

IAS PLUS

Deloitte
& Touche

IAS

Ydinkohdat

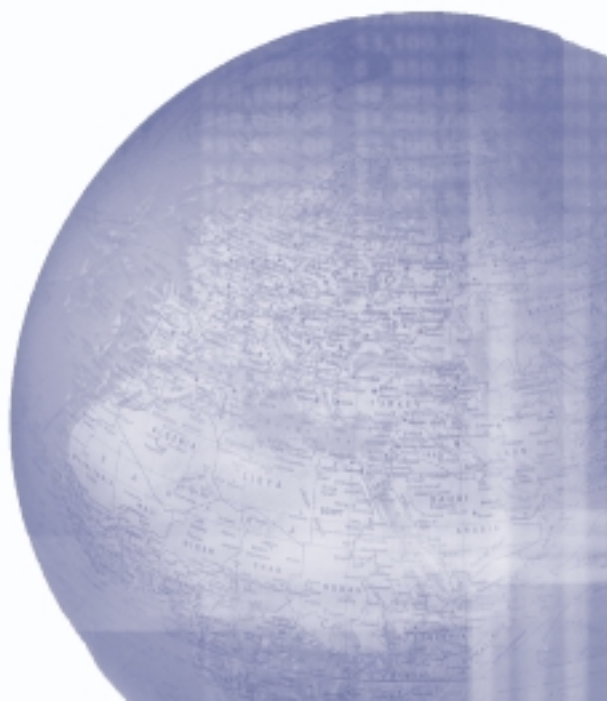


IAS PLUS

**Deloitte
& Touche**

IAS

Ydinkohdat





Tänä päivänä liike-elämä ei tunne rajoja.

Liike-elämän nopeasti kansainvälistyessä siinä mukana pysyminen vaatii usein nopeaa, läpinäkyvää ja tehokasta taloudellista raportointia yrityksen toimintoista kansainvälisille sijoittajille.

Tämä kirjanen on verraton opas, joka auttaa sinua tuntemaan ja ymmärtämään miten eri tilinpäätösstandardit jatkavat lähentymistä kaikkialla maailmassa. Olemme voineet nähdä huomattavaa edistymistä viime vuosina:

- Toukokuussa 2000, International Organization of Securities Commission suositteli, että sen jäsenet sallivat monikanallisten liikkeellelaskijoiden käyttää IASC 2000 standardeja – tärkeä edistysaskel valmisteltaessa taloudellista informaatiota rajat ylittävää antia ja listautumista varten.
- Vuonna 2001 ponnistus kohti globaaleja tilinpäätösstandardeja saavutti tärkeän virstanpylvään kun IASC uudelleen organisoitiin, josta tuloksena oli International Accounting Standards Board (IASB). IASB:n tavoitteena on edistää kansainvälisten tilinpidon standardien yhdenmukaistamista. Board on jo nyt edistynyt merkittävästi tässä asiassa.
- Nopea kehitys on tuonut mukanaan kiihtyvän tarpeen selvittää mitä uusia vaatimuksia tilinpäätösinformaatiolle on tulossa sekä miten väitä vaatimuksia tulee tulkita.

Prosessi etenee kohti tavoitettaan. Maaliskuussa 2002 Euroopan Parlamentti hyväksyi EU komission tärkeän ehdotuksen – kaikkien Euroopan Unionin listattujen yhtiöiden tulee noudattaa IAS:n standardeja konsernitilinpäätöksissään viimeistään vuonna 2005. Myös usean Aasia ja Tyynenmeren alueen valtion lainsäätäjät sallivat tai suosittelevat IAS-standardien omaksumista.



Euroopan ja Yhdysvaltain tilinpäätössäännösten yhtenäistäminen otti lokakuun 2002 lopulla aimo loikan eteenpäin, kun kansainvälistä IAS-säännöstöä ja Yhdysvaltain säännöstöä valvovat elimet pääsivät yhteisymmärrykseen erojen poistamisesta vuoteen 2005 mennessä. Yhteisymmärrys mahdollistaa sen, että Yhdysvaltain arvopaperimarkkinoita valvova SEC hyväksyy eurooppalaisyritysten tekemät IAS-tilinpäätökset sellaisenaan.

Nämä kehitysaskeleet osoittavat, että yhdenmukaisten kansainvälisten tilinpäätösstandardien aikaansaaminen ei ole ainoastaan mahdollista vaan pikemminkin todennäköistä. Laskentatoimen ammatti ja muut tärkeät osalliset pääomamarkkinoilla - lainsäätäjistä sijoittajiin - tunnistavat tarpeen saattaa maailman eri tilinpidon säännöt yhdeksi kansainväliseksi tilinpidon kieleksi.

IAS-standardien omaksuminen tulee vaatimaan monilta yrityksiltä suuria ponnistuksia. Nämä ponnistukset tulevat kuitenkin palkituiksi olennaisesti paremmalla taloudellisella aktiivisuudella ja tuottavuudella. Kansainvälinen liiketoiminta vaatii kansainväliset pääomamarkkinat. Perusta tällaisille markkinoille on hyvä johtaminen, hyvät lait sekä kansainväliset tilinpidon standardit. Yhtä ainoa tilinpäätösstandardia voidaan pitää globaalien markkinoiden esiasteena.

Vaikka toistaiseksi Euroopan Parlamentin päätös koskeekin ainoastaan EU alueen listattuja yhtiöitä, tulevat IAS-standardit todennäköisesti varsin nopeasti myös muiden - ehkä aivan pienempiä yhtiöitä lukuun ottamatta - yhtiöiden käyttämäksi kieleksi.

IAS-standardien kasvavassa polttopisteessä ja ympäristössä, jossa yhä useampien yhtiöiden tulee omaksumaa IAS lähivuosien aikana, tämä kirjanen tulee osoittautumaan hyödylliseksi oppaaksi. Tiivistäen avaininformaation IAS:sta ja siihen liittyvistä tulkinnoista, tämä kirjanen antaa sinulle mainion johda-



tuksen kiehtovaan uuteen kieleen, joka nopeasti on osa jokapäiväistä elämää. Tässä painoksessa on myös huomioitu olennaisin sisältö julkaistujen standardiluonnosten ja muutosehdotusten osalta.

Tämän kirjasen käännöstyö on ollut suuri projekti, joka on vaatinut siihen osallistuneilta runsaasti aikaa, vaivaa ja kärsivällisyyttä. Ilman yhtiömme asiantuntijaryhmän jäsenten sitoutumista työhön ei projektin toteutuminen olisi ollut mahdollista. IAS-ryhmämme jäsenet ovat KHT-tilintarkastajat Merja Itäniemi, Elina Korpimaa, Kalervo Soikkeli ja Kari Vainio. Parhaat kiitokset kaikille projektiin osallistujille siitä, että tämä ensimmäinen IAS-standardien suomennettu opas on nyt käytettävissämme.

Helsingissä marraskuussa 2002

Deloitte & Touche Oy
Jorma Tuominen
IAS vastaava



Tämä opas on yhteenveto kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IAS-standardien) pääkohdista. Standardit on julkaissut International Accounting Standards Committee (IASC, Kansainvälinen tilinpäätösstandardikomitea) ja ne on hyväksynyt International Accounting Standards Board (IASB, Kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja antava elin). Standardeihin liittyvät tulkinnat on laatinut International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC, Kansainvälinen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitea).

IASC:n rakenne uudistettiin vuonna 2001. Tavoitteena oli saada yhdenmukaisuutta kansallisten tilinpäätösstandardien ja –käytäntöjen sekä yleismaailmallisten standardien kesken. IASB, riippumaton ja yksityisesti rahoitettu organisaatio, oli seuraus tästä rakennemuutoksesta. IASB vastaanotti vastuun tilinpäätösstandardien asettamisesta edeltäjältään (IASC:ltä) huhtikuussa 2001. Yhdeksästä maasta olevat neljätoista jäsentä tuovat mukanaan korkeatasoisen teknisen osaamisen sekä moninaisen kokemuksen merkittäviltä elinkeinoaloilta ja markkinaolosuhteista kansainvälisesti. IASB:n tavoitteina on laatia yleisen edun nimissä korkealaatuisten, ymmärrettävien ja voimaan saatettavissa olevien yleismaailmallisten tilinpäätösstandardien kokonaisuus, joka edellyttää tilinpäätösten ja muun taloudellisen raportoinnin sisältävän korkealaatuista, läpinäkyvää ja vertailukelpoista informaatiota. Lisäksi IASB tekee yhteistyötä kansallisten standardien asettajien kanssa lähentääkseen kansallisia ja kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja toisiinsa ympäri maailman.



SISÄLLYSLUETTELO

	Sivu
Lyhenteet	11
IASC / IASB rakenne	12
Standardien pääkohdat	13
Hyödyllisiä yhteystietoja	94
Deloitte & Touche Oy lyhyesti	95
Deloitte & Touche yhteystiedot	95

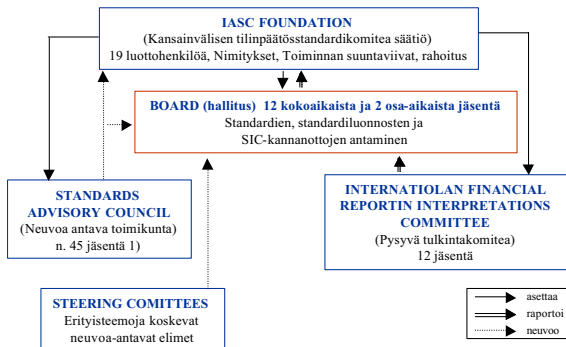


Julkaisussa käytetyt lyhenteet ovat lyhenteitä seuraavista englanninkielisistä merkityksistä :

- GAAP** Generally Accepted Accounting Principle(s)
(Yleisesti hyväksytyt laskentaperiaatteet)
- IAS** International Accounting Standard(s)
(Kansainvälinen tilinpäätösstandardi)
- IASC** International Accounting Standards
Committee
(Kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja
laativa komitea)
- IASB** International Accounting Standards Board
(Kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja anta-
va elin)
- IFRS** International Financial Reporting
Standard(s)
(Kansainvälinen tilinpäätösstandardi)
- IFRIC** International Financial Reporting
Interpretations Committee of the IASB
(Kansainvälinen tilinpäätöskysymysten
tulkintakomitea)
- SIC** Interpretation(s) issued by the Standing
Interpretations Committee of the IASB
(Kansainvälisten tilinpäätöskysymysten
tulkintakomitean antama tulkinta)



Nykyinen rakenne



1) yhteydet kansallisiin tilinpäätössäännöksiä tai –suosituksia antaviin elimiin ja muihin sidosryhmiin

Yhteystiedot

Internetsivu:

<http://www.iasb.org.uk/>

**IAS 1, Tilinpäätöksen esittäminen
(uudistettu 1997)**

- Voimassa* 1.7.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.
- Tavoite* Määrää perusteet yleistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen esittämislle vertailukelpoisuuden varmistamiseksi sekä yrityksen omien aikaisempien tilinpäätösten että toisten yritysten tilinpäätösten kanssa. Tavoitteen saavuttamiseksi standardi sisältää tilinpäätöksen yleisiä näkökohtia, rakennetta koskevia ohjeita sekä sisältöä koskevat vähimmäisvaatimukset.
- Oleennaista*
- Tilinpäätöksen laatimisen peruseriaatteet, jotka ovat seuraavat: toiminnan jatkuvuuden olettaimus (ellei toisin todeta), esittämistavan ja luokitteluiden johdonmukaisuus tilikaudesta toiseen (ellei toisin todeta), suoriteperuste, tilin-päätöksen laatimisperiaatteiden valinnan perusteet sekä niiden esittäminen tilinpäätöksen liitetiedoissa, varojen ja velkojen tai tuottojen ja kulujen etottamiseen liittyvät säännöt, vertailutietojen esittäminen.
 - Tilinpäätös on IAS:n mukainen vain, jos se täyttää jokaisen soveltuvan standardin ja SIC:n tulkinnan kaikki vaatimukset. Niissä äärimmäisen harvoissa tapauksissa, joissa jonkin standardin vaatimuksen noudattaminen olisi harhaanjohtavaa ja siksi vaatimuksesta poikkeaminen on välttämätöntä oikean kuvan saamiseksi, yrityksen tulee ilmoittaa poikkeamisesta ja sen syistä tilinpäätöksessä.
 - Tilinpäätös kokonaisuudessaan sisältää seuraavat osat: tase, tuloslaskelma, laskelma oman pääoman muutoksista, rahavirtalaskelma sekä laatimisperiaatteet ja liitetiedot.



- Tilinpäätös laaditaan vähintään kerran vuodessa. Kun yrityksen tilinpäätöspäivä poikkeuksellisesti muuttuu ja tilinpäätös laaditaan yhtä vuotta lyhemältä tai pidemmältä ajalta, yrityksen tulee esittää asia tilinpäätöksessä.
- Jako lyhytaikaisiin ja pitkäaikaisiin eriin.
- Määritellään, mitkä erät taseeseen ja tuloslaskelmaan tulee minimissään sisällyttää sekä annetaan ohjeistusta mahdollisten muiden erien tunnistamiseksi.
- Kunkin tilinpäätöserän osalta määritellään esittämistä ja liitetietoja koskevat vaatimukset sekä annetaan ko. asioihin liittyvää ohjeistusta.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC 18, Johdonmukaisuus – vaihtoehtoiset menetelmät

Jos jonkin IAS-standardin tai tulkinnan mukaan on mahdollista soveltaa useampaa kuin yhtä tilinpäätöksen laatimisperiaatetta, yrityksen tulee valita yksi näistä periaatteista ja soveltaa sitä johdonmukaisesti, jollei kyseinen standardi tai tulkinta erityisesti määrää tai salli sellaisia erilaisten erien (liiketoimien, tapahtumien, saldojen tai määrien) muodostamia ryhmiä, joiden osalta erilaiset periaatteet saattavat olla tarkoituksenmukaisia.

SIC 8, IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana

- Tilikaudella, jolla IAS-standardeja sovelletaan ensimmäistä kertaa kokonaisuudessaan tilinpäätöksen ensisijaisena perustana, yrityksen tilinpäätös laaditaan ja esitetään ikään kuin tilinpäätös olisi aina laadittu niiden standardien ja tulkintojen mukaisesti, jotka ovat voimassa ensimmäistä kertaa sovellettaessa.



- Yrityksen tulee soveltaa voimassa oleviin standardeihin ja tulkintoihin liittyviä siirtymäsäännöksiä vain niihin tilikausiin, jotka päättyvät kyseisissä standar-deissa ja tulkinnoissa määrättyinä päivinä.

SIC 29, Tilinpäätöksen esittäminen – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt

- Toimilupajärjestely on kyseessä, kun yritys (toimiluvan saaja) tekee toisen yrityksen toimiluvan myöntäjä) kanssa järjestelyn keskeisten taloudellisten ja yhteiskunnallisten palveluiden tarjoamisesta yleisölle.
- Toimiluvan saajan ja toimiluvan myöntäjän tulee sisällyttää tilinpäätökseensä SIC 29:n edellyttämät tiedot toimilupajärjestelystä.

IASB:n merkittävimmät alustavat muutosehdotukset

- Tilinpäätöspäivän jälkeisiä rahoitusjärjestelyitä ei tulisi ottaa huomioon luokiteltaessa tilinpäätöksessä velkoja lyhytaikaisiin ja pitkäaikaisiin.
- IAS standardien ohjeistusta tulisi tarkentaa niiden äärimmäisen harvinaisten tapausten osalta, joissa yrityksen johto tulee siihen johtopäätökseen, että jonkin standardin vaatimuksen noudattaminen olisi harhaanjohtavaa ja siksi vaatimuksesta poikkeaminen on välttämätöntä oikean kuvan saamiseksi.
- Silloin kun tilinpäätöksen esittämistavan uudelleenarviointi aiheuttaisi kohtuuttomia kustannuksia ja ponnistuksia, yritys tulisi vapauttaa vertailutietoja koskevasta uudelleenarvioinnista, joka on ohjeistettu IAS 1:ssä ja IAS 8:ssa, Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset.



- SIC 8 tulisi korvata uudella standardilla, joka soveltuu yritykselle, joka käyttää ensimmäistä kertaa IFRS-säännöstöä tilinpäätöksen ensisijaisena perustana. IASB on alustavasti esittänyt seuraavaa:

- Yleisesti voidaan sanoa, että yrityksen ensimmäisenä IFRS tilinpäätöksen raportointipäivänä (tarkoitetaan ensimmäistä vuositalinpäätöstä, jossa yritys soveltaa ensimmäistä kertaa IFRS-säännöstöä tilinpäätöksen ensisijaisena perustana ilmoittaen nimenomaisesti täyttävänsä IFRS-säännösten kaikki vaatimukset) soveltuva IFRS säännöstä tulisi soveltaa esittämistavan muutospäivää edeltäviin liiketapahtumiin (alkaen varhaisimmasta tilinpäätöksestä joka esitetään yrityksen ensimmäisessä IFRS tilinpäätöksessä). Tarvittaessa aiempien tilinpäätösten tietojen esittämistapa tulisi uudelleen arvioida käyttäen raportointipäivänä voimassa olevia standardeja. (Esittämistavan muutospäivä viittaa yrityksen ensimmäisessä IFRS tilinpäätöksessä esitetyn varhaisimman tilinpäätöksen alkamispäivään).

- Jos uusi standardi on tullut voimaan esittämistavan muutospäivän ja raportointipäivän välisenä aikana, raportointipäivänä voimassaolevaa standardia tulisi yleensä käyttää takautuvasti, vaikka standardin voimaantulopäivä onkin myöhäisempi - joidenkin standardien osalta IASB voi tehdä erillisen, edellä mainitusta poikkeavan päätöksen standardin soveltamisajankohdista

- Jos IFRS-säännöstöä sovelletaan ensimmäistä kertaa vuonna 2005, yrityksen vuoden 2005 tilinpäätöksen tulee sisältää:
(a) tuottojen ja kulujen täsmäytyslaskelma vuoden 2004 osalta verraten aiemman



tilinpäätössäännösten mukaisia tietoja IFRS-säännösten ja (b) oman pääoman täsmäytyslaskelma verraten aiemman tilinpäätössäännösten mukaista omaa pääomaa 1.1.2004 ja 31.12.2004 IFRS-säännösten.

IAS 2, Vaihto-omaisuus

Voimassa 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä, suppea tarkennus tiettyihin kappaleisiin liittyen 1.1.2003 voimaantuleviin muutoksiin standardissa IAS 41, Maatalous.

Tavoite Määrää alkuperäiseen hankintamenuon perustuvassa tilinpäätöksessä vaihto-omaisuuden kirjanpidollisen käsittelyn.

- Olennaista*
- Vaihto-omaisuus arvostetaan hankintamenuon tai sitä alempaan nettorealisointiarvoon.
 - Annetaan ohjeistusta vaihto-omaisuuden hankintamenuon määrittelystä sekä periaatteista, joita käytetään vaihto-omaisuuden arvon mahdollisesta alentamisesta nettorealisointiarvoon.
 - Tuotteille, jotka eivät tavallisesti ole toisiinsa vaihdettavissa sekä tiettyjä projekteja varten valmistetuille ja erotetuille tuotteille tai palveluille määritetään hankintamenuon, että niille osoitetaan niistä nimenomaisesti aiheutuneet yksilöidyt menot.
 - Lukuun ottamatta tuotteita, jotka eivät tavallisesti ole toisiinsa vaihdettavissa, ensisijainen menettelytapa vaihto-omaisuuden hankintamenuon määrittämiseksi on FIFO-menetelmä tai painotetun keskihinnan menettelytapa. Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa on käyttää LIFO-menetelmää vaihto-omaisuuden hankintamenuon määrittämissä.



- Kun vaihto-omaisuutta myydään, sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä kirjataan kuluksi sillä tilikaudella, jolla vastaava tuotto kirjataan.

IAS-standardiin liittyvät SIC-tulkinnat

SIC 1, *Johdonmukaisuus – vaihto-omaisuu- den hankintamenon erilaiset selvittämistavat*

Yrityksen tulee käyttää samaa hankintame- non selvittämistapaa kaikkeen vaihto-omai- suuteen, joka on luonteeltaan samanlaista ja samanlaisessa käytössä yrityksessä. Jos vaih- to-omaisuus on luonteeltaan erilaista tai erilai- sessa käytössä, erilaiset hankintamenon selvittämistavat saattavat olla perusteltuja.

IASB:n merkittävim- mät alusta- vat muutos- ehdotukset

LIFO-menetelmän käyttöä ei tulisi sallia.

IAS 7, Rahavirtalaskelmat (uudistettu 1992)

Voimassa

1.1.1994 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite

Edellyttää yritykseltä rahavirtojen toteutu- neita muutoksia koskevan informaation esittämistä rahavirtalaskelmana, jossa tilikau- den rahavirrat on jaoteltu liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoihin.

Oleennaista

- Analysoidaan käteisvarojen ja muiden raha- varojen muutoksia tilikauden aikana.
- Muut rahavarat sisältävät lyhytaikaiset sijoitukset (juoksuaika enintään kolme kuu- kautta hankinta-ajankohdasta lukien), jotka ovat helposti vaihdettavissa etukäteen tiedos- sa olevaan määrään käteisvaroja ja niiden arvon vaihteluriski on vähäinen. Oman pää- oman ehtoiset sijoitukset jäävät yleensä muiden rahavarojen ulkopuolelle.



- Rahavirtalaskelmassa esitetään tilikauden rahavirrat jaoteltuina liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoihin.
- Liiketoiminnan rahavirtojen osalta suositellaan suoraa esittämistä, mutta myös epäsuoran esittämistavan käyttäminen on sallittua.
- Tuloveroista johtuvat rahavirrat esitetään omana eränä ja luokitellaan liiketoiminnan rahavirroiksi, jollei niiden voida erityisesti osoittaa kuuluvan rahoitukseen ja investointeihin.
- Satunnaisiin eriin liittyvät rahavirrat jaotellaan tarkoituksenmukaisella tavalla liiketoiminnan, investointien tai rahoituksen rahavirtoihin ja esitetään omina erinä.
- Ulkomaan rahan määräisistä liiketoimista johtuvat rahavirrat muutetaan yrityksen tilinpäätösvaluutan määräisiksi käyttäen kuhunkin ulkomaanrahan määräiseen erään rahavirran toteutumispäivänä vallitsevaa tilinpäätösvaluutan ja ulkomaisen valuutan välistä vaihtokurssia. Samoin menetellään ulkomaisen tytäryrityksen rahavirtojen osalta.
- Tytäryritysten tai muiden liiketoimintayksiköiden hankkimisesta tai luovutuksesta johtuvat rahavirrat esitetään omina erinä ja luokitellaan investointien rahavirroiksi. Kyseisistä rahavirroista vaaditaan esitettäviksi myös tiettyjä lisätietoja, kuten esimerkiksi saatujen tai luovutettujen vastikkeiden kokonaismäärä.
- Sellaiset investointi- ja rahoitustapahtumat, jotka eivät edellytä rahavarojen käyttöä, jätetään rahavirtalaskelman ulkopuolelle. Ne esitetään muualla tilinpäätöksessä tavalla, joka antaa kyseisestä liiketapahtumasta kaiken merkityksellisen informaation.



IAS- Ei ole.
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat

IAS 8, Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset (uudistettu 1993)

Voimassa 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrää tiettyjen tuloslaskelmaan sisältyvien erien luokittelusta, esittämisestä ja kirjanpidollisesta käsittelystä, jotta kaikki yritykset laativat ja esittävät tuloslaskelman yhdenmukaisella tavalla.

Olennaista • Kaikki tilikaudella kirjattavat tuotto- ja kuluerät otetaan huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä, ellei jokin IAS-standardi edellytä tai salli muuta menettelyä, esim. uudelleenarvostuksista johtuvat lisäykset (*IAS 16, Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*).

• Silloin kun tavanomaisen toiminnan voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otettavat tuotto- ja kuluerät ovat määrältään, luonteeltaan tai esiintymistiheydeltään sellaisia, että niiden esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella, näiden erien luonne ja määrä ilmoitetaan erikseen.

• Kirjanpidollisen arvion muutoksen (esim. poistojen kohteena olevan hyödykkeen arvioidun taloudellisen vaikutusajan muutos) vaikutus otetaan huomioon voittoa tai tappiota määritettäessä: a) tilikaudella, jonka aikana muutos tapahtuu, jos muutos vaikuttaa vain kyseiseen tilikauteen; tai b) tilikaudella, jonka aikana muutos tapahtuu ja tulevilla



tilikausilla, jos muutos vaikuttaa molempiin. Aikaisempien tilikausien tilinpäätöksiä ei oikaista.

- Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita muutetaan vain, jos säännös tai tilinpäätösnormeja antava elin vaatii sitä tai jos muutos johtaa liiketoimien ja muiden tapahtumien tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen yrityksen tilinpäätöksessä.
- IAS-standardin käyttöönotosta johtuvaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosta käsitellään kyseiseen IAS-standardiin mahdollisesti sisältyvien erityisten siirtymäsäännösten mukaisesti.
- Ensisijainen menettelytapa aikaisempia tilikausia koskevan, perustavaa laatua olevan virheen korjaamiseksi, kuten myös muiden (kuin säännösten tai tilinpäätösnormeja antavan elimen vaatimusten mukaisten) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten vaikutusten esittämiseksi, on esittää se oikaisemalla tilikauden alun kertyneitä voittovaroja. Vertailutiedot oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista. Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa mainitunlaisten virheiden oikaisemiseksi on ottaa korjaus huomioon tarkasteltavana olevan tilikauden voittoa tai tappiota määriteltäessä. Vertailutiedot esitetään sellaisina kuin ne ovat olleet edellisessä tilinpäätöksessä. Yllä mainitun ensisijaisen menettelytavan mukaiset tiedot esitetään pro forma -tietoina, mikäli se on käytännössä mahdollista.
- Tässä IAS-standardissa käsitellyt asiat edellyttävät asiaa selventäviä liitetietoja.

IAS-standardiin liittyvät SIC-tulkinnat

SIC 8, IAS:n soveltaminen ensimmäistä kertaa tilinpäätöksen ensisijaisena perustana



- Tilikaudella, jolla IAS-standardeja sovelletaan ensimmäistä kertaa kokonaisuudessaan tilinpäätöksen ensisijaisena perustana, yrityksen tilinpäätös laaditaan ja esitetään ikään kuin tilinpäätös olisi aina laadittu niiden standardien ja tulkintojen mukaisesti, jotka ovat voimassa ensimmäistä kertaa sovellettaessa.
- Yrityksen tulee soveltaa voimassa oleviin standardeihin ja tulkintoihin liittyviä siirtymäsäännöksiä vain niihin tilikausiin, jotka päättyvät kyseisissä standardeissa ja tulkinnoissa määrättyinä päivinä.

IASB:n merkittävimmät alustavat muutosehdotukset

- Erottelu perustavaa laatua oleviin ja muihin virheisiin poistetaan.
- Kaikki olennaiset virheet ja muutokset tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa esitetään oikaisemalla tilikauden alun voittovaroja. Oikaisu tuloslaskelman kautta tulee kieltää.
- Luokittelu satunnaiseksi eräksi tuloslaskelmaan ja siihen liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot tulee kieltää.
- Kun yritys ei ole soveltanut uutta standardia, joka ei ole vielä voimassa, tulee vaatia, että tilinpäätöksessä esitetään tiedot tulevien laatimisperiaatteiden muutoksista: milloin yritys aikoo aloittaa uuden standardin soveltamisen; mikä on muutosten arvioitu vaikutus yrityksen taloudelliseen tilanteeseen, tai, jos arviota ei voida esittää ilman kohtuuttomia kustannuksia ja ponnistuksia vain toteamus mahdollisesta vaikutuksesta.
- SIC 8 tulisi korvata uudella standardilla, joka soveltuu yritykselle, joka käyttää ensimmäistä kertaa IFRS-säännöstöä tilinpäätöksen ensisijaisena perustana.

**IAS 10, Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat
(uudistettu 1999)**

- Voimassa* 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.
- Tavoite* Määrää:
- milloin yrityksen tulee tehdä tilinpäätöslaskelmiinsa tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista johtuvat oikaisut; sekä
 - tiedoista, joita yrityksen tulee antaa päivästä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, ja tilinpäätöksen jälkeisistä tapahtumista.
- Olennaista*
- Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat ovat sellaisia suotuisia tai epäsuotuisia tapahtumia, jotka toteutuvat tilinpäätöspäivän ja sen päivän välillä, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi.
 - Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan – tilinpäätöstä oikaistaan tilinpäätöspäivänä vallinneiden olosuhteiden mukaiseksi myöhemmin saatujen lisätietojen perusteella (esim. tilinpäätöspäivän jälkeen annettu oikeuden päätös).
 - Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista – oikaisua ei tehdä tilinpäätökseen jälkeen tapahtuneiden olosuhteiden muutosten osalta (esim. sijoitusten markkina-arvon lasku tilikauden päättymisen jälkeen ei edellytä sijoitusten arvostuksen muutosta tilinpäätöspäivänä).
 - Jos osingot oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijoille ehdotetaan jaettavaksi tai



niiden jakamista koskeva päätös tehdään tilinpäätöspäivän jälkeen, yrityksen ei tule kirjata näitä osinkoja velaksi tilinpäätöspäivänä mutta asia tulee esittää tilinpäätöksessä.

- Yrityksen ei tule laatia tilinpäätöstä toiminnan jatkuvuutta koskevaan olettamukseen perustuen, jos tilikauden päättymisen jälkeen ilmenee, että jatkuvuuden olettamusta ei voida soveltaa
- Yrityksen tulee ilmoittaa tilinpäätöksessään päivä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, ja taho, joka tämän hyväksymisen on antanut.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

Ei ole.

<i>IASB:n merkittävimmät alustavat muutosehdotukset</i>	Kielto kirjata velaksi oman pääoman ehtois-ten instrumenttien haltijoille tilinpäätöspäivän jälkeen tehdyn päätöksen mukainen osin- gonjakoehdotus tai sitä koskeva päätös tulee poistaa IAS 10 kohdasta 11. Sen sijaan yrityk- sen tulisi soveltaa IAS 37, <i>Varaukset, ehdol- liset velat ja ehdolliset varat</i> , säännöksiä, arvioidessaan onko varauksen kirjaaminen tarpeellista.
---	---

IAS 11, Pitkäaikaishankkeet (uudistettu 1993)

Voimassa 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrää pitkäaikaishankkeisiin liittyvien tulojen ja menojen kirjanpidollisesta käsitte-lystä toimittajaosapuolen tilinpäätöksessä.

*Olennaista*

- Hankkeen tuloihin sisältyvät: a) alkuperäinen sopimuksen mukainen tulon määrä; ja b) hankkeeseen tehtävät muutokset, lisäveloituksia koskevat vaatimukset ja kannustepalkkiot siinä määrin kuin ne todennäköisesti toteutuvat tulona ja ne ovat luotettavasti määritettävissä.
- Hankkeen menoihin sisältyvät: a) tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyvät menot; b) hanketuotannosta yleisesti johtuvat menot, jotka ovat kohdistettavissa hankkeelle; sekä c) muut sellaiset menot, jotka ovat nimenomaisesti veloitettavissa asiakkaalta sopimuksen ehtojen mukaisesti.
- Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, kyseisen hankkeen tulot ja menot kirjataan tuotoiksi ja kuluiksi hankkeen tilinpäätöspäivän valmiusasteen perusteella (valmiusasteen mukainen tulouttamismenetelmä).
- Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, hankkeen tulosta ei kirjata tilikausittain. Hankkeen tuottoja kirjataan tässä tapauksessa vain siihen määrään asti, kuin hankkeen toteutuneita menoja vastaava määrä on todennäköisesti saatavissa ja hankkeen menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.
- Kun on todennäköistä, että hankkeen kokonaismenot ylittävät siitä saatavat kokonaistulot, odotettavissa oleva tappio kirjataan kuluksi välittömästi.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

Ei ole.

**IAS 12, Tuloverot (uudistettu 2000)**

Voimassa 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Uudistettu teksti 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite • Määrätä tuloverojen kirjanpidollisesta käsittelystä.

• Määrittää periaatteet ja antaa ohjausta miten kirjataan tilikaudella ja vastaisilla tilikausilla syntyvät verovaikutukset, jotka johtuvat:

– yrityksen taseeseen merkittyjen varojen (velkojen) kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä (suorittamisesta) tulevaisuudessa; ja

– yrityksen tilinpäätökseen tuloslaskelmasa tai suoraan omaan pääomaan merkityistä tilikauden liiketoimista ja muista tapahtumista

Olennaista • Tilikauden ja aikaisempien tilikausien verotettavaan tuloon perustuvien verojen maksamaton osuus merkitään velaksi taseeseen ja mikäli tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta maksettujen verojen määrä ylittää kyseisiltä tilikausilta maksettavaksi tulevan määrän, yli menevä osuus merkitään varoiksi taseeseen ja ne määritetään tilikaudelle sovellettavalla verokannalla.

• Laskennallinen verovelka (saaminen) kirjataan kaikista veronalaisista (vähennyskelpoisista) väliaikaisista eroista tietyin poikkeuksin. Poikkeukset ovat:



- Tytäryritysten, sivuliikkeiden, osakkuusyritysten ja yhteisyritysten jakamaton voitto siinä määrin kuin sijoittaja pystyy määräämään väliaikaisen eron purkautumisajankohdan, ja väliaikainen ero ei todennäköisesti purkautu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa.

- Tytäryritysten, sivuliikkeiden, osakkuusyritysten ja yhteisyritysten tappiot siihen määrään asti, kuin on todennäköistä, että käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan väliaikainen ero on hyödynnettävissä ja on todennäköistä, että väliaikainen ero purkautuu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa.

- Liikearvo (mikäli liikearvon poisto ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen) sekä negatiivinen liikearvo, joka on merkitty taseen vastattaviin tuloennakoksi.

- Kun omaisuuserä tai velka alun perin merkitään kirjanpitoon, ja kyseinen liiketoimi ei ole yritysten yhteenliittymä ja se ei vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) liiketoimen toteutumisajan kohtana.

- Hankinnaksi luokiteltava yritysten yhteenliittymä saattaa antaa aiheutta siihen, että yritys ottaa tästä johtuvat laskennalliset verosaamiset tai verovelat huomioon silloin kun yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen verotuksellinen arvo on erilainen kuin näiden varojen ja velkojen käypä arvo. Nämä laskennalliset verosaamiset ja -velat vaikuttavat siten liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon.

- Laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään käyttäen niitä verokantoja, joiden odotetaan olevan voimassa sillä tilikaudella, jolla omaisuuserä realisoidaan tai muutoin



hyödynnetään tai velka suoritetaan, perustuen niihin verokantoihin (ja soveltaen niitä verolakeja), joista on säädetty tai joiden hyväksytystä sisällöstä on ilmoitettu tilinpäätöspäivään mennessä.

- Laskennallisia verosaamisia ja –velkoja ei diskontata.
- Antaa ohjeet laskennallisten verosaamisten kirjaamiseksi käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä käyttämättömistä verotukseen liittyvistä hyvityksistä.
- Määrittelee osinkojen tuloverovaikutusten kirjanpitokäsittelyn (sekä tilikauden että laskennallisen) – tuloverovaikutukset kirjataan, kun velvollisuus osingonmaksuun on kirjattu, nettona tilikauden tuloslaskelmaan (tietyin poikkeuksin). Lähdevero - vähennetään omasta pääomasta osana osinkoa.
- Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja liitetietovaatimukset tilikauden veroille sekä laskennallisille veroille.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC 21, Tuloverot – uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen

Laskennallinen verovelka tai saaminen, joka johtuu uudelleen arvostamisesta määritetään niiden verovaikutusten perusteella, jotka seuraivat kyseisen erän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä myymällä hyödyke mieluummin kuin omaisuus erän käyttöön perustuen.

SIC 25, Tuloverot – yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset



Verotuksellisen aseman muutoksen vaikutus tilikauden verotettavaan tuloon perustuviin veroihin ja laskennallisiin veroihin kirjataan tulosvaikutteisesti tilikaudella, jolleivät nämä muutokset liity liiketoimiin tai muihin tapahtumiin, jotka johtavat suoraan oman pääomaan kirjattaviin hyvityksiin tai veloituksiin.

IAS 14, Segmenttiraportointi (uudistettu 1997)

- Voimassa* 1.7.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.
- Tavoite*
- Määrätä taloudellisen informaation raportointiperiaatteet koskien yrityksen eri liiketoiminta-alueita ja maantieteellisiä alueita.
 - Koskee yrityksiä, joiden oman tai vieraan pääoman ehtoiset arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, sisältäen myös yritykset, jotka ovat parhaillaan toteuttamassa oman tai vieraan pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseen laskemista julkisilla arvopaperimarkkinoilla. Lisäksi, niiden yritysten, jotka vapaaehtoisesti antavat segmentti-informaatiota, tulee IAS-standardien mukaisessa tilinpäätöksessään noudattaa kaikkia tämän standardin vaatimuksia.
- Oleennaista*
- Yksityiskohtainen opastus liiketoiminta-segmenttien ja maantieteellisten segmenttien tunnistamiseksi.
 - Vaatii yritystä tarkastelemaan organisaatio-rakennettaan sekä sisäistä raportointirakennettaan segmenttejä määriteltäessä.
 - Mikäli yrityksen sisäinen organisaation ja johtamisen rakenne sekä järjestelmä, jolla raportoidaan sisäisesti taloudellista informaatiota, ei perustu sen paremmin yksittäisiin



tuotteisiin tai palveluihin tai toisiinsa liittyviin tuotteiden tai palvelujen ryhmiin kuin maantieteellisiin alueisiin, tulee valita seuraava alempi sisäisen segmentoinnin taso raportoitavien segmenttien määrittelemiseksi.

- Opastaa mitkä segmentit ovat raportoitavia.
- Segmenttiraportointi jaotellaan ensisijaisen ja toissijaisen raportointimuodon mukaiseen segmenttiraportointiin.
- Segmentti-informaatio tuotetaan samojen laatimisperiaatteiden mukaisesti, kuin mitä noudatetaan konsernin tai yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä.
- Tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset koskien sekä ensisijaisia että toissijaisia segmenttejä.
- Huomattavasti vähemmän tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja toissijaisille segmenteille.

IAS-standardiin liittyvät SIC-tulkinnat

Ei ole.

IAS 15, Hintojen muutosten vaikutuksia koskeva informaatio

Voimassa 1.1.1983 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrää tilinpäätöksessä esitettävät tiedot silloin kun hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavaa laskentamenetelmää käytetään yrityksen toiminnan tulosta ja taloudellista asemaa määrittäessä.

Olellaista • IAS 15 ei ole pakottava, mutta yrityksiä rohkaistaan antamaan informaatiota hintojen



muutosten vaikutuksista ja mikäli näin tehdään niin esitetään IAS 15 standardin edellyttämät tiedot.

- Laajat vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävillä tiedoilla perustuen joko yleiseen osto-voimalähestymistapaan tai jälleenhankintiarvoon perustuvaan lähestymistapaan.

IAS-standardiin liittyvät SIC-tulkinnat Ei ole.

<i>IASB:n merkittävimmät alustavat muutosehdotukset</i>	IAS 15 poistetaan.
---	--------------------

IAS 16, Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet (uudistettu 1998)

Voimassa 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite

- Määrätä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollisesta käsittely.
- Antaa periaatteet ja ohjeet hyödykkeiden kirjanpitoon merkitsemisen ajoituksesta sekä hyödykkeiden kirjanpitoarvon määrittämisestä ja niihin liittyvien poistojen kirjaamisesta.

Oleennaista

- Aineellinen käyttöomaisuushyödyke merkitään taseeseen varoiksi, kun: a) on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja b) yritykselle aiheutunut hyödykkeen hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

- Aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvotetaan alun perin hankintamenoon.



- Myöhemmin toteutuvat menot lisätään hyödykkeen kirjanpitoarvoon silloin, kun on todennäköistä, että yritykselle koituu taloudellista hyötyä yli olemassa olevan hyödykkeen alun perin arvioidun suoritustason. Kaikki muut myöhemmin toteutuvat menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.

- Poistettavien hyödykkeiden osalta käytettävän poistomenetelmän tulee kuvastaa sitä miten yritys käyttää hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää taloudellista hyötyä.

- Arvostaminen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen – arvostetaan käyttäen ensisijaista menettelytapaa (kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenuun), tai sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa (uudelleenarvostus vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla uudelleen arvostetusta määrästä).

- Uudelleenarvostaminen tulee tehdä säännöllisesti.

- Uudelleenarvostamisessa syntyvä lisäys sekä vähennys siltä osin, kuin vähennys ei ylitä kyseisestä hyödykkeestä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää, kirjataan suoraan omaan pääoman uudelleenarvostusrahastoon. Omaan pääomaan sisältyvä uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää suoraan kertyneisiin voittovaroihin (ei tuloslaskelmaan), kun arvonnousu realisoituu.

IAS-

*standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC 14, *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – hyödykkeiden arvonalentumisesta tai menetyksestä saatavat korvaukset*

Yrityksen tulee käsitellä erillisinä tapahtumina:

- aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvonalentumiset sekä menetykset IAS 36:n



(Omaisuserien arvon alentuminen) mukaisesti ja käytöstä poistamiset ja luovutukset IAS 16:n mukaisesti,

- kolmansilta osapuolilta saatavat korvaukset sisällytetään tuloslaskelmaan,
- omaisuserien myöhempi kunnostaminen, hankinta tai valmistaminen IAS 16 mukaisesti.

SIC 23, Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – suurista perinpohjaisista tarkastuksista tai huolloista johtuvat menot

Menot, jotka johtuvat suuresta perinpohjaisesta tarkastuksesta tai huollosta kirjataan kuluiksi tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet, paitsi milloin yritys on yksilöinyt omaisuserän erilliseksi osaksi määrän, joka edustaa perinpohjaista tarkastusta tai huoltoa ja on kirjannut kyseisestä osasta poistoja, jotka kuvastavat sen hyödyn hyväksikäyttöä.

IASB:n merkittävimmät alustavan muutosehdotukset

- Jokaiselle omaisuserälle tulee määrittellä omat poistoperiaatteet.
- Omaisuuden vaihdot tulee arvostaa käypään arvoon, mukaan lukien samanlaiset hyödykkeet, lukuunottamatta tapauksia, joissa kummallekaan hyödykkeelle ei voida määrittellä käypää arvoa luotettavasti.
- Myöhemmin syntyvät menot tulee lisätä hyödykkeen kirjanpitoarvoon ainoastaan mikäli kulu lisää hyödykkeen tulevaisuudessa kerryttämää tuottoa yli sen aikaisemman suorituskyvyn.
- Hankintamenon tulee sisältää arvioidut kustannukset hyödykkeen purkamisesta, poistamisesta sekä käyttöpaikan entistämisestä, jolloin kustannukset käsitellään varauksena.



- Kaikki hyödykkeen rakentamiseen tai kehittämiseen liittyvät ylimääräiset tuotot tai kustannukset tulee kirjata tuloslaskelmaan.

IAS 17, Vuokrasopimukset (uudistettu 1997)

Voimassa 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrää sekä vuokralle ottajia että vuokralle antajia koskevista asianmukaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joita sovelletaan rahoitusleasingsopimuksiin ja muihin vuokrasopimuksiin.

- Olennaista*
- Vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, jos hyödykkeen omistamiselle ominaiset riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin.
 - Kaikki muut vuokrasopimukset luokitellaan muuksi vuokrasopimukseksi.
 - Vuokrasopimusta luokiteltaessa ratkaisee sopimuksen tosiasiallinen sisältö pikemminkin kuin sopimuksen muoto.
 - Rahoitusleasing – vuokralle ottajan tilinpäätöksessä:
 - Vuokralle ottajan tulee merkitä rahoitusleasingsopimukset taseeseensa varoiksi ja veloiksi määrään, joka on yhtä suuri kuin vuokratun hyödykkeen käypä arvo sopimuksen alkamisajankohtana, tai sitä alempi vähimmäisvuokrien nykyarvo.
 - Poistot tehdään omistettujen hyödykkeiden poistoja vastaavalla tavalla.
 - Maksettavat leasingvuokrat jaetaan rahoitusmenoihin ja velan vähennykseen.



- Rahoitusleasing – vuokralle antajan tilinpäätöksessä:
 - Merkitään saamisena määrään, joka on yhtä suuri kuin nettosijoitus vuokrasopimukseen.
 - Rahoitustuotot kirjataan perusteella, joka tuottaa vuokralle antajan jäljellä olevalle nettosijoitukselle vuokrasopimukseen kultakin tilikaudelta samansuuruisen tuottoasteen.
- Muut vuokrasopimukset – vuokralle ottajan tilinpäätöksessä:
 - Muun vuokrasopimuksen perusteella määräytyvät vuokrat merkitään kuluiksi tuloslaskelmaan tasasuuruusina erinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista.
- Muut vuokrasopimukset – vuokralle antajan tilinpäätöksessä:
 - Vuokralle antajien tulee esittää muun vuokrasopimuksen kohteena olevat hyödykkeet taseessaan niiden luonteen mukaisesti.
 - Muun vuokrasopimuksen mukaiset vuokratuotot merkitään tuloslaskelmaan tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin vuokralle annetun hyödykkeen käytöstä saatavan hyödyn vähentymistä.
- Myynti- ja takaisinvuokraussopimusten kirjanpidollista käsittelyä – johon vaikuttaa se ovatko ne rahoitusleasing- vai muita vuokrasopimuksia – on myös ohjeistettu tässä standardissa.



*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC 15, Muut vuokrasopimukset – kannustepalkkiot

Vuokrasopimusten kannustepalkkiot (sellaiset kuten vuokravapaat jaksot tai vuokralle antajan korvaamat vuokralle ottajan muutosta johtuvat menot) tulee käsitellä kiinteänä osana sitä nettovastiketta, joka on sovittu suoritettavan vuokratun hyödykkeen käytöstä, riippumatta kannustepalkkion luonteesta tai muodosta taikka maksujen ajoittumisesta.

SIC 27, Liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, kun niihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus

- Liiketoimien sarja, johon kuuluva sopimus, on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus, kytketty toisiinsa ja käsitellään yhtenä liiketoimena, jos sen taloudellista kokonaisvaikutusta ei ole mahdollista ymmärtää muutoin kuin tarkastelemalla liiketoimia yhtenä kokonaisuutena.
- Kirjanpidollisen käsittelyn tulee kuvastaa yrityksen ja sijoittajan välisen järjestelyn tosiasiallista sisältöä.
- Ohjeistukseen sisältyy lista niistä tekijöistä, jotka jo yksinään osoittavat, että järjestelyssä ei ole kysymys leasingistä IAS 17:n mukaisesti vuokrasopimuksesta.
- Mikäli järjestely ei täytä vuokrasopimuksen määrittelyä, sisältyy SIC 27 :een lisäohjeistusta kirjanpidollista käsittelystä

*IASB:n
merkittävimmät
alustavat
muutosehdotukset*

- Mikäli vuokralle antaja luokittelee pitkäaikaisen maa-alueen tai rakennusten vuokrasopimuksen sijoitusomaisuudeksi ja käyttää IAS 40:ssä esitettyä käyvän arvon mallia, vuokralle antajan tulee käsitellä vuokrasopimus ikään kuin se olisi rahoitusleasing.



- Vuokralle antajan mahdollisuus kirjata alkuvaiheen välittömät menot suoraan kuluksi tulee poistaa.

IAS 18, Tuotot (uudistettu 1993)

Voimassa 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrittää tietyn tyyppisistä liiketoimista ja muista tapahtumista johtuvien tuottojen kirjanpidollisesta käsittelystä

Oleennaista • Tuotot määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella.

- Kirjaaminen:

- Tavaroiden myynti – kun tavaroiden omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut ovat siirtyneet ostajalle, myyjälle ei jää tosiasiallista määräysvaltaa myytyihin tavaroihin ja tuotot ovat määriteltävissä luotettavasti.

- Palvelujen myynti – valmistumisasteen mukaisesti.

- Korot, rojaltit ja osingot – kirjataan kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi.

- Korot kirjataan ajan kulumisen perusteella ottaen huomioon omaisuuserän efektiivinen tuotto.

- Rojaltit kirjataan suoriteperusteisesti asianomaisen sopimuksen tosiasiallisen sisällön mukaisesti.

- Osingot kirjataan, kun osakkeenomistajan oikeus maksun saamiseen on syntynyt.



- Tilinpäätöksessä esitetään tiedot tuottojen kirjaamisessa noudatetuista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC 31, *Tuotot – vaihtokaupat, joihin kuuluu mainospalvelut*

Tuotot koskien mainospalvelujen vaihtokauppoja voidaan arvostaa luotettavasti määrittelemällä toimitettujen (ei vastaanotettujen) palvelujen käypä arvo. Toimitettujen mainospalvelujen käypä arvo voidaan luotettavasti arvioida vain sellaisten tietyn tyyppisten kauppojen perusteella, jotka eivät ole vaihtokauppoja.

*Muuta kom-
mentointia*

SEC ja FASB's Emerging Issues Task Force on julkaissut laajan tulkintaohjeistuksen erityisesti ohjelmistoalan tuottojen kirjaamiselle.

IAS 19, **Työsuhde-etuudet (uudistettu 2000)**

Voimassa

1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä. Uudistettu teksti 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite

Määrää työsuhde-etuuksien kirjanpidollisesta käsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

Olennaista

- Määrää periaatteen, jonka mukaan kulu kirjataan tilikaudelle, jona yritys käyttää hyväkseen taloudellista hyötyä työntekijän työsuorituksesta, eikä maksuperiaatteella.
- Määrää kirjaamiskriteerit lyhytaikaisille työntekijäetuuksille (maksu 12 kuukauden kuluessa). Nämä tulee käsitellä kuluna sillä kaudella, jona työntekijä on antanut työsuorituksen.



- Voitto-osuus ja bonusjärjestelyt kirjataan vain kun yrityksellä on tosiasiallinen velvoite maksaa ja kustannukset voidaan luotettavasti arvioida.
- Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet (esim. eläkkeet ja terveydenhoito) voidaan jakaa kahteen eri kategoriaan: maksupohjaisiin järjestelyihin sekä etuuspohjaisiin järjestelyihin.
- Maksupohjaisessa järjestelyssä kustannukset kirjataan sille kaudelle, jolta maksu suoritetaan. Velka kirjataan kaudelle, jona työntekijän työsuoritus on vastaanotettu.
- Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvana velkana merkitään taseeseen seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma: järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo (odotettavissa olevien maksujen nykyarvo, joka tarvitaan niiden vastuiden suorittamiseen, jotka työntekijä on ansainnut ko. tilikautena tai sitä aikaisemmin) tilinpäätöspäivänä, lisättyinä kirjaamattomilla vakuutusmatemaattisilla voitoilla (vähennettynä tappioilla), vähennettynä takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla kirjaamattomilla menoilla, vähennettynä järjestelyyn kuuluvien varojen tilinpäätöspäivän käyvällä arvolla. Lisäohjausta on annettu suosituksessa siitä miten nämä erät määritellään.
- Järjestelyyn kuuluvat varat sisältävät pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat sekä hyväksyttävät vakuutukset.
- Pitkäaikaiset työsuhde-etuudet tulee kirjata ja arvostaa samalla tavalla kuin työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, jotka kuuluvat etuuspohjaisiin järjestelyihin. Käsittelytapa poikkeaa työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien vaaditusta kirjanpidollisesta käsitte-



lystä seuraavasti: vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sekä kaikki takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan välittömästi.

- Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet kirjataan, kun yritys on sitoutunut irtisanomiseen ennen normaalia eläkkeelle jäämispäivää tai suorittaa irtisanomisetuuksia liittyen vapaaehtoisesta irtisanoutumisesta tehtyyn tarjoukseen.
- Suositus ei käsittele omaan pääomaan sidottujen etuuksien kirjaamista tai arvostamista. Kuitenkin tarvitaan laajat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.

IAS-
standardiin Ei ole.
liittyvät SIC-
tulkinnat

Suositukseseen Muutos IAS 19:ta tulisi kieltämään etuus-
liittyvä muu- pohjaisen järjestelyn osoittaessa ylijäämää
tosehdotus kirjaamasta sellaisia voittoja tai tappiota, jotka liittyvät yksinomaan takautuviin työsuorituksiin perustuviin kirjaamattomiin menoihin tai vakuutusmatemaattisiin tappioihin ja voittoihin. Muutoksen tarkoitus on hallita vastakkainasettelua, joka syntyy kahden näkökulman erilaisuudesta – mahdollisuus eläkerahaston voittojen ja tappioiden siirtämiseen seuraavalle kaudelle ja varoiksi kirjauksen rajoittaminen (varojen katto).

IASB:n • IAS 19:ssa ei ole käsitelty laskentakäytän-
merkittävim- töä liittyen osakeperusteisiin maksuihin
mät alusta- työntekijöille (sisältäen työntekijöiden osa-
vat muutos- keoptiot), toimittajille, velkojille ja muille
ehdotukset tahoille. IASB on alustavasti päätenyt siihen, että nämä maksut pitäisi kirjata kuluksi vähentämään nettovoittoa tai tappiota. Neljää arvostamistapaa on harkittu: historiallinen meno, reaaliarvo, vähimmäisarvo ja käypäarvo. Käypä arvo on saanut eniten kannatusta.



• Mikäli IASB vaatisi ehdottomasti osakeperusteisten maksujen kirjaamista tai esittämistä liitetietona käypään arvoon niin tilinpäätöksen liitetietona tulee esittää seuraavat tiedot:

– millä laskentamenetelmällä käypä arvo on määritelty

– lähtötiedot tälle laskentamenetelmälle, sisältäen seuraavat tiedot: käytetty korkokanta; historiallinen ja arvioitu hintojen vaihtelu sekä arviointia näiden kahden mahdollisista eroista; historiallisen ja arvioidun voitonjaon määrän vaihtelu sekä arviointia näiden kahden mahdollisista eroista

IAS 20, Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Voimassa 1.1.1984 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrätä julkisten avustusten sekä muun julkisen tuen kirjanpidollisesta käsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

Olennaista • Kirjaa julkiset avustukset (rahana ja muuna kuin rahana saatavat käypään arvoon) vasta, kun on kohtuullisen varmaa, että yritys täyttää niihin liittyvät ehdot ja avustukset tullaan saamaan.

• Julkiset avustukset tuloutetaan systemaattisella tavalla niillä tilikausilla, joilla ne tulevat kirjatuksi niiden menojen kohdalle, joita ne on tarkoitettu kattamaan. Avustuksia ei kirjata suoraan omaa pääomaa hyvittäen.

• Tuottoihin liittyvät avustukset esitetään tuloslaskelmassa tuottoina tai vaihtoehtoisesti ne vähennetään tilinpäätöksessä niitä vastaavista kuluista.



- Hyödykkeisiin liittyvät julkiset avustukset esitetään taseessa joko merkitsemällä avustus taseen vastattaviin tuloennakoksi tai vähentämällä se hyödykkeen kirjanpitoarvoa määritettäessä.
- Julkista avustusta, joka joudutaan maksamaan takaisin käsitellään kirjanpidollisen arvion oikaisuna. Tuottoihin liittyvän avustuksen takaisinmaksu ja hyödykkeeseen liittyvän avustuksen takaisinmaksu käsitellään kirjanpidollisesti eri tavalla.

IAS-standardiin liittyvät SIC-tulkinnat

SIC 10, *Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan*

Yrityksen saama julkinen avustus, joka on tarkoitettu kannustamaan tai tukemaan pitkäaikaisesti tietyillä alueilla tai toimialoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa, kuuluu IAS 20:n soveltamisalaan ja käsitellään siis kyseisen standardin mukaisesti.

IAS 21, **Valuuttakurssien muutosten vaikutukset (uudistettu 1993)**

Voimassa

1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite

Määrää ulkomaantoimintojen, siis ulkomaan rahan määräisten liiketoimien ja ulkomaisten yksikköjen kirjanpidollisesta käsittelystä.

Oleennaista

- Ulkomaanrahan määräisten liiketoimien ja epäitsenäisten ulkomaisten yksikköjen muuntaminen:

– Alkuperäinen kirjaaminen: Ulkomaan rahan määräinen liiketoimi merkitään alun perin kirjanpitoon toteutumispäivän valuuttakurssin määräisenä.

– Esittäminen myöhemmissä tilinpäätöksissä: monetaariset ulkomaanrahan määräiset erät esitetään käyttäen tilinpäätöspäivän



kurssia; ei monetaariset erät, joiden taseeseen merkittävä määrä perustuu alkuperäiseen hankintamenuon esitetään käyttäen liiketoimen toteutumispäivän kurssia ja ei monetaariset erät, joiden taseeseen merkittävä määrä perustuu käypään arvoon esitetään käyttäen valuuttakursseja, jotka valitsivat silloin kun arvot määritettiin.

– Kurssierot kirjataan tuloslaskelman kautta.

• Itsenäisten ulkomaisten yksikköjen muuntaminen:

– Varat ja velat, sekä monetaariset että eimonetaariset, muunnetaan käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia.

– Tuotto- ja kuluerät muunnetaan käyttäen liiketoimien toteutumispäivän kurssseja.

– Kurssierot merkitään omaan pääomaan, omana eränään, siihen asti, kunnes nettosi-
joituksesta luovutaan.

– Kun itsenäisestä ulkomaisesta yksiköstä luovutaan, kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvät tulosvaikutteisesti kirjaamat-
tomat kertyneet kurssierot kirjataan sen tili-
kauden tuotoiksi tai kuluiksi, jolla luovutus-
voitto tai –tappio kirjataan.

– Erilliset säännöt, kun ulkomainen yksikkö toimii hyperinflaatiomaassa.

• Kun ulkomaisen yksikön luokitus muuttuu, uuteen luokkaan sovellettavaa muuntamismenettelyä käytetään luokituksen muuttumis päivästä alkaen.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC 7, *Euron käyttöönotto*

• IAS 21:n, *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*, vaatimuksia on noudatettava ehdottomasti siirryttäessä Euroopan Unionin jäsenvaltioiden kansallisista valuutoista euroon.



- IAS 21.21:n mukainen sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa, joka liittyy valuuttojen huomattavasta devalvoitumisesta syntyviin kurssieroihin, ei sovellu euroon siirtymiseen osallistuviin valuuttoihin.

SIC 11, Ulkomaanrahan määräiset erät – valuutan tuntuvasta devalvoitumisesta johtuvien tappioiden aktivoiminen

- Antaa lisäselvennystä liittyen useisiin ehtoihin, joiden toteutumista edellytetään, ennen kuin yritys saa sisällyttää devalvoitumisesta johtuvat kurssitappiot vastaavien omaisuuserien kirjanpitoarvoon.

SIC 19, Tilinpäätösvaluutta – tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaan

- Jos yrityksessä käytetään tiettyä valuuttaa merkittävässä määrin tai jos sillä on yritykseen merkittävä vaikutus, kyseistä valuuttaa saattaa olla tarkoituksenmukaista käyttää arvostusvaluuttana.
- Jos arvostusvaluutta on hyperinflaatiomaan valuutta, niin yrityksen oma tilinpäätös oikeastaan IAS 29:n, *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaassa*, mukaisesti.

SIC 30, Tilinpäätösvaluutta – muuntaminen arvovaluutasta esittämisvaluuttaan

- Kun tilinpäätös esitetään valuutassa, joka on muu kuin SIC-19:n mukaisesti määritelty arvostusvaluutta ja kun arvostusvaluutta ei ole hyperinflaatiomaan valuutta, taseen erät muunnetaan kunkin esitettävän tilikauden päättymispäivän kurssiin, lukuun ottamatta tilikauden voittoon tai tappioon kuuluvia eriä, jotka sisältyvät kertyneisiin voitto-varoihin. Tuotto- ja kuluerät muunnetaan liiketoimien toteutumispäivän kursseilla. Muuntamisesta syntyvät kurssierot merkitään suoraan omaan pääomaan.
- Lisätietojen esittämistä tilinpäätöksessä vaaditaan.



IASB:n merkittävimmät alustavat muutosehdotukset

- Kaikki johdannaiset, joihin soveltuu IAS 39, *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*, ja kaikki suojaukseen liittyvä aineisto, tulee poistaa IAS 21:n soveltamisalasta.

- Vaihtoehtoinen menettelytapa, joka sallii käsitellä tilinpäätöksen laativan yrityksen varoina ja velkoina ulkomaisen yksikön hankinnasta johtuvaa liikearvoa ja kyseisen yksikön varojen ja velkojen kirjanpitoarvoihin hankinnan yhteydessä tehtäviä oikaisuja käypään arvoon pääsemiseksi, tulee poistaa. Päätöspäivän kurssia tulee käyttää aina.

- SIC 19 tulee liittää IAS 21:een ja korvata termi ”tilinpäätösvaluutta” viittauksella termiin ”functional currency” (arvostusvaluutta) ja termiin ”esittämisvaluutta” (valuutta, jossa tilinpäätös esitetään).

- ”Functional currency” ei saisi olla valittavissa oleva asia, vaan ennemmin tosiasia, jonka määrää sen maan valuutta, jonka talous ohjaa liiketoimintaa.

- Tilinpäätöksen laativalle yritykselle tulee sallia mahdollisuus valita esittämisvaluutta. Jos esittämisvaluutta on toinen kuin ”functional currency” tulee soveltaa IAS 21:n mukaisia kirjaamismääräyksiä.

- Indikaattorit, jotka koskevat sellaisia ulkomaisia yksiköitä, jotka liittyvät kiinteästi tilinpäätöksen laativan yrityksen toimintaan (vastakohtana itsenäiset ulkomaiset yksiköt), tulee siirtää ”functional currency” indikaattoreihin. Tämän vuoksi tilinpäätöksen laativan yrityksen toimintaan kiinteästi liittyvän ulkomaisen yksikön ”functional currency” tulee olla sama kuin tilinpäätöksen laativan yrityksen.

- Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa aktiivoida tiettyjä kurssieroja tulee poistaa.

**IAS 22, Yritysten yhteenliittymät (uudistettu 1998)**

Voimassa 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrää yritysten yhteenliittymien kirjanpidollisesta käsittelystä. Standardi kattaa sekä tapaukset, joissa yksi yritys hankkii toisen yrityksen että harvinaiset omistusten yhdistämistilanteet, joissa hankkijaosapuoli ei ole nimettävissä.

Olennaista

- Ohjeistaa yritysten yhteenliittymän luokituksen, mikä sisältää sen onko hankkijaosapuoli nimettävissä ja jakavatko yhteen liittyvien yritysten osakkeenomistajat keskenään yrityskokonaisuuden riskit ja hyödyn.

- Määrää hankintojen kirjanpidollisesta käsittelystä (käytetään käypää arvoa tai vastaavaa). Hankkijaosapuolen tulee hankintajakohdasta alkaen sisällyttää tuloslaskelmaansa hankinnan kohteen toiminnan tulos ja merkitä taseeseensa hankinnan kohteen yksilöitävissä olevat varat ja velat sekä hankinnasta mahdollisesti aiheutuva liikearvo tai negatiivinen liikearvo.

- Esittää kuinka hankintameno kohdistetaan omaisuus- ja velkaeriin, sekä tästä johtuvan liikearvon tai negatiivisen liikearvon käsitteilytavan. Velat ja varat arvostetaan hankintajakohdan käypiin arvoihin. Vähemmistön osuus merkitään taseeseen määrään, joka vastaa vähemmistön omistusosuutta hankintaa edeltävästä kirjanpitoarvosta (vaihtoehtoisena menettelytapana sallitaan vähemmistön osuuden merkitseminen määrään, joka vastaa sen omistusosuutta nettovarojen käyvistä arvoista).

- Mikäli aineettoman hyödykkeen käypä arvo ei ole määritettävissä toimiviin markkinoihin perustuen, kyseinen aineeton hyödyke merki-



tään hankinta-ajankohtana taseeseen enintään sellaiseen määrään, että se ei synnytä eikä lisää hankinnasta johtuvaa negatiivista liikearvoa.

- Liikearvosta tehdään poistot taloudellisen vaikutusajan kuluessa, joka ei ylitä 20 vuotta (kumottavissa oleva olettaus). Tasapoistomenetelmää käytetään olettaen ettei jokin muu menetelmä ole perustellumpi.
- Käsittelee omistusten yhdistämistä käyttäen pooling-menetelmää. Yhteen liittyviä yrityksiä käsitellään ikään kuin erilliset liiketoimet jatkuisivat entiseen tapaan, erillistilinpäättöksiä yhdistettäessä tehdään näin ollen vain vähäisiä muutoksia.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC 9, Yritysten yhteenliittymät – luokittelu hankinnoiksi tai omistusten yhdistämiseksi

Keskeinen kriteeri on se, voidaanko hankkijaosapuoli nimetä eli yhden yhdistyvän yrityksen osakkeenomistajat saavat määräysvalan yritysten muodostamaan kokonaisuuteen. Yritysten yhteenliittymä käsitellään hankintana, paitsi milloin hankintaosapuoli ei ole nimettävissä.

SIC 22, Yritysten yhteenliittymät – myöhemmät tehtävät oikaisut alun perin esitettyihin käypiin arvoihin ja liikearvoon

Rajoitetuissa tilanteissa lasketaan ikään kuin käypiä arvoja olisi käytetty hankinta-ajankohdasta lähtien. Joissain tapauksissa tämä johtaa siihen, että myös liikearvon tai negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvoa oikaistaan.

SIC 28, Yritysten yhteenliittymät – ”kaupan toteutumisajankohta” ja oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo



- Kun hankinta toteutuu yhtenä kauppana (ei vaiheittain), ”kaupan toteutumisajankohta” on se ajankohta, jona hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteen nettovallisuuden ja liiketoimintaan.
- Kun hankinta tapahtuu vaiheittain (esimerkiksi peräkkäisinä osakeostoina), vastikkeena liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo määritetään jokaisessa vaiheessa ajankohtana, jonka mukaisena kukin yksittäinen sijoitus merkitään hankkijaosapuolen tilinpäätökseen.
- Toteutumisajankohdan noteerattu markkinahinta osoittaa aina instrumentin käypää arvoa parhaiten, ja sitä tulee käyttää harvoja tapauksia lukuun ottamatta.

IASB:n merkittävimmät alustavat muutosehdotukset

- Kaikki yritysten yhteenliittymiin liittyvät tapahtumat tulisi uudistetun standardin mukaan käsitellä hankintamenetelmää käyttäen, (pooling-menetelmästä tulisi luopua).
- Yksi yhdistyvistä yrityksistä tulisi nimetä hankkijaosapuoleksi, jopa silloin kun perustetaan uusi yritys.
- IAS 22:n tulisi vaatia, että yksilöitävissä olevat varat arvostetaan niiden hankintaajankohdan käypiin arvoihin. Tämän vuoksi IAS 22:n nykyinen, ensisijainen menettelytapa liittyen vähemmistön osuuteen tulisi poistaa.
- Velkaa ei tulisi kirjata velvoitteesta, joka on syntynyt yritysten yhteenliittymän seurauksena (esim. ”kultainen kädenpuristus” maksu). Tämä tulisi kirjata yhteenliittyvän yrityksen kuluksi.



- Aineettomien hyödykkeiden (sisältäen keskeneräisen tutkimus ja kehitystyön) alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon ja arvostaminen: yritysten yhteenliittymän yhteydessä hankitut muut aineettomat hyödykkeet kuin liikearvo, tulisi esittää erillään liikearvosta, mikäli ne perustuvat sopimukseen tai lailliseen oikeuteen tai ovat eritelävissä liiketoiminnasta ja ne voidaan luotettavasti arvostaa.
- Yritysten yhteenliittymien yhteydessä syntynyt negatiivinen liikearvo, jota on jäljellä vielä hankittujen varojen arvostuksen ja uudelleenarvostuksen jälkeen, tulisi tulouttaa välittömästi.
- Aineettomien hyödykkeiden myöhempi käsittely:
Aineettomat hyödykkeet, joilla on rajallinen käyttöaika tulisi edelleen käsitellä IAS 38, Aineettomat hyödykkeet mukaisesti.
Aineettomia hyödykkeitä, joiden käyttöaika on rajaton (riippumatta siitä, onko ne hankittu yritysten yhteenliittymien yhteydessä vai ei) ei tulisi vaatia poistettavaksi IAS 38, Aineettomat hyödykkeet mukaisesti, mutta niille tulisi tehdä omaisuuden arvon alentumisen testaus jokaisen tilikauden lopussa (tai useammin, jos arvon alentumisesta on viitteitä), vertaamalla kerrytettävissä olevaa rahamäärää kirjanpitoarvoon.
- Liikearvon myöhempi käsittely: arvon alentumisen käytäntöä tulisi soveltaa ennemmin kuin poistokäytäntöä. Liikearvon arvon alentuminen tulisi määrittää käyttäen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää.
- IAS:n tulisi antaa lisä ohjeistusta liittyen käännteisiin hankintoihin.
- SIC 28 tulisi liittää IAS 22:een.



IAS 23, Vieraan pääoman menot

Voimassa 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrää vieraan pääoman menojen kirjanpidollisesta käsittelystä.

Olennaista • Vieraan pääoman menoihin sisältyvät mm. shekkiluottojen sekä lainojen korot, lainoihin liittyvät yli- ja alikurssijaksotukset sekä lainajärjestelyjen yhteydessä syntyneiden muiden menojen jaksotukset.

• Ensisijainen menettelytapa: Vieraan pääoman menot kirjataan kuluksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.

• Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa: Vieraan pääoman menot, jotka välittömästi johtuvat ehdot täyttävän hyödykkeen hankimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta, aktivoidaan osana kyseisen hyödykkeen hankintamenoa vain, kun on todennäköistä, että ne tuottavat yritykselle vastaista taloudellista hyötyä ja kun menot ovat määritettävissä luotettavasti. Kaikki muut vieraan pääoman kulut, jotka eivät täytä aktivointiehtoja kirjataan kuluksi silloin, kun ne ovat syntyneet.

• Ehdot täyttävä hyödyke on sellainen hyödyke, jonka saaminen valmiiksi sen aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten vaatii välttämättä huomattavan pitkän ajan. Esimerkiksi tuotantolaitokset, sijoituskiinteistöt ja jotkut vaihto-omaisuushyödykkeet.

• Vieraan pääoman menojen aktivointi aloitetaan, kun hyödykkeestä syntyy menoja ja vieraan pääoman menoja sekä toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen valmiiksi saattamiseksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, ovat käynnissä.



- Ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimista varten lainattujen varojen tilapäisestä sijoittamisesta johtuvat sijoitustuotot vähennetään aktivoitavista vieraan pääoman menoista.
- Siltä osin kuin lainat otetaan yleisellä tasolla ja käytetään ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimiseen, käytetään aktivoitavissa olevien vieraan pääoman menojen määrittämiseen rahoituskuluerrointa (vieraan pääoman menojen painotettu keskiarvo tilikauden aikana).
- Tilinpäätöksen tietoina esitetään vieraan pääoman menoihin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet.

IAS-standardiin liittyvät SIC-tulkinnat

SIC 2, *Johdonmukaisuus – vieraan pääoman menojen aktivoiminen*

Silloin, kun yritys valitsee IAS 23 salliman vaihtoehdoisen menettelytavan eli aktivoi korkokuluja, tätä menettelyä sovelletaan johdonmukaisesti kaikkiin vieraan pääoman menoihin, jotka johtuvat ehdot täyttävien hyödykkeiden hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta.

IAS 24, **Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä**

Voimassa 1.1.1986 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrää tilinpäätöksessä esitettävien tietojen vaatimukset liittyen lähipiiriin ja lähipiiriin kuuluvien osapuolten välisiin liiketoimiin. Määrittelee määräysvallan ja huomattavan vaikutusvallan.

Olennaista • Kuvaa sellaisia lähipiirisuhteita, jotka edellyttävät tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.



- Vaatii ilmoittamaan tilinpäätöksessä lähipiirisuhteet, joihin liittyy valtaa, riippumatta siitä, onko lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä ollut liiketoimia.
- Antaa ohjeistusta lähipiiritapahtumia koskevista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.
- Määrittelee tilanteet, joissa tietojen esittämistä ei edellytetä.

IAS-
standardiin Ei ole.
liittyvät SIC-
tulkinnat

IASB:n merkittävimmät alustavat muutosehdotukset • Lähipiiriin tulisi koskea myös osapuolia, joiden kassa yhdessä on tilinpäätöksen laativan yrityksen määräysvalta ja yhteisyrityksiä, joissa tilinpäätöksen laativa yritys on riskisijoittaja.

- Tietoja johdolle maksetuista palkoista, kulukorvauksista ja muista vastaavista eristä ei tulisi vaatia IAS 24 perusteella silloin, kun ne on maksettu normaalin liiketoiminnan puitteissa.

- Erillinen tieto liittyen avainjohdon lähipiiritapahtumiin ja avoimiin saamisiin vaaditaan esitettäväksi.

- Tiettyjä lisätietoja vaaditaan.

IAS 26, Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi

Voimassa 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä

Tavoite Määrää eläke-etuusjärjestelyjen arvostuksesta ja eläke-etuusjärjestelyjen raporttien sisältämistä tiedoista.



Olennaista Määrää raportointivaatimuksista liittyen sekä maksupohjaisiin että etuuspohjaisiin järjestelmiin, sisältäen etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuslaskelman. Erittelee vakuutusmatemaattisten laskelmien tarpeen liittyen etuuspohjaisiin järjestelmiin ja käypien arvon käyttämisen liittyen eläke-etuusjärjestelyjen sijoituksiin.

IAS-standardiin liittyvät SIC-tulkinnat Ei ole.

IAS 27, Konsernitilinpäätös ja tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely

Voimassa 1.1.1990 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä. Tietyt kappaleet liittyen IAS 39:ään, *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*, 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrää:

- vaatimukset, emoyrityksen määräysvallassa olevien yritysten muodostamaa ryhmää koskevan, konsernitilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen; ja
- tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten käsittelystä emoyrityksen tilinpäätöksessä

Olennaista

- Määrittelee tytäryrityksen osana määräysvaltaa ja ohjeistaa määräysvallan käsitteenä.
- Kaikki tytäryritykset tulee yhdistellä konsernitilinpäätökseen paitsi silloin, kun:
 - määräysvalta on tarkoitettu tilapäiseksi, tai
 - määräysvalta on tarkoitettu tilapäiseksi, tai



Tällaisia tytäryrityksiä käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n *"Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen"* mukaisesti

- Vaatii vähemmistöosuuden esittämistä ta-
seessa ja tuloslaskelmassa omana eränään.

Konsernitilinpäätökseen sisältyviin tytäryrityksiin tehdyt sijoitukset merkitään emoyrityksen erillistilinpäätökseen joko hankintamenon määräisenä, käyttäen pääomaosuusmenetelmää (IAS 28 *"Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely"*) tai sopivan tilaisuuden tullen myynnissä olevina rahoitusvaroina IAS-standardissa 39 *"Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen"* kuvatulla tavalla.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC 12, *Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt* (Special purpose entity - SPE)

- SPE yhdistellään konsernitilinpäätökseen silloin, kun yrityksen ja SPE:n välisen suhteen tosiasiallinen luonne osoittaa SPE:n olevan yrityksen määräysvallassa.

SIC 33, *Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä – potentiaalinen äänivalta ja omistusosuuksien jakaminen*

- Sellaisen potentiaalisen äänivallan olemassaolo ja vaikutus, jonka tuottavat oikeudet ovat käytettävissä tai vaihto toteutettavissa, otetaan huomioon arvioitaessa onko yrityksellä määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta toisessa yrityksessä. Kaikki potentiaalinen äänivalta otetaan huomioon, mukaan lukien muilla yrityksillä oleva potentiaalinen äänivalta.
- Emoyritykselle ja vähemmistölle kuuluvat osuudet laadittaessa konsernitilinpäätöstä ja sijoittajayritykselle kuuluva osuus sovellet-



taessa osakkuusyrittysijoitukseen pääomaosuusmenetelmää määritetään yksinomaan senhetkisen omistusosuuden perusteella.

- Yrityksellä voi tosiasiallisesti olla voimassa oleva omistus, kun se esimerkiksi myy ja samanaikaisesti sopii ostavansa takaisin oikeudet omistukseen liittyvään taloudelliseen hyötyyn, mutta ei menetä määräysvaltaa niihin. Tässä tapauksessa omistusosuus määritetään ottaen huomioon potentiaalisen äänivallan mahdollinen toteuttaminen.

IASB:n

merkittävimmät alustavat muutosehdotukset

- Vähemmistöosuus tulee esittää omassa pääomassa.

mät alustavat muutosehdotukset

- Standardiin liittyvistä SIC tulkinnoista, SIC 33 tulee liittää IAS 27:ään.

- Konsernitilinpäätökseen sisältyviin tytäryrityksiin tehdyt sijoitukset tulee merkitä emoyhtiön erillistilinpäätökseen, joko hankintamenon määräisenä tai IAS 39:n, *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisesti. (Pääomaosuusmenetelmän käyttö vaihtoehtona tulisi poistaa). Emoyhtiön tulee erillistilinpäätöksessään soveltaa valitsemaansa käsittelytapaa kaikkiin samaan ryhmään (yhdisteltävät tytäryritykset) kuuluviin sijoituksiin.

- Tytäryrityksiin tehdyt sijoitukset, jotka konsernitilinpäätöksessä käsitellään IAS 39:n, *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisesti, tulee käsitellä samaan tapaan myös emoyhtiön erillistilinpäätöksessä.

- Silloin kun emoyhtiö laatii erillistilinpäätöksen, tulee tässä tilinpäätöksessä annettaviin tietoihin sisältyä viittaus olemassa olevaan konsernitilinpäätökseen



- Kun tytäryritys jätetään yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen sillä perusteella, että määräysvalta on tarkoitettu tilapäiseksi, on tilapäisyys määritelty tarkoituksena luovuttaa se lähitulevaisuudessa. Tämä ”lähitulevaisuudessa” tulee korvata ”12 kuukauden kuluessa hankinnasta”.
- Poikkeus jättää tytäryritys yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen silloin, kun se toimii sellaisten ankarien ja pitkäaikaisten rajoitusten alaisena, jotka heikentävät merkittävästi sen kykyä siirtää varoja emoyritykselle, tulee poistaa IAS 27:stä. IAS 27:n tulee tämän sijaan osoittaa, että pitkäaikaiset rajoitukset, jotka heikentävät kykyä siirtää varoja emoyritykselle saattavat estää määräysvallan.
- Alakonsernin emoyritys, joka on kokonaan omistettu tytäryritys, saa jättää konsernitilinpäätöksen laatimatta tiettyjen lisävaatimusten täytyessä.
- Riskipääomasijoitus (määritelmä puuttuu vielä) tulee arvostaa käypään arvoon kuten myytävissä olevat rahoitusvarat, IAS 39:ssä, *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*, silloin kun sellainen arvostustapa on vakiintunut kyseisellä toimialalla. Kuitenkin, jos riskipääomasijoitus vastaa IAS 27:ssä esitettyä tytäryrityksen määritelmää, tulee se yhdistellä konsernitilinpäätökseen ilman poikkeuksia.

Muut kommentit

SPE:n (special purpose entities) kirjanpitokäsittely on tällä hetkellä kuuma keskustelunaihe, johtuen kirjanpitosaralla tapahtuneesta viimeaikaisesta kehityksestä.

**IAS 28, Osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely (uudistettu 2000)**

- Voimassa* 1.1.1990 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä, paitsi kappaleet 23 ja 24 (1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä), kappaleet 8 ja 10 (1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä).
- Tavoite* Määrätä niistä periaatteista, joita sijoittajayhtiön tulee soveltaa osakkuusyhtiöihin, joissa sillä on huomattava vaikutusvalta, tehtyjen sijoitusten kirjanpidolliseen käsitteelyyn.
- Oleennaista*
- Ohjeistaa huomattavan vaikutusvallan vaatimuksesta, jolloin sijoituskohte määritellään osakkuusyhtiöksi (kumottava olettaus ei huomattavasta vaikutusvallasta sijoituskohteessa, suoraan tai välillisesti, joka on vähemmän kuin 20 % sijoituskohteesta)
 - Pääomaosuusmenetelmä – sijoitus merkitään alun perin kirjanpitoon hankintamenon määrällisenä, ja tämän jälkeen kirjanpitoarvoa oikaistaan hankinta-ajankohdan jälkeen tapahtuneella muutoksella sijoittajayhtiön osuudesta sijoituskohteen nettovarallisuudesta. Tuloslaskelma osoittaa sijoittajayhtiön osuuden sijoituskohteen toiminnan tuloksesta.
 - Konsernitilinpäätös – sijoitukset osakkuusyhtiöissä merkitään pääomaosuusmenetelmän mukaisesti paitsi kahdessa seuraavassa tilanteessa, joissa sijoitukset käsitellään IAS 39 mukaisesti, *Rahoitusinstrumentit: kirjallinen ja arvostaminen*
 - sijoitus omistetaan yksinomaan tarkoituksena luovuttaa se lähitulevaisuudessa



– osakkuusyritys toimii sellaisten ankarien ja pitkäaikaisten rajoitusten alaisena, jotka heikentävät merkittävästi sen kykyä siirtää varoja sijoittajayritykselle

- Konsernitilinpäätöksen julkistavan sijoittajayrityksen erillistilinpäätös – vaihtoehto käyttää sijoituksiin osakkuusyrityksissä muuta kuin pääomaosuusmenetelmää (hankintameno tai sopivan tilaisuuden tullen myytävissä olevina rahoitusvaroina IAS 39:ssä esitetyn mukaisesti, *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*

- Vaatimus arvonalennustestille IAS 36 mukaisesti, *Omaisuserien arvon alentuminen*

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC-3, Osakkuusyritysten kanssa toteutuneista liiketoimista johtuvien realisoitumattomien voittojen ja tappioiden eliminoiminen

IAS 28 mukaisesti, *Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely.*

Osakkuusyritysten kanssa toteutuneista liiketoimista johtuvat realisoitumattomat voitot ja tappiot tulee eliminoida suhteellisesti. Tämä on johdonmukainen yhteisyrityksiin sovellettavan pääomaosuusmenetelmän kanssa IAS 31:n mukaisesti, *Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä.*

SIC-20, Pääomaosuusmenetelmä – tappioiden kirjaaminen

Sijoittajayritys tavallisesti lakkaa kirjaamasta osuuttaan osakkuusyrityksen jatkuvista tappioista kun sijoittajayrityksen pääomaosuusmenetelmän mukainen sijoituksen kirjanpitoarvo on vähennetty nolnaan. Sijoitusten osakkuusyrityksissä tulee sisältää myös ennakkomaksut. Tämä vaikuttaa määrään, jota tulee alentaa kun osakkuusyritys tekee tappiota.



IASB:n merkittävimmät alustavat muutosehdotukset

- Edellytetään lisäohjausta niiden olosuhteiden havaitsemiseksi, joissa 20 %:n oletamus huomattavasta vaikutusvallasta voidaan ohittaa. Vaaditaan liitetiedot niistä tilannetta tukevista syistä, joissa oletamus on ohitettu.

- Sijoitukset osakkuusyrytyksissä, joihin konsernitilinpäätöksessä on sovellettu pääomaosuusmenetelmää, tulisi merkitä joko hankintamenon määräisenä tai ne tulisi käsitellä IAS 39:n mukaisesti: *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*, sijoittajan erillistilinpäätöksessä. (Sijoittajan tulee voida käyttää hankintameno perustuvaa kirjaimistapaa tai IAS 39:ää, *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*, osakkuusyrytyssijoituksiin ainoastaan erillistilinpäätöksessä). Minkä tahansa menetelmän sijoittaja valitseekin, sitä tulee soveltaa kaikkiin osakkuusyrytyssijoituksiin sen erillistilinpäätöksessä.

- Jos sijoittajayritys ei laadi konsernitilinpäätöstä siitä syystä, että sillä ei ole tytäryrityksiä, tulee sijoituksiin osakkuusyrytyksissä soveltaa pääomaosuusmenetelmää.

- IAS 28:n tulee vaatia, että sijoituksiin osakkuusyrytyksissä sisällytetään ennakkomaksut. Tämä vaikuttaa perusteeseen, jota tulee alentaa kun osakkuusyrytyksessä on tappiollinen. SIC20 tulee siten poistaa.

- SIC 3 ja SIC 33 tulee sisällyttää SIC 28:aan.

- Kun sijoituksiin osakkuusyrytyksissä ei ole sovellettu pääomaosuusmenetelmää, koska huomattavan vaikutusvallan on katsottu olevan vain väliaikaisen, ohjeistus liittyen osakkuusyrytyksen ajoitukseen koskien aiotua luovutusta ”lähitulevaisuudessa” tulee korvata ”kahdentoista kuukauden kuluessa hankinnasta”.



- Poikkeuslauseke jättää osakkuusyrittä merkitsemättä pääomaosuusmenetelmällä, kun osakkuusyrittä toimii sellaisten ankarien ja pitkäaikaisten rajoitusten alaisena, jotka heikentävät merkittävästi sen kykyä siirtää varoja sijoittajayrittäkselle tulee poistaa IAS 28:sta. Sen sijaan IAS 28 tulee osoittaa, että ankarat pitkäaikaiset rajoitukset kyvyssä siirtää varoja saattavat estää merkittävän vaikutusvallan.

- IAS 28:aa ei sovelleta sijoituksiin osakkuusyrittäksissä tai yhteisyrittäksissä, joita pitää riskipääomasijoittajaorganisaatiot, osakerahastot, sijoitusyhtiöt ja muut samankaltaiset yhteisöt, jolloin arvostus tehdään IAS 39:n mukaan käypään arvoon, kun tällainen arvostus on alan vakiintunut käytäntö.

IAS 29, **Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa**

Voimassa 1.1.1990 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä

Tavoite Määrätä erityisistä standardeista sovellettavaksi yrityksille, jotka raportoivat hyperinflaatiomaan valuutan määräisenä, siten että taloudellinen informaatio on tarkoituksenmukaista.

Oleennaista • Tuottaa lista mittareista hyperinflaatiomaan tunnistamiseksi.

- On harkinnanvaraista, milloin tilinpäätöstä on tarpeen oikaista (tavallisesti tarpeen kun kolmen vuoden inflaatioaste on 100 %). Tarkoitus on antaa yksityiskohtaisia soveltamisohjeita tällaisia oikaisuja varten.

IAS-standardiin liittyvät SIC-tulkinnat SIC 19, *Tilinpäätösvaluutta – tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaan*



Jos arvostamisvaluutta on hyperinflaatiomaan valuutta – tilinpäätökset on oikaistava IAS 29 mukaisesti.

SIC 30, *Tilinpäätösvaluutta – muuttaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan*

Kun tilinpäätöksen arvostusvaluutta on hyperinflaatiomaan valuutta, kaikki tilinpäätöserät (käsittäen myös vertailutiedot), jotka on muutettu arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan, tulisi muuttaa tilikauden päättymispäivänä olevaan kurssiin viimeisimmän laaditun tilinpäätöksen mukaisesti.

IAS 30, Pankkien ja muiden rahalaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot

- Voimassa* 1.1.1991 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.
- Tavoite* Määrätä pankkien ja muiden rahalaitosten tilinpäätöksen esittämistavasta ja tilinpäätöksissä esitettävien tietojen vaatimuksista, jotka täydentävät muissa standardeissa esitettyjä vaatimuksia.
- Olennaista*
- Vaatimukset tuloslaskelman ja taseen erien luokittelulle luonteensa mukaisesti ja taseessa suhteellisen likvidiytensä mukaisessa järjestyksessä.
 - Tunnistaa tuloslaskelma ja tase-erät, jotka edellyttävät lisätietoja.
 - Lisätietovaatimukset, jotka sisältävät varojen, velkojen ja taseen ulkopuolisten erien, luottotappioiden ja yleiset pankkitoiminnan riskien keskittymät.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

Ei ole.



IAS 31, Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä (uudistettu 2000)

Voimassa 1.1.1992 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä, kohdat 39,40 ja 41 - 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä (IAS 36 käyttöönotto, *Omaisuserien arvonalentuminen*), kohta 35 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä – riippuen IAS 39 käyttöönotosta, *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

Tavoite Määrätä niistä periaatteista, joita tulee soveltaa yhteisyritysosuuksien kirjanpidolliseen käsittelyyn riippumatta rakenteesta tai muodosta, jossa yhteisyritystoiminta tapahtuu.

Olennaista Yhteisyritykset voidaan luokitella kolmeen pääasialliseen tyyppiin - yhteisessä määräysvallassa olevat toiminnot, yhteisessä määräysvallassa olevat omaisuserät tai yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt. Erilaisia tunnistusperiaatteita eri tyyppisille yhteisyrityksille:

- Yhteisessä määräysvallassa olevat toiminnot – osapuolen tulee merkitä määräysvallassaan olevat varat, sille syntyneet kulut ja velat ja osuutensa tuotoista sekä erillistilinpäätökseensä että myös konsernitilinpäätökseensä.
- Yhteisessä määräysvallassa olevat omaisuserät – osapuolen tulee merkitä osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuseristä, sille suoraan syntyneet velat, ja osuutensa yhteisyritykseen liittyvistä veloista, jotka ovat yhteisiä toisten osapuolten kanssa, tuotot, jotka on saatu myytäessä sen osuus yhteisyrityksen tuotoksesta tai sitä käytettäessä sekä sen osuus yhteisyrityksen kuluista ja



kulut, jotka sille on syntynyt liittyen sen osuuteen yhteisyrityksestä

- Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – ensisijainen menettelytapa- suhteellinen yhdistely. Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa on pääomaosuusmenetelmä.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC 13, *Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset*

Suhteellisen osuuden merkitseminen voitoista tai tappioista sijoituksista ei-monetaarisiin eriin tilikauden tuloslaskelmaan on sovellettavissa paitsi milloin:

- panoksena annetun ei-monetaarisen omaisuuserän omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut eivät ole siirtyneet yhteisyritykselle,
- voitto tai tappio ei-monetaarisesta panoksesta ei ole määritettävissä luotettavasti,
- ei-monetaariset omaisuuserät ovat samankaltaisia kuin muiden osapuolten panoksena antamat.

*IASB:n
tärkeimmät
alustavat
muutosehdotukset*

• Yhteisyritysosuudet, jotka on yhdistelty suhteellisesti tai joihin on sovellettu pääomaosuusmenetelmää konsernitilinpäätöksessä, tulee merkitä joko hankintamenuun tai soveltaa IAS 39:ää, *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*, sijoittajayrityksen erillistilinpäätöksessä. (Sijoittajayritykselle tulee olla sallittua esittää yhteisyritysosuudet hankintamenuun tai soveltaa IAS 39:ää, *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*, vain erillistilinpäätöksessä). Minkä menetelmän sijoittajayritys valitsee, sitä tulisi soveltaa kaikkiin yhteisyritysosuuksiin sijoittajayrityksen erillistilinpäätöksessä.



- Kun yhteisyritysosuuksia ei ole yhdistelty suhteellisella yhdistelyllä eikä pääomaosuusmenetelmällä, koska kontrollin tai merkittävän vaikutusvallan katsotaan olevan väliaikaisen, tulee ohjeistus koskien aiottua luovutusta ”lähitulevaisuudessa” korvata ”kahden-toista kuukauden kuluessa hankinnasta”.
- Poikkeuslauseke jättää yhteisyritysosuus yhdistelemättä pääomaosuusmenetelmällä kun yhteisyritys toimii sellaisten ankarien ja pitkäaikaisten rajoitusten alaisena, jotka heikentävät merkittävästi sen kykyä siirtää varoja sijoittajayritykselle, tulee poistaa IAS 31:sta. Sen sijaan IAS 31:n tulee osoittaa, että ankarat pitkäaikaiset rajoitukset kyvyssä siirtää varoja saattavat estää kontrollin tai merkittävän vaikutusvallan.
- IAS 31:tä ei sovelleta sijoituksiin osakkuusyrityksissä tai yhteisyrityksissä, joita pitää riskipääomasijoittajaorganisaatiot, osakerahastot, sijoitusyhtiöt ja muut samankaltaiset yhteisöt, jolloin arvostus tehdään IAS 39 mukaan käypään arvoon, kun tällainen arvostus on alan vakiintunut käytäntö.

IAS 32, Rahoitusinstrumentit: Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa (uudistettu 1998)

Voimassa 1.1.1996 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä, uudistettu teksti – 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite

- Saada tilinpäätöksen käyttäjät ymmärtämään paremmin taseeseen merkittyjen ja taseen ulkopuolisten rahoitusinstrumenttien merkitys yrityksen taloudellisen aseman, toiminnan tuloksen ja rahavirtojen kannalta.



- Esittää tiettyjä taseeseen merkittäviä rahoitusinstrumentteja koskevia vaatimuksia ja yksilöidä rahoitusinstrumenteista tilinpäätöksessä esitettävä informaatio.

Olennaista

- Esittäminen:
 - Instrumentin luokittelu vieraaksi- tai omaksi pääomaksi sen tosiasiallisen luonteen mukaisesti.
 - Luokittelu tehdään instrumenttia alun perin kirjanpitoon merkittäessä perustuen sen tosiasiallista luonnetta koskevaan arvioon eikä sitä myöhemmin muuteta.
 - Rahoitusvelka sisältää sopimukseen perustuvan velvollisuuden joko luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja tai asettaa jokin toinen rahoitusinstrumentti sellaisilla ehdoilla, jotka mahdollisesti osoittautuvat liikkeesenlaskijalle epäedulliseksi.
 - Instrumentti, joka ei synnytä tällaista sopimuksellista velvoitetta, on oman pääoman ehtoinen instrumentti.
 - Jos instrumentin haltija voi valita ottaako suorituksen rahana vai oman pääoman luonteisena osuutena, on kyseessä vieras pääoma.
 - Liikkeellelaskijan erillinen luokittelu yksittäisen yhdistelmäinstrumentin komponenteille (esim. instrumentti, joka sisältää sekä vieraan että oman pääoman luonteisen osuuden).
 - Korot, osingot, voitot ja tappiot, jotka liittyvät rahoitusvelaksi luokiteltuun instrumenttiin, esitetään kuluina tai tuottoina tuloslaskelmassa.



– Rahoitusvaroihin kuuluva erä ja rahoitusvelka vähennetään toisistaan ja nettomäärä esitetään taseessa ainoastaan silloin, kun yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kirjattujen määrien kuittaamiseen, ja yritys aikoo joko toteuttaa suorituksen nettomääräisenä tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.

• Vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävälle tiedoille:

– rahoitusinstrumenttien määrä ja luonne, mukaan lukien keskeiset sopimusehdot

– tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja menetelmät

– määrätty informaatio korko

– määrätty informaatio luottoriskeistä

– määrätty informaatio käyvistä arvoista tai lausuma siitä, että käypiä arvoja ei käytännössä ole mahdollista määrittää riittävän luotettavasti.

• Uusittu teksti sisältää määritelmän rahoitusvelasta sisältäen suorituksen yrityksen omina oman pääoman ehtoisina arvopapereina.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC 5, Rahoitusinstrumenttien luokitteluehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat

Tällaiset instrumentit tulisi luokitella IAS 32:n mukaisesti velkoina huolimatta niiden laillisesta muodosta, ellei suoritus käteisvaroina näytä todennäköiseltä, jossa tapauksessa instrumentit luokitellaan omaksi pääomaksi.



SIC 16, *Osakepääoma – takaisin hankitut omat oman pääoman ehtoiset instrumentit (omat osakkeet)*

Omat osakkeet esitetään taseessa oman pääoman vähennyksenä ja omien osakkeiden hankinta esitetään tilinpäätöksessä oman pääoman muutoksena. Omia osakkeita ei esitetä varoina.

SIC 17, *Oma pääoma – omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvat menot*

Määritelty ulkoisiksi lisämenoiksi, jotka välittömästi johtuvat omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta – tulee käsitellä kirjanpidossa oman pääoman vähennyksenä.

IASB:n merkittävimmät alustavat muutosehdotukset

- Ennen eräpäivää myytävissä olevat instrumentit, joissa liikkeellelaskijan myyntihinta on muuttuva, liikkeellelaskija esittää vieraana pääomana.
- Johdannainen, joka on ideksoitu omien osakkeiden hintaan ja joka vaatii netto rahasuoritusta tai netto osakesuoritusta tai antaa mahdollisuuden valita nettorahasuorituksen tai netto osakesuorituksen välillä, on varana tai velkana esitettävä johdannainen (ei oman pääoman ehtoinen instrumentti).
- Kun yhdistelmäinstrumentti jaetaan kirjanpidossa velka- ja pääomaosuuteen, arvostetaan velkakomponentti ensin ja jäännös kohdistetaan pääomaosuudelle.

IAS 33, **Osakekohtainen tulos**

Voimassa 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.



Tavoite

Määrätä osakekohtaisen tuloksen määrittämistä ja esittämistä koskevista periaatteista, jotka parantavat toiminnan tuloksen vertailukelpoisuutta eri yritysten välillä samalla ajanjaksolla tai saman yrityksen eri tilikausien välillä. Huomio tässä standardissa on osakekohtaisen tuloslaskennan nimittäjällä.

Oleennaista

- Sovelletaan julkisen kaupankäynnin kohteena olevaan yritykseen, osakkeita liikkeelle laskemassa olevaan yritykseen tai mihin muuhun tahansa yritykseen, joka vapaaehtoisesti esittää osakekohtaisen tuloksen.

- Esittää tuloslaskelmassa laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos:

- Erikseen jokaisesta kantaosakkeiden lajista

- Yhtä näkyvästi

- Kaikilta tilinpäätöksessä esitettäviltä tilikausilta.

- Laimentamaton osakekohtainen tulos:

- Tilikauden voittoa määritettäessä otetaan huomioon kaikki kaudelle kirjatut tuottoja kuluerät mukaan luettuna verot, satunnaiset erät ja vähemmistön osuus sekä etuosakkeille kuuluvat osingot

- Nimittäjä on ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo tilikauden aikana.

- Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos:

- Tulos/jaettava – kantaosakkeille kuuluvaa tulosta oikaistaan seuraavilla tekijöillä niiden verovaikutus huomioon ottaen:



laimentaville potentiaalisille kantaosakkeille kuuluvat osingot ja korot (esim. optiot, warrantit, vaihdettavat arvopaperit, kiintiö vakuutus sopimukset), sekä mahdolliset muut tuottojen ja kulujen muutokset, jotka aiheutuisivat laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtamisesta osakkeisiin.

– Nimittäjä – tulisi oikaista niiden kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos kaikki laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet vaihdettaisiin kantaosakkeisiin.

– Ei laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaikutuksia ei oteta huomioon laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.

SIC 24, Osakekohtainen tulos – rahoitusinstrumentit ja muut sopimukset, jotka voidaan toteuttaa osakkeina

IAS-standardiin liittyvät SIC-tulkinnat

Kaikki instrumentit, jotka voivat johtaa tilinpäätöksen laativan yrityksen kantaosakkeiden liikkeeseenlaskuun rahoitusinstrumentin tai muun sopimuksen haltijalle joko liikkeeseenlaskijan tai haltijan valinnan mukaan, ovat yrityksen potentiaalisia kantaosakkeita.

IASB:n merkittävimmät alustavat muutosehdotukset

- SIC 24 tulee poistaa ja sisällyttää tietyin osin IAS 33:een.
- Jos yksikkö hankkii omia etuosakkeitaan yli kirjanpitoarvon, yli menevä osuus käsitellään etuosinkona laskettaessa laimentamatonta osakekohtaista tulosta.
- IAS 33:n tulee antaa lisäopastusta monimutkaisemmista tapauksista, esim. jatkuvasti liikkeelle laskettavissa olevien osakkeiden vaikutuksista.



IAS 34, Osavuositarkastukset

Voimassa 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrätä:

- osavuositarkastuksen vähimmäisisältö ja
- osavuositarkastuslaadittavassa kokonaisessa tilinpäätöksessä tai tilinpäätöslyhennelmässä noudatettavista kirjaamis- ja arvostusperiaatteista.

Olellaista • Noudatetaan ainoastaan, mikäli yritykseltä edellytetään IAS:n mukaisen osavuositarkastuksen laatimista tai mikäli yritys julkistaa sellaisen vapaaehtoisesti.

- Paikalliset säätelijät (ei IAS 34) määräävät:
 - minkä yritysten tulee julkistaa osavuositarkastukset
 - kuinka usein ja – kuinka pian osavuositarkastuksen päättymisen jälkeen.
- Osavuositarkastus sisältää joko kokonaisen tilinpäätöksen tai tilinpäätöslyhennelmän lyhyemmältä ajanjaksolta kuin yrityksen tilikausi.
- Osavuositarkastuksen vähimmäisosat ovat lyhennetty tase, lyhennetty tuloslaskelma, lyhennetty laskelma, joka osoittaa oman pääoman muutokset ja lyhennetty rahavirtalaskelma sekä tietyt liitetiedot.
- Määrittää ne ajanjaksot, joilta osavuositarkastuksen esittämistä edellytetään.
- Olellisuus perustuu osavuositarkastuksen tietoihin, ei vuosiennusteisiin.



- Vaadittavat liitetiedot – tarkoitus selostaa sellaisia tapahtumia tai liiketoimia, jotka ovat merkittäviä niiden muutosten ymmärtämiseksi, joita on tapahtunut edellisen vuositilinpäätöksen jälkeen.
- Samat laatimisperiaatteet kuin vuositilinpäätöksessä.
- Tuotot ja kulut kirjataan toteutumisen mukaisesti, ei ennakoida tai lykätä.
- Muutokset laatimisperiaateissa – oikaistaan aikaisemmin esitettyjen osavuositilinpäätösten tietoja.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

Ei ole

IAS 35, Lopetettavat toiminnot

Voimassa 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrätä periaatteet lopetettavia toimintoja koskevan informaation esittämiseksi siten, että lopetettavia toimintoja koskeva informaatio eriytetään jatkuvia toimintoja koskevasta informaatiosta. Standardi ei määrää lainkaan kirjaamis- ja arvostusperiaatteita liittyen lopetettaviin toimintoihin – näitä käsitellään muualla IAS:ssa. IAS 35 ohjeistaa erityisesti kuinka lopetettaviin toimintoihin sovelletaan seuraavia standardeja; IAS 36, *Omaisuserien arvon alentuminen*, ja IAS 37, *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*.

Oleennaista • Lopetettava toiminto on yrityksen suhteellisen suuri osa – niin kuin liiketoiminta-alue tai maantieteellinen toiminta-alue standardissa IAS 14, *Segmenttiraportointi* – josta



yritys yksittäisen suunnitelman mukaisesti joko luopuu kokonaan tai olennaisilta osin tai lopettaa lakkauttamalla sen toiminnan tai luopuu asteittain esimerkiksi myymällä yrityksen kyseisen osan varat ja suorittamalla sen velat yksitellen.

- Tilinpäätökseen tulee sisällyttää lopetettavaan toimintoon liittyvät tiedot siitä alkaen kun yksityiskohtainen, asianmukaisesti laadittu lopettamissuunnitelma on hyväksytty ja tiedotettu tai kun yritys on tehnyt lopetettavaa toimintoa koskevan sitovan myyntisopimuksen. Tilinpäätökseen tulee sisältää lopetettavaa toimintoa koskevat tiedot siihen asti kun toiminnon lopettaminen on saatettu päätökseen.
- Tilinpäätöksessä tulee esittää tiedot siitä jos lopetettavaa toimintoa koskeva suunnitelma on hyväksytty ja julkisesti tiedotettu yrityksen tilikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin kyseiseltä tilikaudelta laadittu tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi.
- Tilinpäätökseen tulee sisällyttää seuraavat tiedot lopetettavasta toiminnosta: kokonaisvarojen ja –velkojen tilinpäätöspäivän kirjanpitoarvo; tarkasteltavana oleva tilikauden tuotot, kulut, tavanomaisen toiminnan tulos ennen veroja sekä siihen liittyvät tuloverot ja rahavirtalaskelmat tarkasteltavana olevalta tilikaudelta.
- Tilinpäätöksessä on esitettävä erilliset tiedot jokaisesta lopetettavasta toiminnosta.
- Vaadittavien tietojen esittäminen:
 - Joko tilinpäätöslaskelmissa tai liitetietona
 - eriyttämällä jatkuvien ja lopetettavien toimintojen varat, velat, tuotot, kulut ja rahavirrat.



– Lopetettavaa toimintoa ei esitetä satunnaisena eränä.

- Aikaisempien tilikausien tiedot oikaistaan.

IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat

Ei ole.

IAS 36, **Omaisuserien arvon alentuminen**

Voimassa 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä, uudistettu kap-pale 1 perustuen standardiin IAS 41, *Maatalo-us* (1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä)

Tavoite Varmistaa ettei omaisuseriä merkitä taseeseen niistä kerrytettävissä olevaa rahamäärää suurempaan arvoon. Määrittää kuinka kerrytettävissä oleva rahamäärä lasketaan.

Olennaista • IAS 36 standardia sovelletaan kaikkiin omaisuseriin paitsi seuraaviin: vaihto-omaisuus (ks. IAS 2, *Vaihto-omaisuus*), pitkäaikaishankkeista johtuvat omaisuserät (ks. IAS 11, *Pitkäaikaishankkeet*), laskennalliset verosaamiset (ks. IAS 12, *Tuloverot*), työsuhde-etuuksista johtuvat omaisuserät (ks. IAS 19, *Työsuhde-etuudet*), rahoitusvarat (ks. IAS 39, *Rahoitusinstrumentit :kirjaaminen ja arvostaminen*), käypään arvoon arvostettavat sijoituskiinteistöt (ks. IAS 40, *Sijoituskiinteistöt*), maataloustoimintaan liittyvät biologiset hyödykkeet, jotka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla (ks. IAS 41, *Maatalous*).

- Arvonalentumistappio kirjataan kun omaisuserän kirjanpitoarvo ylittää omaisuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän.



- Merkitse arvonalentumistappio tuloslaskelmaan kuluksi silloin kun omaisuuserän kirjanpitoarvo perustuu hankintamenuon, käsittelee uudelleenarvostuksesta johtuvana vähennyksenä kun on kyse uudelleenarvostetusta omaisuuserästä.
- Kerrytettävissä oleva rahamäärä on omaisuuserän nettomyyntihinta tai sitä korkeampi käyttöarvo.
- Käyttöarvo on niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvo, joiden odotetaan kertyvän omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.
- Diskonttauskoron tulee olla määritetty ennen veroja ja kuvastaa markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä rahan aika-arvosta ja omaisuuserään liittyvistä erityisriskeistä. Diskonttauskoron ei tule kuvastaa riskejä, jotka on otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirta-arvioita ja sen tulee olla yhtä suuri kuin tuotto, jota sijoittajat edellyttäisivät, jos heidän pitäisi valita sijoituskohde, joka kerryttäisi vastaavanlaiset rahavirrat kuin yritys odottaa omaisuuserän tuottavan.
- Jokaisena tilinpäätöspäivänä tulee arvioida onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut. Tämä tehdään ottamalla huomioon omaisuuserän arvon alentumiseen viittaavat sisäiset ja ulkoiset informaatiolähteet sen mukaan kun ne määritetty standardissa IAS 36.
- Mikäli yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää ei ole mahdollista arvioida, tulee määrittää kerrytettävissä oleva rahamäärä sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon omaisuuserä kuuluu.



- Aikaisempina vuosina kirjattujen arvonalentumistappioiden peruuttaminen on tietyissä tapauksissa sallittua.
- Tilinpäätöksessä esitetään arvonalentumistappiot jokaisesta omaisuuserien ryhmästä ja kustakin raportoitavasta segmentistä (jos sovelletaan standardia IAS 14, *Segmenttiraportointi*).
- Tilinpäätöksessä esitetään arvonalentumistappioiden peruutukset.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

Ei ole.

*IASB:n
merkittävimmät
alustavat
muutosehdotukset*

- Yritysten yhteenliittymien seurauksena syntyneen liikearvon arvostamisessa tulisi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen soveltaa pikemminkin omaisuuserien arvon alentumiseen perustuvaa lähestymistapaa kuin poistoihin perustuvaa lähestymistapaa.
- Uudistettuun IAS 36-standardiin liitetään liikearvon arvon alentumisen testausta painottavat muutokset
 - Yritysten yhteenliittymän seurauksena hankitulle liikearvolle tulee tehdä arvonalentumistesti ennen sen tilikauden päättymistä, jonka aikana yritysten yhteenliittyminen tapahtui.
 - Liikearvolle tulee tehdä arvonalentumistesti vuosittain.
 - Arvonalentumistesti tulee tehdä sille pienimmälle rahavirtaa tuottavien yksiköiden ryhmälle, johon liikearvo voidaan kohdistaa järkevällä ja johdonmukaisella perusteella. Tällainen rahavirtaa tuottavien yksiköiden ryhmittely tulee olla johdon-



mukaista sen kanssa miten yrityksen johto ryhmittelee yrityksen toimintoja arvioi-
dessaan sisäisesti taloudellista suoritusky-
kyä. Rahavirtaa tuottavien yksiköiden
ryhmä ei saa olla laajempi kuin ensisijaises-
ti raportoitava segmentti (IAS 14,
Segmenttiraportointi). Uudistettuun IAS
36-standardiin sisällytetään selkeyttävää
ohjeistusta siitä, millä tasolla johdon tulee
suorittaa liikearvon arvonalentumistestejä.

– Uudistettuun standardiin sisällytetään
ohjeistusta rahavirtaa tuottavien yksiköi-
den ennakoitujen rahavirtojen arvioiden
perusteista, liittyen IAS 36.27 kohtaan.

– Rahavirtaa tuottavan yksikön 'käyttöar-
vo' pitää määrittellä rahavirtaa tuottavasta
yksiköstä kertyvien arvioitujen vastaisten
rahavirtojen nykyarvoksi.

– Arvonalentumisen määrä pitää määrittää
vertaamalla rahavirtaa tuottavien yksiköi-
den kerrytettävissä olevaa rahamäärää
(nettomyyntihinta tai sitä korkeampi
käyttöarvo) niiden nettovarojen kirjanpi-
toarvoon.

– Jos arvonalentuminen on todettu, se pitää
mitata vertaamalla liikearvon kirjanpitoar-
voa sen todelliseen arvoon. (Tämä on
rahavirtaa tuottavien yksiköiden kerrytet-
tävässä olevan rahamäärän ja niiden netto-
varojen käyvän arvon välinen erotus, joka
olisi määritetty ja kirjattu jos yksikkö olisi
hankittu samalla hetkellä kuin
arvonalentumistesti tehtiin.)

– Liikearvon arvonalentumistappioiden
peruuttaminen kiellettäisiin.

**IAS 37, Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat**

Voimassa 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Varmistaa, että varauksiin, ehdollisiin velkoihin ja ehdollisiin varoihin sovelletaan asianmukaisia kirjauskriteereitä ja arvostusperusteita ja että tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään riittävästi tietoa, jotta käyttäjät pystyvät ymmärtämään niiden luonnetta, toteutumisajankohtaa ja suuruutta. Standardissa pyritään näin varmistamaan, että vain aidot velvoitteet esitetään tilinpäätöksessä – suunnitellut tulevaisuuden menot jätetään kirjaamatta, vaikka toimiva johto tai hallitus olisikin niistä päättänyt, samoin tappiot jotka yritys on itse vakuuttanut, yleiset epävarmuustekijät ja muut tapahtumat jotka eivät ole vielä toteutuneet.

- Olennaista*
- Varaus merkitään taseeseen vain silloin kun yritykselle on syntynyt aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva velvoite, on todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmenevien voimavarojen siirtymistä pois yrityksestä ja että velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.
 - Varauksena kirjattava määrä on paras arvio menoista, joita olemassa olevan velvoitteen täyttäminen edellyttää tilinpäätöspäivänä.
 - Varauksia tarkastellaan jokaisena tilinpäätöspäivänä ja niitä oikaistaan siten, että ne kuvastavat parasta arviota tarkasteluhetkellä.
 - Varausta käytetään vain niiden menojen kattamiseen, joita varten varaus oli alun perin tehty.
 - Esimerkkejä varauksista voivat olla tappiolliset sopimukset, uudelleenjärjestelyvaraukset,



takuut, hyvittämisperiaatteet ja entisöintivelvoitteet.

- Varauksista vaaditaan laaja liitetietoinformaatio.
- Ehdollinen velka syntyy kun:
 - on olemassa mahdollinen velvoite (ei ole vielä varmistunut onko yrityksellä olemassa oleva velvoite, jonka täyttäminen voi edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistumista yrityksestä); tai
 - olemassa oleva velvoite voi, mutta ei todennäköisesti aiheuta taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistumista yrityksestä; tai
 - olemassa olevan velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti (tämä on harvinaista).
- Ehdolliset velat ilmoitetaan vain tilinpäätöksessä liitetietona (ei merkitä taseeseen). Jos taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yrityksestä on erittäin epätodennäköistä, ei esitetä liitetiedoissa.
- Ehdollinen omaisuuserä syntyy kun on mahdollista, mutta ei käytännössä varmaa, että yrityksen hyväksi koituu taloudellista hyötyä.
- Ehdolliset omaisuuserät ilmoitetaan vain liitetietona mutta jos tuoton realisoituminen on käytännössä varmaa, siihen liittyvä omaisuuserä ei ole ehdollinen omaisuuserä ja sen merkitseminen taseeseen on perusteltua.



IAS 38, **Aineettomat hyödykkeet**

Voimassa 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite Määrätä sellaisten aineettomien hyödykkeiden kirjanpidollisesta käsittelystä, joita ei erityisesti käsitellä muissa IAS standardeissa. Tämä standardi edellyttää, että yritys merkitsee aineettoman hyödykkeen taseeseensa siinä ja vain siinä tapauksessa, että tietyt edellytykset täyttyvät. Standardissa määrätään myös, miten aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo määritetään ja vaaditaan tiettyjen aineettomia hyödykkeitä koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

- Olennaista*
- Yritys merkitsee ostetun tai sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen taseeseen (hankintamenoon) siinä ja vain siinä tapauksessa, että:
 - on todennäköistä, että hyödykkeestä johtuva taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja
 - hyödykkeen hankintameno on määritettävissä luotettavasti.
 - Standardissa on määritetty lisäkriteerit taseeseen merkitsemiselle sisäisesti aikaansaaduille aineettomille hyödykkeille.
 - Tutkimusvaiheesta johtuvat menot kirjataan kuluksi silloin, kun ne ovat syntyneet.
 - Aineeton hyödyke, joka syntyy kehittämis-toiminnasta, merkitään taseeseen vasta kun on käytettävissä tekniset ja taloudelliset voimavarat aineettoman hyödykkeen myymiseen tai käyttämiseen.
 - Sisäisesti aikaansaatua liikearvoa, brandeja, lehtien nimiä, julkaisunimikkeitä, asiakasluet-



teloita, käynnistämismenoja, koulutusmenoja, mainonnasta ja myynninedistämisestä johtuvia menoja ja menoja, jotka johtuvat koko yrityksen tai sen osan sijoittamisesta toiseen paikkaan, ei merkitä varoina taseeseen.

- Jos aineeton hyödyke ei täytä sekä aineettoman hyödykkeen määritelmää, että tässä standardissa esitettyjä kirjaamisedellytyksiä, tulee kustannukset tällaisista eristä kirjata kuluksi silloin, kun ne ovat syntyneet. Poikkeuksena on, jos aineeton hyödyke saadaan hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteensiittymässä, niin aineettoman hyödykkeen hankinnasta aiheutuneet kustannukset muodostavat osan liikearvoon (tai negatiiviseen liikearvoon) hankinta-ajankohtana kohdistettavasta määrästä.

- Menot, jotka johtuvat aineettomasta hyödykkeestä sen ostamisen tai valmiiksi saattamisen jälkeen, kirjataan kuluksi, kun ne ovat toteutuneet paitsi silloin, kun :

- on todennäköistä, että näiden menojen ansiosta hyödyke pystyy tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä, joka ylittää hyödykkeen alun perin arvioidun suoritus-tason; ja

- nämä menot ovat luotettavasti määriteltävissä ja kohdistettavissa hyödykkeelle.

- Mikäli nämä ehdot täyttyvät, myöhemmin toteutuvat menot lisätään aineettoman hyödykkeen hankintamenoon.

- Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineeton hyödyke merkitään taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla



vähennettyyn hankintamenoon tai, jos on olemassa markkinahinta toimivilla markkinoilla, sallitun vaihtoehtoisen menettelytavan mukaan uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään, joka on uudelleenarvostamispäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla.

- Poistot: hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana (oletuksena on, että taloudellinen vaikutusaika ei ylitä kahtakymmentä vuotta), perustuen siihen, miten yritys käyttää hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää taloudellista hyötyä (perusoletuksena on tasapoistomenetelmä).

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

SIC 6, Nykyisten tietokoneohjelmistojen muuttamisesta johtuvat menot

Menot, jotka syntyvät sen vastaisen hyödyn palauttamiseksi tai säilyttämiseksi, jota yritys voi odottaa nykyisten tietokoneohjelmistojen alun perin arvioidun suoritustason perusteella, kirjataan kuluksi. SIC 6 tulkintaa ei sovelleta ohjelmistojen hankintoihin.

SIC 32, Aineettomat hyödykkeet – Internet sivujen kustannukset

- Yrityksen omaan käyttöönsä kehittämät internet sivut ovat sisäisesti aikaansaatuja aineettomia hyödykkeitä, joita koskevat IAS 38 – standardin säännökset.
- Osa internet sivujen kehittämisessä syntyneistä kustannuksista voidaan aktivoida IAS 38 säännöksiä noudattaen.
- Tulkinnassa annetaan ohjeistusta internet sivujen kehittämisen eri vaiheissa syntyvistä kustannuksista; suunnittelu (vastaavasti kuin tutkimusvaihe IAS 38.42-44 kohtien mukai-



sesti), asennus ja infrastruktuurin kehittäminen (vastaavasti kuin kehittämisvaihe IAS 38.45-52 kohtien mukaisesti), graafinen suunnittelu ja sisällön kehittäminen (graafisen suunnittelun kustannukset aktivoidaan jos ne täyttävät IAS 38-standardissa määritellyt aineettoman hyödykkeen kirjaamisedellytykset, mutta kirjataan kuluksi jos ne ovat luonteeltaan mainonnan menoja), ja käyttövaihe (kirjataan kuluksi paitsi jos IAS 38.60 kohdan kriteerit täyttyvät).

IASB:n

merkittävimmät alustavat muutosehdotukset

- Aineettomat hyödykkeet (sisältäen keskeneräisen tutkimuksen ja kehityksen), jotka on hankittu yritysten yhteenliittymässä, pitää kirjata liikearvosta erillisenä jos ne voidaan yksilöidä sopimukseen tai laillisiin oikeuksiin perustuen tai ne ovat erotettavissa liiketoiminnasta ja niiden hankintameno on luotettavasti mitattavissa. (Yritysten yhteenliittymässä hankitusta keskeneräisistä tutkimus- ja kehitysprojektista myöhemmin syntyvät menot tulee kirjata kuten IAS 38-standardin sisäisen projektin tutkimus ja kehitysvaiheen kustannukset).
- Yritysten yhteenliittymässä hankitut sellaiset aineettomat hyödykkeet, joilla on rajaton taloudellinen vaikutusaika, pitää käsitellä kirjanpidossa IAS 38-standardin mukaisesti alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.
- Poistetaan IAS 38-standardin nykyisellään kumottavissa oleva oletus siitä, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on vähemmän kuin 20 vuotta.
- Yritysten yhteenliittymässä tai muutoin hankituilla aineettomilla hyödykkeillä voi olla hyvin pitkä taloudellinen vaikutusaika. Hyvin pitkä ei tarkoita rajatonta taloudellista vaikutusaikaa.



- Aineettomista hyödykkeistä, joilla on hyvin pitkä taloudellinen vaikutusaika, ei pidä kirjata poistoja IAS 38-standardin mukaisesti vaan niille tulisi tehdä arvonalentumistesti jokaisen tilikauden lopussa (tai useammin jos on olemassa viitteitä arvonalentumisesta) vertaamalla omaisuuserän kerrytettävissä olevaa rahamäärää sen kirjanpitoarvoon. Aineettomien hyödykkeiden, joilla on hyvin pitkä taloudellinen vaikutusaika, kerrytettävissä oleva rahamäärä pitää määrittää jatkuvasti ja näiden omaisuuserien arvonalentumistappiot tulee käsitellä kirjanpidossa IAS 36, *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.
- Aineettomat hyödykkeet, joilla on hyvin pitkä taloudellinen vaikutusaika ja joilla on toimivat markkinat (hyvin harvinaista) voidaan käsitellä edelleen kirjanpidossa uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään IAS 38-standardin mukaisella tavalla.

IAS 39, Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen (uudistettu 2000)

- Voimassa* 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.
- Tavoite* Määrätä rahoitusinstrumenttien kirjaamista ja arvostamista sekä rahoitusinstrumenteista liikeyritysten tilinpäätöksissä esitettäviä tietoja koskevat periaatteet. Tämä standardi korvaa standardin IAS 25, *Sijoitusten kirjanpidollinen käsittely* vieraan ja oman pääoman ehtoisten sijoitusten kirjaamista ja arvostamista koskevilta osin. Tämä standardi täydentää myös standardin IAS 32, *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittäminen* sisältämiä, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia.



Olennaista

- Kaikki rahoitusvarat ja –velat, mukaan lukien kaikki johdannaiset ja tietyt kytketyt johdannaiset merkitään taseeseen.
- Rahoitusinstrumentit arvostetaan alun perin hankintamenuon, joka on rahoitusvaroihin tai –velkoihin kuuluvan erän hankkimisesta annetun tai saadun vastikkeen käypä arvo.
- Menoihin sisältyvät transaktiomenot, joita ovat agenttien, neuvonantajien, arvopaperivälittäjien ja diilereiden palkkiot, valvontaviranomaisten ja pörssien perimät maksut ja siirto- ja leimaverot. Transaktiomenoihin ei sisälly velan yli- tai alikurssia, rahoitusmenoja tai osuutta sisäisistä hallintomenoista tai hallussapidosta johtuvista menoista.
- Yritys voi kirjata samaan rahoitusvarojen ryhmään kuuluvat normaalit rahoitusvarojen ostot ja myynnit johdonmukaisesti joko kaupantekopäivän tai selvityspäivän perusteella. Jos käytetään selvityspäivään perustuvaa kirjaamista, IAS 39 vaatii tiettyjen omaisuuserien kaupantekopäivän ja selvityspäivän välisten arvonmuutosten kirjaamista tulosvaikutteisesti.
- Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tapahtuvaa arvostamista varten rahoitusvarat luokitellaan tässä standardissa neljään ryhmään:
 1. Yrityksen myöntämät lainat ja muut saamiset, joita ei pidetä kaupankäyntitaroituksessa.
 2. Eräpäivään asti pidettävät sijoitukset, kuten esimerkiksi vieraan pääoman ehtoiset arvopaperit ja lunastusvelvoitteiset etuosakkeet, jotka yrityksen on tarkoitus pitää ja jotka se pystyy pitämään eräpäivään saakka – standardissa säädetään rangaistusluonteisesta kirjanpitokäsittelystä



jos eräpäivään asti pidettäviä sijoituksia tosiasiaassa myydään, tällöin yrityksen kaikki muut eräpäivään asti pidettävät sijoitukset on luokiteltava uudelleen kaupankäyntitarkoituksessa pidettäväksi rahoitusvaroiksi (ryhmä 4 alla) kuluvan tilikauden ja kahden seuraavan tilikauden ajaksi.

3. Myytävissä olevat rahoitusvarat – eli sellaiset rahoitusvarat jotka on hankittu tarkoituksena tavoitella voittoa lyhyen tähtäimen hinnanvaihteluista. Johdannaispimuksiin perustuvat omaisuuserät luokitellaan aina myytävissä oleviksi rahoitusvaroiksi ellei niitä ole määritelty suojausinstrumenteiksi).

4. Kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät rahoitusvarat, eli kaikki rahoitusvarat, joiden ei katsota kuuluvan johonkin muihunkin edellä luetellusta kolmesta ryhmästä. Tähän ryhmään kuuluvat sijoitukset sellaisiin oman pääoman ehtoihin instrumentteihin, jotka eivät kuulu myytävissä oleviin rahoitusvaroihin.

- Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen kaikki rahoitusvarat tulee arvostaa käypään arvoon, paitsi seuraavat, jotka arvostetaan jaksotettuun hankintamenuun ja joille tehdään arvonalentumistesti:

- yrityksen myöntämät lainat ja muut saamiset, joita ei pidetä kaupankäyntitarkoituksessa;

- eräpäivään asti pidettävät sijoitukset; ja kaupankäyntitarkoituksessa ja (sopivan tilaisuuden tullen) myytävissä olevat rahoitusvarat, joiden käypä arvo ei ole mitattavissa luotettavasti (rajoitettu joihinkin oman pääoman ehtoihin sijoituksiin, joilla



ei ole toimivilla markkinoilla noteerattua markkinahintaa ja joiden käyvän arvon järkevään arvioimiseen muut menetelmät ovat selvästi epätarkoituksenmukaisia tai soveltumattomia, rajoitus koskee myös johdannaisopimuksia, jotka on sidottu tällaiseen noteeraamattomaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin ja jotka täytyy selvittää luovuttamalla tällainen instrumentti).

- Hankinnan jälkeen useimmat rahoitusvelat arvostetaan alun perin kirjattuun määrään vähennettynä pääoman lyhennyksillä ja jaksotuksilla. Ainoastaan johdannaiset ja kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät velat (lyhyeksi myynnit) arvostetaan käypään arvoon.
- Kirjaaminen pois taseesta – määrittää ehdot sen arvioimiselle, milloin yritys on menettänyt rahoitusvaroihin tai – velkoihin liittyvän määräysvallan ja minkä johdosta rahoitusvarat tai – velat pitää kirjata pois taseesta.
- Suojauskohteiksi luokiteltuihin rahoitusvaroihin ja –velkoihin sovelletaan erillisiä suojauslaskennan sääntöjä.
- Sellaisiin rahoitusvaroihin tai – velkoihin, jotka on arvostettu uudelleen käypään arvoon, yrityksen on valittava jompikumpi kahdesta seuraavasta kirjausmenettelystä:
 - kirjata voitto tai tappio tulosvaikutteisesti sille tilikaudelle, jonka aikana se on syntynyt; tai
 - kirjata vain kaupankäyntitarkoituksessa pidettävästä rahoitusvaroihin tai –velkoihin kuuluvasta erästä johtuva voitto tai tappio tulosvaikutteisesti sille tilikaudelle, jonka aikana se on syntynyt, ei kaupankäyntitar-



koituksessa pidettävistä eristä (myytävissä olevista rahoitusvaroihin kuuluvista eristä) johtuva voitto tai tappio merkitään suoraan omaan pääomaan oman pääoman muutoksia koskevan laskelman kautta kunnes rahoitusvaroihin kuuluva erä on myyty tai siitä on päätetty kirjata arvonalentuminen, jolloin aikaisemmin omaan pääomaan merkitty kertynyt voitto tai tappio kirjataan kyseisellä tilikaudella tulosvaikutteisesti.

- Suojauslaskenta (kirjataan symmetrisesti suojausinstrumentin ja siihen liittyvän suojauskohteen käyppien arvojen muutosten toistensa kumoavat vaikutukset tilikauden voittoon tai tappioon) on sallittua tietyissä tilanteissa edellyttäen, että suojaussuhde on selvästi määritelty ja mitattavissa ja että se on tosiasiallisesti tehokas.
- Kolmen tyyppisiä suojaussuhteita, joilla kaikilla on erilainen kirjanpitokäsittely: käyvän arvon suojaus; rahavirran suojaus; ja itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaus (määritelty standardissa IAS 21, *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*), jota käsitellään kirjanpidossa samalla tavalla kuin rahavirran suojaus.
- Käyvän arvon suojaus – sekä suojauskohteesta että suojausinstrumentista aiheutuva voitto tai tappio kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti.
- Rahavirran suojaus – voitto/tappio, joka johtuu tehokkaaksi suojaukseksi todetusta osasta suojausinstrumenttia – merkitään suoraan omaan pääomaan; ja mahdollinen loppuosa voitosta/tappiosta (tehoton osuus) välittömästi tulosvaikutteisesti. (E erityisiä sääntöjä sovelletaan silloin kun suojausinstrumentti ei ole johdannainen ja suojataan valuuttakurssiriskiä).



- Täydentää rahoitusinstrumenttien liitetietovaatimusten osalta standardia IAS 32, *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa*.

IAS-standardiin liittyvät SIC-tulkinnat

SIC 33, *Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä – potentiaalinen äänivalta ja omistusosuuksien jakaminen*

Aina silloin kun ei sovelleta konsolidointia eikä pääomaosuusmenetelmää, sellaiset instrumentit, joihin sisältyy potentiaalinen äänivalta, pitää käsitellä kirjanpidossa IAS 39-standardin mukaisesti.

IASB:n

merkittävimmät alustavat muutosehdotukset

- Yrityksille tulee sallia rahoitusvarojen, jotka muutoin luokiteltaisiin yrityksen lainoiksi tai muuksi saamisiksi, luokittelusta myytävissä oleviksi rahoitusvaroiksi.

- Etukäteen määrätyn eräpäivän ei tule olla edellytys rahoitusvarojen luokittelemiselle lainaksi tai muuksi saamiseksi.

- Yrityksille tulee sallia rahoitusinstrumenttien arvostaminen käypään arvoon luokittelulla rahoitusinstrumentit niiden voimaantulohetkellä peruuttamattomasti kaupankäyntitarkoituksessa pidettäväksi rahoitusvaroiksi tai –veloiksi, jolloin käyvän arvon muutokset kirjataan tuloslaskelmaan. Tämän lähestymistavan peruuttamattomuuden korostamiseksi yrityksille ei sallittaisi rahoitusinstrumenttien uudelleenluokittelua tähän ryhmään tai tästä ryhmästä pois.

- Mahdollisuus kirjata myytävissä olevien rahoitusvarojen käyvän arvon muutokset tuloslaskelmaan poistettaisiin. Näin kaikki käyvän arvon muutokset kirjattaisiin suoraan omaan pääomaan.



- Yrityksellä tulee olla mahdollisuus, mutta tätä ei tule vaatia, arvostaa yhdistelmäinstrumentti, joka sisältää sellaisen kytketyn johdannaisen, joka ei liity läheisesti pääinstrumenttiin, käypään arvoon ja käyvän arvon muutokset esitetään tuloslaskelmassa.
- Kiinteän sitoumuksen suojaukset tulisi luokitella käyvän arvon suojauksiksi eikä rahavirran suojauksiksi.
- Suojaussuhteen luokittelun muutos tulisi kieltää silloin kun ennakoitun liiketoimen rahavirran suojaus johtaa rahoitusvaran tai –velan kirjaamiseen.
- Samanlaisia riskiominaisuuksia sisältäviä lainoja voidaan arvon alentumistestiä suoritettaessa käsitellä yhdessä vain jos kullekin lainalle on erikseen tehty arvon alentumistesti ja arvonalentumista ei ole todettu.
- Arvon alentumistestissä sovellettavien periaatteiden tulisi taata se, että arvonalentumistappiota ei kirjata omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.
- IAS 39 –standardissa asetetut ehdot omaisuuserän kirjaamiselle pois taseesta tulee selventää vakiinnuttamalla pääperiaatteeksi jatkuvan yhteyden lähestymistapa, jossa omaisuuserän kirjaaminen pois taseesta ei ole sallittua siinä määrin kun omaisuuserän siirtäjällä on jatkuva yhteys siirrettyyn omaisuuserään tai omaisuuserän osaan.

IAS 40, Sijoituskiinteistöt

Voimassa 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.



Tavoite Määrätä sijoituskiinteistöjen kirjanpidollisesta käsittelystä ja siihen liittyvistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista. Korvaa ne sijoituskiinteistöjä koskevat vaatimukset, jotka sisältyivät standardiin IAS 25, *Sijoitusten kirjanpidollinen käsittely*.

Olennaista

- Sijoituskiinteistöt tarkoittaa kiinteistöjä (maa-aluetta tai rakennuksia), jota yritys (omistaja tai vuokralle ottaja rahoitusleasingsopimuksessa) pitää hallussaan hankintakseen vuokratuottoa tai omaisuuden arvonnousua tai molempia.
- Tässä standardissa ei käsitellä omassa käytössä olevia kiinteistöjä tai kiinteistöjä, joita parhaillaan rakennetaan tai kunnostetaan käytettäväksi sijoituskiinteistönä tulevaisuudessa; ei myöskään kiinteistöjä, jotka on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa.
- Standardin mukaan yritys voi valita joko käyvän arvon mallin tai hankintamenomallin.
- Käyvän arvon malli – sijoituskiinteistöt arvostetaan käypään arvoon ja käyvän arvon muutokset merkitään tuloslaskelmaan.
- Hankintamenomalli – sijoituskiinteistöt arvostetaan poistoilla ja mahdollisilla kertyneillä arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon. Sijoituskiinteistöjen käypä arvo tulee kuitenkin esittää liitetietona.
- Valittua arvostamismallia tulee soveltaa kaikkiin yrityksen sijoituskiinteistöihin. Kun laskentaperiaatteena on käyvän arvon malli, arvostaminen hankintamenoon on sallittua vain poikkeuksellisissa tapauksissa (käypää arvoa ei voida määrittää luotettavasti).



- Muutos laatimisperiaatteissa yhdestä mallista toiseen malliin on sallittua jos muutos johtaa tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen (siirtyminen käyvän arvon mallista hankintamalliin on erittäin epätodennäköistä).
- Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot:
 - sijoituskiinteistöjen käypää arvoa määrittäessä käytetyt menetelmät
 - missä määrin sijoituskiinteistöjen käypä arvo perustuu riippumattoman arvioijan arvioon
 - käytetyt kriteerit sijoituskiinteistöjen erottamiselle muista kiinteistöistä.

IAS-standardiin liittyvät SIC-tulkinnat

Ei ole.

IASB:n merkittävimmät alustavat muutosehdotukset

Sijoituskiinteistön määritelmää tulisi muuttaa siten, että sallittaisiin tiettyjen kiinteistöjen leasingosopimusten luokittelu sijoituskiinteistöksi edellyttäen että vuokralle ottaja käyttää IAS 40 –standardin mukaista käyvän arvon mallia. Tällöin vuokralle ottajan tulee käsitellä tätä leasingosopimusta rahoitusleasingosopimuksen tavoin kirjanpidossa.

IAS 41, Maatalous

Voimassa

1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä.

Tavoite

Määrätä maataloustoimintaa koskevasta kirjanpitokäsittelystä, esittämistavasta tilinpäätöksessä sekä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Maataloustoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jossa yritys hallitsee biologisten



hyödykkeiden (elävien kasvien ja eläinten) biologista muuttumista maataloustuotteiksi.

Olennaista

- Biologinen hyödyke arvostetaan jokaisessa tilinpäätöksessä käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla paitsi silloin kun käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti
- Yrityksen biologisista hyödykkeistä korjatut maataloustuotteet arvostetaan korjuuajankohdan käypään arvoon vähennettynä arvioiduilla myyntiin liittyvillä menoilla. Koska maataloustuote on myytävissä oleva hyödyke, sen käyvän arvon määrittämiselle ei ole olemassa poikkeusta.
- Biologisen hyödykkeen käyvän arvon muutos kirjataan tulosvaikutteisesti sillä tilikaudella, jonka aikana se on syntynyt.
- Poikkeus biologisten hyödykkeiden arvostamiseen käyvin arvoin - jos biologiselle hyödykkeelle ei ole alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä saatavissa markkinoilla määräytyviä arvoja ja jos käypää arvoa koskevien vaihtoehtoisten arvioiden katsotaan olevan epäluotettavia – tällöin kyseinen biologinen hyödyke arvostetaan kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenuun.
- Toimivilla markkinoilla noteerattu hinta on yleensä paras tapa mitata biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käypä arvo. Jos toimivia markkinoita ei ole olemassa, IAS 41 ohjeistaa valitsemaan vaihtoehtoisen arvon määrittämisperusteeseen.
- Arvostaminen käypään arvoon tehdään korjuuajankohtaan asti. IAS 2, *Vaihto-omaisuus*, sovelletaan korjuuajankohdan jälkeen.



- Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot:
 - Kuvaus jokaisesta biologisten hyödykkeiden ryhmästä
 - Jokaisen ryhmän kirjanpitoarvot
 - Käyvän arvon muutokset tilikauden aikana
 - Täsmäytyslaskelma biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvon muutoksista, erikseen tulee esittää käyvän arvon muutokset, ostot, myynnit, korjuut.
 - Käytetyt menetelmät ja merkittävät oletukset käyvän arvon määrittämisessä.

*IAS-
standardiin
liittyvät SIC-
tulkinnat*

Ei ole.



Internet sivut:

- **Deloitte Touche Tohmatsu**

<http://www.deloitte.com>

<http://www.iasplus.com>

- **IASB**

<http://www.iasb.org.uk>

- **Major Accounting Standard Setting Bodies**

Australian Accounting Standards Board

<http://www.aasb.com.au>

Canadian Accounting Standards Board

<http://www.cica.ca>

France Conseil National de la Comptabilité

<http://www.finances.gouv.fr/CNCompta>

German Accounting Standards Board (English version)

<http://www.drsc.de/eng>

Japan Accounting Standards Board

http://www.asb.or.jp/index_e.html

New Zealand Accounting Standards Board

<http://www.icanz.co.nz>(go to this site, then click Standards button)

United Kingdom Accounting Standards Board (ASB)

<http://www.asb.org.uk>

United States of America Financial Accounting Standards Board (FASB)

<http://www.fasb.org>



Deloitte & Touche Oy on yksi Suomen johtavia asiantuntijayrityksiä. Toimintamme perustana on vahva asiantuntemus ja kokemus sekä ehdoton luottamuksellinen yhteistyö asiakkaan kanssa. Asiantuntijapalvelumme kattaa tilintarkastus- ja neuvontapalvelut, vero- ja lakipalvelut, taloushallinnon ulkoistamispalvelut sekä tietojärjestelmä-, sijoitus- ja riskienhallintakonsultoinnin. Yrityksemme palveluksessa on 120 asiantuntijaa 12 eri toimipaikassa. Olemme osa kansainvälistä Deloitte Touche Tohmatsu -ryhmää, jonka palveluksessa on yli 98.000 asiantuntijaa 140 maassa.

IAS-YHTEYSHENKILÖT

www.deloitte.fi

Merja Itäniemi	mitaniemi@deloitte.com
Elina Korpimaa	ekorpimaa@deloitte.com
Kalervo Soikkeli	ksoikkeli@deloitte.com
Jorma Tuominen	jtuominen@deloitte.com
Kari Vainio	kvainio@deloitte.com

Puh. (09) 478 300, fax (09) 478 3090



DELOITTE & TOUCHE OSAAMISKESKUKSET

ASIA PACIFIC	Stephen Taylor Paul Pacter Norma Hall	iasplus@deloitte.com.hk
EUROPE- AFRICA	Stig Enevoldsen Jan Peter Larsen Olivier Azieres Laurence Rivat Ken Wild Andy Simmonds	iasplus@deloitte.dk iasplus@deloitte.fr iasplus@deloitte.co.uk
AMERICAS	John Smith D.J. Gannon	iasplusamericas@deloitte.com

