

# Segmenttiraportointi käytännössä

Syyskuu 2008



# PricewaterhouseCoopersin uusimpia IFRS-julkaisuja

IFRS taskuopas 2009

Opas vieraan pääoman menojen aktivoimiseen

Illustrative corporate consolidated financial statements 2009

IFRS for SMEs - Illustrative consolidated financial statements 2010

A global guide to accounting for business combinations and non-controlling interests

Similarities and differences - a comparison of IFRS for SMEs and 'full IFRS'

IFRS for SMEs: Pocket guide 2009

Financial instruments under IFRS - A guide through the maze

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

IFRS 10 minuutissa - PwC:n julkaisema suomenkielinen sähköinen uutislehti

IFRS News - PwC:n kuukausittain julkaisema sähköinen uutislehti

Straight away - PwC:n julkaisema sähköinen tiedote, jossa tiivistettynä IASB:n tai IFRICin tuorein ehdotus, standardi tai tulkinta PwC:n käytännön näkökulmalla täydennettynä.

# Segmenttiraportointi käytännössä

Syyskuu 2008

## Sisällysluettelo

	Sivu
Johdanto	4
Standardin käyttöönottoon liittyviä keskeisiä kysymyksiä	5
Tärkeimmät erot IFRS 8:n ja IAS 14:n välillä	6
Kuinka toimitaan IFRS 8:aa käyttöön otettaessa?	7
IFRS 8 pähkinäkuoressa	8
Kysymyksiä ja vastauksia	12
1. Toimintasegmenttien määrittelyminen	14
2. Segmenttien yhdistäminen ja raportoiminen	19
3. Segmenteistä esitettävät tiedot	27
4. Muuta huomioon otettavaa	33

# Johdanto

IFRS 8 ("standardi") tuo toimintasegmenttien määrittelyn ja niitä koskevan raportoinnin lähemmäksi johtoa varten tuotettavaa sisäistä raportointia. IFRS 8:n mukaisessa segmenttiraportoinnissa painotetaan niitä tietoja ja lukuja, joita johto pitää tärkeinä ja joita käytetään merkittäviä päätöksiä tehtäessä. Myös tilinpäätöksessä ja johdon katsauksissa, kuten vuosikertomuksen alkuosassa, hallituksen toimintakertomuksessa ja pörssitiedotteissa, esitettävien tietojen välisen yhteyden odotetaan parantuvan. Standardi yhdenmukaistaa IFRS:n amerikkalaisen standardin SFAS 131 "Disclosure about Segments of an Enterprise and Related Information" kanssa.

Tässä julkaisussa käsitellään standardin keskeisiä vaatimuksia ja joitakin käytännön kysymyksiä, joita yritysten on otettava huomioon ryhtyessään soveltamaan standardia.

# Standardin käyttöönottoon liittyviä keskeisiä kysymyksiä

IASB julkaisi IFRS 8 ”Toimintasegmentit” -standardin marraskuussa 2006, ja se korvaa IAS 14 ”Segmenttiraportointi” -standardin. Uutta standardia sovelletaan 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

Keskeisiä standardin käyttöönottoon liittyviä kysymyksiä ovat:

- IASB:n tarkoituksena ei ollut tehdä muutosta siihen, mitkä yritykset ovat velvollisia esittämään segmentti-informaatiota. IFRS 8:n soveltamisala on kuitenkin käsityksemme mukaan laajempi kuin IAS 14:n. Uusi standardi koskee yrityksiä, joiden oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita on julkisen kaupankäynnin kohteena. Tämän lisäksi se koskee yrityksiä, jotka laskevat liikkeeseen instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin tai jotka parhaillaan valmistelevat tällaista toimenpidettä. Soveltamisalaan kuuluvat myös yritykset, jotka toimittavat tilinpäätöksensä jollekin viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin. Käsityksemme mukaan tämä tarkoittaa, että jotkin yritykset, joiden oman ja vieraan pääoman ehtoiset arvopaperit eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena ja jotka eivät kuuluneet IAS 14:n soveltamisalaan, joutuvat nyt esittämään segmenttikohtaisia tietoja.
- Standardissa käytetään ”johdon lähestymistapaa” toimintasegmenttien määrittelyssä ja niiden taloudellisen suorituskyvyn mittaamisessa. Esitettävä segmentti-informaatio perustuu tietoon, jota johto käyttää sisäisesti. Tämä tarkoittaa, että:
  - segmenttien määrittelytapa sekä segmenttikohtaisten lukujen määrittämis- ja esittämistapa voivat muuttua;
  - eri yritysten esittämien segmenttitietojen väliset erot kasvavat;
  - segmentti-informaatio ei välttämättä ole IFRS:n mukaista ja siksi se on täsmäytettävä konsernitilinpäätökseen; ja
  - enää ei tarvitse tuottaa sisäistä ja ulkoista raportointia varten erilaista informaatiota.
- Raportoitavat segmentit eivät enää rajoitu yksikköihin, joiden tuotoista valtaosa tulee konsernin ulkopuolisilta tahoilta, joten vertikaalisesti integroitujen toimintojen eri vaiheita voidaan nyt joutua raportoimaan erillisinä segmentteinä.

## Käytännön kokemuksia

IFRS:n mukainen segmenttiraportointi lähestyy IFRS 8:n myötä vastaavan amerikkalaisen standardin SFAS 131:n mukaisia vaatimuksia. IFRS 8 sisältää lähes kaikki amerikkalaisen standardin vaatimukset.

### Kommentti

PwC:n USA:ssa saaman kokemuksen perusteella voidaan todeta, että:

- Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän (”CODM”) nimeäminen voi olla vaikeaa. Harkinta nimettäessä niitä yrityksen osia, joita ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee säännöllisesti, on osoittautunut haasteelliseksi, ja ratkaisut ovat joutuneet valvojien tutkinnan kohteeksi.
- Valvojat ovat kyseenalaistaneet yritysten tekemiä toimintasegmenttien määrittelyjä sekä segmenttien yhdistämisen oikeellisuutta.
- Yhtiöille, joiden on noudatettava Sarbanes-Oxley Section 404:n vaatimuksia, voi syntyä lisäkustannuksia niiden joutuessa varmistamaan, että niiden sisäiset prosessit ja järjestelmät ovat riittävän luotettavia sisäisen segmentti-informaation keräämiseen.

# Tärkeimmät erot IFRS 8:n ja IAS 14:n välillä

	IFRS 8	IAS 14	PwC:n kommentti
<b>Ketä standardi koskee?</b>	Yrityksiä, joiden oman tai vieraan pääoman ehtoiset arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, jotka laskevat liikkeeseen oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita julkiseen kaupankäyntiin tai jotka toimittavat tilinpäätöksensä viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen arvopapereita julkisen kaupankäyntiin (tai valmistelevat tätä).	Yrityksiä, joilla on julkisen kaupankäynnin kohteena olevia arvopapereita tai jotka ovat parhaillaan laskemassa niitä liikkeeseen julkiseen kaupankäyntiin.	Soveltamisala on käsityksemme mukaan laajempi ja kattaa myös yritykset, jotka toimittavat tilinpäätöksensä viranomaiselle tarkoituksenaan myydä arvopapereita yleisölle riippumatta siitä, käydäänkö näillä arvopapereilla kauppaa.
<b>Mitä ovat toiminta-segmentit?</b>	Liiketoimintoja, joista voi kertyä tuottoja tai aiheutua kuluja, joiden toiminnan tulosta ylin operatiivinen päätöksentekijä säännöllisesti tarkastelee ja joista on saatavissa erillistä taloudellista informaatiota.	Liiketoimintoihin tai maantieteelliseen sijaintiin perustuvia osia, joiden riskit ja kannattavuus poikkeavat muiden osien riskeistä ja kannattavuudesta.	Segmenttien koostumus saattaa muuttua ja raportoitavien segmenttien määrä voi kasvaa.
<b>Mitä tietoja toimintasegmenteistä esitetään?</b>	Esitettävät tiedot perustuvat informaatioon, jota johto käyttää liiketoiminnan ohjaamiseen.	Esitettävät tiedot perustuvat konsernitilinpäätöksen sisältämään informaatioon.	Johdon tavasta arvioida liiketoiminnan tulokellisuutta odotetaan tulevan entistä läpinäkyvämpää. Tilinpäätöksen käyttäjät lukevat segmentti-informaatiota aiempaa tarkemmin.
<b>Millä perusteella segmenttiedot on laadittu?</b>	Segmenttikohtaiset tiedot perustuvat ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle toimitettavaan raportointiin.	Segmenttikohtaiset tiedot perustuvat IFRS-standardien mukaiseen taloudelliseen informaatioon.	Johdolle tarkoitetun informaation tuottamiseen ei välttämättä liity yhtä luotettavia prosesseja ja kontroleja, eikä sitä tilintarkasteta. Tarvittavien prosessien ja järjestelmien pystyttäminen voi olla kallista.

# Kuinka toimitaan IFRS 8:aa käyttöön otettaessa?

- Nimeä ylin operatiivinen päätöksentekijä (ks. s 9). Oikean henkilön (tai oikeiden henkilöiden) nimeäminen on ensiarvoisen tärkeää, jotta raportoitavat segmentit tulevat määritellyiksi oikein.
- Valmistaudu siihen, että toimintasegmenttejä (ja näin ollen myös raportoitavia segmenttejä) voi olla useampia kuin ennen – esimerkiksi jos toimintoja on integroitu vertikaalisesti tai jos ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee säännöllisesti liiketoiminnan useampia osia. Johdon tulee ottaa huomioon näiden tietojen esittämisen vaikutukset.
- Arvioi esitettävien tietojen vaikutus. IFRS 8 ei sisällä ”kilpailuhaittaan” perustuvaa helpotusta, vaan yritysten on esitettävä ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle toimitettavaa taloudellista informaatiota. Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän käyttämä johdon raportointi saattaa sisältää taloudellisesti sensitiivistä tietoa, jonka julkistamista IFRS 8 saattaa edellyttää. Tämä koettiin monissa amerikkalaisissa yrityksissä keskeiseksi ongelmaksi SFAS 131:n käyttöönoton yhteydessä.
- Käy läpi johdon raportointiin liittyvä sisäinen valvonta, jossa käytettävät prosessit ja järjestelmät voivat olla erilaiset kuin konsernitilinpäätöstä koskevassa valvonnassa. Sisäisen raportoinnin järjestelmien saaminen niin luotettaviksi, että ne voivat toimia ulkoisen raportoinnin ja tilintarkastuksen tukena, saattaa vaatia aikaa ja rahaa. IFRS 8 edellyttää myös täsmäytyslaskelmia raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen tuottojen, voiton tai tappion, varojen ja muiden mahdollisesti esitettävien tietojen ja toisaalta tilinpäätöksen vastaavien lukujen välillä. Johdon raportoinnissa esitettävät luvut on siis pystyttävä johtamaan konsernitilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.
- Tarkastele liikearvon arvonalentumistestausta uudestaan. Liikearvoa ei voida kohdistaa toimintasegmenttiä suuremmille rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmille. Johdon tulee arvioida huolellisesti, miten muutokset toimintasegmenttien määrittelyssä vaikuttavat liikearvon arvonalentumistestaukseen.
- Oikaise vertailutiedot. Johdon tulee arvioida IFRS 8:n vaikutus, ratkaista esiin nousevat kysymykset ja ryhtyä keräämään tarvittavia tietoja hyvissä ajoin ennen ensimmäistä uuden standardin mukaista vuositilinpäätöstä tai osavuositilintarkastusta.

# IFRS 8 pähkinänkuoressa

## Mikä on IFRS 8:n soveltamisala?

IFRS 8 koskee yrityksiä, jotka laativat tilinpäätöksen ja

- joiden oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita on julkisen kaupankäynnin kohteena, tai
- jotka toimittavat tilinpäätöksensä arvopaperivalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkä tahansa tyyppisiä instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin taikka valmistelevat tällaista toimenpidettä.

### Kommentti

IFRS 8:n soveltaminen edellyttää harkintaa. Johdon tulee tehdä esitettävää segmentti-informaatiota koskevat päätökset pääperiaatteen pohjalta sen sijaan, että se turvautuisi sääntöihin. Keskeistä on, että esitetään johdon käyttämää informaatiota, jonka avulla käyttäjät voivat saada käsityksen yrityksen tärkeimmistä toiminnoista, niiden sijaintipaikoista ja tuloksellisuudesta.

## Milloin standardia sovelletaan?

IFRS 8:aa sovelletaan 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Soveltaminen saadaan aloittaa aikaisemminkin, kunhan tästä annetaan tieto tilinpäätöksessä.

## Mikä on pääperiaate?

IFRS 8:n mukaan on esitettävä sellaisia tietoja, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjät voivat arvioida yrityksen liiketoimintojen ja taloudellisten toimintaympäristöjen luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia.

### Kommentti

IFRS 8:n soveltaminen edellyttää harkintaa. Johdon tulee tehdä esitettävää segmentti-informaatiota koskevat päätökset pääperiaatteen pohjalta sen sijaan, että se turvautuisi sääntöihin. Keskeistä on, että esitetään johdon käyttämää informaatiota, jonka avulla käyttäjät voivat saada käsityksen yrityksen tärkeimmistä toiminnoista, niiden sijaintipaikoista ja tuloksellisuudesta.

## Mikä on toimintasegmentti?

Toimintasegmentillä tarkoitetaan yrityksen osaa:

- joka harjoittaa liiketoimintaa, josta se voi saada tuottoja ja josta voi aiheutua kuluja;
- jonka toiminnan tulosta ylin operatiivinen päätöksentekijä säännöllisesti tarkastelee tehdäkseen päätöksiä resurssien kohdistamisesta kyseiselle segmentille ja arvioidakseen sen tuloksellisuutta; ja
- josta on saatavissa erillistä taloudellista informaatiota.

## Miten toimintasegmentit määritellään?

Segmenttien määrittelyssä on neljä vaihetta. Yritysten tulee:

- 1 nimetä ylin operatiivinen päätöksentekijä;
- 2 määrittellä yrityksen liiketoiminnot (jotka eivät välttämättä kerrytä tuottoja tai aiheuta kuluja);
- 3 selvittää, onko liiketoiminnoista saatavissa erillistä taloudellista informaatiota;
- 4 selvittää, tarkasteleeko ylin operatiivinen päätöksentekijä tätä informaatiota säännöllisesti.

### Kommentti

Voi olla vaikeaa nimetä ylin operatiivinen päätöksentekijä ja ne yrityksen osat, joita tämä säännöllisesti tarkastelee päätöksentekoaan varten. On myös tärkeää arvioida säännöllisin väliajoin uudelleen, kuka tai mikä on ylin operatiivinen päätöksentekijä, erityisesti jos liiketoimintaa on organisoitu uudelleen tai jos liiketoimintoja on hankittu tai luovutettu.

## Kuka tai mikä on ylin operatiivinen päätöksentekijä?

Ylimmällä operatiivisella päätöksentekijällä tarkoitetaan tointa, ei välttämättä henkilöä. Tämän toimen tehtävänä on resurssien kohdistaminen toimintasegmenteille ja niiden tuloksellisuuden arviointi. Ylin operatiivinen päätöksentekijä voi vaihdella yrityksestä toiseen – se voi olla esimerkiksi toimitusjohtaja, johtoryhmä tai hallitus. Ylimmäksi operatiiviseksi päätöksentekijäksi nimetyn henkilön tai henkilöiden titteleillä ei ole merkitystä, kunhan kyseinen henkilö tai henkilöt tekevät yrityksen segmenttejä koskevia strategisia päätöksiä.

Katso ”Kysymyksiä ja vastauksia” -osiosta lisää eräistä toimintasegmenttien määrittelemiseen liittyvistä käytännön kysymyksistä.

## Miten raportoitavat segmentit määritellään?

Kaikkia toimintasegmenttejä ei tarvitse raportoida erikseen. Raportointivaatimus koskee vain niitä toimintasegmenttejä, jotka ylittävät määrälliset kynnysarvot.

### Määrälliset kynnysarvot (IFRS 8 kappale 13)

Toimintasegmentistä on esitettävä erilliset tiedot, jos

- sen raportoimat tuotot<sup>1</sup> (ulkoiset ja segmenttien väliset) ovat vähintään 10 % kaikkien toimintasegmenttien yhteenlasketuista tuotoista;
- sen raportoima voitto tai tappio on absoluuttiselta määrältään vähintään 10 % siitä luvusta, joka seuraavista on suurempi:
  - kaikkien voitollisten toimintasegmenttien yhteenlasketut voitot ja
  - kaikkien tappiollisten toimintasegmenttien yhteenlasketut tappiot;
- segmentin varat ovat vähintään 10 % kaikkien toimintasegmenttien yhteenlasketuista varoista.

Kaksi tai useampia toimintasegmenttejä voidaan yhdistää ja raportoida yhdessä, jos tietyt ehdot täyttyvät.

<sup>1</sup> IFRS 8:n tekstissä englanninkielisen termin ”revenue” suomenkielisenä vastikkeena on käytetty ”tuotot”, koska se kattaa myös muunlaiset varsinaiset tuotot kuin liikevaihdon, esimerkiksi pankeilla korkotuotot. Käytännössä on useimmiten on kysymys liikevaihdosta. Tässä julkaisussa käytetään sanaa ”tuotot” silloin, kun viitataan suoraan IFRS 8:n tekstiin.

## Toimintasegmenttien yhdistäminen (IFRS 8 kappale 12)

Kaksi tai useampia toimintasegmenttejä saadaan yhdistää yhdeksi raportoitavaksi segmentiksi, jos:

- tilinpäätöksen käyttäjät saavat yhdistämisen seurauksena informaatiota, jonka avulla he voivat arvioida yrityksen liiketoimintoja ja sen toimintaympäristöä;
- niiden taloudelliset ominaispiirteet ovat samankaltaiset; ja
- ne ovat samankaltaiset kaikissa seuraavissa suhteissa:
  - tuotteiden ja palvelujen luonne
  - tuotantoprosessien luonne
  - tuotteiden tai palvelujen asiakastyypin tai -ryhmän
  - tuotteiden jakelussa tai palvelujen tuottamisessa käytettävät menetelmät ja
  - sääntely-ympäristön luonne, milloin tämä on sovellettavissa (esim. pankki- tai vakuutustoiminta tai julkiset palvelut).

## Raportoitavien segmenttien vähimmäismäärä

Kun raportoitavat segmentit on määritelty, on varmistuttava siitä, että niiden yhteenlasketut tuotot muodostavat vähintään 75 % yrityksen kokonaistuotoista. Jos tämä 75 %:n kynnys ei ylity, on määriteltävä lisää segmenttejä (vaikka ne eivät ylittäisi 10 %:n kynnystä), kunnes vähintään 75 % ulkoisten tuottojen kokonaismäärästä sisältyy raportoitaviin segmentteihin.

Eräitä raportoitavien segmenttien määrittelemiseen liittyviä käytännön kysymyksiä käsitellään osioissa ”Segmenttien yhdistäminen ja raportoiminen” s. 12 ja ”Segmenteistä esitettävät tiedot” s. 13.

## Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Esitettävien tietojen pääpaino on siinä informaatiossa, jota johto pitää tärkeänä liiketoiminnan johtamisen kannalta. Seuraavassa on yhteenveto esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista.

Vaatus liittyy seuraaviin tietoihin	Vaadittavat tiedot
<b>Yleiset tiedot</b>	<p>Tekijät, joiden avulla raportoitavat segmentit on määritelty.</p> <p>Tuote- ja palvelutyypit, joista kunkin raportoitavan segmentin tuotot kertyvät.</p>
<b>Tiedot raportoitavasta segmentistä: voitto tai tappio, tuotot, kulut, varat, velat ja arvostusperuste</b>	<p>Voittoa tai tappiota ja kokonaisvaroja kuvaava luku.</p> <p>Joitakin erityisiä tietoja, kuten ulkopuolisilta asiakkailta saadut tuotot, jos ne sisältyvät segmentin voittoon tai tappioon ja saatetaan säännöllisesti ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon.</p> <p>Selostus segmentti-informaatiossa käytetyistä arvostusperiaatteista.</p> <p>Raportoitavien segmenttien välisten liiketoimien kirjanpitokäsittely.</p> <p>Kuvaus eroista segmentti-informaatiossa käytetyn arvostuksen ja vastaavien tilinpäätöslukujen arvostuksen välillä (esim. erot tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja erien kohdistamisessa segmenteille).</p>
<b>Täsmätykset</b>	<p>Segmenttien tuottojen, voiton tai tappion, varojen ja velkojen ja muiden olennaisten segmenttikohtaisten lukujen täsmäyttäminen tilinpäätöksen vastaavien kokonaismäärien kanssa.</p>
<b>Koko yritystä koskevat tiedot</b>	<p>Ulkopuolisilta asiakkailta saadut tuotot kustakin tuotteesta ja palvelusta tai kustakin samankaltaisten tuotteiden ja palvelujen ryhmästä.</p> <p>Ulkopuolisilta asiakkailta saadut tuotot, jotka ovat kohdistettavissa toisaalta yrityksen kotimaahan ja toisaalta kaikkiin muihin maihin, joista tuottoja saadaan.</p> <p>Ulkopuolisilta asiakkailta saadut yksittäiseen maahan kohdistettavissa olevat tuotot, jos ne ovat olennaisia.</p> <p>Pitkäaikaiset varat (lukuun ottamatta rahoitusinstrumentteja, laskennallisia verovelkoja, työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuuksiin liittyviä varoja ja vakuutus sopimuksista syntyviä oikeuksia), jotka sijaitsevat valtiossa, jossa on yrityksen kotipaikka ja toisaalta muissa valtioissa, joissa yrityksellä on varoja.</p> <p>Yksittäisessä maassa sijaitsevat pitkäaikaiset varat, jos ne ovat olennaisia. Riippuvuus tärkeimmistä asiakkaista sekä tiedot yksittäiseltä asiakkaalta saaduista tuotoista, jos ne ylittävät 10 prosenttia kokonaistuotoista.</p>

Osiassa ”Muuta huomioon otettavaa” sivulla 13 käsitellään joitakin IFRS 8:n edellyttämiin tietoihin liittyviä käytännön kysymyksiä.

**Huom!** Ensisijaisesta ja toissijaisesta segmenttiraportointimuodosta on luovuttu. Jos yritys on todennut toimintasegmenttiensä perustuvan tuotteisiin ja palveluihin, sen ei tarvitse esittää muuta maantieteellistä segmentti-informaatiota kuin edellä kuvatut koko yritystä koskevat tiedot.

# Kysymyksiä ja vastauksia

## 1. Toimintasegmenttien määrittelyminen

- 1.1 Voiko ylin operatiivinen päätöksentekijä olla henkilöiden ryhmä?
- 1.2 Onko ylin operatiivinen päätöksentekijä aina se korkein johdon taso, jolla päätöksiä tehdään?
- 1.3 Voiko pääkonttoritoiminto olla toimintasegmentti?
- 1.4 Onko kyseessä toimintasegmentin määritelmän mukainen segmentti, jos ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee vain liikevaihtotietoja?
- 1.5 Pitääkö segmentillä olla tase, jotta siitä voitaisiin todeta olevan saatavilla erillistä taloudellista informaatiota?
- 1.6 Voidaanko vertikaalisesti integroidut toiminnot ja tuottoja kertyttämättömät kustannuspaikat käsitellä toimintasegmentteinä?
- 1.7 Voiko tutkimus- ja kehittämisyksikkö olla toimintasegmentti?
- 1.8 Voiko lopetettu toiminto olla toimintasegmentti?
- 1.9 Tuleeko myös omistusosuuden mukaisesti yhdisteltävien yhteisyritysten tai osakkuusyritysten kautta hoidettavien toimintojen osalta arvioida, ovatko ne toimintasegmentin määritelmän mukaisia?
- 1.10 Ylin operatiivinen päätöksentekijä voi saada informaatiota useammalta eri tasolta. Kuinka toimintasegmentit määritellään?
- 1.11 Yrityksellä on matriisiorganisaatio, jossa ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee kahta päällekkäistä taloudellista informaatiota. Kuinka toimintasegmentit määritellään?

## 2. Segmenttien yhdistäminen ja raportoiminen

- 2.1 Voidaanko toimintasegmentit yhdistää, vaikka ne olisi määritelty maantieteellisten alueiden perusteella tuotteiden tai palvelujen sijaan?
- 2.2 Voidaanko alkuvaiheessa olevia toimintoja yhdistää jo vakiintuneisiin liiketoimintoihin?
- 2.3 Voidaanko kaksi samankaltaista toimintasegmenttiä yhdistää, vaikka niiden pitkän aikavälin bruttokatteet olisivat erilaiset?
- 2.4 Kuinka 10 %:n testi tulee tehdä silloin, kun jokainen toimintasegmentti raportoi erilaiset segmentin tulosta ja varoja kuvaavat luvut?
- 2.5 Kuinka toimintasegmentit tulee määritellä kohdan IFRS 8:n kappaleen 13(b) mukaisesti silloin, kun toiset segmentit tekevät voittoa ja toiset tappiota?
- 2.6 Voidaanko ei-raportoitavia toimintasegmenttejä koskevat tiedot yhdistää ja esittää ryhmässä ”kaikki muut” yhdessä segmentti-informaation ja virallisen tilinpäätöksen välisten täsmäytyserien kanssa?
- 2.7 Voidaanko ”epäolennainen ei-raportoitava” segmentti yhdistää johonkin raportoitavaan segmenttiin, vaikka IFRS 8:n kappaleen 12 mukaiset yhdistämiskriteerit eivät täytyisi?
- 2.8 Tuleeko IFRS 8:n kappaleen 15 mukaista 75 %:n testiä sovellettaessa aina valita seuraavaksi suurin toimintasegmentti?

### **3. Segmenteistä esitettävät tiedot**

- 3.1 Jos ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle toimitetaan useampi kuin yksi segmentin tulosta kuvaava luku, mikä luku tulee raportoida segmentin tuloksena?
- 3.2 Mikä luku tulee raportoida silloin, kun ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle toimitetaan varoja koskevaa tietoa vain rajoitetusti tai tämä ei tarkastele sitä lainkaan.
- 3.3 Tuleeko voittoa tai tappiota ja varoja ja velkoja kuvaavien segmenttikohtaisten lukujen olla konsernitilinpäätöksen laatimisessa sovellettavien IFRS-periaatteiden mukaisia.
- 3.4 Mitä tulee esittää segmenttitiedoissa, jos ylin operatiivinen päätöksentekijä saa vain rahavirtainformaatiota (ts. se ei saa lainkaan voittoa tai varoja koskevaa informaatiota)?
- 3.5 Milloin yrityksen tulee arvioida ja tarkistaa segmenttiraportointiaan?
- 3.6 Täytyykö segmentti-informaatiota oikaista, kun raportoitavien segmenttien koostumus muuttuu uudelleenorganisoinnin seurauksena?
- 3.7 Täytyykö segmentti-informaatiota oikaista, kun segmentin voittoa tai tappiota kuvaava luku vaihtuu?
- 3.8 Miten määritellään ”olennainen”, kun on esitettävä erikseen yksittäiseen maahan liittyvät olennaiset tuotot ja pitkäaikaiset varat?

### **4. Muuta huomioon otettavaa**

- 4.1 IFRS 8:n vaikutus omaisuuserien arvonalentumisten käsittelyyn
- 4.2 Segmenttiraportointi tytäryritysten erillistilinpäätöksissä
- 4.3 Yhdenmukaistaminen USA:n SFAS 13-standardiin nähden
- 4.4 Mitä on tulossa?

# 1. Toimintasegmenttien määrittäminen

## 1.1 Voiko ylin operatiivinen päätöksentekijä olla henkilöiden ryhmä?

Kyllä voi. Se voi olla yksi henkilö tai henkilöiden muodostama ryhmä.

### Kommentti

Liiketoimintayksiköllä on yleensä yksikön johtaja, joka raportoi suoraan yhdelle henkilölle tai henkilöiden ryhmälle ja on tähän säännöllisesti yhteydessä keskustellakseen liiketoiminnasta, taloudellisesta tuloksesta tai liiketoimintasuunnitelmista. Ylin operatiivinen päätöksentekijä on se henkilö tai henkilöistä koostuva ryhmä, jonka tehtävänä on resurssien kohdistaminen yrityksen liiketoimintayksiköille ja niiden tuloksellisuuden arviointi.

## 1.2 Onko ylin operatiivinen päätöksentekijä aina se korkein johdon taso, jolla päätöksiä tehdään?

Tyypillisesti näin on. Resurssien kohdistamista koskeva päätöksenteko ja liiketoimintojen tuloksellisuuden arviointi tapahtuvat lähes kaikissa organisaatioissa johdon ylimmällä tasolla.

### Kommentti

Tässä tarvitaan harkintaa. Ylin operatiivinen päätöksentekijä vaihtelee yrityksittäin ja voi olla toimitusjohtaja, toiminnanjohtaja, johtoryhmä tai joissakin maissa hallitus. Käsitksemme mukaan hallintoneuvosto, joka pelkästään hyväksyy johdon tekemät päätökset, ei voi olla ylin operatiivinen päätöksentekijä, koska se ei kohdista resursseja.

## 1.3 Voiko pääkonttoritoiminto olla toimintasegmentti?

Kyllä. Pääkonttoritoiminto, joka harjoittaa liiketoimintaa (esim. rahoitusosasto, joka ansaitsee korkotuottoja ja jolle syntyy kuluja) voi olla toimintasegmentti edellyttäen, etteivät sen kerryttämät tuotot ole yrityksen toiminnan kannalta vähäisiä ja että ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee sitä koskevaa erillistä taloudellista informaatiota.

Pääkonttoritoiminto, jolle kertyy vain yrityksen toiminnan kannalta vähäisiä tuottoja (esim. kirjanpito, atk, henkilöstöhallinto ja sisäinen tarkastus) ei ole toimintasegmentti eikä osa raportoitavaa segmenttiä. Tällaiset toiminnot esitetään segmenttien yhteenlaskettujen lukujen täsmäytyslaskelmassa ”muina täsmäytyserinä”.

### Esimerkki – Vähäiset tuotot

Vähäisiä tuottoja voivat olla esimerkiksi korkotuotot ja -kulut, realisoituneet ja realisoitumattomat valuuttakurssivoitot ja -tappiot sekä eläkejärjestelyjen nettovaikutus.

#### 1.4 Onko kyseessä toimintasegmentin määritelmän mukainen segmentti, jos ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee vain liikevaihtotietoja?

Useimmiten ei. Useimmissa yrityksissä pelkästään liikevaihtotietojen tarkastelu ei riitä resurssien kohdistamista koskevaan päätöksentekoon tai segmentin tuloksellisuuden arvioimiseen.

#### Kommentti

Pelkästään liikevaihtoa koskeva tieto kuvaa tulosta vain joissakin harvoissa tapauksissa, joissa tuotteiden myyntiin tai palvelujen suorittamiseen liittyy vain vähän kuluja. Vaikka ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelisi vain liikevaihtoa, se saattaa tällaisessa tapauksessa riittää sen toteamiseksi, että kyseinen liiketoiminto on toimintasegmentin määritelmän mukainen.

#### 1.5 Pitääkö segmentillä olla tase, jotta siitä voitaisiin todeta olevan saatavilla erillistä taloudellista informaatiota?

Ei. Käsitteemme mukaan erillistä taloudellista informaatiota koskeva vaatimus täyttyy useimmissa tapauksissa, jos käytettävissä on toiminnan tuloksellisuutta koskevaa informaatiota, kuten tuotelinjakohtaiset tuotot ja bruttokatteet.

#### 1.6 Voidaanko vertikaalisesti integroidut toiminnot ja tuottoja kerryttämättömät kustannuspaikat käsitellä toimintasegmentteinä?

Kyllä. Toimintasegmentti määritellään IFRS 8:ssa seuraavasti: ”yhteisön osa, joka harjoittaa liiketoimintaa, josta se voi saada tuottoja ja josta voi aiheutua kuluja”. Tässä otetaan huomioon, etteivät kaikki liiketoiminnot välttämättä kerrytä tuottoja.

#### Esimerkki – Kustannuspaikat erillisinä segmentteinä

Valmistustoimintaa harjoittavat yksiköt, joita johdetaan liiketoiminnan kustannuspaikkoina, eivät mahdollisesti kirjaa kustannuspaikkakohtaisia tuottoja, koska asiakkailta saatavia tuottoja ei kohdisteta kustannuspaikoille. Yrityksen tällaiset osat ovat toimintasegmenttejä, jos niistä tuotetaan erillistä taloudellista informaatiota, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee. Varovaisuus on tarpeen ratkaistaessa, onko sisäisesti raportoitava toiminto toimintasegmentti (ks. kysymys 1.3)

#### Esimerkki – Vertikaalisesti integroitu toiminta

Jos yrityksen eri tuotantovaiheiden välillä (esim öljy- ja kaasuyhtiöissä) peritään siirtohintoja, tällaisia toimintoja pidettäisiin toimintasegmentteinä, vaikkei ylin operatiivinen päätöksentekijä arvioisi siirtohintoja. Öljy- ja kaasuyhtiön toimintasegmenttejä voivat olla esimerkiksi etsintä, kehittäminen, tuotanto, jalostus ja markkinointi, jos ylin operatiivinen päätöksentekijä johtaa yritystä tällä tavoin.

## 1.7 Voiko tutkimus- ja kehittämisyksikkö olla toimintasegmentti?

Kyllä voi, kunhan siitä on olemassa erillistä informaatiota, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee. Yrityksen tutkimus- ja kehittämisyksikkö on tyypillisesti vertikaalisesti integroitu toiminto (ks. kysymys 1.6.), jossa tutkimus ja kehittäminen ovat kiinteä osa yrityksen liiketoimintaa. Toimintasegmentin määritelmän mukaan sellainen yrityksen osa, jolle syntyy tuottoja ja kuluja saman yrityksen muiden osien kanssa toteutuvista liiketoimista, voi olla toimintasegmentti, vaikka sen kaikki tuotot ja kulut kertyisivät konsernin sisäisistä liiketoimista.

### Kommentti

Jos koko yrityksen tasolla syntyviä tutkimus- ja kehittämismenoja kohdistetaan liiketoiminnoille, joita varten tutkimus- ja kehittämistyö on tehty, tutkimus- ja kehittämisyksikön katsotaan olevan erillinen toimintasegmentti edellyttäen, että ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee sen toimintaa ja sitä koskevaa tietoa. Kyseessä ei ole erillinen toimintasegmentti, jos ylin operatiivinen päätöksentekijä ei tarkastele sitä koskevaa erillistä informaatiota.

## 1.8 Voiko lopetettu toiminto olla toimintasegmentti?

Kyllä. Lopetettu toiminto voi olla toimintasegmentin määritelmän mukainen, jos:

- se edelleen jatkaa liiketoimintaansa;
- ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee sen liiketoiminnan tulosta säännöllisesti; ja
- erillistä taloudellista informaatiota on saatavissa tämän tarkastelun mahdollistamiseksi.

### Esimerkki – Vakuutusyhtiö, joka on luopumassa työtaturmavakuutuksista

Vakuutusyhtiö lopettaa työtaturmavakuutusliiketoiminnan.

IFRS 5:n ”Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot” mukaiset lopetetun toiminnon kriteerit täyttyvät. Tämän liiketoiminnan erillinen taloudellinen tulos selvitetään sisäistä käyttöä varten, ja ylin operatiivinen päätöksentekijä seuraa sitä, kunnes toiminnan lopettaminen on saatu päätökseen. Ylin operatiivinen päätöksentekijä johtaa vielä toimintaa, ja toiminto on edelleen toimintasegmentin määritelmän mukainen.

Toisaalta jos ylin operatiivinen päätöksentekijä lakkaa tarkastelemasta lopetettavan toiminnon erillistä taloudellista informaatiota, toiminto ei enää ole toimintasegmentin määritelmän mukainen. Esimerkki: huonekalutehdas lopettaa Aasian toimintonsa. Tehdas ei enää valmista vaihto-omaisuutta ja se on luokiteltu IFRS 5:n mukaisesti ”myytävänä oleviksi omaisuuseriksi”. Erillistä taloudellista informaatiota ei enää raportoida. Sitä ei näin ollen enää pidettäisi toimintasegmenttinä.

**Huom!** IFRS 5:n mukaiset tiedot esitetään kuitenkin edelleen.

## 1.9 Tuleeko myös omistusosuuden mukaisesti yhdisteltävien yhteisyritysten tai osakkuusyritysten kautta hoidettavien toimintojen osalta arvioida, ovatko ne toimintasegmentin määritelmän mukaisia?

Näkemyksemme on, että jos (1) yritys johtaa yhteis- tai osakkuusyrityksiään erikseen ja (2) IFRS 8:n kappaleen 5 kohtien (a)–(c) mukaiset toimintasegmenttien määrittelykriteerit täyttyvät, yhteisyritystoiminnot katsotaan toimintasegmentiksi. Tilinpäätöksessä esitetään varoja ja tulosta koskevat (ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle raportoitavat) tiedot toimintasegmentin muodostavista yhteis- tai osakkuusyritystoiminnoista. Ulkoisessa raportoinnissa yhteisyritystoiminnot voidaan käsitellä käyttäen suhteellista tai täyttä yhdistelyä. Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee yhteisyritysten koko tulosta, kaikkien segmenttien yhteenlasketuista luvuista pitää esittää täsmäytyslaskelma konsernitilinpäätöksen lukuihin nähden, jolloin konsernitilinpäätöksen mukaisten lukujen yli menevät määrät esitetään täsmäytysarveissa eliminointierinä. Esimerkiksi osakkuusyrityksen liikevaihto ei sisälly konsernitilinpäätöksessä esitettävään liikevaihtoon. Tällöin osakkuusyrityksen liikevaihdon suuruinen eliminointi esitetään täsmäytyseränä.

## 1.10 Ylin operatiivinen päätöksentekijä voi saada informaatiota useammalta eri tasolta. Kuinka toimintasegmentit määritellään?

Seuraavat tekijät tulisi IFRS 8:n kappaleen 8 mukaan ottaa huomioon määrittäessä yksiköitä, jotka muodostavat yrityksen toimintasegmentit:

- Kunkin osan liiketoimintojen luonne. Jos ylemmän tason segmentti-informaatio koostuu erilaisia liiketoimintoja sisältävistä osista ja alemman tason osiin sisältyy samankaltaisia liiketoimintoja, alemman tason osat vastaavat paremmin yrityksen toimintasegmenttejä.
- Onko kullakin osalla vastuullinen johtaja. Yrityksen toimintasegmenttejä ovat todennäköisesti ne osat, joiden tuloksesta vastaa tietty henkilö (kuten segmentin johtaja, liiketoimintayksikön johtaja tai varapääjohtaja) joka on suoraan tilivelvollinen ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle ja keskustelee tämän kanssa säännöllisesti segmentin liiketoiminnasta, tuloksesta, ennusteista tai suunnitelmista. Segmentin johtaja voi vastata useammasta kuin yhdestä toimintasegmentistä. IFRS 8:n kappaleessa 9 todetaan yleisesti, että jos on olemassa vain yksi yrityksen osien yhdistelmä, josta segmenttien johtajat ovat vastuussa, tämä yhdistelmä muodostaa toimintasegmentit.
- Hallitusta varten tuotettava informaatio. Jos yrityksen hallitus ei ole ylin operatiivinen päätöksentekijä, hallitukselle tuotettavasta informaatiosta voi käydä ilmi, millä tasolla (1) arvioidaan kokonaistuloksellisuutta ja (2) tehdään päätöksiä resurssien kohdistamisesta yrityksen liiketoiminnan eri osa-alueille.

Mielestämme yritysten pitäisi ottaa toimintasegmenttejä määritellesään edellä lueteltujen seikkojen lisäksi huomioon myös laadullisia tekijöitä. Tulisi esimerkiksi arvioida, ovatko määritellyt toimintasegmentit IFRS 8:n peruseriaatteen mukaisia ja voisivatko ne realistisesti edustaa sitä tasoa, jolla ylin operatiivinen päätöksentekijä arvioi tuloksellisuutta ja kohdistaa resursseja. Toimintasegmentit pitäisi mielestämme myös määritellä niin, että ne ovat yhdenmukaisia yrityksen tuottaman muun informaation, kuten lehdistötiedotteiden, johdon haastattelujen, verkkosivujen, johdon katsausten ja muun yritystä koskevan julkisen informaation, kanssa.

### Kommentti

USA:ssa standardin tämä osa on vaatinut merkittävästi harkintaa. Myös valvoja on kyseenalaistanut useiden yritysten valintoja tältä osin.

## 1.11 Yrityksellä on matriisiorganisaatio, jossa ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee kahta päällekkäistä taloudellista informaatiota. Kuinka toimintasegmentit määritellään?

IFRS 8:n kappaleessa 10 käsitellään matriisiorganisaatioita. Siinä käytetään esimerkkinä yritystä, jossa yhdet johtajat vastaavat eri tuote- ja palvelulinjoista maailmanlaajuisesti ja toiset johtajat vastaavat tietyistä maantieteellisistä alueista.

Ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee kummankin yhdistelmän toiminnan tulosta, ja molemmista on saatavissa erillistä taloudellista informaatiota. Tässä tilanteessa yrityksen pitää päättää, mikä osien yhdistelmä muodostaa toimintasegmentit. Päätöstä tehtäessä otetaan huomioon, mitä tilinpäätöksen käyttäjien olisi tarpeellista tietää pystyäkseen arvioimaan yrityksen liiketoimintoja ja sen toimintaympäristöä.

### Kommentti

Matriisirakenteen mukaisesti organisoiduissa yrityksissä toimintasegmenttien määrittäminen perustuu harkintaan. Tällaisten yritysten tulisi arvioida matriisirakenteeseen johtaneiden tekijöiden tärkeys. Esimerkiksi jos yrityksen ensisijaisena tavoitteena on kokonaisymyynnin, markkinaosuuden ja maantieteellisen kattavuuden kasvattaminen, maantieteellisiin markkina-alueisiin perustuva informaatio olisi osakkeenomistajien kannalta merkityksellisintä. Jos yrityksen pyrkimyksenä on yksittäisten tuotteiden myynnin parantaminen ja ylimmän operatiivisen päätöksentekijän näkemyksen mukaan tämä saavutetaan tuotteiden laatua parantamalla ja ylläpitämällä, tuotteisiin perustuvan informaation voitaisiin todeta olevan osakkeenomistajien kannalta merkityksellisintä.

Tämä lähestymistapa olisi IFRS 8:n mukaan hyväksyttävä, jos:

- yritys pystyy riittävästi perustelemaan segmenttien määrittelyn; ja
- yrityksen segmentit on määritelty siten, että tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan yrityksen toimintoja ja taloudellista tulosta sekä sen liiketoimintaympäristöä.

# Segmenttien yhdistäminen ja raportointi

## 2.1 Voidaanko toimintasegmentit yhdistää, vaikka ne olisi määritelty maantieteellisten alueiden perusteella tuotteiden tai palvelujen sijaan?

Kyllä, kunhan yksittäisten maasegmenttien taloudelliset ominaispiirteet ovat samankaltaiset ja segmentit ovat kaikissa IFRS 8:n kappaleessa 12 tarkoitetuissa suhteissa samankaltaisia.

### Kommentti

Vaatus segmentin osien taloudellisten ominaispiirteiden samankaltaisuudesta ei yleensä täyty helposti yksittäisiä maita yhdistettäessä. Tämä johtuu siitä, että kyseisissä maissa pitäisi tällöin olla samankaltaiset taloudelliset olosuhteet, valuuttasääntelyt ja valuuttariskit, jotta niiden taloudellisia ominaispiirteitä voitaisiin pitää samankaltaisina.

Vaikka maantieteellisten segmenttien yhdistäminen on sallittua, on IFRS 8:n kappaleen 33 mukaan esitettävä kunkin olennaisen maan osalta erikseen tiedot tuotoista ja varoista. Tämän tiedon perusteella tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan, miten riippuvainen yritys on yhdessä yksittäisessä maassa olevista asiakkaista.

## 2.2 Voidaanko alkuvaiheessa olevia toimintoja yhdistää jo vakiintuneisiin liiketoimintoihin?

Kyllä. Yksi segmentti-informaation esittämisvaatimuksen tavoitteista on auttaa käyttäjiä arvioimaan yrityksen liiketoiminnan tulevaisuuden näkymiä. Taloudellisilta ominaispiirteiltään samankaltaisten segmenttien pitkän aikavälin taloudellinen tuloksellisuus on usein samankaltainen. Jos alkuvaiheessa olevien liiketoimintojen taloudellisen tuloksellisuuden (kilpailutilanteeseen ja toimintaan liittyvät riskit huomioon ottaen) odotetaan tulevaisuudessa olevan samankaltainen kuin yrityksen jo vakiintuneiden liiketoimintojen, taloudellisia ominaispiirteitä koskeva yhdistämiskriteeri saattaa täytyä.

### Esimerkki - Vähittäismyymäläketju avaa uusia myymälöitä

Vähittäismyymäläketjulla on vakiintuneita liiketoimintoja (myymälöitä) tietyn maan viidessä suurimmassa kaupungissa. Näissä kaupungeissa avataan tilikauden aikana uusia myymälöitä. Jokainen myymälä on oma toimintasegmenttinsä, sillä ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee taloudellista tulosta ja tekee päätöksiä myymäläkohtaisesti. Uudet ja vanhat myymälät saattavat täyttää taloudellisia ominaispiirteitä koskevat yhdistämiskriteerit, jos johto odottaa myymälöiden pitkän aikavälin taloudellisen tuloksen olevan samankaltainen.

## 2.3 Voidaanko kaksi samankaltaista toimintasegmenttiä yhdistää, vaikka niiden pitkän aikavälin bruttokatteet olisivat erilaiset?

Kyllä. Johdon tulee ottaa huomioon kaikki relevantit tekijät selvittäessään, ovatko segmentit taloudellisilta ominaispiirteiltään samankaltaisia.

IFRS 8:n mukaan kahden toimintasegmentin pitkän aikavälin bruttokatteiden odotetaan olevan samankaltaiset, jos segmenttien taloudelliset ominaispiirteet ovat samankaltaiset. Johto voi kuitenkin käyttää myös muita tuloksellisuuteen vaikuttavia tekijöitä, kuten myynnin kasvutrendiä, pääoman tuottoa ja liiketoiminnan rahavirtaa segmenttien taloudellisten ominaispiirteiden samankaltaisuutta arvioidessaan.

### Kommentti

Taloudellista tulosta koskevia lukuja tarkasteltaessa ja segmenttejä vertailtaessa johdon tulee ottaa määrällisten tulosten lisäksi huomioon myös ne syyt, joiden vuoksi tulokset ovat samanlaisia tai erilaisia, ennen kuin tehdään johtopäätös taloudellisten ominaispiirteiden samankaltaisuudesta tai erilaisuudesta. Standardin perusteluissa todetaan, ettei segmenttien raportointi erikseen merkittävästi lisää sijoittajan ymmärrystä yrityksen toiminnasta, jos toimintasegmentit ovat ominaispiirteiltään niin samankaltaisia, että niiden tulevaisuuden näkymien voidaan odottaa olevan pääosin samanlaiset. Meidän näkemyksemme on, että nämä segmenttien yhdistämistä koskevat kommentit ovat IFRS 8:n peruseriaatteen mukaisia. Yritysten pitäisi varmistua siitä, että tosiseikat ja vallitsevat olosuhteet tukevat segmenttien yhdistämistä.

Johdon on hyvä tiedostaa, että:

- Jos yritys ei pysty osoittamaan ”taloudellisten ominaispiirteiden samankaltaisuutta”, se ei voi nojautua toimintasegmenttien yhdistämisessä muihin IFRS 8:n kappaleen 12 mukaisiin kriteereihin. Tämä edellytys ei ole helposti täytettävissä.
- On tärkeää ottaa huomioon erilaisia tekijöitä, kuten tuotteiden myynnin kasvu, bruttokatteiden kehitys ja johdon pitkän aikavälin odotukset tuotelinjojen suhteen.
- Sekä toteutunut että ennakoitu taloudellinen tulos tulee ottaa huomioon usean vuoden ajalta.
- Segmenttiraportoinnin tulee olla yhdenmukaista yrityksen julkaiseman muun informaation, kuten verkkosivujen ja tilinpäätöksen lisäksi esitettävän muun taloudellisen informaation, kanssa.
- Johdon tulee dokumentoida johtopäätöksensä segmenttien taloudellisesta samankaltaisuudesta.

## Esimerkki – Naisten takkien vähittäismyyntiyritys

Naisten takkeja myyvän yrityksen toimintasegmentit ovat. Omat merkit – villakangastakit, Muiden suunnittelijoiden merkit – villakangastakit sekä Turkit. Seuraavassa taulukossa esitetään joitakin segmenttikohtaisia tietoja:

	Omat merkit – villakangastakit	Muiden suunnittelijoiden merkit – villakangastakit	Turkit
Keskimääräinen bruttokate-%	25 %	30 %	33 %
Myyntimäärä	500 000 kpl	375 000 kpl	20 000 kpl
Keskimääräinen myyntihinta	175	265	4 200
Vuotuinen kasvuvauhti	3 % (tasainen)	2 % (tasainen)	-5 % (vähenevä)

Yrityksen turkkien myynti on vähentynyt viime vuosina, ja laskun odotetaan jatkuvan nykyistä vauhtia. Johto arvioi myynnin laskun johtuvan ensisijaisesti siitä, että kuluttajat ovat entistä tietoisempia eläinten oikeuksista. Johto arvioi pystyvänsä pitämään bruttokatteen 33 %:n suuruisena vähintään seuraavat kolme vuotta. Vaikka johto pitää turkkien myyntiä edelleen kannattavana, se on antanut ymmärtää, että tulevan viisivuotiskauden jälkeen se päättää tämän liiketoiminnan ylläpitämisestä.

Villakangastakit hankitaan sekä Omat merkit että Muiden suunnittelijoiden merkit -segmenteille samalta valmistajalta. Näiden segmenttien katteet ja bruttomyyntit poikkeavat toisistaan, mutta muiden suunnittelijoiden merkkeihin kuuluu joitakin merkkejä, joiden katteet ja myyntihinnat ovat samanlaiset kuin omilla merkeillä. Nämä kaksi segmenttiä ovat kasvaneet tasatahtia viimeiset 10 vuotta, ja tämän uskotaan jatkuvan myös tulevaisuudessa.

Omat merkit -segmentti ja Muiden suunnittelijoiden merkit -segmentti ovat erisuuruista bruttokateprosentistaan huolimatta taloudellisilta ominaispiirteiltään samankaltaisia. Turkkisegmentin taloudelliset ominaispiirteet ovat erilaiset, koska se poikkeaa muista segmenteistä kasvunsa ja toimintariskiensa puolesta, joskin sen keskimääräinen bruttokate on lähellä Muiden suunnittelijoiden merkit -segmentin bruttokatetta.

Johdon on hyvä tiedostaa, että jotkut valvojat saattavat kyseenalaistaa edellä esitetyn johtopäätöksen, koska Omien merkien ja Muiden suunnittelijoiden merkien bruttokatteet poikkeavat toisistaan. Bruttokatteiltaan erilaisten toimintasegmenttien yhdistämisessä tulee noudattaa varovaisuutta, ja on syytä varmistua siitä, että segmentit ovat erisuuruista katteistaan huolimatta taloudellisesti samankaltaisia. Jos toimintasegmenttien pitkän aikavälin bruttokatteiden väliset erot kasvavat, tulee yhä vaikeammaksi perustella toimintasegmenttien taloudellista samankaltaisuutta.

## 2.4 Kuinka 10 %:n testi tulee tehdä silloin, kun jokainen toimintasegmentti raportoi erilaiset segmentin tulosta ja varoja kuvaavat luvut?

Silloin kun segmentit esittävät erilaisia tulosta, varoja tai velkoja kuvaavia lukuja, pitää 10 %:n testin suorittamista varten kehittää yhdenmukainen mittari. Tätä mittaria tulee käyttää riippumatta siitä, käyttääkö ylin operatiivinen päätöksentekijä kyseistä lukua segmenttien tuloksellisuuden arviointiin.

### Esimerkki – Segmentit käyttävät erilaisia tulosta kuvaavia lukuja

Yrityksellä on kolme toimintasegmenttiä, joita ei yhdistämiskriteerien perusteella ole mahdollista yhdistää keskenään.

Ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle raportoidaan seuraavat tiedot:

- Segmentin 1 tuloraportointi perustuu liikevoittoon, johon eläkekulut sisällytetään maksuperusteisesti. Se on ainoa segmentti, joka raportoi eläkekuluja, sillä kahdelle muulle segmentille niitä ei ole kohdistettu. Varoja koskevat tiedot rajoittuvat myyntisaamisiin.
- Segmentin 2 tuloraportointi perustuu voittoon ennen veroja. Se sisältää konsernitason sisäisen pääomakuluveloituksen, joka on kohdistettu vain segmentille 2. Varoja koskevat tiedot sisältävät vain myyntisaamiset ja aineellisen käyttöomaisuuden.
- Segmentin 3 tuloraportointi perustuu voittoon verojen jälkeen. Varoista raportoidaan vain myyntisaamiset ja aineellinen käyttöomaisuus.
- Liikevoitto on alin tulosta kuvaava luku, joka ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle toimitetaan kaikista kolmesta segmentistä, joten 10 %:n testi tulee tehdä tämän luvun perusteella. Varoihin sovelletaan samaa lähestymistapaa. Näin ollen myyntisaamisten määrä on yhdenmukaisin varoja koskeva luku 10 %:n testiä varten.

## 2.5 Kuinka toimintasegmentit tulee määritellä IFRS 8:n kappaleen 13(b) mukaisesti silloin, kun toiset segmentit tekevät voittoa ja toiset tappiota?

Yrityksen tuloksen perusteella tehtävässä 10 %:n testissä selvitetään, onko segmentin raportoiman voiton tai tappion absoluuttinen määrä vähintään 10 % siitä luvusta, joka on absoluuttiselta määrältään suurempi seuraavista:

- (i) kaikkien voitollisten segmenttien yhteenlasketut voitot; ja
- (ii) kaikkien tappiollisten toimintasegmenttien yhteenlasketut tappiot.

### Esimerkki – Raportoitavien segmenttien määritteleminen

Yhtiöllä A on toimintasegmentit A–F. Segmenttien liikevaihdot (sisäiset ja ulkoiset), tulokset ja varat ovat seuraavan taulukon mukaiset. Yrityksen A täytyy päättää, kuinka monta raportoitavaa segmenttiä sillä on. Lukujen suuruudet suhteessa toisiinsa eivät ole muuttuneet edellisvuodesta.

Segmentti	Kokonaisliikevaihto	Voitto/tappio	Varat yhteensä
A	11 000	2 000	25 000
B	7 500	1 000	15 500
C	3 000	-1 000	10 500
D	3 500	-500	7 000
E	4 000	600	7 000
F	1 500	400	3 500
	<b>30 500</b>	<b>2 500</b>	<b>68 500</b>

Segmentit A, B, D ja E ylittävät selvästi IFRS 8:n kappaleen 13 kohtien (a) ja (c) mukaiset liikevaihdon ja varojen määrää koskevat kynnysarvot ja ovat siten erikseen raportoitavia segmenttejä. Tuloksen osalta testiä ei ole tarpeen tehdä.

Segmentti C ei ylitä liikevaihdon kynnysarvoa, mutta sen varat ovat niin suuret, että se on raportoitava segmentti. Tähtäkään osin ei ole tarpeen tehdä testiä tuloksen perusteella.

Segmentin F liikevaihto ei ylitä kynnysarvoa, eivät myöskään sen varat, mutta sen voitto 400 on 10 % tappiollisten segmenttien yhteenlaskettujen tappioiden absoluuttisesta määrästä (1 500) tai sitä suuremmasta ei-tappiollisten segmenttien yhteenlasketusta voitosta (4 000 segmentti F mukaan luettuna). Näin ollen F on raportoitava segmentti.

## 2.6 Voidaanko ei-raportoitavia toimintasegmenttejä koskevat tiedot yhdistää ja esittää ryhmässä ”kaikki muut” yhdessä segmentti-informaation ja virallisen tilinpäätöksen välisten täsmätyserien kanssa?

Ei voida. IFRS 8:n kappaleen 16 mukaan kaikki ei-raportoivat toimintasegmentit ja muut liiketoiminnot on yhdistettävä ja esitettävä sellaisenaan ryhmässä ”kaikki muut”. Muut täsmätyserät tulee esittää erikseen laskelmassa, jossa segmenttien yhteenlasketut luvut täsmäytetään konsernitilinpäätöksen lukuihin.

## 2.7 Voidaanko ”epäolennainen ei-raportoitava” segmentti yhdistää johonkin raportoitavaan segmenttiin, vaikka IFRS 8:n kappaleen 12 mukaiset yhdistämiskriteerit eivät täytyisi?

Ei voida. Kaksi tai useampia toimintasegmenttejä saadaan yhdistää vain, jos kaikki yhdistämiskriteerit täyttyvät. Poikkeuksena tähän IFRS 8:n kappale 14 sallii kahden tai useamman epäolennaisen ei-raportoitavan segmentin (ts. toimintasegmenttien, jotka eivät ylitä 10 %:n määrällisiä kynnysarvoja) yhdistämisen, jos ne ovat taloudellisilta ominaispiirteiltään samankaltaisia ja viidestä yhdistämiskriteeristä suurin osa täyttyy.

### Kommentti

Yritys on määritellyt kaksi toimintasegmenttiä, joista toinen on raportoitava segmentti ja toinen ei. Epäolennaista ei-raportoitavaa segmenttiä voidaan tällaisissa tilanteissa käsitellä jollakin seuraavista tavoista (olettaen, että IFRS 8:n kappaleen 15 mukainen 75 %:n raja ylittyy):

- segmentti sisällytetään ryhmään ”kaikki muut”;
- segmentti raportoidaan vapaaehtoisesti erikseen; tai
- soveltuviin tapauksiin segmentti yhdistetään IFRS 8:n kappaleen 14 mukaisesti muihin eri-raportoitaviin segmentteihin.

## 2.8 Tuleeko IFRS 8:n kappaleen 15 mukaista 75 %:n testiä sovellettaessa aina valita seuraavaksi suurin toimintasegmentti?

Ei. Yrityksen tulee valita seuraavaksi merkityksellisin toimintasegmentti.

### Kommentti

Seuraavaksi merkityksellisin toimintasegmentti saattaa olla liikevaihdoltaan seuraavaksi suurin, mutta tätä ei edellytetä. Yritysten tulee ottaa huomioon sekä määrällisiä että laadullisia tekijöitä ratkaistessaan, mikä segmentti olisi merkityksellisin tilinpäätöksen käyttäjille. Yritys voi esimerkiksi valita liikevaihdoltaan pienen segmentin, koska se on potentiaalinen kasvusegmentti, jonka odotetaan tuovan konsernille merkittävästi liikevaihtoa tulevaisuudessa.

Epäolennaiset segmentit voidaan yhdistää olennaisiin segmentteihin vain siinä tapauksessa, että yhdistäminen on peruseriaatteen mukaista, segmentit ovat taloudellisesti samankaltaisia ja täyttävät kaikki IFRS 8:n kappaleessa 12 tarkoitetut yhdistämiskriteerit.

## Esimerkki – Merkityksellisimmän toimintasegmentin valitseminen

Yhtiö A on määritellyt seuraavat toimintasegmentit:

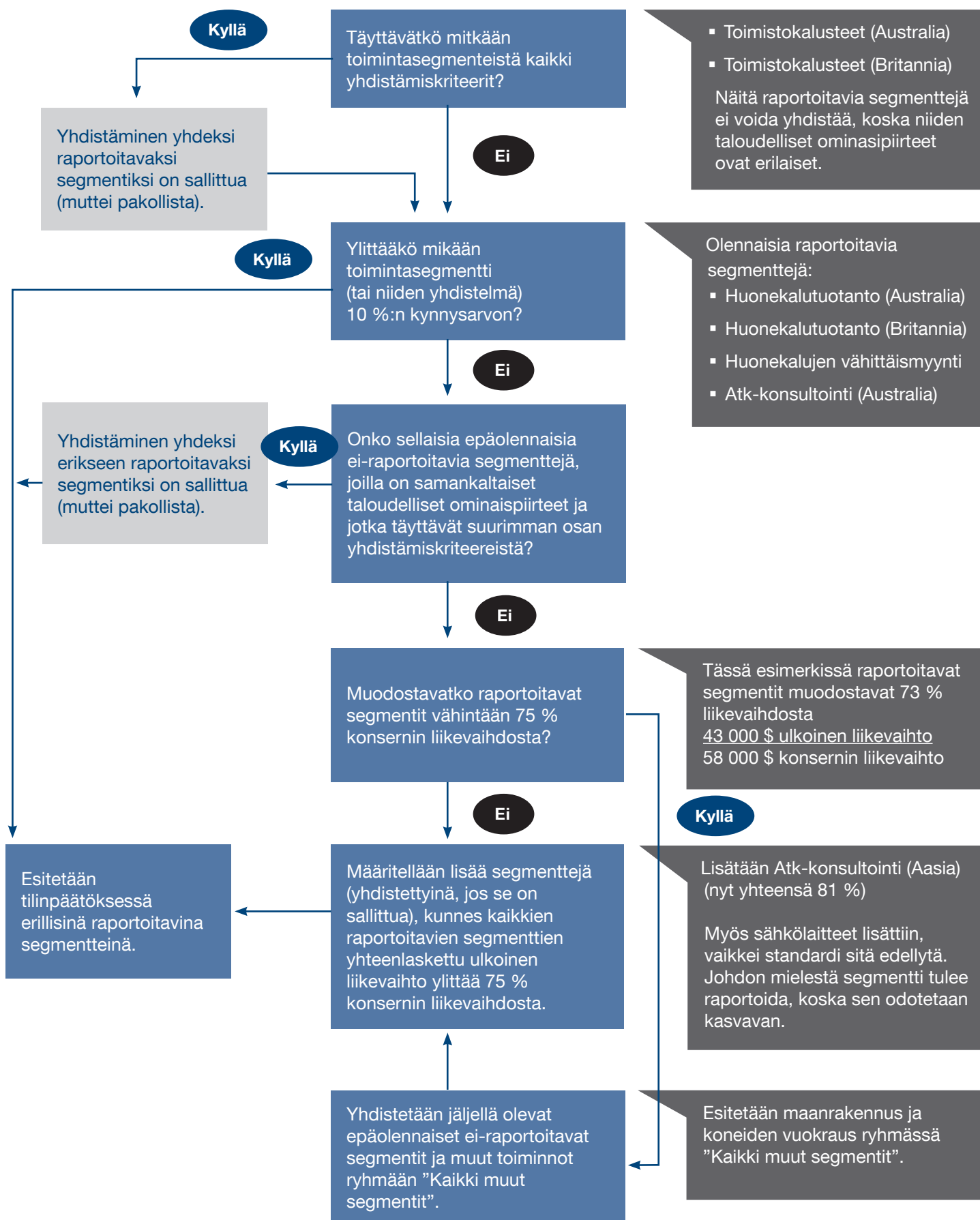
Segmentti	Liike- vaihto yht. \$'000	% segmenttien liike- vaihdosta	EBITDA \$'000	% EBITDAsta	Kokonais- varat \$'000	% segmenttien varoista
<b>Australian huonekalutuotanto</b>						
– Kotikalusteet	9 000	25	2 020	24	7 000	23
– Toimistokalusteet	<u>6 100</u>		<u>1 370</u>		<u>4 730</u>	
	<b>15 100</b>		<b>3 390</b>		<b>11 730</b>	
<b>Britannian huonekalutuotanto</b>						
– Kotikalusteet	3 000	9	820	10	3 300	11
– Toimistokalusteet	<u>2 100</u>		<u>580</u>		<u>2 200</u>	
	<b>5 100</b>		<b>1 400</b>		<b>5 500</b>	
<b>Huonekalujen vähittäismyynti</b>	11 600	20	1 900	14	11 600	23
<b>Atk-konsultointi (Australia)</b>	13 300	22	4 000	28	9 640	19
<b>Atk-konsultointi (Aasia)</b>	4 100	7	700	5	3 500	7
<b>Sähkölaitteet</b>	3 850	6	900	6	2 590	3
<b>Maanrakennus</b>	5 500	9	1 000	7	4 500	9
<b>Koneiden vuokraus</b>	1 100	2	897	6	1 718	3
<b>Segmentit yhteensä</b>	<b>59 650</b>		<b>14 187</b>		<b>50 778</b>	
<b>Konsernitilin-päätöksen mukainen liikevaihto</b>	53 900*					

\* Segmenttien yhteenlasketun liikevaihdon ja konsernitilin päätöksen mukaisen liikevaihdon välinen ero johtuu huonekaluliiketoimintojen välisistä sisäisistä myynneistä.

Australian ja Britannian huonekalutuotannon kotikaluste- ja toimistokalustesegmentit ovat taloudellisilta ominaispiirteiltään samankaltaisia kaikissa IFRS 8:n kappaleessa 12 tarkoitetuissa suhteissa.

Seuraava vuokaavio havainnollistaa eri vaiheita ratkaistaessa, mitkä segmentit tulisi esittää erikseen raportoitavina segmentteinä ja mitkä ovat epäolennaisia ei-raportoitavia segmenttejä, jotka esitetään ryhmässä ”kaikki muut segmentit”.

# Raportoitavat segmentit



- Toimistokalusteet (Australia)
- Toimistokalusteet (Britannia)

Näitä raportoitavia segmenttejä ei voida yhdistää, koska niiden taloudelliset ominaispiirteet ovat erilaiset.

Olellaisia raportoitavia segmenttejä:

- Huonekalutuotanto (Australia)
- Huonekalujen vähittäismyynti
- Atk-konsultointi (Australia)

Tässä esimerkissä raportoitavat segmentit muodostavat 73 % liikevaihdosta

43 000 \$ ulkoinen liikevaihto  
58 000 \$ konsernin liikevaihto

**Kyllä**

Lisätään Atk-konsultointi (Aasia) (nyt yhteensä 81 %)

Myös sähkölaitteet lisättiin, vaikkei standardi sitä edellyttä. Johdon mielestä segmentti tulee raportoida, koska sen odotetaan kasvavan.

Esitetään maanrakennus ja koneiden vuokraus ryhmässä "Kaikki muut segmentit".

## Segmenteistä esitettävät tiedot

### 3.1 Jos ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle toimitetaan useampi kuin yksi segmentin tulosta kuvaava luku, mikä luku tulee raportoida segmentin tuloksena?

Jos ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle toimitetaan useampi kuin yksi tulosta kuvaava luku, tulee niistä valita esitettäväksi se luku, jota tämä käyttää eniten arvioidessaan tulosta ja päättäessään resurssien jakamisesta. Jos kaksi tai useampi luku on ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle yhtä olennainen, tulee esittää se luku, joka on lähimpänä vastaavaa yrityksen tilinpäätöksessä esitettävää lukua.

Lisätietojen esittäminen voi olla tarpeen joissakin tilanteissa. Seuraavassa on esimerkki tällaisesta.

#### **Esimerkki – Yhtiössä A käytetään kahta erilaista voittolukua**

Yhtiössä A ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle raportoidaan kaksi erilaista segmenttikohtaista tulosta: liikevoitto ja voitto ennen veroja. Segmentin liikevoitto määritetään samoilla arvostusperusteilla kuin konsernin liikevoitto. Segmentin voitto ennen veroja sen sijaan sisältää joitakin sisäisiä pääomakustannusveloituksia, jotka eliminoidaan laskettaessa konsernin voittoa ennen veroja. Ulkoisessa raportoinnissa käytettäisiin segmentin liikevoittoa, koska se on lähimpänä yhtiön tilinpäätöksen vastaavaa lukua.

Korkotuotoista ja -kuluista esitettäisiin lisätietoja, koska kyseiset luvut sisältyvät ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle raportoitavaan voittoon ennen veroja.

Segmentin tulosta kuvaava luku voi olla jokaisella toimintasegmentillä erilainen, koska eri segmentit voivat raportoida ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle erilaisia tuloslukuja. IFRS 8:n kappaleen 27 mukaan yhtiöiden on kerrottava kunkin segmentin tuloksen määrittämisperusteet.

### 3.2 Mikä luku tulee raportoida silloin, kun ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle toimitetaan varoja koskevaa tietoa vain rajoitetusti tai tämä ei tarkastele sitä lainkaan?

IFRS 8:n kappaleen 25 mukaan raportoidaan ne varat, jotka sisältyvät ylimmän operatiivisen päätöksentekijän käyttämään segmentin varoja kuvaavaan lukuun.

Tilanne	Varojen esittäminen
Varoja koskevat tiedot ovat saatavissa, mutta niitä ei raportoida ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle tai tämä ei käytä niitä.	Ei esitetä mitään tietoja segmentin varoista*. Liitetiedoissa kerrotaan, ettei varoja koskevia tietoja raportoida sisäisesti.
Varoja koskevat tiedot raportoidaan ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle, mutta tämä ei käytä niitä.	Esitetään varoja koskevat tiedot, jotka sisältyvät muihin ylimmälle päätöksentekijälle toimitettaviin raportteihin, vaikkei ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttäisi näitä tietoja.
Varoja koskevat tiedot rajoittuvat käteisvaroihin, vaihto-omaisuuteen ja myyntisaamisiin.	Kyseisten varojen yhteismäärä esitetään segmentin varoina. Segmenttien raportointien varojen yhteismäärä täsmätetään konsernin kokonaisvaroihin. Erilaisesta määrittämistavasta esitetään selvitys.
Ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle toimitetaan lyhytaikaisista varoista johdettuja tunnuslukuja (esim. käyttöpääoma) ja tämä tarkastelee niitä. Tunnuslukujen osatekijöitä ei raportoida erikseen.	Erityisiä tietoja varoista tai käyttöpääomasta ei tarvitse esittää. Vaikka tunnusluvun osatekijänä on varoja kuvaava luku, tämä osatekijä ei ole olennainen ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tekemien päätösten kannalta. Yritys voi kuitenkin raportoida käyttöpääoman yhteismäärän vapaaehtoisesti ja täsmäyttää sen konsernitilinpäätöksen mukaiseen käyttöpääomalukuun.

Myös pitkäaikaisten varojen maantieteellinen jakauma on esitettävä (IFRS 8 kappale 33(b)), vaikkei ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelisi tällaista tietoa.

\* IFRS 8:n perustelujen kappaleessa BC35 todetaan, että segmentin kokonaisvaroja kuvaava luku tulee esittää kaikista segmenteistä riippumatta siitä, tarkasteleeko ylin operatiivinen päätöksentekijä näitä lukuja. IASB päätti joulukuussa 2007, että kappaletta BC35 tulee muuttaa siten, että segmentin varoja kuvaava luku esitetään vain, jos tämä tieto toimitetaan ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle. Muutos tulee voimaan osana vuotuisia parannuksia (Annual Improvements) 2009. Siihen saakka on mielestämme parasta esittää segmenttien varat kappaleen BC35 mukaisesti.

### 3.3 Tuleeko voittoa tai tappiota ja varoja ja velkoja kuvaavien toimintasegmentikohtaisten lukujen olla konsernitilinpäätöksen laatimisessa sovellettavien IFRS-periaatteiden mukaisia?

Ei. IFRS 8:n kappaleen 25 mukaan tiedot on esitettävä samalla perusteella kuin ne raportoidaan sisäisesti, vaikkei segmentti-informaatio olisi IFRS:n tai muiden konsernitilinpäätöstä laadittaessa käytettävien periaatteiden mukainen.

#### Kommentti

Esimerkki tällaisista tilanteista on kassaperusteisesti (suoriteperusteisen vastakohtana) esitettävä segmentti-informaatio tai ulkomaisista tytäryrityksistä koostuvien segmenttien raportointi paikallisten laskentaperiaatteiden mukaisesti.

Vaikka arvostusperusteen määrittäminen on joustavaa, yritysten tulee IFRS 8:n kappaleen mukaan esittää selvitys seuraavista:

- raportoitavien segmenttien välisten liiketoimien kirjanpitokäsittely
- segmenttien yhteenlaskettujen lukujen ja koko konsernin lukujen välisten erojen luonne. Esimerkiksi erilaisista laatimisperiaatteista ja koko konsernin tasolla syntyneiden menojen erilaisista allokointiperiaatteista johtuvat erot, jotka on välttämätöntä tietää segmentti-informaation ymmärtämiseksi. Lisäksi tulisi esittää, minkä tyyppisiä muutoksia arvostusperiaatteissa on tapahtunut edellisiin tilikausiin verrattuna ja mikä on näiden muutosten vaikutus; ja
- minkälaisia epäsymmetrisiä allokointeja raportoitaville segmenteille on tehty ja mikä on niiden vaikutus. Yritys voi esimerkiksi kohdistaa segmentille poistoja kohdistamatta sille vastaavia poistojen kohteena olevia hyödykkeitä.

Lisäksi IFRS 8:n kappaleen 28 mukaan vaaditaan raportoitujen segmenttilukujen ja konsernitilinpäätöksen välisiä täsmäytyslaskelmia.

### 3.4 Mitä tulee esittää segmenttitiedoissa, jos ylin operatiivinen päätöksentekijä saa vain rahavirtainformaatiota (ts. ei saa lainkaan voittoa tai varoja koskevaa informaatiota)?

Yrityksen tulee esittää vain sitä tietoa, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää segmenttien tuloksellisuuden arvioimiseen ja resurssien kohdistamiseen segmenteille; näin ollen yrityksen tulee esittää rahavirtoihin perustuvat tiedot ja sitten täsmäyttää rahavirrat liikevaihtoon, voittoon tai tappioon ennen veroja sekä kokonaisvaroihin.

### 3.5 Milloin yrityksen pitäisi arvioida ja tarkistaa segmenttiraportointiaan?

IFRS 8 ei sisällä erityistä ohjeistusta siitä, mitkä muutokset edellyttäisivät raportoitavien toimintasegmenttien muuttamista. Jos tapahtuu muutoksia siinä, kuka tai mikä on ylin operatiivinen päätöksentekijä, ja/tai tiedoissa, jotka toimitetaan sille ja jota se käyttää tuloksellisuuden arvioimiseen ja resurssien kohdistamiseen, voi tämä vaikuttaa toimintasegmenttien määrittelemiseen. Näin ollen johdon tulee jokaisena tilinpäätöspäivänä arvioida, onko toimintasegmentti-informaatio edelleen asianmukaista.

#### Kommentti

Toimintasegmenttien määrittelemiseen vaatii merkittävästi harkintaa ja selvityksiä, joten on tärkeää ottaa huomioon, kuinka sisäiset organisaatiomuutokset vaikuttavat toimintasegmenttien määrittelyyn ja niistä esitettäviin lukuihin.

Toimintasegmenttejä määriteltäessä tulee ottaa huomioon seuraavia asioita:

- Kuka tai mikä on ylin operatiivinen päätöksentekijä ja mitä tietoja tämä tarkastelee?
- Onko ylin operatiivinen päätöksentekijä vaihtunut (ts. onko raportointiketjuissa tapahtunut muutoksia)?
- Kuinka ylimmän operatiivisen päätöksentekijän saama raportointipaketti on muuttunut?
- Onko organisaatiokaaviossa tapahtunut muutoksia (ts. onko liiketoimintoja hankittu tai myyty)?
- Ovatko henkilöt, joita ylin operatiivinen päätöksentekijä tapaa säännöllisesti, vaihtuneet?
- Onko tapahtunut muutoksia budjetointiprosessissa tai siinä, millä tasoilla budjetit tehdään?
- Mitä yritys viestii ulkopuolisille, kuten sijoittajille, luotonantajille ja asiakkaille?

Tilanteita, jotka voivat vaikuttaa määriteltyihin toimintasegmentteihin:

- Uuden liiketoiminta-alueen aloittaminen.
- Liiketoiminta-alue vs. maantieteellinen alue (ts. yrityksellä on uusi toimitusjohtaja ja sisäisessä raportoinnissa ollaan siirtymässä maantieteelliseen jakoon perustuvasta raportoinnista tuotelinjakohtaiseen raportointiin).
- Uudet järjestelmät ja raportointityökalut (ts. on otettu käyttöön uusi järjestelmä, joka sisältää erilaisia raportointityökaluja ja on mahdollistanut liiketoimintojen erilaisen raportoinnin ja johtamisen).

### 3.6 Tuleeko segmentti-informaatiota oikaista, kun raportoitavien segmenttien koostumus muuttuu uudelleenorganisoinnin seurauksena?

Kyllä. Jos yritys muuttaa sisäistä organisaatorakennettaan siten, että sen raportoitavien segmenttien koostumus muuttuu, sen tulee oikaista aikaisempien tilikausien (ja osavuosisjaksojen) vertailutiedot, paitsi jos tiedot eivät ole saatavissa ja niiden tuottamisesta koituisi kohtuuttomia kustannuksia.

Johdon tulee ratkaista jokaisen esitettävän erän osalta erikseen, onko tieto saatavissa, ja jos ei ole, aiheutuisiko sen tuottamisesta kohtuuttomasti kustannuksia. Tämä tarkoittaa, että yritys saattaa esittää osittain oikaistuja ja osittain oikaisemattomia vertailutietoja, ja tästä on esitettävä selvitys.

Taulukossa on muita esimerkkejä siitä, milloin vertailutietojen oikaisemista edellytetään.

Tilanne	Onko tiedot oikaistava?	Kommentti
Aiemmin epäolennaisesta ei-raportoitavasta segmentistä tulee kuluvalle tilikaudella olennainen.	Kyllä. Edellisen tilikauden luvut oikaistaan vastaamaan uusia raportoitavia segmenttejä.	Tiedot on oikaistava, vaikka segmentin ei arvioidaisi ylittävän 10 %:n kynnyksarvoa tulevaisuudessa (ts. kyseessä on kertaluonteinen tapahtuma).
Aiemmin raportoidusta segmentistä tulee kuluvalle tilikaudella ei-raportoitava.	Ei. Jos johto katsoo segmentin olevan edelleen merkittävä, se raportoidaan edelleen erikseen.	Tulee esittää tiedot siitä, ettei segmentti täytä määrällisiä kynnyksarvoja mutta sen katsotaan edelleen olevan merkittävä.
	Kyllä. Jos sen ei katsota olevan enää merkittävä, sitä ei tulisi raportoida erikseen ja edellisen tilikauden luvut tulisi oikaista vastaamaan nykyistä esittämistapaa.	Esitetään oikaisua kuvaavat tiedot.
Sovelletaanko standardia ensimmäistä kertaa	Kyllä.	–

### 3.7 Tuleeko segmentti-informaatiota oikaista, kun segmentin voittoa tai tappiota kuvaava luku muuttuu?

Ei. IFRS 8:n mukaan oikaisemista vaaditaan (jos se on käytännössä mahdollista) vain silloin, kun segmenttien koostumuksessa on tapahtunut muutoksia, jotka johtuvat yrityksen sisäisen organisaatorakenteen muutoksista. Vaikkei oikaisemista vaadita, suosittelemme kaiken segmentti-informaation esittämistä vertailukelpoisella tavalla niin pitkälti kuin se on käytännössä mahdollista. Jos aiempien tilikausien tietoja ei oikaista, täytyy IFRS 8:n kappaleen 27(e) mukaan kuitenkin esittää ”minkälaisia muutoksia aiempiin kausiin nähden on arvostusmenetelmissä, joita on käytetty segmenttien voiton tai tappion määrittämiseen, sekä tällaisten muutosten mahdolliset vaikutukset segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun”.

### 3.8 Miten määritellään ”olennainen”, kun on esitettävä erikseen yksittäiseen maahan liittyvät olennaiset tuotot ja pitkäaikaiset varat?

IFRS 8:ssa ei määritellä, mitä ”olennainen” tarkoittaa arvioitaessa, onko yksittäiseen maahan liittyvät tuotot tai pitkäaikaiset varat esitettävä erikseen.

Olennaisuutta tulee arvioida sekä laadullisesta että määrällisestä näkökulmasta. Kun olennaisuutta arvioidaan määrällisesti, standardissa käytetään 10 %:n kynnyksarvoa sen ratkaisemiseen, onko toimintasegmentti raportoitava. Samaa kynnyksarvoa voi soveltaa myös ratkaistessa, ovatko yksittäiseen maahan liittyvät tuotot tai varat niin olennaisia, että ne esitetään erikseen.

#### Kommentti

PwC:n näkemys on, että olennaisuustesti tulee tehdä vertaamalla maakohtaisia liikevaihtolukuja tai varoja koko yrityksen ulkoiseen liikevaihtoon tai varoihin (kotimaa mukaan lukien) sen sijaan että lukuja verrattaisiin vain ulkomaiden liikevaihtoon ja varoihin (siis ilman kotimaan lukuja).

## Muuta huomioon otettavaa

### 4.1 IFRS 8:n vaikutus omaisuuserien arvonalentumisten käsittelyyn

IFRS 8:n julkaiseminen on aiheuttanut muutoksen IAS 36 ”Omaisuuserien arvon alentuminen” -standardiin. IAS 36:n mukaan liiketoimintojen yhdistämisessä syntyvä liikearvo on kohdistettava hankkijaosapuolen senhetkisille rahavirtaa tuottaville yksiköille. IAS 36:ta muutettiin niin, että rahavirtaa tuottavat yksiköt tai yksikköjen ryhmät, joille liikearvoa kohdistetaan, eivät saa olla suurempia kuin IFRS 8:n mukaisesti määritelty toimintasegmentti.

Tästä seuraa, että kaikkien yritysten tulee ennen arvonalentumistestausten aloittamista tarkistaa, ovatko niiden rahavirtaa tuottavat yksiköt muuttuneen säännön mukaisia.

### 4.2 Segmenttiraportointi listattujen tytäryritysten erillistilinpäätöksissä

Listattujen tytäryritysten tulee esittää segmentti-informaatiota. Listatun tytäryrityksen tulisi määritellä segmenttinsä samalla tavoin kuin emoyrityksen. Tämä tarkoittaa ylimmän operatiivisen päätöksentekijän nimeämistä, toimintasegmenttien määrittelemistä ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tekemän tarkastelun pohjalta sekä raportoitavien segmenttien esittämistä IFRS 8:n mukaisesti. On odotettavissa, että monissa tapauksissa tytäryrityksen erillistilinpäätöksessä raportoitavat segmentit eivät ole yhtenevät emoyrityksen kyseisen tytäryrityksen toiminnasta raportoimien segmenttien kanssa. Listatun tytäryrityksen raportoimat segmenttitiedot ovat yleensä yksityiskohtaisempia kuin vastaavat segmenttitiedot emoyrityksen tilinpäätöksessä.

### 4.3 Yhdenmukaistaminen USA:n SFAS 13-standardiin nähden

IFRS 8 vastaa lähes täysin SFAS 131 -standardia. Standardien välillä on yhä joitakin pieniä eroja, jotka luetellaan IFRS 8:n perusteluissa.

IFRS 8	SFAS 131	Vaikutus
Käytetään englanninkielistä termiä ”non-current assets” (suom. ”pitkäaikaiset varat”)	Käytetään englanninkielistä termiä ”long lived assets”	”Long lived assets” rajoittuu aineellisiin hyödykkeisiin, kun taas ”non-current assets” kattaa myös aineettomat hyödykkeet.
Segmentin velat esitetään, jos niistä toimitetaan säännöllisesti tietoja ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle.	Tätä tietoa ei edellytetä.	Vaikuttaa joidenkin yritysten esittämiin tietoihin.
Sallii matriisirakennetta käyttävien yritysten määrittellä segmentit joko tuotteiden/ palvelujen tai maantieteellisten alueiden perusteella.	Matriisirakennetta käyttävien yritysten on määriteltävä segmentit tuotteiden tai palveluiden perusteella.	IFRS 8:aa sovellettaessa ratkaistaan harkintaa käyttäen, kumpi peruste johtaa hyödyllisimmän tiedon tuottamiseen.

### 4.4 Mitä on tulossa?

IASB on antanut ymmärtää, että IFRS 8:n soveltamisala tulee muuttumaan, kun pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskeva standardi valmistuu. Tarkoituksena on, että IFRS 8 koskisi kaikkia julkisen tilivelvollisuuden alaisia yrityksiä. Tämä tarkoittaa, että IFRS 8 tulisi sovellettavaksi aina, kun yrityksen täytyy soveltaa IFRS-standardeja täysin eikä se voi soveltaa pienille ja keskisuurille yrityksille tarkoitettua standardia.

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.



[www.pwc.com/ifrs](http://www.pwc.com/ifrs)  
[www.pwc.com/fi/ifrs](http://www.pwc.com/fi/ifrs)

[www.pwc.com/fi](http://www.pwc.com/fi)

PricewaterhouseCoopers Oy, PL 1015 (Itämerentori 2), 00101 Helsinki. Puhelin 09 22 800.

PricewaterhouseCoopers-ketjuun kuuluvat jäsenyritykset tarjoavat tilintarkastusta, verokonsultointia ja neuvontapalveluja. Ketjun yrityksissä työskentelee yli 163 000 henkilöä 151 maassa. Suomessa toimimme 700 hengen voimin 15 paikkakunnalla.

© 2009 PricewaterhouseCoopers Oy. Kaikki oikeudet pidätetään.

"PricewaterhouseCoopers" viittaa PricewaterhouseCoopers International Limited -jäsenyritysten muodostamaan ketjuun, jonka jokainen jäsen on itsenäinen juridinen yhtiö.