hankintameno malli

73. Kaikkiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin, jotka ovat seurausta siitä, että yritys ottaa tämän standardin käyttöön ja valitsee alkuperäiseen hankintamenoon perustuvan laskentamallin, sovelletaan IAS-standardia 8. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin kuuluu myös uudelleenarvostusrahastoon mahdollisesti sisältyvän sijoituskiinteistöistä johtuvan määrän uudelleenluokittelu.

**IAS 41**

## VOIMAANTULO

74. ***Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempaa soveltamista suositellaan. Mikäli yritys soveltaa tätä standardia ennen 1.1.2001 alkavalla tilikaudella, tämä ilmoitetaan.***
75. Tämä standardi korvaa IAS 25:n "Sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" sijoituskiinteistöjen osalta.

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 41****Maatalous**

IASC:n hallitus Board hyväksyi tämän IAS-standardin joulukuussa 2000, ja se tulee voimaan koskien 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

## JOHDANTO

1. IAS 41 määrää maataloustoimintaa koskevasta kirjanpidollisesta käsittelystä, esittämistävästä tilinpäätöksessä ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joita mikään aikaisempi IAS-standardi ei kata. Maataloustoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jossa yritys hallitsee elävien eläinten tai kasvien (biologiset hyödykkeet) biologista muuttumista myyntiä varten, maataloustuotteiksi tai muiksi biologisiksi hyödykkeiksi.
2. IAS 41 määrää muun muassa biologisten hyödykkeiden kirjanpidollisesta käsittelystä kasvukaudella ja degeneroitumisen, tuotannon ja lisääntymisen aikana sekä maataloustuotteiden alkuperäisestä arvostamisesta korjuun tapahtuessa. Se edellyttää hyödykkeiden arvostamista käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla alkaen biologisten hyödykkeiden alkuperäisestä kirjanpitoon merkitsemisestä aina korjuuhetkeen asti, paitsi milloin käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti alkuperäisen kirjanpitoon merkitsemisen tapahtuessa. IAS-standardissa 41 ei kuitenkaan käsitellä maataloustuotteiden käsittelyä korjuun jälkeen, esimerkiksi viinin valmistamista rypäleistä tai langan valmistamista villasta.
3. Lähtökohtaisesti oletetaan, että biologisen hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Tämä oletamus on kuitenkin kumottavissa, mutta ainoastaan alkuperäisen kirjanpitoon merkitsemisen tapahtuessa, jos biologiselle hyödykkeelle ei ole saatavissa markkinoilla määräytyviä hintoja tai arvoja ja jos kyseisen hyödykkeen osalta käypää arvoa koskevien vaihtoehtoisten arvioiden todetaan olevan selvästi epäluotettavia. Tällaisessa tapauksessa IAS 41 vaatii yritystä arvostamaan kyseisen biologisen hyödykkeen alkuperäiseen hankintamenoon kertyneillä poistoilla ja kertyneillä arvonalentumistappioilla vähennettynä. Kun tällaisen biologisen hyödykkeen käyvän arvon luotettava määrittäminen tulee mahdolliseksi, yrityksen tulee arvostaa se käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla. Kaikissa tapauksissa yrityksen tulee korjuuajankohdanta arvostaa maataloustuotteet käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla.
4. IAS 41 edellyttää, että biologisen hyödykkeen arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla vähennetyn käyvän arvon muutos kirjataan tulosvaikutteisesti sillä tilikaudella, jonka aikana se on tapahtunut. Elävän eläimen tai kasvin fyysisien ominaisuuksien muutos lisää tai vähentää välittömästi yritykselle koituvaa taloudellista hyötyä maataloustoiminnassa. Toteutuneisiin liiketoimiin pohjautuvassa, alkuperäiseen hankintamenoon perustuvassa laskentamallissa istutusmetsiä viljelevä yritys ei mahdollisesti esitä tilinpäätöksessään lainkaan tuottoja ennen ensimmäistä puunkorjuuta ja myyntiä, mahdollisesti 30 vuoteen istutuksen jälkeen. Toisaalta laskentamalli, joka ottaa huomioon biologisen kasvun käyttämällä tarkasteluajankohdan käypää arvoa, johtaa käyvän arvon muutoksen esittämiseen tilinpäätöksessä koko istutuksen ja korjuun välisenä aikana.

## IAS 41

5. IAS 41 ei määrittele uusia periaatteita maataloustoimintaan liittyviä maa-alueita koskien. Yritys noudattaa sen sijaan IAS-standardia 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" tai IAS-standardia 40 "Sijoituskiinteistöt" riippuen siitä, kumpi standardi on kussakin tapauksessa asianmukainen. IAS 16 edellyttää maa-alueiden arvostamista mahdollisilla kertyneillä arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon taikka uudelleenarvostettuun määrään. IAS 40 edellyttää sijoituskiinteistönä olevan maan arvostamista käypään arvoon taikka mahdollisilla arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon. Biologiset hyödykkeet, jotka ovat fyysisesti kiinni maassa (esimerkiksi puut istutetussa metsässä) arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla erillään maa-alueesta.
6. IAS 41 edellyttää, että julkinen avustus, johon ei liity ehtoja ja joka liittyy sellaiseen biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla, tuloutetaan silloin ja vain silloin, kun oikeus julkisen avustuksen saamiseen syntyy. Mikäli julkiseen avustukseen liittyy ehtoja, kuten esimerkiksi silloin, kun julkinen avustus edellyttää, ettei yritys ryhdy harjoittamaan tietynlaista maataloustoimintaa, yrityksen tulee tulouttaa avustus silloin ja vain silloin, kun avustukseen liittyvät ehdot täyttyvät. Jos julkinen avustus liittyy biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon, sovelletaan IAS-standardia 20 "Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot".
7. IAS-standardia 41 sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.
8. IAS 41 ei sisällä erityisiä siirtymäsääntöjä. IAS 41:n käyttöönottoa käsitellään IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti.
9. Liite A sisältää havainnollistavia esimerkkejä IAS 41:n soveltamisesta. Liite B "Johtopäätösten perustelut" sisältää yhteenvedon syistä, joiden vuoksi IASC:n hallitus on päättänyt IAS-standardissa 41 esitettävien vaatimuksiin.

## SISÄLLYSLUETTELO

## Kappaleet

Tavoite	
Soveltamisala	1-4
Määritelmät	5-9
Maatalouteen liittyvät määritelmät	5-7
Yleiset määritelmät	8-9
Kirjaaminen ja arvostaminen	10-33
Voitot ja tappiot	26-29
Käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti	30-33
Julkiset avustukset	34-38
Esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	39-57
Esittämistapa	39
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	40-57
Yleistä	40-53
Lisätiedot biologisista hyödykkeistä, kun käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti	54-56

**IAS 41**

Julkiset avustukset	57
Voimaantulo ja siirtymäsäännöt	58-59

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

**TAVOITE**

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä maataloustoimintaa koskevasta kirjanpitokäsittelystä, esittämistavasta tilinpäätöksessä sekä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

**SOVELTAMISALA**

- Tätä standardia sovelletaan seuraavien erien kirjanpidolliseen käsitteelyyn niiden liittyessä maataloustoimintaan:**
  - biologiset hyödykkeet;**
  - maataloustuotteet korjuuajankohtana; sekä**
  - kappaleissa 34-35 tarkoitettut julkiset avustukset.**
- Tämä standardi ei koske:
  - maataloustoimintaan liittyviä maa-alueita (ks. IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" ja IAS 40 "Sijoituskiinteistöt"); eikä
  - maataloustoimintaan liittyviä aineettomia hyödykkeitä (ks. IAS 38 "Aineettomat hyödykkeet").
- Tätä standardia sovelletaan maataloustuotteisiin, joilla tarkoitetaan yrityksen biologisten hyödykkeiden korjattuja tuotteita ainoastaan korjuun tapahtuessa. Sen jälkeen sovelletaan IAS-standardia 2 "Vaihtomaisuus" tai jotain muuta soveltuvaa IAS-standardia. Tässä standardissa ei näin ollen käsitellä maataloustuotteiden edelleen jalostamista korjuun jälkeen; esimerkiksi sitä, kun viininviljelijä valmistaa viiniä kasvattamistaan rypäleistä. Vaikka tällainen jalostustoiminta voi olla maataloustoiminnan johdonmukainen ja luonnollinen jatke ja vaikka tapahtumat voivat olla jossain määrin samankaltaisia kuin biologinen muuttuminen, tämän standardin mukainen maataloustoiminnan määritelmä ei kata tällaista jalostusta.
- Seuraavassa taulukossa esitetään esimerkkejä biologisista hyödykkeistä, maataloustuotteista sekä tuotteista, jotka syntyvät jalostuksen tuloksena korjuun jälkeen:

Biologiset hyödykkeet	Maataloustuotteet	Tuotteet, jotka syntyvät jatkojalostuksen tuloksena korjuun jälkeen
Lammas	Villa	Lanka, matto
Puut istutetussa metsässä	Kuitu- ja tukkipuu	Puutavara
Kasvit	Puuvilla Korjattu sokeriruoko	Lanka, vaatteet Sokeri
Lypsykarja	Maito	Juusto
Porsaat	Teurastettu ruho	Makkarat, käsitellyt kinkut
Pensaat	Lehdet	Tee, kuivattu tupakka
Viiniköynnökset	Rypäleet	Viini
Hedelmäpuut	Poimitut hedelmät	Jalostetut hedelmät

## MÄÄRITELMÄT

Maatalouteen liittyvät määritelmät

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

**Maataloustoiminta on toimintaa, jossa yritys hallitsee biologisten hyödykkeiden biologista muuttumista myyntiä varten, maataloustuotteiksi tai muiksi biologisiksi hyödykkeiksi.**

**Maataloustuotteet ovat yrityksen biologisista hyödykkeistä korjuun kautta saatuja tuotteita.**

**Biologinen hyödyke on elävä eläin tai kasvi.**

**Biologiseen muuttumiseen kuuluvat sellaiset kasvu-, degeneroitumis-, tuotanto- ja lisääntymisprosessit, jotka aiheuttavat biologiseen hyödykkeeseen laadullisia tai määrällisiä muutoksia.**

**Biologisten hyödykkeiden ryhmä on joukko samanlaisia eläviä eläimiä tai kasveja.**

**Korjuu tarkoittaa tuotteen irrottamista biologisesta hyödykkeestä tai biologisen hyödykkeen elintoimintojen lopettamista.**

6. Maataloustoiminta kattaa monenlaista toimintaa, esimerkiksi karjankasvatus, metsätalous, vuotuinen ja monivuotinen viljely, hedelmätarhojen ja viljelmien hoitaminen, kukkien kasvattaminen sekä vesiviljely (kalankasvatus mukaan lukien). Tässä monimuotoisuudessa esiintyy kuitenkin tiettyjä yhteisiä piirteitä:

- (a) Muuttumiskyky. Elävät eläimet ja kasvit pystyvät muuttumaan biologisesti.
- (b) Muutoksen hallinta. Hallinta edistää biologista muuttumista parantamalla tai vähintäänkin vakiinnuttamalla olosuhteita, jotka ovat välttämättömiä prosessin toteutumiseksi (esimerkiksi ravinnetasot, kosteus, lämpötila, hedelmällisyys ja valo). Tällainen hallinta erottaa maataloustoiminnan muusta toiminnasta. Esimerkiksi sadon korjaaminen lähteistä, jotka eivät ole hallinnan alaisia (kuten esimerkiksi valtamerikalastus ja metsän hävittäminen) ei ole maataloustoimintaa.
- (c) Muutoksen mittaaminen. Laadullista muutosta (esimerkiksi geneettinen ominaisuus, tiheys, kypsyyss, rasvaisuus, valkuaisainepitoisuus ja kuidun kestävyys) tai määrällistä muutosta (esimerkiksi jälkeläisten määrä, paino, kuutiolavuus, kuidun pituus tai halkaisija ja nuppujen lukumäärä), jonka biologinen muuttuminen on saanut aikaan, mitataan ja seurataan hallintaan liittyvänä rutiinitoimintona.

7. Biologinen muuttuminen johtaa seuraaventyypisiin tuloksiin:

- (a) hyödykkeen muuttuminen (i) kasvamalla (eläimen tai kasvin määrällinen lisäys tai laadun parantuminen); (ii) degeneroitumalla (eläimen tai kasvin määrällinen vähentyminen tai laadun huonontuminen); tai (iii) lisääntymällä (syntyy uusia eläviä eläimiä tai kasveja); taikka
- (b) maataloustuotteen kuten esimerkiksi kumin raaka-aineen, teelehtien, villan ja maidon tuotanto.

Yleiset määritelmät

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

**Toimivat markkinat ovat markkinat, joilla kaikki seuraavat olosuhteet vallitsevat:**

- (a) **markkinoilla vaihdettavat hyödykkeet ovat homogeenisia;**
- (b) **kaupantekoon halukkaita ostajia ja myyjiä on yleensä aina löydettävissä; ja**
- (c) **hinnat ovat yleisesti saatavissa.**

**Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen.**

## IAS 41

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

**Julkiset avustukset on määritelty IAS-standardissa 20 "Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot".**

9. Omaisuuserän käypä arvo perustuu sen tarkasteluhetken sijaintipaikkaan ja kuntoon. Tästä johtuen esimerkiksi maatilalla olevan karjan käypä arvo on karjan hinta asianmukaisilla markkinoilla, vähennettynä kuljetus- ja muilla menoilla, jotka syntyvät karjan kuljettamisesta kyseisille markkinoille.

## KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

10. **Yrityksen tulee merkitä biologinen hyödyke tai maataloustuote taseeseen silloin ja vain silloin, kun:**
- (a) **yrityksellä on aikaisempien tapahtumien seurauksena määräysvalta hyödykkeeseen;**
- (b) **on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja**
- (c) **hyödykkeen käypä arvo tai hankintameno on määritettävissä luotettavasti.**
11. Maataloustoiminnassa määräysvallan voi osoittaa esimerkiksi karjan laillisella omistusoikeudella ja polttomerkityksellä karjan tai merkitsemällä sen muulla tavalla joko hankinnan tapahtuessa, syntymähetkellä tai emosta vierotettaessa. Vastainen hyöty arvioidaan tavallisesti arviomalla merkittävät fyysiset ominaisuudet ja niiden aikaansaama taloudellinen arvo.
12. **Biologinen hyödyke arvostetaan alun perin kirjanpitoon merkittäessä sekä jokaisena tilinpäätöspäivänä käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla, paitsi kappaleessa 30 kuvatussa tilanteessa, jossa käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti.**
13. **Yrityksen biologisista hyödykkeistä korjatut maataloustuotteet arvostetaan korjuuajankohdan käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla. Tämä arvo on kyseisen päivän hankintameno sovellettaessa IAS-standardia 2 "Vaihto-omaisuus" tai muuta soveltuvaa IAS-standardia.**
14. Myyntiin liittyviä menoja ovat meklareiden ja välittäjien palkkiot, valvontaviranomaisten ja raaka-ainepörsisien perimät maksut sekä siirtoverot ja tullit. Myyntiin liittyviin menoihin eivät kuulu kuljetusmenot eivätkä muut menot, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeiden saamiseksi markkinoille.
15. Biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käyvän arvon määrittämistä voidaan helpottaa ryhmittelemällä biologiset hyödykkeet tai maataloustuotteet merkittävien ominaisuuksien, esimerkiksi iän tai laadun, mukaisesti. Yritys valitsee nämä ominaisuudet niitä ominaisuuksia vastaavasti, joita markkinoilla käytetään hinnoittelussa.
16. Yritykset tekevät usein sopimuksia biologisten hyödykkeiden tai maataloustuotteiden myymisestä tulevana ajankohtana. Sopimushinnoilla ei välttämättä ole merkitystä käypää arvoa määritettäessä, koska käypä arvo kuvastaa tarkasteluhetken tilannetta markkinoilla, joilla liiketoimeen halukkaat ostaja ja myyjä tekisivät kaupan. Biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käypää arvoa ei tämän vuoksi oikaista sopimuksen olemassaolosta johtuen. Joskus sopimus biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen myynnistä voi olla IAS-standardissa 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" määritelty tappiollinen sopimus. Tappiollisiin sopimuksiin sovelletaan IAS-standardia 37.
17. Jos biologiselle hyödykkeelle on olemassa toimivat markkinat, näillä markkinoilla noteerattu hinta on asianmukainen perusta kyseisen omaisuuserän käyvän arvon määrittämiselle. Jos yrityksellä on mahdollisuus päästä useille toimiville markkinoille, yritys käyttää niitä markkinoita, jotka ovat sille merkityksellisimpiä. Jos yrityksellä on pääsy esimerkiksi kaksille toimiville markkinoille, se käyttäisi niillä markkinoilla vallitsevaa hintaa, joita odotetaan käytettävän.

18. Mikäli toimivia markkinoita ei ole olemassa, yritys käyttää käypää arvoa määrittäessään yhtä tai useampaa seuraavista arvon määrittämissä sääntöistä silloin, kun ne ovat saatavissa:
- (a) viimeisimmässä liiketoimessa toteutunut hinta markkinoilla edellyttäen, että taloudelliset olosuhteet eivät ole muuttuneet merkittävästi kyseisen liiketoimen toteutumispäivän ja tilinpäätöspäivän välillä;
  - (b) vastaavanlaisten omaisuuserien markkinahinnat oikaistuina erojen vaikutuksella; ja
  - (c) toimialalla vallitsevat normit kuten hedelmätarhan arvo ilmaistuna vientilavaa, vakkaa tai hehtaaria kohden ja karjan arvo ilmaistuna lihakiloa kohden.
19. Joskus kappaleessa 18 luetellut tietolähteet saattavat tuottaa erilaisia tuloksia biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käyväksi arvoksi. Yritys punnitsee näihin eroihin johtavia syitä löytääkseen luotettavimman arvion käyvästä arvosta järkevien arvioiden suhteellisen kapealla vaihteluvälillä.
20. Joissakin tilanteissa biologiselle hyödykkeelle ei ole saatavissa markkinoilla määräytyviä hintoja hyödykkeen senhetkessä tilassa. Tällaisessa tilanteessa yritys käyttää käyvän arvon määrittämiseen omaisuuserästä johtuvien, odotettavissa olevien rahavirtojen nykyarvoa, joka lasketaan käyttämällä tarkasteluhetkellä vallitsevaa, markkinoilla määräytyvää, ennen veroja laskettua korkokantaa.
21. Odotettavissa olevien rahavirtojen nykyarvo lasketaan, jotta voitaisiin määrittää biologisen hyödykkeen käypä arvo hyödykkeen tarkasteluhetken sijaintipaikassa ja tilassa. Yritys ottaa tämän huomioon asianmukaista korkokantaa määrittäessään ja ennakoituja nettorahavirtoja arvioidessaan. Biologisen hyödykkeen tarkasteluhetken tila määritetään ottamatta huomioon vielä toteutuvasta biologisesta muutoksesta johtuvia arvonnousuja ja yrityksen tulevia toimia kuten esimerkiksi toimia, jotka liittyvät vastaisen biologisen muuttumisen edistämiseen, sadonkorjuuseen ja myyntiin.
22. Yritys ei ota huomioon rahavirtoja, jotka johtuvat hyödykkeiden rahoittamisesta, verotuksesta tai biologisten hyödykkeiden uusintamisesta korjuun jälkeen (esimerkiksi menot, jotka johtuvat istutusmetsän uudelleenistutamisesta korjuun jälkeen).
23. Kun asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat, toisistaan riippumattomat ostajat ja myyjät sopivat kauppahinnasta, he ottavat huomioon rahavirtojen muutosten mahdollisuuden. Tästä seuraa, että tällaisten muutosten mahdollisuus vaikuttaa käypään arvoon. Yritys ottaa siis rahavirtojen mahdollisia muutoksia koskevat odotukset huomioon joko ennakoituissa rahavirroissa, diskonttauskorossa tai jonkinlaisena näiden kahden tekijän yhdistelmänä. Diskonttauskoron määrittäessään yritys käyttää oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia niiden oletusten kanssa, joita on käytetty ennakoituja rahavirtoja arvioitaessa, jottei joidenkin oletusten vaikutus tulisi otetuksi huomioon kahteen kertaan tai jäisi kokonaan huomioon ottamatta.
24. Hankintameno saattaa joskus olla lähellä käypää arvoa, erityisesti kun:
- (a) alkuperäisten menojen syntymisen jälkeen on tapahtunut vain vähän biologista muuttumista (esimerkiksi juuri ennen tilinpäätöspäivää istutetut hedelmäpuun taimet); taikka
  - (b) biologisella muuttumisella ei odoteta olevan olennaista vaikutusta hintaan (esimerkiksi alkukasvu mäntyviljelmän 30-vuotisessa tuotantosyklissä).
25. Biologiset hyödykkeet ovat usein fyysisesti kiinni maassa (esimerkiksi puut istutusmetsikössä). Maassa kiinni oleville biologisille hyödykkeille ei mahdollisesti ole erillisiä markkinoita, mutta yhdistetyille omaisuuserille, toisin sanoen biologisille hyödykkeille, luonnontilaiselle maalle ja maanparannustoimenpiteille yhdessä, saattaa olla olemassa toimivat markkinat. Yritys voi käyttää yhdistettyjä omaisuuseriä koskevaa informaatiota biologisten hyödykkeiden käypää arvoa määrittäessään. Esimerkiksi luonnontilaisen maan ja maanparannusten käypä arvo voidaan vähentää yhdistettyjen omaisuuserien käyvästä arvosta, ja näin päästään biologisten hyödykkeiden käypään arvoon.

## IAS 41

## Voitot ja tappiot

26. **Voitto tai tappio, joka syntyy, kun biologinen hyödyke merkitään alun perin kirjanpitoon käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla ja kun biologisen hyödykkeen käypä arvo vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla muuttuu, kirjataan tulosvaikutteisesti sillä tilikaudella, jonka aikana se on syntynyt.**
27. Kun biologinen hyödyke merkitään alun perin kirjanpitoon, voi syntyä tappiota, koska arvioidut myyntiin liittyvät menot vähennetään määrittäessä biologisen hyödykkeen käypää arvoa vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla. Biologisen hyödykkeen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä saattaa syntyä voittoa esimerkiksi silloin, kun vasikka syntyy.
28. **Voitto tai tappio, joka syntyy, kun maataloustuote merkitään alun perin kirjanpitoon käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla, kirjataan tulosvaikutteisesti sillä tilikaudella, jonka aikana se on syntynyt.**
29. Voittoa tai tappiota voi syntyä merkittäessä maataloustuote alun perin kirjanpitoon korjuun seurauksena.

## Käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti

30. **Lähtökohtaisesti oletetaan, että biologisen hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Tämä oletamus on kuitenkin kumottavissa, mutta vain alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä, jos biologiselle hyödykkeelle ei ole saatavissa markkinoilla määräytyviä hintoja tai arvoja ja jos käypää arvoa koskevien vaihtoehtoisten arvioiden katsotaan olevan kyseisen hyödykkeen osalta selvästi epäluotettavia. Tällöin biologinen hyödyke arvostetaan kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenuun. Heti kun tällaisen biologisen hyödykkeen käypä arvo pystytään määrittämään luotettavasti, yrityksen tulee arvostaa se käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla.**
31. Kappaleessa 30 esitetty oletamus on kumottavissa vain alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä. Jos yritys on aikaisemmin arvostanut biologisen hyödykkeen käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla, se arvostaa biologisen hyödykkeen edelleen aina luovutukseen saakka käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla.
32. Kaikissa tapauksissa yritys arvostaa korjuun tapahtuessa maataloustuotteet käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla. Tämä standardi kuvastaa näkemystä, jonka mukaan maataloustuotteiden korjuuhetken käypä arvo on aina määritettävissä luotettavasti.
33. Yritys ottaa huomioon IAS 2:n "Vaihto-omaisuus", IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" ja IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" määrittäessään hankintamenoa, kertyneitä poistoja ja kertyneitä arvonalentumistappioita.

## JULKISET AVUSTUKSET

34. **Julkisen avustuksen saamiseen ei liity ehtoa ja joka koskee sellaista biologista hyödykettä, joka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla, tuloutetaan silloin ja vain silloin, kun oikeus avustuksen saamiseen on syntynyt.**
35. **Mikäli arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla vähennettyyn käypään arvoon arvostettavaan biologiseen hyödykkeeseen liittyy ehtoja, esimerkiksi julkisen avustuksen edellyttäessä, ettei yritys ryhdy harjoittamaan tietynlaista maataloustoimintaa, yrityksen tulee tulouttaa julkinen avustus silloin ja vain silloin, kun avustukseen liittyvät ehdot ovat täyttyneet.**
36. Julkisiin avustuksiin liittyvät ehdot vaihtelevat. Avustus saattaa esimerkiksi edellyttää, että yritys harjoittaa maataloutta tietyssä paikassa viiden vuoden ajan ja joutuu palauttamaan avustuksen kokonaan, jos se harjoittaa maataloutta viittä vuotta lyhyemmän ajan. Tällöin julkista avustusta ei tulouteta ennen kuin viisi vuotta on kulunut. Jos kuitenkin osa julkisesta avustuksesta saadaan pitää ajan kulumisen perusteella, yritys tulouttaa avustuksen ajan kulumisen mukaan.

37. Jos julkinen avustus liittyy biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon (ks. kappale 30), sovelletaan IAS-standardia 20 ”Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot”.
38. Tämä standardi edellyttää IAS-standardista 20 poikkeavaa menettelytapaa, jos julkinen avustus liittyy biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla tai jos julkinen avustus edellyttää, ettei yritys ryhdy harjoittamaan tietynlaista maataloustoimintaa. Niihin julkisiin avustuksiin, jotka liittyvät kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon arvostettavaan biologiseen hyödykkeeseen, sovelletaan IAS-standardia 20.

#### ESITTÄMISTAPA JA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

##### Esittämistapa

39. **Yrityksen tulee esittää biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvo omana eränään taseessa.**

##### Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

##### Yleistä

40. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessä niiden voittojen ja tappioiden yhteismäärä, jotka ovat syntyneet tilikaudella biologisten hyödykkeiden ja maataloustuotteiden alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä ja biologisten hyödykkeiden arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla vähennettynä käyvän arvon muutoksesta.**
41. **Yrityksen tulee esittää kuvaus jokaisesta biologisten hyödykkeiden ryhmästä.**
42. Kappaleen 41 edellyttämä informaatio voidaan esittää kertovan tai numeerisen kuvauksen muodossa.
43. Yritykselle suositellaan numeerisen kuvauksen esittämistä jokaisesta biologisten hyödykkeiden ryhmästä siten, että erotetaan tarkoituksenmukaisella tavalla toisistaan kulutettavat ja tuottavat biologiset hyödykkeet tai tuotantokykyiset ja ei vielä tuotantokykyiset biologiset hyödykkeet. Yritys voi esimerkiksi esittää kulutettavien ja tuottavien biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot ryhmittäin. Yritys voi jaotella kyseiset kirjanpitoarvot edelleen tuotantokykyisiin ja ei vielä tuotantokykyisiin hyödykkeisiin. Nämä erottelut antavat informaatiota, joka saattaa olla hyödyllistä arvioitaessa vastaisten rahavirtojen ajankohtaa. Yritys esittää myös perusteet, joilla nämä erottelut on tehty.
44. Kulutettavat biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, jotka korjataan maataloustuotteina tai myydään biologisina hyödykkeinä. Esimerkkejä kulutettavista biologisista hyödykkeistä ovat lihakarja, myytäväksi tarkoitettu karja, viljeltävät kalat, kasvava vilja kuten maissi ja vehnä sekä puut, joita kasvatetaan puutavaran saantia varten. Tuottavat biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, jotka eivät ole kulutettavia, esimerkiksi lypsykarja, viiniköynnökset, hedelmäpuut ja puut, joista otetaan polttopuuta kaatamalla itse puuta. Tuottavat biologiset hyödykkeet eivät ole maataloustuotteita vaan pikemminkin itsestään uusiutuvia hyödykkeitä.
45. Biologiset hyödykkeet voidaan luokitella joko tuotantokykyisiksi tai ei vielä tuotantokykyisiksi biologisiksi hyödykkeiksi. Tuotantokykyiset biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, joissa on satona korjattavissa olevia osia (kun kyseessä ovat kulutettavat biologiset hyödykkeet) tai jotka pystyvät tuottamaan säännöllisesti satoa (kun kyseessä ovat tuottavat biologiset hyödykkeet).
46. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään kuvaus seuraavista, jollei niitä esitetä muualla tilinpäätöksen yhteydessä julkistettavissa tiedoissa:**
- (a) **niiden toimintojen luonne, joihin kukin biologisten hyödykkeiden ryhmä liittyy; ja**

## IAS 41

- (b) *muuna kuin rahana esitettävät fyysiset määrät tai arviot niistä seuraavien osalta:*
- (i) *kaikki yrityksen biologisten hyödykkeiden ryhmät tilikauden lopussa; ja*
  - (ii) *maataloustuotteiden tuotanto tilikaudella.*
47. *Yrityksen tulee ilmoittaa käyttämänsä menetelmät ja merkittävät olettamukset, jotka se on tehnyt määrittäessään kunkin maataloustuotteiden ryhmän korjuuajankohdan käypää arvoa ja kunkin biologisten hyödykkeiden ryhmän käypää arvoa.*
48. *Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään tilikaudella korjattujen maataloustuotteiden korjuuhetkellä määritetty käypä arvo vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla.*
49. *Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessä:*
- (a) *sellaisten biologisten hyödykkeiden olemassaolo ja kirjanpitoarvot, joihin sillä on rajoitettu omistusoikeus sekä velkojen vakuudeksi pantattujen biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot;*
  - (b) *sitoumukset, jotka koskevat biologisten hyödykkeiden kehittämistä tai hankintaa; ja*
  - (c) *maataloustoimintaan liittyvän taloudellisen riskin hallintastrategiat.*
50. *Yrityksen tulee esittää täsmäytyslaskelma biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvon muutoksista tilikauden alun ja lopun välillä. Vertailutietoja ei edellytetä. Täsmäytyslaskelman tulee sisältää:*
- (a) *voitto tai tappio, joka johtuu arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla vähennetyn käyvän arvon muutoksista;*
  - (b) *ostoista johtuvat lisäykset;*
  - (c) *myynneistä johtuvat vähennykset;*
  - (d) *korjuusta johtuvat vähennykset;*
  - (e) *yritysten yhteenliittymien seurauksena syntyneet lisäykset;*
  - (f) *itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuttamisesta syntyneet nettomääräiset kurssierot; sekä*
  - (g) *muut muutokset.*
51. *Biologisen hyödykkeen käypä arvo vähennettynä arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla saattaa muuttua sekä fyysisistä muutoksista että markkinoilla tapahtuneista hinnanmuutoksista johtuen. Fyysisten muutosten ja hinnanmuutosten erillinen esittäminen on hyödyllistä arvioitaessa yrityksen tuloksellisuutta tarkasteltavana olevalla tilikaudella ja tulevaisuuden näkymiä, erityisesti silloin, kun tuotantocykli on yhtä vuotta pitempi. Tällöin suositellaan, että yritys esittää tilinpäätöksessään – joko ryhmittäin tai muutoin – tilikaudella tulosvaikutteisesti kirjatun, arvioituilla myyntiin liittyvillä menoilla vähennetyn käyvän arvon muutoksen, joka johtuu toisaalta fyysisistä muutoksista ja toisaalta hinnan muutoksista. Tämä informaatio on yleensä vähemmän hyödyllistä silloin, kun tuotantocykli on yhtä vuotta lyhyempi (esimerkiksi kasvatettaessa kananpoikia tai leipäviljaa).*
52. *Biologinen muuttuminen aiheuttaa monenlaisia fyysisiä muutoksia – kasvu, degeneroituminen, tuotanto ja lisääntyminen – jotka kaikki ovat havaittavissa ja mitattavissa. Jokaisella fyysisellä muutoksella on välitön yhteys vastaiseen taloudelliseen hyötyyn. Myös korjuusta johtuva biologisen hyödykkeen käyvän arvon muutos on fyysinen muutos.*
53. *Maataloustoiminta on usein alttiina ilmastollisille riskeille, sairauksille ja muille luonnonriskeille. Mikäli toteutuu tapahtuma, joka on kokonsa, luonteensa tai toistumistiheydensä vuoksi merkityksellinen yrityksen tilikauden toiminnan tuloksen ymmärtämiseksi, siihen liittyvien tuottojen ja kulujen määrä ilmoitetaan tilinpäätöksessä IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesti. Esimerkkejä ovat tarttuvan sairauden puhkeaminen, tulva, ankarat kuivat kaudet tai pakkaset ja hyönteisten aiheuttama tuho.*

Lisätiedot biologisista hyödykkeistä, kun käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti

54. Jos yritys arvostaa biologiset hyödykkeet tilikauden lopussa kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenuon (ks. kappale 30), tilinpäätöksessä esitetään tällaisista biologisista hyödykkeistä:
- (a) kuvaus biologisista hyödykkeistä;
  - (b) selostus siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti;
  - (c) mikäli mahdollista, sellainen arvioiden vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu;
  - (d) käytetty poistomenetelmä;
  - (e) käytetyt taloudelliset vaikutusajat tai poistoprosentit; ja
  - (f) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettynä) tilikauden alussa ja lopussa.
55. Jos yritys arvostaa tarkasteltavana olevalla tilikaudella biologiset hyödykkeet kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenuon (ks. kappale 30), sen tulee esittää tilinpäätöksessään tällaisten hyödykkeiden luovuttamiseen liittyen kirjatut voitot tai tappiot, ja tällaisiin biologisiin hyödykkeisiin liittyvät summat esitetään kappaleen 50 edellyttämässä täsmäytyslaskelmassa erikseen. Täsmäytyslaskelman tulee lisäksi sisältää kyseisiä biologisia hyödykkeitä koskevat, tilikaudella tulospäätteisesti kirjatut:
- (a) arvonalentumistappiot;
  - (b) arvonalentumistappioiden peruutukset; ja
  - (c) poistot.
56. Jos kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenuon aiemmin arvostettujen biologisten hyödykkeiden käypä arvo pystytäänkin määrittämään luotettavasti tarkasteltavana olevalla tilikaudella, yrityksen tulee esittää kyseisistä biologisista hyödykkeistä:
- (a) kuvaus biologisista hyödykkeistä;
  - (b) selostus siitä, miksi käypä arvo on nyt määritettävissä luotettavasti; ja
  - (c) muutoksen vaikutus.

#### Julkiset avustukset

57. Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään tämän standardin mukaisesta maataloustoiminnasta seuraavat tiedot:
- (a) tilinpäätökseen merkittyjen julkisten avustuksen luonne ja laajuus;
  - (b) julkisiin avustuksiin liittyvät vielä täyttymättömät ehdot ja muut ehdolliset erät; sekä
  - (c) odotettavissa olevat merkittävät vähennykset julkisten avustusten tasoon.

#### VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNTÖ

58. Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Mikäli yritys soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2003 alkavalla tilikaudella, tämä seikka tulee ilmoittaa.
59. Tämä standardi ei sisällä erityisiä siirtymäsääntöjä. Standardin käyttöönottoa käsitellään IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti.

## SIC-1/SIC-2

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-1

**Johdonmukaisuus – vaihto-omaisuuden hankintamenon erilaiset selvittämistavat**

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 2 ”Vaihto-omaisuus”.

*Käsiteltävä asia*

1. IAS 2.21 ja .23 sallivat erilaisia hankintamenon selvittämistapoja (FIFO, painotettu keskiarvo tai LIFO) sellaisille vaihto-omaisuuserille, jotka ovat tavanomaisesti vaihdettavissa toisiinsa tai joita ei tuoteta ja eroteta tiettyjä projekteja varten.
2. Käsiteltävä kysymys on, voiko yritys käyttää erilaisia hankintamenon selvittämistapoja eri tyyppiselle vaihto-omaisuudelle.

*Päätös*

3. Yrityksen tulee käyttää samaa hankintamenon selvittämistapaa kaikkeen vaihto-omaisuuteen, joka on luonteeltaan samanlaista ja samanlaisessa käytössä yrityksessä. Jos vaihto-omaisuus on luonteeltaan erilaista tai erilaisessa käytössä (esimerkiksi yhdessä liiketoimintasegmentissä käytetään tietynlaisia hyödykkeitä ja toisessa liiketoimintasegmentissä käytetään samantyyppisiä hyödykkeitä), erilaiset hankintamenon selvittämistavat saattavat olla perusteltuja. Vaihto-omaisuuserien erilainen maantieteellinen sijainti (ja vastaavat verosäännökset) ei sinänsä ole riittävä peruste erilaisten tapojen käyttämiselle hankintamenon selvittämiseen.

Päätös tehty: heinäkuussa 1997.

Voimaantulo: 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla; aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-2

**Johdonmukaisuus – vieraan pääoman menojen aktivoiminen**

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 23 ”Vieraan pääoman menot”.

*Käsiteltävä asia*

1. IAS 23.07 ja 23.11 sallivat seuraavat vaihtoehdot:
  - (a) kaikki vieraan pääoman menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet (ensisijainen menettelytapa); tai

- (b) ne vieraan pääoman menot, jotka välittömästi johtuvat ehdot täyttävien hyödykkeiden hankinnasta, rakentamisesta tai valmistamisesta, aktivoidaan osana kyseisen hyödykkeen hankintamenoa (sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa).
2. Käsiteltävä kysymys on, tuleeko yrityksen, joka on valinnut vieraan pääoman menojen aktivoimisen, soveltaa tätä menettelytapaa kaikkiin ehdot täyttäviin hyödykkeisiin vai voiko yritys aktivoida tiettyihin ehdot täyttäviin hyödykkeisiin liittyvät vieraan pääoman menot ja jättää toisiin hyödykkeisiin liittyvät menot aktivoimatta.

#### Päätös

3. Silloin kun yritys valitsee sallitun vaihtoehtoisen menettelytavan, tätä menettelyä sovelletaan johdonmukaisesti kaikkiin vieraan pääoman menoihin, jotka välittömästi johtuvat standardin mukaiset ehdot täyttävien hyödykkeiden hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta. Jos kaikki IAS 23.11:n mukaiset ehdot täyttyvät, yrityksen tulee jatkaa tällaisten vieraan pääoman menojen aktivointia, vaikka omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittäisi omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Kohdassa IAS 23.19 selostetaan, että tällöin omaisuuserän kirjanpitoarvoa kuitenkin alennetaan kirjaamalla arvonalentumistappio.

Päätös tehty: heinäkuussa 1997.

Voimaantulo: 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla; aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 23.30:n siirtymäsääntöjen mukaisesti. Sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa käyttävä yritys voi siis päättää, ettei se aktivoi kaikkia ennen tämän tulkinnan voimaantuloa syntyneitä vieraan pääoman menoja.

### STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-3

#### Osakkuusyritysten kanssa toteutuneista liiketoimista johtuvien realisoitumattomien voittojen ja tappioiden eliminoiminen

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriiä.

Viittaus: IAS 28 "Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely".

#### Käsiteltävä asia

1. Vaikka kohdassa IAS 28.16 viitataan IAS 27:n mukaisiin konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteisiin, siinä ei nimenomaisesti ohjeisteta, miten eliminoidaan realisoitumattomat voitot ja tappiot, jotka johtuvat sijoittajayrityksen (tai sen konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryritysten) ja osakkuusyritysten välisistä "ylöspäin" ja "alaspäin" toteutuvista liiketoimista. "Ylöspäin" toteutuvia liiketoimia ovat esimerkiksi hyödykkeiden myynnit osakkuusyritykseltä sijoittajayritykselle (tai sen konsernitilinpäätökseen yhdisteltävälle tytäryritykselle). "Alaspäin" toteutuvia liiketoimia ovat esimerkiksi hyödykkeiden myynnit sijoittajayritykseltä (tai sen konsernitilinpäätökseen yhdisteltävältä tytäryritykseltä) osakkuusyritykselle.
2. Käsiteltävä kysymys on, miltä osin sijoittajayrityksen tulee eliminoida realisoitumattomat voitot ja tappiot, jotka syntyvät sijoittajayrityksen (tai sen konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryritysten) ja pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävien osakkuusyritysten välisistä liiketoimista.

#### Päätös

3. Kun osakkuusyritykseen sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, realisoitumattomista voitoista ja tappioista, jotka johtuvat "ylöspäin" ja "alaspäin" toteutuneista liiketoimista sijoittajayrityksen (tai sen konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryritysten) ja osakkuusyritysten välillä, eliminoidaan osa, joka vastaa sijoittajayrityksen osuutta osakkuusyrityksessä.

**SIC-6**

4. Realisoitumattomia tappioita ei eliminoida siltä osin, kuin liiketoimi antaa näyttöä siirretyn omaisuuserän arvon alentumisesta.

Päätös tehty: heinäkuussa 1997.

Voimaantulo: 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla; aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-6****Nykyisten tietokoneohjelmistojen muuttamisesta johtuvat menot**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: Tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleiset perusteet IASC:n mukaan.

*Käsiteltävä asia*

1. Yrityksille saattaa syntyä huomattavia menoja nykyisten tietokoneohjelmistojen muutoksista. Tällaisia menoja voi syntyä esimerkiksi siitä, että ohjelmat saadaan toimimaan tarkoitettulla tavalla myös vuosituhannen vaihtumisen jälkeen (kutsutaan usein "2000 ohjelmistomenoiksi") tai uuden valuutan (esim. euron) käyttöönoton jälkeen.
2. Käsiteltävät kysymykset ovat:
  - (a) saadaanko tällaiset menot aktivoida; ja ellei,
  - (b) milloin tällaiset menot kirjataan kuluiksi.
3. Tässä tulkinnassa ei käsitellä (a) myytäväksi tehdyn ohjelmiston muutoksista johtuvia menoja, (b) korvaavien ohjelmistojen hankkimista (c) järjestelmän parantamista ("tasonnostoa") muilta osin kuin mikä on välttämätöntä, jotta järjestelmä toimii odotetulla tavalla, eikä (d) nykyisiin tietokoneohjelmistoihin liittyvien arvonalentumistapioiden kirjaamista.

*Päätös*

4. Menot, jotka syntyvät sen vastaisen hyödyn palauttamiseksi tai säilyttämiseksi, jota yritys voi odottaa nykyisten tietokoneohjelmistojen alun perin arvioitun suoritustason perusteella, kirjataan kuluiksi silloin ja vain silloin, kun tätä palauttamis- tai säilyttämistyötä suoritetaan (esimerkiksi jotta ohjelmat jatkaisivat toimintaansa alun perin tarkoitettulla tavalla vuosituhannen vaihtumisen tai euron käyttöönoton jälkeen).

*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

5. Tietokoneohjelmiin tehtävien suurten muutosten tarve saattaa synnyttää epävarmuutta. IAS 1.08:n (uudistettu 1997) mukaan on suositeltavaa, että yritykset antavat tilinpäätöksen ulkopuolella informaatiota keskeisistä yritystä koskevista epävarmuustekijöistä (esimerkiksi kuvaus sekä toteutuneista että tuleville tilikausille suunnitelluista toimenpiteistä ja menoista, jotka koskevat merkittäviä tietokoneohjelmistojen muutoksia).

Päätös tehty: lokakuussa 1997.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 1.6.1998. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-7

**Euron käyttöönotto**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset".

*Käsiteltävä asia*

1. Euroopan talous- ja rahaliiton (EMU:n) voimaantulosta 1.1.1999 alkaen euro on oma valuuttansa, ja euron ja liittoon osallistuvien kansallisten valuuttojen väliset kurssit kiinnitetään lopullisesti, ts. näihin valuuttoihin liittyvä myöhempien kurssierojen riski on poistunut tuosta päivästä lukien.
2. Käsiteltävä kysymys on, miten IAS-standardia 21 sovelletaan siirryttäessä liittoon osallistuvien Euroopan Unionin jäsenvaltioiden kansallisista valuutoista euroon ("siirtyminen").

*Päätös*

3. Siirtymisessä noudatetaan ehdottomasti IAS 21:n vaatimuksia ulkomaan rahan määräisten liiketoimien ja ulkomaisten yksiköiden tilinpäätösten muuntamisesta. Samat perusteet soveltuvat, kun vaihtokurssit kiinnittyvät maiden liittyessä EMU:un myöhemmässä vaiheessa.
4. Tämä tarkoittaa erityisesti, että:
  - (a) liiketoimista johtuvat ulkomaan rahan määräiset monetaariset varat ja velat muunnetaan tilinpäätösvaluutan määräisiksi edelleenkin tilikauden päättämispäivän kurssiin. Tästä johtuvat kurssierot kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi välittömästi, paitsi että yrityksen tulee edelleen noudattaa niitä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, joita se soveltaa kurssivoittoihin ja -tappioihin, jotka liittyvät sellaisiin valuutanvaihtoa koskeviin sopimuksiin, joita käytetään pienentämään ennakoitujen liiketoimien ja sitoumusten valuuttariskiä (ennakoidut suojaukset);
  - (b) kertyneet kurssierot, jotka liittyvät itsenäisten ulkomaisten yksiköiden tilinpäätösten muuntamiseen, merkitään edelleen omaan pääomaan ja kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi ainoastaan silloin, kun luovutaan nettosijoituksesta ulkomaiseen yksikköön; ja
  - (c) kurssieroja, jotka johtuvat rahaliittoon osallistuvissa valuutoissa ilmaistujen velkojen muuntamisesta, ei sisällytetä niihin liittyvien omaisuuserien kirjanpitoarvoon.

Päätös tehty: lokakuussa 1997.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 1.6.1998. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-8

**IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen".

**SIC-8***Käsiteltävä asia*

1. Yritys haluaa ilmoittaa tilinpäätöksensä olevan ensimmäistä kertaa kokonaan kansainvälisten tilinpäätösstandardien ("IAS") mukainen. Se on mahdollisesti esittänyt tilinpäätöksensä aikaisemmin niin, että vain kansallisia vaatimuksia ("kansallinen tilinpäätöskäytäntö") on käytetty tilinpäätöksen ensisijaisena perustana. Se on saattanut esittää tilinpäätöksensä myös osaksi kansalliseen tilinpäätöskäytäntöön ja osaksi IAS-standardeihin perustuen, jolloin kansallisen tilinpäätöskäytännön katsotaan olevan aiempi ensisijainen perusta. IAS 1 (uudistettu 1997) ja IAS 8 eivät sisällä nimenomaisia ohjeita siitä, miten kirjanpidossa käsitellään siirtymistä kansallisesta tilinpäätöskäytännöstä IAS-standardeihin tilinpäätöksen ensisijaisena perustana.
2. Käsiteltävät kysymykset ovat:
  - (a) miten yrityksen tilinpäätös laaditaan ja esitetään sillä tilikaudella, jolla IAS-standardeja sovelletaan ensimmäistä kertaa kokonaisuudessaan tilinpäätöksen ensisijaisena perustana; ja
  - (b) kun IAS-standardeja sovelletaan ensimmäistä kertaa kokonaisuudessaan tilinpäätöksen ensisijaisena perustana, miten sovelletaan yksittäisiin standardeihin ja tulkintoihin sisältyviä erityisiä siirtymäsääntöjä sellaisten erien saldoihin, jotka olivat olemassa jo kyseisten standardien ja tulkintojen voimaantullessa.

*Päätös*

3. Tilikaudella, jolla IAS-standardeja sovelletaan ensimmäistä kertaa kokonaisuudessaan tilinpäätöksen ensisijaisena perustana, yrityksen tilinpäätös laaditaan ja esitetään ikään kuin tilinpäätös olisi aina laadittu niiden standardien ja tulkintojen mukaisesti, jotka ovat voimassa ensimmäistä kertaa sovellettaessa. Ensi kertaa sovellettaessa voimassa olevia standardeja ja tulkintoja sovelletaan näin ollen takautuvasti, paitsi milloin:
  - (a) yksittäiset standardit tai tulkinnat vaativat tai sallivat erilaisen käsittelyn siirtymäaikana; tai
  - (b) aikaisempiin tilikausiin liittyvän oikaisun määrä ei ole kohtuudella määritettävissä.
4. Vertailutiedot laaditaan ja esitetään IAS-standardien mukaisesti.
5. IAS-standardien käyttöönotosta johtuvat oikaisut käsitellään aikaisimman IAS:n mukaisesti esitettävän tilikauden alun kertyneiden voittovarojen oikaisuna.
6. Kun IAS-standardeja sovelletaan ensimmäistä kertaa kokonaisuudessaan tilinpäätöksen ensisijaisena perustana, yrityksen tulee soveltaa voimassa oleviin standardeihin ja tulkintoihin sisältyviä siirtymäsääntöjä vain niihin tilikausiin, jotka päättyvät kyseisissä standardeissa ja tulkinnoissa määrättyinä päivinä.

*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

7. Tilikaudella, jolla IAS-standardeja sovelletaan ensimmäistä kertaa kokonaisuudessaan tilinpäätöksen ensisijaisena perustana, yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:
  - (a) jos tilikauden alun kertyneisiin voittovaroihin alkusaldoon tehtävän oikaisun määrä ei ole kohtuudella määritettävissä, maininta tästä;
  - (b) jos ei ole käytännössä mahdollista antaa vertailutietoja, maininta tästä; sekä
  - (c) jokaisen sellaisen IAS-standardin osalta, joka sallii siirtymävaiheessa useampia vaihtoehtoisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, esitetään valitut laatimisperiaatteet.
8. Suositellaan, että yritykset esittävät kohdassa IAS 1.11 (uudistettu 1997) vaadittujen tietojen yhteydessä, että IAS-standardeja on noudatettu ensimmäistä kertaa kokonaisuudessaan.

Päätös tehty: tammikuussa 1998.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 1.8.1998.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-9

## Yritysten yhteenliittymät – luokittelu hankinnoiksi tai omistusten yhdistämiseksi

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät" (1).

## Käsiteltävä asia

1. Yritysten yhteenliittymän luokittelemista varten IAS 22 (uudistettu 1998) ("IAS 22") sisältää sekä yleiset määritelmät kappaleessa 8 että lisäohjeistusta kappaleissa 10-12 koskien hankintaa ja kappaleissa 13-16 koskien omistusten yhdistämistä. IAS-standardissa 22 pidetään selvänä, että käytännössä kaikissa tapauksissa on mahdollista nimetä hankkijaosapuoli ja näin ollen omistusten yhdistämisiä odotetaan toteutuvan vain poikkeuksellisissa tilanteissa. Standardi ei kuitenkaan sisällä nimenomaisia ohjeita siitä, miten toisaalta määritelmät ja toisaalta hankintoja ja omistusten yhdistämistä koskevat ohjeet vaikuttavat toisiinsa.
2. Käsiteltävät kysymykset ovat:
  - (a) miten IAS-standardiin 22 sisältyviä määritelmiä tulee tulkita ja soveltaa yritysten yhteenliittymiä luokiteltaessa; ja
  - (b) onko mahdollista, ettei IAS 22:n mukaista yritysten yhteenliittymää voida luokitella sen paremmin hankinnaksi kuin omistusten yhdistämiseksikään.
3. Tässä tulkinnassa ei käsitellä yhteisessä määräysvallassa olevien yritysten välisiä liiketoimia.

## Päätös

4. Yritysten yhteenliittymää käsitellään hankintana, paitsi milloin hankkijaosapuolta ei ole nimettävissä. Hankkijaosapuoli on nimettävissä käytännöllisesti katsottuna kaikissa yritysten yhteenliittymissä, toisin sanoen yhden yhdistyvän yrityksen osakkeenomistajat saavat määräysvallan yritysten muodostamaan kokonaisuuteen.
5. Yritysten yhteenliittymän luokittelun tulee perustua kaikkien tiettyyn liiketoimeen liittyvien merkityksellisten tosiasioiden ja olosuhteiden arviointiin kokonaisuutena. IAS-standardin 22 ohjeistus sisältää esimerkkejä tärkeistä huomioon otettavista tekijöistä, ei kattavaa luetteloa ehdoista, joiden tulee täytyä. Yritysten muodostaman kokonaisuuden yksittäisiä piirteitä, kuten äänivaltaa tai yhteen liittyvien yritysten käypien arvojen suhdetta toisiinsa, ei pidä arvioida yksinään määritettäessä, miten yritysten yhteenliittymää tulee käsitellä kirjanpidossa.
6. Kappaleissa IAS 22.15 (a), (b) ja (c) kuvataan omistusten yhdistämisen keskeisiä piirteitä. Yrityksen tulee luokitella yritysten yhteenliittymä hankinnaksi, jolleivät kaikki kolme ominaisuutta esiinny. Vaikka kaikki kolme ominaisuutta esiintyisivät, yrityksen tulee luokitella yrityksen yhteenliittymä omistusten yhdistämiseksi vain, jos yritys pystyy osoittamaan, ettei hankkijaosapuolta ole nimettävissä.
7. Jokainen IAS 22:n mukainen yritysten yhteenliittymä on joko "hankinta" tai "omistusten yhdistäminen".

Päätös tehty: tammikuussa 1998.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan koskien yritysten yhteenliittymiä, jotka merkitään alun perin kirjanpitoon 1.8.1998 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

(1) Heinäkuussa 1999 voimaan tullut IAS 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät" korvasi IAS 22:n (uudistettu 1993). Tässä tulkinnassa olevat viittaukset on päivitetty vastaamaan IAS-standardia 22 (uudistettu 1998).

## SIC-10/SIC-11

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-10

**Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 20 "Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot".

*Käsiteltävä asia*

1. Joissakin maissa julkinen tuki yrityksille saattaa olla tarkoitettu kannustamaan tai tukemaan pitkäaikaisesti tietyillä alueilla tai toimialoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa. Tällaisen tuen saannin ehdot eivät välttämättä liity nimenomaisesti yrityksen liiketoimintaan. Esimerkkejä tällaisesta tuesta ovat voimavarojen siirrot julkiselta vallalta yrityksille, jotka:
  - (a) toimivat tietyllä toimialalla;
  - (b) jatkavat toimintaa hiljattain yksityistetyillä toimialoilla; tai
  - (c) aloittavat tai jatkavat toimintaansa kehitysalueilla.
2. Käsiteltävä kysymys on, onko tällainen julkinen tuki IAS 20:n soveltamisalaan kuuluva "julkinen avustus" ja käsitelläänkö sitä siis kyseisen standardin mukaisesti.

*Päätös*

3. Julkinen tuki yrityksille on IAS-standardiin 20 sisältyvän julkisten avustusten määritelmän mukainen, vaikka sen saamiselle ei olisi muita nimenomaisesti yrityksen liiketoimintaan liittyviä ehtoja kuin vaatimus toimimisesta tietyillä alueilla tai toimialoilla. Tällaisia avustuksia ei sen vuoksi kirjata suoraan omaan pääomaan.

Päätös tehty: tammikuussa 1998.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 1.8.1998. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-11

**Ulkomaan rahan määräiset erät – valuutan tuntuva devalvoitumisesta johtuvien tappioiden aktivoiminen**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset".

*Käsiteltävä asia*

1. Yrityksellä on ulkomaan rahan määräisiä velkoja, jotka ovat syntyneet hyödykkeiden hankinnan seurauksena. Hankinnan jälkeen yrityksen tilinpäätösvaluutta devalvoituu tai menettää arvoaan tuntuvasti. Tästä johtuen syntyy merkittäviä kurssitappioita, kun velat muunnetaan tilinpäätöspäivän kurssiin IAS 21.11(a):n mukaisesti. Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa kohdassa IAS 21.21 edellyttää useiden ehtojen toteutumista ennen kuin yritys saa sisällyttää tällaiset kurssitappiot vastaavien omaisuuserien kirjanpitoarvoon.
2. Käsiteltävät kysymykset ovat:
  - (a) millä tilikaudella edellytysten, että velka "ei ole suoritettavissa" ja että "ei käytännössä ole mahdollista suojautua", tulee toteutua; ja
  - (b) milloin hyödykkeen hankinta on tapahtunut "äskettäin".

*Päätös*

3. Veloista johtuvat kurssierot sisällytetään kyseessä olevan hyödykkeen kirjanpitoarvoon vain, jos kyseiset velat eivät olisi olleet suoritettavissa ja jos niitä olisi ollut käytännössä mahdotonta suojata ennen tilinpäätösvaluutan tuntuvaa devalvoitumista tai arvon vähentymistä. Omaisuuserän oikaistun kirjanpitoarvon ei tule ylittää siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää.
4. Jotta kurssitappiot voidaan sisällyttää omaisuuserän kirjanpitoarvoon, on osoitettava, että velan suorittamiseen tarvittavaa ulkomaista valuuttaa ei ollut tilinpäätöksen laativan yrityksen saatavissa ja että valuuttariskiltä ei ollut käytännössä mahdollista suojautua (esimerkiksi johdannaisilla, kuten termiineillä, optioilla tai muilla rahoitusinstrumenteilla). Näin odotetaan tapahtuvan vain harvoin, esimerkiksi silloin, kun samanaikaisesti on puutetta ulkomaisesta valuutasta viranomaisten asettamien valuuttarajoitusten vuoksi ja suojausinstrumentteja ei ole saatavissa.
5. Kun kurssitappioiden aktivoimisen edellytykset täyttyvät, yrityksen tulee aktivoida ensimmäisen tuntuvan devalvaation tai arvonvähennyksen jälkeen syntyvät kurssierot vain siltä osin, kuin kaikki aktivoimisen edellytykset edelleen täyttyvät.
6. "Äskettäiset" hyödykkeiden hankinnat ovat hankintoja, jotka ovat tapahtuneet kahdentoista kuukauden kuluessa ennen tilinpäätösvaluutan tuntuvaa devalvoitumista tai arvonvähennystä.

Päätös tehty: tammikuussa 1998.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 1.8.1998. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-12****Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 27 "Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely".

## SIC-12

## Käsiteltävä asia

1. Yksikkö on saatettu perustaa kapea-alaisen ja tarkasti määritellyn tavoitteen toteuttamista varten (esimerkiksi hoitamaan tiettyä vuokrasopimusta, tutkimus- ja kehittämistoimintaa tai rahoitusvarojen arvopaperistamista). Tällainen erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö ("SPE") voi olla muodoltaan osakeyhtiö, säätiö, henkilöyhtiö tai rekisteröimätön yksikkö. SPE:tä perustettaessa tehdään usein oikeudellisia järjestelyjä, jotka rajoittavat tiukasti ja joskus pysyvästi yksikön hallituksen, asiamiehen tai johdon valtaa päättää SPE:n toiminnasta. Näissä ehdoissa määrätään usein, että SPE:n jatkuvaa toimintaa ohjaavia periaatteita ei voi muuttaa muu kuin mahdollisesti yksikön perustaja tai sponsori (ts. ne toimivat niin sanotusti "automaattiohjauksella").
2. Sponsori (tai yritys, jonka puolesta SPE on perustettu) siirtää usein SPE:lle varoja, saa oikeuden käyttää SPE:n hallussa olevia varoja tai suorittaa palveluja SPE:lle, kun taas muut osapuolet ("pääoman sijoittajat") saattavat hoitaa SPE:n rahoittamisen. Yritys, jolla on liiketoimia SPE:n kanssa (usein perustaja tai sponsori) saattaa tosiasiaa käyttää SPE:ssä määräysvaltaa.
3. Hyötyä tuottava intressi SPE:ssä saattaa olla muodoltaan esimerkiksi vieraan tai oman pääoman ehtoinen instrumentti, oikeus voitto-osuuteen, oikeus jäännösarvoon tai vuokrasopimus. Jotkut hyötyä tuottavat intressit saattavat yksinkertaisesti antaa haltijalleen kiinteän tai sopimuksen mukaisen tuoton, kun taas toiset antavat haltijalle oikeudet tai pääsyn SPE:n toiminnan tuottamaan muuhun vastaiseen taloudelliseen hyötyyn. Useimmiten perustajalla tai sponsorilla (tai yrityksellä, jonka puolesta SPE on perustettu) on merkittävä osuus SPE:n toiminnassa, vaikka se omistaisi vain pienen osuuden tai ei minkäänlaista osuutta SPE:n omasta pääomasta.
4. IAS 27 edellyttää tilinpäätöksen laativan yrityksen määräysvallassa olevien yksikköjen yhdistelemistä konsernitilinpäätökseen. Standardi ei kuitenkaan sisällä nimenomaisia ohjeita SPE:iden yhdistelemisestä.
5. Käsiteltävä kysymys on, missä tilanteissa yrityksen tulee yhdistellä SPE konsernitilinpäätökseensä.
6. Tätä tulkintaa ei sovelleta työsuhteen päättymisen jälkeisiin etusjärjestelyihin eikä omaan pääomaan sidottuihin järjestelyihin.
7. Varojen siirto yritykseltä SPE:lle voi kyseisen yrityksen näkökulmasta täyttää myynnin kriteerit. Vaikka siirto olisikin myynti, IAS 27:n ja tämän tulkinnan mukaiset vaatimukset saattavat tarkoittaa, että yrityksen tulee yhdistellä SPE konsernitilinpäätökseensä. Tässä tulkinnassa ei käsitellä tilanteita, joissa yrityksen tulee käsitellä siirtoa myyntinä, eikä tällaisen myynnin seuraamusten eliminointia konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

## Päätös

8. SPE yhdistellään konsernitilinpäätökseen silloin, kun yrityksen ja SPE:n välisen suhteen tosiasiallinen luonne osoittaa SPE:n olevan yrityksen määräysvallassa.
9. SPE:ssä määräysvalta voi toteutua siten, että yritys määrää etukäteen SPE:n toiminnasta (toimii "automaattiohjauksessa") tai muulla tavalla. Kohdassa IAS 27.12 mainitaan useita tilanteita, jotka johtavat määräysvallan syntymiseen, vaikka yritys omistaa enintään puolet toisen yrityksen äänivallasta. Määräysvalta voi toteutua myös tapauksissa, joissa yritys omistaa vain pienen osuuden tai ei minkäänlaista osuutta SPE:n omasta pääomasta. Määräysvallan käsitteen soveltaminen edellyttää kussakin tapauksessa harkintaa, jossa otetaan huomioon kaikki merkitykselliset tekijät.
10. Kohdassa IAS 27.12 kuvattujen tilanteiden lisäksi esimerkiksi seuraavat olosuhteet saattavat olla merkinä sellaisesta suhteesta, jossa yrityksellä on määräysvalta SPE:ssä ja sen tulee tästä johtuen yhdistellä SPE konsernitilinpäätökseensä (tämän tulkinnan liitteessä on lisäohjeistusta):
  - (a) SPE:n toimintaa harjoitetaan tosiasiallisesti yrityksen puolesta sen nimenomaisten liiketoiminnallisten tarpeiden mukaisesti niin, että yritys saa hyötyä SPE:n toiminnasta;
  - (b) yrityksellä on tosiasiallisesti päätösvalta, jonka perusteella se saa pääosan SPE:n toiminnan tuottamasta hyödystä, tai yritys on delegoinut tämän päätösvallan luomalla "automaattiohjauksen";

- (c) yrityksellä on tosiasiallisesti oikeus pääosaan SPE:n tuottamasta hyödystä, ja sen vuoksi yritys on alttiina riskeille, jotka liittyvät SPE:n toimintaan; tai
  - (d) yritys pitää tosiasiallisesti itsellään enemmistön SPE:hen tai sen varoihin liittyvistä jäännösarvoon tai omistukseen perustuvista riskeistä saadakseen hyötyä sen toiminnasta.
11. Se, että yritys (sponsorit tai muu osapuoli, jolla on SPE:ssä hyötyä tuottava intressi) määrää ennalta SPE:n jatkuvasta toiminnasta, ei ole kohdassa IAS 27.13(b) tarkoitettu rajoite.

Päätös tehty: kesäkuussa 1998.

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla; aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

#### STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-13

##### **Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 31 (uudistettu 1998) "Osakkuusyrittösten esittäminen tilinpäätöksessä".

##### *Käsiteltävä asia*

1. IAS 31.39 (uudistettu 1998) viittaa yhteisyrityksen ja sen osapuolen välisiin panoksiin ja myynteihin seuraavasti: "Kun yhteisyrityksen osapuoli luovuttaa tai myy omaisuuseriä yhteisyritykselle, liiketoimesta johtuva voitto tai tappio tai osa siitä kirjataan niin, että se vastaa liiketoimen tosiasiallista sisältöä". Lisäksi kohdassa IAS 31.19 (uudistettu 1998) todetaan, että "yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö on yhteisyritys, johon liittyy sellaisen osakeyhtiön, henkilöyhtiön tai muun yksikön perustaminen, jossa kullakin osapuolella on omistusosuus". Voitoista tai tappioista, jotka johtuvat ei-monetaarisista panoksista yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ("JCE"), ei anneta nimenomaisia ohjeita.
2. Panokset JCE:hen ovat osapuolten omaisuuserien siirtoja vastikkeeksi omistusosuudesta JCE:ssä. Tällaiset panokset voidaan antaa eri muodoissa. Osapuolet voivat antaa panoksensa samanaikaisesti joko JCE:tä perustettaessa tai myöhemmin. Osapuolen (tai osapuolten) saama vastike JCE:hen luovutetuista omaisuuseristä saattaa sisältää myös käteisvaroja tai muuta vastiketta, joka ei ole riippuvainen JCE:n vastaisista rahavirroista ("lisävastike").
3. Käsiteltävät kysymykset ovat:
  - (a) milloin yhteisyrityksen osapuolen tulee merkitä tuloslaskelmaansa asianmukainen osuus voitosta tai tappiosta, joka syntyy ei-monetaarisesta omaisuuserästä, joka on annettu JCE:hen vastikkeeksi omistusosuudesta JCE:ssä;
  - (b) miten yhteisyrityksen osapuolen tulee käsitellä lisävastike kirjanpidossa; ja
  - (c) miten realisoitumaton voitto tai tappio esitetään yhteisyrityksen osapuolen konsernitilinpäätöksessä.

**SIC-14**

4. Tämä tulkinta koskee sitä, miten yhteisyrityksen osapuoli käsittelee kirjanpidossaan JCE:hen annettavia ei-monetaarisia panoksia vastikkeeksi omistusosuudesta JCE:ssä, jota käsitellään joko pääomaosuusmenetelmällä tai suhteellisen yhdistelyn menetelmällä.

*Päätös*

5. Kun yhteisyrityksen osapuoli soveltaa kohtaa IAS 31.39 JCE:hen antamiinsa ei-monetaarisiin panoksiin vastikkeeksi omistusosuudesta JCE:ssä, yhteisyrityksen osapuolen tulee merkitä tilikauden tuloslaskelmaan se osuus voitosta tai tappiosta, joka kohdistuu muiden osapuolten omistusosuuteen, paitsi milloin:
- (a) panoksena annetun ei-monetaarisen omaisuuserän (tai omaisuuserien) omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut eivät ole siirtyneet JCE:lle;
  - (b) voitto tai tappio ei-monetaarisesta panoksesta ei ole määritettävissä luotettavasti; tai
  - (c) ei-monetaariset omaisuuserät ovat samankaltaisia kuin muiden osapuolten panoksena antamat. Ei-monetaariset omaisuuserät ovat samankaltaisia kuin muiden osapuolten panoksena antamat silloin, kun ne ovat luonteeltaan samanlaisia, niitä käytetään vastaavanlaiseen tarkoitukseen samassa liiketoiminnassa ja niiden käyvät arvot ovat samankaltaiset. Panos läpäisee samanlaisuustestin vain, jos kaikki siihen kuuluvat merkittävät omaisuuserät ovat samankaltaisia kuin yhteisyrityksen toisten osapuolten antamat.

Jos yksikin poikkeuksista (a)-(c) toteutuu, voittoa tai tappiota pidettäisiin realisoitumattomana eikä sitä näin ollen merkittäisi tuloslaskelmaan, paitsi kappaleen 6 mukaisessa tilanteessa.

6. Jos yhteisyrityksen osapuoli saa JCE:n omistusosuuden lisäksi monetaarisia tai ei-monetaarisia omaisuuseriä, jotka ovat erilaisia kuin ne, jotka se antoi panoksena, osapuolen tulee merkitä asianmukainen osuus liiketoimista johtuvasta voitosta tai tappiosta tuloslaskelmaan.
7. Realisoitumattomat voitot tai tappiot JCE:hen annetuista ei-monetaarisista panoksista eliminoidaan suhteellista yhdistelyä sovellettaessa kyseisiä omaisuuseriä vastaan tai pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa sijoitusta vastaan. Tällaisia realisoitumattomia voittoja tai tappioita ei pidä esittää yhteisyrityksen osapuolen konsernitaseessa voittoina tai tappioina, joiden tulosvaikutteista kirjaamista on lykätty.

Päätös tehty: kesäkuussa 1998.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla; aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-14****Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – hyödykkeiden arvonalentumisesta tai menetyksestä saatavat korvaukset**

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” (uudistettu 1998).

*Käsiteltävä asia*

1. Yritykset saattavat saada kolmansilta osapuolilta monetaarista tai ei-monetaarista korvausta aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvon alentumisesta tai menetyksistä. Saatu monetaarinen korvaus on usein pakottavista taloudellisista syistä käytettävä arvoltaan alentuneiden omaisuuserien kunnostamiseen tai uusien omaisuuserien ostoon tai valmistamiseen menetettyjen tai luovutettujen omaisuuserien korvaamiseksi. IAS 16 (uudistettu 1998) ei sisällä nimenomaisia ohjeita tällaisen rahana tai muussa muodossa saatavan korvauksen kirjanpidollisesta käsittelystä.
2. Esimerkkejä tällaisista tapauksista voivat olla:
  - (a) vakuutusyhtiöiltä saatavat korvaukset aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvon alentumisista tai menetyksistä, jotka johtuvat esimerkiksi luonnonmullistuksista, varkaudesta tai väärästä käsittelystä;
  - (b) julkiselta vallalta saatavat korvaukset pakkolunastetuista aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, esimerkiksi maa-alueesta, jota on käytettävä julkisiin tarkoituksiin;
  - (c) korvaukset, jotka liittyvät aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ei-vapaaehtoiseen uudelleensijoittamiseen, esimerkiksi toimipisteiden siirtämiseen kaupunkialueelta maaseudulle kansallisen maankäyttöpolitiikan mukaisesti; tai
  - (d) arvoltaan alentuneen tai menetetyn omaisuuserän fyysinen korvaaminen toisella kokonaan tai osaksi.
3. Käsiteltävä kysymys on, miten yrityksen tulee käsitellä kirjanpidossaan:
  - (a) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvonalentumiset tai menetykset;
  - (b) niihin liittyvät kolmansilta osapuolilta saatavat korvaukset; ja
  - (c) omaisuuserien myöhempi kunnostaminen, hankinta tai valmistaminen.

*Päätös*

4. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvonalentumiset tai menetykset, niihin liittyvät korvausvaateet kolmansille osapuolille tai näiden maksamat korvaukset sekä mahdollisesti myöhemmin tapahtuva korvaavien hyödykkeiden osto tai valmistaminen ovat erillisiä taloudellisia tapahtumia, ja niitä käsitellään sellaisina. Näitä kolmea taloudellista tapahtumaa tulee käsitellä kirjanpidossa erikseen seuraavasti:
  - (a) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvonalentumiset kirjataan IAS 36:n mukaisesti; aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käytöstä poistamiset ja luovutukset kirjataan IAS 16:n (uudistettu 1998) mukaisesti;
  - (b) monetaariset tai ei-monetaariset kolmansilta osapuolilta saatavat korvaukset aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, joiden arvo on alentunut, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, sisällytetään tuloslaskelmaan; ja
  - (c) kunnostettujen, ostettujen, aiempaa omaisuuserää korvaamaan valmistettujen tai korvauksena saatujen omaisuuserien hankintameno määritetään IAS 16:n (uudistettu 1998) mukaisesti.

*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

5. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvon alentumisesta tai menetyksestä kirjatut rahana tai muussa muodossa saadut korvaukset esitetään tilinpäätöksessä erikseen.

Päätös tehty: kesäkuussa 1998.

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

## SIC-15/SIC-18

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-15

**Muut vuokrasopimukset – kannustimet**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 17 "Vuokrasopimukset" (uudistettu 1997).

*Käsiteltävä asia*

1. Neuvoteltaessa uudesta tai uudistettavasta vuokrasopimuksesta, joka on muu kuin rahoitusleasingisopimus, vuokralle antaja saattaa tarjota vuokralle ottajalle kannustimia sopimuksen aikaansaamiseksi. Esimerkkejä tällaisista kannustimista ovat suorat rahasuoritukset vuokralle ottajalle taikka vuokralle ottajalle syntyvien menojen hyvittäminen tai vastattavaksi ottaminen (esimerkiksi muutosta johtuvat menot, vuokrattavan hyödykkeen parannustyöt ja vuokralle ottajan aikaisempaan vuokrausituumukseen liittyvät menot). Vaihtoehtoisesti voidaan sopia, ettei vuokra-ajan ensimmäisiltä jaksoilta makseta lainkaan vuokraa tai että niiltä peritään alempaa vuokraa.
2. Käsiteltävä kysymys on, miten tällaiseen muuhun vuokrasopimukseen liittyvät kannustimet merkitään vuokralle ottajan ja vuokralle antajan tilinpäätökseen.

*Päätös*

3. Kaikki kannustimet, jotka liittyvät uuteen tai uudistettavaan vuokrasopimukseen, joka on muu kuin rahoitusleasingisopimus, käsitellään kiinteänä osana sitä nettovastiketta, joka on sovittu suoritettavan vuokratun hyödykkeen käytöstä, riippumatta kannustimen luonteesta tai muodosta taikka maksujen ajoittumisesta.
4. Vuokralle antajan tulee kirjata kannustimista johtuvien menojen kokonaismäärä vuokratuoton vähennykseksi tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa vuokratusta hyödykkeestä saatavan hyödyn vähentymisen ajallista jakautumista.
5. Vuokralle ottajan tulee kirjata kannustimista johtuva kokonaishyöty vuokrakulujen vähennykseksi tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa vuokralle ottajan hyödykkeestä saaman hyödyn ajallista jakautumista.
6. Vuokralle ottajalle syntyviä menoja, joihin kuuluvat myös aikaisempaan vuokrasopimukseen liittyvät menot (esimerkiksi irtisanomisesta, muutosta tai vuokrattavan hyödykkeen parannustöistä johtuvat menot) käsitellään vuokralle ottajan kirjanpidossa kyseisiä menoja koskevien IAS-standardien mukaisesti, mukaan lukien menot, jotka tosiasiallisesti hyvitetään kannustinjärjestelyä käyttäen.

Päätös tehty: kesäkuussa 1998.

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan vuokrasopimuksiin, joiden mukainen vuokra-aika alkaa 1.1.1999 tai sen jälkeen.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-18

**Johdonmukaisuus – vaihtoehtoiset menetelmät**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 1 (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen"

*Käsiteltävä asia*

1. Tietyissä IASC:n standardeissa yritykselle annetaan nimenomainen mahdollisuus valita vaihtoehtoisista laatimisperiaatteista, joita sovelletaan tilinpäätöstä tehtäessä. Joissakin standardeissa, joissa annetaan nimenomainen mahdollisuus valita noudatettava laatimisperiaate, esitetään, miten tällainen valinta tulee tehdä. Esimerkiksi kohdan IAS 39.104 mukaan yrityksen tulee valita toinen kahdesta vaihtoehtoisesta tavasta käsitellä myytävissä olevien rahoitusvarojen käypien arvojen muutoksia, ja valittua laatimisperiaatetta tulee soveltaa kaikkiin myytävissä oleviin rahoitusvaroihin. Toisissa standardeissa ei oteta kantaa siihen, miten valinta tehdään.
2. Käsiteltävä kysymys on, miten tilinpäätöksen laatimisperiaatteet valitaan sellaisten IASC:n standardien yhteydessä, jotka nimenomaisesti sallivat vaihtoehtoisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita mutta joissa ei oteta kantaa siihen, miten tämä valinta tehdään. Perustavanlaatuinen kysymys on, tuleeko laatimisperiaatetta – kun valinta on tehty – soveltaa johdonmukaisesti kaikkiin eriin, joita käsitellään kirjanpidollisesti niiden nimenomaisten vaatimusten mukaisesti, joissa vaihtoehto annetaan.

*Päätös*

3. Jos jonkin IAS-standardin tai tulkinnan mukaan on mahdollista soveltaa useampaa kuin yhtä tilinpäätöksen laatimisperiaatetta, yrityksen tulee valita yksi näistä periaatteista ja soveltaa sitä johdonmukaisesti, jollei kyseinen standardi tai tulkinta erityisesti määrää tai salli sellaisia erilaisten erien (liiketoimien, tapahtumien, saldojen tai määrien) muodostamia ryhmiä, joiden osalta erilaiset periaatteet saattavat olla tarkoituksenmukaisia. Jos standardissa määrätään tai sallitaan erien ryhmitteleminen, kullekin ryhmälle valitaan parhaiten soveltuva laatimisperiaate, jota noudatetaan johdonmukaisesti. (Lisäohjeistusta on tämän tulkinnan liitteissä A ja B.)
4. Kun asianmukainen laatimisperiaate on valittu kappaleen 3 mukaisesti, laatimisperiaatetta muutetaan vain IAS 8.42:n mukaisesti ja periaatetta sovelletaan kaikkiin eriin tai erien muodostamiin ryhmiin kappaleessa 3 määrättyllä tavalla.

Päätös tehty: toukokuussa 1999.

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan 1.7.2000 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-19****Tilinpäätösvaluutta – tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaan**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriiä.

Viittaukset: IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset" (uudistettu 1993) ja IAS 29 "Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa" (muotoiltu uudelleen 1994) (1).

*Käsiteltävä asia*

1. IAS 21:n kappaleessa 4 todetaan, että vaikka kyseisessä standardissa ei määritellä valuuttaa, jonka määräisenä yritys esittää tilinpäätöksensä, yritys käyttää tavallisesti sen maan valuuttaa, jossa sen kotipaikka sijaitsee. Vaikka termi "tilinpäätösvaluutta" määritellään IAS-standardissa 21 valuutaksi, jonka määräisenä tilinpäätös esitetään, yrityksen käyttämällä tilinpäätösvaluutalla on merkittäviä vaikutuksia myös kirjanpidolliseen arvostukseen tilinpäätöksessä.

(1) Ks. myös SIC-30: "Tilinpäätösvaluutta – muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaa".

**SIC-19**

2. Kohdassa IAS 21.7 määritellään ulkomaan raha niin, että se on muu valuutta kuin yrityksen tilinpäätösvaluutta. Tämän vuoksi tilinpäätösvaluutan valinta tarkoittaa, että kaikkia muita valuttoja käsitellään ulkomaan rahana. Ulkomaan rahan määräisten liiketoimien käsittelyssä ja ulkomaisten yksikköjen tilinpäätösten muuntamisessa sovellettavat menettelytavat määritellään IAS-standardissa 21. Kohdassa IAS 21.36 mainitaan lisäksi vaikutuksia, joita seuraa tilinpäätösvaluutan valitsemisesta itsenäiselle ulkomaiselle yksikölle, joka esittää tilinpäätöksensä hyperinflaatiomaan valuutassa. Tällaisen itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätös oikaistaan IAS 29:n mukaisesti ennen kuin se muutetaan tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätösvaluutan määräiseksi. IAS 29.8 edellyttää tietojen oikaisemista myös yritykseltä, joka esittää oman tilinpäätöksensä käyttäen tilinpäätösvaluuttana hyperinflaatiomaan valuuttaa.
3. Käsiteltävät kysymykset ovat:
  - (a) miten yritys määrittää valuutan, jossa tilinpäätöserät arvostetaan ("arvostusvaluutta");
  - (b) saako yritys käyttää muuta valuuttaa kuin arvostusvaluuttaa tilinpäätöksensä esittämiseen ("esittämisvaluutta"); ja
  - (c) jos esittämisvaluutta saa olla muu kuin arvostusvaluutta, miten tilinpäätös tällöin muunnetaan arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan.
4. Kohdan IAS 21.5 mukaan IAS-standardissa 21 ei käsitellä yrityksen tilinpäätöksen muuttamista siitä valuutasta, jossa tilinpäätös esitetään IAS:n mukaan, toisen valuutan määräiseksi siinä tarkoituksessa, että sen lukeminen olisi helpompaa kyseiseen valuuttaan totuneille käyttäjille, tai muita vastaavanlaisia tarkoituksia varten. Tästä johtuen tässä tulkinnassa ei käsitellä tällaisia muuttamisia.

**Päätös**

5. Arvostusvaluutan tulee tuottaa yrityksestä informaatiota, joka on hyödyllistä ja kuvastaa yritykselle merkityksellisten tapahtumien ja olosuhteiden tosiasiallista taloudellista sisältöä. Jos yrityksessä käytetään tiettyä valuuttaa merkittävässä määrin tai jos sillä on yritykseen merkittävä vaikutus, kyseistä valuuttaa saattaa olla tarkoituksenmukaista käyttää arvostusvaluuttana (lisää ohjeistusta on tämän tulkinnan liitteessä A). Kaikkia liiketoimia, jotka ovat muun valuutan kuin arvostusvaluutan määräisiä liiketoimia käsitellään ulkomaan rahan määräisinä liiketoimina IAS-standardia 21 sovellettaessa.
6. Kun arvostusvaluutta kerran on valittu, sitä ei muuteta, ellei tapahdu muutosta yritykselle merkityksellisissä tapahtumissa ja olosuhteissa, jotka määritetään tämän tulkinnan kappaleen 5 mukaisesti.
7. Jos tämän tulkinnan kappaleen 5 mukaisesti määritetty arvostusvaluutta on hyperinflaatiomaan valuutta, niin:
  - (a) yrityksen oma tilinpäätös oikaistaan IAS 29:n mukaisesti; ja
  - (b) silloin kun yritys on IAS-standardissa 21 määritelty itsenäinen ulkomainen yksikkö ja se sisällytetään toisen tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätökseen, sen tilinpäätös oikaistaan IAS 29:n mukaisesti ennen kuin se muunnetaan tuon toisen tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätösvaluutan määräiseksi.
8. Jos tarkoituksenmukaiseksi arvostusvaluutaksi määritetään tämän tulkinnan kappaleen 5 mukaisesti sellaisen maan valuutta, jossa ei vallitse hyperinflaatio, yritystä ei vaadita oikaisemaan tilinpäätöstään IAS 29:n mukaisesti.
9. Vaikka yritys esittää tilinpäätöksensä tavallisesti valuutassa, joka on myös tämän tulkinnan kappaleen 5 mukaisesti määritetty arvostusvaluutta, se saattaa päättää esittää tilinpäätöksensä eri valuutassa. IAS-standardissa ei määritellä menetelmää, jolla tilinpäätöksen laativan yrityksen tilinpäätös muunnetaan arvostusvaluutasta tilinpäätösvaluutan määräiseksi. Jotta kuitenkin tilinpäätös antaisi oikean kuvan taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista, yrityksen käyttämän muuntomenetelmän ei tule johtaa raportointiin, joka ei ole yhdenmukaista tämän tulkinnan kappaleen 5 mukaan määritetyn valuutan käyttöön perustuvan tilinpäätöserien arvostuksen kanssa. Jos yrityksellä on itsenäisiä ulkomaisia yksiköitä ja se esittää konsernitilinpäätöksen, konsernitilinpäätös esitetään yleensä valuutassa, joka on sama kuin emoyrityksen arvostusvaluutta mutta joka usein poikkeaa yksittäisten ulkomaisten yksikköjen käyttämistä arvostusvaluutoista. (Liitteessä B esitetään esimerkki tämän tulkinnan soveltamisesta konsernitilinpäätökseen.)

*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

10. Tilinpäätöksessä esitetään seuraavat tiedot:

- (a) kun arvostusvaluutta on muu kuin sen maan valuutta, jossa yrityksen kotipaikka sijaitsee, syy eri valuutan käyttämiseen;
- (b) syy arvostus- tai esittämisvaluutan mahdolliseen muuttumiseen; ja
- (c) kun tilinpäätös esitetään muussa valuutassa kuin yrityksen arvostusvaluutassa, ilmoitetaan arvostusvaluutta ja syy erilaisen esittämisvaluutan käyttämiseen sekä esitetään kuvaus muuntamisprosessissa käytetystä menetelmästä.

Konsernitilinpäätöksessä näissä esitettäviä tietoja koskeissa vaatimuksissa viitataan emoyrityksen arvostusvaluuttaan.

Päätös tehty: helmikuussa 2000.

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-20****Pääomaosuusmenetelmä – tappioiden kirjaaminen**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 28 "Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" (uudistettu 1998)

*Käsiteltävä asia*

1. Joissakin tilanteissa sijoittajayrityksellä saattaa olla erilaisia taloudellisia intressejä osakkuus- tai yhteisyrityksessä, jota käsitellään pääomaosuusmenetelmällä. Sijoittajan taloudelliset intressit voivat olla esimerkiksi kanta- tai etuosakkeita, lainoja, vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita, kantaosakkeiden hankintaan oikeuttavia optioita tai myyntisaamisia.
2. Kohdassa IAS 28.22 todetaan, että kun pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa sijoittajayrityksen osuus osakkuusyrityksen tappioista on yhtä suuri tai suurempi kuin sijoituksen kirjanpitoarvo, sijoittajayritys tavallisesti lakkaa sisällyttämästä osuuttaan sen ylittävistä tappioista tuloslaskelmaansa. Lisätappioita kirjataan kuitenkin siltä osin, kuin sijoittajayritys on tehnyt sitoumuksia tai suorittanut osakkuusyrityksen puolesta maksuja osakkuusyrityksen sellaisten velvoitteiden hoitamiseksi, jotka sijoittajayritys on taannut tai joihin se on muutoin sitoutunut.
3. Pääomaosuusmenetelmän soveltamiseen liittyen käsiteltävät kysymykset ovat:
  - (a) mitkä taloudelliset intressit sisällytetään IAS 28.22:ssa tarkoitettuun "sijoituksen kirjanpitoarvoon"; ja
  - (b) jatketaanko yksikön osuuden kirjaamista osakkuusyrityksen tai yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön (sijoituskohde) tappioista, jotka ylittävät sijoituksen kirjanpitoarvon, kun yrityksellä on sijoituskohteessa muita taloudellisia intressejä, jotka eivät sisälly sijoituksen kirjanpitoarvoon.

**SIC-21**

4. Tämä tulkinta koskee IAS 28:n mukaista pääomaosuusmenetelmän soveltamista. IAS 31.32:n sallitun vaihtoehtoisen menettelytavan mukaan yritys soveltaa pääomaosuusmenetelmää esittäessään tilinpäätöksessä osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, ja siksi yritys soveltaa myös tätä tulkintaa.

*Päätös*

5. Taloudellisista intresseistä voidaan käyttää monenlaisia nimityksiä, esimerkiksi joitakin intressejä nimitetään kantaosakkeiksi tai etuosakkeiksi. Kohtaa IAS 28.22 sovellettaessa sijoituksen kirjanpitoarvon tulee sisältää vain niiden instrumenttien kirjanpitoarvo, jotka tuottavat rajoittamattoman oikeuden olla osallisena voittoihin tai tappioihin ja oikeuden osuuteen sijoituskohteen omasta pääomasta.
6. Jos sijoittajayrityksen osuus tappioista ylittää sijoituksen kirjanpitoarvon, sijoituksen kirjanpitoarvo vähennetään nolnaan eikä lisää tappiota kirjata, ellei sijoittajayritykselle ole syntynyt velvoitteita sijoituskohdetta kohtaan tai ellei sillä ole velvollisuutta hoitaa sijoituskohteen velvoitteita, jotka sijoittajayritys on taannut tai joihin se on muutoin sitoutunut, riippumatta siitä, onko nämä rahoitettu vai ei. Sijoittajayritys kirjaa edelleen osuutensa sijoituskohteen tappioista siihen määrään asti, kuin sillä on tällaisia velvoitteita.
7. Sellaiset taloudelliset intressit sijoituskohteessa, jotka eivät sisälly sijoituksen kirjanpitoarvoon tämän tulkinnan kappaleen 5 mukaan, käsitellään kirjanpidossa toisten soveltuvien IAS-standardien mukaisesti, esimerkiksi IAS 39 ja ennen IAS 39:n käyttöönottoa IAS 25 (muotoiltu uudelleen 1994).
8. Sijoituskohteen jatkuvia tappioita tulee pitää objektiivisena näyttönä siitä, että taloudelliset intressit kyseisessä sijoituskohteessa, sekä sijoituksen kirjanpitoarvoon kappaleen 5 mukaan sisältyvät että muut taloudelliset intressit, saattavat olla arvoltaan alentuneita. Omaisuuserän kirjanpitoarvoon sisältyvän taloudellisen intessin kirjanpitoarvon alentuminen määritetään perustuen kirjanpitoarvoon johon on tehty pääomaosuusmenetelmän mukaiset tappioita koskevat oikaisut.
9. Jos sijoittajayritys on antanut takuun tai sillä on muutoin velvoitteita sijoituskohdetta kohtaan tai se on sitoutunut hoitamaan sijoituskohteen velvoitteita tai muutoin sitoutunut niihin, sijoittajayrityksen tulee sen lisäksi, että se edelleen kirjaa osuutensa sijoituskohteen tappioista, ratkaista, onko kirjattava varaus IAS 37:n mukaisesti. (Ennen IAS 37:n soveltamista varauksen kirjaamista arvioidaan IAS 10:n (muotoiltu uudelleen 1994) vaatimusten mukaisesti.)

*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

10. Jos sijoittajayritys lakkaa kirjaamasta osuutensa sijoituskohteen tappioista, sijoittajayrityksen tulee esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa kirjaamaton osuutensa sijoituskohteen tappioista, sekä tilikaudella että kumulatiivisesti.

Päätös tehty: elokuussa 1999.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 15.7.2000. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-21****Tuloverot – uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Tulkintaluonnos SIC-D21 "Tuloverot – Omnibus" julkaistiin kommentoitavaksi syyskuussa 1999. Tulkintaluonnos sisälsi sekä tässä tulkinnassa että tulkinnassa SIC-25 "Tuloverot – yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset" käsiteltävät asiat.

Viittaus: IAS 12 "Tuloverot" (uudistettu 1996).

#### *Käsiteltävä asia*

1. IAS 12.51:n mukaan laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään siten, että ne kuvastavat verovaikutuksia, jotka seuraisivat siitä tavasta, jolla yritys tilinpäätöspäivänä odottaa kerryttävänsä niiden varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa niiden velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän, joista väliaikaiset erot johtuvat.
2. Kohdassa IAS 12.20 todetaan, että omaisuuserän uudelleenarvostus ei aina vaikuta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) ja että omaisuuserän verotuksellista arvoa ei ehkä oikaista uudelleenarvostuksen seurauksena. Jos tulevaisuudessa kertyvä kirjanpitoarvoa vastaava määrä on veronalaista, uudelleenarvostetun omaisuuserän kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon erotus on väliaikainen ero, ja se synnyttää laskennallisen verovelan tai -saamisen.
3. Käsiteltävä kysymys on, miten tulkitaan "kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymistä", jos kyseessä on omaisuuserä, josta ei tehdä poistoja (ei poistojen kohteena oleva omaisuuserä) ja se on arvostettu uudelleen IAS 16:n (uudistettu 1998) kappaleen 29 mukaisesti.
4. Tämä tulkinta koskee myös sijoituskiinteistöjä, jotka merkitään taseeseen uudelleenarvostettuun määrään IAS 25.23(b):n mukaan mutta joiden ei katsottaisi olevan poistojen kohteena, jos olisi sovellettava IAS-standardia 16.

#### *Päätös*

5. Laskennallinen verovelka tai -saaminen, joka johtuu ei poistojen kohteena olevan omaisuuserän uudelleenarvostamisesta IAS 16.29:n mukaan, määritetään niiden verovaikutusten perusteella, jotka seuraisivat kyseisen erän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä myymällä hyödyke, riippumatta siitä, millä perusteella kyseisen omaisuuserän kirjanpitoarvo on määritetty. Näin ollen jos verolaisissa määrätään omaisuuserän myynnistä saatavaan verotettavaan määrään sovellettava verokanta, joka poikkeaa omaisuuserän käytöstä syntyvään verotettavaan määrään sovellettavasta verokannasta, käytetään ensiksi mainittua verokantaa ei poistojen kohteena olevaan omaisuuserään liittyvää laskennallista verovelkaa tai -saamista määritettäessä.

Päätös tehty: elokuussa 1999.

Voimaantulo: Tämä päätös tulee voimaan 15.7.2000. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

### STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-22

#### **Yritysten yhteenliittymät – myöhemmin tehtävät oikaisut alun perin esitettyihin käypiin arvoihin ja liikearvoon**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät".

## SIC-22

## Käsitteltävä asia

1. Kun yritysten yhteenliittymää käsitellään alun perin kirjanpidossa, hankkijaosapuolella ei ehkä ole käytettävissä kaikkia tietoja, jotta se pystyisi yksilöimään hankitut varat ja velat ja arvioimaan niiden käyvät arvot luotettavasti, tai yksilöitävissä olevat varat tai velat eivät mahdollisesti vielä täytä kirjaamisedellytyksiä. Tämä saattaa johtua hankitun liiketoiminnan monimuotoisuudesta, tarpeesta tuottaa ja esittää taloudellista informaatiota oikea-aikaisesti tai muista syistä.
2. IAS 22.71:n (uudistettu 1998) mukaan, käsiteltäessä yrityksen hankintaa kirjanpidossa yksilöitävissä olevat varat ja velat, jotka on hankittu mutta jotka eivät hankinnan alkuperäisen kirjanpidollisen käsittelyn yhteydessä täytä...erillisen kirjaamisen edellytyksiä, merkitään taseeseen myöhemmin, kun ne täyttävät nämä edellytykset. Yksilöitävissä olevien hankittujen varojen ja velkojen kirjanpitoarvoja oikaistaan, kun hankinnan jälkeen saadaan lisänäyttöä, joka auttaa arvioimaan kyseisille varoille ja veloille hankinnan alkuperäisen kirjanpidollisen käsittelyn yhteydessä osoitettuja määriä. Myös liikearvolle tai negatiiviselle liikearvolle osoitettua määrää oikaistaan tarvittaessa siltä osin kuin:
  - (a) oikaisu ei kasvata liikearvon kirjanpitoarvoa suuremmaksi kuin IAS-standardissa 36 "Omaisuserien arvon alentuminen" määritelty siitä kerrytettävissä oleva rahamäärä; ja
  - (b) tällainen oikaisu tehdään hankinnan jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden loppuun mennessä (paitsi yksilöitävissä olevan velan merkitseminen taseeseen kappaleen 31 mukaisesti, jota koskee kappaleessa 31(c) esitetty aikaraja);muutoin yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen oikaisut kirjataan tuotoiksi tai kuluiksi.
3. Koskien oikaisujen tekemistä kohdassa IAS 22.71 kuvatuissa rajoitetuissa tilanteissa, käsiteltävät kysymykset ovat:
  - (a) tuleeko hankittujen, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen alkuperäisiin käypiin arvoihin tehtävän oikaisun sisältää poistojen ja muiden sellaisten muutosten vaikutukset, joita olisi syntynyt, jos oikaistuja käyviä arvoja olisi käytetty hankinta-ajankohdasta lähtien;
  - (b) tuleeko vastaavan liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon tehtävän oikaisun sisältää niiden poistojen vaikutus, jotka olisi tehty liikearvolle tai negatiiviselle liikearvolle osoitetusta oikaistusta määrästä hankinta-ajankohdasta lähtien; ja
  - (c) miten hankittuihin, yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin sekä liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon tehtävät oikaisut esitetään.
4. Tämä tulkinta ei koske seuraavia eriä, koska niitä nimenomaisesti käsitellään muualla IAS-standardeissa:
  - (a) IAS 12:n (uudistettu 1996) kappaleiden 66-68 mukaisesti kirjatut laskennalliset verosaamiset ja -velat; ja
  - (b) hankinnan kohteen toiminnan lakkauttamista tai supistamista varten alun perin tehdyn varauksen peruuttamista, IAS 22 (uudistettu 1998) kappaleet 75 ja 76.

## Päätös

5. Oikaisu, joka tehdään hankittujen, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen kirjanpitoarvoihin kohdassa IAS 22.71 kuvatuissa rajoitetuissa tilanteissa, lasketaan ikään kuin oikaistuja käyviä arvoja olisi käytetty hankinta-ajankohdasta lähtien. Tästä seuraa, että oikaisun tulee sisältää sekä alun perin määritettyjen käypien arvojen muutoksen vaikutus että poistojen ja muiden sellaisten muutosten vaikutukset, jotka olisivat syntyneet, jos oikaistuja käyviä arvoja olisi käytetty hankinta-ajankohdasta lähtien.
6. Jos oikaisu yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin tehdään hankinnan jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden päättymiseen mennessä, myös liikearvon tai negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvoa oikaistaan tarvittaessa siten, että se vastaa määrää, joka sille olisi määritetty, jos oikaistut käyvät arvot olisivat olleet käytettävissä hankinta-ajankohtana. Näin ollen myös liikearvon poistot tai negatiivisen liikearvon tuloutukset oikaistaan hankinta-ajankohdasta lukien. Liikearvon kirjanpitoarvoa oikaistaan kuitenkin vain sen verran, ettei oikaisu kasvata liikearvon kirjanpitoarvoa siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää suuremmaksi.

7. Poistoihin, arvonalentumiskirjauksiin ja muihin määriin tehdyt, tämän tulkinnan kappaleiden 5 ja 6 mukaan määritetyt oikaisut kirjataan tulosvaikutteisesti ja sisällytetään vastaavaan tuloslaskelmassa esitettävään tuotto- tai kuluerään tuloslaskelmassa. Omaan pääomaan merkitään vain hankinta-ajankohdan jälkeen syntyneet erät, jotka toisten IAS-standardien mukaan edellytetään tai sallitaan kirjattavan suoraan omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen; tämä tulkinta ei muuta näiden toisten standardien mukaista käsittelyä.

*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

8. Yksilöitävissä olevien varojen tai velkojen taikka liikearvon tai negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvoihin tehdyt oikaisut ilmoitetaan ja selostetaan sen tilikauden tilinpäätöksessä, jolla oikaisu tehdään. Myös aikaisempiin tilikausiin ja vertailutilikausiin liittyvän oikaisun määrä ilmoitetaan.

Päätös tehty: lokakuussa 1999.

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan oikaisuihin, jotka tehdään 15.7.2000 tai sen jälkeen päättyvillä tilikausilla.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-23

### **Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – suurista perinpohjaisista tarkastuksista tai huolloista johtuvat menot**

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” (uudistettu 1998).

*Käsiteltävä asia*

1. IAS 16.23 (uudistettu 1998) edellyttää aineellisesta hyödykkeestä johtuvien, myöhemmin syntyvien menojen aktivoimista, jos ne nostavat hyödykkeen kunnan alun perin arvioitua suoritustasoa korkeammaksi. Kaikki muut myöhemmin syntyvät menot, kuten korjaus- tai huoltomenot, jotka palauttavat tai säilyttävät sen taloudellisen hyödyn, jonka yritys voi odottaa saavansa omaisuuserän alkuperäistä arviota vastaavasta suorituksesta, kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.
2. IAS 16.27:n mukaan joidenkin käyttöomaisuushyödykkeiden tärkeät osat saatetaan joutua uusimaan säännöllisin väliajoin. Osia käsitellään kirjanpidossa erillisinä hyödykkeinä, koska niiden taloudelliset vaikutusajat poikkeavat niiden aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden taloudellisista vaikutusajoista, joihin ne liittyvät.
3. Yritys ostaa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen, ja sille syntyy kaikki ne menot, jotka ovat tarpeen hyödykkeen saattamiseksi toimintavalmiiksi sille aiottuun käyttötarkoitukseen. Yritys joutuu tulevaisuudessa tekemään hyödykkeelle suuremman perinpohjaisen tarkastuksen tai huollon säännöllisesti hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana, jotta yritys pystyisi jatkuvasti käyttämään hyödykettä. Esimerkkinä tästä on sellaisen lentokoneen hankinta, joka vaatii huollon joka kolmas vuosi.
4. Kun yritykselle syntyy menoja aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen suurista perinpohjaisista tarkastuksista tai huolloista, jotka suoritetaan säännöllisin väliajoin hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana ja tehdään siksi että yritys pystyisi käyttämään hyödykettä jatkuvasti, käsiteltävä kysymys on, aktivoidaanko nämä menot osaksi kyseistä hyödykettä vai kirjataanko ne kuluiksi.

**SIC-24***Päätös*

5. Menot, jotka johtuvat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen suuresta perinpohjaisesta tarkastuksesta tai huollosta, joka suoritetaan säännöllisin väliajoin hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana ja tehdään hyödykkeen jatkuvan käytön mahdollistamiseksi, kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet, paitsi milloin:
  - (a) johdonmukaisesti IAS 16.12:n kanssa yritys on yksilöinyt omaisuuserän erilliseksi osaksi määrän, joka edustaa perinpohjaista tarkastusta tai huoltoa ja on jo kirjannut kyseisestä osasta poistoja, jotka kuvastavat sen hyödyn hyväksikäyttöä, jonka myöhemmin tapahtuva suuri perinpohjainen tarkastus tai huolto palauttaa tai säilyttää (riippumatta siitä, merkitäänkö hyödyke taseeseen alkuperäiseen hankintamenuon vai arvostetaan se uudelleen);
  - (b) on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja
  - (c) yritykselle syntyvät menot suuresta perinpohjaisesta tarkastuksesta tai huollosta ovat määrittävissä luotettavasti.

Jos nämä kriteerit täyttyvät, menot aktivoidaan ja niitä käsitellään osana kyseistä hyödykettä.

Päätös tehty: lokakuussa 1999.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 15.7.2000. Tässä tulkinnassa kuvatun komponenttilähestymistavan käyttöönotto on poistomenetelmän muutos, ja se käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena yhdenmukaisesti IAS 16.52:n kanssa. Tästä seuraa, että poistoja oikaistaan tarkasteltavana olevalla tilikaudella ja vastaisilla tilikausilla.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-24****Osakekohtainen tulos – rahoitusinstrumentit ja muut sopimukset, jotka voidaan toteuttaa osakkeina**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 33 "Osakekohtainen tulos".

*Käsiteltävä asia*

1. On olemassa monenlaisia rahoitusinstrumentteja tai muita sopimuksia, jotka tilinpäätöksen laativa yritys voi toteuttaa joko luovuttamalla rahoitusvaroja tai siirtämällä haltijalle suorituksena tilinpäätöksen laativan yrityksen kantaosakkeita. Joissakin tapauksissa rahoitusinstrumentin toteutustavan valitsee liikkeeseenlaskija, ja toisissa tapauksissa rahoitusinstrumentin haltija. Esimerkki tämän tyyppisestä instrumentista on tilinpäätöksen laativalla yrityksellä oleva sopimukseen perustuva velvoite, joka voidaan täyttää joko käteismaksuna tai laskemalla liikkeeseen tilinpäätöksen laativan yrityksen kantaosakkeita.
2. Käsiteltävä kysymys on, ovatko sellaiset rahoitusinstrumentit tai muut sopimukset, jotka voidaan liikkeeseen laskijan tai haltijan valinnan mukaan toteuttaa luovuttamalla rahoitusvaroja tai laskemalla liikkeeseen tilinpäätöksen laativan yrityksen kantaosakkeita, potentiaalisia kantaosakkeita IAS 33:n mukaan.
3. Tässä tulkinnassa käsitellään sopimuksia, joiden ehdoissa nimenomaisesti mainitaan tällainen vaihtoehtoinen toteuttamistapa.

*Päätös*

4. Kaikki rahoitusinstrumentit tai muut sopimukset, jotka voivat johtaa tilinpäätöksen laativan yrityksen kantaosakkeiden liikkeeseenlaskuun rahoitusinstrumentin tai muun sopimuksen haltijalle joko liikkeeseenlaskijan tai haltijan valinnan mukaan, ovat yrityksen potentiaalisia kantaosakkeita.

Päätös tehty: helmikuussa 2000.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 1.12.2000. Tilinpäätöksessä esitettävät IAS 33.47-52:n mukaiset vertailutiedot oikaistaan tämän tulkinnan soveltamisen vaikutuksilla.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-25****Tuloverot – yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Tulkintaluonnos SIC-D21 "Tuloverot – Omnibus" julkistettiin kommentoitavaksi syyskuussa 1999. Tulkintaluonnos sisälsi sekä tässä tulkinnassa että tulkinnassa SIC-21 "Tuloverot – uudelleen arvostettujen ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen".

Viittaus: IAS 12 "Tuloverot" (uudistettu 1996).

*Käsiteltävä asia*

1. Yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutoksella saattaa olla yritykselle seuraamuksia, jotka lisäävät tai vähentävät sen verovelkoja tai -saamisia. Tämä saattaa tapahtua esimerkiksi otettaessa yrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja julkisen kaupankäynnin kohteeksi tai kun yrityksen omaa pääomaa järjestellään uudelleen. Se voi tapahtua myös, kun määräysvaltainen osakkeenomistaja siirtyy toiseen maahan. Tällaisen tapahtuman seurauksena yritystä saatetaan verottaa eri tavalla; se voi esimerkiksi saada tai menettää veroetuja tai siihen saatetaan soveltaa erilaista verokantaa tulevaisuudessa.
2. Yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutoksella saattaa olla välitön vaikutus yrityksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuviin verovelkoihin tai -saamisiin. Muutos saattaa myös lisätä tai vähentää yrityksen kirjaamia laskennallisia verovelkoja ja -saamisia riippuen siitä, miten verotuksellisen aseman muutos vaikuttaa niihin veroseuraamuksiin, jotka johtuvat yrityksen varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä tai sen velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittamisesta.
3. Käsiteltävä kysymys on, miten yrityksen tulee käsitellä kirjanpidossaan muutosta sen omassa tai osakkeenomistajien verotuksellisessa asemassa.

*Päätös*

4. Yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutos ei lisää eikä vähennä suoraan omaan pääomaan kirjattavia määriä. Verotuksellisen aseman muutoksen vaikutus tilikauden verotettavaan tuloon perustuviin veroihin ja laskennallisiin veroihin kirjataan tulosvaikutteisesti tilikaudella, jolleivät nämä muutokset liity liiketoimiin tai muihin tapahtumiin, jotka johtavat samalla tilikaudella tai muulla tilikaudella suoraan oman pääoman määrään kirjattavaan hyvitykseen tai veloitukseen. Ne verovaikutukset, jotka liittyvät oman pääoman määrän muutokseen samalla tilikaudella tai muulla tilikaudella (ei kirjata tulosvaikutteisesti), kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen.

## SIC-27

Päätös tehty: elokuussa 1999.

Voimaantulo: Tämä päätös tulee voimaan 15.7.2000. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-27

**Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen" (uudistettu 1997), IAS 17 "Vuokrasopimukset" (uudistettu 1997), IAS 18 "Tuotot" (uudistettu 1993).

*Käsiteltävä asia*

1. Yritys voi toteuttaa lähipiiriinsä kuulumattoman toisen osapuolen tai osapuolten (sijoittajan) kanssa liiketoimen tai strukturoitujen liiketoimien sarjan (järjestely), johon sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus. Yritys voi esimerkiksi vuokrata hyödykkeitä sijoittajille ja vuokrata samat hyödykkeet takaisin, tai vaihtoehtoisesti se voi myydä hyödykkeet juridisesti ja vuokrata samat hyödykkeet takaisin. Järjestelyjen muoto samoin kuin niiden ehdot voivat vaihdella merkittävästi. Edellä olevassa vuokralle antoa ja vuokralle ottoa koskevassa esimerkissä järjestelyn tarkoituksena voi olla sijoittajan saama veroetu, joka jaetaan yrityksen kanssa palkkion muodossa, eikä sen tarkoituksena ole ollut hyödykkeen käyttöoikeuden siirtäminen.
2. Kun sijoittajan kanssa tehtyyn järjestelyyn kuuluu sopimus, joka on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus, käsiteltävät kysymykset ovat:
  - (a) kuinka määritetään, kytkeytyvätkö sarjan muodostavat liiketoimet toisiinsa ja tuleeko niitä käsitellä yhtenä liiketoimena;
  - (b) vastaako järjestely IAS 17:n mukaista vuokrasopimuksen määritelmää; ja jos ei,
    - (i) ovatko erillinen sijoitustili ja mahdollisesti olemassa olevat vuokranmaksuvelvoitteet yrityksen varoja ja velkoja (ajatellen esimerkiksi liitteen A kappaleen 2(a) esimerkkiä);
    - (ii) miten yrityksen tulee käsitellä kirjanpidossa muita järjestelystä johtuvia velvoitteita; ja
    - (iii) miten yrityksen tulee käsitellä kirjanpidossa sijoittajalta mahdollisesti saatava palkkio.

*Päätös*

3. Sellaiset sarjan muodostavat liiketoimet, joihin sisältyy sopimus, joka on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus, kytkeytyvät toisiinsa ja ne käsitellään kirjanpidossa yhtenä liiketoimena silloin, kun sen taloudellista kokonaisvaikutusta ei voida ymmärtää muutoin kuin tarkastelemalla liiketoimien sarjaa yhtenä kokonaisuutena. Näin on esimerkiksi, kun sarjan muodostavat liiketoimet kuuluvat yhteen, niistä on neuvoteltu yhtenä kokonaisuutena ja ne toteutuvat samanaikaisesti tai yhtäjaksoisesti. (Liitteessä A havainnollistetaan tämän tulkinnan soveltamista).

4. Kirjanpidollisen käsittelyn tulee kuvastaa järjestelyn tosiasiallista sisältöä. Järjestelyn tosiasiallista sisältöä määritettäessä arvioidaan sen kaikkia piirteitä ja seuraamuksia painottaen niitä, joilla on taloudellista vaikutusta.
5. IAS-standardia 17 sovelletaan silloin, kun järjestelyn tosiasialliseen sisältöön kuuluu hyödykkeen käyttöoikeuden siirtäminen sovituksi ajaksi. Merkkejä, jotka yksittäisinä osoittavat, ettei järjestelyyn tosiasiaassa ehkä kuulu IAS 17:n mukaista vuokrasopimusta, ovat (liitteessä B havainnollistetaan tämän tulkinnan soveltamista):
  - (a) yritys pitää itsellään kaikki kohteena olevan omaisuuserän omistukselle ominaiset riskit ja edut, ja sillä on pääasiassa samat käyttöoikeudet siihen kuin ennen järjestelyä;
  - (b) järjestelyn ensisijaisena syynä on tietyn verotukseen liittyvän tuloksen saavuttaminen eikä hyödykkeen käyttöoikeuden siirtäminen; ja
  - (c) liiketoimeen liittyy optio, jonka ehdot ovat sellaiset, että sen käyttäminen on lähes varmaa (esimerkiksi myyntioptio, joka on toteutettavissa hintaan, joka on merkittävästi korkeampi kuin odotettu käypä arvo silloin, kun option toteuttaminen tulee mahdolliseksi).
6. Yleisten perusteiden kappaleiden 49-64 mukaisia määritelmiä ja ohjeita sovelletaan ratkaistaessa, ovatko erillinen sijoitustili ja vuokranmaksuvelvoite tosiasiallisesti yrityksen varoja ja velkoja. Merkkejä, jotka yhdessä osoittavat, etteivät erillinen sijoitustili ja vuokranmaksuvelvoite tosiasialliselta sisällöltään täytä varojen ja velkojen määritelmiä eikä niitä pidä sisällyttää yrityksen taseeseen, ovat:
  - (a) yritys ei pysty käyttämään sijoitustiliin määräysvaltaa omien tavoitteidensa edistämiseksi eikä ole velvollinen maksamaan vuokria. Näin on esimerkiksi, kun ennakkoon suoritettu maksu on sijoitettu erilliselle sijoitustilille sijoittajan suojaksi ja saadaan käyttää vain suorituksiin sijoittajalle, sijoittaja hyväksyy vuokravelvoitteiden suorittamisen sijoitustilin varoista ja yrityksellä ei ole mahdollisuutta pidättää sijoitustilitä sijoittajalle suoritettavia maksuja;
  - (b) yrityksellä on vain erittäin vähäinen riski joutua palauttamaan kokonaan sijoittajalta saatu palkkio ja mahdollisesti suorittamaan jokin ylimääräinen maksu, tai kun palkkiota ei ole vielä saatu, yrityksellä on erittäin vähäinen riski joutua maksamaan muiden sitoumusten (esimerkiksi takaus) perusteella. Sille, että joudutaan suorittamaan maksuja, on vain erittäin vähäinen riski esimerkiksi silloin, kun järjestelyn ehdot vaativat, että etukäteen maksettu summa on sijoitettu riskittömiin kohteisiin, joiden odotetaan tuottavan riittävästi rahavirtoja vuokravelvoitteiden hoitamiseen; ja
  - (c) järjestelyn alussa toteutuneiden alkuperäisten rahavirtojen lisäksi ainoat odotettavissa olevat järjestelyyn perustuvat rahavirrat ovat vuokranmaksuja yksinomaan varoista, jotka nostetaan alkuperäisistä rahavirroista muodostetulta erilliseltä sijoitustilitä.
7. Järjestelyyn liittyvät muut velvoitteet, mukaan lukien kaikki annetut takuut ja tehdyt sitoumukset ennenaikaisen päättymisen varalta, käsitellään niiden ehdoista riippuen joko IAS 37:n tai IAS 39:n mukaisesti.
8. Kuhunkin järjestelyyn liittyviin tosiasioihin ja olosuhteisiin sovelletaan IAS 18:n kappaleen 20 mukaisia kriteerejä määritettäessä, milloin palkkio voidaan kirjata yrityksen mahdollisena tulona. Huomioon otettavia tekijöitä ovat mm. onko yritys edelleen sitoutunut esimerkiksi siten, että palkkion ansaitseminen edellyttää merkittävää vastaisen toiminnan tulosvaatimusta, onko riskejä jäänyt itselle, takausjärjestelyiden ehdot sekä riski joutua palauttamaan korvaus. Merkkejä, jotka jo yksittäisinä osoittavat, ettei saadun palkkion tulouttaminen kokonaisuudessaan heti ole perusteltua, jos palkkio on saatu järjestelyn alussa:
  - (a) velvoitteet joko joidenkin merkittävien toimenpiteiden suorittamiseen tai suorittamatta jättämiseen ovat saadun palkkion ansaitsemisen ehtona, ja näin ollen oikeudellisesti sitovan järjestelyn toimeenpano ei ole merkittävin järjestelyn edellyttämistä toimenpiteistä;
  - (b) kohteena olevan hyödykkeen käytölle on asetettu rajoituksia, jotka käytännössä rajoittavat ja merkittävästi muuttavat yrityksen mahdollisuuksia käyttää (esimerkiksi kuluttaa, myydä tai asettaa vakuudeksi) hyödykettä;

**SIC-28**

- (c) todennäköisyys sille, että osa palkkiosta joudutaan palauttamaan tai joudutaan maksamaan lisää, ei ole erittäin vähäinen. Näin käy esimerkiksi, kun:
- (i) kohteena oleva hyödyke ei ole erityislaatuinen siten, että se olisi yrityksen liiketoiminnan harjoittamisen kannalta välttämätön, ja siksi on mahdollista, että yritys saattaa maksaa jonkin summan päättääkseen järjestelyn ennaaikaisesti; tai
  - (ii) yritys on järjestelyn ehtojen mukaan velvollinen sijoittamaan tai sillä on jonkinasteinen tai täysi päätäntävalta sijoittaa etukäteen saatuja korvauksia kohteisiin, joihin liittyy vähäistä merkittävämpi riski (esimerkiksi valuutta-, korko- tai luottoriski). Tässä tapauksessa riski, ettei sijoituksen arvo enää riitä täyttämään vuokravelvoitteita, ei ole enää erittäin vähäinen, ja siksi on mahdollista, että yritys saattaa joutua maksamaan jonkin summan.
9. Palkkio esitetään tuloslaskelmassa perustuen sen taloudelliseen sisältöön ja luonteeseen.

*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

10. Jos järjestelyyn ei sen tosiasiallisen sisällön mukaan kuulu IAS 17:n mukaista vuokrasopimusta, otetaan sen kaikki piirteet huomioon määriteltäessä tarkoituksenmukaisia tietoja, joiden esittäminen tilinpäätöksessä on välttämätöntä järjestelyn sekä käytetyn kirjanpidon käsittelyn ymmärtämiseksi. Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään seuraavat tiedot kullakin tilikaudella, jonka aikana järjestely on voimassa:
- (a) järjestelyn kuvaus, joka sisältää:
    - (i) kohteena olevan omaisuuserän ja sen käyttöä koskevat rajoitukset;
    - (ii) järjestelyn keston ja muut merkittävät ehdot;
    - (iii) liiketoimet, jotka kytkeytyvät toisiinsa, mukaan lukien mahdolliset optiot; ja
  - (b) saadun palkkion kirjanpidollisen käsittelyn, tilikaudella tuloutetun määrän sekä tuloslaskelman erän, johon se on sisällytetty.
11. Tämän tulkinnan kappaleen 10 mukaiset tiedot annetaan jokaisesta järjestelystä erikseen tai kustakin järjestelyjen muodostamasta ryhmästä yhteenlaskettuna. Ryhmällä tarkoitetaan järjestelyjä, joiden kohteena olevat omaisuuserät ovat samankaltaisia (esimerkiksi voimalaitokset).

Päätös tehty: helmikuussa 2000.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-28****Yritysten yhteenliittymät – ”kaupan toteutumisajankohta” ja oman pääoman ehtojen instrumenttien käypä arvo**

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 22 ”Yritysten yhteenliittymät” (uudistettu 1998).

*Käsiteltävä asia*

1. Yritys voi laskea liikkeeseen omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan vastikkeena yritysten yhteenliittymässä, joka käsitellään kirjanpidossa hankintana IAS 22:n mukaan. Kohdan IAS 22.21 mukaan hankintaa tulee käsitellä kirjanpidossa hankintamenon määräisenä ja hankkijaosapuolen liikkeeseen laskemat oman pääoman ehtoiset instrumentit tulee arvostaa kaupan toteutumisajankohdan käypään arvoon.
2. Jos vastikkeena liikkeeseen lasketut oman pääoman ehtoiset instrumentit noteerataan markkinoilla ja niiden markkinahinta ei osoita luotettavasti niiden käypää arvoa kaupan toteutumisajankohtana, kohdassa 22.24 todetaan, että hinnannuutokset on otettava huomioon kohtuulliselta ajalta ennen ja jälkeen hankinnan ehtojen ilmoittamista.
3. Käsiteltävät asiat ovat:
  - (a) mikä on "kaupan toteutumisajankohta" määritettäessä vastikkeena liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa hankinnassa;
  - (b) milloin on asianmukaista ottaa huomioon oman pääoman ehtoisen instrumentin kaupan toteutumisajankohtana julkistetun hintanoteerauksen lisäksi muuta näyttöä ja arvonmääritysmenetelmiä; ja
  - (c) mitä informaatiota esitetään, kun käypänä arvona ei ole käytetty oman pääoman ehtoisen instrumentin julkistettua hintanoteerausta, ja mitä informaatiota esitetään, kun oman pääoman ehtoisella instrumentilla ei ole olemassa julkistettua hintaa.
4. IAS 22.65 edellyttää, että vastikkeen oikaisu, joka riippuu yhdestä tai useammasta tulevaisuuden tapahtumasta, sisällytetään hankinta-ajankohdan mukaiseen hankintamenuun, mikäli oikaisu on todennäköinen ja määritettävissä luotettavasti. IAS 22.68:n mukaan hankintamenua on oikaistava silloin, kun vastikkeen määrään vaikuttava ehto toteutuu hankinta-ajankohdan jälkeen. Näin ollen tätä tulkintaa ei sovelleta oman pääoman ehtoisin instrumentteihin, jotka lasketaan liikkeeseen yhdestä tai useammasta tulevaisuuden tapahtumasta riippuvana vastikkeen oikaisuna, paitsi jos oikaisut ovat todennäköisiä ja määrät ovat luotettavasti selvitetävissä hankinta-ajankohtana.

*Päätös*

5. Kun hankinta toteutuu yhtenä kauppana (ei vaiheittain), "kaupan toteutumisajankohta" on sama kuin hankinta-ajankohta, toisin sanoen se päivä, jona hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteen nettovarallisuuteen ja liiketoimintaan. Kun hankinta tapahtuu vaiheittain (esimerkiksi peräkkäisinä osakeostoina), vastikkeena liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo määritetään kussakin vaiheessa ajankohtana, jona kukin yksittäinen sijoitus merkitään hankkijaosapuolen tilinpäätökseen.
6. Toteutumisajankohdan julkaistu hintanoteeraus osoittaa parhaiten oman pääoman ehtoisen instrumentin käypää arvoa, ja sitä tulee käyttää harvoja tapauksia lukuun ottamatta. Muuta näyttöä ja arvonmääritysmenetelmiä käytetään ainoastaan siinä harvinaisessa tapauksessa, kun voidaan osoittaa, että kyseisen ajankohdan julkaistu hinta ei osoita arvoa luotettavasti ja muu näyttö ja arvonmääritysmenetelmät antavat luotettavamman perusteen oman pääoman ehtoisen instrumentin käypälle arvolle. Kaupan toteutumisajankohdan julkaistu hinta on epäluotettava ainoastaan silloin, kun kohtuuttoman suuret kurssivaihtelut tai markkinoiden suppeus ovat vaikuttaneet siihen.

*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

7. Kun vastikkeena liikkeeseen lasketulle oman pääoman ehtoiselle instrumentille on olemassa julkaistu hinta kaupan toteutumisajankohtana mutta sitä ei ole käytetty instrumentin käypänä arvona, yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:
  - (a) tämä seikka;
  - (b) syyt siihen, että julkistettua hintaa ei ole käytetty oman pääoman ehtoisen instrumentin käypänä arvona;

**SIC-29**

- (c) menetelmä, jota on käytetty ja merkittävät oletukset, joita on tehty käypää arvoa määritettäessä; ja
  - (d) julkistetun hinnan ja oman pääoman ehtooselle instrumentille määritetyn käyvän arvon välisen eron kokonaismäärä.
8. Kun vastikkeena liikkeeseen lasketulla oman pääoman ehtoosella instrumentilla ei ole julkistettua hintaa kaupan toteutumisaikana, yrityksen tulee antaa tilinpäätöksessään tieto tästä sekä ilmoittaa menetelmä, jota on käytetty ja merkittävät oletukset, joita on tehty käypää arvoa määritettäessä.

Päätös tehty: helmikuussa 2001.

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan hankintoihin, jotka merkitään alun perin kirjanpitoon 31.12.2001 tai sen jälkeen.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-29****Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen" (uudistettu 1997).

*Käsiteltävä asia*

1. Yritys (toimiluvan saaja) voi tehdä toisen yrityksen (toimiluvan myöntäjä) kanssa järjestelyn keskeisten taloudellisten ja yhteiskunnallisten palveluiden tarjoamisesta yleisölle. Toimiluvan myöntäjä voi olla yksityisen tai julkisen sektorin yritys, mukaan lukien julkishallinnon toimielimet. Esimerkkejä palveluja koskevista toimilupajärjestelyistä ovat mm. vedenkäsitely- ja -jakelujärjestelmät, moottoritiet, pysäköintialueet, tunnelit, sillat, lentokentät ja tietoliikenneverkot. Esimerkkejä järjestelyistä, jotka eivät kuulu palveluja koskeviin toimilupajärjestelyihin, ovat yrityksen omat sisäiset palvelut, jotka on ulkoistettu (esimerkiksi henkilöstöruokala, huoltopalvelut, ja laskenta- tai tietotekniikkatoiminnot).
2. Palvelua koskevassa toimilupajärjestelyssä toimiluvan myöntäjä antaa yleensä toimiluvan saajalle toimiluvan voimassaoloajaksi:
  - (a) oikeuden tarjota yleisölle keskeisiä taloudellisia ja yhteiskunnallisia palveluita, ja
  - (b) joissakin tapauksissa oikeuden käyttää tiettyjä aineellisia tai aineettomia hyödykkeitä ja/tai rahoitusvaroja,minkä vastikkeeksi toimiluvan saaja:
  - (a) sitoutuu tuottamaan palvelut tiettyjen ehtojen mukaisesti toimiluvan voimassaoloajan; ja
  - (b) milloin tämä on sovellettavissa, sitoutuu toimiluvan voimassaolon päättyessä palauttamaan oikeudet, jotka se on saanut toimilupakauden alussa ja/tai hankkinut toimilupakauden aikana.
3. Palveluja koskevien toimilupajärjestelyjen yleinen piirre on, että toimiluvan saaja sekä saa oikeuksia että sitoutuu tarjoamaan julkisia palveluita.

4. Käsiteltävä kysymys on, mitä informaatiota esitetään liitetietona toimiluvan saajan ja toimiluvan myöntäjän tilinpäätöksessä.
5. Tiettyjä asioita samoin kuin joihinkin palveluja koskeviin toimilupajärjestelyihin liittyvien tietojen esittämistä käsitellään jo olemassa olevissa IAS-standardeissa (esim. IAS 16 koskee aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintaa, IAS 17 hyödykkeiden vuokrausta ja IAS 38 aineettomien hyödykkeiden hankintaa). Palvelua koskevaan toimilupajärjestelyyn voi kuitenkin liittyä myöhemmin toimeenpantavia sopimuksia, joita ei käsitellä IAS-standardeissa, paitsi jos sopimukset ovat tappiollisia, jolloin niitä koskee IAS 37. Sen vuoksi tässä tulkinnassa käsitellään lisätietoja, jotka tilinpäätöksessä tulee esittää palveluja koskevista toimilupajärjestelyistä.

#### Päätös

6. Palvelua koskevan toimilupajärjestelyn kaikki piirteet otetaan huomioon ratkaistaessa, mitä tietoja siitä on perusteltua antaa tilinpäätöksessä. Toimiluvan saajan ja myöntäjän tulee esittää kultakin tilikaudelta seuraavat tiedot:
  - (a) kuvaus järjestelystä;
  - (b) järjestelyn merkittävät ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoittumiseen ja varmuuteen (esimerkiksi toimiluvan voimassaoloaika, hintojen tarkistuspäivät ja perusteet, joilla hintojen tarkistukset ja uudet neuvottelut toteutetaan);
  - (c) seuraavien ehtojen luonne ja laajuus (esimerkiksi määrä, aika tai summa sen mukaan, mikä on perusteltua esittää):
    - (i) oikeus käyttää tiettyjä hyödykkeitä;
    - (ii) velvollisuus palvelun tuottamiseen tai oikeudet odottaa palvelun saamista;
    - (iii) velvollisuus hankkia tai rakentaa aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä;
    - (iv) velvollisuus luovuttaa tai oikeus saada tietyt hyödykkeet toimilupakauden päättyessä;
    - (v) mahdollisuus uudistamiseen tai lopettamiseen; ja
    - (vi) muut oikeudet ja velvoitteet (esim. suuret huollot); ja
  - (d) tilikauden aikana tapahtuneet muutokset järjestelyssä.
7. Tämän tulkinnan kappaleen 6 edellyttämät tiedot esitetään jokaisesta palveluja koskevasta toimilupajärjestelystä erikseen tai kustakin järjestelyjen ryhmästä. Palveluja koskevien toimilupajärjestelyjen ryhmä koostuu saman luonteisia palveluja koskevista järjestelyistä. Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt ryhmitellään palvelujen luonteen mukaisesti (esimerkiksi maksujen keruu-, tietoliikenne- ja vedenkäsitelypalvelut).

Päätös tehty: toukokuussa 2001.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-30

### Tilinpäätösvaluutta – muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset" (uudistettu 1993), IAS 29 "Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa" (muotoiltu uudelleen 1994).

**SIC-30***Käsiteltävä asia*

1. SIC-19: "Tilinpäätösvaluutta – tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaan" käsittelee sitä, miten yritys muuntaa tilinpäätöksensä arvostamisessa käytetyn valuutan ("arvostusvaluutta") määräisestä esittääkseen sen toisen valuutan ("esittämisvaluutta") määräisenä. SIC-19 ei määrittele käytettävää muuntamismenetelmää mutta edellyttää, ettei käytettävä menetelmä johda raportointiin, joka ei ole yhdenmukainen tilinpäätöserien arvostamisen kanssa.
2. Kohdassa SIC-19.15 selvennetään vaatimusta esimerkillä, jossa venäläinen yritys käyttää Venäjän ruplaa asianmukaisena arvostusvaluuttana ja muuntaa tilinpäätöksensä esitettäväksi toisessa valuutassa (esimerkiksi euroina). Tulkinnessa todetaan, ettei menetelmä, jolla tilinpäätös muunnetaan Venäjän ruplista euroiksi, saa johtaa siihen, että euro korvaisi ruplan myös arvostusvaluuttana.
3. Kohdassa IAS 21.5 todetaan, ettei standardissa käsitellä yrityksen tilinpäätöksen muuttamista tilinpäätösvaluuttasta toisen valuutan määräiseksi siinä tarkoituksessa, että sen lukeminen olisi helpompaa kyseiseen valuuttaan tottuneille käyttäjille, tai muita vastaavanlaisia tarkoituksia varten.
4. Käsiteltävät asiat ovat:
  - (a) miten tilinpäätöksen erät muunnetaan arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan silloin, kun tilinpäätös esitetään muun valuutan kuin SIC-19:n perusteella määritetyn arvostusvaluutan määräisenä; ja
  - (b) mitä informaatiota esitetään tilinpäätöksessä:
    - (i) silloin, kun tilinpäätös esitetään muun valuutan kuin SIC-19:n perusteella määritetyn arvostusvaluutan määräisenä; tai
    - (ii) silloin kun tilinpäätöksessä esitetään lisäinformaatiota, jota IAS-standardit eivät edellytä, ja se esitetään muun valuutan kuin tilinpäätöksen esittämisvaluutan määräisenä, jotta sen lukeminen olisi helpompaa joillekin käyttäjille.
5. Tätä tulkintaa tulee lukea ja soveltaa yhdessä tulkinнан SIC-19 vaatimusten kanssa. Termi "tilinpäätös" viittaa konsernitilinpäätökseen kohdassa IAS 27.4 esitetyllä tavalla.

*Päätös*

6. Kun tilinpäätös esitetään valuutassa, joka on muu kuin SIC-19:n mukaisesti määritelty arvostusvaluutta ja kun arvostusvaluutta ei ole hyperinflaatiomaan valuutta, sovelletaan SIC-19.9:n mukaisia vaatimuksia seuraavalla tavalla:
  - (a) kaikkien esitettävien taseiden varat ja velat (mukaan lukien vertailuluvut) muunnetaan kunkin esitettävän tilikauden päättymispäivän kurssiin;
  - (b) kaikkien esitettävien tilikausien tuotto- ja kuluerät (mukaan lukien vertailuluvut) muunnetaan liiketoimien toteutumispäivien kursseilla tai kurssilla joka on lähellä todellisia valuuttakursseja;
  - (c) oman pääoman erät lukuun ottamatta kertyneisiin voittovaroihin sisältyvää tilikauden voittoa tai tappiota, muunnetaan kunkin esitettävän tilikauden päättymispäivän kurssiin; ja
  - (d) kaikki tämän tulkinнан kappaleiden 6(a)-6(c) mukaisesta muuntamisesta syntyvät kurssierot merkitään suoraan omaan pääomaan.
7. Kun tilinpäätös esitetään muun valuutan kuin SIC-19:n mukaisesti määritellyn arvostusvaluutan määräisenä ja arvostusvaluuttana on hyperinflaatiomaan valuutta, sovelletaan SIC-19.9:n mukaisia vaatimuksia seuraavalla tavalla:
  - (a) kaikkien esitettävien taseiden varat, velat ja oman pääoman erät (mukaan lukien vertailuluvut) muunnetaan viimeisimmän esitettävän tilikauden päättymispäivän kurssiin; ja
  - (b) kaikkien esitettävien tilikausien tuotto- ja kuluerät (mukaan lukien vertailuluvut) muunnetaan viimeisimmän esitettävän tilikauden päättymispäivän kurssiin.

*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

8. Kun tilinpäätös esitetään muun valuutan kuin SIC-19:n perusteella määritetyn arvostusvaluutan määräisenä, yrityksen tulee SIC-19.10:n edellyttämän informaation lisäksi ilmoittaa, että arvostusvaluutta kuvastaa yrityksen tapahtumien ja olosuhteiden tosiasiallista taloudellista sisältöä.
9. Kun tilinpäätös esitetään muun valuutan kuin SIC-19:n perusteella määritetyn arvostusvaluutan määräisenä ja arvostusvaluutta on hyperinflaatiomaan valuutta, yrityksen tulee kohdan IAS 29.39 edellyttämien tietojen lisäksi esittää tilinpäätöksessä arvostusvaluutan ja esittämisvaluutan välinen kurssi kunkin esitettävän tilikauden päättymispäivänä.
10. Kun tilinpäätöksessä esitetään lisäinformaatiota, jota IAS-standardit eivät edellytä, ja se esitetään valuutassa, joka ei ole sama kuin tilinpäätöksen esittämisvaluutta, tarkoituksena tehdä sen lukeminen helpommaksi joillekin käyttäjille, yrityksen tulee:
  - (a) esittää selkeästi, että kyseessä on täydentävä informaatio, jotta se erottuisi IAS-standardien edellyttämistä tiedoista, jotka on muunnettu tämän tulkinnan kappaleen 6 tai 7 mukaisesti (riippuen siitä, kumpi on sovellettavissa),
  - (b) ilmoittaa tilinpäätöstä laadittaessa käytetty arvostusvaluutta ja muuntamismenetelmä, jota on käytetty esitetyn täydentävän informaation tuottamiseen,
  - (c) antaa tieto siitä, että arvostusvaluutta kuvastaa yrityksen tapahtumien ja olosuhteiden tosiasiallista taloudellista sisältöä ja että täydentävä informaatio on esitetty toisen valuutan määräisenä ainoastaan, jotta sen lukeminen olisi helpompaa, ja
  - (d) ilmoittaa valuutta, jonka määräisenä lisäinformaatio on esitetty.

Kappaleiden 8 ja 10(c) edellyttämät tiedot on esitettävä konsernitilinpäätöksessä kaikissa tapauksissa, paitsi silloin, kun konserniyritysten käyttämät arvostusvaluutat, konsernin käyttämä esittämisvaluutta sekä ylimääräisten lisätietojen esittämiseen käytetty valuutta ovat kaikki samoja. Kappaleiden 9 ja 10(b) sisältämiä konsernitilinpäätöksessä esitettäviä lisätietoja ajatellen arvostusvaluutalla tarkoitetaan konsernin emoyrityksen arvostusvaluutta.

Päätös tehty: toukokuussa 2001.

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan 1.1.2002 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-31****Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat**

IAS 1:n (uudistettu 1997) "Tilinpäätöksen esittäminen" kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 18 "Tuotot" (uudistettu 1993).

*Käsiteltävä asia*

1. Yritys (myyjä) voi tehdä vaihtokaupan, jossa se tuottaa mainospalveluja, joiden vastikkeeksi se saa mainospalveluja asiakkaaltaan (asiakas). Mainokset voivat olla esillä Internetissä tai julisteina, ne voidaan lähettää televisiossa tai radiossa, julkaista yleis- tai erikoisaikakauslehdissä tai esittää jossain muussa mediassa.

**SIC-32**

2. Joissakin tapauksissa yritysten välillä ei vaihdeta käteisvaroja eikä muuta vastiketta. Joissakin tapauksissa yritysten välillä vaihdetaan myös saman suuruiset tai jokseenkin saman suuruiset määrät käteisvaroja tai muuta vastiketta.
3. Myyjä, joka tuottaa mainospalveluja osana tavanomaista toimintaansa, kirjaa mainospalveluja sisältävästä vaihtokaupasta syntyvät tuotot IAS 18:n mukaisesti silloin, kun – muiden edellytysten ohella – vaihdetut palvelut ovat erilaisia (IAS 18.12) ja tuotot ovat määritettävissä luotettavasti (IAS 18.20 (a)). Tätä tulkintaa sovelletaan vain erilaisten mainospalvelujen vaihtamiseen. Samanlaisten mainospalvelujen vaihtaminen ei IAS 18:n mukaan ole tuottoja synnyttävä liiketoimi.
4. Käsiteltävä kysymys on, millaisissa tapauksissa myyjä pystyy luotettavasti määrittämään tuotot vaihtokaupassa saatujen tai suoritettujen mainospalvelujen käyvän arvon perusteella.

**Päätös**

5. Mainontaa sisältävästä vaihtokaupasta saatava tuotto ei ole määritettävissä luotettavasti saatujen mainospalvelujen käyvän arvon perusteella. Myyjä voi kuitenkin määrittää tuoton luotettavasti perustuen vaihtokaupassa antamansa mainospalvelun käypään arvoon, mutta vain sellaisten kauppojen perusteella, jotka eivät ole vaihtokauppoja, ja:
  - (a) joihin kuuluva mainonta on samankaltaista kuin vaihtokaupassa tuotettava mainonta;
  - (b) jotka toteutuvat usein;
  - (c) jotka edustavat merkittävää määrää liiketoimia ja merkittävää rahamäärää verrattaessa kaikkiin liiketoimiin, joissa tuotetaan samankaltaista mainontaa kuin vaihtokaupassa tuotettava mainonta;
  - (d) joissa käytetään käteisvaroja tai muunlaista vastiketta (esimerkiksi markkinakelpoisia arvopapereita, ei-monetaarisia varoja ja muita palveluja), jolla on luotettavasti määritettävissä oleva käypä arvo; ja
  - (e) joissa vastapuoli ei ole sama kuin vaihtokaupassa.

Päätös tehty: toukokuussa 2001.

Voimaantulo Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-32****Aineettomat hyödykkeet – verkkosivustoista johtuvat menot**

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaus: IAS 38 ”Aineettomat hyödykkeet”.

**Käsiteltävä asia**

1. Yritykselle voi syntyä sisäisiä menoja sen omien, sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön tarkoitettua verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä. Ulkopuoliseen käyttöön tarkoitettua verkkosivustoa voidaan käyttää erilaisiin tarkoituksiin, kuten yrityksen omien tuotteiden ja palvelujen myynnin edistämiseen ja mainontaan tai sähköisten palvelujen tuottamiseen ja tavaroiden ja palvelujen myyntiin. Sisäiseen käyttöön tarkoitettua verkkosivustoa voidaan käyttää toimintaperiaatteiden ja asiakastietojen tallettamiseen ja tarvittavan tiedon hakuun.

2. Verkkosivuston kehittämistyön vaiheita voidaan kuvata seuraavasti:
  - (a) Suunnitteluvaihe – toteutettavuusselvitykset, tavoitteiden ja yksityiskohtien määrittely, vaihtoehtojen arviointi ja valintojen tekeminen
  - (b) Sovellusten ja perusrakenteiden kehittäminen – verkkotunnuksen hankkiminen, laitteiston ja käyttöohjelmistojen hankinta ja kehittäminen, kehitettyjen sovellusten asentaminen ja kuormitustestaukset.
  - (c) Graafisen ulkoasun suunnittelu – verkkosivuston ulkonäön suunnittelu.
  - (d) Sisällön kehittäminen – informaation – tekstin tai kuvien – luominen, hankkiminen, valmistelu ja vieminen palvelimelle ennen verkkosivuston kehittämistyön valmistumista. Tämä informaatio voi olla erillisissä tietokannoissa, jotka on liitetty verkkosivustoon (tai joihin verkkosivuilta on yhteys), tai se voi olla koodattuna suoraan verkkosivuille.
3. Kun verkkosivuston kehittämistyö on saatu päätökseen, alkaa käyttövaihe. Tämän vaiheen aikana yritys ylläpitää ja parantaa verkkosivuston sovelluksia, perusrakenteita, graafista ulkoasua ja sisältöä.
4. Yrityksen oman, sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön tarkoitetun verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä johtuvien sisäisten menojen kirjanpidolliseen käsittelyyn liittyen käsiteltävät kysymykset ovat:
  - (a) onko verkkosivusto sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke, johon sovelletaan IAS 38:n vaatimuksia; ja
  - (b) mikä on näiden menojen asianmukainen kirjanpitokäsittely.
5. Tämä tulkinta ei koske menoja, jotka johtuvat verkkosivuston laitteistojen (esim. verkkopalvelimien, koekäyttöpalvelimien, tuotantopalvelimien ja Internet-yhteyksien) hankinnasta, kehittämisestä ja käytöstä. Tällaisia menoja käsitellään IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" (uudistettu 1998) mukaisesti. Jos yritykselle syntyy menoja siitä, että sen verkkosivustoa ylläpitää palveluntuottaja, nämä menot kirjataan kuluiksi kohdan IAS 8.7:n ja yleisten perusteiden mukaan silloin, kun palvelu saadaan.
6. IAS 38 ei koske aineettomia hyödykkeitä, jotka ovat yrityksen hallussa tavanomaisessa liiketoiminnassa tapahtuvaa myyntiä varten (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus" ja IAS 11 "Pitkäaikaishankkeet") eikä vuokrasopimuksia, jotka kuuluvat IAS 17:n "Vuokrasopimukset" (uudistettu 1997) soveltamisalaan. Näin ollen tämä tulkinta ei koske menoja, jotka syntyvät verkkosivuston (tai verkkosivuhjelmistojen) kehittämisestä tai käytöstä, kun se on tarkoitettu myytäväksi toiselle yritykselle. Jos verkkosivusto vuokrataan muulla vuokrasopimuksella kuin rahoitusleasing-sopimuksella, vuokralle antaja soveltaa tätä tulkintaa. Jos verkkosivusto vuokrataan rahoitusleasing-sopimuksella, vuokralle ottaja soveltaa tätä tulkintaa vuokralle otetun omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

#### Päätös

7. Yrityksen oma verkkosivusto, joka on syntynyt kehittämistyön tuloksena ja tarkoitettu sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön, on sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke, johon sovelletaan IAS 38:n vaatimuksia.
8. Kehittämistyön tuloksena syntyvä verkkosivusto merkitään taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että se täyttää kohdassa IAS 38.19 esitetyt edellytykset kirjaamiselle ja alkuperäiselle arvostamiselle ja lisäksi yritys pystyy täyttämään IAS 38.45:n vaatimukset. Vaatimuksen, jonka mukaan yrityksen on osoitettava, miten verkkosivusto todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä IAS 38.45(d):n mukaisesti, yritys voi kyetä täyttämään erityisesti silloin, kun verkkosivusto pystyy kerryttämään tuottoja, esimerkiksi välittömiä tuottoja mahdollistamalla tilausten tekemisen. Yritys ei pysty osoittamaan, miten yksinomaan tai ensisijaisesti sen omien tuotteiden ja palvelujen myynnin edistämistä ja mainontaa varten kehitetty verkkosivusto todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä, ja näin ollen kaikki tällaisen verkkosivuston kehittämisestä johtuvat menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

**SIC-33**

9. Yrityksen oman verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä syntyviä sisäisiä menoja käsitellään kirjanpidossa IAS 38:n mukaisesti. Asianmukaisen kirjanpitokäsittelyn ratkaisemiseksi on arvioitava menoja aiheuttaneen toiminnan luonne (esim. henkilöstön koulutus ja verkkosivuston ylläpito) sekä sivujen kehittämisvaihe tai valmistumisen jälkeinen vaihe (Lisää ohjeistusta on tämän tulkinnan liitteessä). Esimerkiksi:
- (a) suunnitteluvaihe on luonteeltaan samankaltainen kuin IAS 38.42-44:n mukainen tutkimusvaihe. Tämän vaiheen aikana syntyvät menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.
  - (b) sovellusten ja perusrakenteiden kehittämisvaihe, graafisen ulkoasun suunnitteluvaihe ja sisällön kehittämisvaihe siltä osin kuin sisältöä kehitetään muuhun tarkoitukseen kuin yrityksen omien tuotteiden ja palvelujen mainostamiseen ja myynnin edistämiseen, ovat luonteeltaan samankaltaisia kuin IAS 38.45-52:n mukainen kehittämisvaihe. Näissä vaiheissa syntyvät menot sisällytetään aineettomaksi hyödykkeeksi kirjattavan verkkosivuston hankintamenoon tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaisesti, kun menot välittömästi johtuvat verkkosivuston saattamisesta valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta varten tai ovat kohdistettavissa siihen järkevällä ja johdonmukaisella perusteella. Esimerkiksi menot, jotka johtuvat sisällön (muun kuin yrityksen omia tuotteita ja palveluja mainostavan tai niiden myyntiä edistävän) ostmisesta tai luomisesta nimenomaisesti verkkosivuja varten tai menot, jotka syntyvät, jotta verkkosivuston sisältöä pystytään käyttämään (esimerkiksi maksu monistamislisenssistä) sisällytetään kehittämismenoihin tämän ehdon täytyessä. IAS 38.59:n mukaan aineettomasta hyödykkeestä johtuvaa menoa, joka on alun perin kirjattu kuluksi aiemmassa tilinpäätöksessä, ei kuitenkaan saa myöhemmin sisällyttää aineettoman hyödykkeen hankintamenoon (esimerkiksi kun tekijänoikeudesta johtuvista menoista on tehty täydet poistot ja sisältö asetetaan myöhemmin verkkosivuilla).
  - (c) siltä osin kuin sisältö on kehitetty yrityksen omien tuotteiden ja palvelujen mainontaa ja myynninedistämistä varten (esim. digitaaliset valokuvat tuotteista), sisällön kehittämisvaiheessa syntyvät menot kirjataan IAS 38.57(c):n mukaisesti kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet. Esimerkiksi asiantuntijapalveluista syntyvät menot, jotka aiheutuvat digitaalisten valokuvien ottamisesta yrityksen omista tuotteista ja niiden esillepanon kehittämisestä, kirjataan kuluiksi sitä mukaa kuin asiantuntijapalveluja vastaanotetaan prosessin aikana, eikä silloin kun digitaaliset valokuvat ovat esillä verkkosivuilla.
  - (d) käyttövaihe alkaa, kun verkkosivuston kehittämissä on saatu valmiiksi. Tässä vaiheessa syntyvät menot kirjataan kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet, paitsi jos ne täyttävät kohdan IAS 38.60 mukaiset kriteerit.
10. Tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaan aineettomaksi hyödykkeeksi kirjattu verkkosivusto arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen jälkeen IAS 38.63-78:n vaatimusten mukaisesti. Verkkosivuston parhaan arvion mukaisen taloudellisen vaikutusajan tulee olla lyhyt.

Päätös tehty: toukokuussa 2001.

Voimaantulo: Tämä tulkinta tulee voimaan 25.3.2002. Tämän tulkinnan käyttöönoton vaikutuksia käsitellään kohtiin IAS 38.118-121 sisältyvien siirtymäsääntöjen mukaisesti. Näin ollen jos verkkosivusto ei täytä aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytyksiä mutta on aikaisemmin aktivoitu, erä kirjataan pois taseesta tämän tulkinnan voimaantulopäivänä. Kun verkkosivusto on olemassa ja sen kehittämisestä johtuvat menot täyttävät aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytykset mutta sitä ei ole aikaisemmin aktivoitu, ei tulkinnan voimaantulopäivänä kirjata aineetonta hyödykettä. Kun verkkosivusto on olemassa ja sen kehittämisestä johtuvat menot täyttävät aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytykset ja se on aiemmin kirjattu aineettomaksi hyödykkeeksi hankintamenoon, alun perin kirjattu määrä katsotaan asianmukaisesti määritetyksi.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TULKINTA SIC-33****Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä – potentiaalinen äänivalta ja omistusosuuksien jakaminen**

IAS 1:n (uudistettu 1997) ”Tilinpäätöksen esittäminen” kappale 11 edellyttää, että tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IAS-standardien mukainen, jollei se täytä jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikkia vaatimuksia. SIC:n tulkintoja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä.

Viittaukset: IAS 27 "Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" (muotoiltu uudelleen 1994), IAS 28 "Osakkuusyriityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely" (uudistettu 2000), IAS 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" (uudistettu 2000).

#### *Käsiteltävä asia*

1. Yritys saattaa omistaa osakewarrantteja, osakkeiden osto-optioita, vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja, jotka ovat vaihdettavissa kantaosakkeiksi, tai muita vastaavanlaisia instrumentteja, jotka mahdollisesti antavat yritykselle äänivaltaa tai pienentävät muun osapuolen äänivaltaa määrättäessä toisen yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteista (potentiaalinen äänivalta), jos oikeudet käytetään tai vaihto toteutetaan.
2. Käsiteltävät kysymykset ovat:
  - (a) kun arvioidaan, onko yrityksellä toisessa yrityksessä määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta IAS 27:n ja IAS 28:n mukaan,
    - (i) otetaanko potentiaalisen äänivallan olemassaolo ja vaikutus huomioon kohdissa IAS 7.12 ja IAS 28.4-.5 mainittujen tekijöiden lisäksi; ja
    - (ii) jos näin on, arvioidaanko muita potentiaaliseen äänivaltaan liittyviä seikkoja ja olosuhteita;
  - (b) määritetäänkö emoyritykselle ja vähemmistölle kuuluvat osuudet laadittaessa konsernitilinpäätöstä IAS 27:n mukaan sekä sijoittajalle kuuluva osuus sovellettaessa osakkuusyriityssijoitukseen pääomaosuusmenetelmää IAS 28:n mukaan nykyisen omistusosuuden perusteella vaiko sen omistusosuuden perusteella, joka sijoittajayrityksellä olisi, jos potentiaalinen äänivalta toteutettaisiin käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto; ja
  - (c) potentiaalisen äänivallan asianmukainen kirjanpidollinen käsittely, kunnes potentiaalisen äänivallan instrumentti toteutetaan tai lakkaa olemasta voimassa.

#### *Päätös*

3. Sellaisen potentiaalisen äänivallan olemassaolo ja vaikutus, joka on sillä hetkellä (toisin sanoen tarkasteluajan kohtana) toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto, otetaan huomioon kohdissa IAS 27.12 ja IAS 28.4-.5 kuvattujen tekijöiden lisäksi arvioitaessa, onko yrityksellä määräysvalta (määritely kohdassa IAS 27.6) tai huomattava vaikutusvalta (määritely kohdassa IAS 28.3) toisessa yrityksessä. Kaikki potentiaalinen äänivalta otetaan huomioon, mukaan lukien muilla yrityksillä oleva potentiaalinen äänivalta. Potentiaalinen äänivalta ei ole heti toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto esimerkiksi silloin, kun käyttäminen tai vaihtaminen on mahdollista vasta tietyssä ajankohtana tulevaisuudessa tai jonkin vastaisen tapahtuman toteutuessa.
4. Kaikki tämän tulkinnan kappaleen 3 mukaan huomioon otettavat, potentiaaliseen äänivaltaan vaikuttavat seikat ja olosuhteet tutkitaan, lukuun ottamatta johdon aikomuksia ja yrityksen taloudellisia mahdollisuuksia oikeuksien käyttämiseen tai vaihdon toteuttamiseen. Muita huomioon otettavia seikkoja ovat potentiaalisen äänivallan oikeuksien toteutusehdot ja mahdolliset tähän liittyvät liiketoimet. (Liitteessä A havainnollistetaan tämän tulkinnan soveltamista.)
5. Emoyritykselle ja vähemmistölle kuuluvat osuudet laadittaessa konsernitilinpäätöstä IAS 27:n mukaisesti ja sijoittajayritykselle kuuluva osuus sovellettaessa osakkuusyriityssijoitukseen pääomaosuusmenetelmää IAS 28:n mukaisesti määritetään yksinomaan senhetkisen omistusosuuden perusteella. Yrityksellä voi tosiasiallisesti edelleen olla omistus, kun se esimerkiksi myy ja samanaikaisesti sopii ostavansa takaisin oikeudet omistukseen liittyvään taloudelliseen hyötyyn menettämättä määräysvaltaa niihin. Tässä tapauksessa omistusosuus määritetään ottaen huomioon potentiaalisen äänivallan mahdollinen toteuttaminen samoin kuin muut sellaiset johdannaiset, jotka tosiasiallisesti antavat sillä hetkellä oikeuden omistukseen liittyvään taloudelliseen hyötyyn. (Liitteessä B havainnollistetaan tämän tulkinnan soveltamista.)

**SIC-33**

6. Yrityksiä konsernitilinpäätökseen yhdisteltäessä ja pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa potentiaalista äänivaltaa sisältävät instrumentit käsitellään osana tytäryritykseen tai osakkuusyritykseen tehtyä sijoitusta vain silloin, kun omistusosuudet jaetaan ottaen huomioon tämän potentiaalisen äänivallan mahdollinen toteuttaminen tämän tulkinnan kappaleen 5 mukaisesti. Kaikissa muissa tapauksissa potentiaalista äänivaltaa sisältävät instrumentit käsitellään IAS 39:n mukaisesti.

Päätös tehty: elokuussa 2001.

Voimaantulo: Tätä tulkintaa sovelletaan 1.1.2002 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään IAS 8.46:n siirtymäsääntöjen mukaisesti.

---