

IFRS-taskuopas 2010



PwC:n IFRS-julkaisuja



Manual of Accounting – IFRS 2011

Julkaisu tarjoaa yksityiskohtaista ohjeistusta siihen, miten yhtiöiden tulisi laatia konsernitilinpäätös IFRS:n mukaisesti. Julkaisu sisältää satoja käytännön esimerkkejä ja otteita yhtiöiden tilinpäätöksistä sekä IFRS-mallitilinpäätöksen, ja auttaa täten havainnollistamaan IFRS-standardien soveltamista ja monimutkaisempien laskelmien ja liitetietojen laatimista.



A practical guide to new IFRSs for 2010

IFRS-standardeissa ei ole tapahtunut olennaisia muutoksia sitten vuoden 2005, kun eurooppalaisille listayhtiöille tuli standardien soveltaminen pakolliseksi. Näin annettiin yhtiöille aikaa omaksua standardit. Nyt omaksumisaika on ohi; International Accounting Standards Board (IASB) on julkaisut useita merkittäviä muutoksia, jotka tulevat voimaan 2010. Tämä opas käsittelee kysymysten ja vastausten muodossa pääpiirteet uusien IFRS-standardien ja tulkin-tojen vaatimuksista, jotka tulevat voimaan 2010.



IFRS disclosure checklist 2010

Julkaisu sisältää kätevässä checklist-muodossa IFRS-standardien esittämisvaatimukset. Julkaisu on hyödyllinen työkalu varmistettaessa, että IFRS-tilinpäätös sisältää kaikki vaadittavat tiedot.



Illustrative interim financial information for existing IFRS preparers

Ohjeistusta IAS 34:n Osavuosikatsaukset mukaisen osavuosikatsauksen laatimisesta. Julkaisussa on otettu huomioon 31.3.2010 mennessä annetut standardit.



Segmenttiraportointi käytännössä

PwC julkaisut käytännönläheisen oppaan IFRS 8 Toimintasegmentit -standardin soveltamisesta. A practical guide to segment reporting on 34-sivuinen julkaisu, joka antaa yleiskuvan segmenttistandardin vaatimuksista ja käsittelee kysymyksiä, joita yritykset kohtaavat soveltaessaan standardia ensi kertaa. Julkaisu sisältää 30 kysymyksen ja vastauksen Q&A-osuuden.



Segment reporting - An opportunity to explain the business

Tämä julkaisu esittää merkittäviä aiheita, joita johdon tulisi harkita IFRS 8 -standardia sovellettaessa. Julkaisu sisältää myös tietoa kuinka standardi muuttaa raportointia ja mitä sijoittajat haluavat nähdä raportoinnissa.

IFRS-taskuopas 2010

Tämä taskuopas sisältää yhteenvedon elokuuhun 2010 mennessä julkaistujen IFRS-standardien sisältämistä kirjaus- ja arvostusvaatimuksista.

Tässä oppaassa ei käsitellä yksityiskohtaisesti liitetietovaatimuksia, joita koskevaa ohjeistusta on PwC:n julkaisussa IFRS disclosure checklist.

Julkaisun sisältö on jaettu kuuteen pääluokun:

- Laskentasäännöt ja -periaatteet
- Tuloslaskelma ja liitetiedot
- Tase ja liitetiedot
- Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös
- Muut aiheet
- Toimialakohtaiset aihealueet.

Näistä aiheista löydätte yksityiskohtaisempaa tietoa ja ohjeistusta julkaisusta "IFRS Manual of Accounting 2010" sekä muista julkaisuistamme. Tämän julkaisun sisä- ja ulkokannessa on kattava luettelo PwC:n IFRS-julkaisuista.

Suomenkielinen julkaisu on käännös PwC:n englanninkielisestä julkaisusta "International Financial Reporting Standards Pocket Guide 2010".

Laskentasäännöt ja -periaatteet	1
1 Johdanto	1
2 Laskentaperiaatteet ja IFRS-standardien sovellettavuus	2
3 Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto – IFRS 1	3
4 Tilinpäätöksen esittäminen – IAS 1	5
5 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidolliset arviot ja virheet – IAS 8	8
6 Rahoitusinstrumentit – IFRS 9, IFRS 7, IAS 32 ja IAS 39	10
7 Ulkomaanrahan määräiset erät – IAS 21, IAS 29	19
8 Vakuutus sopimukset – IFRS 4	21
Tuloslaskelma ja liitetiedot	22
9 Tuotot – IAS 18, IAS 11 ja IAS 20	22
10 Segmenttiraportointi – IFRS 8	25
11 Työsuhde-etuudet – IAS 19	26
12 Osakeperusteiset maksut – IFRS 2	29
13 Verot – IAS 12	30
14 Osakekohtainen tulos – IAS 33	32
Tase ja liitetiedot	33
15 Aineettomat hyödykkeet – IAS 38	33
16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – IAS 16	35
17 Sijoituskiinteistöt – IAS 40	37
18 Omaisuuserien arvon alentuminen – IAS 36	38
19 Vuokrasopimukset – IAS 17	40
20 Vaihto-omaisuus – IAS 2	41
21 Varaukset ja ehdolliset erät – IAS 37	42
22 Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat ja taloudelliset sitoumukset – IAS 10	45
23 Oma pääoma (osakepääoma ja oman pääoman rahastot)	46
Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös	47
24 Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös – IAS 27	47
25 Liiketoimintojen yhdistäminen – IFRS 3	49
26 Tytäryritysten, liiketoimintojen ja pitkäaikaisten omaisuuserien luovutukset – IFRS 5	51
27 Osakkuusyhtymykset – IAS 28	53
28 Yhteisyhtymykset – IAS 31	54

Muut aiheet	55
29 Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä – IAS 24	55
30 Rahavirtalaskelma – IAS 7	57
31 Osavuositarkastukset – IAS 34	58
32 Palvelutoimilupajärjestelyt – SIC 29 ja IFRIC 12	60
Toimialakohtaiset aihealueet	61
33 Maatalous – IAS 41	61
34 Eläke-etuusjärjestelyt – IAS 26	62
35 Kaivannaisteollisuus – IFRS 6	63
Sisällysluettelo standardien ja tulkintojen mukaan	70

Laskentasäännöt ja -periaatteet

1 Johdanto

Taloudellisessa raportoinnissa on viime vuosina tapahtunut merkittäviä muutoksia. Ilmeisin muutos on IFRS-standardien käytön yleistyminen eri puolilla maailmaa. Monilla alueilla IFRS-standardeja on sovellettu jo muutamien vuosien ajan, ja vuonna 2011 on tulossa mukaan joukko uusia käyttäjiä. Seuraavaksi IFRS:n käyttöön ovat siirtymässä Korea, Intia, suuri osa Etelä- ja Keski-Amerikkaa sekä Kanada. Tärkein maa tässä suhteessa on USA. Päätöstä IFRS:n käyttöönotosta USA:ssa ei ole vielä tehty. Todennäköisimpänä käyttöönottoaikana mainitaan kuitenkin vuosi 2016. Tällä välin jatketaan IFRS:n ja U.S. GAAPin yhdenmukaistamista.

Tärkeä viimeaikainen ilmiö on ollut politiikan merkittävä vaikutus IFRS-standardeihin. Luottokriisi, rahoitussektorin vaikeudet ja poliitikkojen yritykset ratkaista näitä ongelmia ovat tuoneet standardien antajille ankaria paineita standardien – erityisesti rahoitusinstrumentteja koskevien – muuttamisesta. Nämä paineet eivät todennäköisesti hellitä ainakaan lyhyellä aikavälillä. IASB pyrkii parhaansa mukaan vastaamaan tähän, ja voimmekin odottaa standardeihin lähikuukausien ja -vuosien aikana jatkuvia muutoksia.

2 Laskentaperiaatteet ja IFRS-standardien sovellettavuus

IASB (International Accounting Standards Board) on elin, joka antaa IFRS-standardit ja hyväksyy niitä koskevat tulkinnat.

IFRS-standardit on tarkoitettu voittoa tavoitteleville yhteisöille. Niiden tilinpäätökset sisältävät tulosta, taloudellista asemaa ja rahavirtoja koskevaa informaatiota, joka on hyödyllistä erilaisten käyttäjien taloudellisessa päätöksenteossa. Käyttäjiä ovat esimerkiksi osakkeenomistajat, velkojat, työntekijät ja suuri yleisö. Tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvat

- tase
- laaja tuloslaskelma
- rahavirtalaskelma
- laskelma oman pääoman muutoksista
- kuvaus tilinpäätöksen laatimisperiaatteista
- liitetiedot.

IASB:n julkaisemassa viitekehyksessä "Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet" (Framework) kuvataan IFRS-standardien mukaisten tilinpäätösmenettelyjen perustana olevia käsitteitä.

3 Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto – IFRS 1

IFRS 1:n vaatimukset koskevat yrityksiä, jotka siirtyvät noudattamaan kansallisen tilinpäätösnormiston sijaan IFRS-standardeja. Standardi koskee yrityksen ensimmäistä IFRS:n mukaisesti esitettävää tilinpäätöstä sekä kyseiseltä tilikaudelta laadittavia IAS 34:n ”Osavuositarkastukset” mukaisia osavuositarkastuksia. Lähtökohtana on, että sovelletaan kaikkia tilikauden päättyessä voimassa olevia IFRS-standardeja takautuvasti. IFRS 1 sisältää kuitenkin useita valinnaisia helpotuksia ja pakollisia poikkeuksia IFRS-standardien takautuvasta soveltamisesta.

Helpotukset koskevat standardeja, joiden takautuva soveltaminen olisi IASB:n mielestä liian hankalaa tai aiheuttaisi kustannuksia, jotka todennäköisesti ylittäisivät tilinpäätöksen käyttäjille koituvan hyödyn. Helpotukset ovat valinnaisia. On mahdollista poimia niistä joitakin, käyttää niitä kaikkia tai jättää kaikki käyttämättä.

Valinnaiset helpotukset liittyvät seuraaviin osa-alueisiin:

- liiketoimintojen yhdistäminen
- oletushankintameno
- työsuhde-etuudet
- kertyneet muuntoerot
- yhdistelmäinstrumentit
- tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat
- aikaisemmin taseeseen merkittyjen rahoitusinstrumenttien nimenomainen luokittelu
- osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet
- vakuutus sopimukset
- aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno sisältyvät käytöstäpoistamisveloitteet
- vuokrasopimukset
- palvelutoimilupajärjestelyt
- vieraan pääoman menot
- sijoitukset tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin
- omaisuuserien siirrot asiakkailta.

Poikkeukset puolestaan kattavat osa-alueita, joissa IFRS-vaatimusten takautuva soveltaminen on katsottu epätarkoituksenmukaiseksi. Seuraavia aihealueita koskevat poikkeukset ovat pakollisia, eivät siis valinnaisia:

- suojauslaskenta
- arviot
- määräysvallattomien omistajien osuudet.

Vertailutiedot laaditaan ja esitetään IFRS-standardien mukaisesti. Lähes kaikki IFRS-standardien käyttöönotosta aiheutuvat oikaisut kirjataan ensimmäisen IFRS:n mukaisesti esitettävän kauden avaavan taseen kertyneisiin voittovaroihin.

Lisäksi on esitettävä täsmäytyslaskelmia aiemman tilinpäätösnormiston ja IFRS-standardien mukaisten lukujen välillä.

4 Tilinpäätöksen esittäminen – IAS 1

Tilinpäätöksen tavoitteena on tuottaa informaatiota, joka on hyödyllistä taloudellisessa päätöksenteossa. IAS 1:n ”Tilinpäätöksen esittäminen” tavoitteena on varmistaa esitettävän informaation vertailukelpoisuus yrityksen aikaisempien kausien tilinpäätösten ja muiden yritysten tilinpäätösten kanssa.

Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi milloin johdon aikomuksena on lopettaa yritys tai lakkauttaa sen toiminta tai sillä ei ole muita realistisia vaihtoehtoja. Tilinpäätös laaditaan rahavirtalaskelmaa lukuun ottamatta suoriteperusteisesti.

Varsinaisille tilinpäätöslaskelmille ei määrätä tiettyä muotoa. Standardi sisältää kuitenkin vähimmäisvaatimukset tilinpäätöslaskelmissa ja toisaalta liitetiedoissa esitettävistä tiedoista. IAS 1:n toimeenpano-ohjeissa (Implementation Guidance) on havainnollistavia esimerkkejä tilinpäätöksen hyväksyttävästä esittämismuodosta.

Tilinpäätöksessä esitetään edellisen kauden vertailutiedot, jollei jokin standardi tai tulkinta nimenomaisesti salli tai vaadi muunlaista menettelyä.

Tase

Tase kuvaa yrityksen tietyn ajankohdan taloudellista asemaa. Johto voi käyttää tilinpäätöksen esittämisen suhteen harkintaa, kunhan tietyt esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevat vähimmäisvaatimukset täyttyvät. On esimerkiksi mahdollista valita vertikaalinen tai horisontaalinen muoto sekä päättää, mitä jaotteluja esitetään ja mitä tietoa esitetään itse taseessa ja mitä liitetiedoissa.

Taseessa on esitettävä vähintään seuraavat erät:

- Varat – aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, sijoituskiinteistöt, aineettomat hyödykkeet, rahoitusvarat, pääomaosuusmenetelmällä käsitellyt sijoitukset, biologiset hyödykkeet, laskennalliset verosaamiset, kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset, vaihto-omaisuus, myyntisaamiset ja muut saamiset sekä rahavarat.
- Oma pääoma – emoyrityksen omistajille kuuluva osakepääoma ja oman pääoman rahastot sekä määräysvallattomien omistajien osuudet.
- Velat – laskennalliset verovelat, kauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat, rahoitusvelat, varaukset sekä ostovelat ja muut velat.
- Myytävänä olevat varat ja velat – varat, jotka on IFRS 5:n ”Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot” mukaisesti luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään, sekä velat, jotka sisältyvät IFRS 5:n mukaisesti myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään.

Lyhyt- ja pitkäaikaiset varat ja lyhyt- ja pitkäaikaiset velat esitetään taseessa omina ryhminään, ellei likvidisjärjestyksen mukainen esittäminen antaisi luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota.

Laaja tuloslaskelma

Laajassa tuloslaskelmassa esitetään yrityksen tulos tietyltä ajanjaksolta. Se voidaan esittää joko yhtenä tai kahtena laskelmana. Jos käytetään yhtä laskelmaa, laaja tuloslaskelma sisältää kaikki tuotto- ja kuluerät sekä kaikki muut laajan tuloksen erät luonteensa mukaisesti ryhmiteltyinä. Kahta laskelmaa käytettäessä voiton tai tappion osatekijät esitetään tuloslaskelmassa, jota välittömästi seuraa laaja tuloslaskelma. Jälkimmäinen laskelma alkaa kauden voitosta tai tappiosta, siinä esitetään kaikki muut laajaan tulokseen kuuluvat erät, ja se päättyy kauden laajaan tulokseen.

Laajassa tuloslaskelmassa esitettävät erät

Laajassa tuloslaskelmassa esitetään vähintään seuraavat erät:

- liikevaihto
- rahoituskulut
- osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltyjen osakkuus- ja yhteisyritysten voitosta tai tappiosta
- välittömät verot
- lopetettujen toimintojen voitto tai tappio verojen jälkeen yhdistettynä verojen jälkeiseen voittoon tai tappioon, joka on kirjattu lopetetun toiminnan muodostavien omaisuserien tai luovutettavien erien ryhmien arvostamisesta käypään arvoon vähennettynä luovutuksesta aiheutuvilla menoilla (tai niiden luovuttamisesta)
- kauden voitto tai tappio
- muut laajan tuloksen erät luonteensa mukaisesti ryhmiteltyinä
- osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltyjen osakkuus- ja yhteisyritysten muista laajan tuloksen eristä
- laaja tulos yhteensä.

Laajassa tuloslaskelmassa esitetään kauden voiton tai tappion sekä laajan tuloksen jakautuminen määräysvallattomille omistajille ja emoyrityksen omistajille kuuluviin osuuksiin.

Laskelmaan lisätään rivejä tai alaotsikoita, jos tämä auttaa saamaan käsityksen yrityksen taloudellisesta tuloksesta.

Olennaiset erät

Tuotto- ja kuluerät esitetään erikseen, kun ne ovat olennaisia. Tiedot voidaan antaa joko tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa. Tällaisia tuottoja ja kuluja voivat olla esimerkiksi uudelleenjärjestelykulut, vaihto-omaisuuden tai käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvoa alentavat kulukirjaukset, riita-asioista aiheutuneet maksut sekä pitkäaikaisten omaisuuserien luovutusvoitot tai -tappiot.

Muihin laajan tuloksen eriin liittyvät verot

Muut laajan tuloksen erät esitetään joko (a) verovaikutuksilla vähennettyinä tai (b) ennen verovaikutuksia, jolloin näiden erien yhteenlaskettu verovaikutus esitetään erikseen.

Laskelma oman pääoman muutoksista

Oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa esitetään seuraavat erät:

- kauden laaja tulos siten, että esitetään erikseen emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille kuuluvat osuudet
- IAS 8:n "Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet" mukaisen takautuvan soveltamisen vaikutukset kuhunkin oman pääoman erään
- liiketoimet omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa siten, että esitetään erikseen omistajien sijoitukset ja varojen jakaminen omistajille
- jokaisesta oman pääoman erästä täsmäytyslaskelma, joka osoittaa kirjanpitoarvon kauden alussa ja lopussa sekä erikseen jokaisen muutoksen.

Rahavirtalaskelma

Rahavirtalaskelman laatimista koskevia IAS 7:n mukaisia vaatimuksia käsitellään luvussa 30.

Liitetiedot

Liitetiedot ovat kiinteä osa tilinpäätöstä. Ne täydentävät "varsinaisissa" tilinpäätöslaskelmissä esitettäviä tietoja. Liitetietoihin kuuluvat myös tiedot tilinpäätöksen laatimisperiaatteista sekä kriittisistä kirjanpidollisista arvioista ja harkintaan perustuvista ratkaisuista.

5 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidolliset arviot ja virheet – IAS 8

Yleensä tilinpäätöksessä noudatetaan niitä IFRS-standardien mukaisia laatimisperiaatteita, jotka ovat kyseisen yrityksen olosuhteissa tarkoituksenmukaisia. On kuitenkin tilanteita, joissa standardit sallivat erilaisia vaihtoehtoja tai joihin standardeissa ei anneta lainkaan ohjeistusta. Johdon tulee tällöin valita sopivat laatimisperiaatteet.

Johto käyttää tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kehittämisessä ja soveltamisessa harkintaa. Ohjaavana periaatteena on informaation merkityksellisyys ja luotettavuus, mihin kuuluu todenmukainen esittäminen, sisältöpainotteisuus, puolueettomuus, varovaisuus ja täydellisyys. Jos jostakin asiasta ei ole olemassa nimenomaisesti sovellettavissa olevaa IFRS-standardia tai tulkintaa, johdon tulee harkita, olisiko mahdollista soveltaa vastaavanlaisia tai kyseisiin aiheisiin liittyviä asioita käsittelevien IFRS-standardien sisältämiä vaatimuksia ja ohjeistusta. Seuraavaksi johto ottaa huomioon "Yleisiin perusteisiin" (Framework) sisältyvät varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmät, kirjauskriteerit ja arvostukseen liittyvät käsitteet. Johto voi ottaa huomioon myös muiden normeja antavien tahojen viimeisimmät määräykset, muun tilinpäätöstä käsittelevän kirjallisuuden sekä eri toimialoilla vallitsevat hyväksytyt käytännöt edellyttäen, etteivät ne ole ristiriidassa IFRS-standardien kanssa.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita tulee soveltaa samankaltaisiin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin johdonmukaisesti.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset

Uuden standardin käyttöönotosta johtuvat tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitellään asianomaiseen standardiin sisältyvien siirtymäsääntöjen mukaisesti. Jos erityisiä siirtymäsääntöjä ei ole, muutos (olipa se pakollinen tai vapaaehtoinen) käsitellään takautuvasti (ts. oikaisemalla esitettäviä vertailutietoja), paitsi jos se ei ole on käytännössä mahdollista.

Uudet ja uudistetut, ei vielä voimassaolevat, standardit

Yleensä standardit julkistetaan hyvissä ajoin ennen niiden vaadittua käyttöönottoajankohtaa. Tilinpäätöksessä annetaan tiedot uusista tai uudistetuista, yrityksen kannalta relevanteista standardeista, jotka on annettu mutta jotka eivät vielä ole voimassa. Lisäksi esitetään standardin käyttöönottoaikaudella toteutuvia vaikutuksia koskeva informaatio, joka on tiedossa tai kohtuudella arvioitavissa.

Kirjanpidollisten arvioiden muutokset

Kirjanpidollisten arvioiden muutokset kirjataan ei-takautuvasti ja tulosvaikutteisesti kaudelle, johon muutos vaikuttaa (ts. kaudelle, jolla muutos tapahtuu, ja tuleville kausille), paitsi jos arvion muutos aiheuttaa muutoksia varoihin, velkoihin tai oman pääoman eriin. Tällöin muutos kirjataan oikaisemalla kyseisen omaisuuserän, velan tai oman pääoman erän kirjanpitoarvoa kaudella, jonka aikana muutos tapahtuu.

Virheet

Virheet voivat aiheutua erehdyksistä taikka siitä, ettei saatavilla olevaa informaatiota ole otettu huomioon tai että se on tulkittu väärin.

Jälkikäteen havaittavat aikaisempia kausia koskevat virheet, jotka ovat olennaisia, korjataan takautuvasti (ts. oikaisemalla vertailutietoja), paitsi milloin se ei ole käytännössä mahdollista.

6 Rahoitusinstrumentit – IFRS 9, IFRS 7, IAS 32 ja IAS 39

Tavoitteet ja soveltamisala

Rahoitusinstrumentteja käsitellään kolmessa eri standardissa:

- IFRS 7 ”Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot”, joka koskee tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja;
- IAS 32 ”Rahoitusinstrumentit: esittämistapa”, joka käsittelee velkojen ja oman pääoman välistä rajanvetoa ja erien vähentämistä toisistaan taseessa;
- IAS 39 ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen”, joka sisältää kirjaamista ja arvostamista koskevia vaatimuksia.

Näiden kolmen standardin tavoitteena on kattaa rahoitusinstrumenttien kirjanpitoikäisyyden kaikki osa-alueet, joita ovat mm. velkojen erottaminen omasta pääomasta, erien vähentäminen toisistaan, instrumenttien merkitseminen taseeseen ja kirjaaminen pois taseesta, arvostaminen, suojauslaskenta ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.

Standardien soveltamisala on laaja. Ne kattavat kaikenlaiset rahoitusinstrumentit, kuten saamiset ja velat, sijoitukset joukkovelkakirjoihin ja osakkeisiin, lainat ja johdannaiset. Niitä sovelletaan myös joihinkin muiden kuin rahoituserien (esim. hyödykkeiden) osto- tai myyntisopimuksiin, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisesti käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina.

Marraskuussa 2009 IASB sai valmiiksi ensimmäisen osan kolmivaiheisesta projektista, jonka tarkoituksena on korvata IAS 39 uudella IFRS 9 -standardilla. Tuolloin julkaistiin rahoitusvarojen luokittelua ja arvostamista koskeva osuus uudesta standardista. Sitä sovelletaan 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua, mutta standardia ei ole vielä hyväksytty EU:ssa sovellettavaksi.

IFRS 9 korvaa IAS 39:n useat luokittelu- ja arvostamismallit yhdellä mallilla, jonka mukaan rahoitusvarat luokitellaan vain kahteen ryhmään: jaksotettu hankintameno ja käypä arvo. IFRS 9:n mukainen luokittelu perustuu rahoitusvarojen hallinnointia koskevaan liiketoimintamalliin ja rahoitusvarojen sopimusperusteisiin ominaispiirteisiin.

Rahoitusvarat arvostetaan jaksotettuun hankintamenuun jos seuraavat kaksi kriteeriä täyttyvät:

- liiketoimintamallin mukaan tavoitteena on pitää rahoitusvarat sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi; ja
- sopimukseen perustuvat rahavirrat koostuvat yksinomaan instrumentin pääomaa ja korkoja koskevista maksuista.

IFRS 9 ei sisällä vaatimusta siitä, että kytketyt johdannaiset pitäisi erottaa pääsopimuksena olevista rahoitusvaroista. Yhdistelmäinstrumentti on luokiteltava kokonaisuudessaan joko jaksotettuun hankintamenoon tai käypään arvoon arvostettavaksi.

Nykyisistä kolmesta käyvän arvon option käyttämisen kriteeristä kaksi käy IFRS 9:n myötä tarpeettomiksi, sillä käypään arvoon perustuva liiketoimintamalli edellyttää käypään arvoon arvostamista ja yhdistelmäinstrumentti arvostetaan kokonaisuudessaan käypään arvoon. Jäljelle jäävä IAS 39:n mukainen kriteeri käypään arvoon arvostamiselle on siirretty uuteen standardiin – toisin sanoen rahoitusvarat on edelleen mahdollista nimenomaisesti luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä, jos tämä vähentää kirjanpidollista epäsymmetriaa merkittävästi. Tällainen nimenomainen luokittelu on peruuttamaton.

IFRS 9 ei salli luokittelun muutoksia, paitsi joissakin harvoissa tapauksissa, kuten liiketoimintamallin muuttuessa.

Erityistä ohjeistusta annetaan sellaisista sopimuksen perusteella toisiinsa liittyvistä instrumenteista, jotka muodostavat luottoriskikeskittymiä. Tämä koskee yleensä arvopaperistettuja tuotteita, joista on ostettu tietyn riskiluokan sijoitus (investment tranches).

IFRS 9:n luokitteluperiaatteiden mukaan kaikki oman pääoman ehtoiset sijoitukset tulee arvostaa käypään arvoon. Johto voi kuitenkin valita vaihtoehdon, jonka mukaan realisoituneet ja realisoitumattomat voitot tai tappiot muiden kuin kaupankäyntitarkoituksessa pidettävien oman pääoman ehtoisten sijoitusten käyvän arvon muutoksista esitetään muissa laajan tuloksen erissä.

IFRS 9 ei enää sisällä poikkeusta, jonka mukaan noteeraamattomat oman pääoman ehtoiset sijoitukset ja niihin liittyvät johdannaiset saatiin arvostaa hankintamenoon, mutta standardi sisältää ohjeistusta siitä, milloin hankintameno saattaa toimia asianmukaisena arviona käyvästä arvosta.

Rahoitusinstrumenttien luonne ja ominaisuudet

Rahoitusinstrumentteihin kuuluu paljon erilaisia varoja ja velkoja, kuten myyntisaamisia, ostovelkoja, lainoja, rahoitusleasingsaamisia ja johdannaisia. Ne kirjataan ja arvostetaan IAS 39:n vaatimusten mukaisesti, ja niistä annetaan tiilinpäätöksessä IFRS 7:n mukaiset tiedot.

Rahoitusinstrumenttiin liittyy sopimukseen perustuva oikeus saada tai velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja. Rahoitusinstrumentteihin kuulumattomilla erillä on vastaisiin rahavirtoihin välillisempi yhteys, joka ei perustu sopimukseen.

Rahoitusvaroihin kuuluva erä voi olla käteisvaroja, sopimukseen perustuva oikeus saada käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja, oikeus vaihtaa toisen yrityksen kanssa rahoitusvaroja tai toisen yrityksen oman pääoman ehtoinen instrumentti.

Rahoitusvelka on sopimukseen perustuva velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja taikka vaihtaa rahoitusinstrumentteja toisen yrityksen kanssa olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat epäedullisiksi.

Oman pääoman ehtoisella instrumentilla tarkoitetaan sopimusta, joka osoittaa oikeutta osuuteen yrityksen varoista sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen.

Johdannainen on rahoitusinstrumentti, jolla on seuraavat ominaisuudet: sen arvo perustuu tiettyyn hintaan tai indeksiin, se edellyttää vain vähän tai ei lainkaan sijoitusta sopimusta tehtäessä, ja se toteutetaan tulevana ajankohtana.

Pääsopimukseen kytketyt johdannaiset

Jotkin rahoitusinstrumentit ja muut sopimukset muodostavat yhdessä yhden sopimuksen, jossa on sekä johdannaisosuus että johdannaisiin kuulumaton osuus (pääsopimus). Johdannaisosuudesta käytetään nimitystä ”kytketty johdannainen”. Sillä on sellainen vaikutus, että jotkin sopimuksen rahavirrat vaihtelevat samalla tavalla kuin itsenäisen johdannaisen rahavirrat. Esimerkiksi joukkovelkakirjalainan pääoma vaihtelee osakemarkkinaindeksin muutosten mukaisesti. Tässä tapauksessa kytketty johdannainen on relevanttiin osakemarkkinaindeksiin sidottu osakejohdannainen.

Kytkeyt johdannaiset, jotka eivät ”liity läheisesti” pääsopimukseen, erotetaan siitä ja käsitellään kirjanpidossa erillisinä johdannaisina (ts. ne arvostetaan käypään arvoon ja käyvän arvon muutokset kirjataan yleensä tulosvaikutteisesti). Kytkeyt johdannainen ei ”liity läheisesti” pääsopimukseen, jos sen taloudelliset ominaispiirteet ja riskit ovat erilaiset kuin sopimuksen muilla osilla. IAS 39:ssä esitetään useita esimerkkejä siitä, milloin tämä ehto täyttyy (ja milloin se ei täyty).

Sopimusten tutkiminen mahdollisten kytkettyjen johdannaisien tunnistamiseksi on IAS 39:n haastavimpia osa-alueita.

Rahoitusinstrumenttien luokittelu

IAS 39:n mukainen rahoitusinstrumenttien luokittelu perustuu siihen, kuinka instrumentit arvostetaan ja mihin niiden arvonmuutokset kirjataan.

Ennen IFRS 9:n voimaantuloa rahoitusvarat jakautuvat neljään ryhmään (IAS 39:n mukaisesti): käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat, eräpäivään asti pidettävät, lainat ja muut saamiset sekä myytävissä olevat. Rahoitusvarojen

luokittelussa otetaan huomioon esimerkiksi seuraavat tekijät:

- Ovatko instrumentin rahavirrat kiinteitä tai määritettävissä? Onko instrumentilla eräpäivä?
- Pidetäänkö varoja kaupankäyntitarkoituksessa? Aikooko johto pitää instrumentit eräpäivään asti?
- Onko instrumentti johdannainen tai sisältääkö se kytketyn johdannaisen?
- Noteerataanko instrumentti toimivilla markkinoilla?
- Onko johto alun perin nimenomaisesti luokitellut instrumentin tiettyyn ryhmään?

Rahoitusvelat kuuluvat käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmään, jos ne on nimenomaisesti luokiteltu siihen (joidenkin ehtojen täytyessä), jos niitä pidetään kaupankäyntitarkoituksessa tai jos ne ovat johdannaisia (lukuun ottamatta johdannaisia, joka on takaussopimus tai määritetty ja tehokas suojausinstrumentti). Muussa tapauksessa ne luokitellaan ”muiiksi veloiksi”.

Rahoitusvarat ja -velat arvostetaan niiden luokittelusta riippuen joko käypään arvoon tai jaksotettuun hankintamenuun. Muutokset kirjataan joko tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin. Rahoitusvarojen luokittelun muuttaminen, ts. niiden siirtäminen ryhmästä toiseen on mahdollista vain tarkkaan rajatuissa olosuhteissa. Tällaisesta luokittelun muutoksesta on annettava tilinpäätöksessä useita eri tietoja. Uudelleenluokittelumahdollisuus ei koske johdannaisia eikä sellaisia varoja, jotka on ns. ”käyvän arvon option” perusteella nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

Rahoitusvelat ja oma pääoma

Sillä, luokittelee liikkeeseenlaskija rahoitusinstrumentin velaksi vai omaksi pääomaksi, voi olla merkittävä vaikutus oman ja vieraan pääoman suhteeseen (gearing) ja esitettävään tulokseen. Se voi myös vaikuttaa velkojen kovenantteihin.

Velan ratkaiseva piirre on, että liikkeeseenlaskija on instrumentin ehtojen mukaan velvollinen luovuttamaan tai sitä voidaan vaatia luovuttamaan instrumentin haltijalle joko rahavaroja tai muita rahoitusvaroja eikä se pysty välttämään tätä velvollisuutta. Esimerkiksi debentuuri, jonka liikkeeseenlaskija on velvollinen maksamaan korkoa ja lunastamaan debentuurin käteisvaroja vastaan, on rahoitusvelka.

Instrumentti luokitellaan omaksi pääomaksi, kun se edustaa oikeutta liikkeeseenlaskijan varoihin sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen, tai toisin sanottuna, kun liikkeeseenlaskijalla ei ole sopimukseen perustuvaa

velvollisuutta luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja toiselle yritykselle. Omaa pääomaa ovat esimerkiksi osakkeet, joihin liittyvät maksut ovat kokonaan liikkeeseenlaskijan harkittavissa.

Lisäksi seuraavan tyyppiset instrumentit luokitellaan omaksi pääomaksi, jos niillä on tietyt ominaispiirteet ja ne täyttävät tietyt ehdot:

- lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit (esimerkiksi joidenkin osuustoiminnallisten yritysten osakkeet ja henkilöyhtiöosuudet)
- instrumentit tai niiden osat, joiden perusteella syntyy velvollisuus luovuttaa toiselle osapuolelle suhteellinen osuus nettovarallisuudesta yksinomaan yrityksen purkautuessa (esimerkiksi jotkin toimialjaltaan rajoitetut yritykset).

Rahoitusinstrumentin luokittelu velaksi tai omaksi pääomaksi tapahtuu sopimukseen perustuvan järjestelyn tosiasiallisen luonteen, ei sen oikeudellisen muodon, pohjalta. Tämä tarkoittaa esimerkiksi, että lunastettava etuosake, joka taloudellisilta vaikutuksiltaan vastaa joukkovelkakirjalainaa, käsitellään kirjanpidossa samalla tavoin kuin joukkovelkakirjalaina. Lunastettavaa etuosaketta käsitellään siis velkana eikä omana pääomana, vaikka se juridisesti tarkasteltuna on liikkeeseenlaskijan osake.

Muut instrumentit eivät välttämättä ole yhtä suoraviivaisia. Jokaisen instrumentin ehdot täytyy analysoida yksityiskohtaisten luokittelusääntöjen avulla, erityisesti koska joihinkin rahoitusinstrumentteihin sisältyy sekä velan että oman pääoman piirteitä. Tällaiset instrumentit, kuten esimerkiksi joukkovelkakirjalainat jotka ovat vaihdettavissa kiinteään lukumäärään osakkeita, jaetaan vieraan pääoman ja oman pääoman (vaihto-oikeus) komponentteihin, jotka käsitellään kirjanpidossa erikseen.

Korkojen osinkojen, tappioiden ja voittojen käsittely määräytyy instrumentin luokittelun mukaan. Jos etuosake luokitellaan velaksi, sille maksettava osinko esitetään korkona. Omana pääomana käsiteltävistä instrumenteista maksettavat osingot esitetään voitonjakona.

Merkitseminen taseeseen ja kirjaaminen pois taseesta

Merkitseminen taseeseen

Rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaaminen on yleensä suoraviivaista. Rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka kirjataan silloin, kun yrityksestä tulee sopimuksen osapuoli.

Kirjaaminen pois taseesta

”Taseesta pois kirjaamisella” tarkoitetaan, ettei rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka enää sisälly yrityksen taseeseen. Tätä koskevat säännöt ovat melko mutkikkaita.

Varojen kirjaaminen pois taseesta

Yritys voi hankkia rahoitusta siten, että se käyttää hallussaan olevaa rahoitusvaroihin kuuluvaa erää vakuutena tai lainan takaisinmaksuun käytettävien rahavarojen ensisijaisena lähteenä. IAS 39:n mukaisten taseesta pois kirjaamista koskevien vaatimusten perusteella ratkaistaan, onko kyseessä rahoitusvarojen myynti (jolloin rahoitusvaroja ei enää merkitä taseeseen) vai onko hankittu rahoitusta käyttämällä kyseisiä rahoitusvaroja vakuutena (jolloin saadut maksut kirjataan velaksi). Tämä arviointi voi olla suoraviivaista. On esimerkiksi jo vähäisen analysoinnin tuloksena tai ilman mitään analysointia selvää, että rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta, kun se on ilman ehtoja siirretty konsernin ulkopuoliselle osapuolelle eikä luovuttaja ole pitänyt itsellään mitään omaisuuserään liittyviä riskejä tai etuja. Sen sijaan taseesta pois kirjaaminen ei ole sallittua, jos omaisuuserä on siirretty toiselle osapuolelle mutta kaikki siihen liittyvät riskit ja edut on sopimuksen ehtojen mukaan pidetty itsellä. Monissa muissa tapauksissa tilanne saattaa kuitenkin olla mutkikkaampi. Arvopaperistaminen ja factoring-sopimukset ovat esimerkkejä monimutkaisemmista liiketoimista, joissa taseesta pois kirjaaminen vaatii huolellista harkintaa.

Velkojen kirjaaminen pois taseesta

Rahoitusvelan saa kirjata pois taseesta vain silloin, kun velka on lakannut olemasta olemassa, toisin sanoen kun velvoite on täytetty tai kumottu tai sen voimassaolo on lakannut, tai kun velallinen vapautuu laillisesti velasta joko oikeusprosessiin seurauksena tai velkojan vapauttamana.

Rahoitusvarojen ja -velkojen arvostaminen

IAS 39:n mukaan kaikki rahoitusinstrumentit arvostetaan alun perin käypään arvoon. Yleensä käypä arvo on liiketoimessa toteutunut hinta, ts. annettu tai saadun vastikkeen määrä. Joissakin tapauksissa liiketoimessa toteutuva hinta ei ehkä kuitenkaan osoita käypää arvoa. Tällöin käypä arvo määritetään samaa instrumenttia koskevien viimeaikaisten todettavissa olevien tapahtumien perusteella taikka käyttäen arvostusmenetelmää, jossa käytettävät muuttujat sisältävät vain seurattavissa olevilta markkinoilta saatavaa tietoa.

Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen rahoitusinstrumenttien arvostus määräytyy niiden alkuperäisen luokittelun perusteella. Rahoitusvarat arvostetaan käypään arvoon lukuun ottamatta lainoja ja muita saamisia, eräpäivään asti pidettäviä varoja ja joissakin harvoissa tapauksissa noteeraamattomia oman pääoman ehtoisia instrumentteja, joiden käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä, sekä johdannaisia, jotka on kytketty tällaisiin oman pääoman ehtoisii instrumentteihin ja jotka täytyy toteuttaa luovuttamalla tällaisia oman pääoman ehtoisia instrumentteja.

Lainat ja muut saamiset sekä eräpäivään asti pidettävät sijoitukset arvostetaan jaksotettuun hankintamenuon. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan jaksotettu hankintamenu määritetään "efektiivisen korun menetelmällä".

Myytavissä olevat rahoitusvarat arvostetaan käypään arvoon, ja käyvän arvon muutokset kirjataan muihin laajan tuloksen eriin. Myytävissä olevien vieraan pääoman ehtoisten arvopapereiden korko kirjataan "efektiivisen korun menetelmällä". Myytävissä oleville oman pääoman ehtoisille arvopapereille maksettavat osingot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun niiden saamiseen on syntynyt oikeus.

Johdannaiset (erotetut kytketyt johdannaiset mukaan luettuina) arvostetaan käypään arvoon. Kaikki käypään arvoon arvostamisesta syntyvät voitot ja tappiot kirjataan tulosvaikutteisesti, paitsi jos ne täyttävät suojausinstrumentin kriteerit rahavirran suojauksessa.

Rahoitusvelat arvostetaan jaksotettuun hankintamenuon efektiivisen korun menetelmällä, ellei niitä arvosteta käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

Suojauskohteiksi määritettyihin rahoitusvaroihin ja -velkoihin voidaan joutua tekemään suojauslaskennan edellyttämiä oikaisuja.

Rahoitusvarat on testattava arvonalentumisen varalta lukuun ottamatta käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavia eriä. Jos on objektiivista näyttöä siitä, että tällaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvo saattaa olla alentunut, lasketaan arvonalentumistappio ja kirjataan se tulosvaikutteisesti.

Suojauslaskenta

"Suojauksella" tarkoitetaan toimenpidettä, jossa rahoitusinstrumenttia (yleensä johdannaista) käytetään poistamaan suojauskohteeseen liittyvä riski osaksi tai kokonaan. "Suojauslaskennan" avulla muutetaan joko suojauskohteesta tai suojausinstrumentista johtuvien voittojen ja tappioiden kirjaamisajankohtaa siten, että molemmat tulevat kirjatuiksi samalle tilikaudelle, ja näin ilmennetään suojauskohteen ja instrumentin yhdistettyä taloudellista substanssia.

Jotta suojauslaskennan soveltamisedellytykset täyttyisivät, on (a) suojausta aloitettaessa asianmukaisella tavalla määritettävä ja dokumentoitava ehdot täyttävän suojausinstrumentin ja ehdot täyttävän suojauskohteen välinen suojaussuhde ja (b) sekä suojausta aloitettaessa että jatkuvasti suojauksen aikana osoitettava suojauksen olevan erittäin tehokas.

Suojaussuhteita on kolmen tyyppiä:

- Käyvän arvon suojaus – suojautuminen taseeseen merkityn omaisuuserän tai velan taikka kiinteäehtoisen sitoumuksen käyvän arvon muutoksilta.
- Rahavirran suojaus – suojautuminen taseeseen merkityn omaisuuserän tai velan, kiinteäehtoisen sitoumuksen taikka erittäin todennäköisen vastaisen liiketoimen rahavirtojen vaihtelulta.
- Nettosijoituksen suojaus – suojautuminen ulkomaiseen yksikköön tehtyyn nettosijoitukseen liittyvältä valuuttakurssiriskiltä.

Kun kyseessä on käyvän arvon suojaus, suojattavasta riskistä johtuva voitto tai tappio kirjataan suojauskohteen kirjanpitoarvon oikaisuksi. Tuloslaskelmassa se kirjataan suojausinstrumentista johtuvaa voittoa tai tappiota vastaan.

Kun kyseessä on rahavirran suojaus, suojausinstrumentista johtuvat voitot ja tappiot kirjataan muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin suojaus on tehokas. Muihin laajan tuloksen eriin kirjattava määrä on suojausinstrumentin tai suojauskohteen käypä arvo, sen mukaan kumpi näistä on alempi. Jos suojausinstrumentin käypä arvo on suurempi kuin suojauskohteen käypä arvo, ylimenevä osuus kirjataan tulosvaikutteisesti tehostomuutena. Muihin laajan tulokseen eriin kirjatut laskennalliset voitot tai tappiot siirretään tulosvaikutteisiksi silloin, kun suojauskohde vaikuttaa tulokseen. Jos suojauskohteena on muun kuin rahoitusvaroihin ja -velkoihin kuuluvan erän ennakoitu hankinta, kyseisen omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoa saadaan hankintahetkellä oikaista suojauksesta syntyvällä voitolla tai tappiolla. Vaihtoehtoisesti suojauksesta syntyvä voitto tai tappio voidaan kirjata omaan pääomaan ja siirtää tulosvaikutteisiksi kun suojauskohde vaikuttaa tulokseen.

Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojausta käsitellään samalla tavoin kuin rahavirran suojausta.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Riskienhallintaan liittyvät käsitteet ja menettelytavat ovat viime vuosina kehittyneet merkittävästi. Rahoitusinstrumenteista johtuvien riskien mittaamiseen ja hallintaan on kehitetty uusia menetelmiä. Tämä on yhdessä rahoitusmarkkinoilla koettujen merkittävien vaihtelujen kanssa lisännyt tarvetta saada relevantimpaa informaatiota rahoitusinstrumenteista aiheutuvista riskeistä

ja niiden hallinnasta ja lisätä tätä koskevaa läpinäkyvyyttä. Tilinpäätöksen käyttäjät ja muut sijoittajat tarvitsevat tällaista informaatiota pystyäkseen entistä paremmin arvioimaan rahoitusinstrumenttien käytöstä aiheutuvia riskejä ja etuja.

IFRS 7 sisältää liitetietovaatimuksia, joiden tarkoituksena on antaa käyttäjille mahdollisuus arvioida, kuinka merkittävä vaikutus rahoitusinstrumenteilla on yrityksen taloudelliseen asemaan ja tulokseen, sekä ymmärtää, minkä luonteisia ja miten laajoja ovat näistä rahoitusinstrumenteista aiheutuvat riskit. Näitä riskejä ovat luottoriski, maksuvalmiusriski ja markkinariski. Lisäksi on esitettävä käypien arvojen kolmitasoinen hierarkia, ja hierarkian alimpaan tasoon kuuluvista rahoitusinstrumenteista on esitettävä tiettyjä numeerisia tietoja.

IFRS 7 koskee myös muita yrityksiä kuin pankkeja ja muita rahoituslaitoksia. Se vaikuttaa kaikkiin yrityksiin, joilla on rahoitusinstrumentteja, vaikka instrumentit olisivat yksinkertaisia, kuten lainoja, ostovelkoja ja myyntisaamisia, käteisvaroja ja sijoituksia.

7 Ulkomaanrahan määräiset erät – IAS 21, IAS 29

Monilla yrityksillä on liiketoimintaa ulkomaisten tavarantoimittajien tai asiakkaiden kanssa tai ulkomaisia toimintayksiköjä. Tästä aiheutuu kaksi merkittävää kirjanpitoikäsitteeseen liittyvää seikkaa:

- Jotkin liiketoimet (esim. ulkomaisten tavarantoimittajien ja asiakkaiden kanssa toteutuvat) ovat ulkomaanrahan määräisiä. Nämä liiketoimet esitetään tilinpäätöksessä yrityksen omassa valuutassa ("toimintavaluutta").
- Yrityksellä voi olla ulkomaisia yksiköjä – kuten ulkomaisia tytäryrityksiä, sivuliikkeitä tai osakkuusyhtiötä – jotka pitävät kirjanpitonsa paikallisessa valuutassa. Koska eri valuuttojen määräisiä liiketapahtumia ei ole mahdollista laskea yhteen, ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa osoittavat luvut muunnetaan sen valuutan määräiseksi, jossa konsernitilinpäätös esitetään ("esittämisvaluutta").

Seuraavassa esitetään yhteenveto edellä tarkoitetuissa tilanteissa käytettävistä menetelmistä.

Ulkomaanrahan määräisten liiketoimien muuttaminen yrityksen toimintavaluuttaan

Ulkomaanrahan määräiset liiketoimet muutetaan toimintavaluutan määräisiksi käyttäen niiden toteutumispäivien valuuttakursseja. Ulkomaanrahan määräiset rahaa taikka rahana saatavia tai maksettavia määriä koskevat saldot ("monetaariset erät") esitetään raportointikauden lopussa kyseisen päivän valuuttakurssia käyttäen. Näistä monetaarisista eristä aiheutuvat kurssierot kirjataan kauden tuotoksi tai kuluksi. Ei-monetaariset ulkomaanrahan määräiset erät, joita ei arvosteta käypään arvoon, muutetaan toimintavaluutan määräisiksi käyttäen liiketoimen toteutumispäivänä valinnutta valuuttakurssia. Jos ulkomaanrahan määräinen ei-monetaarinen erä arvostetaan tilinpäätöksessä käypään arvoon, sen muuttamiseen käytetään käyvän arvon määrittämispäivän kurssia.

Toimintavaluutan määräisten tilinpäätösten muuttaminen esittämisvaluutan määräisiksi

Varat ja velat muunnetaan toimintavaluutan määräisistä esittämisvaluutan määräisiksi raportointikauden päättymispäivän kurssiin. Tuloslaskelman erät muunnetaan joko liiketoimien toteutumispäivien kursseihin tai todellisia kursseja lähellä olevaan keskimääräiseen kurssiin. Kaikki tästä syntyvät muuntoerot kirjataan muihin laajan tuloksen eriin.

Jos ulkomaisen yksikön toimintavaluutta on hyperinflatorinen, yksikön tilinpäätös on ensiksi oikaistava IAS 29:n ”Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa” mukaisesti. Sen jälkeen kaikki tilinpäätöksen erät muunnetaan esittämisvaluutan määräisiksi raportointikauden päättymispäivän kurssiin.

8 Vakuutus sopimukset – IFRS 4

Vakuutus sopimukset ovat sopimuksia, joiden mukaan yritys ottaa vastaan merkittävän vakuutusrisikin toiselta osapuolelta (vakuutuksenottaja) siten, että se sopii suorittavansa vakuutuksenottajalle korvausta, jos vakuutustapahtuma vaikuttaa epäedullisesti vakuutuksenottajaan. Sopimuksen täytyy koskea vakuutusriskiä, jolla tarkoitetaan mitä tahansa muuta riskiä kuin rahoitusriskiä.

IFRS 4 -standardia ”Vakuutus sopimukset” sovelletaan kaikkiin vakuutus sopimusten myyjäosapuolena oleviin yrityksiin riippumatta siitä, onko yritys juridisesti vakuutusyhtiö. Standardi ei koske vakuutus sopimusten käsittelyä vakuutuksenottajien kirjanpidossa.

IFRS 4 on välivaiheen standardi IASB:n vakuutus sopimusprojektin vaiheen 2 valmistumista odottaessa. Vakuutus sopimukseen saadaan IFRS 4:n mukaan edelleen soveltaa nykyisin noudatettavia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita tiettyjen vähimmäiskriteerien täytyessä. Yksi näistä vähimmäiskriteereistä on, että vakuutusvelalle tehdään velan riittävyystesti. Testissä otetaan huomioon senhetkiset arviot kaikista sopimukseen perustuvista ja siihen liittyvistä rahavirroista. Jos velan riittävyystesti osoittaa vakuutusvelan riittämättömäksi, koko vajaus kirjataan tulosvaikutteisesti.

Jos vakuutuksenantaja ei ole vakuutusyhtiö tai vakuutus sopimuksia koskevaa paikallista tilinpäätösnormistoa ei ole (tai jos paikallinen normisto koskee vain vakuutusyhtiöitä), on asianmukaista soveltaa IAS 37:n ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” mukaisia laatimisperiaatteita.

Vakuutus sopimuksia koskevien tietojen esittäminen tilinpäätöksessä on erityisen tärkeää, koska yritykset saavat jatkaa paikallisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden noudattamista vakuutus sopimusten arvostamisessa. IFRS 4 sisältää kaksi esitettäviä tietoja koskevaa pääperiaatetta. Vakuutuksenantajien on esitettävä

- tiedot, joissa yksilöidään tilinpäätökseen sisältyvät vakuutus sopimuksista johtuvat erät ja selostetaan niitä
- tiedot, joiden perusteella tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan vakuutus sopimuksista aiheutuvien riskien luonnetta ja laajuutta.

Tuloslaskelma ja liitetiedot

9 Tuotot – IAS 18, IAS 11 ja IAS 20

Tuotot määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella. Silloin kun yksittäisen liiketoimen tosiasiallinen sisältö osoittaa, että liiketoimi sisältää erikseen yksilöitävissä olevia osuuksia, tuotot kohdistetaan näille osuuksille niiden käypien arvojen suhteessa. Tuotot kirjataan kunkin osuuden osalta erikseen jäljempänä esitettyjä kirjaamiskriteerejä soveltaen. Esimerkiksi kun myytyyn tavarahan liittyy myöhemmin tapahtuva palvelu, tuotot jaetaan tavarahan osuuteen ja palvelun osuuteen ja kirjataan erikseen, kun kyseisen osuuden kirjaamisedellytykset ovat täytyneet.

Tuotot – IAS 18

Tuotot tavaroiden myynnistä kirjataan, kun omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut ovat siirtyneet ja myyjäosapuoli on luopunut omistukseen ja määräysvaltaan yleensä liittyvästä liikkeenjohdollisesta intressistä. Lisäksi edellytetään, että taloudellisen hyödyn koituminen yritykselle on todennäköisiä ja että tuotot samoin kuin niitä vastaavat menot ovat luotettavasti määritettävissä.

Palveluista saatavat tuotot kirjataan, kun liiketoimen lopputulos on luotettavasti arvioitavissa. Kirjaaminen tapahtuu tilinpäätöspäivän valmistumisasteen perusteella, ja siihen sovelletaan samoja sääntöjä kuin pitkäaikaishankkeiden kirjaamiseen. Liiketoimen valmistumisaste on arvioitavissa luotettavasti, kun: tuotot ovat luotettavasti määritettävissä, taloudellisen hyödyn koituminen yritykselle on todennäköistä, valmistumisaste on luotettavasti määritettävissä ja syntyneet menot ja valmiiksi saattamisesta aiheutuvat menot ovat luotettavasti määritettävissä.

Seuraavat ovat esimerkkejä liiketapahtumista, joissa omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut säilyvät myyjällä, joten tuottoja ei kirjata:

- myydyin tuotteen osoittautuessa epätyydyttäväksi yrityksellä säilyy velvoite, jota tavanomaiset takuuvauaukset eivät kata;
- tietystä myynnistä saadaan tuotot vasta, kun ostaja on saanut tuotot myytyään tavarat eteenpäin;
- ostajalla on palautusoikeus myyntisopimuksessa mainitusta syystä, eikä palautuksen todennäköisyydestä ole varmuutta; ja
- tavarat toimitetaan asennettuina, ja asentaminen muodostaa merkittävän osan sopimuksesta.

Korkotuotot kirjataan efektiivisen koron menetelmällä. Rojalittuotot kirjataan suoriteperusteisesti sopimuksen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Osinkotuotot kirjataan, kun osakkeenomistajalle on syntynyt oikeus maksun saamiseen.

IFRIC 13 "Kanta-asiakasohjelmat" selvittää sellaisten etujen kirjanpitoikäisyyttä, joita asiakkaille annetaan heidän ostaessaan tavaroita tai palveluja – esimerkiksi lentomatoista ansaittavat bonuspisteet tai kauppakettujen kanta-asiakkuusohjelmat. Alkuperäisestä myynnistä saadun tai saatavan vastikkeen käypä arvo jaetaan annettujen etupisteiden ja myynnin muiden komponenttien kesken.

IFRIC 18 "Omaisuserien siirrot asiakkailta" selvittää kirjanpitoikäisyyttä tapauksissa, joissa asiakkaalta saatua aineellista käyttöomaisuushyödykettä käytetään siihen, että asiakas yhdistetään verkkoon ja/tai tälle annetaan jatkuva oikeus saada tavaroita tai palveluja, tai näihin molempiin. Tulkinnalla tulee olemaan eniten merkitystä esimerkiksi sähkö- ja energiateollisuudessa ja kunnallisteknisissä palveluissa (vesilaitos, puhelinlaitos jne.), mutta myös muissa liiketoimissa, kuten tilanteissa, joissa asiakas siirtää käyttöomaisuutensa hallinnan ulkoistamissopimuksen yhteydessä.

Tulkintaa sovelletaan ei-takautuvasti omaisuserien siirtoihin, jotka tapahtuvat 1.7.2009 alkaen tai sen jälkeen. Tulkinta on hyväksytty EU:ssa sovellettavaksi tilikausilla, jotka alkavat 31.10.2009 tai sen jälkeen.

Pitkäaikaishankkeet – IAS 11

Pitkäaikaishanke on erityisesti neuvoteltu sopimus, jonka mukaan valmistetaan omaisuserä tai ryhmä omaisuseriä, ja se kattaa myös omaisuserän valmistamiseen välittömästi liittyvät palvelut (esim. projektipäällikköjen ja arkkitehtien palvelut). Tällaiset sopimukset ovat tyypillisesti joko kiinteähintaisia tai kustannuslisäsopimuksia.

Pitkäaikaishankkeista johtuvat tuotot ja kulut kirjataan valmistusasteen mukaisesti. Tämä tarkoittaa, että tuottoja ja kuluja kirjataan ja siis voittoa esitetään vähitellen hankkeen edetessä.

Jos hankkeen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, tuottoja kirjataan vain siihen määrään asti kuin hankkeen toteutuneita menoja vastaava määrä on todennäköisesti kerrytettävissä, ja hankkeen menot kirjataan kuluiksi toteutuessaan. Jos hankkeen kokonaismenot todennäköisesti tulevat ylittämään hankkeen kokonaistuotot, odotettavissa oleva tappio kirjataan välittömästi kuluksi.

IFRIC 15 "Kiinteistöjen rakentamissopimukset" selkeyttää, kumpaa standardia (IAS 18 "Tuotot" vai IAS 11 "Pitkäaikaishankkeet") sovelletaan tiettyihin tapahtumiin. Tulkintaa sovelletaan muualla kuin EU:ssa 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla ja EU:ssa 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

Julkiset avustukset – IAS 20

Julkiset avustukset kirjataan, kun on kohtuullisen varmaa, että niihin liittyvät ehdot tullaan täyttämään ja avustukset tullaan saamaan.

Tuottoihin liittyvät avustukset tuloutetaan niillä kausilla, joilla avustuksilla katettaviksi tarkoitettut menot kirjataan kuluiksi. Tulouttamisen ajankohta riippuu avustukseen liittyvien ehtojen tai velvoitteiden täyttymisestä.

Omaisuseriin liittyvät avustukset kirjataan joko vastaavan omaisuserän kirjanpitoarvon vähennykseksi tai vaihtoehtoisesti merkitään taseeseen tuloennakoksi. Avustus vaikuttaa tulokseen joko pienentyneenä poistona tai tuloennakon systemaattisena tuloutuksena omaisuserän taloudellisena vaikutusaikana.

10 Segmenttiraportointi – IFRS 8

IASB julkaisi marraskuussa 2006 standardin IFRS 8 ”Toimintasegmentit” osana US GAAPin ja IFRS:n yhdenmukaistamiseen tähtäävää projektia. IFRS 8 vastaa amerikkalaista SFAS 131 -standardia.

Segmentti-informaatiota edellytetään kaikilta yrityksiltä, joiden oman tai vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja on julkisen kaupankäynnin tai noteerauksen kohteena tai jotka ovat parhaillaan toteuttamassa niiden antamista julkiseen kaupankäyntiin tai noteerattaviksi.

Toimintasegmenttien määrittelemisen perustuu sisäiseen raportointiin, jota yrityksen ylin operatiivinen päätöksentekijä säännönmukaisesti käyttää resurssien kohdistamiseen segmenteille ja niiden tuloksellisuuden arviointiin.

Erilliset tiedot esitetään niistä toimintasegmenteistä, jotka vastaavat raportoitavan segmentin määritelmää. Raportoitavalla segmentillä tarkoitetaan yksittäistä toimintasegmenttiä tai toimintasegmenttien ryhmää, joka ylittää standardissa määrätyt kynnyksarvot. Yritys saa kuitenkin halutessaan esittää myös useampia toimintasegmenttejä.

Kaikista raportoitavista segmenteistä on esitettävä segmentin voittoa kuvaavat luvut sellaisina kuin ylin operatiivinen päätöksentekijä niitä käyttää. Esitettäviä tietoja ovat myös asiakkailta saadut tuotot kustakin samankaltaisten tuotteiden ja palvelujen ryhmästä, tuottojen maantieteellinen jakautuminen sekä riippuvuus tärkeimmistä asiakkaista. Myös muita tuloksellisuutta ja voimavaroja koskevia yksityiskohtaisia tietoja esitetään, jos ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee kyseisiä tietoja. Lisäksi on esitettävä laskelmat, joissa tilinpäätöslaskelmissä esitettävät luvut täsmäytetään ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tarkastelemien tuottojen, voittojen ja tappioiden, varojen ja muiden olennaisten erien yhteenlaskettuihin määriin.

11 Työsuhde-etuudet – IAS 19

Työsuhde-etuuksiin luetaan kaikenlaiset vastikkeet, jotka yritys antaa tai lupaa henkilökunnalleen työsuoritusta vastaan. Niitä ovat palkat ja niihin liittyvät etuudet (kuukausipalkat, voitto-osuudet, bonukset ja palkalliset poissaolot, kuten lomat ja pitkään palvelusaikaan perustuvat vapaat), irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet (esim. irtisanomiskorvaukset ja erorahat) sekä työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet (esim. eläke-etuusjärjestelyt). Osakeperusteisia maksuja käsitellään IFRS 2:ssa.

Työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuuksiin kuuluvat eläkkeet sekä työsuhteen jälkeiset henkivakuutukset ja terveydenhoitoetuudet. Työntekijöiden eläkejärjestelyt ovat joko maksupohjaisia tai etuuspohjaisia.

Lyhytaikaisten työsuhde-etuuksien kirjaaminen ja arvostaminen on varsin suoraviivaista, koska ei tarvita vakuutusmatemaattisia oletuksia eikä velvoitteita diskontata. Pitkäaikaiset etuudet, erityisesti työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, aiheuttavat kuitenkin mutkikkaampia arvostusongelmia.

Maksupohjaiset järjestelyt

Maksupohjaisten järjestelyjen kirjanpitokäsittely on selkeää: niistä johtuvat menot ovat yhtä suuret kuin maksut, jotka työnantajan on suoritettava järjestelyyn kyseiseltä tilikaudelta.

Etuuspohjaiset järjestelyt

Etuuspohjaisen järjestelyjen kirjanpitokäsittely on monimutkaista, koska kirjattavan velan ja kulun määrittämiseen tarvitaan vakuutusmatemaattisia oletuksia ja arvostusmenetelmiä. Kirjattava kulu ei välttämättä vastaa järjestelyyn tilikauden aikana suoritettuja maksuja.

Taseeseen merkittävä määrä on etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva veloite vähennettynä järjestelyyn kuuluvilla varoilla ja oikaistuna vakuutusmatemaattisilla voitoilla ja tappioilla (ks. jäljempänä ”putkimenetelmä”).

Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa veloitetta määritettäessä käytetään arvostusmallin syöttötietoina arvioita (vakuutusmatemaattisia oletuksia), jotka koskevat väestötilastollisia muuttujia (esim. työntekijöiden vaihtuvuutta ja kuolevuutta) ja taloudellisia muuttujia (esim. tulevia palkankorotuksia ja sairauskuluja). Etuus diskontataan nykyarvoon. Yleensä tällöin tarvitaan aktuaarin asiantuntemusta.

Jos etuus pohjainen järjestely on rahastoitu, järjestelyyn kuuluvat varat arvostetaan käypään arvoon. Ellei markkinahintoja ole käytettävissä, käytetään diskontattuja rahavirtaennusteita. Järjestelyyn kuuluvat varat on tarkasti määritelty, ja vain määritelmää vastaavat varat voidaan vähentää etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvasta velvoitteesta. Taseessa esitetään nettomääräinen yli- tai alijäämä.

Järjestelyyn kuuluvat varat arvostetaan ja etuus pohjaisesta järjestelystä johtuva velvoite määritetään uudelleen jokaisen tilikauden lopussa, ja tästä syntyy vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappiota. IAS 19 sallii kolme erilaista tapaa käsitellä vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappioita:

- ”OCI”-menetelmä (Other Comprehensive Income = muut laajan tuloksen erät), jonka mukaan vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan välittömästi muihin laajan tuloksen eriin.
- ”Putkimenetelmä”, jonka mukaan ”putken” ulkopuolelle jäävät vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot jaksotetaan enintään henkilöiden jäljellä olevalle työssäoloajalle. Putki määritetään niin, että se on 10 % etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvosta tai 10 % järjestelyyn kuuluvien varojen käyvästä arvosta sen mukaan, kumpi niistä on suurempi.
- Tulosvaikutteinen menetelmä, jonka mukaan vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti.

IAS 19:n mukaan järjestelyyn kuuluvien varojen ja velkojen muutokset koostuvat eri komponenteista, joiden yhteenlaskettu määrä kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi tai tuotoksi. Näitä komponentteja ovat:

- kauden työsuoritukseen perustuvat menot (niiden etuuksien nykyarvo, jotka kaudella työtä tehneet henkilöt ovat ansainneet kauden aikana);
- korkomenot (etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen diskonttauksen purkautuminen);
- järjestelyyn kuuluvien varojen odotettavissa oleva tuotto (odotettavissa olevat korot, osingot ja arvonnousu);
- vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot siltä osin kuin ne kirjataan tulosvaikutteisesti (ks. edellä); ja
- takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (veloitteen nykyarvon muutos, joka johtuu työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien muutoksista ja kohdistuu aikaisempien kausien työsuoritukseen).

Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan kuluiksi sille keskimääräiselle ajanjaksolle, joka kuluu etuuskirjautumiseen. Jos etuudet ovat jo vapaakirjautuneet, takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan välittömästi kuluiksi. Voitot ja tappiot etuus pohjaisen järjestelyn supistamisesta tai velvoitteiden täyttämistä kirjataan tulosvaikutteisesti, kun järjestelyn supistaminen tai veloitteen täyttäminen toteutuu.

Jos järjestelyyn kuuluvat varat ovat suuremmat kuin etuus pohjainen velvoite, syntyy nettoylimäärää. IFRIC 14 "IAS 19 – Etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän yläraja, vähimmäisrahastointivaatimukset ja näiden välinen yhteys" sisältää ohjeistusta varoiksi kirjattavan määrän arvioimisesta. Siinä myös selitetään, kuinka lakisääteiset tai sopimukseen perustuvat vähimmäisrahastointivaatimukset voivat vaikuttaa eläkkeistä aiheutuvaan omaisuuserään tai velkaan.

12 Osakeperusteiset maksut – IFRS 2

Osakeperusteisesti maksettavilla liiketoimilla tarkoitetaan liiketoimia, joissa yritys vastaanottaa tavaroita tai palveluja ja antaa vastikkeeksi

- sen omia (tai emoyrityksen tai muun samaan konserniin kuuluvan yrityksen) oman pääoman ehtoisia instrumentteja – omana pääomana maksettava osakeperusteinen liiketoimi; tai
- käteisvaroja tai muita varoja, joiden määrä perustuu yrityksen osakkeiden hintaan tai arvoon – käteisvaroina maksettava osakeperusteinen liiketoimi.

Yleisimmin kyseessä ovat henkilöstön osakeomistusohjelmat, esimerkiksi osakeoptio-ohjelmat. Joskus osakeperusteisia maksuja käytetään kuitenkin myös muihin tarkoituksiin, kuten asiantuntijoiden palkkioihin ja hyödykkeiden hankintoihin.

IFRS 2:n mukainen kirjanpitokäsittely perustuu instrumenttien käypään arvoon. Sekä arvostaminen että kirjanpitokäsittely voi olla hankalaa, koska optioiden käypien arvojen selvittämiseen tarvitaan monimutkaisia malleja ja optio-ohjelmat ovat erilaisia ja monimutkaisia. Lisäksi standardin mukaan vaaditaan laajoja liitetietoja. Useimmiten osakeperusteiset maksut pienentävät esitettävää voittoa, erityisesti jos osakeperusteisia maksuja käytetään laajasti osana palkitsemisstrategiaa.

Kaikki liiketoimet, joihin liittyy osakeperusteisia maksuja, kirjataan kuluiksi tai varoiksi oikeuden syntymisajanjakso kuluessa, jos sellainen on määrätty.

Omana pääomana maksettavat osakeperusteiset liiketoimet arvostetaan henkilöstön työsuorituksen osalta myöntämispäivän käypään arvoon. Jos toisena osapuolena on muu kuin henkilöstöön kuuluva, arvostus perustuu tavaroiden tai palveluiden kirjaamispäivän käypään arvoon. Jos tavaroiden tai palveluiden käypä arvo ei ole arvioitavissa luotettavasti – esimerkiksi kun kyseessä on henkilöstön työsuoritus tai kun vastaanotetut tavarat tai palvelut eivät ole yksilöitävissä – käytetään myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa. Lisäksi, johdon pitää arvioida, onko yritys vastaanottanut tai tulee se vastaanottamaan tavaroita tai palveluita, jotka eivät ole yksilöitävissä, sillä myös ne on kirjattava ja arvostettava IFRS 2:n mukaisesti.

Omana pääomana maksettavia osakeperusteisia liiketoimia ei arvosteta uudelleen sen jälkeen, kun myöntämispäivän käypä arvo on määritetty.

Käteisvaroina maksettavien osakeperusteisten liiketoimien kirjanpitokäsittely on erilainen: käteisvaroina maksettavat palkkiot arvostetaan velan käypään arvoon. Velka arvostetaan uudelleen jokaisen tilikauden lopussa sekä maksun suorittamispäivänä, ja käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti.

13 Verot – IAS 12

IAS 12 -standardia sovelletaan tuloveroihin, jotka koostuvat kauden verotettavaan tuloon perustuvasta verosta ja laskennallisesta verosta.

Kauden verotettavaan tuloon perustuva verokulu määritetään tilikauden veroilmoituksen mukaisten veronalaisten ja vähennyskelpoisten määrien pohjalta. Tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien verotettavaan tuloon perustuvat verot, joita ei vielä ole maksettu, merkitään velaksi taseeseen. Jos kauden verotettavaan tuloon perustuvaa veroa on maksettu liikaa, kirjataan saaminen.

Kauden ja aikaisempien kausien verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja -saamiset kirjataan määrään, joka odotetaan maksettavan veronsaajalle (tai saatavan siltä hyvityksenä), ja ne määritetään käyttäen verokantoja, joista on säädetty tai jotka on käytännössä hyväksytty tilinpäätöspäivään mennessä.

Verotettavaan tuloon perustuva vero on harvoin yhtä suuri kuin vero, joka perustuu kirjanpidon osoittamaan tulokseen ennen veroja. Tämä johtuu siitä, että tuottoja ja kuluja saatetaan kirjata IFRS-standardien mukaan erilaisilla kriteereillä kuin verolainsäädännön mukaan.

Näin syntyvää eroa käsitellään laskennallisten verojen avulla. Laskennalliset verot perustuvat väliaikaisiin eroihin omaisuuserän tai velan verotuksellisen arvon ja sen tilinpäätökseen merkityn kirjanpitoarvon välillä. Esimerkiksi jos kiinteistön arvoa korotetaan mutta kiinteistöä ei myydä, uudelleenarvostuksesta aiheutuu väliaikainen ero (kirjanpitoarvo tilinpäätöksessä on suurempi kuin verotuksellinen arvo), ja sen verovaikutus on laskennallista verovelkaa.

Laskennallinen vero kirjataan täysimääräisenä kaikista varojen ja velkojen verotuksellisen arvojen ja niiden tilinpäätökseen merkittyjen kirjanpitoarvojen välisistä väliaikaisista eroista lukuun ottamatta tilanteita, joissa väliaikainen ero aiheutuu

- liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta (koskee vain laskennallisia verovelkoja);
- omaisuuserän tai velan alkuperäisestä kirjaamisesta, kun kyseinen liiketoimi ei ole liiketoimintojen yhdistäminen ja se ei vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon; ja
- sijoituksista tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin, osakkuusyrityksiin tai yhteisyrityksiin, mutta vain tiettyjen ehtojen täytyessä.

Laskennalliset verosaamiset ja -velat määritetään käyttäen niitä verokantoja, joiden odotetaan olevan voimassa kaudella, jolla omaisuuserä realisoidaan tai velka suoritetaan, ja määrittäminen perustuu niihin verokantoihin ja (verolakeihin), joista on säädetty tai jotka on käytännössä hyväksytty tilinpäätöspäivään mennessä. Laskennallisia verosaamisia ja -velkoja ei diskontata.

Laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään niiden verovaikutusten perusteella, jotka seuraisivat tavasta, jolla yritys tilinpäätöspäivänä odottaa kerryttävänsä varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän. Kun kyseessä on taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamaton maa-alue, sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä oletetaan aina kerrytettävän myymällä maa-alue. Muiden omaisuuserien osalta johto harkitsee jokaisena tilinpäätöspäivänä, kuinka se odottaa kerryttävänsä omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän (ts. käyttämällä omaisuuserää, myymällä sen vai yhdistämällä näitä molempia).

Verotuksessa vähennykelpoisista väliaikaisista eroista kirjataan laskennallista verosaamista vain siihen määrään asti kuin todennäköisesti on käytettävissä verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyksessä verotuskelpoinen väliaikainen ero voidaan hyödyntää. Sama periaate koskee laskennallisia verosaamisia, jotka johtuvat myöhemmin käytettävistä verotuksellisista tappioista.

Kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero kirjataan tulosvaikutteisesti, paitsi milloin vero aiheutuu liiketoimintojen yhdistämisestä taikka sellaisesta liiketoimesta tai muusta tapahtumista, joka kirjataan samalla tai muulla kaudella muuten kuin tulosvaikutteisesti, siis joko muihin laajan tuloksen eriin tai suoraan omaan pääomaan. Verovaikutukset, jotka johtuvat esimerkiksi verokannan tai verolakien muutoksista, laskennallisten verosaamisten uudelleenarvioinnista taikka muutoksesta omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän odotetusta kerryttämistavassa, kirjataan tulosvaikutteisesti, elleivät vaikutukset liity eriin, jotka aikaisemmin kirjattu muuten kuin tulosvaikutteisesti.

14 Osakekohtainen tulos – IAS 33

Osakekohtainen tulos on tunnusluku, jota esimerkiksi analyytikot ja sijoittajat usein käyttävät yritysten kannattavuuden mittaamiseen ja osakkeiden arvon määrittämisen. Tunnusluku lasketaan tavallisesti yrityksen kantaosakkeiden perusteella. Kantaosakkeiden omistajille kuuluva tulos lasketaan vähentämällä nettotuloksesta osuus, joka kuuluu etuoikeudeltaan parempien oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijoille.

Jos yrityksen kantaosakkeet on listattu arvopaperipörssissä tai ovat muutoin julkisen kaupankäynnin kohteena, yrityksen on esitettävä sekä laimentamaton että laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos samanarvoisina tilinpäätöksessään tai – jos se on emoyritys – konsernitilinpäätöksessään. Lisäksi, jos yritys on toimittanut tai aikoo toimittaa tilinpäätöksensä arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomais taholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen osakkeita (muutoin kuin suunnattuna antina), sen tulee noudattaa kyseistä standardia.

Laimentamaton osakekohtainen tulos lasketaan jakamalla emoyrityksen omistajille kuuluva kauden voitto tai tappio ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla (ottaen huomioon ilmaisannit ja uusmerkinnät).

Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos lasketaan siten, että voittoa tai tappiota ja kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa oikaistaan ottamalla huomioon mahdollisten laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtaminen osakkeiksi. Potentiaalisilla kantaosakkeilla tarkoitetaan sellaisia rahoitusinstrumentteja ja sopimuksia, jotka voivat johtaa kantaosakkeiden liikkeeseenlaskuun, esimerkiksi vaihtovelkakirjalainat ja optiot (työntekijöiden osakeoptiot mukaan luettuina).

Jatkuvien toimintojen ja kaikkien toimintojen laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos esitetään samanarvoisina laajassa tuloslaskelmassa – tai erillisessä tuloslaskelmassa, jos sellainen esitetään – jokaisesta kantaosakelajista erikseen. Lopetettujen toimintojen osakekohtaiset tulokset esitetään joko samoissa laskelmissa tai liitetiedoissa.

Tase ja liitetiedot

15 Aineettomat hyödykkeet – IAS 38

Aineeton hyödyke on yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole fyysistä olomuotoa. Yksilöitävyyskriteeri täyttyy, kun aineeton hyödyke on erotettavissa (ts. kun se voidaan myydä, siirtää tai lisensioida) tai kun se perustuu sopimukseen tai muuhun lailliseen oikeuteen.

Erillisinä hankitut aineettomat hyödykkeet

Erillisinä hankitut aineettomat hyödykkeet kirjataan alun perin hankintamenoon. Hankintameno käsittää ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset oston liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, sekä menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamiseksi valmiiksi sille aiotuun käyttötarkoitukseen. Erillisenä hankitun aineettoman hyödykkeen hankintahintaan sisältyy oletuksia todennäköisestä taloudellisesta hyödyistä, jota omaisuuserä tulee tuottamaan tulevaisuudessa.

Sisäisesti aikaansaadut aineettomat hyödykkeet

Aineettoman hyödykkeen syntymisprosessi jaetaan tutkimusvaiheeseen ja kehittämissvaiheeseen. Tutkimusvaiheessa ei synny aineetonta hyödykettä, joka voitaisiin merkitä taseeseen. Kehittämissvaiheessa syntyvät aineettomat hyödykkeet merkitään taseeseen, kun pystytään osoittamaan

- että projekti on teknisesti toteutettavissa;
- että kehittämistyö aiotaan saattaa loppuun;
- että aineetonta hyödykettä pystytään käyttämään tai se pystytään myymään;
- kuinka aineeton hyödyke tulee tuottamaan todennäköistä vastaista taloudellista hyötyä (esimerkiksi aineettoman hyödykkeen tuotokselle tai aineettomalle hyödykkeelle itselleen on olemassa markkinat);
- että on käytettävissä riittävästi resursseja kehittämistyön loppuunsaattamiseksi; ja
- että aineettomasta hyödykkeestä johtuvat menot pystytään määrittämään luotettavasti.

Tutkimus- tai kehittämissvaiheessa kuluiksi kirjattuja menoja ei voida aktivoida jälkikäteen, vaikka projekti myöhemmin täyttäisi kirjaamisedellytykset.

Moniin sisäisesti aikaansaatuihin aineettomiin hyödykkeisiin liittyviä menoja ei ole mahdollista aktivoida, joten ne kirjataan kuluiksi syntyessään. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi tutkimusmenot, toiminnan käynnistämismenot ja mainosmenot. Myöskään sisäisesti aikaansaaduista brändeistä, lehtien nimistä, asiakasluetteloista, julkaisunimikkeistä ja liikearvosta johtuvia menoja ei merkitä taseeseen aineettomiksi hyödykkeiksi.

Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu aineeton hyödyke

Jos aineeton hyödyke hankitaan liiketoimintojen yhdistämisessä, sekä todennäköisyyttä että arvon määritettävyyttä koskevien kriteerien katsotaan aina täyttyvän. Aineeton hyödyke voidaan siis kirjata riippumatta siitä, onko se aiemmin sisällytynyt hankinnan kohteen tilinpäätökseen.

Myöhempi arvostaminen

Aineettomista hyödykkeistä tehdään poistoja, ellei niiden taloudellinen vaikutusaika ole rajoittamaton. Poistot jaksotetaan hyödykkeen taloudelliselle vaikutusajalle systemaattisella tavalla. Aineettomalla hyödykkeellä katsotaan olevan rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika silloin, kun kaikkia asiaan kuuluvia tekijöitä koskevan analyysin perusteella ei ole olemassa ennakoitavissa olevaa rajaa sille ajanjaksolle, jonka aikana hyödykkeen odotetaan kerryttävän nettorahavirtaa.

Jos aineellisilla hyödykkeillä on rajallinen taloudellinen vaikutusaika, niiden arvon alentumista arvioidaan silloin, kun arvon alentumisesta on viitteitä. Niille aineettomille hyödykkeille, joiden taloudellinen vaikutusaika on rajoittamaton tai jotka eivät vielä ole käytössä, tehdään arvonalentumistestaus vuosittain ja aina silloin, kun arvon alentumisesta on viitteitä.

16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – IAS 16

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet merkitään varoiksi taseeseen, kun hyödykkeen hankintameno on luotettavasti määritettävissä ja on todennäköistä, että hyödykkeestä tullaan saamaan taloudellista hyötyä tulevaisuudessa.

Alkuperäinen kirjaaminen perustuu hankintamenuon. Hankintameno käsittää hyödykkeen hankkimisesta maksetun vastikkeen käyvän arvon (alennuksilla vähennettynä) sekä menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamisesta toimintavalmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta varten (sisältää myös tuontitullit ja ostoon liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin).

Välittömästi hyödykkeestä johtuvia menoja ovat esimerkiksi sijaintipaikan pohjatöistä, toimituksista, asentamista ja asiantuntijapalkkioista johtuvat menot samoin kuin arvioidut menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä ja sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan (siltä osin kuin tällaisia menoja varten kirjataan varaus). Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet merkitään taseeseen alkuperäiseen hankintamenuon, josta vähennetään kertyneet poistot ja arvonalentumistappiot, (hankintamenuomalli) tai uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon, josta vähennetään arvostushetken jälkeen kertyneet poistot ja arvonalentumistappiot (uudelleenarvostusmalli). Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistopohja (bruttokirjanpitoarvo vähennettynä arvioidulla jäännösarvolla) kirjataan poistoina kuluksi systemaattisella tavalla hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa.

Aineelliseen käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyvät myöhemmin syntyvät menot aktivoidaan, jos ne täyttävät kirjaamisedellytykset.

Hyödykkeen eri osilla voi olla eripituiset taloudelliset vaikutusajat. Poistot lasketaan kunkin yksittäisen osan taloudellisen vaikutusajan perusteella. Jos jokin osa korvataan uudella osalla, uusi osa aktivoidaan, jos se täyttää aktivoimisen edellytykset, ja uusilla osilla korvattujen osien kirjanpitoarvo kirjataan kuluksi. Hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa säännöllisin väliajoin toteutuvista perinpohjaisista tarkastuksista tai huolloista johtuvat menot aktivoidaan, jos ne täyttävät varoiksi kirjaamisen edellytykset. Uusilla osilla korvattujen osien kirjanpitoarvot kirjataan kuluiksi.

IFRIC 18 "Omaisuserien siirrot asiakkailta" selventää kirjanpitokäsittelyä tapauksissa, joissa asiakkaalta saatua aineellista käyttöomaisuushyödykettä käytetään jatkuvan palvelun järjestämiseen. Tulkintaa sovelletaan sen omien voimaantulosääntöjen mukaan ei-takautuvasti asiakkailta saatuihin omaisuseriin, jotka on siirretty 1.7.2009 tai sen jälkeen. Se on hyväksytty sovellettavaksi EU:ssa 31.10.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Vieraan pääoman menot

IAS 23:n "Vieraan pääoman menot" mukaan sellaiset vieraan pääoman menot, jotka välittömästi johtuvat ehdot täyttävän hyödykkeen hankinnasta, valmistamisesta tai rakentamisesta, on aktivoitava.

17 Sijoituskiinteistöt – IAS 40

Tietyt kiinteistöt luokitellaan IAS 40:n ”Sijoituskiinteistöt” mukaan tilinpäätöksessä ”sijoituskiinteistöiksi”, koska ne poikkeavat omassa käytössä olevista kiinteistöistä merkittävästi. Tilinpäätöksen käyttäjille relevanttia tietoa ovat tällaisten kiinteistöjen arvo ja sen muutokset.

Sijoituskiinteistö on kiinteistö (maa-alue tai rakennus tai rakennuksen osa taikka molemmat), jota yritys pitää hallussaan hankkiakseen vuokratuottoa tai omaisuuden arvonnousua taikka näitä molempia.

1.1.2009 alkaen sijoituskiinteistöihin on luettu myös kiinteistöt, jotka ovat rakenteilla tai kunnostettavina. Muita kiinteistöjä käsitellään aineellisina käyttöomaisuushyödykkeinä seuraavasti:

- IAS 16:n ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” mukaisesti, jos niitä käytetään tavaroiden valmistuksessa tai palvelujen tuotannossa; tai
- IAS 2:n ”Vaihto-omaisuus” mukaisesti, jos ne on tarkoitettu myytäväiksi tavanomaisessa liiketoiminnassa.

Omassa käytössä olevat kiinteistöt eivät vastaa sijoituskiinteistön määritelmää.

Alun perin kirjanpitoon merkittäessä sijoituskiinteistö arvostetaan annetun vastikkeen käypään arvoon, johon lisätään hankinnasta välittömästi johtuvat menot. Sen jälkeen johto saa valita joko käypään arvoon tai hankintamenuon perustuvan arvostamisen. Valittua menettelytapaa on sovellettava johdonmukaisesti kaikkiin yrityksen omistamiin sijoituskiinteistöihin.

Jos valitaan käyvän arvon malli, myös rakenteilla tai kunnostettavina olevat sijoituskiinteistöt arvostetaan käypään arvoon, mikäli se on luotettavasti määritettävissä. Muussa tapauksessa ne arvostetaan hankintamenuon.

Käypä arvo on hinta, johon omaisuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä. Käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti kaudella, jonka aikana ne syntyvät.

Hankintamenuomallin mukaan sijoituskiinteistö merkitään taseeseen samalla tavoin kuin aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet eli hankintamenuon, josta vähennetään kertyneet poistot ja kertyneet arvonalentumistappiot, ja tällöin kiinteistöjen käyvät arvot esitetään liitetiedoissa.

18 Omaisuuserien arvon alentuminen – IAS 36

Lähes kaikille omaisuuserille, sekä lyhyt- että ja pitkäaikaisille, on tehtävä arvonalentumistestaus sen varmistamiseksi, ettei niiden kirjanpitoarvo taseessa ole liian suuri.

Pääperiaatteena on, ettei omaisuuserän taseeseen merkittävä kirjanpitoarvo saa ylittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Kerrytettävissä oleva rahamäärä on joko omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai sen käyttöarvo sen mukaan, kumpi niistä on suurempi. Käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on omaisuuserän myynnistä saatavissa oleva rahamäärä asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden ja toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa vähennettynä luovutuksesta aiheutuvilla menoilla. Käyttöarvon määrittäminen edellyttää, että johto arvioi omaisuuserästä tulevaisuudessa kertyvät rahavirrat ja diskonttaa ne markkinakorolla, joka on määritetty ennen veroja ja kuvastaa tarkasteluhetkellä vallitsevaa näkemystä rahan aika-arvosta ja kyseistä omaisuuserää koskevista erityisriskeistä.

Kaikki arvonalentumisohjeistuksen soveltamisalaan kuuluvat omaisuuserät testataan arvon alentumisen varalta silloin, kun on viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut. Tiettyjen omaisuuserien (liikearvo sekä aineettomat hyödykkeet, joilla on rajoittamaton vaikutusaika tai jotka eivät vielä ole valmiita käytettäväksi) arvon alentumista testataan vuosittain, vaikka arvon alentumisesta ei olisi viitteitä.

Omaisuuserän mahdollista arvonalentumista arvioitaessa otetaan huomioon sekä ulkoisia tekijöitä (esimerkiksi merkittävät epäedulliset muutokset teknologia- ja markkinaympäristössä sekä taloudellisessa ja lainsäädännöllisessä ympäristössä tai markkinakorkojen nousu) että sisäisiä tekijöitä (esimerkiksi näyttö omaisuuserän epäkuranttiudesta tai aineellisesta vahingoittumisesta tai sisäisen raportoinnin tuottamat tiedot, joiden mukaan omaisuuserän suorituskyky on tai tulee olemaan odotettua huonompi).

Kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään omaisuuseräkohtaisesti. Omaisuuserä tuottaa kuitenkin vain harvoin rahavirtaa itsenäisesti ja toisista omaisuuseristä riippumattomasti, ja useimmiten arvonalentumistestaus kohdistuu omaisuuseräryhmään, josta käytetään nimitystä 'rahavirtaa tuottava yksikkö'. Rahavirtaa tuottava yksikkö on pieniin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista.

Omaisuserän kirjanpitoarvoa verrataan siitä kerrytettävissä olevaan rahamäärään (joka on käyttöarvo tai käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla sen mukaan, kumpi niistä on suurempi). Omaisuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön arvo on alentunut, jos sen kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Arvon alentuminen kohdistetaan rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuuluville omaisuserille, ja arvonalentumistappio kirjataan tulosvaikutteisesti.

Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo kohdistetaan niille hankkijaosapuolen rahavirtaa tuottaville yksiköille tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmille, joiden odotetaan hyötyvän liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvista synergioista. Suurin sallittu rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmä liikearvon arvonalentumistauksessa on kuitenkin toimintasegmenttien alin taso ennen segmenttien yhdistämistä.

19 Vuokrasopimukset – IAS 17

Vuokrasopimus antaa yhdelle osapuolelle (vuokralle ottaja) oikeuden käyttää omaisuuserää sovitun ajan vuokralle antajalle suoritettavia maksuja vastaan. Vuokralle ottaminen on tärkeä keskipitkän ja pitkän aikavälin rahoitusmuoto, ja vuokrasopimusten kirjanpitoikäsitteilyllä voi olla merkittävä vaikutus sekä vuokralle ottajien ja vuokralle antajien tilinpäätöksiin.

Vuokrasopimus luokitellaan sopimuksen syntymisajankohtana joko rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi sen mukaan, siirtyvätkö omistamiselle ominaiset riskit ja edut vuokralle ottajalle. Rahoitusleasingsopimus siirtää olennaisen osa omistamiselle ominaisista riskeistä ja eduista vuokralle ottajalle. Kaikki muut vuokrajärjestelyt ovat muita vuokrasopimuksia. Maa-alueiden ja rakennuksien vuokrasopimuksia käsitellään IFRS:n mukaan erillään toisistaan.

Kun kyseessä on rahoitusleasingsopimus, vuokralle ottaja merkitsee vuokralle otetun omaisuuserän ja vastaavan vuokranmaksuvelvoitteen taseeseensa. Omaisuuserästä tehdään poistoja.

Vuokralle antaja merkitsee taseeseensa saamisen. Saaminen arvostetaan määrään, joka on "nettosisjoitus" vuokrasopimukseen – tulevaisuudessa saatavat vähimmäisvuokrat diskontattuina vuokrasopimuksen sisäisellä korolla sekä vuokralle antajan hyväksi tuleva takaamaton jäännösarvo.

Kun kyseessä on muu vuokrasopimus, vuokralle ottaja ei merkitse vuokrattua omaisuuserää ja vuokranmaksuvelvoitetta taseeseensa. Vuokralle antaja pitää vuokratun omaisuuserän taseessaan ja tekee siitä poistoja. Vuokralle ottaja kirjaa maksetut vuokrat kuluiksi ja vuokralle antaja tuotoiksi tasaerinä.

Toisiinsa liittyvät liiketoimet, jotka ovat oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimuksia, käsitellään tosiasiallisen sisältönsä mukaisesti – esimerkiksi myynti- ja takaisinvuokrausjärjestely, jossa myyjä sitoutuu ostamaan omaisuuserän takaisin, ei välttämättä ole tosiasialliselta sisällöltään vuokrasopimus, jos "myyjällä" on edelleen omistamiseen liittyvät riskit ja edut sekä pitkälti samat käyttöoikeudet kuin ennen kauppaa.

Vastaavasti jotkin liiketoimet, jotka eivät ole oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimuksia, ovat niitä tosiasialliselta sisällöltään, jos ne riippuvat tietyistä omaisuuserästä, johon ostajalla on fyysinen tai taloudellinen määräysvalta.

20 Vaihto-omaisuus – IAS 2

Vaihto-omaisuus kirjataan alun perin hankintamenuon. Hankintamenu sisältää tuontitullit ja verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, sekä kuljetus- ja käsittelymenot ja muut vaihto-omaisuudesta välittömästi johtuvat menot, ja siitä vähennetään saadut alennukset ja muut vastaavat erät.

Vaihto-omaisuus arvostetaan hankintamenuon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi. Nettorealisointiarvo on arvioitu myyntihinta tavanomaisessa liiketoiminnassa vähennettynä menoilla, jotka aiheutuvat hyödykkeiden valmiiksi saattamisesta ja myynnistä.

IAS 2:n ”Vaihto-omaisuus” mukaan sellaisille hyödykkeille, jotka eivät ole vaihdettavissa toisiinsa tai jotka on erotettu tiettyjä sopimuksia varten, on määritettävä hankintamenu hyödykekohtaisesti. Muiden vaihto-omaisuushyödykkeiden hankintamenu selvitetään FIFO-menetelmällä tai painotetun keskihinnan menetelmällä. LIFO-menetelmän käyttäminen ei ole sallittua. Kaikkeen vaihto-omaisuuteen, joka on luonteeltaan samankaltaista ja jota käytetään samaan tarkoitukseen, käytetään samaa hankintamenuon selvittämistapaa. Erilainen hankintamenuon selvittämistapa voi olla perusteltu, jos vaihto-omaisuuserät ovat luonteeltaan tai käyttötarkoitukseltaan erilaisia. Valittua selvittämistapaa käytetään kaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla.

21 Varaukset ja ehdolliset erät – IAS 37

Velka on ”aikaisempien tapahtumien seurauksena yhteisölle syntynyt olemassa oleva velvoite, jonka täyttämisen odotetaan johtavan taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä”. Velkoihin luetaan myös varaus, joka määritelmän mukaan on ”velka, jonka toteutumisaikajakohta tai toteutuva määrä on epävarma”.

Kirjaaminen ja alkuperäinen arvostaminen

Varaus kirjataan, kun yritykselle on syntynyt aiempien tapahtumien seurauksena olemassa oleva velvollisuus siirtää taloudellista hyötyä pois yrityksestä ja on todennäköistä (ts. toteutuminen todennäköisempää kuin toteutumatta jääminen), että velvoitteen täyttäminen edellyttää voimavarojen siirtämistä. Lisäksi edellytetään, että velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.

Varauksena kirjattava määrä vastaa parasta arviota menoista, joita velvoitteen täyttäminen edellyttäisi tilinpäätöspäivänä. Se määritetään odotettavissa olevien rahavirtojen perusteella ja diskontataan rahan aika-arvon huomioon ottamiseksi. Tulevista liiketoiminnan tappioista ei kirjata varauksia.

Olemassa oleva velvoite johtuu velvoitteen synnyttävästä tapahtumasta, ja tämä velvoite voi olla joko oikeudellinen tai tosiasiallinen. Velvoitteen synnyttävän tapahtuman seurauksena yrityksellä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin täyttää velvoite. Jos yritys pystyy välttämään vastaiset menot omilla toimillaan, sille ei ole syntynyt velvoitetta, eikä varauksen kirjaamista vaadita. Varausta ei esimerkiksi voida kirjata pelkästään sillä perusteella, että yritys aikoo joskus tulevaisuudessa ryhtyä toimenpiteisiin, joista aiheutuu menoja tai liiketoiminnan tappioita (elleivät ne liity tappiolliseen sopimukseen).

Velvoitteen ei yleensä tarvitse olla ”oikeudellinen”, jotta varaus kirjattaisiin. Esimerkiksi vakiintunut toimintatapa voi kertoa toisille osapuolille, että yritys ottaa tiettyjä velvollisuuksia hoitaakseen, ja se on tällä tavoin antanut näille toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että se tulee täyttämään nämä velvollisuudet (ts. sille on syntynyt tosiasiallinen velvoite).

Jos yrityksellä on tappiollinen sopimus (ts. sopimuksen mukaisen velvoitteen täyttämisestä väistämättä syntyvät menot ovat suuremmat kuin sopimuksesta odotettavissa oleva taloudellinen hyöty), sopimukseen perustuva olemassa oleva velvoite kirjataan varauksena. Ennen varauksen tekemistä kirjataan mahdolliset arvonalentumistappiot sopimukseen kohdistuvista omaisuuseristä.

Uudelleenjärjestelyvaraukset

Uudelleenjärjestelyvarauksiin liittyy erityisiä vaatimuksia. Varaus kirjataan, kun (a) on olemassa yksityiskohtainen ja asianmukaisesti laadittu suunnitelma, jossa määritellään uudelleenjärjestelyn keskeiset kohdat; ja (b) niille, joihin järjestely vaikuttaa, on annettu riittävä peruste odottaa, että yritys tulee toteuttamaan uudelleenjärjestelyn, joko aloittamalla suunnitelman toimeenpano tai tiedottamalla suunnitelman keskeisistä kohdista niille, joihin se vaikuttaa.

Uudelleenjärjestelyä koskeva suunnitelma, josta tiedotetaan tilinpäätöspäivän jälkeen, ei synnytä tilinpäätöspäivänä olemassa olevaa veloitetta, vaikka tiedottaminen tapahtuisi ennen tilinpäätöksen hyväksymistä. Liiketoiminnan myyntiä koskevaa veloitetta ei synny ennen kuin yritys on sitoutunut myyntiin (ts. on tehty sitova myyntisopimus).

Varaus sisältää vain uudelleenjärjestelystä aiheutuvat lisämenot, joita ei voida välttää, eikä siihen saa sisällyttää jatkuvaan toimintaan liittyviä menoja. Omaisuuserien myynnistä odotettavissa olevia voittoja ei oteta huomioon uudelleenjärjestelyvarausta määritettäessä.

Saatavat korvaukset

Velvoite ja siihen liittyvä mahdollisesti saatava korvaus esitetään erikseen velkana ja omaisuuseränä. Omaisuuserä saadaan kuitenkin kirjata vain, jos on käytännössä varmaa, että veloitteen täyttäminen johtaa korvauksen saamiseen, eikä kirjattava omaisuuserä saa ylittää varauksen määrää. Odotettavissa olevien korvausten määrä ilmoitetaan. Nettomääräinen esittäminen on sallittua vain tuloslaskelmassa.

Myöhempi arvostaminen

Johto tekee jokaisen tilikauden lopussa parhaan arvion menoista, joita olemassa olevan veloitteen täyttäminen edellyttäisi tilinpäätöspäivänä, ja arvioitu määrä diskontataan asianmukaisella korolla. Ajan kulumisesta johtuva varauksen lisäys kirjataan korkokuluksi.

Ehdolliset velat

Ehdolliset velat ovat mahdollisia veloitteita, joiden olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tulevaisuuden tapahtuma, joka ei ole yrityksen määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta. Ehdolliset velat voivat olla myös olemassa olevia veloitteita, joita ei merkitä taseeseen, koska: (a) ei ole todennäköistä, että veloitteen täyttäminen edellyttää taloudellisten voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä; tai (b) veloitteen suuruus ei ole luotettavasti määritettävissä.

Ehdollisia velkoja ei merkitä taseeseen, mutta niistä esitetään liitetiedoissa kuvaus ja annetaan lisätietoja. Esitettäviä tietoja ovat esimerkiksi arvio mahdollisesta taloudellisesta vaikutuksesta ja siirtyvien voimavarojen määrään ja siirtymisajankohtaan liittyvät epävarmuustekijät. Tietoja ei tarvitse antaa, jos maksujen toteutuminen on erittäin epätodennäköistä.

Ehdolliset varat

Ehdolliset varat ovat mahdollisia omaisuuseriä, joiden olemassaolo varmistuu vasta, kun epävarmat tapahtumat, jotka eivät ole yrityksen määräysvallassa, toteutuvat tai jäävät toteutumatta tulevaisuudessa. Ehdollisia varoja ei merkitä taseeseen. Jos tulon toteutuminen on käytännössä varmaa, siihen liittyvä saaminen ei ole ehdollinen, ja se merkitään varoiksi taseeseen.

Ehdolliset varat esitetään liitetiedoissa, ja niiden mahdollisista taloudellisista vaikutuksista annetaan tiedot, jos taloudellisen hyödyn siirtyminen pois yrityksestä on todennäköistä.

22 Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat ja taloudelliset sitoumukset – IAS 10

Tilinpäätöstä ei yleensä ole käytännössä mahdollista laatia niin, ettei jäisi lainkaan aikaa tilinpäätöspäivän ja sen päivän väliin, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Siksi on tarpeellista pohtia, kuinka tilinpäätöspäivän ja hyväksymispäivän väliset tapahtumat ("raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat") pitäisi ottaa huomioon tilinpäätöksessä.

Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat ovat joko tapahtumia, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan, tai tapahtumia, joiden johdosta niitä ei oikaista. Ensiksi mainitut antavat lisää näyttöä tilinpäätöspäivänä vallinneista olosuhteista – esimerkiksi ennen tilinpäätöspäivää myydyin omaisuuserän lopullisen kauppahinnan määräytyminen tilinpäätöspäivän jälkeen. Jälkimmäiset liittyvät puolestaan tilinpäätöspäivän jälkeen syntyneisiin olosuhteisiin – esimerkiksi toiminnon lopettamista koskevan suunnitelman julkistaminen tilinpäätöspäivän jälkeen.

Varojen ja velkojen taseeseen merkittäviä kirjanpitoarvoja muutetaan ainoastaan kun kyseessä ovat tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan, tai kun tapahtumat osoittavat, että toiminnan jatkuvuutta koskevan oletuksen soveltaminen ei ole koko yritystä ajatellen perusteltua. Merkittävät tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista, esimerkiksi osakkeiden liikkeeseen laskeminen tai merkittävät liiketoimintojen yhdistämiset, esitetään liitetiedoissa.

Jos osinkoja esitetään jaettavaksi tai niiden jakamisesta tehdään päätös tilinpäätöspäivän jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, osinkoja ei merkitä velaksi taseeseen. Tällaisista osingoista on kuitenkin esitettävä liitetietoja.

Tilinpäätöksessä ilmoitetaan päivä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, ja henkilöt, joka ovat antaneet tämän hyväksymisen, sekä tarvittaessa mainitaan, että omistajat tai muut henkilöt pystyvät muuttamaan tilinpäätöstä sen julkistamisen jälkeen.

23 Oma pääoma (osakepääoma ja oman pääoman rahastot)

Oma pääoma, varat ja velat ovat ne kolme elementtiä, joita käytetään yrityksen taloudellisen aseman mittaamiseen. IASB:n julkaisemissa tilinpäätöksen laatimisen yleisissä perusteissa (Framework) oma pääoma määritellään oikeudeksi osuuteen yhteisön varoista sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen. Termiä "oma pääoma" käytetään usein tarkoittamaan osake- tai muuta vastaavaa pääomaa ja oman pääoman rahastoja. Tilinpäätöksessä omasta pääomasta käytetään yhtiömuodosta riippuen erilaisia nimityksiä. Omaan pääomaan kuuluu ominaispiirteiltään erilaisia eriä.

Sen määrittäminen, mitkä instrumentit ovat IFRS-standardien mukaan oman pääoman ehtoisia ja miten niitä käsitellään kirjanpidossa, kuuluu IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: esittämistapa" soveltamisalaan.

Osakepääoman eri lajeja voidaan IFRS-standardien mukaan käsitellä vieraana tai omana pääomana taikka yhdistelmäinstrumenttina, jossa on sekä vieraan että oman pääoman komponentti. Oman pääoman ehtoiset instrumentit (esim. liikkeeseen lasketut kantaosakkeet, joihin ei liity lunastusvelvoitetta) kirjataan yleensä määrään, joka vastaa niiden liikkeeseenlaskusta saatuja maksuja transaktiomenoilla vähennettynä. Oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei arvosteta uudelleen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

Oman pääoman rahastoja ovat esim. kertyneet voittovarot, käyvän arvon rahastot, suojausrahastot, uudelleenarvostusrahastot, muuntoerorahastot ja mahdolliset lakisääteiset rahastot.

Omat osakkeet

Yrityksen hallussa olevat omat osakkeet vähennetään omasta pääomasta. Niiden ostosta, myynnistä, liikkeeseenlaskusta tai mitätöinnistä ei kirjata tulosvaikutteisia voittoja tai tappioita.

Määräysvallattomien omistajien osuudet

Määräysvallattomien omistajien osuudet (aiempi termi "vähemmistöosuudet") esitetään konsernitilinpäätöksessä osana omaa pääomaa, erillään emoyrityksen omistajille kuuluvasta omasta pääomasta.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen" sisältää useita liitetietovaatimuksia. On esitettävä esimerkiksi osakepääoman ja rahastojen yhteenlaskettu määrä, laskelma oman pääoman muutoksista, pääoman hallinnan periaatteet ja osinkoja koskevat tiedot.

Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös

24 Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös – IAS 27

IAS 27:n ”Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös” mukaan konsernitilinpäätös on laadittava kaikista konserneista tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Konsernitilinpäätökseen on yhdisteltävä kaikki tytäryritykset. Tytäryrityksellä tarkoitetaan yritystä, joka on emoyrityksen määräysvallassa. Määräysvalta on oikeus määrätä yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta. Määräysvallan oletetaan toteutuvan, kun sijoittajaryityksellä on suoraan tai välillisesti yli puolet äänivallasta sijoituskohteessa, mutta tämä oletus voidaan kumota, jos päinvastaisesta on selvää näyttöä. Myös omistus, joka oikeuttaa alle 50 %:iin äänivallasta, voi johtaa määräysvallan syntymiseen, jos emoyritys pystyy määrittämään asioista esimerkiksi sitä kautta, että sillä on määräysvalta hallituksessa.

Tytäryritys yhdistellään konsernitilinpäätökseen hankinta-ajankohdasta lähtien. Hankinta-ajankohta on päivä, jona hankinnan kohteen nettovarallisuutta ja toimintaa koskeva määräysvalta tosiasiallisesti siirtyy hankkijaosapuolelle. Konsernitilinpäätös laaditaan ikään kuin emoyritys ja kaikki sen tytäryritykset olisivat yksi yritys. Konsernin sisäiset liiketapahtumat (esimerkiksi tytäryritysten väliset myynnit) eliminoidaan.

Yritys, jolla on yksi tai useampi tytäryritys (emoyritys), esittää konsernitilinpäätöksen, paitsi jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:

- se on itse toisen yrityksen tytäryritys (edellyttäen, että muut osakkeenomistajat eivät vastusta laatimatta jättämistä);
- sen vieraan tai oman pääoman ehtoisia arvopapereita ei ole julkisen kaupankäynnin kohteena;
- se ei ole parhaillaan laskemassa liikkeeseen osakkeita julkiseen kaupankäyntiin; ja
- joko koko konsernin emoyritys tai seuraavan konsernitason emoyritys julkistaa IFRS-konsernitilinpäätöksen.

Konsernin pienuus tai se, että jotkin tytäryritykset toimivat eri toimialalla, ei tuo vapautusta konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta.

Emoyritys (hankkijaosapuoli) sisällyttää hankinnan kohteen taloudellisen tuloksen hankinta-ajankohdasta lukien konsernin laajaan tuloslaskelmaan sekä merkitsee hankitut varat ja velat (käypiin arvoihin) ja hankinnassa mahdollisesti syntyvän liikearvon konsernin taseeseen (ks. Liiketoimintojen yhdistäminen — IFRS 3, luku 25).

Emoyrityksen erillistilinpäätöksessä sijoitukset tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyhtiöihin kirjataan joko hankintamenuun tai käsitellään IAS 39:n ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” mukaisesti rahoitusvaroina, jos emoyhtiö laatii erillistilinpäätöksen noudattaen IFRS-standardeja.

Emoyritys tulouttaa tytäryritykseltään saadun osingon erillistilinpäätöksessään, kun sillä on oikeus saada osinkoa. Ei ole tarvetta selvittää, onko osinko maksettu tytäryrityksen hankintaa edeltävästä vai hankinnan jälkeisestä voitosta. Osingon saaminen tytäryritykseltä saattaa olla sisäinen viite kyseisen sijoituksen arvon alentumisesta.

IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijat voivat käyttää erillistilinpäätöksessään tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten alkuperäisenä hankintamenua oletushankintamenua. Oletushankintamenu on joko IFRS-standardeihin siirtymispäivän käypä arvo tai aiemman tilinpäätöskäytännön mukainen kirjanpitoarvo.

Erityistä tarkoitusta varten perustettujen yksikköjen yhdisteleminen konsernitilinpäätökseen

Erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö (special purpose entity, SPE) on yksikkö, joka on perustettu hoitamaan kapea-alaista, tarkkaan määriteltyä tehtävää. Se voi toimia ennalta määrättyllä tavalla siten, ettei millään muulla osapuolella ole perustamisen jälkeen sen toiminnan suhteen selkeää päätösvaltaa. SPE:t yhdistellään konsernitilinpäätökseen silloin, kun yrityksen ja SPE:n välisen suhteen tosiasiallinen luonne osoittaa SPE:n olevan yrityksen määräysvallassa. Määräysvalta voi syntyä perustamisvaiheessa siten, että SPE:n toiminnasta määrätään ennakolta, tai se voi syntyä jollakin muulla tavoin. Yrityksen voidaan katsoa käyttävän määräysvaltaa SPE:ssä, jos se on altistunut pääosalle SPE:n toimintaan tai varoihin liittyvistä riskeistä ja se saa valtaosan SPE:n tuottamasta hyödyistä.

25 Liiketoimintojen yhdistäminen – IFRS 3

Liiketoimintojen yhdistäminen on liiketoimi, jossa hankkijaosapuoli saa määräysvallan yhteen tai useampaan liiketoimintaan (hankinnan kohteeseen). Määräysvalta määritellään oikeudeksi määrätä yhteisön tai liiketoiminnan talouden tai toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta. Määräysvaltaan voivat vaikuttaa useat eri tekijät, kuten osakeomistus, määräysvalta hallituksessa sekä määräysvaltaa koskevat sopimukset. Lähtökohtaisesti määräysvallan oletetaan toteutuvan, kun yrityksen omistusosuus toisessa yrityksessä on enemmän kuin 50 %.

Liiketoimintojen yhdistäminen voidaan toteuttaa erilaisia rakenteita käyttäen. IFRS 3:n ”Liiketoimintojen yhdistäminen” mukaan ratkaisevaa on liiketoimen tosiasiallinen sisältö, ei sen oikeudellinen muoto. Jos osapuolten välillä on tapahtunut useita liiketoimia, otetaan huomioon niiden kokonaisvaikutus. Jos esimerkiksi yhden liiketoimen toteutuminen riippuu toisen liiketoimen loppuun saattamisesta, niiden voidaan katsoa liittyvän toisiinsa. Sen ratkaiseminen, milloin liiketoimia pitää käsitellä yhdessä, edellyttää harkintaa.

Kaikkia liiketoimintojen yhdistämissä käsitellään hankintamenetelmällä. Menetelmän soveltamisessa on seuraavat vaiheet:

- hankkijaosapuolen nimeäminen
- hankinta-ajankohdan määrittäminen
- yksilöitävissä olevien hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen sekä määräysvallattomien omistajien osuuden kirjaaminen ja arvostaminen
- hankinnan kohteesta suoritetun vastikkeen kirjaaminen ja arvostaminen
- liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaaminen ja arvostaminen.

Hankintamenetelmää sovellettaessa liiketoimintojen yhdistämistä tarkastellaan hankkijaosapuolen näkökulmasta, siis sen osapuolen näkökulmasta, joka hankkii määräysvallan toiseen liiketoimintaan. Ensiksi on nimettävä hankkijaosapuoli. Hankkijaosapuoli määrittää vastikkeen sekä hankittujen varojen ja velkojen käyvän arvon, liikearvon ja mahdollisen määräysvallattomien omistajien osuuden hankinta-ajankohtana (= päivä, jona se saa määräysvallan hankinnan kohteen nettovarallisuuteen).

Hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat varat (mukaan lukien aiemmin kirjaamattomat aineettomat hyödykkeet), velat ja ehdolliset velat kirjataan yleensä käypiin arvoihin. Käypä arvo määritetään toisistaan riippumattomien osapuolten välisen kaupan perusteella, eikä hankkijaosapuolen aikomuksilla ole merkitystä. Jos hankinta kattaa vähemmän kuin 100 % hankinnan kohteesta, syntyy määräysvallattomien omistajien osuus. Määräysvallattomien omistajien osuudella tarkoitetaan sitä osaa tytäryrityksen omasta pääomasta, joka ei

kuulu välittömästi eikä välillisesti emoyritykselle. Emoyritys voi valintansa mukaan arvostaa määräysvallattomien omistajien osuuden joko käypään arvoon tai määrään, joka vastaa suhteellista osuutta yksilöitävissä olevasta nettovarallisuudesta.

Yhdistämisestä suoritettuun vastikkeeseen luetaan luovutetut rahavarat ja mahdollisen muun vastikkeen käypä arvo. Silloin kun osana vastiketta lasketaan liikkeeseen osakkeita, ne arvostetaan käypään arvoon. Jos vastikkeen suorittamista lykätään, se diskontataan hankinta-ajankohtana nykyarvoon, mikäli diskonttauksen vaikutus on olennainen. Vastike sisältää vain ne rahamäärät, jotka on maksettu ostajalle yritystä koskevan määräysvallan saamiseksi. Vastikkeeseen ei lueta rahamääriä, jotka maksetaan osapuolten aiempien suhteiden perusteella tai jotka riippuvat tulevista työsuorituksista, eikä myöskään hankintaan liittyviä menoja.

Osa suoritettavasta vastikkeesta saattaa riippua tulevaisuuden tapahtumista tai hankinnan kohteen tuloksesta ("ehdollinen vastike"). Myös ehdollinen vastike arvostetaan hankinta-ajankohtana käypään arvoon. Ehdollisen vastikkeen kirjanpitoikäisittely hankinta-ajankohdan jälkeen riippuu siitä, onko se luokiteltu velaksi (jolloin se todennäköisesti arvostetaan jokaisen tilikauden lopussa käypään arvoon tulosvaikutteisesti) vai omaksi pääomaksi (jolloin sitä ei arvosteta uudelleen), ja siihen sovelletaan IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: esittämistapa" mukaista ohjeistusta.

Kirjattava liikearvo koskee sellaisista hankituista varoista johtuvaa vastaista taloudellista hyötyä, jotka eivät ole erikseen yksilöitävissä ja merkittävässä taseeseen. Liikearvo on määrä, jolla luovutettu vastike, määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa ja aiemmin omistetun osuuden käypä arvo ylittävät konsernin osuuden hankitun yksilöitävissä olevan nettovarallisuuden käyvästä arvosta. Jos määräysvallattomien omistajien osuus arvostetaan käypään arvoon, liikearvo sisältää myös määräysvallattomien omistajien osuuteen kuuluvia määriä. Jos määräysvallattomien omistajien osuus kirjataan määrään, joka vastaa suhteellista osuutta yksilöitävissä olevasta nettovarallisuudesta, liikearvo sisältää vain määräysvaltaa käyttävän omistajan – siis emoyrityksen – osuuden.

Liikearvo kirjataan varoiksi taseeseen ja testataan arvonalentumisen varalta vuosittain tai useammin, jos arvonalentumisesta on viitteitä.

Harvinaisissa tilanteissa – esimerkiksi pakkotilanteessa toteutuneessa edullisessa kaupassa – on mahdollista, ettei kaupasta synny liikearvoa vaan siitä kirjataan voittoa.

26 Tytäryritysten, liiketoimintojen ja pitkäaikaisten omaisuuserien luovutukset – IFRS 5

IFRS 5 ”Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot” koskee tilanteita, joissa tapahtuu omaisuuserien luovutuksia tai niitä suunnitellaan. IFRS 5:n mukaisia kriteerejä sovelletaan pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin), joiden kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään pääasiassa niiden myynnistä sen sijaan, että se kertyisi niiden jatkuvasta käytöstä. Sitä ei sovelleta omaisuuseriin, jotka on tarkoitus romuttaa, poistaa käytöstä tai hylätä.

IFRS 5:een sisältyvän määritelmän mukaan luovutettavien erien ryhmä on ryhmä omaisuuseriä, joista aiotaan luopua yhtenä kokonaisuutena joko myymällä ne tai luopumalla niistä muulla tavoin siten, että luovutus tapahtuu yhtenä liiketoimena, ja lisäksi ryhmä käsittää näihin omaisuuseriin välittömästi liittyvät velat, jotka siirretään luovutuksen yhteydessä toiselle osapuolelle.

Pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) luokitellaan ”myytävänä olevaksi”, jos se on nykyisessä kunnossaan välittömästi myytävissä ja myynti on erittäin todennäköinen. Myynti on ”erittäin todennäköinen”, jos on näyttöä johdon sitoutumisesta myyntiin, ostajan etsimiseen ja suunnitelman toteuttamiseen tähtäävä toimintaohjelma on käynnistetty, omaisuuserää markkinoidaan aktiivisesti sen käypään arvoon nähden kohtuulliseen hintaan, myynnin odotetaan toteutuvan 12 kuukauden kuluessa luokitteluajankohdasta lukien ja suunnitelman toteuttamiseksi tarvittavien toimenpiteiden perusteella voidaan osoittaa, että suunnitelmaan ei todennäköisesti tehdä merkittäviä muutoksia eikä sen toteuttamisesta luovuta.

Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät)

- merkitään taseeseen kirjanpitoarvoonsa tai käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla sen mukaan, kumpi niistä on alempi;
- eivät ole poistojen kohteena; ja
- esitetään taseessa erikseen (varoja ja velkoja ei pidä netottaa).

Lopetettu toiminto on yrityksen osa, joka pystytään erottamaan muista osista toiminnallisesti ja taloudellisesta raportointia varten ja

- joka edustaa erillistä keskeistä liiketoiminta-aluetta tai maantieteellistä toiminta-aluetta;
- joka on osa yhtä koordinoitua suunnitelmaa, joka koskee luopumista erillisestä keskeisestä liiketoiminta-alueesta tai maantieteellisestä toiminta-alueesta; tai
- on tytäryritys, joka on hankittu yksinomaan tarkoituksena myydä se edelleen.

Toiminto luokitellaan lopetetuksi toiminnoksi, kun se täyttää myytävänä olevaksi luokittamisen kriteerit tai kun yritys on luopunut toiminnosta. Luokittelua ei saa tehdä jälkikäteen, jos luokittelun kriteerit eivät ole täyttyneet tilinpäätöspäivään mennessä.

Lopetetut toiminnot esitetään erikseen tuloslaskelmassa ja rahavirtalaskelmassa. Niitä koskien on myös liitetietovaatimuksia.

Tytäryrityksen tai luovutettavien erien ryhmän luovutuksen katsotaan tapahtuvan päivänä, jona määräysvalta siirtyy. Tytäryrityksen tai luovutettavien erien ryhmän tulos sisällytetään konsernituloslaskelmaan luovutuspäivään saakka. Luovutusvoitto tai -tappio on seuraavien määrien välinen erotus: (a) nettovarallisuuden kirjanpitoarvo, johon lisätään toiminnolle kohdistettu liikearvo ja muuhun laajaan tulokseen kertyneet määrät (esimerkiksi muuntoerot ja myytävissä oleviin varoihin liittyvät erät) ja (b) myyntitulo.

27 Osakkuusyrietykset – IAS 28

Osakkuusyrietyks määritellään yrietykseksi, jossa sijoittajayrietyksellä on huomattava vaikutusvalta mutta joka ei ole sen tytär- eikä yhteisyrietyks. Huomattava vaikutusvalta tarkoittaa oikeutta osallistua sijoituskohteen talouden ja toiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon, mutta se ei ole kyseisiä periaatteita koskevaa määräysvaltaa eikä yhteistä määräysvaltaa. Oletuksena on, että huomattava vaikutusvalta syntyy, kun sijoittajalla on vähintään 20 prosenttia sijoituskohteen äänivallasta ja että sitä ei synny omistuksen ollessa alle 20 prosenttia. Nämä oletukset ovat kumottavissa.

Osakkuusyrietykset käsitellään pääomaosuusmenetelmällä lukuun ottamatta tapauksia, joissa sijoitus luokitellaan IFRS 5:n ”Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot” mukaisten kriteerien mukaan myytävänä olevaksi. Sijoitus osakkuusyrietykseen kirjataan pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa alun perin hankintamenoön. Sitä kasvatetaan tai pienennetään ottamalla huomioon sijoittajayrietyksen osuus osakkuusyrietyksen hankinta-ajankohdan jälkeisistä voitoista tai tappioista.

Sijoitukset osakkuusyrietyksiin luokitellaan pitkäaikaiseksi varoiksi ja esitetään taseessa yhtenä eränä (joka sisältää hankinnasta johtuvan liikearvon). Osakkuusyrietyksiin tehdyt sijoitukset testataan arvonalentumisen varalta IAS 36:n ”Omaisuserien arvon alentuminen” mukaisesti, jos arvonalentumisesta on viitteitä IAS 39:n ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” mukaisesti.

Jos sijoittajayrietyksen osuus osakkuusyrietyksen tappioista ylittää sijoituksen kirjanpitoarvon, sijoituksen kirjanpitoarvo alennetaan nollan suuruiseksi. Tappioita ei kirjata enempää, ellei sijoittajayrietyks ole velvollinen rahoittamaan osakkuusyrietyksistä tai ole taannut antavansa sille tukea.

Sijoittajayrietyksen erillistilinpäätöksessä sijoituksia osakkuusyrietyksiin käsitellään joko hankintamenoön perustuen tai IAS 39:n mukaisesti rahoitusvaroina.

28 Yhteisyritykset – IAS 31

Yhteisyrityksellä tarkoitetaan sopimukseen perustuvaa järjestelyä, jonka mukaisesti vähintään kaksi osapuolta (yhteisyrityksen osapuolet) harjoittaa taloudellista toimintaa, joka on yhteisessä määräysvallassa. Määritelmän mukaan yhteinen määräysvalta on taloudellista toimintaa koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen.

Yhteisyrityksiä on kolmen tyyppisiä: yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt, yhteisessä määräysvallassa olevat toiminnot ja yhteisessä määräysvallassa olevat omaisuuserät. Kirjanpitokäsittely määräytyy sen mukaan, minkä tyyppisestä yhteisyrityksestä on kysymys.

Yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö edellyttää erillisen yhteisön, esim. osakeyhtiön tai henkilöyhtiön, perustamista. Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt käsitellään IAS 31:n ”Osuudet yhteisyrityksissä” mukaisesti joko suhteellista yhdistelyä tai pääomaosuusmenetelmää soveltaen. SIC 13:ssa ”Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset” käsitellään ei-monetaarisia panoksia, jotka on annettu yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön oman pääoman ehtoista osuutta vastaan.

Yhteisessä määräysvallassa oleviin toimintoihin tai omaisuuseriin ei liity osapuolista erillään olevan yhteisön perustamista. Yhteisessä määräysvallassa olevan toiminnon kukin osapuoli käyttää omia resurssejaan ja hoitaa osuutensa yhteisestä toiminnosta erillään toisten osapuolten toimenpiteistä. Toiminnossa käytettävät resurssit ovat osapuolten omistuksessa ja määräysvallassa. Yhteisessä määräysvallassa olevat omaisuuserät omistetaan yhdessä.

Jos yrityksellä on osuus yhteisessä määräysvallassa olevassa toiminnossa tai sillä on yhteisessä määräysvallassa olevia omaisuuseriä, se käsittelee kirjanpidossaan järjestelyn mukaista osuuttaan varoista, veloista ja rahavirroista.

Muut aiheet

29 Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä – IAS 24

Tilinpäätöksessä on esitettävä tietoja liiketoimista lähipiiriin kuuluvien kanssa. Lähipiiriin kuuluvia osapuolia ovat

- tytäryritykset
- sisaryritykset
- osakkuusyritykset
- yhteisyritykset
- yrityksen ja sen emoyrityksen johtoon kuuluvat avainhenkilöt (ja näiden läheiset perheenjäsenet)
- osapuolet, jotka käyttävät yrityksessä määräysvaltaa/toisen osapuolen kanssa yhteistä määräysvaltaa/huomattavaa vaikutusvaltaa (ja näiden läheiset perheenjäsenet)
- työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia hoitavat järjestelyt.

Lähipiiriin ei kuitenkaan lueta esimerkiksi rahoittajia tai julkista valtaa vain sen tavanomaisen toiminnan perusteella, johon liittyen nämä ovat yrityksen kanssa tekemisissä.

Koko konsernin emoyrityksen nimi esitetään tässä yhteydessä, jos sitä ei mainita muualla tilinpäätöksessä. Lähimmän emoyrityksen ja koko konsernissa ylintä määräysvaltaa käyttävän tahon (joka voi olla henkilö tai ryhmä henkilöitä) nimet on ilmoitettava riippumatta siitä, onko näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa ollut liiketoimia.

Silloin kun lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa on toteutunut liiketoimia, tilinpäätöksessä esitetään tiedot suhteen luonteesta, liiketoimien laajuudesta ja avoimista saldoista sekä muut tiedot, jotka ovat tarpeen selkeän käsityksen saamiseksi tilinpäätöksestä (esimerkiksi liiketoimien volyyymi ja määrä, luottotappiovaraukset sekä hinnoitteluperiaatteet). Tiedot esitetään lähipiiriiluokittain ja tärkeimpien liiketapahtumatyyppien mukaan jaoteltuina. Samanluonteiset erät voidaan esittää yhteenlaskettuna, paitsi milloin ne on välttämätöntä esittää erikseen, jotta olisi mahdollista ymmärtää lähipiiriiliiketoimien vaikutus tilinpäätökseen.

Lähipiiriiliiketoimissa toteutuneiden ehtojen ilmoitetaan vastaavan riippumattomien osapuolten välissä liiketoimissa noudatettavia ehtoja vain, jos tällaiset ehdot pystytään näyttämään toteen.

IAS 24 "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" uudistettiin marraskuussa 2009. Uudistuksessa selkeytettiin lähipiirin määritelmää ja yksinkertaistettiin vaatimuksia, jotka koskevat julkiseen valtaan yhteydessä olevilta yhteisöiltä edellytettäviä tietoja. Muutos koskee tilikausia, jotka alkavat 1.1.2011 tai sen jälkeen. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

30 Rahavirtalaskelma – IAS 7

Rahavirtalaskelma on yksi varsinaisista tilinpäätöslaskelmista (IAS 1:n mukaisesti laajan tuloslaskelman, taseen ja oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ohella). Rahavirtalaskelmassa esitetään toiminnoittain (liiketoiminta, investoinnit, rahoitus) jaoteltuna, kuinka yritys on kerryttänyt ja käyttänyt rahavaroja tietynä ajanjaksona. Rahavirtalaskelman perusteella tilinpäätöksen käyttäjät voivat arvioida yrityksen kykyä kerryttää ja hyödyntää rahavaroja.

Liiketoiminta on yrityksen tuloa tuottavaa toimintaa. Investointeihin luetaan pitkäaikaisten varojen hankinnat ja luovutukset (myös liiketoimintojen yhdistämiset) sekä rahavarioihin kuulumattomat sijoitukset. Rahoitus on oman pääoman ja lainojen määrää muuttavaa toimintaa.

Liiketoiminnan rahavirrat voidaan esittää käyttäen joko suoraa menetelmää (ts. saadut ja suoritettut maksut esitetään bruttomääräisinä) tai epäsuoraa menetelmää (voittoa tai tappiota oikaistaan liiketoimilla, joihin ei liity maksutapahtumaa tai jotka eivät kuulu liiketoimintaan, sekä käyttöpääoman muutoksella).

Investointien ja rahoituksen rahavirrat esitetään erikseen bruttomääräisinä (ts. saadut ja suoritettut bruttomaksut), paitsi jos nämä rahavirrat täyttävät tietyt erityiset kriteerit.

Saaduista osingoista ja koroista johtuvat rahavirrat luokitellaan johdonmukaisella tavalla ja esitetään erikseen luonteensa mukaisen toiminnon kohdalla. Tuloveroihin liittyvät rahavirrat esitetään erikseen liiketoiminnan rahavirtoina, ellei niiden voida erityisesti osoittaa kuuluvan investointeihin tai rahoitukseen.

Käteisvarojen ja muiden rahavarojen muutos kauden aikana on summa, joka kuvastaa liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtojen kokonaisvaikutusta.

Erikseen annetaan tietoja merkittävistä liiketoimista, joihin ei liity maksutapahtumaa (kuten tytäryrityksen hankkiminen osakeannilla tai omaisuuserän hankinta rahoitusleasingjärjestelyä käyttäen). Liiketoimia, joihin ei liity maksutapahtumaa, ovat esimerkiksi arvonalentumistappiot ja niiden peruutukset, poistot, voitot/tappiot käypään arvoon arvostamisesta sekä tuloslaskelmaan kirjatut varaukset.

31 Osavuositarkastukset – IAS 34

IFRS ei sisällä vaatimusta osavuositilinpäätöksen julkistamisesta. Monissa maissa sen julkistamista kuitenkin joko vaaditaan tai suositellaan, erityisesti listayhtiöille.

IAS 34 ”Osavuositarkastukset” tulee sovellettavaksi, jos yhteisö julkistaa IFRS-standardien mukaisen osavuositarkastuksen. IAS 34 määrää osavuositarkastuksen vähimmäissisällöstä sekä noudatettavista kirjaamis- ja arvostusperiaatteista.

Yritysten on mahdollista laatia joko kokonainen IFRS-tilinpäätös (joka täyttää IAS 1:n ”Tilinpäätöksen esittäminen” mukaiset vaatimukset) tai lyhennetty tilinpäätös. Useimmiten valitaan lyhennetty tilinpäätös. Se käsittää lyhennetyn taseen, lyhennetyn tuloslaskelman (jos se esitetään erikseen), lyhennetyn laajan tuloslaskelman, lyhennetyn rahavirtalaskelman, lyhennetyn laskelman oman pääoman muutoksista sekä tietyt selventävät liitetiedot.

Varojen velkojen, tuottojen, kulujen, voittojen ja tappioiden kirjaamiseen ja arvostamiseen sovelletaan osavuositarkastuksessa yleensä samoja periaatteita kuin saman tilikauden vuositilinpäätöksessä.

Joitakin vain vuositasolla määritettävissä olevia kuluja (esimerkiksi verot, jotka lasketaan koko vuoden efektiivisen verokannan perusteella) sekä arvioiden käyttöä koskien on olemassa erityisiä vaatimuksia. Aiemmalla osavuositarkastuksella kirjattua arvonalentumistappiota, joka koskee liikearvoa taikka sijoitusta oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tai hankintamenoa arvostettaviin rahoitusvaroihin, ei peruuteta.

Vähimmäisvaatimuksena on, että osavuositarkastuksen tiedot ja vertailutiedot (lyhennettynä tai laajana) esitetään seuraavasti:

- tase – tilanne osavuositarkastuksen päättyessä ja vertailutietona tilanne edellisen tilikauden lopussa
- laaja tuloslaskelma (ja tuloslaskelma, jos se esitetään erikseen) – kyseiseltä osavuositarkastukselta, tilikauden alusta osavuositarkastuksen loppuun sekä edellisen tilikauden vertailutiedot samoilta jaksoilta (osavuositarkastus ja tilikauden alusta osavuositarkastuksen loppuun)
- rahavirtalaskelma ja laskelma oman pääoman muutoksista – kuluvan tilikauden alusta osavuositarkastuksen loppuun ja samalta ajanjaksolta edelliseltä tilikaudelta
- liitetiedot.

ISA 34 sisältää joitakin kriteerejä, joiden mukaan määritetään, mitä tietoja esitetään osavuositilinpäätöksessä. Näitä ovat

- olennaisuus koko osavuositilinpäätöksen kannalta
- epätavalliset tai epäsäännölliset erät
- sellaiset muutokset edellisiin tilikausiin verrattuna, jolla on merkittävä vaikutus osavuositilinpäätökseen (kuluva tai aiemman tilikauden)
- merkitys osavuositilinpäätöksessä käytettyjen arvioiden ymmärtämisen kannalta.

Tärkeimpänä tavoitteena on varmistaa, että osavuosikatsaus sisältää kaiken tiedon, jolla on merkitystä yrityksen taloudellisen aseman ja osavuositilinpäätöksen tuloksen ymmärtämisen kannalta.

32 Palvelutoimilupajärjestelyt – SIC 29 ja IFRIC 12

Mikään yksittäinen IFRS-standardi ei käsittele julkiselta yksityiselle -palvelutoimilupajärjestelyjä, jotka koskevat julkisia palveluja. SIC 29 ”Palvelutoimilupajärjestelyt: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot” sisältää vaatimuksia tällaisista järjestelyistä esitettävistä tiedoista, mutta siinä ei määrätä niiden kirjanpitoikäisyydestä. Tulkinta IFRIC 12 ”Palvelutoimilupajärjestelyt” selventää IFRS-standardien soveltamista julkiselta yksityiselle -palvelutoimilupajärjestelyihin yksityisen sektorin yrityksessä.

IFRIC 12 koskee julkiselta yksityiselle -palvelutoimilupajärjestelyjä, joiden mukaan julkisen sektorin yksikkö (toimiluvan antaja) käyttää määräys- tai sääntelyvaltaa palveluihin, jotka yksityisen sektorin yritys (ylläpitäjä) tuottaa infrastruktuuria käyttäen. Sääntely koskee myös sitä, kenelle ylläpitäjän tulee antaa palveluja ja mihin hintaan. Toimiluvan antajalla on määräysvalta infrastruktuuriin mahdolliseen jännösintressiin.

Koska toimiluvan antajalla on infrastruktuuria koskeva määräysvalta, ylläpitäjä ei merkitse infrastruktuuria taseeseensa aineelliseksi käyttöömaisuushyödykkeeksi. Se ei myöskään kirjaa rahoitusleasingsaamista sillä perusteella, että julkisen sektorin infrastruktuuri on vuokrattu toimiluvan myöntäjälle, riippumatta siitä, missä määrin ylläpitäjä kantaa kyseisten omaisuuserien omistamiselle ominaiset riskit ja edut.

Ylläpitäjä merkitsee taseeseensa rahoitusvaroihin kuuluvan erän, joka vastaa sillä olevaa sopimukseen perustuvaa ehdotonta oikeutta saada maksuja riippumatta infrastruktuuriin käytöstä.

Ylläpitäjä merkitsee taseeseensa aineettoman hyödykkeen, joka vastaa sen oikeutta (lisenssi) periä maksuja julkisen palvelun käyttäjiltä.

Riippumatta siitä, kirjaako ylläpitäjä rahoitusvaroja vai aineettoman hyödykkeen, se kirjaa rakentamis- ja parantamispalvelusta saamansa tuotot IAS 11:n ”Pitkäaikaishankkeet” mukaisesti. Toimintaan liittyvästä palvelusta saamansa tuotot ylläpitäjä kirjaa IAS 18:n ”Tuotot” mukaisesti. Sopimukseen perustuva velvoite, joka koskee infrastruktuuriin ylläpitoa tai uudistamista kirjataan IAS 37:n ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” mukaisesti, ellei ole kysymys palvelujen parantamisesta.

Toimialakohtaiset aihealueet

33 Maatalous – IAS 41

Maataloustoiminta on määritelmän mukaan biologisten hyödykkeiden (elävien eläinten tai kasvien) hallittua biologista muuttumista ja korjuuta myytäviksi maataloustuotteiksi (biologisista hyödykkeistä korjuun tuloksena saaduksi sadoksi) tai uusiksi biologisiksi hyödykkeiksi.

Kaikki biologiset hyödykkeet arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myynnistä aiheutuvilla menoilla, ja kirjanpitoarvon muutos esitetään tulosvaikutteisesti ennen liiketoiminnan voittoa tai tappiota. Biologisista hyödykkeistä korjatut maataloustuotteet arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myynnistä aiheutuvilla menoilla.

Myynnistä aiheutuviin menoihin luetaan välittäjien ja myyjien palkkiot, valvontaviranomaisten perimät maksut, verot ja tullit. Niihin ei lueta kuljetusmenoja eikä muita menoja, jotka aiheutuvat omaisuuserien toimittamisesta markkinoille.

Käypä arvo määritetään noteeratun hinnan pohjalta, jos tällainen on saatavissa. Jos biologisille hyödykkeille tai korjuun tuloksena saaduille maataloustuotteille ei ole olemassa toimivia markkinoita, käyvän arvon määrittämiseen voidaan käyttää seuraavia tietoja: viimeisin myyntihinta (edellyttäen ettei taloudellisissa olosuhteissa ole tapahtunut merkittäviä muutoksia kaupan toteutumispäivän ja tilinpäätöspäivän välillä); vastaavanlaisten omaisuuserien markkinahinnat, joita oikaistaan eroja vastaavasti; sekä toimialakohtaiset vertailukohteet, kuten hedelmätarhan arvo ilmaistuna vientilavaa, tynnyriä tai hehtaaria kohden tai karjan arvo lihakiloa kohden. Jos mitään näistä tiedoista ei ole saatavana, käytetään omaisuuserästä johtuvien odotettavissa olevien rahavirtojen nykyarvoa, joka lasketaan käyttämällä markkinoilla määräytyvää korkokantaa.

34 Eläke-etuusjärjestelyt – IAS 26

Eläkejärjestelyjä koskevan IFRS- tilinpäätöksen tulee olla IAS 26:n ”Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi” mukainen.

Maksupohjaista järjestelyä koskeva raportti sisältää seuraavat osat:

- laskelma etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta
- laskelma etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista
- yhteenveto keskeisistä laatimisperiaateista
- kuvaus järjestelystä ja siihen kauden aikana tehtyjen muutosten vaikutuksista
- kuvaus rahoitusjärjestelystä.

Etuspohjaista järjestelyä koskeva raportti sisältää seuraavat osat:

- laskelma, joka osoittaa etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden, luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon sekä niiden tuloksena syntyvän yli- tai alijäämän taikka viittauksen tähän informaatioon, joka sisältyy raportin liitteenä olevaan vakuutusmatemaatikon raporttiin
- laskelma etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista
- rahavirtalaskelma
- yhteenveto keskeisistä laatimisperiaateista
- kuvaus järjestelystä ja siihen kauden aikana tehtyjen muutosten vaikutuksista.

Lisäksi raportissa selostetaan luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon ja etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden välistä suhdetta sekä luvattujen etuuksien rahoitusperiaatteita. Kaikkien eläkejärjestelyjen (sekä etuus- että maksupohjaisten) sijoitukset arvostetaan käypään arvoon.

35 Kaivannaisteollisuus – IFRS 6

IFRS 6 ”Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi” koskee mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin käsittelyä tilinpäätöksessä. Siinä ei käsitellä muita mineraalivarantojen etsintää ja arviointia harjoittavien yritysten kirjanpitoon liittyviä kysymyksiä (kuten toimintaa ennen laillisten etsintäoikeuksien saamista tai sen jälkeen kun varantojen hyödyntämisen tekninen ja kaupallinen toteutettavuus on pystytty osoittamaan). Toimintoihin, jotka eivät kuulu IFRS 6:n soveltamisalaa, sovelletaan muita standardeja (kuten IAS 16 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet”, IAS 37 ”Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat” ja IAS 38 ”Aineettomat hyödykkeet”).

Etsintä- ja arviointimenojen käsittelyssä tulee noudattaa sellaista tilinpäätöksen laatimisperiaatetta, että tuotetaan merkityksellistä ja luotettavaa informaatiota. Myönnytyksenä on kuitenkin, ettei tiettyjä IAS 8:n ”Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet” mukaisia lisävaatimuksia tarvitse noudattaa. Tämän toimialan yritykset voivat siis toistaiseksi soveltaa kansallisen normiston mukaisia periaatteita, jotka eivät ole IFRS:n vaatimusten mukaisia. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita saadaan muuttaa ainoastaan, jos tilinpäätös on muutoksen ansiosta merkityksellisempi ja vähintään yhtä luotettava tai luotettavampi ja vähintään yhtä merkityksellinen kuin aiemmin – toisin sanoen, jos uusi laatimisperiaate on aiempaa lähempänä IFRS-standardien yleisiin perusteisiin (Framework) sisältyviä vaatimuksia.

Aktivoidut etsintä- ja arviointimenot arvostetaan alun perin hankintamenoon. Ne luokitellaan luonteensa mukaan aineellisiksi tai aineettomiksi hyödykkeiksi. Tätä luokittelua on sovellettava johdonmukaisesti. Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen omaisuuseriin sovelletaan joko hankintamenoa tai uudelleenarvostusmallia niiden luonteen mukaan joko IAS 16:n ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” tai IAS 38:n ”Aineettomat hyödykkeet” mukaisesti. Kun mineraalivarannon erottamisen tekninen toteutettavuus ja kaupallinen elinkelpoisuus on pystytty osoittamaan, aktivoidut etsintä- ja arviointimenot ei saa enää luokitella tällaisiksi eriksi.

Aktivoidut etsintä- ja arviointimenot testataan arvonalentumisen varalta, kun tosiseikat ja olosuhteet viittaavat siihen, että niiden kirjanpitoarvo saattaa ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän. Arvonalentumistestaus tehdään myös ennen erien luokittelun muuttamista. Arvon alentuminen määritetään ja esitetään IAS 36:n ”Omaisuuserien arvon alentuminen” mukaisesti. Aktivoidut etsintä- ja arviointimenot kohdistetaan rahavirtaa tuottaville yksiköille tai yksikköjen ryhmille, jotka ovat enintään segmentin laajuisia. Tilinpäätöksessä esitetään sovellettu laatimisperiaate sekä mineraalivarantojen etsinnästä ja arvioinnista syntyneet varat, velat, tuotot ja kulut ja liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat.

Standardit

IFRS 1	Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto	3
IFRS 2	Osakeperusteiset maksut	29
IFRS 3	Liiketoimintojen yhdistäminen	49
IFRS 4	Vakuutus sopimukset	21
IFRS 5	Myyttävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot	51
IFRS 6	Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi	63
IFRS 7	Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	10
IFRS 8	Segmenttiraportointi	25
IFRS 9	Rahoitusinstrumentit	10
IAS 1	Tilinpäätöksen esittäminen	5
IAS 2	Vaihto-omaisuus	41
IAS 7	Rahavirtalaskelmat	57
IAS 8	Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet	8
IAS 10	Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat	45
IAS 11	Pitkäaikaishankkeet	22
IAS 12	Tuloverot	30
IAS 16	Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet	35
IAS 17	Vuokrasopimukset	40
IAS 18	Tuotot	22
IAS 19	Työsuhde-etuudet	26
IAS 20	Julkiset avustukset ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	22
IAS 21	Valuuttakurssien muutosten vaikutukset	19
IAS 23	Vieraan pääoman menot	36
IAS 24	Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä	55
IAS 26	Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi	62
IAS 27	Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös	47
IAS 28	Sijoitukset osakkuusyrityksiin	53
IAS 29	Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa	19

IAS 31	Osuudet yhteisyrityksissä	54
IAS 32	Rahoitusinstrumentit: esittämistapa	10
IAS 33	Osakekohtainen tulos	32
IAS 34	Osavuositarkastukset	58
IAS 36	Omaisuserien arvon alentuminen	38
IAS 37	Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat	42
IAS 38	Aineettomat hyödykkeet	33
IAS 39	Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen	10
IAS 40	Sijoituskiinteistöt	37
IAS 41	Maatalous	61

Tulkinnat

IFRIC 12	Palvelutoimilupajärjestelyt	60
IFRIC 13	Kanta-asiakasohjelmat	23
IFRIC 14	IAS 19 – Etuus pohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuserän yläraja, vähimmäisrahastointivaatimukset ja näiden välinen yhteys	28
IFRIC 15	Kiinteistöjen rakentamissopimukset	23
IFRIC 18	Omaisuserien siirrot asiakkaille	23, 36

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers does not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

This publication is a translation from the English language version which remains the definitive source of guidance. The publishers and the authors cannot accept any responsibility for any errors or misunderstandings arising from the translation. Neither can the publishers and the authors accept any responsibility for loss occasioned to any person acting or refraining from action as a result of the material in this publication.

Tämä julkaisu on tarkoitettu yleisohjeistukseksi lukijoita kiinnostavista aiheista, eikä sitä voida pitää asiantuntijaneuvontaa vastaavana kannanottona. Lukijan ei pidä toimia tähän julkaisuun sisältyvän tiedon perusteella hankkimatta yksityiskohtaisempaa asiantuntijaneuvontaa. Emme takaa tähän julkaisuun sisältyvien tietojen oikeellisuutta tai täydellisyyttä eikä PricewaterhouseCoopers Oy ota vastuuta niistä seurauksista, joita saattaa aiheutua lukijalle tai jollekin muulle mikäli he toimivat tai ovat toimimatta tai tekevät päätöksiä tähän julkaisuun sisältyvän tiedon perusteella.

Tämä julkaisu on ainoastaan käännös englanninkielisestä versiosta, jota on pidettävä alkuperäisteoksena. Julkaisijat ja tekijät eivät ota vastuuta kääntämisestä aiheutuvista virheistä tai väärinkäsityksistä. Julkaisijat ja tekijät eivät myöskään ota vastuuta lukijalle tai jollekin muulle aiheutuvista vahingoista tämän toimiessa tai ollessa toimimatta tähän julkaisuun sisältyvän aineiston perusteella



IFRS 10 minuutissa

Uutiskirje, joka kertoo suomeksi tiiviissä muodossa ajankohtaisista liiketoiminnalle tärkeistä IFRS-aiheista.



IFRS News

PwC:n kuukausittain julkaisema sähköinen uutislehti, jonka painopisteenä ovat IASB:n ja IFRIC:in ajankohtaiset teemat. Lehti keskittyy IASB:n esityksien ja uusien standardien vaikutuksiin liike-elämässä.



IFRS 3 (uudistettu): Merkittävät tulosvaikutuksia Kysymyksiä ja vastauksia päätöksentekijöiden tueksi

Julkaisu kokoaa yritysjohdon ja tilinpäätösten laatijoiden käyttöön olennaisimmat yritysten yhteenliittymiä koskevat laskentaperiaatteiden muutokset, jotka vaikuttavat sekä hankintavuoden tilinpäätökseen että tulevien tilikausien tuloksiin.



Opas vieraan pääoman menojen aktivoimiseen

Julkaisu sisältää käytännön esimerkkejä, joita johto voi käyttää apuna samankaltaisuuksien etsimisessä standardin vaatimusten ja omien osakeperusteisia maksuja koskevien järjestelyiden välillä. Siinä esitetään myös PwC:n näkemys ja kokemus lukemattomien osakeperusteisia maksuja koskevien järjestelyiden käsittelystä ympäri maailmaa.



IAS 39: Achieving hedge accounting in practice

Suojauslaskentaa pidetään yhtenä IAS 39 -standardin monimutkaisimmista osa-alueista. Julkaisu vastaa yhtiöiden meille useimmin esittämiin standardien soveltamista käsitteleviin kysymyksiin. Se myös havainnollistaa, kuinka yleisimpiä suojauslaskentaa koskevia säännöstöjä sovelletaan käytännössä.



Vuokrasopimukset tulevaisuudessa

Vuokrasopimusten kirjanpitokäsittelyyn ehdotetaan merkittäviä muutoksia. Toteutuessaan muutoksilla saattaa olla huomattavia vaikutuksia vuokralle ottajien taloudelliseen raportointiin, rahoitusjärjestelyihin, tietojärjestelmiin ja kontroleihin. PwC:n julkaisu "Vuokrasopimukset tulevaisuudessa" luo katsauksen muutoksiin vuokralle ottajan näkökulmasta sekä siihen, kuinka yrityksesi voi jo tässä vaiheessa alkaa valmistautua muutoksiin, jotta siirtyminen uusiin säännöksiin niiden voimaantullessa olisi mahdollisimman vaivatonta.

www.pwc.com/fi/ifrs

www.pwc.com/ifrs