

IFRS 10 minuutissa

Ajankohtaisia liiketoiminnallesi tärkeitä IFRS-aiheita PricewaterhouseCoopersin tarjoamana

1/2009

IFRS-tilinpäätöksen uudet tuulet

Vuosi 2009 on jo pitkällä ja elämme uuden tilinpäätöksen esittämistä säätelevän IAS 1 -standardin aikaa. Muutoksesta on paljon puhuttu ja kohuttu-kin, ja pian pääsemme näkemään sen käytännön vaikutuksia. Mikä siis muuttuu?

Näkyvin muutos on uuden tilinpäätöslaskelman, laajan tuloslaskelman, esittäminen. Kaikki tässä uudessa laskelmassa esitettävät tiedot on kuitenkin aiemminkin kerrottu muissa laskelmissa tai niiden liitteissä. Laajan tuloslaskelman saa esittää joko yhtenä laskelmana tai niin, että vanha tuloslaskelma esitetään edelleen erikseen ja vain laajan tuloksen erät eritellään laajassa tuloslaskelmassa. Mikäli kahden laskelman esittämistapaan päädytään, tulee tuloslaskelma esittää juuri ennen laajaa tuloslaskelmaa, joko samalla tai edellisellä sivulla.

Muutoksen jälkeen laskelmat vastaavat paremmin tarkoitustaan (katso kuva):

- Laajassa tuloslaskelmassa esitetään "vanhan"

tuloksen lisäksi kaudella suoraan omaan pääomaan kirjatut tuotot ja kulut;

- Oman pääoman muutoslaskelma erittelee vain omistajiin liittyvät erät ja laajan tuloksen yhtenä rivinä oman pääoman täsmäyttämiseksi;
- Rahavirtalaskelma käsittelee edelleen maksettuja ja saatuja rahoja; ja
- Tase kuvaa yhtiön taloudellista asemaa – varoja, velkoja ja pääomarakennetta.

Uudistettu standardi tuo yhden lisätasevuoden esittämisvaatimuksen tilanteisiin, joissa yhtiö on järjestellyt tase-eriään uudestaan, tehnyt laadintaperiaatemuutoksia tai virheen korjauksia takautuvasti. Tällöin tulee esittää myös ns. avaava tase, jossa esitetään ensimmäisen tuloslaskelma-kauden alun tilanne. Näin ollen myös ensi kertaa IFRS-tilinpäätöksen laativien yhtiöiden aiemmin liitetiedoissa esittämä avaava IFRS-tase tulee esitettäväksi yhtenä päälaskelmista.



Uudistettu IAS 1 -standardi siirtää suoraan omaan pääomaan kaudella kirjatut tuotot ja kulut tuloslaskelman jatkeeksi ja silloin tätä laskelmaa kutsutaan laajaksi tuloslaskelmaksi. Vaihtoehtoisesti voi esittää "vanhan" tuloslaskelman, jolloin lisäksi on esitettävä lyhennetty laaja tuloslaskelma, joka alkaa tilikauden tuloksesta.

Soveltamisaika:

Vuonna 2007 julkaistu IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen -standardi tulee voimaan 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. EU on hyväksynyt standardin käyttöön otettavaksi. Käytännössä yhtiöiden, joiden tilikausi on kalenterivuosi, tulee jo vuoden 2009 ensimmäisessä kvartaalissa huomioida IAS 1 -standardissa tapahtuneet muutokset.

Suomalainen todellisuus

Liikumme herkällä alueella; olemme tekemässä muutoksia tuloslaskelman viimeiseen riviin. Monissa yhtiöissä onkin käynyt niin, että vaikka talousosasto olisi ollut valmis siirtymään yhden tuloslaskelman esittämistapaan, on sijoittajaviestinnästä tai operatiivisesta johdosta tullut hyvin vahva viesti, että sijoittajien tärkeimmän rivin, tilikauden tuloksen, on edelleen löydettävä ensimmäisen laskelman viimeiseltä riviltä. EPS:n laskentatapaan ja esittämiseen tämänkertainen muutos ei vaikuta.

Tällä hetkellä näyttäisikin siltä, että suurin osa suomalaisista yhtiöistä tulee esittämään kaksi tuloslaskelmaa, mutta ehkä kuitenkin samalla sivulla, sillä suomalaisilla yhtiöillä ei useinkaan ole monia laajan tuloksen eriä. Näitä ovat usein vain muuntoerot sekä myytävissä oleviin rahoitusvaroihin ja rahavirran suojauksiin liittyvät erät. Vain harva on valinnut esittämistavan, jossa vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappioita ei ole kirjattu tuloslaskelmaan eikä rahoitusvaroihin kuulumattomia omaisuuseriä yleisesti arvosteta käypiin arvoihin. Tämä johtaisi arvonmuutosten esittämiseen laajan tuloksen erissä.

Standardi ei myöskään enää vaadi tilinpäätöslaskelmille tiettyjä nimiä. Standardin esittämät englanninkieliset termit ovat jonkin verran muuttuneet, mutta niiden suomenkieliset käännökset ovat pysyneet ennallaan. Suomenkielinen yhtiön taloudellista asemaa kuvaavan laskelman (statement of financial position) nimi "tase" onkin herättänyt kansainvälisissä keskusteluissa ihastusta yksinkertaisuudessaan.

Uusista luovista ehdotuksista laskelmien nimiksi emme ole kuulleet, ja tällaisten esittäminen vaatisikin nimitysten määrittelemistä laadintaperiaatteissa. Laskelmien nimet eivät saa olla harhaanjohtavia ja niitä on käytettävä johdonmukaisesti. Emme kuitenkaan suosittele tälle tielle lähtemistä.

Suomessa on myös jonkin verran herännyt kysymyksiä laajaan tulokseen sisältyvien valuuttamääraisten erien muuntamisesta euroiksi. Taseessa ja tuloksessa on käytössä eri kurssit ja nyt siirretään monen mielestä taseyppisiä eriä osaksi tuloslaskelmaa. Laajan tuloksen erät ovat kuitenkin syntyneet tase-erien eroina, joten valuuttamuunnosta ei enää tarvita.

Verot kummittelevat jälleen

Uusi standardi puuttuu myös verojen esittämiseen. Laajan tuloksen erien verot tulee eritellä joko itse laskelmassa tai liitetiedoissa. Useimmilla yhtiöillä on kuitenkin jo olemassa kattavat veroliitetiedot,

joissa myös suoraan omaan pääomaan kirjattuihin eriiin liittyvät verot on erikseen esitetty. Uuden liitetiedon sijaan riittääkin liitetietoviittauksien lisääminen – sekä sen varmistaminen, että tieto on aiemmin sisällytetty veroliitetietoon.

Standardi antaa vaihtoehtoja myös verojen esittämiseen: laajan tuloksen erät voidaan esittää joko verot sisältäen tai verovaikutuksella oikaistuna. Niistä, jotka ovat aiemmin työskennelleet yhdysvaltalaisen sääntelyn (US GAAPin) parissa, voi tuntua luontevimmalta esittää laskelman rivit veroilla vähennettynä. Tällöin suosittelemme myös verojen määrän sisällyttämistä kullekin laskelman riville (net of taxes of X €). Näin vältetään ylimääräisiltä liitetiedoilta.

Valppautta ensimmäisen osavuositarkastuksen laatimiseen

Tästä muutoksesta selviämme siis helposti? Kulisseissa tapahtuu paljon enemmän kuin valmiista tilinpäätöksistä voisi päätellä. Vaikka yhtiöt ovatkin nyt laatimassa osavuositarkastuksiaan ja esittävät niissä tiivistettyjä tilinpäätöslaskelmia ilman kattavia liitetietoja, on uuden esittämistavan lukoon lyöminen vaatinut koko vuositilinpäätöksen läpikäymistä. On varmistettava, ettei osavuositarkastuksessa valittu esittämistapa aiheuta ongelmia vuoden lopussa.

Oliko tässä kaikki?

IASB näyttää tähtäävän yhteen tuloslaskelmaan. Viime vuonna julkaistussa tilinpäätöksen esittämistä käsittelevässä keskustelupaperissa ei enää vanhaa tuloslaskelmaa mainita. Nyt tehty muutos voidaan nähdä ensimmäisenä askeleena IASB:n toivomalla muutoksen tiellä. Vaikka keskustelupaperi on herättänyt osin suurtakin vastustusta, eivät kommentit enää liity laskelmien sisältöön, vaan sisällön ryhmittelemiseen. IASB:n toivoma selkeä linkki eri laskelmien välillä koetaan vielä mahdolltomaksi vaikkakin ihanteelliseksi tavoitteeksi.

Sijoittaja siis saa edelleen tilikauden tuloksen ja siitä lasketun EPS:n; ne eivät muutu mihinkään, kunhan laatijat ovat huolellisia muutoksen käyttöönotossa. Ehkä muutaman vuoden kuluttua mekin olemme valmiimpia omaksumaan muutoksen kokonaisuudessaan ja vanha tuloslaskelma poistuu käytöstä. Tai kenties jotkut yhtiöt toimivat edelläkävijöinä jo tänä vuonna.

Tulevia aiheita

Yritysten yhteenliittymät – merkittäviä muutoksia tulossa

Liiketoimintojen yhdistämissä ja konsernitilinpäätöksen laadintaa koskevat IFRS-standardit muuttuvat jälleen ja ne tulevat merkittävästi muuttamaan yritysjärjestelyjen kirjanpitokäsittelyä. Uudet IFRS 3- ja IAS 27 -standardit tulevat sovellettaviksi 1.7.2009 jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisemmat suoraan hankintamenoon ja sitä kautta liikearvoon vaikuttaneet kirjausvaihtoehdot vähenevät ja tuloksen volatiliteetti kasvaa. Vähemmistöosuusarvostamiseen 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 tulosvaikutteisiin kulueriin.

Vieraan pääoman menojen aktivoiminen käytännössä

Vuoden 2009 alusta on jokaisen yhtiön pitänyt aktivoida vieraan pääoman menot osaksi ehdot täyttävän hyödykkeen hankintamenoa. Vaikka aktivointia on saanut harjoittaa ennenkin, on tämän käytännön laajempi käyttöönotto herättänyt monia käytännön kysymyksiä. Mitä vieraan pääoman menoja tulee aktivoida? Millainen hyödyke täyttää aktivointiehdot? Miten saaduista ennakkoista saatavia korkotuottoja tulee käsitellä? Vieraan pääoman menot tulee nyt ottaa mukaan myös pitkäaikaishankkeiden projektilaskentaan. Näin vaikutus heijastuu myös tuloutukseen, vai heijastuuko?

Nettosijoituksen suojaus

Sellaiset konsernit, joissa on monia ulkomaisia yksiköitä, voivat altistua useille valuuttakurssiriskeille. Nettosijoituksia ulkomaisiin yksiköihin voi olla sekä emoyhtiöllä että muilla konserniyhtiöillä. Uusi IFRIC 16 -tulkinta selventää nettosijoituksen suojauksen kirjanpitokäsittelyä. Tulkinnalla täsmennetään, että esittämismisvaluutta ei altista yhtiötä riskille, johon voisi soveltaa suojauslaskentaa. Näin ollen suojattavaksi riskiksi voi määrätä ainoastaan valuuttakurssiriskeitä, jotka aiheutuvat eroista eri toimintavaluuttojen välillä. Lisäksi tulkinta tarkentaa, että suojausinstrumentin haltija voi olla mikä tahansa konserniyhtiö. Kuinka tulkinta auttaa tunnistamaan niitä valuuttakurssiriskejä, joilta voi suojaautua? Miten tulkinnan käyttöönotto voi vaikuttaa vuoden 2009 tilinpäätöksiin?

PwC palveluksessasi:

Tomi Seppälä

Partner

puh. (09) 2280 1365

tomi.seppala@fi.pwc.com

Elina Peill

Global ACS Consultant

puh. (09) 2280 1828

elina.peill@fi.pwc.com