

IFRS 10 minuutissa

Ajankohtaisia liiketoiminnallesi tärkeitä IFRS-aiheita PricewaterhouseCoopersin tarjoamana

2/2008

IFRIC 13 -kanta-asiakasohjelmat - edut käypään arvoon

Nykyisessä yritysmaailmassa erilaiset kanta-asiakasohjelmat ovat tavanomaisia. Kanta-asiakasohjelmia löytyy mm. lento-, vähittäiskauppa-, hotelli- ja lehti-yhtiöiltä. Kirjanpidollinen käsittely kanta-asiakasohjelmien osalta on ollut yrityksissä vaihtelevaa. Osa yrityksistä on käsitellyt ohjelmien kustannuksia markkinointikustannuksina, kun osa taas on käsitellyt erää liikevaihdon oikaisueränä.

Uusi IFRIC-tulkinta koskee kaikkia niitä yhtiöitä, jotka myöntävät etuja yhtiönsä tuotteiden/palveluiden ostajalle riippumatta siitä, toimittavatko yhtiöt itse nämä edut vai ei. Kirjanpidollisen käsittelyn kannalta on olennaista asian linkittyminen varsinaiseen myyntitapahtumaan. Tulkintaa ei sovelleta, mikäli palkkiota käytetään vain ns. "sisäänheittoalennuksina", kuten erilaiset alennuskuponit tai alennukset jostain tietystä tuotteesta. Mikäli palkkio tai alennuskupongi on liitetty esim. ostettavaan tuotteeseen, niin tällainen on osa tulkinnan piiriin kuuluvia transaktioita.

Kanta-asiakasohjelmat voidaan karkeasti jakaa neljään erityyppiseen ohjelmaan:

- Ohjelmat, joissa palkinnot oikeuttavat alennuksiin hyödykkeissä ja/tai palveluissa liikkeessä, jossa ostotapahtuma on tehty
- Ohjelmat, joissa palkinnot oikeuttavat alennuksiin hyödykkeissä ja/tai palveluissa samaan ketjuun kuuluvissa yhtiöissä
- Ohjelmat, joissa palkinnot oikeuttavat alennuksiin hyödykkeissä ja/tai palveluissa, jotka toinen osapuoli tuottaa (esim. luottokorttitot, jotka oikeuttavat lentopisteisiin).

Soveltamisaika: IFRIC julkaisi tulkintaohjeen "IFRIC 13 Kanta-asiakasohjelmat" 28. päivänä kesäkuuta 2007. Siirtymäsäännösten mukaan tulkintaohjetta tulee noudattaa 1. heinäkuuta 2008 jälkeen alkavilta tilikausilta. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Soveltaminen edellyttää tulkinnalle EU:n hyväksyntää, jota 30.4.2008 ei ole vielä tullut. Käytännössä IFRIC 13:n mukaisesti yhtiöiden, joiden tilikausi on kalenterivuosi, tulee raportoida kuluvan vuoden tietonsa ensi vuoden vertailutietoina.

Tulkinta edellyttää käyvän arvon määrittämistä ohjelmien "pisteille". Ongelmana on, että tulkinta ei ota enempää kantaa siihen, kuinka tämä käypä arvo tulee laskea. Lähtökohtana on pisteiden arvostaminen käypään arvoon käyttäjän eli loppuasiakkaan näkökulmasta.

Käytännössä tulkinta edellyttää myyntitapahtuman jakamista kahteen osaan, jossa pisteiden käypä arvo voidaan tulouttaa vasta etujen käyttämisen yhteydessä ja myynti muilta osin alkuperäisen suoritteeseen tai palvelun luovuttamisen yhteydessä. Saadusta vastikkeesta se osuus, joka kohdistuu pisteiden arvoon, kirjataan alunperin siirtovelaksi, josta sitä tuloutetaan palkintopisteiden käytön yhteydessä.

Tulkinta selkeyttää kirjanpidollista käsittelyä. Erilaisia kanta-asiakasohjelmia tarjoavien yhtiöiden tilinpäätösten vertailukelpoisuus kasvaa muutoksen myötä. Tulkinta kattaa myös tappiolisten sopimusten kirjanpidollisen käsittelyn. Käypään arvoon arvostaminen saattaa tuottaa erilaisissa epämuodollisissa järjestelmissä erityisiä hankaluuksia. Esimerkiksi *Kerää 10 leimaa ja saat yhden tuotteen ilmaiseksi!* tyyppisten tietojen kerääminen voi olla haastavaa. Tulkinta sinällään ei myönnä poikkeusta tällaiselle järjestelmälle, eikä sitä voida jättää kirjanpidollisessa käsittelyssä huomioimatta. Riittävien tietojen saanti kanta-asiakasohjelmien laskentaa varten saattaa edellyttää tietojärjestelmien muutoksia yhtiöissä. Tietojärjestelmämuutoksia tarvitaan todennäköisemmin sellaisissa yhtiöissä, joissa pisteelle ei ole laskettu vielä käypää arvoa.

Yritysten talousosastojen tulisi harkita omissa kanta-asiakasohjelmiansa osalta seuraavia seikkoja

- Mikä on yhden pisteen arvo? Mitä informaatiota tarvitaan, jotta voidaan laskea pisteen arvo?
- Onko ohjelman pisteitä mahdollisuus käyttää rajoittamattoman vai rajoitetun ajan?
- Toimitaanko omissa nimissä vai agenttina?
- Ovatko kirjattavat tuotot liikevaihtoa vai muita liiketoiminnan tuottoja?

Esimerkki pisteiden käypään arvoon arvostamisesta

Yhtiö myöntää 80 pistettä jokaisesta 100 euron ostoksesta. Pisteet voidaan vaihtaa yhtiön myymiin hyödykkeisiin. Asiakkailla on kolme vuotta aikaa käyttää kerryttämiään pisteitä. Yhtiöstä luovutetaan 1000 pisteellä hyödykkeitä, joiden jälleenmyyntihinta on 60 euroa. Kustannus näistä hyödykkeistä yhtiölle on 12 euroa. Esimerkissä oletetaan, että myynti, josta on kertynyt 120 pistettä, on ollut 150 euroa. Pisteistä 100 odotetaan käytettävän.

Pisteiden käypä arvo on yhteensä 7,20 euroa ($60 \text{ €} \cdot (120/1000)$). Koska vain osa pisteistä odotetaan käytettävän, tulee tämä huomioida arvostuksessa. Kirjanpitoon merkittävä "käypä arvo" on 6 euroa ($7,20 \text{ €} \cdot 100/120$). Kustannuspohjaisessa menettelytavassa, joka siis ei ole sallittu, kirjattu erä olisi ollut 1,20 euroa ($12 \cdot (120/1000) \cdot (100/120)$).

Esimerkissä esitettyssä myyntitapahtumassa kirjaukset olisivat seuraavat:

Per kassa 150 euroa
An liikevaihto 144 euroa
An kirjaamaton liikevaihto (siirtovelat) 6 euroa

Alla seurataan tämän yksittäisen transaktion vaiheita kolmena vuotena.

Vuosi 1

Ensimmäisenä vuonna käytetään pisteistä 50. Yhtiö kirjaa liikevaihtoon tässä tapauksessa 3 euroa ($50/100$) * 6 €. Yhtiölle jää tästä transaktiosta vielä kirjaamatonta liikevaihtoa velaksi 3 euroa.

Vuosi 2

Toisena vuonna käytetään 10 pistettä ja samalla johto arvioi uudelleen, että vain 90 pistettä tullaan käyttämään. Vuoden 2 loppuun mennessä on käytetty pisteitä $50 + 10 = 60$. Yhtiö kirjaa liikevaihtoon $60/90 \cdot 6 \text{ €} = 4$ euroa, josta on ensimmäisenä vuotena kirjattu jo 3 euroa. Yhtiön vuoden 2 liikevaihto transaktiosta on näin ollen 1 euro.

Vuosi 3

Kolmantena vuonna loput 30 pistettä käytetään tai ne vanhentuvat. Samalla yhtiö kirjaa liikevaihtoonsa jäljellä olevan 2 euroa molemmissa tapauksissa.

FAS-tilinpäätös?

Näkemyksemme mukaan tulkinnan mukainen käsittely vastaa hyvää kirjanpitotapaa ja sitä tulisi soveltaa myös erillisyhtiöiden tekemissä FAS-tilinpäätöksissä. Tulkinnan soveltaminen myös FAS-tilinpäätöksessä vähentäisi IFRS- ja FAS-tilinpäätösten eroja.

Tulevia aiheita

Toiminnalliset segmentit – johdon näkökulmia myös sijoittajille?

IFRS:n segmenttiraportointi muuttuu. Uutta IFRS 8, Toiminnalliset segmentit -standardia tulee soveltaa 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta ja standardin on hyväksynyt myös EU. IFRS 8 -standardin peruseriaate on management approach eli segmenttiraportointi peilaa johdon näkökulmaa. Mitä se käytännössä tarkoittaa? Sisäisen raportoinnin rakenne ja tiedot tosiasiallisesti valuvat osaksi Yhtiöiden tilinpäätöksiä ja mikäli sisäisen raportoinnin laskentaperiaatteet eroavat Yhtiöiden noudattamista IFRS-laskentaperiaatteista, tulee liitetiedoissa esittää luvut sisäisen raportoinnin pohjalta ja täsmäyttää konsernituloslaskelmaan ja -taseeseen.

Yritysten yhteenliittymät – merkittäviä muutoksia tulossa

Liiketoimintojen yhdistämisistä ja konsernitilinpäätöksen laadintaa koskevat IFRS-standardit muuttuvat jälleen ja tulevat merkittävästi muuttamaan yritysjärjestelyjen kirjanpitokäsittelyä. Uudet IFRS 3- ja IAS 27 -standardit tulevat sovellettaviksi 1.7.2009 jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisemmat suoraan hankintamenuun ja sitä kautta liikearvoon vaikuttaneet kirjausvaihtoehdot vähenevät ja tuloksen volatiliteetti kasvaa. Vähemmistöosuusien arvostamiseen tulee vaihtoehtoja ja myöhemmät vähemmistöjen kanssa tehtävät liiketoimet vaikuttavat ainoastaan omaan pääomaan. Suomessa hyvin yleinen käytäntö, jossa osa kauppahinnasta maksetaan esim. hankinnan kohteen EBITDA-kehityksen perusteella ja samanaikaisesti myyjäosapuoli tai osapuolet ovat sitoutuneet työsuhteeseen, saattaa johtaa merkittäviinkin tulosaikutteisiin kulueriin.

PwC palveluksessasi:

Netta Mikkilä

Partner

Accounting Consulting Services

Puh. (09) 2280 1386

GSM: 050 3844 918

netta.mikkila@fi.pwc.com

Tuomas Honkamäki

Senior Manager

Accounting Consulting Services

Puh. (09) 2280 1487

GSM: 050 554 3579

tuomas.honkamaki@fi.pwc.com

Elina Peill

Senior Manager

Accounting Consulting Services

Puh. (09) 2280 1828

GSM: 050 383 7763

elina.peill@fi.pwc.com