

Käesolev dokument on vaid dokumenteerimisvahend ja institutsioonid ei vastuta selle sisu eest

► **B**

KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 1725/2003,

29. september 2003,

millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusele (EÜ) nr 1606/2002

(EMPs kohaldatav tekst)

(EÜT L 261, 13.10.2003, lk 1)

Muudetud:

	Euroopa Liidu Teataja		
	nr	lehekülg	kuupäev
► M1 Komisjoni määrus (EÜ) nr 707/2004, 6. aprill 2004	L 111	3	17.4.2004
► M2 Nõukogu määrus (EÜ) nr 2086/2004, 19. november 2004	L 363	1	9.12.2004
► M3 Komisjoni määrus (EÜ) nr 2236/2004, 29. detsember 2004	L 392	1	31.12.2004
► M4 Komisjoni määrus (EÜ) nr 2237/2004, 29. detsember 2004	L 393	1	31.12.2004
► M5 Komisjoni määrus (EÜ) nr 2238/2004, 29. detsember 2004	L 394	1	31.12.2004
► M6 Komisjoni määrus (EÜ) nr 211/2005, 4. veebruar 2005	L 41	1	11.2.2005
► M7 Komisjoni määrus (EÜ) nr 1073/2005, 7. juuli 2005	L 175	3	8.7.2005
► M8 Komisjoni määrus (EÜ) nr 1751/2005, 25. oktoober 2005	L 282	3	26.10.2005
► M9 Komisjoni määrus (EÜ) nr 1864/2005, 15. november 2005	L 299	45	16.11.2005
► M10 Komisjoni määrus (EÜ) nr 1910/2005, 8. november 2005	L 305	4	24.11.2005
► M11 Komisjoni määrus (EÜ) nr 2106/2005, 21. detsember 2005	L 337	16	22.12.2005
► M12 Komisjoni määrus (EÜ) nr 108/2006, 11. jaanuar 2006	L 24	1	27.1.2006
► M13 Komisjoni määrus (EÜ) nr 708/2006, 8. mai 2006	L 122	19	9.5.2006



KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 1725/2003,

29. september 2003,

millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusele (EÜ) nr 1606/2002

(EMPs kohaldatav tekst)

EUROOPA ÜHENDUSTE KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Ühenduse asutamislepingut,

võttes arvesse Euroopa Parlamendi ja nõukogu 19. juuli 2002. aasta määrust (EÜ) nr 1606/2002 rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise kohta, ⁽¹⁾ eriti selle artikli 3 lõiget 3

ning arvestades järgmist:

- (1) Määrus (EÜ) nr 1606/2002 nõuab, et iga majandusaasta kohta, mis algab 1. jaanuaril 2005 või pärast seda, koostavad börsil noteeritud äriühingud, kelle suhtes kohaldatakse mõne liikmesriigi õigust, teatavatel tingimustel oma konsolideeritud finantsaruanded kooskõlas nimetatud määruse artiklis 2 määratletud rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega.
- (2) Olles arvesse võtnud raamatupidamise tehnilise komitee nõuandeid, on komisjon jõudnud järeldusele, et 14. septembri 2002. aasta seisuga olemasolevad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid vastavad määruse (EÜ) nr 1606/2002 artiklis 3 sätestatud vastuvõtukriteeriumidele.
- (3) Komisjon on samuti kaalunud olemasolevaid parandusprojekte, milles on tehtud ettepanek muuta mitmeid olemasolevaid standardeid. Nende ettepanekute finaliseerimisest tulenevate rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite vastuvõtmist kaalutakse siis, kui need standardid on lõpliku kuju saanud. Asjaolu, et olemasolevatesse standarditesse kavandatakse muudatusi, ei mõjuta komisjoni otsust toetada olemasolevaid standardeid, erandiks on üksnes IAS 32 "Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine", IAS 39 "Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine" ning vähesed nimetatud standarditega seonduvad tõlgendused, nimelt SIC 5 "Finantsinstrumentide liigitamine – tingimusliku arvelduse sätted", SIC 16 "Aktsiakapital – tagasisaadud omakapitaliinstrumendid (omaaktsiad)" ja SIC 17 "Omakapital – kulutused omakapitalitehingutele".
- (4) Kõrgekvaliteediliste standardite olemasolu, mis käsitlevad finantsinstrumente, sealhulgas tuletisinstrumente, on ühenduse kapitaliturul oluline. IAS 32 ja IAS 39 puhul võivad praegu kavandatavad muudatused osutada nii märkimisväärseks, et on kohane neid standardeid praegu mitte vastu võtta. Niipea kui käimasolev paranduste projekt lõpule jõuab ja muudetud standardid välja antakse, kaalub komisjon esmatähtsa küsimusena muudetud standardite vastuvõtmist kooskõlas määrusega (EÜ) nr 1606/2002.
- (5) Seega tuleks vastu võtta kõik 14. septembril 2002 olemasolevad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid, välja arvatud IAS 32, IAS 39 ja nendega seonduvad tõlgendused.
- (6) Käesoleva määrusega ette nähtud meetmed on kooskõlas raamatupidamise regulatiivkomitee arvamusega,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA MÄÄRUSE:

Artikkel 1

Käesolevaga võetakse vastu lisa sätestatud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid.

⁽¹⁾ EÜT L 243, 11.9.2002, lk 1.

▼**B**

Artikkel 2

Käesolev määrus jõustub kolmandal päeval pärast selle avaldamist *Euroopa Liidu Teatajas*.

Käesolev määrus on tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides.



LISA

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARDID

IAS 1:	Finantsaruannete esitamine
IAS 2:	Varud
IAS 7:	Rahavoogude aruanded (muudetud 1992)
IAS 8:	Arvestuspõhimõtted, arvestushinnangute muutused ja vead
IAS 10:	Bilansipäevajärgsed sündmused
IAS 11:	Ehituslepingud (muudetud 1993)
IAS 12:	Tulumaks (muudetud 2000)
IAS 14:	Segmendaruandlus (muudetud 1997)
IAS 16:	Materiaalne põhivara
IAS 17:	Rent
IAS 18:	Tulu (muudetud 1993)
IAS 19:	Hüvitised töövõtjatele (muudetud 2002)
IAS 20:	Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine (ümber kujundatud 1994)
IAS 21:	Valuutakursside muutuste mõjud
IFRS 3:	Äriühendused
IFRS 4:	Kindlustuslepingud
IAS 23:	Laenukasutuse kulutused (muudetud 1993)
IAS 24:	Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine
IAS 26:	Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus (ümber kujundatud 1994)
IAS 27:	Konsolideeritud ja eraldi raamatupidamisarvestus
IAS 28:	Sidusettevõtjatesse tehtud investeeringud
IAS 29:	Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades (ümber kujundatud 1994)
IFRS 7:	<i>Finantsinstrumendid: avalikustatav teave</i>
IAS 31:	Ühisettevõtmistes osalemine
IAS 32:	Finantsinstrumendid avalikustamine ja esitamine
IAS 33:	Aktsiatulu
IAS 34:	Vahearuandlus (1998)
IFRS 5:	Müügiks määratud põhivara ja lõpetatud tegevusalad
IAS 36:	Varade väärtuse langus
IAS 37:	Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad (1998)
IAS 38:	Immateriaalne vara
IAS 39:	Rahastamisvahendid: kajastamine ja mõõtmisevälja arvatud sätted, mis käsitlevad õiglase väärtuse hindamise õigust ja teatavad sätted seoses riskimaandamisinstrumentide arvestusega ► M9 , koos sätetega õiglase väärtuse meetodi kasutamise kohta ◀
IAS 40:	Kinnisvarainvesteeringud
IAS 41:	Põllumajandus (2001)
IFRS 2:	Aktsiapõhine makse
IFRS 6:	<i>Maavarade uurimine ja hindamine</i>

STANDARDITE	TÖLGENDAMISE	ALALISE	KOMISJONI
	TÖLGENDUS		

SIC-7:	Euro kasutuselevõtt
IFRS 1:	Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine

▼ **B**

- SIC-10: Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega
- SIC-12: Konsolideerimine – eriotstarbelised majandusüksused

▼ **M8**

SIC 12 muudatus (*SIC 12 rakendusala; Konsolideerimine – eriotstarbelised majandusüksused*)

▼ **B**

- SIC-13: Ühiselt kontrollitavad majandusüksused – ühissettevõtjate mittemonetaarsed sissemaksed
- SIC-15: Kasutusrent – stiimulid
- SIC-21: Tulumaks – ümberhinnatud mitteamortiseeritavate varade katmine
- SIC-25: Tulumaks – ettevõtte või selle omanike maksustaatus muutused
- SIC-27: Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine
- SIC-29: Avalikustamine – teenuste kontsessioonikokkulepped
- SIC-31: Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud
- SIC-32: Immateriaalne vara – kulutused veebileheküljele
- IFRIC 1: *Muudatused olemasolevates tegevuse lõpetamise, taastamise ja sarnase tegevusega seotud kohustistes*
- IFRIC 2: *Lükkete osad ühistulistes ettevõtetes ja sarnased instrumendid*
- IFRIC 4: *Rendisuhte olemasolu kindlaksmääramine*
- IFRIC 5: *Õigus osaleda tegevuse lõpetamise ja taastamisega ja keskkonnakaitsega seotud fondides*
- IFRIC 6: *Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised — elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmed*
- IFRIC 7: *Tõlgendus IFRIC 7 Korrigeerimise kohaldamine vastavalt standardile IAS 29 Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades*

Märkus: ühtegi käesolevate standardite ja tõlgenduste lisa ei loeta käesolevate standardite ja tõlgenduste osaks ja seetõttu ei reprodutseerita.

Reprodutseerimine on lubatud Euroopa Majanduspiirkonnas. Väljaspool Euroopa Majanduspiirkonda ei ole olemasolevaid õigusi loovutatud, välja arvatud õigus reprodutseerida isiklikeks vajadusteks või muul õiguspärasel otstarbel. Edasist infot võib saada IASB-st www.iasb.org.uk.

▼ **M5**

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 1

Finantsaruannete esitamine

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-6
Finantsaruannete eesmärk	7
Finantsaruannete komponendid	8-10
Mõisted	11-12
Üldpõhimõtted	13-41
Õiglane esitus ja vastavus rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele (IFRSS)	13-22
Tegevuse jätkuvus	23-24
Tekkepõhine arvestus	25-26
Esituse järjepidevus	27-28
Olulisus ja summeerimine	29-31
Saldeerimine	32-35

▼ **M5**

Võrdlusandmed	36-41
Struktuur ja sisu	42-126
Sissejuhatus	42-43
Finantsaruannete identifitseerimine	44-48
Aruandeperiood	49-50
Bilanss	51-77
Lühi- ja pikaajaliste elementide eristamine	51-56
Käibevarad	57-59
Lühiajalised kohustised	60-67
Bilansis esitatavad andmed	68-73
Bilansis või lisades esitatav informatsioon	74-77
Kasumiaruanne	78-95
Aruandeperioodi kasum või kahjum	78-80
Kasumiaruandes esitatavad andmed	81-85
Kasumiaruandes või lisades esitatav informatsioon	86-95
Omakapitali muutuste aruanne	96-101
Rahavoogude aruanne	102
Lisad	103-126
Struktuur	103-107
Arvestusmeetodite avalikustamine	108-115
Hinnangute peamised allikad	116-124
Muu avalikustatav informatsioon	125-126
Jõustumiskuupäev	127
IAS 1 (Muudetud 1997) Annulleerimine	128

See muudetud standard asendab IAS 1 (muudetud 1997) *Finantsaruannete esitamine* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada üldkasutatavate finantsaruannete esitamise alused, et tagada võrreldavus nii ettevõtte varasemate perioodide finantsaruannetega kui ka teiste ettevõtete finantsaruannetega. Selle eesmärgi saavutamiseks kehtestab käesolev standard finantsaruannete esitamise nõuded, juhised nende struktuuri kohta ning miinimumnõuded nende sisu kohta. Konkreetsete tehingute ja teiste sündmuste kajastamist, mõõtmist ning avalikustamist käsitletakse teistes standardites ja tõlgendustes.

RAKENDUSALA

2. ***Käesolevat standardit rakendatakse kõigi üldkasutatavate finantsaruannete suhtes, mis on koostatud ja esitatud vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele.***
3. Üldkasutatavad finantsaruanded on sellised aruanded, mis on ette nähtud vastama nende kasutajate vajadustele, kes ei saa nõuda aruannete koostamist konkreetselt nende vajadustest lähtudes. Üldkasutatavaid finantsaruandeid võib esitada eraldi või mõne teise avaliku dokumendi, nagu näiteks majandusaasta aruande või emissiooniprospekti, koosseisus. Käesolevat standardit ei rakendata kooskõlas standardiga IAS 34 *Vahearvuandlus* koostatud lühendatud vahearvuannete struktuuri ja sisu suhtes. Taoliste finantsaruannete suhtes on aga rakendatavad paragrahvid 13–41. Käesolev standard on võrdselt rakendatav kõigi majandusüksuste suhtes olenemata sellest, kas nad koostavad konsolideeritud või konsolideerimata finantsaruandeid nagu need on määratletud standardis IAS 27 *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*.

▼ **M12**

▼ **M5**

5. Käesolevas standardis kasutatakse kasumit taotlevaile majandusüksustele, kaasa arvatud avaliku sektori äriüksustele, sobivaid mõisteid. Erasektori, avaliku sektori või valitsuse mittetulundusüksustel, kes soovivad käesolevat standardit rakendada, võib osutada vajalikuks muuta finantsaruannete ja nende teatavate kirjete nimetusi.
6. Sarnaselt võib majandusüksustel, kellel ei ole vastavalt standardile IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamise* omakapitali (nt teatud avatud investeerimisfondid), ja majandusüksustel, kelle aktsiakapital ei ole omakapital (nt teatud kooperatiivsed üksused) osutada vajalikuks kohandada finantsaruannetes liikmete või osanike osaluste esitamist.

FINANTSARUANNETE EESMÄRK

7. Finantsaruanded on majandusüksuse finantsseisundi ja finantstulemuste struktureeritud esitused. Üldkasutatavate finantsaruannete eesmärk on anda majandusüksuse finantsseisundi ja -tulemise ning rahavoogude kohta informatsiooni, mida lai ring aruande kasutajaid saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada. Finantsaruanded näitavad ka juhtkonna oskust kasutada tema kätte usaldatud ressursse. Selle eesmärgi täitmiseks annavad finantsaruanded informatsiooni majandusüksuse:
 - (a) varade;
 - (b) kohustiste;
 - (c) omakapitali;
 - (d) tulude ja kulude;
 - (e) omakapitali muude muutuste;
 ja
 - (f) rahavoogude kohta.

See informatsioon koos lisades sisalduva muu informatsiooniga aitab finantsaruannete kasutajatel prognoosida majandusüksuse tulevasi rahavoogusid ning eeskätt nende ajastust ja kindlust.

FINANTSARUANNETE KOMPONENDID

8. **Täielikud finantsaruanded sisaldavad järgmisi komponente:**
 - (a) *bilanss;*
 - (b) *kasumiaruanne;*
 - (c) *omakapitali muutuste aruanne, mis näitab kas:*
 - (i) *kõiki muutuseid omakapitalis,*
või
 - (ii) *muutused omakapitalis välja arvatud need, mis tekivad tehingutest omanikega, kes tegutsevad oma omaniku otsustusvõime kohaselt;*
 - (d) *rahavoogude aruanne;*
ja
 - (e) *lisad, mis koosnevad olulisemate arvestusmeetodite kokkuvõttest ja teistest selgitavatest lisadest.*
9. Paljud majandusüksused esitavad peale finantsaruannete ka juhtkonna koostatud finantsülevaate, mis kirjeldab ja selgitab üksuse finantstulemuste ja -seisundi kujunemist ning peamisi ettevõtte tegevusega seotud riske. Selline aruanne võib sisaldada ülevaadet:
 - (a) peamistest finantstulemust mõjutavatest teguritest, kaasa arvatud muutustest üksuse majanduskeskkonnas, üksuse reageeringutest nendele muutustele ja nende mõjudest ning üksuse finantstulemuste säilitamisele ja parandamisele suunatud investeerimispoliitikast, sealhulgas dividendipoliitikast;
 - (b) majandusüksuse finantseerimisallikatest ning eesmärgiks seatud kohustiste ja omakapitali suhtarvust;
 ja
 - (c) majandusüksuse ressurssidest, mida ei kajastata bilansis vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele.
10. Paljud majandusüksused esitavad lisaks finantsaruannetele ka selliseid raporteid ja aruandeid, nagu näiteks keskkonnaportid ja lisandväärtuse aruanded, ja seda eelkõige sellistes tööstusharudes, kus keskkonnategurid on olulised ja kus töötajaid loetakse tähtsaks kasutajarühmaks. Finantsaruannetest eraldi esitatavad raportid ja aruanded ei kuulu rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite rakendusalas.

▼ M5

MÕISTED

11. *Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:*
- Teostamatu. Nõude rakendamine on teostamatu, kui majandusüksus ei ole kõikvõimalikele mõistlikele jõupingutustele vaatamata võimeline seda rakendama.*
- Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (International Financial Reporting Standards – IFRS) on Rahvusvahelise Raamatupidamisstandardite Nõukogu (International Accounting Standards Board – IASB) poolt vastu võetud standardid ja tõlgendused. Need hõlmavad:*
- (a) *rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS);*
 - (b) *rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS);*
- ning*
- (c) *Rahvusvaheline Finantsaruandluse Tõlgenduste Komitee (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) või selle eelkäija Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni (Standing Interpretations Committee – SIC) tõlgendusi.*
- Oluline. Väljajäetud või ebakorrektselt esitatud kirjed/informatsioon on olulised, kui nad võivad, eraldivõetuna või kombinatsioonis, mõjutada majandusotsuseid, mida kasutajad finantsaruannete põhjal teevad. Olulisus sõltub väljajätmise või ebakorrektselt esitamise ulatusest ja olemusest, hinnatuna antud tingimustes. Määravaks teguriks võib olla kas kirje/informatsiooni ulatus või olemus või nende kombinatsioon.*
- Lisad sisaldavad informatsiooni lisaks bilansis, kasumiaruandes, omakapitali muutuste aruandes ja rahavoogude aruandes toodud teabele. Lisades on toodud nendes aruannetes avaldatud kirjete jutustav kirjeldus või üksikasjalikum analüüs ning informatsioon objektide kohta, mis ei vasta neis aruannetes kajastamise tingimustele.*
12. Hindamaks, kas väljajätmised või ebakorrektned kajastamine võisid mõjutada kasutajate majandusotsuseid ning olla seega olulised, on vaja vaadelda neile kasutajaile iseloomulikke tunnusoone. *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtete* paragrahvis 25 on öeldud, et eeldatakse, et kasutajatel on piisavad teadmised äri- ja majandustegevusest ning raamatupidamise valdkonnast ning tahe saadud informatsiooni mõõduka hoolsusega analüüsida. Seetõttu tuleb hindamisel arvestada, millist mõju majandusotsuste tegemisel selliste tunnusoontega kasutajatele eeldatavalt avaldatakse.

ÜLDPÕHIMÕTTED

Õiglane esitus ja vastavus rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele (IFRSs)

13. *Finantsaruanded peavad õiglaselt kajastama majandusüksuse finantspositsiooni, finants tulemust ja rahavoogusid. Õiglane esitus nõuab tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõjude esitlemist kooskõlas Raamistikus sätestatud varade, kohustuste, tulude ja kulude mõistete ja kriteeriumidega. Eeldatakse, et rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite asjakohase rakendamise ja vajadusel lisainformatsiooni avalikustamise tulemuseks on õiglase esitusega finantsaruanded.*
14. *Majandusüksus, mille finantsaruanded vastavad rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele, peab selle fakti lisades selgesõnaliselt ja tingimusteta avalikustama. Finantsaruandeid ei tohi nimetada rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega vastavuses olevateks, välja arvatud juhul, kui need finantsaruanded järgivad kõiki rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite nõudeid.*
15. Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite rakendamisega on võimalik peaaegu kõikides tingimustes saavutada õiglane esitus. Õiglane esitus nõuab, et majandusüksus:
- (a) peab kooskõlas standardiga IAS 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead*, milliseid arvestusmeetodeid rakendada. IAS 8 sätestab kindla juhiste- hierarhia, mida juhtkond peab kaaluma konkreetse standardi või tõlgenduse puudumisel.
 - (b) peab esitama informatsiooni, sealhulgas arvestusmeetodid, viisil, mis tagab asjakohase, usaldusväärse, võrreldava ja arusaadava ülevaate.
 - (c) peab täiendavalt avalikustama informatsiooni, kui rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite konkreetset nõudeid ei ole piisavad, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel mõista konkreetsete tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju majandusüksuse finants seisundile ja finants tulemustele.

▼ M5

16. *Ebasobivate arvestusmeetodite kasutamist ei heasta kasutatavate arvestusmeetodite avalikustamine, lisad ega selgitav materjal.*
17. *Äärmiselt erandlikel juhtudel, kui juhtkond jõuab järeldusele, et standardi või tõlgenduse nõude järgimine võib olla selliselt eksitav, et finantsaruanne satub vastuolluRaamistikus määratud finantsaruannete eesmärgiga, peab majandusüksus kõrvale kalduma sellest nõudest paragrahvis 18 toodud viisil, juhul kui asjakohane raamistik seda nõuab või sellist kõrvalekaldumist ei keela.*
18. *Juhul kui majandusüksus kaldub kõrvale standardi või tõlgenduse nõudest vastavalt lõikele 17, avalikustab majandusüksus:*
- (a) *juhtkonna järelduse, et finantsaruanded kajastavad õiglaselt majandusüksuse finantspositsiooni, -tulemust ja rahavoogusid;*
 - (b) *et majandusüksus on järginud kehtivaid standardeid ja tõlgendusi, välja arvatud juhul, kui õiglase esituse saamiseks on konkreetsest nõudest kõrvale kaldunud;*
 - (c) *standardi või tõlgenduse, millest majandusüksus on kõrvale kaldunud, pealkirja, kõrvalekalde olemuse, sealhulgas standardi või tõlgenduse nõutava käsitluse, põhjuse, miks see käsitlus oleks antud tingimustes selliselt eksitav, et selle tulemuseks oleks vastuollu sattumineRaamistikus määratud finantsaruannete eesmärgiga, ja valitud käsitlus;*
ja
 - (d) *iga esitatud perioodi kohta kõrvalekalde finantsmõju finantsaruande, mis oleks koostatud selle nõude järgmisel, igale kirjele.*
19. *Juhul, kui majandusüksus on eelneval perioodil standardi või tõlgenduse nõudest kõrvale kaldunud ja see kõrvalekaldumine mõjutab ka käesoleva perioodi finantsaruannetes kajastatud summasid, peab majandusüksus avalikustama informatsiooni, mis on nõutud paragrahvi 18 punktides (c) ja (d).*
20. Paragrahvi 19 tuleb rakendada näiteks juhul, kui majandusüksus kaldus eelneval perioodil kõrvale standardi või tõlgenduse nõudest varade või kohustiste mõõtmisel ja see kõrvalekalle mõjutab aruandeperioodi finantsaruannetes kajastatud varade ja kohustiste muutuste mõõtmist.
21. *Sellistel äärmiselt erandlikel juhtudel, kui juhtkond jõuab järeldusele, et mõne standardi või tõlgenduse nõude järgimine võib olla selliselt eksitav, et finantsaruanne satub vastuolluRaamistikus sätestatud finantsaruannete eesmärgiga, kuid asjakohane raamistik keelab nõudest kõrvalekaldumise, peab majandusüksus selliste eksitavate järgimiste aspekte maksimaalselt vähendama, avalikustades:*
- (a) *kõnealuse standardi või tõlgenduse pealkirja, nõude olemuse ja põhjuse, miks juhtkond on arvamusel, et nõude järgimine oleks antud tingimustes selliselt eksitav, et selle tulemuseks oleks finantsaruande vastuollu sattumineRaamistikus sätestatud finantsaruannete eesmärgiga;*
ja
 - (b) *iga esitatud perioodi kohta finantsaruannete iga kirje korrigeerimised, mida juhtkonna hinnangul oleks vaja teha, et saavutada õiglane esitus.*
22. Paragrahvide 17–21 jaoks satuks informatsioon vastuollu finantsaruannete eesmärgiga, kui informatsioon ei esita tehinguid, muid sündmusi ja tingimusi usaldusväärset, mida selle informatsiooniga kas soovitakse esitada või mida sellelt põhjendatult oodatakse, ja järelikult mõjutab see tõenäoliselt finantsaruannete kasutajate poolt tehtavaid majandusotsuseid. Hinnates, kas standard või tõlgendus on selliselt eksitav, et selle tulemuseks oleks finantsaruannete vastuollu sattumine Raamistikussätestatud finantsaruannete eesmärgiga, kaalub juhtkond järgmist:
- (a) miks ei saavutata finantsaruannete eesmärki konkreetsetes tingimustes;
 - ja*
 - (b) kuidas kõnealuse majandusüksuse tingimused erinevad teistest nõudeid järgivatest majandusüksustest. Juhul kui teised majandusüksused sarnastes tingimustes järgivad nõudeid, eeldatakse (ümlükatavalt), et majandusüksuse poolt nõude järgimine ei ole selliselt eksitav, et selle tulemuseks oleks finantsaruannete vastuollu sattumine Raamistikussätestatud finantsaruannete eesmärgiga.

Tegevuse jätkuvus

23. *Finantsaruandeid koostades peab juhtkond hindama majandusüksuse suutlikkust tegevust jätkata. Finantsaruanded koostatakse tegevuse jätkuvuse alusel, välja arvatud juhul, kui juhtkond kas plaanib majandus-*

▼ M5

duksüst likvideerida või selle tegevuse lõpetada või kui tal puudub muu realistlik alternatiiv ja ta on sunnitud seda tegema. Juhul kui juhtkond on oma hinnangu andmisel teadlik sellistest olulistest ebakindlust põhjustavatest asjaoludest, mis võivad anda põhjust kahtlemiseks majandusüksuse võimes tegevust jätkata, tuleb need asjaolud avalikustada. Juhul, kui finantsaruandeid ei koostata tegevuse jätkuvuse alusel, tuleb see asjaolu avalikustada koos finantsaruannete koostamise alusega ja põhjusega, miks majandusüksust ei käsitleta jätkuvalt tegutsevana.

24. Tegevuse jätkuvuse eelduvuse põhjendatuse hindamisel arvestab juhtkond kogu kättesaadavat informatsiooni tuleviku kohta, mis peab hõlmama vähemalt kahteteist kuud alates bilansikuupäevast, kuid ei ole piiratud sellega. Hindamise aste sõltub iga juhtumi korral eraldi käsitletavatest faktidest. Kui majandusüksuse tegevus on olnud tulutoov ja tal on olnud raskusteta juurdepääs rahalistele vahenditele, võib jõuda järelduseni, et tegevuse jätkuvuse eeldus on asjakohane, ka detailse analüüsi. Muudel juhtudel võib juhtkonnal osutada vajalikuks kaaluda paljusid olemasolevaid ja prognoositavaid tasuvuse, võlgade tagasimaksegraafikute ja võimalike alternatiivsete finantseerimisallikatega seotud tegureid, enne kui on võimalik veenduda, et tegevuse jätkuvuse alus on asjakohane.

Tekkepõhine arvestus

25. *Majandusüksus peab oma finantsaruanded, välja arvatud rahavoogusid käsitletav informatsioon, koostama tekkepõhisest arvestusest lähtudes.*
26. Tekkepõhise arvestuse kasutamisel kajastatakse objekte varade, kohustiste, tulude ja kuludena (finantsaruannete elemendid), juhul kui need vastavad Raamistikustoodud kõnealuste elementide definitsioonidele ja kajastamiskriteeriumidele.

Esituse järjepidevus

27. *Objektide esitamise ja liigitamise põhimõtted finantsaruannetes peavad püsima muutumatutena ühest perioodist teise, välja arvatud juhul, kui:*
- (a) *järgides olulist muutust majandusüksuse äritegevuses või majandusüksuse finantsaruannete läbivaatamist on ilmne, et teistsugune esitus või liigitamine oleks sobivam, arvestades standardis IAS 8 esitatud arvestusmeetodite valiku- ja rakendamiskriteeriume;*
- või*
- (b) *mõni standard või tõlgendus nõuab esitluses muutusi.*
28. Oluline omandamine või müük või finantsaruannete esitusviisi läbivaatamine võib viidata asjaolule, et finantsaruanded tuleks esitada senisest erineval viisil. Majandusüksus muudab oma finantsaruannete esitlust ainult juhul, kui muudetud esitus annab usaldusväärsemat ja finantsaruannete kasutajatele asjakohasemat informatsiooni ja uuendatud struktuuri kasutatakse tõenäoliselt ka tulevikus, nii et võrreldavuse põhimõtet ei rikuta. Selliste muudatuste tegemisel esitluses peab majandusüksus oma võrdlusandmed vastavalt paragrahvidele 38 ja 39 ümber liigitama.

Olulisus ja summeerimine

29. *Iga sarnaste kirjete oluline klass esitatakse finantsaruannetes eraldi. Erineva olemuse või funktsiooniga kirjed esitatakse eraldi, välja arvatud juhul, kui need kirjed ei ole olulised.*
30. Finantsaruanded valmivad suure hulga tehingute või muude sündmuste töötlemise tulemusena, mille puhul need tehingud ja sündmused koondatakse klassidesse vastavalt nende olemusele või funktsioonile. Summeerimise ja liigitamise protsessi lõppastmeks on koondatud ja liigitatud andmed, mis moodustavad kirjed bilansis, kasumiaruandes, omakapitali muutuste aruandes ja rahavoogude aruandes või lisades. Väheolulised kirjed summeeritakse finantsaruannete või lisade teiste kirjetega. Objekt, mis ei ole piisavalt oluline põhjaruandes endas eraldi esitamiseks, võib olla piisavalt oluline eraldi esitamiseks selle lisades.
31. Olulisuse mõiste rakendamine tähendab, et standardi ja tõlgenduse avalikustamishõudeid ei ole vaja täita, kui saadavad andmed ei ole olulised.

Saldeerimine

32. *Varasid ja kohustisi ning tulusid ja kulusid ei saldeerita, välja arvatud juhul, kui mõni standard või tõlgendus seda nõuab või lubab.*
33. On tähtis, et varad ja kohustised ning tulud ja kulud esitatakse aruandes eraldi. Saldeerimine kasumiaruandes või bilansis, välja arvatud juhul, kui saldeerimine peegeldab tehingu või muu sündmuse sisu, kahandab finantsaruande kasutajate võimet mõista aset leidnud tehinguid, muid sündmusi ja tingimusi ning hinnata majandusüksuse tulevase rahavoogusid. Varade allahindluse mõõtmist varade väärtuse vähendusena — näiteks iganenud varade allahindlust ja ebatõenäoliselt laekuvate nõuete allahindlust — ei loeta saldeerimiseks.

▼ M5

34. IAS 18 *Tulumääratleb* tulu ja nõuab selle mõõtmist saadud või saadaolevate summade õiglase väärtuse alusel, arvestades kõiki majandusüksuse poolt antud allahindlusi. Majandusüksus võtab oma tavaliste tegevuste käigus ette ka selliseid tehinguid, mis ei tekita otseselt tulu, vaid on põhi-tegevuse seisukohast juhuslikud. Selliste tehingute tulemused esitatakse samast tehingust tulenevate tulude ja kulude saldeerimise teel, juhul kui selline esitus kajastab tehingu või muu sündmuse sisu. Näiteks:
- (a) pikaajalise vara, sealhulgas investeeringute ja äritegevuses kasutatava vara müügikasum ja -kahjum kajastatakse, lahutades müügitulust vara bilansiline maksumus ja seotud müügikulud;
 - ja
 - (b) kulutused, mis on seotud vastavalt IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* kajastatud eraldisega ja mis hüvitatakse vastavalt lepingulisele kokkuleppele kolmanda osapoolega (näiteks tarnija garantiileping), saldeeritakse nendega seotud hüvitistega.
35. Lisaks esitatakse grupist sarnastest tehingutest tulenev kasum ja kahjum saldeerituna, näiteks valuutakursi muutuste kasum ja kahjum või kauplemiseks hoitavatest finantsinstrumentidest saadud kasum ja kahjum. Juhul kui selline kasum ja kahjum on oluline, esitatakse need siiski eraldi.

Võrdlusandmed

36. ***Võrdlusandmed eelmise perioodi kohta esitatakse kõikide finantsaruannetes esitatud summade osas, välja arvatud juhul, kui mõni standard või tõlgendus teistmoodi lubab või nõuab. Võrdlusandmed tuleb esitada seletava ja kirjeldava informatsiooni kohta siis, kui see on käesoleva perioodi finantsaruannete mõistmiseks asjakohane.***
37. Mõningatel juhtudel on eelmis(t)e perioodi(de) finantsaruannetes esitatud seletav informatsioon jätkuvalt asjakohane ka käesoleval perioodil. Näiteks avalikustatakse käesoleval perioodil õigusvaidluse üksikasjad, mille tulemus oli eelmisel bilansipäeval ebakindel ega ole endiselt selgunud. Finantsaruande kasutajal on kasulik teada, et see ebakindlust tekitav asjaolu oli olemas juba eelmisel bilansipäeval ja milliseid abinõusid ettevõtte on selle lahendamiseks käesoleval perioodil tarvitusele võtnud.
38. ***Juhul kui finantsaruannete objektide esitusviisi või liigitust muudetakse, tuleb võrdlusandmed ümber liigitada, välja arvatud juhul, kui see on teostamatu. Võrdlusandmete ümberliigitamisel avalikustab majandusüksus:***
- (a) ***ümberliigitamise olemuse;***
 - (b) ***iga ümberliigitatud kirje või kirjete klassi summa;***
 - ja
 - (c) ***ümberklassiliigitamise põhjuse.***
39. ***Juhul kui võrdlusandmete ümberliigitamine on teostamatu, avalikustab majandusüksus:***
- (a) ***summade ümberliigitamata jätmise põhjuse;***
 - ja
 - (b) ***paranduste olemuse, mis oleks tulnud summade ümberliigitamisel läbi viia.***
40. Vaheperioodi informatsiooni võrreldavuse parandamine aitab finantsaruannete kasutajatel teha majandusotsuseid, eriti võimaldades finantsinformatsiooni trendide hindamist ennustatavatel eesmärkidel. Mõnikord on võrreldavuse saavutamiseks eelneva perioodi võrdleva informatsiooni ümberliigitamine praktiliselt teostamatu. Näiteks võib juhtuda, et eelmis(t)el perioodi(de)l ei ole andmeid kogutud selliselt, mis lubaks ümberliigitamist ja informatsiooni uuesti kogumine ei pruugi olla teostatav.
41. IAS 8 käsitleb arvestusmeetodi muutusega või vigade parandamisega seotud võrdlusandmete korrigeerimist.

STRUKTUUR JA SISU*Sissejuhatus*

42. Käesolev standard nõuab teatavate kirjete avalikustamisi bilansis, kasumiaruandes ja omakapitali muutuste aruandes ja teiste kirjete avalikustamist kas nendes põhjaruannetes või nende lisades. IAS 7 määrab rahavoogude aruande esitamise nõuded.
43. Käesolev standard kasutab mõnikord terminit "avalikustamine" laiemas tähenduses, hõlmates nii bilansis, kasumiaruandes, omakapitali muutuste aruandes ja rahavoogude aruandes kui ka nende lisades esitatavaid

▼ M5

andmeid. Ka teistes standardites ja tõlgendustes on toodud avalikustamise nõudeid. Juhul, kui kõnealuses standardis või mõnes teises standardis või tõlgenduses ei ole toodud teisiti, toimub avalikustamine kas bilansis, kasumiaruandes, omakapitali muutuste aruandes või rahavoogude aruandes (mis iganes neist on asjakohane) või nende aruannete lisades.

Finantsaruannete identifitseerimine

44. **Finantsaruanded tuleb selgelt identifitseerida ja eraldada muust samas dokumendis sisalduvast informatsioonist.**
45. Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid kehtivad ainult finantsaruannetele ja mitte muule aastaaruandes või muus dokumendis esitatud informatsioonile. Seetõttu on oluline, et finantsaruande kasutajad suudavad eristada rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite kohaselt koostatud informatsiooni muust informatsioonist, mis võib aruande kasutajatele kasulik olla, kuid mida standardid ei käsitle.
46. **Finantsaruande iga komponent peab olema selgelt identifitseeritud. Lisaks peavad alljärgnevad andmed olema selgesti välja toodud ja juhul, kui see on vajalik esitatud informatsiooni õigeks mõistmiseks, tuleb need andmed esitada korduvalt:**
- (a) **aruandva majandusüksuse nimi või muud identifitseerimiseks vajalikud andmed ja muutused kõnealuses informatsioonist võrreldes eelmise bilansikuupäevaga;**
 - (b) **kas finantsaruanded hõlmavad üksikmajandusüksust või majandusüksuste gruppi;**
 - (c) **bilansikuupäev või aruandeperiood, olenevalt kumb neist on asjakohane finantsaruannete kõnealusele komponendile;**
 - (d) **esitusvaluuta nagu on määratletud standardis IAS 21 Valuutakursside muutuste mõjud;**
ja
 - (e) **täpsusaste, mida kasutatakse finantsaruannetes arvandmete esitamisel.**
47. Paragrahvi 46 nõudeid täidetakse harilikult nii, et finantsaruannete igal leheküljel esitatakse lehekülje pealdis ja veergude lühipealdised. Kõnealuse informatsiooni parima esitusviisi määramine tugineb hinnangul. Näiteks juhul, kui finantsaruanded esitatakse elektroonilisel kujul, ei kasutata alati eraldi lehekülgi ja eespool mainitud andmed esitatakse seetõttu piisavalt tihti, et kindlustada finantsaruannetes sisalduva informatsiooni õige arusaamine.
48. Finantsaruanded on tihti paremini mõistetavad, kui informatsioon esitatakse tuhandetes ja miljonites aruandevaluuta ühikutes. Selline esitusviis on aktsepteeritav niikaua, kui täpsusaste on avalikustatud ja oluline teave ei ole aruandest välja jäänud.

Aruandeperiood

49. **Finantsaruanded esitatakse vähemalt üks kord aastas. Juhul, kui majandusüksuse bilansipäev muutub ja raamatupidamise aastaaruanne esitatakse ühest aastast pikema või lühema aruandeperioodi kohta, peab majandusüksus avalikustama lisaks finantsaruannetega hõlmatud perioodile ka:**
- (a) **lühema või pikema perioodi kasutamise põhjuse;**
ja
 - (b) **fakti, et kasumiaruande, omakapitali muutuste aruande, rahavoogude aruande ja nendega seotud lisade võrdlusandmed ei ole täielikult võrreldavad.**
50. Harilikult koostatakse finantsaruanded järjepidevalt üheaastase perioodi kohta. Siiski mõned majandusüksused koostavad praktilistel põhjustel aruande 52-nädalase perioodi kohta. Käesolev standard ei välista sellise perioodi kasutamist, sest tulemuseks olevad finantsaruanded ei erine tõenäoliselt oluliselt finantsaruannetest, mida esitatakse aastase perioodi kohta.

*Bilanss**Lühi- ja pikaajaliste elementide eristamine*

51. **Majandusüksus esitab käibevarad ja põhivarad ning lühi- ja pikaajalised kohustised bilansis eraldi vastavalt paragrahvidele 57–67, välja arvatud siis, kui likviidsusel põhinev esitusviis annab usaldusväärse ja asjakohasema informatsiooni. Kui selline erand kehtib, esitatakse kõik varad ja kohustised üldjoontes nende likviidsuse järjekorras.**
52. **Ükskõik millist esitusmeetodit rakendatakse, peab majandusüksus iga vara ja kohustise kirje puhul, mis sisaldab summasid, mis eeldatavalt realiseeruvad või tasutakse (a) mitte rohkem kui kaheteist kuu jooksul**

▼ **M5**

pärast bilansikuupäeva ja (b) rohkem kui kaheteistmümne kuu jooksul pärast bilansikuupäeva, avalikustama selle summa, mis eeldatavalt realiseerub või tasutakse pärast kaheteistkümne kuu möödumist.

53. Kui majandusüksus tarnib kaupu või pakub teenuseid selgelt määratletava äritsükli jooksul, siis käibe- ja põhivara ning pika- ja lühiajaliste kohustiste eraldamine bilansis annab kasulikku informatsiooni, eristades käibe- kapitalina ringleva netovara majandusüksuse pikaajalise kasutusega objektidest. Samuti võimaldab see esile tuua varad, mis jooksva äritsükli jooksul eeldatavalt realiseeritakse, ning kohustised, mis tuleb sama perioodi vältel ära tasuda.
54. Mõnede majandusüksuste puhul, nagu näiteks finantsasutused, annab varade esitamine kasvavas või kahanevas likviidsusjärjekorras informatsiooni, mis on usaldusväärne ja asjakohasem kui esitamine lühi- ja pikaajaliste elementide eristuse alusel, kuna majandusüksus ei paku kaupu või teenuseid selgelt määratletava äritsükli jooksul.
55. Rakendades paragrahvi 51, on majandusüksusel lubatud esitada osad oma varad ja kohustised lühi- ja pikaajalise eristuse alusel ning teised likviidsusjärjekorras, kui selline esitus annab usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni. Vajadus segaesituseks võib tekkida, kui majandusüksusel on erinevaid tegevusvaldkondi.
56. Informatsioon varade ja kohustiste eeldatavate realiseerimiskuupäevade kohta on kasulik majandusüksuse likviidsuse ja maksevõime hindamisel. ► **M12** IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* ◀ nõuab finantsvarade ja finantskohustiste tagasimaksetähtaegade avalikustamist. Finantsvarad hõlmavad nõudeid ostjate vastu ja muid nõudeid ning finantskohustised võlgnevusi tarnijatele ja muid võlgu. Informatsioon mittemonetaarsete varade ja kohustiste, nagu varude ja eraldiste, realiseerumise ja tasumise eeldatava tähtaja kohta on samuti kasulik, olenemata sellest, kas vara ja kohustised on liigitatud lühi- ja pikaajalisteks või mitte. Näiteks avalikustab majandusüksus sellised varud, mis eeldatavalt realiseeritakse pikema aja jooksul kui kaheteist kuu möödumisel bilansikuupäevast.

Käibevarad

57. **Vara liigitatakse käibevaraks, kui ta vastab ühele järgnevatest kriteeriumidest:**
- (a) **eeldatavalt see realiseeritakse või on mõeldud müügiks või tarbimiseks ettevõtte tavapärase äritsükli jooksul;**
 - (b) **seda hoitakse peamiselt kauplemise eesmärgil;**
 - (c) **eeldatavalt see realiseeritakse kaheteist kuu jooksul pärast bilansikuupäeva;**
või
 - (d) **see on raha või raha ekvivalent (nagu see on määratletud standardis IAS 7 *Rahavoogude aruanded*), välja arvatud juhul, kui seda ei tohi vahetada või kohustise tasumiseks kasutada 12 kuu jooksul pärast bilansikuupäeva.**

Kõik teised varad liigitatakse põhivaradeks.

58. Käesolevas standardis kasutatav mõiste "põhivara" ("pikaajaline vara") hõlmab pikaajalist materiaalsset, immateriaalsset ning finantsvara. Standard ei keela alternatiivsete nimetuste kasutamist, kui nende tähendus on selge.
59. Majandusüksuse äritsükkel on aeg, mis kulub protsessis kasutatavate varade omandamisest kuni nende realiseerimiseni raha või raha ekvivalentide vastu. Kui majandusüksuse tavaline äritsükkel ei ole selgelt määratletav, siis loetakse selle pikkuseks kaksteist kuud. Käibevarad hõlmavad varasid (nagu näiteks varud ja nõuded ostjate vastu), mis müüakse, tarbitakse või realiseeritakse osana tavalisest äritsüklist, isegi siis, kui neid eeldatavalt ei realiseerita kaheteist kuu jooksul pärast bilansikuupäeva. Käibevarad hõlmavad samuti varasid, mida hoitakse peamiselt kauplemise eesmärgil (finantsvarasid liigitatakse selle kategooria raames kauplemise eesmärgil hoitavateks vastavalt standardile IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine*) ja põhivarade lühiajalist osa.

Lühiajalised kohustised

60. **Kohustis liigitatakse lühiajaliseks, kui ta vastab ühele järgmistest kriteeriumidest:**
- (a) **eeldatavalt see tasutakse ettevõtte tavapärase äritsükli jooksul;**
 - (b) **seda hoitakse peamiselt kauplemise eesmärgil;**
 - (c) **selle tasumise tähtaeg on kaheteist kuu jooksul alates bilansikuupäevast;**
või

▼ M5

(d) *majandusüksusel pole tingimusteta õigust kohustise tasumist edasi lükata rohkem kui 12 kuud pärast bilansikuupäeva.*

Kõik muud kohustised liigitatakse pikaajalisteks.

61. Mõned lühiajalised kohustised, nagu võlad tarnijatele, töötajate palgakulude ja muude tegevuskuludega seotud viitvõlad, on osa majandusüksuse tavapärase äritsükli jooksul kasutatavast käibekapitalist. Sellised jooksva äritegevusega seotud objektid liigitatakse lühiajalisteks kohustisteks isegi siis, kui nende tasumise tähtaeg on hiljem kui 12 kuu jooksul alates bilansikuupäevast. Sama tavaline äritsükkel kehtib nii majandusüksuse varade kui ka kohustiste liigitamise puhul. Kui majandusüksuse tavaline äritsükkel ei ole selgelt määratletav, siis loetakse selle pikkuseks kaksteist kuud.
62. On teisi lühiajalisi kohustisi, mida ei tasuta osana jooksvast äritsüklist, kuid nende tasumise tähtaeg on kaheteist kuu jooksul alates bilansikuupäevast või neid hoitakse peamiselt kauplemise eesmärgil. Selliste kohustiste näideteks on finantskohustised, mida liigitatakse vastavalt standardile IAS 39 kauplemise eesmärgil hoitavateks, arvelduskrediidid ja lühiajaline osa pikaajalistest finantskohustistest, dividendivõlad, tulumaksuvõlg ja muud mitte jooksva äritegevusega seotud võlad. Pikaajaliseks finantseerimiseks kasutatavad finantskohustised (s.t need, mis ei ole osa majandusüksuse tavalises äritsükli kasutatavast käibekapitalist) ja mida ei tule tasuda kaheteist kuu jooksul alates bilansikuupäevast, kuuluvad pikaajaliste kohustiste alla, vastavalt paragrahvidele 65 ja 66.
63. Majandusüksus liigitab oma finantskohustised lühiajalisteks, kui need tuleb tasuda kaheteist kuu jooksul alates bilansikuupäevast, isegi sellisel juhul kui:
- (a) esialgne tähtaeg oli pikem kui kaksteist kuud;
 - ja
 - (b) pikaajaline refinantseerimise või maksegraafiku muutmise leping on sõlmitud peale bilansikuupäeva ja enne kui finantsaruanded on avaldamiseks heaks kiidetud.
64. Kui majandusüksus loodab ja otsustab kohustust olemasoleva laenu alusel refinantseerida või pikendada vähemalt kaheteistkümneks kuuks pärast bilansikuupäeva, liigitatakse kohustus pikaajaliseks, isegi juhul kui see muidu tuleks tasuda lühema perioodi jooksul. Kui aga kohustuse refinantseerimine või pikendamine ei sõltu majandusüksuse otsustest (näiteks juhul, kui puudub refinantseerimisleping), refinantseerimisvõimalust ei arvestata ja kohustus loetakse lühiajaliseks.
65. Kui majandusüksus rikub bilansikuupäeval või enne seda pikaajalise laenu lepingus seatud tingimusi, mille tõttu muutub kohustus nõudmisel väljamaksmisele kuuluvaks, liigitatakse kohustus lühiajaliseks, isegi kui laenuandja on nõustunud, pärast bilansikuupäeva ja enne finantsaruannete avalikustamise heakskiitmist, rikkumise tagajärjel laenu mitte välja nõudma. See kohustus loetakse lühiajaliseks, kuna bilansipäeval ei ole majandusüksusel vääramatut õigust seda arveldust bilansikuupäeva rohkem kui kaheteistkümneks kuuks edasi lükata.
66. Kui aga laenuandja on bilansikuupäevaks nõustunud andma laenu tagasimaksmiseks pikenduse, mis lõpeb vähemalt kaksteist kuud pärast bilansikuupäeva ning mille jooksul võib majandusüksus eksimuse heastada ja mille jooksul laenuandja ei saa nõuda kohest tagasimaksmist, liigitatakse kohustus pikaajaliseks.
67. Kui lühiajalisteks kohustisteks liigitatud laenu puhul toimuvad bilansikuupäeva ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahel järgnevad sündmused, siis need kuuluvad vastavalt standardile IAS 10 *Bilansipäevajärgsed sündmused*mitte-korrigeerivate sündmustena avalikustamisele:
- (a) pikaajaline refinantseerimine;
 - (b) pikaajalise laenu lepingu rikkumise heastamine;
 - ja
 - (c) laenuandjalt pikaajalise laenu lepingu rikkumise heastamiseks pikenduse saamine, mis lõpeb vähemalt kaksteist kuud pärast bilansikuupäeva.

Bilansis esitatavad andmed

68. *Bilans peab sisaldama vähemalt järgmisi kirjeid:*

- (a) *materiaalne põhivara;*
- (b) *kinnisvarainvesteeringud;*
- (c) *immateriaalne vara;*
- (d) *finantsvara (välja arvatud punktides e, h ja i toodud summad);*

▼ **M5**

- (e) *kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud;*
 - (f) *bioloogiline vara;*
 - (g) *varud;*
 - (h) *nõuded ostjate vastu ja muud nõuded;*
 - (i) *raha ja raha ekvivalendid;*
 - (j) *võlad tarnijatele ja muud võlad;*
 - (k) *eraldised;*
 - (l) *finantskohustised (välja arvatud punktides j ja k toodud summad);*
 - (m) *tasumisele kuuluva tulumaksu kohustised ja vara vastavalt standardile IAS 12 Tulumaks;*
 - (n) *edasilükkunud tulumaksu kohustised ja edasilükkunud tulumaksu vara vastavalt standardile IAS 12;*
 - (o) *vähemusosalus (esitatakse omakapitali koosseisus);*
ja
 - (p) *emiteeritud kapital ja reservid, mis on omistatavad emaettevõtte omanikele.*
69. *Bilansis esitatakse täiendavaid kirjeid, alapealkirju ja vahesummasid, kui see on oluline majandusüksuse finantsseisundi mõistmiseks.*
70. *Kui majandusüksus esitab oma bilansis käibe- ja põhivara ning lühi- ja pikaajalised kohustised eraldi, ei tohi ta edasilükkunud tulumaksu vara (kohustisi) liigitada käibevaraks (lühiajalisteks kohustisteks).*
71. Käesolev standard ei tee ettekirjutusi kirjete esitamise järjekorra ega vormingu kohta. Paragrahvis 68 üksnes loetletakse objekte, mille olemus või otstarve on piisavalt erinevad, et õigustada bilansis eraldi esitamist. Lisaks:
- (a) lisatakse täiendavaid kirjeid, kui objekti või samalaadsete objektide kogumi suurus, olemus või otstarve on selline, et eraldi esitamine on oluline majandusüksuse finantsseisundi mõistmiseks;
 - ja*
 - (b) võib objektide või samalaadsete objektide kogumi nimetusi ja järjekorda muuta sõltuvalt majandusüksuse tegevuse ja tehingute laadist, et anda üksuse finantsseisundi mõistmiseks olulist teavet.
► **M12** Näiteks võib finantsasutus muuta ülaltoodud nimetusi selleks, et pakkuda olulist teavet finantsasutuse tegevuse kohta. ◀
72. Otsustus täiendavate kirjete eraldi esitamise vajalikkuse kohta põhineb järgmiste asjaolude hindamisel:
- (a) varade olemus ja likviidsus;
 - (b) varade otstarve majandusüksuses;
 - ja*
 - (c) kohustiste summad, olemus ja tasumise tähtajad.
73. Erinevate mõõtmisaluste kasutamine vara erinevate rühmade puhul viitab asjaolule, et nende olemus või otstarve on erinev ja need tuleb esitada eraldi kirjetena. Näiteks materiaalse põhivara erinevaid rühmi võib vastavalt standardile IAS 16 *Materiaalne põhivarakajastada soetusmaksumuses või ümberhinnatud maksumuses.*
- Bilansis või lisades esitatav informatsioon
74. *Majandusüksus peab kas bilansis või selle lisades avalikustama esitatud kirjete täiendavaid alajaotusi, mis on liigitatud sobival viisil majandusüksuse tegevusest lähtudes.*
75. Alajaotuste detailsus sõltub rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite nõuetest ja hõlmatud summade suurusest, olemusest ja otstarbest. Paragrahvis 72 välja toodud tegureid kasutatakse ka alajaotustesse liigitamise aluse üle otsustamisel. Avalikustamised erinevad iga objekti puhul, näiteks:
- (a) materiaalse põhivara objektid liigitatakse vastavalt standardile IAS 16;
 - (b) nõuded liigitatakse nõueteks ostjate vastu, nõueteks seotud osapoolte vastu, ettemakseteks ja muudeks nõueteks;
 - (c) varud liigitatakse vastavalt standardile IAS 2 *Varud* sellistesse alajaotustesse nagu kaup, tootmisvarud, materjalid, pooleli olevate tööde varud ja valmistooteid;
 - (d) eraldised liigitatakse töövõtjate hüvitistega seotud eraldisteks ja muudeks eraldisteks;
 - ja*

▼ **M5**

- (e) omakapital ja reservid liigitatakse näiteks järgmiselt - sissemakstud omakapital, ülekurs ja reservid.
76. **Majandusüksus peab kas bilansis või lisades avalikustama järgmised andmed:**
- (a) **aktsiakapitali iga liigi kohta:**
- (i) *lubatud aktsiate arv;*
- (ii) *emiteeritud ja täielikult tasutud aktsiate arv ning emiteeritud ja mittetäielikult tasutud aktsiate arv;*
- (iii) *aktsia nimiväärtus või asjaolu, et aktsiatel nimiväärtus puudub;*
- (iv) *perioodi alguses ja lõpus ringluses olevate aktsiate arvu võrdlus;*
- (v) *antud liigiga seotud õigused, eelised ja piirangud, sealhulgas dividendide jaotamise ja kapitali tagasimaksmise piirangud;*
- (vi) *majandusüksuse enda või selle tütar- või sidusettevõtete valduses olevad aktsiad;*
- (vii) *optsoonide ja aktsiate müügilepingute alusel emiteerimisele kuuluvad aktsiad, sealhulgas tingimused ja summad;*
- ning**
- (b) *iga omakapitali reservi olemuse ja eesmärgi kirjeldus.*
77. **Majandusüksus, mille ei ole aktsiakapitali, näiteks täis- või usaldusühing, peab avalikustama paragrahvi 76 punktis a nimetatuga võrdväärse informatsiooni, mis näitab igas omakapitali liigis aruandeperioodil toimunud muutusi ja iga omakapitali liigiga seotud õigusi, eeliseid ja piiranguid.**

Kasumiaruanne

Aruandeperioodi kasum või kahjum

78. **Kõik aruandeperioodi tulu- ja kuluobjektid arvatakse kasumisse või kahjumisse kui standard või tõlgendus ei näe ette teisiti.**
79. Kõik aruandeperioodi tulu- või kuluobjektid sisalduvad tavaliselt kasumis või kahjumis. See hõlmab raamatupidamislike hinnangute muutuste mõju. Siiski võib olla olukordi, mil teatud objektid arvatakse jooksva perioodi kasumist või kahjumist välja. Standard IAS 8 käsitleb kahte sellist olukorda: vigade parandamine ja arvestusmeetodite muutuste mõju.
80. Teised standardid käsitlevad objekte, mis võivad vastata Raamistikus sätestatud tulude ja kulude mõistele, kuid on tavaliselt kasumist või kahjumist välja arvatud. Näideteks on ümberhindluse kasum (vaata standard IAS 16), välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestusel tekkivad teatud kasumid ja kahjumid (vaata standard IAS 21) ning müügiootel finantsvarade ümberhindluse kasumid või kahjumid (vaata standard IAS 39).

Kasumiaruandes esitatavad andmed

81. **Kasumiaruanne peab aruandeperioodi kohta sisaldama vähemalt järgmisi kirjeid:**
- (a) *müügitulu;*
- (b) *finantskulud;*
- (c) *kapitaliosaluse meetodil arvestatud sidus- ja ühisettevõtete kasumi- ja kahjumiosad;*
- (d) *lõpetatavate tegevusvaldkondadega seotud varade realiseerimisest või kohustiste tasumisest tulenev tulumaksu-eelne kasum või kahjum;*
- (e) *tulumaksu kulu;*
- ja*
- (f) *kasum või kahjum.*
82. **Järgmised kirjed avalikustatakse kasumiaruandes aruandeperioodi kasumi või kahjumi jaotusena:**
- (a) *vähemusosalusele omistatav kasum või kahjum;*
- ja*
- (b) *emaettevõtte omanikele omistatav kasum või kahjum.*
83. **Kasumiaruandes esitatakse täiendavaid kirjeid, alapealkirju ja vahesummasid, kui see on oluline majandusüksuse majandustulemuse mõistmiseks.**

▼ **M5**

84. Kuna majandusüksuse mitmesuguste tegevuste, tehingute ja muude sündmuste mõjud erinevad sageduse, kasumi- või kahjumipotentsiaali ja prognoositavuse osas, aitab majandustulemuse elementide avalikustamine mõista saavutatud majandustulemust ja prognoosida järgmiste perioodide tulemusi. Kasumiaruandesse lisatakse täiendavaid kirjeid ning kirjete nimetusi või järjekorda muudetakse, kui see on vajalik majandustulemuse elementide selgitamiseks. Arvestama peab erinevate tulu- ja kululementide olulisust, olemust ja otstarvet. ► **M12** Näiteks võib finantsasutus muuta nimetusi selleks, et pakkuda olulist teavet finantsasutuse tegevuse kohta. ◀ Tulu- ja kuluobjekte saldeeritakse ainult paragrahvi 32 tingimuste täitmise korral.
85. **Majandusüksus ei tohi kasumiaruandes ega lisades esitada mingeid tulu- ja kuluobjekte erakorralise tulu või kuluna.**

Kasumiaruandes või lisades esitatav informatsioon

86. **Kui tulu- ja kuluobjektid on olulised, avalikustatakse nende olemus ja summa eraldi.**
87. Tulu- ja kuluobjektide eraldi avalikustamist põhjustada võivad tingimused hõlmavad:
- (a) varude allahindlust neto realiseerimisväärtuseni või materiaalse põhivara allahindlust kaetava väärtuseni, samuti ka selliste allahindluste tühistamisi;
 - (b) majandusüksuse tegevuste restruktureerimisi ja mis tahes restruktureerimiskulusid puudutavate eraldiste tühistamisi;
 - (c) materiaalse põhivara objektide müüke;
 - (d) investeringute müüke;
 - (e) lõpetatavaid tegevusvaldkondi;
 - (f) kohtuvaidlustega kaasnevaid arveldusi;
- ja
- (g) muid eraldiste tühistamisi.
88. **Majandusüksus esitab kulude analüüsi, mis põhineb kas kulude olemusel või nende otstarbel majandusüksuse tegevuses, kumb iganes neist annab tõepäraselt ja asjakohasemat teavet.**
89. Majandusüksustel soovitatakse paragrahvis 88 ettenähtud analüüs esitada kasumiaruandes.
90. Kulud liigitatakse alajaotustesse, et tuua esile majandustulemuse elemendid, mis võivad erineda sageduse, kasumi- või kahjumipotentsiaali ja prognoositavuse poolest. See analüüs esitatakse ühel kahest võimalikust viisist.
91. Esimene analüüsiviis on olemuspõhine kululiigitusmeetod. Kasumiaruandes summeeritakse kulud vastavalt nende olemusele (näiteks amortisatsioon, materjalide ost, transpordikulu, töövõtjate hüvitised ja reklaamikulu) ja neid ei jaotata vastavalt majandusüksuse erinevatele funktsioonidele. Seda meetodit võib olla lihtne rakendada, sest kulude jaotamine otstarvete põhjal ei ole vajalik. Näide olemuspõhisest kululiigitusmeetodist:

Müügitulu		X
Muud tulud		X
Valmistoodete ja pooleli olevate tööde varude muutused	X	
Kasutatud tooraine ja kaubad	X	
Kulud töövõtjate hüvitistele	X	
Amortisatsioonikulu	X	
Muud kulud	X	
Kulud kokku		(X)
Kasum		X

92. Teine analüüsiviis on otstarbepõhine kululiigitusmeetod või "müüdüd toodete maksumuse" meetod ja selles liigitatakse kulud nende otstarbe järgi müüdüd toodete kuludeks või näiteks turustus- või halduskuludeks. Majandusüksus avalikustab selle meetodi kohaselt vähemalt oma müüdüd toodete maksumuse teistest kuludest eraldi. See meetod annab kasutajatele asjakohasemat teavet kui olemuspõhine kululiigitusmeetod, kuid kulude jaotamine otstarbe järgi võib olla meelevaldne ja suurel määral hinnanguiline. Näide otstarbepõhisest kululiigitusest:

▼ **M5**

Müügitulu	X
Müüdüd toodete maksumus	(X)
Brutokasum	X
Muud tulud	X
Jaotuskulud	(X)
Halduskulud	(X)
Muud kulud	(X)
Kasum	X

93. ***Otstarbepõhist kululiigitusmeetodit kasutavad majandusüksused peavad avalikustama lisainformatsiooni kulude olemuse kohta, sealhulgas amortisatsioonikulu ja kulud töövõtjate hüvitistele.***
94. Otstarbepõhise ja olemuspõhise kululiigitusmeetodi vahel tehtav valik sõltub ajaloolistest ja tootmisharuga seotud teguritest ning majandusüksuse olemusest. Mõlemad meetodid toovad esile need kulud, mis võivad otseselt või kaudselt muutuda seoses majandusüksuse müügi- või tootmistasega. Kuna mõlemal meetodil on erinevate majandusüksuse tüüpide puhul oma eelised, eeldab käesolev standard, et juhtkond valib kõige asjakohasema ja usaldusväärsema esitusviisi. Otstarbepõhist kululiigitust kasutades on siiski nõutav lisainformatsiooni esitamine kulude olemuse kohta, sest see on kasulik tulevaste rahavoogude prognoosimiseks. Paragrahvis 93 on "töövõtja hüvitised" sama tähendusega nagu standardis IAS 19 *Töövõtjate hüvitised*.
95. ***Majandusüksus peab kas kasumiaruandes või omakapitali muutuste aruandes või nende lisades avalikustama dividendide summa, mis on aruandeperioodi jooksul kajastatud väljamaksena osanikele ning vastava summa ühe aktsia kohta.***

Omakapitali muutuste aruanne

96. ***Majandusüksus esitab omakapitali muutuste aruande, mis näitab:***
- (a) *perioodi kasumit või kahjumit;*
 - (b) *kõik perioodi tulu ja kulu objektid, mis teiste standardite või tõlgenduste nõuete kohaselt on otse omakapitalis kajastatud, ja nende objektide kogusumma;*
 - (c) *perioodi kogutulu ja -kulu (arvutatud (a) ja (b) summana), mis on näidatud eraldi emaettevõtte omanikele omistatava osa ja vähemusosalusele omistatava osa kogusummadena;*
ja
 - (d) *iga omakapitali komponendi kohta arvestusmeetodite muutuste ja vigade parandamiste kajastamise mõju kooskõlas standardiga IAS 8.*

▼ **M10**

Ainult neid kirjeid sisaldavat omakapitali muutuste aruannet nimetatakse kajastatud tulude ja kulude aruandeks.

▼ **M5**

97. ***Samuti esitab majandusüksus kas omakapitali muutuste aruandes või lisades:***
- (a) *tehingud omanikega, kellel on võime omanikena käituda, näidates eraldi väljamaksed omanikele;*
 - (b) *jaotamata kasumi (see on akumulieeritud kasumi või kahjumi) saldo perioodi alguses ja bilansikuupäeval ja sellel perioodil toimunud muutused;*
ja
 - (c) *kõigi sisse makstud omakapitali liikide ja kõigi reservide bilansiliste maksumuste võrdlus perioodi alguses ja lõpus, avalikustades igat muutust eraldi.*
98. Muutused majandusüksuse omakapitalis kahe bilansipäeva vahel peegeldavad netovara suurenemist või vähenemist aruandeperioodil. Välja arvatud muutused, mis tulenevad tehingutest omanikega, kellel oma võime omanikuna käituda (sellised, nagu omakapitali sissemaksed, majandusüksuse omakapitaliinstrumentide tagasiostmine ja dividendid) ja selliste tehingutega otseselt seotud kulutustest, peegeldab omakapitali üldine muutus majandusüksuse tegevusest tulenevaid perioodi tulusid ja kulusid (olenemata kas need tulud ja kulud on kajastatud kasumiaruandes või otse omakapitali muutusena).

▼ M5

99. Käesolev standard nõuab, et kõik perioodi tulud ja kulud sisalduksid kasumis või kahjumis, välja arvatud sel juhul, kui mõni muu standard või tõlgendus nõuab teisiti. Teised standardid nõuavad mõnede tulude ja kulude (nagu ümberhindamise kasumid või kahjumid, teatud valuutakurside muutused, kasumid või kahjumid müügiototel finantsvarade ümberhindlustest ning nendega seotud tasumisele kuuluva tulumaksu ja edasilükkunud tulumaksu summad) kajastamist otse omakapitali muutustena. Kuna on oluline võtta arvesse kõiki tulusid ja kulusid majandusüksuse finantsseisundi muutuste hidamisel kahe bilansipäeva vahel, nõuab käesolev standard omakapitali muutuste aruande esitamist, mis tõstab esile majandusüksuse kogukasumi ja –kahjumi, kaasa arvatud selle osa, mis on kajastatud otse omakapitalis.
100. IAS 8 nõuab tagasiulatuvaid arvestusmeetodite muutuste mõjuga seotud korrigeerimisi nii suures ulatuses kui see on teostatav, välja arvatud juhul, kui üleminekutingimused mõnes teises standardis või tõlgenduses nõuavad teistmoodi. Samuti nõuab IAS 8, et korrigeerimised vigade parandamiseks tehtaks tagasiulatuvalt nii suures ulatuses kui see on teostatav. Tagasiulatuvad korrigeerimised tehakse läbi jaotamata kasumi saldo, välja arvatud juhul, kui standard või tõlgendus nõuab mõne muu omakapitali komponendi tagasiulatuvat korrigeerimist. Paragrahv 96(d) nõuab omakapitali muutuste aruandes kõigi omakapitali komponentidele tehtud kogukorrigeerimise, mis tuleneb eraldi arvestusmeetodite muutustest ja vigade parandamisest, avalikustamist. Need korrigeerimised avalikustatakse iga eelnenud perioodi kohta ja aruandeperioodi alguse seisuga.
101. Nõudeid paragrahvades 96 ja 97 võib täita mitmel moel. Üks näide on veergvorming, milles võrreldakse omakapitali iga elemendi alg- ja lõppsaldo. Teine võimalus on esitada omakapitali muutuste aruandes vaid paragrahvis 96 väljatoodud elemendid. Sellise lähenemise korral näidatakse paragrahvis 97 kirjeldatud elemendid ära lisades.

Rahavoogude aruanne

102. Rahavoogude informatsioon annab finantsaruannete kasutajatele aluse hinnata majandusüksuse võimet genereerida raha ja raha ekvivalente ja tema vajadust neid rahavooge kasutada. IAS 7 *Rahavoogude aruanded* sätestab nõuded rahavoogude aruande ja sellega seotud informatsiooni avalikustamiseks.

Lisad

Struktuur

103. **Lisad:**

- (a) *esitavad informatsiooni finantsarannete koostamise aluste ja konkreetsete arvestusmeetodite kohta kooskõlas paragrahvidega 108–115;*
- (b) *avalikustavad rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega nõutud informatsiooni, mis ei ole esitatud bilansis, kasumiaruandes, omakapitali muutuste aruandes ega rahavoogude aruandes;*
- ja*
- (c) *annavad täiendavat informatsiooni, mis ei ole esitatud bilansis, kasumiaruandes, omakapitali muutuste aruandes ega rahavoogude aruandes, aga mis on asjakohane nendest arusaamiseks.*

104. **Lisad tuleb, nii palju kui võimalik, esitada süstemaatiliselt. Iga bilansi, kasumiaruande, omakapitali muutuste aruande ja rahavoogude aruande kirje juures peavad olema ristviited lisades sisalduvale selle kirjega seotud informatsioonile.**

105. Lisad esitatakse tavaliselt järgnevalt toodud järjekorras, mis aitab kasutajatel finantsaruandeid paremini mõista ja neid teiste majandusüksuste finantsaruannetega võrrelda:

- (a) kinnitus aruannete rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele vastavuse kohta (vaata paragrahv 14);
- (b) kokkuvõtte olulistest rakendatud arvestusmeetoditest (vaata paragrahv 108);
- (c) toetav informatsioon bilansis, kasumiaruandes, omakapitali muutuste aruandes ja rahavoogude aruandes esitatud objektide kohta nende aruannete ja kirjete esitamise järjekorras;

ja

- (d) muud avalikustatav informatsioon, sealhulgas:

- (i) tingimuslikud kohustised (vaata IAS 37) ja kajastamata lepingulised siduvad tulevikukohustused;

ja

▼ M5

(ii) mittefinantsinformatsioon, näiteks majandusüksuse finantsriskide juhtimise eesmärgid ja poliitika (vaata ► M12 IFRS 7 ◀).

106. Mõnes olukorras võib osutada vajalikuks või soovitavaks muuta kirjete järjestust lisades. Näiteks võib informatsiooni kasumiaruandes kajastatud õiglaste väärtuste muutuste kohta koos finantsinstrumentide lunastustähtaegu käsitletavate andmetega, kuigi esimesed on seotud kasumiaruandega ja viimased bilansiga. Siiski säilitatakse lisades süstemaatiline struktuur niipalju kui võimalik.
107. Lisad, mis annavad informatsiooni finantsaruannete koostamise aluste ja konkreetsete arvestusmeetodite kohta võivad olla esitatud finantsaruannete eraldi komponendina.

Arvestusmeetodite avalikustamine

108. **Majandusüksus avalikustab kokkuvõtte olulistest arvestusmeetoditest:**
- (a) *finantsaruannete koostamisel kasutatud mõõtmisalus (või -alused);*
ja
- (b) *muud kasutatud arvestusmeetodid, mis on olulised finantsaruande mõistmiseks.*
109. Kasutajatele on oluline teada finantsaruannetes kasutatud mõõtmisalus või -aluseid (näiteks algne soetumusmaksumus, hetkemaksumus, neto realiseerimisväärtus, õiglane väärtus või kaetav maksumus), kuna see, millistel alustel on finantsaruanne koostatud, mõjutab oluliselt nende analüüsi. Kui finantsaruandes on kasutatud enam kui ühte mõõtmisalus, näiteks kui konkreetseid varaliike hinnatakse ümber, piisab nende varade ja kohustiste liikidele näitamisest, mille suhtes üht või teist mõõtmisalus rakendatakse.
110. Otsustades selle üle, kas konkreetne arvestusmeetod tuleks avalikustada, kaalub juhtkond, kas see avalikustamine aitab kasutajatel mõista, kuidas tehingud, muud sündmused ja tingimused peegelduvad majandusüksuse finants tulemuses ja finants seisundis. Konkreetsete arvestusmeetodite avalikustamine on kasutajale eriti kasulik, kui need meetodid on valitud standardites ja tõlgendustest lubatud alternatiivide hulgast. Näiteks informatsiooni avalikustamist selle kohta, kas majandusüksus kajastab oma osalust ühiselt kontrollitud majandusüksuses kasutades proportsionaalset konsolideerimist või kapitaliosaluse meetodit (vaata IAS 31 *Osalemine ühissettevõtmistes*). Mõned standardid nõuavad spetsiifiliselt konkreetsete arvestusmeetodite avalikustamist, kaasa arvatud juhtkonnapoolsed valikud erinevate lubatud meetodite vahel. Näiteks nõuab IAS 16 materiaalsete põhivara liikide mõõtmisalusete avalikustamist. IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* nõuab informatsiooni avalikustamist selle kohta, kas laenukasutuse kulutused on koheselt kajastatud kuluna või kapitaliseeritud tingimustele vastavate varaobjektide soetumaksumuse osana.
111. Iga majandusüksus otsustab oma äritegevusest lähtudes, milliste arvestusmeetodite avalikustamist võib tema finantsaruannete kasutajad eeldada sellise majandusüksuse tüübi puhul. Näiteks võib eeldada, et tulumaksu objektiks olevad majandusüksused avalikustavad arvestusmeetodi tulumaksu, kaasa arvatud edasilükkunud tulumaksukohustise ja –vara, kajastamise kohta. Kui majandusüksusel on olulisi välismaiseid äriüksusi või tehinguid välisvaluutas, eeldatakse valuutakursi muutustest tekkinud kasumi ja kahjumi kajastamise arvestusmeetodite avalikustamist. Äriühenduste puhul avalikustatakse firmaväärtuse ja vähemusosaluse arvestusmeetodid.
112. Arvestusmeetod võib olla oluline majandusüksuse äritegevuste olemusest tulenevalt isegi siis, kui aruandeperioodi ja eelnevate perioodide summad ei ole olulised. Samuti on asjakohane avalikustada kõik olulised arvestusmeetodid, mis ei ole rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite poolt spetsiifiliselt nõutud, aga mida majandusüksus on otsustanud rakendada vastavalt standardile IAS 8.
113. **Majandusüksus peab avalikustama oluliste arvestusmeetodite kokkuvõttes või muudes lisades juhtkonnapoolsed otsused, eraldi nendest, mis sisaldavad hinnanguid (vaata paragrahv 116), mis on tehtud finantsaruannetes kajastatud summadele kõige olulisemat mõju avaldanud arvestusmeetodite rakendamisel.**
114. Arvestusmeetodite rakendamisel teeb juhtkond mitmesuguseid otsuseid, eraldi nendest, mis hõlmavad hinnanguid, mis võivad oluliselt mõjutada finantsaruannetes kajastatud summasid. Näiteks teeb juhtkond otsuseid, et määrata:
- (a) kas finantsvarad on lunastustähtjani hoitav investeering;
- (b) millal kantakse teistele majandusüksustele üle sisuliselt kõik finantsvarade ja renditavate varade omamisega seotud märkimisväärsed riskid ja hüved;

▼ M5

- (c) kas konkreetsed kaupade müügid on sisult finantseerimiskokkulepped ja ei tekita seega müügitulu;
 - ja
 - (d) kas ettevõtte ja eriotstarbelise majandusüksuse vahelise suhte olemus viitab sellele, et ettevõtte kontrollib eriotstarbelist majandusüksust.
115. Osa kooskõlas paragrahviga 113 avalikustatud informatsioon on nõutud teiste standardite poolt. Näiteks nõuab IAS 27, et majandusüksus avalikustaks põhjused, miks majandusüksuse osalusega ei kaasne kontrolli seoses investeerimisobjektiga, mis ei ole tüürettevõtte, kuigi majandusüksus omab otseselt või kaudselt läbi tüürettevõtete enam kui poolt investeerimisobjekti hääleõigusest või potentsiaalsest hääleõigusest. IAS 40 nõuab, et avalikustataks ettevõttes välja töötatud kriteeriumid, mille alusel tehakse vahet kinnisvarainvesteeringute ja omaniku poolt kasutatava kinnisvara või tavapärase majandustegevuse käigus müügiks hoitava kinnisvara vahel.

Hinnangute peamised allikad

116. *Majandusüksus peab lisades avalikustama informatsiooni tulevikku puudutavatest peamistest eeldustest ja muudest hinnangute peamistest allikatest bilansipäeval, millel on märkimisväärne risk olla olulise põhjuseks varade ja kohustiste bilansiliste maksumuste korrigeerimisele järgmisel finantsaastal. Sõltuvalt neist varadest ja kohustistest peavad lisad sisaldama detaile:*
- (a) *nende olemusest;*
 - ja
 - (b) *nende bilansilise maksumuse kohta bilansipäeval.*
117. Mõnede varade ja kohustiste bilansiliste maksumuste määramine nõuab hinnanguid ebakindlate tulevikusündmuste mõjude kohta nendele varadele ja kohustistele bilansipäeval. Näiteks hiljutiste turuhindade, mida kasutatakse järgnevate varade ja kohustiste hindamisel, puudumisel, on vajalikud tulevikku suunatud hinnangud mõõtmaks materiaalse põhivara liikide kaetavat väärtust, varude tehnoloogilise iganemise mõju, käimasoleva kohtuasja tulemustega seotud eraldiste mõju ja selliste pikaajaliste töövõtjate hüvitiste nagu pensionikohustused mõju. Need hinnangud hõlmavad eeldusi selliste objektide kohta nagu rahavoogude või kasutatud diskontomäärade riskikorrigeerimised, tulevased muutused palkades ja tulevased muutused teisi kulutusi mõjutavates hindades.
118. Peamised eeldused ja hinnangute muud peamised allikad, mis on avalikustatud vastavalt paragrahvile 116, on seotud hinnangutega, mis nõuavad juhtkonnalt kõige raskemaid, subjektiivsemaid või keerulisemaid otsuseid. Kuna tõuseb varieeruvate asjaolude ja eelduste arv, mis puudutavad ebakindluste võimalikku tulevast lahendust, muutuvad need otsused subjektiivsemaks ja keerulisemaks ja nendele vastavalt suurenevad harilikult ka olulised korrigeerimised varade ja kohustiste bilansilistes maksumustes.
119. Paragrahvis 116 tootud avalikustatav informatsioon ei ole nõutud varade ja kohustiste osas, millel on märkimisväärne risk, et nende bilansilised maksumused võivad oluliselt järgmise finantsaasta sees muutuda, kui need varad ja kohustised on bilansipäeval mõõdetud hiljutistel turuhindadel baseerivas õiglasel väärtuses (nende õiglasel väärtused võivad järgmise finantsaasta sees oluliselt muutuda, kuid need muutused ei tekiks eeldustest või hinnangute muudest allikatest bilansipäeval).
120. Paragrahvis 116 toodud avalikustatav informatsioon tuleb esitada viisil, mis aitab finantsaruannete kasutajatel mõista juhtkonna poolt tehtud otsuseid tuleviku kohta ja hinnangute muude allikate kohta. Antud informatsiooni olemus ja ulatus varieerub vastavalt eelduste ja muude asjaolude olemusele. Näited avalikustatud informatsiooni tüüpidest on:
- (a) eelduste või muude hinnangute olemus;
 - (b) bilansiliste maksumuste tundlikkus nende arvutustel meetodite, eelduste ja hinnangute suhtes, kaasa arvatud tundlikkuse põhjused;
 - (c) eeldatav lahendus ebakindlusele ja põhjendatult võimalike tulemuste vahemik järgmisel finantsaastal seoses mõjutatud varade ja kohustiste bilansiliste maksumustega;
 - ja
 - (d) seletus muutustele varem tehtud eeldustes, mis puudutavad neid varasid ja kohustisi, kui ebakindlus jääb lahendamata.
121. Eelarve informatsiooni või prognoose ei ole vaja avalikustada paragrahvis 116 nõutud informatsiooni avalikustamisel.

▼ **M5**

122. Kui on peamiste eelduste või hinnangute muude peamise allikate võimalike mõjude ulatuse avalikustamine bilansipäeva seisuga ei ole teostatav, avalikustab majandusüksus olemasolevatele teadmistele toetudes, et on põhjendatult võimalik, et järgmise finantsaasta tulemused, mis erinevad eeldustest, võivad nõuda nendega seotud varade või kohustiste bilansilise maksumuse olulist korrigeerimist. Kõigil juhtudel avalikustab majandusüksus spetsiifilise vara või kohustise (või varade ja kohustiste liigi), mis on eelduste poolt mõjutatud, bilansilise maksumuse ja olemuse.
123. Paragrahvis 113 nõutud avalikustatav informatsioon konkreetsete juhtkonnapoolsete otsuste kohta majandusüksuse arvestusmeetodite rakendamisel ei ole seotud paragrahvis 116 nõutud avalikustatava informatsiooniga hinnangute peamiste allikate kohta.
124. Mõnede peamiste eelduste avalikustamine, mis muidu oleks nõutud kooskõlas paragrahviga 116, on nõutud teiste standardite poolt. Näiteks IAS 37 nõuab, et konkreetses olukorras avalikustataks tuleviku sündmusi puudutavad peamised eeldused, mis mõjutavad eraldiste liike. ► **M12** IFRS 7 ◀ nõuab, et avalikustataks olulised eeldused, mida rakendati õiglases väärtuses kajastatavate finantsvarade ja finantskohustiste õiglase väärtuse hindamisel. IAS 16 nõuab, et avalikustataks olulised eeldused, mida rakendati materiaalse põhivara ümberhinnatud objektide õiglase väärtuse hindamisel.

▼ **M12**

Kapital

124A. Ettevõtte peab avalikustama informatsiooni, mis võimaldaks tema finantsaruannete kasutajal hinnata ettevõtte kapitali juhtimise eesmärke, poliitikat ja protsesse.

- 124B. Paragrahvi 124A nõuete järgimiseks peab ettevõtte avalikustama:
- a) Kirjeldava informatsiooni oma kapitali juhtimise eesmärkidest, poliitikast ja protsessidest, sealhulgas, kuid mitte üksnes:
 - i) juhitava kapitali kirjelduse;
 - ii) kui ettevõttele on väljastpoolt kehtestatud kapitalinõudeid, nende nõuete olemuse ning kuidas need nõuded on kaasatud kapitali juhtimisse;
 - ning
 - iii) kuidas ettevõtte täidab oma kapitali juhtimise eesmärgi.
 - b) kokkuvõtliku koguselise informatsiooni juhitava kapitali kohta. Mõned ettevõtted loevad mõningaid finantskohustisi (näiteks mõnda allutatud laenude liiki) kapitali osaks. Teised ettevõtted ei vaatle kapitalina mõningaid omakapitali osi (näiteks rahavoo riskimaandamisinstrumentidest tulenevaid osi).
 - c) kõik punktis a ja b võrreldes eelmise perioodiga toimunud muudatused.
 - d) kas ettevõtte oli perioodi jooksul vastavuses talle väljastpoolt kehtestatud kapitalinõuetega.
 - e) kui ettevõtte ei olnud vastavuses selliste väljastpoolt kehtestatud kapitalinõuetega, siis sellise mittevastavuse tagajärjed.

Nimetatud avalikustatav informatsioon peab tuginema ettevõtte sisesel teabel, mida jagatakse ettevõtte tippjuhtkonnale.

- 124C. Ettevõtte võib juhtida kapitali mitmel erineval viisil ning talle võib olla kehtestatud erinevaid kapitalinõudeid. Näiteks võib segakontserni kuuluda kindlustuse ja pangandusega tegelevaid ettevõtteid ning need ettevõtted võivad tegutseda mitmes õigussüsteemis. Kui kapitalinõuete ja kapitali juhtimise viiside kohta avaldatav koondteave ei annaks kasulikku informatsiooni või moonutaks finantsaruande kasutajate arusaamist ettevõtte kapitali ressurssidest, peab ettevõtte avaldama teavet iga talle kehtestatud kapitalinõude kohta eraldi.

▼ **M5**

Muu avalikustatav informatsioon

125. **Majandusüksus peab lisades avalikustama:**
- (a) *dividendide summa, mille kohta on tehtud jaotusettepanek või mille jaotamine on välja kuulutatud enne kui finantsaruanded said avaldamiseks heakskiitu, aga mida ei ole kajastatud aruandeperioodi väljamaksena omanikele, ja sellega seotud summa aktsia kohta;*
ja
 - (b) *eelisaktistae kõikide mittekajastatud kumulatiivsete dividendide summa.*

▼ **M5**

126. *Majandusüksus peab avalikustama järgmise informatsiooni, kui seda ei ole avalikustatud mujal finantsaruannetes:*
- (a) *majandusüksuse alaline asukoht ja õiguslik vorm, põhiasukohariik ja registreeritud asukoha aadress (või peamine tegevuskoht, kui see erined registreeritud asukohast);*
 - (b) *majandusüksuse äritegevuse ja põhitegevusvaldkondade kirjeldus;*
ja
 - (c) *emaettevõtte ja kogu kontserni emaettevõtte nimi.*

JÕUSTUMISKUUPÄEV

127. *Majandusüksus peab käesolevat standardit rakendama majandusaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või peale seda. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui majandusüksus rakendab käesolevat standardit perioodile, mis algab enne 1. jaanuari 2005, peab ta selle asjaolu avalikustama.*

IAS 1 (MUUDETUD 1997) ANNULLEERIMINE

128. Käesolev standard asendab IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* muudetud 1997.

▼ M5

LISA

Parandused teistes standardites ja tõlgendustes

Käesolevas lisas toodud parandusi tuleb rakendada majandusaastatele, mis algavad 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Kui majandusüksus rakendab käesolevat standardit varasemale perioodile, rakenduvad sellele varasemale perioodile ka järgnevalt toodud parandused.

- A1. Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, kaasa arvatud detsembri 2003 jõusolevates rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites ja tõlgendustes:
- (a) muudetakse viited "puhaskasumi või -kahjum" viideteks "kasum või kahjum".
 - (b) muudetakse viited "finantsaruannete lisad" viideteks "lisad";
 - ja
 - (c) muudetakse viited "omakapital" viideteks "sissemakstud omakapital".
- A2. [Parandus üksnes standardi puhul mitte rakendatav]
- A3. Standardi IAS 12 *Tulumaks* paragrahve 69 ja 70 on kustutatud.
- A4. Standardi IAS 19 *Töövõtjate hüvitised* paragrahvi 23 on muudetud järgmiselt:
23. Kuigi käesolev standard ei nõua spetsiifilisi avalikustamisi töövõtjate lühiajaliste hüvitiste kohta, võivad avalikust nõuda teised standardid. Näiteks IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine* nõuab informatsiooni avalikustamist juhtivpersonali liikmetele makstavate töövõtjate hüvitiste kohta. IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* nõuab töövõtjate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.
- A5. [Parandus üksnes standardi puhul mitte rakendatav]
- A6. Standardit IAS 34 *Vahearuandlus* parandatud alljärgnevalt:
- Paragrahvi 5 on parandatud järgmiselt:
5. IAS 1 sätestab, et täismahus finantsaruanne hõlmab järgnevaid komponente:
- (a) bilanss;
 - (b) kasumiaruanne;
 - (c) omakapitali muutuste aruanne, mis näitab kas:
 - (i) kõiki muutusi omakapitalis, või
 - (ii) muutusi omakapitalis, välja arvatud need, mis tulenevad tehingutest omanikega, kes käituvad oma võimete kohaselt omanikuna;
 - (d) rahavoogude aruanne;
 - ja
 - (e) lisad, mis koosnevad olulisemate arvestusmeetodite kokkuvõttest ja teistest selgitavatest lisadest.
- Paragrahvi 12 on parandatud järgmiselt:
12. IAS 1 annab juhiseid finantsaruannete struktuuri kohta. Standardi IAS 1 Rakendusjuhend toob näiteid, kuidas bilanss, kasumiaruanne ja omakapitali muutuste aruanne võivad olla esitatud.
- Paragrahvi 13 on parandatud järgmiselt:
13. IAS 1 nõuab omakapitali muutuste aruande esitamist majandusüksuse finantsaruannetes eraldi komponendina ja lubab näidata informatsiooni muutuste kohta omakapitalis, mis tulenevad tehingutest omanikega, kes oma võimete kohaselt käituvad omanikena, (kaasa arvatud väljamaksed omanikele) kas omakapitali muutuste aruandes või selle lisades. Majandusüksus peab vahearuandes kasutama omakapitali muutuste aruande osas samasugust formaati nagu oma viimases aastaaruandes.
- A7. Standardi IAS 35 *Lõpetatavad tegevusvaldkonnad* paragrahve 39 ja 40 on parandatud järgmiselt:
39. Paragrahvidega 27–37 nõutud avalikustatava informatsiooni, välja arvatud lõpetatud tegevusvaldkondadega seotud varade ja kohustiste realiseerimisest saadud tulumaksueelse kasumi või kahjumi vastavalt paragrahvile 31(a), võib esitada kas bilansis, kasumiaruandes või omakapitali muutuste aruandes või nende lisades.

▼ M5

40. IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* nõuab lõpetatud tegevusvaldkondadega seotud varade ja kohustiste realiseerimisest saadud tulumaksueelse kasumi või kahjumi esitamist kasumiaruandes. Paragrahvidega 27(f) ja (g) nõutud informatsiooni on soovitatav avalikustada vastavalt kasumiaruandes ja rahavoogude aruandes.
- A8. [Parandus üksnes standardi puhul mitte rakendatav]
- A9. Standardit IAS 41 *Põllumajandus* on muudetud alljärgmiselt:
Paragrahv 39 on kustutatud.
Paragrahvi 53 on parandatud järgmiselt:
53. Põllumajandustegevus on tihti seotud ilmastikust, haigustest ja muudest looduslikest asjaoludest tingitud riskidega. Kui toimub sündmus, mis põhjustab olulise tulu või kulu, avalikustatakse selle tulu või kulu olemus ja summa vastavalt standardile IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*. Näiteks toimitakse nii viirushaiguse puhangu, üleujutuste, ränga põua või külma ja putukate rünnaku korral.
- A10. [Parandus üksnes standardi puhul mitte rakendatav]
- A11. Tõlgenduse SIC-32-s *Immateriaalne vara - kulutused veebileheküljele* paragrahvi 5 on parandatud järgmiselt:
5. Seda tõlgendust ei rakendata veebileheküljega seotud riistvara (näiteks veebiserverid, katsetamisserverid, tootmisserverid ja internetiühendused) ostmis-, arendus- ja halduskulutustele. Selliste kulutuste üle peetakse arvestust kooskõlas standardiga IAS 16. Kui majandusüksusel tekivad lisaks kulutused ka seoses tasudega veebilehekülje haldavale internetiteenuse pakkujale, siis kajastatakse need kulutused standardi IAS 1.78 ja *Raamistikukohaselt* kuluna teenuste saamise hetkel.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 2

Varud

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-5
Mõisted	6-8
Varude mõõtmine	9-33
Varude soetusmaksumus	10-22
Ostukulutused	11
Töötlemiskulutused	12-14
Muud kulutused	15-18
Teenuse osutaja varude soetusmaksumus	19
Bioloogiliste varade kaasabil saadud põllumajandustoodangu soetusmaksumus	20
Varude soetusmaksumuse mõõtmise meetodid	21-22
Soetusmaksumuse arvestusmeetodid	23-27
Neto realiseerimisväärtus	28-33
Kuluna kajastamine	34-35
Avalikustatav informatsioon	36-39
Jõustumiskuupäev	40
Muudest seisukohtadest taganemine	41-42

See muudetud standard asendab IAS 2 (muudetud 1993) *Varud* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada varude raamatupidamiskäsitlus. Varude arvestuse põhiküsimuseks on soetusmaksumuse suurus, milles vara kajastada ja edasi kanda kuni seonduvate tulude kajastamiseni. Käesolev standard annab praktilisi juhiseid soetusmaksumuse määramise ning nende järgneva kuluna kajastamise kohta, kaasa arvatud allahindlus neto realiseerimisväärtuseni. Standard annab juhiseid ka soetusmaksumuse arvestusmeetodite kohta, mida kasutatakse varude soetusmaksumuse määramiseks.

▼ M5

RAKENDUSALA

2. *Käesolevat standardit rakendatakse kõikide varude suhtes, välja arvatud:*
- lõpetamata toodangut, mis tekib ehituslepingute, kaasa arvatud otsest seotud teeninduslepingute raames (vt IAS 11 Ehituslepingud);*
 - finantsinstrumente;*
ja
 - põllumajandustegevusega seotud bioloogilisi varasid ja põllumajandustoodangut lõikuse hetkel (vt IAS 41 Põllumajandus).*
3. *Käesolevat standardit ei rakendata varude mõõtmisele, mida omavad:*
- põllumajandus- ja metsandussaaduste, põllumajandustoodangu lõikuse hetkel ning mineraalide ja mineraaltoodete omanikud määrani, mil neid mõõdetakse neto realiseerimisväärtuses vastavalt nende majandusharude heale tavale. Kui neid varusid mõõdetakse neto realiseerimisväärtuses, kajastatakse sellise väärtuse muutust sellel aruandeperioodil kasumis või kahjumis.*
 - kaupmehed, kes mõõdavad oma varusid õiglases väärtuses miinus müügikulud. Kui neid varusid mõõdetakse õiglases väärtuses miinus müügikulud, kajastatakse õiglase väärtuse muutust miinus müügikulud sellel aruandeperioodil kasumis või kahjumis.*
4. Paragrahvi 3 punktis a nimetatud varusid mõõdetakse teatud tootmisetapis neto realiseerimisväärtuses. See toimub näiteks juhul, kui põllumajanduskultuurid on koristatud või mineraalid kaevandatud ning nende müük on kindlustatud *forward*-lepingu või riikliku garantiiga, või kui eksisteerib aktiivne turg ning müügi ebaõnnestumise oht pole märkimisväärne. Sellised varud ei kuulu ainult käesoleva standardi mõõtmisnõuetesse.
5. Kaupmehed, kes ostavad või müüvad kaupa teistele või omal käel. Paragrahvi 3 punktis b nimetatud varud on tavaliselt omandatud lähituleviku müügi eesmärgil ja kasumi tekitamiseks hinnas või kaupmehe määras kõikumise arvelt. Kui neid varusid mõõdetakse õiglases väärtuses miinus müügikulud, ei kuulu need ainult käesoleva standardi mõõtmisnõuetesse.

MÕISTED

6. *Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:*
- Varud on varad, mida:*
- hoitakse müümiseks tavapärase äritegevuse käigus;*
 - parajasti toodetakse nüisuguse müümise eesmärgil;*
või
 - materjalid või tarvikud, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.*
- Neto realiseerimisväärtus on tavapärase äritegevuses kasutatav hinnanguline müügihind, millest on maha arvatud toote lõpetamiseks ja müügi sooritamiseks vajalikud hinnangulised kulutused.*
- Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja mitteseotud poolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.*
7. Neto realiseerimisväärtus viitab netosummale, mida majandusüksus eeldab realiseerida varude müügist tavapärase äritegevuse käigus. Õiglane väärtus peegeldab summat, mille eest samu varusid võiks vahetada teadlike ja huvitatud mitteseotud ostjate ja müüjate vahel turul. Esimene on üksusespetsiifiline väärtus; viimane ei ole. Varude neto realiseerimisväärtus võib mitte võrduda õiglase väärtusega miinus müügikulud.
8. Varud hõlmavad ostetud ja edasimüügiks hoitavaid kaupu, kaasa arvatud näiteks jaemüüja ostetud ja edasimüügiks hoitav kaup või edasimüügiks hoitav maa ja muu vara. Samuti kuuluvad varude hulka majandusüksuse toodetud valmistoodang või tootmises olev lõpetamata toodang ning ka materjalid ja tarvikud, mis ootavad kasutamist tootmisprotsessis. Teenuste osutaja puhul hõlmavad varud teenuse kulutusi, mida kirjeldatakse paragrahvis 19 ja mille kohta majandusüksus ei ole veel kajastanud nendega seotud tulu (vt IAS 18 Tulu).

VARUDE MÕÕTMINE

9. *Varusid tuleb mõõta kas soetusmaksumuses või neto realiseerimisväärtuses, sõltuvalt sellest, kumb on madalam.*

▼ **M5***Varude soetusmaksumus*

10. *Varude soetusmaksumus sisaldab kõiki ostu-, töötlemis- ja muid kulusi, millela varud ei oleks praeguses asukohas ega seisukorras.*

Ostukulutused

11. Varude ostukulutuste hulka kuuluvad ostuhind, imporditollimaksud ja muud maksud (mida maksuamet majandusüksusele hiljem ei tagasta) ning transpordi-, käitlemis- ja muud lõpetatud toodangu, materjalide ja teenuste soetamisega otseselt seotud kulutused. Kaubanduslikud allahindlused, mahahindlused ja muud sellised hinnaalandused arvatakse ostukulutuste määramisel maha.

Töötlemiskulutused

12. Varude töötlemiskulutuste hulka kuuluvad toodanguühikutega otseselt seotud kulud, näiteks otsesed tööjõukulud. Need sisaldavad ka materjali valmistoodanguks muundamisel tekkivaid süstemaatilist toodetele jagatavaid tootmise püsivaid ja muutuvaid üldkulusid. Püsivad tootmislikud üldkulud on need kaudsed toodangu kulud, mis olenemata toodangu mahust jäävad suhteliselt muutumatuks, näiteks tehase hoonete ja seadmete amortisatsioon ja hooldus ning tehase juhtimis- ja halduskulud. Muutuvad tootmislikud üldkulud on need kaudsed toodangu kulud, mis muutuvad otseselt või peaaegu otseselt koos muutustega toodangu mahus, näiteks kaudsed materjalikulud ja kaudsed tööjõukulud.
13. Püsivate tootmislike üldkulude jaotamine töötlemiskulutustele põhineb tootmiseadmete normaalvõimsusel. Normaalvõimsus on teatud ajaperioodide või sessioonide jooksul normaalsetes tingimustes keskmine eeldatavalt toodetav toodang, arvestades regulaarsest hooldusremondist tekkivat võimsuskadu. Tegelikku tootmisvõimsuse taset võib kasutada juhul, kui see on ligilähedane normaalvõimsusele. Igale toodanguühikule jaotatud püsivate üldkulude maht ei suurene madala tootmistaseme või tootmisetsakute tõttu. Jaotamata üldkulusid kajastatakse kuludena nende tekkimise perioodil. Ebatavaliselt kõrge tootmismahuga perioodidel vähendatakse igale toodanguühikule jaotatud püsivate üldkulude mahtu nii, et varude maksumus ei kujuneks soetusmaksumuselt kõrgemaks. Muutuvad tootmislikud üldkulud jaotatakse igale toodanguühikule tootmiseadmete tegeliku kasutamise alusel.
14. Tootmisprotsessis võidakse toota samaaegselt mitut toodet. See toimub näiteks ühistoodete tootmisel või juhul, kui väljundiks on põhi- ja kõrvaltoode. Kui iga toote töötlemiskulutusi pole võimalik eraldi määratleda, jaotatakse need toodetele põhjendatud ja järjepideval viisil. Jaotamine võib näiteks põhineda iga toote suhtelisel müügiäärtusel kas tootmisprotsessi etapis, mil tooted muutuvad üksteisest eristatavaks, või tootmise lõppjärgus. Enamik kõrvaltooteid on oma laadilt ebaolulised. Sellisel juhul mõõdetakse neid enamasti neto realiseerimisväärtuses ning see maksumus lahutatakse põhitoote soetusmaksumuselt. Selle tulemusena ei erine põhi- toote bilansiline maksumus oluliselt tema soetusmaksumuselt.

Muud kulutused

15. Muud kulutused lülitatakse varude soetusmaksumusse ainult sel määral, mil neid tehakse varude praegusesse asukohta ja seisukorda viimisel. Näiteks võib olla kohane mõttekas lisada varude soetusmaksumusele mittetootmislikud üldkulud või eriklientidele toodete kavandamisega seotud kulutused.
16. Kulutused, mida ei arvata varude soetusmaksumuse hulka ning mida kajastatakse nende tekkeperioodi kuludena, on näiteks:
- ebatavaliselt suured kasutatud materjalikulud, tööjõukulu või muud tootmiskulutused;
 - ladustamiskulutused, välja arvatud juhul, kui need on vajalikud tootmisprotsessis enne järgmist tootmisetappi;
 - üldhalduskulud, mis ei ole seotud varude praegusesse asukohta ja seisukorda viimisega;
- ja
- müügikulud.
17. IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* määratleb piiratud tingimused, mil arvatakse varude soetusmaksumusse ka laenukasutuse kulutused.
18. Majandusüksus võib osta varusid edasilükatud arveldustingimustel. Kui kokkulepe sisaldab tegelikult finantseerimisosat, kajastatakse seda osa, näiteks tavalise tasumisaja ostu hinna ja makstud summa vahet, finantseerimisperioodi jooksul intressikuluna.

▼ M5

Teenuse osutaja varude soetusmaksumus

19. Määral, mil teenuse osutaja omab varusid, mõõdetakse neid nende tootmiskuludes. Käesolevad kulud sisaldavad peamiselt tööjookulutusi ja muid kulutusi teenuse osutamiseks otseselt seotud personalile, kaasa arvatud kulutused juhendavale personalile ning seonduvad üldkulud. Müügi- ja üldhalduspersonaliga seotud tööjõu- ja muid kulutusi ei lisata soetusmaksumusse, neid kajastatakse vastava tekkeperioodi kulutustena. Teenuste osutaja varude soetusmaksumus ei sisalda kasumimäära ega mitteseotud üldkulusid, mis on sageli tegurina teenuste osutajate hinna sisse arvestatud.

Bioloogiliste varade kaasabil saadud põllumajandustoodangu soetusmaksumus

20. Vastavalt standardile IAS 41 *Põllumajandus* mõõdetakse majandusüksuse bioloogiliste varade kaasabil saadud põllumajandustoodangu varusid nende esmasel arvelevõtmisel õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikohaga seotud kulud saagikoristushetkel. Seda loetakse käesoleva standardi mõistes varude soetusmaksumuseks antud kuupäeval.

Varude soetusmaksumuse mõõtmise meetodid

21. Varude soetusmaksumuse mõõtmise meetodeid, nagu normkulutuste meetod või jaehinna meetod, võib kasutada praktilistel kaalutlustel, kui tulemused on ligilähedased soetusmaksumusele. Normkulutuste meetodi puhul võetakse arvesse materjali ja tarvikute, tööjõu, efektiivsuse ja tootmisvõimsuse kasutamise normtasemeid. Neid vaadatakse regulaarselt üle ning vajaduse korral korrigeeritakse vastavalt tegelikele tingimustele.
22. Jaehinna meetodit kasutatakse sageli jaekaubanduses, et mõõta varusid, mis sisaldavad suurt arvu kiiresti muutuvaid samalaadse rentaabluse määraga objekte, mille suhtes on ebaotstarbekas kasutada teisi soetusmaksumuse mõõtmise meetodeid. Varude soetusmaksumus määratakse, vähendades varude müügiväärtust vastava käibe brutorentaabluse protsendi võrra. Kasutatav protsent võtab arvesse varud, mille maksumust on alandatud algsest müügihinna allapoole. Tihti rakendatakse erinevate jaemüügi valdkondade suhtes erinevat keskmist protsenti.

Soetusmaksumuse arvestusmeetodid

23. ***Tavapärastelt üksikest selgelt eristatavate varuobjektide ning konkreetsete projektide raames toodetud ja käsitletud kaupade ja teenuste soetusmaksumuse kindlaksmääramisel lähtutakse iga objektiga seotud kulutustest.***
24. Iga objekti soetusmaksumuse kindlaksmääramine tähendab eraldi maksumuse omistamist üksikutele varuobjektidele. Käesolev on asjakohane käsitlus konkreetse projektiga seonduvate objektide puhul, olenemata sellest, kas need on ostetud või toodetud. Samas on iga objekti soetusmaksumuse eraldi kindlaksmääramine ebasobiv juhul, kui varud koosnevad suurest arvust samalaadsetest objektidest, mis ei ole tavapärastelt üksikest selgelt eristatavad. Sellisel juhul võib kasutada varudesse allesjäävate objektide valikumeetodit, et leida ettemääratud mõju kasumile või kahjumile.
25. ***Varude soetusmaksumus, välja arvatud paragrahvis 23 kirjeldatud varude puhul, tuleb kindlaks määrata kasutades FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit. Majandusüksus peab kasutama kõigi samalaadsete ja üksuses sama kasutusega varude suhtes sama soetusmaksumuse arvestusmeetodit. Erinevat laadi ja kasutusega varude suhtes on erinevad soetusmaksumuse arvestusmeetodid põhjendatud.***
26. Näiteks majandusüksuse ühes ärisegmendis kasutatud varudel võib olla teises ärisegmendis kasutatud sama tüüpi varudest erinev kasutus. Samas ei ole varude geograafilise asukoha (või vastavate maksureeglite) erinevus iseenesest piisav, õigustamaks erinevate soetusmaksumuse arvestusmeetodite kasutamist.
27. FIFO valem eeldab, et esimeses järjekorras ostetud või toodetud varude objektid müüakse esimesena, mistõttu aruandeperioodi lõpul jäävad varudesse need objektid, mis on ostetud või toodetud viimasena. Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodist lähtuvalt määratakse iga objekti soetusmaksumus samalaadsete objektide aruandeperioodi alguse soetusmaksumuse ja aruandeperioodi jooksul ostetud või toodetud objektide soetusmaksumuse kaalutud keskmisena. Keskmist võib arvutada perioodipõhiselt või iga täiendava partii saamisel, sõltuvalt majandusüksuse konkreetsetest tingimustest.

Neto realiseerimisväärtus

28. Varude soetusmaksumus tuleb alla hinnata, kui varud on kahjustatud, täielikult või osaliselt aegunud või kui nende müügihind on langenud. Varude soetusmaksumus tuleb alla hinnata ka siis, kui toote eeldatavad viimist-

▼ M5

- lemis- või müügikulused on suurenenud. Tava hinnata varusid alla soetusmaksumuselt neto realiseerimisväärtuseni on kooskõlas seisukohaga, et varasid ei tohiks kajastada suuremas väärtuses, kui on nende hinnanguline müügi- või kasutusväärtus.
29. Varud hinnatakse tavaliselt alla neto realiseerimisväärtuseni üksikobjektide kaupa. Siiski võib teatud asjaoludel osutada otstarbekaks grupeerida samalaadseid või omavahel seotud objekte. Selline olukord võib olla ühe ja sama tooteliiniga seotud varude objektide puhul, millel on samalaadne otstarve või lõppkasutus, mida toodetakse ja turustatakse samas geograafilises piirkonnas ning mida ei ole otstarbekas hinnata eraldi teistest sama tootmisliini objektidest. Ei ole asjakohane hinnata varusid alla nende grupikuuluvuse alusel, nagu näiteks valmistoodang või kõik teatud majandusharu või geograafilise segmendi varud. Teenuste osutajad määravad tavaliselt kindlaks kulused iga teenuse kohta, millel on eraldi müügihind. Seetõttu käsitatakse igat sellist teenust eraldiseisva objektina.
30. Neto realiseerimisväärtuse hinnangud põhinevad kõige usaldusväärsematel tõenditel, mis on kättesaadavad hinnangute tegemise ajal varude oodatava realiseerimisväärtuse kohta. Nendes hinnangutes võetakse arvesse pärast aruandeperioodi lõppu aset leidnud sündmustega otseselt seotud hinna või kulude kõikumisi sel määral, mil need sündmused kinnitavad aruandeperioodi lõpul eksisteerinud olukorda.
31. Neto realiseerimisväärtuse hinnangutes võetakse arvesse ka varude hoidmise eesmärki. Näiteks müügi või teeninduse püsilepingute täitmiseks hoitavate varude neto realiseerimisväärtus põhineb lepinguhinnal. Kui müügilepingud ei kata hoitavate varude kogust, põhineb ülejäägi neto realiseerimisväärtus üldistel müügihindadel. Eraldised võivad tuleneda laoiseisu ületavatest müügi või ostu püsilepingutest. Selliseid eraldisi käsitletakse standardis IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*.
32. Varude tootmiseks hoitavaid materjale ja tarvikuid ei hinnata allapoole soetusmaksumust juhul, kui valmistoodangut, mille valmistamiseks neid kasutatakse, suudetakse eeldatavasti müüa soetusmaksumuse väärtuses või üle selle. Kui aga materjalide hinnalangus viitab sellele, et valmistoodangu soetusmaksumus ületab selle neto realiseerimisväärtuse, hinnatakse materjalid alla nende neto realiseerimisväärtuseni. Sellisel juhul võib materjalide asendusmaksumus olla nende neto realiseerimisväärtuse parimaks mõõdupuuks.
33. Igal järgneval aruandeperioodil hinnatakse neto realiseerimisväärtust uuesti. Kui tingimused, mis eelnevalt põhjustasid varude allahindamise, ei eksisteeri enam või kui on selge neto realiseerimisväärtuse tõusu tõendus muutunud majandustingimuste tõttu, tühistatakse allahindlus (s.o tühistamine on piiratud esialgse allahindlusega) nii et uus maksumus on soetusmaksumusest ja muudetud neto realiseerimisväärtusest madalam. Selline olukord leiab aset näiteks siis, kui varuobjekt, mis müügihinna langemise tõttu kantakse edasi neto realiseerimisväärtuses, on järgneval aruandeperioodil endiselt alles ning tema müügihind on vahepeal tõusnud.

KULUNA KAJASTAMINE

34. *Varude müügi korral tuleb nende bilansiline maksumus kajastada kuluna samal aruandeperioodil, mil kajastatakse seonduv tulu. Kõik varude allahindlused neto realiseerimisväärtuseni ning varude kaod tuleb kajastada kuluna allahindluse või kao toimumise perioodil. Kõik varude allahindluse tühistamisega seotud summad, mis tulenevad neto realiseerimisväärtuse tõusust, tuleb kajastada varude kulusumma vähenemisena tühistamise toimumise perioodil.*
35. Mõned varud võib jaotada teiste varude koosseisu, näiteks varud, mida kasutatakse omatoodetud materiaalse põhivara koostisosadena. Sellisel viisil muu vara hulka arvestatud varud kajastatakse kuluna antud vara kasuliku tööea jooksul.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

36. *Finantsaruannetes tuleb avalikustada:*
- a) *varude mõõtmisel kasutatud arvestusmeetodid, kaasa arvatud kasutatud soetusmaksumuse arvestusmeetod;*
 - b) *varude bilansiline kogumaksumus ja majandusüksusele sobivalt liigitatud varude bilansilised maksumused;*
 - c) *õiglasel väärtuses miinus müügikulud kajastatud varude bilansiline maksumus;*
 - d) *aruandeperioodi jooksul kuluna kajastatud varud;*
või

▼ **M5**

- e) *kõigi varude allahindluste summad, mida kajastatakse vastavalt paragrahvile 34 perioodi kuluna;*
 - f) *kõigi allahindluste tühistamissummad, mida kajastatakse varude summa vähendamisenä, mida kajastatakse vastavalt paragrahvile 34 perioodi kuluna;*
 - g) *varude allahindluse tühistamist põhjustanud asjaolud või sündmused vastavalt paragrahvile 34;*
ning
 - h) *kohustiste katteks panditud varude bilansiline maksumus.*
37. Teave varude erinevate liikide bilansilise maksumuse ning nende varade muutuste ulatuse kohta on finantsaruande kasutajatele vajalik. Varud liigitatakse tavaliselt kaupadeks, tootmistarvikuteks, materjalideks, lõpetamata toodanguks ja valmistoodanguks. Teenuse osutaja varusid võib kirjeldada kui lõpetamata toodangut.
38. Varud, mis on aruandeperioodil kajastatud kuluna, mida sageli nimetatakse müügikuludeks, koosnevad nüüdseks müüdüd varuobjektide soetusmaksumusse eelnevalt lülitatud kulutustest ning jaotamata tootmislikest üldkuludest ja ebaharilikult suurtest varude tootmiskuludest. Teatavad majandusüksuse asjaolud võivad tingida ka muude summade hõlmamist, nagu näiteks turustamiskulud.
39. Mõned majandusüksused kasutavad teistsugust kasumiaruande vormi, avalikustades aruandeperioodi jooksul kuluna kajastatud varude soetusmaksumuse asemel muid summasid. Käesoleva vormi kohaselt esitab majandusüksus kulude analüüsi, kasutades liigitust, mis põhineb kulude iseloomul. Sellisel juhul avalikustab majandusüksus kuluna kajastatult tooraine ja tarbekaupade, tööjõukulude ja muude kulude maksumuse koos aruandeperioodil toimunud varude netomuutustega.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

40. *Raamatupidamiskohuslane rakendab seda standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui raamatupidamiskohuslane rakendab seda standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.*

MUDEST SEISUKOHTADEST TAGANEMINE

41. Käesoleva standardiga asendatakse IAS 2 *Varud* (muudetud 1993).
42. Käesolev standard asendab SIC-1 *Järjepidevus – erinevad varude soetusmaksumuse arvestusmeetodid*.

▼ **M5**

LISA

Teiste teadaannete muudatused

Käesolevas lisas toodud muudatused rakendatakse 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Kui majandusüksus rakendab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse ka käesolevaid muudatusi selle varasema perioodi suhtes.

- A1. Standardi IAS 14 *Segmendiaruandlus* paragrahvi 22 sõnastust on muudetud järgmiselt:
22. Mõningaid juhiseid kulude jaotamiseks võib leida teistest rahvusvahelistest raamatupidamisstandarditest. Näiteks standardi IAS 2 *Varud* (muudetud 2003) paragrahvid 11–20 on sätestatud suunised kulude omistamise ja jaotamise kohta varudele ja standardi IAS 11 *Ehituslepingud* paragrahvides 16–21 on esitatud suunised kulude omistamise ja jaotamise kohta lepingutele. Need juhised võivad kulude segmentidele omistamisel või jaotamisel kasulikuks osutada.
- A2. [Parandus üksnes standardi puhul mitte rakendatav]
- A3. [Parandus üksnes standardi puhul mitte rakendatav].

▼ **B**

**RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 7
(MUDETUD 1992)**

Rahavoogude aruanded

Käesoleva muudetud rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga asendatakse standard IAS 7 "Finantsseisundi muutuste aruanne", mille IASC juhatus kinnitas 1977. aasta oktoobris. Muudetud standard jõustus finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1994 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

SISUKORD

	Paragrahvid
Eesmärk	36
Rakendusala	36
Rahavooge käsitlevast informatsioonist saadav kasu	36
Mõisted	37
Raha ja raha ekvivalendid	37
Rahavoogude aruande esitamine	37
Põhitegevus	38
Investeeringustegevus	38
Finantseerimistegevus	39
Põhitegevuse rahavoogude kajastamine	39
Investeeringus- ja finantseerimistegevuse rahavoogude kajastamine	40
Rahavoogude kajastamine netosummana	40
Välisvaluuta rahavood	41
Erakorralised kirjed	41
Intressid ja dividendid	41
Tulumaks	42
Investeeringud tütar- ja sidusettevõtetesse ning ühissettevõtetesse	42
Tütarettevõtete ja muude äriüksuste omandamine ja võõrandamine	42
Mitterahalised tehingud	43
Raha ja raha ekvivalentide komponendid	43
Muu avalikustatav informatsioon	43
Jõustumiskuupäev	44

▼B

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendamisjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

EESMÄRK

Ettevõtte rahavooge käsitlev informatsioon on kasulik, kuna selle alusel saavad finantsaruannete kasutajad hinnata ettevõtte suutlikkust teenida ja vajadust kasutada raha ja raha ekvivalente. Majandusotsuste langetamiseks peavad kasutajad hindama ettevõtte võimet teenida raha ja raha ekvivalente ning nende teenimise ajastamist ja tõenäosust.

Käesoleva standardi eesmärk on nõuda ettevõtte raha ja raha ekvivalentide muutusi kajastava informatsiooni esitamist rahavoogude aruande näol, milles aruandeperioodi jooksul tekitatud rahavood liigitatakse põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse kaupa.

RAKENDUSALA

1. **Ettevõtte peab koostama käesoleva standardi nõuetele vastava rahavoogude aruande ja esitama selle finantsaruannete lahutamatu osana kõikidel aruandeperioodidel, mille kohta finantsaruanded esitatakse.**
2. Käesoleva standardiga asendatakse 1977. aasta juulis kinnitatud standard IAS 7 "Finantsseisundi muutuste aruanne".
3. Ettevõtte finantsaruannete kasutajad on huvitatud sellest, kuidas ettevõtte teenib ning kasutab raha ja raha ekvivalente. Selline huvi eksisteerib sõltumata ettevõtte tegevuse laadist ja asjaolust, et raha võib mõnel juhul, näiteks finantsasutuse puhul, käsitleda ettevõtte toodanguna. Ettevõtetel vajavad raha põhimõtteliselt samadel eesmärkidel, olenemata tulutoovate põhitegevusvaldkondade erinevustest. Nad vajavad raha tegutsemiseks, kohustuste tasumiseks ning tulu väljamaksmiseks investoritele. Sellest tulenevalt kohustab käesolev standard kõiki ettevõtteid esitama rahavoogude aruannet.

RAHAVOOGU KÄSITLEVAST INFORMATSIOONIST SAADAV KASU

4. Kui rahavoogude aruannet kasutatakse koos ülejäänud finantsaruannetega, annab see informatsiooni, mis võimaldab kasutajatel hinnata muutusi ettevõtte netovaras, ettevõtte finantsstruktuuri (sh selle likviidsust ja maksevõimet) ning ettevõtte võimet mõjutada rahavoogude mahtu ja ajastust, et kohaneda muutuvate tingimuste ja võimalustega. Rahavooge käsitlev informatsioon on kasulik, et hinnata ettevõtte võimet teenida raha ja selle ekvivalente ning see võimaldab kasutajatel töötada välja eri ettevõtete tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hindamise ja võrdlemise mudelid. Samuti suurendab see eri ettevõtete tegevustulemuste võrreldavust, kuna kõrvaldatakse ühesuguste tehingute ja toimingute suhtes rakendatavate eri raamatupidamiskäsitluste kasutamise mõju.
5. Rahavoogusid käsitlevat varasemat informatsiooni kasutatakse tihti tulevaste rahavoogude mahu, ajastuse ja tõenäosuse näitajana. Samuti on see kasulik tulevaste rahavoogude varasemate prognooside paikapidavuse kontrollimisel ning kasumlikkuse, raha puhaskäibe ja hinnamuutuste mõju omavahelise suhte uurimisel.

MÕISTED

6. **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

Raha hõlmab sularaha ja nõudmiseni hoiuiseid.

Raha ekvivalendid on lühiajalised kõrglikviidsed investeeringud, mida saab kergesti konverteerida teadaoleva suurusega rahasummadeks ja mille väärtuse muutumise risk on väike.

Rahavood on raha ja raha ekvivalentide laekumised ja väljamaksed.

Põhitegevus on ettevõtte põhiline tulutoov ja muu tegevus, mis ei ole investeerimis- ega finantseerimistegevus.

Investeerimistegevus on põhivara ja muude, v.a raha ekvivalentideks mitteloetud investeeringute soetamine ja võõrandamine.

Finantseerimistegevus on tegevus, mille tulemusena muutub ettevõtte omakapitali ja laenu suuruse suurus ja koosseis.

▼B

Raha ja raha ekvivalendid

7. Raha ekvivalente hoitakse lühiajaliste rahaliste kohustuste täitmiseks, mitte investeerimis- või muul eesmärgil. Investeeringut saab käsitleda raha ekvivalendina, kui seda on lihtne konverteerida teadaoleva suurusega rahasummaks ja selle väärtuse muutumise risk on väike. Seetõttu saab investeeringut tavaliselt käsitleda raha ekvivalendina ainult juhul, kui sellel on lühike lõpptähtaeg, näiteks kuni kolm kuud alates omandamiskuupäevast. Omakapitali investeeringuid ei käsitleta raha ekvivalentidena, v.a juhul, kui need on oma olemuselt raha ekvivalendid, näiteks eelisaktiivid, millel on kindlaksmääratud lunastuskuupäev ja mis on omandatud pisut enne lunastustähtpäeva.
8. Pangalaene käsitletakse tavaliselt finantseerimistegevusena. Mõnedes riikides moodustab nõudmisel tagasimakstav arvelduskrediit ettevõtete rahavoogude juhtimise lahutamatu osa. Sel juhul käsitletakse arvelduskrediiti raha ja raha ekvivalentide komponendina. Sellist panganduskorraldust iseloomustab pangakonto saldo sagedaselt positiivse jäägi ja liimidiületuse vahel.
9. Rahavood ei hõlma raha või raha ekvivalente moodustavate komponentide vahelisi liikumisi, kuna kõnealused komponendid on pigem ettevõtte rahavoogude juhtimise kui põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuse osa. Rahavoogude juhtimine hõlmab üleliigse raha investeerimist raha ekvivalentidesse.

RAHAVOOGUDE ARUANDE ESITAMINE

10. **Rahavoogude aruanne peab kajastama aruandeperioodi põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogusid.**
11. Ettevõtte esitab põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavood oma äritegevusele kõige asjakohasemal viisil. Tegevuspõhine liigitamine annab informatsiooni, mis võimaldab selle kasutajatel hinnata kõnealuste tegevusliikide mõju ettevõtte finantsseisundile ning selle raha ja raha ekvivalentide hulga. Seda informatsiooni võib kasutada ka kõnealuste tegevusliikide omavaheliste suhete hindamisel.
12. Mõni tehing võib hõlmata ka rahavoogusid, mis liigituvad erinevalt. Näiteks kui tagasimakstav laenusumma sisaldab nii intressi kui ka laenu põhiosa, võib intressi liigitada põhitegevuse alla ja laenu põhiosa liigitatakse finantseerimistegevuse all.

Põhitegevus

13. Põhitegevusest tulenev rahasumma on põhinäitaja, mis osutab, kas ettevõtte on teeninud piisavalt raha, et maksta tagasi laene, säilitada ettevõtte toimimisvõimsust, maksta dividende ja teha uusi investeeringuid, kasutamata väliseid investeerimisallikaid. Põhitegevuse varasemate rahavoogude komponente käsitlev informatsioon on koos muu informatsiooniga kasulik ka põhitegevuse tulevaste rahavoogude prognoosimisel.
14. Põhitegevuse rahavood tulenevad peamiselt ettevõtte põhilistest tulutoovatest toimingutest. Seetõttu tulenevad need üldjuhul tehingutest ja muudest sündmustest, mis mõjutavad ► **M5** kasum või kahjum ◀. Põhitegevuse rahavood on näiteks:
 - a) raha laekumine kaupade müügist ja teenuste osutamisest;
 - b) raha laekumine kasutus-, komisjoni- ja muude tasudena ning muu tuluna;
 - c) raha maksmine tarnijatele kaupade ja teenuste eest;
 - d) raha maksmine töötajatele ja töötajate eest;
 - e) raha laekumine kindlustusettevõtetest ja viimaste poolt tehtud väljamaksed seoses kindlustuspreemiate, nõuete, aastamaksude ja muude kindlustushüvitistega;
 - f) makstud või tagastatud tulumaks, v.a juhul, kui neid on võimalik konkreetselt seostada investeerimis- või finantseerimistegevusega, ja
 - g) raha laekumine või väljamakse, mis on seotud kauplemise eesmärgil hoitavate lepingutega.
 Mõnede tehingutega, näiteks põhivahendi müügiga, võib kaasneda tulu või kahjum, mida võetakse arvesse ► **M5** kasum või kahjum ◀ kindlaksmääramisel. Siiski liigitatakse tehingutega seotud rahavood investeerimistegevuse rahavoogudeks.
15. Ettevõtte võib omada väärtpabereid ja laene kauplemise eesmärgil, mis sel juhul sarnanevad spetsiaalselt edasimüügiks soetatud varudega. Seetõttu liigitatakse kaubeldavate väärtpaberite ostmise ja müügiga seotud raha-

▼B

vood põhitegevuse alla. Samuti liigitatakse põhitegevuse alla finantsasutuste tehtud rahalised ettemaksed ja antud laenud, sest need on seotud kõnealuste ettevõtete peamise tulutoova tegevusega.

Investeermistegevus

16. Investeermistegevusega seotud rahavoogude eraldi avalikustamine on oluline, kuna kõnealused rahavood näitavad, kui suuri kulutusi on tehtud tulevaste tulude ja rahavoogude teenimiseks kavandatud ressursidele. Investeermistegevusega seotud rahavood on näiteks:
- a) raha maksmine materiaalse põhivara, immateriaalse vara ja muu põhivara soetamiseks. Kõnealused maksed hõlmavad ka kapitaliseeritud arendusväljaminekuid ja ettevõtte enda valmistatud materiaalsel põhivara;
 - b) raha laekumine materiaalse põhivara, immateriaalse vara ja muu põhivara müügist;
 - c) raha väljamaksed teiste ettevõtete omakapitali- või võlainstrumentide ning ühissettevtmistes osaluse omandamise eesmärgil (v.a raha ekvivalentidena käsitletavate või kauplemise eesmärgil hoitavate instrumentide eest makstud raha);
 - d) raha laekumine teiste ettevõtete omakapitali- ja võlainstrumentide ning ühissettevtmistes osaluse müügist (v.a raha laekumine raha ekvivalentidena käsitletavate ja kauplemise eesmärgil hoitavate instrumentide müügist);
 - e) raha ettemaksed ja laenu andmine teistele isikutele (v.a finantsasutuste tehtud ettemaksed ja antud laenud);
 - f) teistele isikutele tehtud ettemaksete ja antud laenude laekumine (v.a finantsasutuste ettemaksed ja laenud);
 - g) raha väljamakse futuur-, forward-, optiooni- ja swap-lepingute eest, v.a juhul, kui kõnealused lepingud on soetatud kauplemise eesmärgil või kui maksed liigitatakse finantseermistegevuse alla, ja
 - h) raha laekumine futuur-, forward-, optiooni- ja swap-lepingute eest, v.a juhul, kui kõnealused lepingud on soetatud kauplemise eesmärgil või kui raha laekumine liigitatakse finantseermistegevuse alla.

Kui lepingut käsitletakse riskimaandamislepinguna, siis liigitatakse kõnealuse lepinguga seotud rahavoogusid samal viisil nagu maandatava objektiga seotud rahavoogusid.

Finantseermistegevus

17. Finantseermistegevusega seotud rahavoogude eraldi avalikustamine on oluline, sest see võimaldab prognoosida ettevõtte rahastajate nõudeid tulevaste rahavoogude kohta. Finantseermistegevusega seotud rahavood on näiteks:
- a) raha laekumine aktsiate ja muude omakapitaliinstrumentide emiteerimisest;
 - b) ettevõtte aktsiate omandamiseks või tagasiostmiseks tehtud väljamaksed omanikele;
 - c) raha laekumine võlakohustuste, laenude, vekslite, võlakirjade, hüpoteekide emiteerimisest ja muust lühi- või pikaajalisest laenamisest;
 - d) laenatud rahasummade tagasimaksmine ja
 - e) rentniku poolt tehtud raha väljamaksed kapitalirendiga seotud tasumata kohustiste vähendamiseks.

PÕHITEGEVUSE RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE

18. **Ettevõtte peab põhitegevuse rahavoogude kajastamisel kasutama kas:**
- a) **otsemeetodit, mille kohaselt avalikustatakse raha brutolaekumiste ja -väljamaksete põhiliigid, või**
 - b) **kaudmeetodit, mille kohaselt ►M5 kasum või kahjum ◀ korrigeeritakse mitterahaliste tehingute, varasema või tulevase põhitegevusega seotud tekkepõhiselt kajastatud maksete ja -laekumiste ning edasilükatud maksete ja laekumiste ning investeerimis- või finantseermistegevuse rahavoogudega seotud tulude või kulude mõjuga.**
19. Ettevõtetel soovitatakse põhitegevusega seotud rahavoogusid kajastada otsemeetodil. Otsemeetodi rakendamine annab informatsiooni, mis on kasulik tulevaste rahavoogude prognoosimisel ning mis ei ole kättesaadav kaudmeetodi rakendamisel. Otsemeetodi korral on võimalik saada informatsiooni raha brutolaekumiste ja -väljamaksete põhiliikide kohta kas:
- a) ettevõtte raamatupidamisregistritest või

▼B

- b) korrigeerides müügitulu, müüdnud toodete ja teenuste maksumust (finantsasutuste puhul intressitulu ja -kulu ning muid sarnaseid tuluseid ja kulusid) ning kasumiaruande muid kirjeid:
- i) varude ning põhitegevusega seotud nõuete ja võlgade muutumisega aruandeperioodil;
 - ii) muude mitterahaliste kirjetega ja
 - iii) muude kirjetega, millega seotud maksed ja laekumised kuuluvad investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogude alla.
20. Kaudmeetodi rakendamisel määratakse põhitegevuse rahavoogude netotulem, korrigeerides ► **M5** kasum või kahjum ◀ vastavalt järgmistele mõjudele:
- a) varude ning põhitegevusega seotud nõuete ja võlgade muutumisega aruandeperioodil;
 - b) mitterahaliste kirjetega, nt amortisatsioon, eraldised, edasilükatud maksud, realiseerimata valuutatulud ja -kulud, sidusettevõtete jaotamata kasum ja vähemusosalus; ja
 - c) kõigi muude kirjetega, millega seotud maksed ja laekumised kuuluvad investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogude alla.
- Teise võimalusena võib kaudmeetodit kasutades põhitegevuse rahakäibe netotulemi välja tuua, näidates kasumiaruandes kajastatud tuluseid ja kulusid ning aruandeperioodi jooksul varudes ning põhitegevusega seotud nõuetes ja võlgades toimunud muutusi.

INVESTEERIMIS- JA FINANTSEERIMISTEGEVUSE RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE

21. **Ettevõtte peab kajastama eraldi investeerimis- või finantseerimistegevusega seotud raha brutolaekumiste ja -väljamaksete põhiliike, v. a paragrahvides 22 ja 24 kirjeldatud rahavood, mida kajastatakse netosummana.**

RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE NETOSUMMANA

22. **Netosummana võib kajastada järgmisi põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogusid:**
- a) **klientide nimel tehtud väljamaksed või raha laekumine, kui rahavood kajastavad pigem klientide kui ettevõtte tegevust, ja**
 - b) **selliste varaobjektide eest laekunud ja makstud raha, mida iseloomustavad kiire käive, suured kogused ja lühikesed lõpptähtajad.**
23. Paragrahvi 22 punktis a osutatud rahalaekumised ja -väljamaksed on näiteks:
- a) nõudmiseni hoiuste vastuvõtmine ja väljamaksmine panga poolt;
 - b) investeerimisettevõtte klientide vahendite haldamine ja
 - c) rendisummade kogumine kinnisvaraomanike nimel ja maksmine neile.
- Paragrahvi 22 punktis b osutatud rahalaekumised ja -väljamaksed on näiteks need, mis on seotud:
- a) krediitkaardiklientide tasutud põhisummadega;
 - b) investeringute ostmise ja müümisega ja
 - c) muude lühiajaliste laenudega, näiteks kuni kolme kuu pikkuse tagastamistähtajaga laenudega.
24. **Netosummana võib kajastada finantsasutuse kõigi järgmiste toimingutega seotud rahavoogusid:**
- a) **fikseeritud tähtpäevaga hoiuste vastuvõtmine ja väljamaksmisega seotud rahalaekumised ja -väljamaksed;**
 - b) **hoiuste paigutamine teistesse finantsasutustesse ja nende väljavõtmine sealt ning**
 - c) **klientidele ettemaksete tegemine ja laenude andmine ning kõnealuste ettemaksete ja laenude tagasimaksmine.**

VÄLISVALUUTA RAHAVOOD

▼M5

25. **Välisvaluutas toimunud tehingutest tulenevaid rahavooge tuleb kajastada majandusüksuse arvestusvaluutas, kohaldades välisvaluuta summa suhtes maksepäeval arvestus- ja välisvaluuta vahel kehtinud valuutakurssi.**

▼ **M5**

26. Välisriikides asuvate tütarettevõtete rahavood tuleb ümber arvestada vastavalt maksepäeval arvestus- ja välisvaluuta vahel kehtinud valuutakursile.

▼ **B**

27. Välisvaluutas nomineeritud rahavoogusid kajastatakse kooskõlas standardiga IAS 21 "Valuutakursside muutuste mõjud". See lubab kasutada tegelikule valuutakursile ligilähedast kurssi. Näiteks võib välisvaluutas toimunud tehingute kajastamisel või välisriigis asuva tütarettevõtte rahavoogude ümberarvestamisel kasutada aruandeperioodi kaalutud keskmist vahetuskurssi. Kuid IAS 21 ei luba välisriigis asuva tütarettevõtte rahavoogude ümberarvestamisel kasutada bilansi koostamise päeval kehtivat vahetuskurssi.
28. Välisvaluuta kursimuutustest tulenevad realiseerimata tulud ja kulud ei ole rahavood. Rahavoogude aruandes kajastatakse siiski kursimuutuste mõju välisvaluutas hoitavale või maksmisele kuuluvale rahale ja raha ekvivalentidele, et kooskõlastada raha ja raha ekvivalente aruandeperioodi algul ja lõpul. Kõnealune summa kajastatakse põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudest eraldi ning see sisaldab (võimalikke) erinevusi, mis oleksid tekkinud juhul, kui nende rahavoogude ümberarvestamisel oleks kasutatud aruandeperioodi lõpul kehtinud valuutakursse.

▼ **M5**▼ **B**

INTRESSID JA DIVIDENDID

31. **Laekunud ja väljamakstud intressidest ja dividendidest tulenevad rahavood tuleb avalikustada eraldi. Iga kirje tuleb liigitada järjepidevalt aruandeperioodist aruandeperioodi põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuse alla.**
32. Aruandeperioodi jooksul makstud intresside kogusumma avalikustatakse rahavoogude aruandes, olenemata sellest, kas see summa on näidatud kasumiaruandes kuluna või kapitaliseeritud vastavalt standardis IAS 23 "Laenukasutuse kulutused" lubatud alternatiivkäsitlusele.
33. Finantsasutuste puhul liigitatakse makstud intressid ning laekunud intressid ja dividendid tavaliselt põhitegevuse rahavoogudeks. Muude ettevõtete puhul puudub nende rahavoogude liigitamise suhtes üksmeel. Makstud intressid ning laekunud intressid ja dividendid võib liigitada põhitegevuse rahavoogudeks, kuna need mõjutavad ► **M5** kasum või kahjum ◀. Teise võimalusena võib makstud intressid ning laekunud intressid ja dividendid liigitada vastavalt finantseerimistegevuse rahavoogudeks ning investeerimistegevuse rahavoogudeks, kuna need on vastavalt raha saamisega seotud kulutused või investeringutelt laekunud tulud.
34. Väljamakstud dividendid võib liigitada finantseerimistegevuse rahavooks, kuna need on raha saamisega seotud kulutused. Samuti võib makstud dividendid liigitada põhitegevuse rahavoogude alla, aitamaks infotarbijatel hinnata ettevõtte suutlikkust maksta dividende põhitegevusest teenitud rahast.

TULUMAKS

35. **Tulumaksuga seotud rahavood tuleb kajastada eraldi ning liigitada põhitegevuse rahavoogudeks, v.a juhul, kui need on konkreetselt seotud finantseerimis- või investeerimistegevusega.**
36. Tulumaks tekib rahavoogude aruandes põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuseks liigitatud rahavooge tekitavate tehingute tulemusena. Kuigi tulumaksukulu võib teatud juhtudel seostada investeerimis- või finantseerimistegevusega, on sellekohaseid tulumaksu rahavoogusid tihti võimatu liigitada ning need võivad tekkida aluseks oleva tehinguga seotud rahavoost erineval perioodil. Seepärast liigitatakse tasutud tulumaks tavaliselt põhitegevuse rahavooks. Juhul kui tulumaksuga seotud rahavooge on otstarbekas seostada ühe kindla tehinguga, millest tulenevad rahavood liigitatakse investeerimis- või finantseerimistegevuseks, liigitatakse ka tulumaksuga seotud rahavood vastavalt vajadusele investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogudeks. Kui tulumaksu rahavood hõlmavad rohkem kui üht tegevusliiki, avalikustatakse tasutud maksude kogusumma.

▼B

INVESTEERINGUD TÜTAR- JA SIDUSETTEVÕTETESSE NING ÜHISETTEVÕTMISTESSE

37. Kapitaliosaluse- või soetusmaksumuse meetodil kajastatud investeeringute kohta sidus- või tütaretevõtetes esitab investor rahavoogude aruandes ainult enda ja investeeringuobjekti vahelised rahavood, näiteks dividendid ja ettemaksud.
38. Ettevõtte, mis kajastab oma osalust ühiselt kontrollitavas majandusüksuses (vt IAS 31 "Finantsaruandlus ühissetevõtmistes osalemise kohta"), kasutades proportsionaalset konsolideerimist, kajastab konsolideeritud rahavoogude aruandes oma proportsionaalset osa ühiselt kontrollitava majandusüksuse rahavoogudest. Ettevõtte, mis kajastab kõnealust osalust kapitaliosaluse meetodit kasutades, kajastab rahavoogude aruandes ühiselt kontrollitavasse majandusüksusesse tehtud investeeringutega ja sealt saadud dividendidega ning muude enda ja ühiselt kontrollitava majandusüksuse vaheliste maksete ja laekumistega seotud rahavoogusid.

TÜTARETTEVÕTETE JA MUUDE ÄRIÜKSUSTE OMANDAMINE JA VÕÖRANDAMINE

39. **Tütaretevõtete ja muude äriüksuste omandamise ja võõrandamisega seotud rahavoogude koondsummad tuleb kajastada eraldi ning liigitada investeerimistegevuseks.**
40. Ettevõtte peab avalikustama aruandeperioodi jooksul toimunud tütaretevõtete ja muude äriüksuste omandamise ning võõrandamise kohta summeeritult järgmise informatsiooni:
- ostu või võõrandamise kogutasu;
 - omandamisel või võõrandamisel rahas ja raha ekvivalentides tasutud osa;
 - raha ja raha ekvivalendid omandatud või võõrandatud tütaretevõttes või muus äriüksuses ning
 - omandatud või võõrandatud tütaretevõtte või äriüksuse vara ja kohustised, v.a raha või raha ekvivalendid, summeerituna põhiliikide kaupa.
41. Tütaretevõtete ja muude äriüksuste omandamise ja võõrandamisega seotud rahavoogude eraldi kajastamine ühe kirjena, koos täiendava informatsiooni avalikustamisega omandatud või võõrandatud vara ja kohustiste summa kohta, aitab eristada neid rahavoogusid muudest põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudest. Omandamisega seotud rahavoogusid ei korrigeerita võõrandamisega seotud rahavoogude mõjuga.
42. Rahavoogude aruandes esitatakse omandamis- või müügitasuna väljamakstud või laekunud raha koondsumma, millest on maha arvatud omandatud või võõrandatud raha ja raha ekvivalendid.

MITTERAHALISED TEHINGUD

43. **Rahavoogude aruandest jäetakse välja need investeerimis- ja finantseerimistegevusega seotud tehingud, mis ei nõua raha ega raha ekvivalentide kasutamist. Kõnealused tehingud avalikustatakse finantsaruannete muudes osades nii, et on esitatud kogu asjakohane informatsioon kõnealuste investeerimis- ja finantseerimistehingute kohta.**
44. Paljud investeerimis- ja finantseerimistehingud ei mõjuta otseselt jooksvaid rahavoogusid, kuigi need mõjutavad ettevõtte kapitali- ja varad struktuuri. Mitterahaliste tehingute väljajätmine rahavoogude aruandest on kooskõlas rahavoogude aruande eesmärgiga, kuna aruandeperioodil ei kaasne nendega rahavoogusid. Mitterahalised tehingud on näiteks:
- vara omandamine selle varaga otseselt seotud kohustiste võtmise teel või kapitalirendi kaudu;
 - ettevõtte omandamine aktsiate emiteerimise kaudu ja
 - võla konverteerimine omakapitaliks.

RAHA JA RAHA EKVIVALENTIDE KOMPONENDID

45. **Ettevõtte peab avalikustama raha ja raha ekvivalentide komponendid ning näitama rahavoogude aruandes kajastatud summade ja samaväärsete bilansis kajastatud kirjete vahelise sobituse.**
46. Arvestades maailmas kasutatavate erinevate rahavoogude juhtimistavade ja panganduskorralduse mitmekesisust ning järgimaks standardi IAS 1 "Finantsaruannete esitamine" nõudeid, avalikustab ettevõtte raha ja raha ekvivalentide koosseisu määramise põhimõtted.

▼ **B**

47. Raha ja raha ekvivalentide komponentide määramise meetodika muutuste, näiteks varem ettevõtte investeeringute portfelli kuuluvana käsitletud finantsinstrumentide liigitamise muutumise, mõju kajastatakse vastavalt standardile IAS 8 "Perioodi ► **M5** kasum või kahjum ◀, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites".

MUU AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

48. **Ettevõtte peab avalikustama koos juhtkonna kommentaaridega ettevõtte valduses olevad olulised raha ja raha ekvivalentide summad, mida kontsern ei saa kasutada.**
49. On mitmeid olukordi, kus kontsern ei saa kasutada ettevõtte valduses olevat raha ja raha ekvivalente. Näiteks võib tuua olukorra, kui raha ja raha ekvivalendid kuuluvad tütaretevõttele, mis tegutseb riigis, kus kohaldatakse valuutavahetuse või muid juriidilisi piiranguid, mistõttu emaettevõttel ega teistel tütaretevõtetel ei ole võimalik kõnealuseid summasid üldiselt kasutada.
50. Täiendav informatsioon võib olla kasutajate jaoks vajalik, aidates mõista ettevõtte finantsseisundit ja likviidsust. Sellise informatsiooni avalikustamine koos juhtkonna kommentaariga on soovitatav ja see võib sisaldada järgmist:
- kasutamata laenulemiivid, mis on kasutatavad tulevase põhitegevuse jaoks ja põhivara soetamisest tulenevate siduvate kohustuste täitmiseks, märkides ära kõnealuste laenulemiitide kasutamise võimalikud piirangud;
 - ühisettevõtmistes osalemisega seotud põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogude koondsummad, kasutades proportsionaalset konsolideerimist;
 - toimimisvõimsuse suurendamist kajastavate rahavoogude koondsumma, esitatuna eraldi toimimisvõimsuse säilitamiseks vajalikest rahavoogudest, ja
 - kõigi aruandes esitatud tegevusvaldkondade ja geograafiliste segmentide põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogude summad (vt IAS 14 "Segmentiaruandlus").
51. Toimimisvõimsuse suurendamist kajastavate rahavoogude avalikustamine eraldi toimimisvõimsuse säilitamiseks vajalikest rahavoogudest aitab kasutajatel otsustada, kas ettevõtte investeerib piisavalt oma toimimisvõimsuse säilitamiseks. Ettevõtte, milles ei tehta piisavalt investeeringuid oma toimimisvõimsuse säilitamiseks, võib lühiajalise likviidsuse ja omanikele tehtavate väljamaksete nimel halvendada tulevast kasumlikkust.
52. Rahavoogude avalikustamine segmentide lõikes aitab infotarbijatel paremini mõista ettevõtte kui terviku ja selle koosseisu kuuluvate üksuste rahavoogude vahelisi suhteid ning segmentide raha kasutusvõimalusi ja rahavoogude varieeruvust.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

53. **Käesolevat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1994 või pärast seda algavaid aruandeperioode.**

▼ **M5***RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 8***Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead**

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1-2
Rakendusala	3-4
Mõisted	5-6
Arvestusmeetodid	7-31
Arvestusmeetodite valimine ja rakendamine	7-12
Arvestusmeetodite järjepidevus	13
Muutused arvestusmeetodites	14-31
Muutuste rakendamine arvestusmeetodites	19-27
Tagasiulatuv rakendamine	22
Tagasiulatava rakendamise piirangud	23-27

▼ **M5**

Avalikustatav informatsioon	28-31
Muutused raamatupidamislises hinnangutes	32-40
Avalikustatav informatsioon	39-40
Vead	41-49
Piirangud tagasiulatavatele korrigeerimistele	43-48
Eelnenud perioodi vigade avalikustamine	49
Teostamatus seoses tagasiulatava rakendamise ja tagasiulatuva korrigeerimisega	50-53
Jõustumiskuupäev	54
Teiste väljaannete tagasivõtmine	55-56

See muudetud standard asendab IAS 8 *Perioodi puhaskasum või kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on kirjeldada arvestusmeetodite valimise ja muutmise kriteeriume, koos raamatupidamiskäsitluse ja avalikustamisnõuetega, ja raamatupidamislise hinnangute muutmise ning vigade korrigeerimise kriteeriume. Standard on mõeldud tõstmaks ettevõtte finantsaruannete asjakohasust ja usaldusväärsust ning võrreldavust nii aja jooksul kui võrreldes teiste ettevõtete finantsaruannetega.
2. Arvestusmeetodite avalikustamise nõudeid, välja arvatud arvestusmeetodite muutusi käsitlevaid avalikustamise nõudeid, on kirjeldatud standardis IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*.

RAKENDUSALA

3. *Käesolevat standardit rakendatakse arvestusmeetodite valimisel ja rakendamisel, arvestusmeetodite muutuste kajastamisel, raamatupidamislise hinnangute muutuste kajastamisel ja eelnevatel perioodidel tehtud vigade korrigeerimisel.*
4. Eelnevatel perioodidel tehtud vigade korrigeerimisest ja tagasiulatavalt rakendatud arvestusmeetodite muutustest tulenevate maksumõjude üle peetakse arvestust ja need avalikustatakse kooskõlas standardiga IAS 12 *Tulumaks*.

MÕISTED

5. *Käesolevas standardis kasutatakse alljärgnevaid mõisteid allpool toodud tähendustes:*

Arvestusmeetodid on kindlad põhimõtted, alused, lepped, reeglid ja tavad, mida ettevõtte rakendab finantsaruannete koostamisel ja esitamisel.

Muutus raamatupidamislises hinnangutes on vara või kohustise bilansilise maksumuse või vara perioodilise kasutamise summa korrigeerimine, mis tuleneb hinnangust vara või kohustise hetkeseisundi ja vara või kohustisega seotud oodavata tulevase kasu ja kohustuste kohta. Muutused raamatupidamislises hinnangutes tulenevad uuest informatsioonist või uutest arengutest ja ei ole järelikult vigade korrigeerimised.

Rahvusvahelised finantsaruandluse standardid (International Financial Reporting Standards – IFRS) on Rahvusvahelise Raamatupidamisstandardite Nõukogu (International Accounting Standards Board – IASB) poolt vastu võetud standardid ja tõlgendused. Need hõlmavad:

(a) *Rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS);*

(b) *Rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS);*

ja

(c) *Tõlgendusi, mille on teinud Rahvusvaheline Finantsaruandluse Tõlgenduste Komitee (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) või selle eelkäija Standardite Tõlgendamise Alaline Komitee (Standing Interpretations Committee – SIC).*

Oluline. Andmete puudumine või väärkajastamine on oluline, kui see kas eraldi võetuna või summaarsena võib mõjutada finantsaruannete kasutajate aruannete alusel tehtud majanduslikke otsuseid. Olulisus sõltub puudumise või väärkajastamise summa suurusest ja olemusest, hinnatuna vastavas kontekstis. Määravaks asjaoluks võib olla kas andmete suurus või olemus või kombinatsioon mõlemast.

▼ M5

Eelnevate perioodide vead on andmete puudumine või väärkajastamine ettevõtte ühe või enama eelnenud perioodi finantsaruannetes, mis on tekkinud sellise usaldusväärse informatsiooni mittekasutamisest või väärkasutamisest, mis:

(a) oli kättesaadav nende perioodide finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel;

ja

(b) mille hankimist ja arvesse võtmist nende finantsaruannete koostamisel ja esitamisel oluks põhjendatud eeldada.

Selliste vigade hulka kuuluvad matemaatiliste eksimuste, arvestusmeetodite rakendamisel tehtud eksimuste, tõsiasjade kahe silma vahele jätmise või valesti tõlgendamise ja pettuse mõjud.

Tagasiulatuv rakendamine on selline uue arvestusmeetodi rakendamine tehingutele, teistele sündmustele ja olukordadele, nagu seda meetodit oleks kogu aeg rakendatud.

Tagasiulatuv korrigeerimine on finantsaruannetes kajastatavate objektide summade kajastamise, mõõtmise ja avalikustamise selline korrigeerimine, nagu eelneva perioodi viga ei oleks kunagi tehtud.

Teostamatu. Nõude rakendamine on teostamatu, kui ettevõtte ei ole võimeline seda rakendama ka pärast seda, kui on selleks teinud kõik põhjendatud pingutused. Konkreetse eelnenud perioodi suhtes on teostamatu tagasiulatuvalt rakendada arvestusmeetodi muutust või korrigeerida tagasiulatuvat viga, kui:

(a) tagasiulatava rakendamise või tagasiulatava korrigeerimise mõjusid ei saa kindlaks määrata;

(b) tagasiulatuv rakendamine või tagasiulatuv korrigeerimine nõuab oletusi selle kohta, millised oleks olnud juhatuse kavatsused sellel perioodil;

või

(c) tagasiulatuv rakendamine või tagasiulatuv korrigeerimine nõuab märkimisväärset hinnangut summade kohta ja on võimatu eristada objektiivselt informatsiooni selliste hinnangute kohta, mis:

(i) annavad tõestust olukordade kohta, mis eksisteerisid neil kuupäeva(de)l, mil antud summasid tuli kajastada, mõõta või avalikustada;

ja

(ii) oleks olnud kättesaadaval hetkel, mil finantsaruanded selleks eelnevaks perioodiks said avaldamiseks heakskiidu

muust informatsioonist.

Edasiulatuv rakendamine on selline arvestusmeetodi muutuse ja raamatupidamisliku hinnangu muutuse mõju kajastamine, mille puhul vastavalt:

(a) uut arvestusmeetodit rakendatakse tehingutele, teistele sündmustele ja olukordadele, mis toimuvad pärast meetodi muutmise kuupäeva;

ja

(b) raamatupidamislike hinnangute muutuse mõju kajastatakse aruandeperioodil ja tulevastel perioodidel, mis on muutusest mõjutatud.

6. Hindamine, kas andmete puudumine või väärkajastamine võib mõjutada aruande kasutajate majanduslike otsuseid ja olla seega oluline, nõuab nende kasutajate olemuse arvestamist. *Finantsaruannete koostamise ja esitusviisi raamistik* paragrahvis 25 öeldakse, et kasutajatelt eeldatakse, et neil on põhjendatud teadmised ärist ja majanduslikest tegevustest ja arvestamisest ja valmisolek uurida informatsiooni põhjendatud usinusega. Seetõttu tuleb hindamisel arvestada, millist mõju majandusotsuste tegemisel selliste tunnusjoontega kasutajatele eeldatavalt avaldatakse.

ARVESTUSMEETODID

Arvestusmeetodite valimine ja rakendamine

7. *Kui mingi standard või tõlgendus rakendub konkreetselt mingile tehingule, muule sündmusele või olukorrale, siis sellele objektile rakendatav arvestusmeetod või –meetodid määratakse rakendades vastavat standardit või tõlgendust ja võttes arvesse kõiki asjakohaseid IASB poolt välja antud rakendusjuhiseid antud standardi või tõlgenduse suhtes.*
8. IFRS-id sätestavad arvestusmeetodid, mille kohta IASB on jõudnud otsusele, et nende rakendamise tulemuseks on finantsaruanded, mis sisaldavad asjakohast ja usaldusväärset informatsiooni tehingute, muude sündmuste

▼ M5

ja olukordade kohta, millele nad rakenduvad. Neid meetodeid ei ole vaja rakendada, juhul kui nende rakendamise mõju on ebaoluline. Samas ei ole aktsepteeritav tekitada või jätta korrigeerimata ebaolulisi lahknevusi IFRS-ist, saavutamaks teatavat ettevõtte finantsseisundi, finantstulemuse või rahavoogude esitust.

9. IASB välja antud standardite rakendusjuhised ei moodusta osa nendest standarditest ja seega ei sisalda nõudeid finantsaruannete suhtes.
10. **Kui puudub standard või tõlgendus, mis konkreetselt rakenduks mingile tehingule, muule sündmusele või olukorrale, peab juhtkond kasutama oma hinnangut töötamaks välja ja rakendamaks arvestusmeetodit, mille tulemusena saadakse informatsioon, mis on:**
 - (a) *asjakohane aruande kasutajate majanduslike otsuse tegemise vajaduste suhtes;*
ja
 - (b) *usaldusväärne, kuna seda rakendades finantsaruanded:*
 - (i) *esitavad usaldusväärset ettevõtte finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid;*
 - (ii) *peegeldavad tehingute, muude sündmuste ja olukordade majanduslikku sisu, mitte ainult juriidilist vormi;*
 - (iii) *on neutraalsed, see tähendab moonutusteta;*
 - (iv) *on kaalutletud;*
ja
 - (v) *on täielikud kõigis olulistest omadustes.*
11. **Tehes paragrahvis 10 kirjeldatud hinnangut peab juhtkond lähtuma ja võtma arvesse järgmiste allikate rakendatavust tähtsuse kahanemise järjekorras:**
 - (a) *nõuded ja juhised standardites ja tõlgendustes, mis käsitlevad sarnaseid ja seotud küsimusi;*
ja
 - (b) *vara, kohustise, tulu ja kulu mõisted, kajastamise kriteeriumid ja hindamise kontseptidraamistikus.*
12. **Tehes paragrahvis 10 kirjeldatud hinnangut, võib juhtkond võtta arvesse ka muude raamatupidamisstandardite loomisega tegelevate organisatsioonide kõige hilisemaid seisukohti, juhul kui nad lähtuvad standardite loomisel sarnasest kontseptuaalsest raamistikust, muud raamatupidamisalast kirjandust ja aktsepteeritud tööstusharu praktikat sel määral, mil nad ei ole vastuolus allikatega paragrahvis 11.**

Arvestusmeetodite järjepidevus

13. **Ettevõtte valib ja rakendab oma arvestusmeetodeid järjepidevalt sarnastele tehingutele, muudele sündmustele ja olukordadele, välja arvatud kui mõni standard või tõlgendus spetsiifiliselt nõuab või lubab objektide jagamist rühmadeks, millele võivad olla sobivad erinevad meetodid. Kui standard või tõlgendus nõuab või lubab sellist rühmitamist, valitakse sobiv arvestusmeetod ja rakendatakse seda järjepidevalt igale rühmale.**

Muutused arvestusmeetodites

14. **Ettevõtte muudab arvestusmeetodit ainult juhul, kui:**
 - (a) *muutus on nõutav mõne standardi või tõlgenduse poolt;*
või
 - (b) *muutuse tulemusena annavad finantsaruanded usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja olukordade mõju kohta ettevõtte finantsseisundile, finantstulemusele või rahavoogudele.*
15. Finantsaruannete kasutajad peavad olema võimelised võrdlema ettevõtte finantsaruandeid läbi aja, et teha kindlaks arenguid tema finantsseisundis, finantstulemuses ja rahavoogudes. Seega, samu arvestusmeetodeid rakendatakse iga perioodi sees ja ühest perioodist teise, välja arvatud juhul, kui muutus arvestusmeetodis vastab ühele paragrahvis 14 mainitud kriteeriumitest.
16. **Järgnevad ei ole muutused arvestusmeetodites:**
 - (a) *arvestusmeetodi rakendamine tehingute, muude sündmuste ja olukordade suhtes, mis erinevad sisult eelnevalt asetleidnutest;*
ja
 - (b) *uue arvestusmeetodi rakendamine tehingute, muude sündmuste või olukordade suhtes, mida eelnevalt ei ole aset leidnud või mis olid ebaolulised.*

▼ M5

17. *Varade ümberhindluse meetodi esmakordne rakendamine kooskõlas standardiga IAS 16Materiaalsed põhivarad või IAS 38Immateriaalne vara on muutus arvestusmeetodis, mida tuleb käsitleda kui ümberhindlust vastavalt standardile IAS 16 või IAS 38, mitte vastavalt käesolevale standardile.*
18. Paragrahvid 19-31 ei rakendu arvestusmeetodi muutustele, mida on kirjeldatud paragrahvis 17.

Muutuste rakendamine arvestusmeetodites

19. *Võttes arvesse paragrahvist 23 tulenevaid piiranguid:*
- (a) *ettevõtte kajastab muutust arvestusmeetodis, mis on tingitud standardi või tõlgenduse esmakordsest rakendamisest, kooskõlas konkreetsete üleminekusätetega, kui neid on, antud standardis või tõlgenduses;*
- ja*
- (b) *kui ettevõtte muudab arvestusmeetodit tulenevalt sellise standardi või tõlgenduse esmakordsest rakendamisest, mis ei sisalda konkreetseid üleminekusäiteid, või muudab arvestusmeetodit vabatahtlikult, rakendab ta muutust tagasiulatavalt.*
20. Käesoleva standardi mõistes ei loeta standardi või tõlgenduse ennetähtaegset rakendamist vabatahtlikuks arvestusmeetodi muutuseks.
21. Kui puudub standard või tõlgendus, mis konkreetselt rakendub mingile tehingule, muule sündmusele või olukorrale, võib juhtkond, kooskõlas paragrahviga 12, rakendada mõne teise standardeid väljaandva organisatsiooni kõige hilisemal seisukohal tuginevat arvestusmeetodit, kui see lähtub raamatupidamisstandardite koostamisel samasest kontseptuaalsest raamistikust. Kui sellise seisukoha muutmisele järgnevalt otsustab ettevõtte muuta arvestusmeetodit, kajastatakse sellist muutust ja avalikustatakse see kui vabatahtlik muutus arvestusmeetodis.

Tagasiulatuv rakendamine

22. *Võttes arvesse paragrahvist 23 tulenevaid piiranguid, kui arvestusmeetodi muutust rakendatakse tagasiulatavalt kooskõlas paragrahvidega 19 (a) või (b), korrigeerib ettevõtte kõige varasema esitatud perioodi kõigi mõjutatud omakapitali komponentide algsaldosid ja teisi kõigi eelnevate perioodide kohta esitatud võrdlusandmeid, nii nagu oleks uut arvestusmeetodit kogu aeg rakendatud.*

Tagasiulatuva rakendamise piirangud

23. *Kui tagasiulatuv rakendamine on nõutud paragrahvide 19(a) ja (b) alusel, rakendatakse arvestusmeetodi muutust tagasiulatavalt, välja arvatud juhul, kui on teostatav määrata kas perioodispetsiifilisi mõjusid või muutuse kumulatiivset mõju.*
24. *Kui on teostatav määrata arvestusmeetodi muutuse perioodispetsiifilisi mõjusid ühe või enama eelnevalt esitatud perioodi võrdlusandmete suhtes, rakendab ettevõtte uut arvestusmeetodit varade ja kohustiste bilansilistele maksumustele alates varaseima perioodi algusest, mil tagasiulatuv rakendamine on teostatav (milleks võib olla käesolev periood), ja korrigeerib vastavalt antud perioodi kõigi muutusest mõjutatud omakapitali komponentide algsaldosid.*
25. *Kui käesoleva perioodi algul on teostatav määrata uue arvestusmeetodi rakendamise kumulatiivset mõju kõikidele varasematele perioodidele, korrigeerib ettevõtte võrdlusandmeid, et rakendada uut arvestusmeetodit edasiulatavalt alates varaseimast võimalikust kuupäevast.*
26. Kui ettevõtte rakendab uut arvestusmeetodit tagasiulatavalt, rakendab ta uut arvestusmeetodit eelnevate perioodide võrdlusandmetele nii palju aega tagasi, kui on võimalik. Tagasiulatuv rakendamine eelnevale perioodile ei ole võimalik, välja arvatud juhul, kui on võimalik kindlaks määrata muutuse kumulatiivne mõju summadele nii selle perioodi alg- kui ka lõppbilansis. Finantsaruannetes esitatud varasemate perioodidega seotud korrigeerimise summa kajastatakse varaseima aruannetes esitatud perioodi kõigi mõjutatud omakapitali komponentide algsaldode korrigeerimisena. Harilikult kajastatakse korrigeerimine jaotamata kasumis. Samas võib korrigeerimine olla seotud muu omakapitali komponendiga (näiteks, et vastata mingile standardile või tõlgendusele). Igasugune muu informatsioon eelnevate perioodide kohta, nagu möödunud perioodide finantsandmete kokkuvõtted, korrigeeritakse samuti nii palju aega tagasi, kui on teostatav.
27. Kui ettevõtte jaoks on teostatav rakendada uut arvestusmeetodit tagasiulatavalt, kuna ta ei suuda määrata meetodi rakendamise kumulatiivset mõju kõigiks eelnevaiks perioodideks, siis rakendab ettevõtte vastavalt

▼ **M5**

paragrahvile 25 uut meetodit edasiulatavalt alates varaseima võimaliku perioodi algusest. Seega ei võta ta arvesse enne seda kuupäeva tekkinud varade, kohustiste ja omakapitali kumulatiivse korrigeerimise mõju. Arvestusmeetodi muutmine on lubatud isegi siis, kui on teostamatu rakendada meetodit edasiulatavalt ükskõik millise eelnenud perioodi suhtes. Paragrahvid 50-53 annavad juhiseid, millal on teostamatu rakendada uut arvestusmeetodit ühele või enamale eelnenud perioodile.

Avalikustatav informatsioon

28. *Kui standardi või tõlgenduse esmakordne rakendamine mõjutab käesolevat perioodi või mõnda eelnenud perioodi, mõjutaks kui korrigeerimise summa määramine poleks teostamatu, või võib mõjutada tulevasi perioode, avalikustab ettevõtte:*
- (a) *standardi või tõlgenduse pealkirja;*
 - (b) *kui asjakohane, siis asjaolu, et muutus arvestusmeetodis on tehtud kooskõlas selle üleminekusätetega;*
 - (c) *arvestusmeetodi muutuse olemuse;*
 - (d) *kui asjakohane, siis üleminekusätte kirjelduse;*
 - (e) *kui asjakohane, siis üleminekusätteid, mis võivad mõjutada tulevasi perioode;*
 - (f) *käesoleva ja kõigi varasemate esitatud perioodide suhtes, korrigeerimise summa ulatuses, mil määral see on teostatav:*
 - (i) *finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta;*
 - ja*
 - (ii) *kui ettevõttele rakendub IAS 33 Aktsiakasum, siis puhta ja lahjendatud aktsiakasumi kohta;*
 - (g) *enne aruandes esitatud perioodidega seotud korrigeerimise summa, ulatuses, mil määral see on teostatav;*
 - ja*
 - (h) *kui tagasiulatav rakendamine, mida nõuab paragrahv 19(a) või (b) on teatud eelnenud perioodi või perioodide, mis toimusid enne esitatud perioode, jaoks teostamatu, asjaolud, mis viisid selle olukorra tekkimiseni ja kirjeldus sellest, kuidas ja mis ajast alates on arvestusmeetodi muutus rakendatud.*
- Järgnevatel perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.*
29. *Kui vabatahtlik muutus arvestusmeetodis mõjutab käesolevat perioodi või mõnda eelnenud perioodi, mõjutaks kui korrigeerimise summa määramine poleks teostamatu, või võib mõjutada tulevasi perioode, avalikustab ettevõtte:*
- (a) *arvestusmeetodi muutuse olemuse;*
 - (b) *põhjused, miks uue arvestusmeetodi rakendamise tulemusena saadakse usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni;*
 - (c) *käesoleva ja kõigi varasemate esitatud perioodide suhtes korrigeerimise summa ulatuses, mil määral see on teostatav:*
 - (i) *finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta;*
 - ja*
 - (ii) *kui ettevõttele rakendub IAS 33, siis puhta ja lahjendatud aktsiakasumi kohta;*
 - (d) *enne aruandes esitatud perioodidega seotud korrigeerimise summa, ulatuses, mil määral see on teostatav;*
 - ja*
 - (e) *kui tagasiulatav rakendamine on teatud eelnenud perioodi või perioodide, mis toimusid enne esitatud perioode, jaoks teostamatu, asjaolud, mis viisid selle olukorra tekkimiseni ja kirjeldus sellest, kuidas ja mis ajast alates on arvestusmeetodi muutus rakendatud.*
- Järgnevatel perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.*
30. *Kui ettevõtte ei ole rakendanud uut standardit või tõlgendust, mis on välja antud, aga ei ole veel jõustunud, avalikustab ettevõtte:*
- (a) *selle fakti;*
 - ja*
 - (b) *teadaoleva või põhjendatult hinnatava informatsiooni, mis on asjakohane uue standardi või tõlgenduse võimaliku mõju hindamiseks finantsaruannetele esmakordse rakendamise perioodil.*

▼ **M5**

31. Vastavalt paragrahvile 30 kaalub ettevõtte järgmise informatsiooni avalikustamist:
- (a) uue standardi või tõlgenduse pealkiri;
 - (b) eelseisva arvestusmeetodi muutuse või muutuste olemus;
 - (c) kuupäev, mis ajaks on standardi või tõlgenduse rakendamine nõutud;
 - (d) kuupäev, millal ta plaanib standardit või tõlgendust esmakordselt rakendada;
- ja
- (e) kas:
 - (i) diskussioon standardi või tõlgenduse esmakordse rakendamise oodatavast mõjust ettevõtte finantsaruannetele;
 - või
 - (ii) kui see mõju ei ole teada või põhjendatult hinnatav, siis vastav selgitus.

MUUTUSED RAAMATUPIDAMISLIKES HINNANGUTES

32. Äritegevustele omaste ebakindluste tulemusena ei saa mitmeid objekte finantsaruannetes mõõta täpselt, vaid ainult hinnata. Hindamine hõlmab otsuseid, mis baseeruvad kõige hilisemal kättesaadaval usaldusväärsel informatsioonil. Näiteks võivad hinnangud osutada vajalikuks:
- (a) halbade nõuete kohta;
 - (b) iganenud varude kohta;
 - (c) finantsvarade või finantskohustiste õiglase väärtuse kohta;
 - (d) amortiseeritavate varade kasuliku tööea või tulevase majandusliku kasu eeldatava tarbimismudeli kohta;
- ja
- (e) garantiikohustuste kohta.
33. Põhjendatud hinnangute kasutamine on finantsaruannete koostamise oluline osa ja ei vähenda nende usaldusväärust.
34. Hinnangut võib osutada vajalikuks muuta, kui toimuvad muutused olukordades, millel hinnang tugines, või uue informatsiooni või uute kogemuste tagajärjel. Oma olemuselt ei ole hinnangu muutus seotud eelnenud perioodidega ja ei ole vea parandamine.
35. Muutus rakendatud hindamisalustes on muutus arvestusmeetodis ja ei ole muutus raamatupidamislikus hinnangus. Kui on keeruline eristada muutust arvestusmeetodis muutusest raamatupidamislikus hinnangus, käsitletakse muutust kui muutust raamatupidamislikus hinnangus.
36. ***Muutuse mõju raamatupidamislikus hinnangus, välja arvatud muutus, millele rakendub paragrahv 37, kajastatakse edasiulatavalt osana kasumist või kahjumist:***
- (a) ***perioodil, mil muutus toimub, kui muutus mõjutab üksnes seda perioodi;***
 - või
 - (b) ***perioodil, mil muutus toimub ja tulevastel perioodidel, kui muutus mõjutab mõlemaid.***
37. ***Sel määral, mil muutus raamatupidamislikus hinnangus põhjustab muutust varades ja kohustistes või mingis omakapitali komponendis, tuleb korrigeerida vastava vara, kohustise või omakapitali komponendi bilansilist maksumust muutuse perioodil.***
38. Edasiulatav raamatupidamisliku hinnangu muutuse mõju kajastamine tähendab, et muutust rakendatakse tehingutele, muudele sündmustele ja olukordadele alates hinnangu muutuse kuupäevast. Muutus raamatupidamislikus hinnangus võib mõjutada ainult käesoleva perioodi kasumit või kahjumit või nii käesoleva perioodi kui ka tulevaste perioodide kasumit või kahjumit. Näiteks muutus halbade nõuete summa hinnangus mõjutab üksnes käesoleva perioodi kasumit või kahjumit ja seega seda kajastatakse käesolevas perioodis. Samas muutus amortiseeritavate varade kasulikus tööeas või tulevase majandusliku kasu eeldatavas tarbimismudelis mõjutab amortisatsioonikulu käesoleval perioodil ja kõigil tulevastel perioodidel vara järelejäänud kasuliku tööea vältel. Mõlemal juhul kajastatakse käesoleva perioodiga seotud muutuse mõju tuluna või kuluna käesoleval perioodil. Mõju, kui seda on, tulevastele perioodidele, kajastatakse tuluna või kuluna nendel tulevastel perioodidel.

▼ M5

Avalikustatav informatsioon

39. *Ettevõtte avalikustab raamatupidamisliku hinnangu muutuse olemuse ja summa, mis mõjutab käesolevat perioodi või mis eeldatavalt avaldab mõju tulevastel perioodidel; eeldatavat mõju tulevastele perioodidele ei ole vaja avalikustada, kui selle hindamine on teostatamatu.*
40. *Kui eeldatava mõju summat tulevastele perioodidele ei ole avalikustatud kuna selle hindamine on teostatamatu, avalikustab ettevõtte selle asjaolu.*

VEAD

41. *Vead võivad tekkida seoses finantsaruannete elementide kajastamisega, mõõtmisega, esitamisega või avalikustamisega. Finantsaruanded ei ole vastavuses IFRS-idega kui nad sisaldavad kas olulisi vigu või ebaolulisi vigu, mis on tehtud tahtlikult et saavutada ettevõtte finantsseisundi, finantstulemuse või rahavoogude teatud esitusviisi. Võimalikud käesoleva perioodi vead, mis avastatakse sellel perioodil, korrigeeritakse enne finantsaruannete kinnitamist avaldamiseks. Samas vahel ei avastata olulisi vigu enne järgmist perioodi ja sellised eelnenud perioodide vead korrigeeritakse järgmise perioodi finantsaruannete võrdlusandmetes (vaata paragrahvid 42-47).*
42. *Võttes arvesse paragrahvist 43 tulenevaid piiranguid korrigeerib ettevõtte olulised eelnenud perioodide vead tagasiulatavalt esimestes finantsaruannetes, mis kinnitatakse avaldamiseks pärast vigade avastamist:*
- (a) *korrigeerides nende eelnenud perioodide võrdlusandmeid, mil viga toimus;*
või
- (b) *kui viga toimus enne varaseimat esitatud eelnenud perioodi, korrigeerides varaseima esitatud perioodi varade, kohustiste ja omakapitali algsaldosid.*

Piirangud tagasiulatuvatele korrigeerimistele

43. *Eelneva perioodi vead korrigeeritakse tagasiulatavalt, välja arvatud juhul, kui on teostatamatu määrata kas vea perioodispetsiifilisi mõjusid või kumulatiivset mõju.*
44. *Kui on teostatamatu määrata vea perioodispetsiifilisi mõjusid ühe või enama eelneva esitatud perioodi võrdlusandmetele, korrigeerib ettevõtte varaseima perioodi varade, kohustiste ja omakapitali algsaldosid, mille suhtes tagasiulatav korrigeerimine on teostatav (milleks võib olla käesolev periood).*
45. *Kui käesoleva perioodi alguse seisuga on teostatamatu määrata vea kumulatiivset mõju kõigile eelnenud perioodidele, korrigeerib ettevõtte võrdlusandmeid parandamaks viga edasiulatavalt alates varaseimast võimalikust kuupäevast.*
46. *Eelnenud perioodi vea korrigeerimist ei kajastata selle perioodi kasumis või kahjumis, mil viga avastati. Igasugune muu eelnenud perioodide kohta esitatud informatsioon, kaasa arvatud finantsandmete moodunud perioodide kokkuvõtted, korrigeeritakse nii palju aega tagasi, kui on teostatav.*
47. *Kui on teostatamatu määrata vea summat kõikide eelnenud perioodide suhtes (näiteks viga arvestusmeetodi rakendamisel), siis korrigeerib ettevõtte kooskõlas paragrahviga 45 võrdlusandmeid edasiulatavalt alates varaseimast võimalikust kuupäevast. Seega ta ei võta arvesse enne seda kuupäeva tekkinud varade, kohustiste ja omakapitali kumulatiivse korrigeerimise osa. Paragrahvid 50-53 annavad juhiseid, millal on teostatamatu korrigeerida viga ühe või enama eelnenud perioodi suhtes.*
48. *Vigade korrigeerimist eristatakse muutustest raamatupidamislikes hinnangutes. Raamatupidamislikud hinnangud on oma olemuselt ligikaudsed väärtused, mis võivad vajada muutmist, kui täiendav informatsioon saab teatavaks. Näiteks tulu või kulu kajastamine seoses ebakindla sündmuse tulemuse selgumisega ei ole vea korrigeerimine.*

Eelnenud perioodi vigade avalikustamine

49. *Rakendades paragrahvi 42 avalikustab ettevõtte järgneva:*
- (a) *eelnenud perioodi vea olemuse;*
- (b) *iga esitatud perioodi kohta korrigeerimise summa määral, mil see on teostatav:*
- (i) *finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta;*
ja
- (ii) *kui ettevõttele rakendub IAS 33, siis puhta ja lahjendatud aktsiakasumi kohta;*

▼ M5

(c) *korrigeerimise summa varaseima esitatud eelnenud perioodi alguse seisuga;*

ja

(d) *kui tagasiulatav korrigeerimine on teatud eelnenud perioodi jaoks teostamatu, siis olukorrad, mis viisid sellise seisundi tekkimiseni ja kirjeldused kuidas ja mis ajast alates on viga parandatud.*

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

TEOSTAMATUS SEoses TAGASIULATUVA RAKENDAMISE JA TAGASIULATUVA KORRIGEERIMISEGA

50. Mõningates olukordades on teostamatu korrigeerida ühe või enama eelnenud perioodi võrdlusandmeid, saavutamaks võrreldavust käesoleva perioodiga. Näiteks ei pruugitud eelneva(te)l perioodi(de)l olla andmeid kogutud viisil, mis lubaks kas uue arvestusmeetodi tagasiulatuvat rakendamist (kaasa arvatud paragrahvides 51-53 nimetatud eelnenud perioodidel edasiulatava rakendamise eesmärgil) või tagasiulatuvat korrigeerimist, et parandada eelnenud perioodi viga, ja sellise informatsiooni taasloomine võib olla teostamatu.
51. Arvestusmeetodi rakendamisel finantsaruande elementidele, mis on kajastatud või avalikustatud seoses tehingutega, muude sündmustega või olukordadega, on sageli vaja kasutada hinnanguid. Hinnangutele on omane subjektiivsus ja hinnanguid võib teha pärast bilansikuupäeva. Hinnangute tegemine on potentsiaalselt keerulisem, kui seda tehakse arvestusmeetodi tagasiulatava rakendamise või eelnenud perioodi vea tagasiulatava korrigeerimise kontekstis, kuna mõjutatud tehingust, muust sündmusest või olukorrast, võib olla möödunud rohkem aega. Samas jääb eelnenud perioodide suhtes tehtud hinnangute eesmärk samaks nagu käesoleval perioodil tehtud hinnangutel, nimelt, et hinnang peegeldaks olukorda, mis eksisteeris tehingu, muu sündmuse või tingimuse toimumise ajal.
52. Seega nõuab uue arvestusmeetodi tagasiulatav rakendamine või eelnenud perioodi vea tagasiulatav korrigeerimine sellise informatsiooni, mis
- (a) annab tõestust olukordadest, mis eksisteerisid kuupäeva(de)l, mil tehing, muu sündmus või tingimus toimus,
- ja*
- (b) oleks olnud kättesaadaval tolle eelnenud perioodi finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel
- eristamist muust informatsioonist. Mõningate hinnangute tüüpide (näiteks õiglase väärtuse hinnang, mis ei baseeru jälgitaval hinnal või jälgitaval sisendil) puhul on teostamatu eristada neid informatsiooni tüüpe. Kui tagasiulatav rakendamine või tagasiulatav korrigeerimine nõuaks märkimisväärse hinnangu tegemist, mille jaoks oleks võimatu eristada neid kahte informatsiooni tüüpi, on teostamatu rakendada uut arvestusmeetodit või korrigeerida eelnenud perioodi viga tagasiulatavalt.
53. Eelnenud perioodile uue arvestusmeetodi rakendamisel või summade korrigeerimisel ei tohi kasutada tagantjärele tarkust, kas tehes oletusi selle kohta, millised oleksid eelnenud perioodil olnud juhtkonna kavatsused, või hinnates eelnenud perioodil kajastatud, mõõdetud või avalikustatud summasid. Näiteks juhul, kui ettevõtte korrigeerib eelnenud perioodi viga seoses finantsvarade hindamisega, mis olid eelnevalt olnud liigitatud lunastustähtjani hoitavateks investeeringuteks kooskõlas standardiga IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine*, ei muuda ta nende hindamist alust antud perioodil, isegi kui juhtkond otsustas hiljem neid mitte hoida lunastustähtjani. Samuti, kui ettevõtte korrigeerib eelnenud perioodi vea arvutades välja töötajate akumuleeritud haiguspuhkuse kohustuse kooskõlas standardiga IAS 19 *Hüvitised töövõtjatele*, ei võta ta arvesse informatsiooni ebatavaliselt ränga gripihooaja kohta järgneval perioodil, mis saab kättesaadavaks peale seda, kui finantsaruannete avalikustamine selleks eelnenud perioodiks oli heaks kiidetud. Asjaolu, et eelnenud perioodide kohta esitatud võrdlusandmete parandamisel osutub sageli vajalikuks märkimisväärsete hinnangute kasutamine, ei takista võrdlusandmete usaldusväärset korrigeerimist või parandust.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

54. *Ettevõtte rakendab seda standardit majandusaastatele algusega 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab seda standardit perioodiks, mis algab enne 1. jaanuari 2005, avalikustab ta selle fakti.*

▼ **M5****TEISTE VÄLJAANNETE TAGASIVÕTMINE**

55. See standard asendab standardi IAS 8 *Perioodi puhaskasum või –kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites*, mis on muudetud 1993.
56. See standard asendab järgnevad tõlgendused:
 - (a) SIC-2 *Järjepidevus—laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine*;
ja
 - (b) SIC-18 *Järjepidevus—alternatiivsed meetodid*.

▼ M5

LISA

Muudatused teistes väljaannetes

Muudatusi selles lisas rakendatakse majandusaastatele algusega 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Kui ettevõtte rakendab seda standardit varasemal perioodil, rakenduvad sellele varasemale perioodile ka need muudatused.

- A1. IAS 7 *Rahavoogude aruanded* muudetakse järgnevalt:
Paragrahvid 29 ja 30 erakorraliste objektide kohta kustutatakse.
- A2. IAS 12 *Tulumaks* muudetakse vastavalt allpool kirjeldatule.
Paragrahv 62(b) muudetakse lugemaks järgnevalt:
(b) Jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimine, mis tuleneb kas muutusest arvestusmeetodis, mida rakendatakse tagasiulatavalt või vea korrigeerimisest (vaata IAS 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead*).
Paragrahv 80(h) muudetakse lugemaks järgnevalt:
(h) maksukulu (tulu) summa, mis on seotud nende muutustega arvestusmeetodites ja vigadega, mis sisalduvad kasumis või kahjumis kooskõlas IAS 8-ga, kuna neid ei ole võimalik kajastada tagasiulatavalt.
Paragrahvid 81(b) ja 83 kustutatakse.
- A3. IAS 14 *Segmendiaruandlus* on muudetud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.
Arvestusmeetodite definitsioon paragrahvis 8 muudetakse lugemaks järgnevalt:
Arvestusmeetodid on kindlad põhimõtted, alused, lepped, reeglid ja tavad, mida ettevõtte rakendab finantsaruannete koostamisel ja esitamisel.
Paragrahvi 60 muudetakse lugemaks järgnevalt:
60. IAS 1 nõuab, et kui tulu ja kulu objektid on olulised, tuleb nende olemused ja summad avalikustada eraldi. IAS 1 pakub mitmeid näiteid, nagu varude ja materiaalse põhivara allahindlused, ümberstruktureerimise eraldised, materiaalse põhivara ja pikaajaliste investeeringute võõrandamised, äritegevuste lõpetamine, kohtuasjade lahendamised ja eraldiste tühistamine. Paragrahv 59 ei ole mõeldud ükskõik millise taolise objekti liigitamise muutmiseks või selliste objektide mõõtmise muutmiseks. Samas muudab selle paragrahvi poolt soovitatud avalikustamine taset, mille alusel selliste objektide olulisust hinnatakse avalikustamise eesmärkidel, ettevõtte tasemelt segmendi tasemele.
Paragrahvid 77 ja 78 muudetakse lugemaks järgnevalt:
77. Ettevõtte poolt rakendatud muutusi arvestusmeetodites käsitletakse vastavalt standardile IAS 8. IAS 8 nõuab, et arvestusmeetoditesse tehakse muutuseid ainult juhul, kui see on nõutud mingi standardi või tõlgenduse poolt, või kui muutuse tulemusena saadakse usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja tingimuste kohta ettevõtte finantsaruannetes.
78. Ettevõtte tasemel rakendatud muutusi arvestusmeetodites, mis mõjutavad segmendi informatsiooni, käsitletakse kooskõlas standardiga IAS 8. Välja arvatud juhul, kui uus standard või tõlgendus sätestab teisiti, nõuab IAS 8, et:
(a) muutust arvestusmeetodis rakendatakse tagasiulatavalt ja eelnenud perioodi informatsioon korrigeeritakse, välja arvatud juhul, kui on teostatamatu määrata kindlaks kas muutuse kumulatiivset mõju või perioodispetsiifilisi mõjusid;
(b) kui tagasiulatav rakendamine ei ole kõigi esitatud perioodide jaoks võimalik, rakendatakse uut arvestusmeetodit tagasiulatavalt alates varasemast võimalikust kuupäevast;
ja
(c) kui on teostatamatu määrata kindlaks uue arvestusmeetodi rakendamise kumulatiivset mõju käesoleva perioodi alguses, rakendatakse meetodit edasiulatavalt alates varasemast võimalikus kuupäevast.
Järgnevad muutused tehakse eemaldamaks viited erakorralistele objektidele:
(a) paragrahvis 16, segmendi tulude definitsioonis on kustutatud alamparagrahv (a).
(b) paragrahvis 16, segmendi kulude definitsioonis on kustutatud alamparagrahv (a).
- A4. IAS 19 *Hüvitised töövõtjatele* muudetakse nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

▼ M5

Paragrahv 131 muudetakse lugemaks järgnevalt:

131. Kuigi see standard ei nõua pikaajaliste töövõtjate hüvitiste kohta käivaid spetsiifilisi avalikustamisi, võivad avalikustamisi nõuda teised standardid, näiteks kui sellistest hüvitistest tulenev kulu on oluline ja seega oleks avalikustamine nõutud vastavalt standardile IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*. Kui see on nõutud standardi IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine* poolt, avalikustab ettevõtte informatsiooni muude pikaajaliste töövõtjate hüvitiste kohta juhtkonna võtmeisikutele.

Paragrahv 142 muudetakse lugemaks järgnevalt:

142. Nagu nõutud standardis IAS 1, avalikustab ettevõtte kulu olemuse ja summa, kui tegemist on olulise kuluga. Töösuhete lõpetamise hüvitistega võivad kaasneda kulud, mis tuleb avalikustada, et sellele nõudele vastata.

Paragrahv 160 muudetakse lugemaks järgnevalt:

160. IAS 8 rakendub, kui ettevõtte muudab oma arvestusmeetodeid, et peegeldada paragrahvides 159 ja 159A nimetatud muutusi. Neid muutuseid tagasiulatavalt rakendades, nagu IAS 8 poolt nõutud, käsitleb ettevõtte neid muutuseid nii, nagu neid oleks rakendatud samal ajal, kui ülejäänud osa sellest standardist.

A5. IAS 20 *Sihifinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*, paragrahvid 20-22 muudetakse lugemaks järgnevalt:

20. ***Valitsusepoolne abi, mida saadakse juba toimunud kulude kompenseerimise või ettevõttele kohese finantstoetuse andmise eesmärgil, ilma vastavate tulevaste kulutusteta, kajastatakse selle perioodi tuluna, mil ta muutub kättesaadavaks.***

21. Mõnes olukorras võib valitsusepoolse abi eesmärgiks olla anda ettevõttele kohest finantstoetust, mitte olla stiimuliks spetsiifiliste kulutuste tegemisel. Selline abi võib olla piiritletud konkreetse ettevõttega ja võib olla mitte kättesaadav kõigile kasusaajatele. Need olukorrad võivad tingida valitsusepoolse abi kajastamist tuluna perioodil, mil ettevõtte kvalifitseerub seda saama, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõjude selge mõistmine.

22. Ettevõtte võib saada valitsusepoolset abi eelnenud perioodil toimunud kulude kompensatsiooniks. Selline abi kajastatakse selle perioodi tuluna, mil ta muutub kättesaadavaks, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõju selge mõistmine.

A6. Standardis IAS 22 *Äriühendused* kustutatakse paragrahv 100.

A7. Standardis IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* muudetakse paragrahv 30 lugemaks järgnevalt:

30. ***Kui selle standardi rakendamine põhjustab muutuse arvestusmeetodis, on ettevõttele soovitatav oma finantsaruandeid korrigeerida kooskõlas IAS 8-ga Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead. Alternatiivina kapitaliseerib ettevõtte ainult need laenukulutused, mis toimusid peale selle standardi jõustumiskuu-päeva ja täidavad kapitaliseerimise kriteeriume.***

A8. IAS 34 *Vahearuandlus* muudetakse nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Paragrahv 17 sõnastatakse järgmiselt:

17. Näiteid avalikustamistest, mida nõuab paragrahv 16 on kirjeldatud allpool. Konkreetsed standardid ja tõlgendused annavad juhiseid mitmete allpool loetletud objektide avalikustamisese suhtes:

- (a) varude allahindlus neto realiseerimisväärtusele ja sellise allahindluse tühistamine;
- (b) materiaalse põhivara, immateriaalse vara või teiste varade väärtuse langusest tingitud kahjumi kajastamine ja sellise vara väärtusest tingitud kahjumi tühistamine;
- (c) restruktureerimiskulutusteks tehtud eraldiste tühistamine;
- (d) materiaalse põhivara omandamine ja võõrandamine;
- (e) materiaalse põhivara ostmise siduvad tulevikukohustused;
- (f) kohtuvaidlustega kaasnevad arveldused;
- (g) eelnevate perioodide vigade korrigeerimised;
- (h) [kustutatud];
- (i) laenukohustuse täitmatajätmine või laenulepingu rikkumine, mida pole bilansipäevaks või enne seda kõrvaldatud;
ja
- (j) tehingud seotud osapooltega.

▼ M5

Paragrahve 24, 25 ja 27 muudetakse lugemaks järgnevalt:

24. IAS 1 *Finantsaruannete esitamise* ja IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja veaolovad* objekti oluliseks, kui selle puudumine või väärkajastamine võiks mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid. IAS 1 nõuab oluliste objektide eraldi kajastamist, k.a (näiteks) lõpetatavad tegevusvaldkonnad, ja IAS 8 nõuab raamatupidamislike hinnangute ja arvestusmeetodite muutuste ja vigade avalikustamist. Need kaks standardit ei sisalda olulisust käsitlevaid kvantitatiivseid juhiseid.
25. Kuna olulisuse määramine on alati hinnanguline, võetakse käesolevas standardis vahearuande perioodi informatsiooni kajastamise ja avalikustamise otsuste aluseks sama perioodi andmed, et vahearuande arvnäitajad oleksid mõistetavad. Et vältida eksitavaid järeldusi, mis võivad tuleneda informatsiooni avalikustamata jätmisest, kajastatakse ja avalikustatakse näiteks ebatavalised objektid, muutused arvestusmeetodites või hinnangutes ja vead lähtuvalt nende olulisusest vahearuande perioodi informatsiooni suhtes. Põhieesmärk on kindlustada, et vahearuanne sisaldab kogu informatsiooni, mis on oluline majandusüksuse vahearuande perioodi finantsseisundi ja -tulemuse mõistmiseks.
27. IAS 8 nõuab hinnangu muutuse sisu ja (kui võimalik) summa avalikustamist, kui sellel on oluline mõju käesoleval perioodil või eeldatakse selle olulist mõju järgnevatele perioodidele. Käesoleva standardi paragrahvi 16 punktiga (d) nõutakse sarnast avalikustamist ka vahearuandes. Näited sisaldavad majandusaasta varasemates vahearuannetes kajastatud hinnangute muutusi viimasel vahearuande perioodil, mis on seotud varude allahindamise, restruktureerimise või vara väärtuse langusest tekkinud kahjumitega. Eelmises paragrahvis toodud avalikustamise nõue on vastavuses IAS 8 nõudega ja see on piiratud ulatusega, hõlmates vaid hinnangute muutust. Majandusüksusel ei nõuta raamatupidamise aastaaruandesse täiendava vahearuande perioodi finantsinformatsiooni lisamist.

Paragrahvid 43 ja 44 muudetakse järgmiselt:

43. *Arvestusmeetodite muutust, mille osas ei ole uue standardiga või tõlgendusega ette nähtud konkreetseid üleminekusätteid, tuleb kajastada järgmiselt:*
- (a) *korrigeeritakse käesoleva majandusaasta varasemate vahearuande perioodide ja eelnevate majandusaastate võrreldavate vahearuande perioodide finantsnäitajaid, mida korrigeeritakse raamatupidamise aastaaruannetes kooskõlas standardiga IAS 8;*
- või*
- (b) *kui on teostatamatu määrata kumulatiivset mõju majandusaasta alguses, millal hakati rakendama kõigi eelnevate perioodide suhtes uut arvestusmeetodit, korrigeerides käesoleva majandusaasta eelmiste vahearuannete perioodide finantsnäitajaid ja eelnevate majandusaastate võrreldavate vahearuande perioodide finantsnäitajaid, et rakendada uut arvestusmeetodit edasiulatuvalt varasemast võimalikult kuupäevast.*
44. Eeltoodud põhimõtte üks eesmärke on kindlustada, et kogu majandusaasta vältel rakendatakse sarnaste tehingute suhtes sama arvestusmeetodit. Vastavalt standardile IAS 8 rakendatakse arvestusmeetodite muudatust tagasiulatuvalt, korrigeerides eelnenud perioodide finantsinformatsiooni nii palju ajas tagasi kui võimalik. Kui aga eelnenud majandusaastate osas vajalike korrigeerimiste kumulatiivse summa kindlaksmääramine on teostatamatu, kasutatakse uut meetodit vastavalt standardile IAS 8 edasiulatuvalt alates varasemast võimalikult kuupäevast. Paragrahvis 43 toodud põhimõtte eesmärgiks on nõuda, et iga käesoleval majandusaastal toimunud arvestusmeetodi muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt või, kui see pole võimalik, edasiulatuvalt alates mitte hiljem kui majandusaasta algusest.
- A9. Standardis IAS 35 *Lõpetatavad tegevusvaldkonnad* kustutatakse paragrahvid 41, 42 ja 50.
- A10. Standardis IAS 36 *Varade väärtuse langus* on kustutatud sissejuhatuses paragrahv 13 ja paragrahvid 120 ja 121.
- A11. Standardis IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* kustutatakse paragrahv 94.
- A12. Standardis IAS 38 *Immateriaalne varakustutatakse* paragrahv 120.
- A13. Tõlgenduses SIC-12 *Konsolideerimine – eriotstarbelised majandusüksused* muudetakse jõustumiskuupäeva puudutav paragrahv järgmiselt:

▼ M5

Jõustumiskuupäev:Käesolevat tõlgendust rakendatakse aruandeperioodide suhtes, mis algavad 1. juulil 1999 või hiljem; varasem rakendamine on soovitatav. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

- A14. Tõlgenduses SIC-13 *Ühiselt kontrollitavad majandusüksused – ühissettevõtjate mittemonetaarsed sissemaksed* muudetakse jõustumiskuupäeva puudutav paragrahv järgmiselt:

Jõustumiskuupäev:Käesolevat tõlgendust rakendatakse 1. jaanuaril 1999 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes; varasem rakendamine on soovitatav. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

- A15. Tõlgenduses SIC-21 *Tulumaks – ümberhinnatud mitteamortiseeritavate varade katminem* muudetakse jõustumiskuupäeva puudutav paragrahv järgmiselt:

Jõustumiskuupäev:Käesolev konsensus jõustub 15. juulil 2000. aastal. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas IASiga 8.

- A16. [Parandus üksnes standardi puhul; siin mitte rakendatav]

- A17. Tõlgenduses SIC-25 *Tulumaks – ettevõtte või selle omanike maksustaatus* muudetakse jõustumiskuupäeva puudutav paragrahv järgmiselt:

Jõustumiskuupäev: Käesolev konsensus jõustub 15. juulil 2000. aastal. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

- A18. Tõlgenduses SIC-27 *Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine* muudetakse jõustumiskuupäeva puudutav paragrahv järgmiselt:

Jõustumiskuupäev: Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001. aastal. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

- A19. Tõlgenduses SIC-31 *Tulu – reklaamteenuseid sisaldavad barteritehingud* muudetakse jõustumiskuupäeva puudutav paragrahv järgmiselt:

Jõustumiskuupäev: Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001. aastal. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

- A20. Standardis IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine* muudetakse rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite definitsiooni lisas A järgmiselt:

Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (IFRSid)

Rahvusvahelise Raamatupidamisstandardite Nõukogu (IASB) poolt vastu võetud standardid ja tõlgendused. Need hõlmavad:

(a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS);

(b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS);

ja

(c) tõlgendusi, mille on teinud Rahvusvaheline Finantsaruandluse Tõlgendamise Komitee (IFRIC) või selle eelkäija Standardite Tõlgendamise Alaline Komitee (SIC).

- A21. Standardi IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine* sissejuhatavat selgitust muudetakse järgmiselt:

Rahvusvaheline finantsaruandlusstandard 1, *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine* (IFRS 1), on sätestatud paragrahvides 1–47 ja lisades A–C. Kõikidel paragrahvidel on võrdne pädevus. **Poolpaksus kirjjas** paragrahvidega on sätestatud peamised põhimõtted. Lisas A määratletud terminid on *kursiivis*, kui nad esinevad standardis esmakordselt. Muude terminite mõisted on esitatud Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite sõnastikus. IFRS 1 tuleb mõista tema eesmärgi ja *Järelduste aluse, Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite eessõnaja Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistik* kontekstis. IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja veadon* täpsete juhiste puudumisel aluseks arvestusmeetodite valimisele ja rakendamisele.

- A22. Kõigi teiste rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite sissejuhatavad selgitused asendatakse uutega, mis on järgmises vormis:

Rahvusvaheline raamatupidamisstandard X *Pealkiri sõnades* (IAS X) on sätestatud paragrahvides 1-000 [ja lisades A-C](*). Kõikidel paragrahvidel on võrdne pädevus, kuid nende esitusviis järgitakse IASi standardite formaati, nagu IASB selle vastu võttis. IASi X tuleb mõista [tema eesmärgi ja *Järelduste aluse*] (**)*Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite eessõnaja Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistik* kontekstis. IAS 8

▼ M5

Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja veadon täpsete juhiste puudumisel aluseks arvestusmeetodite valimisele ja rakendamisele.

- (*) kasutatakse ainult nende lisade puhul, mis on osaks antud standardist.
- (**) kasutatakse ainult nende standardite puhul, mis sisaldavad eesmärki või millele on lisatud "Järelduste alused".

A23. Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, k.a rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ja tõlgendused, kehtivad detsember 2003 seisuga, muudetakse viited praegusele standardile IAS 8 *Perioodi puhaskasum või – kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetoditesviideteks* standardile IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead*.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 10

Bilansipäevajärgsed sündmused

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2
Määratlused	3-7
Kajastamine ja mõõtmine	8-13
Bilansipäevajärgsed korrigeerivad sündmused	8-9
Bilansipäevajärgsed mittekorrigeerivad sündmused	10-11
Dividendid	12-13
Tegevuse jätkuvus	14-16
Avalikustatav informatsioon	17-22
Avaldamiseks heakskiitmise kuupäev	17-18
Bilansipäeva asjaolude kohta avalikustatud informatsiooni ajakohastamine	19-20
Bilansipäevajärgsed mittekorrigeerivad sündmused	21-22
Jõustumiskuupäev	23
IAS 10 (muudetud 1999) annulleerimine	24

See muudetud standard asendab IAS 10 (muudetud 1999) *Bilansipäevajärgsed sündmused* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Selle standardi eesmärk on määrata:
 - (a) millal peab ettevõtte (HT raamatupidamise kohustuslase asemel peaks kasutama sõna raamatupidamiskohustuslane – see on RS termin, tegelikult vastavalt terminite tõlkimisel jõutud kokkuleppele peaks entity tõlkima ettevõtteks) korrigeerima oma finantsaruandeid seoses bilansipäevajärgsete sündmustega;

ja
 - (b) millist informatsiooni peab ettevõtte avalikustama finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva kohta ja bilansipäevajärgsete sündmuste kohta.

Standardis nõutakse samuti, et ettevõtte ei tohi koostada oma finantsaruandeid tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtuvalt, kui bilansipäevajärgsed sündmused viitavad sellele, et tegevuse jätkuvuse eeldus ei ole asjakohane.

RAKENDUSALA

2. *Seda standardit tuleb kohaldada bilansipäevajärgsete sündmuste arvestamisel ja avalikustamisel.*

MÄÄRATLUSED

3. *Selles standardis on kasutatud järgnevad mõisteid järgnevas tähenduses:*

▼ M5

Bilansipäevajärgsed sündmused on sellised soodsad või ebasoodsad sündmused, mis toimuvad bilansipäeva ja selle kuupäeva, millal finantsaruanded avaldamiseks heaks kiidetakse, vahel. Eristatakse kahte tüüpi sündmuseid:

- (a) *need, mis tõstavad bilansipäeval eksisteerinud asjaolusid (bilansipäevajärgsed korrigeerivad sündmused);*
ja
 - (b) *need, mis viitavad pärastbilansipäeva tekkinud asjaoludele (bilansipäevajärgsed mittekorrigeerivad sündmused).*
4. Finantsaruannete avaldamiseks kiitmise protsess varieerub sõltuvalt juhtimisstruktuurist, põhikirja nõuetest ja finantsaruannete koostamisel ja lõplikul vormistamisel järgitavatest protseduuridest.
 5. Mõnedel juhtudel nõutakse ettevõttelt finantsaruande esitamist aktsionäridele kinnitamiseks pärast finantsaruannete avaldamist. Sellistel puhkudel kinnitatakse finantsaruanded avaldamiseks avaldamise kuupäeval, mitte kuupäeval, mil aktsionärid finantsaruanded heaks kiidavad.

Näide

28. veebruaril 20X2 lõpetab ettevõtte juhtkond esialgsete finantsaruannete koostamise 31. detsembril 20X1 lõppenud aasta kohta. 18. märtsil 20X2 vaatab juhtorgan finantsaruanded läbi ja kinnitab need avaldamiseks. 19. märtsil 20X2 avalikustab ettevõtte oma kasumi ja valikuliselt muu finantsinformatsiooni. Finantsaruanded tehakse aktsionäridele ja teistele huvilistele kättesaadavaks 1. aprillil 20X2. Aktsionärid kinnitavad finantsaruanded oma aastakoosolekul 15. mail 20X2 ja 17. mail 20X2 esitatakse kinnitatud finantsaruanded registreerimiseks järelevalveasutusele.

Finantsaruanded on kinnitatud avaldamiseks 18. märtsil 20X2 (päev, mil juhatus on need avaldamiseks kinnitanud).

6. Mõnedel puhkudel nõutakse ettevõtte juhtkonnalt finantsaruannete esitamist järelevalvenõukogule (mille koosseisu ei kuulu tegevjuhtkonna liikmed) heaks kiitmiseks. Sellistel puhkudel kinnitatakse finantsaruanded avaldamiseks siis, kui juhtkond kiidab need järelevalvenõukogule avaldamiseks heaks.

Näide

18. märtsil 20X2 kiidab ettevõtte juhtkond finantsaruanded heaks tema järelevalvenõukogule avaldamiseks. Järelevalvenõukogu koosneb üksnes tegevjuhtkonnavälisest liikmetest ja sinna võivad kuuluda töötajate ja muude huvirühmade esindajad. Järelevalvenõukogu kiidab finantsaruanded heaks 26. märtsil 20X2. Finantsaruanded tehakse aktsionäridele ja teistele huvilistele kättesaadavaks 1. aprillil 20X2. Aktsionärid kinnitavad finantsaruanded oma aastakoosolekul 15. mail 20X2 ja 17. mail 20X2 esitatakse finantsaruanded registreerimiseks järelevalveasutusele.

Finantsaruanded on avaldamiseks heaks kiidetud 18. märtsil 20X2 (kuupäev, mil juhtkond need järelevalvenõukogule avaldamiseks heaks kiidab).

7. Bilansipäevajärgsete sündmuste hulka kuuluvad kõik enne finantsaruannete avaldamiseks kinnitamise kuupäeva toimunud sündmused isegi siis, kui need sündmused toimuvad pärast seda, kui kasum või muu valitud finantsinformatsioon on avalikult teada antud.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

Bilansipäevajärgsed korrigeerivad sündmused

8. ***Ettevõtte peab korrigeerima oma finantsaruannetes kajastatud summased, et kajastada bilansipäevajärgseid korrigeerivaid sündmusi.***
9. Alljärgnevad sündmused on näited bilansipäevajärgsetest korrigeerivatest sündmustest, mis nõuavad, et ettevõtte korrigeeriks oma finantsaruannetes kajastatud summased või kajastaks varem kajastamata objekte:
 - (a) bilansipäevajärgne kohtuasja lahendamine, mis kinnitab, et ettevõttel oli bilansipäeval kohustus. Ettevõtte korrigeerib kõik eelnevalt kajastatud eraldised, mis on seotud selle kohtuasjaga kooskõlas IAS 37-ga *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varadvõi* kajastab uue eraldise. Ettevõtte ei tee tingimusliku kohustise lihtviisilist avalikustamist kuna lahendus annab täiendavaid tõendeid, mis oleks arvesse võetud kooskõlas IAS 37 lõikega 16.

▼ M5

- (b) pärast bilansipäeva teatavaks saanud informatsioon, mis viitab sellele, et vara väärtus oli bilansipäeval langenud või, et selle vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi varem kajastatud summat tuleb korrigeerida. Näiteks:
- (i) pärast bilansipäeva toimuv kliendi pankrottavaliselt kinnitab, et bilansipäeval eksisteeris nõuetes ostjate vastu kahjum ja, et ettevõtte peab korrigeerima vastavate nõuete bilansilist jääkmaksumust;
 - ja
 - (ii) varade müük pärast bilansipäeva võib anda tõendeid nende neto realiseerimisväärtuse kohta bilansipäeval.
- (c) ostetud varade soetusmaksumuse kindlaksmääramine pärast bilansipäeva või enne bilansipäeva müüdüd varade laekumi kindlaksmääramine.
- (d) kasumi jagamise või preemia väljamaksete summa kindlaksmääramine pärast bilansikuupäeva juhul kui ettevõttel oli bilansipäeval selle kuupäeva eelsetest sündmustest tulenev juriidiline või faktiline kohustusteha selliseid makseid (vaata IAS 19 *Hüvitised töövõtjatele*).
- (e) pettuse või vigade avastamine, mis näitab finantsaruannete ebakorrektsust.

Bilansipäevajärgsed mittekorrigeerivad sündmused

10. ***Ettevõtte ei tohi korrigeerida oma finantsaruannetes kajastatud summad, et näidata bilansipäevajärgseid mittekorrigeerivaid sündmusi.***
11. Bilansipäevajärgse mittekorrigeeriva sündmuse näiteks on investeringute turuväärtuse langemine bilansipäeva ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahelisel ajal. Tavaliselt pole turuväärtuse langemine seotud investeringute olukorraga bilansipäeval vaid peegeldab pärastpoole tekkinud asjaolusid. Sellepärast ei korrigeeri ettevõtte oma finantsaruannetes kajastatud investeringute summasid. Samamoodi ei ajakohasta ettevõtte bilansipäeva seisuga avalikustatud informatsiooni investeringute kohta, kuigi vastavalt paragrahvile 21 võib osutada vajalikuks avalikustada lisainformatsioon.

Dividendid

12. ***Kui ettevõtte deklareerib dividende omakapitaliinstrumentide omanikele (nagu on määratletud IAS 32-s Finantsinstrumendid: Avalikustamine ja esitamine) pärast bilansipäeva, ei tohiettevõtte kajastada neid dividende kohustusena bilansipäeval.***
13. Kui dividendid deklareeritakse (see tähendab, et dividendid on vastavalt kinnitatud ja ei kuulu enam ettevõtte kaalutusõiguse alla) pärast bilansipäeva kuid enne finantsaruannete avaldamiseks kinnitamist, ei kajastata dividende kohustistena bilansipäeval kuna nad ei vasta IAS 37 kohustuse kriteeriumile. Sellised dividendid avalikustatakse finantsaruande lisades kooskõlas IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine*.

TEGEVUSE JÄTKUVUS

14. ***Ettevõtte ei tohi koostada oma finantsaruandeid tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtuvalt, kui juhtkond otsustab pärast bilansipäeva, et ta kas kavatses ettevõtte likvideerida ettevõtte või lõpetada kauplemine või äritegevuse lõpetada, või et tal ei ole ühtegi muud reaalistikku alternatiivi peale eelnimetatute.***
15. Äritegevuse tulemuste ja finantsseisundi halvenemine pärast bilansipäeva võib viidata vajadusele kaaluda, kas tegevuse jätkuvuse eeldus on endiselt asjakohane. Kui tegevuse jätkuvuse eeldus ei ole enam asjakohane, siis on selle asjaolu mõju niivõrd oluline, et see standard nõuab põhimõttelist muudatust majandusarvestuse alustes, mille lihtsalt aluste seniste aluste raames kajastatud summade korrigeerimist.
16. IAS 1 täpsustab teatud informatsiooni avalikustamise nõudeid, kui:
- (a) finantsaruanded pole koostatud tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtudes;
 - või
 - (b) juhtkond on teadlik olulistest ebakindlust põhjustavatest asjaoludest, mis on seotud sündmuste või olukordadega, mis võivad asetada märkimisväärse kahtluse ettevõtte tegevuse jätkuvuse suhtes. Sündmused või olukorrad, mille avalikustamist nõutakse, võivad tekkida pärast bilansipäeva.

▼ M5

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

Avaldamiseks heakskiitmise kuupäev

17. ***Ettevõtte peab avalikustama finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva ja isiku(d), kes on selle heakskiidu andnud. Kui ettevõtte omanikkel või teistel isikutel on õigus finantsaruandeid muuta pärast nende avaldamist, peab ettevõtte selle asjaolu avalikustama.***
18. Kasutajatele on oluline teada, millal finantsaruanded avaldamiseks heaks kiideti, kuna finantsaruanded ei peegelda pärast seda kuupäeva toimunud sündmusi.

Bilansipäeva asjaolude kohta avalikustatud informatsiooni ajakohastamine

19. ***Kui ettevõtte saab pärast bilansipäeva informatsiooni asjaolude kohta, mis eksisteerisid bilansipäeval, siis peab ettevõtte nende asjaolude kohta avalikustatud informatsiooni uue informatsiooni valduses ajakohastama.***
20. Mõnedel puhkudel peab ettevõtte ajakohasatma oma finantsaruannetes avalikustatud informatsiooni, et kajastada pärast bilansipäeva saadud informatsiooni, isegi kui see informatsioon ei mõjuta finantsaruannetes kajastatud summasid. Avalikustatud informatsioon tuleb ajakohastada näiteks juhul, kui pärast bilansipäeva saadakse tõendeid bilansipäeval eksisteerinud tingimuslikku kohustiste kohta. Lisaks kaalumisele, kas nüüd tuleks bilansis kajastada või muutma eraldi vastavalt IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad*, ajakohastab ettevõtte nende tõendite valguses ka tingimuslikku kohustiste kohta avalikustatud informatsiooni.

Bilansipäevajärgsed mittekorrigeerivad sündmused

21. ***Kui bilansipäevajärgsed mittekorrigeerivad sündmused on nii olulised, et nende avalikustamata jätmine võib mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid, mis on tehtud finantsaruannete põhjal. Seepärast peab ettevõtte avalikustama järgmise informatsiooni bilansipäevajärgsete mittekorrigeerivate sündmuste iga olulise kategooria kohta:***
- (a) *sündmuse laad;*
ja
- (b) ***hinnang selle finantsmõju kohta või märged, et sellist hinnangut pole võimalik anda.***
22. Allpool on näited bilansipäevajärgsetest mittekorrigeerivatest sündmustest, mille tulemuseks üldiselt on avalikustamine:
- (a) olulise äriühenduse loomine pärast bilansipäeva (IAS 22 *Äriühendused* nõuab sellistel puhkudel konkreetse informatsiooni avalikustamist) või olulise tütarettevõtte võõrandamine;
- (b) tegevusvaldkonna lõpetamise kavatsusest teatamine, lõpetatava tegevusvaldkonnaga seotud varade müümine või kohustiste arveldamine või siduvate kokkulepete sõlmimine selliste varade müümiseks või selliste kohustiste arveldamiseks (vaata IAS 35 *Lõpetatavad tegevusvaldkonnad*);
- (c) olulised varaostud ja -müügid või oluliste varade võõrandamine valitsuse poolt;
- (d) oluliste tootmisseadmete hävimine tulekahju tagajärjel pärast bilansipäeva;
- (e) olulistest restruktureerimistest teatamine või selle alustamine (vaata IAS 37);
- (f) olulised tehingud lihtaktsiatega ja potentsiaalsete lihtaktsiatega pärast bilansipäeva (IAS 22 *Äriühendused* nõuab ettevõttelt selliste tehingute kirjelduse avalikustamist, välja arvatud, kui sellised tehingud hõlmavad kapitaliseerimist või boonuse skeeme, aktsiatükeldamist või pöördaktsiatükeldamist, mille kõigi korrigeerimine on nõutud IAS 33 alusel);
- (g) ebatavaliselt suured varahindade või välisvaluutakurssidemuuutused pärast bilansipäeva;
- (h) pärast bilansipäeva vastu võetud või teatavaks tehtud maksumäärade või maksuseaduste muutused, mis oluliselt mõjutavad tasumisele kuuluvate ja edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustustisi (vaata IAS 12 *Tulumaks*);
- (i) oluliste siduvate kohustiste või tingimuslike kohustiste võtmine, näiteks oluliste tagatiste andmise kaudu;

ja

▼ **M5**

- (j) olulise kohtuprotsessi, mis tuleneb üksnes pärast bilansipäeva toimunud sündmustest, algatamine.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

23. *Ettevõtte rakendab seda standardit aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või pärast seda. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab seda standardit perioodile, mis algab enne 1. jaanuari 2005, avalikustab ta selle fakti.*

IAS 10 (MUUDETUD 1999) ANNULLEERIMINE

24. See standard asendab IAS 10 *Bilansipäevajärgsed sündmused*(muudetud 1999).

▼ M5

LISA

Parandused teistele teadaannetele

Selles lisas toodud parandused tuleb rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või pärast seda. Kui ettevõtte rakendab seda standardit varasemale perioodile, tuleb need parandused rakendada sellele varasemale perioodile.

- A1. IAS 22-s *Äriühendused* paragrahvi 97 parandatud järgnevalt:
97. Äriühendused, mis on jõustunud pärast bilansipäeva ja enne kui ühineva ettevõtte finantsaruanded avalikustamiseks heaks kiitmise kuupäeva, avalikustatakse kui nad on olulised ja avalikustamata jätmine võib mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid, mis on tehtud finantsaruannete alusel (vaata IAS 10 *Bilansipäevajärgsed sündmused*).
- A2. IAS 35-s *Lõpetatavad tegevusvaldkonnad* paragrahvi 32 parandatud järgnevalt:
32. Eelmises paragrahvis osutatud vara võõrandamised, kohustiste arveldamised ja siduvad müügilepingud võivad ilmned samaaegselt esmast avalikustamist põhjustava sündmusega või perioodil, mil esmane avalikustamise põhjustav sündmus toimus või hilisemal perioodil. Juhul kui mõned tegevusvaldkonna lõpetamisega seotud varad on pärast majandusaasta lõppu, kuid enne seda, kui juhatus on finantsaruanded avaldamiseks heaks kiitnud, tegelikult müüdüd või nad on ühe või mitme siduva müügilepingu objektiks, lisatakse vastavalt IAS 10-le *Bilansipäevajärgsed sündmused* finantsaruannetes paragrahvis 31 nõutud avalikustatava informatsiooni olulised ja avalikustamata jätmine võib mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid, mis on tehtud finantsaruannetealusel.
- A3. IAS 37-s *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad* Sissejuhatare paragrahvi 18 ja paragrahvi 75 on parandatud järgnevalt ja paragrahv 96 on kustutatud:
18. See standard määratleb tingimuslikku kohustise järgnevalt:
- (a) ...
75. Juhtkonna või juhatuse poolt enne bilansipäeva vastu võetud restruktureerimisotsus ei tekita bilansipäeval faktilist kohustust, välja arvatud juhul, kui ettevõtte on enne bilansipäeva:
- (a) alustanud restruktureerimiskava elluviimist;
- või
- (b) teavitanud asjaomaseid isikuid eestruktureerimiskava põhipunktidest piisavalt korrektsel viisil, et tekitada neis õigustatud ootus, et ettevõtte viib restruktureerimise ellu.
- Kui ettevõtte alustab restruktureerimiskava elluviimist või teavitab selle põhipunktidest asjaomaseid isikuid alles pärast bilansipäeva, nõuab IAS 10 *Bilansipäevajärgsed sündmused* informatsiooni avalikustamist, kui restruktureerimine on oluline ja avalikustamata jätmine võib mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid, mis on tehtud finantsaruannetealusel.
96. [Kustutatud]
- A4. Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardites, kaasa arvatud Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardites ja tõlgendustes, mis on rakendatavad detsembrist 2003 viited IAS 10 *Bilansipäevajärgsed sündmused* praegusele versioonile on parandatud IAS 10-ks *Bilansipäevajärgsed sündmused*.

▼ B

**RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 11
(MUDETUD 1993)**

Ehituslepingud

Käesoleva muudetud rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga asendatakse standard IAS 11 "Ehituslepingute arvestus", mille IASC juhatus kinnitas 1978. aastal. Muudetud standard kehtib nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1995 või pärast seda algavaid perioode.

1999. aasta mais muudeti standardiga IAS 10 "Bilansipäevajärgsed sündmused" (muudetud 1999) paragrahvi 45. Muudetud tekst jõustub standardi IAS 10 (muudetud 1999) jõustumisel, st raamatupidamise aastaaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2000 või pärast seda algavaid perioode.

▼B

SISUKORD

	Paragrahvid
Eesmärk	57
Rakendusala	57
Mõisted	58
Ehituslepingute ühendamine ja ositamine	58
Lepinguline tulu	59
Lepingulised kulutused	60
Lepingulise tulu ja kulude kajastamine	61
Eeldatavate kahjumite kajastamine	63
Hinnangute muutused	63
Avalikustatav informatsioon	63
Jõustumiskuupäev	64

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada ehituslepingutega seotud tulu ja kulutuste raamatupidamiskäsitlus. Tulenevalt ehituslepingute raames toimuva tegevuse iseloomust langevad lepingulise tegevuse alustamise ning lõpuleviimise kuupäevad üldjuhul erinevatesse arvestusperioodidesse. Seepärast on ehituslepingute arvestuse puhul põhiprobleemiks lepingulise tulu ja lepinguliste kulutuste jaotamine arvestusperioodidele, mille kestel ehitustöid tehakse. Käesolevas standardis kasutatakse finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikus sätestatud kajastamiskriteeriume, et määrata kindlaks, millal tuleb lepinguline tulu ja lepingulised kulutused kajastada vastavalt tulu ja kuludena kasumiaruandes. Standardis on esitatud ka praktilised juhised mainitud kriteeriumide rakendamiseks.

RAKENDUSALA

1. Käesolevat standardit tuleb rakendada ehituslepingute raamatupidamisarvestuses töötavate finantsaruannetes.
2. Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 11 "Ehituslepingute arvestus", mis kinnitati 1978. aastal.

MÕISTED

3. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:
 Ehitusleping on leping, mis on spetsiaalselt sõlmitud teatud varaobjekti või omavahel konstruktsiooniliselt, tehnoloogiliselt ja funktsionaalselt või lõppeesmärgi või kasutusotstarbe kaudu tihedalt seotud või vastastikku sõltuvate varaobjektide kogumi rajamiseks.
 Fikseeritud hinnaga leping on ehitusleping, kus töötavate nõustub kindlaksmääratud lepingujärgse hinnaga või fikseeritud tasuga tehtud töö ühiku eest, mille suhtes kehtivad teatud juhtudel kulutuste suurenemise sätted.
 Kulupõhine leping on ehitusleping, mille puhul töötavate hüvitatakse lubatud või muul viisil määratletud kulutused, millele lisandub teatav protsent neist kulutustest või fikseeritud tasu.
4. Ehituslepingu võib sõlmida üksiku varaobjekti, näiteks silla, hoone, tamm, torujuhtme, tee, laeva või tunneli ehitamiseks. Ehitusleping võib käsitleda ka mitme varaobjekti rajamist, mis on konstruktsiooniliselt, tehnoloogiliselt ja funktsionaalselt või lõppeesmärgi või kasutusotstarbe kaudu omavahel tihedalt seotud või vastastikku sõltuvad; sellised lepingud on näiteks lepingud rafineerimisettevõtete ja muude, keerukate tehaste või seadmete rajamiseks.
5. Käesoleva standardi kohaselt hõlmavad ehituslepingud muu hulgas:
 - a) selliste teenuste osutamise lepinguid, mis on otseselt seotud varaobjekti rajamisega, näiteks projektijuhtide ja arhitektide teenuseid käsitlevad lepingud; ning
 - b) lepinguid varaobjektide lammutamiseks või taastamiseks ning keskkonna taastamiseks pärast varaobjektide lammutamist.

▼B

6. Ehituslepinguid sõnastatakse mitmel moel, mis käesoleva standardi rakendamisel liigitatakse kas fikseeritud hinnaga lepinguteks või kulupõhisteks lepinguteks. Mõningatel ehituslepingutel võib olla nii fikseeritud hinnaga lepingu kui ka kulupõhise lepingu tunnuseid, näiteks kulupõhise lepingu puhul, milles on kokku lepitud maksimumhind. Sellistel juhtudel peab tööttevõtja lepingulise tulu ja kulude kajastamise momendi kindlaksmääramisel arvesse võtma kõiki paragrahvide 23 ja 24 tingimusi.

EHITUSLEPINGUTE ÜHENDAMINE JA OSITAMINE

7. Käesoleva standardi nõudeid rakendatakse üldjuhul iga ehituslepingu suhtes eraldi. Teatavatel juhtudel võib siiski tekkida vajadus standardi rakendamiseks üksiklepingu eraldi määratletavate osade või lepingute kogumi suhtes, et kajastada lepingu või lepingute kogumi sisu.
8. Kui leping hõlmab mitut varaobjekti, tuleks iga varaobjekti ehitust käsitada eraldi ehituslepinguna, juhul kui:
- iga varaobjekti osas on esitatud eraldi pakkumised;
 - iga varaobjekti osas toimusid eraldi läbirääkimised ning tööttevõtjal ja kliendil oli võimalik heaks kiita või tagasi lükata lepingu see osa, mis seondub konkreetse varaobjektiga; ja
 - on võimalik kindlaks teha iga varaobjektiga seotud kulutused ja tulud.
9. Ühe või mitme kliendiga sõlmitud lepingute kogumit tuleb käsitada ühe ehituslepinguna, kui:
- lepingute kogum on sõlmitud ühe paketina;
 - lepingud on sedavõrd tihedalt vastastikku seotud, et sisuliselt moodustavad need osa ühest üldise kasumimääraga projektist; ja
 - lepinguid täidetakse samaaegselt või üksteise järel.
10. Lepinguga võib ette näha täiendava varaobjekti rajamise kliendi soovi korral või lepingut võib muuta, lisades täiendava varaobjekti rajamise. Täiendava varaobjekti ehitust tuleb käsitada eraldi ehituslepinguna, kui:
- see varaobjekt erineb konstruktsiooniliselt, tehnoloogiliselt ja funktsionaalselt oluliselt algse lepinguga hõlmatud varaobjektist või -objektidest; või
 - selle varaobjekti hind lepitakse kokku algset lepingujärgset hinda arvesse võtmata.

LEPINGULINE TULU

11. Lepinguline tulu hõlmab:
- lepingus kokku lepitud esialgse tulu summat; ja
 - muudatusi lepingulistes töödes, hüvitusnõudeid ja ergutustasusid:
 - määral, mil on tõenäoline, et nendega kaasneb tulu; ja
 - neid on võimalik usaldusväärselt mõõta.
12. Lepingulist tulu mõõdetakse saadud või saadava tasu õiglase väärtuse alusel. Lepingulise tulu mõõtmist mõjutavad mitmed tingimuslikud asjaolud, mis sõltuvad tulevikus toimuvate sündmuste tagajärgedest. Hinnanguid on sageli tarvis muuta pärast sündmuste toimumist ja tingimuste selgumist. Seepärast võib lepingulise tulu suurus periooditi suureneva või väheneda. Näiteks:
- tööttevõtja ja klient võivad algse lepingu sõlmimise perioodile järgneval perioodil kokku leppida muudatustes või hüvitusnõuetes, mis suurendavad või vähendavad lepingulist tulu;
 - fikseeritud hinnaga lepingus sätestatud tulu võib kulutuste suurenemise sätestet tulenevalt suureneva;
 - lepinguline tulu võib väheneda trahvide tõttu, mis tulenevad tööttevõtja hilinemistest lepingu täitmisel; või
 - kui fikseeritud hinnaga lepingus sisaldub fikseeritud hind tööühiku kohta, suureneb lepinguline tulu ühikute arvu suurenemisel.
13. Muudatus on kliendipoolne juhul lepingu alusel tehtava töö ulatuse muutmiseks. Muudatuse tulemuseks võib olla lepingulise tulu suurenemine või vähenemine. Näited muudatustest on varaobjekti spetsifikatsioonide või konstruktsiooni muutmise või lepingu kestvuse muutmise. Muudatused võetakse lepingulise tulu määramisel arvesse juhul, kui:
- on tõenäoline, et klient kiidab muudatuse ja sellest tuleneva tulu suuruse heaks; ja
 - tulu suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

▼B

14. Hüvitisnõue on summa, mille tasumist tööettevõtja nõuab kliendilt või kolmandalt isikult hüvitisena lepingu hinnas mittedisaldavate kulutuste eest. Hüvitisnõue võib tekkida näiteks kliendi põhjustatud viivitustest, vigadest spetsifikatsioonides või konstruktsioonis ning lepingujärgse töö muudatuste vaidlustamisest. Hüvitisnõuetest saadava tulu mõõtmise osas valitseb suur ebakindlus ning sageli oleneb see läbirääkimiste tulemustest. Seepärast lisatakse hüvitisnõuded lepingulisele tulule üksnes juhul, kui:
- läbirääkimised on jõudnud sellisesse etappi, et hüvitisnõude tunnustamine kliendi poolt on tõenäoline; ja
 - summat, mida klient tõenäoliselt tunnustab, on võimalik usaldusväärselt mõõta.
15. Ergutustasud on täiendavad summad, mida tööettevõtjale makstakse kindlaksmääratud tulemusnäitajate saavutamise või ületamise korral. Näiteks võib leping sätestada tööettevõtjale ergutustasu lepingu ennetähtaegse täitmise eest. Ergutustasud kaasatakse lepingulise tulu arvestusse, kui:
- lepingu täitmine on jõudnud sellisesse faasi, et kindlaksmääratud tulemusnäitajate saavutamine või ületamine on tõenäoline; ja
 - ergutustasu suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

LEPINGULISED KULUTUSED

16. Lepingulised kulutused hõlmavad:
- konkreetselt lepinguga otseselt seotud kulutusi;
 - kulutusi, mis on seostatavad lepingulise tegevusega üldiselt ning mida on võimalik lepingule jaotada; ja
 - selliseid muid kulutusi, mis konkreetsete lepingutingimuste kohaselt kuuluvad kliendi poolt hüvitamisele.
17. Konkreetse lepinguga otseselt seotud kulutused on muu hulgas:
- objekti tööjõu kulutused, sealhulgas objekti järelevalve;
 - kulutused ehituses kasutatavatele materjalidele;
 - lepinguga seoses kasutatavate seadmete ja masinate amortisatsioon;
 - kulutused seadmete, masinate ja materjalide transportimiseks lepinguobjektile ja tagasi;
 - kulutused seadmete ja masinate rentimiseks;
 - kulutused lepinguga otseselt seotud projekteerimisele ja tehnilisele abile;
 - hinnangulised kulutused ehitusvigade parandamisele ja garantiitöödele, sealhulgas eeldatavad garantiikulutused; ning
 - kolmandate isikute poolsed hüvitisnõuded.
- Neid kulutusi võib vahendada mis tahes juhusliku tulu arvelt, mis ei kuulu lepingulise tulu alla, näiteks tulu ülejäänud materjalide ning seadmete ja masinate võõrandamisest pärast lepingu lõppu.
18. Kulutused, mis on seostatavad lepingulise tegevusega üldiselt ning mida on võimalik konkreetsetele lepingutele jaotada, hõlmavad muu hulgas:
- kindlustust;
 - kulutusi konkreetse lepinguga otseselt mitteseotud projekteerimisele ja tehnilisele abile; ja
 - ehituse üldkulud.
- Need kulutused jaotatakse süstemaatiliste ja ratsionaalsete meetodite alusel, mida rakendatakse järjepidevalt kõikide ühelaadsete kulutuste suhtes. Jaotamisel lähtutakse ehitustegevuse tavalisest mahust. Ehituse üldkulud hõlmavad näiteks kulutusi ehitustöötajate palgaandmestiku koostamiseks ja töötlemiseks. Kulutused, mis on seostatavad lepingulise tegevusega üldiselt ning mida on võimalik jaotada konkreetsetele lepingutele, hõlmavad ka laenukasutuse kulutusi, kui tööettevõtja kasutab standardiga IAS 23 "Laenukasutuse kulutused" lubatud alternatiivkäsitlust.
19. Kulutused, mis konkreetsete lepingutingimuste kohaselt kuuluvad tasumisele kliendi poolt, võivad sisaldada mõningaid üldisi halduskulutusi ja arenduskulutusi, mille hüvitamine on sätestatud lepingutingimustes.
20. Kulutused, mida ei ole võimalik seostada lepingulise tegevusega või lepingule jaotada, jäetakse ehituslepingu kulutustest välja. Sellised kulutused hõlmavad:
- üldisi halduskulutusi, mille hüvitamine ei ole lepinguga ette nähtud;
 - müügikulutusi;

▼B

- c) uurimistegevuse- ja arenduskulutusi, mille hüvitamine ei ole lepinguga ette nähtud; ja
 - d) nende (üleliigsete) seadmete ja masinate amortisatsiooni, mida ei kasutata seoses konkreetse lepinguga.
21. Lepingulised kulutused sisaldavad kulutusi, mis on seostatavad lepinguga alates lepingu sõlmimise kuupäevast kuni lepingu lõpliku täitmise kuupäevani. Samas kulutused, mis on lepinguga otseselt seotud ning mis tehakse lepingu sõlmimiseks, arvatakse samuti lepinguliste kulutuste hulka, kui neid on võimalik eraldi määratleda ja usaldusväärselt mõõta ning lepingu sõlmimine on tõenäoline. Kui lepingu sõlmimiseks tehtud kulutused kajastatakse kuluna perioodil, mil need tehakse, ei arvata neid lepinguliste kulutuste hulka, kui leping sõlmitakse hilisemal perioodil.

LEPINGULISE TULU JA KULUDE KAJASTAMINE

22. Kui ehituslepingu tulemust on võimalik usaldusväärselt hinnata, kajastatakse ehituslepinguga seotud lepinguline tulu ja lepingulised kulutused vastavalt tulu ja kuluna lähtuvalt lepingulise tegevuse valmidusastmest bilansipäeval. Ehituslepingust eeldatavalt tulenev kahjum kajastatakse koheselt kuluna vastavalt paragrahvile 36.
23. Fikseeritud hinnaga lepingu puhul on ehituslepingu tulemust võimalik usaldusväärselt hinnata, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:
- a) lepingulise tulu kogusummat on võimalik usaldusväärselt mõõta;
 - b) on tõenäoline, et ettevõtte saab lepingust tulenevalt majanduslikku kasu;
 - c) nii lepingu täitmise lõpuleviimiseks vajalikke kulutusi kui ka lepingu täitmise staadiumi bilansipäeval on võimalik usaldusväärselt mõõta; ja
 - d) lepinguga seostatavad lepingulised kulutused on selgelt määratletavad ning usaldusväärselt mõõdetavad, nii et tegelikke lepingulisi kulutusi on võimalik võrrelda varasemate hinnangutega.
24. Kulupõhise lepingu puhul on ehituslepingu tulemusi võimalik usaldusväärselt hinnata, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:
- a) on tõenäoline, et ettevõtte saab lepingust tulenevalt majanduslikku kasu; ja
 - b) lepinguga seostatavad lepingulised kulutused on selgelt määratletavad ja usaldusväärselt mõõdetavad, olenemata sellest, kas need kuuluvad konkreetsete sätete alusel hüvitamisele või mitte.
25. Tulu ja kulu kajastamist lähtuvalt lepingu täitmise staadiumist nimetatakse sageli valmidusastme meetodiks. Selle meetodi kohaselt vastandatakse lepinguline tulu valmidusastmeni jõudmiseks tehtud lepinguliste kulutustega, mille tulemusena esitatakse tulu, kulud ja kasum proportsionaalselt tehtud töö mahuga. Meetod annab kasulikke teavet perioodi jooksul toimunud lepingulise tegevuse ja saavutatud tulemuste kohta.
26. Valmidusastme meetodi kohaselt kajastatakse lepinguline tulu tuluna nende arvestusperioodide kasumiaruannetes, mille kestel töö tehakse. Lepingulised kulutused kajastatakse üldjuhul kuluna nende arvestusperioodide kasumiaruannetes, mille kestel asjaomane töö tehakse. Samas kajastatakse eeldatavad lepingu kogutulu ületavad lepingulised kulutused koheselt kuluna vastavalt paragrahvile 36.
27. Tööettevõtja võib olla teinud lepingulisi kulutusi, mis on seotud tulevase lepingujärgse tegevusega. Sellised lepingulised kulutused kajastatakse varana, kui on tõenäoline, et need kaetakse. Kõnealused kulutused väljendavad kliendi poolt tasumisele kuuluvat summat ning kajastatakse sageli poolelioleva lepingujärgse tööna.
28. Ehituslepingu tulemusi on võimalik usaldusväärselt hinnata üksnes juhul, kui on tõenäoline, et ettevõtte saab lepingust tulenevalt majanduslikku kasu. Kui aga juba lepingulise tulu hulka arvatud ning kasumiaruandes kajastatud summa laekumine on ebakindel, kajastatakse mittelaekuv summa või summa, mille katmine ei ole enam tõenäoline, kuluna, mitte lepingulise tulu korrigeerimisena.
29. Ettevõttel on üldjuhul võimalik teha usaldusväärsed hinnanguid pärast seda, kui ta on sõlminud lepingu, milles sätestatakse:
- a) kõikide osapoolte täitmisele pööratavad õigused seoses rajatava varaobjektiga;
 - b) vastastikku makstavad tasud; ja
 - c) arveldamise viis ja tingimused.

▼B

Üldjuhul peab ettevõtte olema ka tõhus sisemine eelarvestus- ja aruandlussüsteem. Lepingu täitmise edenedes vaatab ettevõtte läbi ning vajadusel muudab lepingulise tulu ja lepinguliste kulutuste hinnanguid. Taasläbivaatamise vajalikkus ei ole tingimata märgiks, et lepingu tulemusi ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata.

30. Lepingu valmidusastet võib kindlaks määrata mitmel erineval viisil. Ettevõtte kasutab meetodit, mis võimaldab tehtud tööd usaldusväärselt mõõta. Olenevalt lepingu iseloomust võivad meetodid tugineda:
- osatahtsusele, mille seni tehtud tööga seotud lepingulised kulutused moodustavad hinnangulistest lepingulistest kogukulutustest;
 - tehtud töö kaardistamisele; või
 - lepingujärgse töö füüsilisele (tegelikule) valmidusele.
- Klientidelt saadud kumulatiivsed vahemaksed ja ettemaksed ei kajasta sageli tehtud tööd.
31. Kui valmidusaste määratakse kindlaks seni tehtud lepinguliste kulutuste järgi, arvatakse viimaste hulka üksnes tehtud tööd peegeldavad lepingulised kulutused. Välja jäetakse näiteks järgmised lepingulised kulutused:
- lepingulised kulutused, mis seonduvad tulevase lepingujärgse tegevusega, näiteks lepinguobjektile toimetatud või lepinguga seoses kasutamiseks ettenähtud materjalid, mida ei ole veel lepingu täitmise raames paigaldatud, kasutatud või rakendatud, välja arvatud juhul, kui materjalid on toodetud spetsiaalselt selle lepingu jaoks; ja
 - ettemaksed alltöövõtjatele alltöövõtulepingute alusel tehtava töö eest.
32. Kui ehituslepingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata:
- kajastatakse tulu üksnes sel määral, mil tehtud lepingulised kulutused on tõenäoliselt kaetavad; ja
 - kajastatakse lepingulised kulutused kuluna sellel perioodil, mil need on tehtud.
- Ehituslepingust eeldatavalt tulenev kahjum kajastatakse koheselt kuluna vastavalt paragrahvile 36.
33. Lepingu täitmise varajastes staadiumides ei ole sageli võimalik lepingu tulemusi usaldusväärselt hinnata. Siiski võib olla tõenäoline, et ettevõtte tehtud lepingulised kulutused kaetakse. Seepärast kajastatakse lepinguline tulu üksnes nende kulutuste ulatuses, mis on tõenäoliselt kaetavad. Kuna lepingu tulemusi ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, kasumit ei kajastata. Kuigi lepingu tulemusi ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, võib siiski olla tõenäoline, et lepingulised kogukulutused ületavad lepingulist kogutulu. Sellistel juhtudel kajastatakse eeldatavad lepingulist kogutulu ületavad lepingulised kulutused koheselt kuluna vastavalt paragrahvile 36.
34. Lepingulised kulutused, mille katmine ei ole tõenäoline, kajastatakse koheselt kuluna. Näited olukordadest, kus tehtud lepinguliste kulutuste kaetavus võib olla ebatõenäoline ning võib osutada vajalikuks lepinguliste kulutuste kohene kajastamine kuluna, on muu hulgas lepingud:
- mis ei ole täielikult täitmisele pööratavad, st nende kehtivus on tõsiselt vaieldav;
 - mille täitmine oleneb käimasoleva kohtuvaidluse või seadusandliku tegevuse tulemustest;
 - mis seonduvad varaga, mis kuulub tõenäoliselt arestimisele või sundvõõrandamisele;
 - mille puhul klient ei suuda oma kohustusi täita; või
 - mille puhul tööettevõtja ei suuda lepingut lõpuni täita või täita oma lepingujärgseid kohustusi.
35. Kui ebakindlaid asjaolusid, mille tõttu ei olnud lepingu tulemusi võimalik usaldusväärselt hinnata, enam ei ole, tuleb ehituslepinguga seotud tulu ja kulud kajastada vastavalt paragrahvile 22, mitte paragrahvile 32.

ARVATAVA KAHJUMI KAJASTAMINE

36. Kui on tõenäoline, et lepingulised kogukulutused ületavad kogutulu, tuleb eeldatav kahjum koheselt kuluna kajastada.
37. Kõnealuse kahjumi summa kindlaksmääramisel ei võeta arvesse:
- kas lepinguline töö on alanud või mitte;
 - lepingulise tegevuse valmidusastet; ega
 - sellistest teistest lepingutest eeldatavalt teenitavate kasumite summat, mida ei käsitleta ühe ehituslepinguna vastavalt paragrahvile 9.

▼B

HINNANGUTE MUUTUSED

38. Valmidusastme meetodit rakendatakse kumulatiivselt igal arvestusperioodil lepingulise tulu ja kulutuste jooksvate hinnangute suhtes. Seepärast loetakse lepingulise tulu või lepinguliste kulutuste hinnangu muutuse mõju või lepingu tulemuste hinnangu muutuse mõju raamatupidamisliku hinnangu muutuseks (vt IAS 8 "Perioodi ►M5 kasum või kahjum ◄, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites"). Muudetud hinnanguid kasutatakse muudatuse tegemise perioodi ja järgnevatel perioodidel kasu-aruannetes kajastatava tulu ja kulude summa kindlaksmääramiseks.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

39. Ettevõtte peab avalikustama:
- perioodi tuluna kajastatud lepingulise tulu summa;
 - perioodil kajastatud lepingulise tulu kindlaksmääramiseks kasutatud meetodid; ja
 - pooleliolevate lepingute valmidusastme kindlaksmääramiseks kasutatud meetodid.
40. Ettevõtte peab bilansipäeva seisuga avalikustama pooleliolevate lepingute kohta järgmised andmed:
- bilansipäevaks tehtud kulutuste ja kajastatud kasumi (miinus kajastatud kahjum) koondsummad;
 - saadud ettemaksete summa; ja
 - kinnipidamiste summa.
41. Kinnipidamised on kumulatiivsete arvlemiste summad, mida ei maksta enne lepingus sätestatud tingimuste täitmist või vigade parandamist. Kumulatiivsete arvlemiste summad on summad, mis esitatakse arvetena lepingulise töö täitmise eest, olenemata sellest, kas klient on need tasunud. Ettemaksed on summad, mille tööettevõtja on saanud enne vastava töö tegemist.
42. Ettevõtte peab esitama:
- klieentidelt lepingulise töö eest saadaoleva brutosumma varana; ja
 - klieentidele lepingulise töö eest võlgnetava brutosumma kohustisena.
43. Klieentidelt lepingulise töö eest saadaolev brutosumma sisaldab järgmist:
- tehtud kulutused pluss kajastatud kasumid; millest lahutatakse
 - kajastatud kahjumite ja kumulatiivsete arvlemiste summa
- kõikide pooleliolevate lepingute kohta, mille puhul tehtud kulutused pluss kajastatud kasumid (miinus kajastatud kahjumid) ületavad esitatud vahearvete summat.
44. Klieentidele lepingulise töö eest võlgnetav brutosumma sisaldab järgmist:
- tehtud kulutused pluss kajastatud kasum; millest lahutatakse
 - kajastatud kahjumite ja kumulatiivsete arvlemiste summa
- kõikide pooleliolevate lepingute kohta, mille puhul kumulatiivsete arvlemiste summad ületavad tehtud kulutuste ja kajastatud kasumite summat (miinus kajastatud kahjumid).
45. Ettevõtte avalikustab mis tahes tingimuslikud kohustised ja tingimusliku vara vastavalt standardile IAS 37 "Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad". Tingimuslikud kohustised ja tingimuslik vara võivad tekkida näiteks garantiikulutustest, hüvitusnõuetest, trahvidest või võimalikest kahjumitest.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

46. Käesolev rahvusvaheline raamatupidamisstandard kehtib nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1995 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 12

(MUUDETUD 2000)

▼ **B****Tulumaks**

1996. aasta oktoobris võttis IASC juhatus vastu muudetud standardi IAS 12 "Tulumaks" (muudetud 1996), millega asendati standard IAS 12 "Tulumaksu arvestus" (ümber kujundatud 1994). Kõnealune muudetud standard jõustus finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1998 või pärast seda algavaid perioode.

1999. aasta mais muudeti standardiga IAS 10 "Bilansipäevajärgsed sündmused" (muudetud 1999) paragrahvi 88. Muudetud tekst jõustus raamatupidamise aastaaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2000 või pärast seda algavaid perioode.

2000. aasta aprillis muudeti paragrahvi 20, paragrahvi 62 punkti a ja paragrahvi 64 ning lisa A paragrahve A10, A11 ja B8, et uuendada viiteid ja terminoloogiat seoses standardi IAS 40 "Kinnisvarainvesteeringud" väljaandmisega.

2000. aasta oktoobris kiitis IASC juhatus heaks standardi IAS 12 muudatused, millega lisati paragrahvid 52 A, 52B, 65 A, paragrahvi 81 punkt i, paragrahvid 82 A, 87 A, 87B, 87C ja 91 ning jäeti välja paragrahvid 3 ja 50. Kõnealuste piiratud muudatustega täpsustati dividendidega kaasneva tulumaksu raamatupidamiskäsitlust. Muudetud tekst jõustus raamatupidamise aastaaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2001 või pärast seda algavaid perioode.

Standardiga IAS 12 on seotud järgmised SIC tõlgendused:

- SIC-21: "Tulumaks – ümberhinnatud mitteamortiseeritavate varade katmine" ja
- SIC-25: "Tulumaks – ettevõtte või selle omanike maksustaatus muutused."

SISSEJUHATUS

Käesoleva standardiga (edaspidi "IAS 12 (muudetud)") asendatakse standard IAS 12 "Tulumaksu arvestus" (edaspidi "esialgne IAS 12"). Standardit IAS 12 (muudetud) rakendatakse 1. jaanuaril 1998 või pärast seda algavate arvestusperioodide suhtes. Põhilised muutused võrreldes esialgse standardiga IAS 12 on järgmised:

1. Esialgse standardi IAS 12 kohaselt peab ettevõtte kasutama edasilükkunud maksu arvestamisel kas edasilükkamismeetodit või kohustise meetodit, mida vahel tuntakse ka kasumiaruande kohustise meetodina. Standardi IAS 12 (muudetud) kohaselt on edasilükkamismeetodi kasutamine keelatud ja nõutakse teistsugust kohustise meetodit, mida vahel tuntakse ka bilansilise kohustise meetodina.

Kasumiaruande kohustise meetodi puhul keskendutakse ajastuse erinevustele, samal ajal kui bilansilise kohustise meetodi puhul keskendutakse ajutistele erinevustele. Ajastuse erinevused on erinevused maksustatava kasumi ja raamatupidamisliku kasumi vahel, mis tekivad ühel perioodil ning tühistuvad ühe või mitme järgneva perioodi jooksul. Ajutised erinevused on erinevused vara või kohustise maksustamisbaasi ja bilansilise maksumuse vahel. Vara või kohustise maksustamisbaas on kõnealuse vara või kohustise maksustamisel arvessevõetav summa.

Kõik ajastuse erinevused on ajutised erinevused. Ajutised erinevused tekivad ka järgmistel juhtudel, millest ajastuse erinevusi ei teki (kuigi esialgses standardis IAS 12 käsitleti neid samuti nagu tehinguid, mis tekitavad ajastuse erinevusi):

- a) tütarettevõtted, sidusettevõtted või ühisettevõtmised ei ole jaotanud emaettevõttele või investorile kogu oma kasumit;
- b) varad hinnatakse ümber ja maksustamisel ei tehta samaväärses mahus korrigeerimisi ning
- c) äriühenduse soetusmaksumus jaotatakse omandatud eristatavatele varaobjektidele ja üle võetud kohustistele lähtuvalt nende õiglastest väärtustest, kuid maksuarvestuse jaoks selliseid korrigeerimisi ei tehta.

▼ **M3**▼ **M5**

Esineb ka taolisi ajutisi erinevusi, mis ei ole ajastuse erinevused, näiteks ajutised erinevused, mis tekivad järgmistel juhtudel:

- a) majandusüksuse mittemonetaarsed varad ja kohustused mõõdetakse arvestusvaluutas, kuid maksustatav kasum või maksukahjum (ning seega ka mittemonetaarsete varade või kohustuste maksustamisbaas) määratakse erinevas valuutas;

▼B

- b) mittemonetaarseid varasid ja kohustisi korrigeeritakse vastavalt standardile IAS 29 "Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades" või
 - c) vara või kohustise bilansiline maksumus esmasel arvele võtmisel erineb selle algsest maksustamisbaasist.
2. Esialgne IAS 12 lubas ettevõttel edasilükkunud tulumaksu varasid ja -kohustisi mitte kajastada, kui olid põhjendatud tõendid selle kohta, et ajastuse erinevused märkimisväärse ajaperioodi jooksul tulevikus ei tühistu. Standardiga IAS 12 (muudetud) nähakse ette, et ettevõtte peab kajastama kõikidest ajutistest erinevustest tulenevat edasilükkunud tulumaksu kohustist või (teatavatel tingimustel) edasilükkunud tulumaksu vara, välja arvatud teatavatel allpool esitatud erandjuhtudel.
3. Esialgse standardiga IAS 12 nõuti järgmist:
- a) ajastuse erinevustest tulenevaid edasilükkunud tulumaksu varasid tuleb kajastada siis, kui võib põhjendatult eeldada, et need realiseeruvad, ning
 - b) maksukahjumitest tulenevaid edasilükkunud tulumaksu varasid kajastatakse varana ainult juhul, kui ei eksisteeri põhjendatud kahtlust, et maksustatav tulu tulevikus ei ole kahjumist tulenenud maksueelise realiseerimiseks piisav. Esialgne standard IAS 12 lubas (kuid ei nõudnud) tulumaksu kahjumist tulenenud tulevase kasu kajastamise edasilükkamist kuni selle realiseerimiseni.

Standardiga IAS 12 (muudetud) on ette nähtud, et edasilükkunud tulumaksu varasid kajastatakse juhul, kui on tõenäoline selliste maksustatavate kasumite tekkimine, mille arvel on võimalik edasilükkunud tulumaksu varasid kasutada. Ettevõtte, millel on varem esinenud maksukahjumeid, kajastab edasilükkunud tulumaksu vara ainult selles ulatuses, milles ettevõttel on piisavalt maksustatavaid ajutisi erinevusi või on olemas muid veenvaid tõendeid selle kohta, et tulevikus tekib piisav maksustatav kasum.

4. Erandina paragrahvis 2 kehtestatud üldnõudest keelab standard IAS 12 (muudetud) edasilükkunud tulumaksu kohustiste ja varade kajastamise olukorras, mis on tingitud sellistest varadest või kohustistest, mille bilansiline maksumus esmasel arvele võtmisel erineb nende esialgsest maksustamisbaasist. Kuna sellega ei kaasne ajastuse erinevusi, siis esialgse standardi IAS 12 kohaselt ei tekkinud ka edasilükkunud tulumaksu varasid ega kohustisi.
5. Esialgse standardiga IAS 12 nähti ette, et tütarettevõtete või sidusettevõtete jaotamata kasumitelt makstavat tulumaksu peab kajastama, välja arvatud juhul, kui võib põhjendatult eeldada, et need kasumid jäävad jaotamata või ei tekita jaotamine maksukohustist. Standard IAS 12 (muudetud) keelab selliste edasilükkunud tulumaksu kohustiste (ja nendega seotud kumulatiivsetest kursierinevustest tulenevate kohustiste) kajastamise sel määral, mil:
- a) emaaettevõtte, investor või ühisettevõtja suudab kontrollida ajutise erinevuse tühistumise ajastamist ja
 - b) on tõenäoline, et ajutine erinevus ei tühistu lähemas tulevikus.

Kui selle keelu tulemusena ei kajastu ühtegi edasilükkunud tulumaksu kohustist, nähakse standardiga IAS 12 (muudetud) ette, et ettevõtte peab avalikustama asjaomaste ajutiste erinevuste kogusumma.

▼M3

6. Algne standard IAS 12 ei viidanud selgesõnaliselt äriühenduste korral tehtavatele õiglase väärtuse korrigeerimistele. Sellised korrigeerimised tekitavad ajutisi erinevusi ja standardiga IAS 12 (muudetud) nõutud, et majandusüksus kajastaks tekkivaid edasilükkunud tulumaksu kohustisi või (arvestades kajastamise tõenäosuse kriteeriumit) edasilükkunud tulumaksu vara koos vastava mõjuga firmaväärtuse suuruse määramisele või mistahes omandaja osaluse ülejäägi määramisel omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega. Samas keelab IAS 12 (muudetud) algsest firmaväärtuse kajastamisest tekkinud edasilükkunud tulumaksu kohustise kajastamise.

▼B

7. Esialgse IAS 12 kohaselt ettevõtte võis kajastada, kuid ei pidanud kajastama varade ümberhindamisega seotud edasilükkunud tulumaksu kohustist. Standardiga IAS 12 (muudetud) nähakse ette, et ettevõtte peab kajastama varade ümberhindamisega seotud edasilükkunud tulumaksu kohustise.

▼B

8. Teatavate varade või kohustiste bilansilise maksumuse katmise tagajärg maksustamise osas võib sõltuda katmise või tasumise viisidest, näiteks:
- a) mõnedes riikides on kapitali kasvutulu maksumäär erinev, võrreldes muu maksustatava tuluga; ja
 - b) mõnedes riikides on maksustamise eesmärgil mahaarvatav summa vara müümise korral suurem, võrreldes amortisatsioonina mahaarvatavast summast.

Esialgne IAS 12 ei sisaldanud selliste edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste mõõtmist käsitlevaid juhiseid. Standardiga IAS 12 (muudetud) on ette nähtud, et edasilükkunud tulumaksu kohustiste ja edasilükkunud tulumaksu vara mõõtmine peab põhinema ettevõtte eeldatava varade või kohustiste bilansiliste maksumuste katmise või tasumise viisiga kaasneval tulumaksul.

▼M3

9. Algne standard IAS 12 ei määratlenud selgesõnaliselt seda, kas edasilükkunud tulumaksu vara ja kohustisi võib diskonteerida. IAS 12 (muudetud) keelab edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste diskonteerimise. Standardi IFRS 3 *Äriühendused* paragrahv B16(i) keelab äriühenduses omandatud edasilükkunud tulumaksu vara ja ülevõetud edasilükkunud tulumaksu kohustiste diskonteerimise.

▼B

10. Esialgses standardis IAS 12 ei määratletud, kas ettevõtte peab edasilükkunud tulumaksu saldosisid liigitama lühi- või pikaajalisteks varadeks ja kohustisteks. Standardiga IAS 12 (muudetud) nähakse ette, et ettevõtte, mis kasutab lühi- ja pikaajalise eristust, ei tohiks liigitada edasilükkunud tulumaksu vara ja kohustisi lühiajalisteks.
11. Esialgses standardis IAS 12 oli märgitud, et edasilükkunud tulumaksu deebet- ja kreditsaldod võib saldeerida. Standardis IAS 12 (muudetud) on kehtestatud rangemad saldeerimistingimused, mis põhinevad suuresti tingimustel, mis on kehtestatud finantsvaradele ja -kohustistele standardiga IAS 32 "Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine".
12. Esialgses standardis IAS 12 nõuti tulumaksu kulu ja raamatupidamisliku kasumi vahelise suhte avalikustamist, kui see ei selgu aruandva ettevõtte riigis kehtivate maksumäärade kaudu. Standard IAS 12 (muudetud) nõuab informatsiooni avalikustamist kas ühel või mõlemal järgmisel kujul:
- i) maksukulu (-tulu) ja rakendatava(te) maksumäära(de)ga korrutatud raamatupidamisliku kasumi arvuline võrdlus või
 - ii) keskmise tegeliku maksumäära ja rakendatava maksumäära arvuline võrdlus.
- Samuti nõuab standard IAS 12 (muudetud) selgitusi rakendatava(te) maksumäära(de) muutuste kohta, võrreldes eelmise aruandeperioodiga.
13. Standardiga IAS 12 (muudetud) kehtestatud uued avalikustamissoodused hõlmavad järgmist:
- a) iga ajutise erinevuse liigi osas kasutamata maksukahjumid ja kasutamata maksukrediidid:
 - i) kajastatud edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste summa ja
 - ii) kasumiaruandes kajastatud edasilükkunud tulumaksu tulu või kulu summa, kui sellest ei ole võimalik bilansis kajastatud summade muutuste alusel aru saada;
 - b) lõpetatud tegevusvaldkondade osas tulumaksu kulu, mis on seotud järgmiste asjaoludega:
 - i) tegevuse lõpetamisega kaasnev kasum või kahjum ja
 - ii) lõpetatud tegevusvaldkonna tavategevuse kasum või kahjum ja
 - c) edasilükkunud tulumaksu vara summa ja selle kajastamist toetav tõendusmaterjal, kui:
 - i) edasilükkunud tulumaksu vara kasutamine sõltub tulevastest maksustavatest kasumitest, mis ületavad olemasolevate maksustavate ajutiste erinevuste tühistumisest saadavad kasumid, ja
 - ii) ettevõtte on kandnud jooksva või eelneval perioodil kahjumit maksupiirkonnas, millega on seotud edasilükkunud tulumaksu varad.

▼B

SISUKORD

	Paragrahvid
Eesmärk	69
Rakendusala	70
Mõisted	70
Maksustamisbaas	71
Tasumisele kuuluva tulumaksu kohustiste ja varade kajastamine	72
Edasilükkunud tulumaksu kohustiste ja varade kajastamine	72
Maksustatavad ajutised erinevused	72
Äriühendused	74
Õiglasest väärtuses arvele võetud varad	74
Firmaväärtus	74
Vara või kohustise esmane arvelevõtmine	75
Mahaarvatavad ajutised erinevused	75
Negatiivne firmaväärtus	78
Vara või kohustise esmane arvelevõtmine	78
Kasutamata maksukahjumid ja kasutamata maksukrediidid	78
Bilansis kajastamata edasilükkunud tulumaksu varade ümberhindamine	79
Investeeringud tütarettevõttesse, filiaalidesse ja sidusettevõttesse ning osalus ühisettevõtmistes	79
Mõõtmine	80
Tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu kajastamine	83
Kasumiaruanne	83
Otse omakapitalis krediteeritud või debiteeritud objektid	83
Äriühendusest tulenev edasilükkunud tulumaks	85
Esitusviis	86
Tulumaksuvarad ja -kohustised	86
Saldeerimine	86
Tulumaksu kulu	87
Tavategevuse kasumi või kahjumiga seotud tulumaksu kulu (või tulu)	87
Välisriigis tekkinud edasilükkunud tulumaksu kohustiste või varade valuutakursside vahe	87
Avalikustatav informatsioon	87
Jõustumiskuupäev	90

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada tulumaksu raamatupidamiskäsitlus. Tulumaksu arvestamise puhul on põhiküsimuseks, kuidas arvestada järgmiste juhtudega kaasnevaid tasumisele kuuluvat ja tulevast tulumaksu:

- ettevõtte bilansis kajastatud varade (kohustiste) bilansilise maksumuse katmine (tasumine) tulevikus ja
- aruandeperioodi tehingud ja muud sündmused, mis on kajastatud ettevõtte finantsaruannetes.

Vara või kohustise kajastamisel on iseenesestmõistetav, et aruandev ettevõtte kavatseb selle vara või kohustise bilansilise maksumuse kas katta või tasuda. Kui on tõenäoline, et sellise bilansilise maksumuse katmine või tasumine suurendab (vähendab) ettevõtte tulevast tulumaksu võrreldes sellega, kui bilansilise maksumuse katmise või tasumisega maksukohustusi ei kaasneks, nõutakse käesolevas standardis, et ettevõtte peab kajastama edasilükkunud tulumaksu kohustist (edasilükkunud tulumaksu vara), välja arvatud vähestel erandjuhtudel.

▼ **M3**

Käesolev standard nõuab, et majandusüksus arvestaks tehingute ja teiste sündmustega kaasnevaid maksumõjusid samamoodi nagu tehinguid ja teisi sündmusi endid. Seega kajastatakse kasumiaruandes kõikide seal kajastatud tehingute või teiste sündmustega seotud maksumõjud. Kõikide otse omakapitalis kajastatud tehingute ja teiste sündmuste puhul kajastatakse otse omakapitalis tehingute ja muude sündmustega seotud maksumõjud. Samaselt mõjutab edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste kajastamine äriühenduste puhul sellest äriühendusest tekkivat firmaväärtust või omandaja osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega.

▼ **B**

Käesolevas standardis käsitletakse ka kasutamata maksukahjumitest või kasutamata maksukrediitidest tulenevate edasilükkunud tulumaksu varade kajastamist, tulumaksu esitamist finantsaruannetes ja tulumaksuga seotud informatsiooni avalikustamist.

RAKENDUSALA

1. Käesolevat standardit rakendatakse tulumaksu arvestamisel.
2. Käesoleva standardi rakendamisel käsitletakse tulumaksuna kõiki maksustatavat kasumit põhinevaid kohalikke ja välismaised makse. Tulumaks hõlmab ka selliseid makse nagu näiteks kinnipeetavad maksud, mida tütar- või sidusettevõtte või ühissettevõtmine tasuvad aruandvale ettevõttele jaotatavatelt dividendidelt.
3. (Välja jäetud)
4. Käesolevas standardis ei käsitleta sihtfinantseerimise (vt IAS 20 "Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine") ega investeeringutega kaasnevate maksukrediitide arvestamise meetodeid. Sellegipoolest käsitletakse käesolevas standardis sellistest sihtfinantseerimistest ja investeeringutega kaasnevatest maksukrediitidest tuleneda võivate ajutiste erinevuste arvestust.

MÕISTED

5. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Raamatupidamislik kasum on perioodi ► **M5** kasum või kahjum ◀ enne tulumaksu kulu mahaarvamist.

Maksustatav kasum (maksukahjum) on perioodi ► **M5** kasum või kahjum ◀, mis on tuletatud maksuhaldusametuse kehtestatud reeglite kohaselt ja mille alusel makstakse (kaetakse) tulumaks.

Tulumaksu kulu (tulumaksu tulu) on tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu kogusumma, mida võetakse arvesse perioodi ► **M5** kasum või kahjum ◀ kindlaksmääramisel.

Tasumisele kuuluv tulumaks on perioodi maksustatavalt kasumilt (maksukahjumilt) makstavate (kaetavate) tulumaksu summa.

Edasilükkunud tulumaksu kohustised on tulevastel perioodidel seoses maksustatavate ajutiste erinevustega makstavad tulumaksusummad.

Edasilükkunud tulumaksu varad on tulevastel perioodidel seoses järgmiste asjaoludega kaetavad tulumaksusummad:

 - a) mahaarvatavad ajutised erinevused;
 - b) edasikantud kasutamata maksukahjumid ja
 - c) edasikantud kasutamata maksukrediidid.

Ajutised erinevused on vara või kohustise bilansilise maksumuse ja tema maksustamisbaasi vahe. Ajutised erinevused võivad olla kas:

 - a) maksustatavad ajutised erinevused, mis on ajutised erinevused, mille tulemuseks on maksustatavad summad nende tulevaste perioodide maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel, millal vara või kohustise bilansiline maksumus kaetakse või tasutakse; või
 - b) mahaarvatavad ajutised erinevused, mis on ajutised erinevused, mille tulemuseks on summad, mis arvatakse maha tulevaste perioodide maksustatava kasumi (maksukahjumi) määramisel, kui vara või kohustise bilansiline maksumus on kaetud või tasutud.

Vara või kohustise maksustamisbaas on kõnealuse vara või kohustise maksustamisel arvessevõetav summa.
6. Tulumaksu kulu (tulumaksu tulu) koosneb tasumisele kuuluvast tulumaksu kulust (tasumisele kuuluvast tulumaksu tulust) ja edasilükkunud tulumaksu kulust (edasilükkunud tulumaksu tulust).

▼B

Maksustamisbaas

7. Vara maksustamisbaas on summa, mis arvatakse maksustamisel maha kõikidest ettevõttele vara bilansilise maksumuse katmisega kaasnevatest maksustamisele kuuluvatest majanduslikest kasudest. Kui majanduslikud kasud ei ole maksustatavad, siis on vara maksustamisbaas võrdne selle bilansilise maksumusega.

Näited

1. Masina soetusmaksumus on 100. Maksustamise eesmärgil on maha arvatud amortisatsioon jooksva perioodi ja eelnevate perioodide eest kokku summas 30, seega ülejäänud maksumus arvatakse maha tulevastel perioodidel kas amortisatsioonina või võõrandamise korral vähendusena. Masina kasutamisest tulenev müügitulu on maksustatav, masina võõrandamisest saadav kasum on maksustatav ja masina võõrandamisest saadav kahjum arvatakse maksustamisel maha. Masina maksustamisbaas on 70.
 2. Saadaolevate intresside bilansiline maksumus on 100. Intressitulu kuulub maksustamisele kassapõhiselt. Saadaolevate intresside maksustamisbaas on null.
 3. Ostjate vastu esitatud nõuete bilansiline maksumus on 100. Vastav müügitulu on juba maksustatavas kasumis (maksukahjumis) arvesse võetud. Ostjate vastu esitatud nõuete maksustamisbaas on 100.
 4. Tütarettevõtelt saadaolevate dividendide bilansiline maksumus on 100. Dividendid ei kuulu maksustamisele. Sisuliselt on kogu vara bilansiline maksumus majanduslikust kasust mahaarvatav. Järelikult on saadaolevate dividendide maksustamisbaas 100. ⁽¹⁾
 5. Saadaoleva laenu bilansiline maksumus on 100. Laenuõude laekumisega maksukohustusi ei kaasne. Laenu maksustamisbaas on 100.
8. Kohustise maksustamisbaas on bilansiline maksumus miinus kõik selle kohustise suhtes tulevastel perioodidel maksustamise eesmärgil mahaarvatavad summad. Ettemaksena saadud müügitulust tuleneva kohustise maksustamisbaas on selle bilansiline maksumus miinus kõik tulevastel perioodidel mittemaksustatava müügitulu summad.

Näited

1. Lühiajalised kohustised sisaldavad viitvõlgu, mille bilansiline maksumus on 100. Vastav kulu arvatakse maksustamise eesmärgil maha kassapõhiselt. Viitvõlgade maksustamisbaas on null.
 2. Lühiajalised kohustised sisaldavad ettemaksena saadud intressitulu, mille bilansiline maksumus on 100. See intressitulu kuulub maksustamisele kassapõhiselt. Saadud intresside maksustamisbaas on null.
 3. Lühiajalised kohustised sisaldavad viitvõlgu, mille bilansiline maksumus on 100. Vastav kulu on maksustamise eesmärgil juba maha arvatud. Viitvõlgade maksustamisbaas on 100.
 4. Lühiajalised kohustised sisaldavad tekkepõhiseid trahve ja viiviseid, mille bilansiline maksumus on 100. Trahvid ja viivised ei kuulu maksustamise eesmärgil mahaarvamisele. Tekkinud trahvide ja viiviste maksustamisbaas on 100. ⁽²⁾
 5. Laenukohustise bilansiline maksumus on 100.
Laenu tagasimaksmisega maksukohustusi ei kaasne. Laenu maksustamisbaas on 100.
9. Mõnedel objektidel on maksustamisbaas, kuid bilansis neid varade või kohustistena ei kajastata. Näiteks kajastatakse uurimisväljaminekud nende tekkimise perioodi raamatupidamisliku kasumi arvutamisel kuludena, kuid maksustatava kasumi (maksukahjumi) arvutamisel võib need alles hilisemal perioodil maha arvata. Uurimisväljaminekute maksustamisbaasi

⁽¹⁾ Käesoleva analüüsi kohaselt puudub maksustatav ajutine erinevus. Teise võimalusena võidakse eeldada, et saadaolevate teenitud dividendide maksustamisbaas on null ja et tulumaksu nullmäära rakendatakse tuleneva maksustatava ajutise erinevuse 100 suhtes. Mõlema analüüsi kohaselt puudub edasilükkunud tulumaksu kohustus.

⁽²⁾ Käesoleva analüüsi kohaselt puudub maksustatav ajutine erinevus. Teise võimalusena võidakse eeldada, et makstavate tekkinud trahvide ja viiviste maksustamisbaas on null ning et tulumaksu nullmäära rakendatakse tuleneva mahaarvatava ajutise erinevuse 100 suhtes. Mõlema analüüsi kohaselt puudub edasilükkunud tulumaksu vara.

▼B

(ehk summa, mida maksuhaldusasutus lubab tulevastel perioodidel maha arvata) ja bilansilise maksumuse (null) vahe on mahaarvatav ajutine erinevus, millest tuleneb edasilükkunud tulumaksu vara.

10. Kui vara või kohustise maksustamisbaas ei ole kohe selge, tasub arvesse võtta käesoleva standardi põhiprintsiipi: ettevõtte peaks, välja arvatud mõnel üksikul erandjuhul, kajastama edasilükkunud tulumaksu kohustist (vara), kui vara või kohustise bilansilise maksumuse katmine või tasumine suurendab või vähendab tulevast tulumaksu võrreldes sellega, kui selle bilansilise maksumuse katmise või tasumisega maksukohustusi ei kaasneks. Paragrahvile 52 järgnev näide C iseloomustab olukordi, millal tasub kõnealust põhiprintsiipi arvesse võtta, näiteks siis, kui vara või kohustise maksustamisbaas sõltub eeldatavast katmise või tasumise viisist.
11. Konsolideeritud finantsaruannetes määratakse ajutised erinevused kindlaks konsolideeritud varade ja kohustiste bilansiliste maksumuste ja asjakohase maksustamisbaasi võrdlemise teel. Maksustamisbaas määratakse konsolideeritud tuludeklaratsiooni järgi nendes riikides, kus kõnealune deklaratsioon esitatakse. Mujal määratakse maksustamisbaas iga kontserni ettevõtte tuludeklaratsiooni järgi eraldi.

TASUMISELE KUULUVA TULUMAKSU KOHUSTISTE JA VARADE KAJASTAMINE

12. Jooksva perioodi ja eelnevate perioodide eest tasumisele kuuluva tulumaksu maksmata osa tuleb kajastatakse kohustisena. Kui jooksva perioodi ja eelnevate perioodide eest juba tasutud tulumaks ületab nende perioodide eest tasumisele kuuluva tulumaksu, tuleb ülejääk kajastada varana.
13. Maksukahjumiga seotud kasu, mille abil saab tagasiulatuvalt katta eelneva perioodi eest tasumisele kuulunud tulumaksu, tuleb kajastada varana.
14. Kui eelneva perioodi tasumisele kuuluv tulumaks kaetakse maksukahjumiga, kajastab ettevõtte kasu selle perioodi varana, millal maksukahjum tekkis, kuna on tõenäoline, et see korvatakse ettevõttele ning seda on võimalik usaldusväärselt mõõta.

EDASILÜKKUNUD TULUMAKSU KOHUSTISTE JA EDASILÜKKUNUD TULUMAKSU VARADE KAJASTAMINE

Maksustatavad ajutised erinevused

▼M3

15. Edasilükkunud tulumaksu kohustisi kajastatakse kõigi maksustatavate ajutiste erinevuste kohta, välja arvatud ulatuses, mil edasilükkunud tulumaksu kohustis tekib:

- a) firmaväärtuse algsest kajastamisest,
või

▼B

- b) vara või kohustise esmane arvele võtmine tehingu puhul, mis:
 - i) ei ole äriühendus ja
 - ii) ei mõjuta tehingu toimumise ajal ei raamatupidamislikku kasumit ega ka maksustavat kasumit (maksukahjumit).

Samas tuleb maksustatavate ajutiste erinevuste puhul, mis on seotud investeringutega tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse ning osalusega ühissettevõtmistes, kajastada edasilükkunud tulumaksu kohustist vastavalt paragrahvile 39.

16. Vara kajastamisel on eelduseks, et vara bilansiline maksumus kaetakse selle eest ettevõttele laekuva majandusliku kasuga tulevastel perioodidel. Kui vara bilansiline maksumus ületab selle maksustamisbaasi, ületab maksustatava majandusliku kasu summa selle summa, mida võib maksustamise eesmärgil maha arvata. Selline erinevus on maksustatav ajutine erinevus ning kohustus maksta tulevastel perioodidel sellest tulenevat tulumaksu on edasilükkunud tulumaksu kohustis. Vara bilansilise maksumuse katmisel maksustatav ajutine erinevus tühistub ja tekib maksustatav kasum. Sellest tulenevalt on tõenäoline, et ettevõtte majanduslik kasu väheneb maksude maksmise näol. Seetõttu nõutakse käesoleva standardiga kõikide edasilükkunud tulumaksu kohustiste kajastamist, välja arvatud teatavatel paragrahvides 15 ja 39 kirjeldatud juhtudel.

Näide

Vara soetusmaksumus on 150 ja bilansiline maksumus on 100. Kumulaatiivne amortisatsioon maksustamise eesmärgil on 90 ja maksumäär on 25 %.

▼B

Vara maksustamisbaas on 60 (soetusmaksumus 150 miinus kumulatiivne maksuamortisatsioon 90). Bilansilise maksumuse 100 katmiseks peab ettevõtte teenima 100 maksustatavat tulu, kuid võib maksuamortisatsioonina maha arvata vaid 60. Järelikult maksab ettevõtte vara bilansilise maksumuse katmisel tulumakse 10 (25 % 40-st). Bilansilise maksumuse 100 ja maksustamisbaasi 60 vahe on maksustatav ajutine erinevus 40. Seega kajastab ettevõtte edasilükkunud tulumaksu kohustisena 10 (25 % 40-st), milleks on see tulumaks, mis kuulub maksmisele pärast vara bilansilise maksumuse katmist.

17. Mõned ajutised erinevused tekivad näiteks juhul, kui tulu või kulu kajastub ühe perioodi raamatupidamislikus kasumis, kuid teise perioodi maksustatavas kasumis. Selliseid ajutisi erinevusi kirjeldatakse tihti ajastuse erinevustena. Järgnevalt on toodud selliste ajutiste erinevuste näited, mis on maksustatavad ajutised erinevused ja millest seetõttu tulenevad edasilükkunud tulumaksu kohustised:
- intressitulu kajastatakse raamatupidamislikus kasumis küll ajalise suhte alusel, kuid mõnedes riikides võidakse seda maksustatavas kasumis arvestada raha laekumise hetkel. Selliste bilansis kajastatud nõuete maksustamisbaas on null, sest kuni raha laekumiseni ei mõjuta tulu maksustatavat kasumit;
 - maksustatava kasumi (maksukahjumi) määramiseks kasutatav amortisatsioon võib erineda raamatupidamisliku kasumi määramiseks kasutatavast amortisatsioonist. Ajutine erinevus on vara bilansilise maksumuse ja maksustamisbaasi vahe, st vara esialgne maksumus miinus kõik selle varaga seotud jooksva perioodi ja eelnevate perioodide maksustatava kasumi määramisel tehtavad maksuhaldusametuse poolt lubatud mahaarvamised. Maksustatav ajutine erinevus ja sellest tulenev edasilükkunud tulumaksu kohustis tekib siis, kui maksuamortisatsioon on kiirendatud (kui maksuamortisatsioon ei ole sama kiire kui raamatupidamislik amortisatsioon, tekib mahaarvatav ajutine erinevus ja edasilükkunud tulumaksu vara); ja
 - raamatupidamisliku kasumi määramisel võib arendusväljaminekuid kapitaliseerida ja amortiseerida mitme perioodi vältel tulevikus, kuid maksustatava kasumi määramiseks arvatakse need maha sellel perioodil, millal need tekkisid. Selliste arendusväljaminekute maksustamisbaas on null, kuna nad on juba maksustatavast kasumist maha arvatud. Ajutine erinevus on erinevus arendusväljaminekute bilansilise maksumuse ja maksustamisbaasi nullväärtuse vahel.

▼M3

18. Ajutised erinevused tekivad ka siis kui:
- äriühenduse soetusmaksumus on jaotatud kajastades identifitseeritavad omandatud varad ja võetud kohustised nende õiglastes väärtustes, tegemata vastavaid korrigeerimisi maksuarvestuse jaoks (vaata paragrahvi 19);
 - varad hinnatakse ümber, tegemata vastavaid korrigeerimisi maksuarvestuse jaoks (vaata paragrahvi 20);
 - äriühendusest tekib firmaväärtus (vaata paragrahve 21 ja 32);

▼B

- vara või kohustise maksustamisbaas esmakordsel arvele võtmisel erineb tema algsest bilansilisest maksumusest, näiteks varade sihtfinantseerimise korral (vt paragrahvid 22 ja 33); või
- tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute või ühisettevõtmiste osaluste bilansiline maksumus muutub investeeringu või osaluse maksustamisbaasist erinevaks (vt paragrahvid 38–45).

Äriühendused

▼M3

19. Äriühenduse soetusmaksumus jaotatakse kajastades identifitseeritavad omandatud varad ja võetud kohustised nende õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval. Ajutised erinevused tekkivad kui äriühendus ei mõjuta identifitseeritavate omandatud varade ja võetud kohustiste maksustamisbaasi või kui mõju on teistsugune. Näiteks kui vara bilansilist maksumust suurendatakse selle õiglase väärtuseni, kuid vara maksustamisbaas jääb eelneva omaniku soetusmaksumuse tasemele, tekib maksustatav ajutine erinevus, mille tulemuseks on edasilükkunud tulumaksu kohustis. Tekkinud edasilükkunud tulumaksu kohustis mõjutab firmaväärtust (vaata paragrahvi 66).

▼B

Õiglasest väärtuses arvele võetud varad

- M2 20. IFRS-id lubavad või nõuavad, et mõned finantsvarad arvutatakse õiglasest väärtuses või hinnatakse ümber (vt näiteks IAS 16 *Materiaalne põhivara*, IAS 38 *Immateriaalsed varad*, IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine* ja IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud*). ◀ Mõnedes riikides mõjutab vara ümberhindamine või muu õiglasele väärtusele ümberarvestamine jooksva perioodi maksustatavat kasumit (maksukahjumit). Sellest tulenevalt korregeeritakse vara maksustamisbaasi ja ajutisi erinevusi ei teki. Mõnedes riikides ei mõjuta vara ümberhindamine aruandeperioodi maksustatavat kasumit ja järelikult vara maksustamisbaasi ei korregeerita. Sellegipoolest on bilansilise maksumuse katmise tulemuseks tulevikus ettevõtte maksustatava majandusliku kasu suurendamine ja maksustamise eesmärgil mahaarvatav summa erineb kõneoleva kasu summast. Erinevus ümberhinnatud vara bilansilise maksumuse ja maksustamisbaasi vahel on ajutine erinevus ja tekitab edasilükkunud tulumaksu kohustise või vara. See toimib isegi juhul, kui:
- ettevõtte ei katse vara võõrandada. Sel juhul kaetakse vara ümberhinnatud bilansiline maksumus tema kasutamise kaudu ja sellega tekitatakse maksustatav tulu, mis ületab tulevastel perioodidel maksustamisel arvesse võetavat amortisatsiooni; või
 - kapitalikasvu tulumaks lükkub edasi, kui vara võõrandamisest saadud ressursid investeeritakse sarnastesse varadesse. Sel juhul kuulub tulumaks lõpuks maksmisele kõnealuste sarnaste varade müümisel või kasutamisel.

Firmaväärtus

▼M3

- Äriühendusest tekkivat firmaväärtust mõõdetakse summas, mille võrra äriühenduse soetusmaksumus ületab omandaja osalust omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses. Paljud maksuhaldusasutused ei luba maksustatava kasumi määramisel firmaväärtuse jääkmaksumuse vähenemisi maha arvata. Veelgi enam, ei lubata sellistes riikides sageli firmaväärtuse soetusmaksumust maha arvata olukordades, kui tütarettevõtte oma äritegevuse ära müüb. Sellises riikides on firmaväärtuse maksustamisbaas null. Firmaväärtuse jääkmaksumuse ja maksustamisbaasi nullväärtuse vahe on maksustatav ajutine erinevus. Siiski ei luba käesolev standard tekkiva edasilükkunud tulumaksukohustise kajastamist kuna firmaväärtust mõõdetakse oma olemuselt lõplikuna ja edasilükkunud tulumaksu kohustis suurendaks firmaväärtuse jääkmaksumust.
- 21A. Edasised edasilükkunud tulumaksu kohustise vähenemine, mida ei kajastata, kuna see on tekkinud firmaväärtuse algsest kajastamisest, käsitletakse samuti kui algsest kajastamisest tekkinut ja seega ei kajastata paragrahvi 15 (a) kohaselt. Näiteks kui äriühenduses omandatud firmaväärtuse maksumuseks on 100, kuid maksubaas on null, siis paragrahv 15(a) keelab majandusüksusel tekkiva edasilükkunud tulumaksu kohustise kajastamise. Kui majandusüksus hiljem kajastab selle firmaväärtusega seoses vara väärtuse langusest tekkinud allahindluse 20, siis firmaväärtusega seotud ajutise maksustatava erinevuse summa väheneb 100-lt 80-le, mis põhjustab ka kajastamata tulumaksu kohustise vähenemise. Seda kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustise vähenemist käsitletakse samuti kui firmaväärtuse esmase kajastamisega seonduvat ja on seega keelatud kajastada vastavalt paragrahvile 15(a).
- 21B. Siiski kajastatakse edasilükkunud tulumaksu kohustised firmaväärtusega seotud ajutistelt maksumise erinevustelt ulatuses, milles nad ei ole tekkinud firmaväärtuse algsest kajastamisest. Näiteks kui äriühenduses omandatud firmaväärtuse soetusmaksumuseks on 100, mida võib maksuarvestuses maha arvata 20 protsenti aastas, alates omandamise aastast, siis on firmaväärtuse maksustamise baas algsel kajastamisel 100 ja omandamise aasta lõpus 80. Kui omandamise aasta lõpuks jääb firmaväärtuse jääkmaksumus 100 muutumatuks, siis tekkib aasta lõpuks ajutine maksustatav erinevus 20. Kuna see ajutine maksustamise erinevus ei seostu firmaväärtuse algse kajastamisega, siis kajastatakse sellelt edasilükkunud tulumaksu kohustis.

▼B

Vara või kohustise esmane arvelevõtmine

22. Ajutine erinevus võib tekkida vara või kohustise esmasel arvele võtmisel, näiteks kui kogu vara või selle osa ei ole maksustamise eesmärgil mahaarvatav. Sellise ajutise erinevuse arvestusmeetod sõltub vara esmase arvelevõtmiseni viinud tehingu olemusest:

▼M3

- a) äriühenduse korral kajastab majandusüksus kõik edasilükkunud tulumaksu kohustised või varad ning see mõjutab firmaväärtuse summat või omandaja osaluse ülejääkiomandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega (vaata paragrahvi 19);

▼B

- b) kui tehing mõjutab kas raamatupidamislikku kasumit või maksustatavat kasumit, kajastab ettevõtte kõik edasilükkunud tulumaksu kohustised või varad ning nendest tuleneva maksukulu või -tulu kasumiaruandes (vt paragrahv 59);
- c) kui tehing ei ole äriühendus ning ei mõjuta raamatupidamislikku ega maksustatavat kasumit, saaks ettevõtte, kui ei ole tegemist paragrahvides 15 ja 24 sätestatud eranditega, kajastada sellest tuleneva edasilükkunud tulumaksu kohustise või vara ning korrigeerida vara või kohustise bilansilist väärtust sama summa võrra. Sellised korrigeerimised muudaksid finantsaruanded aga vähem läbipaistvaks. Seetõttu ei luba käesolev standard ettevõttel tulemuseks olevat edasilükkunud tulumaksu kohustist või vara kajastada ei esmasel arvelevõtmisel ega ka hiljem (vt järgmisel leheküljel esitatud näide). Lisaks eelnevale ei kajasta ettevõtte vara amortiseerimise käigus sellest tulenevaid kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustise või vara muutusi.
23. Vastavalt standardile IAS 32 "Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine" liigitab liitfinantsinstrumendi (näiteks vahetusvõlakirja) emiteeri instrumenti kohustisekomponendi kohustisena ja omakapitalikomponendi omakapitalina. Mõnedes riikides on kohustisekomponendi maksustamisbaas esmasel arvelevõtmisel võrdne kohustise- ja omakapitalikomponentide summaga. Tulemuseks olev maksustatav ajutine erinevus tekib omakapitali- ja kohustisekomponentide eraldi arvele võtmisest. Seetõttu ei rakendata ka paragrahvi 15 punktis b sätestatud erandit. Järelikult kajastab ettevõtte sellest tuleneva edasilükkunud tulumaksu kohustise. Vastavalt paragrahvile 61 debiteeritakse edasilükkunud tulumaks otse omakapitalikomponendina. Vastavalt paragrahvile 58 kajastatakse järgnevad edasilükkunud tulumaksu kohustise muutused kasumiaruandes edasilükkunud tulumaksu kuluna (tuluna).

Paragrahvi 22 punkti c illustreeriv näide

Ettevõtte kavatses kasutada vara soetusmaksumusega 1000 selle viie aastase pikkuse kasuliku eluea jooksul ja seejärel võõrandada see lõppväärtusega null. Maksumäär on 40 %. Vara amortisatsioon ei ole maksustamisel mahaarvatav. Võõrandamisel ei ole kapitali kasvutulu maksustatav ja kapitalikahjum mahaarvatav.

Vara bilansilise maksumuse katmisel teenib ettevõtte maksustatavat tulu 1000 ja maksab tulumaksu 400. Ettevõtte ei kajasta sellest tulenevat edasilükkunud tulumaksu kohustist 400, kuna see tulenes vara esmasest arvelevõtmisest.

Järgmisel aastal on vara bilansiline maksumus 800. Teenides maksustatavat tulu 800, maksab ettevõtte tulumaksu 320. Ettevõtte ei kajasta edasilükkunud tulumaksu kohustist 320, kuna see tulenes vara esmasest arvelevõtmisest.

Mahaarvatavad ajutised erinevused

▼M3

24. Edasilükkunud tulumaksu vara kajastatakse kõikide mahaarvatavate ajutiste erinevuste puhul ulatuses, mis vastab tulevikus tõenäoliselt teenitavale maksustatavale kasumile, mille suhtes saab seda ajutist erinevust saab kasutada, välja arvatud juhul kui edasilükkunud tulumaksuvara tekitab vara või kohustise algsest kajastamisest tehingus, mis:

- (a) ei ole äriühendus;

ja

- (b) ei mõjuta tehingu toimumise ajal ei raamatupidamislikku kasumit ega ka maksustatavat kasumit (maksukahjumit).

▼B

Samas tuleb mahaarvatavate ajutiste erinevuste puhul, mis on seotud investeringutega tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse ning osalusega ühissetevõtmistes, kajastada edasilükkunud tulumaksu vara vastavalt paragrahvile 44.

25. Kohustise kajastamisel on iseenesestmõistetav, et kohustise bilansiline maksumus tasutakse tulevastel perioodidel ning see toimub ettevõtte majanduslikku kasu väljendavate ressursside väljamaksmise teel. Ettevõtte ressursside vähenemise korral võivad need kõik või osa nendest olla maksustatava tulu arvestamisel mahaarvatavad kohustise arvelevõtmise perioodist hilisemal perioodil. Sel juhul on kohustuse bilansilise maksumuse ja maksustamisbaasi vahel ajutine erinevus. Seega tekib tulevastel perioodidel kaetava tulumaksu suhtes ka edasilükkunud tulumaksu vara, kui kõnealune osa kohustisest on lubatud maksustatava kasumi määramisel maha arvata. Samuti, kui vara bilansiline maksumus on tema maksustamisbaasist väiksem, tekib tulevastel perioodidel kaetava tulumaksuga seotud edasilükkunud tulumaksu vara.

Näide

Ettevõtte kajastab tekkepõhiselt tootegarantii kohustise väärtusega 100. Tootegarantii kulutused ei ole maksustamise eesmärgil mahaarvatavad enne, kui ettevõtte on kahjunõude välja maksnud. Maksumäär on 25 %.

Kohustise maksustamisbaas on null (bilansiline maksumus 100 miinus tulevastel perioodidel selle kohustisega seotud mahaarvamiste summa). Kohustise bilansilise maksumuse tasumisel väheneb ettevõtte tulevane maksustatav kasum 100 võrra ja järelikult väheneb ka tulevane tulumaks 25 võrra (25 % 100-st). Bilansilise maksumuse 100 ja maksustamisbaasi null vaheline erinevus on mahaarvatav ajutine erinevus 100. Seega kajastab ettevõtte edasilükkunud tulumaksu vara 25 (25 % 100-st), tingimusel et tõenäoliselt teenib ettevõtte tulevastel perioodidel piisavalt maksustatavat tulu, et tulumaksu vähendamise kasu saada.

26. Mahaarvatavad ajutised erinevused, millest tulenevad edasilükkunud tulumaksu varad, on näiteks järgmised:
- a) pensionihüvitiste kulu võib raamatupidamisliku kasumi arvutamisel maha arvata töövõtja töötamise ajal, kuid maksustatava kasumi määramisel arvatakse see maha siis, kui ettevõtte teeb sissemakse fondi või maksab pensionihüvitist. Kohustise bilansilise maksumuse ja maksustamisbaasi vahel on ajutine erinevus; kohustise maksustamisbaas on tavaliselt null. Sellisest mahaarvatavast erinevusest tuleneb edasilükkunud tulumaksu vara, kuivõrd ettevõtte majanduslik kasu suureneb sissemaksete tegemisel või pensionihüvitiste maksmisel seoses maksustatava kasumi vähenemisega;
 - b) uurimisväljaminekud kajastatakse raamatupidamisliku kasumi arvutamisel kuluna selles perioodis, millal nad tekkisid, kuid nende mahaarvamine sama perioodi maksustatava kasumi (maksukahjumi) arvutamisel ei pruugi olla lubatud. Uurimisväljaminekute maksustamisbaasist summa, mida maksuhaldusasutused lubavad tulevastel perioodidel maha arvata, ja bilansilise maksumuse null vahe on mahaarvatav ajutine erinevus, millest tuleneb edasilükkunud tulumaksu vara;

▼M3

- c) äriühenduse soetusmaksumus jaotatakse kajastades identifitseeritavad omandatud varad ja ülevõetud kohustised nende õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval. Kui ülevõetud kohustised on kajastatud omandamise kuupäeval, kuid selle soetusmaksumus arvatakse maksustatava kasumi määramisel maha omandamise perioodile järgnevatel perioodidel, siis tekib mahaarvatav ajutine erinevus, mille tulemuseks on edasilükkunud tulumaksu vara. Samuti tekitab edasilükkunud tulumaksu vara kui omandatud eristatava varaobjekti õiglane väärtus on väiksem kui tema maksustamisbaas. Mõlemal juhul mõjutab tulemuseks olev edasilükkunud tulumaksu vara firmaväärtust (vaata paragrahvi 66);

ja

▼B

- d) teatavaid varasid võib kajastada õiglastes väärtuses või ümberhinnatuna ilma maksustamise eesmärgil tehtava vastava korrigeerimiseta (vt paragrahv 20). Mahaarvatav ajutine erinevus tekib juhul, kui vara maksustamisbaas ületab tema bilansilise maksumuse.
27. Mahaarvatavate ajutiste erinevuste tühistumine tekitab mahaarvamisi tulevaste perioodide maksustatavate kasumite määramisel. Samas saab ettevõtte majanduslikku kasu tulumaksu vähenemise kaudu ainult siis, kui ettevõtte teenib piisavalt maksustatavat kasumit, mille suhtes saab mahaar-

▼B

vamisi tasaarvestada. Seetõttu kajastab ettevõtte edasilükkunud tulumaksu vara ainult juhul, kui on tõenäoline, et tal saab olema maksustatavat kasumit, mille suhtes ajutist erinevust rakendatakse.

28. Tõenäosus, et maksustatavat kasumit saab ajutiste erinevuste suhtes rakendada, eksisteerib juhul, kui on olemas piisavalt ajutisi erinevusi, mis on seotud sama maksuhaldusametuse ja sama maksustatava majandusüksusega ning mis eeldatavalt tühistuvad:
- a) samal perioodil, mil eeldatavalt tühistub mahaarvatav ajutine erinevus; või
 - b) perioodidel, kuhu edasilükkunud tulumaksu varast tuleneva maksukahjumi võib tagasi või edasi kanda.
- Sel juhul võetakse edasilükkunud tulumaksu vara arvele perioodil, mil mahaarvatavad ajutised erinevused tekivad.
29. Kui sama maksuhaldusametuse ja sama maksustatava majandusüksusega seotud ajutised erinevused ei ole piisavad, kajastatakse edasilükkunud tulumaksu vara sellises ulatuses, mis:
- a) on tõenäoline, et ettevõttel tekib tulevikus piisavalt maksustatavat kasumit, mis on seotud sama maksuhaldusametuse ja sama maksustatava majandusüksusega, ning maksustatav kasum tekib samal perioodil kui mahaarvatavate ajutiste erinevuste tühistumine (või perioodidel, kuhu edasilükkunud tulumaksu varast tuleneva maksukahjumi võib edasi või tagasi kanda). Selleks et hinnata, kas ettevõttel on tulevastel perioodidel piisavalt maksustatavat kasumit, ei võeta arvesse tulevastel perioodidel eeldatavalt tekkivatest mahaarvatavatest ajutistest erinevustest tulenevaid maksustatavaid summasid, kuna nendest mahaarvatavatest ajutistest erinevustest tulenev edasilükkunud tulumaksu vara kasutamine nõuab omakorda tulevast maksustatavat kasumit; või
 - b) ettevõtte võib kasutada maksuplaneerimisvõimalusi, millega on võimalik tekitada sobival perioodidel maksustatavat kasumit.
30. Maksuplaneerimisvõimalused on ettevõtte toimingud konkreetse perioodi maksustatava tulu tekitamiseks või suurendamiseks enne maksukahjumi või maksukrediidi edasikandmise võimaluse lõppemist. Näiteks mõnedes riikides saab maksustatavat tulu tekitada või suurendada järgmiselt:
- a) valides intressitulult maksude arvestamise kassa- või tekkepõhise meetodi alusel;
 - b) maksustatava kasumi teatavate mahaarvamiste edasilükkamisega;
 - c) müües ning arvatavasti tagasi rentides varasid, mille väärtus on suurenenud, kuid mille maksustamisbaasi ei ole vastavalt sellele korrigeeritud; ja
 - d) mittemaksustatavat tulu tekitava vara (mõnedes riikides näiteks riigivõlakirjad) müümisega, et osta mõni teine investeering, mis tekitab maksustatavat tulu.
- Kui maksuplaneerimisvõimalustega on võimalik maksustatavat tulu hilisemast perioodist varasemasse perioodi nihutada, siis maksukahjumi või maksukrediidi edasikandmise kasutamine sõltub ikkagi muude tuluallikate kui ajutistest erinevustest pärineva tulevase maksustatava kasumi olemasolust.
31. Kui ettevõtte on hiljuti kahjumit kandnud, juhindub ta paragrahvist 35 ja 36.

▼M3**▼B**

Vara või kohustise esmane arvelevõtmine

33. Edasilükkunud tulumaksu vara tekib vara esmasel arvele võtmisel näiteks juhul, kui varaga seotud mittemaksustatav sihtfinantseerimine arvatakse kõnealuse vara soetusmaksumusest maha, kuid maksustamisel seda vara amortiseeritavast summast (s.o maksustamisbaasist) maha ei arvata; kõnealuse vara bilansiline maksumus on väiksem kui selle maksustamisbaas ja sellest tuleneb mahaarvatav ajutine erinevus. Sihtfinantseerimist võib käsitleda ka edasilükkunud tuluna ning sellisel juhul on mahaarvatavaks ajutiseks erinevuseks edasilükkunud tulu ja selle maksustamisbaasi nullväärtuse vahe. Olenemata sellest, kumba esitamismeetodit ettevõtte kasutab, ei kajasta ta tulemuseks olevat edasilükkunud tulumaksu vara paragrahvis 22 esitatud põhjustel.

▼B

Kasutamata maksukahjumid ja kasutamata maksukrediidid

34. Kasutamata maksukahjumite ja kasutamata maksukrediitide edasikandmise korral kajastatakse edasilükkunud tulumaksu vara ulatuses, mille osas on tõenäoline, et tulevikus tekib maksustatav kasum, mille suhtes saab kasutada kõnealuseid kasutamata maksukahjumeid ja -soodustusi.
35. Kasutamata maksukahjumite ja kasutamata maksukrediitide edasikandmisest tekkinud edasilükkunud tulumaksu vara kajastamise kriteeriumid on samad, mis mahaarvatavatest ajutistest erinevustest tekkinud edasilükkunud tulumaksu varade kajastamise korral. Siiski viitab kasutamata maksukahjumite olemasolu suhteliselt veenvalt sellele, et tulevikus ei pruugi maksustatavat kasumit olla. Seega, kui ettevõtte on hiljuti kandnud kahjumit, kajastab ta kasutamata maksukahjumitest või maksukrediitidest tuleneva edasilükkunud tulumaksu vara ainult niivõrd, kui võrd ettevõtte on piisavalt maksustatavaid ajutisi erinevusi või on muid veenvaid tõendeid selle kohta, et tulevikus tekib ettevõtte piisavalt maksustatavat kasumit, mille suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või maksusoodustusi rakendada. Sel juhul nähakse paragrahviga 82 ette edasilükkunud tulumaksu vara suuruse ja selle kajastamist toetava tõendusmaterjali avalikustamise.
36. Ettevõtte hindab sellise maksustatava kasumi tekkimise tõenäosust, mille suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite kasutada, järgmiste kriteeriumide alusel:
- a) kas ettevõtte on sama maksuhaldusametuse ja sama maksustatava majandusüksuse suhtes piisavalt maksustatavaid ajutisi erinevusi, millest tulevikus maksustatavate summade suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite enne sellise võimaluse kasutamise lõppemist rakendada;
 - b) kas on tõenäoline, et ettevõtte tekib enne kasutamata maksukahjumite või kasutamata maksukrediitide kasutamise võimaluse lõppemist maksustatav kasum;
 - c) kas kasutamata maksukahjumid on tingitud sellistest identifitseeritavatest asjaoludest, mille kordumine on ebatõenäoline; ja
 - d) kas ettevõtte on võimalus kasutada selliseid maksuplaneerimisvõimalusi (vt paragrahv 30), mis tekitavad maksustatava kasumi perioodis, millal on võimalik kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite kasutada.

Edasilükkunud tulumaksu vara ei kajastata juhul, kui maksustatava kasumi, mille suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite rakendada, tekkimine ei ole tõenäoline.

Bilansis kajastamata edasilükkunud tulumaksu varade ümberhindamine

37. Ettevõtte hindab igal bilansipäeval bilansis kajastamata edasilükkunud tulumaksu varad ümber. Ettevõtte võtab eelnevalt kajastamata edasilükkunud tulumaksu vara bilansis arvele ulatuses, mille osas on tõenäoline, et tulevane maksustatav kasum võimaldab katta edasilükkunud tulumaksu vara. Näiteks võib kauplemistingimuste paranemine muuta tõenäolisemaks ettevõtte võime teenida tulevikus piisavalt maksustatavat kasumit, et edasilükkunud tulumaksu vara vastaks paragrahvides 24 või 34 esitatud bilansis arvele võtmise kriteeriumidele. Teise näitena võib tuua asjaolu, kui ettevõtte hindab edasilükkunud tulumaksu vara ümber äriühenduse kuupäeval või pärast seda (vt paragrahvid 67 ja 68).

Investeeringud tütarettevõttesse, filiaalidesse ja sidusettevõttesse ning osalus ühissetevõtmistes

38. Ajutised erinevused tekivad siis, kui tütarettevõttesse, filiaalidesse ja sidusettevõttesse tehtud investeeringute ja ühissetevõtmiste osaluse (täpsemalt emettevõtte või investori osa tütarettevõtte, filiaali, sidusettevõtte või investeerimisobjekti netovarades, k.a firmaväärtuse bilansiline maksumus) bilansiline maksumus muutub selle investeeringu või kaasosa maksustamisbaasist (tihti on selleks soetusmaksumus) erinevaks. Sellised erinevused võivad tekkida näiteks paljudes järgmistes eri olukordades:
- a) tütarettevõtte, filiaalide, sidusettevõtte või ühissetevõtmiste jaotamata kasumi olemasolu;
 - b) valuutakursimuutused, kui emettevõtte ja selle tütarettevõtte asuvad erinevates riikides; ja
 - c) sidusettevõttesse tehtud investeeringu bilansilise maksumuse vähendamine kaetavale väärtusele.

▼B

Ajutine erinevus konsolideeritud finantsaruannetes võib erineda sama investeringuga seotud ajutisest erinevusest emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes, kui emaettevõtte on selle investeringu oma konsolideerimata aruannetes kajastanud soetusmaksumuses või ümberhinnatud summas.

39. Ettevõtte peab kajastama edasilükkunud tulumaksu kohustise kõikide tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeringutega ning ühissettevtmistest osalemisega seotud maksustatavate ajutiste erinevuste puhul, välja arvatud erinevused, mille puhul on täidetud mõlemad järgmised tingimused:
- emaettevõtte, investor või ühissettevtja suudab kontrollida ajutise erinevuse tühistumise ajastamist ja
 - on tõenäoline, et ajutine erinevus ei tühistu lähemas tulevikus.
40. Kuna emaettevõtte kontrollib oma tütarettevõtte dividendipoliitikat, on tal võimalik kontrollida ka kõnealuse investeringuga seotud ajutiste erinevuste tühistumise ajastamist (sealhulgas ajutised erinevused nii jaotamata kasumi kui ka välisvaluuta ümberhindluse erinevuste osas). Peale selle ei ole tihti võimalik kindlaks määrata ajutise erinevuse tühistumisel tekkiva tulumaksu summat. Seega, kui emaettevõtte on otsustanud selliseid kasumeid lähemas tulevikus mitte jaotada, ei kajasta ta edasilükkunud tulumaksu kohustist. Samamoodi arvestatakse ka filiaalidesse tehtud investeringuid.

▼M5

41. Majandusüksuse mittemonetaarseid varasid ja kohustusi mõõdetakse selle arvestusvaluutas (vt standard IAS 21 *Valuutakurside muutuste mõjud*). Kui majandusüksuse maksustatav kasum või maksukahjum (ning seega ka mittemonetaarsete varade või kohustuste maksustamisbaas) määratakse erinevas valuutas, tekivad valuutakursi muutustest ajutised erinevused, mis põhjustavad edasilükkunud tulumaksu kohustuse või (vastavalt paragrahvile 24) vara kajastamise. Tulemuseks olev edasilükkunud tulumaks kas debiteeritakse või krediteeritakse (vt paragrahv 58) kasumis või kahjumis.

▼B

42. Sidusettevõtte investor selle ettevõtte üle tavaliselt kontrolli ei oma ega saa selle dividendipoliitikat määrata. Seega, kui puudub kokkulepe, millega näha ette, et lähitulevikus sidusettevõtte kasumit ei jaota, kajastab investor oma investeringuga seotud maksustavatest ajutistest erinevustest tuleneva edasilükkunud tulumaksu kohustise. Mõnel juhul ei pruugi investoril olla võimalik sidusettevõttesse tehtud investeringu soetusmaksumuse katmisel makstava tulumaksu suurust määratleda, kuid on võimalik määratleda selle miinimumsumma. Sellistel juhtudel on edasilükkunud tulumaksu kohustiseks kõnealune miinimumsumma.
43. Ühissettevtmise osapoolte vaheline kokkulepe käsitleb tavaliselt ka kasumite jagamist ja määratleb, kas selliste otsuste vastuvõtmiseks on vaja kõigi või enamuse ühissettevtjate nõusolekut. Kui ühissettevtja kontrollib kasumite jagamist ja on tõenäoline, et lähimas tulevikus kasumit ei jaotata, ei pea edasilükkunud tulumaksu kohustist kajastama.
44. Ettevõtte peab kajastama edasilükkunud tulumaksu vara kõikide tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeringutega ning ühissettevtmistest osalemisega seotud mahaarvatavate ajutiste erinevuste puhul üksnes ulatuses, mille osas on tõenäoline, et:
- kõnealune ajutine erinevus lähitulevikus tühistub ja
 - tulevikus tekib maksustatavat kasumit, mille arvel saab ajutist erinevust kasutada.
45. Ettevõtte lähtub oma otsuses, kas kajastada tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeringutega ning osalusega ühissettevtmistest seotud mahaarvatavate ajutiste erinevuste edasilükkunud tulumaksu vara või mitte, paragrahvides 28–31 esitatud juhistest.

MÕÕTMINE

46. Jooksva perioodi ja eelnevate perioodide eest tasumisele kuuluva tulumaksu kohustisi (varasid) tuleks mõõta summas, mis tõenäoliselt tasutakse maksuhaldusasutusele (saadakse maksuhaldusasutusele tagasi), lähtudes bilansipäeval kehtinud (või olulises osas kehtima hakanud) tulumaksu-määradest (ja maksustamist reguleerivatest seadustest).

▼B

47. Edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi tuleks mõõta tulumaksu-määradega, mida eeldatavalt rakendatakse kõnealuse vara realiseerimise või kohustise tasumise perioodil, lähtudes bilansipäeval kehtinud (või olulises osas kehtima hakanud) tulumaksu-määradest (ja maksustamist reguleerivatest seadustest).
48. Tasumisele kuuluva tulumaksu varasid ja kohustisi ja edasilükkunud tulu-maksu varasid ja kohustisi mõõdetakse tavaliselt kehtivate tulumaksu-määrade (ja maksustamist reguleerivate seaduste) alusel. Sellegipoolest on mõnedes riikides valitsuse poolt tulumaksu-määrade (ja maksustamist regu-leerivate seaduste) väljakuulutamisel sisuliselt jõustav toime, kuigi asjako-hane seadus võidakse vastu võtta mitu kuud pärast väljakuulutamist. Sellistel juhtudel mõõdetakse tulumaksuvarasid ja -kohustisi väljakuulu-tatud tulumaksu-määrade (ja maksustamist reguleerivate seaduste) alusel.
49. Kui maksustatava tulu erinevate tasemete suhtes rakendatakse erinevaid tulumaksu-määrasid, mõõdetakse edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi ajutiste erinevuste eeldatavate tühistumisperioodide maksusta-tava kasumi (maksukahjumi) suhtes eeldatavalt rakendatava keskmise tulumaksu-määraga.
50. (Välja jäetud)
51. Edasilükkunud tulumaksu kohustiste ja varade mõõtmine peaks peegel-dama ettevõtte varade ja kohustiste bilansilise maksumuse eeldatava katmise või tasumise viisiga kaasnevaid maksukohustusi bilansipäeval.
52. Mõnes riigis võib toimimisviis, kuidas ettevõtte katab (tasub) vara (kohustise) bilansilise maksumuse, mõjutada kas üht või mõlemat järgmist asjaolu:
- ettevõtte suhtes vara (kohustise) bilansilise maksumuse katmisel (tasu-misel) rakendatavat tulumaksu-määrade; ja
 - vara (kohustise) maksustamisbaasi.

Sel juhul kasutab ettevõtte edasilükkunud tulumaksu kohustiste ja edasi-lükkunud tulumaksu varade mõõtmisel sellist tulumaksu-määrade ja maksus-tamisbaasi, mis on kooskõlas katmise või tasumise eeldatava viisiga.

Näide A

Vara bilansiline maksumus on 100 ja maksustamisbaas 60. Vara müümisel rakendatakse 20 % suurust tulumaksu-määrade ja muu tulu suhtes 30 % suurust tulumaksu-määrade.

Kui ettevõtte eeldab, et vara enam ei kasutata ja müüakse maha, kajastab ettevõtte edasilükkunud tulumaksu kohustise 8 (20 % 40-st) ja kui ettevõtte eeldab, et vara säilitatakse ja bilansiline maksumus kaetakse kasutamise käigus, kajastab ettevõtte edasilükkunud tulumaksu kohustise 12 (30 % 40-st).

Näide B

Vara, mille soetusmaksumus on 100 ja bilansiline maksumus 80, hinna-takse ümber 150-le. Maksustamise eesmärgil vastavat korrigeerimist ei tehta. Kumulatiivne amortisatsioon maksustamise eesmärgil on 30 ja tulu-maksu-määr on 30 %. Kui vara müüakse maha soetusmaksumusest kallimalt, lisatakse maksustatavale tulule ka kumulatiivne maksuamortisatsioon 30, kuid soetusmaksumust ületavad sissetulekud müügist ei ole maksusta-tavad.

Vara maksustamisbaas on 70 ja eksisteerib maksustatav ajutine erinevus 80. Kui ettevõtte eeldab, et vara bilansiline maksumus kaetakse selle kasu-tamise käigus, tuleb genereerida maksustatavat tulu 150, kuid amortisat-siooni võib maha arvata ainult 70. Sel juhul eksisteerib edasilükkunud tulumaksu kohustis 24 (30 % 80-st). Kui ettevõtte loodab katta bilansilise maksumuse kohese müümise teel 150 eest, arvutatakse edasilükkunud tulumaksu kohustis järgmiselt:

	Maksustatav ajutine erinevus	Tulumaksu- määr	Edasilükku- nud tulumaksu kohustis
Kumulatiivne tulumaksu amor- tisatsioon	30	30 %	9

▼B

	Maksustatav ajutine erinevus	Tulumaksu- määr	Edasilükku- nud tulumaksu kohustis
Soetusmaksumust ületavad sissetulekud	<u>50</u>	null	=
Kokku	<u>80</u>		<u>9</u>

Märkus: vastavalt paragrahvile 61 debiteeritakse ümberhindamise tulemusena tekkinud täiendav edasilükkunud tulumaks otse omakapitalis.

Näide C

Andmed on samad, mis näites B, välja arvatud see, et kui vara müüakse maha soetusmaksumusest kõrgema hinna eest, kuulub kumulatiivne maksuamortisatsioon maksustatava tulu alla (maksustatakse 30 % suuruse tulumaksumääraga) ja müügist tulenevaid sissetulekuid maksustatakse pärast inflatsiooni järgi korrigeeritud maksumuse 110 lahutamist 40 % suuruse tulumaksumääraga.

Kui ettevõtte eeldab, et vara bilansiline maksumus kaetakse selle kasutamise käigus, tuleb genereerida maksustatavat tulu 150, kuid amortisatsiooni võib maha arvata ainult 70. Sellisel juhul on maksustamisbaas 70, maksustatav ajutine erinevus 80 ja edasilükkunud tulumaksu kohustis 24 (30 % 80-st), nagu ka näites B.

Kui ettevõtte kavatab bilansilise maksumuse katta vara kohese müümise teel 150 eest, saab ettevõtte maha arvata indekseeritud soetusmaksumuse 110. Netosissetulekul 40 on 40 % suurune tulumaksumäär. Lisaks kuulub maksustatava tulu alla kumulatiivne maksuamortisatsioon 30, millele rakendub 30 % suurune tulumaksumäär. Sellest tulenevalt on maksustamisbaas 80 (110 miinus 30), maksustatav ajutine erinevus on 70 ja edasilükkunud tulumaksu kohustis 25 (40 % 40-st pluss 30 % 30-st). Kui käesolevas näites ei selgunud maksustamisbaasi olemus, võivad abiks olla paragrahvis 10 esitatud põhimõtted.

Märkus: vastavalt paragrahvile 61 debiteeritakse ümberhindamise tulemusena tekkinud täiendav edasilükkunud tulumaks otse omakapitalis.

- 52 A. Mõnedes riikides on tulumaksumäärad kõrgemad või madalamad, kui perioodi ►M5 kasum või kahjum ◀ makstakse osaliselt või täielikult ettevõtte omanikele välja dividendidena. Mõnedes riikides võib tulumaksu tagasi saada või see võib maksmisele kuuluda juhul, kui perioodi ►M5 kasum või kahjum ◀ makstakse osaliselt või täielikult ettevõtte omanikele välja dividendidena. Sellistel juhtudel on tasumisele kuuluva tulumaksu varade ja kohustiste ning edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste tulumaksumääraks jaotamata kasumile rakenduv tulumaksumäär.
- 52 B. Paragrahvis 52 A kirjeldatud asjaoludel kajastatakse dividendidega kaasnev tulumaks samal ajal, kui kajastatakse dividendi maksmise kohustis. Dividendidega kaasnev tulumaks on seotud pigem eelnevalt toimunud tehingute ja sündmuste kui omanikele tehtavate jaotamistega. Seetõttu kajastatakse dividendidega kaasnev tulumaks vastavalt paragrahvile 58 perioodi ►M5 kasum või kahjum ◀, välja arvatud sellises ulatuses, mil dividendidega kaasnev tulumaks tekib paragrahvi 58 punktides a ja b kirjeldatud asjaoludel.

Paragrahve 52 A ja 52B illustreeriv näide

Järgmine näide käsitleb sellise ettevõtte tasumisele kuuluva tulumaksu varade ja kohustiste ning edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste mõõtmist, mis tegutseb riigis, kus jaotamata kasumi pealt makstav tulumaksumäär on kõrgem (50 %) ja tagastatakse kasumi jaotamisel. Jaotatava kasumi tulumaksumäär on 35 %. Bilansipäeval, s.o 31. detsembril 20X1, ei kajasta ettevõtte dividendide kohustist, mille kohta jaotusettepanek on tehtud või mis on välja kuulutatud pärast bilansipäeva. Selle tulemusena aastal 20X1 dividende ei kajastata. Aasta 20X1 maksustatav tulu on 100 000. Aasta 20X1 neto maksustatav ajutine erinevus on 40 000.

Ettevõtte kajastab tasumisele kuuluva tulumaksu kohustise ja tulumaksu kulu 50 000. Tulevikus jaotatavate dividendide näol potentsiaalselt kaetavat summat varana ei kajastata. Ettevõtte kajastab ka edasilükkunud tulumaksu kohustise ja edasilükkunud tulumaksu kulu 20 000 (50 % 40 000-st), mis kujutavad endast tulumakse, mida ettevõtte maksab oma varade ja kohustiste bilansilise maksumuse katmisel või tasumisel vastavalt jaotamata kasumile rakenduvale tulumaksumäärale.

▼B

Seejärel kajastab ettevõtte 15. märtsil 20X2 kohustisena eelnevatest kasumitest dividendid 10 000.

15. märtsil 20X2 kajastab ettevõtte tulumaksu katmise 1 500 ulatuses (15 % kohustisena kajastatud dividendidest) tulumaksu vara ja vähendab selle võrra 20X2. aasta tasumisele kuuluva tulumaksu kulu.

53. Edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi ei diskonteerita.
54. Edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste usaldusväärne diskonteerimine nõuab kõigi ajutiste erinevuste tühistamise ajastamise üksikasjalikku ajakava. Paljudel juhtudel ei ole sellist ajakava võimalik koostada või see on väga keeruline. Seepärast ei ole asjakohane nõuda edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste diskonteerimist. Diskonteerimise võimaldamine, kuid selleks mitte kohustamine tooks kaasa edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste võrreldamatuse ettevõtete vahel. Seetõttu ei nõua ega luba käesolev standard edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste diskonteerimist.
55. Ajutised erinevused määratletakse vara või kohustise bilansilise maksumuse alusel. See kehtib isegi juhul, kui bilansiline maksumus on ise määratletud diskonteerimise alusel, näiteks pensionihüvitiste kohustuste puhul (vt standard IAS 19 "Hüvitised töövõtjatele").
56. Edasilükkunud tulumaksu vara bilansiline maksumus tuleb igal bilansipäeval üle vaadata. Ettevõtte peab edasilükkunud tulumaksu vara bilansilist maksumust vähendama sellises ulatuses, mille puhul ei ole enam tõenäoline, et tekib piisavalt maksustatavat kasumit, mis võimaldab kogu edasilükkunud tulumaksu varast või selle osast saadavat sissetulekut kasutada. Kõik sellised vähendamised tühistatakse sellises ulatuses, mille puhul on piisava maksustatava tulu tekkimise tõenäosus taastunud.

TASUMISELE KUULUVA JA EDASILÜKKUNUD TULUMAKSU KAJASTAMINE

57. Tehingust või muust sündmusest tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu mõjude arvestamine peab toimuma kooskõlas kõnealuse tehingu või sündmuse endaga. Kõnealune põhimõte on esitatud paragrahvides ►**M6** 58-68C ◀.

Kasumiaruanne

58. Tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks tuleks kajastada tulu või kuluna ja see peaks sisalduma perioodi ►**M5** kasum või kahjum ◀, välja arvatud juhul, kui maks tekib seoses:
- a) tehingu või sündmusega, mis kajastub samal või erineval perioodil otse omakapitalis (vt paragrahvid 61–65); või

▼M3

- b) *äriühendus (vaata paragrahve 66 kuni 68).*

▼B

59. Enamik edasilükkunud tulumaksu kohustisi ja varasid tekib juhul, kui tulu või kulu kajastub ühe perioodi raamatupidamislikus kasumis, aga teise perioodi maksustatavas kasumis (maksukahjumis). Sellest tulenev edasilükkunud tulumaks kajastatakse kasumiaruandes. Näiteks:
- a) intressi-, kasutustasu- või dividenditulu laekub hiljem ning see kaastatakse raamatupidamislikku kasumisse aja proportsionaalse jagamise põhimõttel vastavalt standardile IAS 18 "Tulu", kuid maksustatavasse kasumisse (maksukahjumisse) kassapõhiselt; ja
- b) immateriaalse vara soetusmaksumus on kapitaliseeritud vastavalt standardile IAS 38 "Immateriaalne vara" ja amortiseeritakse kasumiaruandes, kuid maksustamise eesmärgil arvati see maha juba tekkimise hetkel.
60. Edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste bilansiline maksumus võib muutuda isegi juhul, kui vastavad ajutised erinevused ei muutu. See võib tuleneda näiteks järgmistest asjaoludest:
- a) tulumaksu määrade või maksustamist reguleerivate seaduste muutumine;
- b) edasilükkunud tulumaksu vara kaetavuse ümberhindamine; või
- c) vara eeldatava katmise viisi muutumine.

Sellest tulenev edasilükkunud tulumaks kajastatakse kasumiaruandes, kui see ei ole seotud objektidega, mis on varasemalt debiteeritud või krediteeritud omakapitalis (vt paragrahv 63).

▼B

Otse omakapitalis krediteeritud või debiteeritud objektid

61. Tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks tuleks debiteerida või krediteerida otse omakapitalis, kui see on seotud samal või erineval perioodil otse omakapitalis krediteeritud või debiteeritud objektidega.

▼M5

62. Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid nõuavad või lubavad krediteerida või debiteerida teatavaid objekte otse omakapitalis. Sellised objektid on näiteks:

▼B

- a) materiaalse põhivara (vt standard IAS 16 "Materiaalne põhivara") ümberhindamisest tingitud bilansilise maksumuse muutus;

▼M5

- b) Jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimine, mis tuleneb kas muutusest arvestusmeetodis, mida rakendatakse tagasiulatuvalt või vea korrigeerimisest (vaata IAS 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead*);
- c) välismaise majandusüksuse finantsaruannete konverteerimisest tulenevad valuutakursi erinevused (vt standard IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*);

ja

▼B

- d) liitfinantsinstrumendi omakapitalikomponendi esmasel arvelevõtmisel tekkivad summad (vt paragrahv 23).

63. Erandlikel asjaoludel võib olla keeruline määratleda omakapitalis krediteeritud või debiteeritud objektidega seotud tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu summat. See võib juhtuda näiteks siis, kui:

- a) astmelise tulumaksu puhul ei ole võimalik määratleda, millise tulumaksu määraga maksustatava kasumi (maksukahjumi) konkreetset komponenti maksustati;
- b) tulumaksu määr või mõne muu tulumaksueeskirja muutus mõjutab eelnevalt omakapitalis debiteeritud või krediteeritud objektiga täielikult või osaliselt seotud edasilükkunud tulumaksu vara või kohustist; või
- c) ettevõtte otsustab, kas edasilükkunud tulumaksu vara tuleb kajastada või selle kajastamine lõpetatakse osaliselt ning kas selline edasilükkunud tulumaksu vara on täielikult või osaliselt seotud eelnevalt omakapitalis debiteeritud või krediteeritud objektiga.

Sellistel juhtudel põhinevad otse omakapitalis krediteeritud või debiteeritud objektidega seotud tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks asjaomases riigis tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu proportsionaalsel jaotamisel või mõnel muul meetodil, millega kõnealuste asjaolude juures on võimalik asjakohast eraldamist saavutada.

64. Standardis IAS 16 "Materiaalne põhivara" ei täpsusta, kas ettevõtte peaks igal aastal investeringute ümberhindluse reservi positiivsest jäägist jaotamata kasumisse üle kandma summa, mis on võrdne ümberhinnatud vara amortisatsiooni ja vara soetusmaksumusel põhineva amortisatsiooni vahel. Kui ettevõtte sellise ülekande teeb, on summa sellega seotud edasilükkunud tulumaksuga saldeeritud. Samasuguseid põhimõtteid rakendatakse ka materiaalse põhivara võõrandamise korral.

65. Kui vara hinnatakse ümber maksustamise eesmärgil ja see ümberhindamine on seotud varasema perioodi või eeldatavalt tulevase perioodil teostatava raamatupidamisliku ümberhindamisega, krediteeritakse või debiteeritakse nii vara ümberhindamise kui ka maksustamisbaasi korrigeerimise maksumõju omakapitalis sellel perioodil, kui see tekkis. Kui ümberhindamine maksustamise eesmärgil ei ole seotud eelneva perioodi või eeldatavalt tulevase perioodil teostatava raamatupidamisliku ümberhindamisega, kajastatakse maksustamisbaasi korrigeerimise mõjud kasumiaruandes.

- 65 A. Dividendide maksimisel omanikele võib ettevõtte olla kohustatud maksma osa dividendidest omanike nimel maksuhaldusametusele. Paljudes riikides nimetatakse seda summat kinnipeetavaks tulumaksuks. Selline maksuhaldusametusele makstud või makstav summa debiteeritakse omakapitalis kui osa dividendidest.

Äriühendusest tulenev edasilükkunud tulumaks

▼M3

66. Nagu on selgitatud paragrahvides 19 ja 26(c), võivad äriühendustes tekkida ajutised erinevused. Kooskõlas standardiga IFRS 3 *Äriühendused*, kajastab majandusüksus kõik tekkinud edasilükkunud tulumaksuvarad (ulatuseni, milles nad on vastavuses paragrahvis 24 toodud kajastamiskriteeriumitega) või edasilükkunud tulumaksu kohustised eristatavate varade

▼ **M3**

ja kohustistena omandamise kuupäeval. Järelikult need edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised mõjutavad firmaväärtust või omandaja osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega. Kuid siiski, vastavalt paragrahvile 15(a), ei kajasta majandusüksus firmaväärtuse algsest kajastamisest tekkivaid edasilükkunud tulumaksukohustisi.

67. Äriühenduse tulemusena võib omandaja pidada tõenäoliseks, et ta saab realiseerida oma enda edasilükkunud tulumaksu varad, mis ei olnud enne äriühendust kajastatud. Näiteks võib omandaja saada kasutada oma kasutamata tulumaksukahjumeid omandatava tulevase maksustatava kasumi vastu. Sellistel juhtudel kajastab omandaja edasilükkunud tulumaksu vara, kuid ei lisa seda äriühenduse arvestusse ja seega ei võta seda arvesse määrates firmaväärtuse suurust või omandaja osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega.
68. Kui potentsiaalne tulu omandatava edasikantavate maksukahjumite kasutamisest või teised edasilükkunud tulumaksu varad ei vasta äriühenduse algse kajastamise ajal standardis IFRS 3 toodud eraldiseisvana kajastamise kriteeriumidega, kuid realiseeruvad hiljem, siis kajastab omandaja tekkiva edasilükkunud tulumaksu tulu kasumiaruandes. Lisaks peab omandaja:
- (a) vähendama firmaväärtuse jääkmaksumust summani, mis oleks kajastatud kui edasilükkunud tulumaksu varad oleksid kajastatud eristatavate varaobjektidena omandamise kuupäeval;
 - ja
 - (b) kajastama firmaväärtuse jääkmaksumuse vähenemist kuluna.

See protseduur ei tekita omandaja osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega, ega ei suurenda ka summat, mis on eelnevalt sellise ülejäägi osas kajastatud.

Näide

Majandusüksus omandas tütarettevõtte, millel oli mahaarvatav ajutine erinevus 300. Omandamise hetkel oli maksumäär 30 protsenti. Tekkinud edasilükkunud tulumaksu vara summas 90 ei kajastatud eristatava varaobjektina äriühendusest tuleneva firmaväärtuse määramisel summas 500. Kaks aastat pärast ühendust hindas majandusüksus, et tulevased maksustatavad tulud peaksid olema piisavad et realiseerida kogu mahaarvatavatest ajutistest erinevustest saadava kasu.

Üksus kajastab edasilükkunud tulumaksu vara 90 ja kasumiaruandes edasilükkunud tulumaksu tulu 90. Samuti vähendab majandusüksus firmaväärtuse jääkmaksumust 90 võrra ja kajastab selle summa kuluna kasumiaruandes. Selle tulemusena on firmaväärtuse jääkmaksumus vähendatud 410-ni, mis on summa, mis oleks kajastatud juhul, kui edasilükkunud tulumaksu vara 90 oleks juba omandamise kuupäeval kajastatud eristatava varaobjektina.

Kui maksumäär oleks kasvanud 40 protsendini, siis oleks majandusüksus kajastanud edasilükkunud tulumaksu vara 120 (40 protsenti 300-st) ja kasumiaruandes edasilükkunud tulumaksu tulu 120. Kui maksumäär oleks alanenud 20 protsendini, siis oleks üksus kajastanud edasilükkunud tulumaksu vara 60 (20 protsenti 300-st) ja edasilükkunud tulumaksu tulu 60. Mõlemal juhul oleks majandusüksus vähendanud firmaväärtuse jääkmaksumust 90 võrra ja kajastanud selle summa kuluna kasumiaruandes.

▼ **M6****Aktsipõhistest maksetehingutest tulenev tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks**

- 68A. Mõnes maksujurisdiktsioonis saab majandusüksus tulumaksu maha arvata (st summa mis on maksustatava kasumit vähendatav) selles osas, mis puudutab ettevõtte aktsiate, aktsioptsioonide või muude omakapitaliinstrumendidega makstud tasu. Taoline maksu mahaarvamise summa võib erineda seonduvast kumulatiivsest tasude kulust ja võib tekkida hilisematel perioodidel. Näiteks, mõningates jurisdiktsioonides võib küll ettevõtte kajastada töötajatele võimaldatud aktsioptsioonidevastu saadud teenuste tarbimist kuludes IFRS 2 *Aktsiapõhised maksed* põhimõtetest kuid kuid mitte saada tulumaksu maha arvamist enne kui aktsioptsioone kasutatakse ning maksu mahaarvamine baseerub sellisel juhul ettevõtte aktsia hinnal optiooni kasutamise kuupäeva seisuga.

▼ **M6**

- 68B. Seoses käesoleva standardi paragrahvides 9 ja 26(b) käsitletud uurimisväljaminekutega käsitletakse ajahetkeks töötaja poolt osutatud teenuste maksubaasi (summa, mida maksuamet lubab tulevastel perioodidel vähendada) ja null jääkmaksumuse erinevust mahaarvatava ajutise erinevusena, mis väljendub edasilükkunud tulumaksuvarana. Kui maksuameti poolt tulevikus lubatavate mahaarvamiste summa ei ole perioodi lõpu seisuga teada, tuleb see perioodi lõpus teada olnud informatsiooni alusel tuletada. Näiteks, kui maksuameti poolt tulevikus mahaarvatav summa sõltub ettevõtte aktsiahinnast tuleviku kuupäeva seisuga, siis mahaarvatav ajutine erinevus baseerub ettevõtte aktsia hinnal perioodi lõpu kuupäeva sseisuga.
- 68C. Nagu on ära toodud paragrahvis 68A, võib mahaarvatav maksu summa (või arvestuslik tulevane maksu mahaarvamine, mis on mõõdetud lähtudes paragrahvist 68B) erineda sellega seonduvast kumulatiivsest tasude kulust. Stanadardi paragrahv 58 nõuab, et tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaks tuleb kajastada tulu või kuluna perioodi kasumis või kahjumis, välja arvatud ulatuses, milles tulumaks tekib (a) tehingust või sündmusest, mis on kajastatud samal või erineval perioodil, otseselt omakapitalis või (b) omandamisena käsitletavast äriühendusest. Kui tulumaksu mahaarvamise summa (või hinnanguline tulevane tulumaksu mahaarvamise summa) ületab sellega seonduvat kumulatiivsete tasude kulu summat, siis see viitab, et tulumaksu mahaarvamine ei seonu mitte ainult tasude kuluga, vaid ka omakapitali objektidega. Sellises olukorras tuleks seonduv tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu ülejääk kajastada otse omakapitalis.

▼ **B**

ESITUSVIIS

Tulumaksuvarad ja -kohustised

▼ **M5**▼ **B**

Saldeerimine

71. Ettevõtte peab saldeerima tasumisele kuuluva tulumaksu varad ja kohustised ainult järgmistel juhtudel:
- ettevõttel on juriidiline õigus kajastatud summasid saldeerida; ja
 - ettevõtte katvab netosummas või realiseerida vara ja tasuda kohustise samaaegselt.
72. Kui tasumisele kuuluva tulumaksu varasid ja kohustisi kajastatakse ning mõõdetakse eraldi, saldeeritakse need bilansis samasuguste kriteeriumide järgi, nagu on finantsinstrumentide kohta kehtestatud standardis IAS 32 "Finantsinstrumentid: avalikustamine ja esitamine". Tavaliselt on ettevõttel juriidiline õigus saldeerida tasumisele kuuluva tulumaksu vara ja kohustisi, kui need on seotud sama maksuhaldusametuse poolt hallatava tulumaksuga ja maksuhaldusametust lubab ettevõttel saada või teha üks netoülekanne.
73. Konsolideeritud finantsaruannetes saldeeritakse ühe kontserni ettevõtte tagastamisele kuuluva tulumaksu vara kontserni teise ettevõtte tasumisele kuuluva tulumaksu kohustisega ainult juhul, kui nendel ettevõtetel on juriidilist jõudu omav õigus teha või saada üks netoülekanne ning kõnealused ettevõtted katvavad sellise netoülekanne teha või selle saada või samaaegselt katta vara ja tasuda kohustise.
74. Ettevõtte peab saldeerima edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised ainult järgmistel juhtudel:
- ettevõttel on juriidiline õigus saldeerida tasumisele kuuluva tulumaksu varasid ja kohustisi; ja
 - edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised on seotud tulumaksuga, mida haldab sama maksuhaldusametust:
 - sama maksustatava majandusüksuse suhtes või
 - erinevate maksustatavate majandusüksuste suhtes, mis katvavad kõikidel tulevastel perioodidel, mil edasilükkunud tulumaksu varad või kohustised eeldatavasti tasutakse või kaetakse, tasuda tasumisele kuuluva tulumaksu kohustised ja varad netosummas või realiseerida varad ja tasuda kohustised samaaegselt.
75. Vältimaks kõikide ajutiste erinevuste ajastamise üksikasjaliku ajakava koostamise vajadust, nähakse käesoleva standardiga ette, et ettevõtte saldeerib sama maksustatava majandusüksuse edasilükkunud tulumaksu

▼B

vara ja kohustise ainult juhul, kui need on seotud sama maksuhaldusastutuse poolt hallatava tulumaksuga ja kui ettevõttel on juriidiline õigus edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi saldeerida.

76. Harvadel juhtudel võib ettevõttel olla mõnede perioodide osas juriidiline õigus saldeerida ja ka kavatsus tasuda netosummana, kuid teiste perioodide suhtes mitte. Sellistel harvadel juhtudel võib osutuda vajalikuks koostada üksikasjalik ajakava, et usaldusväärselt kindlaks teha, kas ühe maksustatava majandusüksuse edasilükkunud tulumaksu kohustis tõstab sama perioodi tulumaksu, milles teise maksustatava majandusüksuse edasilükkunud tulumaksu vara teise maksustatava majandusüksuse makse vähendab.

Tulumaksu kulu

Tavategevuse kasumi või kahjumiga seotud tulumaksu kulu (või tulu)

77. Tavategevuse kasumi või kahjumiga seotud maksutulu või -kulu tuleb esitada kasumiaruandes.

Välisriigis tekkinud edasilükkunud tulumaksu kohustiste või varade valuutakursside vahe

78. Standardiga IAS 21 "Valuutakursside muutuste mõjud" on ette nähtud teatavate valuutakursi erinevuste kajastamine tulu või kuluna, kuid ei täpsusta, kus need erinevused tuleks kasumiaruandes esitada. Seega, kui edasilükkunud välismaiste tulumaksu kohustiste või varade valuutakursi erinevused kajastatakse kasumiaruandes, võib need erinevused liigitada edasilükkunud tulumaksu kuluks (tuluks), kui sellist esitusviisi peetakse finantsaruannete kasutajatele kõige kasulikumaks.

Avalikustatav informatsioon

79. Tulumaksu kulu (-tulu) põhilised komponendid tuleks avalikustada eraldi.
80. Tulumaksu kulu (-tulu) komponendid võivad olla järgmised:
- a) tasumisele kuuluv tulumaksu kulu (-tulu);
 - b) kõik perioodil kajastatud eelnevate perioodide tasumisele kuuluva tulumaksu kulu korrigeerimised;
 - c) ajutiste erinevuste tekkimise ja tühistumisega seotud edasilükkunud tulumaksu kulu (-tulu) summa;
 - d) tulumaksusumäärade muutuste või uute maksude kehtestamisega seotud edasilükkunud tulumaksu kulu (-tulu) summa;
 - e) eelneval perioodil kajastamata maksukahjumist, maksukrediidist või ajutisest erinevusest tuleneva kasu summa, mida kasutati tasumisele kuuluva tulumaksu kulu vähendamiseks;
 - f) eelneval perioodil kajastamata maksukahjumist, maksukrediidist või ajutisest erinevusest tuleneva kasu summa, mida kasutati edasilükkunud tulumaksu kulu vähendamiseks;
 - g) edasilükkunud tulumaksu vara allahindamisest või eelneva allahindamise tühistamisest tulenev edasilükkunud tulumaksu kulu vastavalt paragrahvile 56; ja

▼M5

- h) maksukulu (tulu) summa, mis on seotud nende muutustega arvestusmeetodites ja vigadega, mis sisalduvad kasumis või kahjumis kooskõlas IAS 8-ga, kuna neid ei ole võimalik kajastada tagasiulatuvalt.

▼B

81. Eraldi tuleb avalikustada ka järgmised asjaolud:
- a) omakapitalis debiteeritud või krediteeritud objektidega seotud tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu kogusumma;

▼M5**▼B**

- c) tulumaksu kulu (tulu) ja raamatupidamisliku kasumi vahelise suhte selgitus ühes või mõlemas vormis:
 - i) tulumaksu kulu (tulu) ja raamatupidamisliku kasumi vaheline arvuline võrdlus korrutatuna rakendatava(te) tulumaksusumma(de)ga, avalikustades ka rakendatava(te) tulumaksusumma(de) arvutamise aluse; või

▼B

- ii) keskmise tegeliku tulumaksumäära ja rakendatava tulumaksumäära arvuline võrdlus, avalikustades ka rakendatava tulumaksumäära arvutamise aluse;
 - d) kui eelneva arvestusperioodiga võrreldes on rakendatavat tulumaksumäära või rakendatavaid tulumaksumäärasid muudetud, siis sellekohane selgitus;
 - e) selliste mahaarvatavate ajutiste erinevuste, kasutamata maksukahjumite ja kasutamata maksukrediitide summa (ja olemasolu korral aegumiskuupäev), mille suhtes edasilükkunud tulumaksu vara bilansis ei ole kajastatud;
 - f) tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning ühissettevtmistega osalusega seotud ajutiste erinevuste kogusumma, mille suhtes bilansis edasilükkunud tulumaksu kohustisi ei ole kajastatud (vt paragrahv 39);
 - g) iga ajutise erinevuse liigi ja kasutamata maksukahjumi või kasutamata maksukrediidi liigi suhtes:
 - i) kõikide bilansis esitatud perioodidel kajastatud edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste summa;
 - ii) kasumiaruandes kajastatud edasilükkunud tulumaksu tulu või kulu summa, kui see ei selgu bilansis kajastatud summade muutuste kaudu;
 - h) lõpetatud tegevusvaldkondade osas tulumaksu kulu, mis on seotud järgmiste asjaoludega:
 - i) tegevuse lõpetamisega kaasnev kasum või kahjum; ja
 - ii) lõpetatud tegevusvaldkonna tavategevuse kasum või kahjum perioodil koos kõikide aruandes esitatud eelnevate perioodide vastavate summadega; ja
 - i) ettevõtte omanikele jaotatavate dividendidega kaasnevad tulumaksukohustused, mille kohta tehti jaotusettepanek või mis kuulutati välja enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, kuid mis finantsaruannetes kohustisena ei kajastu.
82. Ettevõtte peab avalikustama edasilükkunud tulumaksu vara suuruse ja selle bilansis arvele võtmist toetava tõendusmaterjali laadi, kui:
- a) edasilükkunud tulumaksu vara kasutamine sõltub tulevastest maksustavatest kasumitest, mis ületavad olemasolevate maksustavate ajutiste erinevuste tühistamisest saadavad kasumid; ja
 - b) ettevõtte on kandnud jooksva või eelneval perioodil kahjumit riigis, millele on seotud edasilükkunud tulumaksu varad.
- 82 A. Paragrahvis 52 A kirjeldatud asjaolude korral peaks ettevõtte avalikustama omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasnevate potentsiaalsete tulumaksumõjude laadi. Lisaks peaks ettevõtte avalikustama ka potentsiaalsed kaasnevad tulumaksukohustuste summad, mida on võimalik kindlaks määrata, ja selle, kas eksisteerib potentsiaalseid tulumaksukohustusi, mida ei ole võimalik kindlaks määrata.

▼M5

▼B

84. Paragrahvi 81 punktis c kehtestatud avalikustamisnõuded võimaldavad finantsaruannete kasutajatel aru saada, kas tulumaksu kulu (tulu) ja raamatupidamisliku kasumi vaheline suhe on ebaharilik, ning mõista kõnealust suhet tulevikus mõjutavaid olulisi tegureid. Tulumaksu kulu (tulu) ja raamatupidamisliku kasumi vahelist suhet võivad mõjutada sellised asjaolud nagu mittemaksustatav müügitulu, maksustatava kasumi (maksukahjumi) määramisel mahaarvamisele mittekuuluvad kulud, maksukahjumite mõju ja välismaiste tulumaksumäärade mõju.
85. Tulumaksu kulu (tulu) ja raamatupidamisliku kasumi vahelist suhet seletades kasutab ettevõtte rakendatavat tulumaksumäära, mis annab finantsaruannete kasutajatele kõige asjakohasemat informatsiooni. Sageli osutub kõige asjakohasemaks tulumaksumääraks ettevõtte asukohariigi tulumaksumäär, mis summeerib siseriiklikud tulumaksumäärad ja kõik kohalikud tulumaksumäärad, mis arvutatakse sisuliselt samalt maksustatava kasumi (maksukahjumi) tasemelt. Kuid ettevõtte puhul, mis tegutseb mitmes erinevas riigis, võib olla asjakohasem summeerida eri riikide kohalike tulumaksumäärade alusel koostatud individuaalsed võrdlused. Järgmine näide iseloomustab seda, kuidas rakendatava tulumaksumäära valimine mõjutab arvulise võrdluse esitamist.

▼B

86. Keskmine tegelik tulumaksumäär on tulumaksu kulu (tulu) jagatud raamatupidamisliku kasumiga.
87. Tihti ei ole võimalik arvutada tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutest ja ühisettevõtmiste osalusest tulenevaid bilansis kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustisi (vt paragrahv 39). Seetõttu nähakse käesoleva standardiga ette, et ettevõtte peab avalikustama aluseks olevate ajutiste erinevuste kogusumma, kuid ei nõuta edasilükkunud tulumaksu kohustiste avalikustamist. Sellegipoolest soovitatakse ettevõtetel võimaluse korral avalikustada bilansis kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustiste summad, kuna finantsaruannete kasutajatele võib see informatsioon vajalikuks osutuda.
- 87 A. Paragrahviga 82 A on ette nähtud, et ettevõtte peaks avalikustama omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasneva potentsiaalse tulumaksu mõju laadi. Ettevõtte avalikustab tulumaksusüsteemide olulised iseärasused ja dividendiväljamaksetega kaasnevad potentsiaalsed tulumaksu summat mõjutavad tegurid.
- 87 B. Mõnikord ei ole võimalik omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasnevat potentsiaalset tulumaksu summat ning mõju arvutada. See võib juhtuda näiteks siis, kui ettevõttel on palju välismaiseid tütarettevõtteid. Kuid isegi sel juhul võib kogusumma mõnede osade määramine olla lihtne. Näiteks võivad kontserni emaettevõtte ja mõned tütarettevõtted olla maksnud jaotamata kasumitelt tulumaksu kõrgema tulumaksumääraga ja võivad teada konsolideeritud jaotamata kasumist omanikele tehtavate tulevaste dividendiväljamaksete puhul tagastatava summa suurust. Sel juhul avalikustatakse tagastatava summa suurus. Kui ettevõttel on veel teisi kaasnevaid potentsiaalseid tulumaksukohustusi, mida ei ole võimalik määratleda, siis peab selle asjaolu avalikustama. Emaettevõtte eraldiseisvates finantsaruannetes (kui need on olemas) seostuvad kaasnevad potentsiaalsed tulumaksukohustused emaettevõtte jaotamata kasumiga.
- 87 C. Ettevõttelt, mis peab avaldama paragrahvis 82 A kehtestatud informatsiooni, võidakse nõuda ka tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute ja ühisettevõtmistes osalusega seotud informatsiooni avalikustamist. Sel juhul võtab ettevõtte seda arvesse paragrahvi 82 A kohaselt avalikustatava informatsiooni määramisel. Näiteks võidakse ettevõttelt nõuda selliste tütarettevõtetesse tehtud investeeringutega seotud ajutiste erinevuste kogusumma avalikustamist, mille kohta edasilükkunud tulumaksu kohustisi ei ole kajastatud (vt paragrahvi 81 punkt f). Kui kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustiste summade arvutamine ei ole võimalik, ei pruugi olla võimalik arvutada ka kõnealuste tütarettevõtetega seotud dividendiväljamaksetega kaasnevate potentsiaalsete tulumaksu mõjude summasid.
88. Ettevõtte avalikustab kõik tulumaksuga seotud tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad vastavalt standardile IAS 37 Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad). Tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad võivad tekkida näiteks maksuhaldusametusega pooleli olevatest vaidlustest. Kui tulumaksumäärade või maksustamist reguleerivate seaduste muudatused jõustuvad või kuulutatakse välja pärast bilansipäeva, avalikustab ettevõtte ka nende muudatuste kõik olulised mõjud tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu varadele ja kohustistele (vt standard IAS 10 "Bilansipäevajärgsed sündmused").

Paragrahvi 85 illustreeriv näide

19X2. aastal on ettevõtte raamatupidamislik kasum oma riigis (riik A) 1 500 (19X1: 2 000) ja riigis B 1 500 (19X1: 500). Riigis A on tulumaksumäär 30 % ja riigis B 20 %. Riigis A on maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvaid kulusid 100 (19X1: 200).

Siseriikliku tulumaksumäära võrdluse kohta on esitatud järgmine näide:

	19X1	19X2
Raamatupidamislik kasum	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Tulumaks siseriikliku tulumaksumääraga 30 %	750	900
Maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvate kulude mõju tulumaksule	60	30
Riigis B kehtivate madalamate tulumaksumäärade mõju	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Tulumaksu kulu	<u>760</u>	<u>780</u>

▼ **B**

Järgnevalt on esitatud näide kõiki riike käsitlevate eraldiseisvate võrdluste summeerimisel saadud võrdluse kohta. Selle meetodiga ei kajastu aruandja enda siseriikliku tulumaksumäära ja teiste riikide tulumaksumäärade vahelise võrdluse mõju eraldi kirjena. Ettevõttel võib osutuda vajalikuks anda seletusi tulumaksumäärade või eri riikides teenitud kasumi struktuuri oluliste muutuste mõju kohta selleks, et selgitada paragrahvi 81 punkti d kohaselt rakendatava(te) tulumaksumäära(de) muutust.

Raamatupidamislik kasum	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Tulumaks asjaomases riigis teenitud kasumite suhtes rakendatava siseriikliku tulumaksumääraga	750	750
Maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvate kulude mõju tulumaksule	<u>60</u>	<u>30</u>
Tulumaksu kulu	<u>760</u>	<u>780</u>

JÕUSTUMISKUUPÄEV

89. Käesolevat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1998 või pärast seda algavaid perioode, välja arvatud paragrahvis 91 täpsustatud juhud. Kui ettevõtte rakendab käesolevat standardit finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad enne 1. jaanuari 1998 algavaid perioode, peab ettevõtte avalikustama, et 1979. aastal heakskiidetud standardi IAS 12 "Tulumaksu arvestus" asemel on kasutatud käesolevat standardit.
90. Käesoleva standardiga asendatakse 1979. aastal kinnitatud standard IAS 12 "Tulumaksu arvestus".
91. Paragrahvid 52 A, 52B, 65 A, paragrahvi 81 punkt i, paragrahvid 82 A, 87 A, 87B, 87C ning paragrahvide 3 ja 50 väljajätmine jõustuvad raamatupidamise aastaaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2001 või pärast seda algavaid perioode. ⁽¹⁾ Varasem rakendamine on soovitatav. Kui varasem rakendamine mõjutab finantsaruandeid, tuleb kõnealune asjaolu avalikustada.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 14

(MUDETUD 1997)

Segmentiaruandlus

Käesoleva muudetud rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga asendatakse standard IAS 14 "Finantsinformatsiooni esitamine segmentide lõikes", mille ümberkujundatud versiooni kinnitas IASC juhatus 1994. aastal. Muudetud standard kehtib finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. juulil 1998 või pärast seda algavaid perioode.

▼ **M3**

Standardi IAS 36 *Varade väärtuse langus* paragrahvid 129 ja 130 kehtestavad avalikustamise nõuded, kuidas kajastada varade väärtuse langust segmentide lõikes.

▼ **B**

SISSEJUHATUS

Käesoleva standardiga ("muudetud standard IAS 14") asendatakse standard IAS 14 "Finantsinformatsiooni esitamine segmentide lõikes" ("esialgne standard IAS 14"). Muudetud standard IAS 14 kehtib perioodide suhtes, mis algavad 1. juulil 1998 või pärast seda. Suuremad muudatused esialgse standardiga IAS 14 võrreldes on järgmised:

1. Esialgset standardit IAS 14 rakendati ettevõtete suhtes, mille väärtpaberid on vabalt kaubeldavad ja muude majanduslikult oluliste üksuste suhtes. Muudetud standardit IAS 14 rakendatakse ettevõtete suhtes, mille omakapitali- või võlaväärtpaberid on vabalt kaubeldavad, kaasa arvatud ettevõtte, mille omakapitali- või võlaväärtpaberite emiteerimine vabaturul on käimas, kuid mitte muude majanduslikult oluliste üksuste suhtes.

⁽¹⁾ Paragrahvis 91 esitatud viide "raamatupidamise aastaaruanded" on kooskõlas jõustumiskuupäevi käsitleva 1998. aastal vastuvõetud selgesõnalisema väljendusega. Paragrahvis 89 viidatakse finantsaruannetele.

▼B

2. Esialgses standardis IAS 14 nõuti andmete esitamist tegevusalade ja geograafiliste segmentide kohta. Selles sätestati vaid üldised suunised tegevusalade ja geograafiliste segmentide määratlemiseks. Selles öeldi, et avalikustatavate segmentide määratlemise aluseks võivad olla ettevõttesisesed organisatsioonilised rühmitused või tuleb segmentiaruandluseks andmed ümber liigitada. Muudetud standard IAS 14 nõuab informatsiooni esitamist ärisegmentide ja geograafiliste segmentide kohta. Selles sätestatakse üksikasjalikumad suunised ärisegmentide ja geograafiliste segmentide kindlaksmääramiseks kui esialgses standardis IAS 14. Selles nõutakse, et ettevõtte peab määratlema need segmentid ettevõttesisesel organisatsioonilise struktuuri ja ettevõttesisesel aruandlussüsteemi põhjal. Kui ettevõttesisesed segmentid ei põhine samastel toodete ja teenuste rühmadel ega geograafilisel jaotusel, peab ettevõtte muudetud standardi IAS 14 kohaselt määratlema avalikustatavad segmentid ettevõttesisesel segmenteerimise järgmise madalama tasandi põhjal.
3. Esialgne standard IAS 14 nõudis, et nii tegevusalade kui ka geograafiliste segmentide kohta esitatakse ühesugune hulk informatsiooni. Muudetud standard IAS 14 sätestab, et on üks esmane segmenteerimisalus ja teine lisanduv, kusjuures lisanduvate segmentide kohta tuleb avalikustada tunduvalt vähem informatsiooni.
4. Esialgses standardis IAS 14 polnud öeldud, kas segmentiinformatsioon tuleb koostada konsolideeritud finantsaruannete või ettevõtte finantsaruannete arvestusmeetodite alusel. Muudetud standard IAS 14 nõuab, et järgitaks ühesuguseid arvestusmeetodeid.
5. Esialgne IAS 14 lubas erinevusi segmenti tulemi määratlemist erinevates ettevõtetes. Muudetud IAS 14 sätestab esialgses standardist IAS 14 üksikasjalikumad suunised konkreetsete tulu- ja kuluobjektide kohta, mis tuleb arvata segmenti tulu ja segmenti kulu sisse või segmenti tulust ja segmenti kulumist välja. Nii sätestab muudetud standard IAS 14 segmenti tulemi standardiseeritud mõõtmisalus, aga ainult sellises ulatuses, kui võrd tulusid ja põhitegevuskulusid on võimalik segmentidele kas otsest omistada või mõistlikult jaotada.
6. Muudetud standard IAS 14 nõuab "sümmeetriat" objektide arvamisel segmenti tulemi ja segmenti vara hulka. Kui näiteks segmenti tulemi peegeldab amortisatsioonikulu, tuleb amortiseeritav varaobjekt arvata segmenti vara hulka. Esialgses standardis IAS 14 ei olnud selle kohta midagi öeldud.
7. Esialgses standardis IAS 14 polnud öeldud, kas segmente, mida peetakse eraldi aruandluseks liiga väikeseks, võiks ühendada teiste segmentidega või arvata välja kõikide avalikustatavate segmentide hulgast. Muudetud standard IAS 14 sätestab, et väikeseid, ettevõttesisesel aruandluse alla kuuluvaid segmente, mille kohta ei nõuta eraldi aruandlust, võib omavahel ühendada, kui neil on olemas arvestatav hulk ühiseid tegureid, mis on omased ärisegmentidele või geograafilisele segmentidele, või kui teatud tingimused on täidetud, ühendada samase olulise segmentiga, mille kohta esitatakse informatsiooni ettevõttesiseselt.
8. Esialgses standardis IAS 14 polnud öeldud, kas geograafiliste segmentide aluseks peaks olema ettevõtte vara asukoht (müügi lähtekoht) või selle klientide asukoht (müügi sihtkoht). Muudetud standard IAS 14 nõuab, et sõltumata sellest, kummal alusel ettevõtte geograafilised segmentid põhinevad, tuleb suur osa andmeid esitada teisel alusel, kui see on oluliselt erinev.
9. Esialgne standard IAS 14 nõudis informatsiooni esitamist nelja peamise punkti osas nii tegevusvaldkondade segmentide kui ka geograafiliste segmentide kohta:
 - a) müügi- või muu põhitegevustulu, eristades tulu, mida saadi ettevõttevälistelt klientidelt, ja tulu, mida saadi muudest segmentidest;
 - b) segmenti tulemi;
 - c) segmenti kasutuses olev vara, ja
 - d) segmentidevahelise hinnakujunduse alused.
 Muudetud standard IAS 14 nõuab, et ettevõtte segmentiaruandluse (ärisegmentid ja geograafilised segmentid) esmaseks aluseks on need samad neli punkti millele lisanduvad:
 - a) segmenti kohustised;
 - b) arvestusperioodi jooksul soetatud materiaalse põhivara ja immateriaalse vara soetusmaksumus;
 - c) amortisatsioonikulud;
 - d) muud mitterahalised kulud, välja arvatud amortisatsioonikulud, ja

▼B

- e) ettevõtte osa kapitaliosaluse meetodil kajastatud sidusettevõtte, ühissetvõtmise või muu investeeringu ►M5 kasum või kahjum ◄, juhul kui oluline osa sidusettevõtte tegevusest toimub vaid selle segmendi siseselt, ning seotud investeeringu summa.

Ettevõtte lisanduva segmendiaruandluse osas on muudetud standardist IAS 14 välja jäetud esialgses standardis IAS 14 sätestatud segmendi tulemi esitamise nõue, asendades selle nõudega esitada perioodi jooksul soetatud materiaalse ja immateriaalse põhivara soetusmaksumus.

10. Esialgses standardis IAS 14 polnud öeldud, kas eelneva perioodi kohta esitatavad segmendi võrdlusandmed tuleks muuta võrreldavaks, kui segmendi arvestusmeetodeid on oluliselt muudetud. Muudetud standard IAS 14 nõuab andmete võrreldavaks muutmist, välja arvatud juhul, kui seda on võimatu teha.
11. Muudetud standard IAS 14 nõuab, et kui kõikide avalikustatavate segmentide summaarne tulu ettevõttevälistelt klientidelt moodustab vähem kui 75 % ettevõtte kogutulust, tuleb määratleda täiendavad avalikustatavad segmendid, kuni saavutatakse 75 % tase.
12. Esialgne standard IAS 14 lubas segmendi andmetes kasutada tegelikult siirdehinna määramisel kasutatud meetodist erinevat segmentidevahelise siirdehinna määramise meetodit. Muudetud standard IAS 14 nõuab, et segmentidevahelisi siirdeid mõõdetaks samal alusel, mida ettevõtte tegelikult kasutas siirdehinna määramiseks.
13. Muudetud standard IAS 14 nõuab tulu avalikustamist iga sellise segmendi kohta, mida ei kajastata eraldi segmendina põhjusel, et see teenib suurema osa oma tulust müügist teistele segmentidele, juhul kui selle segmendi tulu müügist ettevõttevälistele klientidele moodustab 10 % või rohkem ettevõtte kogutulust. Esialgses standardis IAS 14 polnud sellega võrreldavat nõuet.

SISUKORD

	Paragrahvid
Eesmärk	93
Rakendusala	94
Mõisted	94
Mõisteid muudest rahvusvahelistest raamatupidamisstandarditest	94
Ärisegmenti ja geograafilise segmendi mõiste	94
Segmendi tulu, kulu, tulemi, vara ja kohustiste mõisted	96
Avalikustatavate segmentide kindlaksmääramine	98
Segmendiaruandluse põhiformaat ja lisaformaadid	98
Ärisegmentid ja geograafilised segmendid	99
Avalikustatavad segmendid	100
Segmentide arvestusmeetodid	102
Avalikustatav informatsioon	102
Põhiformaadid	102
Segmendiinformatsiooni lisaformaadid	104
Segmendiinformatsiooni avalikustamise näited	105
Muu avalikustatav informatsioon	105
Jõustumiskuupäev	107

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted finantsinformatsiooni esitamiseks segmentide kaupa – informatsiooni eri liiki toodete ja teenuste kohta, mida ettevõtte pakub, ja erinevate geograafiliste piirkondade kohta, kus ettevõtte tegutseb, et aidata finantsaruannete kasutajatel:

- a) paremini mõista ettevõtte varasemat toimimist;
- b) paremini hinnata ettevõtte riske ja rentaablust; ning

▼B

c) anda ettevõtte kui terviku kohta objektiivsemaid hinnanguid.

Paljud ettevõtted pakuvad toodete ja teenuste gruppe või tegutsevad geograafilistes piirkondades, mille puhul kasumlikkuse määrad, kasvuvõimalused, tulevikuväljavaated ja riskid on erinevad. Informatsioon ettevõtte eri liiki toodete ja teenuste ning selle tegevuse kohta eri geograafilistes piirkondades – mida sageli nimetatakse segmendiinformatsiooniks – on asjakohane mitmes eri valdkonnas tegutseva hargmaise ettevõtte riskide ja rentaabluse hindamisel, aga seda ei ole alati võimalik koondandmetest välja lugeda. Seepärast peetakse segmendiinformatsiooni laialdaselt vajalikuks finantsaruannete kasutajate vajaduste rahuldamiseks.

RAKENDUSALA

1. Käesolevat standardit rakendatakse täiskomplektina avaldatavate finantsaruannete suhtes, mis vastavad rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele.
2. Finantsaruande täiskomplekt sisaldab bilanssi, kasumiaruannet, rahavoogude aruannet, omakapitali muutusi näitavat aruannet ja lisasid, nagu on sätestatud standardis IAS 1 "Finantsaruannete esitamine".
3. Käesolevat standardit rakendatakse ettevõtete suhtes, mille omakapitali- või võlaväärtpaberid on avalikult kaubeldavad, ja ettevõtete suhtes, mille omakapitali- või võlaväärtpaberite emiteerimine vabaturule on pooleli.
4. Kui ettevõtte, mille väärtpaberid ei ole vabalt kaubeldavad, koostab finantsaruanded rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele tuginedes, siis sel ettevõttel on soovitatav vabatahtlikult avalikustada finantsinformatsioon segmentide lõikes.
5. Kui ettevõtte, mille väärtpaberid ei ole vabalt kaubeldavad, otsustab vabatahtlikult avalikustada segmendiinformatsiooni rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele vastavates finantsaruannetes, siis tuleb sel ettevõttel täita täielikult käesolevas standardis esitatud nõuded.
6. Kui ühekordne finantsaruandestik sisaldab nii sellise ettevõtte konsolideeritud finantsaruandeid, mille väärtpaberid on vabalt kaubeldavad, kui ka emaettevõtte või ühe või mitme tütaretevõtte eraldi finantsaruandeid, tuleb segmendiinformatsiooni esitada ainult konsolideeritud finantsaruannete alusel. Kui tütaretevõtte on ise ettevõtte, mille väärtpaberid on vabalt kaubeldavad, esitab tütaretevõtte segmendiinformatsiooni oma eraldi koostatud finantsaruandestikus.
7. Samuti, kui ühekordne finantsaruandestik sisaldab finantsaruandeid ettevõtte kohta, mille väärtpaberid on vabalt kaubeldavad, ja eraldi finantsaruandeid kapitaliosalusel arvestatud sidusettevõtte või ühissettevõtmise kohta, milles ettevõttel on finantsosalus, siis tuleb segmendiinformatsiooni esitada ainult ettevõtte finantsaruannete alusel. Kui kapitaliosaluse meetodil kajastatav sidusettevõtte või ühissetevõtmine on ise ettevõtte, mille väärtpaberid on vabalt kaubeldavad, siis esitab see ettevõtte segmendiinformatsiooni oma eraldi koostatud finantsaruandestikus.

MÕISTED

Mõisted muudest rahvusvahelistest raamatupidamisstandarditest

8. Käesolevas standardis on kasutatud järgmisi mõisteid, mis on määratletud standardis IAS 7 "Rahavoogude aruanded", standardis IAS 8 "Perioodi ►M5 kasum või kahjum ◄, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites" ja standardis IAS 18 "Tulu".

Põhitegevus on ettevõtte põhiline tulutoov ja muu tegevus, mis ei ole investeerimis- ega finantseerimistegevus.

▼M5

Arvestusmeetodid on kindlad põhimõtted, alused, lepped, reeglid ja tavad, mida ettevõtte rakendab finantsaruannete koostamisel ja esitamisel.

▼B

Tavategevustulu on ettevõtte tavategevuse käigus aruandeperioodil tekkiv majanduslik brutokasu perioodi jooksul, kui selle tulemus on ettevõtte omakapitali suurenemine, välja arvatud suurenemine omanike tehtavate sissemaksete arvelt.

Ärisegmeni ja geograafilise segmeni mõisted

9. Käesolevas standardis kasutatakse mõisteid "ärisegment" ja "geograafiline segment" järgmises tähenduses:

Ärisegment on ettevõtte eristatav osis, mis tegeleb konkreetse toote või teenusega või omavahel seotud toodete või teenuste grupiga ning mille riskid ja rentaablus erinevad teiste ärisegmentide riskidest ja rentaablustest. Toodete ja teenuste omavahelise seotuse kindlaksmääramisel tuleb arvestada järgmisi tegureid:

▼B

- a) toodete või teenuste laad;
- b) tootmisprotsesside laad;
- c) tooteid või teenuseid tarbiv klienditüüp või -klass;
- d) toodete turustamiseks või teenuste osutamiseks kasutatavad meetodid; ja
- e) vajaduse korral regulatiivse keskkonna iseloom, näiteks panganduse, kindlustuse või avalikke teenuseid pakkuvate ettevõtete puhul.

Geograafiline segment on ettevõtte eristatav osis, mis tegeleb toodete valmistamise või teenuste osutamisega teatud majanduskeskkonnas ning mille riskid ja rentaablus erinevad teistes majanduskeskkondades tegutsevate ettevõtte osiste riskidest ja rentaablust. Geograafiliste segmentide kindlaksmääramisel tuleb arvesse võtta:

- a) majanduslike ja poliitiliste tingimuste sarnasust;
- b) eri geograafilistes piirkondades aset leidvate toimingute seoseid;
- c) toimingute geograafilist lähedust;
- d) eririske, mis on seotud konkreetse piirkonnas tegutsemisega;
- e) valuutatehinguid reglementeerivaid normatiivakte; ja
- f) valuutariske.

Avalikustatav segment on eelnevate mõistete alusel kindlaksmääratud ärisegment või geograafiline segment, mille puhul käesolev standard nõuab segmendiinformatsiooni avalikustamist.

10. Tegurid ärisegmentide ja geograafiliste segmentide kindlaksmääramiseks paragrahvis 9 ei ole loetletud kindlas järjekorras.
11. Üksik ärisegment ei hõlma märkimisväärselt erinevate riskide ja rentaablusega tooteid ja teenuseid. Kuigi ühe või mitme ärisegmenti kindlaksmääramisel võib olulise teguri osas esineda erinevusi, eeldatakse, et suurem osa tegureist on ühte ärisegmenti kuuluvate toodete ja teenuste puhul sarnased.
12. Samuti ei hõlma geograafiline segment toiminguid märkimisväärselt erinevate riskide ja rentaablusega majanduskeskkondades. Geograafiline segment võib olla riik, kahest või enamast riigist koosnev rühm või piirkond riigis.
13. Peamised riskiallikad mõjutavad enamiku ettevõtete organiseerimist ja juhtimist. Seepärast sätestatakse käesoleva standardi paragrahvis 27, et ettevõtte segmentide kindlaksmääramise aluseks on ettevõtte organisatsiooniline struktuur ja ettevõttesisene aruandlussüsteem. Ettevõtte riske ja rentaablust mõjutavad nii ettevõtte tegevuse geograafiline asukoht (kus tooteid valmistatakse või kus on teenuste pakkumise keskus) kui turu asukoht (kus tooteid müüakse või teenuseid pakutakse). Määratluse järgi võivad geograafilised segmendid põhineda kas:
 - a) ettevõtte toodangu valmistamise või teeninduskanalite seadmete ja muu vara asukohas või
 - b) ettevõtte turgude ja klientide asukohas.
14. Tavaliselt annab ettevõtte organisatsiooniline struktuur ja sisearuandluse struktuur informatsiooni selle kohta, kas ettevõtte peamine geograafiliste riskide allikas tuleneb selle vara asukohast (müügi lähtekoht) või selle klientide asukohast (müügi sihtkoht). Seetõttu otsustab ettevõtte oma struktuuri põhjal, kas geograafilised segmendid peaksid põhinema vara asukohal või klientide asukohal.
15. Ärisegmenti ja geograafilise segmendi struktuuri määratlemine on teataval määral hinnanguline. Hinnangu andmisel võtab ettevõtte juhtkond arvesse käesolevas standardis sätestatud eesmärki, mille kohaselt tuleb finantsinformatsiooni aruandlus esitada segmentide kaupa, ja finantsaruannete kvalitatiivseid omadusi, mis on kindlaks määratud Rahvusvahelise Raamatupidamisstandardite Komitee (IASC) "Finantsaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtetes". Nende kvalitatiivsete omaduste hulka kuuluvad ettevõtte erinevate toodete ja teenuste gruppide ning kindlates geograafilistes piirkondades toimuva tegevuse kohta esitatud finantsinformatsiooni asjakohasus, usaldusväärsus ja võrreldavus periooditi, ja selle informatsiooni kasulikkus ettevõtte kui terviku riskide ja rentaabluse hindamisel.

Segmendi tulu, kulu, tulemi, vara ja kohustiste mõisted

16. Käesolevas standardis kasutatakse lisaks järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

▼B

Segmendi tulu on ettevõtte kasumiaruandes kajastatud otseselt segmendile omistatav tulu ja oluline osa ettevõtte tulust, mida saab põhjendatud alustel segmendile jaotada ning mis saadakse müügist ettevõtteväliste klientidele või tehingutest sama ettevõtte teiste segmentidega. Segmendi tulu ei sisalda:

▼M5**▼B**

- b) intressi- või dividenditulu, sealhulgas teistele segmentidele antud avanssidelt või laenudelt teenitud intresse, välja arvatud juhul, kui segmendi tegevus on peamiselt finantstegevus, või
- c) kasumit investeeringute müügist või kasumit võla tasumisest, välja arvatud juhul, kui segmendi tegevus on peamiselt finantstegevus.

Segmendi tulu sisaldab ettevõtte osa kapitaliosaluse meetodil arvestatud sidusettevõtete, ühissettevõtmise või muude investeeringute kasumist või kahjumist ainult juhul, kui need on arvatud konsolideeritud tulu või ettevõtte kogutulu hulka.

Segmendi tulu sisaldab ühissettevõtmise osaniku osa ühiselt valitsetava majandusüksuse tulus, mida arvestatakse proportsionaalse konsolideerimise meetodil vastavalt standardile IAS 31 "Finantsaruandlus ühissettevõtmistes osalemise kohta".

Segmendi kulu on segmendi põhitegevusest tulenev otseselt segmendile omistatav kulu ja oluline osa ettevõtte kuludest, mida saab põhjendatud alustel segmendile jaotada, sealhulgas kulud, mis on seotud müügiga ettevõtteväliste klientidele ja kulud, mis on seotud sama ettevõtte teiste segmentidega sooritatud tehingutega. Segmendi kulude hulka ei kuulu:

▼M5**▼B**

- b) intressid, kaasa arvatud teistelt segmentidelt saadud avansside ja võetud laenude intressid, välja arvatud juhul, kui segmendi tegevus on laadilt peamiselt finantstegevus;
- c) kahjumid investeeringute müügist või võla tasumise kahjumid, välja arvatud juhul, kui segmendi tegevus on laadilt peamiselt finantstegevus;
- d) ettevõtte osa sidusettevõtete, ühissettevõtmise või muude investeeringute kahjumitest, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil;
- e) tulumaksu kulu; või
- f) üld- ja halduskulud, peakontori kulud ning muud kulud, mis tekivad ettevõtte tasandil ja on seotud ettevõtte kui tervikuga. Mõnikord tekitab aga segment ettevõtte tasandil kajastuvaid kulutusi. Sellised kulutused on segmendi kulud, kui need on seotud segmendi põhitegevusega ja neid saab otseselt omistada või põhjendatud alustel segmendile jaotada.

Segmendi kulude hulka kuulub ühissettevõtmise osaniku osa ühiselt valitseva majandusüksuse kuludest, mida arvestatakse proportsionaalse konsolideerimise meetodil vastavalt standardile IAS 31.

Kui segmendi põhitegevus on laadilt peamiselt finantstegevus, võib intressitulu ja intressikulu segmendiaruandluses esitada ühe netosummana ainult juhul, kui need kirjed on tasaarvestatud konsolideeritud finantsaruannetes või ettevõtte finantsaruannetes.

Segmendi tulem on segmendi tulude ja segmendi kulude vahe. Segmendi tulem määratletakse enne mis tahes korrigeerimist vähemusosaga.

Segmendi vara on see kasutusvara, mida segment põhitegevuses rakendab ja mida saab otseselt segmendi omaks pidada või põhjendatud alustel segmendile jaotada.

Kui segmendi tulem sisaldab intressitulu või dividenditulu, kuuluvad segmendi vara hulka nendega seotud nõuded, laenud, investeeringud või muud tulu toovad varaobjektid.

Segmendi vara hulka ei kuulu varana kajastatud tulumaks.

Segmendi vara hulka kuuluvad kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud ainult juhul, kui kasum või kahjum sellistelt investeeringutelt on arvatud segmendi tulu sisse. Segmendi vara hulka kuulub ühissettevõtmise

▼ **B**

osaniku osa sellise ühiselt valitsetava majandusüksuse kasutusvarast, mida standardi IAS 31 kohaselt arvestatakse proportsionaalse konsolideerimise meetodil.

Segmendi vara määratletakse pärast asjaomaste väärtusvähendite mahaarvamist, mida näidatakse ettevõtte bilansis otseste tasaarveldustena.

Segmendi kohustised on sellised tegevuskohustised, mis tulenevad segmendi põhitegevusest ja mida saab otseselt segmendile omistada või mida saab põhjendatud alustel segmendile jaotada.

Kui segmendi tulemi hulka kuulub intressikulu, siis kuuluvad segmendi kohustiste hulka vastavad intressi kandvad kohustised.

Segmendi kohustiste hulka kuulub ühissetteõtmise osaniku osa sellise ühiselt valitsetava majandusüksuse kohustistest, mida standardi IAS 31 kohaselt arvestatakse proportsionaalse konsolideerimise meetodil.

Segmendi kohustiste hulka ei kuulu tulumaksukohustised.

Segmentide arvestusmeetodid on nii kontserni või ettevõtte finantsaruannete koostamisel ja esitamisel kasutatavad meetodid kui ka need arvestusmeetodid, mis on otseselt seotud segmendiaruandlusega.

17. Segmendi tulu, kulu, tulemi, vara ja kohustiste määratlused hõlmavad niisuguste objektide summasid, mida saab otseselt segmendile omaks pidada, ja niisuguste objektide summasid, mida võib põhjendatud alustel segmendile jaotada. Ettevõtte kasutab otseselt segmendile omistatavate või põhjendatud alustel segmendile jaotatavate objektide kindlaksmääramisel lähtepunktina oma sisemise finantsaruandluse süsteemi. See tähendab, et eeldatakse, et summad, mis on sisemises finantsaruandluses segmentidega seotud, on otseselt segmendile omistatavad või neid võib põhjendatud alustel segmentidele jaotada ka segmentide tulude, kulude, vara ja kohustiste määratlemisel.
18. Mõnel juhul võib aga tulu, kulu, vara või kohustus olla ettevõtte juhatusele mõistetaval alusel segmendile jaotatud sisemise finantsaruandluse alusel, mida finantsaruannete ettevõttevälised kasutajad võivad pidada subjektiivseks, tinglikuks või raskesti mõistetavaks. Selline jaotamine ei ole käesolevas standardis esitatud segmendi tulu, kulude, vara ja kohustiste mõistete määratluste kontekstis põhjendatud. Vastupidiselt sellele võib ettevõtte otsustada sisemises finantsaruandluses jätta mõne tulu- või kuluartikli, varaobjekti või kohustise segmendile jaotamata, kuigi selleks on põhjendatud alus olemas. Selline objekt jaotatakse vastavalt käesolevas standardis esitatud segmendi tulu, segmendi kulu, segmendi vara ja segmendi kohustiste mõistetele.

▼ **M3**

19. Segmendi vara on näiteks käibevara, mida kasutatakse segmendi põhitegevuses, materiaalne põhivara, varad, mis on kapitalirendi subjektideks (IAS 17 *Rent*), ja immateriaalne vara. Kui segmendi kulusse on arvatud konkreetne amortiseerimikulu, siis arvatakse segmendi varade hulka ka sellega seotud varaobjekt. Segmendi varad ei sisalda varasid, mida kasutatakse majandusüksuse üldvajaduseks või peakontori jaoks. Segmendi varad sisaldavad põhitegevusvarasid, mida kasutavad kaks või enam segmenti, kui eksisteerib põhjendatud jaotusalus nende jagamiseks. Segmendi varad sisaldavad endas firmaväärtust, mis on otseselt segmendile omistatav või mida saab jaotada segmendile mõistlikel alustel, ja segmendi kulud sisaldavad firmaväärtusega seotud vara väärtuse languse allahindlusi.

▼ **B**

20. Segmendi kohustised on näiteks tasumata arved ja muud võlad, viitvõlad, avansid klientidelt, toote garantiieraldised ja muud toodete ja teenustega seotud nõuded. Segmendi kohustiste hulka ei kuulu laenud, kapitalirendi (IAS 17) alla kuuluva varaga seotud kohustised ja muud kohustised, mis on tekkinud pigem finantstegevuse eesmärkidel kui põhitegevuses. Kui intressikulud on arvatud segmendi tulemi sisse, arvatakse vastav intressi kandev kohustus segmendi kohustiste hulka. Selliste segmentide, mille tegevus ei ole peamiselt finantstegevus, kohustiste hulka ei loeta laenusid ja muid sarnased kohustisi, sest segmendi tulemi väljendab pigem põhitegevuse tulemit kui finantstegevuse tulemusega korrigeeritud ► **M5** kasum või kahjum ◀. Lisaks sellele ei ole sageli võimalik intressi kandvat kohustist otseselt segmendile omistada või põhjendatud alustel segmendile jaotada, kuna sageli võetakse võlg peakontori tasandil kogu ettevõtte jaoks.

▼ **M5**

21. Segmendi vara ja kohustiste hindamisel võetakse arvesse ostuna käsitleva äriühenduse käigus soetatud ettevõtte kindlaksmääratavate segmendi varaobjektide ja kohustiste korrigeerimist eelneva bilansilise maksumuseni isegi siis, kui need korrigeerimised tehakse vaid konsolideeritud finantsaruannete koostamiseks ja neid ei kajastata emaettevõtte ega tütarettevõtte

▼ **M5**

eraldiseisvates finantsaruannetes. Samuti, kui materiaalne põhivara on pärast soetamist ümber hinnatud vastavalt standardis IAS 16 toodud ümberhindluse mudelile, kajastuvad segmenti varas vastavad ümberhindlused.

22. Mõningaid juhiseid kulude jaotamiseks võib leida teistest rahvusvahelistest raamatupidamisstandarditest. Näiteks standardi IAS 2 *Varud* (muudetud 2003) paragrahvid 11–20 on sätestatud suunised kulude omistamise ja jaotamise kohta varudele ja standardi IAS 11 *Ehituslepingud* paragrahvides 16–21 on esitatud suunised kulude omistamise ja jaotamise kohta lepingutele. Need juhised võivad kulude segmentidele omistamisel või jaotamisel kasulikuks osutada.

▼ **B**

23. Standardis IAS 7 "Rahavoogude aruanded" antakse juhised selle kohta, kas arvelduskrediit tuleb esitada raha komponendi või laenuvõtuna.
24. Segmenti tulu, kulud, vara ja kohustised määratakse kindlaks enne, kui kontsernisisised saldod ja kontsernisisised tehingud konsolideerimise käigus elimineeritakse, välja arvatud juhul, kui sellised kontsernisisised saldod ja tehingud on tehtud samasse segmenti kuuluvate kontserni ettevõtete vahel.
25. Kuigi ettevõtte kui terviku finantsaruannete koostamise ja esitamise arvestusmeetodid on ka segmentide peamised arvestusmeetodid, hõlmavad segmentide meetodid lisaks veel konkreetselt segmendiaruandlusega seotud meetodeid, näiteks segmentide kindlaksmääramist, segmentidevaheliste tehingute hinnakujunduse meetodit ning tulude ja kulude segmentidele jaotamise aluseid.

AVALIKUSTATAVATE SEGMENTIDE MÄÄRATLEMINE

Segmendiaruandluse põhiformaat ja lisaformaadid

26. Ettevõtte riskide ja rentaabluse peamine allikas ja iseloom määrab, kas ettevõtte segmendiaruandluse põhiformaat põhineb ärisegmentidel või geograafilistel segmentidel. Kui ettevõtte riske ja rentaablusmäärasid mõjutavad peamiselt ettevõttes valmistoodete ja osutatavate teenuste erinevused, põhineb selle segmendiaruandluse põhiformaat ärisegmentidel ja lisaformaadid koostatakse geograafiliste segmentide põhjal. Samuti, kui ettevõtte riske ja rentaablusmäärasid mõjutab peamiselt asjaolu, et ettevõtte tegutseb eri riikides või geograafilistes piirkondades, siis on geograafilised segmendid segmendiaruandluse põhiformaadiks ja lisainformatsiooni esitatakse samal viisil omavahel seotud toodete ja teenuste rühmade alusel.

▼ **M12**

27. Tavaliselt on ettevõttesisene organisatsiooniline struktuur ja juhtimisstruktuur ning tippjuhtkonnale (näiteks juhatusele ja tegevjuhile) suunatud sisearuandlussüsteem peamine allikas ettevõtte riskide ja rentaablusmäärade muutumise ja nende laadi kindlaksmääramisel ja seetõttu ka aluseks, et määratleda, kumb aruandluse formaat on põhiformaat ja kumb lisaformaadid, välja arvatud punktides a ja b sätestatud juhtudel:

▼ **B**

- a) kui ettevõtte riske ja rentaablusmäärasid mõjutavad tugevalt nii ettevõttes valmistatavate toodete ja osutatavate teenuste erinevused kui ka geograafiliste tegevuspiirkondade erinevused, mida tõendab maatrikslähenedamine firma juhtimisele ning ► **M12** tippjuhtkonnale ◀ suunatud firma sisearuandluses, siis peaks ettevõtte kasutama ärisegmente segmendiaruandluse põhiformaadina ja geograafilisi segmente lisaformaadina, ning
- b) kui ettevõttesisene organisatsiooniline struktuur ja juhtimisstruktuur ning ► **M12** tippjuhtkonnale ◀ suunatud ettevõttesisene aruandlus ei põhine üksikutele toodetele või teenustele ega üksteisega seotud toodete/teenuste rühmadele ega geograafilisel eripäral, otsustavad ettevõtte ► **M12** tippjuhtkond ◀, kas ettevõtte riskid ja rentaablus on rohkem seotud ettevõttes valmistatavate toodete ja osutatavate teenustega või ettevõtte geograafiliste tegevuspiirkondadega ja sellest tulenevalt valivad ettevõtte segmendiaruandluse põhiformaadiks ärisegmentid või geograafilised segmendid, ja teine jääb vastavalt ettevõtte lisaformaadiks.
28. Enamiku ettevõtete puhul määrab peamine riskide ja rentaabluse allikas ettevõtte organiseerimise ja juhtimise viisi. Tavaliselt näitab ettevõtte organisatsiooniline struktuur ja juhtimisstruktuur ning ettevõttesisene aruandlussüsteem kõige paremini, milline on ettevõtte peamine riskide ja rentaabluse allikas segmendiaruandlust silmas pidades. ► **M12** Seepärast esitab ettevõtte oma finantsaruannetes segmendiinformatsiooni samadel alustel kui ettevõttesises aruandluses tippjuhtkonnale,

▼B

välja arvatud harvadel erandjuhtudel. ◀ Ettevõtte peamist riskide ja rentaabluuse allikat loetakse segmendiaruandluse põhiformaadiks. Ettevõtte teisene riskide ja rentaabluuse allikas on segmendiaruandluse lisaformaadid.

29. Maatriksesisitus, milles esitatakse ärisegmendid ja geograafilised segmendid aruandluse põhiformaadina koos täieliku segmendiinformatsiooni avalikustamisega mõlemal alusel, annab sageli kasulikku informatsiooni, kui ettevõtte riskide ja rentaabluuse määrased mõjutavad tugevalt nii erinevused ettevõttes valmistatavates toodetes ja osutatavates teenustes kui ka geograafiliste tegevuspiirkondade erinevused. Käesolevas standardis ei nõuta maatriksesisitust, kuid seda ka ei keelata.
30. Mõnel juhul võivad ettevõtte organisatsiooniline struktuur ja sisearuandlus olla kujunenud alustel, mis ei ole seotud ettevõttes valmistatavate toodete ja osutatavate teenuste liikide erinevustega ega ettevõtte geograafiliste tegevuspiirkondadega. Näiteks võib sisearuandlus olla korraldatud juriidiliste isikute lõikes, mille tulemusena ettevõttesisesed segmendid koosnevad omavahel mitteseotud toodete ja teenuste rühmadest. Sellistel ebaharilikel juhtudel ei vasta ettevõttesiseselt esitatud segmendiandmed käesoleva standardi eesmärgile. Seepärast nõutakse paragrahvi 27 punktis b, et ettevõtte ►M12 tippjuhtkond ◀ otsustaks, kas ettevõtte riskid ja rentaabluuse sõltuvad rohkem toodetest/teenustest või geograafilisest asukohast, ja valiks ettevõtte segmendiaruandluse põhiformaadiks kas ärisegmendid või geograafilised segmendid. Eesmärk on saavutada piisav võrreldavus teiste ettevõtetega, suurendada selle tulemusena saadud informatsiooni arusaadavust ja rahuldada investorite, kreditoride ja muude isikute tungivat vajadust informatsiooni järele toodete/teenuste ja geograafilise eripäraga seotud riskide ja rentaabluuse kohta.

Ärisegmendid ja geograafilised segmendid

31. Ettevõttesiseses segmendiaruandluses tuleb kasutada ettevõtte ärisegmentidena ja geograafiliste segmentidena neid organisatsioonilisi üksusi, mille kohta esitatakse informatsiooni ►M12 tippjuhtkonnale ◀ üksuse varasema tulemuslikkuse hindamiseks ja tulevaste ressursside eraldamisega seotud otsuste tegemiseks, välja arvatud paragrahvis 32 sätestatud juhtudel.
32. Kui ettevõttesisene organisatsiooniline struktuur ja juhtimisstruktuur ning ettevõttesisene ►M12 tippjuhtkonnale ◀ suunatud sisearuandluse süsteem ei põhine üksikudel toodetel või teenustel, omavahel seotud toodete/teenuste rühmal ega geograafilisel eripäral, nõutakse paragrahvis 27 punktis b, et ettevõtte ►M12 tippjuhtkond ◀ valiks ettevõtte segmendiaruandluse põhiformaadiks ärisegmendid või geograafilised segmendid, mis põhineb hinnangul selle kohta, kumb väljendab ettevõtte riskide ja rentaabluuse peamist allikat, ning teine jääb vastavalt ettevõtte lisaformaadiks. Sellisel juhul tuleb ettevõtte ►M12 tippjuhtkond ◀ ettevõtteväliseks aruandluseks määratleda ettevõtte ärisegmendid ja geograafilised segmendid pigem käesoleva standardi paragrahvis 9 esitatud mõistetes esitatud tegurite põhjal kui ►M12 tippjuhtkonnale ◀ suunatud ettevõttesiseses aruandlussüsteemi põhjal kooskõlas alljärgnevaga:
- kui üks või mitu segmenti, mille kohta esitatakse ettevõttesiseses aruanne ►M12 tippjuhtkond ◀, on paragrahvis 9 esitatud mõistetes esitatud tegurite põhjal ärisegment või geograafiline segment, aga teised ei ole, siis kohaldatakse alljärgnevat alalõiku b ainult nende ettevõttesiseses segmentide suhtes, mis ei vasta paragrahvis 9 esitatud mõistetele (see tähendab, et mõistetele vastavat segmenti, mida kajastatakse ettevõttesiseses aruandluses, ei jaotata omakorda segmentideks);
 - nende segmentide puhul, mille kohta esitatakse ettevõtte ►M12 tippjuhtkond ◀ sisearuandluse ja mis ei vasta paragrahvis 9 esitatud mõistetele, peab ettevõtte juhtkond võtma aluseks ettevõttesiseses segmenteerimise järgmise madalama tasandi, mille kohta esitatakse informatsiooni toodete ja teenuste või geograafilise eripära kohaselt vastavalt paragrahvis 9 esitatud mõistetele; ning
 - kui selline madalama tasandi segment, mida kasutatakse ettevõttesiseses aruandluses, vastab paragrahvis 9 esitatud tegurite põhjal ärisegmendi või geograafilise segmendi mõistetele, siis kohaldatakse selle segmendi puhul paragrahvides 34 ja 35 esitatud avalikustatavate segmentide kindlaksmääramise kriteeriume.
- M12 33. Vastavalt käesolevale standardile määratleb enamik ettevõtteid oma ärisegmente ja geograafilisi segmente organisatsiooniliste üksustena, mille kohta esitatakse informatsiooni tippjuhtkonnale või kõrgeimale jooksvate otsuste langetajale (kelleks võib mõnel juhul olla rühm inimesi) iga üksuse varasema tulemuslikkuse hindamiseks ja tulevaste ressursside eraldamisega seotud otsuste tegemiseks. ◀ Ka sel juhul, kui ettevõtte peab kohaldama paragrahvi 32, kuna selle sisesed segmendid ei ole määratletud toote/teenuse ega geograafilise eripära järgi, võetakse aluseks ettevõtte-

▼B

sisese segmenteerimise järgmine madalam tasand, mille puhul esitatakse informatsiooni toote ja teenuse või geograafilise eripära järgi, mitte ei hakata looma segmente ainult ettevõttevälise aruandluse eesmärgil. Sellist meetodit, mille puhul ettevõtte ärisegmentide ja geograafiliste segmentide kindlakstegemiseks ettevõttevälise aruandluse tarvis võetakse aluseks ettevõtte organisatsiooniline struktuur ja juhtimisstruktuur, nimetatakse mõnikord "haldusmeetodiks" ja organisatsiooni osiseid, mille kohta ettevõttesiselt informatsiooni esitatakse, nimetatakse mõnikord "tegevussegmentideks".

Avalikustatavad segmendid

34. Kaht või enamat sisuliselt sarnast ärisegmenti või geograafilist segmenti, mille kohta esitatakse ettevõttesisene aruanne, võib ühendada üheks ärisegmentiks või geograafiliseks segmendiks. Kaks või enam ärisegmenti või geograafilist segmenti on sisuliselt sarnased ainult juhul, kui:
 - a) nende majandustulemused on pikaajaliselt sarnased ja
 - b) need on sarnased kõigi paragrahvis 9 esitatud vastavate tegurite osas.
35. Ärisegmenti või geograafilist segmenti määratletakse avalikustatava segmendina, kui suurem osa selle tulust on teenitud müügist ettevõttevälistele klientidele ja:
 - a) selle tulu müügist ettevõttevälistele klientidele ja tehingutest teiste segmentidega moodustab 10 % või rohkem kõikide segmentide välistest ja sisestest kogutulust või
 - b) selle segmendi tulem, kas kasum või kahjum, moodustab 10 % või rohkem kõikide segmentide kogutulemist kasumis või kõikide segmentide kogutulemist kahjumis, olenevalt sellest, kumma absoluutsumma on suurem, või
 - c) selle vara moodustab 10 % või rohkem kõikide segmentide varade koguväärtusest.
36. Kui segment, mida kasutatakse ettevõttesises aruandluses, jääb allpoole kõiki paragrahvis 35 loetletud tähtsuskünniseid, siis võib:
 - a) seda segmenti nimetada avalikustatavaks segmendiks, hoolimata selle suurusest;
 - b) kui seda segmenti ei nimetata avalikustatavaks segmendiks hoolimata selle suurusest, võib selle ühendada ühe või enama sarnase segmendiga, mida kasutatakse ettevõttesises aruandluses ja mis samuti jäävad allpoole kõiki paragrahvis 35 loetletud tähtsuskünniseid, eraldi avalikustatavaks segmendiks (kaks või enam ärisegmenti või geograafilist segmenti on sarnased juhul, kui need sarnanevad suurema osa paragrahvis 9 esitatud vastavate tegurite poolest); ja
 - c) kui selle segmendi kohta ei esitata eraldi aruannet või kombineeritult mõne teise segmendiga, siis lisatakse see määratlemata võrdleva objektina.
37. Kui avalikustatavatele segmentidele omistatav tulu ettevõttevälistelt klientidelt moodustab vähem kui 75 % konsolideeritud kogutulust või ettevõtte kogutulust, siis määratletakse lisaks veel avalikustatavaid segmente, isegi kui need jäävad allpoole paragrahvis 36 esitatud 10 % künniseid, kuni avalikustatavad segmendid hõlmavad vähemalt 75 % konsolideeritud kogutulust või ettevõtte kogutulust.
38. Käesolevas standardis esitatud 10 % künnised ei ole mõeldud juhistena olulisuse kindlaksmääramisel finantsaruandluse ühegi muu aspekti puhul peale avalikustatavate ärisegmentide ja avalikustatavate geograafiliste segmentide kindlaksmääramise.
39. Nimetades avalikustatavateks segmentideks vaid neid segmente, mis teenivad suurema osa oma tulust müügist ettevõttevälistele klientidele, ei nõua käesolev standard vertikaalselt integreeritud põhitegevuse erinevate astmete määratlemist eraldi ärisegmentidena. Siiski on mõnes majandus- ja tööstus- ja teenuste sektoris tavaks esitada teatud vertikaalselt integreeritud toiminguid eraldi ärisegmentidena, isegi kui need ei too olulist tulu välismüügist. Näiteks paljud rahvusvahelised naftakompaniid esitavad oma ülespoole suunatud tegevust (uurimine ja tootmine) ja allpoole suunatud tegevust (rafinerimine ja turustamine) eraldi ärisegmentidena, isegi kui suurem osa ülespoole suunatud toodangust või kogu toodang (toornafta) saadetakse ettevõttesiselt rafineerimiseks edasi.
40. Käesolev standard soovib, aga ei nõua ettevõtetel esitada vertikaalselt integreeritud tegevust vabatahtlikult eraldi segmentidena koos vastava kirjeldusega, mis sisaldab segmentidevaheliste tehingute hinnakujunduse aluste avalikustamist, nagu on nõutud paragrahvis 75.

▼B

41. Kui ettevõttesiseses aruandlussüsteemis käsitletakse vertikaalselt integreeritud tegevust eraldi segmentidena ja ettevõtte ei otsusta neid esitada ettevõtteväliselt ärisegmentidena, ühendatakse ettevõtteväliselt avalikustatavate ärisegmentide kindlaksmääramisel müügisegment ostusegmentidega/ostusegmentidega, välja arvatud juhul, kui selleks ei ole mingit põhjendatud alust, millisel juhul esitatakse müügisegment jaotamata võrdleva üksusena.
42. Segment, mis on määratletud avalikustatava segmentina vahetult eelnenud perioodil, kuna see vastas asjaomasele 10 % künnisele, jääb avalikustatavaks segmentiks ka jooksva perioodil, kui ettevõtte juhtkond otsustab, et see segment on jätkuvalt oluline, hoolimata sellest, et segmentitulu, tuleme ega vara ei ületa enam 10 % künnist.
43. Kui segment on määratletud jooksva perioodil avalikustatava segmentina, kuna see vastab asjaomasele 10 % künnisele, siis tuleb esitada ka eelneva perioodi võrdlusandmed, et kajastada uut avalikustatavat segmenti eraldi segmentina, isegi kui see segment ei vastanud eelneval perioodil 10 % künnistele, välja arvatud juhul, kui võrdlusandmete esitamine on praktiliselt võimatu.

SEGMENTIDE ARVESTUSMEETODID

44. Segmentiinformatsioon koostatakse samade arvestusmeetodite alusel, mida rakendatakse kontserni või ettevõtte finantsaruannete koostamisel ja esitamisel.
45. Eeldatakse, et arvestusmeetodid, mis juhatuse ja juhtkond on valinud konsolideeritud või kogu ettevõttepõhiste finantsaruannete koostamiseks, on juhatuse ja juhtkonna hinnangute kohaselt ettevõtteväliseks aruandluseks kõige sobivamad arvestusmeetodid. Kuna segmentiinformatsiooni esitamise eesmärk on aidata aruannete kasutajatel paremini mõista ettevõtet tervikuna ja langetada otsuseid täpsema informatsiooni alusel, siis nõuab käesolev standard, et segmentiinformatsioon esitatakse juhatuse ja juhtkonna poolt valitud samade arvestusmeetodite alusel. See ei tähenda, et avalikustatavate segmentide osas peaks kasutama kontserni või ettevõtte arvestusmeetodeid nii, nagu oleksid need segmentid iseseisvad aruandvad ettevõtted. Põhjendatud vajadusel võib mõne arvestusmeetodi rakendamisel ettevõtte tasandil tehtud üksikasjalikud arvutused jaotada ka vastavatele segmentidele. Näiteks tihti tehakse pensioniarvutusi kogu ettevõtte osas, kuid kogu ettevõtte näitajad võib jaotada segmentidele palkade ja demograafilistele andmete alusel.
46. Käesolev standard ei keela segmentide osas sellise lisainformatsiooni avalikustamist, mis ei ole ette valmistatud ettevõtte konsolideeritud või eraldi finantsaruannete koostamisel kasutatavate arvestusmeetodite alusel, eeldusel et (a) selline informatsioon esitatakse ettevõttesiseselt ►M12 tippjuhtkonnale ◀ segmentile ressursside jaotamise ja toimimise hindamise eesmärgil ja (b) sellise lisainformatsiooni mõõtmise alused on selgelt kirjeldatud.
47. Kahe või enama segmenti ühiselt kasutatav vara jaotatakse segmentidele üksnes juhul, kui nendele segmentidele on jaotatud ka vastavad tulud ja kulud.
48. Vara, kohustiste, tulude ja kulude jaotamine segmentidele sõltub sellistest asjaoludest nagu nende objektide iseloom, segmenti tegevusvaldkonnad ja segmenti suhteline iseseisvusaste. Ei ole võimalik või sobiv määrata kõigile ettevõtetele ühte kindlat jaotamisalust. Samuti ei ole sobiv jaotada segmentile sellist vara, kohustisi, tulusid ja kulusid, mis hõlmavad rohkem kui üht segmenti ja mille jaotamine sellele segmentile oleks meelevaldne või raskesti mõistetav. Samas on segmenti tulud, kulud, vara ja kohustised omavahel seotud ja nende jaotamine peab põhinema järjepidevalt samadel alustel. Seetõttu jaotatakse ühiskasutuses vara ja kohustised segmentile üksnes juhul, kui sellele segmentile on jaotatud ka vastavad tulud ja kulud. Näiteks on varaobjekt segmenti vara üksnes juhul, kui ka sellega seotud amortisatsioon kuulub segmenti tulemi arvutamisel mahaarvamisele.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

49. Paragrahvides 50–67 on esitatud informatsioon, mille avalikustamine on nõutav segmentiaruandluse põhiformaadi kasutamisel. Paragrahvides 68–72 on esitatud informatsioon, mille avalikustamine on nõutav segmentiaruandluse lisaformaadi kasutamisel. Ettevõtetel soovitatakse esitada iga avalikustatava lisasegmenti osas sama informatsiooni, mida on nõutud paragrahvides 50–67 kindlaksmääratud põhisegmentide osas, olenemata sellest, et paragrahvide 68–72 kohaselt tuleb lisainformatsiooni märkimisväärselt vähem esitada. Paragrahvides 74–83 käsitletakse mitmeid teisi avalikustatavaid segmentiinformatsiooni asjaolusid. B lisas illustreeritakse selliste avalikustamisstandardite rakendamist.

▼B*Põhiformaat*

50. Paragrahvides 51–67 esitatud avalikustamisnõudeid tuleb rakendada ettevõtte põhiformaadi alusel avalikustatava iga segmendi puhul.
51. Ettevõtte avalikustab kõigi avalikustatavate segmentide tulu. Eraldi avalikustatakse segmendi müügitulu ettevõtteväliste klientidele ja segmendi tulu tehingutest teiste segmentidega.
52. Ettevõtte peab avalikustama kõigi avalikustatavate segmentide tulemid.
53. Kui peale segmendi tulemi on ilma subjektiivse jaotamiseta võimalik välja arvutada ka segmendi ►**M5** kasum või kahjum ◀ või mõni muu segmendi kasumlikkuse näitaja, siis soovitatakse lisaks segmendi tulemile koos vastavate selgitustega avalikustada ka need summad. Kui need summad on arvutatud teistsuguste arvestusmeetodite alusel kui need, mida ettevõtte kasutab konsolideeritud või ettevõttepõhiste finantsaruannete koostamisel, siis esitab ettevõtte oma finantsaruannetes kasutatud arvestusmeetodite selge kirjelduse.
54. Segmendi tulemist suurem toimimistulemus on kasumiaruandes näiteks müügi brutokasum. Segmendi tulemist väiksem toimimistulemus kasumiaruandes on näiteks kasum või kahjum tavategevusest (kas enne või pärast maksustamist) ja ►**M5** kasum või kahjum ◀.
55. Ettevõtte peab avalikustama iga avalikustatava segmendi vara bilansilise kogumaksumuse.
56. Ettevõtte peab avalikustama iga avalikustatava segmendi kohustised.
57. Ettevõtte avalikustab arvestusperioodi ajal soetatud sellise kogumaksumuse segmendivara, mille eeldatav kasutusaeg on pikem kui üks periood (materiaalne põhivara ja immateriaalne põhivara). Kuigi neid nimetatakse mõnikord kapitalijuurdekasvuks või investeeringuteks põhivarasse, peaksid kõik selle meetodi alusel tehtud arvestused olema tekkepõhised, mitte kassapõhised.
58. Ettevõtte peab avalikustama iga avalikustatava segmendi tulemis sisalduva segmendivara amortisatsioonikulude kogusumma.
59. Ettevõttel on soovitatav, kuid mitte kohustuslik avalikustada iga avalikustatava segmendi tuludes ja kuludes sisalduvate selliste objektide olemus ja summa, mille suuruse, olemuse või esinemissageduse avalikustamine on ettevõtte aruandeperioodi tulemuse selgitamisel asjakohane.

▼M5

60. IAS 1 nõuab, et kui tulu ja kulu objektid on olulised, tuleb nende olemused ja summad avalikustada eraldi. IAS 1 pakub mitmeid näiteid, nagu varude ja materiaalse põhivara allahindlused, ümberstruktureerimise eraldised, materiaalse põhivara ja pikaajaliste investeeringute võõrandamised, ►**M3** lõpetatud tegevusvaldkondadeks ◀, kohtuasjade lahendamised ja eraldiste tühistamine. Paragrahv 59 ei ole mõeldud ükskõik millise taolise objekti liigitamise muutmiseks või selliste objektide mõõtmise muutmiseks. Samas muudab selle paragrahvi poolt soovitatud avalikustamine taset, mille alusel selliste objektide olulisust hinnatakse avalikustamise eesmärkidel, ettevõtte tasemelt segmendi tasemele.

▼B

61. Ettevõtte peab avalikustama iga avalikustatava segmendi osas oluliste mitterahaliste kulutuste kogusumma, välja arvatud amortisatsioon, mille avalikustamise nõuded on esitatud paragrahvis 58, mis on arvestatud segmendi kulude hulka ja on seetõttu segmendi tulemi määratlemisel sellest maha arvestatud.
62. IAS 7 nõuab, et ettevõtte rahavoogude aruandes tuleb eraldi esitada põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevusest tulenevad rahavood. Standardis IAS 7 märgitakse, et ettevõtte üldise finantsseisundi, likviidsuse ja rahavoogude mõistmiseks on oluline kõigi avalikustatavate äri- ja geograafiliste segmentide rahavoogude informatsiooni eraldi avalikustamine. IAS 7 soovitab selle informatsioon avalikustada. Käesolev standard soovitab samaselt standardiga IAS 7 avalikustada segmendi rahavood. Lisaks soovitatakse avalikustada ka segmendi tulus sisalduvad ja seega segmendi tulemis kajastuvad olulised mitterahalised tulud.
63. Kui ettevõtte avalikustab standardis IAS 7 soovitatud segmendi rahavoogudega seotud informatsiooni, siis ei ole vaja eraldi avalikustada amortisatsioonikulu paragrahvi 58 kohaselt ja mitterahalisi kulusid paragrahvi 61 kohaselt.
64. Ettevõtte peab avalikustama iga avalikustatava segmendi osas ettevõtte koondosa kapitaliosaluse meetodil arvestatud sidusettevõtete, ühissettevõtmise või muude investeeringute ►**M5** kasum või kahjum ◀ juhul, kui nende äritegevuse põhiosa on selles konkreetses segmendis.

▼B

65. Kuigi eelmise paragrahvi kohaselt avalikustatakse üks koondsumma, hinnatakse eraldi iga sidusettevõtet, ühissettevõtmist ja investeringut, mille suhtes rakendatakse kapitaliosaluse meetodit, et määratleda, kas nende äritegevus toimub peamiselt ühes segmendis.
66. Kui ettevõtte avalikustab ettevõtte koondosa kapitaliosaluse meetodil arvestatud sidusettevõtete, ühissettevõtmiste või muude investeeringute ►M5 kasum või kahjum ◄, siis avalikustatakse selle segmendi kohta, ka nendesidusettevõtete ja ühissettevõtete paigutatud investeeringute koondsumma.
67. Ettevõtte peab esitama avalikustatavate segmentide kohta antava informatsiooni ja ettevõtte konsolideeritud või ettevõttepõhistes finantsaruannetes esitatud informatsiooni arvilise võrdluse. Võrdlevalt esitatakse segmendi tulu ja ettevõtte tulu ettevõttevälistelt klientidelt (sealhulgas avalikustatakse ettevõtte tulu ettevõttevälistelt klientidelt, mida ei ole lülitatud ühegi segmendi tuludesse); segmendi tule ja ettevõtte ärikasum või -kahjum ning ka ettevõtte ►M5 kasum või kahjum ◄; segmendi vara ja ettevõtte vara; ja segmendi kohustised ja ettevõtte kohustised.

Segmendiinformatsiooni lisaformaadid

68. Paragrahvides 50–67 on esitatud ettevõtte põhiformaadil põhinevatele avalikustatavatele segmentidele kehtivad avalikustamisnõuded. Paragrahvides 69–72 on esitatud nõuded, mida tuleb rakendada kõikide avalikustatavate segmentide suhtes ettevõtte segmendiaruandluse lisaformaadi alusel:
- kui ettevõtte segmendiaruandluse põhiformaadiks on ärisegmentid, on lisaformaadi puhul avalikustatavad andmed esitatud paragrahvis 69;
 - kui ettevõtte põhiformaadiks on vara asukohal põhinevad geograafilised segmentid (kus paikneb ettevõtte tootmistegevus või teenindamine), on lisaformaadi puhul nõutud avalikustamisnõuded esitatud paragrahvides 70 ja 71;
 - kui ettevõtte põhiformaadiks on klientide asukohal põhinevad geograafilised segmentid (kus tooteid müüakse või teenuseid osutatakse), siis on lisaformaadis nõutud avalikustatav informatsioon esitatud paragrahvides 70 ja 72.
69. Kui ettevõtte segmendiaruandluse põhiformaadiks on ärisegmentid, avalikustab ettevõtte ka järgmise informatsiooni:
- kõigi geograafiliste segmentide osas, mille tulu ettevõttevälistelt klientidelt on ettevõtte konsolideeritud tulust ettevõttevälistelt klientidelt 10 % või rohkem, segmendi tulud ettevõttevälistelt klientidelt geograafiliste piirkondade lõikes vastavalt klientide geograafilisele asukohale;
 - kõigi geograafiliste segmentide osas, mille varad moodustavad ettevõtte konsolideeritud varast 10 % või rohkem, iga segmendi vara bilansiline kogumaksumus varade geograafilise asukoha lõikes; ja
 - iga geograafilise segmendi osas, mille varad moodustavad geograafiliste segmentide koguarast 10 % või rohkem, aruandeperioodi jooksul omandatud sellise segmendivara kogumaksumus, mille eeldatav kasutusaeg on pikem kui üks periood (materiaalne põhivara ja immateriaalne põhivara), vara geograafilise asukoha lõikes.
70. Kui ettevõtte segmendiaruandluse põhiformaadiks on geograafilised segmentid (nii vara kui ka klientide asukoha järgi), siis peaks ettevõtte avalikustama iga ärisegmenti osas, mille müügitulu ettevõttevälistele klientidele on 10 % või rohkem ettevõtte müügitulust kõikidele ettevõttevälistele klientidele või mille vara moodustab ettevõtte koguarast 10 % või rohkem, ka järgmised näitajad:
- segmenti tulu ettevõttevälistelt klientidelt;
 - segmenti vara bilansiline maksumus kokku; ja
 - arvestusperioodil soetatud sellise segmendivara kogumaksumus, mille eeldatav kasutusaeg on pikem kui üks periood (materiaalne põhivara ja immateriaalne põhivara).
71. Kui ettevõtte segmendiaruandluse põhiformaadiks on geograafilised segmentid, mis põhinevad vara asukohal ja kui klientide asukoht on vara asukohast erinev, siis avalikustab ettevõtte ka iga sellise kliendipõhise geograafilise segmenditulu ettevõttevälistelt klientidelt, mille tulu ettevõttevälistelt klientidelt on ettevõtte kogutulust ettevõttevälistele klientidele 10 % või rohkem.
72. Kui ettevõtte segmendiaruandluse põhiformaadiks on geograafilised segmentid, mis põhinevad klientide asukohal ja kui vara asukoht on klientide asukohast erinev, siis avalikustab ettevõtte ka iga varapõhise geograafilise segmendi kohta, mille tulu ettevõttevälistelt klientidelt või segmendivara on ettevõtte vastavatest konsolideeritud või ettevõtte kogusummast 10 % või rohkem, järgmised andmed:

▼B

- a) segmendi vara bilansiline kogumaksumus vara geograafilise asukoha lõikes, ja
- b) arvestusperioodi ajal soetatud sellise segmendivara kogumaksumus vara paiknemise lõikes, mille eeldatav kasutusaeg on pikem kui üks periood (materiaalne põhivara ja immateriaalne põhivara).

Segmendiinformatsiooni avalikustamise näited

73. Käesolevas standardis ettenähtud põhiformaati ja lisaformaati illustreerivad näited on esitatud B lisas.

Muu avalikustatav informatsioon

74. Kui ärisegmendi või geograafilise segmendi osas esitatakse ►M12 tippjuhtkonnale ◀ aruandeid, kuid tegemist ei ole avalikustatava segmendiga, kuna enamus segmendi tulust saadakse müügist teistele segmentidele, olenemata sellest, et tulu ettevõtteväliselt klientidelt moodustab ettevõtte kogu ettevõtteväliselt klientidelt saadavast tulust 10 % või rohkem, peaks ettevõtte avalikustama selle asjaolu ja (a) tulu summa ettevõtteväliselt klientidelt ja (b) tulu teistelt segmentidelt.
75. Segmentidevahelise tehingute tulu arvestamisel ja kajastamisel arvestatakse segmentidevahelisi tehinguid tegelikult teostatud hinna alusel. Segmentidevaheliste tehingute hindamise alused ja kõik nende muutused avalikustatakse finantsaruannetes.
76. Segmendiaruandluse arvestusmeetodite muutused, millel on segmendiinformatsioonile oluline mõju, tuleb avalikustada ja eelnevate perioodide võrdlev informatsioon ümber arvestada, välja arvatud juhul, kui see ei ole praktiliselt võimalik. Avalikustatava informatsiooni hulka kuulub muutuse iseloom, muutuse põhjused, asjaolu, et võrdlev informatsioon on ümber arvestatud või seda ei ole praktiliselt võimalik teha ja selle muutuse finantsmõju, kui see on põhjendatult määratletav. Kui ettevõtte muudab oma segmentide identifitseerimist ja ei arvesta eelnevate perioodide segmendiinformatsiooni uutel alustel ümber, kuna see ei ole praktiliselt võimalik, siis esitab ettevõtte sellel aastal, millal segmentide olemust muudetakse, võrreldavuse eesmärgil segmendiinformatsiooni nii segmenteerimise vanadel kui uutel alustel.

▼M5

77. Ettevõtte poolt rakendatud muutusi arvestusmeetodites käsitletakse vastavalt standardile IAS 8. IAS 8 nõuab, et arvestusmeetoditesse tehakse muutuseid ainult juhul, kui see on nõutud mingi standardi või tõlgenduse poolt, või kui muutuse tulemusena saadakse usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja tingimuste kohta ettevõtte finantsaruannetes.
78. Ettevõtte tasemel rakendatud muutusi arvestusmeetodites, mis mõjutavad segmendi informatsiooni, käsitletakse kooskõlas standardiga IAS 8. Välja arvatud juhul, kui uus standard või tõlgendus sätestab teisiti, nõuab IAS 8, et:
- (a) muutust arvestusmeetodis rakendatakse tagasiulatavalt ja eelnenud perioodi informatsioon korrigeeritakse, välja arvatud juhul, kui on teostamatu määrata kindlaks kas muutuse kumulatiivset mõju või perioodispetsiifilisi mõjusid;
 - (b) kui tagasiulatav rakendamine ei ole kõigi esitatud perioodide jaoks võimalik, rakendatakse uut arvestusmeetodit tagasiulatavalt alates varasemast võimalikust kuupäevast;
- ja
- (c) kui on teostamatu määrata kindlaks uue arvestusmeetodi rakendamise kumulatiivset mõju käesoleva perioodi alguses, rakendatakse meetodit edasiulatavalt alates varasemast võimalikust kuupäevast.

▼B

79. Mõned arvestusmeetodite muutused on otseselt seotud segmendiaruandlusega. Näiteks segmentide määratlemise muutmine ja segmentidele tulude ja kulude jaotamise aluste muutmine. Sellistel muutustel võib olla oluline mõju segmendiinformatsiooni kajastamisel, kuid need ei mõjuta ettevõtte kohta esitatud koondfinantsinformatsiooni. Selleks et aruannete kasutajatel oleks lihtsam muutusi mõista ja suundumusi hinnata, muudetakse eelmise perioodi finantsaruannetes esitatud segmendiinformatsioon võimaluse korral ettevõtte uutele arvestusmeetoditele vastavaks.
80. Paragrahv 75 nõuab, et segmendiaruandluses arvestataks segmentidevahelisi tehinguid nendes tegelikult kasutatud hinna alusel. Kui ettevõtte muudab segmentidevahelistes tehingutes kasutatud hinnakujundamise meetodit, siis ei ole see arvestusmeetodi muutus, mille kohaselt peab vastavalt paragrahvile 76 eelnevate perioodide segmendiinformatsiooni muutma. Paragrahv 75 nõuab siiski niisuguse muutuse avalikustamist.

▼ **B**

81. Ettevõtte esitab iga avalikustatud ärisegmenti toodete ja iga geograafilise põhi- ja lisasegmenti koosseisu, kui see ei ole juba finantsaruannetes või finantsaruandestiku muudes osades avalikustatud.
82. Selleks et hinnata, millist mõju avaldavad ärisegmentidele sellised asjaolud nagu nõudluse muutus, tootmissisendite või muude tootmisega seotud tegurite hindade muutus, alternatiivtoodete ja -protsesside arendamine, on vaja teada selle segmenti tegevusvaldkondi. Samamoodi on majandusliku ja poliitilise keskkonna muutuste mõju hindamisel geograafilise segmenti riskidele ja rentaablusele oluline teada selle geograafilise segmenti koosseisu.
83. Eelnevate perioodide aruannetes esitatud segmentide kohta, mis enam kvantitatiivseid künniseid ei ületa, eraldi aruandeid ei esitata. Künnise mitteületamise põhjusteks võivad olla näiteks nõudluse langus, juhtimisstrateegia muutus või segmenti põhitegevusega seotud osa müümine või teiste segmentidega ühendamine. Põhjuste selgitamine, mille tõttu eelnevalt avalikustatud segmentide kohta enam aruandeid ei esitata, võib olla kasulik turu languse või ettevõtte strateegia muutustega seotud ootuste kinnitamiseks.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

84. Käesolevat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. juulil 1998 või pärast seda algavaid perioode. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab enne 1. juulit 1998 algavate aruandeperioodide suhtes esialgse IAS 14 asemel käesolevat standardit, peab ettevõtte selle asjaolu avalikustama. Kui finantsaruanded sisaldavad võrdlusandmeid käesoleva standardi jõustumiskuupäevale eelnevate või varasemate arvestusperioodide kohta, või on kasutatud varasemat rakendamist, siis tuleb käesoleva standardi sätete täitmiseks segmentiinformatsioon vastavalt ümber arvestada, välja arvatud juhul, kui seda ei ole praktiliselt võimalik teha, mille puhul peab ettevõtte selle asjaolu avalikustama.

▼ **M5***RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 16***Materiaalne põhivara**

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-5
Mõisted	6
Arvele võtmine	7-14
Esmased väljaminekud	11
Hilisemad väljaminekud	12-14
Esmane mõõtmine	15-28
Soetusmaksumuse koostisosad	16-22
Soetusmaksumuse mõõtmine	23-28
Arvele võtmisele järgnev mõõtmine	29-66
Soetusmaksumuse meetod	30
Ümberhindluse meetod	31-42
Amortisatsioon	43-62
Amortiseeritav summa ja amortisatsiooniperiood	50-59
Amortisatsioonimeetod	60-62
Väärtuse langus	63-64
Väärtuse languse hüvitamine	65-66
Kajastamise lõpetamine	67-72
Avalikustatav informatsioon	73-79
Üleminekusätted	80
Jõustumiskuupäev	81

▼ **M5**

Teiste juhendite tühistamine 82-83

See muudetud standard asendab IAS 16 (muudetud 1998) *Materiaalne põhivara* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada materiaalse põhivara raamatupidamiskäsitlus, nii et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik saada teavet ettevõtte investeeringute kohta materiaalsesse põhivarasse ning taoliste investeeringute muutuste kohta. Materiaalse põhivara raamatupidamiskäsitluse põhiküsimusteks on varaobjektide arvelevõtmise ajastus, nende bilansilise maksumuse määramine ja nendega seotud amortisatsioonikulude ning vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamine.

RAKENDUSALA

2. *Käesolevat standardit rakendatakse materiaalse põhivara arvestamisel, välja arvatud juhul, kui mõni teine rahvusvaheline raamatupidamisstandard nõuab või lubab sellest erineva raamatupidamiskäsitluse kasutamist.*

▼ **M10**

3. Käesolevat standardit ei rakendata:
 - a) materiaalsele põhivarale, mis on liigitatud müügiks hoitavana vastavalt standardile IFRS 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*;
 - b) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilistele varadele (vt IAS 41 *Põllumajandus*); ja
 - c) uuringu ja hindamise varade kajastamisele ja mõõtmisele (vt IFRS 6 *Maavarade uuring ja hindamine*); või
 - d) maavarade kaevandamise õigustele ja maavarade varudele, nagu nafta, maagaas ja muud samalaadsed mittetaastuvad maavarad.

Käesolevat standardit rakendatakse materiaalse põhivara suhtes, mida kasutatakse punktides b)–d) esitatud varade arendamiseks või säilitamiseks.

▼ **M5**

4. Teiste standarditega võidakse näha ette materiaalse põhivara kajastamine viisil, mis erineb käesolevas standardis sätestatust. Näiteks nõuab standard IAS 17 *"Rent"*, et ettevõtte hindab renditava materiaalse põhivara kajastamist vastavalt riskide ja hüvede ülekandumisele. Sel juhul määratakse taoliste varaobjektide raamatupidamiskäsitluse kõik ülejäänud aspektid, sealhulgas amortisatsiooniarvestus, käesoleva standardi poolt.
5. Ettevõtte kohaldab käesolevat standardit varaobjektide suhtes, mida rajatakse või arendatakse rakendada neid tulevikus kinnisvarainvesteeringuna, kuid mis veel ei vasta standardis IAS 40 *"Kinnisvarainvesteeringud"* määratletud mõistele. Kui ehitus- või arendusprojekt on lõpetatud, saab varast kinnisvarainvesteering ning ettevõtte peab rakendama standardit IAS 40. Standardit IAS 40 rakendatakse ka kinnisvarainvesteeringute suhtes, mis kujundatakse ümber nii, et tulevikus jätkub selle kasutamine kinnisvarainvesteeringuna. Ettevõtte, mis kasutab standardile IAS 40 vastavat soetusmaksumuse meetodit, rakendab käesolevas standardis kirjeldatud soetusmaksumuse mudelit.

MÕISTED

6. *Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:*
Bilansiline maksumus on summa, milles varaobjekt kajastub bilansis pärast akumulereitud kulumi ja varaobjekti väärtuse langusest põhjustatud akumulereitud kahjumi mahaarvamist.

▼ **M6**

Maksumus on raha või raha ekvivalentide summa, mida makstakse või tasu õiglane väärtus, omandamiseks vara soetamise või ehitamise ajal, või kui on rakendatav, siis summa mis on sellele varale omistatav tema esmakordsel kajastamisel lähtudes teiste IFRS-dega nõutud spetsiifilisest tingimustest, nt IFRS 2 Aktiাপõhised maksed.

▼ **M5**

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või muu soetusmaksumust asendav summa, millest lõppväärtus on maha arvatud.

▼ M5

Amortisatsioon on vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale.

Ettevõttespetsiifiline väärtus on rahavoogude nüüdisväärtus, mida ettevõtte eeldab seoses vara jätkuva kasutamisega ning selle võõrandamisega vara kasuliku eluea lõppedes või mida ettevõtte eeldab tekkivat kohustiste arveldamisel.

Õiglase väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja mitteseotud poolte vahelises tehingus.

Kahjum väärtuse langusest on summa, mille võrra vara bilansiline maksumus ületab selle vara kaetava väärtuse.

Materiaalne põhivara on materiaalsed objektid, mida:

a) kasutatakse kaupade tootmiseks või teenuste osutamiseks, rendileandmiseks või halduseesmärkidel;

ja

b) mida eeldatavasti kasutatakse rohkem kui ühe perioodi jooksul.

Kaetav väärtus on kõrgem vara neto müügihinnast ja kasutusväärtusest.

Vara lõppväärtus on hinnanguline summa, mille ettevõtte saaks käesoleval hetkel vara võõrandamisest, millest on maha arvatud hinnangulised võõrandamisega seotud kulud, kui vara oleks juba vanuses ja tingimuste, mida eeldatakse selle kasuliku eluea lõpus.

Kasulik eluiga on:

a) periood, mille jooksul vara on ettevõttele kasutamiseks kättesaadav;

või

b) toodangu või muude samalaadsete ühikute arv, mida ettevõtte eeldatavasti vara kasutamisest saab.

ARVELE VÕTMINE

7. *Materiaalse põhivara objekt kajastatakse varana siis ja ainult siis, kui:*

a) on tõenäoline, et ettevõtte saab varaobjektiga seotud tulevast majanduslikku kasu;

ja

b) varaobjekti soetusmaksumust saab usaldusväärset mõõta.

8. Varuosasid ja hooldusseadmeid kajastatakse üldjuhul varudena ning kantakse kasutamisel kuluks. Olulisemaid varuosi ja paigaldamata seadmeid võib käsitada materiaalse põhivarana, kui ettevõtte eeldab nende kasutamist rohkem kui ühe aruandeperioodi jooksul. Samuti loetakse varuosasid ning hooldusseadmeid materiaalseks põhivaraks juhul kui neid saab kasutada vaid seoses konkreetse materiaalse põhivara objektiga.

9. Käesolev standard ei näe ette arvele võtmisel kasutatavat mõõtühikut, et seda, mis moodustab materiaalse põhivara objekti. Seega tuleb kajastamise kriteeriumide kohaldamist hinnata vastavalt ettevõtte eripärale. Ebaoluliste objektide (näiteks vormid, tööriistad ja stantsid) puhul, võib olla otstarbekas need summeerida ja rakendada vastavaid kriteeriume liitväärtuse suhtes.

10. Ettevõtte kajastab kogu oma materiaalse põhivara soetamiseks tehtud tekkepõhiseid väljaminekuid vastavalt käesolevale põhimõttele. Nimetatud väljaminekud hõlmavad materiaalse põhivara esmase soetamise või valmistamisega seotud kulutusi ning kulutusi, mis on seotud selle põhivara täiendamise, osalise asendamise või hooldusega.

Esmased väljaminekud

11. Materiaalset põhivara võib soetada turvalisuse või keskkonnakaitsega seotud eesmärkidel. Kuigi sellise materiaalse põhivara soetamine ettevõtte tulevast majanduslikku kasu muult olemasolevalt materiaalselt põhivaralt otseselt ei suurenda, võib see olla vajalik teistelt varaobjektidelt tulevase majandusliku kasu saamiseks. Taolised materiaalse põhivara objektid kajastatakse varadena kuna need võimaldavad ettevõttel tulevikus saada seotud varaobjektide pealt sellist majanduslikku kasu, mis ületaks taoliste varade mittesoetamisel saadavat kasu. Näiteks võib tekkida olukord, kus keemiaetevõtte peab rakendama uusi kemikaalide töötlemise protsesse, et ohtlike kemikaalide tootmisel ja ladustamisel täita keskkonnanõudeid; sellega seotud tehase uuendustööd kajastatakse varaobjektina, kuna nendeta ei saa ettevõtte kemikaale toota ja müüa. Siiski, sellise varaobjekti ja sellega seotud varaobjektide bilansilist maksumust kontrollitakse väärtuse languse hindamiseks vastavalt standardile IAS 36 "Varade väärtuse langus".

▼ M5

Hilisemad väljaminekud

12. Vastavalt paragrahvis 7 toodud arvele võtmise põhimõttele ei kajasta ettevõtte materiaalse põhivara bilansilises maksumuses objekti igapäevase hooldusega seotud kulud. Sellised väljaminekud kajastatakse tekkepõhiselt kuluna. Igapäevase hooldusega seotud kulud hõlmavad peamiselt kuludid tööjõule ja tarbekaupadele, ning võivad sisaldada ka varuosadega seotud kuludid. Taolisi väljaminekuid kirjeldatakse sageli kui materiaalse põhivara 'remondi ja hooldusega' seotud kuludid.
13. Mõne materiaalse põhivara objekti osad tuleb korrapäraste ajavahemike järel asendada. Näiteks tuleb sulatusahjule panna uus vooder pärast teatavat töötundide arvu või uuendada lennuki sisustust (näiteks välja vahetada istmed ja köögiblokk) mitu korda lennukikere elua jooksul. Materiaalse põhivara objekte võib soetada ka harva toimuva asendamise eesmärgil, nagu näiteks hoone välisseinade asendamiseks või lõplikuks asendamiseks. Vastavalt paragrahvis 7 toodud arvele võtmise põhimõttele kajastab ettevõtte materiaalse põhivara bilansilises maksumuses selle põhivara objekti osa asendamisega seotud tekkepõhised kulutused juhul, kui see on kooskõlas arvele võtmise kriteeriumidega. Asendatud osade kajastamine bilansis lõpetatakse vastavalt käesoleva standardi kajastamise lõpetamise sätetele (vt paragrahvid 67-72).
14. Materiaalse põhivara objekti (näiteks lennuki) jätkuv kasutamine võib hõlmata regulaarseid põhjalikke ülevaatusi vigade avastamiseks, hoolimata sellest, kas objekti osad on asendatud või mitte. Iga põhjaliku läbi vaatuse sooritamisel lisatakse selle teostamisega seotud kulutus materiaalse põhivara bilansilisele maksumusele sarnaselt asendamisele tingimusel, et see vastab arvele võtmise kriteeriumidele. Iga eelmise ülevaatusiga seotud arvele võetud kulutuste jääkmaksumuse (füüsilistest osadest eraldiseisvana) kajastamine bilansis lõpetatakse. Seda tehakse sõltumata sellest, kas eelneva ülevaatusi kulutus on objekti soetus- või ehitusmaksumuse osa või mitte. Vajadusel võib korralise ülevaatusi osatähtsust soetus- või ehitusmaksumuses hinnata vastavalt tulevikus toimuva sarnase ülevaatusi oodatavatele kulutustele.

ESMANE MÕÕTMINE

15. ***Materiaalse põhivara objekt, mis vastab varana kajastamise nõuetele, kajastatakse esmalt selle soetusmaksumuses.***

Soetusmaksumuse koostisosad

16. Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumus sisaldab:
- selle ostuhinda, mille hulka kuuluvad impordi tollimaksud ja soetamisel tasutud mittetagastatavad maksud, pärast hinnasoodustuste ja hinnavähendite mahaarvamist.
 - otseseid kulutusi, mis on seotud varaobjekti juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja töökorda seadmisega.
 - varaobjekti demonteerimise ja teisaldamise ning selle asukoha ennistamise esialgseid hinnangulisi kulutusi, milleks ettevõtte on võtnud kohustuse kas varaobjekti soetamisel või tingituna sellest, et varaobjekti on teatud perioodi vältel kasutatud muul otstarbel kui varude valmistamiseks.
17. Otsesed kulutused on näiteks:
- hüvitised töötele (vastavalt standardis IAS 19 "Hüvitised Töövõtjatele" toodud mõistele), mis tulenevad otseselt materiaalse põhivara objekti ehitamisest või soetamisest;
 - asukoha ettevalmistamise kulud;
 - esialgsed tarne- ja käitlemiskulutused;
 - paigaldus- ja monteerimiskulud;
 - varaobjekti töökorra testimisega seotud kulud, arvates maha taoliste varaobjektide asukohta ja töökorda seadmise jooksul saadud toodangu (nagu näiteks testimise jooksul toodetud näidised) müügist saadud puhastulu;
 - ja
 - teenustasud.
18. Ettevõtte kohaldab standardit IAS 2 "Varud" demonteerimise, teisaldamise ja asukoha ennistamise kohustustega seotud kulude suhtes, mis tekivad teatud perioodi jooksul seoses varaobjekti kasutamisega varude tootmiseks. Standarditest IAS 2 ja IAS 16 tulenevad kohustustega seotud kulud kajastatakse ning mõõdetakse vastavalt standardile 37 "Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad".
19. Materiaalse põhivaraga mitteseotud kulud on:

▼ M5

- a) uue rajatise avamisega seotud kulud;
 - b) uue toote või teenuse tutvustamisega seotud kulud (kaasa arvatud reklaami- ja müügitootuskulutused);
 - c) uues asupaigas või uue tarbijaklassiga äritegevuse alustamisega seotud kulud (kaasa arvatud kulutused personali väljaõppeks);
ja
 - d) haldus- ja muud üldkulud.
20. Kulutuste arvele võtmine materiaalse põhivara bilansilises maksumuses lõpetatakse siis kui objekt on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja töökorda seotud. Seega ei võeta kasutamise või ümberpaigutamise seotud kulusid arvele põhivara objekti bilansilise maksumusena. Näiteks ei kajastata materiaalse põhivara objekti bilansilises maksumuses järgmiseid kulusid:
- a) kulud, mis tekivad ajal, mil juhtkonna poolt ette nähtud töökorda seotud objekt ei ole veel kasutusele võetud või kui seda ei rakendata täisvõimsusel;
 - b) esialgsed tegevuskahjumid nagu objektist saadava toodangu nõudluse kujunemise ajal tekkivad kahjumid;
ja
 - c) ettevõtte täieliku või osalise ümberpaigutamise või reorganiseerimisega seotud kulud.
21. Mõned materiaalse põhivara objekti loomise või arendamise tegevused ei ole vajalikud objekti juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja töökorda seadmiseks. Taolised harvaesinevad tegevused võivad aset leida loomis- või arendustegevuse jooksul või enne seda. Näiteks võib teenida tulu ehitusplatsi kasutamisest autoparklana kuni ehituse alguseni. Kuna harvaesinevad tegevused ei ole vajalikud objekti juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja töökorda seadmiseks, kajastatakse selliste tegevustega seotud tulud ja vastavad kulud kasumiaruandes vastavas tulu- või kulurühmas.
22. Omavalmistatud varaobjekti maksumus määratakse samade põhimõtete alusel, mida kasutatakse soetatud varaobjekti soetusmaksumuse määramisel. Kui ettevõtte toodab oma tavapärase tegevuse käigus niisuguseid varaobjekte müügi eesmärgil, ühtib sellise varaobjekti omahind tavaliselt nende varaobjektide müügiks valmistamise omahinnaga (vt standard IAS 2). Seega tuleb nimetatud omahinna leidmiseks elimineerida kõik sisemised kasumid. Samuti ei lülitata varaobjekti omahinda omavalmistatud varaobjekti tootmiseks kasutatud materjali, tööjõu ja muude ressurside ebaharilikult suuri kadusid. Standard IAS 23 "Laenukasutuse kulutused" sätestab kriteeriumid mis peavad olema täidetud, et intressikulud võiks kajastada materiaalse põhivara soetusmaksumuse koostisosana.

Soetusmaksumuse mõõtmine

23. Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumus on võrdne makstud raha nüüdisväärtusega arvele võtmise kuupäeval. Kui tasumine lükkub tavalisest tasumisaegast kaugemale, kajastatakse makstud raha nüüdisväärtuse ja kogumakse vahe võlgnevusperioodi jooksul intressikuluna, välja arvatud juhul, kui taolised intressid kapitaliseeritakse varaobjekti bilansilises maksumuses vastavalt standardi IAS 23 alusel lubatud alternatiivkäsitlusele.
24. Materiaalse põhivara objekti või objektid võib soetada vahetades need mitterahalise vara vastu või nii rahalise kui mitterahalise vara vastu üheaegselt. Järgnev arutelu käsitleb vaid mitterahalise varaobjekti vahetamisele teise vastu, kuid on kehtiv kõikide eelnevas lauses kirjeldatud vahetuste kohta. Taolise materiaalse põhivara objekti soetusmaksumust mõõdetakse õiglasel väärtuses, välja arvatud juhul kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või kui b) nii saadud kui loovutatud vara õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta. Saadud varaobjekti mõõdetakse taoliselt viisil isegi juhul kui ettevõtte ei saa koheselt loovutatud vara kajastamist lõpetada. Kui saadud varaobjekti ei mõõdetata õiglasel väärtuses, on selle soetusmaksumus võrdne loovutatud varaobjekti bilansilise maksumusega.
25. Ettevõtte otsustab vahendustehingu majandusliku sisu üle, hinnates seda, mil määral selle tehingu tulemusena peaksid tulevased rahavood eeldatavalt muutuma. Vahendustehingul on majanduslik sisu juhul kui:
- a) saadud varaobjekti rahavoogude risk, ajastus ja summa erinevad üleantud vara rahavoogude riskist, ajastusest ja summast;
või
 - b) vahetuse tulemusena muutub mõjutatud tegevusala väärtus ettevõtte jaoks;
ja

▼ M5

- c) punktis a) või b) toodud erinevus on oluline võrreldes vahetatud varaobjektide õiglase väärtustega.
- Otsustamiseks, kas vahetustehingul on majanduslik sisu või mitte, peab konkreetse tegevusala väärtus ettevõtte jaoks peegeldama maksujärgseid rahavoogusid. Taoliste analüüside tulemus võib selguda ka ilma üksikasjalike arvutusteta.
26. Varaobjekti, mille osas võrreldavad tehingud turul puuduvad, õiglase väärtus on usaldusväärsetel mõõdetav kui a) põhjendatud hinnangud võimaliku õiglase väärtuse kohta ei muutu märkimisväärselt või kui b) erinevate hinnangute tõeosust saab usaldusväärsetel mõõta ning õiglase väärtuse määramisel kasutada. Kui ettevõtte suudab saadud või loovutatud varaobjekti õiglast väärtust usaldusväärsetel määrata, kasutatakse saadud varaobjekti soetusmaksumusena loovutatud varaobjekti õiglast väärtust, välja arvatud juhul kui saadud varaobjekti õiglase väärtus on selgemini määratav.
27. Kapitalirendi tingimustel rentniku kasutuses oleva materiaalse põhivara objekti soetusmaksumus määratakse standardis IAS 17 "Rent" sätestatud põhimõtete alusel.
28. Materiaalse põhivara objekti bilansilist maksumust võib vastavalt standardile IAS 20 "Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine" saadud sihtfinantseerimise summa võrra vähendada.

ARVELE VÕTMISELE JÄRGNEV MÕOTMINE

29. *Majandusüksus valib arvestusmeetodiks paragrahvis 30 toodud soetusmaksumuse meetodi või paragrahvis 31 toodud ümberhindluse meetodi ning rakendab valitud meetodit kogu materiaalse põhivara rühma suhtes tervikuna.*

Soetusmaksumuse meetod

30. *Materiaalse põhivara objekt kajastatakse pärast esmast arvelevõtmist soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud amortisatsioon ja väärtuse langusest tingitud kogunenud kahjum.*

Ümberhindluse meetod

31. *Materiaalse põhivara objekt, mille õiglast väärtust saab usaldusväärsetel mõõta, kajastatakse pärast esmast arvelevõtmist ümberhinnatud väärtuses, mis on võrdne selle õiglase väärtusega ümberhindamise kuupäeval miinus akumulieeritud amortisatsioon ja väärtuse langusest tingitud kogunenud kahjum. Ümberhindlusi tuleb teha piisavalt korrapäraselt, et bilansiline maksumus ei erineks oluliselt õiglasest väärtusest bilansipäeval.*
32. Maa ja hoonete õiglase väärtus määratakse üldjuhul pädevate litsentseeritud hindajate poolt turul põhinevate andmete alusel. Masinate ja seadmete õiglase väärtus on tavaliselt nende turuväärtus.
33. Kui materiaalse põhivara objekti turutingimustel põhineva õiglase väärtuse kohta tõendeid ei ole seoses selle erilaadsusega ning selle tõttu, et nimetatud objekti müüakse harva muu kui pideva äritegevuse osana, võib majandusüksus hinnata õiglast väärtust tulu- või amortiseeritud asendusmaksumuse meetodil.
34. ümberhindluste sagedus sõltub ümberhinnatavate materiaalse põhivara objektide õiglase väärtuse muutustest. Kui ümberhinnatud varaobjekti õiglase väärtus erineb oluliselt selle bilansilisest maksumusest, tuleb teha täiendav ümberhindamine. Mõnede materiaalse põhivara objektide õiglased väärtused võivad muutuda oluliselt ja juhuslikult, mis tingib nende iga-aastase ümberhindamise. Sagedased ümberhindlused ei ole vajalikud põhivara objektide puhul, mille õiglase väärtus muutub ebaoluliselt. Selle asemel võib objekti ümberhindamine olla vajalik vaid iga kolme või viie aasta järel.
35. Kui materiaalse põhivara objekt hinnatakse ümber, siis ümberhindamise kuupäevaks akumulieerunud amortisatsiooni käsitletakse ühel kahest alljärgnevast viisist:
- arvestatakse ümber proportsionaalselt vara bilansilise brutomaksumuse muutusega, nii et varaobjekti bilansiline maksumus võrduks pärast ümberhindamist selle ümberhinnatud summaga. Seda meetodit kasutatakse tihti juhul, kui varaobjekti ümberhindamisel kasutatakse koefitsienti selle amortiseeritud asendusmaksumusest.
 - lahutatakse vara bilansilisest brutomaksumusest ning netosumma arvestatakse ümber vara ümberhinnatud summaks. Seda meetodit kasutatakse tihti ehitiste ümberhindamisel.

Akumulieeritud amortisatsiooni ümberarvestamisel või lahutamisel tekkiv korrigeerimissumma moodustab osa bilansilise maksumuse suurenemisest või vähenemisest, mida käsitletakse punktide 39 ja 40 kohaselt.

▼ **M5**

36. **Materiaalse põhivara objekti ümberhindamisel hinnatakse ümber kogu materiaalse põhivara rühm, kuhu see varaobjekt kuulub.**
37. Materiaalse põhivara rühm on ettevõtte tegevuses kasutatavate laadilt ja kasutuselt sarnaste varaobjektide grupp. Selliste rühmade näited on:
- maa;
 - maa ja ehitised;
 - masinad;
 - laevad;
 - lennukid;
 - mootorsõidukid;
 - mööbel ja seadmed;
ning
 - kontoritehnika.
38. Materiaalse põhivara ühe rühma objektid hinnatakse ümber üheaegselt, et vältida vara valikulist ümberhindamist ja hoida ära finantsaruannetes eri kuupäevadel ja erinevatel alustel mõõdetud soetusmaksumuste ja väärtuste segunemist. Vararühma võib ka jooksvalt ümber hinnata, kui see on kiiresti teostatav ja ümberhindluste andmed ajakohastatakse.
39. **Kui varaobjekti bilansilist maksumust ümberhindluse tulemusel suurendatakse, tuleb see kajastada krediidikandega otse omakapitalis materiaalse põhivara ümberhindluse reservi real. Samas tuleb bilansilise maksumuse suurenemist kajastada kasumiaruandes ulatuses, mis katab sama varaobjekti bilansilise maksumuse vähenemist, mis on varem kasumiaruandes kajastatud.**
40. **Kui varaobjekti bilansilist maksumust ümberhindluse tulemusel vähendatakse, tuleb see kajastada kasumiaruandes. Samas tuleb bilansilise maksumuse vähenemist kajastada deebetkandega otse omakapitalis materiaalse põhivara ümberhindluse reservi real ulatuses, mis ei ületa sama varaobjekti ümberhindluse reservi kajastatud krediidisaldot.**
41. Omakapitalis kajastatud materiaalse põhivara ümberhindluse reservi võib vara kajastamise lõpetamisel siirdada otse jaotamata kasumisse. See võib tähendada kogu reservi siirdamist juhul, kui varaobjekt kasutuselt kõrvaldatakse või võõrandatakse. Siiski võib osa reservist siirdada samal ajal, kui majandusüksus varaobjekti kasutab. Sel juhul on siirdatava reservi summa võrdne varaobjekti ümberhinnatud bilansilisel maksumusel põhineva amortisatsiooni ja vara esialgsel soetusmaksumusel põhineva amortisatsiooni vahega. Ümberhindluse reservi siirdamine jaotamata kasumisse kasumiaruandes ei kajastu.
42. Materiaalse põhivara ümberhindamise tagajärjel tekkinud tulult makstavate maksude võimalikke mõjusid kajastatakse ning avalikustatakse kooskõlas standardiga IAS 12 "Tulumaks".

Amortisatsioon

43. **Materiaalse põhivara objekti iga osa, mille soetusmaksumus on oluline võrreldes selle objekti kogumaksumusega, amortiseeritakse eraldi.**
44. Ettevõtte jaotab materiaalse põhivara objekti algse maksumuse selle oluliste osade vahel ning amortiseerib iga osa eraldi. Näiteks võib osutada otstarbekaks amortiseerida soetatud või rendile võetud lennuki kere ja selle mootorid eraldi.
45. Materiaalse põhivara objekti olulise osa kasulik eluiga ja amortisatsioonimeetod võivad olla sarnased sama objekti teise olulise osa kasuliku eluea ja amortisatsioonimeetodiga. Sellised osad võib amortisatsioonikulu määramisel rühmitada.
46. Materiaalse põhivara objekti teatud osade eraldi amortiseerimisel peab ettevõtte amortiseerima eraldi ka selle objekti ülejäänud osasid. Ülejäänud osad on osad, mis eraldivõetuna ei ole olulised. Kui ettevõttel on taoliste osade suhtes erinevad ootused, võib nende amortiseerimisel kasutada ligikaudse väärtuse meetodeid, nii et nende osade tarbimist ja/või kasulikku eluiga oleks õigesti kajastatud.
47. Ettevõtte võib eraldi amortiseerida objekti osad, mille soetusmaksumused ei ole objekti kogumaksumust arvestades olulised.
48. **Iga perioodi amortisatsioonikulu tuleb kajastada kasumiaruandes, välja arvatud juhul, kui see lisatakse mõne teise varaobjekti bilansilisele maksumusele.**
49. Perioodi amortisatsioonikulu kajastatakse üldjuhul kasumiaruandes. Samas mõnikord kasutatakse varaobjektist tulenevat majanduslikku kasu muu vara tootmiseks. Sellisel juhul moodustab amortisatsioonisumma osa teise varaobjekti soetusmaksumuselt ja kajastub selle bilansilises maksumusel.

▼ **M5**

Näiteks kajastatakse tootmisseedmete amortisatsioon varude valmistamiskuludes (vt standard IAS 2). Samuti võib arendustegevuses kasutatud materiaalse põhivara amortisatsiooni kajastada vastavalt standardile IAS 38 "Immateriaalne vara" kajastatud immateriaalse varaobjekti soetusmaksuse osana.

Amortiseeritav summa ja amortisatsiooniperiood

50. *Vara amortiseeritav summa jaotatakse korrapäraselt selle kasulikule elueale.*
51. *Varaobjekti lõppväärtus ja selle kasulik eluiga vaadatakse üle vähemalt iga majandusaasta lõpul ning varasematest hinnangutest erinevatest ootustest tulenev(ad) muutus(ed) kajastatakse raamatupidamisliku hinnangu muutusena vastavalt standardile IAS 8 "Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead."*
52. Amortisatsioon kajastatakse ka juhul kui varaobjekti õiglase väärtus ületab selle bilansilise maksumuse tingimusel, et varaobjekti lõppväärtus ei ületa selle bilansilist maksumust. Varaobjekti remont ja hooldus ei vabasta ettevõtet amortisatsiooni arvestamisest.
53. Vara amortiseeritav osa määratakse kindlaks lahutades lõppväärtuse summa. Praktikaks on varaobjekti lõppväärtus tavaliselt väga väike ja seega amortiseeritava summa arvutamisel ebaoluline.
54. Varaobjekti lõppväärtuse summa võib suureneda võrdseks selle bilansilise maksumusega või sellest suuremaks. Sel juhul võrdub varaobjekti amortisatsioonikulu nulliga kuni selle lõppväärtus kahaneb väiksemaks kui varaobjekti bilansiline maksumus.
55. Varaobjekti hakatakse amortiseerima alates selle töökorda seadmisest, st kui see on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta viidud ja töökorda seatud. Varaobjekti amortiseerimine lõpetatakse selle kajastamise lõpetamisega. Seega ei lõpetata amortisatsiooni arvestust kui varaobjekt on kasutu, aktiivsest kasutusest eemaldatud või võõrandamise eesmärgil hoiustatud, välja arvatud juhul kui varaobjekt on täielikult amortiseerunud. Siiski võib amortisatsioonikulu olla null kui rakendatakse amortisatsioonimeetodit, mis põhineb tooteühikutel.
56. Ettevõtte tarbib varast tulenevat tulevast majanduskasu peamiselt selle kasutamise kaudu. Samas vähendavad aga varaobjektist tulenevat võimalikku majanduskasu ka teised asjaolud nagu tehniline või kaubanduslik iganemine või kulumine seisuajal. Seega arvestatakse varaobjekti kasuliku elua määramisel kõiki järgmisi asjaolusid:
 - a) varaobjekti eeldatav kasutamine. Kasutamist hinnatakse varaobjekti eeldatava võimsuse või toodangu füüsilise mahu järgi.
 - b) eeldatav füüsiline kulumine, mis sõltub näiteks sellest, mitmes vahetuses varaobjekti kasutatakse, milline on majandusüksuse remondi- ja hooldustööde kava ning kuidas varaobjekti hoitakse ja hooldatakse seisuperioodidel.
 - c) tehniline või kaubanduslik iganemine, mis on tingitud tootmisprotsessi muutustest või parendamistest või turunduse muutumisest selle toote või teenuse järele, mis on varaobjekti väljundiks.
 - d) juriidilised või muud analoogilised piirangud varaobjekti kasutamisel (näit rendilepingu lõppemine).
57. Varaobjekti kasulikku tööiga defineeritakse selle eeldatava kasulikkuse läbi ettevõttele. Ettevõtte varajuhtimise poliitika võib nõuda varade võõrandamist pärast teatud perioodi möödumist või pärast varaobjektist tuleneva majandusliku kasu teatud osa tarbimist. Seega võib varaobjekti kasuliku eluiga olla lühem kui selle majandusliku eluiga. Varaobjekti kasuliku elua hindamine on hinnangute küsimus, mis põhineb ettevõtte kogemusel muu sarnase varaga.
58. Maa ja ehitised on eristatavad objektid ja seega käsitletakse neid finantsarvestuses eraldi, isegi kui need on soetatud koos. Maa kasulik eluiga on piiramatult, välja arvatud mõningad erandid nagu karjäärde ja maatükkide kasutamine täitepinnaena, ja seega maad ei amortiseerita. Ehitiste kasulik eluiga on piiratud ja seega on need amortiseeritavad varaobjektid. Maa väärtuse suurenemine, millel hoone paikneb, ei mõjuta selle hoone amortiseeritava osa väärtust.
59. Kui maa soetusmaksumus sisaldab kulutusi seoses asukoha ettevalmistamise, vabastamise ja taastamisega, amortiseeritakse vastavaid kulutusi majandusliku kasu saamise perioodi jooksul. Mõnel juhul võib maa kasulik eluiga olla piiratud, mistõttu tuleb seda amortiseerida nii, et see peegeldab sellest tulenevat majanduslikku kasu.

▼ M5

Amortisatsioonimeetod

60. *Kasutatav amortisatsioonimeetod peab peegeldama, kuidas ettevõtte varaobjektist tulenevat tulevast majanduslikku kasu eeldatavalt kasutama hakkab.*
61. *Vara amortisatsioonimeetod vaadatakse üle vähemalt iga majandusaasta lõpul ning kui varast tuleneva majandusliku kasu ajastus on oluliselt muutunud, muudetakse selle kajastamiseks amortisatsioonimeetodit. Taoline muutus kajastatakse raamatupidamisliku hinnangu muutusena vastavalt standardile IAS 8.*
62. Vara amortiseeritava summa süstemaatiliseks jaotamiseks kasulikule tööeale võib kasutada mitmesuguseid amortisatsioonimeetodeid. Nendeks meetoditeks on lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod ja tooteühiku meetod. Lineaarne amortisatsioon tähendab varaobjekti ühtlast amortiseerimist kasuliku eluea vältel, juhul kui selle lõppväärtus ei muutu. Kahaneva jäägi meetod tähendab varaobjekti vähenevat amortiseerimist kasuliku eluea vältel. Tooteühiku meetod tähendab varaobjekti amortiseerimist eeldatava kasutuse või toodangu alusel. Ettevõtte valib meetodi, mis peegeldab kõige täpsemalt sellest varaobjektist tulenevat majanduslikku kasu. Meetodit rakendatakse järjepidevalt kõikidel perioodidel, välja arvatud juhul, kui sellest varaobjektist tuleneva eeldatava majandusliku kasu ajaline eripära muutub.

Väärtuse langus

63. Et määratleda, kas materiaalse põhivara objekti väärtus on langenud, rakendab ettevõtte standardit IAS 36 "Varade väärtuse langus". Nimetatud standardis selgitatakse, kuidas ettevõtte kontrollib oma varade bilansilist maksumust, kuidas määrab kindlaks vara kaetava väärtuse suurus ja millal kajastab või tühistab kahjumi vara väärtuse langusest.
64. Standardis IAS 22 "Äriühendused" selgitatakse, kuidas käsitleda väärtuse langust, mis on kajastatud äriühenduse käigus soetatud vara osas enne äriühenduse toimumise perioodile järgnenud esimese majandusaasta lõppu.

Väärtuse languse hüvitamine

65. *Kolmandatelt isikutelt saadud hüvitis materiaalse põhivara objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobunud, tuleb kajastada kasumiaruandes siis, kui tekib nõue hüvitisele.*
66. Materiaalse põhivara väärtuse langus või kadu, sellest tulenevad nõuded kolmandatele isikutele või nende poolt makstud hüvitis ning sellele järgnev asendusvara ostmine või valmistamine on eraldi majanduslikud sündmused ning neid arvestatakse eraldiseisvana järgmisel viisil:
- a) materiaalse põhivara objektide väärtuse langus kajastatakse kooskõlas standardiga IAS 36;
 - b) aktiivsest kasutusest eemaldatud või võõrandatud materiaalse põhivara objektide kajastamise lõpetamine määratletakse vastavalt käesolevale standardile;
 - c) kolmandatelt isikutelt saadud hüvitis materiaalse põhivara objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobunud, tuleb kajastada kasumi või kahjumi määramisel siis, kui tekib nõue hüvitisele;
- ja
- d) asendusvarana taastatud, ostetud või valmistatud materiaalse põhivara objektide soetusmaksumus määratletakse vastavalt käesolevale standardile.

KAJASTAMISE LÕPETAMINE

67. *Materiaalse põhivara objekti bilansilise maksumuse kajastamine lõpetatakse:*
- a) *selle võõrandamisel;*
või
 - b) *juhul kui selle kasutamisest või võõrandamisest ei ole ette näha tulevast majanduslikku kasu.*
68. *Materiaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest tulenev kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes varaobjekti kajastamise lõpetamisel (välja arvatud juhul kui standard IAS 17 nõuab teisiti seoses müügi-tagasirendi tehingutega). Kasumit ei liigitata müügitulu hulka.*

▼ **M5**

69. Materiaalse põhivara objekti võõrandamine võib toimuda mitmel viisil (näiteks müümise, kapitalirendi või kinkimise teel). Objekti võõrandamise kuupäeva määramisel kohaldab ettevõtte kaupade müügist saadava tulu kajastamisel standardis IAS 18 "Tulu" toodud kriteeriume. Standardit IAS 17 rakendatakse müügi-tagasirendi korras toimival võõrandamisel.
70. Juhul, kui ettevõtte kajastab vastavalt paragrahvis 7 sätestatud arvele võtmise põhimõttele materiaalse põhivara objekti osa asendusmaksumuses, lõpetab see asendatud osa bilansilise maksumuse kajastamise, hoolimata sellest, kas asendatud osa oli amortiseeritud eraldi või mitte. Kui asendatud osa bilansilise maksumuse määramine ei ole ettevõtte jaoks otstarbekas, võib kasutada asendusmaksumust, hindamaks seda, milline oli asendatud osa maksumus selle soetamise või valmistamise ajal.
71. **Materiaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest tulenev kasum või kahjum määratakse kindlaks neto müügitulu, juhul kui see eksisteerib, ja objekti bilansilise maksumuse vahena.**
72. Materiaalse põhivara objekti võõrandamisest saadav hüvitis kajastatakse algselt selle õiglases väärtuses. Kui objekti eest tasumine toimub hiljem, kajastatakse saadud hüvitis summas, mis võrdub saadava raha nüüdisväärtusega (raha ekvivalent). Hüvitise nominaalväärtuse ja raha ekvivalenti vahe kajastatakse intressituluna standardi IAS 18 kohaselt, peegeldades nõude efektiivset tulumäära.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

73. **Finantsaruannetes avalikustatakse materiaalse põhivara iga rühma kohta:**
- a) **bilansilise brutomaksumuse mõõtmisel rakendatud arvestusprintsüüp;**
 - b) **kasutatud amortisatsioonimeetodid;**
 - c) **kasulikud tööead või kasutatud amortisatsioonimäärad;**
 - d) **soetusmaksumus ning akumuleeritud amortisatsioon (koos väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumitega) perioodi alguses ja lõpus;**
ja
 - e) **bilansilise maksumuse võrdlus perioodi alguses ja lõpus, milles näidatakse järgmist:**
 - i) **lisandumised;**
 - ii) **võõrandamised;**
 - iii) **omandamised äriühenduste kaudu;**
 - iv) **suurenemised või vähenemised, mis tulenevad paragrahvide 31, 39 ja 40 kohastest ümberhindlustest ja standardi IAS 36 kohaselt otse omakapitalis kajastatud või sealt tühistatud võimalikust kahjumist väärtuse langusest;**
 - v) **vara väärtuse langusest tingitud kahjumite kajastamine kasumiaruandes vastavalt standardile IAS 36;**
 - vi) **vara väärtuse langusest tingitud kahjumite tühistamise kajastamine kasumiaruandes vastavalt standardile IAS 36;**
 - vii) **amortisatsioon;**
 - viii) **valuutakursside netovahed tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest arvestusvaluutast erinevale esitusvaluutale, kaasa arvatud välismaise äriüksuse finantsaruannete konsolideerimine aruandva ettevõtte esitusvaluuta järgi;**
ja
 - ix) **muud muutused.**
74. **Finantsaruannetes avalikustatakse ka:**
- a) **omandiõiguse piirangute ja kohustiste katteks panditud materiaalse põhivara olemasolu ja summad;**
 - b) **materiaalse põhivara objekti valmistamise maksumus;**
 - c) **materiaalsete põhivara objektide soetamiseks võetud lepingupõhiste kohustuste summa;**
ja
 - d) **kasumiaruandes kajastatud materiaalse põhivara objektide väärtuse langemise, kadumise või loobumise hüvitamiseks kolmandatelt isikult saadud summad, juhul kui seda ei ole kasumiaruandes eraldi avalikustatud.**

▼ M5

75. Amortisatsioonimeetodi valimine ja vara kasuliku eluea hindamine on hinnangulised küsimused. Seega annab kasutatud meetodite ja eeldatavate eluigade või amortisatsioonimäärade avalikustamine finantsaruannete tarbijatele teavet, mille alusel nad võivad juhtkonna poolt valitud põhimõtted üle vaadata ja andmeid teiste ettevõtetega võrrelda. Samadel põhjustel on vaja avalikustada:
- a) perioodi amortisatsioon, mis on kajastatud kasumiaruandes või teiste varaobjektide soetusmaksumuses;
 - ja
 - b) akumuleeritud amortisatsioon perioodi lõpul.
76. Vastavalt standardile IAS 8 avalikustab ettevõtte raamatupidamislike hinnangute, millel on aruandeperioodile mõju või millel eeldatakse olevat mõju tulevastele perioodidele, muutuste iseloomu ja mõju. Sellise informatsiooni avalikustamine võib osutada vajalikuks järgmiste materiaalsele põhivarale antud hinnangute muutuste osas:
- a) lõppväärtused;
 - b) hinnangulised kulutused materiaalse põhivara objektide demonteerimiseks ja teisaldamiseks ning asukoha ennistamiseks;
 - c) kasulikud eluead;
 - ja
 - d) amortisatsioonimeetodid.
77. **Kui materiaalse põhivara objekte kajastatakse ümberhinnatud väärtustes, avalikustatakse:**
- a) **ümberhindluse jõustumiskuupäev;**
 - b) **sõltumatu eksperdi osalus hindamisel;**
 - c) **objektide õiglaste väärtuste kindlaksmääramisel rakendatud meetodid ja olulised eeldused;**
 - d) **ulatus, mil määral objektide õiglaste väärtused määrati aktiivse turu hindade või mitteseotud isikute vahel toimunud tehingute alusel, või mil määral õiglaste väärtused hinnati teisi tehnikaid kasutades;**
 - e) **iga ümberhinnatud materiaalse põhivara rühma bilansiline maksumus, mis oleks kajastatud juhul, kui varaobjektide hindamisel oleks kasutatud soetusmaksumuse meetodit;**
 - ja
 - f) **ümberhindluse reserv, näidates perioodi muutusi ja kõiki reservi arvelt omanikele väljamaksete tegemisel kehtivaid piiranguid.**
78. Lisaks paragrahvi 73 punkti e alapunktides iv kuni vi nõutud informatsioonile avalikustab ettevõtte informatsiooni standardi IAS 36 alusel kajastatud materiaalse põhivara väärtuse languse kohta.
79. Finantsaruannete tarbijatele on kasulik ka:
- a) ajutiselt üleliigse materiaalse põhivara bilansiline maksumus;
 - b) kõigi täielikult amortiseerunud, kuid endiselt kasutuses olevate materiaalse põhivara objektide soetusmaksumus kokku;
 - c) kasutusest kõrvaldatud ja võõrandamise eesmärgil hoitava materiaalse põhivara bilansiline maksumus;
 - ning
 - d) soetusmaksumuses kajastatud materiaalse põhivara õiglane väärtus, kui see oluliselt erineb bilansilisest maksumusest.
- Sellega seoses soovitatakse majandusüksustel need summad avalikustada.

ÜLEMINEKUSÄTTED

80. **Paragrahvides 24-26 esitatud nõudeid varade vahetustehinguga soetatud materiaalse põhivara objekti esialgse mõõtmise kohta, tuleb rakendada edasiulatuvalt ainult tulevastele tehingutele.**

JÕUSTUMISKUUPÄEV

81. **Ettevõtte rakendab käesolevat standardit alates 1. jaanuarist 2005 algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem kohaldamine on soovitatav. Kui majandusüksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuarit 2005 algaval perioodil, peab ta selle asjaolu avalikustama.**

▼ **M5****TEISTE JUHENDITE TÜHISTAMINE**

82. Käesoleva standardiga asendatakse 1998. aastal muudetud standard IAS 16 "Materiaalne põhivara".
83. Käesolev standard asendab järgnevad tõlgendused:
- a) SIC-6: "Kulutused olemasoleva tarkvara muutmiseks";
 - b) SIC-14: "Materiaalne põhivara – objektide väärtuse langusest või kadudest tingitud kahju kompenseerimine";
ja
 - c) SIC-23: "Materiaalne põhivara – põhjaliku ülevaatuse või remondi kulud".



LISA

Teiste juhendite muudatused

Käesolevas lisas toodud muudatusi rakendatakse alates 1. jaanuarist 2005 algavate aruandeperioodide suhtes. Kui ettevõtte kohaldab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

A1. IFRS 1: "*Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine*" ja sellega seotud dokumendid muudetakse järgmiselt:

IFRSi paragrahv 24 sõnastatakse järgmiselt:

24 Kui tütaretevõttest saab esmakordne kasutuselevõtja hiljem kui tema emaettevõtte, peab tütaretevõtte enda finantsaruannetes kajastama oma varasid ja kohustisi kas:

...

b) bilansilistes maksumustes tütaretevõtte IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga nagu seda nõuavad käesoleva IFRSi muud osad. Need bilansilised maksumused võivad erineda punktis (a) kirjeldatust:

...

(ii) kui tütaretevõtte finantsaruannetes kasutatavad arvestusmeetodid erinevad konsolideeritud finantsaruannetes kasutatutest. Näiteks võib tütaretevõtte kasutada arvestusmeetodina standardi IAS 16 "*Materiaalne põhivara*" kohaselt soetusmaksumuse meetodit, samal ajal kui kontsern kasutab ümberhindluse meetodit.

A2. Standardi IAS 14 "*Segmentiaruandlus*" paragrahv 21 sõnastatakse järgmiselt:

21. Segmendi vara ja kohustiste hindamisel võetakse arvesse ostuna käsitletava äriühenduse käigus soetatud ettevõtte kindlaksmääratavate segmendi varaobjektide ja kohustiste korrigeerimist eelneva bilansilise maksumuseni isegi siis, kui need korrigeerimised tehakse vaid konsolideeritud finantsaruannete koostamiseks ja neid ei kajastata emaettevõtte ega tütaretevõtte eraldiseisvates finantsaruannetes. Samuti, kui materiaalne põhivara on pärast soetamist ümber hinnatud vastavalt standardis IAS 16 toodud ümberhindluse mudelile, kajastuvad segmendi varas vastavad ümberhindlused.

A3. [Muudatust ei kohaldata ainult standardite suhtes]

A4. Standard IAS 36 "*Varade väärtuse langus*" muudetakse järgmiselt:

Standardi paragrahvid 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 ja 104 sõnastatakse järgmiselt:

4. Käesolevat standardit rakendatakse varade suhtes, mida kajastatakse ümberhinnatud väärtuses (õiglases väärtuses) muude standardite alusel, näiteks vastavalt standardil IAS 16 "*Materiaalne põhivara*" põhinevale ümberhindluse mudelile. Ümberhinnatud vara väärtuse võimaliku languse kindlaksmääramine sõltub õiglase väärtuse määramise alustest:

...

9. *Majandusüksus peab vara väärtuse võimalikule langusele viitava asjaolu hindamisel arvestama vähemalt järgmisi asjaolusid:*

...

Ettevõttesisesed informatsiooniallikad

...

f) *kõnealuse perioodi jooksul toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed majandusüksuse jaoks kahjulikud muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Kõnealused muutused hõlmavad vara kasutuks muutumist, varaga seotud tegevusvaldkonna lõpetamise või restruktureerimise kavasid või vara müümist varem kui eeldatud;*

ja

...

37. *Varaobjekti tulevase rahavoogusid tuleb hinnata selle varaobjekti hetkeseisukorra alusel. Tulevaste rahavoogude hinnangud ei tohi sisaldada prognoositavaid tulevase laekumise ega väljamakseid, mis eeldatavasti tulenevad järgmisest:*

...

▼ M5

b) *vara edaspidisest täiendamisest, osalisest asendamisest või hooldusest.*

38. Kuna vara tulevase rahavoogusid hinnatakse hetkeseisukorra alusel, ei väljenda vara kasutusväärtus järgmist:

...

b) vara edaspidise täiendamise, osalise asendamise või hooldusega seotud kulud või neist tulenevat majanduslikku kasu.

41. Kuni majandusüksusel tekivad varaobjekti täiendamise, osalise asendamise või hooldusega seotud kulud, ei hõlma tulevaste rahavoogude hinnangud taoliste kulude tulemusena eeldatavasti saadavaid laekumisi tulevikus (vt lisa A, näide 6).

42. Tulevaste rahavoogude hinnangud hõlmavad varaobjekti igapäevaseks hoolduseks vajaminevaid edasisi kulusid.

59. *Kahjum väärtuse langusest tuleb viivitamata kajastada kasumiaruandes kuluna, v.a juhul, kui vara esitatakse ümberhinnatud väärtuses mõne teise standardi alusel (nt standardis IAS 16 "Materiaalne põhivara" toodud ümberhindluse mudeli alusel). Kõnealuse teise standardi kohaselt tuleb ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit käsitleda ümberhindluse vähendamisenä.*

96. *Hinnates seda, kas esineb asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelmistel aastatel kajastatud kahjumit vara väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, peab ettevõtte arvestama vähemalt järgmisi asjaolusid:*

...

Ettevõttesiseseid informatsiooniallikaid

d) *kõnealuse perioodi jooksul toimunud või lähitulevikus toimuvaid märkimisväärseid ettevõtte jaoks soodsaid muutusi vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Taolised muutused hõlmavad vara täiendamise, osalise asendamise või hooldusega tekkinud perioodikulusid või varaga seotud tegevusvaldkonna lõpetamise või restruktureerimise kohustust;*

ja

...

104. *Väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine tuleb viivitamata kajastada kasumiaruandes tuluna, v.a juhul, kui varaobjekt esitatakse ümberhinnatud väärtuses mõne teise standardi alusel (nt standardis IAS 16 "Materiaalne põhivara" toodud ümberhindluse mudeli alusel). Ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamist tuleb kõnealuse teise standardi alusel käsitleda ümberhindluse suurendamisenä.*

A5. Standardis IAS 37 "Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud vara", kustutatakse paragrahvi 14 punkti (a) joonealune märkus.

A6. Standard IAS 38 "Immateriaalne vara" muudetakse järgmiselt:

Sissejuhatus

Paragrahv 7 kustutatakse.

Standard

Paragrahvi 7 lisatakse järgmine mõiste:

Ettevõttespetsiifiline väärtus on rahavoogude nüüdisväärtus, mida ettevõtte eeldab seoses vara jätkuva kasutamisega ning selle võõrandamisega vara kasuliku eluea lõppedes või mida ettevõtte eeldab tekkivat kohustiste arveldamisel.

Paragrahvis 7 muudetakse järgmisi mõisteid:

Amortiseeritav summa on vara soetusmaksumus või muu summa, millega soetusmaksumus on asendatud, millest lõppväärtus on maha arvatud.

Soetusmaksumus on vara omandamiseks makstud raha või raha ekvivalentide summa ja muude hüvitiste õiglane väärtus vara soetamise või tootmise ajal.

Vara lõppväärtus on hinnanguline summa, mille ettevõtte saaks käesoleval hetkel vara võõrandamisest, millest on maha arvatud hinnangulised võõrandamisega seotud kulud, kui vara oleks juba vanuses ja tingimuste, mida eeldatakse selle kasuliku eluea lõpus.

Kasulik eluiga on:

a) *ajavahemik, mille vältel vara on majandusüksusele kasutamiseks kättesaadav;*

või

▼ **M5**

- b) *toodangu või muude samalaadsete ühikute arv, mida majandusüksus eeldatavasti varast saab.*

Paragrahv 18 ja sellele vahetult eelnenud kirje sõnastatakse järgmiselt:

Kajastamine ja mõõtmine

18. Objekti arvelevõtmiseks immateriaalse varana peab majandusüksus tõestama, et see vara vastab:

- a) immateriaalse vara mõistele (vt paragrahvid 7–17);
ja
b) käesolevas standardis sätestatud kajastamise kriteeriumidele (vt paragrahvid 19–55).

See puudutab immateriaalse vara soetamise või sisemise loomisega algselt tekkinud kulutusi või selle edaspidise täiendamise, osalise asendamise või hooldusega seotud kulutusi.

Lisatakse paragrahv 18A:

- 18A. Immateriaalne vara on olemuselt selline, et paljudel juhtudel sellele midagi ei lisandu või selle osasid ei asendata. Vastavalt sellele säilitavad hilisemad väljaminekud tõenäoliselt olemasolevast immateriaalsest varast tuleneva majandusliku kasu ning ei pruugi eraldiseisvana vastata käesolevas standardis esitatud immateriaalse vara mõistele ja kajastamiskriteeriumidele. Lisaks on hilisemaid kulutusi kergem seostada kogu äritegevusega kui konkreetse immateriaalse varaga. Seetõttu lisatakse hilisemad kulutused, mis on tekkinud pärast ostetud immateriaalse vara arvele võtmist või sisemiselt loodud immateriaalse vara valmimist, vara bilansilisele maksumusele vaid harvadel juhtudel. Vastavalt paragrahvile 51 kajastatakse marginimede, ajalehtede ja trükiste pealkirjadele, klientide nimekirjadele ja muudele sisult samalaadsetele objektidele (nii sisse ostetud kui sisemiselt loodud) tehtud hilisemad kulutused alati tekkepõhiselt kasumiaruandes, et vältida sisemiselt loodud firmaväärtuse kajastamist.

Paragrahv 24 sõnastatakse järgmiselt:

24. Immateriaalse põhivara soetusmaksumus sisaldab:

- a) selle ostuhinda, koos imporditollimaksude ja ostmisel tasutavate mittetagastatavate maksudega, pärast hinnasoodustuste ja hinnavähendite mahaarvamist;
ja
b) vara ettenähtud kasutuseks ettevalmistamisega otseselt seotud kulutusi.

Lisatakse paragrahvid 24A-24D:

- 24A. Otsesed kulutused on näiteks:

- a) hüvitised töötajatele (vastavalt standardis IAS 19 "Hüvitised Töövõtjatele" toodud mõistele), mis tulenevad otseselt vara töökorda seadmisest;
ja
b) teenustasud.

- 24B. Mittemateriaalse vara soetusmaksumusega mitteseonduvad kulud on näiteks:

- a) uue toote või teenuse tutvustamisega seotud kulud (kaasa arvatud reklaami- ja müügitootuskulutused);
b) uues asupaigas äritegevuse alustamise või uue tarbijasegmenidiga seotud kulud (kaasa arvatud kulutused personali väljaõppeks);
ja

- c) haldus- ja muud üldkulud.

- 24C. Immateriaalse vara valmistamisega seotud kulutustekajastamine bilansilises maksumuses lõpetatakse siis kui see on juhtkonna poolt ette nähtud töökorda seatud. Seega ei kajastata bilansilises maksumuses immateriaalse vara kasutamise või ümberpaigutamise seotud kulusid. Immateriaalse vara bilansilises maksumuses ei kajastata näiteks järgmisi kulusid:

- a) kulusid, mis tekivad ajal, mil juhtkonna poolt ette nähtud töökorda seatud objekti ei ole veel kasutusse rakendatud;
ja
b) esialgseid tegevuskahjumeid, nagu näiteks vara järele oleva nõudluse kujunemise ajal tekkivaid kahjumeid.

▼ M5

24D. Mõned tegevused toimuvad seoses immateriaalse vara arendamisega, kuid ei ole vajalikud vara juhtkonna poolt ette nähtud töökorda seadmiseks. Taolised ettenägematud tegevused võivad leida aset arendustegevuse jooksul või sellele eelnevalt. Kuna ettenägematud tegevused ei ole vajalikud vara juhtkonna poolt ette nähtud töökorda seadmiseks, kajastatakse ettenägematute tegevustega seotud tulud ja seonduvad kulud kasumis või kahjumis vastava tulu või kulu rühmas.

Paragrahv 34 sõnastatakse järgmiselt:

34. Immateriaalse vara üks või enam objekti võivad olla soetatud vahetades need mitterahalise varaobjekti (varaobjektide) vastu või nii rahaliste kui mitterahaliste varaobjektide vastu üheaegselt. Järgnev arutelu viitab küll vaid mitterahalise varaobjekti vahetamisele teise vastu, kuid on kehtiv kõikide eelnevas lauses kirjeldatud vahetuste kohta. Taolise immateriaalse vara objekti soetusmaksumust mõõdetakse õiglasel väärtuses, välja arvatud juhul kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või kui b) nii saadud vara kui loovutatud vara õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta. Saadud varaobjekti mõõdetakse taolisel viisil isegi juhul, kui majandusüksus ei saa kohe loovutatud vara kajastamist lõpetada. Kui saadud varaobjekti ei mõõdetata õiglase väärtuse järgi, mõõdetakse selle soetusmaksumus loovutatud varaobjekti bilansilise maksumuse järgi.

Lisatakse paragrahvid 34A ja 34B:

34A. Majandusüksus otsustab vahendustehingu majandusliku sisu üle, hinnates seda, mil määral selle tulevased rahavood peaksid teingu tulemusel eeldatavalt muutuma. Vahendustehingu sisu on majanduslik, juhul kui:

- a) saadud varaobjekti rahavoo paigutamine (risk, ajastus ja summa) erineb üleantud vara rahavoogude paigutamisest;
või
- b) vahetuse tulemusena muutub teingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu ettevõttespetsiifiline väärtus;
ja
- c) punktis a) või b) toodud erinevus on märkimisväärne võrreldes vahetatud varaobjektide õiglase väärtusega.

Vahendustehingu majandusliku sisu üle otsustamiseks peab konkreetsele majandusüksusele omase teingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu ettevõttespetsiifiline väärtus peegeldama maksujärgseid rahavoogusid. Taoliste analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et majandusüksus peaks üksikasjalikke arvutusi läbi viima.

34B. Paragrahvi 19 punkt b täpsustab, et immateriaalse vara kajastamise tingimuseks on see, et vara soetusmaksumust saab usaldusväärselt mõõta. Õiglase väärtus immateriaalsele varaobjektile, mille osas võrreldavad tehingud turul puuduvad, on usaldusväärselt mõõdetav kui a) kõikumine võimalike õiglase väärtuse põhjendatud hinnangute osas ei ole varaobjekti jaoks märkimisväärne või kui b) võimalike hinnangute tõenäosust saab usaldusväärselt hinnata ning õiglase väärtuse hindamisel kasutada. Kui majandusüksus suudab saadud või loovutatud varaobjekti õiglast väärtust usaldusväärselt määrata, kasutatakse soetusmaksumuse mõõtmiseks loovutatud varaobjekti õiglast väärtust, välja arvatud juhul kui saadud varaobjekti õiglase väärtus on selgemini määratav.

Paragrahv 35 kustutatakse.

Paragrahv 54 sõnastatakse järgmiselt:

54. Sisemiselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus hõlmab kõiki vajalikke kulusid, mis on otseselt seotud selle loomise, tootmise ja juhtkonna poolt ette nähtud töökorda seadmise. Otsesed kulutused on näiteks:

- a) kulutused immateriaalse vara loomiseks kasutatud või tarbitud materjalidele ja teenustele;
- b) hüvitised töövõtjatele (vastavalt standardis IAS 19 "Hüvitised Töövõtjatele" toodud mõistele), mis tulenevad otseselt immateriaalse vara loomisest;
- c) õiguste registreerimise tasud;
ja
- d) immateriaalse vara loomisel kasutatavate patentide ja litsentside amortisatsioon.

Standard IAS 23 "Laenukasutuse kulutused" täpsustab intressi kui sisemiselt loodud immateriaalse vara maksumuse komponendi kajastamise kriteeriumid.

▼ M5

Paragrahvidele 60-62 eelnenud kirje kustutatakse.

Paragrahvid 60 ja 61 kustutatakse.

Paragrahv 62 kustutatakse kuna selle sisu viiakse üle paragrahvi 18A.

Paragrahvile 63 eelnenud kirje sõnastatakse järgmiselt:

Kajastamisele järgnev mõõtmine

Paragrahvid 76 ja 77 sõnastatakse järgmiselt:

76. *Kui ümberhindluse tulemusel immateriaalse varaobjekti bilansilist maksumust suurendatakse, krediteeritakse see suurendamine otseselt omakapitali kirjele "ümberhindluse reserv". Samas tuleb bilansilise maksumuse suurenemist kajastada kasumis või kahjumis sel määral, mil see kattub sama varaobjekti bilansilise maksumuse vähenemisega, mis on kajastatud varasemalt kasumis või kahjumis.*

77. *Kui ümberhindluse tulemusel immateriaalse vara bilansilist maksumust vähendatakse, kajastatakse selline allahindlus kasumis või kahjumis. Samas debiteeritakse ümberhindlusest tulenev vähenemine otseselt omakapitali ümberhindluse reservi sellises ulatuses, et see ei ületa sama varaobjekti varasemast ümberhindamisest tulenevat reservi kreditsaldot.*

Paragrahvid 79 ja 80 sõnastatakse järgmiselt:

79. *Immateriaalse vara objekti amortiseeritav summa jaotatakse süstemaatiliselt kogu selle kasulikule elueale. Eksisteerib vaidlustatav eeldus, mille kohaselt immateriaalse vara kasulik eluiga ei ületa 20 aastat alates kuupäevast, mil vara on kasutusvalmis. Amortisatsiooniarvestust tuleb alustada hetkest, kui vara on kasutusvalmis. Amortisatsioon lõpeb varaobjekti kajastamise lõpetamisega.*

80. Amortisatsioonikulu kajastatakse isegi juhul, kui näiteks vara õiglane või kaetav väärtus on suurenenud. Immateriaalse vara kasuliku eluea määramisel võetakse arvesse mitmeid tegureid, sealhulgas:

- a) vara eeldatavat kasutamist majandusüksuse poolt ja asjaolu, kas seda vara suudaks efektiivselt kasutada ka teise koosseisuga juhtkond;
- b) vara tüüpilist elutsüklit ja avalikke andmeid sarnasel viisil kasutatavate sarnaste varade eeldatavate kasulike eluigade kohta;
- c) tehnilist, tehnoloogilist, kaubanduslikku või muud liiki iganemist;
- d) selle tööstusharu stabiilsust, kus vara kasutatakse, ja varast saadavate toodete või teenuste turunõudluse muutusi;
- e) konkurentide või potentsiaalsete konkurentide eeldatavat tegevust;
- f) varast eeldatava tulevase majandusliku kasu saamiseks vajalike hoolduskulutuste mahtu ning majandusüksuse võimalusi ja kavatsusi selliste kulutuste tegemisel;
- g) vara üle kontrolli omamise perioodi ja vara kasutamise juriidilisi või muid sarnaseid piiranguid, näiteks rendilepingute lõpptähtpäevad; ja
- h) asjaolu, kas vara kasulik eluiga sõltub majandusüksuse muude varade kasulikest eluigadest.

Paragrahvid 88-90 sõnastatakse järgmiselt:

88. *Kasutatav amortisatsioonimeetod peegeldab seda, kuidas majandusüksus varaobjektist tulenevat majanduslikku kasu eeldatavalt kasutama hakkab. Kui seda kujunemist ei ole võimalik usaldusväärset kindlaks määrata, tuleb kasutada lineaarset amortisatsioonimeetodit. Iga perioodi amortisatsioonisumma kajastatakse perioodi kasumis või kahjumis, kui mõni muu standard ei luba ega nõua selle kajastamist mõne muu vara bilansilise maksumuse koostisosana.*

89. Vara amortiseeritava osa süstemaatiliseks jaotamiseks kasuliku eluea jooksul võib kasutada erinevaid amortisatsioonimeetodeid. Nendeks meetoditeks on lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod ja tootmisühiku meetod. Kasutatav meetod valitakse lähtuvalt varaobjektist tuleneva majandusliku kasu eeldatavast kasutamisest ning seda kasutatakse järjepidevalt kõikidel perioodidel, välja arvatud juhul kui selle majandusliku kasu eeldatavas kasutamises on muutusi. Väga harva, kui üldse, on võimalik immateriaalse vara puhul veenvalt põhjendada sellise amortisatsioonimeetodi kasutamist, mille puhul on akumulatsioonid amortisatsioon väiksem lineaarse meetodi kohaselt arvatust.

90. Amortisatsioon kajastatakse üldjuhul kasumis või kahjumis. Siiski kasutatakse mõnikord varaobjektist tulenevat majanduslikku kasu teiste varaobjektide tootmiseks. Sellisel juhul moodustab amortisatsiooni-

▼ M5

summa osa teise varaobjekti soetusmaksumuselt ja kajastub selle bilansilises maksumuses. Näiteks sisaldub tootmisprotsessis kasutatud immateriaalse vara amortisatsioon varude bilansilises maksumuses (vt standard IAS 2 "Varud").

Paragrahv 93 sõnastatakse järgmiselt:

93. Vara lõppväärtuse hindamine põhineb võõrandamisega kaetaval väärtusel, kasutades hinnangu koostamise päeval kehtivaid kasuliku eluea lõppu jõudnud sarnase ja samalaadsetes tingimustes kasutatud vara müügihindasid. Lõppväärtus vaadatakse üle vähemalt iga majandusaasta lõpul. Muutus vara lõppväärtuses kajastatakse raamatupidamisliku hinnangu muutusena vastavalt standardile IAS 8 "Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead."

Lisatakse paragrahv 93A:

- 93A. Immateriaalse vara lõppväärtuse summa võib suureneda selle bilansilise maksumusega võrdeliseks või sellest suuremaks. Sel juhul võrdub varaobjekti amortisatsioonisumma nulliga kuni selle lõppväärtus kahaneb, jõudes madalamale tasemele kui varaobjekti bilansiline maksumus.

Paragrahvid 94 ja 95 sõnastatakse järgmiselt:

94. *Amortisatsiooniperiood ja amortisatsioonimeetod tuleb üle vaadata vähemalt iga majandusaasta lõpus. Kui vara eeldatav kasulik eluiga erineb eelnevatest hinnangutest, tuleb amortisatsiooniperioodi vastavalt muuta. Kui varast tuleneva majandusliku kasu eeldatav kasutamine on muutunud, tuleb muuta amortisatsioonimeetodit, et see vastaks muutunud kasutamisele. Taolised muutused kajastatakse raamatupidamislike hinnangute muutustena vastavalt standardile IAS 8.*
95. *Immateriaalse vara eluea jooksul võib selguda, et vara kasuliku eluea hinnang ei ole asjakohane. Näiteks võib amortisatsiooniperioodi muutmise vajadusele osutada ka väärtuse langusest tingitud kahjumi kajastamine.*

Paragrahvid 103 ja 104 sõnastatakse järgmiselt:

103. *Immateriaalse vara kajastamine lõpetatakse:*
- a) *selle võõrandamisel;*
 - või*
 - b) *juhul kui selle kasutamisest või võõrandamisest ei ole ette näha mingit tulevast majanduslikku kasu.*
104. *Immateriaalse vara objekti kajastamise lõpetamisest tulenev kasum või kahjum määratakse kindlaks neto müügitulu, juhul kui see eksisteerib, ja objekti bilansilise maksumuse vahena. See kajastatakse kasumis või kahjumis vara kajastamise lõpetamisel (välja arvatud juhul kui standard IAS 17 nõuab teisiti seoses müügi-tagasirendi tehingutega). Kasumit ei liigitata tulu hulka.*

Lisatakse paragrahvid 104A-104C:

- 104A. Immateriaalse vara objekti võõrandamine võib toimuda mitmel viisil (näiteks müümise, kapitalirendi või kinkimise teel). Taolise vara võõrandamise kuupäeva määramisel kohaldab majandusüksus kaupade müügist saadava tulu kajastamisel standardis IAS 18 "Tulu" toodud kriteeriume. Standardit IAS 17 rakendatakse müügi-tagasirendi korras toimuva võõrandamise suhtes.
- 104B. Juhul kui majandusüksus kajastab vastavalt paragrahvis 19 toodud kajastamise põhimõttele vara bilansilises maksumuses immateriaalse vara osa asendamise maksumuse, lõpetab see asendatud osa bilansilise maksumuse kajastamise. Kui asendatud osa bilansilise maksumuse määramine ei ole majandusüksuse jaoks otstarbekas, võib see kasutada asendamise maksumust, hindamaks seda, milline oli asendatud osa maksumus selle soetamise või sisemiselt loomise ajal.
- 104C. Immateriaalse vara võõrandamisest saada olev hüvitis kajastatakse algselt selle õiglases väärtuses. Kui immateriaalse vara eest tasumine lükatakse edasi, kajastatakse saadud hüvitis algselt summam, mis võrduks kohe tasutava rahasummaga (sularaha ekvivalent). Hüvitise nominaalväärtuse ja sularaha ekvivalendi vahe kajastatakse intressituluna standardi IAS 18 kohaselt, kajastades nõude efektiivset tulumäära.

Paragrahv 105 kustutatakse.

Paragrahv 106 sõnastatakse järgmiselt:

106. Amortisatsioon ei lõpe juhul kui immateriaalset vara enam ei kasutata või seda hoiustatakse võõrandamise eesmärgil, välja arvatud siis kui vara on täielikult amortiseerunud.

▼ M5

Kustutatakse paragrahvis 7 olev lause "Võrdlusandmete esitamine ei ole kohustuslik."

Paragrahvi 111 punkt e sõnastatakse järgmiselt:

- e) *immateriaalse vara soetamiseks võetud lepinguliste kohustuste summa.*

Paragrahvi 113 punkti a alapunkt iii sõnastatakse järgmiselt:

- iii) *bilansiline maksumus, mis oleks finantsaruannetes kajastatud juhul, kui ümberhinnatud immateriaalne vara oleks kajastatud vastavalt paragrahvis 63 sätestatud põhikäsitlusele;*

ja

Paragrahvi 113 punkt b sõnastatakse järgmiselt ning lisatakse paragrahvi 113 punkt c:

- b) *immateriaalse vara perioodi alguse ja lõpu ümberhindluse reservi summa, mis näitab perioodi jooksul toimunud muutusi ja reservi arvelt aktsionäridele tehtavate väljamaksete suhtes kehtivaid piiranguid;*

ja

- c) *c) varade õiglase väärtuse kindlaksmääramisel rakendatud meetodid ja olulised eeldused.*

Lisatakse paragrahv 121A:

121A. Paragrahvides 34-34B esitatud nõuded varade vahetamistehinguga soetatud immateriaalse vara esialgse mõõtmise kohta, tuleb rakendada edasiulatuvalt, ainult tulevastele tehingutele.

- A7. SIC-13: "Ühiselt kontrollitavad majandusüksused – ühissettevõtjate mitterahalised sissemaksed" muudetakse alljärgnevalt:

Paragrahvid 5 ja 6 sõnastatakse järgmiselt:

5. Standardi IAS 31 paragrahvi 48 rakendamisel tasuna osaluse eest omakapitalis ühiselt kontrollitavas majandusüksuses sellesse majandusüksusesse tehtud mitterahaliste sissemaksete suhtes peab ühissettevõtja kajastama aruandeperioodi kasumiaruandes teiste ühissettevõtjate omakapitaliosalustele vastava kasumi või kahjumi osa, välja arvatud juhul, kui:

- a) sissemakstud mitterahalise(te) vara(de) omamisega seotud olulised riskid ja hüved ei ole ühiselt kontrollitavale majandusüksusele üle läinud;

või

- b) mitterahalisest sissemaksest tulenevat kasumit või kahjumit ei saa usaldusväärset mõõta;

või

- c) sissemaksetehingul puudub majanduslik sisu, vastavalt standardile IAS 16 "Materiaalne põhivara."

Kui rakendatakse erandeid a, b või c, loetakse kasumit või kahjumit mitterealiseerituks, ning seega seda kasumit või kahjumit ei kajastata, välja arvatud juhul, kui kehtib ka paragrahv 6.

6. Kui lisaks omakapitaliosalusele ühiselt kontrollitavas majandusüksuses saab ühissettevõtja rahalisi või mitterahalisi varasid, peab ühissettevõtja kasumit või kahjumit kajastama asjakohast osa tehingust tulenevast kasumist või kahjumist.

Pärast Jõustumiskuupäevaparagrahvi, lisatakse paragrahvid 14 ja 15:

14. Muutusi paragrahvis 5 täpsustatud mitterahaliste sissemaksetega seotud tehingute arvestamises rakendatakse edasiulatuvalt, ainult tulevastele tehingutele.

15. Majandusüksus rakendab standardis IAS 16 "Materiaalne põhivara" tehtud käesoleva tõlgenduse muudatusi alates 1. jaanuarist 2005 algavate aruandeperioodide suhtes. Kui majandusüksus rakendab seda standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

- A8. SIC-21 "Tulumaks – ümberhinnatud mitteamortiseeritavate varade katmine" paragrahvid 3-5 sõnastatakse järgnevalt:

3. Probleem on selles, kuidas tõlgendada mõistet "katmine" seoses varaga, mida ei amortiseerita (mitteamortiseeritav vara) ja mis hinnatakse ümber standardi IAS 16 paragrahvi 31 alusel.

4. Käesolevat tõlgendust kohaldatakse ka kinnisvarainvesteeringute suhtes, mis kajastatakse bilansis ümberhinnatud maksumuses vastavalt standardile IAS 40 paragrahvi 33, kuid mida standardi IAS 16 rakendamisel käsitletakse mitteamortiseeritavana.

▼ M5

5. Mitteamortiseeritava vara ümberhindamisest IAS 16 paragrahvi 31 alusel tuleneva edasilükkunud tulumaksu kohustise või vara mõõtmisel tuleb aluseks võtta tulumaksuõjud, mis tuleneksid kõnealuse vara bilansiline maksumuse katmisest müügi teel, olenemata sellest, kuidas vara bilansiline maksumus on määratud. Järelikult, kui maksuseaduses on kindlaks määratud vara müügist tuleneva maksustatava summa suhtes kohaldatav tulumaksuäär, mis erineb vara kasutamisest tuleneva maksustatava summa suhtes kohaldatavast tulumaksuäärast, kohaldatakse mitteamortiseeritava varaga seotud edasilükkunud tulumaksu kohustiste või vara mõõtmisel esimesena nimetatud maksumäära.
- A9. [Muudatust ei kohaldata ainult standardite suhtes]
- A10. SIC-32 "*Immateriaalne vara – kulutused veebileheküljele*" paragrahvi 9 punkt d sõnastatakse järgnevalt:
- (d) haldusetapp algab, kui veebilehekülje arendamine on lõpetatud. Selles etapis tehtud kulutusi tuleb kajastada kuludena nende tegemise hetkel, välja arvatud juhul, kui need vastavad standardi IAS 38 paragrahvi 19 kajastamiskriteeriumidele.
- A11. 2002. a detsembris avaldas IASB juhatus avalikustatud projekti kavandatud muudatuste kohta standardites IAS 36 "*Varade väärtuse langus*" ja IAS 38 "*Immateriaalne vara*". IASB juhatuse poolt kavandatud muudatused standardites IAS 36 ja IAS 38 peegeldavad juhatuse äriühenduste projektis tehtud otsustega seotud muutusi. Kuna nimetatud projekt on endiselt väljatöötamisel, ei kajastu käesolevas lisas need kavandatud muudatused standardite IAS 36 ja IAS 38 suhtes.
- A12. 2003. a juulis avaldas IASB juhatus ED 4 "*Põhivara võõrandamine ja lõpetatud tegevusvaldkondade esitamine*", milles tehti ettepanek muudatusteks standardis IAS 38 ja standardis 40 "*Kinnisvarainvesteeringud*". Kavandatud muudatused ei kajastu käesolevas lisas toodud standardite IAS 38 ja IAS 40 muudatustes.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 17

Rent

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-3
Mõisted	4-6
Rendi liigitamine	7-19
Rendi kajastamine rentnike finantsaruannetes	20-35
Kapitalirent	20-32
Esmane kajastamine	20-24
Järgnev hindamine	25-32
Kasutusrent	33-35
Rendi kajastamine rendileandjate finantsaruannetes	36-57
Kapitalirent	36-48
Esmane kajastamine	36-38
Järgnev hindamine	39-48
Kasutusrent	49-57
Müügi-tagasirendi tehingud	58-66
Üleminekusätted	67-68
Jõustumiskuupäev	69
Kehtetuks tunnistatud – IAS 17 (muudetud 1997)	70

See muudetud standard asendab IAS 17 (muudetud 1997) *Rentja* seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada nii rentnikele kui ka rendileandjatele sobivad arvestusmeetodikaid ja avalikustatav informatsioon, mida rakendatakse rendi suhtes.

▼ M5

RAKENDUSALA

2. Käesolevat standardit rakendatakse kõigi rendilepingute kajastamisel, välja arvatud:
- (a) rendilepingud, mis käsitlevad mineraalainete, nafta, maagaasi ja analoogsete mittetaastuvate loodusvarade otsimist või kasutamist;
ja
 - (b) mängufilmide, videosalvestuste, teatrilavastuste, käsikirjade, paten-
tide ja autoriõiguste litsentsilepingud.
- Käesolevat standardit ei rakendata hindamise alusena siiski järgmistel juhtudel:
- (a) rentnike poolt renditav kinnisvara, mida arvestatakse kinnisvarain-
vesteeringuna (vt IAS 40 Kinnisvarainvesteeringud);
 - (b) kasutusrendi tingimustel rendileandjate poolt väljarenditav kinnisva-
rainvesteering (vt IAS 40);
 - (c) rentnike renditav bioloogiline vara, mis kuulub kapitalirendi hulka
(vt IAS 41 Põllumajandus);
või
 - (d) kasutusrendi tingimustel rendileandjate poolt väljarenditav biologi-
line vara (vt IAS 41);
3. Käesolevat standardit rakendatakse vara kasutusõigust üle andvate lepete
suhtes, isegi kui rendileandjalt võidakse nõuda sellise vara toimimise või
hooldega seotud olulisi teenuseid. Käesolevat standardit ei rakendata
teenuslepingute suhtes, millega ei anta vara kasutusõigust üle ühelt lepin-
guosaliselt teisele.

MÕISTED

4. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi termineid järgmises tähen-
duses:
- Rent on lepe, mille kohaselt rendileandja annab rentnikule makse või
rea maksete eest kokkulepitud ajavahemikuks üle varaobjekti kasutusõi-
guse.*
- Kapitalirent on rent, mille puhul lähevad olulises osas üle kõik vara
omandiõigusega seonduvad riskid ja hüved. Omandiõigus võib, kuid ei
pruugi lõppkokkuvõttes üle minna.*
- Kasutusrent on rent, mis ei ole kapitalirent.*
- Katkestamatu rent on rent, mida saab katkestada ainult:*
- (a) mingi vähetõenäolise, kuid võimaliku sündmuse toimumisel;
 - (b) rendileandja loal;
 - (c) kui rentnik sõlmib sama või samaväärset varaobjekti käsitleva uue
rendilepingu sama rendileandjaga;
või
 - (d) rentniku poolt sellise täiendava summa tasumisel, et rendilepingu
jätkumine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel.
- Rendi jõustumise kuupäev on varaseim kahest järgnevast kuupäevast:
rendilepingu kuupäev ja kuupäev, mil lepinguosalised kohustuvad
järgima rendilepingu põhitingimusi. Sellel kuupäeval:*
- (a) liigitatakse rent kas kasutusrendiks või kapitalirendiks;
ja
 - (b) kapitalirendi puhul määratletakse summad, mida kajastatakse
hetkel, mil rendiperiood algab.
- Rendiperioodi algus on kuupäev, millest alates on rentnikul õigus rendi-
tavat vara kasutada. Sellel kuupäeval kajastatakse renti esmakordselt (st
rendiobjektist tulenevate asjakohaste varaobjektide, kohustiste, tulude
või kulude kajastamine).*
- Rendiperiood on katkestamatu periood, milleks rentnik kokkuleppe
kohaselt vara rendib, ning mis tahes lisaperioodid, mille jooksul rent-
nikul on õigus varaobjekti renti jätkata kas lisamakse eest või ilma, kui
rendi jõustumise kuupäeval on piisavalt kindel, et rentnik kasutab seda
õigust.*
- Rendimaksete miinimumsumma on rendimaksete summa, mis rentnikul
tuleb rendiperioodi jooksul tasuda või mille tasumist võidakse temalt
nõuda, välja arvatud tingimuslik rent, teenustega seotud kulutused ja
maksud, mida rendileandja maksab ja mis talle hüvitatakse, koos järg-
miste maksetega:*

▼ M5

- (a) rentniku puhul rentniku või temaga seotud osapool poolt garanteeritud summad;
või
- (b) rendileandja puhul lõppväärtus, mille rendileandjale on garanteerinud:
 - (i) rentnik;
 - (ii) rentnikuga seotud osapool;
või
 - (iii) rendileandjaga mitteseotud kolmas osapool, kes on majanduslikult suuteline garantiikohustusi täitma.

Kui rentnikul on siiski õigus osta varaobjekt hinnaga, mis eeldatavasti on tunduvalt madalam kui vara õiglase väärtus selle õiguse kasutamiseks muutumise kuupäeval, nii et õiguse kasutamine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel, koosneb rendimaksete miinimumsumma rendiperioodil ostuoptsiooni kasutatavaks muutumise eeldatava kuupäevani makstavatest minimaalsetest rendimaksetest ja kõnealuse õiguse (ostuoptsiooni) teostamiseks nõutavast maksest.

Õiglase väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja mitte-seotud poolte vahelises tehingus võimalik vahetada varaobjekti või arveldada kohustist.

Majanduslik eluiga on kas:

- (a) periood, mille jooksul varaobjekt eeldatavasti on majanduslikult kasutuskõlblik ühele või mitmele kasutajale;
või
- (b) toodangu- või muude analoogsete ühikute arv, mida üks või mitu kasutajat eeldatavasti varaobjektist saavad.

Kasulik eluiga on alates rendiperioodi algusest allesjään hinnanguline, rendiperioodiga piiramata periood, mille jooksul majandusüksus eeldatavasti kasutab varaobjektist tulenevat majanduslikku kasu.

Garanteeritud lõppväärtus on:

- (a) rentniku puhul see osa lõppväärtusest, mille rentnik või temaga seotud osapool on garanteerinud (garantii summa on suurim võimalik tasumisele kuuluv summa);
ja
- (b) rendileandja puhul see osa lõppväärtusest, mille rentnik või rendileandjaga mitteseotud, garantiikohustuste täitmiseks majanduslikult suuteline kolmas osapool on garanteerinud.

Garanteerimata lõppväärtus on see osa renditud varaobjekti lõppväärtusest, mille realiseerumises rendileandja ei ole kindel või mida garanteerib üksnes rendileandjaga seotud osapool.

Esmased otsekulutused on läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega otseselt seonduvad täiendavad kulutused, välja arvatud kulutused, mis tekivad rendileandjana toimivate tootjate või vahendajate tegevusest.

Rendileandja brutoinvesteering on alljärgnevate koondsumma:

- (a) rendileandjale kapitalirendi puhul laekuvate rendimaksete miinimumsumma nõuded,
ja
- (b) rendileandjale tekkiv garanteerimata lõppväärtus.

Rendileandja netoinvesteering on rendileandja brutoinvesteering diskonteerituna rendi sisemise intressimääraga.

Realiseerimata finantstulu on erinevus:

- (a) rendileandja brutoinvesteeringu
ja
- (b) rendileandja netoinvesteeringu vahel.

Rendi sisemine intressimäär on diskontomäär, mille puhul rendi jõustumise kuupäeval (a) rendimaksete miinimumsumma ja (b) garanteerimata lõppväärtuse summaarne nüüdisväärtus võrdub (i) renditud varaobjekti õiglase väärtuse ja (ii) rendileandja esmaste otsekulutuste summaga.

Rentniku alternatiivne intressimäär on analoogse rendi puhul rentniku tasutava intressi määr või, kui see ei ole kindlaksmääratav, määr, millega rentnik saaks rendi jõustumise kuupäeval varaobjekti ostuks vajalikku laenu võtta samasuguseks perioodiks ja samasuguse tagatisega.

▼ M5

Tingimuslik rent on see osa rendimaksetest, mille summa ei ole kindlaks määratud ja mis põhineb tulevasel mõjuril, (nt osatähtsus tulevases müügist, kasutusmäär tulevikus, tulevased hinnaindeksid, tulevased turuintressimäärad), mille muutumist ei põhjusta aja möödumine vaid mõni muu nähtus.

5. Rendileping või rendikohustused võivad endas sisaldada eraldist, mille abil on võimalik korrigeerida rendimakseid renditava vara ehitus- või omandamiskulutuste muutustega; või soetusmaksumuse või väärtuse mõne muu mõõdiku, näiteks üldise hinnataseme, muutustega; või rendileandja kulutuste muutustega rendi rahastamisel rendi jõustumise kuupäeva ja rendiperioodi alguse vahelise ajavahemiku jooksul. Kui see on nii, tuleb käesoleva standardi kohaselt kõigi eelnimetatud muutuste mõju lugeda toimunuks rendi jõustumise kuupäeval.
6. Rendilepingu mõiste hõlmab ka varaobjekti üürilepinguid, mis annavad üürijale kokkulepitud tingimuste täitmisel varaobjekti omandamise õiguse. Selliseid lepinguid tuntakse ka osititasumisega müügi lepingutena.

RENDI LIIGITAMINE

7. Käesolevas standardis kasutatav rendi liigitamine põhineb sellel, millisel määral renditava varaobjekti omandiõigusega seonduvad riskid ja hüved lasuvad rendileandjal või rentnikul. Riskid on ka võimalikud kahjud, mis tulenevad liigest tootmisvõimsusest, vananenud tehnoloogiast või majandusolude muutumisest tingitud rentaabluse muutustest. Hüved võivad olla eeldatavalt kasumlik tegevus varaobjekti majandusliku eluea jooksul ja kasu väärtuse suurenemisest või lõppväärtuse realiseerimisest.
8. **Rent liigitatakse kapitalirendiks, kui sellega lähevad sisuliselt üle kõik omandiõigusega seonduvad olulised riskid ja hüved. Rent liigitatakse kasutusrendiks, kui sellega ei lähe sisuliselt üle kõiki omandiõigusega seonduvaid olulisi riske ja hüvesid.**
9. Et rendileandja ja rentniku vaheline tehing põhineb nende vahelisel rendileppel, on otstarbekas kasutada ühesuguseid mõisteid. Nende mõistete rakendamine rendileandja ja rentniku erinevate olukordade suhtes võib mõnikord viia selleni, et osapooled liigitavad sama rendilepingut erinevalt. Näiteks võib nii juhtuda, kui rendileandja saab kasu lõppväärtuse garantiist, mida annab rentnikuga mitteseotud osapool.
10. See, kas rent on kapitalirent või kasutusrent, sõltub pigem tehingu sisust kui lepingu vormist. (*) Näited olukordadest, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult viivad tavaliselt rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:
 - (a) rendilepinguga läheb varaobjekti omandiõigus rendiperioodi lõpul üle rentnikule;
 - (b) rentnikul on õigus osta varaobjekt hinnaga, mis eeldatavasti on tunduvalt madalam kui vara õiglase väärtus selle õiguse kasutamise kuupäeval, nii et õiguse kasutamine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel;
 - (c) rendiperiood hõlmab suurema osa varaobjekti majanduslikust elueast isegi sel juhul, kui omandiõigus üle ei lähe;
 - (d) rendi jõustumise kuupäeval on rendimaksete miinimumsumma nüüdiseväärtus peaaegu sama suur kui renditava varaobjekti õiglase väärtus;

ja

 - (e) renditav vara on nii spetsiifiline, et ainult rentnik saab seda ilma märkimisväärsete muudatusteta kasutada.
11. Olukorrad, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult võivad samuti viia rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:
 - (a) kui rentnik saab rendilepingu katkestada, kannab ta rendileandja kahjud, mis on seotud katkestamisega;
 - (b) renditava varaobjekti lõppväärtuse õiglase väärtuse kõikumisest tulenev kasu või kahju läheb rentnikule (nt rendihinnavähendina, mis võrdub rendi lõppemisel suurema osaga vara müügitulust);

ja

 - (c) rentnikul on võimalus jätkata rentimist rendiperioodile järgneval perioodil turul kehtivatest rendihindadest tunduvalt madalama hinnaga.

(*) Vt ka SIC-27 "Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine".

▼ M5

12. Paragrahvides 10 ja 11 toodud näited ja kriteeriumid ei ole alati lõplikud. Rent liigitatakse kasutusrendiks, kui muudest iseloomulikest tunnustest on selge, et sellega ei anta sisuliselt üle kõiki omandiõigusega seonduvaid olulisi riske ja hüvesid. Näiteks võib see nii olla juhul, kui varaobjekti omandiõigus läheb rendiperioodi lõpul üle muutuva makse eest, mis sel ajahetkel võrdub selle õiglase väärtusega või juhul, kui esineb tingimuslik rent, mille tulemusena rentnik sisuliselt ei oma kõiki neid riske ja hüvesid.
13. Rent liigitatakse rendi jõustumise kuupäeval. Kui rentnik ja rendileandja lepivad hiljem kokku renditingimuste muutmises (mis ei ole lihtsalt rendilepingu pikendamine), nii et muutunud tingimuste kohaselt oleks renti rendi esialgsel jõustumise kuupäeval liigitatud paragrahvides 7–12 esitatud kriteeriumide kohaselt teisiti, loetakse muudetud lepet uueks leppeks. Siiski ei põhjusta hinnangute muutused (nt renditava vara majandusliku eluea või lõppväärtuse hinnangute muutused) või asjaolude muutused (nt lepinguliste kohustuste täitmatajätmine rentniku poolt) rendi ümberliigitamist raamatupidamisarvestuses.
14. Maad ja ehitisi käsitlevad rendid liigitatakse kasutus- või kapitalirendiks analoogselt muude varaobjektide rendiga. Maale on siiski tavaliselt iseloomulik piiramatu majanduslik eluiga ja kui ei eeldata omandiõiguse üleminekut rentnikule rendiperioodi lõpul, ei saa rentnik harilikult sisuliselt kõiki omandiõigusega seonduvaid riske ja hüvesid, mistõttu maa rent on kasutusrent. Rendisuhetesse astumisel või rendi omandamisel sooritatud makse, mida arvestatakse kasutusrendina, kujutab endast ettemakstud rendimakset, mida amortiseeritakse rendiperioodi jooksul vastavalt saadud kasu jaotumisele.
15. Rendi liigitamisel vaadeldakse maa ja hoonete rendi puhul maa- ja hoonete elementi eraldi. Kui eeldatakse mõlema vaatlusaluse elemendi omandiõiguse üleminekut rentnikule rendiperioodi lõpul, liigitatakse mõlemad elemendid kapitalirendiks (mida võib analüüsida kas ühe või kahe rendina), välja arvatud juhul, kui muudest iseloomulikest tunnustest on selge, et rendi puhul ei anta sisuliselt üle kõiki ühe või mõlema elemendi omandiõigusega seonduvaid olulisi riske ja hüvesid. Kui maal on piiramatu majanduslik eluiga, liigitatakse maa-element tavaliselt kasutusrendiks, välja arvatud juhul, kui kooskõlas paragrahvi 14 eeldatakse omandiõiguse üleminekut rentnikule rendiperioodi lõpul. Hoonete element liigitatakse kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 7-13.
16. Mil iganes seda on vaja maa ja hoonete rendi liigitamiseks ja arvestamiseks, jaotatakse rendimaksete miinimumsumma (kaasa arvatud kõik ettemaksetega terviksummalised väljamaksed) maa- ja hoonete elemendi vahel proportsionaalselt renditava maa-elementi ja hoonete elemendi rendio-mandiõiguse vastavate õiglase väärtustega rendi jõustumise kuupäeval. Kui rendimakseid ei saa usaldusväärselt nende kahe elemendi vahel jaotada, liigitatakse kogu rent kapitalirendiks, välja arvatud juhul, kui mõlemad elemendid kuuluvad selgelt kasutusrendi alla – siis liigitatakse kogu rent kasutusrendiks.
17. Sellise maa ja hoonete rendi puhul, kus summa, mida algselt peaks vastavalt paragrahvile 20 kajastatama maa-elementi suhtes, on ebaoluline, võib maad ja hoonete rendi liigitamisel käsitleda ühe üksusena ning liigitada need kapitali- või kasutusrendi alla kuuluvaks kooskõlas paragrahvidega 7-13. Sellisel juhul loetakse hoonete majanduslikku eluiga kogu renditava vara majanduslikuks elueaks.
18. Maa- ja hoonete elemendi eraldi hindamist ei nõuta, kui rentniku osalus nii maa kui hoonete puhul liigitatakse kinnisvarainvesteeringuks vastavalt standardile IAS 40 ning kasutatakse õiglase väärtuse mudelit. Üksikasjalikke arvutusi nõutakse hindamise puhul ainult siis, kui ühe või mõlema elemendi liigitamine on muidu ebakindel.
19. Vastavalt standardile IAS 40 on rentnikul võimalik kasutusrendina hoitava osalus kinnisvaras liigitada kinnisvarainvesteeringuks. Kui rentnik nii käitubki, arvestatakse osalust kinnisvaras kui kapitalirenti ja lisaks kasutatakse kajastatava vara puhul õiglase väärtuse mudelit. Rentnik jätkab rendi arvestamist kapitalirendina, isegi siis, kui oluline sündmus muudab rentniku osaluse olemust kinnisvaras nii, et seda ei liigitata enam kinnisvarainvesteeringu alla kuuluvaks. See võib juhtuda näiteks siis, kui rentnik:
 - (a) kasutab kinnisvara, mis seejärel liigitatakse ümber omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks tuletatud soetusmaksumuses, mis on võrdne selle õiglase väärtusega kasutusotstarbe muutmise kuupäeval;

või
 - (b) võimaldab allrendi, mis annab sisuliselt kõik osaluse omandiõigusega seonduvad olulised riskid ja hüved üle mitteseotud kolmandale osapoo-lele. Sellist allrenti arvestab rentnik kapitalirendina kolmandale osapoo-lele, kuigi kolmas osapool võib seda arvestada ka kasutusren-dina.

▼ **M5****RENDI KAJASTAMINE RENTNIKE FINANTSARUANNETES***Kapitalirent*

Esmane kajastamine

20. *Rendiperioodi alguses peavad rentnikud oma bilansis kapitalirenti kajastama vara ja kohustistena summas, mis võrdub renditava vara õiglase väärtusega rendilepingu jõustumisel, või kui see on madalam, rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses samuti rendi jõustumise kuupäeval. Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse arvutamisel kasutatakse diskontomäärana rendi sisemist intressimäära, kui seda on võimalik kindlaks määrata; kui mitte, kasutatakse rentniku alternatiivset laenuintressimäära. Rentniku esmased otsekulutused lisatakse varana kajastatavale summale.*
21. Tehinguid ja muid sündmusi käsitletakse raamatupidamises ja esitatakse sisu ja majandusliku realiteedi ning mitte ainult nende õigusliku vormi kohaselt. Kuigi rendileppe õigusliku vormi kohaselt ei pruugi renditava varaobjekti seadusjärgne omandiõigus rentnikule üle minna, saab rentnik endale kapitalirenti puhul sisuliselt renditava varaobjekti kasutamisest tulenevad majanduslikud hüved valdavaks ajaks varaobjekti majanduslikust elueast, võttes endale ühtlasi kohustuse tasuda varaobjekti rendi jõustumise kuupäeval õiglasele väärtusele vastavat hinda ja sellega seotud finantskulusid.
22. Kui selliseid renditehinguid rentniku bilansis ei kajastata, näidatakse majandusüksuse ressursse ja kohustusi tegelikest väiksematena ja moonutatakse finantsuhtarve. Seetõttu on asjakohane, et kapitalirenti kajastatakse rentniku bilansis nii varaobjekti kui ka tulevaste rendimaksete tasumise kohustusena. Rendiperioodi alguses kajastatakse bilansis varaobjekti ja tulevaste rendimaksete tasumise kohustust ühesuguses summas, välja arvatud kõigi rentniku esmaste otsekulutuste puhul, mis lisatakse varana kajastatavale summale.
23. Renditava varaga seotud kohustisi ei ole asjakohane esitada finantsaruannetes mahaarvatisena renditavast varast. Kui bilansis eristatakse lühi- ja pikaajalisi kohustisi, eristatakse analoogselt ka rendikohustisi.
24. Teatavate renditoimingutega, nagu läbirääkimised ja rendilepingute tagamine, seoses tekivad sageli esmased otsekulutused. Kulutused, mida saab otseselt seostada rentniku poolt kapitalirenti lepingute sõlmimiseks sooritatava tegevusega, lisatakse varana kajastatavale summale.

Järgnev hindamine

25. *Rendimaksete miinimumsumma jaotatakse finantskuludeks ja kohustise jääkväärtuse vähendamiseks. Finantskulud jaotatakse igale rendiperioodile nii, et kogu rendiperioodi vältel oleks intressimäär igal osaperioodil kohustise jääkväärtuse suhtes sama. Tingimuslikku renti kajastatakse kuluna selle tekkimise perioodil.*
26. Praktikas võib rentnik finantskulude jaotamisel rendiperioodi osaperioodidele kasutada arvutamise lihtsustamiseks lähendusi.
27. *Kapitalirentiga kaasneb igal aruandeperioodil amortiseeritava vara amortisatsioon- ja finantskulu. Renditavat amortiseeritavat vara amortiseeritakse analoogselt enda omandis oleva amortiseeritava varaga ja kajastatav amortisatsioon arvutatakse vastavalt standarditele IAS 16Materiaalne põhivara ja IAS 38Immateriaalne vara. Kui puudub põhjendatud kindlus, et rentnik omandab rendiperioodi lõpuks varaobjekti omandiõiguse, amortiseeritakse varaobjekt täielikult kas rendiperioodi jooksul või vara kasuliku eluea jooksul, olenevalt sellest, kumb on lühem.*
28. Renditava varaobjekti amortiseeritav summa jaotatakse vara eeldatava kasutusperioodi jooksul süstemaatiliselt igale aruandeperioodile vastavalt amortisatsioonipõhimõtetele, mida rentnik kasutab enda omandis oleva amortiseeritava vara puhul. Kui on piisavalt kindel, et rentnik omandab rendiperioodi lõpuks varaobjekti omandiõiguse, on varaobjekti eeldatav kasutusperiood vara kasuliku eluiga; vastasel juhul amortiseeritakse varaobjekt rendiperioodi või sellest lühema kasuliku eluea jooksul.
29. Vara amortisatsioonikulu ja aruandeperioodi finantskulu summa võrdub harva perioodi jooksul tasutavate rendimaksetega ja seetõttu ei ole põhjendatud rendimaksete kajastamine kuluna. Sarnaselt eelmisele, ei ole ka varaobjekt ja sellega seotud kohustis pärast rendiperioodi algust tõenäoliselt oma summa poolest võrdsed.
30. Et teha kindlaks, kas renditava varaobjekti väärtus on langenud, rakendab majandusüksus standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus*.
31. **Rentnikud peavad lisaks standardis ►M12 IFRS 7 Finantsinstrumendid: avalikustatav teave ◀toodud nõuete järgimisele avalikustatama järgmised kapitalirenti puudutavad andmed:**

▼ **M5**

- (a) *iga varaliigi osas bilansiline netomaksumus bilansipäeval.*
 - (b) *võrdlus bilansipäeva seisuga tulevaste minimaalsete rendimaksete kogusumma ja nende nüüdisväärtuse vahel. Lisaks peab majandusüksus avalikustama bilansipäeva seisuga tulevaste minimaalsete rendimaksete kogusumma ja nende nüüdisväärtuse iga järgmise perioodi kohta:*
 - (i) *kuni üks aasta;*
 - (ii) *üks kuni viis aastat;*
 - (iii) *rohkem kui viis aastat.*
 - (c) *perioodil kuluna kajastatud tingimuslik rent.*
 - (d) *tulevaste minimaalsete allrendimaksete kogusumma, mille saamist bilansipäeva seisuga eeldatakse katkestamatutest allrendilepingutest.*
 - (e) *rentniku oluliste rendilepete üldine kirjeldus, mis peab sisaldama järgmisi andmeid, kuid ei ole nendega piiratud:*
 - (i) *tingimuslike rendimaksete kindlaksmääramise alus;*
 - (ii) *uuendamis- või ostuoptsioonide ning hinnamuutmisklauslite olemasolu ja tingimused;*

ja

 - (iii) *rendiga seatud piirangud, nagu dividende, täiendavaid võlgu ja edasist renti käsitlevad piirangud.*
32. Lisaks rakendatakse rentnikele kapitalirendina renditud vara puhul avalikustamisnõudeid vastavalt standarditele IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41.

Kasutusrent

33. *Kasutusrendi maksed kajastatakse rendiperioodi jooksul kuluna lineaarselt, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini kasutaja saadud hüvede ajalist jaotumist (*).*
34. Kasutusrendi puhul kajastatakse rendimaksed (v.a teenuste, nagu kindlustus ja hooldus, maksumus) kuluna lineaarselt, välja arvatud juhul, kui kasutaja saadud hüvede ajalist jaotumist kajastab mingi muu süstemaatiline alus, isegi kui makseid ei sooritata sellel alusel.
35. *Rentnikud peavad lisaks standardis ► M12 IFRS 7 ◀ toodud nõuete järgmisele avalikustama järgmised kasutusrenti puudutavad andmed:*
- (a) *katkestamatute kasutusrendilepingute tulevaste minimaalsete rendimaksete kogusumma iga järgmise perioodi kohta:*
 - (i) *kuni üks aasta;*
 - (ii) *üks kuni viis aastat;*
 - (iii) *rohkem kui viis aastat.*
 - (b) *tulevaste minimaalsete allrendimaksete kogusumma, mille saamist bilansipäeva seisuga eeldatakse katkestamatutest allrendilepingutest.*
 - (c) *aruandeperioodil kuluna kajastatud rendi- ja allrendimaksed, nii et eraldi esitatakse summad minimaalsete rendimaksete, tingimusliku rendi ja allrendimaksete kohta.*
 - (d) *rentniku oluliste rendilepete üldine kirjeldus, mis peab sisaldama järgmisi andmeid, kuid ei ole nendega piiratud:*
 - (i) *tingimuslike rendimaksete kindlaksmääramise alus;*
 - (ii) *uuendamis- või ostuoptsioonide ning hinnamuutmisklauslite olemasolu ja tingimused;*

ja

 - (iii) *rendiga seatud piirangud, nagu dividende, täiendavaid võlgu ja edasist renti käsitlevad piirangud.*

RENDI KAJASTAMINE RENDILEANDJATE FINANTSARUANNETES*Kapitalirent**Esmane kajastamine*

36. *Rendileandjad peavad kajastama kapitalirendi alusel väljarenditud vara oma bilansis nõudena summas, mis võrdub rendileandja netoinvesteeringuga.*

(*) Vt ka SIC-15 "Kasutusrent – stiimulid".

▼ M5

37. Kapitalirendi puhul lähevad sisuliselt kõik juriidilise omandiõigusega seonduvad riskid ja hüved rendileandjalt üle ning seega käsitleb rendileandja saadaolevaid rendimakseid põhiosa tagasimaksete ja finantstuluna, mis on hüvitis rendileandja investeeringu ja teenuste eest.
38. Rendileandjatel tekib tihti esmaseid otsekulutusi, mis sisaldavad selliseid summasid nagu vahendustasud, lõivud ja sisemised kulud, mis on läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega otseselt kaasnevad täiendavad kulutused. Nende hulka ei kuulu üldkulud nagu müügi- ja turundusvaldkonnas tekkinud kulud. Kapitalirendi puhul, kus rendileandjatena ei toimi tootjad või vahendajad, korrigeeritakse esmaste otsekulutustega saadaoleva kapitalirendi esialgset summat ning need vähendavad rendiperioodi jooksul kajastatud tulu summat. Rendi sisemist intressimäära määratakse nii, et esmaste otsekulutustega korrigeeritakse automaatselt saadaoleva kapitalirendi all ning seega ei ole neid enam vaja eraldi lisada. Rendileandjatena toimivate tootjate või vahendajate puhul läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevad kulutused jäetakse välja esmaste otsekulutuste mõistest. Selle tulemusena jäetakse nad välja rendileandja netoinvesteeringust ning kajastatakse kuluna siis, kui kajastatakse müügi- kasum, mis kapitalirendi puhul toimub tavaliselt rendiperioodi alguses.

Järgnev hindamine

39. ***Finantstulu kajastamine peab peegeldama rendileandja netoinvesteeringu püsivat korrapärast rentaablust kapitalirendi suhtes.***
40. Rendileandja püüab finantstulu kogu rendiperioodile jaotada süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel. See tulu jaotamine peab peegeldama rendileandja netoinvesteeringu püsivat korrapärast rentaablust kapitalirendi suhtes. Perioodi rendimakseid, välja arvatud teenustega seotud kulutused, rakendatakse rendileandja brutoinvesteeringu suhtes, et vähendada nii põhiosa kui ka realiseerimata finantstulu.
41. Rendileandja brutoinvesteeringu arvutamisel kasutatud garanteerimata lõppväärtuste hinnanguid kontrollitakse regulaarselt. Kui hinnanguline garanteerimata lõppväärtus on vähenenud, muudetakse tulu jaotumist rendiperioodil ja tuluna kajastatud summade mis tahes vähenemine kajastatakse viivitamatult.
42. ***Tootjate või vahendajatena toimivad rendileandjad peavad perioodi müügikasumid või -kahjumid kajastama vastavalt majandusüksuse poolt otsemüügi korral järgitavale meetodikale. Kui kasutatakse ebaloomulikult madalaid intressimäärasid, piiratakse müügikasumit summaga, mis kujuneks intressi turumäära kasutades. Rendileandjatena toimivate tootjate või vahendajate puhul läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevad kulutused kajastatakse kuluna siis, kui kajastatakse müügikasum.***
43. Tootjad või vahendajad pakuvad oma klientidele tihti valikuvõimalust varaobjekti ostu või rentimise vahel. Kui rendileandjana toimiv tootja või vahendaja annab varaobjekti rendile kapitalirendi tingimustel, tekib tal kaht liiki tulu:
- (a) kasum või kahjum, mis on samaväärne selle kasumi või kahjumiga, mis tekiks renditava varaobjekti otsesest müügist tavamüügihinnaga, võttes arvesse võimalikke kohaldatavaid koguselisi või kaubanduslikke mahahindlusi;
- ja
- (b) finantstulu rendiperioodi jooksul.
44. Rendileandjana toimiva tootja või vahendaja poolt rendiperioodi alguses kajastatud müügitulu on varaobjekti õiglane väärtus või, kui see on madalam, rendileandjale laekuvate intressi turumääraga diskonteeritud minimaalsete rendimaksete nüüdisväärtuses. Rendiperioodi alguses kajastatav müüdid toodete maksumus on renditava vara soetusmaksumus või sellest erinev bilansiline maksumus, millest on maha arvatud garanteerimata lõppväärtuse nüüdisväärtus. Müügitulu ja müüdid toodete maksumuse vaheline erinevus on müügikasum, mida kajastatakse vastavalt majandusüksuse poolt otsemüügi korral järgitavale meetodikale.
45. Rendileandjana toimivad tootjad või vahendajad kasutavad mõnikord klientide huvi äratamiseks ebaloomulikult madalaid intressimäärasid. Niisuguste intressimäärade kasutamine viiks selleni, et müügihetkel kajastataks liiga suur osa tehingu kogutulust. Kui kasutatakse ebaloomulikult madalaid intressimäärasid, piiratakse müügikasumit summaga, mis kujuneks intressi turumäära kasutades.
46. Rendileandjatena toimivate tootjate või vahendajate puhul läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevad kulutusi kajastatakse rendiperioodi alguses kuluna, sest need on peamiselt seotud tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega.

▼ M5

47. **Rendileandjad peavad lisaks standardis ►M12 IFRS 7 ◄ toodud nõuete järgimisele avalikustama järgmised kapitalirenti puudutavad andmed:**
- (a) võrdlus rendileandja brutoinvesteeringu ja laekuvate minimaalsete rendimaksete nõude nüüdisväärtuse vahel (mõlemad bilansipäeva seisuga). Lisaks peab ettevõtte avalikustama rendileandja brutoinvesteeringu ja saadaolevate minimaalsete rendimaksete nüüdisväärtuse bilansipäeva seisuga iga järgmise perioodi kohta:
 - (i) kuni üks aasta;
 - (ii) üks kuni viis aastat;
 - (iii) rohkem kui viis aastat.
 - (b) realiseerimata finantstulu.
 - (c) rendileandja kasuks tekkiv garanteerimata lõppväärtus.
 - (d) ebatõenäoliselt laekuvate rendimaksete miinimumsumma nõude akumuleeritud väärtusvähend.
 - (e) perioodil tuluna kajastatud tingimuslik rent.
 - (f) rendileandja oluliste rendilepete üldine kirjeldus.
48. Lisaks on kasvu näitajana sageli kasulik avalikustada brutoinvesteering miinus perioodil lisandunud uute rendilepingute realiseerimata tulu, millest katkestatud rendilepingute vastavad summad on maha arvatud.

Kasutusrent

49. **Rendileandjad peavad esitama kasutusrendi alla kuuluva vara oma bilansis, lähtudes vara liigist.**
50. **Kasutusrendist saadavat renditulu kajastatakse rendiperioodi jooksul tulus lineaarselt, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini renditava varaobjekti kasutamisest saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist (*)**
51. Renditulu teenimisel tekkinud kulutused, kaasa arvatud amortisatsioon, kajastatakse kuluna. Renditulu (v.a osutatud teenuste, nagu kindlustuse ja hoolde eest laekunud tulu) kajastatakse rendiperioodi jooksul lineaarselt isegi siis, kui laekumine ei toimu ühtlaselt, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini renditava varaobjekti kasutamisest saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist.
52. **Laenuandjatele läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega tekkinud esmased otsekulutused lisatakse renditava varaobjekti bilansilisele maksumusele ja kajastatakse rendiperioodi jooksul kuluna järgides samu põhimõtteid mis renditulu puhul.**
53. **Renditavat amortiseeritavat vara amortiseeritakse analoogselt rendileandja tavaliselt kasutatava amortisatsioonimeetodiga sarnaste varaobjektide puhul ja amortisatsioon arvatatakse vastavalt standarditele IAS 16 ja IAS 38.**
54. Et teha kindlaks, kas renditava vara väärtus on langenud, rakendab majandusüksus standardit IAS 36.
55. Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja ei kajasta müügi kasumit kasutusrendilepingust, sest seda ei saa samastada müügiga.
56. **Rendileandjad peavad lisaks standardis ►M12 IFRS 7 ◄ toodud nõuete järgimisele avalikustama järgmised kasutusrenti puudutavad andmed:**
- (a) katkestamatute kasutusrendilepingute tulevaste minimaalsete rendimaksete kogusumma ja eraldi summad iga järgmise perioodi kohta:
 - (i) kuni üks aasta;
 - (ii) üks kuni viis aastat;
 - (iii) rohkem kui viis aastat.
 - (b) perioodil tuluna kajastatud kogu tingimuslik rent.
 - (c) rendileandja rendilepete üldine kirjeldus.
57. Lisaks rakendatakse rendileandjatele kasutusrendina renditava vara puhul avalikustamise nõudeid vastavalt standarditele IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41.

(*) Vt ka SIC-15 "Kasutusrent – stiimulid".

▼ M5

MÜÜGI-TAGASIRENDI TEHINGUD

58. Müügi-tagasirendi tehing hõlmab varaobjekti müüki ja sama varaobjekti tagasi rentimist. Rendimakse ja müügihind on tavaliselt teineteisest sõltuvad, kuna läbirääkimistel käsitletakse neid kui ühte tervikut. Müügi-tagasirendi tehingu raamatupidamiskäsitlus sõltub asjaomase rendilepingu liigist.
59. *Kui müügi-tagasirendi tehingu tulemus on kapitalirent, ei kajasta müüja-rentnik bilansilist maksumust ületavat müügitulu kohe tuluna. See lükatakse edasi ja amortiseeritakse rendiperioodi jooksul.*
60. Kui tagasirent on kapitalirent, on tehing vahend, mille abil rendileandja rahastab rentnikku, kasutades varaobjekti tagatisena. Seetõttu ei ole asja-kohane pidada bilansilist maksumust ületavat müügitulu tuluks. Selline tulu lükatakse edasi ja amortiseeritakse rendiperioodi jooksul.
61. *Kui müügi-tagasirendi tehingu tulemus on kasutusrent ja kui on selge, et tehing põhineb õiglasel väärtusel, kajastatakse võimalik kasum või kahjum viivitamatult. Kui müügihind on õiglasest väärtusest madalam, kajastatakse võimalik kasum või kahjum viivitamatult, välja arvatud juhul, kui kahjum kompenseeritakse turuhinnast madalamate tulevaste rendimaksetega. Sel juhul lükatakse see edasi ja amortiseeritakse proportsionaalselt rendimaksetega vara eeldatava kasutusperioodi jooksul. Kui müügihind on õiglasest väärtusest kõrgem, lükatakse õiglast väärtust ületav osa edasi ja amortiseeritakse vara eeldatava kasutusperioodi jooksul.*
62. Kui tagasirent on kasutusrent ning rendimaksed ja müügihind on õiglasest väärtusest, on tegelikult tegemist tavalise müügitehinguga ning võimalik kasum või kahjum kajastatakse viivitamatult.
63. *Kasutusrendi korral, kui õiglase väärtus müügi-tagasirendi tehingu hetkel on väiksem kui vara bilansiline maksumus, kajastatakse bilansilise maksumuse ja õiglase väärtuse vahelise erinevuse summaga võrdne kahjum viivitamatult.*
64. Kapitalirendi korral on selline korrigeerimine vajalik ainult siis, kui väärtus on vähenenud. Sel juhul vähendatakse varaobjekti bilansilist maksumust kaetava väärtuseni vastavalt standardile IAS 36.
65. Rentnike ja rendileandjaid hõlmavaid avalikustamise nõudeid rakendatakse ka müügi-tagasirendi tehingute suhtes. Oluliste rendilepingute nõutav kirjeldus eeldab ainulaadsete või ebatavaliste lepingutingimuste või müügi-tagasirendi tehingute tingimuste avalikustamist.
66. Müügi-tagasirendi tehingud võivad vastata standardis IAS 1 *Finantsaruannete esitamist* eraldi avalikustamist käsitletavatele kriteeriumidele.

ÜLEMINEKUSÄTTED

67. *Vastavalt paragrahvile 68 on käesoleva standardi tagasiulatav rakendamine soovitatav, kuid mitte nõutav. Kui käesolevat standardit ei rakendata tagasiulatavalt, eeldatakse, et rendileandja on võimalike varasemate kapitalirentide saldo nõuetekohaselt kindlaks määranud, ja seda käsitletakse seejärel käesoleva standardi sätete kohaselt.*
68. *Majandusüksus, mis varem on rakendanud standardit IAS 17 (muudetud 1997) rakendab käesoleva standardiga kehtestatud muudatusi tagasiulatavalt kõigi rendilepingute suhtes või, kui standardit IAS 17 (muudetud 1997) ei rakendatud tagasiulatavalt, kõigi rendilepingute suhtes, mis sõlmiti enne, kui majandusüksus esimest korda rakendas standardit IAS 17 (muudetud 1997).*

JÕUSTUMISKUUPÄEV

69. *Majandusüksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui majandusüksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.*

KEHTETUKS TUNNISTATUD – IAS 17 (MUUDETUD 1997)

70. Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 17 *Rent* (muudetud 1997).

▼ **M5**

Lisa

Muudatused teistes raamatupidamiseeskirjades

Käesolevas lisas toodud muudatused rakendatakse 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Kui majandusüksus rakendab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse ka käesolevaid muudatusi selle varasema perioodi suhtes.

A1. [Muudatus ei ole standardi puhul rakendatav]

A2. [Muudatus ei ole standardi puhul rakendatav].

▼ **B**

**RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 18
(MUUDETUD 1993)**

Tulu

1998. aastal muudeti standardiga IAS 39 "Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine" standardi IAS 18 paragrahvi 11, lisades sellesse ristviite standardile IAS 39.

Mais 1999 muudeti standardiga IAS 10 (muudetud 1999) "Bilansipäevajärgsed sündmused" paragrahvi 36. Muudetud teksti rakendatakse raamatupidamise aastaaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2000 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

Jaanuaris 2001 muudeti standardiga IAS 41 "Põllumajandus" paragrahvi 6. Standardit IAS 41 rakendatakse nende raamatupidamise aastaaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2003 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

Standardiga IAS 18 on seotud järgmised SIC tõlgendused:

— SIC-27: "Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine",

— SIC-31: "Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud".

SISUKORD

	Paragrahvid
Eesmärk	134
Rakendusala	135
Mõisted	136
Tulu mõõtmine	136
Tehingu identifitseerimine	137
Kauba müük	137
Teenuste osutamine	138
Intressid, kasutustasud (rojaltid) ja dividendid	139
Avalikustatav informatsioon	140
Jõustumiskuupäev	140

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

EESMÄRK

Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikus on tulu määratletud majandusliku kasu suurenemisena aruandeperioodil, mis väljendub vara lisandumise või kasvuna või kohustiste vähenemisena ja viib omakapitali suurenemiseni, välja arvatud omanike poolt tehtavad sissemaksed. Tulu võib esineda erinevates vormides ja olla tähistatud erinevate nimetustega. Ettevõtte tavategevuse käigus tekkivat tulu nimetatakse väga mitmete erinevate nimedega, kaasa arvatud müügitulu, tasud, intressid, dividendid ja kasutustasud (rojaltid). Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada teatavat liiki tehingutest ja sündmustest tuleneva tulu raamatupidamiskäsitlus.

Tulu arvestamise põhiküsimus on tulu kajastamise aja kindlaksmääramine. Tulu kajastatakse, kui ettevõtte tulevase majandusliku kasu saamine on tõenäoline ja seda kasu on võimalik usaldusväärselt mõõta. Käesolevas standardis täpsustatakse

▼B

asjaolud, mille puhul need kriteeriumid on täidetud, ja seetõttu tulu kajastatakse. Lisaks sisalduvad standardis praktilised juhised nende kriteeriumide rakendamiseks.

RAKENDUSALA

1. Käesolevat standardit rakendatakse järgmistest tehingutest ja sündmustest tuleneva tulu arvestamisel:
 - a) kauba müük;
 - b) teenuste osutamine; ja
 - c) ettevõtte vara kasutamine teiste poolt, mille tulemusel teenitakse intresse, kasutustasusid (rojalteid) ja dividende.
2. Käesoleva standardiga asendatakse 1982. aastal kinnitatud standard IAS 18 "Tulu kajastamine".
3. Kaup hõlmab ettevõtte poolt müügiks toodetud kaupa ja edasimüügiks ostetud kaupa (nt vahendajate poolt ostetud kaupa või edasimüügiks hoitavat maad ja muud kinnisvara).
4. Teenuste osutamine tähendab tavaliselt ettevõtte poolt mingi lepinguliselt sätestatud ülesande täitmist kokkulepitud aja jooksul. Teenuseid võib osutada kas ühe või mitme perioodi jooksul. Mõned teenuste osutamise lepingud on otseselt seotud ehituslepingutega, näiteks projektijuhtide või arhitektide teenustega seotud lepingud. Sellistest lepingutest tulenevat tulu käesolevas standardis ei käsitleta, vaid neid käsitletakse vastavalt standardis IAS 11 "Ehituslepingud" ehituslepingutele kehtestatud nõuetele.
5. Ettevõtte vara kasutamine teiste poolt tekitab järgmist tulu:
 - a) intressid – ettevõtte raha või raha ekvivalentide või ettevõtte saadaolevate summade kasutamise tasu;
 - b) kasutustasu (rojaliti) – ettevõtte pikaajalise vara kasutamise tasu (nt patendid, kaubamärgid, autoriõigused ja arvutitarkvara); ja
 - c) dividendid – kasumi jaotamine omakapitaliinstrumentide valdajatele proportsionaalselt nende osalusega konkreetses kapitaliliigis.
6. Käesolev standard ei käsitle tulu, mis tuleneb:
 - a) rendilepingutest (vt IAS 17 "Rent");
 - b) kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringute dividendidest (vt IAS 28 "Sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus");

▼M3

- c) kindlustuslepingud IFRS 4 *Kindlustuslepingud* rakendusallas;

▼B

- d) finantsvara ja finantskohustiste õiglase väärtuse muutustest või nende võõrandamisest (vt IAS 39 "Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine");
- e) muu käibevara väärtuse muutustest;
- f) põllumajandustegevusega seotud bioloogilise vara esmasest arvelevõtmisest ja selle vara õiglase väärtuse muutustest (vt IAS 41 "Põllumajandus");
- g) põllumajandussaaduste esmasest arvelevõtmisest (vt IAS 41 "Põllumajandus"); ja
- h) maakide kaevandamisest.

MÕISTED

7. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Tulu on ettevõtte tavategevuse käigus aruandeperioodil tekkiv majanduslik brutokasu, kui selle tulemus on ettevõtte omakapitali suurenemine, välja arvatud suurenemine omanike tehtavate sissemaksete tõttu.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja omavahel mitteseotud poolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.
8. Tulu hõlmab ainult ettevõtte enda nimel saadud ja saadaoleva majandusliku kasu brutosummat. Kolmandate isikute nimel saadud summad, nagu müügitasud, kauba ja teenustega seotud maksud ja käibemaks, ei ole ettevõtte poolt saadav majanduslik kasu ega suurenda omakapitali. Seetõttu ei arvata neid tulu hulka. Samamoodi sisaldab esindussuhte korral majandusliku kasu brutosumma esindatava nimel kogutud summasid, mis ei suurenda ettevõtte omakapitali. Esindatava nimel kogutavad summad ei ole tulu. Tulu on seevastu vahendustasu.

▼B

TULU MÕOTMINE

9. *Tulu mõõdetakse saadud või saadaoleva tasu õiglasest väärtuses.* ⁽¹⁾
10. Tehingust tuleneva tulu suurus määratakse tavaliselt ettevõtte ja varaobjekti ostja või kasutaja vahel sõlmitud lepingus. Seda mõõdetakse saadud või saadaoleva tasu õiglasest väärtuses, võttes arvesse kõiki ettevõtte poolt lubatud kaubanduslikke allahindlusi ja koguserabatte.
11. Enamikul juhtudel laekub tasu kas raha või raha ekvivalentidena ja tulu summa on laekunud või saadaoleva raha või raha ekvivalentide summa. Kui aga raha või raha ekvivalentide laekumine lükatakse edasi, võib tasu õiglane väärtus olla laekuva või saadaoleva raha või raha ekvivalentide nominaalväärtusest väiksem. Näiteks võib ettevõtte anda ostjale intressita krediiti või võtta kauba müügi eest ostjalt vekslit, mille intress on turuintressimäärast madalam. Kui sisuliselt on tegemist finantseerimistinguga, määratakse tasu õiglane väärtus kindlaks kõigi tulevaste laekumiste diskonteerimise teel kaudse intressimääraga. Kaudne intressimäär on järgmisest kahest punktist selgemini kindlaksmääratav, kas:
- sarnase krediitireitinguga emiteeri poolt sarnasele instrumendile valdavalt kehtiv intressimäär; või
 - intressimäär, mille kasutamine diskonteerib instrumendi nimiväärtuse kõnealuste kaupade või teenuste hetkemüügihinnaks sularahas.
- Õiglase väärtuse ja tasu nimiväärtuse vaheline erinevus kajastatakse vastavalt standardi IAS 39 "Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine" paragrahvidele 29 ja 30 intressituluna.
12. Kaupade või teenuste vahetamist sarnase olemuse ja väärtusega kaupade või teenuste vastu ei loeta tulu tekitavaks tehinguks. Seda juhtub tihti selliste kaupade nagu nafta või piim korral, kui tarnijad vahetavad oma erinevates asupaikades olevaid varusid omavahel, et õigeaegselt rahuldada konkreetse paiga nõudlust. Kaupade müümist ja teenuste osutamist vahetusena teistsuguste kaupade või teenuste vastu loetakse tulu tekitavaks tehinguks. Tulu mõõdetakse saadud kaupade või teenuste õiglasest väärtuses, mida on korrigeeritud võimaliku üleantud raha või raha ekvivalentide summaga. Kui saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta, mõõdetakse tulu ära antud kaupade või teenuste õiglasest väärtuses, mida on korrigeeritud võimaliku üleantud raha või raha ekvivalentide summaga.

TEHINGU IDENTIFITSEERIMINE

13. Käesoleva standardi kajastamiskriteeriumeid rakendatakse tavaliselt eraldi iga tehingu suhtes. Teatavatel asjaoludel on tehingu sisu peegeldamiseks siiski vajalik rakendada kajastamiskriteeriume üksiku tehingu eraldi identifitseeritavate komponentide suhtes. Näiteks kui toote müügihind sisaldab tulevikus osutatava teenusega seotud identifitseeritavat summat, lükatakse selle summa tuluna kajastamine edasi, kajastades seda selle perioodi tuluna, millal teenus osutatakse. Seevastu rakendatakse kajastamiskriteeriume kahe või enama tehingu suhtes koos sel juhul, kui need on omavahel seotud nii, et nende majanduslikku mõju ei ole võimalik mõista ilma tehingute jada kui tervikuta. Näiteks võib ettevõtte müüa kaupa ja samal ajal sõlmida eraldi lepingu kauba hilisema tagasiostu kohta, nullides sellega tehingu sisulise mõju; sellisel juhul käsitletakse kaht tehingut koos.

KAUBA MÜÜK

14. Kaubamüügist saadud tulu kajastatakse siis, kui kõik järgmised tingimused on täidetud:
- ettevõtte on ostjale üle andnud kõik kauba omandiõigusega kaasnevad olulised riskid ja hüved;
 - ettevõttel ei ole jätkuvalt sellist haldusvastutust, mis tavaliselt seondub omandiõigusega, ning tal puudub tegelik valitsev mõju müüdud kauba üle;
 - tulu summat on võimalik usaldusväärselt mõõta;
 - on tõenäoline, et ettevõtte saab tehingust tulenevalt majanduslikku kasu; ja
 - tehingust tulenevaid tehtud või tehtavaid kulutusi on võimalik usaldusväärselt mõõta.

⁽¹⁾ Vt ka SIC-31: "Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad barteritehingud".

▼B

15. Et hinnata, millal ettevõtte on ostjale üle andnud kõik omandiõigusega kaasnevad olulised riskid ja hüved, tuleb vaadelda tehingu asjaolusid. Enamikul juhtudel langeb omandiõigusega kaasnevate riskide ja hüvede üleandmine kokku juriidilise omandiõiguse üleandmisega ostjale või kauba ostja valdusesse andmisega. Nii on see tavaliselt jaemüügi puhul. Teistel juhtudel võib juriidilise omandiõigusega kaasnevate riskide ja hüvede üleandmine ostjale toimuda juriidilise omandiõiguse üleandmisest või kauba ostja valdusesse andmisest erineval ajal.
16. Kui omandiõigusega kaasnevad olulised riskid jäävad ettevõttele, siis ei ole tegemist müügitehinguga ja tulu ei kajastata. Omandiõigusega kaasnev oluline risk võib ettevõttele jääda mitmel erineval moel. Näited olukordadest, kus omandiõigusega kaasnevad olulised riskid ja hüved jäävad ettevõttele:
- kui ettevõttele jääb ebarahuldava tulemuslikkusega seonduv kohustus, mida tavapärased garantiitingimused ei kata;
 - kui tulu laekumine mingist konkreetsest müügitehingust sõltub ostja poolt sama kauba müügi eest saadavast tulust;
 - kui kaup tarnitakse kliendile koos paigaldusega, mis moodustab olulise osa lepingust, kuid mida ettevõtte ei ole veel lõplikult teostanud; ja
 - kui ostjal on õigus tehing mingil müügilepingus täpsustatud põhjusel tühistada ja ettevõtte ei ole kindel kauba tagastamise tõenäosuses.
17. Kui omandiõigusega kaasnevatest riskidest jääb ettevõttele ainult ebaoluline osa, on tegemist müügitehinguga ja tulu kajastatakse. Näiteks võib müüjale jääda kauba omandiõigus ainult selle kauba eest tasutava summa laekumise tagamiseks. Kui ettevõtte on sellisel juhul olulised omandiõigusega kaasnevad riskid üle andnud, on tegemist müügitehinguga ja tulu kajastatakse. Teine näide juhtumist, mille korral omandiõigusega kaasnevatest riskidest jääb ettevõttele ainult ebaoluline osa, võib olla jaemüük, kui rahulolematule ostjale pakutakse raha tagastamist. Sellistel juhtudel kajastatakse tulu müügihetkel, tingimusel et müüja suudab tulevasi tagastamisi usaldusväärselt hinnata ja kajastab tagastamisega seotud kohustise eelneva kogemuse ja muude asjakohaste tegurite põhjal.
18. Tulu kajastatakse ainult siis, kui on tõenäoline, et ettevõtte saab tehingust tulenevalt majanduslikku kasu. Mõnedel juhtudel ei pruugi see tõenäoline olla enne, kui tasu on laekunud või kui ebakindlust põhjustav asjaolu on kõrvaldatud. Näiteks võib olla ebaselge, kas välisriigi valitsusasutus lubab välisriigis toimunud müügi eest saadava tasu üle kanda. Loa saamisel on ebakindlus kõrvaldatud ja tulu kajastatakse. Samas, kui tekib kahtlus mingi juba tuluna kajastatud summa laekuvuse osas, kajastatakse mitte-laekuv summa või summa, mille laekumist ei loeta enam tõenäoliseks, pigem kuluna kui algselt kajastatud tulu summa korrigeerimisena.
19. Sama tehingu või muu sündmusega seotud tulu ja kulud kajastatakse samaaegselt; seda protsessi nimetatakse tavaliselt tulude ja kulude vastavusse viimiseks. Kui tulu kajastamise muud kriteeriumid on täidetud, on kulud, sealhulgas garantiikulud ja muid pärast kauba tarnimist tekkivad kulutusi tavaliselt võimalik usaldusväärselt mõõta. Samas ei tohi tulu kajastada, kui kulutusi ei saa usaldusväärselt mõõta; sellisel juhul kajastatakse kauba müügi eest juba saadud tasu kohustisena.

TEENUSTE OSUTAMINE

20. Kui teenuse osutamist hõlmava tehingu tulemust on võimalik usaldusväärselt hinnata, kajastatakse tehinguga seotud tulu vastavalt tehingu valmidusastmele bilansipäeval. Tehingu tulemust on võimalik usaldusväärselt hinnata siis, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:
- tulu summat on võimalik usaldusväärselt mõõta;
 - on tõenäoline, et ettevõtte saab tehingust tulenevalt majanduslikku kasu;
 - tehingu valmidusastet bilansipäeval on võimalik usaldusväärselt mõõta; ja
 - tehinguga seotud kulutusi ja tehingu lõpetamise kulutusi on võimalik usaldusväärselt mõõta. ⁽¹⁾, ⁽²⁾
21. Tulu kajastamist tehingu valmidusastme järgi nimetatakse tihti ka valmidusastme meetodiks. Selle meetodi kohaselt kajastatakse tulu neil perioodidel, millal teenused osutatakse. Sellisel alusel kajastatud tulu annab kasulikku infot perioodi teenuste osutamise mahu ja tulemuslikkuse kohta.

⁽¹⁾ Vt ka SIC-27: "Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine".

⁽²⁾ Vt ka SIC-31: "Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud".

▼B

IAS 11 "Ehituslepingud" nõuab samuti tulu kajastamist samadel alustel. Selle standardi nõuded on üldiselt rakendatavad kõigi teenuste osutamisega seotud tulude ja kulude kajastamise suhtes.

22. Tulu kajastatakse ainult siis, kui on tõenäoline, et ettevõtte saab tehingust tulenevalt majanduslikku kasu. Samas, kui tekib kahtlus mingi juba tuluna kajastatud summa laekuvuse osas, kajastatakse mittelaekuv summa või summa, mille laekumist ei loeta enam tõenäoliseks, pigem kuluna kui algselt kajastatud tulu summa korrigeerimisenä.
23. Üldjuhul on ettevõtte võimeline tegema usaldusväärseid hinnanguid pärast tehingu teiste osapooltega alljärgnevas kokkuleppimist:
- kõikide osapoolte täitmisele pööratavad õigused osapoolte osutatavate ja saadavate teenuste osas;
 - vahetatav tasu; ja
 - arveldusviis ja -tingimused.
- Lisaks on tavaliselt vajalik, et ettevõttel oleks tõhus ettevõttesisene eelarve- ja aruandlussüsteem. Ettevõtte vaatab teenuse osutamise käigus tulu hinnangud üle ja vajadusel korrigeerib neid. Selliste muudatuste vajadus ei tähenda tingimata seda, et tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärsest hinnata.
24. Tehingu valmidusastme võib kindlaks määrata mitme eri meetodiga. Ettevõtte kasutab meetodit, mis võimaldab osutatud teenuseid usaldusväärsest mõõta. Olenevalt tehingu laadist võivad meetodid sisaldada järgmist:
- teostatud tööde kaardistamine;
 - enne kontrollimise päeva osutatud teenuste osatähtsus osutatavate teenuste kogumahust; või
 - tehtud kulutuste osa kogu tehingu eeldatavatest kulutustest. Tehtud kulutuste hulka lülitatakse ainult juba osutatud teenustega seotud kulutused. Tehingu eeldatavate kulutuste hulka loetakse ainult osutatud või tulevikus osutatavate teenustega seotud kulutused.
- Klientidelt saadud kumulatiivsed vahemaksed ja ettemaksed ei peegeldada sageli tegelikult osutatud teenuseid.
25. Kui teenuse osutamiseks teostatakse kindla perioodi jooksul määramatu arv erinevaid toiminguid, kajastatakse tulu praktilistel põhjustel lineaarselt kõnealuse perioodi jooksul, kui ei ole ilmne, et mõni teine meetod väljendab valmidusastet paremini. Kui mõni konkreetne toiming on teisest toimingutest tunduvalt olulisem, lükatakse tulu kajastamine edasi kuni selle olulise toimingu lõpetamiseni.
26. Kui teenuste osutamisega seotud tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärsest hinnata, kajastatakse tulu ainult kajastatud kaetavate kulude ulatuses.
27. Tehingu varastes etappides ei ole tehingu tulemust sageli võimalik usaldusväärsest hinnata. Sellest hoolimata võib olla tõenäoline, et ettevõtte katab tehingust tekkinud kulutused. Seetõttu kajastatakse tulu ainult eeldatavasti kaetavate kulutuste ulatuses. Kuna tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärsest hinnata, kasumit ei kajastata.
28. Kui tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärsest hinnata ja ei ole tõenäoline, et tekkinud kulutused kaetakse, tulu ei kajastata ja tehtud kulutused kajastatakse kuluna. Kui lepingu tulemuse usaldusväärset hindamist takistanud ebakindlust tekitanud asjaolud kaovad, kajastatakse tulu pigem vastavalt paragrahvile 20 kui paragrahvile 26.

INTRESS, KASUTUSTASUD (ROJALTID) JA DIVIDENDID

29. Tulu, mis tekib ettevõtte vara kasutamisel teiste poolt intressi, kasutustasude (rojaltite) ja dividendide vormis, kajastatakse paragrahvis 30 esitatud alustel, kui:
- on tõenäoline, et ettevõtte saab tehingust tulenevalt majanduslikku kasu; ja
 - tulu summat on võimalik usaldusväärsest mõõta.

▼M2

30. Tulu kajastatakse järgnevatel alustel:
- Intressi kajastatakse IAS 39 lõikudes 9 ja AG5-AG8 väljatoodud tegeliku intressi meetodit;
 - Kasutusmakse tunnustatakse lisaalusel vastavalt asjassepuutuva lepingu ainesega kooskõlas;
- ja

▼ **M2**

- (c) Dividende tunnustatakse siis, kui aktsionäri õigus saada makseid on kinnitatud.

▼ **B**

32. Kui enne intressi teeniva investeeringu omandamist on sellele kogunenud maksmata intresse, jaotatakse pärast omandamist saadav intress omandamiseelse ja omandamisjärgse perioodi vahel; tuluna kajastatakse üksnes omandamisjärgset osa. Kui omakapitaliväärtpaberite dividendid kuulutatakse välja omandamiseelse ► **M5** kasum või kahjum ◀, siis lahutatakse need dividendid väärtpaberite soetusmaksumusest. Kui sellist jaotamist on raske teostada konkreetsete arvutuste teel, siis kajastatakse dividendid tuluna, välja arvatud juhul, kui dividendisumma väljendab selgelt aktsiate soetusmaksumuse osalist tagastamist.
33. Kasutustasud (rojaltid) tekivad vastavalt konkreetse kokkuleppe tingimustele ja üldjuhul need kajastatakse kokkuleppele tuginedes, kui kokkuleppe sisu arvesse võttes ei ole asjakohasem kajastada tulu mõnel muul süsteemaatilisel ja ratsionaalsel alusel.
34. Tulu kajastatakse ainult siis, kui on tõenäoline, et ettevõtte saab tehingust tulenevalt majanduslikku kasu. Samas, kui tekib kahtlus mingi juba tuluna kajastatud summa laekuvuse osas, kajastatakse mittelaekuv summa või summa, mille laekumist ei loeta enam tõenäoliseks, pigem kuluna kui algselt kajastatud tulu summa korrigeerimisena.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

35. Ettevõtte peab avalikustama:
- a) tulu kajastamisel kasutatava arvestusmetoodika, k.a. teenuste osutamiseiga seotud tehingute valmidusastme kindlaksmääramiseks kasutatavad meetodid;
 - b) perioodi jooksul kajastatud kõigi oluliste tulukategooriate summad, k.a. tulu:
 - i) kauba müügist;
 - ii) teenuste osutamisest;
 - iii) intressist;
 - iv) kasutustasudest;
 - v) dividendidest; ja
 - c) kaupade või teenuste vahetamisest tuleneva tulu summa kõigis olulistes tulukategooriates.
36. Ettevõtte kajastab kõik tingimuslikud kohustised ja tingimusliku vara vastavalt standardile IAS 39 "Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslik vara". Tingimuslikud kohustised ja tingimuslik vara võivad tekkida näiteks garantiikulutuste, hüvitisnõuete, trahvide või võimaliku kahjumi tagajärjel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

37. Käesolevat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1995 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 19**(MUDETUD 2002)***Hüvitised töövõtjatele*

Käesoleva muudetud rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga asendatakse standard IAS 19 "Pensionihüvitistega seotud kulud", mille muudetud versiooni juhatus kinnitas 1993. aasta oktoobris. Muudetud standard kehtib finantsaruannete kohta, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1999 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

IAS 10 (muudetud 1999) "Bilansipäevajärgsed sündmused" muutis 1999. aasta mais paragrahvi 20 punkti b ning paragrahve 35, 125 ja 141. Muudatusi rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2000 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

Käesolevat standardit muudeti 2000. aastal, et muuta plaaniga seotud varade määratlust ja kehtestada kompensatsioonide kajastamise, mõõtmise ja avalikustamise nõuded. Neid muudatusi rakendatakse 1. jaanuaril 2001 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes.

▼B

2002. aastal tehti täiendavaid muudatusi, et välistada selliste tulude kajastamist, mis tekivad üksnes kindlustusmatemaatilise kahjumi või möödunud tööalase teenistuse kulutuse tulemusena, ning selliste kahjumite kajastamist, mis tekivad üksnes kindlustusmatemaatiliste kasumite tulemusena. Neid muudatusi rakendatakse 31. mail 2002 või pärast seda lõppevate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav.

SISSEJUHATUS

1. Käesolev standard sätestab töövõtjatele ette nähtud hüvitiste raamatupidamisarvestuse ja avalikustamise tööandja poolt. See asendab standardit IAS 19 "Pensionihüvitistega seotud kulud", mis kinnitati 1993. aastal. Põhilised muudatused võrreldes endise IAS 19-ga on esitatud "Järelduste alustes" (lisa D). Käesolevas standardis ei käsitleta töövõtjate hüvitiste plaanide aruandlust (vt IAS 26 "Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus").

▼M6

2. Standard identifitseerib neli töötajate hüvitiste kategooriat:

▼B

- a) töövõtja lühiajalised hüvitised, nagu näiteks palgad ja sotsiaalkindlustumaksud, tasuline korraline puhkus ja tasuline haiguspuhkus, kasumiosalus ja lisatasud (kui makstakse 12 kuu jooksul arvestusperioodi lõpust) ja mittemonetaarsed hüvitised (nagu näiteks arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) käesoleva aja töötajaskonnale;
- b) töösuhte lõppemise järgsed hüvitised, nagu näiteks pensionid, muud pensionihüvitised, töösuhte lõppemise järgne elukindlustus ja töösuhte lõppemise järgne arstiabi;
- c) muud pikaajalised töövõtja hüvitised, sealhulgas pikaajalise töötamise eest antav puhkus või õppejõu puhkus teadustööks, tähtpäevadega seotud hüvitised või muud pikaajalise töötamisega seotud hüvitised, pikaajalised invaliidsushüvitised ning kasumiosalus, boonused ja edasilükatud kompensatsioonid (kui makstakse 12 kuu või pikema aja jooksul alates arvestusperioodi lõpust); ►M6 ja ◄

▼M6

- d) pakkumist tegema.

▼B

3. Käesolev standard nõuab, et ettevõtte kajastaks lühiajalisi töövõtja hüvitisi, kui töövõtja on nimetatud hüvitiste eest olnud vastutatuks tööalases teenistuses.
4. Töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste plaanid liigitatakse kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks ja kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks. Käesolevas standardis esitatakse konkreetsed juhised mitut tööandjat hõlmavate plaanide, riiklike plaanide ja kindlustatud hüvitisega plaanide liigitamiseks.
5. Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide puhul maksab ettevõtte kindlaksmääratud sissemakse eraldi üksusesse (fondi) ning tal ei ole juriidilist ega faktilist kohustust teha täiendavaid makseid, kui fondil ei ole piisavalt vara maksta töövõtjale kõiki hüvitisi, mis on seotud tema tööga kõnealusel aruandeperioodil ja varem. Käesolev standard nõuab, et ettevõtte kajastaks sissemakseid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanidesse siis, kui töövõtja on nimetatud makse eest olnud vastutatuks tööalases teenistuses.
6. Kõik muud töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste plaanid on kindlaksmääratud hüvitistega plaanid. Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid võivad esineda rahastamata kujul või olla rahastatud kas tervikuna või osaliselt. Käesolev standard nõuab, et ettevõtte:
 - a) ei võtaks arvesse mitte üksnes oma juriidilist kohustust, vaid ka kõiki ettevõtte senisest tegevusest tulenevaid faktilisi kohustusi;
 - b) määraks kindlaks kindlaksmääratud hüvitistest tulenevate kohustuste nüüdiseväärtused ja kõikide plaani varade õiglase väärtuse piisava korrapärasusega, nii et finantsaruannetes kajastatud summad ei erineks oluliselt bilansipäeval kindlaksmääratavatest summadest;
 - c) kasutaks oma kohustuste ja kulutuste mõõtmiseks proportsionaalse osa krediteerimise meetodit;
 - d) määraks tööperioodidele vastavad hüvitised plaani hüvitiste arvutusvalemil kohaselt, välja arvatud juhul, kui töövõtja hilisematest tööaastatest tulenevad oluliselt suuremad hüvitised võrreldes varasemate tööaastatega;
 - e) kasutaks erapooletuid ja omavahel ühilduvaid kindlustusmatemaatilisi eeldusi demograafiliste muutujate (nagu näiteks tööjõu voolavus ja suremus) ja finantsiliste muutujate (nagu näiteks tulevased palga-

▼B

tõusud, arstiabi maksumuse muutused ja teatud riigipoolsete hüvitiste muutused). Finantsprognosid peavad põhinema bilansipäeval valitsevatel turuootustel selle perioodi osas, mille jooksul kohustused tuleb täita;

- f) määraks kindlaks diskontomäära turuintressi alusel, mis valitseb bilansipäeval kõrgekvaliteediliste ettevõtte võlakirjade suhtes (või riikides, kus puudub selliste võlakirjade aktiivne turg, riigi võlakirjade suhtes) ja mis esitatakse samas vääringus ja sama tähtajaga nagu töösuhte lõppemise järgsete hüvitistega seotud kohustused;
- g) arvaks kohustuse bilansilisest maksumusest maha kõikide plaani varade õiglase väärtuse. Teatavaid kompensatsiooni saamise õigusi, mida ei loeta plaani varadeks, käsitletakse samamoodi nagu plaani varasid, välja arvatud see, et need esitatakse eraldi varana selle asemel, et need kohustusest maha arvata;
- h) piiraks vara bilansilist maksumust nii, et see ei ületaks järgmiste komponentide neto kogusummat:
 - i) kõik kajastamata möödunud töölase teenistuse kulutused ja kindlustusmatemaatilised kahjumid; pluss
 - ii) mis tahes majandusliku kasu nüüdisväärtus, mis saadakse plaani tagasimaksetena või tulevaste plaani sissemaksete vähendustena;
- i) kajastaks möödunud töölase teenistuse kulutust lineaarselt keskmise perioodi jooksul kuni lisandunud hüvitiste garanteerimiseni;
- j) kajastaks kindlaksmääratud hüvitistega plaani piiramisest või kohustuste täitmisest tulenevaid kasumeid või kahjumeid, kui selline piiramine või kohustuste täitmine aset leiab. Kasum või kahjum peab hõlmama kõiki kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja plaani varade õiglase väärtuse muutusi, samuti mis tahes sellega seotud kindlustusmatemaatilisi kasumeid ja kahjumeid ning möödunud töölase teenistuse kulutusi; ja
- k) kajastaks kindlaksmääratud osa kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite kumulatiivsest netosummast, mis ületab järgmistest suurema:
 - i) 10 % kindlaksmääratud hüvitiste võla nüüdisväärtusest (enne plaani varade mahaarvamist); ja
 - ii) 10 % kõikide plaani varade õiglasest väärtusest.

Kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite osa, mida tuleb kajastada igas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis, on see määr, mis väljub 10 %lisest "koridorist" eelmisel aruandekuupäeval, jagatuna plaanis osalevate töövõtjate järelejäänud töövõimelise ea ootuspärase keskmisega.

Käesolev standard lubab kasutada ka süstemaatilisi meetodeid kiiremaks kajastamiseks, tingimusel et tulusid ja kulusid arvestatakse samadel alustel ning neid aluseid kohaldatakse järjepidevalt ühest perioodist teise. Selliste lubatud meetodite hulka kuulub kõikide kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite kohene kajastamine.

- 7. Käesolev standard nõuab muude pikaajaliste töövõtja hüvitiste arvestamiseks lihtsamat meetodit kui see, mida kasutatakse töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste puhul: kindlustusmatemaatilisi kasumeid ja kahjumeid ning möödunud töölase teenistuse kulutusi kajastatakse kohe.
- 8. Töösuhte lõpetamise hüvitised on töövõtja hüvitised, mida makstakse, kui: ettevõtte otsustab lõpetada töösuhte töövõtjaga enne tavapäraselt pensionilejäämise kuupäeva; või kui töövõtja otsustab töölt lahkuda vabatahtlikult, saades vastutasuks nimetatud hüvitised. Kohustus tekib eeskätt töösuhte lõpetamise, mitte töövõtja tööalase teenistuse tagajärjel. Seetõttu peab ettevõtte kajastama töösuhte lõpetamise hüvitisi siis ja ainult siis, kui ettevõtte on selgelt kohustunud:
 - a) lõpetama töösuhte töövõtja või töövõtjate rühmaga enne nende tavapäraselt pensionilejäämise kuupäeva; või
 - b) pakkuma töösuhte lõpetamise hüvitisi, et soodustada vabatahtlikku töölt lahkumist.
- 9. Ettevõtte on selgelt kohustunud töösuhte lõpetama siis ja ainult siis, kui ettevõttel on olemas üksikasjalik formaalne kava (millel on kindlaksmääratud miinimumsisu) töösuhte lõpetamiseks ning kui ettevõttel ei ole reaalselt võimalik sellest taganeda.
- 10. Kui töösuhte lõpetamise hüvitiste maksetähtaeg saabub enam kui 12 kuud pärast bilansipäeva, tuleb need diskonteerida. Kui on tehtud pakkumine eesmärgiga soodustada vabatahtlikku töölt lahkumist, tuleb töösuhte lõpetamise hüvitiste mõõtmise aluseks võtta töövõtjate arv, kes selle pakkumise eeldatavalt vastu võtavad.

▼ **M6**▼ **B**

12. Käesolev standard kehtib 1. jaanuaril 1999 või pärast seda algavate aruan-deperioodide kohta. Varasem rakendamine on soovitatav. Standardi esmasel kohaldamisel võib ettevõtte kajastada oma töösuhte lõppemise järgsetest hüvitistest tulenevat kohustiste suurenemist kõige enam viie aasta jooksul. Kui standardi kasutuselevõtt vähendab kohustist, peab ette-võtte seda vähendamist kohe kajastama.
13. Käesolevat standardit muudeti 2000. aastal, et muuta plaani varade määratlust ja kehtestada kompensatsioonide kajastamise, mõõtmise ja avalikustamise nõuded. Muudatused kehtivad 1. jaanuaril 2001 või pärast seda alanud aruandeperioodide kohta. Varasem rakendamine on soovi-tatav.

SISUKORD

	Paragrahvid
Eesmärk	145
Rakendusala	145
Mõisted	146
Lühiajalised töövõtja hüvitised	149
Kajastamine ja mõõtmine	149
Kõik lühiajalised töövõtja hüvitised	149
Lühiajalised kompenseeritavad töölt puudumised	149
Kasumiosalus ja boonusskeemid	150
Avalikustatav informatsioon	151
Töösuhte lõppemise järgsed hüvitised: erinevus kindlaksmää-ratud sissemaksetega plaanide ja kindlaksmääratud hüvitistega plaanide vahel	151
Mitut tööandjat hõlmavad hüvitiste plaanid	152
Riiklikud plaanid	154
Kindlustatud hüvitised	154
Töösuhte lõppemise järgsed hüvitised: kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid	155
Kajastamine ja mõõtmine	155
Avalikustatav informatsioon	155
Töösuhte lõppemise järgsed hüvitised: kindlaksmääratud hüvitistega plaanid	155
Kajastamine ja mõõtmine	156
Faktiliste kohustuste arvestus	156
Bilanss	156
Kasumiaruanne	159
Kajastamine ja mõõtmine: kindlaksmääratud hüvitiste kohus-tuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus	159
Kindlustusmatemaatiline hindamismeetod	159
Hüvitiste sidumine teenistusperioodidega	160
Kindlustusmatemaatilised prognoosid	163
Kindlustusmatemaatilised prognoosid: diskontomäär	164
Kindlustusmatemaatilised prognoosid: palgad, hüvitised ja arstiabikulud	164
Kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid	166
Möödunud tööalase teenistuse kulutus	167
Kajastamine ja mõõtmine: plaani varad	168
Plaani varade õiglane väärtus	168
Kompensatsioonid	168
Tulu plaani varadest	169
Äriühendused	170
Piiramine ja kohustuste täitmine	170

▼ B

	Paragrahvid
Eitusviis	172
Saldeerimine	172
Pika- ja lühiajaliste elementide eristamine	172
Töösuhete lõppemise järgsete hüvitiste finantskomponendid	172
Avalikustatav informatsioon	172
Muud pikaajalised töövõtja hüvitised	174
Kajastamine ja mõõtmine	175
Avalikustatav informatsioon	175
Töösuhete lõpetamise hüvitised	176
Kajastamine	176
Mõõtmine	177
Avalikustatav informatsioon	177
Omakapitalipõhised hüvitised	177
Kajastamine ja mõõtmine	177
Avalikustatav informatsioon	177
Üleminekusätted	179
Jõustumiskuupäev	180

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on sätestada töövõtja hüvitiste arvestus ja avalikustamine. Käesolev standard nõuab, et ettevõtte kajastaks:

- a) kohustise, kui töövõtja on teinud tööd, mille vastutasuks peab ta tulevikus saama töövõtja hüvitisi; ja
- b) kulu, kui ettevõtte kasutab majanduslikku kasu, mis tuleneb töövõtja sellisest tööalasest teenistusest, mille vastutasuks on töövõtja hüvitised.

RAKENDUSALA**▼ M6**

1. Käesolevat standardit tuleb tööandja poolt rakendada kajastamiseks kõikide töötajate hüvitisi, välja arvatud nende üle, mille kohta kehtib IFRS 2 Aktsiapõhised maksed.

▼ B

2. Käesolev standard ei käsitle töövõtja hüvitiste plaanide aruandlust (vt standard IAS 26 "Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus").

▼ M6

3. Töötaja hüvitised, mille kohta see standard kehtib, sisaldavad järgmisi tagatavaid hüvitisi:

▼ B

- a) ettevõtte ja üksikute töövõtjate, töövõtjate rühmade või nende esindajate vahel sõlmitud formaalsete plaanide või muude formaalsete kokkulepete kohaselt;
- b) õigusaktidest tulenevate nõuete kohaselt või vastavalt selle valdkonna suhtes kehtivale korrale, mille kohaselt ettevõtted peavad osalema riigi, osariigi, tööstusharu või muudes mitut tööandjat hõlmavates plaanides; või
- c) sellise mitteformaalse praktika korral, millega kaasneb faktiline kohustus. Mitteformaalse praktikaga kaasneb faktiline kohustus, kui ettevõttel ei ole reaalselt alternatiivi töövõtja hüvitiste maksmisele. Faktilise kohustuse näitena võib tuua olukorra, kus ettevõtte senise mitteformaalse praktika muutmine kahjustab ettevõtte ja töövõtjate vahelisi suhteid vastuvõetamatul viisil.

▼ M6

4. Töötajate tulud sisaldavad:

▼ **B**

- a) töövõtja lühiajalised hüvitised, nagu näiteks palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed, tasuline korraline puhkus ja tasuline haiguspuhkus, kasumiosalus ja boonused (kui makstakse 12 kuu jooksul arvestusperioodi lõpust) ja mittemonetaarsed hüvitised (nagu näiteks arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) käesoleva aja töötajaskonnale;
- b) töösuhte lõppemise järgsed hüvitised nagu näiteks pensionid, muud pensionihüvitised, elukindlustus ja arstiabi pärast töösuhte lõppemist;
- c) muud pikaajalised töövõtja hüvitised, sealhulgas pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või õppejõu puhkus teadustöök, tähtpäevadega seotud hüvitised või muud pikaajalise teenistusega seotud hüvitised, pikaajalised invaliidsushüvitised ning kasumiosalus, boonused ja edasilükatud kompensatsioonid (kui neid ei maksta täies ulatuses 12 kuu jooksul alates arvestusperioodi lõpust); ► **M6** ja ◀

▼ **M6**

- d) pakkumist tegema;

▼ **B**

► **M6** Kuna igal ülalpool (a)-(d) identifitseeritud kategoorial on erinev karakteristika, ◀ kehtestab käesolev standard iga kategooria suhtes eraldi nõuded.

- 5. Töövõtja hüvitiste hulka kuuluvad hüvitised, mis on ette nähtud töövõtjatele või nende ülalpeetavatele ning mis makstakse (või mille ulatuses pakutakse kaupa või teenust) kas otse töövõtjale, tema abikaasale, lastele või teistele ülalpeetavatele või muudele isikutele, näiteks kindlustusseltsidele.
- 6. Töövõtja võib ettevõttele teenuseid osutada täistööajaga, osalise tööajaga, alaliselt, juhuslikult või ajutiselt. Käesoleva standardi tähenduses loetakse töövõtjate hulka direktorid ja muu juhtivpersonal.

MÕISTED

- 7. Käesolevas standardis on kasutatud mõisteid järgmises tähenduses:

Töövõtja hüvitised on igas vormis tasu, mida ettevõtte annab töövõtjale vastutasuks tema tööalase teenistuse eest.

Töövõtja lühiajalised hüvitised on töövõtja hüvitised (välja arvatud töösuhte lõpetamise hüvitised ► **M6** ————— ◀, mis tuleb välja maksta 12 kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töövõtja oli vastavas tööalases teenistuses.

Töösuhte lõppemise järgsed hüvitised on töövõtja hüvitised (välja arvatud töösuhte lõpetamise hüvitised ► **M6** ————— ◀, mis tuleb välja maksta pärast töösuhte lõpetamist.

Töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste plaanid on formaalsed või mitteformaalsed kokkulepped, mille alusel ettevõtte maksab töösuhte lõppemise järgselt hüvitisi ühele või mitmele töövõtjale.

Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid on töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste plaanid, mille puhul ettevõtte maksab kindlaksmääratud sissemakse eraldi üksusesse (fondi) ning tal ei ole juriidilist ega faktilist kohustust teha täiendavaid makseid, kui fondil ei ole piisavalt vara maksta töövõtjale kõiki hüvitisi, mis on seotud tema tööalase teenistusega kõnealusel aruandeperioodil ja varem.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid on töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste plaanid, mis ei ole kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid.

Mitmed töövõtjate hõlmavad plaanid on kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid (välja arvatud riiklikud plaanid) või kindlaksmääratud hüvitistega plaanid (välja arvatud riiklikud plaanid), mille puhul:

- a) "ühendatakse ühtsesse kogumisse varad, mis on saadud sellistelt erinevatelt ettevõtetelt, mis ei ole ühtse kontrolli all; ja"
- b) neid varasid kasutatakse hüvitiste maksamiseks rohkem kui ühe ettevõtte töövõtjatele põhimõttel, et sissemaksete ja hüvitiste suurused määratakse kindlaks olenemata ettevõttest, kus töötavad asjaomased töövõtjad.

Muud pikaajalised töövõtja hüvitised on töövõtja hüvitised (välja arvatud töösuhte lõppemise järgsed hüvitised, töösuhte lõpetamise hüvitised ► **M6** ————— ◀, mida ei tule tervikuna välja maksta 12 kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töövõtja oli vastavas tööalases teenistuses.

Töösuhte lõpetamise hüvitised on töövõtja hüvitised, mida makstakse, kui:

▼ **B**

- a) ettevõtte otsustab lõpetada töösuhte töövõtjaga enne tavapärast pensionilejäämise kuupäeva; või
- b) kui töövõtja otsustab töölt lahkuda vabatahtlikult, saades vastutasuks nimetatud hüvitised.

▼ **M6**▼ **B**

Töövõtjate garanteeritud hüvitised on töövõtja hüvitised, mille saamine ei sõltu töösuhte jätkumisest tulevikus.

Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdsväärtus on töövõtja käesoleva aruandeperioodi ja varasema tööalase teenistusega seotud kohustuste täitmiseks vajalike tulevaste eeldatavate maksete nüüdsväärtus ilma plaani varade mahaarvamiseta.

Jooksva tööalase teenistuse kulutus on kindlaksmääratud hüvitisega kohustuse nüüdsväärtuse suurenemine, mis tuleneb kõnealuse aruandeperioodi tööalastest teenistusest.

Intressikulu on kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdsväärtuse suurenemine teatava perioodi vältel, mis tuleneb asjaolust, et hüvitiste maksmine on ühe perioodi võrra lähemal.

Plaani varade koosseisu kuuluvad:

- a) pikaajalises töövõtja hüvitiste fondis olevad varad; ja
- b) nõuetekohased kindlustuslepingud ► **M3** ⁽¹⁾ ◀.

Pikaajalises töövõtja hüvitiste fondis olevad varad on varad (välja arvatud aruandva ettevõtte emiteeritud mittevõõrandatavad finantsinstrumendid), mis:

- a) on sellises üksuses (fondis), mis on aruandvast ettevõttest juriidiliselt eraldiseisev ja eksisteerib üksnes selleks, et maksta või rahastada töövõtja hüvitisi; ja
- b) on kasutatavad ainult töövõtja hüvitiste maksmiseks või rahastamiseks ning mida ei või kasutada aruandva ettevõtte võlausaldajad (isegi mitte pankroti korral) ja mida ei või aruandvale ettevõttele tagastada, välja arvatud järgmistel juhtudel:
 - i) kui fondi ülejäänud varad on piisavad selleks, et täita kõik asjakohase plaani või aruandva ettevõtte kohustused, mis on seotud töövõtja hüvitistega; või
 - ii) kui varad tagastatakse aruandvale ettevõttele, et hüvitada talle juba makstud töövõtja hüvitised.

Nõuetekohane kindlustusleping on kindlustusleping, mille annab välja kindlustusandja, kes ei ole aruandva asutusega seotud osapool (vastavalt standardis IAS 24 "Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine" esitatud määratlusele), kui lepingujärgseid laekumisi:

- a) võib kasutada ainult kindlaksmääratud hüvitistega plaanide kohaste töövõtja hüvitiste maksmiseks või rahastamiseks; ja
- b) ei või kasutada aruandva ettevõtte võlausaldajad (isegi mitte pankroti korral) ja mida ei või maksta aruandvale ettevõttele, välja arvatud järgmistel juhtudel:
 - i) kui tulu seondub varade ülejäägiga, mida ei vajata töövõtja hüvitistega seotud kõikide kohustuste täitmiseks; või
 - ii) kui laekumised tagastatakse aruandvale ettevõttele, et kompenseerida tema poolt juba makstud töövõtja hüvitisi.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja mitteseotud poolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või täita kohustist.

Tulu plaani varadest on plaani varadelt saadud intress, dividendid ja muud tulud koos plaani varade realiseeritud ja realiseerimata kasumi ja kahjumiga, millest on maha arvatud plaani haldamisega seotud kulud ja maksud, mida plaan ise tasuma peab.

Kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid koosnevad järgmistest osadest:

- a) kogemuspõhine korrigeerimine (varasemate kindlustusmatemaatiliste prognooside ja tegelikkuse erinevuste mõju); ja
- b) kindlustusmatemaatiliste prognooside muutuste mõju.

⁽¹⁾ Tingimustele vastav kindlustusleping ei ole tingimata kindlustusleping, nagu on määratletud IFRSs 4 *Kindlustuslepingud*.

▼B

Möödunud tööalase teenistuse kulutus on eelnevate perioodide tööalase teenistuse kindlaksmääratud hüvitise kohustuse nüüdisväärtuse suurendamine, mis tuleneb töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste või muude pikaajaliste töövõtja hüvitiste kehtestamisest või muutmisest jooksva perioodil. Möödunud tööalase teenistuse kulutus võib olla positiivne (kui kehtestatakse uusi hüvitisi või kui olemasolevaid täiendatakse) või negatiivsed (kui olemasolevaid hüvitisi vähendatakse).

LÜHIAJALISED TÖÖVÕTJA HÜVITISED

8. Lühiajalised töövõtja hüvitised hõlmavad järgmisi komponente:
 - a) palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed;
 - b) lühiajalised kompenseeritavad töölt puudumised (näiteks tasuline korraline puhkus ja tasuline haiguspuhkus), kui eeldatakse, et puudumine leiab aset 12 kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töövõtja oli vastavas tööalases teenistuses;
 - c) kasumiosalus ja boonused, mis tuleb välja maksta 12 kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töövõtja oli vastavas tööalases teenistuses; ja
 - d) mittemonetaarsed hüvitised (näiteks arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) käesoleva aja töötajaskonnale.
9. Töövõtja lühiajaliste hüvitiste arvestus on üldjuhul lihtne, kuna kohustuse või kulu mõõtmiseks puudub vajadus kindlustusmatemaatilisteks prognoosideks ning puuduvad võimalused kindlustusmatemaatilise kasumi või kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse töövõtja lühiajalisi hüvitisi diskonteerimata kujul.

Kajastamine ja mõõtmine

Kõik lühiajalised töövõtja hüvitised

10. Kui töövõtja on arvestusperioodi jooksul olnud ettevõttes tööalases teenistuses, peab ettevõtte kajastama töövõtjale kõnealuse teenistuse eest makstava lühiajalise hüvitise diskonteerimata summana:
 - a) kohustisena (viitvõlana), pärast juba makstud summa mahaarvamist. Kui juba makstud summa ületab hüvitiste diskonteerimata summa, peab ettevõtte selle ülemäärase osa kajastama varana (ettemakstud kuluna) sellises ulatuses, milles kõnealune ettemaks toob kaasa näiteks edaspidiste maksete vähenemise või raha tagasimaksmise; ja
 - b) kuluna, välja arvatud juhul, kui mõni muu rahvusvaheline raamatupidamisstandard nõuab või lubab lisada hüvitised vara maksumusse (vt näiteks IAS 2 "Varud" ja IAS 16 "Materiaalne põhivara").

Paragrahvides 11, 14 ja 17 selgitatakse, kuidas ettevõtte peab kohaldama seda nõuet kompenseeritavate töölt puudumiste ning kasumiosaluse ja boonusskeemide kujul antavate töövõtja lühiajaliste hüvitiste suhtes.

Lühiajalised kompenseeritavad töölt puudumised

11. Ettevõtte peab kajastama paragrahvis 10 nimetatud kompenseeritavate puudumiste kujul antavate töövõtja lühiajaliste hüvitistega seotud eeldatavad kulud järgmistel juhtudel:
 - a) akumuleeruva kompenseeritava puudumise korral siis, kui töövõtja osutab teenust, mis suurendab tema õigust kompenseeritavatele töölt puudumistele tulevikus; ja
 - b) mitteakumuleeruva kompenseeritava puudumise korral siis, kui puudumine aset leiab.
12. Ettevõtte võib hüvitada erinevatel põhjustel aset leidnud töövõtja puudumise, muu hulgas seoses puhkuse, haiguse või lühiajalise invaliidsuse, ema- või isapuhkuse, kohtukaasistujana tegutsemise ja sõjaväeteenistusega. Kompenseeritavate puudumistega seotud õigused jagunevad kaheks:
 - a) akumuleeruvad; ja
 - b) mitteakumuleeruvad.
13. Akumuleeruvad kompenseeritavad puudumised on need, mida võib edasi lükata ja kasutada tulevastel arvestusperioodidel, kui käesoleva perioodi õigusi ei ole täielikult ära kasutatud. Akumuleeruvad kompenseeritavad puudumised võivad olla garanteeritud (teisisõnu, töövõtjal on ettevõttest lahkumisel õigus saada rahalist tasu kasutamata õiguste eest) või garanteerimata (kui töövõtjal ei ole ettevõttest lahkumisel õigust saada rahalist tasu kasutamata õiguste eest). Kohustus tekib siis, kui töövõtja osutab teenust, mis suurendab tema õigust kompenseeritavatele puudumistele tulevikus. Kohustus kestab ja seda kajastatakse isegi juhul, kui kompenseeritavad

▼B

puudumised ei ole garanteeritud, kuigi võimalus, et töövõtja võib lahkuda enne, kui on kasutanud akumulerevat mittegaranteeritud õigust, mõjutab kõnealuse kohustuse mõotmist.

14. Ettevõte peab mõotma akumulerevatest kompenseeritavatest puudumistest tulenevat eeldatavat kulu lisasummana, mida ettevõtte eeldatavasti maksab tulenevalt kasutamata õigustest, mis on akumulereunud bilansi-päevaks.
15. Eelmises paragrahvis sätestatud meetodi kohaselt mõotetakse kohustust vastavalt lisamaksetele, mis eeldatavasti tulenevad üksnes asjaolust, et hüvitis akumulereub. Paljudel juhtudel ei ole ettevõttel vaja teha üksikasjalikke arvutusi, hindamiseks, et kasutamata kompenseeritavate puudumistega seotud olulisi kohustusi ei eksisteeri. Näiteks, haiguspuhkusega seotud kohustus võib osutada oluliseks üksnes siis, kui valitseb formaalne või mitteformaalne arusaam, et kasutamata haiguspuhkust võidakse käsitleda tasulise puhkusena.

Paragrahve 14 ja 15 illustreeriv näide

Ettevõttel on 100 töövõtjat, kellel on igal aastal õigus saada tasulist haiguspuhkust viie tööpäeva ulatuses. Kasutamata haiguspuhkust võib edasi lükata ühe kalendriaasta võrra. Haiguspuhkus võetakse kõigepealt jooksva aasta õiguste arvelt ja seejärel eelmisel aastal edasilükatud jäägi arvelt (LIFO-põhimõte). 31. detsembril 20X1 on keskmine kasutamata õigus kaks päeva töövõtja kohta. Ettevõtte eeldab, tuginedes varasemale kogemusele, mille jätkumist eeldatakse ka tulevikus, et 92 töövõtjat ei kasuta 20X2 aastal üle viie päeva tasulist haiguspuhkust ja ülejäänud 8 töövõtjat kasutavad igaüks keskmiselt kuus ja pool päeva.

Ettevõtte eeldab, et ta peab maksuma täiendavalt 12 haiguspäeva eest tulevvalt 31. detsembriks 20X1 akumulereunud kasutamata õigustest (8 töövõtjale igaühele poolteist päeva). Seetõttu kajastab ettevõtte 12 haiguspäeva suuruse kohustuse.

16. Mitteamulereuvaid kompenseeritavaid puudumisi edasi ei kanta: need kaotavad kehtivuse, kui jooksva perioodi õigusi ei ole täiel määral ära kasutatud, ning ei anna töövõtjale õigust saada ettevõttest lahkumisel rahalist tasu kasutamata õiguste eest. See kehtib üldiselt haiguspuhkuse (niivõrd, kui minevikus kasutamata õigus ei suurenda edaspidiseid õigusi), ema- ja isapuhkuse ning kohtukaasistujana tegutsemise või sõjaväeteenistusega seotud kompenseeritavate puudumiste korral. Ettevõtte ei kajasta kohustusi ega kulusid enne puudumise asetleidmist, kuna tööalane teenistus ei suurenda hüvitise summat.

Kasumiosalus ja boonusskeemid

17. Ettevõtte peab kajastama paragrahvis 10 sätestatud kasumiosalusega ja preemiade maksmisega seotud eeldatavaid kulusid siis ja ainult siis, kui:
 - a) ettevõttel on minevikus toimunud sündmusest tulenev eksisteeriv juriidiline või faktiline kohustus teha selliseid makseid; ja
 - b) kohustust on võimalik usaldusväärselt hinnata.

Kohustus eksisteerib siis ja ainult siis, kui ettevõttel ei ole reaalset alternatiivi töövõtja hüvitiste maksmisele.
18. Mõningate kasumiosaluse plaanide kohaselt osalevad töövõtjad kasumi jagamises ainult siis, kui nad töötavad ettevõttes kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul. Sellised plaanid tekitavad faktilise kohustuse, kui töövõtjad osutavad teenust, mis suurendab makstavat summat juhul, kui nad jäävad ettevõtte teenistusse selle kindlaksmääratud ajavahemiku lõpuni. Selliste faktiliste kohustuste mõotmisel võetakse arvesse võimalust, et mõned töövõtjad võivad lahkuda ilma kasumiosaluse makseid saamata.

Paragrahvi 18 illustreeriv näide

Kasumiosaluse plaan näeb ette, et ettevõtte maksab kindlaksmääratud osa oma aasta ►M5 kasum või kahjum ◀ töövõtjatele, kes on teenistuses olnud kogu aasta. Kui aasta jooksul ei lahku ükski töövõtja, on aastane kasumiosaluse osa kokku 3 % ►M5 kasum või kahjum ◀. Ettevõtte hinnangute kohaselt vähendab tööjõu volavus makseid 2,5 %-ni ►M5 kasum või kahjum ◀.

Ettevõtte kajastab kohustise ja kulude suurusena 2,5 % ►M5 kasum või kahjum ◀.

▼ **B**

19. Võimalik, et ettevõttel ei ole juriidilist kohustust preemiat maksta. Sellele vaatamata on mõnikord boonuste maksmine ettevõttes valitsev tava. Sellistel juhtudel on ettevõttel faktiline kohustus, kuna ettevõttel ei ole reaalselt alternatiivi boonuse maksmisele. Sellise faktilise kohustuse mõotmisel võetakse arvesse võimalust, et mõned töövõtjad võivad lahkuda boonust saamata.
20. Ettevõtte on võimeline usaldusväärselt hindama kasumiosaluse plaani või boonusskeemi kohast juriidilist või faktilist kohustust siis ja ainult siis, kui:
- a) selle plaani tingimused sisaldavad hüvitise suuruse määramise arvutusvalemite;
 - b) ettevõtte määrab makstavate summade suuruse enne kui finantsaruanded kinnitatakse avaldamiseks; või
 - c) varasem kogemus annab selge ettekujutuse ettevõtte faktilise kohustuse suurusest.
21. Kasumiosaluse plaani ja boonusskeemi kohane kohustus tuleneb tööalasest teenistusest, mitte tehingutest ettevõtja omanikega. Seetõttu ei kajasta ettevõtte kasumiosaluse plaanide ja boonusskeemide väljaminekuid mitte ► **M5** kasum või kahjum ◀ jagamisena, vaid kuluna.
22. Kui kasumiosaluse ja boonuste maksmise tähtaeg ei ole saabunud 12 kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töövõtja oli vastavas tööalasest teenistuses, käsitatakse neid makseid muude pikaajaliste töövõtja hüvitistena (vt paragrahvid 126–131). ► **M6** ————— ◀

Avalikustatav informatsioon▼ **M5**

23. Kui käesolev standard ei nõua spetsiifilisi avalikustamisi töövõtjate lühiajaliste hüvitiste kohta, võivad avalikust nõuda teised standardid. Näiteks IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine* nõuab informatsiooni avalikustamist juhtivpersonali liikmetele makstavate töövõtjate hüvitiste kohta. IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* nõuab töövõtjate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.

▼ **B****TÖÖSUHTE LÕPPEMISE JÄRGSSED HÜVITISED: ERINEVUS KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANIDE JA KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANIDE VAHEL**

24. Töösuhete lõppemise järgsed hüvitised hõlmavad näiteks järgmist:
- a) pensionihüvitised, nagu näiteks pensionid; ja
 - b) muud töösuhete lõppemise järgsed hüvitised, nagu näiteks töösuhete lõppemise järgne elukindlustus ja töösuhete lõppemise järgne arstiabi.
- Kokkulepped, mille kohaselt ettevõtte maksab hüvitisi pärast töösuhete lõppemist, on töösuhete lõppemise järgsete hüvitiste plaanid. Ettevõtte kohaldab käesolevat standardit kõikide selliste kokkulepete suhtes, olenemata sellest, kas neis on ette nähtud sellise eraldi üksuse loomine, mis võtaks vastu sissemakseid ja maksaks hüvitisi.
25. Töösuhete lõppemise järgsete hüvitiste plaanid liigitatakse kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks ja kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks, olenevalt plaani majanduslikust olemusest, mis tuleneb selle peamisest tingimusest. Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide puhul:
- a) on ettevõtte juriidiline või faktiline kohustus piiratud summaga, mida ta on nõus fondi sisse maksta. Seega töövõtja poolt saadav töösuhete lõppemise järgse hüvitise summa on kindlaks määratud ettevõtte (ja võib-olla ka töövõtja) makstava sissemakse summaga töösuhete lõppemise järgsete hüvitiste plaani varadesse või kindlustusseltsile, koos sissemaksetest tuleneva investeerimiskasumiga; ja
 - b) selle tulemusena langevad nii kindlustusmatemaatiline risk (et hüvitised osutuvad oodatust väiksemateks) kui ka investeerimiskasum (et investeeritud vara on ebapiisav oodatud hüvitiste maksmiseks) töövõtjale.
26. Näited juhtudest, kus ettevõtte juriidiline kohustus ei ole piiratud summaga, mida ta on nõus fondi sisse maksta on sellised juhud, mil ettevõttel on juriidiline või faktiline kohustus, mille aluseks on:
- a) plaanis kohaldatav hüvitiste määramise arvutusvalem, mis ei ole seotud üksnes sissemaksete suurusega;
 - b) plaani kaudu kaudselt või otseselt antud garantii sissemaksetelt saadava konkreetse tulu kohta; või

▼B

- c) selline mitteformaalne praktika, millega kaasneb faktiline kohustus. Faktiline kohustus võib tekkida näiteks siis, kui ettevõtte on olnud tavaks anda endistele töövõtjale kasvavaid hüvitisi, et pidada sammu inflatsiooniga isegi siis, kui tal sellekohast juriidilist kohustust ei ole.
27. Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul:
- a) on ettevõtte kohustus maksta kokkulepitud hüvitisi praegustele ja endistele töövõtjatele; ja
- b) kindlustusmatemaatiline risk (et hüvitiste väljaminekud on oodatust suuremad) ja investeerimisrisk langevad sisulistelt ettevõttele. Kui kindlustusmatemaatilised või investeeringutega seotud tulemused on oodatust halvemad, võib ettevõtte kohustust suurendada.
28. Paragrahvid 29–42 selgitavad erinevust kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide ja kindlaksmääratud hüvitistega plaanide vahel seoses mitut tööandjat hõlmavate plaanide, riiklike plaanide ja kindlustatud hüvitistega.

Mitut tööandjat hõlmavad hüvitiste plaanid

29. Ettevõtte peab liigitama mitut tööandjat hõlmavad plaanid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks vastavalt plaani tingimustele (arvestades sealhulgas mis tahes formaalsetest tingimustest väljuvat faktilist kohustust). Kui mitut tööandjat hõlmav plaan on kindlaksmääratud hüvitistega plaan, peab ettevõtte:
- a) arvestama oma proportsionaalse osa sellest kindlaksmääratud hüvitistega seotud kohustusest, plaani varadest ja plaaniga seotud väljaminekutest samamoodi nagu mis tahes muu kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul; ja
- b) avalikustama ► **M10** paragrahviks 120A ◀ nõutud informatsiooni.
30. Kui puudub piisav informatsioon selleks, et kasutada kindlaksmääratud hüvitise arvestust mitut tööandjat hõlmava plaani korral, mis on kindlaksmääratud hüvitistega plaan, peab ettevõtte:
- a) pidama paragrahvides 44–46 sätestatud plaani korral arvestust kindlaksmääratud hüvitistega plaanina;
- b) avalikustama:
- i) asjaolu, et tegemist on kindlaksmääratud hüvitistega plaaniga; ja
- ii) põhjuse, miks ei ole saadaval piisavalt informatsiooni, võimaldamaks ettevõttel pidada selle plaani arvestust kindlaksmääratud hüvitistega plaanina; ja
- c) niivõrd, kui võrd plaani puudu- või ülejääk võib mõjutada tulevaste sissemaksete suurust, avalikustama lisaks veel:
- i) kogu kättesaadava informatsiooni üle- või puudujäägi kohta;
- ii) üle- või puudujäägi kindlaksmääramise alused; ja
- iii) võimalikud mõjud ettevõttele, kui neid on.
31. Üks näide kindlaksmääratud hüvitistega mitut tööandjat hõlmavast plaanist on olukord, kus:
- a) plaani rahastatakse "pay-as-you-go" põhimõttel (st. jooksvatest tuludest jooksvate kulude katmine), mis tähendab, et: sissemaksete suurus määratakse selline, mis on ootuspäraselt piisav sama perioodi jooksul maksmisele kuuluvate hüvitiste väljamaksmiseks; ja käesoleva perioodi jooksul väljateenitud tulevased hüvitised makstakse välja tulevatest sissemaksetest; ja
- b) töövõtja hüvitised määratakse kindlaks nende tööalase teenistuse pikkuse põhjal ning osaleval ettevõttel ei ole reaalseid võimalusi plaanist välja astuda sooritamata sissemaksu nende hüvitiste jaoks, mille töövõtjad on tema plaanist väljaastumise kuupäevaks välja teeninud. Selline plaan tekitab ettevõttele kindlustusmatemaatilise riski: kui bilansipäevaks juba välja teenitud hüvitiste lõplik kulu on oodatust suurem, peab ettevõtte kas suurendama oma sissemakseid või veenma töövõtjaid nõustuma hüvitiste vähendamisega. Seetõttu on tegemist kindlaksmääratud hüvitistega plaaniga.
32. Kui kindlaksmääratud hüvitistega mitut tööandjat hõlmava plaani kohta on piisavalt informatsiooni, arvestab ettevõtte oma proportsionaalse osa sellest kindlaksmääratud hüvitistega seotud kohustusest, plaani varadest ja plaaniga seotud töösuhte lõppemise järgsetest hüvitistest samamoodi nagu mis tahes muu kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul. Mõnikord ei ole ettevõttel siiski võimalik raamatupidamises piisava usaldusväärsusega kindlaks määrata oma osa plaani finantsseisundis ja tulemuslikkuses. See võib juhtuda siis, kui:

▼**B**

- a) ettevõtte puudub juurdepääs plaani käsitlevale informatsioonile, mis vastaks käesoleva standardi nõuetele; või
- b) plaanist tulenevad osalevate ettevõtete jaoks kindlustusmatemaatilised riskid, mis on seotud teiste ettevõtete praeguste ja endiste töövõtjatega ning mille tulemusel puudub järjekindel ja usaldusväärne alus kohustuste, plaani varade ja plaaniga seotud kulude jaotamiseks plaanis osalevate ettevõtete vahel.

Sellistel juhtudel käsitab ettevõtte seda plaani kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina ja avalikustab paragrahvis 30 nõutud täiendava informatsiooni.

▼**M10**

- 32A. Mitut tööandjat hõlmavate plaanide ja selles osalejate vahel võib olla lepingujärgne kokkulepe, millega määratakse kindlaks, kuidas plaani ülejääki jaotatakse osalejatele (või kuidas puudujääki rahastatakse). Sellises mitut tööandjat hõlmavas plaanis osaleja, mille plaani kokkulepet käsitletakse kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina vastavalt paragrahvile 30, kajastab lepingujärgsest kokkuleppes tulenevat vara või kohustist ja kasumiaruandes vastavalt kulu või tulu.

Illustreeriv näide paragrahvi 32A juurde

Ettevõtte osaleb kindlaksmääratud hüvitistega mitut tööandjat hõlmavas plaanis, mille puhul ei koostata plaani hindamisi IAS 19 alusel. Seetõttu ta käsitleb sellist plaani kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina. Standardil IAS 19 mittepõhinevast finantseerimishinnangust nähtub plaani 100 miljoni suurune puudujääk. Plaanis on lepingu alusel kokku lepitud sissemaksete graafik plaanis osalevate tööandjatega, mis kõrvaldab puudujäägi järgmise viie aasta jooksul. Ettevõtte lepingujärgne sissemaksete kogusumma on 8 miljonit.

Ettevõtte kajastab kohustise nende sissemaksete ulatuses, mida on korrigeeritud raha ajaväärtusega, ning vastava kulu kasumiaruandes.

- 32B. IAS 37 "Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad" nõuab, et ettevõtte kajastaks teatavaid tingimuslikke kohustisi või esitaks neid käsitleva informatsiooni. Mitut tööandjat hõlmava plaaniga võib tingimuslik kohustus tekkida näiteks:
- a) kindlustusmatemaatilistest kahjumitest, mis on seotud teiste osalevate ettevõtete, sest mitut tööandjat hõlmavas plaanis osalev iga ettevõtte jagab kindlustusmatemaatilisi riske kõikide teiste osalevate ettevõtete; või
 - b) plaani tingimuste kohasest vastutusest rahastada plaani mis tahes puudujääke, kui teised ettevõtted lõpetavad plaanis osalemise.

▼**B**

33. Mitut tööandjat hõlmavad plaanid erinevad ühiselt hallatavatest plaanidest. Ühiselt hallatav plaan on lihtsalt mitmest ühe tööandja plaanist koosnev kogum, võimaldamaks selles osalevatel tööandjatel ühendada oma varad investeerimise eesmärkidel ning vähendada investeringute juhtimise ja haldamisega seotud kulusid, kuid milles eri tööandjate osad hoitakse eraldi, et kasutada neid üksnes nende ettevõtete endi töövõtjate hüvanguks. Ühiselt hallatavad plaanid ei tekita erilisi raamatupidamisprobleeme, kuna informatsioon on hõlpsasti kättesaadav, võimaldades käsitleda neid samal viisil nagu muid ühe tööandja plaane, ning kuna sellised plaanid ei tekita osalevatele ettevõtetele kindlustusmatemaatilisi riske, mis on seotud teiste ettevõtete praeguste või endiste töövõtjatega. Käesolevas standardis esitatud mõistete kohaselt peab ettevõtte liigitama ühiselt hallatavad plaanid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks vastavalt plaani tingimustele (arvestades sealhulgas ka faktilisi kohustusi, mis väljuvad formaalsetest tingimustest).

▼**M10**

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul riskid on jagatud ühise kontrolli all olevate erinevate ettevõtete vahel

34. Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul risk on jagatud ühise kontrolli all olevate erinevate ettevõtete, näiteks emaetevõtte ja selle tütar-ettevõtete vahel, ei ole mitut tööandjat hõlmavad plaanid.

▼ **M10**

- 34A. Sellises plaanis osalev ettevõtte hangib informatsiooni plaani kui terviku kohta, mis on mõõdetud vastavalt standardile IAS 19 plaani kui terviku suhtes kehtivate eelduste alusel. Kui eksisteerib lepingujärgne kokkulepe või on kehtestatud poliitika standardi IAS 19 kohaselt kajastatud plaani kui terviku eest kindlaksmääratud hüvitise netomaksumuse sissenõudmiseks üksikutelt kontserni ettevõtetest, kajastab ettevõtte oma eraldiseisvates finantsaruannetes sellist sissenõutud kindlaksmääratud hüvitise netomaksumust. Sellise kokkuleppe või poliitika puudumise korral kajastatakse kindlaksmääratud hüvitise netomaksumus kontserni selle ettevõtte eraldiseisvates finantsaruannetes, mis on juriidiliselt spondeerivaks tööandjaks plaani suhtes. Ülejäänud kontserni ettevõtted peavad oma eraldiseisvates finantsaruannetes kajastama maksumuse, mis vastab nende poolt perioodi eest tasutavale sissemaksele.
- 34B. Osalemine sellises plaanis on tehing seotud osapoolega kontserni iga eraldiseisva ettevõtte jaoks. Seetõttu peab iga ettevõtte oma eraldiseisvates finantsaruannetes avalikustama järgmised andmed:
- lepingujärgne kokkulepe või kehtestatud poliitika kindlaksmääratud hüvitise netomaksumuse sissenõudmiseks või sellise poliitika puudumise asjaolu;
 - poliitika ettevõtte poolt tasutava sissemakse määramiseks;
 - kui ettevõtte arvestab kindlaksmääratud hüvitise netomaksumuse jaotamist vastavalt paragrahvile 34A, siis kõik andmed plaani kui terviku kohta vastavalt paragrahvidele 120–121;
 - kui ettevõtte arvestab perioodi eest makstavat sissemakset vastavalt paragrahvile 34A, siis andmed plaani kui terviku kohta vastavalt paragrahvi 120A punktides b–e, j, n, o, q ja paragrahvis 121 esitatud nõuetele. Paragrahvis 120A esitatud muid andmete avalikustamise nõudeid ei rakendata.

▼ **B***Riiklikud plaanid*

36. Ettevõtte peab riiklike plaanide arvestust pidama samamoodi kui mitut tööandjat hõlmavate plaanide korral (vt paragrahvid 29–30).
37. Riiklikud plaanid on loodud seaduse alusel ja neid kohaldatakse kõikide ettevõtete suhtes (või kõikide konkreetse kategooria ettevõtete suhtes, näiteks konkreetse majandusharu suhtes) ning neid juhivad riikide valitsused või kohalikud omavalitsused või muud asutused (näiteks selleks otstarbeks loodud sõltumatud ametid), mis ei ole aruandva ettevõtte kontrolli või mõju all. Mõningad ettevõtte poolt loodud plaanid näevad ette nii kohustuslikke hüvitisi, mis asendavad hüvitisi, mida muidu oleks taganud riiklikud plaanid, kui ka täiendavaid vabatahtlikke hüvitisi. Sellised plaanid ei ole riiklikud plaanid.
38. Riiklikud plaanid on olemuselt kindlaksmääratud hüvitistega või kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid, vastavalt plaaniga ettenähtud ettevõtte kohustusele. Mitmeid riiklike plaane rahastatakse "pay-as-you-go" põhimõttel (st. jooksvatest tuludest jooksvate kulude katmine), mis tähendab, et: sissemaksete suurus määratakse selline, mis on ootuspäraselt piisav kõnealuse perioodi jooksul maksmisele kuuluvate hüvitiste väljamaksmiseks; ja käesoleva perioodi jooksul väljateenitud tulevased hüvitised makstakse välja tulevatest sissemaksetest. Vaatamata sellele ei ole enamiku riiklike plaanide kohaselt ettevõttel juriidilist ega faktilist kohustust neid tulevasi hüvitisi maksta; ettevõtte ainus kohustus on õigeaegselt maksta sissemaksed ning kui riikliku plaani alla kuuluvad isikud ei ole enam ettevõtte teenistuses, ei ole tal kohustust maksta oma töötajaskonna eelnevate aastate jooksul väljateenitud hüvitisi. Sel põhjusel on riiklikud plaanid enamjaolt kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid. Harvaesinevatel juhtudel, mil riiklik plaan on kindlaksmääratud hüvitistega plaan, rakendab ettevõtte paragrahvides 29–30 sätestatud käsitlust.

Kindlustatud hüvitised

39. Töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste plaani rahastamiseks võib ettevõtte maksta kindlustusmaksed. Ettevõtte peab selliseid plaane käsitama kindlaksmääratud sissemaksetega plaanidena, välja arvatud juhul, kui ettevõttel on (otseselt või plaani kaudu kaudselt) juriidiline või faktiline kohustus:
- maksta töövõtja hüvitisi otse nende tähtajal; või
 - maksta täiendavaid summasid, kui kindlustusandja ei maksa kõiki tulevase töövõtja hüvitisi, mis on seotud tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja varem.

Kui ettevõtte säilitab sellise juriidilise või faktilise kohustuse, peab ta kõnealust plaani käsitama kindlaksmääratud hüvitistega plaanina.

▼B

40. Kindlustuslepinguga tagatud hüvitised ei pea olema otseselt või automaatselt seotud ettevõtte töövõtja hüvitisi puudutava kohustusega. Kindlustuslepinguid sisaldavate töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste plaanide suhtes kohaldatakse arvestuse ja rahastamise vahel samasugust eristust, nagu muude rahastatavate plaanide puhul.
41. Kui ettevõtte rahastab töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste kohustust läbi kindlustuslepingu maksete, mille kohaselt ettevõtte (kas otseselt, plaani kaudu kaudselt, tulevaste kindlustusmaksete määramise mehhanismi kaudu või seotud osapoolena kindlustusandjaga suhte kaudu) säilitab juriidilise või faktilise kohustuse, ei too kindlustusmaksete tasumine kaasa kindlaksmääratud sissemaksetega skeemi teket. Sellest tuleneb, et ettevõtte:
- käsitleb nõuetekohast kindlustuslepingut plaani varana (vt paragrahv 7); ja
 - kajastab muid kindlustuslepinguid kompensatsiooni saamise õigusena (kui lepingud vastavad paragrahvis 104 A esitatud kriteeriumidele).
42. Kui kindlustusleping on konkreetse plaanis osaleja või plaanis osalejate rühma nimel ja ettevõttel ei ole mingit juriidilist ega faktilist kohustust katta kindlustuslepingust tulenevaid hüvitisi, ei ole ettevõttel kohustust maksta töövõtjatele hüvitist ja hüvitiste maksmise eest vastutab üksnes kindlustusandja. Selliste lepingute kohaselt kindlaks määratud kindlustusmaksete tasumine on oma olemuselt pigem töövõtja hüvitiste kohustuse täitmine, mitte kohustuse täitmiseks tehtav investeering. Sellest tulenevalt ei ole ettevõttel enam vara ega kohustisi. Seetõttu käsitab ettevõtte kõiki selliseid makseid kindlaksmääratud hüvitistega plaanide sissemaksetena.

TÖÖSUHTE LÕPPEMISE JÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANID

43. Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide raamatupidamiskäsitlus on lihtne, kuna aruandva ettevõtte kohustuse suurus igal perioodil on määratud sel perioodil sisse makstavate summadega. Sellest tulenevalt ei nõuta kohustuse või kulu mõõtmiseks kindlustusmatemaatilisi prognoose ning puuduvad võimalused kindlustusmatemaatilise kasumi või kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse töövõtjate lühiajalisi hüvitisi diskonteerimata kujul, välja arvatud juhul, kui neid ei pea välja maksuma 12 kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töövõtja oli vastavas tööalases teenistuses.

Kajastamine ja mõõtmine

44. Kui töövõtja on arvestusperioodi jooksul olnud ettevõttes tööalases teenistuses, peab ettevõtte kajastama kõnealuse teenistuse eest kindlaksmääratud sissemaksetega plaani tehtavat makset:
- kohustisena (viitvõlg), pärast juba makstud sissemaksete mahaarvamist. Kui juba makstud sissemaks ületab enne bilansipäeva osutatud tööalase teenuse eest makstava summa, peab ettevõtte selle ülemäärase osa kajastama varana (ettemakstud kuluna) selles ulatuses, milles kõnealune ettemaks toob kaasa näiteks edaspidiste maksete vähenemise või raha tagasimaksmise; ja
 - kuluna, välja arvatud juhul, kui muu rahvusvaheline raamatupidamistandard nõuab või lubab lisada sissemaksed vara maksumusse (vt näiteks IAS 2 "Varud" ja IAS 16 "Materiaalne põhivara").
45. Kui kindlaksmääratud sissemaksetega plaani sissemaksete tasumine tähtaeg ei ole terves ulatuses saanud 12 kuu jooksul pärast selle aruandeperioodi lõppu, mil töövõtja oli vastavas tööalases teenistuses, tuleb nimetatud sissemaksed diskonteerida, kasutades paragrahvis 78 sätestatud diskontomäära.

Avalikustatav informatsioon

46. Ettevõtte peab avalikustama summad, mis on kajastatud kindlaksmääratud hüvitistega plaanide kuluna.
47. Kui IAS 24 "Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine" seda nõuab, avalikustab ettevõtte informatsiooni juhtivpersonal liikmete loodud kindlaksmääratud sissemaksetega plaanidesse tasutavate sissemaksete kohta.

TÖÖSUHTE LÕPPEMISE JÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANID

48. Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide raamatupidamiskäsitlus on keeruline, kuna kohustuse ja kulu mõõtmiseks nõutakse kindlustusmatemaatilisi prognoose ning eksisteerib võimalus kindlustusmatemaatilise kasumi või

▼B

kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse kohustusi diskonteeritult, kuna neid võib täita mitu aastat pärast seda, mil töövõtja oli vastavas tööalases teenistuses.

Kajastamine ja mõõtmine

49. Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid võivad olla eelnevalt rahastamata või neid rahastatakse tervikuna või osaliselt sissemaksetest, mida ettevõtte ja mõnikord selle töövõtjad tasuvad üksusele või fondile, mis on juriidiliselt eraldiseisev aruandvast ettevõttest ja millest töövõtja hüvitisi makstakse. Eelnevalt rahastatud hüvitiste tähtaegne väljamaksmine ei sõltu üksnes fondi finantsseisundist ja selle investeeringute tasuvusest, vaid ka ettevõtte suutlikkusest (ja soovist) korvata fondi varade võimalikud puudujäägid. Seetõttu vastutab ettevõtte sisuliselt plaaniga seotud kindlustusmatemaatiliste ja investeerimisriskide eest. Sellest tulenevalt ei pea kindlaksmääratud hüvitistega plaani kuluna kajastav summa olema tingimata sama, mis selle perioodi eest tehtavate sissemaksete summa.
50. Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide raamatupidamisarvestus hõlmab järgmisi etappe:
- a) kindlustusmatemaatiliste meetodite kasutamine, et hinnata usaldusväärset hüvitise summat, mille töövõtjad on välja teeninud tööalase teenistuse eest käesoleval perioodil või varasematel perioodidel. Selleks peab ettevõtte otsustama, kui suur hüvitis määratakse käesoleva perioodi ja varasemate perioodide tööalase teenistuse eest (vt paragrahvid 67–71), ning andma hinnangu (tegema kindlustusmatemaatilised prognoosid) demograafilistele muutujatele (näiteks tööjõu volavus ja suremus) ja finantsilistele muutujatele (näiteks tulevane palgatõus ja arstiabi maksumus), mis mõjutavad hüvitistega seotud kulusid (vt paragrahvid 72–91);
 - b) kõnealuse hüvitise diskonteerimine, kasutades proportsionaalse osa krediteerimise meetodit, et määrata kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahvid 64–66);
 - c) kõikide plaani varade õiglase väärtuse kindlaksmääramine (vt paragrahvid 102–104);
 - d) kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite kogusumma kindlaksmääramine, samuti kajastatavate kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite summa kindlaksmääramine (vt paragrahvid 92–95);
 - e) kui plaan on loodud või seda on muudetud, siis sellest tuleneva mõõdunud tööalase teenistuse kulutuse kindlaksmääramine (vt paragrahvid 96–101); ja
 - f) kui plaani on piiratud või selle kohustused on täidetud, sellest tuleneva kasumi või kahjumi kindlaksmääramine (vt paragrahvid 109–115).
- Kui ettevõttel on rohkem kui üks kindlaksmääratud hüvitistega plaan, kohaldab ettevõtte kirjeldatud toiminguid iga olulise plaani suhtes eraldi.
51. Mõnikord võib hinnangute, keskmiste ja lihtsustatud arvutuste kasutamine anda käesolevas standardis kirjeldatud üksikasjalike arvutuste tulemusele lähedase usaldusväärse tulemuse.

Faktiliste kohustuste arvestus

52. Ettevõtte ei pea arvesse võtma mitte üksnes kindlaksmääratud hüvitistega plaani formaalsetest tingimustest tulenevat juriidilist kohustust, vaid ka kõiki ettevõtte mitteformaalsest praktikast tulenevaid faktilisi kohustusi. Mitteformaalse praktikaga kaasneb faktiline kohustus siis, kui ettevõttel ei ole reaalselt alternatiivi töövõtja hüvitiste maksmisele. Faktilise kohustuse näitena võib tuua olukorra, kus ettevõtte mitteformaalse praktika muutmine kahjustab ettevõtte ja töövõtjate vahelisi suhteid vastuvõetamatul viisil.
53. Kindlaksmääratud hüvitistega plaani formaalsed tingimused võivad lubada ettevõttel plaaniga ettenähtud kohustuse täitmise lõpetada. Tavaliselt on ettevõttel siiski raske plaani kehtetuks tunnistada, kui ta soovib töötajaskonda säilitada. Seetõttu eeldatakse töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste arvestamisel, et ettevõtte, mis käesoleval ajal selliseid hüvitisi lubab, jätkab nende maksmist töövõtjate töövõimelise ea jooksul, kui ei ilmne vastupidiseid märke.

Bilanss

54. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustisena kajastatud summa peab olema järgmiste summade neto kogusumma:

▼B

- a) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus bilansipäeval (vt paragrahv 64);
- b) pluss kõik kindlustusmatemaatilised kasumid (millest on maha arvatud kindlustusmatemaatilised kahjumid), mida ei ole kajastatud paragrahvides 92–93 sätestatud käsitlusest tulenevalt.
- c) miinus kõik veel kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutused (vt paragrahv 96);
- d) miinus selliste plaani varade (kui neid on) õiglase väärtus bilansipäeval, millest tulenevad kohustused tuleb otseselt täita (vt paragrahvid 102–104).
55. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on kohustuse brutosumma enne plaani varade mahaarvamist.
56. Ettevõtte peab kindlaks määrama kindlaksmääratud hüvitiste kohustuste nüüdisväärtuse ja kõikide plaani varade õiglase väärtuse piisava regulaarsusega, nii et finantsaruannetes kajastatud summad ei erineks oluliselt bilansipäeval kindlaksmääratavatest summadest.
57. Käesolev standard soovib, kuid ei nõua, et ettevõtte kaasaks kõikide oluliste töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste kohustuste mõõtmisesse professionaalse kindlustusmatemaatiku. Ettevõtte võib praktilistel kaalutlustel paluda, et professionaalne kindlustusmatemaatik viiks enne bilansipäeva läbi kohustuse üksikasjaliku hindamise. Sellise hindamise tulemusi ajakohastatakse siiski vastavalt bilansipäeva järel toimunud oluliste tehingutele ja muudele olulistele tingimuste muudatustele (sealhulgas turuhindade ja intressimäärade muutused).
58. Paragrahvi 54 alusel kindlaks määratud summad võivad olla negatiivsed (kajastatud varana). Ettevõtte peab mõõtma sellist vara väärtuses, mis on madalaim järgmistest:
- a) paragrahvi 54 alusel kindlaks määratud summa; ja
- b) järgmiste kogusumma:
- i) mis tahes kajastamata kumulatiivne kindlustusmatemaatiline puhaskahjum ja möödunud tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahvid 92, 93 ja 96); ja
- ii) mis tahes majandusliku kasu nüüdisväärtus, mis saadakse plaani tagasimaksetest või tulevaste plaani sissemaksete vähendustest. Sellise majandusliku kasu nüüdisväärtuse kindlaksmääramisel tuleb kasutada paragrahvis 78 nimetatud diskontomäära.
- 58 A. Paragrahvi 58 kohaldamine ei tohi kaasa tuua kasumi kajastamist üksnes käesoleva perioodi kindlustusmatemaatilise kahjumi või möödunud tööalase teenistuse kulutuse tulemusena ega kahjumi kajastamist üksnes käesoleva perioodi kindlustusmatemaatilise kasumi tulemusena. Seepärast peab ettevõtte kajastama kohe paragrahvi 54 kohaselt järgmised summad niivõrd, kui need tekivad samal ajal, kui kindlaksmääratud hüvitise vara määratakse kindlaks vastavalt paragrahvi 58 punktile b:
- a) käesoleva perioodi kindlustusmatemaatiline puhaskahjum ja käesoleva perioodi möödunud tööalase teenistuse kulutus, selles ulatuses, mis ületab kõiki paragrahvi 58 punkti b alapunktis ii sätestatud majandusliku kasu nüüdisväärtuse vähendamisi. Kui majandusliku kasu nüüdisväärtus ei ole muutunud või suurenenud, tuleb käesoleva perioodi kogu kindlustusmatemaatilist puhaskahjumit ja käesoleva perioodi möödunud tööalase teenistuse kulutust kajastada kohe vastavalt paragrahvile 54,
- b) käesoleva perioodi kindlustusmatemaatiline puhaskasum pärast käesoleva perioodi möödunud tööalase teenistuse kulutuse mahaarvamist, selles ulatuses, mis ületab paragrahvi 58 punkti b alapunktis ii sätestatud majandusliku kasu nüüdisväärtuse suurendamist. Kui majandusliku kasu nüüdisväärtus ei ole muutunud või vähenenud, tuleb käesoleva perioodi kogu kindlustusmatemaatilist puhaskahjumit ja käesoleva perioodi möödunud tööalase teenistuse kulutust kajastada kohe vastavalt paragrahvile 54.
- 58 B. Paragrahvi 58 A kohaldatakse ettevõtte suhtes üksnes siis, kui tal on aruandeperioodi alguses või lõpus kindlaksmääratud hüvitistega plaani ülejääk ⁽¹⁾ ning kui ettevõtte ei saa sel ajal plaani suhtes kehtivate tingimuste tõttu seda ülejääki täiel määral katta tagasimaksete või edaspidiste sissemaksete vähendamise kaudu. Sellistel juhtudel suurendavad sel perioodil tekkinud möödunud tööalase teenistuse kulutused ja kindlustusmatemaatilised kahjumid, mille kajastamine on edasi lükatud vastavalt

⁽¹⁾ Ülejääk on see osa plaani varade õiglasest väärtusest, mis ületab kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtust.

▼B

paragrahvile 54, paragrahvi 58 punkti b alapunktis i sätestatud summat. Kui seda suurenemist ei tasaarvestata vastavalt paragrahvi 58 punkti b alapunktile ii kajastatava majandusliku kasu nüüdisväärtuse sama suure vähendamise teel, siis suureneb paragrahvi 58 punktis b sätestatud neto kogusumma ja sellest tulenevalt kajastatud kasum. Paragrahv 58 A keelab sellistes tingimustes kasumi kajastamise. Vastupidine mõju avaldub sel perioodil tekkinud kindlustusmatemaatilised kasumite puhul, mille kajastamine on edasi lükatud vastavalt paragrahvile 54, selles ulatuses, milles kindlustusmatemaatilised kasumid vähendavad kajastamata kumulatiivset kahjumit. Paragrahv 58 A keelab sellistes tingimustes kahjumi kajastamise. Käesoleva paragrahvi kohaldamise näited on esitatud lisas C.

59. Vara või tekkida siis, kui kindlaksmääratud hüvitistega plaan on ülerahastatud või teatavatel juhtudel, kui kindlustusmatemaatilisi kasumeid kajastatakse. Sellistel juhtudel ettevõtte kajastab vara, sest:
- ettevõtte kontrollib ressursi, mis tähendab, et ta võib kasutada ülejääki uute hüvitiste loomiseks;
 - kõnealune kontroll on tekkinud varasemate sündmuste tulemusena (ettevõtte tehtud sissemaksed ja töövõtja tööalane teenistus); ja
 - ettevõtte käsutuses on tulevane majanduslik kasu tulevaste sissemaksete vähendusena või rahalise tagasimaksena, kas otseselt ettevõttele või kaudselt teisele plaanile, millel on puudujääk.
60. Paragrahvi 58 punktis b sätestatud ülempiir ei välista paragrahvis 58 A nimetatama teatavate kindlustusmatemaatiliste kahjumite (vt paragrahvid 92 ja 93) ja teatavate möödunud tööalase teenistuse kulutuse (vt paragrahv 96) edasilükatud kajastamist. See ülempiir ei välista siiski paragrahvi 155 punktis b sätestatud üleminekuvõimaluse kasutamist. ►M10 Paragrahviks 120A(f)(iii) ◀ nõutakse, et ettevõtte avalikustaks kõik summad, mis ei ole kajastatud varana paragrahvi 58 punktis b sätestatud ülempiiri tõttu.

Paragrahvi 60 illustreeriv näide

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanil on järgmised omadused:

Kohustuse nüüdisväärtus	1,1
Plaani varade õiglase väärtus	(1190)
	(90)
Kajastamata kindlustusmatemaatilised kahjumid	(110)
Kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutus	(70)
Kohustise kajastamata suurenemine käesoleva standardi esmasel vastuvõtmisel vastavalt paragrahvi 155 punktile b.	(50)
Paragrahvi 54 kohaselt määratletud negatiivne summa	(320)
Olemasolevate tulevaste tagasimaksete nüüdisväärtus ja tulevaste sissemaksete vähendus	90
Paragrahvi 58 punktis b sätestatud ülempiir arvutatakse järgmiselt:	
kajastamata kindlustusmatemaatilised kahjumid	110
kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutus	70
olemasolevate tulevaste tagasimaksete nüüdisväärtus ja tulevaste sissemaksete vähendus	90
Ülempiir	270

270 on väiksem kui 320. Seetõttu kajastab ettevõtte vara väärtusega 270 ja avalikustab, et vara bilansilist maksumust on ülempiiri tõttu vähendatud 50 võrra (vt ►M10 paragrahviks 120A(f)(iii) ◀).

▼M10

Perioodi kasum või kahjum

61. Ettevõtte kajastab kasumiaruandes järgmiste summade neto kogusumma, v. a ulatuses, mil muu standardiga nõutakse või lubatakse nende lisamist vara maksumusele:
- jooksva tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahvid 63–91);
 - intressikulu (vt paragrahv 82);
 - eeldatav tulu plaani ükskõik millistest varadest (vt paragrahvid 105–107) ja kompensatsiooni saamise õigustest (vt paragrahv 104A);

▼ **M10**

- d) kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid, mida nõutakse ettevõtte arvestusmeetodite kohaselt (vt paragrahvid 92–93D);
- e) möödunud tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahv 96);
- f) mis tahes piiramiste või arvelduste mõju (vt paragrahvid 109 ja 110); ja
- g) paragrahvi 58 punktis b sätestatud piirangute mõju, v.a kui seda kajastatakse mujal kui kasumiaruandes vastavalt paragrahvidele 93C.

▼ **B**

62. Muud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid nõuavad teatavate töövõtja hüvitistega seotud kulude arvamist sellise vara soetusmaksumuse hulka nagu varud või materiaalne põhivara (vt IAS 2 "Varud" ja IAS 16 "Materiaalne põhivara"). Sellise vara soetusmaksumuse hulka arvatud töösuhte lõppemise järgsete hüvitistega seotud kulud hõlmavad asjakohase proportsionaalse osa paragrahvis 61 loetletud komponentidest.

Kajastamine ja mõõtmine: kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus

63. Kindlaksmääratud hüvitistega plaani lõplikku kulu võivad mõjutada mitmed muutujad, näiteks lõplikud palgad, tööjõu voolavus ja suremus, suundumused arstiabi maksumuses ja eelnevalt rahastatavate plaanide puhul plaani varadelt saadud investeeringutulu. Plaani lõppkulu ei ole teada ja tõenäoliselt kestab see teadmatus pikka aega. Töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja sellega seotud jooksva tööalase teenistuse kulutuse mõõtmiseks on vaja:
- a) kohaldada kindlustusmatemaatilist hindamismeetodit (vt paragrahvid 64–66);
 - b) määrata tööalase teenistuse perioodide suhtes hüvitised (vt paragrahvid 67–71); ja
 - c) teha kindlustusmatemaatilised prognoosid (vt paragrahvid 72–91).

Kindlustusmatemaatiline hindamismeetod

64. Ettevõtte peab kasutama proportsionaalse osa krediteerimise meetodit, et määrata kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus ning vajaduse korral möödunud tööalase teenistuse kulutus.
65. Proportsionaalse osa krediteerimise meetodi (mõnikord viidatud ka kui "teenistusega proportsionaalselt kogunenud edasilükatud hüvitise meetod" või "hüvitis/tööaastad-meetod") kohaselt tekitab iga tööalase teenistuse periood lisäühiku hüvitise saamiseks (vt paragrahvid 67–71) ja lõpliku kohustuse määramiseks mõõdetakse iga ühikut eraldi (vt paragrahvid 72–91).
66. Ettevõtte diskonteerib kogu töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste kohustuse, isegi siis kui osa kohustusest kuulub täitmisele 12 kuu jooksul bilansipäevast.

Paragrahvi 65 illustreeriv näide

Tööalase teenistuse lõppemisel makstakse ühekordse maksena hüvitis, mille suurus on 1 % iga tööalase teenistuse aasta lõplikust palgast. 1. aastal on palk 10 000 ja eeldatakse, et see tõuseb igal aastal 7 % (kumulatiivselt). Kasutatav diskontomäär on 10 % aastas. Järgmine tabel näitab, kuidas kujuneb kohustus töövõtja kohta, kes peaks lahkuma 5. aasta lõpus, oletades et kindlustusmatemaatilised prognoosid ei muutu. Lihtsuse huvides jäetakse käesolevast näitest välja täiendavad korrigeerimised, mis on vajalikud selle võimaluse arvesse võtmiseks, et töövõtja võib ettevõtet lahkuda ka varem või hiljem.

Aasta	1	2	3	4	5
Hüvitis on määratud:					
– eelmiste aastate eest	0	131	262	393	524
– jooksva aasta eest (1 % lõplikust palgast)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
– jooksva aasta ja eelmiste aastate eest	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Kohustus aasta alguses	–	89	196	324	476
Intress 10 %	–	9	20	33	48

▼B

Aasta	1	2	3	4	5
Jooksva töölase teenistuse kulutus	89	98	108	119	131
Kohustus aasta lõpus	89	196	324	476	655

Märkus: 1. Kohustus aasta alguses on eelmiste aastate suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.

2. Jooksva töölase teenistuse kulutus on jooksva aasta suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.

3. Kohustus aasta lõpus on jooksva aasta ja eelmiste aastate suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.

Hüvitiste sidumine teenistusperioodidega

67. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja sellega seotud jooksva töölase teenistuse kulutuse ning vajaduse korral möödunud töölase teenistuse kulutuse kindlaksmääramisel peab ettevõtte määrama töölase teenistuse perioodidele vastavad hüvitised plaani hüvitiste arvutusvalemist lähtuvalt. Kui aga töövõtja hilisemate aastate töölase teenistusega kaasneb hüvitise oluline suurenemine võrreldes varasemate aastatega, peab ettevõtte määrama hüvitise lineaarselt, alates:
- kuupäevast, mil töövõtja töölane teenistus annab esimest korda õiguse plaaniga ettenähtud hüvitisi saada (olenemata sellest, kas hüvitiste saamine sõltub töösuhte jätkumisest või mitte); kuni
 - kuupäevani, mil töövõtja edaspidine töölane teenistus ei too kaasa plaaniga ettenähtud tulevaste hüvitiste olulist suurenemist muul viisil, kui tulevaste palgatõusudega.
68. Proportsionaalse osa krediteerimise meetod nõuab, et ettevõtte määraks hüvitised jooksva perioodi suhtes (et määrata kindlaks jooksva töölase teenistuse kulutus) ning jooksva perioodi ja eelnevate perioodide suhtes (et määrata kindlaks kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus). Ettevõtte määrab hüvitised nende perioodide suhtes, mil tekib kohustus maksta töösuhte lõppemise järgseid hüvitisi. See kohustus tekib siis, kui töövõtjad saavad osutatud teenuste eest vastutasuks töösuhte lõppemise järgseid hüvitisi, mida ettevõtte katseb maksta tulevastel aruandeperioodidel. Kindlustusmatemaatilised meetodid võimaldavad ettevõtetel mõõta seda kohustust piisava usaldusväärsusega, et õigustada kohustise kajastamist.

Paragrahvi 68 illustreeriv näide

- Kindlaksmääratud hüvitistega plaan näeb ette pensionile jäämise puhul ühekordse summana hüvitist 100 iga tööaasta eest.

Hüvitis suurusega 100 määratakse iga aasta suhtes. Jooksva töölase teenistuse kulutus on 100 nüüdisväärtus. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on 100 nüüdisväärtus, korrutatuna kuni bilansipäevani teenistuses oldud aastate arvuga.

Kui hüvitis tuleb välja maksta kohe pärast töövõtja lahkumist ettevõttest, võetakse jooksva töölase teenistuse kulutuse ja kindlaksmääratud hüvitiste võla nüüdisväärtuse määramisel arvesse kuupäeva, mil töövõtja eeldatavalt ettevõttest lahkub. Seega on diskonteerimise mõjul need summad väiksemad kui juhul, mil töövõtja oleks lahkunud bilansipäeval.

- Plaan näeb ette igakuise pensioni maksmist 0,2 % iga tööaasta lõplikust palgast. Pensioni makstakse alates 65-aastaseks saamisest.

Iga tööaasta suhtes määratakse hüvitis, mille nüüdisväärtus eeldataval pensionile jäämise päeval võrdne igakuise pensioniga, mille suurus on 0,2 % hinnangulisest lõplikust palgast, mida makstakse eeldavast pensionile jäämise päevast kuni eeldatava surmani. Jooksva töölase teenistuse kulutus on selle hüvitise nüüdisväärtus. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on lõplikust palgast 0,2 % suuruste igakuiste pensionimaksete nüüdisväärtus, korrutatuna bilansipäevani teenistuses oldud aastate arvuga. Jooksva töölase teenistuse kulutus ja kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus diskonteeritakse, kuna pensionimaksed algavad 65 aasta vanuselt.

▼B

69. Töövõtja teenistuse toob kaasa kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohase kohustuse isegi siis, kui hüvitised sõltuvad töösuhte jätkumisest (teisisõnu, need ei ole garanteeritud). Töövõtja teenistus enne garanteerimiskuupäeva toob kaasa faktilise kohustuse, kuna töö hulk, mida töövõtja peab edaspidi tegema, enne kui tal on õigus hüvitist saada, muutub igal järgneval bilansipäeval väiksemaks. Kindlaksmääratud hüvitiste võla mõõtmisel kaalub ettevõtte, kui tõenäoline on, et mõned töövõtjad ei vasta ühelegi garanteerimise eeldusele. Samuti tekib kohustus siis, kui töövõtja osutab teenust, mis annab talle kindlaksmääratud juhtumi asetleidmisel õiguse saada hüvitisi, kuigi teatavad töösuhte lõppemise järgsed hüvitised, näiteks töösuhte lõppemise järgse arstiabiga seotud hüvitised, kuuluvad tasumisele üksnes siis, kui kindlaksmääratud juhtum leiab aset pärast töövõtja töösuhte lõppu. Kindlaksmääratud juhtumi asetleidmise tõenäosus mõjutab kohustuse mõõtmist, kuid ei määra seda, kas kohustus eksisteerib või mitte.

Paragrahvi 69 illustreeriv näide

1. Plaani hüvitise summa iga tööaasta kohta on 100. Hüvitised muutuvad garanteerituks pärast kümnet tööaastat.

Hüvitis suurusega 100 määratakse iga aasta suhtes. Esimese 10 aasta jooksul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja võla nüüdisväärtuse määramisel arvesse võimalust, et töövõtja võib teenistuses olla vähem kui 10 aastat.
 2. Plaan maksab hüvitist summas 100 iga tööaasta kohta, välja arvatud enne 25-aastaseks saamist aset leidnud tööalane teenistus. Hüvitised garanteeritakse kohe.

Enne 25-aastaseks saamist aset leidnud tööalase teenistuse eest hüvitisi ei määrata, kuna enne seda vanust aset leidnud teenistusega hüvitisi ei kaasne (ei kindlaid ega tingimuslikke). Hüvitisi suurusega 100 määratakse iga järgmise aasta suhtes.
70. Kohustus suureneb kuni kuupäevani, mil töövõtja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa plaaniga ettenähtud edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Seetõttu määratakse kogu hüvitis perioodidele, mis lõpevad sel kuupäeval või enne seda. Hüvitis määratakse üksikute arvestusperioodide suhtes vastavalt plaani hüvitiste arvutusvalemile. Kui aga töövõtja hilisemate aastate tööalase teenistusega kaasneb hüvitise oluline suuremine võrreldes varasemate aastatega, määrab ettevõtte hüvitise lineaarselt kuni kuupäevani, mil töövõtja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa plaaniga ettenähtud edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Seda seepärast, et töövõtja tööalane teenistus kogu perioodi jooksul toob lõpuks kaasa suurema määraga hüvitise.

Paragrahvi 70 illustreeriv näide

1. Plaani kohaselt makstakse ühekordse maksena hüvitist 1 000, mis garanteeritakse kümne teenistuses oldud aasta järel. Plaan ei paku täiendavaid hüvitisi edaspidise tööalase teenistuse eest.

Hüvitis suurusega 100 (1 000 jagatud 10-ga) määratakse esimese kümne aasta iga aasta suhtes. Esimese 10 aasta jooksul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse määramisel arvesse tõenäosust, et töövõtja võib teenistuses olla vähem kui 10 aastat. Järgmise aastate suhtes hüvitisi ei määrata.
2. Plaani kohaselt makstakse ühekordse maksena hüvitist 2 000 kõikidele töövõtjatele, kes töötavad ettevõttes 55 aasta vanuselt pärast kahekümneaastast tööalast teenistust või kes töötavad 65 aasta vanuselt, olenemata tööalase teenistuse pikkusest.

Enne 35-aastaseks saamist töötamist alustanud töövõtjate tööalase teenistusega kaasnevad plaani kohaselt hüvitised 35-aastaseks saamisel (töövõtja võib olla töölt lahkunud 30-aastaselt ja tagasi tulnud 33-aastaselt, ilma et see mõjutaks hüvitiste summat või väljamaksmise ajaldamist). Need hüvitised sõltuvad töösuhte jätkumisest. Samuti ei kaasne üle 55 aasta vanusena töötamisega olulist hüvitiste suurenemist. Selliste töövõtjate puhul määrab ettevõtte hüvitise suurusega 100 (2 000 jagatud 20-ga) iga aasta eest alates vanusest 35 kuni vanuseni 55.

35–45 aasta vanusena tööd alustanud töövõtjate üle 20 aasta kestnud töötamisega ei kaasne olulist hüvitiste suurenemist. Selliste töövõtjate puhul määrab ettevõtte hüvitise suurusega 100 (2 000 jagatud 20-ga) esimese kahekümne tööaasta iga aasta eest.

▼B

55 aasta vanusena tööd alustanud töövõtja üle 10 aasta kestnud töötamisega ei kaasne olulist hüvitiste suurenemist. Sellise töövõtja puhul määrab ettevõtte hüvitise suurusega 200 (2 000 jagatud 10-ga) esimese kümne tööaasta iga aasta eest.

Kõikide töövõtjate puhul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse tõenäosust, et töövõtja võib teenistuses olla vähem kui ettenähtud aja jooksul.

3. Töösuhte lõppemise järgest arstiabi plaanist kompenseeritakse 40 % töövõtja töösuhte lõppemise järgse arstabi kuludest, kui töövõtja on lahkudes selles ettevõttes töötanud enam kui 10 aastat, kuid vähem kui 20 aastat, ning 50 % nimetatud kuludest, kui töövõtja on lahkudes selle ettevõttes töötanud rohkem kui 20 aastat.

Plaan hüvitiste arvutusvalemi kohaselt määrab ettevõtte 4 % eeldatavate arstiabikulude nüüdisväärtusest (40 % jagatud 10-ga) kümne esimese tööaasta iga aasta kohta ja 1 % (10 % jagatud 10-ga) järgmise kümne aasta iga aasta kohta. Jooksva tööalase teenistuse kulutuse puhul võetakse igal aastal arvesse tõenäosust, et töövõtja ei pruugi teenistuses olla hüvitiste väljateenimiseks vajaliku perioodi lõpuni. Hüvitisi ei määrata töövõtjatele, kes eeldatavasti lahkuvad teenistusest 10 aasta jooksul.

4. Töösuhte lõppemise järgest arstiabi plaanist rahastatakse 10 % töövõtja töösuhte lõppemise järgse arstabi kuludest, kui töövõtja on lahkudes selles ettevõttes töötanud enam kui 10 aastat, kuid vähem kui 20 aastat, ning 50 % nimetatud kuludest, kui töövõtja on lahkudes selles ettevõttes töötanud 20 aastat või rohkem.

Edaspidise tööalase teenistusega kaasnevad oluliselt suuremad hüvitised kui varasematel aastatel. Seetõttu määrab ettevõtte töövõtjatele, kes eeldatavasti lahkuvad 20 või enama aasta pärast, hüvitised lineaarselt vastavalt paragrahvile 68. Üle 20 aasta töötamine ei töö kaasa olulist hüvitiste suurenemist. Seetõttu määratakse esimese 20 aasta iga aasta kohta hüvitiseks 2,5 % eeldatavate arstiabikulude nüüdisväärtusest (50 % jagatud 20-ga).

Töövõtjatele, kes eeldatavasti lahkuvad töölt pärast kümnendat ja enne kahekümnendat tööaastat, määratakse esimese kümne tööaasta iga aasta kohta hüvitist 1 % eeldatavate arstiabikulude nüüdisväärtusest. Selliste töövõtjate puhul ei määrata hüvitisi tööalase teenistuse eest alates kümnenda tööaasta lõpust kuni eeldatava töölt lahkumise kuupäevani.

Hüvitisi ei määrata töövõtjatele, kes eeldatavasti lahkuvad teenistusest 10 aasta jooksul.

71. Kui hüvitise summa on kindel osa iga tööaasta lõplikust palgast, mõjutavad edaspidised palgatõusud selle summa suurust, mida on vaja enne bilansipäeva aset leidnud tööalase teenistusega kaasneva kohustuse täitmiseks, kuid nimetatud palgatõusud ei too kaasa täiendavaid kohustusi. Seepärast:
 - a) paragrahvi 67 punkti b kohaldamisel ei too palgatõusud kaasa täiendavaid hüvitisi vaatamata asjaolule, et hüvitise suurus oleneb lõplikust palgast; ja
 - b) iga perioodi eest määratud hüvitise summa on kindel proportsionaalne osa palgast, millega hüvitis on seotud.

Paragrahvi 71 illustreeriv näide

Töövõtjal on õigus saada hüvitist 3 % lõplikust palgast iga tööaasta kohta enne 55-aastaseks saamist.

Kuni 55-aastaseks saamiseni määratakse iga aasta eest hüvitist 3 % hinnangulisest lõplikust palgast. See on tähtaeg, millest alates töövõtja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa plaaniga ette nähtud edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Pärast sellesse ikka jõudmist hüvitisi ei määrata.

Kindlustusmatemaatilised prognoosid

72. Kindlustusmatemaatilised prognoosid peavad olema erapooletud ja omavahel kooskõlas.

▼B

73. Kindlustusmatemaatilised prognoosid on ettevõtte parimad hinnangud muutujatele, mis määravad töösuhete lõppemise järgsete hüvitiste maksamise lõpliku kulu. Kindlustusmatemaatilised prognoosid hõlmavad:
- a) demograafilisi prognoose hüvitise saamise õigusega praeguste ja varasemate töövõtjate (ja nende ülalpeetavate) edaspidiste omaduste kohta. Demograafilised prognoosid käsitlevad muu hulgas järgmist:
 - i) suuremus nii tööalase teenistuse ajal kui ka pärast seda;
 - ii) tööjõu volavuse, töövõimetuse ja ennetähtaegse pensionile jäämise määrad;
 - iii) selliste plaani liikmete ja nende ülalpeetavate osakaal, kellel on õigus hüvitisi saada; ja
 - iv) arstiabiplaneeritud alusel esitatud nõuete määr; ja
 - b) finantsprognoose, mis käsitlevad järgmist:
 - i) diskontomäär (vt paragrahvid 78–82);
 - ii) edaspidised palga- ja hüvitisetasemed (vt paragrahvid 83–87);
 - iii) arstiabi hüvitiste puhul edaspidised arstiabi kulud, sealhulgas nõuete haldamise ja hüvitiste maksmisega seotud kulud, kui need on olulised (vt paragrahvid 88–91); ja
 - iv) plaani varade eeldatav tasuvus (vt paragrahvid 105–107).
74. Kindlustusmatemaatilised prognoosid on erapooletud juhul, kui need ei ole liialt optimistlikud ega ka liiga konservatiivsed.
75. Kindlustusmatemaatilised prognoosid on omavahel kooskõlas, kui seal võetakse arvesse majanduslikke suhteid selliste tegurite vahel nagu inflatsioon, palgatõusu määrad, tulu plaani varadelt ja diskontomäärad. Näiteks kõikides prognoosides, mis sõltuvad konkreetsest inflatsiooni tasemest (nagu intressimäärade ning palgatõusude ja hüvitiste suurenemise prognoosid) vaadeldaval tulevikuperioodil, kasutatakse selle perioodi suhtes sama inflatsioonitaset.
76. Ettevõtte määrab diskontomäärad ja muud finantsprognoosid nominaalväärtuses, välja arvatud juhul, kui tegelikul väärtusel põhinevad (inflatsiooniga korrigeeritud) hinnangud on usaldusväärsemad, näiteks hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades (vt IAS 29 "Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades") või kui hüvitis on seotud indeksiga ning samas vääringus ja sama tähtajaga indeksivõlakirjadele on olemas aktiivne turg.
77. Finantsprognoosid peavad põhinema bilansipäeval valitsevatel turuootustel selle perioodi osas, mille jooksul kohustused tuleb täita.

Kindlustusmatemaatilised prognoosid: diskontomäär

78. Töösuhete lõppemise järgsete hüvitiste kohustuste (nii eelnevalt rahastatud kui rahastamata) diskonteerimise määr tuleb kindlaks määrata turuintressi alusel, mis valitseb bilansipäeval kõrgekvaliteediliste ettevõtte võlakirjade suhtes Riikides, kus puudub selliste võlakirjade aktiivne turg, kasutatakse riigi võlakirjade turuintressi (bilansipäeval). Ettevõtte võlakirjade või riigi võlakirjade vääring ja tähtaeg peavad olema kooskõlas töösuhete lõppemise järgsete hüvitiste võlgade vääringu ja hinnangulise tähtajaga.
79. Üks olulise mõjuga kindlustusmatemaatiline prognoos on diskontomäär. Diskontomäär väljendab raha ajalist väärtust, kuid mitte kindlustusmatemaatilisi või investeerimisriske. Samuti ei väljenda diskontomäär ettevõtte võlausaldajate tekitatud ettevõttele omaseid krediidiriske ega riski, et edaspidised sündmused võivad kindlustusmatemaatilistest prognoosidest erineda.
80. Diskontomäär väljendab hüvitiste maksmise hinnangulist ajaldamist. Praktikas kasutab ettevõtte selleks sageli üht kaalutud keskmist diskontomäära, mis vastab hüvitiste maksmise hinnangulisele ajale ja summale ning vääringule, milles hüvitisi makstakse.
81. Mõningatel juhtudel võib puududa aktiivne turg võlakirjadele, mille tähtaeg oleks piisavalt pikk, et sobida kõigi hüvitiste väljamaksmise hinnangulise tähtajaga. Sellistel juhtudel kasutab ettevõtte sobiva pikkusega perioodi jooksul turu intressimäärasid lühema tähtajaga maksete diskonteerimiseks ja prognoosib pikema tähtajaga diskontomäärad, ekstrapoleerides turul valitsevat määrad vastavalt tulukõverale. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdsväärtus tervikuna ei ole tõenäoliselt eriti tundlik diskontomäära suhtes, mida kohaldatakse hüvitiste selle osa suhtes, mis tuleb välja maksta pärast olemasolevate ettevõtte või riigi võlakirjade lõpptähtaega.

▼B

82. Intressikulu arvutamisel korrutatakse perioodi alguses kindlaksmääratud diskontomäär kogu selle perioodi kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtusega, võttes arvesse võla kõiki olulisi muutusi. Võla nüüdisväärtus erineb bilansis kajastatud kohustisest, kuna kohustis kajastatakse pärast seda, kui on maha arvatud kõikide plaani varade õiglase väärtus ja põhjusel, et mõningaid kindlustusmatemaatilisi kasumeid ja kahjumeid ning mõningaid möödunud tööalase teenistuse kulutusi ei kajastata kohe. (Lisas A esitatakse muu hulgas intressikulu arvutamise näide).

Kindlustusmatemaatilised prognoosid: palgad, hüvitised ja arstiabikulud

83. Töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste kohustuse mõõtmisel tuleb arvesse võtta:
- a) prognoositavaid tulevase palgatõuse;
 - b) plaani tingimustes määratud (või nendest tingimustest väljuvatest faktilisest kohustusest tulenevaid) hüvitisi bilansipäeval; ja
 - c) mis tahes riikliku hüvitise taseme edaspidiseid prognoositavaid muutusi, mis mõjutavad hüvitiste plaani kohaselt makstavaid hüvitisi siis ja ainult siis, kui:
 - i) need muutused on tekkinud enne bilansipäeva; või
 - ii) varasemad kogemused või muud usaldusväärsed tõendid näitavad, et need riigi hüvitised muutuvad teataval prognoositaval viisil, näiteks koos üldiste hinnatasemetega või palgatasemetega edaspidiste muutustega.
84. Edaspidise palgatõusu hinnangutes võetakse arvesse inflatsiooni, töökogemust, edutamist ja muid asjakohaseid tegureid, näiteks nõudmist ja pakku mist tööturul.
85. Kui plaani formaalsed tingimused (või nendest tingimustest väljuvad faktilised kohustused) nõuavad, et ettevõtte muudaks hüvitisi tulevaste perioodidel, peab kohustuse mõõtmisel neid muudatusi arvesse võtma. See on nii näiteks siis, kui:
- a) ettevõtte on varasema praktika kohaselt hüvitisi suurendanud, näiteks inflatsiooni mõju leevendamiseks, ja pole märke, mis viitaksid sellise praktika muutumisele tulevikus; või
 - b) kindlustusmatemaatilised kasumid on juba finantsaruannetes kajastatud ja ettevõtte on kas plaani formaalsete tingimuste (või nendest tingimustest väljuvate faktiliste kohustuste) või seaduse kohaselt kohustatud kasutama kõik plaani ülejäägid plaanis osalejate heaks (vt paragrahvi 98 punkt c).
86. Kindlustusmatemaatilised prognoosid ei võta arvesse hüvitiste neid edaspidiseid muutusi, mis ei ole ette nähtud plaani formaalsete tingimustega (või faktilise kohustusega) bilansipäeval. Sellised muudatused toovad kaasa:
- a) möödunud tööalase teenistuse kulutuse selles ulatuses, milles need muudavad muudatuste-eelseid tööalase teenistusega seotud hüvitisi; ja
 - b) jooksva tööalase teenistuse kulutuse selles ulatuses, milles need muudavad muudatustejärgseid tööalase teenistusega seotud hüvitisi.
87. Mõningad töösuhte lõppemise järgsed hüvitised on seotud selliste muutujatega nagu riikliku pensioni või riikliku arstiabi tase. Selliste hüvitiste mõõtmisel võetakse arvesse kirjeldatud muutujate muudatusi, toetudes varasematele kogemustele ja muudele usaldusväärsetele tõenditele.
88. Arstiabikulude prognoosides tuleb arvesse võtta hinnangulisi edaspidiseid muudatusi meditsiiniteenuste maksumuses, mis tulenevad nii inflatsioonist kui konkreetsetest muudatustest arstiabi maksumuses.
89. Töösuhte lõppemise järgsete arstiabi hüvitiste mõõtmine nõuab edaspidise nõuete suuruse ja sageduse ning nende nõuete rahuldamise kulu prognoosimist. Ettevõtte hindab edaspidiseid arstiabikulud ettevõtte oma kogemustest tulenevate varasemate andmete põhjal, lisades vajaduse korral teistest ettevõtetest, kindlustusseltsidest, meditsiiniteenuste osutajatelt või muudest allikatest saadud andmed. Tulevaste arstiabikulude hinnangutes võetakse arvesse tehnoloogia arengut, muudatusi tervishoiuteenuste kasutamises või nende osutamise viisides, samuti plaanis osalejate tervislikku seisundi muutusi.
90. Nõuete suurus ja sagedus sõltub eriti suurel määral töövõtja (ja tema ülalpeetavate) vanusest, tervislikust seisundist ja soost ning tähtsust võivad omada muud tegurid nagu näiteks geograafiline asukoht. Seetõttu korri-geeritakse varasemaid andmeid vastavalt sellele, kuivõrd elanikkonna

▼B

demograafiline koostis erineb sellest elanikkonna koostisest, mida kasutatakse alusandmetena. Korrigeerimine toimub ka siis, kui on usaldusväärseid tõendeid, et varasemad suundumused enam ei jätku.

91. Mõningad töösuhete lõppemise järgsed tervishoiuplaanid nõuavad töövõtjate osalemist plaani kohaste arstiabikulude katmises. Edaspidiste arstiabikulude hindamisel võetakse arvesse kõiki selliseid osalemissi vastavalt bilansipäeval kehtivatele plaani tingimustele (või nendest tingimustest väljuvatele faktilistele kohustustele). Muudatused sellistes töövõtjapoolsetes sissemaksetes toovad kaasa möödunud tööalase teenistuse kulutused või vajaduse korral lisapiirangud. Riigilt või muudelt meditsiiniteenuste pakkujailt saadud hüvitised võivad vähendada nõuete rahuldamisega seotud kulusid (vt paragrahvi 83 punkt c ja paragrahv 87).

Kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid

▼M10

92. Kindlaksmääratud hüvitistega kohustiste mõõtmisel vastavalt paragrahvile 54 peab ettevõtte paragrahvi 58A alusel kajastama osa oma kindlustusmatemaatilistest kasumitest ja kahjumitest (nagu sätestatud paragrahvis 93) tuluna või kuluna, kui eelmise aruandeperioodi lõpus kajastamata kumulatiivsete kindlustusmatemaatiliste tulude ja kulude netosumma ületab suurima järgmistest:

- a) 10 % kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtusest sel kuupäeval (enne plaani varade mahaarvamist); ja
- b) 10 % plaani ükskõik milliste varade õiglasest väärtusest sel kuupäeval.

Need piirangud tuleb arvutada ja neid peab rakendama iga kindlaksmääratud hüvitistega plaani suhtes eraldi.

93. *Kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite osa, mida tuleb kajastada igas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis, on paragrahvi 92 kohaselt määratud ülejääk, jagatuna plaanis osalevate töövõtjate järelejäädud töövõimelise ea ootuspärase keskmisega. Ettevõtte võib kasutada ka mis tahes süstemaatilisi meetodeid kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite kiiremaks kajastamiseks tingimusel, et mõlemaid arvestatakse samadel omakapitali muutuste aruandes standardi IAS 1 paragrahvis 101 viidatud veergformaadis ega muus formaadis, mis sisaldab standardi IAS 1 paragrahvis 97 määratletud kirjeid.*

- 93A. *Kui vastavalt paragrahvis 93 lubatule rakendab ettevõtte põhimõtet, mille kohaselt kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid kajastatakse nende esinemise perioodil, võib ta neid kajastada mujal kui kasumiaruandes vastavalt paragrahvidele 93B–93D tingimusel, et ta rakendab seda:*

- a) *kõikide oma kindlaksmääratud hüvitistega plaanide suhtes; ja*
- b) *kõikide oma kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite suhtes.*

- 93B. Vastavalt paragrahvis 93A lubatud mujal kui kasumiaruandes kajastatavad kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid esitatakse omakapitali muutuste aruandes kui "Kajastatud tulude ja kulude aruanne", mis sisaldab ainult standardi IAS 1 (muudetud 2003) paragrahvis 96 määratletud kirjeid. Ettevõtte ei tohi esitada kindlustusmatemaatilisi kasumeid ja kahjumeid omakapitali muutuste aruandes standardi IAS 1 paragrahvis 101 viidatud veergformaadis ega muus formaadis, mis sisaldab standardi IAS 1 paragrahvis 97 määratletud kirjeid.

- 93C. Ettevõtte, mis kajastab kindlustusmatemaatilisi kasumeid ja kahjumeid vastavalt paragrahvile 93A, peab samuti kajastama paragrahvi 58 punktis b esitatud piirangust tulenevad kasumiaruandevälised korrigeerimised kajastatud tulude ja kulude aruandes.

- 93D. Kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid ning korrigeerimised, mis tulenevad paragrahvi 58 punktis b esitatud piirangust ja mida on kajastatud otse kajastatud tulude ja kulude aruandes, kajastatakse koheselt jaotamata kasumis. Neid ei kajastata järgmise perioodi kasumiaruandes.

▼B

94. Kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid võivad kaasa tuua kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse või sellega seotud plaani varade õiglase väärtuse suurenemise või vähenemise. Kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite põhjusteks on näiteks:

▼B

- a) ootamatult kõrged või madalad tööjõu volavuse, ennetähtaegselt pensionile jääjate või suremuse määrad, samuti oodatust suuremad palgatõusud, hüvitiste määrad (kui plaani formaalsed või faktilised tingimused näevad ette inflatsioonist tulenevat hüvitiste suurendamist) või arstiabikulud;
- b) ootamatult kõrged või madalad tööjõu volavuse, ennetähtaegselt pensionile jääjate või suremuse määrad, samuti oodatust suuremad palgatõusud, hüvitiste määrad (kui plaani formaalsed või faktilised tingimused näevad ette inflatsioonist tulenevat hüvitiste suurendamist) või arstiabikulud;
- c) diskontomäära muutuse mõju; ja
- d) plaani varadest saadud tegeliku ja eeldatud tulu erinevused (vt paragrahvid 105–107).
- **M10** 95. Pika aja jooksul võivad kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid üksteise mõju elimineerida. Seetõttu võib töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste kohustust vaadelda parimat hinnangut ümbritseva vahemikuna (või "koridorina"). Ettevõtte võib, kuid ei pea, kajastama sellesse vahemikku kuuluvaid kindlustusmatemaatilisi kasumeid ja kahjumeid. ◀ Käesolev standard nõuab, et ettevõtte kajastaks vähemalt kindlaksmääratud osa kindlustusmatemaatilistest kasumitest ja kahjumitest, mis jäävad pluss või miinus 10 %-ga "koridorist" välja. (Lisas A esitatakse muu hulgas kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite käsitlemise näide). Käesolev standard lubab kasutada ka süstemaatilisi meetodeid kiiremaks kajastamiseks, tingimusel et need vastavad paragrahvis 93 esitatud tingimustele. Selliste lubatud meetodite hulka kuulub näiteks nii kõikide kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite kohene kajastamine nii sees- kui väljaspool "koridori". Paragrahvi 155 punkti b alapunktis iii selgitatakse, miks üleminekukohustise kajastamata osad on vaja arvesse võtta edaspidiste kindlustusmatemaatiliste kasumite arvestuses.

Möödunud tööalase teenistuse kulutus

96. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustise mõõtmisel vastavalt paragrahville 54 peab ettevõtte paragrahvi 58 A kohaselt kajastama möödunud tööalase teenistuse kulutuse kuluna lineaarselt sellise keskmise perioodi jooksul, mis kulub muudetud hüvitiste garanteerimiseks. Selles ulatuses, milles hüvitised on juba garanteeritud kohe pärast kindlaksmääratud hüvitistega plaani kehtestamist või selle muutmist, peab ettevõtte möödunud tööalase kulutuse kajastama kohe.
97. Möödunud tööalase teenistuse kulutus tekib siis, kui ettevõtte alustab kindlaksmääratud hüvitistega plaani või muudab olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi. Sellised muudatused on vastutasuks töövõtja teenistusele vaadeldava perioodi jooksul kuni asjakohaste hüvitiste garanteerimiseni. Seetõttu kajastatakse selle perioodi jooksul möödunud tööalase teenistuse kulutusi, olenemata asjaolust, et kulutus puudutab töövõtja tööalast teenistust eelnevatel perioodidel. Möödunud tööalase teenistuse kulutust mõõdetakse kohustise muudatusena, mis tuleneb plaani muutmistest (vt paragrahv 64).

Paragrahvi 97 illustreeriv näide

Ettevõttel on pensioniplaan, mis näeb ette igakuise pensioni maksmist 2 % iga tööaasta lõplikust palgast. Hüvitised muutuvad garanteerituks pärast viit tööaastat. 1. jaanuaril 20X5 tõstab ettevõtte pensioni 2,5 %-le iga tööaasta lõplikust palgast alates 1. jaanuarist 20X1. Hüvitise suurendamise kuupäeval on 1. jaanuarist 20X1 kuni 1. jaanuarini 20X5 töötatud aja eest makstavate täiendavate hüvitiste nüüdisväärtus järgmine:

Töövõtjatele, kes on seisuga 1/1/X5 tööl olnud üle viie aasta	150
Töövõtjatele, kes on seisuga 1/1/X5 tööl olnud alla viie aasta (garanteerimiseni aega keskmiselt kolm aastat)	<u>120</u>
	<u>270</u>

Ettevõtte kajastab 150 kohe kuluna, sest need hüvitised on juba garanteeritud. Ettevõtte kajastab 120 kuluna lineaarselt kolme aasta jooksul alates 1. jaanuarist 20X5.

98. Möödunud tööalase teenistuse kulutuse hulka ei kuulu:

▼B

- a) tegelike ja varem prognoositud palgatõusude erinevuste mõju kohustusele maksta hüvitisi varasemate aastate töölase teenistuse eest (möödunud töölase teenistuse kulutust ei ole, sest kavandatavad palgad on kindlustusmatemaatilistes prognoosides arvesse võetud);
 - b) ettevõtte äranägemisel toimuvad ala- või ülehinnatud pensioni suurendamised, kui ettevõtte on faktiline kohustus selliselt pensione suurendada (möödunud töölase teenistuse kulutust ei ole, sest kavandatavad palgad on kindlustusmatemaatilistes prognoosides arvesse võetud);
 - c) hinnangud hüvitiste suurenemise kohta, mis tulenevad juba finantsaruannetes kajastatud kindlustusmatemaatilistest kasumitest, kui ettevõtte on kas plaani formaalsete tingimuste (või nendest tingimustest väljuvate faktiliste kohustuste) või seaduse kohaselt kohustatud kasutama kõik plaani ülejäägid plaanis osalejate heaks isegi siis, kui hüvitise suurendamine ei ole veel ametlikult kinnitatud (sellest tulenev kohustuse suurendamine on kindlustusmatemaatiline kahjum, mitte möödunud töölase teenistuse kulutus, vt paragrahvi 85 punkti b);
 - d) garanteeritud hüvitiste suurendamine, kui uusi hüvitisi või endiste suurendamisi ei esine ja töövõtjad täidavad garanteerimise tingimusi (möödunud töölase teenistuse kulutust ei ole, sest hüvitiste hinnangulised kulud kajastati jooksva töölase teenistuse kulutusena sel ajal, kui tööd tehti); ja
 - e) edaspidise töölase teenistuse eest saadavaid hüvitisi kahandavate plaani muudatuste mõju (piiramine).
99. Ettevõtte kehtestab möödunud töölase teenistuse kulutuste amortisatsioonikava, kui hüvitisi kehtestatakse või kui neid muudetakse. Ei ole otstarbekas pidada üksikasjalikku arvestust sellise amortisatsioonikava edaspidiste muudatuste kindlaksmääramise ja rakendamise üle. Pealegi on selline mõju tõenäoliselt oluline üksnes plaani piiramise või kohustuse täitmise korral. Seetõttu muudab ettevõtte möödunud töölase teenistuse kulutuste amortisatsioonikava üksnes plaani piiramise või kohustuse täitmise korral.
100. Kui ettevõtte vähendab olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi, kajastatakse sellest tulenevat kindlaksmääratud hüvitiste kohustise vähenemist (negatiivse) möödunud töölase teenistuse kulutusena sellise keskmise perioodi jooksul, mis kulub hüvitiste vähendatud osa garanteerimiseks.
101. Kui ettevõtte vähendab teatavaid olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi ja samal ajal suurendab samadele töövõtjatele muid plaani kohaselt makstavaid hüvitisi, käsitab ettevõtte seda muudatust ühekordse netomuutusena.

Kajastamine ja mõõtmine: plaani varad

Plaani varade õiglane väärtus

102. Plaani varade õiglast väärtust vähendatakse paragrahvi 54 kohaselt bilansis kajastatava summa kindlaksmääramisel. Kui turuhind puudub, leitakse plaani varade õiglane väärtus hinnangulisena; näiteks diskonteerides oodatavad tulevased rahavood, kasutades diskontomäära, mis võtab arvesse nii plaani varadega kui ka nende lunastustähtajaga seotud riski või nende varade oodatavat võõrandamiskuupäeva (või, kui neil lunastustähtaeg puudub, siis vastava kohustuse täitmiseni eeldatavalt kuluva aja pikkust).
103. Plaani varade hulka ei kuulu aruandvalt ettevõttelt fondile tähtaegselt tasumata sissemaksed, samuti ettevõtte poolt emiteeritud mittevõõrandatavad finantsinstrumendid, mida haldab fond. Plaani varasid vähendavad kõik fondi kohustised, mis ei ole seotud töövõtja hüvitistega, näiteks kauplemisega seotud võlgnevused, muud kohustised ja tuletisinstrumentidest tulenevad kohustised.
104. Kui plaani varade hulka kuuluvad nõuetekohased kindlustuslepingud, mis summade ja tähtaegade poolest vastavad täpselt kõikidele plaani kohaselt makstavate hüvitistele või osale neist, käsitletakse selliste kindlustuslepingute õiglase väärtusena vastavate kohustuste nüüdisväärtust, nii nagu kirjeldatud paragrahvis 54 (vähendades seda vajalikul määral, kui kindlustuslepingu kohaselt saada olevad summad ei kuulu tasumisele täies ulatuses).

Kompensatsioonid

- 104 A. Siis ja ainult siis, kui on praktiliselt kindel, et teine pool hüvitab mõningad või kõik kindlaksmääratud hüvitistega plaani täitmiseks vajalikud kulutused, peab ettevõtte kajastama oma kompensatsiooni saamise õiguse eraldi varana. Ettevõtte peab sellist vara mõõtma õiglases vää-

▼B

tuses. Igas muus suhtes peab ettevõtte sellist vara käsitlema samamoodi, kui muid plaani varasid. Kindlaksmääratud hüvitistega plaaniga seotud kulutused võib kasumiaruandes esitada kompensatsioonina kajastatud summa võrra väiksemana.

- 104 B. Mõnikord võib ettevõtte pöörduda mõnede või kõigi kindlaksmääratud hüvitistega plaani täitmiseks vajalike kulutuse hüvitamiseks teise poole, näiteks kindlustusandja poole. Paragrahvis 7 määratletud nõuetekohased kindlustuslepingud on plaani varad. Ettevõtte käsitleb nõuetekohaseid kindlustuslepinguid samamoodi kui kõiki muid plaani varasid ning paragrahvi 104 A ei kohaldata (vt paragrahvid 39–42 ja 104).
- 104 C. Kui kindlustusleping ei ole nõuetekohane, ei ole see plaani vara. Selliseid juhtumeid käsitleb paragrahv 104 A: ettevõtte kajastab kindlustuslepinguga ette nähtud kompensatsiooni saamise õigust eraldi varana ning seda ei arvata maha paragrahvi 54 kohaselt kajastatava kindlaksmääratud hüvitiste kohustise kindlaksmääramisel; igas muus suhtes käsitleb ettevõtte sellist vara samamoodi kui plaani varasid. Eelkõige suurendatakse (vähendatakse) paragrahvi 54 kohaselt kajastatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustist selles ulatuses, milles kindlaksmääratud hüvitiste võlast ja sellega seotud kompensatsiooni saamise õigusest tulenevate kindlustusmatemaatiliste kasumite (kahjumite) kumulatiivne netomäär jääb kajastamata vastavalt paragrahvidele 92 ja 93. ► **M10** Paragrahviks 120A(f) (iv) ◀ nõutakse, et ettevõtte kirjeldaks finantsaruandes lühidalt kompensatsiooni saamise õiguse ja vastava kohustuse vahelist sidet.

Paragrahve 104 A–C illustreeriv näide

Kohustuse nüüdisväärtus	1 241
Kajastamata kindlustusmatemaatilised kasumid	17
Bilansis kajastatud kohustis	1 258
Kindlustuslepingutest tulenevad õigused, mis summade ja tähtaegade poolest vastavad täpselt osale plaani kohaselt makstavatest hüvitistest. Nende hüvitiste nüüdisväärtus on 1 092.	1 092

Kajastamata kindlustusmatemaatilised kasumid summas 17 on kohustusest ja kompensatsiooni saamise õigusest tulenevate kindlustusmatemaatiliste kasumite kumulatiivsed netosummad.

- 104 D. Kui kompensatsiooni saamise õigus tuleneb kindlustuslepingust, mis summade ja tähtaegade poolest vastab täpselt kõikidele plaani kohaselt makstavate hüvitistele või osale neist, käsitletakse selliste kompensatsiooni saamise õiguste õiglase väärtusena asjakohaste võlgade nüüdisväärtust, nii nagu kirjeldatud paragrahvis 54 (vähendades seda vajalikul määral, kui kindlustuslepingu kohaselt saadaolevad summad ei kuulu tasumisele täies ulatuses).

Tulu plaani varadest

105. Eeldatav tulu plaani varadest on kasumiaruandes kajastatud kulude üks osa. Plaani varadest eeldatavalt saadava tulu ja tegeliku saadud tulu erinevus on kindlustusmatemaatiline kasum või kahjum; see arvestatakse kindlaksmääratud hüvitiste võlast tulenevate kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite hulka selle netosumma kindlaksmääramisel, millega võrreldakse paragrahvis 92 sätestatud "koridori" 10 %-lisi piire.
106. Plaani varadest saadav eeldatav tulu põhineb perioodi alguses kogu vastavate kohustuste kehtivusaja tulude suhtes valitsevatel turuootustel. Plaani varadest saadava eeldatava tulu puhul võetakse arvesse perioodi jooksul plaani varade õiglasest väärtuses aset leidnud muudatusi seoses fondi tehtud tegelike sissemaksete ja fondist tegelikult väljamakstud hüvitistega.
107. Määrates kindlaks plaani varadest saadavat eeldatavat ja tegelikku tulu, arvab ettevõtte maha eeldatavad halduskulud, välja arvatud need, mis sisalduvad kohustuse mõõtmiseks kasutatavates kindlustusmatemaatilistes prognoosides.

Paragrahvi 106 illustreeriv näide

1. jaanuaril 20X1 oli plaani varade õiglane väärtus 10 000 ja kajastamata kindlustusmatemaatiliste kasumite kumulatiivne netomäär 760. 30. juunil 20X1 maksti plaanist välja hüvitisi summas 1 900 ja saadi sissemakseid summas 4 900. 31. detsembril 20X1 oli plaani varade õiglane väärtus 15 000 ja kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus 14 792. Kohustusest tulenev kindlustusmatemaatiline kahjum aastal 20X1 oli 60.

▼B

1. jaanuaril 20X1 koostas aruandev ettevõtte selle kuupäeva turuhindade alusel järgmised hinnangud:

	(%)
Intressi- ja dividenditulu fondi maksude maksmise järel	9,25
Plaani varadest saadud realiseeritud ja realiseerimata tulu (pärast maksu)	2,00
Halduskulud	<u>(1,00)</u>
Eeldatav tasuvus	<u>10,25</u>
Aastal 20X1 oli plaani varadest eeldatavalt saadav ja tegelikult saadud tulu järgmine:	
10,25 %-line tulu 12 kuu jooksul hoitud 10 000-lt	1 025
5 %-line tulu kuue jooksul hoitud 3 000-lt (vastab 10,25 %-le aastatulule, arvestatuna kumulatiivselt iga kuue kuu järel)	<u>150</u>
Eeldatav tulu plaani varadest aastal 20X1	<u>1 175</u>
Plaani varade õiglase väärtus 31. detsembril 20X1	15 000
Plaani varade õiglase väärtuse mahaarvamine 1. jaanuaril 20X1	(10 000)
Saadud sissemaksete mahaarvamine	(4900)
Makstud hüvitiste lisamine	<u>1 900</u>
Tegelik tulu plaani varadest	<u>2 000</u>

Plaani varadest eeldatavalt saadava tulu (1 175) ja tegelikult saadud tulu (2 000) erinevus on kindlustusmatemaatiline kasum 825. Seega on kajastamata kumulatiivsete kindlustusmatemaatiliste kasumite netomäär 1 525 (760 pluss 825 miinus 60). Paragrahvi 92 kohaselt seatakse "koridori" piirideks 1 500 (suurem järgmistest: (i) 10 % 15 000-st ja (ii) 10 % 14 792-st). Järgmisel aastal (20X2) kajastab ettevõtte kasumiaruandes kindlustusmatemaatilise kasumina 25 (1 525 miinus 1 500), mis jagatakse asjaomaste töövõtjate eeldatava töövõimelise ea pikkusega.

Aastal 20X2 plaani varadest saadav eeldatav tulu põhineb kuupäeval 1/1/X2 kogu vastavate kohustuste kehtivusajal tulude suhtes valitsevatel turuootustel.

Äriühendused

▼M3

108. Äriühenduses kajastab majandusüksus varad ja kohustised, mis tulenevad töösuhete lõpetamise järgsetest hüvitistest, kohustuse nüüdisväärtuses, millest on maha arvatud plaani varade õiglase väärtus (vaata IFRS 3 *Äriühendused*). Kohustuse nüüdisväärtus sisaldab kõiki järgnevaid komponente, isegi siis, kui omandatav ei olnud neid omandamise kuupäeval kajastanud:

- a) enne omandamise kuupäeva tekkinud kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid (olenemata sellest, kas need jäävad 10 %-ilise "koridori" sisse või mitte);
- b) enne omandamise kuupäeva tekkinud möödunud tööalase teenistuse kulutused, mis tulenevad hüvitiste muutmistest või plaani kasutuselevõttust; ja

▼B

- c) summad, mida omandatud ettevõtte ei ole kajastanud vastavalt paragrahvi 155 punktis b esitatud üleminekusätetele.

Piiramine ja kohustuste täitmine

109. Ettevõtte peab kajastama kindlaksmääratud hüvitistega plaani piiramisest või kohustuste täitmisest tulenevaid kasumeid või kahjumeid siis, kui selline piiramine või kohustuste täitmine aset leiab. Piiramisest või kohustuste täitmisest tulenev kasum või kahjum peab hõlmama:

- a) kõiki kindlaksmääratud hüvitiste võla nüüdisväärtuse muutusi;
- b) kõiki plaani varade õiglase väärtuse muutusi;
- c) kõiki kindlustusmatemaatilisi kasumeid ja kahjumeid ning möödunud tööalase teenistuse kulutust, mida vastavalt paragrahvidele 92 ja 96 ei ole varem kajastatud.

110. Enne piiramise või kohustuste täitmise mõju kindlaksmääramist peab ettevõtte mõõtma kohustuse suurust (ja sellega seotud plaani varasid, kui need on), kasutades selle hetke kindlustusmatemaatilisi prognoose (sealhulgas turul valitsevad intressimäärasid ja muid valitsevaid turuhindu).

▼B

111. Piiramine toimub siis, kui ettevõte:
- on selgelt kohustunud oluliselt vähendama plaaniga hõlmatud töövõtjate arvu; või
 - muudab kindlaksmääratud hüvitistega plaani tingimusi selliselt, et oluline osa sel hetkel töötavate töövõtjate edaspidisest tööalasest teenistusest ei anna enam õigust hüvitisi saada või annab õiguse saada üksnes vähendatud hüvitisi.
- Piiramine võib tuleneda üksikjuhtumist, nagu näiteks tehase sulgemine, tegevuse katkemine või plaani lõpetamine või peatamine. Sündmus on piisavalt oluline plaani suhtes piiramise rakendamiseks siis, kui piiramisest tuleneva kasumi või kahjumi kajastamisel oleks finantsaruannetes oluline mõju. Piiramised on sageli seotud restruktureerimisega. Seetõttu käsitleb ettevõtte piiramist raamatupidamises samal ajal kui sellega seotud restruktureerimist.
112. Kohustuste täitmine leiab aset siis, kui ettevõtte astub tehingutesse, millega kaotatakse kõik kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt ette nähtud edaspidised juriidilised või faktilised kohustused hüvitiste maksmiseks või osa neist, näiteks siis, kui plaani osalistele või nende osaliste nimel sooritatakse ühekordne rahaline väljamakse vastutasuks nende õiguse eest saada määratud töösuhte lõppemise järgseid hüvitisi.
113. Mõnedel juhtudel omandab ettevõtte kindlustuslepingu, et rahastada mõningaid või kõiki töövõtja hüvitisi, mis on seotud töövõtja tööalase teenistusega käesoleval ajal ja varem. Sellise lepingu võtmine ei ole kohustuse täitmine, kui ettevõtte säilitab juriidilise või faktilise kohustuse (vt paragrahv 39) maksta täiendavaid summasid siis, kui kindlustuselts ei maksa kindlustuslepingus sätestatud töövõtja hüvitisi. Paragrahvid 104 A–D käsitlevad kindlustuslepingutega ette nähtud selliste kompensatsioonisaamise õiguste kajastamist ja mõõtmist, mis ei ole plaani varad.
114. Koos piiramisega toimub kohustuse täitmine siis, kui plaan lõpetatakse nii, et kohustus täidetakse ja plaan likvideeritakse. Plaani lõpetamine ei ole aga piiramine või kohustuse täitmine juhul, kui plaan asendatakse uue plaaniga, mis pakub olemuselt samasuguseid hüvitisi.
115. Kui piiramine puudutab ainult mõningaid plaaniga hõlmatud töövõtjaid või kui täidetakse üksnes osa kohustusest, sisaldab kasum või kahjum proportsionaalse osa varem kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutusest ja kindlustusmatemaatilistest kasumitest ja kahjumitest (ja ülekantavatest summadest, mis jäävad kajastamata vastavalt paragrahvi 155 punktil b). Proportsionaalse osa suurus määratakse kindlaks kohustuse nüüdisväärtuse suuruse põhjal enne ja pärast piiramist või kohustuse täitmist, välja arvatud juhul, kui asjaoludest tingituna on otstarbekam aluseks võtta midagi muud. Näiteks võib osutada otstarbekaks kasutada plaani piiramisest või kohustuse täitmisest tulenevat kasumit kõigepealt selleks, et elimineerida selle plaaniga seotud kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutus.

Paragrahvi 115 illustreeriv näide

Ettevõtte lõpetab ühe ärisegmendi tegevuse ja selle segmendi töövõtjad ei teeni enam hüvitisi. See on piiramine ilma kohustuse täitmiseta. Kasutades selle hetke kindlustusmatemaatilisi prognoose (kaasa arvatud turul valitsevad intressimäärad ja muud valitsevad turuhinnad) vahetult enne piiramist, on ettevõtte kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse netomäär 1 000, plaani varade õiglase väärtus 820 ja kajastamata kindlustusmatemaatiliste prognooside kumulatiivne netosumma 50. Ettevõtte rakendas käesolevat standardit esmakordselt aasta tagasi. See suurendas kohustiste netomäära 100 võrra, mida ettevõtte otsustas kajastada viie aasta jooksul (vt paragrahvi 155 punkt b). Piiramine vähendab kohustuse nüüdisväärtuse netomäära 100 võrra, saades tulemuseks 900.

Varem kajastamata kindlustusmatemaatilistest kasumitest ja ülekantavatest summadest 10 % (100/1000) on seotud kohustuse selle osaga, mis elimineeriti piiramise tõttu. Seega on piiramise mõju järgmine:

	Enne piiramist	Piiramisest tulenev kasum	Pärast piiramist
Kohustuse nüüdisväärtuse netosumma	1 000	(100)	900
Plaani varade õiglase väärtus	<u>820</u>	=	<u>820</u>
	180	(100)	80

▼B

	Enne piiramist	Piiramisest tulenev kasum	Pärast piiramist
Kajastamata kindlustusmatemaatilised kasumid	50	(5)	45
Kajastamata ülekantavad summad (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Bilansis kajastatud kohustise netomäär	150	(97)	53

Esitusviis

Saldeerimine

116. Ettevõtte peab saldeerima ühe plaani vara ja teise plaani kohustuse siis ja ainult siis, kui:
- ettevõttel on juriidiline õigus kasutada ühe plaani ülejääki teise plaani võlgade katteks; ja
 - ettevõtte kavatses kohustusi täita netoarvestuses või samaaegselt realiseerida ühe plaani ülejäägi ning täita teise plaani kohustuse.
117. Tasaarvestuse kriteeriumid on samad, mis finantsinstrumente käsitlevad kriteeriumid standardis IAS 32 "Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine".

Pika- ja lühiajaliste elementide eristamine

118. Mõned ettevõtted eristavad käibevara ja lühiajalisi kohustisi põhivarast ja pikaajalistest kohustistest. Käesolev standard ei sätesta, kas ettevõtte peab eristama töösuhte lõppemise järgsetest hüvitistest tulenevate varade ja kohustiste lühi- ja pikaajalisi elemente või mitte.

Töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste finantskomponendid

119. Käesolev standard ei sätesta, kas ettevõtte peab esitama jooksva tööalase teenistuse kulutuse, intressikulu ja eeldatava tulu plaani varadest kasumiaruande ühe tulu- või kulukirje komponendina või mitte.

Avalikustatav informatsioon

▼M10

120. *Ettevõtte peab avalikustama informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata tema kindlaksmääratud hüvitistega plaanide olemust ja perioodi jooksul nendes plaanides toimunud muutuste finantsmõju.*
- 120A. *Ettevõtte peab avalikustama järgmise informatsiooni kindlaksmääratud hüvitistega plaanide kohta:*
- ettevõtte arvestusmeetodid kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite kajastamiseks;*
 - plaani liigi üldkirjeldus;*
 - kindlaksmääratud hüvitiste võla nüüdiseväärtuse alg- ja lõppsaldode võrdlus, vajadusel näidates eraldi perioodi jooksul esinenud mõjud, mis tulenevad igast järgnevalt esitatud komponendist:*
 - jooksva tööalase teenistuse kulutus,*
 - intressikulu,*
 - plaanis osalejate sissemaksed,*
 - kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid,*
 - välisvaluuta kursimuutused plaanidest, mis on kajastatud ettevõtte esitamisvaluutat erinevas valuutas,*
 - makstud hüvitised,*
 - möödunud tööalase teenistuse kulutus,*
 - äriühendused,*
 - piiramised ja*
 - arveldused.*

▼ **M10**

- d) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse analüüs summadena, mis tulenevad täielikult rahastamata plaanidest ja summadena, mis tulenevad täielikult või osaliselt rahastatud plaanidest;
- e) plaani varade õiglase väärtuse alg- ja lõppsaldode võrdlus ja paragrahvi 104A kohaselt varana kajastatud kõikide kompensatsiooni saamise õiguste alg- ja lõppsaldode võrdlus, vajadusel näidates eraldi perioodi jooksul esinenud mõjud, mis tulenevad igast järgnevalt esitatud komponendist:
- i) eeldatav tulu plaani varadelt,
 - ii) kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid,
 - iii) välisvaluuta kursimuutused plaanidest, mis on kajastatud ettevõtte esitamisvaluutat erinevas valuutas,
 - iv) töödandja sissemaksed,
 - v) plaanis osalejate sissemaksed,
 - vi) makstud hüvitised,
 - vii) äriühendused ja
 - viii) arveldused.
- f) punktis c toodud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja punktis e toodud plaani varade õiglase väärtuse võrdlus bilansis kajastatud varade ja kohustiste suhtes, näidates vähemalt järgmised andmed:
- i) bilansis kajastamata kindlustusmatemaatiliste kasumite või kahjumite netosummad (vt paragrahv 92);
 - ii) bilansis kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahv 96);
 - iii) kõik summad, mida ei ole kajastatud varana paragrahvi 58 punktis b sätestatud piirangu tõttu;
 - iv) paragrahvi 104A kohaselt varana kajastatud kompensatsiooni saamise õiguste õiglane väärtus bilansipäeval (koos lühikese kirjeldusega kompensatsiooni saamise õiguse ja sellega seotud kohustuse vahelise seose kohta); ja
 - v) muud bilansis kajastatud summad.
- g) kasumi aruandes kajastatud kulude kogusumma kõikide järgmiste komponentide kohta ja kasumiaruande kirjed, kus need sisalduvad:
- i) jooksva tööalase teenistuse kulutus;
 - ii) intressikulu;
 - iii) eeldatav tulu plaani varadest;
 - iv) eeldatav tulu paragrahvi 104A kohaselt varana kajastatud kompensatsiooni saamise õigustest;
 - v) kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid;
 - vi) möödunud tööalase teenistuse kulutus;
 - vii) mis tahes piiramiste või arvelduste mõju; ja
 - viii) paragrahvi 58 punktis b sätestatud piirangu mõju.
- h) kajastatud tulude ja kulude aruandes kajastatud kogusumma iga järgneva komponendi kohta:
- i) kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid; ja
 - ii) paragrahvi 58 punktis b sätestatud piirangu mõju.
- i) ettevõtete puhul, mis kajastavad kindlustusmatemaatilisi kasumeid ja kahjumeid kajastatud tulude ja kulude aruandes vastavalt paragrahvile 93A, kajastatud tulude ja kulude aruandes kajastatud kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite kumulatiivne summa;
- j) iga plaani varade põhiliigi puhul, mille hulka kuuluvad, kuid mitte ainult, omakapitaliinstrumendid, võlainstrumendid, kinnisvara ja kõik muud varad, iga sellise põhiliigi protsendimäär või summa kõikide plaani varade õiglasest väärtusest;
- k) plaani varade õiglasest väärtuses sisalduvad summad järgneva lõikes:
- i) kõik ettevõtte finantsinstrumentide liigid; ja
 - ii) kogu ettevõtte kasutuses olev kinnisvara või muu vara.
- l) selgitus varadest saadava kogu eeldatava tulu, sh plaani varade põhiliikide mõju määramiseks kasutatud aluse kohta;

▼ **M10**

- m) tegelik tulu plaani varadelt, samuti tegelik tulu paragrahvi 104A kohaselt varana kajastatud kompensatsiooni saamise õigustelt;
- n) bilansipäeval kasutuselolevad peamised kindlustusmatemaatilised prognoosid, vajaduse korral muu hulgas järgmine:
 - i) diskontomäärad;
 - ii) kõikide plaani varade eeldatavad tulumäärad finantsaruannetes esitatud perioodide lõikes;
 - iii) paragrahvi 104A kohaselt kõikide varana kajastatud kompensatsiooni saamise õiguste eeldatavad tulumäärad finantsaruannetes esitatud perioodide lõikes;
 - iv) eeldatavad palgatõusumäärad (ja indekse või muude selliste muutujate muutused, mis on plaani formaalsete või faktiliste tingimustega määratud hüvitiste edaspidise suurendamise aluseks);
 - v) suundumused arstiabi maksumuses; ja
 - vi) muud olulised kasutatud kindlustusmatemaatilised prognoosid.

Ettevõtte peab esitama kõik kindlustusmatemaatilised prognoosid absoluutmäärades (näiteks absoluutsete protsendimääradena) ja mitte üksnes erinevate protsendimäärade või muude muutujate vahena.

- o) prognoositud arstiabi maksumuse ühe protsendipunkti suuruse suurenemise mõju ja ühe protsendipunkti suuruse vähenemise mõju järgnevale:
 - i) jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja töösuhte lõppemise järgse arstiabi perioodilise netomaksumuse intressikulude komponentide kogusumma; ja
 - ii) töösuhte lõppemise järgsete akumulunud hüvitiste kohustus arstiabi maksumuse eest.

Käesolevas avalikustatavas informatsioonis käsitletakse kõiki teisi eeldusi konstantsena. Kõrge inflatsiooniga keskkonnas toimivate plaanide puhul on avalikustatavaks informatsiooniks prognoositud arstiabi maksumuse sellise protsentuaalse suurenemise või vähenemise mõju, mis on võrdväärne ühe protsendipunkti mõjuga madala inflatsiooniga keskkonnas.

- p) jooksva aruandeaasta ja eelmise nelja aruandeaasta summad järgneva osas:
 - i) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdiseväärtus, plaani varade õiglane väärtus ja plaani üle- või puudujääk; ja
 - ii) kogemuspõhised korrigeerimised, mis tulenevad:
 - A. plaani kohustised väljendatuna kas 1) summana või 2) protsendina plaani kohustistest bilansikuupäeval ja
 - B. plaani varad väljendatuna kas 1) summana või 2) protsendina plaani varadest bilansikuupäeval.
- q) töandja parim hinnang, niipea kui seda on võimalik usaldusväärselt kindlaks määrata, pärast bilansipäeva algaval aruandeaastal plaani eeldatavalt tasutavate sissemaksete kohta.

121. Paragrahvi 120A punktis b nõutakse plaani liigi üldkirjeldust. Selline kirjeldus eristab näiteks kindlasummalisel palgal põhinevaid pensioniplaane lõplikul palgal põhinevatest pensioniplaanidest ja töösuhte lõppemise järgsetest arstiabiplaanidest. Plaani kirjeldus peab sisaldama ka mitteformaalset praktikat, millega kaasneb faktiline kohustus, mis sisaldub kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmises vastavalt paragrahvile 52. Üksikasjalikumaid andmeid ei nõuta.

▼ **B**

122. Kui ettevõttel on rohkem kui üks kindlaksmääratud hüvitistega plaan, võib andmed esitada kokkuvõtlikult, iga plaani kohta eraldi või rühmitatuna nii nagu peetakse otstarbekaks. Võib osutada otstarbekaks eristada rühmi näiteks järgmiste kriteeriumide alusel:
- a) plaanide geograafiline asukoht, näiteks kodumaiste ja välismaiste plaanide eristamine; või
 - b) selle alusel, kas plaanid sisaldavad oluliselt erinevaid riske, näiteks eristades kindlasummalisel palgal põhinevaid pensioniplaane lõplikul palgal põhinevatest plaanidest ja töösuhte lõppemise järgsetest arstiabiplaanidest.

Kui ettevõtte avalikustab andmed mitme plaani kohta kokkuvõtlikult, siis tuleb need andmed esitada kaalutud keskmistena või suhteliselt kitsaste vahemikena.

▼B

123. Paragrahvis 30 nõutakse täiendavaid andmeid selliste mitut tööandjat hõlmavate plaanide kohta, mida käsitletakse kindlaksmääratud hüvitistega plaanidena.
124. Kui IAS 24 "Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine" seda nõuab, avalikustab ettevõtte informatsiooni:
- tehingute kohta seotud osapoolte ja töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste plaanide vahel; ning
 - juhtivpersonali liikmete töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste kohta.
125. Kui IAS 37 "Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad" seda nõuab, avalikustab ettevõtte informatsiooni töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste kohustusest tulenevate tingimuslike kohustiste kohta.

MUUD PIKAAJALISED TÖÖVÕTJA HÜVITISED

126. Muud pikaajalised töövõtja hüvitised on näiteks:
- pikaajalised kompenseeritavad puudumised, näiteks pikaajalise töötamise eest antav puhkus või õppejõu puhkus teadustöök;
 - tähtpäevadega seotud hüvitised või muud pikaajalise töötamisega seotud hüvitised;
 - pikaajalised invaliidsushüvitised;
 - kasumiosalus ja boonused, mis kuuluvad maksmisele 12 kuu või pikema aja jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töövõtja asjakohast tööalast teenust osutas; ja
 - edasilükatud kompensatsioonid, mida makstakse 12 kuu või pikema aja jooksul alates selle perioodi lõpust, mil see välja teeniti;
127. Üldjuhul ei kaasne muude pikaajaliste töövõtja hüvitiste mõõtmisega samal määral ebakindlust kui töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste mõõtmisega. Lisaks sellele tekitab muude pikaajaliste töövõtja hüvitiste kasutuselevõtt või nende muutmine harva olulisi möödunud tööalase teenistuse kulutusi. Neil põhjustel nõuab käesolev standard muude pikaajaliste töövõtja hüvitiste arvestamisel lihtsustatud meetodi kasutamist. See meetod erineb töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste arvestamise meetodist järgmiselt:
- kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid kajastatakse kohe ja "koridori" ei kohaldata; ja
 - kõik möödunud tööalase teenistuse kulutused kajastatakse kohe.

Kajastamine ja mõõtmine

128. Muude pikaajaliste töövõtja hüvitiste kohustisena kajastatud summa peab olema järgmiste summade neto kogusumma:
- kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus bilansipäeval (vt paragrahv 64);
 - miinus selliste plaani varade (kui neid on) õiglane väärtus bilansipäeval, millest tulenevad kohustused tuleb täita otseselt (vt paragrahv 102–104).
- Selle kohustise mõõtmisel peab ettevõtte kohaldama paragrahve 49–91, välja arvatud paragrahvid 54 ja 61. Kompensatsiooni saamise õiguse kajastamisel ja mõõtmisel peab ettevõtte kohaldama paragrahvi 104 A.
129. Muude pikaajaliste töövõtja hüvitiste puhul peab ettevõtte kajastama järgmiste summade neto kogusumma kuluna või (vastavalt paragrahvile 58) tuluna, välja arvatud selles ulatuses, milles mõni muu rahvusvaheline raamatupidamisstandard nõuab või lubab arvestada vara soetusmaksumuse hulka:
- jooksva tööalase teenistuse kulutuse (vt paragrahvid 63–91);
 - intressikulu (vt paragrahv 82);
 - eeldatava tulu kõikidest plaani varadest (vt paragrahvid 105–107) ja kõikidest varana kajastatud kompensatsiooni saamise õigustest (vt paragrahv 104 A);
 - kindlustusmatemaatilisi kasumeid ja kahjumeid, mida kõiki tuleb kajastada kohe;
 - möödunud tööalase teenistuse kulutusi, mida kõiki tuleb kajastada kohe; ja
 - mis tahes piiramiste või kohustuste täitmise mõju (vt paragrahvid 109 ja 110).

▼B

130. Muude pikaajaliste töövõtja hüvitiste üks vorm on pikaajalised invaliid-sushüvitised. Kui hüvitise määr sõltub tööalase teenistuse pikkusest, tekib kohustus tööalase teenuse osutamisel. Selle kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse, kui tõenäoline on väljamaksmine ja kui pika aja jooksul välja-maksmine eeldatavalt peab toimuma. Kui hüvitise suurus on kõikidele invaliidistunud töövõtjaile ühesugune, olenemata tööalase teenistuse kestusest, kajastatakse nende hüvitiste eeldatav maksumus siis, kui pikaajalist invaliidisust põhjustav juhtum aset leiab.

Avalikustatav informatsioon

▼M5

131. Kuigi see standard ei nõua pikaajaliste töövõtjate hüvitiste kohta käivaid spetsiifilisi avalikustamisi, võivad avalikustamisi nõuda teised standardid, näiteks kui sellistest hüvitistest tulenev kulu on oluline ja seega oleks avalikustamine nõutud vastavalt standardile IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*. Kui see on nõutud standardi IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine* poolt, avalikustab ettevõtte informatsiooni muude pikaajaliste töövõtjate hüvitiste kohta juhtkonna võtmeisikutele.

▼B

TÖÖSUHTE LÕPETAMISE HÜVITISED

132. Käesolev standard käsitleb töösuhte lõpetamise hüvitisi muudest töövõtja hüvitistest eraldi, kuna sündmus, mis tekitab kohustuse, on töösuhte lõpetamine, mitte töövõtja tööalane teenistus.

Kajastamine

133. Ettevõtte peab kajastama töösuhte lõpetamise hüvitisi kohustisena ja kuluna siis ja ainult siis, kui ettevõtte on selgelt kohustunud:
- lõpetama töösuhte töövõtja või töövõtjate rühmaga enne tavapäraselt pensionilejäämise kuupäeva; või
 - pakkuma töösuhte lõpetamise hüvitisi, et soodustada vabatahtlikku töölt lahkumist.
134. Ettevõtte on selgelt kohustunud töösuhte lõpetama siis ja ainult siis, kui ettevõttel on olemas üksikasjalik formaalne kava töösuhte lõpetamiseks ning kui ettevõttel ei ole reaalselt võimalik sellest taganeda. Üksikasjalik kava peab hõlmama vähemalt järgmist:
- selliste töövõtjate asukoht, funktsioon ja hinnanguline arv, kelle tööalane teenistus kavatsetakse lõpetada;
 - töösuhte lõpetamise hüvitiste suurused iga ametikoha või tegevusala lõikes; ja
 - plaani rakendamise aeg. Rakendamine peab algama võimalikult peatselt ja peab toimuma nii kiiresti, et oluliste muutuste tekkimine plaani ei oleks tõenäoline.
135. Ettevõttel võib olla kohustus teha töövõtjale töösuhte lõpetamisel väljamakseid (või pakkuda muid hüvitisi) vastavalt seadustele, töövõtjate või nende esindajatega sõlmitud lepingutele või muudele kokkulepetele või faktilisele kohustusele, mis põhineb senisel äritegevuse praktikal, või tingituna soovist käituda õiglaselt. Kõnealused maksed on töösuhte lõpetamise hüvitised. Töösuhte lõpetamise hüvitised on enamasti ühekordsed väljamaksed, kuid sisaldavad mõnikord ka:
- pensionihüvitiste või muude töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste suurendusi kas kaudselt töövõtja hüvitiste plaani kaudu või otseselt, ja
 - palka kuni kindlaksmääratud etteteatamisperioodi lõpuni, kui töövõtja ei osuta edaspidi ettevõttele majanduslikku kasu toovaid tööalaseid teenuseid.
136. Mõningaid töövõtja hüvitisi tuleb maksta olenemata põhjusest, miks töövõtja töölt lahku. Selliste hüvitiste maksmine on kindel (eeldades, et teatavad garanteerimist või minimaalset teenistust käsitlevad tingimused on täidetud), kuid nende väljamaksmise aeg ei ole kindel. Kuigi selliseid hüvitisi käsitletakse mõningates riikides töösuhte lõpetamise kompensatsioonidena või lisahüvistena, on pigem tegemist töösuhte lõppemise järgsete hüvitistega, mitte töösuhte lõpetamise hüvitistega, ja ettevõtte arvestab neid töösuhte lõppemise järgsete hüvitistena. Mõned ettevõtted pakuvad töövõtja vabatahtliku töösuhte lõpetamise korral väiksemat hüvitist (sisuliselt töösuhte lõppemise järgset hüvitist), kui ettevõtte algatusel toimuva mitte-vabatahtliku töösuhte lõpetamise korral. Täiendav hüvitis, mida makstakse mitte-vabatahtliku töösuhte lõpetamise korral, on töösuhte lõpetamise hüvitis.
137. Töösuhte lõpetamise hüvitised ei anna ettevõttele tulevast majanduslikku kasu ning neid kajastatakse kohe kuluna.

▼B

138. Töösuhete lõpetamise hüvitiste kajastamisel võib ettevõtte arvesse võtta ka pensionihüvitiste või muude töövõtja hüvitiste piiramisi (vt paragrahv 109).

Mõõtmine

139. Kui töösuhete lõpetamise hüvitiste maksetähtaeg saabub enam kui 12 kuud pärast bilansipäeva, tuleb need diskonteerida kasutades paragrahvis 78 kindlaksmääratud diskontomäära.
140. Kui on tehtud pakkumine eesmärgiga soodustada vabatahtlikku töölt lahkumist, tuleb töösuhete lõpetamise hüvitiste mõõtmise aluseks võtta töövõtjate arv, kes selle pakkumise eeldatavalt vastu võtavad.

Avalikustatav informatsioon

141. Kui selliste töövõtjate arv, kes võtavad vastu pakutavad töösuhete lõpetamise hüvitised, ei ole selge, on tegemist tingimusliku kohustisega. Lähtuvalt standardi IAS 37 "Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad" nõuetest, avalikustab ettevõtte informatsiooni tingimuslike kohustiste kohta, välja arvatud juhul, kui selle tasumine ei ole tõenäoline.

▼M5

142. Nagu nõutud standardis IAS 1, avalikustab ettevõtte kulu olemuse ja summa, kui tegemist on olulise kuluga. Töösuhete lõpetamise hüvitistega võivad kaasnedä kulud, mis tuleb avalikustada, et sellele nõudele vastata.

▼B

143. Juhtudel, mil IAS 24 "Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine" seda nõuab, avalikustab ettevõtte informatsiooni juhtivpersonali liikmetele makstavate töösuhete lõpetamise hüvitiste kohta.

▼M6**▼B****ÜLEMINEKUSÄTTED**

153. Käesolev osa sätestab kindlaksmääratud hüvitistega plaani käsitlemine üleminekuperioodil. Kui ettevõtte käesoleva standardi esmakordselt muude töövõtja hüvitiste suhtes kasutusele võtab, kohaldab ta standardit IAS 8 "Perioodi ► **M5** kasum või kahjum ◀, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites".
154. Käesolev standardi esmasel rakendamisel peab ettevõtte määrama oma kindlaksmääratud hüvitistega plaanide üleminekukohustise sel kuupäeval järgmiselt:
- a) kohustuse nüüdiseväärtus kasutuselevõtu päeval (vt paragrahv 64);
 - b) miinus selliste plaani varade (kui neid on) õiglane väärtus esmase rakendamiskuupäeval, millest tulenevad kohustused tuleb täita otseselt (vt paragrahvid 102–104);
 - c) miinus kõik möödunud tööalase teenistuse kulutused vastavalt paragrahvile 96, mis tuleb kajastada hilisematel aruandeperioodidel.
155. Kui üleminekukohustis on suurem kui kohustis, mis oleks samal kuupäeval kajastatud ettevõtte varasema arvestusmeetodi kohaselt, peab ettevõtte tegema tühistamatu otsuse kajastada seda suurenemist osana oma kindlaksmääratud hüvitiste kohustisest vastavalt paragrahvile 54:
- a) vastavalt standardile IAS 8 "Perioodi ► **M5** kasum või kahjum ◀, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites" kohe või
 - b) kuluna lineaarselt kuni viie aasta jooksul alates standardi esmasest rakendamisest. Kui ettevõtte valib variandi b, peab ta:
 - i) bilansis kajastatud varade mõõtmisel kohaldama paragrahvis 58 punktis b kirjeldatud ülempiiri;
 - ii) avalikustama igal bilansipäeval: 1) kajastamata suurenemise summa ja 2) kõnealusel perioodil kajastatud summa;
 - iii) piirama edaspidiste kindlustusmatemaatiliste kasumite (aga mitte negatiivse möödunud tööalase teenistuse kulutuse) kajastamist järgmiselt: Kui kindlustusmatemaatiline kasum tuleb kajastada vastavalt paragrahvidele 92 ja 93, peab ettevõtte kajastama selle kindlustusmatemaatilise kasumi üksnes selles ulatuses, milles kajastamata kindlustusmatemaatiliste kasumite kumulatiivne netosumma (enne selle kindlustusmatemaatilise kasumi kajastamist) ületab üleminekukohustise kajastamata osa suuruse; ja

▼B

- iv) võtta kõnealune üleminekukohustise kajastamata osa arvesse mis tahes edaspidise kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel kohustuse täitmise või piiramise tulemusel.

Kui üleminekukohustis on väiksem kui kohustis, mis oleks samal kuupäeval kajastatud ettevõtte eelneva arvestusmetoodika kohaselt, peab ettevõtte selle vähendamise kajastama kohe vastavalt paragrahvile 8.

156. Käesoleva standardi esmasel rakendamisel sisaldab arvestusmetoodika muutus kõiki kindlustusmatemaatilisi kasumeid ja kahjumeid, mis tulenevad varasematest perioodidest isegi juhul, kui need kuuluvad paragrahvis 92 sätestatud 10 %-lise "koridori" alla.

Paragrahve 154 ja 156 illustreeriv näide

31. detsembril 1998 on ettevõtte bilansis penisonikohustis 100. Ettevõtte võtab standardi kasutusele 1. jaanuaril 1999, mil standardi kohase kohustuse nüüdisväärtus on 1 300 ja plaani varade õiglase väärtus on 1 000. 1. jaanuaril 1993 suurendas ettevõtte pensione (garanteerimata hüvitiste maksumus: 160; sel kuupäeval garanteerimiseni jäänud aja keskmine pikkus: 10 aastat).

Ülemineku mõju on järgmine:

Kohustuse nüüdisväärtus	1 300
Plaani varade õiglase väärtus	(1000)
Miinus: möödunud tööalase teenistuse kulutus, mis kajastatakse hilisematel perioodidel (160 x 4/10)	(64)
Üleminekukohustis	236
Juba kajastatud kohustis	100
Kohustise suurenemine	136

Ettevõtte võib valida, kas kajastada suuremist summas 136 kohe või viie aasta jooksul. Valikut ei saa muuta.

31. detsembril 1999 on käesoleva standardi kohaselt kohustuse nüüdisväärtus on 1 400 ja plaani varade õiglase väärtus 1 050. Kajastamata kindlustusmatemaatiliste kasumite kumulatiivne netosumma alates standardi kasutuselevõttust on 120. Plaanis osalevate töövõtjate eeldatav keskmine töövõimeline iga oli kaheksa aastat. Ettevõtte rakendab põhimõtet, mille kohaselt kõik kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid kajastatakse kohe, nagu lubatud paragrahviga 93.

Paragrahvi 155 punkti b alapunktis iii sätestatud ülempiiri mõju on järgmine:

Kajastamata kindlustusmatemaatiliste kasumite kumulatiivne netosumma	120
Üleminekukohustiste kajastamata osa(136 x 4/5)	(109)
Maksimaalne kajastatav kasum (paragrahvi 155 punkti b alapunktis iii)	11

JÕUSTUMISKUUPÄEV

157. Käesolevat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1999 või pärast seda algavaid aruandeperioode, välja arvatud paragrahvides 159 ja 159 A sätestatud juhud. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte kohaldab käesolevat standardit pensionihüvitiste suhtes finantsaruannetes, mis hõlmavad enne 1. jaanuari 1999 algavaid aruandeperioode, siis peab ettevõtte avalikustama, et 1993. aastal kasutusele võetud standardi IAS 19 "Pensionihüvitistega seotud kulud" asemel on rakendatud käesolevat standardit.
158. Käesolev standard asendab 1993. aastal kinnitatud standardi IAS 19 "Pensionihüvitistega seotud kulud".
159. Raamatupidamise aastaaruannete (*) suhtes, mis hõlmavad 1. juulil 2001 või pärast seda algavaid aruandeperioode, kehtib järgmine:
- a) plaani varade uuendatud määratlus vastavalt paragrahvile 7 ja sellega seotud pikaajaliste töövõtja hüvitiste fondidesse kuuluvate varade ja nõuetekohaste kindlustuslepingute määratlused; ning

(*) Vastavalt jõustumiskuupäevade täpsemale sõnastusele, mis kinnitati 1998. aastal, viidatakse paragrahvides 159 ja 159 A "raamatupidamise aastaaruannetele". Paragrahvis 157 viidatakse "finantsaruannetele".

▼ **B**

- b) paragrahvides 104 A, 128 ja 129 sätestatud kompensatsioonide kajastamis- ja mõõtmisnõuded ning nendega seotud avalikustatavad andmed ► **M10** paragrahvideks 120A(f)(iv), 120A(g)(iv), 120A(m) ja 120A(n)(iii) ◀.

Varasem kohaldamine on soovitatav. Kui varasem kohaldamine mõjutab finantsaruandeid, siis tuleb see asjaolu avalikustada.

- 159 A. Paragrahvis 58 A nimetatud muudatusi kohaldatakse nende raamatupidamise aastaaruannete ⁽¹⁾ suhtes, mis hõlmavad 31. mail 2001 või pärast seda lõppevaid aruandeperioode. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui varasem rakendamine mõjutab finantsaruandeid, siis tuleb see asjaolu avalikustada.

▼ **M10**

159B. Ettevõtte rakendab paragrahvides 32A, 34–34B, 61 ja 120–121 tehtud parandusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavatele aruandeaastatele. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab käesolevaid parandusi enne 1. jaanuari 2006 algavatele perioodidele, peab ta selle asjaolu avalikustama.

159C. Paragrahvides 93A–93D esitatud õigust võib kasutada 16. detsembril 2004 või hiljem lõppevatele aruandeaastatele. Ettevõtte, mis kasutab seda õigust enne 1. jaanuari 2006 algavatele aruandeaastatele, peab rakendama ka paragrahvides 32A, 34–34B, 61 ja 120–121 toodud parandusi.

160. IAS 8 rakendub, kui ettevõtte muudab oma arvestusmeetodeid, et peegeldada paragrahvides 159–159C nimetatud muutusi. Neid muutuseid tagasiulatavalt rakendades, nagu IAS 8 poolt nõutud, käsitleb ettevõtte neid muutuseid nii, nagu neid oleks rakendatud samal ajal, kui ülejäänud osa sellest standardist, välja arvatud see, et ettevõtte võib avalikustada paragrahvi 120A punktis p nõutud summad, kuna need summad määratakse kindlaks iga aruandeaasta kohta edasiulatavalt alates finantsaruannetes esitatud esimesest aruandeaastast, mil ettevõtte esimest korda rakendab paragrahvis 120A esitatud parandusi.

(1) Vastavalt jõustumiskuupäevade täpsemale sõnastusele, mis kinnitati 1998. aastal, viidatakse paragrahvides 159 ja 159 A "raamatupidamise aastaaruannetele". Paragrahvis 157 viidatakse "finantsaruannetele".

▼ **M10**

LISA F

Teiste standardite parandused

Käesolevas lisas esitatud parandusi rakendatakse 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavatele aruandeaastatele. Kui ettevõtte rakendab standardi IAS 19 parandusi varasemale perioodile, rakenduvad sellele varasemale perioodile ka järgnevalt toodud parandused.

- A1. IAS 1 *Finantsaruannete esitusviis* (muudetud 2003) on muudetud nagu on kirjeldatud allpool.

Paragrahv 96 on muudetud nii, et seda tuleb lugeda järgmiselt:

96. Ettevõtte esitab omakapitali muutuste aruande, mis näitab:

a) ...

d) ...

Ainult neid kirjeid sisaldavat omakapitali muutuste aruannet nimetatakse kajastatud tulude ja kulude aruandeks.

- A2. Standardis IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine* (muudetud 2003) on paragrahv 20 muudetud nii, et seda tuleb lugeda järgmiselt:

20. Järgnevalt mõned näited avalikustatavate tehingute kohta, juhul kui need toimuvad seotud osapoollega:

a) ...

i) ...

Ematettevõtte või tütarettevõtte osalemine kindlaksmääratud hüvitistega plaanis, mille puhul riskid on jagatud kontserni ettevõtete vahel, on seotud osapoolte vaheline tehing (vt IAS 19 paragrahv 34B).

- A3. Standardis IFRS 1 *Esmakordne rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite rakendamine* on paragrahv 20A lisatud järgmiselt.

- 20A. Ettevõtte võib avalikustada paragrahvi 120A punktis p nõutud summad, sest need summad määratakse iga aruandeperioodi kohta edasiulatuvalt alates ülemineku kuupäevast.

▼ **B**

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 20

(ÜMBER KUJUNDATUD 1994)**Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine**

Käesoleva ümberkujundatud rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga asendatakse standard, mille IASC juhatus kinnitas algselt 1982. aasta novembris. See esitatakse muudetud vormingus, mida on rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites kasutatud alates 1991. aastast. Algselt kinnitatud tekstis ei ole tehtud olulisi muudatusi. Muudetud on teatavaid termineid, et need vastaksid IASCI praegustele tavadele.

1999. aasta mais muudeti standardiga IAS 10 (muudetud 1999) "Bilansipäevajärgsed sündmused" paragrahvi 11. Muudetud teksti rakendati nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmasid 1. jaanuaril 2000 või pärast seda alanud aruandeperioode.

2001. aasta jaanuaris muudeti standardiga IAS 41 "Põllumajandus" paragrahvi 2. Muudetud teksti rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2003 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

Standardiga IAS 20 on seotud üks SIC tõlgendus:

— SIC-10: "Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega".

SISUKORD

	Paragrahvid
Rakendusala	182
Mõisted	182
Sihtfinantseerimine	183
Mittemonetaarne sihtfinantseerimine	185
Varade sihtfinantseerimise esitusviis	185

▼B

	Paragrahvid
Kulude sihtfinantseerimise esitusviis	185
Sihtfinantseerimise tagasimakse	185
Valitsusepoolne abi	186
Avalikustatav informatsioon	186
Üleminekusätted	186
Jõustumiskuupäev	186

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

RAKENDUSALA

1. Käesolevat standardit rakendatakse sihtfinantseerimise arvestamisel ja avalikustamisel ja muu valitsusepoolse abi avalikustamisel.
2. Käesolev standard ei käsitle:
 - a) spetsiifilisi probleeme, mis tekivad sihtfinantseerimise arvestamisel muutuvate hindade mõju peegeldavates finantsaruannetes või samalaadses täiendavas informatsioonis;
 - b) valitsusepoolset abi, mida ettevõtte saab kasuna, mis on kasutatav maksustatava tulu kindlaksmääramisel või mis määratakse kindlaks või mida piiratakse tulumaksudkohustuse alusel (nt tulumaksupuhkus, investeeringu maksusoodustused, kiiramortisatsiooni rakendamine ja vähendatud tulumaksumäärad);
 - c) riigile osalusega äriühingute kajastamisel;
 - d) standardiga IAS 41 "Põllumajandus" hõlmatud sihtfinantseerimist.

MÕISTED

3. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Valitsus on valitsus, valitsusasutused ja samalaadsed kohalikud, riiklikud või rahvusvahelised organid.

Valitsusepoolne abi on valitsusepoolne tegevus, mille eesmärk on anda konkreetset majanduslikku abi teatavatele kriteeriumidele vastavale ettevõttele või ettevõtete rühmale. Käesolevas standardis ei hõlma valitsusepoolne abi kaudset abi, mida saadakse üldisi majandustingimusi mõjutavate meetmete kaudu (nt arenevatesse piirkondadesse infrastruktuuri rajamine või konkurentidele äripiirangute seadmine).

Sihtfinantseerimine on valitsusepoolne abi ettevõttele ressursside üleandmise teel vastutasuks selle eest, et ettevõtte on minevikus vastanud teatavatele põhitegevusega seotud tingimustele või teeb seda tulevikus. Sii ei kuulu need valitsusepoolse abi vormid, mille väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta, ja tehingud valitsusasutustega, mida ei ole võimalik eristada ettevõtte tavapärastest äritehingutest. (1)

Varade sihtfinantseerimine on sihtfinantseerimine, mille esmatingimus on, et selle saamise tingimustele vastav ettevõtte peab ostma, ehitama või muul viisil soetama pikaajalist vara. Vara liigi või asukoha või soetamis- või kasutusperioodidega seotud kõrvaltingimuste lisandumine on samuti võimalik.

Kulude sihtfinantseerimine on muu kui vara sihtfinantseerimine.

Tingimuslikult tagastamatud laenud on laenud, mille tagasimaksest laenuandja kohustub loobuma teatavatel kindlatel ettenähtud tingimustel.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara omavahel mitteseotud teadliku ja huvitatud ostja ning teadliku ja huvitatud müüja vahel.
4. Valitsusepoolne abi võib esineda mitmesugustes vormides, mis erinevad nii abi laadi kui ka sellega tavaliselt kaasnevate tingimuste poolest. Abi eesmärk võib olla ettevõtte kannustamine sellise tegevuse alustamiseks, mida see ei oleks ette võtnud, kui abi ei oleks antud.
5. Valitsusepoolse abi saamine võib finantsaruannete koostamisel olla oluline kahel põhjusel. Esiteks, kui ressursid on üle antud, peab nende arvestamiseks leidma sobiva arvestusmeetodi. Teiseks on soovitatav näidata, mil määral ettevõtte on aruandeperioodil sellisest abist kasu saanud. See hõlbustab ettevõtte finantsaruannete võrdlemist eelmiste perioodide finantsaruannetega ja teiste ettevõtete finantsaruannetega.

(1) Vt ka SIC-10: "Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega".

▼B

6. Sihtfinantseerimist nimetatakse tihti ka abirahaks, majandusabiks või toetusrahaks.

SIHTFINANTSEERIMINE

7. Sihtfinantseerimist, sealhulgas mittemonetaarsest sihtfinantseerimist õiglasest väärtusest, ei kajastata enne, kui on piisavalt kindel, et:
- ettevõtte vastab sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele; ja
 - sihtfinantseerimine leiab aset.
8. Sihtfinantseerimist ei kajastata enne, kui on piisavalt kindel, et ettevõtte vastab sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele ja sihtfinantseerimine leiab aset. Sihtfinantseerimise toimumine ei ole iseenesest piisav tõend, et sellega kaasnevad tingimused on täidetud või saavad täidetud.
9. Sihtfinantseerimise viis ei ole selle arvestusmeetodi valimisel oluline. Seega arvestatakse abi ühtmoodi, olenemata sellest, kas see saadakse rahas või vähendatakse selle abil ettevõtte kohustist valitsusasutuse ees.
10. Valitsusepoolset tingimuslikult tagastamatut laenu käsitletakse sihtfinantseerimisena, kui on piisavalt kindel, et ettevõtte täidab laenu kustutamise tingimused.
11. Kui sihtfinantseerimine on kajastatud, käsitletakse iga sellega seotud tingimuslikku kohustist või tingimuslikku varaobjekti vastavalt standardile IAS 37 "Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslik vara".
12. Sihtfinantseerimist kajastatakse süstemaatiliselt tuluna nendel perioodidel, mis on vajalikud tulu sidumiseks kulutustega, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on ette nähtud. Sihtfinantseerimist ei kajastata otse omakapitalis.
13. Sihtfinantseerimise raamatupidamislikus käsitluses on levinud kaks lähenemisviisi: kapitalipõhine lähenemine, mille kohaselt abi kajastatakse otse omakapitalis, ja tulupõhine lähenemine, mille kohaselt kajastatakse seda tuluna ühe või mitme perioodi jooksul.
14. Kapitalipõhise lähenemisviisi pooldajad väidavad järgmist:
- sihtfinantseerimine on rahastamisvahend ja sellena tuleb seda bilansis käsitleda, mitte aga kasumiaruandes nende kuluobjektide tasaarvestuseks, mida sellega on rahastatud. Et tagasimakset ei eeldata, peab sihtfinantseerimist kajastama otse omakapitalis; ja
 - sihtfinantseerimise kajastamine kasumiaruandes ei ole asjakohane, sest seda ei teenita, vaid see kujutab endast valitsuse poolt seatud stiimulit ilma vastavate kulutusteta.
15. Tulupõhise lähenemisviisi pooldajad väidavad järgmist
- et sihtfinantseerimist saadakse muust allikast kui omanikelt, siis ei kajastata seda otse omakapitalis, vaid tuluna vastavate perioodide jooksul;
 - sihtfinantseerimine on harva tasuta. Ettevõtte saab selle vastutasuks temale pandud tingimuste ja kohustuste täitmise eest. Seega kajastatakse sihtfinantseerimist tuluna ja viiakse vastavusse nende kulutustega, mille katmiseks abi on ette nähtud; ja
 - et tulumaksuga ja muude maksudega maksustatakse tulu, siis on loogiline käsitleda kasumiaruandes ka sihtfinantseerimist, mis on riigi fiskaalpoliitika osa.
16. Tulupõhise lähenemisviisi puhul on peamine see, et sihtfinantseerimist kajastatakse tuluna süstemaatiliselt ja ratsionaalselt perioodidel, mis on vajalikud nende tulude sidumiseks vastavate kulutustega. Sihtfinantseerimise kajastamine tuluna, tuginedes laekumistele, ei vasta tekkepõhisele arvestuspõhimõttele (vt IAS 1 "Finantsaruannete esitamine") ja seda võib kasutada ainult siis, kui ei ole mingit alust toetusraha jaotamiseks muudele perioodidele kui sellele, millal see saadi.
17. Tavaliselt on perioode, mil ettevõtte kajastab sihtfinantseerimisega seotud kulutusi või kulusid, lihtne kindlaks määrata ja seega kajastatakse konkreetsete kuludega seotud toetusraha tuluna vastavate kuludega samal perioodil. Samuti kajastatakse amortiseeritavate varaobjektide sihtfinantseerimist tuluna nendel perioodidel ja samas proportsioonis, mil neid varaobjekte amortiseeritakse.
18. Mitteamortiseeritavate varaobjektide sihtfinantseerimine võib samuti eeldada teatavate kohustuste täitmist ja siis tuleb sihtfinantseerimist kajastada nende perioodide tuluna, millal kohustuste täitmiseks vajalikud kulutused tekivad. Näiteks võib maa annetamise tingimus olla sellele ehitatav ehitis ja seetõttu võib olla asjakohane kajastada seda tuluna ehitise kasutusea jooksul.

▼B

19. Abi on tihti osa mingist finants- või fiskaalabi paketist, millega on seotud palju tingimusi. Sellistel juhtudel tuleb hoolikalt täpsustada selliste kulutuste ja kulude tekkimisega seotud tingimused, mis määravad kindlaks toetusraha teenimise perioodid. Mõnikord võib olla sobiv jaotada osa sihtfinantseerimisest ühtedel ja osa teistel alustel.

▼M5

20. Valitsusepoolne abi, mida saadakse juba toimunud kulude kompenseerimise või ettevõttele kohese finantstoetuse andmise eesmärgil, ilma vastavate tulevaste kulutusteta, kajastatakse selle perioodi tuluna, mil ta muutub kättesaadavaks.
21. Mõnes olukorras võib valitsusepoolse abi eesmärgiks olla anda ettevõttele kohest finantstoetust, mitte olla stiimuliks spetsiifiliste kulutuste tegemisel. Selline abi võib olla piiritletud konkreetse ettevõttega ja võib olla mitte kättesaadav kõigile kasusaajatele. Need olukorrad võivad tingida valitsusepoolse abi kajastamist tuluna perioodil, mil ettevõtte kvalifitseerub seda saama, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõjude selge mõistmine.
22. Ettevõtte võib saada valitsusepoolset abi eelnenud perioodil toimunud kulude kompensatsiooniks. Selline abi kajastatakse selle perioodi tuluna, mil ta muutub kättesaadavaks, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõju selge mõistmine.

▼B*Mittemonetaarne sihtfinantseerimine*

23. Sihtfinantseerimine võib toimuda mittemonetaarse varaobjekti (nt maa või muud ressursid) üleandmisena ettevõttele. Sellistel juhtudel on tavaks kindlaks määrata selle mittemonetaarse varaobjekti väärtus ja arvestada selles õiglasel väärtuses nii toetusraha kui ka varaobjekti. Alternatiivse võimalusena kajastatakse mõnikord nii varaobjekti kui ka toetusraha nimiväärtuses.

Varade sihtfinantseerimise esitusviis

24. Varade sihtfinantseerimine, sealhulgas mittemonetaarne sihtfinantseerimine õiglasel väärtuses, kajastatakse bilansis kas edasilükkunud tuluna või soetusmaksumuses, millest on maha arvatud sihtfinantseerimise summa.
25. Varade sihtfinantseerimise (või sihtfinantseerimise vastava osa) kajastamisel finantsaruannetes on aktsepteeritavad kaks meetodit.
26. Esimese meetodi rakendamisel kajastatakse sihtfinantseerimine edasilükkunud tuluna, mis seejärel näidatakse süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel tuluna varaobjekti kasuliku eluea jooksul.
27. Teise meetodi rakendamisel lahutatakse toetusraha varaobjekti maksumusest, mille tulemusena saadakse varaobjekti bilansiline maksumus. Toetusraha kajastatakse tuluna amortiseeritava varaobjekti eluea jooksul vähenevate amortisatsioonisummade kaudu.
28. Vara ostmine ja sellega seotud sihtfinantseerimise saamine võib põhjustada ettevõtte rahavoogudes olulisi muutusi. Seetõttu ja varasse tehtud brutoinvesteeringute avaldamiseks avalikustatakse need rahavoogudes toimunud muutused tihti eraldi kirjetena, olenemata sellest, kas toetusraha lahutatakse bilansis sellega seotud varaobjekti maksumusest või mitte.

Kulude sihtfinantseerimise esitusviis

29. Kulude sihtfinantseerimine esitatakse kasumiaruandes kas eraldi või üldpealkirja, nagu näiteks "Muu tulu", all; teise võimalusena lahutatakse see vastavatest kuludest.
30. Esimese meetodi pooldajad väidavad, et tulu ja kulu saldeerimine ei ole asjakohane ja toetusraha eraldamine kuludest lihtsustab võrdlust teiste, sihtfinantseerimisest mõjutamata kuludega. Teise meetodi pooldajad väidavad, et neid kulusid ei oleks võib-olla ilma sihtfinantseerimiseta üldse tehtud ning kulude esitamine ilma toetusraha saldeerimiseta võib seega olla eksitav.
31. Mõlemat meetodit peetakse kulude sihtfinantseerimise puhul vastuvõetavaks. Finantsaruannete paremaks mõistmiseks võib olla vajalik sihtfinantseerimise avalikustamine. Tavaliselt on asjakohane avalikustada sihtfinantseerimise mõju kõigile avalikustamisele kuuluvatele tulu- ja kulukirjetele.

Sihtfinantseerimise tagasimakse

32. Sihtfinantseerimist, mis kuulub tagasimaksmisele, arvestatakse raamatupidamisliku hinnangu muutmisena (vt IAS 8 "Perioodi ► **M5** kasum või kahjum ◀, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites"). Kulude sihtfinantseerimise tagasimakset rakendatakse kõigepealt edasilükkunud amortiseerimata tulu suhtes. Määral, mil tagasimakse ületab sellist edasilükkunud tulu, või kui edasilükkunud tulu puudub, kajastatakse tagasimakse viivitamatult kuluna. Varade sihtfinantseerimise tagasimakset kajastatakse,

▼**B**

suurendades vara bilansilist maksumust või vähendades edasilükkunud tulu saldot tagasimakstava summa ulatuses. Täiendavat kumulatiivset amortisatsiooni, mida oleks seni sihtfinantseerimise puudumisel kajastatud kuluna, tuleb viivitamatult kajastada kuluna.

33. Varade sihtfinantseerimise tagasimakse tinginud asjaolud võivad nõuda vara uue bilansilise maksumuse võimaliku väärtuse languse kindlaksmääramist.

VALITSUSEPOOLNE ABI

34. Paragrahvis 3 esitatud sihtfinantseerimise mõistest on välja jäetud valitsusepoolse abi teatavad vormid, mille väärtust ei ole võimalik põhjendatult hinnata, ja tehingud valitsusasutustega, mida ei ole võimalik eristada ettevõtte tavapärastest äritehingutest.
35. Abi, mida ei ole võimalik põhjendatult hinnata, on näiteks tasuta tehniline või turustusalane nõustamine ja garantiide andmine. Tehing valitsusasutusega, mida ei ole võimalik eristada ettevõtte tavapärastest äritehingutest, on näiteks riigihankega seotud tehing, mille tulemus on osa ettevõtte müügitugevusest. Kasu olemasolu võib küll olla vaieldamatu, kuid tavapärase äritegevuse ja valitsusepoolse abi eristamine oleks meelevaldne.
36. Kasu tähtsus võib ülaltoodud näidetes olla nii oluline, et finantsaruannete eksitavuse vältimiseks on vaja avalikustada abi laad, määr ja kestus.
37. Nullintressimääraga või madala intressimääraga laenu on üks valitsusepoolse abi vorme, kuid saadud kasu määratlemiseks intresse ei lahutata.
38. Käesolevas standardis ei loeta valitsusepoolseks abiks infrastruktuuride arendamist üldise transpordi- ja sidevõrgu parandamise teel ning pakkudes selliseid paremaid teenuseid nagu niisutus- või veevõrgustikku, mis on püsivalt kasutuses kogu kohaliku elanikkonna heaks.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

39. Avalikustada tuleb järgmine informatsioon:
- a) sihtfinantseerimise arvestusmeetod, kaasa arvatud finantsaruannetes esitamise meetodid;
 - b) finantsaruannetes kajastatud sihtfinantseerimise laad ja ulatus ning muud valitsusepoolse abi vormid, millest ettevõtte on otseselt kasu saanud; ja
 - c) kajastatud valitsusepoolse abiga seotud täitmata tingimused ja muud võimalikud sündmused.

ÜLEMINEKUSÄTTED

40. Käesolevat standardit esimest korda rakendav ettevõtte peab:
- a) võimaluse korral täitma avalikustamistingimused; ja
 - b) kas
 - i) korrigeerima oma finantsaruandeid vastavalt arvestusmeetodite muutusele standardi IAS 8 "Perioodi ► **M5** kasum või kahjum ◀, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites" kohaselt; või
 - ii) rakendama käesoleva standardi arvestussätteid ainult sellise abi või abi osade suhtes, mis muutuvad saadaolevateks või kuuluvad tagasimaksmisele pärast käesoleva standardi jõustumiskuupäeva.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

41. Käesolevat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1984 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

▼**M5***RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 21***Valuutakursside muutuste mõjud**

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1-2
Rakendusala	3-7
Mõisted	8-16
Mõistete täpsustamine	9-16
Arvestusvaluuta	9-14
Netoinvesteering välismaisesse majandusüksusesse	15

▼ **M5**

Monetaarsed varad ja kohustused	16
Ülevaade käesoleva standardi poolt nõutud lähenemisest	17-19
Välisvaluutatehingute kajastamine arvestusvaluutas	20-37
Esmane kajastamine	20-22
Kajastamine järgmistel bilansipäevadel	23-26
Valuutakursi vahede kajastamine	27-34
Arvestusvaluuta muutus	35-37
Arvestusvaluutast erineva esitusvaluuta kasutamine	38-49
Ümberarvestus esitusvaluutasse	38-43
Välismaise äriüksuse ümberarvestamine	44-47
Välismaise äriüksuse võõrandamine	48-49
Kõikide valuutakursi vahede maksumõju	50
Avalikustatav informatsioon	51-57
Jõustumiskuupäev ja üleminek	58-60
Teiste teadaannete tagasivõtmine	61-62

See muudetud standard asendab IAS 21 (muudetud 1993) *Valuutakursside muutuste mõjud* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Majandusüksus võib olla seotud välistegevusega kahel viisil. Ta võib teostada välisvaluutatehinguid või omada välismaiseid äriüksusi. Lisaks võib majandusüksus esitada enda finantsaruanded välisvaluutas. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada alused majandusüksuse välisvaluutatehingute ja välismaiste äriüksuste kajastamiseks finantsaruannetes ning finantsaruannete ümberarvestamiseks esitusvaluuta sse.
2. Põhiküsimusteks on valuutakursside kasutamine ja valuutakursside muutuste mõjude kajastamine finantsaruannetes.

RAKENDUSALA

3. ***Käesolevat standardit rakendatakse (*):***
 - a) ***välisvaluutatehingute ja saldode arvestamisel, välja arvatud nende tuletistehingute ja –saldode suhtes, mis kuuluvad standardi IAS 39 Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine rakendusalas.***
Kajastamine ja mõõtmised
 - b) ***nende välismaiste äriüksuste majandustulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisel, mis on kaasatud majandusüksuse finantsaruannetesse kas konsolideerimise teel, proportsionaalse konsolideerimise teel või kapitaliosaluse meetodil;***
ja
 - c) ***majandusüksuse majandustulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisel esitusvaluuta sse.***
4. Standard IAS 39 kehtib paljude välisvaluuta tuletisinstrumentide suhtes ning sellest tulenevalt arvatakse need käesoleva standardi rakendusala väljast. Samas kuuluvad käesoleva standardi rakendusala need välisvaluuta tuletisinstrumendid, mida standardi IAS 39 rakendusala ei hõlma (nt mõned välisvaluuta tuletisinstrumendid, mis sisalduvad teistes lepingutes). Lisaks rakendab majandusüksus käesolevat standardit tuletisinstrumentidega seotud summade ümberarvestamisel arvestusvaluutast esitusvaluutasse.
5. Standardit ei kohaldata välisvaluuta riskimaandamisinstrumentide arvestamisel, kaasa arvatud välismaisesse majandusüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamisinstrumentide arvestamisel. Riskimaandamisinstrumentide arvestamisel rakendatakse standardit IAS 39.
6. Käesolevat standardit rakendatakse majandusüksuse finantsaruannete esitamisel välisvaluutas ning sellega kehtestatakse nõudid finantsaruannete kirjeldamiseks vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele. Käesolev standard määratleb avalikustatava informatsiooni nende finantsandmete välisvaluutasse ümberarvestamisel, mis nimetatud nõuetele ei vasta.

(*) Vt samuti SIC-7: Euro kasutuselevõtt.

▼ M5

7. Käesolevat standardit ei rakendata nende rahavoogude esitamisel rahavoogude aruandes, mis tekivad välisvaluutatehingutest või välismaiste äriüksuste rahavoogude ümberarvestamisel (vt standard IAS 7 *Rahavoogude aruanded*).

MÕISTED

8. *Selles standardis on kasutatud järgnevad mõisteid allpool täpsustatud tähendustega:*

Sulgemiskurs on hetke vahetuskurs (spot-kurs) bilansipäeval.

Valuutakursi vahe on erinevus, mis tekib teatud ühikute ühest valuutast teise valuutasse ümberarvestamisel erinevaid valuutakursse kasutades.

Valuutakurs on kahe valuuta teineteise vastu vahetamise kurs.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja omavahel mitteseotud poolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustust.

Välisvaluuta on valuuta, mis ei ole majandusüksuse arvestusvaluuta.

Välismaine äriüksus on aruandva majandusüksuse tütarettevõtte, sidusettevõtte, ühissettevõtmine või filiaal, mille tegevus baseerub või mille tegevust viiakse läbi riigis või valuutas, mis ei ole aruandva majandusüksuse asukohariik ega -valuuta.

Arvestusvaluuta on majandusüksuse esmase majanduskeskkonna valuuta.

Kontsern on emavettevõtte ja selle kõik tütarvõtted.

Monetaarsed varad ja kohustused on olemasolevad valuutaühikud ja vara ning kohustused, mis saadakse või mis kuuluvad maksmisele fikseeritud või kindlaksmääratavates valuutaühikutes.

Netoinvesteering välismaisesse majandusüksusesse on aruandva majandusüksuse osalus antud äriüksuse netovarades.

Esitusvaluuta on valuuta, milles finantsaruanded esitatakse.

Hetke vahetuskurs (spot-kurs) on kohesel väljastamisel kehtiv vahetuskurs.

*Mõistete täpsustamine**Arvestusvaluuta*

9. Majandusüksuse esmane majanduskeskkond on üldjuhul keskkond, milles majandusüksus raha teenib ja kasutab. Arvestusvaluuta määramisel võtab majandusüksus arvesse järgmisi tegureid:
- a) valuutat:
 - i) mis kõige enam mõjutab kaupade ja teenuste müügihindasid (sageli on see valuuta, milles kaupade ja teenuste müügihinnad fikseeritakse ja arveldatakse);
 - ja
 - ii) mis on selle asukohariigi valuuta, mille konkurentsitingimused ja õigustik määravad peaaesjalikult majandusüksuse kaupade ja teenuste müügihinnad.
 - b) valuutat, mis kõige enam mõjutab toodete või teenustega seotud tööjõu- ja materjalikulutusi ja teisi kulutusi (milleks on sageli valuuta, milles taolised kulutused fikseeritakse ja arveldatakse).
10. Järgnevad tegurid võivad samuti anda informatsiooni majandusüksuse arvestusvaluuta kohta:
- a) valuuta, milles finantseerimistegevusest (nt võla- ja omakapitaliinstrumentide emitteerimisest) saadavad rahalised vahendid teenitakse.
 - b) valuuta, milles põhitegevusest tulenevad laekumised kajastatakse.
11. Järgnevaid lisategureid arvestatakse välismaise äriüksuse arvestusvaluuta määramisel ning määramaks seda, kas selle funktsionaalne valuuta ühtib aruandva majandusüksuse omaga (käesolevas kontekstis on aruandvaks majandusüksuseks majandusüksus, mille välismaine äriüksus on selle tütarvõtteks, filiaaliks, sidusettevõtteks või ühissettevtmiseks):
- a) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevus toimub pigem aruandva majandusüksuse tegevuse laiendusena kui sellest olulisel määral autonoomselt. Esimesel puhul võib näitena tuua olukorra, kus välismaine äriüksus ainult müüb aruandvalt majandusüksuselt imporditud kaupu ning edastab sellele tasu. Viimase näiteks võib tuua olukorra, kus äriüksus akumuleerib raha ja teisi monetaarseid varasid ja kohustusi, tekitab kulusid, genereerib tulu ja võtab laenu põhiliselt kohalikus valuutas;

▼ **M5**

- b) asjaolu, kas aruandva majandusüksusega toimuvad tehingud moodustavad väikese või suure osa välismaise äriüksuse tegevusest;
 - c) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevusega seotud rahavood mõjutavad otseselt aruandva majandusüksuse rahavoogusid ning on kergesti kättesaadavad üksusele ülekandmiseks;
 - d) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevusest tulenevad rahavood on piisavad olemasolevate ja eeldatavate võlakohustuste täitmiseks ilma aruandva majandusüksuse poolt antavate rahaliste vahenditeta.
12. Kui ülaltoodud näitajad on segatud ning arvestusvaluutat ei saa üheselt määrata, kasutab juhtkond oma hinnangut sellise funktsionaalse valuuta määramiseks, mis esindab kõige täpsemalt aluseks olevate tehingute, sündmuste ja tingimuste majanduslikke mõjusid. Osana sellest lähenemisest käsitleb juhtkond eelkõige paragrahvis 9 toodud peamisi näitajaid, enne kui asub käsitlema paragrahvides 10 ja 11 toodud näitajaid, mille eesmärgiks on anda lisainformatsiooni majandusüksuse arvestusvaluuta määramiseks.
 13. Majandusüksuse arvestusvaluuta kajastab sellel põhinevaid tehinguid, sündmusi ja tingimusi, mis on sellega seotud. Sellest tulenevalt arvestusvaluutat ei muudeta, kui ta on kindlaksmääratud, välja arvatud juhul, kui toimub muutus sellel põhinevates tehingutes, sündmustes ja tingimustes.
 14. Kui arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, korrigeeritakse majandusüksuse finantsaruanded kooskõlas standardiga IAS 29 *Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades*. Majandusüksus ei saa vältida aruandluse korrigeerimist vastavalt standardile IAS 29, võttes enda arvestusvaluutaks valuuta, mis ei vasta käesoleva standardi kohaselt määratud funktsionaalsele valuutale (nagu näiteks emaeettevõtte funktsionaalse valuuta).

Netoinvesteering välismaisesse majandusüksusesse

15. Majandusüksusel võib olla monetaarne vara või kohustus, mis kuulub tasumisele välismaisele äriüksusele või selle poolt. Vara või kohustus, mille realiseerimist ei ole kavandatud ega lähitulevikus ette näha, on oma olemuselt osaks majandusüksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse ning seda arvestatakse vastavalt paragrahvidele 32 ja 33. Taolised monetaarsed varad ja kohustused võivad hõlmata pikaajalisi nõudeid või laene. Need ei hõlma ostjate tasumata nõudeid ja võlgasid tarnijatele.

▼ **M13**

- 15A. Ettevõtte, kellel on rahaline nõue või võlg lõikes 15 kirjeldatud välismaise ettevõtte suhtes, võib olla kontserni mis tahes tütaretevõtte. Näiteks on ettevõttel kaks tütaretevõtet – A ja B. Tütaretevõtte B on välismaine ettevõtte. Tütaretevõtte A annab tütaretevõttele B laenu. Kui laenu tasumist ei ole kavandatud ning seda ei ole tulevikus tõenäoliselt ette näha, oleks tütaretevõtte A laenu nõue tütaretevõtte B vastu osa ettevõtte netoinvesteeringust tütaretevõttesse B. See kehtib ka juhul, kui tütaretevõtte A on ise välismaine äriüksus.

▼ **M5**

Monetaarsed varad ja kohustused

16. Monetaarse vara ja kohustuse peamiseks tunnuseks on õigus saada (või kohustus üle anda) fikseeritud või kindlaksmääratav hulk valuutaühikuid. Näiteks: rahas makstavad pensionid ja muud töövõtja hüvitised; rahaliselt arveldatavad eraldised; ja rahalised dividendid, mida kajastatakse kohustustena. Sarnaselt eelnevale on monetaarseks varaks või kohustuseks leping, millega saadakse (või antakse üle) muutuv osa majandusüksuse omakapitaaliinstrumentidest või muutuv osa varadest, mille puhul saadav (või üleantav) õiglane väärtus võrdub fikseeritud või kindlaksmääratava hulga valuutaühikutega. Vastupidiselt eelnevale, on mittemonetaarse vara ja kohustuse peamiseks tunnuseks puuduv õigus saada (või kohustus üle anda) fikseeritud või kindlaksmääratav hulk valuutaühikuid. Näiteks: kaupade ja teenuste eest ette makstud summad (nt ette makstud rent); firmaväärtus; immateriaalne vara; varud; materiaalne põhivara; ja eraldised, mis arveldatakse mittemonetaarse vara üleandmisel.

ÜLEVAADE KÄESOLEVA STANDARDI POOLT NÕUTUD LÄHENEMISEST

17. Finantsaruannete koostamisel määrab iga majandusüksus – kas autonoomne üksus, välismaiste äriüksustega majandusüksus (nagu näiteks emaeettevõtte) või välismaine äriüksus (nagu näiteks tütaretevõtte või filiaal) – enda arvestusvaluuta vastavalt paragrahvidele 9–14. Majandusüksus arvestab välisvaluutas olevad varad ja kohustused ümber funktsionaalsesse valuutasse ning esitab taolise ümberarvestamise mõju vastavalt paragrahvidele 20–37 ja 50.

▼ M5

18. Paljud aruandvad majandusüksused koosnevad mitmetest eraldiseisvatest majandusüksustest (nt kontserni moodustab emaettevõtte ja üks või mitu tütarettevõtet). Erinevatel majandusüksustel, kas kontserni liikmetel või teistel, võivad olla investeeringud sidusettevõtetes või ühissetevõtmistes. Lisaks sellele võivad neil olla filiaalid. Aruandva majandusüksuse iga eraldiseisva majandusüksuse majandustulemused ja finantsseisund tuleb arvestada ümber valuutasse, milles aruandev majandusüksus enda finantsaruanded esitab. Käesolev standard lubab aruandval majandusüksusel kasutada esitusvaluutana mistahes valuutat (valuutasid). Aruandva majandusüksuse iga eraldiseisva majandusüksuse puhul, mille arvestusvaluuta erineb esitusvaluutast, arvestatakse majandustulemused ja finantsseisund ümber vastavalt paragrahvidele 38–50.
19. Käesolev standard lubab samuti finantsaruandeid koostaval autonoomsel üksusel või eraldiseisvaid finantsaruandeid koostaval majandusüksusel esitada enda finantsaruanded mistahes valuutas (või valuutades), vastavalt standardile IAS 27 *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*. Kui majandusüksuse esitusvaluuta erineb selle arvestusvaluutast, arvestatakse selle finantsulemused ja majandusseisund samuti ümber vastavalt paragrahvidele 38-50.

VÄLISVALUUTATEHINGUTE KAJASTAMINE ARVESTUSVALUUTAS

Esmane kajastamine

20. Välisvaluutatehing on tehing, mis on fikseeritud või nõuab tasumist välisvaluutas, sealhulgas tehingud, mis tulenevad sellest, kui majandusüksus kas:
- ostab või müüb kaupu või teenuseid, mille hind on fikseeritud välisvaluutas;
 - võtab või annab laenu, kui tasumisele kuuluvad või saadavad summad on fikseeritud välisvaluutas;
- või
- muul viisil omandab või võõrandab varasid või võtab või arveldab kohustusi, mis on fikseeritud välisvaluutas.
21. ***Välisvaluutatehingu esmasel kajastamisel arvestusvaluutas arvestatakse välisvaluuta summa ümber funktsionaalseks valuutaks, kasutades funktsionaalse valuuta ja välisvaluuta vahelist hetke vahetuskurssi (spotkurssi) tehingu kuupäeval.***
22. Tehingukuupäevaks on kuupäev, mil tehingut saab esmakordselt kajastada vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele. Praktilistel põhjustel kasutatakse tihti kurssi, mis on ligikaudu sama tehingukuupäeva tegeliku kursiga; näiteks võib kõigi antud perioodi jooksul samas valuutas teostatud tehingute suhtes kasutada nädala või kuu keskmist kurssi. Samas juhul, kui valuutakursid oluliselt kõiguvad, ei ole perioodi keskmise kursi kasutamine kohane.

Kajastamine järgmistel bilansipäevadel

23. ***Igal bilansipäeval:***
- välisvaluutas fikseeritud monetaarsed varad ja kohustused arvestatakse ümber, kasutades sulgemiskurssi;***
 - välisvaluutas fikseeritud mittemonetaarsed varad ja kohustused, mida kajastatakse algses maksumuses, arvestatakse ümber kasutades tehingukuupäeval kehtinud kurssi;***
- ja***
- välisvaluutas ja õiglases väärtuses kajastatud mittemonetaarsed varad ja kohustused arvestatakse ümber kasutades õiglase väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakurssi.***
24. Objekti bilansiline maksumus määratakse kindlaks kooskõlas teiste asjakohaste standarditega. Näiteks materiaalsel põhivara võib kajastada õiglases väärtuses või soetusmaksumuses kooskõlas standardiga IAS 16 *Materiaalne põhivara*. Olenemata sellest, kas bilansiline maksumus määratakse õiglase väärtuse või soetusmaksumuse alusel tuleb kooskõlas käesoleva standardiga välisvaluutas olev summa arvestada ümber arvestusvaluutasse.
25. Osade varade ja kohustuste puhul määratakse bilansiline maksumus kahe või enama summa võrdlusena. Vastavalt standardile IAS 2 *Varudon* näiteks varude bilansiliseks maksumuseks kas maksumus või neto reaalseerimisväärtus, olenevalt sellest, kumb on madalam. Samaselt sellele, on standardi IAS 36 *Varade väärtuse languskohaselt* vara bilansiline maksumus, mille osas puuduvad andmed võimaliku väärtuse languse kohta, madalaim kahest, selle bilansilisest maksumusest enne varade vää-

▼ **M5**

tuse langusest tuleneva võimaliku kahjumi arvestamist ja kaetavast väärtusest. Juhul kui taoline vara on mittemonetaarne ja seda kajastatakse välisvaluutas, määratakse bilansiline maksumus, võrreldes:

- a) maksumust või bilansilist maksumust, vastavalt olukorrale, arvestatuna ümber summa määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi (st tehingu toimumise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi, juhul kui vara või kohustus kajastatakse lähtuvalt soetusmaksumusest);
- ja
- b) neto realiseerimisväärtust või kaetavat väärtust, vastavalt olukorrale, arvestatuna ümber väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi (nt bilansipäeva sulgemiskursi järgi).

Nimetatud võrdluse tagajärjel võidakse varade väärtuse langusest tuleneva kahju kajastada arvestusvaluutas, kuid mitte välisvaluutas, või vastupidi.

26. Kui eksisteerib mitu erinevat valuutakurssi, kasutatakse kurssi, millega tehingus või saldost kajastuvad tulevased rahavood oleksid realiseeritud, juhul kui need rahavood oleksid mõõtmiskuupäeval tekkinud. Kui kahe valuuta asendatavus ajutiselt puudub, kasutatakse esimest võimalikku kurssi, millega vahetused võiksid toimuda.

Valuutakursi vahede kajastamine

27. Nagu viidatud paragrahvis 3, kohaldatakse välisvaluuta riskimaandamisinstrumentide arvestamisel standardit IAS 39. Erinevalt käesolevas standardis nõutud valuutakursi vahede käsitlusest, nõuatakse riskimaandamisinstrumentide arvestamisel, et majandusüksus arvestaks teava valuutakursi vahega. Näiteks standard IAS 39 nõuab, et riskimaandamisinstrumentide loetavate monetaarsete varade ja kohustuste valuutakursi vahed kajastatakse esialgselt omakapitalis, kehtiva riskimaandamise ulatuses.
28. ***Valuutakursi vahed, mis tulenevad monetaarsete varade või kohustuste realiseerimisest või nende ümberarvestamisest kursside alusel, mis erinevad kurssidest, mida kasutati nende esialgsel kajastamisel eelmistes finantsaruannetes või viimaste koostamise ajal, kajastatakse nende tekkimise perioodi kasumis või kahjumis, välja arvatud paragrahvis 32 kirjeldatud juhul.***
29. Valuutakursi vahe tekib välisvaluutatehingust tuleneva monetaarse vara või kohustuse puhul, kui tehingupäeva ja arvelduspäeva vahel toimub muutus valuutakursis. Kui tehing arveldatakse samal arvestusperioodil kui see tekkis, kajastatakse kogu valuutakursi vahe sellel perioodil. Samas, kui tehing arveldatakse järgmisel arvestusperioodil, siis määratakse kuni arvelduskuupäevani igal vahepealsel perioodil kajastatav valuutakursi vahe kindlaks vastavalt iga perioodi valuutakursi muutusele.
30. ***Kui mittmonetaarsest varast või kohustusest tulenevat kasumit või kahjumit kajastatakse otse omakapitalis, kajastatakse kasumi või kahjumiga seotud valuutavahetuse komponendid samuti otse omakapitalis. Samas kui mittemonetaarsest varast või kohustusest tulenevat kasumit või kahjumit kajastatakse kasumis või kahjumis, kajastatakse selle kasumi või kahjumiga seotud valuutavahetuse komponendid samuti kasumis või kahjumis.***
31. Teised standardid nõuavad osade kasumite ja kahjumite kajastamist otse omakapitalis. Näiteks standard IAS 16 nõuab, et osad kasumid ja kahjumid, mis tekivad materiaalse põhivara ümberhindamisest, kajastatakse otse omakapitalis. Kui taolist vara mõõdetakse välisvaluutas, nõuab käesoleva standardi paragrahvi 23 punkt c, et ümberhinnatud väärtus arvestatakse ümber, kasutades väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi, millest tekib valuutakursi vahe, mida kajastatakse samuti omakapitalis.
32. ***Valuutakursi vahed, mis tekivad seoses monetaarse vara või kohustusega, mis moodustab osa aruandva majandusüksuse netoinvesteeringust välismaisesse majandusüksusesse (vt paragrahv 15), kajastatakse aruandva majandusüksuse eraldiseivate finantsaruannete kasumis või kahjumis või välismaiste äriüksuste eraldiseivates finantsaruannetes, sõltuvalt sellest, mis on kohasem. Finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat äriüksust (nt konsolideeritud finantsaruanded, juhul kui välismaine äriüksus on tütarettevõtte), kajastatakse taolised valuutakursi vahed algselt omakapitalis eraldi komponendina ning kajastatakse kooskõlas paragrahviga 48 netoinvesteeringu realiseerimise järel kasumis või kahjumis.***

▼ **M13**

33. Kui monetaarne vara või kohustus moodustab osa aruandva ettevõtte netoinvesteeringust välismaisesse ettevõttesse ning see on noteeritud aruandva ettevõtte arvestusvaluutas, tekib valuutakursi vahe välismaise äriüksuse enda finantsaruannetes, vastavalt paragrahvile 28. Sarnaselt sellele tekib valuutakursi vahe aruandva ettevõtte eraldiseivates finantsaruannetes, kooskõlas paragrahviga 28, juhul kui taoline vara või kohustus

▼ **M13**

on noteeritud välismaise äriüksuse arvestusvaluutas. Kui sellist instrumenti noteeritakse muus valuutas kui aruandva ettevõtte või välismaise äriüksuse arvestusvaluuta, tekib nii aruandva ettevõtte kui ka välismaise äriüksuse finantsaruannetes valuutakursi erinevus kooskõlas lõikega 28. Taolised valuutakursi vahed liigitatakse ümber omakapitali eraldi komponendiks finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat ettevõtet (st finantsaruannetes, mille puhul välismaine äriüksus on konsolideeritud, proportsionaalselt konsolideeritud või arvestatud kapitaliosaluse meetodi alusel).

▼ **M5**

34. Kui majandusüksuse arvepidamine on mingis teises valuutas kui selle arvestusvaluuta, arvestatakse selle finantsaruande koostamisel kõik summad ümber funktsionaalsesse valuutasse, vastavalt paragrahvidele 20–26. Selle tulemuseks on samad funktsionaalse valuuta summad, mis oleks tekkinud juhul kui vara ja kohustused oleksid algselt kajastatud funktsionaalses valuutas. Näiteks arvestatakse monetaarsed varad ja kohustused ümber arvestusvaluutasse, kasutades sulgemiskursi ja soetusmaksumuse alusel mõõdetud mittemonetaarsed varad ja kohustused arvestatakse ümber, kasutades kursi, mis kehtis kuupäeval, mil toimus tehing, millest tulenevalt need kajastati.

Arvestusvaluuta muutus

35. ***Kui majandusüksuse funktsionaalne valuuta muutub, rakendab majandusüksus uue arvestusvaluuta suhtes kehtivaid ümberarvestusprotseduure edasiulatavalt alates muudatuse päevast.***
36. Nagu on märgitud paragrahvis 13, kajastab majandusüksuse arvestusvaluuta sellel põhinevaid tehinguid, sündmusi ja tingimusi, mis on selle majandusüksusega seotud. Sellest tulenevalt arvestusvaluutat selle kindlaksmääramise järgselt ei muudeta, välja arvatud juhul, kui toimub muutus sellel põhinevates tehingutes, sündmustes ja tingimustes. Majandusüksuse arvestusvaluuta muutumise võib põhjustada näiteks muutus valuutas, mis mõjutab kõige enam kaupade ja teenuste müügihindasid.
37. Arvestusvaluuta muutuse mõju arvestatakse edasiulatavalt. Teiste sõnadega arvestab majandusüksus kõik varad ja kohustused ümber uude arvestusvaluutasse, kasutades muudatuse kuupäeval kehtinud valuutakursi. Saadavaid ümberarvestatud summasid käsitletakse mittemonetaarsete varade ja kohustuste puhul nende soetusmaksumusena. Valuutakursi vahesid, mis tulenevad eelnevalt omakapitalis kajastatud välismaise äriüksuse ümberarvestamisest vastavalt paragrahvile 32 ja paragrahvi 39 punktile c, ei kajastata kasumis või kahjumis kuni äriüksuse võõrandamiseni.

ARVESTUSVALUUTAST ERINEVA ESITUSVALUUTA KASUTAMINE*Ümberarvestus esitusvaluutasse*

38. Majandusüksus võib esitada enda finantsaruande mistahes valuutas (või valuutades). Kui esitusvaluuta erineb majandusüksuse arvestusvaluutast, arvestab see majandustulemused ja finantsseisundi ümber esitusvaluutasse. Näiteks juhul kui kontsern hõlmab erinevaid majandusüksusi, mille funktsionaalsed valuutad on erinevad, esitatakse iga majandusüksuse majandustulemused ja finantsseisund ühises valuutas, nii et saaks esitada konsolideeritud finantsaruanded.
39. ***Selle majandusüksuse finantstulemused ja majandusseisund, mille arvestusvaluutaks ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, arvestatakse ümber teise esitusvaluutasse, kasutades järgmisi meetodeid:***
- a) ***igas esitatud bilansis sisalduvad varad ja kohustused (kaasa arvatud võrdlusandmed) tuleb ümber arvestada selle bilansi kuupäeval kehtiva sulgemiskursiga;***
 - b) ***iga finantsaruande tulu ja kulu (kaasa arvatud võrdlusandmed) tuleb ümber arvestada tehingupäevadel kehtinud kurssidega;***
- ja*
- c) ***kõik tulenevad valuutakursi vahed kajastatakse omakapitalis eraldi komponendina.***
40. Praktilistel põhjustel kasutatakse tulu- ja kulukirjete ümberarvestamisel sageli tehingukuupäevade kurssidele ligilähedast kurssi, näiteks perioodi keskmist kurssi. Samas juhul, kui valuutakursid oluliselt kõiguvad, ei ole perioodi keskmise kursi kasutamine kohane.
41. Paragrahvi 39 punktis c viidatud valuutakursi vahed tulenevad:
- a) tulu ja kulu ümberarvestamisest tehingukuupäeva kurssidega ning varade ja kohustuste ümberarvestamist sulgemiskursiga. Taolised valuutakursi vahed tulenevad tulu- ja kulukirjetest, mis on kajastatud nii kasumis või kahjumis kui ka otse omakapitalis.

▼ M5

- b) algsete netovarade ümberarvestamisest sulgemiskursiga, mis erineb eelnevast sulgemiskursist.

Taolisi valuutakursi vahesid ei kajastata kasumis või kahjumis kuna valuutakurside muutustel on väike vahetu mõju või puudub vahetu mõju äritegevuse praegustele või tulevastele rahavoogudele. Kui valuutakursi vahed on seotud välismaise äriüksusega, mida konsolideeritakse, kuid mis ei ole täisomanduses, jaotatakse ümberarvestamisest tulenevad ja vähemusosalusele omistatavad akumuleeritud valuutakursi vahed vähemusosalusele ning kajastatakse konsolideeritud bilansis osana vähemusosalusest.

42. *Selle majandusüksuse finantstulemused ja majandusseisund, mille arvestusvaluutaks on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, arvestatakse ümber teise esitusvaluutasse, kasutades järgmisi meetodeid:*
- a) *kõik summad (st varad, kohustused, omakapitalikirjed, tulu ja kulu ning samuti võrdlusandmed) arvestatakse ümber kõige viimase esitatud bilansi kuupäeval kehtinud sulgemiskursiga, välja arvatud*
- b) *juhul, kui summad arvestatakse ümber valuutas, mis ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, ning võrdlusandmeteks on andmed, mis esitati asjaomase eelneva aasta finantsaruannetes aruandaasta summadena (st neid ei korrigeerita vastavalt hilisematele hinnatase muudustele või valuutakursi muudustele).*
43. *Kui majandusüksuse arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, korrigeerib majandusüksus enda finantsaruanded vastavalt standardile IAS 29 Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades enne, kui asub kohaldama paragrahvis 42 esitatud ümberarvestusmeetodit, välja arvatud võrdlusandmete puhul, mis arvestatakse ümber valuutasse, mis ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta (vt paragrahvi 42 punkt b). Kui majandus ei ole enam hüperinflatiivne ja majandusüksus ei korrigeeri enam enda finantsaruandeid vastavalt standardile IAS 29, kasutab see finantsaruannete korrigeerimise lõpetamise kuupäeval korrigeeritud hinnatasega summaseid soetusmaksumustena nende ümberarvutamisel esitusvaluutasse.*

Välismaise äriüksuse ümberarvestamine

44. Välismaise äriüksuse finantstulemuste ja majandusseisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse kohaldatakse lisaks paragrahvidele 38–43 ka paragrahve 45–47, nii et välismaist äriüksust saaks kaasata aruandva majandusüksuse finantsaruannetesse konsolideerimise teel, proportsionaalse konsolideerimise teel või kapitaliosaluse meetodil.
45. Välismaise äriüksuse majandustulemuste ja finantsseisundi ühendamisel aruandva majandusüksuse finantstulemuste ja majandusseisundiga järgitakse tavapäraseid konsolideerimisprotseduure, nagu näiteks tütarettevõtte grupisisestest saldode ja grupisisestest tehingute elimineerimine (vt standard IAS 27 *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded* ja standard IAS 31 *Osalemine ühissetevõtmistes*). Samas ei saa grupisisest lühi- või pikajalist monetaarset vara (või kohustust) elimineerida vastava grupisisese kohustuse (või vara) vastu, näitamata ära valuutakursi muutuste tulemusi konsolideeritud finantsaruannetes. See tuleneb asjaolust, et monetaarne vara või kohustus väljendab kohustust vahetada üks valuuta teise vastu ning sellega kaasneb aruandva majandusüksuse jaoks valuutakursi muutustest tulenev kasum või kahjum. Samalaadselt kajastatakse aruandva majandusüksuse konsolideeritud finantsaruannetes sellist valuutakursi vahet jätkuvalt kasumis või kahjumis, või kui see tekib seoses paragrahvis 32 kirjeldatud asjaoludega, kajastatakse see kuni välismaise äriüksuse võõrandamiseni omakapitalis.
46. Kui välismaise äriüksuse finantsaruanded on aruandva majandusüksuse aruannetest erineva kuupäevaga, koostab välismaine äriüksus sageli lisaruanded, mis on sama kuupäevaga nagu aruandva majandusüksuse finantsaruanded. Juhul kui seda ei tehta, lubab standard IAS 27 kasutada erinevat aruandekuupäeva, tingimusel, et erinevus ei ületa kolme kuud ning et võetakse arvesse erinevate aruandekuupäevade vahel toimunud oluliste tehingute või muude sündmuste mõju. Sel juhul arvestatakse välismaise äriüksuse varad ja kohustused ümber välismaise äriüksuse bilansipäeva valuutakursiga. Vajaduse korral korrigeeritakse andmeid oluliste valuutakursi muutuste suhtes kuni aruandva majandusüksuse bilansipäevani vastavalt standardile IAS 27. Sama lähenemist kasutatakse kapitaliosaluse meetodi rakendamisel sidusettevõtete ja ühissetevõtmiste suhtes ning proportsionaalse konsolideerimise rakendamisel ühissetevõtmiste suhtes vastavalt standardile IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetes* ning standardile IAS 31.
47. *Välismaise äriüksuse omandamisel tekkinud firmaväärtust ning selle omandamisega seotud varade ja kohustuste bilansiliste maksumuste õiglase väärtuse korrigeerimisi käsitletakse välismaise äriüksuse varade*

▼ M5

ja kohustustena. Need väljendatakse välismaise äriüksuse arvestusvaluutas ning arvestatakse ümber sulgemiskursiga, vastavalt paragrahvidele 39 ja 42.

Välismaise äriüksuse võõrandamine

48. *Välismaise äriüksuse võõrandamisel kajastatakse välismaise äriüksusega seotud omakapitali eraldiseisva komponendina edasilükatud valuutakursi vahede kumulatiivne summa kasumis või kahjumis samal perioodil, mil kajastatakse võõrandamisest saadav kasum või kahjum.*
49. Majandusüksus võib võõrandada oma osaluse välismaises äriüksuses müügi, likvideerimise, aktsiakapitali tagasimakse teel või üksusest või selle osast loobumise teel. Dividendide maksmine on osa võõrandamisest ainult siis, kui see on sisuliselt investeringu tagastamine, näiteks juhul, kui dividendid makstakse omandamiseelsest kasumist. Osalise võõrandamise puhul lisatakse kasumile või kahjumile ainult proportsionaalne osa vastavast kumulatiivsest valuutakursi vahest. Välismaise äriüksuse bilansilise maksumuse allahindamine ei tähenda osalist võõrandamist. Seega ei kajastata allahindamise momendil kasumis või kahjumis mingit osa edasilükatud valuutakursist tulenevast kasumist või -kahjumist.

KÕIKIDE VALUUTAKURSI VAHEDE MAKSUMÕJU

50. Välisvaluutatehingutest tekkivad kasumid ja kahjumid ja valuutakursi vahed, mis tekivad majandusüksuse (kaasa arvatud välismaise äriüksuse) finantstulemuste ja majandusseisundi ümberarvestamisel teise valuutasse, võivad omada maksumõju. Nimetatud maksumõju suhtes kohaldatakse standardit IAS 12 *Tulumaks*.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

51. *Paragrahvides 53 ja 55–57 toodud viited arvestusvaluuta kohta kehtivad kontserni korral emaettevõtte funktsionaalse valuuta suhtes.*
52. *Raamatupidamise kohuslane avaldab:*
- a) *kasumis või kahjumis kajastatud valuutakursi vahed, välja arvatud need vahed, mis tulenevad kasumi või kahjumi abil õiglases väärtuses kajastatavatest finantsinstrumentidest vastavalt standardile IAS 39;*
- ja*
- b) *omakapitalis eraldi komponendina kajastatud neto valuutakursi vahed ning selliste valuutakursi vahede võrdluse perioodi alguses ja lõpus.*
53. *Kui esitusvaluuta on arvestusvaluutast erinev, tuleb nimetatud asjaolu ära märkida ning avalikustada arvestusvaluuta ning sellest erineva esitusvaluuta kasutamise põhjus.*
54. *Kui aruandva majandusüksuse või olulise välismaise äriüksuse arvestusvaluuta muutub, avalikustatakse nimetatud asjaolu ning arvestusvaluuta muutuse põhjus.*
55. *Kui majandusüksus esitab enda finantsaruanded arvestusvaluutast erinevas valuutas, saab see lugeda oma finantsaruanded rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega kooskõlas olevateks vaid siis, kui need vastavad iga kehtiva standardi kõigile nõuetele ning nende standardite kõigile kehtivatele tõlgendustele, kaasa arvatud paragrahvides 39 ja 42 sätestatud ümberarvestusmeetodile.*
56. Mõnikord esitab majandusüksus enda finantsaruanded või muud finantsandmed selle arvestusvaluutast erinevas valuutas, eirates paragrahvis 55 sätestatud nõudeid. Näiteks konverteerib majandusüksus enda finantsaruannetes teise valuutasse vaid valitud varad ja kohustused. Lisaks võib tuua näite, kus majandusüksus, mille arvestusvaluuta ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, konverteerib finantsaruanded teise valuutasse, arvestades varad ja kohustused ümber viimase sulgemiskursiga. Taoline konverteerimine ei ole kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega ning paragrahvis 57 nõutud andmed tuleb avalikustada.
57. *Kui majandusüksus esitab enda finantsaruanded või muud finantsandmed arvestusvaluutast või esitusvaluutast erinevas valuutas ning paragrahvis 55 esitatud nõuded ei ole täidetud, peab majandusüksus:*
- a) *selgelt määratlema, et antud informatsioon on täiendav informatsioon, eristamaks seda informatsioonist, mis põhineb rahvusvahelistel finantsaruandlusstandarditel;*
- b) *avalikustama valuuta, milles täiendav informatsioon esitatakse;*
- ja*

▼ **M5**

- c) *avalikustama enda arvestusvaluuta ning täiendava informatsiooni määratlemise kasutatava ümberarvestusmeetodi.*

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

58. *Raamatupidamise kohuslane rakendab seda standardit majandusaastastel algusega 1. jaanuaril 2005 või peale seda. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui raamatupidamise kohuslane rakendab seda standardit perioodiks, mis algab enne 1. jaanuari 2005, avalikustab ta selle fakti.*

▼ **M13**

- 58A. 2005. aasta detsembris avaldatud IAS 21 muudatusega *Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse* lisati lõige 15A ning muudeti lõiget 33. Ettevõtte peab rakendama neid muudatusi 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavate majandusaastate suhtes. Varasem kohaldamine on soovitatav.

▼ **M5**

59. *Majandusüksus rakendab paragrahvi 47 edasiulatuvalt kõigile omandamistele, mis toimuvad pärast selle aruandeperioodi algust, mil käesolevat standardit esmakordselt rakendatakse. Paragrahvi 47 tagasiulatuvalt rakendamine varasematele omandamistele on lubatud. Käsitledes tagasiulatuvalt välismaise äriüksuse omandamist, mis toimus enne käesoleva standardi esmakordset rakendamist, ei korrigeeri majandusüksus eelnevaid aastaid ning võib taolisest omandamisest tulenevat firmaväärtust ja õiglase väärtuse korrigeerimisi käsitleda pigem majandusüksuse kui välismaise äriüksuse varade ja kohustustena. Seega on nimetatud firmaväärtus ning õiglase väärtuse korrigeerimised juba kajastatud majandusüksuse arvestusvaluutas või siis on need mittemonetaarsed välisvaluutaobjektid, mida kajastatakse kasutades omandamise kuupäeval kehtinud vahetuskurssi.*
60. *Kõik muud muutused mis tulenevad käesoleva standardi rakendamisest, arvestatakse vastavalt standardis IAS 8 Arvestusmeetodid, raamatupidamislilike hinnangute muutused ja vead esitatud nõuetele.*

TEISTE TEADAANNETE TAGASIVÕTMINE

61. Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* (muudetud 1993. aastal).
62. Käesolev standard asendab järgnevad tõlgendused:
- a) SIC-11 *Välisvaluutatehingud – valuuta olulisest devalveerimisest tulenevate kahjumite kapitaliseerimine;*
 - b) SIC-19 *Aruandevaluuta – mõõtmine ja esitamine finantsaruannetes vastavalt standarditele IAS 21 ja IAS 29;*
ja
 - c) SIC-30 *Aruandevaluuta – ümberarvestus mõõtmisvaluutast esitusvaluutasse.*



LISA

Teiste teadaannete muudatused

Parandused selles lisas rakendatakse majandusaastasteks alates 1. jaanuarist 2005 või peale seda. Kui raamatupidamise kohuslane rakendab seda standardit varasemaks perioodiks, rakenduvad sellele varasemale perioodile need parandused.

A1. Standardi IAS 7 *Rahavoogude aruanded* paragrahvid 25 ja 26 sõnastatakse järgmiselt:

25. ***Välisvaluutas toimunud tehingutest tulenevaid rahavooge tuleb kajastada majandusüksuse arvestusvaluutas, kohaldades välisvaluuta summa suhtes maksepäeval arvestus- ja välisvaluuta vahel kehtinud valuutakurssi.***

26. ***Välisriikides asuvate tütarettevõtete rahavood tuleb ümber arvestada vastavalt maksepäeval arvestus- ja välisvaluuta vahel kehtinud valuutakursile.***

A2. Standard IAS 12 *Tulumaks* muudetakse järgmiselt:

Sissejuhatuse paragrahv 1 (käesolevalt paragrahv IN 2) sõnastatakse järgmiselt:

IN2. ...

Esineb ka taolisi ajutisi erinevusi, mis ei ole ajastuse erinevused, näiteks ajutised erinevused, mis tekivad järgmistel juhtudel:

(a) majandusüksuse mittemonetaarsed varad ja kohustused mõõdetakse arvestusvaluutas, kuid maksustatav kasum või maksukahjum (ning seega ka mittemonetaarsete varade või kohustuste maksustamisbaas) määratakse erinevas valuutas;

(b) ...

Paragrahve 41 ja 62 täiendatakse ja sõnastatakse järgmiselt:

41. Majandusüksuse mittemonetaarseid varasid ja kohustusi mõõdetakse selle arvestusvaluutas (vt standard IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*). Kui majandusüksuse maksustatav kasum või maksukahjum (ning seega ka mittemonetaarsete varade või kohustuste maksustamisbaas) määratakse erinevas valuutas, tekivad valuutakursi muutustest ajutised erinevused, mis põhjustavad edasilükkunud tulumaksu kohustuse või (vastavalt paragrahvile 24) vara kajastamise. Tulemuseks olev edasilükkunud tulumaks kas debiteeritakse või krediteeritakse (vt paragrahv 58) kasumis või kahjumis.

62. Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid nõuavad või lubavad krediteerida või debiteerida teatavaid objekte otse omakapitalis. Sellised objektid on näiteks:

...

c) välismaise majandusüksuse finantsaruannete konverteerimisest tulenevad valuutakursi erinevused (vt standard IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*);

ja

...

A3. Standard IAS 29 *Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades* muudetakse alljärgnevalt:

Paragrahv 1 sõnastatakse järgmiselt:

1. ***Käesolevat standardit kohaldatakse kõikide hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas koostatavate eraldiseisvate finantsaruannete suhtes, kaasa arvatud konsolideeritud finantsaruanded.***

Paragrahv 8 sõnastatakse järgmiselt:

8. ***Hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandva ettevõtte finantsaruanded, olenemata sellest, kas need on koostatud soetusmaksumuse või hetkemaksumuse meetodil, peavad olema esitatud bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluuta ühikutes. Standardiga IAS 1 Finantsaruannete esitamine nõutud eelneva perioodi võrdlusandmed ja kogu eelnevaid perioode käsitlev informatsioon tuleb samuti esitada bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluuta ühikutes. Võrdlusandmete esitamiseks teises esitusvaluutas kohaldatakse standardit IAS 21 Valuutakursside muutuste mõjud paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43 (2003. a muudetud varianti).***

Paragrahv 17 sõnastatakse järgmiselt:

▼ M5

17. Käesoleva standardiga kehtestatud materiaalse põhivara korrigeerimise perioodi osas ei pruugi eksisteerida üldist hinnaindeksit. Sellistel harvadel juhtudel võib osutada vajalikuks kasutada näiteks arvestusvaluuta ja mõne suhteliselt stabiilse välisvaluuta vahetuskursi muutustel põhinevat hinnangut.

Paragrahv 23 kustutatakse.

Paragrahv 31 sõnastatakse järgmiselt:

31. Kasum või kahjum monetaarsete vahendite netopositsioonist arvestatakse kooskõlas paragrahvidega 27 ja 28.

Paragrahv 34 sõnastatakse järgmiselt:

34. Eelneva aruandeperioodi vastavad arvandmed, olenemata sellest, kas need põhinevad soetusmaksumusel või hetkemaksumusel, arvestatakse üldise hinnaindeksi alusel ümber nii, et võrreldavad finantsaruanded oleksid esitatud aruandeperioodi lõpul kehtinud mõõtmisvaluuta ühikutes. Eelnevate perioodide kohta avalikustatav informatsioon esitatakse samuti aruandeperioodi lõpul kehtinud mõõtmisvaluuta ühikutes. Võrdlusandmete esitamiseks teises esitusvaluuta s kohaldatakse standardi IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43 (2003. a muudetud varianti).

Paragrahv 39 sõnastatakse järgmiselt:

39. *Järgmised andmed tuleb avalikustada:*

- a) *asjaolu, et finantsaruandeid ja eelnevate perioodide vastavaid arvandeid on korrigeeritud arvestusvaluuta üldise ostujõu muutusi arvestades ning et need on seega esitatud bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluuta ühikutes;*

...

A4. [Parandus üksnes standardi puhul mitte rakendatav]

A5. [Parandus üksnes standardi puhul mitte rakendatav]

A6. Standardi IAS 38 *Immateriaalne varaparagrahv 107* sõnastatakse järgmiselt:

107. *Iga immateriaalsete varade rühma kohta (eristades sisemiselt loodud ja muid immateriaalseid varasid) tuleb finantsaruannetes avalikustada järgmine informatsioon:*

...

- e) *perioodi alguse ja lõpu bilansiliste maksumuste võrdlus, näidates ära:*

...

- vii) *valuutakursside netovahed tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluutasse ning välismaise äriüksuse ümberarvestamisest aruandva majandusüksuse esitusvaluuta järgi;*

ja

...

A7. Standardi IAS 41 *Põllumajandusparagrahv 50* sõnastatakse järgmiselt:

50. *Majandusüksus esitab bioloogiliste varade aruandeperioodi alguse ja lõpu bilansiliste väärtuste muutuste võrdluse. Võrdlus peab sisaldama:*

...

- f) *valuutakursside netovahed tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluutasse, ning välismaise äriüksuse ümberarvestamisest aruandva majandusüksuse esitusvaluuta järgi;*

ja

...

A8. SIC-7 *Euro kasutuselevõtt* muudetakse alljärgnevalt.

Paragrahv 4 sõnastatakse järgmiselt:

4. See tähendab eelkõige järgmist:

- a) tehingutest tulenevaid välisvaluutas fikseeritud monetaarseid ja mitte-monetaarseid varasid ja kohustusi tuleb jätkuvalt ümber arvestada funktsionaalsesse valuutasse, kasutades sulgemiskurssi. Kõik sellest tulenevad valuutakursi vahed tuleb koheselt kajastada tulu või kuluna, välja arvatud asjaolu, et majandusüksus jätkab oma kehtivate arvestusmeetodite rakendamist valuutakursi muutuste kasumite ja kahjumite suhtes, mis on seotud prognoositava tehingu valuutariskide vähendamisega.

▼ **M5**

- b) kumulatiivsed valuutakursi vahed, mis on seotud välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestamisega, tuleb jätkuvalt kajastada omakapitalis ning kajastada tulu või kuluna üksnes välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu võõrandamisel; ning

...

Jõustumiskuupäeva kinnitamine sõnastatakse järgmiselt:

Jõustumiskuupäev:käesolev tõlgendus jõustub 1. juunil 1998. Muutusi arvestusmeetodites kajastatakse vastavalt standardi IAS 8 nõuetele.

- A9. IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine* on muudetud järgmiselt:

Lisasse B lisatakse paragrahvid B1A ja B1B:

B1A Majandusüksus ei pea rakendama standardit IAS 21 *Valuutakurside muutuste mõjud* tagasiulatavalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja äriühenduses tekkiva firmaväärtuse suhtes, mis toimusid enne IFRSile üleminekut. Kui majandusüksus ei rakenda standardit IAS 21 tagasiulatavalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja firmaväärtuse suhtes, käsitleb see neid pigem majandusüksuse kui omandatava ettevõtte varade ja kohustustena. Seega on nimetatud firmaväärtus ning õiglase väärtuse korrigeerimised kas juba kajastatud majandusüksuse arvestusvaluutas või siis on need mittemonetaarsed välisvaluutaobjektid, mida kajastatakse kasutades eelmisele raamatupidamistavale vastavat vahetuskurssi.

B1B Majandusüksus võib rakendada standardit IAS 21 tagasiulatavalt õiglase väärtuse korrigeerimistele ja firmaväärtusele, mis tekivad kas:

- a) kõikides äriühendustes, mis tekkisid enne IFRSile üleminekut; või
- b) kõikides äriühendustes, mida majandusüksus otsustab korrigeerida vastavalt standardile IAS 22, nagu on lubatud ülaltoodud paragrahvis B1.

▼ **M3***RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANLUSSTANDARD 3***Äriühendused**

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-13
Äriühenduse identifitseerimine	4-9
Äriühendused ühise kontrolli all olevate majandusüksuste vahel	10-13
Arvestusmeetod	14-15
Ostumeetodi rakendamine	16-65
Omandaja kindlaksmääramine	17-23
Äriühenduse soetusmaksumus	24-35
Äriühenduse soetusmaksumuse korrigeerimine sõltuvalt tuleviku sündmustest	32-35
Äriühenduse soetusmaksumuse jaotamine soetatud varadele ning ülevõetud kohustistele ja tingimuslikele kohustistele	36-60
Omandatava eristatavad varaobjektid ja kohustised	41-44
Omandatava immateriaalsed varad	45-46
Omandatava tingimuslikud kohustised	47-50
Firmaväärtus	51-55
Omandaja osa eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses, mis ületab äriühenduse soetusmaksumuse	56-57
Äriühenduse toimumine etappidena	58-60
Esialgselt määratud esmane kajastamine	61-65
Korrigeerimised pärast esmase kajastamise lõpetamist	63-64

▼ M3

Edasilükkunud tulumaksu vara arvele võtmine pärast esmase kajastamise lõpetamist	65
Avalikustatav informatsioon	66-77
Üleminekusätted ja jõustumiskuupäev	78-85
Eelnevalt kajastatud firmaväärtus	79-80
Eelnevalt kajastatud negatiivne firmaväärtus	81
Eelnevalt kajastatud immateriaalsed varad	82
Kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud	83-84
Piiratud tagasiulatav rakendamine	85
Teiste standardite ja tõlgenduste kehtetuks tunnistamine	86-87

EESMÄRK

1. Käesoleva IFRSi eesmärgiks on määratleda finantsaruandluse reeglid majandusüksusele *äriühenduse* kajastamiseks. Täpsemalt määratleb IFRS, et kõikide äriühenduste arvestamisel tuleb rakendada ostumeetodit. Seetõttu kajastab omandaja omandatava eristatavad varaobjektid, kohustised ja *tingimuslikud kohustised* nende *õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval*; samuti kajastab ta *firmaväärtust*, mida edaspidi ei amortiseerita, vaid mille osas teostatakse vara väärtuse languse teste.

RAKENDUSALA

2. Majandusüksused peavad rakendama antud IFRSi äriühenduste arvestuses, välja arvatud paragrahvis 3 kirjeldatud juhtudel.
3. Antud IFRS ei kehti:
 - (a) äriühendustele, milles erinevad majandusüksused või *[ärid/äritegevused]* on ühendatud selleks, et moodustada *ühisettevõtmine*.
 - (b) äriühendustele, milles osalevad *ühise kontrolli all olevad üksused või ärid*.
 - (c) äriühendustele, mis kaasavad kahte või enam ühist *majandusüksust*.
 - (d) äriühendustele, milles majandusüksused või ärid on ühendatud üheks *aruandavaks üksuseks* ainult lepingus ilma omandisuhte tekkimiseta (näiteks ühendused, kus erinevad üksused on ühendatud lepingus, et moodustada kaasnoteeritud ettevõtte).

Äriühenduse identifitseerimine

4. Äriühendus tähendab erinevate majandusüksuste või äride ühendamist ühte aruandvasse üksusesse. Peaaegu kõigi äriühenduste tulemusena saavutab üks majandusüksus, omandaja, *kontrolli* ühe või enama teise äri, omandatava, üle. Kui üks majandusüksus saavutab kontrolli ühe või enama teise majandusüksuse üle, mis ei ole ärid, siis ei ole selliste majandusüksuste ühendamine äriühendus. Kui üks majandusüksus omandab vararühma või netovarad, mis ei moodusta äri, peab ta soetusmaksumuse jaotama eraldiseisvatele eristatavatele varaobjektidele ja kohustistele vastavalt nende suhtelistele õiglastele väärtustele omandamiskuupäeval.
5. Äriühendus võib esineda mitmel erineval viisil, mis on tingitud õiguslikest, maksu- või muudest põhjustest. See võib sisaldada ühe majandusüksuse osaluse omandamist teise majandusüksuse omakapitalis, teise majandusüksuse kogu netovara ostmist, teise majandusüksuse kohustiste ülevõtmist või teise majandusüksuse osalise netovara, mis koos moodustavad ühe või rohkem ärisid, ostmist. See võib toimuda omakapitaliinstrumentide emitteerimise teel, raha, raha ekvivalentide või muude varade üleandmise teel või nende kombinatsioonina. Tehing võib toimuda ühinevate majandusüksuste aktsionäride või ühe majandusüksuse ja teise majandusüksuse aktsionäride vahel. Ühinemine võib kaasa tuua uue majandusüksuse loomise ühinevate majandusüksuste või ülekantud netovarade kontrollimiseks või ühe või enama ühineva majandusüksuse restruktureerimise.
6. Äriühenduse tulemusel võib tekkida ema-tütarettevõtte suhe, kus omandaja on *emaettevõtte* ja omandatav selle *tütarettevõtte*. Sellisel juhul rakendab omandaja antud IFRSi oma konsolideeritud finantsaruannetes. Oma konsolideerimata finantsaruannetes kajastab omandaja oma osalust omandatavas kui investeeringut tütarettevõttesse (vaata IAS 27 *konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*).
7. Äriühendus võib teise üksuse aktsiate ostmise asemel sisaldada teise üksuse netovarade, kaasa arvatud firmaväärtuse ostmist. Sellise äriühendusega ei kaasne ema-tütarettevõtte suhet.

▼ M3

8. Äriühenduse definitsioonis sisalduvad ja seega on ka antud IFRSi rakendusalas äriühendused, milles üks majandusüksus saavutab kontrolli teise majandusüksuse üle, kuid kontrolli saavutamise kuupäev (s.t omandamise kuupäev) ei lange kokku osaluse omandamise kuupäeva või kuupäevadega (s.t vahetuskuupäeva või vahetuskuupäevadega). Selline olukord võib tekkida näiteks siis, kui mõni investeerimisobjekt sõlmib mõne oma investoriga aktsiate tagasiostu kokkuleppe ja selle tulemusena kontroll investeerimisobjekti üle muutub.
9. Käesolev IFRS ei kirjelda ühissetevõtjate arvestust osaluste osas ühissetevõtmistes (vaata IAS 31 *Osalused ühissetevõtmistes*).

Äriühendused ühise kontrolli all olevate majandusüksuste vahel

10. Ühise kontrolli all olevate majandusüksuste või äride vaheline äriühendus on selline äriühendus, milles kõikide ühinevate majandusüksuste või äride üle omab lõplikku kontrolli ni enne kui ka pärast äriühendust üks ja sama isik või samad isikud, ning see kontroll ei ole ajutine.
11. Isikute rühma tuleb pidada majandusüksust kontrollivaks siis, kui lepingupõhiste kokkulepete tulemusena on neil kollektiivselt võime mõjutada üksuse finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest majanduslikku kasu. Seepärast jääb antud IFRSi rakendusala välja äriühendus, kui samal isikute rühmal on lepingupõhiste kokkulepete tulemusena lõplik kollektiivne võim iga ühineva majandusüksuse finants- ja tegevuspoliitika juhtimiseks nii, et saada kasu nende tegevusest ning see lõplik kollektiivne võim ei ole ajutine.
12. Majandusüksust võib kontrollida üksikisik või üksikisikute rühm, kes tegutseb koos lepingupõhise kokkuleppe alusel ning see üksikisik või üksikisikute grupp võib mitte olla IFRSi finantsaruandluse nõuete subjekt. Seepärast ei pea ühinevad majandusüksused olema samade konsolideeritud finantsaruannete osad, et lugeda äriühendust ühise kontrolli all olevate majandusüksuste äriühenduseks.
13. *Vähemusosaluse*ulatus igas ühinevas majandusüksuses enne ja pärast äriühendust ei ole määrav, et otsustada, kas äriühendus hõlmab ühise kontrolli all olevaid majandusüksuseid. Samuti fakt, et üks ühinevatest majandusüksustest on tütarettevõte, mis on välja jäetud kontserni konsolideeritud finantsaruannetest vastavalt IAS 27-le, ei ole oluline, et otsustada, kas äriühendus kaasab ühise kontrolli all olevaid majandusüksuseid.

ARVESTUSMEETOD

14. **Kõikide äriühenduste arvestamisel tuleb rakendada ostumeetodit.**
15. Ostumeetod käsitleb äriühendust omandajana määratletud ühineva majandusüksuse vaatepunktist. Omandaja ostab netovarad ja kajastab omandatud varad ning ülevõetud kohustised ja tingimuslikud kohustised, kaasa arvatud need, mida omandatav eelnevalt ei kajastanud. See tehing ei mõjuta omandaja varade ja kohustiste mõõtmist, samuti ei kajastata tehingu tulemusena täiendavalt ühtegi omandaja vara ega kohustist, kuna need pole tehingu subjektid.

OSTUMEETODI RAKENDAMINE

16. Ostumeetodi rakendamine sisaldab järgmisi samme:
 - (a) omandaja kindlaksmääramine;
 - (b) äriühenduse soetusmaksumuse mõõtmine;
 ja
 - (c) äriühenduse maksumuse jaotamine omandamise kuupäeval omandatud varadele, ülevõetud kohustistele ja tingimuslikele kohustistele.

Omandaja kindlaksmääramine

17. **Omandaja tuleb kindlaks määrata kõigi äriühenduste jaoks. Omandaja on ühinev majandusüksus, mis saavutab kontrolli teiste ühinevate majandusüksuste või äride üle.**
18. Kuna ostumeetod vaatlleb äriühendust omandaja perspektiivist, siis eeldatakse, et ühte tehingu pooltest saab omandajana tuvastada.
19. Kontroll on võime mõjutada majandusüksuse või äri finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest majanduslikku kasu. Eeldatakse, et üks ühinev majandusüksus saavutab kontrolli teise ühineva majandusüksuse üle, kui ta omandab rohkem kui poole teise majandusüksuse hääleõigusest, välja arvatud juhul, kui saab tõestada, et sellise omandusega ei kaasne kontrolli. Isegi kui üks ühinevatest majandusüksustest ei omanda rohkem kui poolt teise ühineva majandusüksuse hääleõigusest, võib ta olla saavutanud kontrolli teise majandusüksuse üle, kui ta äriühenduse tulemusena saab:

▼ M3

- (a) üle poole teise majandusüksuse hääleõigusest teiste investoritega sõlmitud kokkuleppe alusel;
või
 - (b) võime mõjutada teise majandusüksuse finants- ja tegevuspoliitikat põhikirja või lepingu alusel;
või
 - (c) võime määrata või tagasi kutsuda enamikku teise majandusüksuse juhatuse või samaväärse juhtorgani liikmetest;
või
 - (d) võime saavutada häälteenus teise majandusüksuse juhatuse või samaväärse juhtorgani koosolekul.
20. Ehkki omandaja tuvastamine võib mõnikord raske olla, on tavaliselt viiteid omandaja olemasolule. Näiteks:
- (a) kui ühe ühineva majandusüksuse õiglase väärtus on tunduvalt suurem teise ühineva majandusüksuse omast, on tõenäoliselt omandajaks suurema õiglase väärtusega majandusüksus;
 - (b) kui äriühendus on toimunud hääleõigusega lihtaktsiate vahetamise teel raha või muude varade vastu, on tõenäoliselt omandajaks majandusüksus, mis annab ära raha või teisi varasid;
ja
 - (c) kui äriühenduse tulemusena ühe ühineva majandusüksuse juhtkond saab domineerida ühinenud majandusüksuse juhtkonna valimisel, on majandusüksus, kelle juhtkond saab niimoodi domineerida tõenäoliselt omandaja.
21. Äriühenduses, mis toimub omakapitali osaluste vahetamise teel, on tavaliselt omandajaks majandusüksus, mis emiteerib hääleõigusega aktsiaid. Siiski tuleb arvesse võtta kõik vastavad faktid ja asjaolud, et teha kindlaks, millisel ühinevatest majandusüksustest on võime mõjutada teise majandusüksuse (või üksuste) finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle (või nende) tegevusest majanduslikku kasu. Mõnes äriühenduses, mida tavaliselt nimetatakse pöördomandamiseks, on omandajaks see majandusüksus, kelle aktsiaid omandati ja emiteeriv majandusüksus on omandatav. See võib juhtuda näiteks siis, kui börsil mitte noteeritud üksus korraldab enda "omandamise" väiksema börsil noteeritud üksus poolt, et saada börsinimekirja. Kuigi juriidiliselt loetakse aktsiaid emiteerinud noteeritud äriüksust emaettevõtteks ja mitte noteeritud üksust tütarettevõtteks, on juriidiline tütarettevõtte omandaja, kui tal on võime mõjutada juriidilise emaettevõtte finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest majanduslikku kasu. Tavaliselt on omandaja suurem majandusüksus; kuigi mõnikord viitavad äriühendust puudutavad faktid ja asjaolud, et väiksem majandusüksus omandab suurema majandusüksuse. Pöördomandamise arvestuse kohta on toodud juhendmaterjal lisa B paragrahvides B1–B15.
22. Kui äriühenduse toimumiseks on loodud omakapitaliinstrumentide emiteerimisega uus majandusüksus, tuleb olemasolevate faktide alusel üks enne äriühendust eksisteerinud majandusüksustest, tuvastada omandajana.
23. Samuti kui äriühenduses osaleb enam kui kaks ühinevat majandusüksust, tuvastatakse olemasolevate faktide alusel üks enne äriühendust eksisteerinud majandusüksustest omandajana. Omandaja kindlaksmääramisel tuleb sellistel juhtudel arvestada muuhulgas, milline ühinevatest majandusüksustest algatas äriühenduse ning kas ühe ühineva majandusüksuse varad või tulud ületavad tunduvalt teiste omi.

Äriühenduse soetusmaksumus

24. **Omandaja peab mõõtma äriühenduse soetusmaksumust summana:**
- (a) **üleantavate varade, tekkinud või ülevõetud kohustiste ja omandaja poolt omandatavas kontrolli omandamise eesmärgil emiteeritud omakapitaliinstrumentide õiglastest väärtustest vahetuskuupäeval,**
ning
 - (b) **äriühendusega otseselt seotud väljaminekutest.**
25. Omandamise kuupäev on kuupäev, mil omandaja saavutab tegelikult kontrolli omandatava üle. Kui see toimub läbi ühe tehingu, langeb vahetuskuupäev kokku omandamise kuupäevaga. Kuid äriühendus võib sisaldada ka rohkem kui ühte vahetustehingut, näiteks kui kontroll saavutatakse etappidena läbi mitme järjestikuse aktsiate ostu. Sel juhul on:
- (a) äriühenduse soetusmaksumuseks üksikute tehingute soetusmaksumuste summa;
ja

▼ M3

- (b) vahetuskuupäevaks iga tehingu kuupäev (s.t kuupäev, mil iga üksik investeering on kajastatud omandaja finantsaruannetes), samal ajal kui omandamise kuupäevaks on kuupäev, mil omandaja saavutab kontrolli omandatava üle.
26. Omandaja poolt, kontrolli eest omandatava üle, antud varasid ja tekkinud või ülevõetud kohustisi tuleb vastavalt paragrahvile 24 mõõta nende õiglastes väärtustes vahetuskuupäeval. Seetõttu kui äriühenduse maksu- muse täielik või osaline tasumine toimub pikema ajavahemiku jooksul, määratakse selle edasilükkunud osa õiglane väärtus diskonteerides maks- tavad summad nende nüüdisväärtuseni vahetuskuupäeval, võttes arvesse võimalikke ülekursse või allahindlusi, mis tõenäoliselt lisanduvad arvel- duse käigus.
27. Õiglase väärtuse kõige paremaks näitajaks on avalikustatud noteeritud omakapitaliinstrumendi hind vahetuskuupäeval ning seda näitajat tuleb kasutada, v.a mõnel harval juhul. Muude tõendite ja hindamismeetodite kasutamist tuleb kaaluda vaid harvadel juhtudel, kui omandaja suudab tõestada, et vahetuskuupäeval avalikustatud hind ei ole usaldusväärne õiglase väärtuse indikaator ning teised tõendid ja hindamismeetodid võimaldavad usaldusväärsemalt mõõta omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust. Turuhind vahetuskuupäeval ei ole usaldusväärne indikaator vaid siis, kui seda mõjutab turul toimuvate tehingute väike arv. Kui turuhind vahetuskuupäeval ei ole usaldusväärne indikaator või kui omandaja poolt emiteeritud omakapitaliinstrumentidele puudub noteering, võib nende instrumentide õiglast väärtust hinnata näiteks lähtuvalt nende proportsio- naalsest osast omandaja õiglastes väärtuses või lähtuvalt proportsionaalsest osast omandatava õiglastes väärtuses, olenevalt sellest, kumb neist on selgemini määratav. Rahaliste varade õiglane väärtus vahetuskuupäeval, mis anti omandatava aktsionäridele üle omakapitaliinstrumentide asemel, võib samuti anda informatsiooni kogu õiglase väärtuse kohta, mille oman- daja andis kontrolli eest omandatava üle. Igal juhul tuleb arvesse võtta kõik äriühenduse aspektid, kaasa arvatud olulised läbirääkimisi mõjutavad tegurid. Täiendavad juhtnõõrid omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse määramiseks on esitatud standardis IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajasta- mine ja mõõtmine*.
28. Äriühenduse soetusmaksumus sisaldab kontrolli eest omandatava üle omandaja poolt kantud või ülevõetud kohustisi. Tulevased kahjumid või muud kulutused, mis võivad tekkida ühinemise tagajärjel, ei ole kontrolli eest omandatava üle omandaja poolt kantud ega ülevõetud kohustised ning seetõttu ei ole need ka osa äriühenduse soetusmaksumusest.
29. Äriühenduse soetusmaksumus sisaldab kõiki väljaminekuid, mis on ühine- misega otseselt seotud, näiteks audiitoritele, juriidilistele nõustajatele, hindajatele ja teistele konsultantidele äriühenduse käigus makstud tasud. Üldised halduskulud, kaasa arvatud äriühendusega tegeleva osakonna ülal- pidamiskulud, ning muud kulud, mida ei saa konkreetse äriühendusega otseselt seostada, ei sisaldu äriühenduse soetusmaksumuses: need kajasta- takse kuluna nende tekkimisel.
30. Finantskohustiste sõlmimis- ja emiteerimiskulud on kohustiste emiteeri- mistehingu lahutamatuks osaks, isegi kui kohustised on emiteeritud äriü- henduse läbiviimiseks, mitte aga ühinemisega otseselt seotud kulud. Seetõttu ei tohi majandusüksused selliseid kulutusi lisada äriühenduse soetusmaksumusele. Sellised kulutused võetakse vastavalt standardile IAS 39 arvesse kohustise esmasel mõõtmisel.
31. Sarnaselt on ka omakapitaliinstrumentide emiteerimise kulutused emiteeri- mistehingu lahutamatuks osaks, isegi kui omakapitaliinstrumendid on emiteeritud äriühenduse läbiviimiseks, mitte aga ühinemisega otseselt seotud kulutused. Seetõttu ei tohi majandusüksused selliseid kulutusi lisada äriühenduse soetusmaksumusele. Vastavalt standardile IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamisevähendavad* sellised kulutused emissioonist saadud laekumisi.

Äriühenduse soetusmaksumuse korrigeerimine sõltuvalt tuleviku sündmustest

32. **Kui äriühenduse leping näeb ette äriühenduse soetusmaksumuse korrigeerimist sõltuvalt võimalikust tuleviku sündmustest, peab omandaja lisama selle korrigeerimise äriühenduse soetusmaksumusse omandamise kuupäeva seisuga, kui korrigeerimine on tõenäolinene ning seda saab usaldusväärset mõõta.**
33. Äriühenduse leping võib ette näha äriühenduse soetusmaksumuse korri- geerimisi sõltuvalt ühest või mitmest võimalikust tuleviku sündmusest. Korrigeerimine võib näiteks sõltuda tuleviku perioodide jooksul säilitatud või saavutatud kasumi teatud tasemest või emiteeritud instrumentide turu- hinna säilimisest. Tavaliselt on korrigeerimise summat võimalik hinnata äriühenduse esmasel arvestamisel, kahjustamata seejuures informatsiooni

▼ **M3**

usaldusväärst, isegi kui see on seotud teatud ebakindlusega. Kui tuleviku sündmusi ei esine või kui tuleb hinnangut uuesti üle vaadata, siis peab vastavalt korrigeerima ka äriühenduse soetusmaksumust.

34. Kui äriühenduse leping näeb sellist korrigeerimist ette, ei lisata seda äriühenduse soetusmaksumusse selle esmasel arvestamisel, kui see korrigeerimine ei ole kas tõenäoline või ei saa seda usaldusväärset mõõta. Kui hiljem see korrigeerimine muutub tõenäoliseks ja seda saab usaldusväärset mõõta, tuleb täiendavat tasu käsitleda ühenduse soetusmaksumuse korrigeerimisena.
35. Mõnel juhul võib omandaja olla kohustatud maksma müüjale tagantjärele kompensatsiooni kontrolli eest omandatava üle omandaja poolt antud varade, emiteeritud omakapitaliinstrumentide või tekkinud või ülevõetud kohustiste väärtuse vähenemise eest. See võib juhtuda näiteks, kui omandaja garanteerib äriühenduse soetusmaksumuse osana emiteeritud omakapitali- või võlainstrumentide turuhinna ning peab emiteerima täiendavalt omakapitali- või võlainstrumente algselt määratud maksumuse taastamiseks. Sellistel juhtudel ei kajastata äriühenduse soetusmaksumuse suurenemist. Omakapitaliinstrumentide puhul tasaarvestatakse täiendava makse õiglane väärtus algselt emiteeritud instrumentide väärtuse samaväärse vähendamisega. Võlainstrumentide puhul käsitletakse täiendavat makset kui alge emissiooni ülekursi vähenemist või allahindluse suurenemist.

Äriühenduse soetusmaksumuse jaotamine soetatud varadele ning ülevõetud kohustistele ja tingimuslikele kohustistele

36. **Omandaja peab omandamise kuupäeval jaotama äriühenduse soetusmaksumuse, kajastades omandatava eristatavaid varaobjekte, kohustisi ja tingimuslikke kohustisi, mis vastavad paragrahvis 37 toodud kajastamise kriteeriumitele, nende õiglastes väärtustes sellel kuupäeval, välja arvatud põhivarad (või võõrandatavad vararühmad), mis on klassifitseeritud müügi ootel olevaks vastavalt standardile IFRS 5 Müügi ootel põhivara ja lõpetatavad tegevused, mida tuleb kajastada õiglasest väärtusest miinus müügikulutused. Kõiki erinevusi äriühenduse soetusmaksumuse ja omandaja osa eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses vahel, tuleb arvestada vastavalt paragrahvidele 51–57.**
37. **Omandaja kajastab eraldi omandatava eristatavad varaobjektid, kohustised ja tingimuslikud kohustised omandamise kuupäeval vaid siis, kui nad vastavad sellel kuupäeval järgmistele kriteeriumidele:**
- (a) **vara, v.a immateriaalse vara, puhul on tõenäoline, et omandaja saab tulevikus varast majandusliku kasu ning vara õiglast väärtust saab usaldusväärset määrata;**
 - (b) **kohustise, v.a tingimuslik kohustis, puhul on tõenäoline, et kohustise likvideerimine nõuab ressurssidest loobumist ning kohustise õiglast väärtust saab usaldusväärset määrata;**
 - (c) **immateriaalse vara või tingimusliku kohustise puhul saab nende õiglast väärtust usaldusväärset määrata.**
38. Omandaja kasumiaruandesse tuleb liita omandatava kasumiaruande alates omandamise kuupäevast, lisades omandatava tulud ja kulud lähtuvalt äriühenduse soetusmaksumusest omandajale. Näiteks omandatava põhivaraga seotud amortisatsioonikulud, mis kajastuvad pärast omandamise kuupäeva omandaja kasumiaruandes, peavad põhinema nende amortiseeritavate varade õiglasest väärtusel omandamise kuupäeval, s.t nende soetusmaksumusel omandaja jaoks.
39. Ostumeetodi rakendamine algab omandamise kuupäevast, milleks on kuupäev, mil omandaja saavutab tegeliku kontrolli omandatava üle. Kuna kontroll on võime mõjutada majandusüksuse või äri finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu, ei ole kontrolli saavutamiseks vajalik, et tehing oleks juriidiliselt sõlmitud või lõpetatud. Kõiki äriühendusse puutuvaid fakte ja asjaolusid tuleb arvesse võtta, et hinnata millal omandaja on saavutanud kontrolli.
40. Kuna omandaja kajastab omandatava eristatavaid varaobjekte, kohustisi ja tingimuslikke kohustisi, mis vastavad paragrahvis 37 toodud kajastamise kriteeriumidele, nende õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval, on kõik vähemusosalused omandatavas esitatud vähemusosaluse proportsioonina nende objektide neto õiglasest väärtusest. Lisa B paragrahvides B16 ja B17 on toodud äriühenduse soetusmaksumuse jaotamise jaoks juhtnöörid omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste õiglasest väärtuse määramise kohta

▼ M3

Omandatava eristatavad varaobjektid ja kohustised

41. Vastavalt paragrahvile 36 kajastab omandaja äriühenduse soetusmaksumuse jaotamisel eraldi vaid need eristatavad varaobjektid, kohustised ja tingimuslikud kohustised, mis olid olemas omandamise kuupäeval ja mis vastavad paragrahvis 37 väljatoodud kajastamise kriteeriumitele. Seepärast:
- (a) peab omandaja kajastama kohustisi omandatava tegevuse lõpetamisest või vähendamisest äriühenduse soetusmaksumuse osana vaid siis, kui omandataval on omandamise kuupäeval restruktureerimiskohustis vastavalt standardile IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*;
 - ja
 - (b) jaotades äriühenduse soetusmaksumust ei tohi omandaja kajastada kohustisi seoses tulevaste kahjumitega või muude äriühenduse tulemusena tekkida võivate kulutustega.
42. Väljamaksed, mida majandusüksus lepingu kohaselt peab tegema, näiteks oma töötajatele või hankijatele juhul, kui ta omandatakse äriühenduse kaudu, on majandusüksuse eksisteeriv kohustus, mida loetakse tingimuslikuks kohustiseks seni, kuni äriühenduse teostumine saab tõenäoliseks. Lepingulist kohustust kajastatakse majandusüksuse kohustisena vastavalt standardile IAS 37, kui äriühendus muutub tõenäoliseks ning kohustist on võimalik usaldusväärselt mõõta. Järelikult, kui äriühendus on läbi viidud, kajastab omandaja seda omandatava kohustist objektina, millele äriühenduse soetusmaksumust jaotatakse.
43. Omandatava restruktureerimisplaan, mille teostumine sõltub tema omandamisest äriühenduses, ei ole vahetult enne äriühendust omandatava eksisteeriv kohustus. See ei ole ka omandatava jaoks tingimuslik kohustis vahetult enne äriühendust, kuna see ei ole mineviku sündmustest tekkinud võimalik kohustus, mille olemasolu kinnitab vaid ühe või mitme ebakindla omandatava poolt täielikult mittekontrollitava tuleviku sündmuse toimumine või mitte toimumine. Seepärast ei tohi omandaja kajastada sellist restruktureerimisplaanidega seotud kohustist objektina, millele äriühenduse soetusmaksumust jaotatakse.
44. Eristatavad varaobjektid ja kohustised, mida kajastatakse vastavalt paragrahvile 36, sisaldavad kõiki omandatava varasid ja kohustisi, mida omandaja ostab või üle võtab, kaasa arvatud kõik selle finantsvarad ja finantskohustised. Need võivad sisaldada ka varasid ja kohustisi, mida omandatava finantsaruannetes ei ole eelnevalt kajastatud, nt kuna nad ei vastanud enne omandamist kajastamise kriteeriumidele. Näiteks enne äriühendust kajastamata jäänud maksuvara, mis tekib omandatava maksukahjumitest, vastab paragrahvis 36 toodud eristatava varaobjekti kajastamise kriteeriumidele, kui on tõenäoline, et omandajal tekivad tulevased maksustatavad kasumid, mille vastu saab mittekajastatud maksuvara kasutada.

Omandatava immateriaalsed varad

45. Vastavalt paragrahvile 37 kajastab omandaja omandatava immateriaalset vara omandamise kuupäeval eraldi vaid siis, kui see vastab immateriaalse vara definitsioonile vastavalt standardile IAS 38 *Immateriaalne varaja* selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta. See tähendab, et omandaja kajastab firmaväärtusest eraldi varana omandatava pooleliolevat uurimis- ja arendusprojekti, kui projekt vastab immateriaalse vara definitsioonile ja selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta. Standardis IAS 38 on toodud juhtnõore määramaks, kas äriühenduses omandatud immateriaalse vara õiglane väärtus on usaldusväärselt mõõdetav.
46. Ilma füüsilise substantsita mitterahaline vara peab olema eristatav, et vastata immateriaalse vara definitsioonile. Vastavalt standardile IAS 38 vastab vara immateriaalse vara definitsioonis eristatavuse kriteeriumile vaid siis, kui ta:
- (a) on eraldatav, s.t seda on võimalik majandusüksusest eraldada või jagada ning seda on võimalik müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada, kas eraldi või koos seotud lepingu, vara või kohustisega;
 - või
 - (b) tuleneb lepingulistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas neid õigusi saab majandusüksusest või muudest õigustest ja kohustustest eraldi võõrandada või eraldada.

Omandatava tingimuslikud kohustised

47. Paragrahv 37 määratleb, et omandaja kajastab omandatava tingimuslikku kohustist eraldi objektina, millele äriühenduse soetusmaksumust jaotatakse vaid siis, kui selle õiglane väärtus on usaldusväärselt mõõdetav. Kui selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, siis:

▼ M3

(a) see mõjutab firmaväärtuse summat või on kajastatud vastavalt paragrahvile 56;

ja

(b) omandaja peab avalikustama tingimusliku kohustise kohta informatsiooni, mida on nõutud standardis IAS 37.

Lisa B paragrahvis B16(l) on toodud juhtnöörid tingimusliku kohustise õiglase väärtuse määramise kohta.

48. **Pärast nende esmast kajastamist peab omandaja mõõtma tingimuslike kohustisi, mida on paragrahv 36 kohaselt eraldi kajastatud, kõrgemana kahest järgmisest summast:**

(a) **summas, mida tuleks kajastada vastavalt standardile IAS 37,**

ja

(b) **summas, milles tingimuslik kohustis algselt kajastati, miinus vajadusel akumuleeritud amortisatsioon, mis on kajastatud vastavalt standardile IAS 18 Tulu.**

49. Paragrahvi 48 nõue ei kehti lepingutele, mida kajastatakse kooskõlas standardiga IAS 39 **Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine**. Siiski kajastatakse laenukohustusi, mis on välja jäetud IAS 39 rakendusala, mis ei ole siduvad kohustused laenude andmiseks intressiga allpool turu intressimäärasid, kui omandatava tingimuslike kohustisi, kui omandamise kuupäeval ei ole tõenäoline, et kohustuse katmiseks on vaja loobuda ressurssidest või kui kohustuse summat ei saa piisavalt usaldusväärselt mõõta. Sellist laenukohustust kajastatakse paragrahvi 37 kohaselt eraldi objektina, millele äriühenduse soetusmaksumust jaotatakse vaid siis, kui selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta.

50. Tingimuslike kohustised, mida on kajastatud eraldi objektina äriühenduse soetusmaksumuse jagamiseks, on IAS 37 rakendusala välja jäetud. Siiski peab omandaja avalikustama nende tingimuslike kohustiste kohta informatsiooni, mida nõuab standard IAS 37 eraldise iga liigi kohta.

Firmaväärtus

51. **Omandaja peab omandamise kuupäeval:**

(a) **kajastama omandatud firmaväärtust kui vara;**

ning

(b) **esialgselt mõõtma firmaväärtust soetusmaksumuses ehk summa, mille võrra äriühenduse soetusmaksumus ületab vastavalt paragrahvile 36 kajastatud omandatud eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglast väärtust.**

52. Äriühenduses omandatud firmaväärtus kujutab endast tasu, mida omandaja maksab individuaalselt mitteeristatavatest ega eraldi kajastatavatest varadest eeldatavalt tulevikus saadava majandusliku kasu eest.

53. Juhul, kui omandatava eristatavad varaobjektid, kohustised või tingimuslikud kohustised ei vasta omandamise kuupäeval paragrahvis 37 toodud eraldi kajastamise kriteeriumitele, on neil mõju summale, mida kajastatakse firmaväärtusena (või arvestatakse vastavalt paragrahvile 56). Sellepärast mõõdetakse firmaväärtust äriühenduse soetusmaksumuse jääkmaksumusena pärast omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste kajastamist.

54. **Pärast esmast kajastamist peab omandaja mõõtma äriühenduse käigus omandatud firmaväärtust soetusmaksumuses, millest on maha arvatud võimalikud vara väärtuse langusest tulenevad akumuleeritud allahindlused.**

55. Äriühenduse käigus omandatud firmaväärtust ei amortiseerita. Selle asemel peab omandaja kooskõlas standardiga IAS 36 *Varade väärtuse languste* tegema firmaväärtusele vara väärtuse languse testi kord aastas või sagedamini, kui sündmused või muutused asjaoludes viitavad, et selle väärtus võib olla langenud.

Omandaja osa eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses, mis ületab äriühenduse soetusmaksumuse

56. **Kui omandaja osa vastavalt paragrahvile 36 kajastatud eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses, ületab äriühenduse soetusmaksumuse, peab omandaja:**

(a) **uuesti hindama omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste identifitseerimise ja mõõtmise ning äriühenduse soetusmaksumuse mõõtmise;**

ja

▼ M3

(b) iga ülejääki, mis jääb alles pärast uuesti hindamist, kajastama koheselt kasumiaruandes.

57. Tulu, mida kajastatakse vastavalt paragrahvile 56, võib sisaldada ühte või enamat järgmistest komponentidest:
- (a) vead äriühenduse soetusmaksumuse või omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste või tingimuslike kohustiste õiglase väärtuse mõõtmisel. Selliste vigade potentsiaalseteks põhjusteks on omandatava seoses tulevikus tekkivad võimalikud väljaminekud, mis ei kajastu korrektselt omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste õiglase väärtuse mõõtmisel.
 - (b) raamatupidamisstandardi nõue mõõta omandatud eristatavaid netovarasid väärtuses, mis ei ole õiglane väärtus, kuid mida käsitletakse äriühenduse soetusmaksumuse jaotamise jaoks õiglase väärtusena. Näiteks lisas B toodud juhtnõõrid omandatava eristatavate varaobjektide ja kohustiste õiglase väärtuse mõõtmiseks nõuavad maksuvara ja kohustise summa diskonteerimata jätmist.
 - (c) soodne tehing.

Äriühenduse toimumine etappidena

58. Äriühendus võib sisaldada rohkem kui ühte vahetustehingut, näiteks kui see toimub etappidena järjestikuste aktsiaostude teel. Sellisel juhul peab omandaja käsitlema iga vahetustehingut eraldi, kasutades tehingu soetusmaksumust ja õiglase väärtuse informatsiooni vahetustehingu kuupäeval, et määrata tehinguga kaasneva firmaväärtuse suurus. Selle tulemuseks on üksikute investeeringute soetusmaksumuste samm-sammuline võrdlus omandaja osaga omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste õiglases väärtuses igas etapis.
59. Kui äriühendus hõlmab rohkem kui ühte vahetustehingut, võivad omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste õiglased väärtused erineda iga vahetustehingu kuupäeval. Sest:
- (a) omandatava eristatavad varaobjektid, kohustised ja tingimuslikud kohustised on mõtteliselt ümberhinnatud õiglastesse väärtustesse iga vahetustehingu kuupäeval, et määrata iga tehinguga kaasneva firmaväärtuse suurus;
 - ja
 - (b) omandaja peab omandatava eristatavaid varaobjekte, kohustisi ja tingimuslike kohustisi kajastama nende õiglases väärtuses omandamise kuupäeval,
- igasugune eelnevalt omandajale kuulunud osa õiglase väärtuse korrigeerimine on ümberhindlus ning tuleb vastavalt ka arvestada. Kuid, kuna omandatava varade, kohustiste ja tingimuslike kohustiste ümberhindlus tekib esmasest kajastamisest omandaja poolt, ei tähenda see, et omandaja on otsustanud rakendada pärast esmast kajastamist nendele objektidele ümberhindluse arvestusmeetodit vastavalt näiteks standardile IAS 16 *Materiaalne põhivara*.
60. Enne kui tehing kvalifitseerub äriühenduseks, võib ta kvalifitseeruda investeeringuks sidusettevõttesse ja olla arvestatud vastavalt standardile IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetes*, kasutades kapitaliosaluse meetodit. Sellisel juhul, investeerimisobjekti eristatavate netovarade õiglased väärtused iga varasema vahetustehingu kuupäeval on eelnevalt määratud, rakendades investeerimisobjektile kapitaliosaluse meetodit.

Esialgelt määratud esmane kajastamine

61. Äriühenduse esmane kajastamine hõlmab omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste identifitseerimist ja nende õiglaste väärtuste ning äriühenduse soetusmaksumuse määramist.
62. Kui äriühenduse esmast kajastamist saab selle perioodi lõpuks, mil äriühendus on läbi viidud määrata vaid esialgselt, kuna kas omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste või tingimuslike kohustiste õiglaseid väärtusi või äriühenduse soetusmaksumust saab määrata vaid esialgse hinnangu, peab omandaja äriühenduse arvestamisel kasutama neid esialgse hinnangu väärtusi. Omandaja peab kajastama kõiki nende esialgsete väärtuste korrigeerimisi esmase kajastamise lõpetamisel:
- (a) kaheteist kuu jooksul alates omandamise kuupäevast;
 - ja
 - (b) alates omandamise kuupäevast. Seega:
 - (i) eristatavate varaobjektide, kohustiste või tingimuslike kohustiste bilansilist maksumuse, mida kajastatakse või korrigeeritakse esmase kajastamise lõpetamise tulemusena, peab välja arvutama selliselt, nagu oleks selle õiglast väärtust omandamise kuupäeval kajastatud juba alates sellest kuupäevast.

▼ M3

- (ii) firmaväärtust või tulu, mida on kajastatud vastavalt paragrahvile 56, tuleb korrigeerida omandamise kuupäevast summas, mis on võrdne eristatavate varaobjektide, kohustiste või tingimuslike kohustiste, mida on kajastatakse või korrigeeritakse, õiglaste väärtuste muutusega võrreldes omandamise kuupäeva seisuga.
- (iii) võrdlusinformatsioon, mida esitatakse äriühenduse esmase kajastamise lõpetamise eelsete perioodide kohta, tuleb esitada, nagu oleks esmane kajastamine olnud lõpetatud omandamise kuupäeval. See hõlmab ka võimaliku täiendava, amortisatsiooni või muu kasumi või kahjumi mõju, mida on kajastatud esmase kajastamise lõpetamise tulemusena.

Korrigeerimised pärast esmase kajastamise lõpetamist

63. Äriühenduse esmase kajastamise korrigeerimisi tuleb kajastada pärast esmase kajastamise lõpetamist ainult vigade korrigeerimiseks vastavalt standardile IAS 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead*, v.a paragrahvides 33, 34 ja 65 toodud juhtudel. Pärast esmase kajastamise lõpetamist ei kajastada hinnangu muutuste mõju enam äriühenduse esmase kajastamise korrigeerimisena. Vastavalt standardile IAS 8 tuleb hinnangute muutuste mõjusid kajastada käesolevas ning tulevastes perioodides.
64. IAS 8 nõuab, et majandusüksus arvestaks vea parandamist tagasiulatuvalt ning esitaks finantsaruanded nii, nagu poleks viga kunagi olnud, korrigeerides võrdlusandmeid eelneva(te) perioodi(de) kohta, mil viga juhtus. Seepärast tuleb omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste või tingimuslike kohustiste bilansilist maksumust, mis kajastatakse või korrigeeritakse vea parandamise tulemusel, arvestada nii, nagu oleks selle õiglast väärtust või korrigeeritud õiglast väärtust omandamise kuupäeval kajastatud sellest kuupäevast alates. Firmaväärtus või tulu, mida on kajastatud eelneval perioodil vastavalt paragrahvile 56, tuleb korrigeerida tagasiulatuvalt summas, mis vastab kajastatud (või korrigeeritud) eristatava varaobjekti, kohustise või tingimusliku kohustise õiglasele väärtusele omandamise kuupäeval (või õiglase väärtuse korrigeerimisele omandamise kuupäeval).

Edasilükkunud tulumaksu vara arvele võtmine pärast esmase kajastamise lõpetamist

65. Kui omandatava edasikantavast maksukahjumist või muust edasilükkunud tulumaksu varast saadav potentsiaalne kasu ei vastanud esmasel kajastamisel paragrahvis 37 toodud kriteeriumidele eraldi kajastamise kohta, kuid realiseerub hiljem, tuleb omandajal seda kasu kajastada tuluna vastavalt standardile IAS 12 *Tulumaks*. Lisaks peab omandaja:
- (a) vähendama firmaväärtuse jääkmaksumust summani, mis oleks kajastatud kui edasilükkunud tulumaksuvarad oleksid kajastatud eristatavate varaobjektidena omandamise kuupäeval;
 - ja
 - (b) kajastama firmaväärtuse jääkmaksumuse vähenemist kuluna.
- Kuid selle toimingule tulemusel ei tohi tekkida paragrahvis 56 kirjeldatud ülejääki ning samuti ei tohi selle võrra suurendada eelnevalt, vastavalt paragrahvile 56 kajastatud tulu.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

66. **Omandaja avalikustab informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata äriühenduste olemust ja finantsmõju, mis on toimunud:**
- (a) **perioodi jooksul.**
 - (b) **peale bilansipäeva kuid enne, kui finantsaruanded on avaldamiseks heaks kiidetud.**
67. Paragrahvi 66 punktis a toodud printsiibi rakendamiseks avalikustab omandaja iga perioodi jooksul toimunud äriühenduse kohta järgneva informatsiooni:
- (a) ühendatavate majandusüksuste või äride nimed ja kirjeldused.
 - (b) omandamise kuupäev.
 - (c) omandatud hääleõigusega omakapitaliinstrumentide protsent.
 - (d) äriühenduse soetusmaksumus ja selle komponentide kirjeldused, k.a kõik väljaminekud, mis on otseselt äriühendusega seostatavad. Kui osana soetusmaksumusest on emiteeritud või emiteeritakse omakapitaliinstrumente, tuleb avalikustada ka järgnev info:
 - (i) emiteeritud või emiteeritavate omakapitaliinstrumentide arv;
 - ja

▼ M3

- (ii) nende instrumentide õiglane väärtus ja selle õiglase väärtuse määramise alus. Kui vahetuspäeval ei eksisteeri instrumentidele avalikult noteeritud hinda, avalikustatakse olulised eeldused, mida kasutati õiglase väärtuse määramiseks. Kui noteeritud hind vahetuspäeval eksisteerib, kuid seda ei kasutatud äriühenduse soetusmaksumuse määramise alusena, siis avalikustatakse see fakt koos põhjustega, miks noteeritud hinda ei kasutatud, meetodite ja oluliste eeldustega, mida kasutati omakapaliinstrumentidele väärtuse määramisel, ja summaarse erinevusega omakapaliinstrumentidele omistatud väärtuse ja instrumentide noteeritud hinna vahel.
 - (e) iga tegevusala üksikasjad, mille üksus on otsustanud ühenduse tulemusena lõpetada.
 - (f) omandamise kuupäeval kajastatud omandatava iga vara-, kohustiste- ja tingimuslike kohustiste rühma summad ning iga mainitud rühma bilansiline jääkmaksumus, mis on määratud kooskõlas IFRS-ga vahetult enne ühendust, v.a juhul, kui avalikustamine on teostamatu. Kui selline avalikustamine on teostamatu avaldatakse see fakt koos selgitusega, miks see nii on.
 - (g) kasumiaruandes vastavalt paragrahvile 56 kajastatud iga ülejäägi summa ja kasumiaruande rida, millele ülejääk on kajastatud.
 - (h) tegurite kirjeldus, mis mõjutasid soetusmaksumust, mille tulemusena kajastati firmaväärtust — iga immateriaalse vara kirjeldus, mida ei kajastatud firmaväärtusest eraldi ning selgitus, miks immateriaalse vara õiglast väärtust ei saanud usaldusväärselt mõõta — või iga ülejäägi, mida kajastati kasumiaruandes vastavalt paragrahvile 56, olemuse kirjeldus.
 - (i) omandaja kasumiaruandesse lisatud omandatava kasumi või kahjumi suurus omandamise päevast alates, v.a juhul, kui avalikustamine on teostamatu. Kui selline avalikustamine on teostamatu avaldatakse see fakt koos selgitusega, miks see nii on.
68. Paragrahvis 67 nõutud informatsioon avalikustatakse summaarselt aruandeperioodi jooksul toimunud nende äriühenduste kohta, mis üksikult on ebaolulised.
69. Kui perioodi jooksul toimunud äriühenduse esmane kajastamine on määratud vaid esialgselt vastavalt paragrahvis 62 kirjeldatule, avalikustatakse ka see fakt koos selgitusega, miks see nii on.
70. Paragrahvi 66 punktis a toodud printsiibi rakendamiseks avalikustab omandaja järgneva informatsiooni, v.a juhul, kui avalikustamine ei ole teostatav:
- (a) ühinenud majandusüksuse tulu perioodis, kui kõigi perioodi jooksul toimunud äriühenduste omandamise kuupäevaks oleks selle perioodi algus.
 - (b) ühinenud majandusüksuse kasum või kahjum perioodis, kui kõigi perioodi jooksul toimunud äriühenduste omandamise kuupäevaks oleks selle perioodi algus.
- Kui sellise informatsiooni avalikustamine ei ole praktiliselt teostatav, tuleb see asjaolu avalikustada koos selgitusega, miks see nii on.
71. Paragrahvi 66 punktis b toodud printsiibi rakendamiseks avalikustab omandaja paragrahvis 67 nõutud informatsiooni iga äriühenduse kohta, mis on toimunud pärast bilansipäeva kuid enne, kui finantsaruanded on avaldamiseks heaks kiidetud, v.a juhul, kui selline avalikustamine ei ole praktiliselt teostatav. Kui mistahes sellise informatsiooni avalikustamine ei ole praktiliselt teostatav, tuleb see asjaolu avalikustada koos selgitusega, miks see nii on.
72. **Omandaja avalikustab informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata käesoleva perioodi jooksul kajastatud kasumite, kahjumite, vigade korrigeerimiste ja muude korrigeerimiste finantsmõju, mis on seotud käesoleval või varasematel perioodidel toimunud äriühendustega.**
73. Paragrahvis 72 toodud printsiibi rakendamiseks avalikustab omandaja järgneva informatsiooni:
- (a) käesoleval perioodil kajastatud mistahes kasumi või kahjumi suurus ja seletus, mis:
 - (i) seondub käesoleval või varasematel perioodidel toimunud äriühenduses omandatud eristatavate varaobjektide või ülevõetud kohustiste või tingimuslike kohustistega;

ja

▼ M3

- (ii) on sellise suuruse, olemuse ja mõjuga, et avalikustamine on oluline ühinenud majandusüksuse finantstulemuste mõistmiseks.
 - (b) kui vahetult eelneval perioodil teostatud äriühenduse esmast kajastamist määrati selle perioodi lõpus vaid esialgselt, siis jooksva perioodi jooksul kajastatud korrigeerimised esialgsetes väärtustes, nende suurused ja selgitused.
 - (c) IAS 8 poolt nõutud informatsiooni avalikustamine vigade parandamise kohta igas omandatava eristatavas varaobjektis, kohustises või tingimuslikus kohustistes või muudatustes neile omistatud väärtustes, mida omandaja on kajastanud käesoleva perioodi jooksul vastavalt paragrahvidele 63 ja 64.
74. **Majandusüksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata perioodi jooksul toimunud muutusi firmaväärtuse bilansilises jääkmaksumuses.**
75. Paragrahvis 74 toodud printsiibi rakendamiseks avalikustab majandusüksus firmaväärtuse bilansilise jääkmaksumuse võrdluse perioodi alguses ja lõpus, näidates eraldi:
- (a) soetusmaksumus ja akumuleeritud allahindlused vara väärtuse langusest perioodi alguses;
 - (b) perioodi jooksul kajastatud täiendav firmaväärtus, välja arvatud firmaväärtus, mis sisaldub võõrandatavas rühmas, mis soetuse hetkel vastas standardis IFRS 5 toodud müügi ootel vara kriteeriumid;
 - (c) hilisemast edasilükkunud tulumaksuvara kajastamisest tingitud korrigeerimised kooskõlas paragrahviga 65;
 - (d) võõrandatavasse rühma kuuluv firmaväärtus, liigitatud kui müügi ootel vara vastavalt standardile IFRS 5 ning perioodi jooksul bilansist eemaldatud firmaväärtus, mida varasemalt ei kaasatud müügi ootel hoitavaks liigitatud võõrandatavase rühma;
 - (e) perioodi jooksul kajastatud allahindlused vara väärtuse langusest vastavalt standardile IAS 36;
 - (f) perioodi jooksul tekkinud vahetuskursside neto muutused kooskõlas standardiga IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*;
 - (g) mistahes muud muudatused bilansilises jääkmaksumuses perioodi jooksul;
- ja
- (h) soetusmaksumus ja akumuleeritud allahindlused vara väärtuse langusest perioodi lõpus.
76. Lisaks paragrahvi 75 punktis e nõutud avalikustatavale informatsioonile avalikustab majandusüksus informatsiooni firmaväärtuse kaetava väärtuse ja väärtuse languse kohta kooskõlas standardiga IAS 36.
77. Situaatsioonis, kus käesoleva IFRS poolt nõutud avalikustatav informatsioon ei rahulda paragrahvides 66, 72 ja 74 toodud eesmärgi, peab majandusüksus avalikustama nende eesmärkide täitmiseks vajaliku lisainformatsiooni.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

78. Paragrahvis 85 sätestatud välja arvates rakendub käesolev IFRS selliste äriühenduste arvestusele, mille *lepingukuupäev* on 31. märts 2004 või hiljem. Käesolevat IFRS-i tuleb rakendada ka:
- (a) firmaväärtuse arvestusele, mis tuleneb äriühendustest, mille lepingukuupäev on 31. märts 2004 või hiljem;
- või
- (b) omandaja osa omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses, mis ületab äriühenduse soetusmaksumust, arvestusele kõigist äriühendustest, mille lepingukuupäev on 31. märts 2004 või hiljem.

Eelnevalt kajastatud firmaväärtus

79. Majandusüksus rakendab käesolevat IFRS-i edasiulatuvalt alates esimesest 31. märtsil 2004 või hiljem algavast aruandeaastast firmaväärtusele, mis on omandatud äriühenduses, mille lepingukuupäev oli enne 31. märtsi 2004 ning firmaväärtusele ühissetevõtmisest, mis on saadud enne 31. märtsi 2004 ja mida kajastatakse rakendades proportsionaalset konsolideerimist. Seetõttu peab majandusüksus:
- (a) alates esimese aruandeaasta, mis algab 31. märtsil 2004 või hiljem, algusest lõpetama sellise firmaväärtuse amortiseerimise;

▼ M3

- (b) esimese aruandeaasta, mis algab 31. märtsil 2004 või hiljem, alguses elimineeritud akumuliseeritud amortisatsiooni firmaväärtuse soetusmaksumuse vastu;
 - ja
 - (c) alates esimese aruandeaasta, mis algab 31. märtsil 2004 või hiljem, algusest testima firmaväärtuse väärtuse vähenemist vastavalt standardile IAS 36 (muudetud 2004).
80. Kui majandusüksus on eelnevalt kajastanud firmaväärtust omakapitali vähendusena, siis ei kajasta ta seda firmaväärtust kasumiaruandes kui ta võõrandab terve või osa ärist, millega see firmaväärtus seondub, või kui raha genereeriva üksuse, millega firmaväärtus seondub, väärtus on langenud.

Eelnevalt kajastatud negatiivne firmaväärtus

81. Negatiivse firmaväärtuse bilansiline jääkmaksumus, mis on tekkinud kas
- (a) äriühendusest, mille lepingukuupäev oli enne 31. märtsi 2004
 - või
 - (b) osalusest ühissettevõtmises, mis on omandatud enne 31. märtsi 2004 ning mida kajastatakse rakendades proportsionaalset konsolideerimist
- kantakse esimese aruandeaasta, mis algab 31. märtsil 2004 või hiljem, alguses bilansist välja jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena.

Eelnevalt kajastatud immateriaalsed varad

82. Immateriaalse varana liigitatud objekti bilansiline jääkmaksumus, mis
- (a) omandati äriühenduses, mille lepingukuupäev oli enne 31. märtsi 2004
 - või
 - (b) mis on tekkinud osalusest ühissettevõtmisest, mis on omandatud enne 31. märtsi 2004 ning mille üle peetakse arvestust rakendades proportsionaalset konsolideerimist
- klassifitseeritakse ümber firmaväärtuseks esimese 31. märtsil 2004 või hiljem algava aruandeaasta alguses, kui see immateriaalne vara ei vasta sel kuupäeval IAS 38 (muudetud 2004) eristatavuse kriteeriumile.

Kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud

83. Majandusüksus rakendab käesolevat IFRS-i investeeringute osas, mida kajastatakse kapitaliosaluse meetodil ning mis on omandatud 31. märtsil 2004 või hiljem, järgmiselt:
- (a) igale omandatud firmaväärtusele, mis sisaldub investeeringu bilansilises jääkmaksumuses. Seetõttu ei lisata selle mõttelise firmaväärtuse amortisatsiooni majandusüksuse osaluse kindlaksmääramisse investeerimisobjekti kasumis või kahjumis.
 - (b) majandusüksuse osale investeerimisobjekti eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasel väärtuses, mis ületab investeeringu soetusmaksumuse ja mis sisaldub investeeringu bilansilises jääkmaksumuses. Seetõttu kajastab majandusüksus selle ülejäägi tuluna majandusüksuse osaluse määramisel investeerimisobjekti kasumis või kahjumis perioodil, mil investeering omandati.
84. Investeeringute osas, mida kajastatakse kapitaliosaluse meetodil ning mis on omandatud enne 31. märtsi 2004:
- (a) rakendab majandusüksus käesolevat IFRS-i esimese 31. märtsist 2004 või hiljem algava aruandeaasta algusest igale omandatud firmaväärtusele, mis sisaldub investeeringu bilansilises jääkmaksumuses. Seetõttu lõpetab majandusüksus sellest kuupäevast firmaväärtuse kaasamise majandusüksuse osaluse määramisse investeerimisobjekti kasumis või kahjumis.
 - (b) majandusüksus kannab bilansist välja negatiivse firmaväärtuse, mis sisaldub selle investeeringu bilansilises jääkmaksumuses esimese 31. märtsist 2004 või hiljem algava aruandeaasta alguses, korrigeerides vastavalt ka jaotamata kasumi algsaldot.

Piiratud tagasiulatuva rakendamise

85. Majandusüksus võib rakendada käesoleva IFRS-i nõudeid firmaväärtusele, mis on eksisteerinud või mis on omandatud, ning äriühendustele, mis on tekkinud mistahes kuupäeval enne paragrahvides 78-84 välja toodud jõustumiskuupäevi eeldusel, et:
- (a) hinnangud ja muu vajalik informatsioon selle IFRS-i rakendamiseks varasematele äriühendustele on saadud ajal, mil neid ühendusi esmaselt kajastati;
 - ja

▼ **M3**

- (b) majandusüksus rakendab ka IAS 36 (muudetud 2004) ja IAS 38 (muudetud 2004) alates samast kuupäevast, ning hinnangud ja muu vajalik informatsioon nende standardite rakendamiseks sellest kuupäevast on üksuse poolt varem hangitud, nii et puudub vajadus määratleda hinnanguid, mis oleks pidanud olema tehtud varasemal kuupäeval.

TEISTE STANDARDITE JA TÕLGENDUSTE KEHTETUKS TUNNISTAMINE

86. Käesolev IFRS asendab IAS 22 *Äriühendused*(välja antud 1998).
87. Käesolev IFRS asendab järgmisi tõlgendusi:
- (a) SIC-9 *Äriühendused* — liigitamine kas omandamistena või huvide ühendamisena;
 - (b) SIC-22 *Äriühendused* — algselt esitatud õiglaste väärtuste ja firma-väärtuse hilisem korrigeerimine;
- ja
- (c) SIC-28 *Äriühendused* — omakapaliinstrumentide "vahetuskuupäev" ja õiglane väärtus.

▼ **M3**

LISA A

Mõisted*See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.*

omandamise kuupäev	Kuupäev, mil omandaja tegelikult saavutab kontrolli omandatava üle.
lepingu kuupäev	Kuupäev, mil sisuline kokkulepe ühinevate osapoolte vahel on saavutatud ning avalikult noteeritud majandusüksuste puhul avalikkusele teatavaks tehtud. Vaenuliku ülevõtmise puhul on ühinevate poolte vahel sisulise kokkuleppe saavutamise kõige varasem kuupäev see kuupäev, mil piisav arv omandatava omanikke on omandaja pakkumise kontrolli ülevõtmiseks omandatavas heaks kiitnud.
äri	Lahutamatu kogum tegevustest ja varadest, mida viiakse läbi ja juhitakse eesmärgiga saada: (a) investitoritele tulu; või (b) madalamaid kulutusi või muud majanduslikku kasu otseselt ja proportsionaalselt kindlustusvõtjale või osalistele. Äri koosneb tavaliselt sisenditest, sisenditele suunatud protsessidest ning saadavast väljundist, mida kasutatakse või hakatakse kasutama tulude genereerimiseks. Kui üleantud tegevuste ja varade kogumis on olemas firmaväärtus, tuleb eeldada, et üleantud kogum on äri.
äriühendus	Erinevate majandusüksuste või äride ühendamine ühte aruandvasse üksusesse.
äriühendus, mis hõlmab ühise kontrolli all olevaid majandusüksuseid või ärisid	Äriühendus, milles kõikide ühinevate majandusüksuste või äride üle omab lõplikku kontrolli üks ja sama osapool või samad osapooled nii enne kui ka pärast majandusühendust ning see kontrolli ole ajutine.
tingimuslik kohustus	Tingimuslik kohustus on vastavalt standardile IAS 37 Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad: (a) võimalik möödunud sündmusest tekkinud kohustus, mille olemasolu kinnitab vaid ühe või mitme ebakindla tuleviku sündmuse toimumine või mitte toimumine, mis ei ole täielikult majandusüksuse kontrolli all; või (b) olemasolev möödunud sündmustest tekkinud kohustus, kuid mida ei ole kajastatud, sest: (i) ei ole tõenäoline, et kohustuse täitmiseks tuleb loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse; või (ii) kohustuse summat ei saa piisava usaldusväärsusega mõõta.
kontroll	Võime mõjutada ühe majandusüksuse või äri finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu.
vahetuskuupäev	Kui äriühenduse on toimunud ühe vahetustehinguga, on vahetuskuupäevaks omandamise kuupäev. Kui äriühendussisaldab rohkem kui ühte vahetustehingut, näiteks kui äriühendus toimub järjestikuste aktsiaostude teel etappidena, on vahetuskuupäev kuupäev, mil iga üksik investeering on kajastatud omandaja finantsaruannetes.
õiglase väärtus	Summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja omavahel mitteseotud osapoolte vahelises tehingus.
firmaväärtus	Tulevikus saadav majanduslik kasu varadest, mida ei ole võimalik eraldi identifitseerida ega kajastada.
immateriaalne vara	Immateriaalne vara on vastavalt standardile IAS 38 Immateriaalne vara eristatav füüsilisest substantist mitterahaline vara.
ühisetevõtmine	Ühisetevõtmine on vastavalt standardile IAS 31 Osalemine ühisetevõtmistes lepingu põhine kokkulepe, mille puhul kaks või enam osapoolt võtavad ette majandustegevuse, mida kontrollitakse ühiselt.

▼ **M3**

vähemusosalus	See osa tütarettevõttekasumist või kahjumist ja netovaradest, mis otseselt ega kaudselt läbi tütar-ettevõtetele kuulu emaettevõttele.
ühine majandusüksus	Majandusüksus, mis ei ole investoritele kuuluv äriüksus, näiteks ühine kindlustusselts või ühine kooperatiiv, mille abil saavutatakse madalamad kulutused või muud majanduslikku kasu otseselt ja proportsionaalselt oma kindlustusvõtjatele või osalistele.
emaettevõte	Majandusüksus, millel on üks või rohkem tütar-ettevõtet.
tõenäoline aruandev üksus	Pigem võimalik kui mittevõimalik. Majandusüksus, millel on aruande kasutajad, kes toetuvad majandusüksuse üldistele finantsaruannetele informatsiooni saamiseks, mis on neile kasulik otsuste tegemiseks ressursside jaotamisel. Aruandevaks üksuseks võib olla üksik majandusüksus või kontsern, mis koosneb emaettevõttestja kõikidest selle tütar-ettevõtetest.
tütar-ettevõte	Majandusüksus, kaasa arvatud juriidilist staatust mitteomavad üksused, mida kontrollib teine majandusüksus (mida nimetatakse emaettevõtteks).

▼ **M3***LISA B***Rakenduse lisa**

See lisa on IFRSi lahutamatu osa.

Pöördomandamised

- B1 Nagu märgitud paragrahvis 21, on mõnedes äriühendustes, mida tavaliselt nimetatakse pöördomandamiseks, omandajaks see majandusüksus, mille omakapitali osalust omandatakse ning emiteeriv majandusüksus on omandatav. See võib juhtuda siis, kui näiteks mitte börsil noteeritud üksus lepib kokku enda "omandamise" väiksema börsil noteeritud majandusüksuse poolt, et saada börsinimekirja. Kuigi juriidiliselt peetakse emiteerivat börsil noteeritud majandusüksust emaettevõtteks ja börsil mitte noteeritud üksust tütarettevõtteks, on juriidiline tütarettevõtte omandaja, kui tal on võime mõjutada juriidilise emaettevõtte finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu.
- B2 Majandusüksus peab pöördomandamise arvestamisel rakendama paragrahvides B3–B15 toodud juhtnööre.
- B3 Pöördomandamise arvestus määrab äriühenduse soetusmaksumuse jaotamise omandamise kuupäeva seisuga ning ei kehti tehingutele pärast ühendamist.

Äriühenduse soetusmaksumus

- B4 Kui äriühenduse soetusmaksumuse osana emiteeritakse omakapitaliinstrumente, nõuab paragrahv 24, et äriühenduse soetusmaksumuses peab sisalduma nende omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus vahetuskupäeval. Paragrahv 27 märgib, et usaldusväärse noteeritud hinna puudumisel võib omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust määrata, lähtuvalt omandaja õiglasest väärtusest või omandatava õiglasest väärtusest, olenevalt sellest, kumb neist on selgemini määratav.
- B5 Pöördomandamisel loetakse äriühenduse soetusmaksumus tekkinuks juriidilise tütarettevõtte juures (s.t omandaja raamatupidamislikel eesmärkidel) juriidilise emaettevõtte (s.t omandatav raamatupidamislikel eesmärkidel) omanikele emiteeritud omakapitaliinstrumentide näol. Kui juriidilise tütarettevõtte omakapitaliinstrumentide noteeritud hinda kasutatakse äriühenduse soetusmaksumuse määramiseks, tuleb teha arvutus, et määrata omakapitaliinstrumentide arv, mis juriidilisel tütarettevõttel oleks tulnud emiteerida, et anda juriidilise emaettevõtte omanikele sama suur osalus ühinenud majandusüksuses nagu neil on ühinenud majandusüksuses pöördomandamise tulemusena. Selliselt arvatud omakapitaliinstrumentide arvule vastavat õiglast väärtust tuleb kasutada äriühenduse soetusmaksumusena.
- B6 Kui juriidilise tütarettevõtte omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus ei ole muudmoodi selgelt määratletav, tuleb äriühenduse soetusmaksumuse määramise aluseks võtta juriidilise emaettevõtte kõigi emiteeritud omakapitaliinstrumentide kogu õiglast väärtust enne äriühendust.

Konsolideeritud finantsaruannete koostamine ja esitamine

- B7 Pärast pöördomandamist koostatud konsolideeritud finantsaruanded tuleb koostada juriidilise emaettevõtte nime all, kuid lisades tuleb kirjeldada seda kui juriidilise tütarettevõtte (s.t omandaja raamatupidamislikel eesmärkidel) finantsaruannete jätku. Kuna sellised konsolideeritud finantsaruanded kujutavad endast juriidilise tütarettevõtte finantsaruannete jätku:
- tuleb juriidilise tütarettevõtte varad ja kohustised kajastada ning mõõta konsolideeritud finantsaruannetes nende ühendamise eelsetes bilansilistes jääkmaksumustes.
 - jaotamata kasum ja muude omakapitali kirjete saldod, mida kajastatakse konsolideeritud finantsaruannetes, peavad olema juriidilise tütarettevõtte jaotamata kasum ning muud omakapitali kirjete saldod vahetult enne äriühendust.
 - summa, mis nendes konsolideeritud finantsaruannetes on kajastatud emiteeritud omakapitaliinstrumentidena, tuleb määrata, lisades juriidilise tütarettevõtte emiteeritud omakapitalile vahetult enne äriühendust äriühenduse soetusmaksumus, mis on määratud vastavalt paragrahvidele B4–B6. Siiski peab konsolideeritud finantsaruannetest selguma omakapitali struktuur (s.t emiteeritud omakapitaliinstrumentide arv ja tüüp) peegeldama juriidilise emaettevõtte omakapitali struktuuri, kaasa arvatud omakapitaliinstrumente, mis on emiteeritud juriidilise emaettevõtte poolt ühenduse läbiviimiseks.

▼ M3

- (d) võrdlusandmetena tuleb konsolideeritud finantsaruannetes näidata juriidilise tütaretevõtte võrdlusinformatsioon.
- B8 Pöördomandamise arvestus kehtib ainult konsolideeritud finantsaruannetele. Seetõttu, juriidilise emaetevõtte konsolideerimata finantsaruannetes, kui neid esitatakse, arvestatakse investeering juriidilisse tütaretevõttesse vastavalt standardi IAS 27 *konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded* nõuetele investori konsolideerimata finantsaruannete kohta.
- B9 Pärast pöördomandamist koostatud konsolideeritud finantsaruanded peavad kajastama juriidilise emaetevõtte (s.t omandatav raamatupidamisel eesmärkidel) varade, kohustiste ja tingimuslike kohustiste õiglaseid väärtusi. Seepärast tuleb äriühenduse soetusmaksumus jaotada, hinnates juriidilise emaetevõtte eristatavaid varaobjekte, kohustisi ja tingimuslikke kohustisi, mis vastavad paragrahv 37 kajastamise kriteeriumidele, nende õiglasest väärtusest omandamise kuupäeval. Kui äriühenduse soetusmaksumus ületab omandaja osa nende objektide neto õiglasest väärtusest, tuleb seda vahet kajastada vastavalt paragrahvidele 51–55. Kui omandaja osa nende objektide neto õiglasest väärtusest ületab äriühenduse soetusmaksumus, tuleb seda vahet kajastada vastavalt paragrahvile 56.

Vähemusosalus

- B10 Mõnede pöördomandamiste puhul ei pruugi mõned juriidilise tütaretevõtte omanikud vahetada oma omakapitaliinstrumente juriidilise emaetevõtte omakapitaliinstrumentide vastu. Vaatamata sellele, et majandusüksus, milles nendel omanikel on omakapitaliinstrumente (juriidiline tütaretevõtte), omandas teise majandusüksuse (juriidiline emaetevõtte), tuleb neid omanikke käsitleda konsolideeritud finantsaruannetes, mis on koostatud pärast pöördomandamist, kui vähemusosalust. Selle põhjuseks on asjaolu, et juriidilise tütaretevõtte omanikud, kes ei vaheta oma omakapitaliinstrumente juriidilise emaetevõtte omakapitaliinstrumentide vastu, omavad osalust vaid juriidilise tütaretevõtte tulemustes ja netovarades, aga mitte ühinenud majandusüksuse tulemustes ja netovarades. Vastupidiselt on kõigil juriidilise emaetevõtte omanikel, hoolimata sellest, et juriidilist emaetevõtet peetakse omandatavaks, osalus ühinenud majandusüksuse tulemustes ja netovarades.
- B11 Kuna juriidilise tütaretevõtte varad ja kohustised kajastatakse ja mõõdetakse konsolideeritud finantsaruannetes nende ühendamise eelsest bilansilises jääkmaksumustes, peab vähemusosalus kajastama vähemusosalusele kuuluvat osa juriidilise tütaretevõtte netovarade ühendamise eelsest bilansilises jääkmaksumuses.

Aksiakasum

- B12 Nagu märgitud paragrahvis B7(c), kajastab pärast pöördomandamist koostatud konsolideeritud finantsaruannete omakapitali struktuur juriidilise emaetevõtte omakapitali struktuuri, sisaldades omakapitaliinstrumente, mida emiteeriti juriidilise emaetevõtte poolt äriühenduse läbiviimiseks.
- B13 Et arvutada emiteeritud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu (nimetaja) perioodil, mil pöördomandamine toimub:
- (a) tuleb alates selle perioodi algusest kuni omandamise kuupäevani emiteeritud lihtaktsiate arvuks lugeda lihtaktsiate arvu, mis on emiteeritud juriidilise emaetevõtte poolt juriidilise tütaretevõtte omanikele;
- ja
- (b) alates omandamise kuupäevast kuni selle perioodi lõpuni tuleb emiteeritud lihtaktsiate arvuks lugeda juriidilise emaetevõtte lihtaktsiate tegelikku arvu selle perioodi jooksul.
- B14 Puhaskasum aktsia kohta, mis on avalikustatud iga võrdlusperioodi kohta enne omandamise kuupäeva, mida esitatakse konsolideeritud finantsaruannetes pärast pöördomandamist, tuleb arvutada, jagades lihtaktsiaid omavatele aktsionäridele omistatav juriidilise tütaretevõtte kasum või kahjum igal perioodil, juriidilise emaetevõtte poolt juriidilise tütaretevõtte omanikele emiteeritud lihtaktsiate arvuga pöördomandamisel.
- B15 Paragrahvides B13 ja B14 kirjeldatud arvutused eeldavad, et juriidilise tütaretevõtte emiteeritud lihtaktsiate arv ei muutunud võrdlusperioodide jooksul ning perioodil alates perioodi algusest, mil pöördomandamine toimis kuni omandamise kuupäevani. Arvutades aksiakasumit, tuleb arvesse võtta juriidilise tütaretevõtte emiteeritud lihtaktsiate arvu muutmise mõju nende perioodide jooksul.

Äriühenduse soetusmaksumuse jaotamine

- B16 Käesolev IFRS nõuab, et omandaja kajastaks omandatava eristatavaid varaobjekte, kohustisi ja tingimuslikke kohustisi, mis vastavad kajastamiskriteeriumidele, nende õiglasest väärtusest omandamise kuupäeval. Äriühenduse soetusmaksumuse jaotamise jaoks, peab omandaja lugema õiglasest väärtusest järgmisi suurus:

▼ M3

- (a) aktiivsel turul kaubeldavate finantsinstrumentide jaoks peab omandaja kasutama kehtivaid turuhindu.
- (b) finantsinstrumentide jaoks, millega ei kaubelda aktiivsel turul, peab omandaja kasutama hinnangulisi väärtusi, mille määramisel võetakse arvesse selliseid tegureid nagu sarnaste omadustega majandusüksuste võrreldavate väärtpaberite hinna-kasumi suhe, dividendimäärad, eeldatav kasvutempo.
- (c) nõuete, kasulike lepingute ja muude eristatavate varaobjektide jaoks peab omandaja kasutama saadaolevate summade nüüdisväärtusi, mis on kindlaks määratud antud hetke asjakohaste intressimääradega, millest on vajaduse korral maha arvatud ebatõenäoliselt laekuvate nõuete allahindlused ja nõuete kogumisele tehtavad kulutused. Lühiajaliste nõuete, kasulike lepingute ja muude eristatavate varaobjektide diskonteerimine ei ole nõutud, kui erinevus nominaalsumma ja diskonteeritud summa vahel ei ole oluline.
- (d) varud:
- (i) valmistoote ja kauba varude jaoks peab omandaja kasutama müügihindu, millest lahutatakse (1) müügikulutused ja (2) mõistlik müügingutusele vastav kasumimäär, mis põhineb omandaja kasumimääral sarnaste valmistoote ja kaupade müügil;
- (ii) lõpetamata toodangu jaoks peab omandaja kasutama valmistoodangu müügihindu, millest lahutatakse (1) valmistamiskulud, (2) müügikulutused ja (3) mõistlik müügingutusele vastav kasumimäär, mis põhineb omandaja kasumimääral sarnaste valmistoote ja kaupade müügil;
- ja
- (iii) toorainete jaoks peab omandaja kasutama hetke asendusmaksumusi.
- (e) maa ja ehitiste jaoks peab omandaja kasutama turuhindu.
- (f) masinate ja seadmete jaoks peab omandaja kasutama turuhindu, mis tavaliselt määratakse kindlaks hindamise teel. Kui masinate ja seadmete eriliste omaduste tõttu puuduvad turu-põhised andmed õiglaste väärtuste kohta ning objekte müüakse harva, välja arvatud osana jätkuvast ärist, võib omandaja hinnata õiglast väärtust, kasutades tulu või amortiseeritud asendusmaksumuse meetodeid.
- (g) immateriaalse vara jaoks peab omandaja määrama õiglase väärtuse:
- (i) viidates aktiivsele turule, vastavalt definitsioonile standardis IAS 38 *Immateriaalne vara*;
- või
- (ii) kui aktiivne turg puudub, siis sellisel alusel, mis peegeldab summasid, mida omandaja oleks maksnud varade eest teadlike, huvitatud ja mitteseotud osapoolte vahelises tehingus, tuginedes parimale saadavalolevale informatsioonile (vt standardist IAS 38 täiendavaid juhtnõure äriühenduses omandatud immateriaalse vara õiglase väärtuse määramise kohta).
- (h) kindlaksmääratud hüvitustega plaanidest tulenevad töövõtjate hüvitiste netovarade või kohustiste jaoks peab omandaja kasutama kindlaksmääratud hüvitisega plaanidest tuleneva kohustuse nüüdisväärtust, millest on maha arvatud plaani kuuluvate varade õiglaste väärtused. Siiski kajastatakse vara vaid sellises ulatuses, mille puhul on tõenäoline, et see realiseerub kas tagasimaksetena omandajale või tulevaste sissemaksete vähenemisenähtena.
- (i) tulumaksu varade ja kohustiste jaoks peab omandaja kasutama maksukahjumitest tuleneva maksutulu või puhaskasumilt või -kahjumilt tasumisele kuuluva tulumaksu summat vastavalt standardile IAS 12 *Tulumaks*, hinnatuna ühinenud majandusüksuse seisukohalt. Tulumaksu vara või kohustis määratakse kindlaks pärast maksumõju arvestamist eristatavate varade, kohustiste ja tingimuslike kohustiste väärtuste ümberhindamiselt nende õiglastesse väärtustesse ning neid ei diskonteerita.
- (j) makstavate arvete ja vekslite, pikaajalise võlgade, kohustiste, viitvõlgade ja teiste makstavate võlgade jaoks peab omandaja kasutama kohustiste rahuldamiseks vajalike summade nüüdisväärtusi, mis on kindlaks määratud asjakohaste antud hetke intressimääradega. Lühiajaliste kohustiste diskonteerimist ei nõuta, kui erinevus nominaalsumma ja diskonteeritud summa vahel ei ole oluline.

▼ **M3**

- (k) kahjulike lepingute ja muude omandatava eristatavate kohustiste jaoks peab omandaja kasutama kohustuste rahuldamiseks vajalike summade nüüdisväärtusi, mis on kindlaks määratud asjakohaste andtud hetke intressimääradega.
 - (l) omandatava tingimuslike kohustiste jaoks peab omandaja kasutama summasid, mida kolmas osapool nõuaks tingimuslike kohustiste ülevõtmise eest. See summa peab peegeldama kõiki ootusi võimalike rahavoogude osas ning mitte üksikult kõige tõenäolisemat või oodatud maksimaalset või minimaalset rahavoogu.
- B17 Mõned eelpool väljatoodud juhtnõõridest nõuavad õiglaste väärtuste hindamisel nüüdisväärtuse meetodika kasutamist. Kui konkreetse objekti kohta esitatud juhend ei viita nüüdisväärtuse meetodika kasutamisele, võib seda meetodikat siiski kasutada selle objekti õiglaste väärtuse hindamisel.

▼ M3

LISA C

Muudatused teistesse IFRS-idesse

Selles lisas toodud muudatusi rakendatakse äriühenduste arvestuses, mille lepingu kuupäev on 31. märtsil 2004. aasta või hiljem, ja mistahes firmaväärtuse ja immateriaalse vara arvestuses, mis on omandatud nendes äriühendustes. Kõikidel teistel juhtudel rakendatakse neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad alates 31. märtsist 2004. aasta või hiljem.

Kui majandusüksus otsustab kooskõlas paragrahvi 85 rakendada IFRS 3 alates ükskõik millisest kuupäevast enne paragrahvides 78–84 ära toodud jõustumiskuupäevi, rakendab ta neid muudatusi alates samast kuupäevast.

- C1 Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, kaasa arvatud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ja tõlgendused, mis on kehtivad 31. märtsil 2004, on viited praegusele versioonile standardist IAS 22 *Äriühendused* muudetud viideteks standardile IFRS 3 *Äriühendused*.
- C2 Standardis IFRS 1 *Esmakordne rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite rakendamine* on paragrahv B1 muudetud nii, et seda tuleb lugeda järgmiselt.
- B1 Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada mitte rakendada standardit IFRS 3 *Äriühendused* tagasiulatuvalt varasematele äriühendustele (äriühendused, mis toimusid enne IFRS-ile üleminekut). Samas, kui esmakordne kasutuselevõtja korrigeerib mõne äriühenduse arvestust, et see vastaks standardile IFRS 3, siis peab ta korrigeerima kõikide pärast seda toimunud äriühenduste arvestust ja rakendama sellest hetkest alates ka standardeid IAS 36 *Varade väärtuse langus* (muudetud 2004) ja IAS 38 *Immateriaalne vara* (muudetud 2004). Näiteks kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab korrigeerida äriühenduse arvestust, mis toimus 30. juunil 2002, peab ta korrigeerima kõikide äriühenduste arvestust, mis toimusid 30. juuni 2002 ja IFRS-le ülemineku kuupäeva vahepeal ja samuti rakendab ta alates 30. juunist 2002 standardeid IAS 36 (muudetud 2004) ja IAS 38 (muudetud 2004).
- C3 [Parandus ei ole rakendatav otse standarditele]
- C4 IAS 12 *Tulumakson* muudetud järgnevalt:

Sissejuhatus

Paragrahvi 1 esimene alapunkt (c) on muudetud nii, et teda tuleb lugeda järgmiselt:

- (c) äriühenduse soetusmaksumus jaotatakse omandatud eristatavatele varaobjektidele ja üle võetud kohustistele lähtuvalt nende õiglastest väärtustest, kuid maksuarvestuse jaoks selliseid korrigeerimisi ei tehta.

Paragrahve 6 ja 9 muudetakse nii, et neid tuleb lugeda järgmiselt:

6. Algne standard IAS 12 ei viidanud selgesõnaliselt äriühenduste korral tehtavatele õiglase väärtuse korrigeerimistele. Sellised korrigeerimised tekitavad ajutisi erinevusi ja standardiga IAS 12 (muudetud) nõutud, et majandusüksus kajastaks tekkivaid edasilükkunud tulumaksu kohustisi või (arvestades kajastamise tõenäosuse kriteeriumit) edasilükkunud tulumaksu vara koos vastava mõjuga firmaväärtuse suuruse määramisele või mistahes omandaja osaluse ülejäägi määramisel omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglases väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega. Samas keelab IAS 12 (muudetud) algsest firmaväärtuse kajastamisest tekkinud edasilükkunud tulumaksu kohustiste kajastamise.
9. Algne standard IAS 12 ei määratlenud selgesõnaliselt seda, kas edasilükkunud tulumaksu vara ja kohustisi võib diskonteerida. IAS 12 (muudetud) keelab edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste diskonteerimise. Standardi IFRS 3 *Äriühendused* paragrahv B16(i) keelab äriühenduses omandatud edasilükkunud tulumaksu vara ja ülevõetud edasilükkunud tulumaksu kohustiste diskonteerimise.

Standard

Eesmärgi paragrahvis on kolmas lõik muudetud nii, et seda tuleb lugeda järgmiselt:

Käesolev standard nõuab, et majandusüksus arvestaks tehingute ja teiste sündmustega kaasnevaid maksumõjusid samamoodi nagu tehinguid ja teisi sündmusi endid. Seega kajastatakse kasumiaruandes kõikide seal kajastatud tehingute või teiste sündmustega seotud maksumõjud. Kõikide otse omakapitalis kajastatud tehingute ja teiste sündmuste puhul kajastatakse otse omakapitalis tehingute ja muude sündmustega seotud maksumõjud. Sarnaselt mõjutab edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste kajastamine äriühenduste puhul sellest äriühendusest tekkivat firmaväärtust või omandaja

▼ **M3**

osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega.

Paragrahve 15, 18, 19 ja 21 on muudetud nii, et neid tuleb lugeda järgmiselt:

15. ***Edasilükkunud tulumaksu kohustisi kajastatakse kõigi maksustatavate ajutiste erinevuste kohta, välja arvatud ulatuses, mil edasilükkunud tulumaksu kohustis tekkib:***

(a) *firmaväärtuse algsest kajastamisest;*

või

...

18. Ajutised erinevused tekivad ka siis kui:

(a) äriühenduse soetusmaksumus on jaotatud kajastades identifitseeritavad omandatud varad ja võetud kohustised nende õiglastes väärtustes, tegemata vastavaid korrigeerimisi maksuarvestuse jaoks (vaata paragrahvi 19);

(b) varad hinnatakse ümber, tegemata vastavaid korrigeerimisi maksuarvestuse jaoks (vaata paragrahvi 20);

(c) äriühendusest tekib firmaväärtus (vaata paragrahve 21 ja 32);

...

19. Äriühenduse soetusmaksumus jaotatakse kajastades identifitseeritavad omandatud varad ja võetud kohustised nende õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval. Ajutised erinevused tekkivad kui äriühendus ei mõjuta identifitseeritavate omandatud varade ja võetud kohustiste maksustamisbaasi või kui mõju on teistsugune. Näiteks kui vara bilansilist maksumust suurendatakse selle õiglase väärtuseni, kuid vara maksustamisbaas jääb eelneva omaniku soetusmaksumuse tasemele, tekib maksustatav ajutine erinevus, mille tulemuseks on edasilükkunud tulumaksu kohustis. Tekkinud edasilükkunud tulumaksu kohustis mõjutab firmaväärtust (vaata paragrahvi 66).

21. Äriühendusest tekkivat firmaväärtust mõõdetakse summas, mille võrra äriühenduse soetusmaksumus ületab omandaja osalust omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses. Paljud maksuhaldusasutused ei luba maksustatava kasumi määramisel firmaväärtuse jääkmaksumuse vähenemisi maha arvata. Veelgi enam, ei lubata sellistes riikides sageli firmaväärtuse soetusmaksumust maha arvata olukordades, kui tütarettevõtte oma äritegevuse ära müüb. Sellises riikides on firmaväärtuse maksustamisbaas null. Firmaväärtuse jääkmaksumuse ja maksustamisbaasi nullväärtuse vahe on maksustatav ajutine erinevus. Siiski ei luba käesolev standard tekkiva edasilükkunud tulumaksukohustise kajastamist kuna firmaväärtust mõõdetakse oma olemuselt lõplikuna ja edasilükkunud tulumaksu kohustis suurendaks firmaväärtuse jääkmaksumust.

Lisatud on paragrahvid 21A ja 21B:

21A. Edasised edasilükkunud tulumaksu kohustise vähenemine, mida ei kajastata, kuna see on tekkinud firmaväärtuse algsest kajastamisest, käsitletakse samuti kui algsest kajastamisest tekkinut ja seega ei kajastata paragrahvi 15(a) kohaselt. Näiteks kui äriühenduses omandatud firmaväärtuse maksumuseks on 100, kuid maksubaas on null, siis paragrahv 15(a) keelab majandusüksusel tekkiva edasilükkunud tulumaksu kohustise kajastamise. Kui majandusüksus hiljem kajastab selle firmaväärtusega seoses vara väärtuse langusest tekkinud allahindluse 20, siis firmaväärtusega seotud ajutise maksustatava erinevuse summa väheneb 100-lt 80-le, mis põhjustab ka kajastamata tulumaksu kohustise vähenemise. Seda kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustise vähenemist käsitletakse samuti kui firmaväärtuse esmase kajastamisega seonduvat ja on seega keelatud kajastada vastavalt paragrahvile 15(a).

21B. Siiski kajastatakse edasilükkunud tulumaksu kohustised firmaväärtusega seotud ajutistelt maksutamise erinevustelt ulatuses, milles nad ei ole tekkinud firmaväärtuse algsest kajastamisest. Näiteks kui äriühenduses omandatud firmaväärtuse soetusmaksumuseks on 100, mida võib maksuarvestuses maha arvata 20 protsenti aastas, alates omandamise aastast, siis on firmaväärtuse maksustamise baas algsel kajastamisel 100 ja omandamise aasta lõpus 80. Kui omandamise aasta lõpuks jääb firmaväärtuse jääkmaksumus 100 muutumatuks, siis tekkib aasta lõpuks ajutine maksustatav erinevus 20. Kuna see ajutine maksustamise erinevus ei seostu firmaväärtuse algse kajastamisega, siis kajastatakse sellelt edasilükkunud tulumaksu kohustis.

▼ **M3**

Paragrahve 22(a), 24 and 26(c) on muudetud nii, et neid tuleks lugeda järgmiselt:

22. ...

- (a) äriühenduse korral kajastab majandusüksus kõik edasilükkunud tulumaksu kohustised või varad ning see mõjutab firmaväärtuse summat või omandaja osaluse ülejääkiomandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega (vaata paragrahvi 19);

...

24. *Edasilükkunud tulumaksu vara kajastatakse kõikide mahaarvutatavate ajutiste erinevuste puhul ulatuses, mis vastab tulevikus tõenäoliselt teenitavale maksustatavale kasumile, mille suhtes saab seda ajutist erinevust saab kasutada, välja arvatud juhul kui edasilükkunud tulumaksuvara tekitab vara või kohustise algsest kajastamisest tehingus, mis:*

- (a) *ei ole äriühendus;*

ja

- (b) *ei mõjuta tehingu toimumise ajal ei raamatupidamislikku kasumit ega ka maksustatavat kasumit (maksukahjumit).*

...

26. ...

- (c) äriühenduse soetusmaksumus jaotatakse kajastades identifitseeritavad omandatud varad ja ülevõetud kohustised nende õiglasest väärtustes omandamise kuupäeval. Kui ülevõetud kohustised on kajastatud omandamise kuupäeval, kuid selle soetusmaksumus arvatakse maksustatava kasumi määramisel maha omandamise perioodile järgnevatel perioodidel, siis tekib mahaarvatav ajutine erinevus, mille tulemuseks on edasilükkunud tulumaksu vara. Samuti tekitab edasilükkunud tulumaksu vara kui omandatud eristatava varaobjekti õiglane väärtus on väiksem kui tema maksustamisbaas. Mõlemal juhul mõjutab tulemuseks olev edasilükkunud tulumaksu vara firmaväärtust (vaata paragrahvi 66);

ja

...

Paragrahv 32 ja eelnev pealkiri on kustutatud.

Paragrahvid 58(b) ja 66–68 ning paragrahvile 68 järgnev näide on muudetud nii, et neid tuleb lugeda järgmiselt ning lisatud on paragrahv 68C:

58. ...

- (b) *äriühendus (vaata paragrahve 66 kuni 68).*

66. Nagu on selgitatud paragrahvides 19 ja 26(c), võivad äriühendustes tekkida ajutised erinevused. Kooskõlas standardiga IFRS 3 *Äriühendused*, kajastab majandusüksus kõik tekkinud edasilükkunud tulumaksuvarad (ulatuseni, milles nad on vastavuses paragrahvis 24 toodud kajastamiskriteeriumitega) või edasilükkunud tulumaksu kohustised eristatavate varade ja kohustistena omandamise kuupäeval. Järelikult need edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised mõjutavad firmaväärtust või omandaja osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega. Kuid siiski, vastavalt paragrahvile 15(a), ei kajasta majandusüksus firmaväärtuse algsest kajastamisest tekkivaid edasilükkunud tulumaksukohustisi.

67. Äriühenduse tulemusena võib omandaja pidada tõenäoliseks, et ta saab realiseerida oma enda edasilükkunud tulumaksu varad, mis ei olnud enne äriühendust kajastatud. Näiteks võib omandaja saada kasutada oma kasutamata tulumaksukahjumeid omandatava tulevase maksustatava kasumi vastu. Sellistel juhtudel kajastab omandaja edasilükkunud tulumaksu vara, kuid ei lisa seda äriühenduse arvesse ja seega ei võta seda arvesse määraates firmaväärtuse suurust või omandaja osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtuses võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega.

68. Kui potentsiaalne tulu omandatava edasikantavate maksukahjumite kasutamisest või teised edasilükkunud tulumaksu varad ei vasta äriühenduse algse kajastamise ajal standardis IFRS 3 toodud eraldiseisvana kajastamise kriteeriumidega, kuid realiseeruvad hiljem, siis kajastab omandaja tekkiva edasilükkunud tulumaksu tulu kasumiaruandes. Lisaks peab omandaja:

▼ M3

(a) vähendama firmaväärtuse jääkmaksumust summani, mis oleks kajastatud kui edasilükkunud tulumaksu varad oleksid kajastatud eristatavate varaobjektidena omandamise kuupäeval;

ja

(b) kajastama firmaväärtuse jääkmaksumuse vähenemist kuluna.

See protseduur ei tekita omandaja osaluse ülejääki omandatava eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtusest võrreldes äriühenduse soetusmaksumusega, ega ei suurenda ka summat, mis on eelnevalt sellise ülejäägi osas kajastatud.

Näide

Majandusüksus omandas tütarettevõtte, millel oli mahaarvatav ajutine erinevus 300. Omandamise hetkel oli maksumäär 30 protsenti. Tekkinud edasilükkunud tulumaksu vara summas 90 ei kajastatud eristatava varaobjektina äriühendusest tuleneva firmaväärtuse määramisel summas 500. Kaks aastat pärast ühendust hindas majandusüksus, et tulevased maksustatavad tulud peaksid olema piisavad et realiseerida kogu mahaarvatavatest ajutistest erinevustest saadava kasu.

Üksus kajastab edasilükkunud tulumaksu vara 90 ja kasumiaruandes edasilükkunud tulumaksu tulu 90. Samuti vähendab majandusüksus firmaväärtuse jääkmaksumust 90 võrra ja kajastab selle summa kuluna kasumiaruandes. Selle tulemusena on firmaväärtuse jääkmaksumus vähenenud 410-ni, mis on summa, mis oleks kajastatud juhul, kui edasilükkunud tulumaksu vara 90 oleks juba omandamise kuupäeval kajastatud eristatava varaobjektina.

Kui maksumäär oleks kasvanud 40 protsendini, siis oleks majandusüksus kajastanud edasilükkunud tulumaksu vara 120 (40 protsenti 300-st) ja kasumiaruandes edasilükkunud tulumaksu tulu 120. Kui maksumäär oleks alanenud 20 protsendini, siis oleks üksus kajastanud edasilükkunud tulumaksu vara 60 (20 protsenti 300-st) ja edasilükkunud tulumaksu tulu 60. Mõlemal juhul oleks majandusüksus vähendanud firmaväärtuse jääkmaksumust 90 võrra ja kajastanud selle summa kuluna kasumiaruandes.

68C. Nagu juba mainitud paragrahvis 68A, võib maksu mahaarvamise summa (või eeldatav tuleviku maksu mahaarvamine, mõõdetud vastavuses paragrahviga 68B) erineda seotud kumulatiivsest hüvitatavast kulus. Standardi paragrahv 58 nõuab, et tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks peaks olema kajastatud tulu või kuluna ja sisalduma perioodi kasumiaruandes, välja arvatud ulatuseni, milles tulumaks tekib (a) tehingust või sündmusest, mis samal või erineval perioodil kajastatakse otse omakapitalis, või (b) äriühendusest. Kui tulumaksu mahaarvamise summa (või eeldatav tuleviku tulumaksu mahaarvamise summa) ületab seotud kumulatiivset hüvitatava kulu summat, siis see viitab, et tulumaksu mahaarvamine seostub mitte ainult hüvitatava kulu vaid ka omakapitali elemendiga. Sellises situatsioonis peaks tasumisele kuuluva või edasilükkuva tulumaksuga seostatud ülejäägi kajastama otse omakapitalis.

C5 Standardit IAS 14 *Segmentiaruandlus* on parandatud alljärgnevalt.

Tiitellehel on teine lõik pärast pealkirja IAS 14 muudetud nii, et seda tuleb lugeda järgmiselt:

Standardi IAS 36 *Varade väärtuse langus* paragrahvid 129 ja 130 kehtestavad avalikustamise nõuded, kuidas kajastada varade väärtuse langust segmentide lõikes.

Standard

Paragrahvide 19 ja 21 sõnastuses tehakse järgmised muudatused:

19. Segmendi vara on näiteks käibevara, mida kasutatakse segmendi põhitegevuses, materiaalne põhivara, varad, mis on kapitalirendi subjektideks (IAS 17 *Rent*), ja immateriaalne vara. Kui segmendi kulusse on arvatud konkreetne amortiseerimikulu, siis arvatakse segmendi varade hulka ka sellega seotud varaobjekt. Segmendi varad ei sisalda varasid, mida kasutatakse majandusüksuse üldvajaduseks või peakontori jaoks. Segmendi varad sisaldavad põhitegevusvarasid, mida kasutavad kaks või enam segmenti, kui eksisteerib põhjendatud jaotusalus nende jagamiseks. Segmendi varad sisaldavad endas firmaväärtust, mis on otseselt segmendile omistatav või mida saab jaotada segmendile mõistlikel alustel, ja segmendi kulud sisaldavad firmaväärtusega seotud vara väärtuse languse allahindlusi.
21. Segmendi varade ja kohustiste mõõtmisel võetakse arvesse äriühenduses soetatud majandusüksuse eristatavate segmendi varade ja kohustiste eelneva jääkmaksumuseni korrigeermisi, isegi kui need korri-

▼ M3

geerimised tehakse ainult konsolideeritud finantsaruannete koostamise jaoks ning ei ole kajastatud ei ematettevõtte konsolideerimata ega ka tütarettevõtte eraldi finantsaruannetes. Samamoodi, kui materiaalsel põhivara on pärast soetamist ümber hinnatud vastavalt IAS 16 ümberhindluse meetodile, siis kajastatakse segmendi varade mõõtmisel nende ümberhindamiste mõju.

C6 Standardis IAS 16 *Materiaalne põhivara* (muudetud 2003) on kustutatud paragrahv 64.

C7 Standard IAS 19 *Töövõtjate hüvitised* on muudetud alljärgnevalt.

Standard

Paragrahvi 108 sõnastust muudetakse järgmiselt:

108. Äriühenduses kajastab majandusüksus varad ja kohustised, mis tulenevad töösuhete lõpetamise järgsetest hüvitistest, kohustuse nüüdisväärtuses, millest on maha arvatud plaani varade õiglane väärtus (vaata IFRS 3 *Äriühendused*). Kohustuse nüüdisväärtus sisaldab kõiki järgnevaid komponente, isegi siis, kui omandatav ei olnud neid omandamise kuupäeval kajastanud:

(a) enne omandamise kuupäeva tekkinud kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid (olenemata sellest, kas need jäävad 10 %-ilise "koridori" sisse või mitte);

(b) enne omandamise kuupäeva tekkinud möödunud tööalase teenistuse kulutused, mis tulenevad hüvitiste muutmisest või plaani kasutuselevõtust;

ja

...

C8 Standardis IAS 27 *konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded* on paragrahvi 30 muudetud nii, et seda tuleks lugeda järgmiselt:

30. Tütarettevõtte tulud ja kulud lisatakse konsolideeritud finantsaruandesse alates omandamise kuupäevast, nagu on defineeritud standardis IFRS 3. Tulud ja kulud...

C9 IAS 28 *Investeeringud sidusettevõttesse* on muudetud alljärgnevalt:

Ühise kontrolli definitsiooni sõnastust paragrahvis 2 muudetakse järgmiselt:

Ühine kontroll on lepingupõhiselt kokkulepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle ning see eksisteerib vaid juhul, kui tegevust puudutavate strateegiliste finants- ja tegevusotsuste vastuvõtmiseks on vajalik ühist kontrolli teostavate poolte (ühisettevõtjate) ühehääline nõusolek.

Paragrahvis 15 kustutatakse viide standardile IAS 22 *Äriühendused*. Tulenevalt sellest muudatusest ning muudatustest standardis IFRS 5 *Müügiootel põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* muudetakse paragrahvi 15 sõnastust järgmiselt:

15. Kui investeering sidusettevõttesse, mida eelnevalt klassifitseeriti müügiootel olevaks, enam ei vasta müügiootel oleva vara kriteeriumidele, hakatakse teda arvestama kasutades kapitaliosalusmeetodit alates müügiootel liigitamise kuupäevast. Finantsaruandeid perioodidele alates müügiootele liigitamisest korrigeeritakse vastavalt.

Paragrahvide 23 ja 33 sõnastuses tehakse järgmised muudatused:

23. Sidusettevõttesse tehtud investeeringut kajastatakse kapitaliosaluse meetodil alates sellest kuupäevast, mil sellest ettevõttest saab sidusettevõtte. Kõik erinevused investeeringu soetusmaksumuse ja investorile kuuluva sidusettevõtte eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglase väärtuse vahel arvestatakse investeeringu omandamisel vastavalt standardile IFRS 3 *Äriühendused*. Seega:

(a) sidusettevõttega seotud firmaväärtus sisaldub investeeringu bilansilises maksumuses. Nimetatud firmaväärtuse amortiseerimine ei ole aga lubatud ja seetõttu ei kaasata seda investori osa määramises sidusettevõtte kasumist või kahjumist.

(b) sidusettevõtte eristatavate varaobjektide, kohustiste ja tingimuslike kohustiste neto õiglasest väärtusest investorile kuuluvat osa, mis ületab investeeringu soetusmaksumuse, ei arvata investeeringu bilansilise maksumuse hulka, vaid see lisatakse tuluna investorile kuuluva osa arvutamisse sidusettevõtte kasumist või kahjumist sellel aruandeperioodil, mille jooksul investeering soetati.

Investorile kuuluvat osa sidusettevõtte kasumist või kahjumist korrigeeritakse sobivalt pärast omandamist, väljendamaks näiteks amortiseeritavate varade amortisatsiooni võttes aluseks nimetatud varade õiglasest väärtused omandamise päeval. Samuti korrigeeritakse investorile kuuluvat osa sidusettevõtte kasumist või kahjumist pärast omandamist

▼ M3

vastavalt sidusettevõtte poolt kajastatud vara väärtuste langustega seotud allahindlustele, näiteks seoses firmaväärtuse või materiaalse põhivaraga.

33. Kuna sidusettevõttesse tehtud investeeringu bilansilises maksumuses sisalduvat firmaväärtust ei kajastata eraldi, ei teostada temale eraldi vara väärtuse languse teste vastavalt standardi IAS 36 *Varade väärtuse langusnõuetele*. Selle asemel kontrollitakse investeeringu kogu bilansilist maksumust väärtuse languse osas vastavalt standardile IAS 36, võrreldes selle kaetavat väärtust (kõrgem kasutusväärtusest või õiglasest väärtusest miinus müügikulutused) bilansilise jääkmaksumusega kõigil juhtudel, mil IAS 39 nimetatud nõuete täitmine viitab, et investeeringu väärtus võib olla langenud. Investeeringu kasutusväärtuse määramisel hindab majandusüksus:

- (a) oma osa sidusettevõtte poolt eeldatavalt genereeritavate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuses, kaasa arvatud sidusettevõtte majandustegevusest tulenevad rahavood ja investeeringu lõplikust müümisest saadavad laekumised,

või

- (b) investeeringult saadavate dividendide ja selle lõplikust müümisest laekuvate tulevaste eeldatavate rahavoogude nüüdisväärtust.

Kohaste eelduste korral annavad mõlemad meetodid sama tulemuse.

- C10 Standardit IAS 31 *Osalemine ühissetevõtmistes* muudetakse järgmiselt:

Ühise kontrolli definitsiooni sõnastust paragrahvis 3 muudetakse järgmiselt:

Ühine kontroll on lepingupõhiselt kokkulepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle ning see eksisteerib vaid juhul, kui tegevust puudutavate strateegiliste finants- ja tegevusotsuste vastuvõtmiseks on vajalik ühist kontrolli teostavate poolte (ühissetevõtjate) ühehääline nõusolek.

Paragrahvi 11 sõnastust muudetakse järgmiselt:

11. Lepingupõhise kokkuleppega kehtestatakse ühine kontroll ühissetevõtmise üle. Selline nõue välistab olukorra, kus üks ühissetevõtja kontrollib üksi kogu tegevust.

Paragrahvis 43 kustutatakse viide standardile IAS 22 *Äriühendused*. Tulenevalt sellest muudatusest ning muudatustest standardis IFRS 5 *Müügioote põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* muudetakse paragrahvi 43 sõnastust järgmiselt:

43. Kui osalus ühissetevõtmisse, mida eelnevalt liigitati müügiootel olevaks, enam ei vasta müügiootel oleva varakriteeriumidele, hakatakse seda arvestama kasutades proportsionaalset konsolideerimist või kapitaliosalusmeetodit alates müügiootele liigitamise kuupäevast. Finantsaruandeid perioodidele alates müügiootele liigitamisest korrigeeritakse vastavalt.

- C11 Standardi IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitlusviis* (muudetud 2003) paragrahv 4(c) on nimetatud ümber 4(d)-ks. Paragrahv 4 (d) on nimetatud ümber 4(c)-ks ja muudetud nii, et seda tuleks lugeda järgmiselt:

- (c) ***lepingud tingimusliku tasu kohta äriühendustes (vt IFRS 3 Äriühendused). Käesolev erand kehtib üksnes omandajale.***

Tulenevalt sellest muudatusest ning muudatustest standardis IFRS 4 *Kindlustuslepingud* muudetakse paragrahvi 4 punkte c–e järgmiselt:

- (c) ***lepingud tingimusliku tasu kohta äriühendustes (vt IFRS 3 Äriühendused). Käesolev erand kehtib üksnes omandajale.***
- (d) ***kindlustuslepingud vastavalt IFRS 4 Kindlustuslepingud toodud definitsioonile. Käesolev standard rakendub siiski tuletistele, mis on varjatult kindlustuslepingutes, juhul kui IAS 39 nõuab majandusüksuselt nende eraldi arvestust.***
- (e) ***finantsinstrumendid, mis on standardi IFRS 4 rakendusallas, sest need sisaldavad vaba osaluse vahendeid. Nende instrumentide väljaandja on vabastatud kohustusest rakendada nimetatud vahenditele käesoleva standardi paragrahve 15–32 ja AG25–AG35, mis käsitlevad erinevusi finantskohustistete ja omakapitaliinstrumentide vahel. Kõik ülejäänud käesoleva standardi nõuded on neile instrumentidele kehtivad. Lisaks tuleb käesolevat standardit rakendada neis instrumentides varjatud tuletisinstrumentidele (vt IAS 39).***

Paragrahvi 4(f), mis lisati IFRS 2 *Aktsiapõhised maksed* poolt ei muudetud.

- C12 Standardis IAS 33 *Aktsiakasummuudetakse* paragrahvide 22 ja 64 sõnastust järgmiselt:

▼ M3

22. Äriühenduse soetusmaksumuse osana emiteeritud lihtaktsiad lisatakse aktsiate kaalutud keskmise arvu arvutamisse omandamise kuupäevast. Põhjuseks on see, et sellest kuupäevast alates liidab omandaja omandatud ettevõtte kasumid ja kahjumid enda kasumiaruandesse.
64. **Kui ... tuleb avalikustada. Lisaks tuleb kõigi esitatud aruandeperioodide kohta toodud aktsiapõhine puhas- ja lahjendatud kasum korrigeerida vastavalt tagasiulatuvalt kajastatud vigade ja arvestusmeetodite muutuste korrigeerimiste mõjudele.**
- C13 Standardi IAS 34 *Vahearuandlus* paragrahvi 16 punkti i ja paragrahvi 18 sõnastust muudetakse järgmiselt:
16. ...
- (i) *vahearuande perioodil majandusüksuse koosseisus toimunud muutuste mõju, kaasa arvatud äriühendused, tütarettevõtete ja pikaajaliste investeeringute omandamine või võõrandamine, ümberstruktureerimised ja tegevuste lõpetamised. Äriühenduse puhul avalikustab majandusüksus informatsiooni, mille avalikustamist nõutakse standardi IFRS 3 Äriühendused paragrahvides 66–73;*
- ja*
- ...
18. Muud standardid määratlevad täpselt nõuded finantsaruannetes avalikustatava informatsiooni kohta. Finantsaruannete all peetakse antud kontekstis silmas täismahus finantsaruandeid, mis üldjuhul sisalduvad raamatupidamise aastaaruandes või vahel ka muudes aruannetes. Välja arvatud paragrahvi 16 punktis i nimetatud nõuded, ei ole teiste standarditega nõutud informatsiooni avalikustamine kohustuslik, kui ettevõtte vahearuanne sisaldab vaid lühendatud finantsaruandeid ja valitud selgitavaid lisasid, mitte täismahus finantsaruandeid.
- C14 Standardi IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* paragrahvi 5 on parandatud järgmiselt:
5. Kui mõni teine standard käsitleb spetsiifilist tüüpi eraldist, tingimuslikku kohustist või tingimuslikku vara, rakendab majandusüksus käesoleva standardi asemel seda standardit. Näiteks IFRS 3 *Äriühendused* kirjeldab äriühenduses omandaja poolt omandatud tingimuslike kohustiste käsitlemist. Samamoodi on teatavaid eraldiselikke käsitletud järgmistes standardites:
- ...
- C15 Standardi IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* (muudetud 2003) paragrahv 2(f) ja (h) tühistatakse IFRS 4 *Kindlustuslepingud* poolt. Paragrahv 2(g) on ümber nimetatud paragrahviks 2(f) ning parandatud alljärgnevalt. Paragrahv 2(g) on lisatud alljärgnevas sõnastuses. Vastavalt nimetatud muudatustele ning IFRS 4 poolt tehtud muudatustele kõlavad paragrahvid 2(d)-(g) järgnevalt:
- (d) *majandusüksuse poolt käibe le lastud finantsinstrumendid, mis vastavad IAS 32 omakapitaliinstrumendi definitsioonile (kaasaarvatud optsioonid ja ostutähed). Selliste omakapitaliinstrumentide valdaja peab antud instrumentidele rakendama käesolevat standardit, välja arvatud juhul, kui need vastavad eelpoolnimetatud erandile (a).*
- (e) *õigused ja kohustused vastavalt kindlustuslepingule, nagu on defineeritud standardis IFRS 4 Kindlustuslepingud, või lepingule, mis kuulub standardi IFRS 4 rakenduslasse, kuna sisaldab vaba osaluse vahendeid. Käesolev standard rakendub siiski ka sellisesse lepingusse peidetud tuletisinstrumentidele juhul, kui tuletisinstrument ei ole ise IFRS 4 rakenduslasse kuuluv leping (vaata paragrahve 10-13 ning lisa A paragrahve AG23–AG33). Lisaks sellele, kui kindlustusleping on finantsgarantii leping, mis sõlmiti või mida säilitatakse käesoleva standardi rakenduslasse jääva finantsvara või finantskohustiste ülekandmisel teisele osapoolle, peab selle käibe le laskja rakendama lepingule käesolevat standardit (vaata paragrahvi 3 ja lisa A paragrahvi AG4A).*
- (f) *lepingud tingimusliku tasu kohta äriühendustes (vt IFRS 3 Äriühendused). Käesolev erand kehtib üksnes omandajale.*
- (g) *lepingud omandaja ja müüja vahel äriühenduses, et tulevikus müüa või osta omandatav.*
- Paragrahv 2(i) ja (j) on uues numeratsioon 2(h) ja (i). Paragrahv 2(i) lisati IFRS 2 *Aktsiapõhised maksed* poolt.
- C16 [Parandus ei ole rakendatav otse standarditele]
- C17 [Parandus ei ole rakendatav otse standarditele]

▼ **M3**

C18 SIC-32 *Immateriaalne vara – Internetilehekülje kulutused* on parandatud nagu allpool kirjeldatud.

Paragrahv 8–10 on parandatud ning loetakse järgmiselt:

8. Arendustöö tulemusena tekkivat veebilehekülge kajastatakse immateriaalse varana siis ja ainult siis, kui see vastab standardis IAS 38.21 kirjeldatud üldistele kajastamise ja algse mõõtmise nõuetele ning majandusüksus rahuldab lisaks ka standardi IAS 38.57 nõudeid. Majandusüksus võib suuta rahuldada standardi IAS 38.57(d) kohast nõuet demonstreerida, kuidas veebilehekülje loob tulevast majanduslikku kasu juhul, kui näiteks veebilehekülje on võimeline looma tulu, sealhulgas otsesest tulu, võimaldades vastu võtta tellimusi. Majandusüksus ei saa näidata, kuidas ainuüksi või eeskätt tema enese toodete ja teenuste müügienduseks ja reklaamiks arendatud veebilehekülje loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu, ja järelikult kõiki niisuguse veebilehekülje arenduskulutusi kajastatakse kuludena nende tegemise ajal.
9. Kõiki majandusüksuse oma veebilehekülje arendus- ja halduskulutusi kajastatakse kooskõlas standardiga IAS 38. Hinnata tuleb iga kulutustega seotud tegevuse olemust (nt töötajate koolitus ja veebilehekülje hooldamine), ja vastavat veebilehekülje arenduse või järelarenduse etappi, et määrata asjakohane raamatupidamiskäsitlus (käesoleva tõlgenduse lisas on toodud lisajuhised). Näiteks:
 - (a) Planeerimisfaas on olemuselt sarnane standardis IAS 38.54–56 toodud uurimistegevuse faasile. Selles faasis tehtud kulutused tuleb kajastada kuluna tekkimise hetkel.
 - (b) Rakendus- ja infrastruktuuri arendusetapp, graafilise kujunduse etapp ja sisuarendusetapp, kui sisu arendatakse muul otstarbel kui majandusüksuse oma toodete ja teenuste reklaam ja müügienduseks, on laadiilt sarnased standardis IAS 38.57–64 kirjeldatud arendusfaasiga. Neis arengufaasides tehtud kulutused kajastatakse immateriaalse varana kajastatava veebilehekülje maksumuses vastavalt käesoleva tõlgenduse paragrahvile 8, juhul kui kulutus on otseselt seostatav ning on vajalik veebilehekülje loomiseks, tootmiseks või ettevalmistamiseks nii, et ta toimiks juhtkonna poolt kavandatud viisil. Näiteks spetsiaalselt veebilehekülje tarvis tehtud sisu ostmis- või loomiskulutused (välja arvatud sisu, milles reklaamitakse ja edendatakse majandusüksuse oma tooteid ja teenuseid) või kulutused, mis võimaldavad veebilehekülje sisu kasutada (nt taasesitamislitsentsi tasu), tuleb lülitada arendusmaksumusse, kui see tingimus on rahuldatud. Samas, vastavalt standardile IAS 38.71, ei tohi immateriaalsele varale tehtud kulutusi, mida eelmistes finantsaruannetes kajastati algselt kuluna, kajastada hiljem immateriaalse vara soetusmaksumuse osana (nt kui autoriõiguse soetusmaksumus on täielikult amortiseeritud ja sisu esitatakse pärast seda veebileheküljel).
 - (c) Sisulise arendusetapis tehtud kulutusi, mille puhul sisu arendatakse majandusüksuse oma toodete ja teenuste reklaamiks ja müügienduseks (nt digitaalfotod toodetest), tuleb kajastada kuluna nende tegemise hetkel kooskõlas standardiga IAS 38.69 (c). Näiteks kulutusi majandusüksuse oma toodete digitaalfotode tegemise ja nende väljanägemise parandamisega seotud professionaalsete teenuste kulutusi tuleb kajastada kuluna teenuste saamise hetkel, mitte aga digitaalfotode veebileheküljel esitamise hetkel.
 - (d) Haldusetapp algab, kui veebilehekülje arendamine on lõpetatud. Selles etapis tehtud kulutusi tuleb kajastada kuludena nende tegemise hetkel, välja arvatud juhul, kui need vastavad standardi IAS 38.18 kriteeriumidele.
10. Veebilehekülge, mida kajastatakse immateriaalse varana vastavalt käesoleva Tõlgenduse paragrahvile 8, tuleb pärast esmast kajastamist mõõta, rakendades IAS 38.72–87 nõudeid. Parim hinnang veebilehekülje kasulikuks eluks peab olema lühike.

Jõustumiskuupäev paragrahvi on parandatud järgmiselt:

Jõustumiskuupäev: Käesolev tõlgendus jõustub 25. märtsil 2002. Antud tõlgenduse rakendamise mõju tuleb arvestada, kasutades IAS 38 (avaldatud 1998) ülemineku nõudeid. Seetõttu, kui veebilehekülje ei vasta immateriaalse varana kajastamise kriteeriumile, kuid seda kajastati eelnevalt varana, tuleb objekt bilansist välja kanda käesoleva tõlgenduse jõustumise kuupäeval. Kui veebilehekülje eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse varana kajastamise kriteeriumidele, kuid seda ei kajastatud eelnevalt varana, ei tohi immateriaalselt vara antud tõlgenduse jõustumiskuupäeval kajastada. Kui veebilehekülje eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse vara kajastamise kriteeriumidele, ning seda kajastati eelnevalt varana ning kajastati algselt soetusmaksumuses, loetakse selle esmase kajastamise summat õigesti määratuks.

▼ **M3***RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 4***Kindlustuslepingud**

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-12
Varjatud tuletisinstrumendid	7-9
Hoiuse komponentide lahtisidumine	10-12
Kajastamine ja mõõtmine	13-35
Ajutised vabastused teistest IFRS-idest	13-20
Kohustiste piisavuse test	15-19
Edasikindlustusvarade väärtuse langus	20
Muutused arvestusmeetodites	21-30
Antud hetke turuintressimäärad	24
Eksisteerivate raamatupidamispraktikate jätkamine	25
Ettevaatlikkus	26
Tuleviku investeeringukasumid	27-29
Variraamatupidamine	30
Äriühenduse või portfelli ülevõtmise käigus omandatud kindlustuslepingud	31-33
Valikuline kasumiosalus	34-35
Valikuline kasumiosalus kindlustuslepingutes	34
Vaba osavõtuviis finantsinstrumentides	35
Avalikustatav informatsioon	36-39
Kajastatud summade selgitus	36-37
Rahavoogude summa, ajastus ja ebakindlus	38-39
Jõustumiskuupäev ja üleminek	40-45
Avalikustatav informatsioon	42-44
Finantsvara ümbernimetamine	45

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRS eesmärk on määratleda finantsaruandlus kindlustuslepingute osas kõikidele majandusüksustele, kes kindlustuslepinguid väljastavad (edaspidi käesolevas IFRSs kui kindlustusandja), kuni nõukogu lõpetab kindlustuslepingute projekti teise faasi. Käesolev IFRS nõuab:
- piiratud hulgal täiendusi kindlustusandjate kindlustuslepingute arvestuses.
 - kindlustuslepingutest tulenevate kindlustusandja finantsaruannetes sisalduvate summade määratluste ja selgituste avalikustamist ning aitab selliste finantsaruannete kasutajatel mõista kindlustuslepingutest tulenevate tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja ebakindlust.

RAKENDUSALA

- 2 Majandusüksus rakendab käesolevat IFRSi:
- kindlustuslepingutele (sealhulgas *edasikindlustuslepingutele*), mida ta väljastab ja edasikindlustuslepingutele, mida ta on sõlminud.

▼ **M12**

- väljastatud finantsinstrumentidele, mis sisaldavad *valikulist kasumiosalust* (vt paragrahv 35). Standard IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* nõuab teabe avalikustamist finantsinstrumentide kohta, sealhulgas sellist tunnust sisaldavate finantsinstrumentide kohta.

▼ **M3**

- 3 Käesolev IFRS ei käsitle muid kindlustusandjate arvestuse aspekte, nagu näiteks kindlustusandjate finantsvarade ja kindlustusandjate poolt väljastatud finantskohustuste arvestus (vt IAS 32 ja IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine*), välja arvatud ülemineku sätted paragrahvis 45.

▼ **M3**

- 4 Majandusüksus ei tohi rakendada käesolevat IFRSi:
- tootegarantiidele, mis on väljastatud vahetult tootja, vahendaja või jaemüüja poolt (vt IAS 18 *Tuluja* IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*).
 - tööandja varad ja kohustused töövõtjate hüvitiste plaanide (vt IAS 19 *Töövõtjate hüvitised* ja IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*) ja pensionihüvitiste kohustuste alusel, mis on kindlaks määratud hüvitistega plaanidega (vt IAS 26 *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*).
 - Lepingulised õigused või kohustused, mis on tingimuslikud tulevase mitterahaliste vahendite kasutamise või kasutamise õiguse suhtes (nt teatud litsentsitasud, kasutustasud (rojaltid), tingimuslikud rendimaksud ja muud sarnased vahendid) nagu ka kapitalirendis sisalduv rentniku lõppväärtuse garantii (vt IAS 17 *Rent*, IAS 18 *Tuluja* IAS 38 *Immateriaalne vara*).

▼ **M12**

- finantsgarantiilepingute suhtes, kui väljastaja ei ole varem selgesti kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud seetõttu nende suhtes kindlustuslepingutes rakendatavaid arvestusmeetodeid. Viimasel juhul võib väljastaja valida, kas rakendada selliste finantsgarantiilepingute suhtes IAS 39 ja IAS 39 või käesolevat standardit. Väljastaja võib teha sellise valiku iga üksiku lepingu suhtes, kuid olles lepingu kohta valiku teinud, ei tohi ta seda enam muuta.

▼ **M3**

- võimalikud makstavad hüvis või saadav kasu äriühendustes (vt IFRS 3 *Äriühendused*).
 - otsesed kindlustuslepingud*, mida majandusüksus on sõlminud (so otsesed kindlustuslepingud, milles majandusüksus on *kindlustusvõtja*) Siiski peab selline *kindlustusvõtjakohaldama* käesolevat IFRS edasi-kindlustuslepingutele, milles ta on kindlustusvõtjaks.
- 5 Viitamise hõlbustamiseks käsitleb käesolev IFRS kindlustusandjana igasugust kindlustuslepingut välja andvat majandusüksust, olenemata sellest, kas väljaandjat peetakse kindlustusandjaks juriidilisel või järelevalvelisel eesmärgil.
- 6 Edasikindlustusleping on kindlustuslepingu liik. Vastavalt sellele rakenduvad kõik viited käesolevas IFRS ka edasikindlustuslepingutele.

Varjatud tuletisinstrumentid

- IAS 39 nõuab, et majandusüksus eraldaks teatud varjatud tuletisinstrumentid põhilepingust ja kajastaks neid *õiglase väärtuse* alusel ning kajastaks muutusi nende õiglases väärtuses kasumi või kahjumina. IAS 39 rakendub varjatud tuletisinstrumentidele kindlustuslepingus, välja arvatud juhul kui varjatud tuletisinstrument ise on kindlustusleping.
- Erandina IAS 39 nõudest ei pea kindlustusandja eraldama ja kajastama õiglases väärtuses kindlustusvõtja lepingujärgset õigust kindlustusleping fikseeritud summa eest tagasi osta (või summa eest, mis põhineb fikseeritud summal ja intressimääral), isegi kui täitmishind erineb põhikindlustus lepingu kohustuse, milles ta sisaldub, bilansilisest väärtusest. Siiski rakendub IAS 39 nõue müügioptsioonile või tagasiostuoptsioonile, mis on varjatult kindlustuslepingus, kui tagasiostuväärtus sõltub mõnest finantsmuutujast (näiteks omakapitali instrumendist, kaubahinnast või indeksist) või mitterahaline muutujast, mis ei ole iseloomulik lepingu osapooltele. Käesolev nõue kohaldub ka siis, kui omaniku müügioptsiooni või tagasiostuoptsiooni rakendumise tingib sellise muutuja muutumine (näiteks müügioptsioon, mida võib täita kui börsiindeks tõuseb teatud tasemeni).
- Paragrahv 8 kohaldub samaväärselt finantsinstrumendi tagasiostuoptsioonidele, mis sisaldavad valikulist kasumiosalust.

Hoiuse komponentide lahtisidumine

- Teatud kindlustuslepingud sisaldavad nii kindlustus- kui *hoiuse komponenti*. Teatud juhtudel nõutakse või lubatakse kindlustusandjal neid komponente lahti siduda:
 - lahtisidumist nõutakse kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:
 - kindlustusandja saab mõõta hoiuse komponenti (sealhulgas igasugust varjatud tagasiostuoptsiooni) eraldi (so kindlustuskomponenti arvestamata)
 - kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua muul juhul kõigi hoiuse komponentidest tulenevate õiguste ja kohustuste kajastamist.

▼ M3

- b) eristamist lubatakse, kuid ei nõuta, kui kindlustusandja saab mõõta hoiuse komponenti eraldi, nagu (a)(i), kuid tema arvestusmeetodid nõuavad kõigi hoiuse komponendist tulenevate õiguste ja kohustuste kajastamist olenemata nende õiguste ja kohustuste kajastamise alusest.
 - c) lahtisidumine on keelatud, kui kindlustusandja ei saa mõõta hoiuse komponenti eraldi nagu (a)(i).
- 11 Järgmine on näide juhtumist, kus kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua hoiuse komponendist tulenevate kohustuste kajastamist. Edasikindlustusvõtja saab kahjude eest kompensatsiooni edasikindlustusandjalt, kuid leping kohustab edasikindlustusvõtjat kompensatsiooni tagasi maksuma tulevastel aastatel. Selline kohustus tuleneb hoiuse komponendist. Kui edasikindlustusvõtja arvestusmeetodid muul juhul lubaksid kompensatsiooni kajastada tuluna ilma sellest tulenevat kohustust kajastamata, on lahtisidumine nõutav.
- 12 Lepingu komponentide lahtisidumiseks peab kindlustusandja:
- a) kohaldama käesolevat IFRS kindlustuskomponendile.
 - b) kohaldama IAS 39 hoiuse komponendile.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

Ajutised vabastused teistest IFRS-ideest

- 13 IAS 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead* paragrahvid 10–12, määratlevad majandusüksuse jaoks kriteeriumid, millest lähtuda arvestusmeetodite väljatöötamisel juhul, kui ükski IFRS vaadeldavale komponendile spetsiaalselt ei rakendu. Siiski vabastab käesolev IFRS nende tingimuste rakendamist kindlustusandja arvestusmeetodites:
- a) kindlustuslepingutele, mida ta välja annab (sealhulgas nendega seotud sõlmimiskulud ja immateriaalne vara nagu kirjeldatud paragrahvides 31 ja 32);
ja
 - b) edasikindlustuslepingutele, mida ta on sõlminud.
- 14 Käesolev IFRS ei vabasta kindlustusandjat teatud IAS 8 paragrahvide 10–12 tingimustega kaasnevast. Täpsemalt, kindlustusandja:
- a) ei tohi kajastada kohustusena mistahes eraldisi võimalike tulevaste kahjude jaoks, kui need kahjud tulenevad kindlustuslepingust, mis ei eksisteeri aruande kuupäeval (näiteks katastroofieraldised ja tasanduseraldised).
 - b) peab teostama paragrahvides 15–19 kirjeldatud *kohustuse piisavuse testi*.
 - c) peab eemaldama kindlustuskohustuse (või kindlustuskohutuse osa) bilansist siis, ja ainult siis, kui see on kustunud - so kui lepingus täpsustatud kohustus on tasutud, tühistatud või lõppenud.
 - d) ei tohi tasaarveldada:
 - i) *edasikindlustusvarasid* nendega seotud kindlustuskohustuste vastu;
või
 - ii) tulusid ega kulusid edasikindlustuslepingutest kulude või tulude vastu seotud kindlustuslepingutest.
 - e) peab hindama, kas tema edasikindlustusvarade väärtus on langenud (vt paragrahv 20).

Kohustiste piisavuse test

- 15 **Kindlustusandja peab hindama igal aruande kuupäeval, kas kajastatud kindlustuskohustised on piisavad, kasutades jooksvaid hinnanguid kindlustuslepingutest tulevaste rahavoogude kohta. Kui hinnang näitab, et kindlustuskohustuse bilansiline väärtus (miinus seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja seotud immateriaalsed varad, nagu käsitletud paragrahvides 31 ja 32) on hinnanguliste tulevaste rahavoogude valguses ebapiisav, tuleb kogu puudujääk kajastada kasumis või kahjumis.**
- 16 Kui kindlustusandja rakendab kohustiste piisavuse testi, mis vastab määratletud miinimumnõuetele, ei sea käesolev IFRS edasisi nõudeid. Miinimumnõuded on järgmised:
- a) Test arvestab kõikide lepinguliste rahavoogude ning seotud rahavoogude, nagu kahjukäsitluse kulude, praegusi hinnanguid ning ka rahavoogusid, mis on tekkinud varjatud optioonidest ja tagatistest.

▼ M3

- b) Kui test näitab, et kohustus on ebapiisav, kajastatakse kogu rikkumist kasumis või kahjumis.
- 17 Kui kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua kohustuse piisavuse testi, mis vastab paragrahv 16 miinimumnõuetele, peab kindlustusandja:
- a) määrama asjassepuutuvate kindlustuskohustuste (*) bilansilise väärtuse* miinus järgnevate bilansiline väärtus:
- i) igasugused kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud;
- ja
- ii) igasugused seotud immateriaalsed varad, nagu need, mis on omandatud äriühenduse või portfelli ülevõtmise käigus (vt paragrahve 31 ja 32). Siiski ei arvestata seotud edasikindlustusvarasid, sest kindlustusandja arvestab neid eraldi (vt paragrahv 20).
- b) määratlema, kas punktis a) kirjeldatud summa on väiksem kui bilansiline väärtus, mida nõutakse, kui asjassepuutuvatele kindlustuskohustistele rakenduks IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*. Kui see on väiksem, peab kindlustusandja kajastama kogu erinevust kasumis või kahjumis ja vähendama seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute või asjassepuutuvate immateriaalsete varade bilansilist väärtust või suurendama asjassepuutuvate kindlustuskohustuste maksumust.
- 18 Kui kindlustusandja kohustuste piisavuse test vastab paragrahv 16 miinimumnõuetele, rakendatakse kontrolli testis määratletud agregeerituse tasemel. Kui kohustuste piisavuse test ei vasta nendele miinimumnõuetele, tuleb paragrahvis 17 kirjeldatud võrdlus teostada portfelli või lepingute tasemel, mis on üldjoontes sarnaste riskidega ning mida juhitakse koos ühe portfelliga.
- 19 Paragrahvis 17 b) kirjeldatud summa (so IAS 37 rakendamise tulemus) peab kajastama tuleviku investeringukasumeid (vt Paragrahvid 27–29) siis, ja ainult siis, kui paragrahvis 17 a) kirjeldatud summa samuti neid kasumeid arvestab.

Edasikindlustusvarade väärtuse langus

- 20 Kui edasikindlustusvõtja edasikindlustusvarade väärtus on langenud, peab loovutaja vähendama vastavalt selle bilansilist väärtust ja kajastama seda kahjumit väärtuse langusest kasumis või kahjumis. Edasikindlustusvara väärtus on langenud siis, ja ainult siis, kui:
- a) on olemas objektiivne tõendusmaterjal pärast algse edasikindlustusvara kajastamist toimunud sündmuse tulemusena, et edasikindlustusvõtja ei pruugi saada kõiki summasid, millele tal on lepingujärgne nõudeõigus;
- ja
- b) sellel sündmusel on usaldusväärselt mõõdetav mõju summadele, mida edasikindlustusvõtja saab edasikindlustusandjalt.

Muutused arvestusmeetodites

- 21 Paragrahvid 22–30 rakenduvad nii muutustele, mida on teinud IFRSe kasutav kindlustusandja, ja muutustele, mida on teinud IFRSe esmakordselt rakendav kindlustusandja.
- 22 **Kindlustusandja võib muuta oma arvestusmeetodeid kindlustuslepingutele siis, ja ainult siis, kui muutus teeb finantsaruanded aruannete kasutajate majandusotsuste tegemisel vajadustele vastavamaks ja mitte vähemusaldusväärseks, või usaldusväärsemaks ja mitte vähemvastavaks nende vajadustele. Kindlustusandja peab otsustama vajadustele vastavust ja usaldusväärsust IAS 8 kriteeriumide põhjal.**
- 23 Kindlustuslepingute arvestusmeetodite muutmise õigustamiseks peab kindlustusandja näitama, et muutus teeb finantsaruanded IAS 8 kriteeriumidele vastavamaks, kuid muutused ei pea saavutama täielikku vastavust nende kriteeriumidega. Allpool käsitletakse järgmisi konkreetseid küsimusi:
- a) jooksvad intressimäärad (paragrahv 24);
- b) olemasolevate raamatupidamispraktikate jätkamine (paragrahv 25);
- c) ettevaatlikkus (paragrahv 26);
- d) tuleviku investeringukasumid (paragrahvid 27–29);
- ja
- e) "variraamatupidamine" (paragrahv 30).

(*) Asjasse puutuvad kindlustuskohustised on sellised kindlustuskohustised (ja seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja seotud immateriaalsed varad), mille jaoks kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua kohustise piisavuse kontrolli, mis vastab paragrahv 16 miinimumnõuetele.

▼ M3

Antud hetke turuintressimäärad

- 24 Kindlustusandjal lubatakse, kuid ei nõuta, muuta arvestusmeetodeid nii, et see mõõdab üle sihtotstarbelised kindlustuskohustused (*), et kajastada antud hetke turuintressimäärasid ja kajastab muutusi nendes kohustustes kasumis või kahjumis. Samaaegselt on lubatud kehtestada arvestusmeetodid, mis nõuavad sihtotstarbeliste kohustuste muud antud hetke hinnanguid ja eeldusi. Käesoleva paragrahvi valik lubab kindlustusandjal muuta oma sihtotstarbeliste kohustuste arvestusmeetodeid, kohaldamata neid järjepidevalt kõikidele samastele kohustistele, nagu seda IAS 8 muidu nõuaks. Kui kindlustusandja määratleb kohustised käesolevaks valikuks, peab ta jätkama antud hetke turuintressimäärade rakendamist (ja ka muude antud hetke hinnangute ja eelduste rakendamist, kui need kohalduvad) järjepidevalt kõikidel perioodidel kõikidele kohustistele kuni nende lõppemiseni.

Eksisteerivate raamatupidamispraktikate jätkamine

- 25 Kindlustusandja võib jätkata allpoolkirjeldatud raamatupidamispraktikaid, kuid ühegi nende kasutuselevõtt ei vasta paragrahvile 22:
- kindlustuskohustuste mõõtmine diskonteerimata kujul.
 - lepinguliste õiguste mõõtmine tuleviku investeeringute haldustasude suhtesummas, mis ületab nende õiglase väärtuse, kui sellele viitab võrdlus antud hetke tasudega, mida saavad teised turuosalised samaste teenuste eest. On tõenäoline, et nende lepinguliste õiguste õiglase väärtus on võrdne algsete tasutud kuludega, välja arvatud juhul, kui tuleviku investeeringute haldustasud ja seotud kulud ei ole turul võrreldavaga kooskõlas.
 - erinevate arvestusmeetodite kasutamine tütarettevõtete kindlustuslepingutele (ja seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekutele ja seotud immateriaalsetele varadele, kui neid on), välja arvatud paragrahviga 24 lubatud juhtudel. Kui need arvestusmeetodid on erinevad, võib kindlustusandja muuta neid juhul, kui muutus ei tee arvestusmeetodeid erinevamaks ja samuti vastab käesoleva IFRS muudele nõuetele.

Ettevaatlikkus

- 26 Kindlustusandja ei pea muutma oma kindlustuslepingute arvestusmeetodeid selleks, et likvideerida liigset ettevaatlikkust. Siiski, kui kindlustusandja juba mõõdab kindlustuslepinguid piisava ettevaatlikkusega, ei tohi kasutusele võtta lisaettevaatlikkust.

Tuleviku investeeringukasumid

- 27 Kindlustusandja ei pea muutma oma kindlustuslepingute arvestusmeetodeid tuleviku investeeringukasumite elimineerimiseks. Siiski esineb ümberlükatav eeldus, et kindlustusandja finantsaruannete asjakohasus ja usaldusväärsus väheneb, kui ta kehtestab arvestusmeetodi, mis kajastab kindlustuslepingute mõõtmisel tuleviku investeeringukasumeid, välja arvatud juhul, kui need investeeringukasumid mõjutavad lepingulisi makseid. Kaks arvestusmeetodi näidet, kus neid määrasid kajastatakse, on:
- diskontomäära kasutamine, mis kajastab kindlustusandja varadest saadavat hinnangulist tulu;
või
 - nendelt varadelt saadava tulu prognoosimine hinnangulise tulumäära alusel, nende prognoositud tulude diskonteerimist erinevate määrade alusel ja saadud tulemuse kasutamine kohustuse hindamisel.
- 28 Kindlustusandja võib paragrahvis 27 kirjeldatud ümberlükatava eelduse ületada siis, ja ainult siis, kui arvestusmeetodite muutmise muud komponendid suurendavad selle finantsaruannete asjakohasust ja usaldusväärsust piisavalt, et üles kaaluda asjakohasuse ja usaldusväärsuse vähenemist, mida põhjustab tuleviku investeerimismäärade arvessevõtmine. Näiteks, oletame, et kindlustusandja olemasolevad kindlustuslepingute arvestusmeetodid hõlmavad jõustumisel liigselt ettevaatlikke eeldusi ja järelevalveorgani poolt turutingimusi otseselt arvestamata ettekirjutatud diskontomäära ning eiravad teatud varjatud optioone ja tagatisi. Kindlustusandja võiks teha finantsaruanded asjakohasemaks ja mitte vähem usaldusväärsuks, lülitades terviklikule, investorile orienteeritud arvestuspõhimõttele, mida kasutatakse laialdaselt ja mis hõlmab:
- antud hetke hinnanguid ja eeldusi;
 - mõistlikku (kuid mitte liigselt ettevaatlikku) korrigeerimist arvestamaks riski ja ebakindlust;

(*) Käesolevas paragrahvis sisalduvad kindlustuskohustised seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekuid ja seotud tingimuslikke kohustisi nagu käsitletud paragrahvides 31 ja 32.

▼ M3

- c) mõõtmisi, mis kajastavad nii optsoonide ja tagatiste tegelikku kui ajaväärtust;
- ning
- d) antud hetke turu diskontomäära, isegi siis, kui see diskontomäär kajastab kindlustusandja varadest saadud hinnangulist tulu.
- 29 Mõnedes mõõtmismeetodites kasutatakse diskontomäära tuleviku kasumimäära nüüdisväärtuse kindlaks tegemisel. Kõnealune kasumimäär võetakse arvesse erinevatel perioodidel kasutades valemit. Nende lähene misviiside korral mõjutab diskontomäär usaldusväärsust ainult kaudselt. Eelkõige on vähemsobival diskontomääral lepingu jõustumisel usaldusväärsuse mõõtmisele piiratud või puuduv mõju. Siiski mõjutab muude lähene misviiside korral diskontomäär usaldusväärsust otseselt. Viimasel juhul, tingituna asjaolust, et varapõhise diskontomäära kasutuselevõtt omab olulisemat mõju, on väga ebatõenäoline, et kindlustusandja ületaks paragrahvis 27 kirjeldatud ümberlükatavat eeldust.

"Variraamatupidamine"

- 30 Mõningates arvestusmudelites on kindlustusandja varast tulenev realiseeritud kasumil või kahjumil otsene mõju mõnele või kõigile a) kindlustuskohustuste, b) nendega seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute ja c) seotud immateriaalsete varade mõõtmisele, nagu on kirjeldatud paragrahvides 31 ja 32. Kindlustusandjal lubatakse, kuid ei nõuta, muuta arvestusmeetodeid nii, et varast tulenev kajastatud kuid realiseerimata kasum või kahjum mõjutab neid mõõtmisi samal viisil kui realiseeritud kasum või kahjum. Sellega seotud kindlustuskohustuste (või kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute või immateriaalsete varade) korrigeerimine tuleb kajastada omakapitalis siis ja ainult siis, kui realiseerimata kasum või kahjum on otseselt omakapitalis kajastatud. Sellist raamatupidamispraktikat nimetatakse mõnikord "variraamatupidamiseks".

Äriühenduse või portfelli ülevõtmise käigus omandatud kindlustuslepingud

- 31 IFRS 3 *Äriühendused* järgimiseks peab kindlustusandja omandamiskuupäeval mõõtma äriühenduse käigus ülevõetud kohustused ja omandatud *kindlustusvarad* õiglases väärtuses. Siiski lubatakse kindlustusandjal, kuid ei nõuta, kasutada laiendatud esitusviisi, mis jagab omandatud kindlustuslepingud kaheks komponendiks:
- a) kohustus, mis on mõõdetud vastavuses kindlustusandja arvestusmeetoditega, mida ta rakendab enda poolt väljastatud kindlustuslepingutele;
- ja
- b) immateriaalne vara, mis kujutab erinevust i) omandatud kindlustuse lepingujärgsete õiguste ja võetud kindlustuskohustuste õiglase väärtuse ning ii) punktis (a) kirjeldatud summa vahel. Käesoleva vara hilisem mõõtmine peab olema samalaadne, mis vastava kindlustuskohustuse mõõtmisel.
- 32 Kindlustusandja, kes omandab kindlustuslepinguid, võib kasutada paragrahvis 31 kirjeldatud laiendatud esitust.
- 33 Paragrahvides 31 ja 32 kirjeldatud immateriaalsed varad jäävad välja IAS 36 *Varade väärtuse langus* ja IAS 38 *Immateriaalne vararakendus* alast. Siiski rakenduvad IAS 36 ja IAS 38 klientide nimekirjadele ja kliendisuhetele, mis kajastavad tuleviku lepingute ootusi, mis ei ole lepingujärgsete kindlustusõiguste ega lepingujärgsete kindlustuskohustuste osa, mis olid olemas äriühenduse või portfelli tehingu kuupäeval.

Valikuline kasumiosalus

Valikuline kasumiosalus kindlustuslepingutes

- 34 Mõned kindlustuslepingud sisaldavad nii valikulist kasumiosalust kui ka *garanteeritud elementi*. Sellise lepingu väljastaja:
- a) võib, kuid ei pruugi kajastada garanteeritud elementi valikulisest kasumiosalusest eraldi. Kui (lepingu) väljastaja ei kajasta neid eraldi, peab see terve lepingu klassifitseerima kohustusena. Kui väljastaja klassifitseerib neid eraldi, peab ta garanteeritud elemendi klassifitseerima kohustusena.
- b) peab, juhul kui ta kajastab valikulist kasumiosalust eraldi garanteeritud elemendist, klassifitseerima seda kohustusena või omakapitali eraldi seisva komponendina. Käesolev IFRS ei täpsusta, kuidas esitaja määratleb, kas valikuline kasumiosalus on kohustus või omakapital. Väljastaja võib selle osa jagada kohustuse ja kapitaliosaluse komponentideks ja peab kasutama selleks jagamiseks järjepidevat arvestusmeetodit. Esitaja ei pea seda osa klassifitseerima vahetekooriana, mis ei ole kohustus ega kapitaliosalus.

▼ **M3**

- c) võib kajastada kõiki saadud preemiaid tuluna, eraldamata ühtegi osa, mis kuuluks omakapitali. Sellest tulenevad garanteeritud elemendi ja kohustusena kajastatud valikulise kasumiosaluse muutused tuleb kajastada kasumis või kahjumis. Kui valikuline kasumiosalus on tervikuna või osaliselt klassifitseeritud omakapitalina, võib osa kasumist või kahjumist seostada selle osaga (samal viisil nagu osa võib seostada vähemiosalusega). Valikulise kasumiosaluse mistahes omalapitali komponendiga seonduva kasumi või kahjumi peab väljastaja kajastama kasumi või kahjumi jaotusena, mitte kulu või tuluna (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitusviis*).
- d) peab, kui leping sisaldab varjatud tuletisinstrumenti IAS 39 rakendusallas, kohaldama sellele varjatud tuletisinstrumentidele IAS 39.
- e) peab, kõikides paragrahvides 14–20 ja 34 a)-d) kirjeldamata juhtudel jätkama selliste lepingute suhtes oma olemasolevat arvestusmeetodit, välja arvatud juhul, kui see muudab neid arvestusmeetodeid viisil, mis vastab paragrahvidele 21–30.

Vaba osavõtuviis finantsinstrumentides

- 35 Paragrahvi 34 nõuded kohalduvad samuti valikulist kasumiosalust sisaldavale finantsinstrumentidele. Lisaks sellele:
- a) kui esitaja klassifitseerib kogu vaba osavõtuviisi kohustusena, peab see kohaldama kohustuste piisavuse testi paragrahvides 15–19 tervele lepingule (so nii garanteeritud elemendile kui valikulisele kasumiosalusele). Väljastaja ei pea määratlema summat sellisena, nagu see tuleneks IAS 39 kohaldamisest garanteeritud elemendile.
 - b) kui väljastaja klassifitseerib valikulise kasumiosaluse osaliselt või tervikuna omakapitali eraldiseisva komponendina, ei tohi kogu lepingu kajastatud kohustus olla väiksem kui summa, mis tuleneks IAS 39 kohaldamisest garanteeritud elemendile. See summa peab sisaldama lepingu tagasiostuoptiooni tegelikku väärtust, kuid ei pea sisaldama selle ajaväärtust, kui paragrahv 9 vabastab selle optiooni õiglase väärtuse mõõtmisest. Esitaja ei pea avalikustama summat, mis tuleneks IAS 39 kohaldamisest garanteeritud elemendile ega esitama seda summat eraldi. Esitaja ei pea ka määratlema seda summat, kui kajastatud kogukohustus on selgelt suurem.
 - c) kuigi need lepingud on finantsinstrumentid, võib esitaja jätkata nende lepingute preemiate kajastamist tuluna ja kajastada tulenevat kohustuse bilansilise väärtuse suurenemist kuluna.

▼ **M12**

- d) ehkki need lepingud on finantsinstrumentid, peab emiteerija, kes kohaldab valikulise kasumiosalusega lepingute suhtes IFRS 7 paragrahvi 19 punkti b, avalikustama kogu kasumis või kahjumis kajastatava intressikulu, kuid ei pea arvutama sellist intressikulu sisemise intressimäära meetodi abil.

▼ **M3**

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

Kajastatud summade selgitus

- 36 **Kindlustusandja peab avalikustama informatsiooni, mis määratleb ja selgitab kindlustuslepingutest tulenevaid summasid tema finantsaruannetes.**
- 37 Paragrahv 36 nõuete järgimiseks peab kindlustusandja avalikustama:
- a) oma kindlustuslepingute ja seotud varade, kohustuste, tulude ja kulude arvestusmeetodid.
 - b) kindlustuslepingutest tulenevad kajastatud varad, kohustused, tulud ja kulud (ja kui ta esitab rahavoogude aruande otsest meetodit kasutades, siis ka rahavood). Kui kindlustusandja on edasikindlustusvõtja, peab ta avalikustama:
 - i) edasikindlustuse ostmisest tulenev kasum või kahjum, mis kajastatakse kasumi või kahjumina;
 - ja
 - ii) kui edasikindlustusvõtja lükkab edasi või amortiseerib edasikindlustuse ostmisest tulenevaid kasumid ja kahjumid, siis perioodi amortisatsiooni ja ülejäänud amortiseerimata summad perioodi alguses ja lõpus.
 - c) protsessi, mida kasutati punktis (b) kirjeldatud summade mõõtmisele suurimat mõju avaldanud eelduste määramisel. Kui see on mõistlikult teostatav, peab kindlustusandja need eeldused ka koguliselt avalikustama.

▼ **M3**

- d) eelduste muutuste mõju, mida kasutatakse kindlustusvarade ja kindlustuskohustuste mõõtmiseks, näidates eraldi iga muutuse mõju, millel on finantsaruannetele oluline mõju.
- e) kindlustuskohustuste muutuste, edasikindlustusvarade ja olemasolul ka eelmistega seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute võrdlus.

▼ **M12***Kindlustuslepingutest tulenevate riskide olemus ja määr*

- 38 **Kindlustusandja peab avaldama informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata kindlustuslepingutest tulenevate riskide olemust ja määra.**
- 39 Paragrahvi 38 nõuete järgimiseks peab kindlustusandja avalikustama:
- a) oma kindlustuslepingute riski maandamise eesmärgid, põhimõtted ja protsessid ning nende riskide haldamiseks kasutatavad meetodid.
 - b) [välja jäetud]
 - c) teavet *kindlustusriski* kohta (nii enne kui pärast riski vähendamist edasikindlustuse kaudu), sealhulgas järgmise teabe:
 - i) tundlikkus kindlustusriski suhtes (vt paragrahv 39A).
 - ii) kindlustusriski kontsentratsioon, k.a kirjeldus, kuidas juhtkond kontsentratsioone määrab, ning iga kontsentratsiooni tunnuseks oleva ühise joone kirjeldus (näiteks kindlustatud sündmuse liik, geograafiline piirkond või vääring).
 - iii) tegelikud nõuded, võrreldes varasemate hinnangutega (s.o nõuete areng). Nõuete arengu avalikustamine peab tagasi ulatuma perioodini, kui tekkis varaseim oluline nõue, mille väljamaksete summa ja ajastus on siiani ebakindel, kuid ei pea ulatuma kaugemale kui kümme aastat. Kindlustusandja ei pea avalikustama teavet nõuete kohta, mille summa ja ajastuse ebakindlus laheneb tavaliselt ühe aasta jooksul.
 - d) teave krediidiriski, likviidsusriski ja tururiski kohta, mida IFRS 7 paragrahvid 31–42 nõuaksid, kui kindlustuslepingud oleksid IFRS 7 rakendusallas. Siiski:
 - i) kindlustusandja ei pea esitama lõpptähtaegade analüüsi, mida nõutakse IFRS 7 paragrahvi 39 punktis a, kui ta avaldab selle asemel teabe kajastatud kindlustuskohustistest tuleneva raha netoväljavoolu toimumise prognoositava aja kohta. Selle võib esitada bilansis kajastatud summade analüüsina nende toimumise prognoositava aja järgi.
 - ii) kui kindlustusandja kasutab alternatiivset meetodit tundlikkuse haldamiseks turutingimuste suhtes, näiteks varjatud väärtuse analüüs, võib ta kasutada IFRS 7 paragrahvi 40 punkti a nõuete täitmiseks tundlikkusanalüüsi. Selline kindlustusandja peab avaldama ka IFRS 7 paragrahvis 41 nõutud teabe.
 - e) teabe tururiski kohta, mis tuleneb varjatud tuletisinstrumentidest põhi-kindlustuslepingus juhul, kui kindlustusandja ei ole kohustatud mõõtma ega mõõda varjatud tuletisinstrumente õiglase väärtuse alusel.
- 39A Paragrahvi 39 punkti b alapunkti ii nõuete täitmiseks peab kindlustusandja avalikustama kas punktis a või b osutatud teabe järgmiselt:
- a) tundlikkusanalüüsi, mis näitab, kuidas asjaomaste riskimuutujate põhjendatud muutused oleksid mõjunud kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui need oleksid toimunud bilansi kuupäeval, tundlikkusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodid ja eeldused ning mis tahes muutused kasutatud meetodites ja eeldustes, võrreldes eelmise perioodiga. Kui kindlustusandja kasutab alternatiivset meetodit tundlikkuse haldamiseks turutingimuste suhtes, näiteks varjatud väärtuse analüüs, võib ta täita seda nõuet, avaldades alternatiivse tundlikkusanalüüsi ning IFRS 7 paragrahvis 41 nõutud andmed.
 - b) kvalitatiivse teabe tundlikkuse kohta ning teabe kindlustuslepingute nende sätete ja tingimuste kohta, millel on oluline mõju kindlustusandja tulevaste rahavoogude summale, toimumise ajale ja ebakindlusele.

▼ **M3****JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK**

- 40 Üleminekusätteid paragrahvides 41–45 rakenduvad nii juba IFRS-e kohaldavale majandusüksusele käesoleva IFRS-i esmakordsel rakendamisel kui ka IFRSe esmakordselt rakendavale majandusüksusele (esmakordne kasutuselevõtja).

▼ **M3**

- 41 Raamatupidamiskohuslane rakendab seda IFRS-i majandusaastatele alates 1. jaanuarist 2005 või peale seda. Varasemrakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.

▼ **M12**

- 41A *Finantsgarantiilepingutega (IAS 39 ja IFRS 4 muudatused), avaldatud 2005. aasta augustis, muudeti lõike 4 punkti d, lõike B18 punkti g ning lõike B19 punkti f. Ettevõtte peab rakendama neid muudatusi 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavatele majandusaastatele. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab neid muutusi varasema perioodi suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama ning rakendama samaaegselt IAS 39 ja IAS 32 muudatusi.*

▼ **M3***Avalikustatav informatsioon*

- 42 Majandusüksus ei pea kohaldama käesoleva IFRS avalikustamise nõudeid võrdlusandmetele, mis seostuvad aruandeperioodiga, mis algab enne 01.01.05, välja arvatud paragrahvi 37 a) ja b) nõutud arvestusmeetodite ja kajastatud varade, kohustuste, tulude ja kulude (ja rahavoogudele otsese meetodi kasutamise korral) avalikustamisele.
- 43 Kui mõne paragrahvides 10-35 esitatud nõude kohaldamine võrdlusandmetele, mis seostub aruandeperioodi algusega enne 01.01.05, ei ole mõistlikult teostatav, peab ta selle asjaolu avalikustama. Kohustuse piisavuse testi rakendamine (paragrahvid 15-19) sellistele võrdlusandmetele võib mõnikord osutada mõistlikult teostatavaks, kuid paragrahvide 10-35 muude nõuete sellistele võrdlusandmetele rakendamise teostamatus on väga ebatõenäoline. IAS 8 selgitab mõistet "mõistlikult mitteteostatav".
- 44 Paragrahvi 39 c) iii) kohaldamisel ei pea majandusüksus avalikustama informatsiooni kahjude kujunemise kohta, mis toimusid rohkem kui viis aastat enne esimese finantsaasta lõppu, millal käesolevat IFRSi kohaldati. Kui käesolevat IFRSi esmakordsel rakendamisel on mõistlikult mitteteostatav informatsiooni ettevalmistamine kahjude kujunemise kohta, mis toimusid enne varaseima perioodi algust, mille kohta majandusüksus esitab täielikud võrdlusandmed vastavuses käesoleva IFRSga, peab ta selle asjaolu avalikustama.

Finantsvara ümbernimetamine

- 45 Kui kindlustusandja muudab oma kindlustuskohustuste arvestusmeetodeid, lubatakse tal, kuid ei nõuta, ümberliigitada mõned või kõik tema finantsvarad "õiglasel väärtuses kasumi või kahjumi kaudu". Käesolevat ümberliigitamine on lubatud, kui kindlustusandja muudab arvestusmeetodeid kui ta esmalt kohaldab käesolevat IFRSi ja muudab edaspidi arvestusmeetodeid vastavalt paragrahvis 22 lubatule. Ümberliigitamine on arvestusmeetodi muutmise ja kohaldatakse IAS 8.

▼ M3

LISA A

Määratletud mõisted

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa

edasikindlustusvõtja hoieuse komponent	Kindlustusvõtja edasikindlustuslepingualusel. Lepinguline komponent, mida ei arvestata tuleti-sinstrumendina IAS 39 alusel ja mis oleks IAS 39 rakendusallas, kui see oleks eraldiseisev instru-ment.
Otsene kindlustusleping Valikuline kasumiosalus	Kindlustusleping, mis ei ole edasikindlustusleping. Lepinguline õigus saada garanteeritud kasumile-täiendavat lisakasumit:a)mis on tõenäoliselt märki-misväärne osa kogu lepingujärgsest (kindlustus-võtja) kasumist;b)mille summa või ajastus sõltub lepingu väljastaja otsusest;jac)mis põhineb lepin-guliselt:i)kindlaksmääratud lepingute kogumi tule-muslikkusel või kindlaksmääratud lepingutüübil;ii) realiseeritud ja/või realiseerimata investeringuka-sumil kindlaksmääratud ja lepingu väljastaja poolt hallatavalt varade kogumilt;võiiii)lepingut väljas-tava firma, fondi või muu majandusüksusekasumil või kahjumil.
Õiglase väärtus	Summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustust teadlike, huvitatud osapoolte vahel mitteseotud poolte vahelises tehingus.
Finantsrisk	võimaliku tuleviku muutuse risk ühes või rohkemas määratletud intressimääras, finantsins-trumendi hinnas, kaubahinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või krediidiindeksis või muus muutujas, ja mitteraha-lise muutuja korral tingimisel, et muutuja ei ole spetsiifiliselt seotud lepinguosapoollega.
garanteeritud kasum	Maksed või muu kasu, millele konkreetsel kind-lustusvõtjalvõi investoril on tingimusteta õigus, ja mis ei sõltu lepingu väljastaja kaalutlustest.
garanteeritud element	Kohustus maksta garanteeritud kasumitvalikulist kasumiosalust sisaldava lepingu järgselt.
Kindlustusvara	Kindlustusandjaneto lepingulised õigused kindlus-tuslepingualusel.
Kindlustusleping	Leping, mille alusel üks osapool (kindlustusandja) võtab enda kanda teise osapool (kindlustusvõtja) märkimisväärse kindlustusriskikokkuleppega kompenseerida kindlustusvõtja, kui määratletud mittekindel tuleviku sündmus (kindlustusjuhtum) mõjutab kindlustusvõtjat kahjulikult. (vt B lisa käesoleva definitsiooni kohta.)
Kindlustuskohustus	Kindlustusandjaneto lepingulised kohustused kind-lustuslepingualusel.
Kindlustusrisk	Muu risk kui finantsrisk, mis on üle kantud lepingu omajalt lepingu väljastajale.
Kindlustusjuhtum	Mittekindel tuleviku sündmus, mis on kaetud kindlustuslepingugaja millest tuleneb kindlustus-risk.
Kindlustusandja	Osapool, kellel on kindlustuslepingujärgne kohustus kompenseerida kindlustusvõtjale, kui esineb kindlustusjuhtum.
Kohustuste piisavuse test	Hinnang, kas kindlustuskohustusebilansilist väärtust tuleb suurendada (või seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute või seotud immateriaalne vara bilansilist väärtust vähendada), tuleviku rahavoo ülevaatamise tulemusel.
Kindlustusvõtja	Osapool, kellel on kindlustuslepingujärgne õigus kompensatsioonile, kui esineb kindlustusjuhtum.
Edasikindlustusvara	Edasikindlustusvõtjaneto lepingulised õigused edasikindlustuslepingualusel.

▼ **M3**

Edasikindlustusleping	Ühe kindlustusandja(edasikindlustusandja) väljastatud leping teise kindlustusandja (edasikindlustusvõtja) kahjude kompenseerimiseks tulenevalt edasikindlustusvõtja poolt väljastatud ühest või mitmest kindlustuslepingust.
Edasikindlustusandja	Osapool, kellel on edasikindlustuslepingujärgne kohustus kompenseerida edasikindlustusvõtjale kindlustusjuhtumi esinemisel.
Lahtisidumine	Lepingu komponentide arvestus selliselt nagu oleksid need eraldiseisvad lepingud.
Finantsgarantiileping	Leping, mis nõuab väljastajalt kindlaksmääratud maksete sooritamist, et hüvitada lepingu valdajale tekkinud kahju, kui kindlaksmääratud võlgnik ei tee makseid tähtaegselt vastavalt võlainstrumenti algsetele või muudetud tingimustele.

▼ M3

LISA B

Kindlustuslepingu määratlus

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa

- B1 Käesolev lisa annab juhiseid A lisa kindlustuslepingu määratluse kohta. See käsitleb järgmisi küsimusi:
- mõiste "mittekindel tuleviku sündmus" (paragrahvid B2–B4);
 - mitterahalised hüvitised (paragrahvides B5–B7);
 - kindlustusrisk ja muud riskid (paragrahvid B8–B17);
 - kindlustuslepingute näited (paragrahvid B18–B21);
 - märkimisväärne kindlustusrisk (paragrahvid B22–B28);
- ja
- muutused kindlustusrisi määras (paragrahvid B29 ja B30).

Mittekindel tulevikusündmus

- B2 Ebakindlus (või risk) on kindlustuslepingu põhiolemus. Seega vähemalt üks järgmistest ei ole kindel kindlustuslepingu jõustumisel:
- kas *kindlustusjuhtum* toimub;
 - millal see toimub;
- või
- kui palju peab kindlustusandja maksma, kui see toimub.
- B3 Mõnes kindlustuslepingus on kindlustusjuhtumiks kahju avastamine lepingu kehtivuse ajal, isegi kui kahju tuleneb sündmusest, mis toimus enne lepingu jõustumist. Muudes kindlustuslepingutes on kindlustusjuhtumiks sündmus, mis toimub lepingu kehtimise ajal, isegi kui tulemuseks olev kahju avastati pärast lepingu kehtivusaja lõppu.
- B4 Mõned kindlustuslepingud hõlmavad sündmusi, mis on juba toimunud, kuid mille finantsmõju on siiani ebakindel. Näiteks on edasikindlustusleping, mis katab otsesele kindlustusandjale kindlustusvõtjate poolt talle esitatud kahjunõuete edasise ebasoodsa kujunemise. Sellistes lepingutes on kindlustusjuhtumiks nende nõuete lõplik kulu.

Mitterahalised maksed

- B5 Mõned kindlustuslepingud nõuavad või lubavad mitterahalisi makseid. Näiteks on, kui kindlustusandja asendab varastatud eseme otseselt, selle hüvitamise asemel kindlustusvõtjale. Teine näide on, kui kindlustusandja kasutab oma haiglaid ja meditsiinipersonali lepingutega hõlmatud meditsiiniteenuste osutamiseks.
- B6 Mõned fikseeritud tasuga teenuse lepingud, mille osutatava teenuse maht sõltub mittekindlast sündmusest, vastavad käesoleva IFRSi kindlustuslepingu määratlusele, kuid ei ole mõnes riigis kindlustuslepinguna reguleeritud. Üheks näiteks on hooldusleping, milles teenuse osutaja on nõustunud kindlaksmääratud seadet pärast riket parandama. Fikseeritud teenustasu põhineb eeldatavate rikete arvul, kuid ei ole kindel, kas konkreetne masin puruneb. Seadme rike mõjutab kahjulikult selle omanikku ja lepingu kompenseerib omanikule (pigem mitterahaliselt kui rahaliselt). Teine näide on autorikke teenuse leping, milles teenuse osutaja nõustub kindlaksmääratud iga-aastase tasu eest pakkuma hädaabi või pukseerima lähimasse töökotta. Viimane leping vastaks kindlustuslepingu definitsioonile isegi siis, kui varustaja ei nõustu parandustöid tegema või osi vahetama.
- B7 Käesoleva IFRSi kohaldamine paragrahvis B6 kirjeldatud lepingutele ei ole tõenäoliselt koormavam kui nende IFRSde kohaldamisel, mis kohalduksid juhul, kui sellised lepingud ei oleks käesoleva IFRSi rakendusallas:
- Olulised kohustused purunemistele ja riketele, mis juba on toimunud, on ebatõenäolised.
 - Kui kohaldataks IAS 18 *Tulu*, kajastaks teenuse osutaja tulu lähtuvalt lõpetatuse astmest (ja muudest määratletud kriteeriumidest). Selline käsitlus on ka käesoleva IFRSi alusel vastuvõetav, mis lubab teenuse osutajal i) jätkata oma olemasolevat arvestusmeetodit nende lepingute suhtes, välja arvatud juhul, kui nad hõlmavad paragrahvis 14 keelatud tegevusi ja ii), täiustada seda arvestusmeetodit, kui paragrahvid 22–30 seda lubavad.

▼ M3

- c) Teenuse osutaja arvestab, kas lepingulise kohustuse järgselt teenuse osutamiseks tehtud kulu ületab ettemaksena saadud tulu. Et seda teha, kohaldab ta käesolevas IFRSi paragrahvides 15–19 kirjeldatud kohustuste piisavuse testi. Kui käesolevat IFRS ei kohaldata nendele lepingutele, kohaldaks teenuse osutaja IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad*, et määratleda, kas lepingud on kahjulikud.
- d) Nendele lepingutele käesolev IFRS tõenäoliselt ei lisa märkimisväärseid avalikustamise nõudeid teistes IFRSdes nõutuga.

Kindlustusriski ja muude riskide eristamine

- B8 Kindlustuslepingu määratlus viitab kindlustusriskile, mida käesolev IFRS määratleb kui riski, mis on muu kui *finantsrisk*, mis on lepingu omajalt üle kantud lepingu väljastajale. Leping, millega kaasneb väljastajale finantsrisk ilma märkimisväärse kindlustusriskita, ei ole kindlustusleping.
- B9 Finantsrisi määratlus A lisas sisaldab loetelu finants- ja mittefinantsmuutujatest. See nimekirj sisaldab mitterahalisi muutujaid, mis ei ole lepingu osapoolle spetsiifiline, nagu maavärina kahjude indeks konkreetse regioonis või temperatuuride indeks konkreetse linnas. See välistab mitterahalised muutujad, mis on lepingu osapoolle spetsiifilised, nagu kahjustusi tekitava või selle osapoolle vara hävitava tulekahju tekkimine või mittetekkimine. Mitterahalise vara õiglase väärtuse muutuste risk ei ole finantsrisk, kui õiglase väärtus kajastab mitte ainult selliste varade (finantsmuutuja) muutusi turuhindades, kuid ka lepingu osapoolle konkreetse mitterahalise vara seisukorda (mitterahaline muutuja). Näiteks, kui konkreetse auto jääkväärtuse garanteerimisega kaasneb garanti risk auto füüsilise seisukorra muutuste suhtes, siis on see risk kindlustusrisk mitte finantsrisk.
- B10 Mõnede lepingutega kaasneb esitajale finantsrisk, lisaks märkimisväärsele kindlustusriskile. Näiteks paljud elukindlustuslepingud garanteerivad kindlustusvõtjale nii minimaalset tulumäära (tekitades finantsrisi) kui ka lubavad hüvitist surma korral, mis mõnel juhul ületavad kindlustusvõtja kogunenud eraldise (tekitades kindlustusriski terviseriski kujul). Sellised lepingud on kindlustuslepingud.
- B11 Mõnede lepingute alusel tingib kindlustusjuhtum hinnaindeksiga seotud summa maksmise. Sellised lepingud on kindlustuslepingud eeldusel, et makse, mis on sõltuv kindlustusjuhtumist, võib olla märkimisväärne. Näiteks eluaegse annuiteedi korral, mis on seotud elukalliduse indeksiga, on tegemist kindlustusriski edastamisega, sest makse toimub määramata sündmuse tagajärjel, milleks on annuiteedi saaja ellujäämine. Seos hinnaindeksiga on varjatud tuletisinstrument, kuid toimub ka kindlustusriski edastamine. Kui tulemuseks olev kindlustusriski edastamine on märkimisväärne, vastab varjatud tuletisinstrument kindlustuslepingu määratlusele, mille korral ei pea seda eraldama ja õiglases väärtuses mõõtma (vt käesoleva IFRSi paragrahvi 7).
- B12 Kindlustusriski määratlus viitab riskile, mille kindlustusandja võtab üle kindlustusvõtjalt. Teiste sõnadega on kindlustusrisk eelnevalt eksisteerinud risk, mis on üle kantud kindlustusvõtjalt kindlustusandjale. Järelikult ei ole lepinguga tekkinud uus risk kindlustusrisk.
- B13 Kindlustuslepingu määratlus viitab ebasoodsale mõjule kindlustusvõtja suhtes. Määratlus ei piira kindlustusandja makset summaga, mis on võrdne ebasoodsa sündmuse rahalise mõjuga. Näiteks ei välista määratlus uus-vana-asetel-tüüpi kindlustuskatet, mille järgselt makstakse kindlustusvõtjale piisavalt võimaldamaks vana kahjustatud vara asendamist uue varaga. Sarnaselt ei piira määratlus tähtajalise riskielukindlustuslepingu väljamakset rahalise kahjuga, mida kandsid surnu ülalpeetavad, ega välista samas eelnevalt kindlaksmääratud summade maksmist, väljendamaks rahaliselt surma või õnnetuse põhjustatud kahju.
- B14 Mõned lepingud nõuavad makset, kui määratletud ebakindel sündmus toimub, kuid ei nõua ebasoodsat mõju kindlustusvõtjale makse eeltingimusena. Selline leping ei ole kindlustusleping isegi siis, kui kindlustusandja kasutab lepingut vastava riski vähendamiseks. Näiteks, kui omaja kasutab tuletisinstrumenti vastava mitterahalise muutuja riski maandamiseks ("hedging"), mis on seotud rahavoogudega majandusüksuse varaobjektist, ei ole tuletisinstrument kindlustusleping, sest makse ei ole sõltuv sellest, kas varaobjektist tulenevate rahavoogude vähenemise mõju omajale on ebasoodne. Aga kindlustuslepingu määratlus viitab ebakindlale sündmusele, mille ebasoodne mõju kindlustusvõtjale on väljamakse lepingujärgseks eeltingimuseks. See lepingujärgne eeltingimus ei nõua, et kindlustusandja uuriks, kas sündmus tegelikult põhjustas ebasoodsa mõju, kuid lubab kindlustusandjal keelduda maksest, kui ei ole täidetud tingimus, et sündmus ebasoodsat mõju põhjustas.

▼ **M3**

- B15 Kehtivus- ehk püsivusrisk (so. risk, et vastaspool katkestab lepingu varem või hiljem kui esitaja eeldas lepingu hinda määraates) ei ole kindlustusrisk, sest makse vastaspoolele ei ole sõltuv ebakindlast tuleviku sündmusest, mis mõjutab vastaspoolt ebasoodsalt. Samaselt kulude risk (so. ootamatute halduskulude suurenemise risk seoses pigem lepingu teenindamisega kui kindlustusjuhtumi kuludega) ei ole kindlustusrisk, sest ootamatu kulude suurenemine ei mõjuta vastaspoolt ebasoodsalt.
- B16 Seetõttu ei ole leping, millega kaasneb esitajale kehtivusrisk, püsivusrisk või kulude risk, kindlustusleping, kui sellega ei kaasne esitajale kindlustusriski. Siiski, kui selle lepingu esitaja leevendab seda riski, kasutades teist lepingut, et seda riski üle kanda teisele osapoolle, kaasneb teise lepinguga sellele teisele osapoolle kindlustusrisk.
- B17 Kindlustusandja saab kindlustusvõtjalt vastu võtta märkimisväärset kindlustusriski ainult siis, kui kindlustusandja on kindlustusvõtjast eraldiseisev majandusüksus. Vastastikuse kindlustusseltsi korral arvestab see riski igalt kindlustusvõtjalt ja ühendab need riskid. Kuigi kindlustusvõtjad kannavad ühendatud riski kollektiivselt omanikena oma võimaluste piires, võttis vastastikune kindlustusselts siiski vastu riski, mis on kindlustuslepingu olemuseks.

Kindlustuslepingute näited

- B18 Järgmised on näited lepingutest, mis on kindlustuslepingud, eeldusel, et kindlustusriski ülekanne on märkimisväärne:
- a) kindlustus varguse või vara kahjustamise vastu.
 - b) kindlustus tootevastutuse, ametialase vastutuse, tsiviilvastutuse või kohtukulude vastu.
 - c) Elukindlustus ja ettemakstud matuseplaanid (kuigi surm on kindel, on määramata, millal surm saabub või mõnede elukindlustusliikide puhul, kas surm saabub kindlustusega kaetud perioodi jooksul).
 - d) ellujäämisest sõltuvad annuiteedid ja pensionid (s.o lepingud, millega makstakse kompensatsiooni ebakindla tuleviku sündmuse — annuiteedi saaja või pensionäri ellujäämise korral — et aidata annuiteedi saajat või pensionäri teatud elatusaseme säilitamisel, mida muidu mõjutaks tema ellujäämine ebasoodsalt).
 - e) invaliidsuse ja meditsiiniteenuste katmine.
 - f) tagatisvõlakirjad, tagatiskirjad, täitmistagatised ja pakkumistagatised (s.o lepingud, mis kompenseerivad juhul, kui teine osapool täida lepingulist kohustust, näiteks kohustust ehitada maja).

▼ **M12**

- g) krediidikindlustus, millega tagatakse kindlaksmääratud maksed, et korvata lepingu valdajale kahju, mis tekib seetõttu, et kindlaksmääratud võlgnik ei maksa tähtaegselt algsete või muudetud võlainstrumendi tingimuste alusel. Sellistel lepingutel võib olla erinevaid juriidilisi vorme, nagu garantii, mõningad akreditiivi liigid, krediidideriivatiivi riski kaitse leping või kindlustusleping. Ehkki need lepingud vastavad kindlustuslepingu määratlusele, vastavad need ka IAS 39 esitatud finantsgarantiilepingu määratlusele ning kuuluvad IAS 32 ja IAS 39 rakendusallasse, mitte käesoleva IFRSi rakendusallasse (vt paragrahvi 4 punkti d). Kui finantsgarantiilepingute väljastaja on eelnevalt selgesti kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud nende suhtes kindlustuslepingutes rakendatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja siiski valida, kas rakendada selliste finantsgarantiilepingute suhtes IAS 39 ja IAS 39 või käesolevat standardit.

▼ **M3**

- h) toote garantii. Toote garantii, mille on esitanud teine osapool tootja, vahendaja või jaemüüja müüdüd kauba eest, on käesoleva IFRSi rakendusallas. Siiski on toote garantii, mille on otseselt andnud tootja, vahendaja või jaemüüja, selle rakendusallast väljaspool, sest need on IAS 18 *Tuluja* IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varadrakendusallas*.
- i) omandiõiguskindlustus (so. kindlustus vigade avastamise vastu maa omandiõiguses, mis ei olnud ilmsed kindlustuslepingu sõlmimise ajal). Sel juhul on kindlustusjuhtumiks omandiõiguses vea avastamine, mitte viga ise.
- j) reisiabi (so. rahaline või mitterahaline kompensatsioon kindlustusvõtjale reisimise ajal kantud kahjude eest). Paragrahvid B6 ja B7 käsitlevad mõningaid seda liiki lepinguid.

▼ **M3**

- k) katastroofitagatised, mis vähendavad põhiosa makseid, intresse või mõlemaid, kui määratletud sündmus mõjutab ebasoodsalt tagatise andjat (välja arvatud juhul, kui määratletud sündmus ei tekita märkimisväärset kindlustusriski, näiteks kui sündmus on intressimäära või välisvaluuta kursi muutus).
- l) kindlustusvahetuslepingud ja muud lepingud, mis nõuavad makseid, mis põhinevad kliimaatilistel, geoloogilistel või muudel füüsiliste muutujate muutustel, mis on lepingu osapoolle spetsiifilised.
- m) edasikindlustuslepingud.

B19 Järgnevad on näited objektidest, mis ei ole kindlustuslepingud:

- a) investeerimislepingud, millel on kindlustuslepingu juriidiline vorm, kuid millega ei kaasne kindlustusandjale märkimisväärset riski, näiteks elukindlustuslepingud, millega kindlustusandja ei kanna märkimisväärset suremusrisiki (sellised lepingud on mittekindlustuslikud finantsinstrumendid või teenuse lepingud, vt paragrahve B20 ja B21).
- b) lepingud, millel on kindlustuse juriidiline vorm, kuid mille alusel kogu märkimisväärne kindlustusrisk läheb tagasi kindlustusvõtjale tühistamatute ja täitmisele pööratavate mehhanismide kaudu, mis korrigeerivad kindlustusvõtja tuleviku makseid otseselt kindlustatud kahjust tulenevalt, näiteks mõned finantsedasikindlustuse lepingud või mõned grupilepingud (sellised lepingud on tavaliselt mittekindlustuslikud finantsinstrumendid või teenuse lepingud, vt paragrahve B20 ja B21).
- c) enesekindlustus, teisisõnu riski enda kanda jätmine, mida oleks võinud katta kindlustus (kindlustusleping puudub, sest ei ole kokkulepet teise osapoollega).
- d) lepingud (nagu hasartmängulepingud), mis nõuavad tasumist, kui konkreetne ebakindel tuleviku sündmus toimub, kuid ei nõua lepingulise makse eeltingimusena, et sündmus mõjutaks kindlustusvõtjat ebasoodsalt. Siiski ei välista see ettemääratud väljamakse kindlaksmääramist, et kvantifitseerida konkreetse sündmuse, nagu surma või õnnetuse põhjustatud kahju (vt ka paragrahvi B13).
- e) tuletisinstrumendid, millega kaasneb ühele osapoolle finantsrisk, kuid mitte kindlustusrisk, kuivõrd need nõuavad osapoolelt makset, mis põhineb ainult muutusel ühes võim mitmes järgnevatest: kindlaksmääratud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kaubahinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või muus muutujas, ja mitterahalise muutuja korral tingimisel, et see muutuja ei ole lepinguosapoolle spetsiifiline (vt IAS 39).

▼ **M12**

- f) krediidiga seotud garantii (või akreditiiv, krediidideriivatiivi riski kaitse leping või krediidikindlustusleping), mis nõuab makseid isegi siis, kui valdajal ei ole tekkinud kahjusid seetõttu, et võlgnik on jätnud tähtsaks maksmata (vt IAS 39).

▼ **M3**

- g) lepingud, mis nõuavad kliimaatilisel, geoloogilisel või muul füüsilisel muutujal põhinevaid makseid, mis ei ole spetsiifilised lepingu osapoolle (tavaliselt nimetatakse neid ilmastiku tuletisinstrumentideks).
- h) katastroofitagatised, mis toovad kaasa põhiosa, intressi või mõlema vähendatud makseid, tulenevalt kliimaatilistest, geoloogilistest või muudest füüsilistest muutujatest, mis ei ole lepingu osapoolle spetsiifilised.

B20 Kui paragrahvis B19 kirjeldatud lepingud tekitavad finantsvara või finantskohustusi, on need IAS 39 rakendusallas. Muuhulgas tähendab see, et lepingu osapooled kasutavad niinimetatud deposiitarveldust, mis hõlmab järgmist:

- a) üks osapool kajastab saadud tasu pigem finantskohustuse kui tuluna.
- b) teine osapool kajastab makstud tasu pigem finantsvara kui kuluna.

B21 Kui paragrahvis B19 kirjeldatud lepingud ei tekita finantsvara või finantskohustust, kohaldub IAS 18. IAS 18 alusel kajastatakse teenuse osutamise tehinguga seotud tulu lähtuvalt tehingu valmidusastmest, kui ülekande tulemust saab usaldusväärselt hinnata.

Märkimisväärne kindlustusrisk

B22 Leping on kindlustusleping ainult siis, kui sellega edastatakse märkimisväärne kindlustusrisk. Paragrahvid B8–B21 käsitlevad kindlustusrisiki. Järgnevad paragrahvid käsitlevad selle hindamist, kas kindlustusrisk on märkimisväärne.

▼ **M3**

- B23 Kindlustusrisk on märkimisväärne siis, ja ainult siis, kui kindlustusjuhtum võib põhjustada kindlustusandja poolset märkimisväärset lisahüvitise maksmist iga stsenaariumi korral, välja arvatud stsenaariumid, millel puudub majanduslik sisu (so ei oma märgatavat mõju majandustehingule). Kui märkimisväärne lisahüvitis kuuluks maksmisele stsenaariumides, millel on majanduslik sisu, on eelmise lause tingimust võimalik täita isegi siis, kui kindlustusjuhtum on äärmiselt ebatüüpiline või isegi ka siis, kui oodatav (so. tõenäosusega kaalutud) tingimusliku rahavoo hetkeväärtus moodustab väikese osa kõigist järele jäänud lepingulise rahavoogude oodatavast hetkeväärtusest.
- B24 Paragrahvis B23 kirjeldatud lisahüvitised viitavad summadele, mis ületavad neid summasid, mida tuleks maksta, kui kindlustusjuhtum toimuks (välja arvatud stsenaariumid, millel puudub majanduslik sisu). Sellised lisasummad sisaldavad kahjukäsitluskulusid ja kahjude hindamiskulusid, välja arvatud:
- a) võimaluse kadumine nõuda kindlustusvõtjalt tasu teenuste eest tulevikus. Näiteks investeeringuga seotud elukindlustuslepingu korral kindlustusvõtja surm tähendab, et kindlustusvõtja ei sa enam pakkuda investeeringu haldamisteenuseid ja selle eest tasu võtta. Siiski see kindlustusandja majanduslik kahju ei tulene kindlustusriskist nagu ka vastastikuse fondi juht ei võta enda kanda kindlustusrisiki seoses kliendi võimaliku surmaga. Seepärast ei ole tuleviku investeeringute haldustasu potentsiaalne kadumine asjakohane selle hindamisel, mil määral kindlustusrisiki lepinguga edastati.
 - b) tasudest loobumine surma korral, mida saadaks tühistamise või tagasiostu korral. Seetõttu, et lepinguga hakkasid need tasud kehtima, ei kompenseeri tasudest loobumine kindlustusvõtjale eelnevalt olemasolnud riski. Järelikult ei ole need asjakohased selle hindamisel, mil määral kindlustusrisiki lepinguga edastati.
 - c) makse mis sõltub sündmusest mis ei too kaasa olulist kahju lepingu omajale. Näiteks analüüsigem lepingut, mis nõuab väljastajalt ühe miljoni rahaühiku maksmist, kui vara kahjustub füüsiliselt, põhjustades kindlustusvõtjale ebaolulisel majandusliku kahju ühe rahaühiku ulatuses. Käesolevas lepingus edastab lepingu omaja kindlustusandjale ebaolulise, ühe rahaühiku kaotamise riski. Samas tekitab leping mitte-kindlustusliku riski, et väljastaja peab tasuma 999 999 valuutaühikut, kui määratletud sündmus aset leiab. Tingituna asjaolust, et kindlustusandja ei võta omajalt vastu märkimisväärset kindlustusrisiki, ei ole käesolev leping kindlustusleping.
 - d) võimalikud edasikindlustushüvitised. Kindlustusandja arvestab neid eraldi.
- B25 Kindlustusandja peab kindlustusrisiki märkimisväärsust hindama pigem iga lepingu puhul eraldi kui viitama olulisusele finantsaruande seisukohalt. (*) Seega võib kindlustusrisk olla märkimisväärne isegi siis, kui olulise kahju võimalus on minimaalne kogu lepinguportfelli ulatuses. Käesolev lepinghaaval hindamine teeb lihtsamaks lepingu kindlustuslepinguks klassifitseerimise. Siiski, kui suhteliselt samalaadsete väikeste lepingute portfelli koosneb teadaolevalt lepingutest, mis kõik kannavad üle kindlustusrisiki, ei pea kindlustusandja kontrollima iga lepingut portfellis, määratlemaks väheseidmitte tuletisinstrumenti laadseid lepinguid, millega edastatud kindlustusrisk on ebaoluline.
- B26 Paragrahvidest B23–B25 tuleneb, et kui leping maksab surma korral hüvitist, mis ületab ellujäämise korral makstava summa, on leping kindlustusleping, välja arvatud juhul, kui lisaelukindlustushüvitis on ebaoluline. Nagu märgitud paragrahvis B24 b), ei sisaldu surma, katkestamise või tagasiostu tasudest loobuminekäesolevas hinnangus, kui loobumine ei kompenseeri kindlustusvõtjale varem eksisteerinud riski. Samaselt on annuiteedileping, mis maksab regulaarselt välja summasid kindlustusvõtja elu lõpuni, kindlustusleping, välja arvatud juhul kui summaarsed elusolekust sültuvadmaksed on ebaolulised.
- B27 Paragrahv B23 viitab täiendavale hüvitisele. Sellised täiendavad hüvitised võivad sisaldada nõuet maksta hüvitist varem, kui kindlustusjuhtum leiab aset varem ja makset ei korrigeerita raha ajaväärtuse suhtes. Üks näide on eluaegne riskielukindlustus fikseeritud summa eest (teisisõnu kindlustus, mis sätestab fikseeritud kindlustushüvitise kindlustatu mistahes ajahetkel toimuva surma korral, ilma et kindlustuskaitse lõpu kuupäev oleks määratud). On kindel, et kindlustatu sureb, kuid surmakuupäev ei ole kindel. Kindlustusandja kannab kahju selliste lepingute eest, mille kindlustatu sureb varakult, isegi kui kogu lepinguportfelli osas tervikuna kahju ei esine.

(*) Sel eesmärgil samaaegselt lisatud ühe vastaspoollega lepingud (või lepingud, mis on teisiti teineteisest sõltuvad) moodustavad ühe lepingu.

▼ **M3**

- B28 Kui kindlustuslepingus ei ole lahtiseotud deposiitosa ja kindlustuskomponent, hinnatakse edastatava kindlustusrisi olulisust lähtuvalt kindlustuskomponendist. Varjatud tuletisinstrumenti korral edastatud kindlustusrisi olulisust hinnatakse lähtuvalt varjatud tuletisinstrumentidist.

Muutused kindlustusrisi tasemes

- B29 Mõned lepingute jõustumisel ei edastata üldse kindlustusrisi väljastajale, kuigi need lepingud edastavad kindlustusrisi hiljem. Näiteks analüüsigem lepingut, mille alusel saadakse kindlaksmääratud investeeringutulu ja mis sisaldab kindlustusvõtja võimalust kasutada lõpptähtaja saabudes investeerimise sissetulekuid elusolekust sõltuva annuiteedi ostmiseks jooksvatest tasumääradest annuiteedi eest mida küsitakse ka teistelt uutelt annuiteedilepingu sõlminutelt, juhul, kui kõnealune kindlustusvõtja seda võimalust kasutab. Lepinguga ei edastata kindlustusrisi väljastajale kuni viimane seda valikut otsustab kasutada, kuivõrd kindlustusandjale säilib vabadus määrata annuiteedi hind põhimõttel, mis kajastab sel ajal kindlustusandjale ülekantud kindlustusrisi. Siiski, kui leping määrab kindlaks tasumäära annuiteedi eest (või annuiteedi tasumäära kindlaksmääramise aluse), edastab leping jõustumise hetkel kindlustusandjale kindlustusrisi.
- B30 Leping, mis vastab kindlustuslepingu nõuetele, jääb kindlustuslepinguks seni kuni kõik õigused ja kohustused on täidetud või kehtivuse kaotanud.

▼ M3

LISA C

Teiste IFRS-ide parandused

Selle lisa muudatusi rakendatakse arvestusperioodideks, mis algavad kas 1. jaanuaril 2005 või pärast seda. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS-i varasemaks perioodiks, siis rakendab ta ka neid muudatusi varasemal perioodil.

Muudatused IAS 32 ja IAS 39

- C1 Standardis IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* (nagu muudetud 2003), paragrahv 4d) on uue numeratsiooni kohaselt 4c). Paragrahv 4c) on uue numeratsiooni kohaselt 4d) ja muudetud nagu ettenähtud paragrahvis C4.
- Paragrahv 6 on kehtetu.
- Järgmine lause lisati paragrahv AG8 lõppu:
- Mõned neist tingimuslikest õigustest ja kohutustest võivad olla kindlustuslepingud IFRSi 4 rakendusallas.
- C2 Standardis IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* (nagu muudetud 2003), paragrahv 2e) on uue numeratsiooni kohaselt 2d). Paragrahv 2d) on uue numeratsiooni kohaselt 2e) ja muudetud nagu ettenähtud paragrahvis C5. Paragrahv AG4 on muudetud järgmiselt:
- AG4. Käesolev standard kohaldub kindlustusandjate finantsvarale ja finantskohustustele, mis ei ole õigused ja kohustused, mida paragrahv 2e) välistab, sest need tulenevad IFRS 4 rakendusallas olevatest lepingutest.
- C3 IAS 32 paragrahv 4e) ja IAS 39 paragrahv 2h) sisaldavad rakendusala erandeid kliimaatilistel, geoloogilistel või muudel füüsilistel muutujatel põhinevatele tuletisinstrumentidele. Need paragrahvid on tühistatud. Tulemusena on sellised tuletised IAS 32 ja IAS 39 rakendusallas välja arvatud juhul, kui need vastavad kindlustuslepingu määratlusele ja on IFRSi 4 rakendusallas. Paragrahv AG1 IASs 39 on muudetud järgmiselt:
- AG1. Mõned lepingud nõuavad makse sooritamist, tulenevalt kliimaatilistest, geoloogilastest või muudest füüsilistest muutujatest. (Nendele, mis põhinevad kliimaatilistel muutujatel, viidatakse mõnikord kui "ilmastiku tuletisinstrumentidele".) Kui sellised lepingud ei ole IFRSi 4 *Kindlustuslepingud* rakendusallas, on need käesoleva standardi rakendusallas.
- C4 IASi 32 on lisatud uus paragrahv 4e). Järgides käesolevat muutust ja paragrahvides C1 ja C3 ja IFRSs 3 *Äriühendused* tehtud muudatusi, on paragrahvi 4c) sõnastus järgmine:
- c) *lepingud tingimuslikele tasudele äriühenduses (vt IFRS 3 Äriühendused)*. Käesolevat erandit rakendatakse ainult omandajale.
- d) *standardis IFRS 4 Kindlustuslepingud ära toodud definitsioonile vastavad kindlustuslepingud. Siiski kohaldub käesolev standard tuletisinstrumentidele, mis on varjatult kindlustuslepingutes, ja kui IAS 39 nõuab majandusüksuselt nende eraldi arvestamist.*
- e) *finantsinstrumendid, mis on IFRSi 4 rakendusallas, sest need sisaldavad valikulist kasumiosalust. Selliste instrumentide väljastaja on vabastatud käesoleva standardi paragrahvide 15–32 ja AG25–AG35 alusel käesolevate meetodite kohaldamisest eristades finantskohustusi ja omakapitali instrumente. Siiski on käesolevad instrumendid käesolevas standardis. Lisaks tuleb käesolevat standardit rakendada neis instrumentides varjatud tuletisinstrumentide puhul (vt IAS 39).*
- Paragrahvi 4f), mis lisati IFRSi 2 *Aktiaühendused* makseei muudetud.
- C5 IAS 39 on paragrahv 2f) tühistatud. Tulenevalt nimetatud muutusest ja paragrahvides C2 ja C3 ja IFRSs 3 *Äriühendused* tehtud muudatustest, on paragrahvi 2d)-g) sõnastus järgmine:
- d) *majandusüksuse poolt käibele lastud finantsinstrumendid, mis vastavad IAS 32 omakapitaliinstrumenti määratlusele (kaasaarvatud optsioonid ja ostutähed). Siiski, selliste omakapitaliinstrumentide valdaja peab antud instrumentidele rakendama antud standardit, välja arvatud juhul, kui need vastavad eelpoolnimetatud erandile (a).*
- e) *kindlustuslepingu järgsed õigused ja kohustused, nagu on määratletud IFRS-s 4 Kindlustuslepingud, või tulenevalt lepingust, mis kuulub IFRS 4 rakendusallas, kuna sisaldab valikulist kasumiosalust. Siiski rakendub antud standard sellises lepingus sisalduvale tuletisinstrumentile juhul, kui tuletisinstrument ei ole ise IFRS 4 rakendusallas kuuluv leping (vaata lõike 10–13 ning lisa A lõike*

▼ M3

AG23-AG33). Veel enam, kui kindlustusleping on finantsgarantii leping, millesse astuti või mida hoiti jõus finantsvarade või finantskohustuste edastamisel teisele osapoolle käesoleva standardi rakendusala kohaselt, peab selle väljastaja rakendama lepingule antud standardit (vaata lõiku 3 ja lisa A lõiku AG4A).

f) *lepingud tingimuslikele tasudele üriühenduse korral (vt IFRS 3 Äriühendused). Käesolevat erandit rakendatakse ainult omandajale.*

g) *lepingud omandaja ja müüja vahel äriühenduses, mille kohaselt müüakse või ostetakse omandatav tulevikus.*

Paragrahv 2i) ja j) on uues numeratsioonis 2h) ja i). Paragrahvi 2i) lisati IFRSi 2 *Aktsiapõhine makse*.

Paragrahv 3 on tühistatud ja asendatud uue paragrahviga 3 ja lisatud on paragrahv AG4A järgmiselt:

3. Mõned finantsgarantiilepingud nõuavad lepingu väljastajalt määratletud maksete tegemist, et kompenseerida lepingu omajale kahju, mis tekkis seetõttu, et määratletud võlgnik ei maksa tähtaegselt algsete või muudetud võlainstrumenti tingimuste alusel. Kui selle lepingulise nõudega toimub märkimisväärne riski edastamine lepingu väljastajale, on tegemist kindlustuslepinguga, nagu määratletud IFRSs 4 (vt paragrahve 2e) ja AG4A). Muud finantsgarantiilepingud nõuavad makseid tulenevalt muutustest määratletud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kauba hinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidiireitingus või krediidiindeksis või muus muutujas, ja mitterahalise muutuja korral tingimusel, et see muutuja ei ole lepinguosapoolle spetsiifiline. Sellised lepingud kuuluvad käesoleva standardi rakendusallasse.

AG4A. Finantsgarantiilepingutel võib olla erinevaid juriidilisi vorme, nagu finantsgarantii, akreditiiv, krediididerivatiivi puudulik toode või kindlustusleping. Nende raamatupidamiskäsitlus ei sõltu nende juriidilisest vormist. Järgmised on sobivate käsitluste näited (vt paragrahve 2e) ja 3):

- a) Kui leping ei ole kindlustusleping, nagu määratletud IFRSs 4, kohaldab esitaja käesolevat standardit. Seega kuulub finantsgarantiileping, mis nõuab makseid, kui võlgniku krediidiireiting langeb alla teatud taseme, käesoleva standardi rakendusallasse.
- b) Kui lepingu väljastaja kandis finantsgarantii kohustust või jätkas finantsgarantiid finantsvarade või finantskohustuste üleandmisel teisele osapoolle käesoleva standardi rakendusala kohaselt, kohaldab lepingu väljastaja käesolevat standardit.
- c) Kui leping on kindlustusleping nagu määratletud IFRSs 4, kohaldab väljastaja IFRSi 4 välja arvatud juhul, kui kohaldub b).
- d) Kui väljastaja andis finantsgarantii seoses kauba müügiga, kohaldab ta IASi 18, määramaks, millal ta kajastab tulenevat tulu.

C6 IASi 39 paragrahvis 9 on fraas "muud muutujad" tuletisinstrumenti määratluses asendatud fraasiga "muu muutuja ja tingimusel, et mitterahalise muutja korral ei ole see lepingu osapoolle spetsiifiline". Sama muudatus on tehtud IAS 39 paragrahvis 10. Järgmine uus paragrahv AG12A on lisatud IASi 39:

AG12A. Tuletisinstrumenti määratlus viitab mitterahalistele muutujatele, mis ei ole lepingu osapoolle spetsiifilised. Need sisaldavad maavärina kahjude indeksit konkreetses regioonis ja temperatuuri indeksit konkreetses linnas. Mitterahalised muutujad, mis on lepingu osapoolle spetsiifilised, sisaldavad kahjustusi tekitava või lepingu osapoolle vara hävitava tulekahju tekkimist või mittetekkimist. Muutus mitterahalise vara õiglasest väärtusest omanikule spetsiifiline, kui õiglane väärtus ei kajasta ainult muutusi selliste varade turuhindades (finantsmuutuja), vaid ka konkreetse mitterahalise vara tingimusi (mitterahaline muutuja). Näiteks, kui konkreetse auto jääkväärtuse garanteerimisega kaasneb garantii risk auto füüsilise seisukorra muutuste suhtes, on see risk autoomanikule spetsiifiline.

C7 IASi 32 on lisatud järgmine uus paragrahv 91A ning paragrahvis 86 ristviide paragrahvile 90 on pikendatud, et lisada paragrahv 91A:

91A. *Mõned finantsvarad ja finantskohustused sisaldavad valikulist kasumiosalust, nagu on kirjeldatud IFRSs 4 Kindlustuslepingud. Kui majandusüksus ei saa usaldusväärselt mõõta selle õiglast väärtust, peab majandusüksus nimetatud asjaolu avalikustama*

▼ M3

koos lepingu kirjeldusega, selle bilansilise väärtusega, selgitusega, miks õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta ja võimaluse korral vahemik, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud.

Paragrahvis 49 e) on "kindlustuspoliis" asendatud "kindlustuslepinguga".

C8 IAS 39 paragrahv AG30 toob näiteid varjatud tuletisinstrumentidest, mida käsitletakse kui põhilepinguga mitte tihedalt seotuid ja paragrahv AG33 toob näiteid varjatud tuletisinstrumentide kohta, mida käsitletakse kui tihedalt põhilepinguga seotuid. Paragrahvid AG30g) ja AG33a), b) ja d) on muudetud alljärgnevatel viidete lisamisega kindlustuslepingutesse ja paragrahvis AG33 on lisatud g) ja h):

AG30 g) Ostu-, müügi- või ettemaksega optsoon, mis on varjatud põhilepingus või põhikindlustuslepingus, ei ole tihedalt seotud põhilepinguga välja arvatud juhul, kui optiooni täitmishind on igal täitmispäeval ligikaudselt võrdne põhivõlainstrumenti amortiseeritud kuluga või põhikindlustuslepingu bilansilise väärtusega. Vahetatavate ja ostu- või müügioptioonis varjatud võlainstrumentide väljastaja seisukohast on hinnang selle kohta, kas ostu- või müügioptioon on tihedalt seotud põhivõla lepinguga, tehtud enne omakapitali komponendi eristamist IAS 32 alusel.

AG33 a) Varjatud tuletisinstrument, mille baasiks on intressimäär või intressimäära indeks, mis võib muuta intressi summat, mis muidu makstaks või saadaks intressi kandvalt põhivõlalepingult või kindlustuslepingult, on tihedalt seotud põhilepinguga, välja arvatud juhul, kui kombineeritud lepingut on võimalik arveldada sellisel viisil, et lepingu omajal ei kaeta olulist osa kogu tema kajastatud investeeringust või varjatud tuletisinstrument võiks vähemalt kahekordistada omaja algset põhilepingu tulumäära ja selle tulemus võiks olla tulumäär, mis on vähemalt kaks korda suurem võrreldes tulumääraga lepingust tulul kui see oleks sõlmitud samadel tingimustel põhilepinguga.

b) Võlalepingu või kindlustuslepingu intressimäära varjatud alam- või ülempiir on tihedalt seotud põhilepinguga, eeldades, et lepingu väljastamisel on ülempiir turuintressimääraga võrdne või kõrgem ja alampiir turuintressimääraga võrdne või madalam ja ülem- või alampiiri ei ole seoses põhilepinguga võimendatud. Samaselt on lepingus sisalduvad sätted vara (nt kauba)ostu või müügi osas, millega kehtestatakse ülem- ja alammäära vara eest makstavale või saadavale hinnale, on tihedalt seotud põhilepinguga, kui nii ülem- kui alammäär oleksid jõustumisel ilma rahata ja ei ole võimendatud.

d) Põhilepingus sisalduv varjatud välisvaluuta tuletisinstrument, mis on kindlustusleping või ei ole finantsinstrument (nagu mitterahalise objekti ostu- või müügileping, kus hind on fikseeritud välisvaluutas), on tihedalt seotud põhilepinguga tingimusel, et see ei ole võimendatud, ei sisalda optioonitunnuseid ja nõuab makseid ühes järgmistest valuutadest:

i) ükskõik millise olulise lepingu osapoole arvestusvaluuta;

ii) valuuta, milles seotud kauba või teenuse hind, mis on omandatud või toimetatud, on tavaliselt fikseeritud äritegevuses üle maailma (nagu USA dollar toornafta tehingutes);

või

iii) valuuta, mida tavaliselt kasutatakse mitterahaliste objektide ostuks või müügiks majanduskeskkonnas, milles tehing toimub (nt suhteliselt stabiilne ja likviidne valuuta, mida tavaliselt kasutatakse kohalikes äritehingutes või väliskaubanduses).

g) Investeeringuühikuga seotus, mis on varjatud alusfinantsinstrumenti või aluskindlustuslepingusse, on tihedalt seotud alusinstrumenti või aluslepinguga, kui ühikuga fikseeritud makseid mõõdetakse kehtiva ühiku väärtusega, mis kajastab fondi vara õiglast väärtust. Investeeringuühikuga seotus on lepinguline tingimus, mis nõuab et makseid oleksid fikseeritud sisemise- või välise investeerimisfondi ühikutes.

h) Kindlustuslepingus varjatud tuletisinstrument on tihedalt seotud põhikindlustuslepinguga, kui varjatud tuletis ja põhikindlustusleping on niivõrd teineteisest sõltuvad, et majandusüksus ei saa mõõta varjatud tuletist eraldi (so põhilepingut arvestamata).

▼ M3

Teiste IFRS-ide parandused

- C9 IAS 18 *Tuluon* muudetud nii, nagu allpool kirjeldatud.
Paragrahvi 6c) sõnastust on muudetud järgmiselt:
c) kindlustuslepingud IFRS 4 *Kindlustuslepingud* rakendusallas.
- C10 IASs 19 *Töövõtjate hüvitised*on paragrahvi 7 tingimustele vastava kindlustuslepingu määratlusele lisatud järgmine joonealune märkus pärast esmakordset sõna "leping" ilmumist:
(*) Tingimustele vastav kindlustusleping ei ole tingimata kindlustusleping, nagu on määratletud IFRSs 4 *Kindlustuslepingud*.
- C11 IASs 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*on paragrahvid 1b) ja 4 kustutatud ja uus paragrahv 5e) on lisatud järgmiselt:
e) kindlustuslepingud (vt IFRS 4 *Kindlustuslepingud*). Siiski kohalduv käesolev standard kindlustusandja eraldistele, tingimuslikele kohustustele ja tingimuslikele varadele, mis ei tulene lepingulistest kohustustest ega õigusest kindlustuslepingute alusel IFRSi4 rakendusallas.
Paragrahvis 2 (muudetud 2003 IASga 39) on viimane lause kustutatud.
- C12 IASs 40 *Kinnisvarainvesteeringud*(muudetud 2003) on lisatud paragrahvid 32A–32C ja 75f) ja ristviide paragrahvile 32A on lisatud paragrahvi 30 järgmiselt:
30. *Paragrahvides 32A ja 34 märgitud eranditega peab majandusüksus valima arvestusmeetodina kas õiglase väärtuse mudeli paragrahvides 33–55 või soetusmaksumuse mudeli paragrahvis 56 ja kohaldama seda meetodit kõigile kinnisvarainvesteeringutele.*

Kohustustega seotud kinnisvarainvesteeringud

- 32A. *Majandusüksus võib:*
- a) *valida kas õiglase väärtuse mudeli või soetusmaksumuse mudeli kõigile kohustusi tagavatele kinnisvarainvesteeringutele, millelt saadav tulu on otseselt seotud määratletud varade, sh kõnealuse vara õiglase väärtusega või nendelt saadava tuluga;*
 - ja*
 - b) *valida kas õiglase väärtuse mudel või soetusmaksumuse mudel kõigile teistele kinnisvarainvesteeringutele vaatamata a) tehtud valikust.*
- 32B. Mõned kindlustusandjad ja muud majandusüksused haldavad sisemist kinnisvarafondiga, mis väljastab virtuaalseid osakuid, millest osa omavad investorid ja osa majandusüksus ise. Paragrahv 32A ei luba üksusel mõõta fondi kinnisvara osaliselt kuluna ja osaliselt õiglase väärtusega.
- 32C. Kui majandusüksus valib erinevad mudelid kahele paragrahvis 32A kirjeldatud kategooriale, tuleb kinnisvarainvesteeringu müügid erinevate mudelite alusel mõõdetud varade kogumite vahel kajastada õiglases väärtuses ja õiglase väärtuse kumulatiivne muutus tuleb kajastada kasumis või kahjumis. Samalaadselt, kui kinnisvarainvesteering on müüdüd kogumist, milles kasutatakse õiglase väärtuse mudelit, kogumisse, milles kasutatakse soetusmaksumuse mudelit, saab kinnisvara õiglasest väärtusest müügikuupäeval selle soetusmaksumus.
- 75f) iv) *õiglase väärtuse kumulatiivne muutus kajastatakse kasumis või kahjumis kinnisvarainvesteeringu müügi korral varade kogumist, milles kasutatakse soetusmaksumuse mudelit, kogumisse, kus kasutatakse õiglase väärtuse mudelit (vt paragrahvi 32C).*
- C13 IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine*on muudetud järgmiselt:
Paragrahvis 12 on viide paragrahvidele 13–25C muudetud, et viidata paragrahvidele 13–25D.
Paragrahv 13g) (ja h) on muudetud ja uus alaparagrahv i) on lisatud järgmiselt:
g) varasemalt kajastatud finantsinstrumentide liigituse kindlaksmääramine (paragrahv 25A);
h) aktsiapõhised maksetehingud (paragrahvid 25B ja 25C);
ja
i) kindlustuslepingud (paragrahv 25D).
Pärast paragrahvi 25C on lisatud uus pealkiri ja paragrahv 25D järgmiselt:

Kindlustuslepingud

▼ **M3**

25D Esmakordselt kasutuselevõtja võib kohaldada üleminekusätteid IFRSs 4 *Kindlustuslepingud*. IFRS 4 piirab muutusi kindlustuslepingute arvestusmeetodites, sealhulgas muutustes, mida on teinud esmakordne kasutuselevõtja.

Paragrahv 36A ja eelnev pealkirja sõnastus on muudetud viidete IFRSle 4 lisamisega järgmiselt:

Erand võrdlusinformatsiooni korrigeerimise nõudest IAS 39 ja IFRS 4 jaoks.

36A Oma esimeses IFRS finantsaruandes peab majandusüksus, mis võtab kasutusele IFRSd enne 01.01.06, esitama vähemalt ühe aasta võrdlusandmed, kuid käesolevad võrdlusandmed ei pea vastama IASga 32, IASga 39 ja IFRSga 4. Majandusüksus, kes otsustab esitada võrdlusandmete informatsiooni, mis ei vasta IASle 32, IASle 39 ega IFRSle 4, peab oma esimesel ülemineku aastal:

- a) kohaldama oma eelnevaid siseriiklikke raamatupidamisnõudeid finantsinstrumentidele IAS 32 ja IAS 39 rakendusala ja kindlustuslepingutele IFRSi 4 rakendusala;
 - b) avalikustama käesoleva asjaolu käesoleva informatsiooni koostamiseks kasutatud alusega;
- ja

- (c) avalikustama peamiste korrigeerimiste sisu, mis viiks andmed vastavusse IASga 32, IASga 39 ja IFRSga 4. Majandusüksus ei pea neid korrigeerimisi kvantifitseerima. Siiski peab majandusüksus esitama iga korrigeerimise bilansi võrreldava perioodi aruandekuupäeva (so bilanss, mis sisaldab võrdlusandmeid eelmiste siseriiklike raamatupidamisnõuete alusel) ja esimese IFRS aruandeperioodi alguse bilansi vahel (so esimene periood, mis sisaldab informatsiooni, mis on vastavuses IASga 32, IASga 39 ja IFRSga 4) lähtuvalt muudatusest arvestusmeetodis ja avalikustama IAS 8 paragrahvides 28a)–e) ja f)i) nõutu.

Paragrahv 28f)10) kohaldub ainult summadele, mis on esitatud võrreldavate perioodide aruandekuupäeva bilansis.

Majandusüksuse korral, mis otsustab esitada võrdlusandmeid, mis ei ole vastavuses IASga 32, IASga 39 ja IFRSga 4, tähendab viide "IFRSle üleminekukuupäevale" ja ainult nende standardite korral, esimese IFRSi aruandeperioodi algust.

C14. SIC-27 *Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine* (muudetud IASga 39) on muudetud järgmiselt.

Paragrahv 7 on muudetud järgmiselt:

7. Muid kokkuleppega seotud kohustusi, kaasa arvatud kõik antud garantiid ja varasema lõpetamisega seotud kohustused, tuleks arvestada nende tingimustest sõltuvalt kas standardi IAS 37, IAS 39 või IFRS 4 kohaselt.

▼ **B**

**RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 23
(MUUDETUD 1993)**

Laenukasutuse kulutused

Käesoleva muudetud rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga asendatakse standard IAS 23 "Laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine", mille IASC juhatus kinnitas 1984. aasta märtsis. Muudetud standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1995 või pärast seda algavaid arvestusperioode.

Standardiga IAS 23 on seotud üks SIC tõlgendus:

— SIC-2: "Järjepidevus – laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine".

SISUKORD

	Paragrahvid
Eesmärk	219
Rakendusala	219
Mõisted	219
Laenukasutuse kulutused – põhikäsitlus	220
Kajastamine	220
Avalikustatav informatsioon	220
Laenukasutuse kulutused – lubatud alternatiivkäsitlus	220



	Paragrahvid
Kajastamine	220
Kapitaliseeritavad laenukasutuse kulutused	220
Tingimustele vastava varaobjekti kaetavat väärtust ületav bilansiline maksumus	221
Kapitaliseerimise algus	221
Kapitaliseerimise peatamine	222
Kapitaliseerimise lõpetamine	222
Avalikustatav informatsioon	222
Üleminekusätted	222
Jõustumiskuupäev	222

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste kirjete suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on ette näha laenukasutuse kulutuste raamatupidamiskäsitlus. Üldjuhul nõuab käesolev standard laenukasutuse kulutuste viivitamatut kajastamist kuludena. Standard lubab siiski alternatiivkäsitlusena ka tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega otseselt seotud laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist.

RAKENDUSALA

1. Käesolevat standardit rakendatakse laenukasutuse kulutuste raamatupidamisarvestuses.
2. Käesoleva standardiga asendatakse 1983. aastal kinnitatud standard IAS 23 "Laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine".
3. Käesolev standard ei käsitleni omakapitali tegelikku või kaudset maksumust, kaasa arvatud eelisaktsiad, mis ei ole liigitatud kohustisena.

MÕISTED

4. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:
Laenukasutuse kulutused on intressikulu ja muud kulutused, mis on ettevõttele tekkinud seoses vahendite laenamisega.
Tingimustele vastav varaobjekt on vara, mille otstarbekohasusse kasutusse või müügi valmidusse viimine võtab olulisel määral aega.
5. Laenukasutuse kulutused võivad sisaldada järgmist:
 - a) intress arvelduskrediidilt ning lühi- ja pikaajalistelt laenudelt;
 - b) laenudega seotud allahindluste või lisahüvede amortisatsioon;
 - c) laenuvõtmisega kaasnevate lisakulutuste amortisatsioon;
 - d) standardi IAS 17 "Rent" kohaselt kajastatud kapitalirendiga seotud rahalised kulud; ja
 - e) välisvaluutalaenudest tekkivad valuutakursi vahed sel määral, mil neid on võimalik käsitleda intressikulu korrigeerimisena.
6. Tingimustele vastava varaobjekti näideteks on varud, mille müügi valmidusse viimine võtab oluliselt aega, tootmisettevõtte, elektri jaamad ja kinnisvarainvesteeringud. Muud investeeringud ja sellised varud, mida tavaliselt toodetakse regulaarselt suurtes kogustes lühikese ajavahemiku jooksul, ei ole tingimustele vastavad varaobjektid. Lisaks ei ole tingimustele vastav varaobjekt selline vara, mis on juba selle soetamise ajal valmis otstarbekohaseks kasutamiseks või müügiks.

LAENUKASUTUSE KULUTUSED – PÕHIKÄSITLUS

Kajastamine

7. Laenukasutuse kulutusi kajastatakse selle perioodi kuluna, millal need tekivad.
8. Põhikäsitluse kohaselt kajastatakse laenukasutuse kulutusi selle perioodi kuluna, millal need tekivad, olenemata laenu kasutamisest.

Avalikustatav informatsioon

9. Laenukasutuse kulutuste arvestusmeetod avalikustatakse finantsaruannetes.



LAENUKASUTUSE KULUTUSED – LUBATUD ALTERNATIIVKÄSITLUS

Kajastamine

10. Laenukasutuse kulutusi kajastatakse selle perioodi kuluna, millal need tekivad, välja arvatud kulutused, mida kapitaliseeritakse vastavalt paragrahvile 11.
11. Laenukasutuse kulutusi, mis on otseselt seostatavad tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, kapitaliseeritakse osana selle varaobjekti maksumusest. Kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa määratakse kindlaks vastavalt käesolevale standardile. ⁽¹⁾
12. Lubatud alternatiivkäsitluse kohaselt lisatakse vara soetamise, ehitamise või tootmisega otseselt seostatavad laenukasutuse kulutused selle vara soetusmaksumusele. Sellised laenukasutuse kulutused kapitaliseeritakse osana vara soetusmaksumusest, kui on tõenäoline, et need aitavad kaasa ettevõtte majandusliku kasu suurenemisele tulevikus ja neid on võimalik usaldusväärselt mõõta. Muid laenukasutuse kulutusi kajastatakse selle perioodi kuluna, millal need tekivad.

kapitaliseeritavad laenukasutuse kulutused

13. Laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seostatavad tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, on sellised laenukasutuse kulutused, mida ei oleks tekkinud, kui tingimustele vastava varaobjekti osas ei oleks väljaminekut tehtud. Kui ettevõtte laenab vahendeid mingi konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, siis on selle tingimustele vastava varaobjektiga otseselt seotud laenukasutuse kulutused kergesti identifitseeritavad.
14. Võib olla raske identifitseerida konkreetse laenu ja tingimustele vastava varaobjekti vahelist otsest seost ning määrata kindlaks laene, mida muul juhul oleks saanud vältida. Keeruliseks osutub see näiteks siis, kui ettevõtte finantseerimistegevus toimub tsentraliseeritult. Raskused tekivad ka siis, kui kontsern kasutab vahendite laenamiseks erinevate intressimääradega erinevaid võlainstrumente ja laenab neid vahendeid erinevatel alustel kontserni teistele ettevõtetele edasi. Muud probleemid tekivad välisvaluutas või välisvaluutaga seotud laenude kasutamisel, kui kontsern tegutseb kõrge inflatsiooniga majandusruumis, ja valuutakursside kõikumistest. Seetõttu on tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega otseselt seostatavate laenukasutuse kulutuste kindlaksmääramine keeruline ning eeldab hinnangu andmist.
15. Kui laen on võetud mingi konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, määratakse selle varaobjekti kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa nii, et see on sama suur kui kõnealusest laenust antud perioodi jooksul tekkinud tegelikud laenukasutuse kulutused, millest on lahutatud võimalik kõnealuste laenatud summade ajutisest investeeringutest tulenev tulu.
16. Tingimustele vastava varaobjekti finantseerimisel võib ettevõtte laenata vahendeid ja kanda vastavaid laenukasutuse kulutusi enne, kui neid vahendeid või osa nendest tingimustele vastava varaobjekti kulutuste katmiseks vaja läheb. Selliste asjaolude korral investeeritakse vahendeid tihti ajutiselt kuni nende kulutamiseni tingimustele vastavale varaobjektile. Perioodi kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste kindlaksmääramiseks lahutatakse laenukasutuse kulutustest kogu sellistest investeeringutest saadud tulu.
17. Kui vahendid üldjuhul laenatakse ja kasutatakse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, määratakse kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa kindlaks nii, et vara hankimisega seotud väljaminekute summa suhtes kohaldatakse vastavat kapitaliseerimismäära. Kapitaliseerimismäär on ettevõtte perioodi laenukohustustest (v.a konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks võetud laenud) tekkinud laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmine määr. Perioodi kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa ei tohi ületada sel perioodil tekkinud laenukasutuse kulutuste summat.
18. Mõnedel juhtudel on laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmine määr arutamisel asjakohane arvesse võtta kõiki ematettevõtte ja selle tütarettevõtete laene; muudel juhtudel on asjakohane, et iga tütarettevõtte kasutab oma laenudest tulenevate laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmist määr.

⁽¹⁾ Vt ka SIC-2: "Järjepidevus – laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine".

▼B

Tingimustele vastava varaobjekti kaetavat väärtust ületav bilansiline maksumus

19. Kui tingimustele vastava varaobjekti bilansiline maksumus või lõplik eeldatav maksumus ületab selle kaetavat väärtust või netorealiseerimisväärtust, hinnatakse bilansiline maksumus alla või kantakse maha vastavalt muude rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõuetele. Teatavate asjaolude korral võib varem tehtud allahindamised ja mahakandmised hiljem tühistada vastavalt nimetatud muude rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõuetele.

Kapitaliseerimise algus

20. Tingimustele vastava varaobjekti laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist alustatakse siis, kui:
- on tekkinud varaobjektiga seotud kulutusi;
 - on tekkinud laenukasutuse kulutused; ja
 - toimub tegevus, mis on vajalik vara ettevalmistamiseks selle otstarbekohaseks kasutamiseks või müügiks.
21. Tingimustele vastavast varaobjektist tulenevad kulutused sisaldavad ainult neid kulutusi, mille tulemusel on toimunud rahaline makse, muu vara üleandmine või intressi kandvate kohustiste tekkimine. Kulutuste summat vähendatakse kõigi antud varaga seotud saadud kumulatiivsete vahemaksete ja sihtfinantseerimise võrra (vt IAS 20 "Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitusepoolse abi avalikustamine"). Perioodi varaobjekti keskmine bilansiline maksumus, k.a eelnevalt kapitaliseeritud laenukasutuse kulutused, näitab tavaliselt ära varaga seotud kulutuste ligikaudse suuruse, mille suhtes kapitaliseerimismäär antud perioodil kohaldatakse.
22. Tingimustele vastava varaobjekti müügi- või kasutusvalmidusse viimiseks hõlmab enamasti kui ainult vara füüsilist valmistamist. Siia kuulub ka enne füüsilist valmistamist tehtud tehniline ja haldustöö, näiteks lubade hankimine enne füüsilise valmistamise algust. Samas ei hõlma see tegevus vara hoidmist ajal, kui ei toimu vara seisukorda muutvat tootmis- või arendustegevust. Näiteks kapitaliseeritakse maa arendamisega seotud laenukasutuse kulutused sel perioodil, mil arendamisega seotud tegevus toimub. Samas ei kapitaliseerita neid laenukasutuse kulutusi, mis tekivad seoses ehitamise eesmärgil soetatud maa hoidmisega perioodil, mil arendustegevust ei toimu.

Kapitaliseerimise peatamine

23. Laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine peatatakse, kui aktiivne arendustegevus peatub pikemaks ajaks.
24. Laenukasutuse kulutused võivad tekkida pikema perioodi vältel, kui tegevus vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks on peatunud. Sellised kulutused on osaliselt valmis vara hoidmise kulutused ja neid ei kapitaliseerita. Siiski ei peatata üldjuhul laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist perioodiks, kui teostatakse olulisi tehnilisi ja haldustöid. Laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist ei peatata ka siis, kui ajutine seisak on vajalik vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks. Näiteks jätkub kapitaliseerimine sellise pikema perioodi vältel, mis on vajalik varude valmiduse saavutamiseks, või kui kõrge veetase on ajutiselt peatanud silla ehitamise, ja kui kõrge veetase on selles piirkonnas ehitusperioodi ajal tavaline.

Kapitaliseerimise lõpetamine

25. Laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine lõpetatakse siis, kui sisuliselt kogu vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks vajalik tegevus on lõpetatud.
26. Vara on üldjuhul valmis selle otstarbekohaseks kasutuseks või müügiks siis, kui vara füüsiline valmistamine on lõppenud, isegi kui tavapärase haldustöö veel jätkub. Kui tegemata on veel vaid minimaalsed muudatused, nagu kinnisvara viimistlemine ostja või kasutaja soovide kohaselt, tähendab see, et sisuliselt on kogu tegevus lõpetatud.
27. Kui tingimustele vastava varaobjekti valmistamine viiakse läbi osade kaupa ja kõiki osi on võimalik iseseisvalt kasutada, kui teiste osade valmistamine alles käib, lõpetatakse laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine siis, kui sisuliselt kogu kõnealuse osa otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks vajalik tegevus on lõpetatud.
28. Näide tingimustele vastavast varaobjektist, mille osi on võimalik iseseisvalt kasutada, kui teiste osade valmistamine alles käib, on mitmest ehitisest koosnev ärikompleks. Näide tingimustele vastavast varaobjektist,

▼ **B**

mille osi ei ole võimalik iseseisvalt kasutada enne kogu töö valmimist, on tööstusettevõtte, milles samal ajal toimiva sama ettevõtte erinevates osades järjestikku teostatavad tootmisprotsessid on üksteisest sõltuvad, nagu näiteks terasetehas.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

29. Finantsaruannetes tuleb avalikustada:
- laenukasutuse kulutuste arvestusmeetod;
 - perioodi jooksul kapitaliseeritud laenukasutuse kulutuste summa; ja
 - kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste kindlaksmääramiseks kasutatud kapitaliseerimismäär.

ÜLEMINEKUSÄTTED

▼ **M5**

30. Kui selle standardi rakendamine põhjustab muutuse arvestusmeetodis, on ettevõttel soovitatav oma finantsaruandeid korrigeerida kooskõlas IAS 8-ga Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead. *Alternatiivina kapitaliseerib ettevõtte ainult need laenukulutused, mis toimuvad peale selle standardi jõustumiskuupäeva ja täidavad kapitaliseerimise kriteeriume.*

▼ **B**

JÕUSTUMISKUUPÄEV

31. Käesolevat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1995 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

▼ **M5***RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 24***Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine**

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-4
Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamise eesmärk	5-8
Mõisted	9-11
Avalikustatav informatsioon	12-22
Jõustumiskuupäev	23
Standardi IAS 24 (ümber kujundatud 1994) tagasivõtmine	24

See muudetud standard asendab IAS 24 (muudetud 1994) *Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

- Käesoleva standardi eesmärgiks on tagada, et ettevõtte finantsaruannetes avalikustataks vajalik informatsioon pööramaks tähelepanu võimalusele, et selle finantsseisund ja kasum või kahjum võivad olla mõjutatud seotud osapoolte olemasolust ning selliste osapooltega tehtud tehingutest ja laekumata ning tasumata saldodest.

RAKENDUSALA

- Käesolevat standardit rakendatakse:**
 - seotud osapoolte vaheliste suhete ning tehingute kindlaksmääramisel;*
 - ettevõtte ja sellega seotud osapoolte vaheliste laekumata ja tasumata saldode kindlaksmääramisel;*
 - asjaolude kindlaksmääramisel, mille olemasolul tuleb punktides a ja b esitatud objektid avalikustada;*
 - nimetatud objektidega seotud avalikustatava informatsiooni piiritlemisel;*

▼ M5

3. *Kooskõlas standardiga IAS 27Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded nõuab käesolev standard seotud osapoolte vaheliste tehingute ning laekumata ja tasumata saldode avalikustamist emaettevõtte, ühissetevõtja või investori eraldiseisvates finantsaruannetes.*
4. Seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod teiste kontserni kuuluvate ettevõtetega avalikustatakse ettevõtte finantsaruannetes. Kontserni konsolideeritud finantsaruannete koostamisel elimineeritakse grupisiseste seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod.

SEOTUD OSAPOOLI KÄSITLEVA INFORMATSIOONI AVALIKUSTAMISE EESMÄRK

5. Suhted seotud osapoolte vahel on äritegevuse tavapärane osa. Näiteks võivad ettevõtted teostada oma tegevust osaliselt tütarettevõtete, ühissetevõtmiste ja sidusettevõtete kaudu. Sellises olukorras on ettevõttel võimalik mõjutada investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat valitseva mõju, ühise kontrolli või olulise mõju kaudu.
6. Seotud osapoolte vahelised tehingud võivad avaldada mõju ettevõtte kasumile või kahjumile ning finantsseisundile. Seotud osapooled võivad astuda sellistesse tehingutesse, mida mitteseotud osapooled ei teeks. Näiteks ei pruugi emaettevõttele soetusmaksumuses kaupu müüv ettevõtte teostada samadel tingimustel müüke teisele kliendile. Samuti ei pruugi seotud osapoolte vahelised tehingud olla sooritatud samades summades nagu mitteseotud osapoolte vahelised tehingud.
7. Ettevõtte kasumit või kahjumit ja finantsseisundit võivad mõjutada suhted seotud osapoolte vahel isegi siis, kui seotud osapoolte vahelisi tehinguid ei toimu. Taolise suhte olemasolu iseenesest võib olla piisav, et mõjutada aruandva ettevõtte tehinguid teiste osapooltega. Näiteks võib tütarettevõtte lõpetada suhte kaubanduspartneriga, kui emaettevõtte omandab sõsarettevõtte, mis tegutseb samas valdkonnas kui eelmine kaubanduspartner. Teise võimalusena võib üks osapool tegevusest hoiduda teise osapoolte olulise mõju tõttu – näiteks võib emaettevõtte anda tütarettevõttele juhtnööri mitte tegeleda uurimis- ja arendustegevusega.
8. Nimetatud põhjustel võivad seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod mõjutada finantsaruannete kasutajate poolt ettevõtte tegevusele antavat hinnangut, sealhulgas ka hinnangut ettevõtte riskide ja võimaluste kohta.

MÕISTED

9. *Selles standardis on kasutatud järgnevad mõisteid allpool täpsustatud tähenduses:*
Seotud osapool on osapool, kes on ettevõttega seotud, juhul kui:
 - a) *osapool otseselt või kaudselt, ühe või enam vahendaja kaudu:*
 - i) *omab ettevõtte üle valitsevat mõju või on ettevõtte poolt valitseva mõju all või kuulub ettevõttega ühise kontrolli alla (see hõlmab emaettevõtteid, tütarettevõtteid ja sõsarettevõtteid);*
 - ii) *omab ettevõttes huvisid, mis tagavad olulise mõju ettevõtte üle;*
või
 - iii) *omab ettevõtte üle ühist kontrolli;*
 - b) *osapool on ettevõttele sidusettevõtte (vastavalt standardis IAS 28Investeeringud sidusettevõtetesse toodud mõistele);*
 - c) *osapool on ühissetevõtmine, milles ettevõtte on ühissetevõtjaks (vt standard IAS 31Osalemise ühissetevõtmistes);*
 - d) *osapool on ettevõtte või selle emaettevõtte juhtkonna üks võtmeisik;*
 - e) *osapool on punktides (a) või (d) viidatud mistahes üksikisiku lähedane pereliige;*
 - f) *osapool on ettevõtte, mille üle punktides d või e viidatud mis tahes üksikisik omab valitsevat mõju, ühist kontrolli või olulist mõju või mille suhtes on taolisel isikul otseselt või kaudselt oluline hääleõigus;*
või
 - g) *osapool on töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste plaan aruandva ettevõtte või iga sellega seotud ettevõtte töötajate kasuks.*

Seotud osapoolte vaheline tehing on vahendite, teenuste või kohustuste üleandmine seotud osapoolte vahel sõltumata sellest, kas see toimub tasu eest või tasuta.

▼ M5

Üksikisiku lähedased pereliikmed on sellised pereliikmed, kelle puhul võib eeldada, et nad mõjutavad kõnealust isikut, või kellele kõnealune üksikisik võib mõju avaldada nende suhetes ettevõttega. Nendeks võivad olla:

- a) üksikisiku elukaaslane ja lapsed;
- b) üksikisiku elukaaslase lapsed;
- ja
- c) üksikisiku või selle elukaaslase ülalpeetavad.

Hüvitis hõlmab kõiki töövõtja hüvitiisi (vastavalt standardile IAS 19 Töövõtja hüvitiised), kaasa arvatud töövõtja hüvitiised, mille kohta kehtib IFRS 2 Aktsiapõhine makse. Töövõtja hüvitiised on igas vormis saadud, saadaolev või võimaldatav tasu, mida ettevõtte annab töövõtjale tema tööalaste teenuste eest majandusüksuses. See hõlmab ka aruandva ettevõtte emaetevõtte poolt makstavat tasu aruandva ettevõtte eest. Hüvitiste hulka kuuluvad:

- a) töövõtja lühiajalised hüvitiised, nagu näiteks palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed, tasuline korraline puhkus ja tasuline haiguspuhkus, kasumiosalus ja boonused (kui makstakse 12 kuu jooksul arvestusperioodi lõpust) ja mittemonetaarsed hüvitiised (nagu näiteks arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) töötajaskonnale;
- b) töösuhte lõppemise järgsed hüvitiised nagu näiteks pensionid, muud pensionihüvitiised, elukindlustus ja arstiabi pärast töösuhte lõppemist;
- c) muud pikaajalised töövõtja hüvitiised, sealhulgas pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või õppejõule antav puhkus teadustööks, tähtpäevadega seotud hüvitiised või muud pikaajalise teenistusega seotud hüvitiised, pikaajalised invaliidsushüvitiised ning kasumiosalus ning ka boonused ja edasilükatud kompensatsioonid kui neid ei maksta täies ulatuses 12 kuu jooksul alates arvestusperioodi lõpust;
- d) töösuhte lõpetamise hüvitiised;
- ja
- e) aktsiapõhised maksed.

Valitsev mõju on võime mõjutada ettevõtte finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest majanduslikku kasu.

Ühine kontroll on lepingupõhiselt kokkulepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle.

Juhtkonna võtmeisikud on isikud, kellel on volitused ettevõtte tegevuste kavandamiseks, juhtimiseks ja kontrollimiseks otseselt või kaudselt, ning kes kannavad selle eest vastutust, sealhulgas ka antud ettevõtte direktor (tegevusdirektor või muu).

Oluline mõju on volitus osalemiseks ettevõtte finants- ja tegevuspoliitikat puudutavate otsuste langetamisel, omamata kontrolli selle poliitika üle. Olulist mõju võib saavutada aktsiaosaluse, põhikirja või lepingu kaudu.

- 10. Iga võimalikku seotud osapoolte vahelist suhet hinnates pööratakse tähelepanu suhte sisule mitte pelgalt selle õiguslikule vormile.
- 11. Käesoleva standardi kontekstis ei pruugi seotud osapoolteks lugeda:
 - a) kahte ettevõtet vaid selle alusel, et neil on ühine direktor või muu juhtkonna võtmeisik, vaatamata punktides (d) ja (f) esitatud seotud osapoolte mõistele.
 - b) kahte ühissettevõtmist vaid selle alusel, et need omavad ühissettevõtmise üle ühist kontrolli.
 - c) i) rahastajaid,
 - ii) ametiühinguid,
 - iii) kommunaal-ettevõtteid,
 - ja
 - iv) valitsusasutusi,
 - vaid selle alusel, et neil on ettevõttega tavapärased tehingud (isegi kui need võivad mõjutada ettevõtte tegevusvabadust või otsustusvabadust);
 - ja
 - d) klienti, tarnijat, frantsiisiandjat, turustajat või agenti, kellega ettevõttel on olulised äritehingud ning sellest on tulenenud majanduslik sõltuvus.

▼ M5

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

12. *Ettevõtete ja tütarettevõtete vahelised suhted avalikustatakse, vaatamata sellele, kas nimetatud seotud osapoolte vahel on olnud tehinguid või mitte. Ettevõtte avalikustab emettevõtte nime ning lõplikku valitsevat mõju omava poole, kui see on eelmisest erinev. Kui ettevõtte emettevõtte ega lõplikku valitsevat mõju omav pool avalikkusele kättesaadavaid finantsaruandeid ei koosta, avalikustatakse hierarhiliselt järgmise emettevõtte nimi, mis neid koostab.*
13. Et finantsaruannete kasutaja saaks kujundada arusaamise seotud osapoolte mõjust aruandvale ettevõttele, on vaja avalikustada valitseva mõju olemasolul seotud osapool, sõltumata sellest, kas seotud osapoolte vahelisi tehinguid on toimunud.
14. Seotud osapoolte vaheliste suhete kindlaksmääramine ema- ja tütarettevõtete vahel toimub lisaks standardites IAS 27, IAS 28 ja IAS 31 esitatud avalikustamise nõuetele, milles nõutakse tütarettevõtetesse, sidusettevõtetesse ja ühiselt kontrollitavatesse majandusüksustesse tehtavate oluliste investeeringute nimekirja ja kirjelduste avalikustamist.
15. Kui ettevõtte emettevõtte ega lõplikku kontrolli omav pool avalikkusele kättesaadavaid finantsaruandeid ei koosta, avalikustab majandusüksus hierarhiliselt järgmise emettevõtte nime, mis neid koostab. Hierarhiliselt järgmine emettevõtte on kontserni esimene emettevõtte pärast vahetut emettevõtet, mis koostab avalikkusele kättesaadavaid finantsaruandeid.
16. *Ettevõtte avalikustab kõik juhtkonna võtmeisikute hüvitised igas järgnevas kategoorias:*
- a) *lühiajalised töövõtja hüvitised;*
 - b) *töösuhete lõppemise järgsed hüvitised;*
 - c) *muud pikaajalised töövõtja hüvitised;*
 - d) *töösuhete lõpetamise hüvitised;*
- ja*
- e) *aktsiapõhised maksed.*
17. *Kui seotud osapoolte vahel on toimunud tehinguid, avalikustab ettevõtte seotud osapoolte vahelise suhte olemuse ning samuti andmed nende tehingute ning laekumata ja tasumata saldode kohta, mis on vajalikud hindamiseks osapoolte vahelise suhte võimalikku mõju finantsaruannetele. Nimetatud avalikustamise nõuded täiendavad paragrahvis 16 esitatud nõudeid juhtkonna võtmeisikute hüvitiste avalikustamise kohta. Avalikustatakse vähemalt järgmised andmed:*
- a) *tehingute summa;*
 - b) *laekumata ja tasumata saldode summad ja:*
 - i) *neile seotud tähtjad ja tingimused, kaasa arvatud see, kas need on tagatud ning kuidas toimub arveldamine;*

ja

 - ii) *üksikasjalikud andmed saadud või antud garantiide kohta;*
 - c) *Laekumata nõuetele tehtud eraldised ebatõenäolistele laekumistele;*
- ja*
- d) *perioodil kajastatud kulu seoses halbade või ebatõenäoliselt laekuvate nõuetega seotud osapooltele.*
18. *Paragrahvis 17 nõutud andmete avalikustamine toimub eraldi iga järgneva kategooria puhul:*
- a) *emettevõtte;*
 - b) *ettevõtte üle ühist kontrolli või olulist mõju omavad ettevõtted;*
 - c) *tütarettevõtted;*
 - d) *sidusettevõtted;*
 - e) *ühisettevõtmised, milles ettevõtte on ühisettevõtjaks;*
 - f) *ettevõtte või selle emettevõtte juhtkonna võtmeisikud;*
- ja*
- g) *muud seotud osapooled.*
19. Paragrahvis 18 esitatud summade liigitamine, mis kajastavad nõudeid või võlgnevusi erineva kategooria seotud osapoolte suhtes, täiendab standardis IAS 1 *Finantsaruannete esitusviises* esitatud avalikustamise nõudeid, mille kohaselt tuleb informatsioon avalikustada kas bilansis või lisades. Kategooriaid on täiendatud, võimaldamaks seotud osapoolte saldode ulatuslikumat analüüsi ning rakendamaks neid seotud osapoolte tehingute korral.

▼ **M5**

20. Järgnevalt mõned näited avalikustatavate tehingute kohta, juhul kui need toimuvad seotud osapoollega:
- a) toodangu (valmis või lõpetamata) ost või müük,
 - b) kinnisvara või muu vara ost või müük,
 - c) teenuste osutamine või saamine,
 - d) rendid;
 - e) uurimis- ja arendustegevuse üleandmised;
 - f) litsentsilepingutega toimuvad üleandmised;
 - g) rahastamisega toimuvad üleandmised (sealhulgas laenuid ning rahalised ja mitterahalised sissemaksed omakapitali);
 - h) garantiide või tagatiste andmine;
ja
 - i) kohustiste tasumine ettevõtte eest või ettevõtte poolt teise poole eest.

▼ **M10**

Emaettevõtte või tütarettevõtte osalemine kindlaksmääratud hüvitistega plaanis, mille puhul riskid on jagatud kontserni ettevõtete vahel, on seotud osapoolte vaheline tehing (vt IAS 19 paragrahv 34B).

▼ **M5**

21. Andmed selle kohta, et seotud osapoolte vahelised tehingud tehti omavahel mitteseotud poolte vaheliste tehingutega võrdväärsetel tingimustel avalikustatakse vaid juhul, kui taolisi tingimusi on võimalik põhjendada.
22. *Sama liiki tehingud võib avalikustada ühe summana, välja arvatud juhul, kui eraldi avalikustamine on vajalik, et mõista seotud osapoolte vaheliste tehingute mõju majandusüksuse finantsaruannetele.*

JÕUSTUMISKUUPÄEV

23. *Ettevõtte rakendab seda standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavatele aruandeperioodidele. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui raamatupidamiskohustuslane rakendab seda standardit enne 1. jaanuari 2005, tuleb see fakt avalikustada.*

STANDARDI IAS 24 (ÜMBER KUJUNDATUD 1994.) TAGASIVÕTMINE

24. Käesoleva standardiga asendatakse 1994. aastal ümber kujundatud standard IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine*.

▼ **M5**

LISA

Standardi IAS 30 muudatus

Käesolevas lisas toodud muudatus rakendatakse alates 1. jaanuarist 2005 algavate aruandeperioodide suhtes. Kui ettevõtte kohaldab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevat muudatus ka selle varasema perioodi suhtes.

A1. Standardi IAS 30 *Pankade ja samalaadsete finantsasutuste finantsaruannetes avalikustatav informatsioon* paragrahv 58 sõnastatakse järgmiselt:

58. Kui pank on astunud tehingusse seotud osapooltega, on asjakohane avalikustada seotud osapoolte vahelise suhte olemus ning, informatsioon tehingute ja saldode kohta, mis on vajalik hindamiseks käesoleva suhte võimalikke mõjusid panga finantsaruannetele. Informatsioon avalikustatakse kooskõlas standardiga IAS 24 ning see hõlmab panga krediitpoliitikat seotud osapoolte suhtes ning seotud osapooltega sooritatud tehingute järgmisi summasid:

a) ...

▼ **B****RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 26****(ÜMBER KUJUNDATUD 1994)****Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus**

Käesoleva ümberkujundatud rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga asendatakse standard, mille IASC juhatus kinnitas algselt 1986. aasta juunis. See esitatakse muudetud vormingus, mida on rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites kasutatud alates 1991. aastast. Algses kinnitatud tekstis ei ole tehtud olulisi muudatusi. Muudetud on teatavaid termineid, et need vastaksid IASCI praegustele tavadele.

SISUKORD

	Paragrahvid
Rakendusala	228
Mõisted	229
Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid	229
Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid	230
Lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdiseväärtus	231
Kindlustusmatemaatiliste hindamiste sagedus	232
Aruande sisu	232
Kõik plaanid	233
Plaani varade hindamine	233
Avalikustatav informatsioon	233
Jõustumiskuupäev	234

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vaata eessõna paragrahv 12).

RAKENDUSALA

1. Käesolevat standardit tuleb rakendada pensionihüvitiste plaanide aruannete suhtes, kui selliseid aruandeid koostatakse.
2. Pensionihüvitiste plaanide kohta kasutatakse vahel mitmeid teisi nimetusi, nagu "pensioniskeemid", "teenistusjärgsed skeemid" või "pensionihüvitiste skeemid". Käesolev standard käsitleb pensionihüvitiste plaani plaanis osalejate tööandjatest eraldiseisva aruandlusüksusena. Pensionihüvitiste plaanide suhtes rakendatakse kõiki teisi rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid niivõrd, kui võrd käesolev standard neid ei asenda.
3. Käesolevas standardis käsitletakse plaani arvestust ja aruandlust kõikidele osalejatele kui grupile. See ei käsitle üksikutele osalejatele nende pensionihüvitise õiguste kohta esitatavaid aruandeid.
4. Standard IAS 19 "Hüvitised töövõtjatele" käsitleb pensionihüvitisteks tehtavate kulutuste kindlaksmääramist plaane omavate tööandjate finantsaruannetes. Seega täiendab käesolev standard standardit IAS 19.

▼B

5. Pensionihüvitiste plaanid võivad olla kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid või kindlaksmääratud hüvitistega plaanid. Paljud neist nõuavad eraldi fondide loomist, mis võivad, kuid ei pruugi olla eraldiseisvad juriidilised isikud, ja millel võivad, kuid ei pruugi olla fondivalitsejad, ning millesse tehakse sissemakseid ja millest makstakse pensionihüvitisi. Käesolevat standardit rakendatakse olenemata kõnealuse fondi loomisest ning fondivalitsejate olemasolust.
6. Pensionihüvitiste plaanide puhul, mille vara investeeritakse kindlustusseltsidesse, kehtivad samad arvestus- ja rahastamisnõuded kui eraviisiliste investeeringute korral. Seega kuuluvad need käesoleva standardi rakendusalsasse, välja arvatud juhul, kui kindlustusseltsiga sõlmitud leping on konkreetse osaleja või osalejate grupi nimel ning pensionihüvitise kohustuse eest vastutab ainuisikuliselt kindlustusselts.
7. Käesolev standard ei käsitle tööga seotud muud liiki hüvitisi, nagu hüvitised töölepingu lõpetamisel, edasilükatud hüvitiste kokkulepped, toetused pikaajalise töösuhte lõpetamisel, spetsiaalsed eelpension- või koondamisplaanid, tervise- ja sotsiaalkindlustusplaanid ja boonusskeemid. Käesoleva standardi rakendusalsast jäävad välja ka riikliku sotsiaalkindlustuse laadsed meetmed.

MÕISTED

8. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Pensionihüvitiste plaanid on kokkulepped, millega ettevõtte annab oma töötajatele töösuhte lõppemisel või pärast seda hüvitisi (iga-aastase sissetuleku või ühekordse summamana), kui kõnealuseid hüvitisi või nende jaoks tehtavaid tööandja sissemakseid on pensionilemineku eelselt võimalik dokumentaalselt või ettevõtte senise praktika kohaselt kindlaks määrata või hinnata.

Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid on pensionihüvitiste plaanid, mille puhul pensionihüvitisena makstavad summad määratakse kindlaks fondi tehtavate sissemaksete ning neilt teenitava investeeringutulu alusel.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid on pensionihüvitiste plaanid, mille puhul pensionihüvitisena makstavad summad määratakse kindlaks valemi järgi, mis üldjuhul põhineb töötajate sissetulekul ja/või teenistusperioodil.

Fondeerimine on vara üleandmine tööandjast eraldiseisvale üksusele (fondile), et tagada tulevaste pensionihüvitiste maksimisega seotud kohustuse täitmine.

Käesolevas standardis kasutatakse ka järgmisi mõisteid:

Osalejad on pensionihüvitiste plaani liikmed ja teised isikud, kellel on õigus plaani raames hüvitisi saada.

Hüvitisteks ettenähtud netovara on plaani varad, millest lahutatakse kohustised, välja arvatud lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus.

Lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus on pensionihüvitiste plaanis praegustele ja endistele töötajatele ettenähtud nende eeldatavate maksete nüüdisväärtus, mille aluseks on senine tööalane teenistus.

Garanteeritud hüvitised on hüvitised, mille saamise õigus vastavalt pensionihüvitiste plaani tingimustele ei olene töösuhte jätkumisest.

9. Mõningaid pensionihüvitiste plaane toetatakse rahaliselt isikute poolt, kes ei ole tööandjad; käesolevat standardit rakendatakse ka selliste plaanide aruannete suhtes.
10. Enamik pensionihüvitiste plaane põhineb ametlikel lepingutel. Mõningad plaanid on mitteametlikud, kuid on tulenevalt tööandjate väljakujunenud tavast omandanud teatava kohustuse iseloomu. Kuigi mõningad plaanid võimaldavad tööandjatel oma plaanijärgseid kohustusi piirata, on tööandjal üldjuhul raske plaani tühistada ilma, et ta kaotaks töötajad. Mitteametliku plaani suhtes rakendatakse samu arvestuse ja aruandluse põhimõtteid kui ametliku plaani suhtes.
11. Paljud pensionihüvitiste plaanid näevad ette eraldi fondide loomist, millesse tehakse sissemakseid ja millest makstakse hüvitisi. Selliseid fonde võivad hallata isikud, kes tegutsevad fondi varade valitsemisel sõltumatult. Mõningates riikides kutsutakse neid isikuid fondivalitsejateks. Mõistet "fondivalitseja" kasutatakse käesolevas standardis selliste isikute tähistamiseks olenemata sellest, kas fond on formaalselt moodustatud.

▼B

12. Pensionihüvitiste plaanid jagunevad üldjuhul kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks, millest kummalgi on oma iseloomulikud tunnused. Esineb ka plaane, millel on mõlema tunnused. Selliseid hübriidplaane käsitatakse käesoleva standardi rakendamisel kindlaksmääratud hüvitistega plaanidena.

KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANID

13. Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani aruanne peab sisaldama hüvitisteks ettenähtud netovara aruannet ja rahastamis põhimõtete kirjeldust.
14. Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani puhul määratakse osaleja tulevased hüvitised kindlaks tööandja, osaleja või mõlemapoolsete sissemaksete ning fondi tegevuse efektiivsuse ja investeringutulu alusel. Üldjuhul vabaneb tööandja oma kohustustest sissemaksete tegemisega fondi. Kindlustusmatemaatiku arvamust üldjuhul vaja ei ole, kuigi mõnikord kasutatakse seda tulevaste hüvitiste kindlaksmääramiseks, mida on võimalik saada tulenevalt tehtud sissemaksete ning tulevaste sissemaksete ja investeringutulu muutuvate määrade puhul.
15. Osalejad on huvitatud plaani tegevusest, kuna see mõjutab otseselt nende tulevaste hüvitiste suurust. Osalejatel on huvi teada, kas sissemaksed on tehtud ning kas on teostatud piisavat kontrolli hüvitisasaajate õiguste kaitseks. Tööandja on huvitatud, et plaan toimiks tõhusalt ja ausalt.
16. Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani aruandluse eesmärk on anda perioodilist teavet plaani ning selle investeringute tasuvuse kohta. Selle eesmärgi saavutamiseks esitatakse üldjuhul aruanne, mis sisaldab järgmist:
- a) perioodil toimunud oluliste tegevuste kirjeldus ning plaan, selle liikmete ja tingimustega seotud võimalike muudatuste mõju;
 - b) aruanded, milles kajastatakse perioodi tehingud ja investeringu tasuvus ning plaani finants seisund perioodi lõpul; ja
 - c) investeerimispoliitika kirjeldus.

KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANID

17. Kindlaksmääratud hüvitistega plaani aruanne peab sisaldama kas:
- a) aruannet, milles esitatakse:
 - i) hüvitisteks ettenähtud netovara;
 - ii) lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus, eristades garanteeritud ja garanteerimata õigusi; ja
 - iii) tulemuseks olev üle- või puudujääk; või
 - b) hüvitisteks ettenähtud netovara aruanne, mis sisaldab kas:
 - i) lisa, milles avalikustatakse lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus, eristades garanteeritud ja garanteerimata õigusi; või
 - ii) viidet kõnealusele teabele, mis sisaldub lisatud kindlustusmatemaatilises aruandes.
- Kui kindlustusmatemaatilist hindamist ei ole aruandekuupäeval teostatud, tuleb aluseks võtta viimane hindamine ning avalikustada selle kuupäev.
18. Paragrahvi 17 rakendamisel peab lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus põhinema senise tööalase teenistuse eest plaani tingimuste kohaselt lubatud hüvitistel, lähtudes seejuures kas kehtivast palgatasemest või prognoositavast palgatasemest. Lisades avalikustatakse kasutatud lähtealused. Avalikustada tuleb ka kõik kindlustusmatemaatiliste eelduste muutused, mis on lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilist nüüdisväärtust oluliselt mõjutanud.
19. Aruandes tuleb teatavaks teha lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilise nüüdisväärtuse ja hüvitisteks ettenähtud netovara seosed ning lubatud hüvitiste rahastamise põhimõtted.
20. Kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul sõltub lubatud pensionihüvitiste maksimine plaani finantsseisundist ja sissemaksjate suutlikkusest tulevikus plaani sissemaksed teha, ning ka plaani investeringu tasuvusest ja tegevuse efektiivsusest.
21. Kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul on plaani finantsseisundi hindamiseks, eelduste kontrollimiseks ja soovitatavate tulevaste sissemaksete soovitusliku suuruse määramiseks vaja korrapäraselt kindlustusmatemaatiku poolset nõustamist.
22. Kindlaksmääratud hüvitistega plaani aruandluse eesmärk on anda plaani finantsvahendite ja tegevuse kohta korrapäraselt teavet, mille abil on võimalik hinnata vahendite kogunemise ja hüvitiste vahelist seost tulevikus. Selle eesmärgi saavutamiseks esitatakse üldjuhul aruanne, mis sisaldab järgmist:

▼B

- a) perioodil toimunud oluliste tegevuste kirjeldus ning plaan, selle liikmete ja tingimustega seotud võimalike muudatuste mõju;
- b) aruanded, milles kajastatakse perioodi tehingud ja investeeringu tasuvus ning plaani finantsseisund perioodi lõpul;
- c) kindlustusmatemaatiline teave kas aruannete osana või eraldi aruandena; ja
- d) investeerimispoliitika kirjeldus.

Lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus

23. Pensionihüvitiste plaani eeldatavate maksete nüüdisväärtus on võimalik välja arvutada ja aruandes esitada, võttes aluseks kehtivad või prognoositavad palgamäärad kuni osalejate pensionile mineku ajani.
24. Kehtiva palga kasutamise põhjused on muu hulgas järgmised:
- a) lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus ehk praegusel hetkel igale plaani osalejale omistatav summa on võimalik välja arvutada objektiivsemalt kui prognoositava palgataseme korral, kuna kasutatakse vähem eeldusi;
 - b) palgatõusuga seotud hüvitiste suurendamise kohustus tekib plaanil palgatõusu ajal; ja
 - c) lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilise nüüdisväärtuse summa, mille aluseks on kehtivad palgatasemed, on üldjuhul otsesemalt seotud summaga, mis makstaks välja plaani likvideerimise või lõpetamise korral.
25. Prognoositava palga kasutamise põhjused on muu hulgas järgmised:
- a) finantsinformatsioon tuleks koostada tegevuse jätkuvusest lähtudes, olenemata hinnangutest ja eeldustest, mida tuleb teha;
 - b) lõplikust palgast lähtuvate plaanide puhul määratakse hüvitised kindlaks pensionile mineku kuupäeval või sellele lähedasel ajal kehtiva palga alusel; seega on vaja palkasid, sissetulekute suurust ja tulusid prognoosida; ja
 - c) palgaprognooside kõrvalejätmine võib juhul, kui suurem osa rahastamisest põhineb palgaprognoosidel, kaasa tuua näilise ülerahastamise, kuigi plaan ei ole ülerahastatud, või nõuetekohase rahastamise, kuigi plaan on alarahastatud.
26. Kehtival palkadel põhinev lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus avalikustatakse plaani aruandes, et näidata ära aruande esitamise ajaks kogunenud hüvitiste maksmise kohustused. Prognoositaval palkadel põhinev lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus avalikustatakse, et näidata ära tegevuse jätkuvusest lähtuv potentsiaalsete kohustuste suurus, mis üldjuhul on rahastamise aluseks. Lisaks lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilise nüüdisväärtuse avalikustamisele võib osutada vajalikuks anda piisavaid selgitusi, et näidata selgelt konteksti, milles lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilist nüüdisväärtust tuleks käsitleda. Kõnealuseks selgituseks võib olla palgaprognoosidel põhinev teave kavandatava tulevase rahastamise ja rahastamispehõhimõtete õigsuse kohta. Selle võib lisada finantsinformatsioonile või kindlustusmatemaatiku aruandesse.

Kindlustusmatemaatilise hindamise sagedus

27. Paljudes riikides ei teostata kindlustusmatemaatilist hindamist sagedamini kui kord kolme aasta jooksul. Kui kindlustusmatemaatilist hindamist ei ole aruande tähtpäeval teostatud, tuleb aluseks võtta viimane hindamine ning avalikustada selle kuupäev.

Aruande sisu

28. Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul esitatakse andmed ühel alljärgneval kujul, mille aluseks on erinevad kindlustusmatemaatilise teabe avalikustamise ja esitamise tavad:
- a) aruanne sisaldab aruannet hüvitisteks ettenähtud netovara, lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilise nüüdisväärtuse ja sellest tuleneva üle- või puudujäägi kohta. Plaani aruanne sisaldab ka aruandeid hüvitisteks ettenähtud netovara muutuste ja lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilise nüüdisväärtuse muutuste kohta. Aruanne võib sisaldada eraldi kindlustusmatemaatiku aruannet, mis tõendab lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilist nüüdisväärtust;
 - b) aruanne sisaldab aruannet hüvitisteks ettenähtud netovara kohta ja hüvitisteks ettenähtud netovara muutuste aruannet. Lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus esitatakse aruannete lisas. Aruanne võib sisaldada eraldi kindlustusmatemaatiku aruannet, mis tõendab lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilist nüüdisväärtust; ja

▼B

- c) aruanne sisaldab hüvitisteks ettenähtud netovara aruannet ja hüvitisteks ettenähtud netovara muutuste aruannet ning lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus esitatakse eraldi kindlustusmatemaatilises aruandes.

Iga ülaltoodud vormi puhul võib aruannetele lisada ka fondivalitseja aruande, mis sarnaneb juhatuse tegevusaruandega, ning investeerimisaruande.

29. Paragrahvi 28 punktides a ja b kirjeldatud vormide pooldajad leiavad, et lubatud pensionihüvitiste kvantifitseerimine ja muu nende käsitluste puhul esitatav teave aitavad kasutajatel hinnata plaani hetkeseisundit ning plaani kohustuste täitmise tõenäosust. Ka leiavad nad, et finantsaruanded peaksid iseenesest olema täielikud ega tohiks tugineda lisatud aruannetele. Mõned leiavad siiski, et paragrahvi 28 punktis a kirjeldatud vorm võib luua ettekujutuse kohustise olemasolust, kuigi nende arvates ei ole lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilisel nüüdisväärtusel kõiki kohustise tunnuseid.
30. Paragrahvi 28 punktis c kirjeldatud vormi pooldajad leiavad, et lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilist nüüdisväärtust ei tohiks lisada hüvitisteks ettenähtud netovara aruandesse, nagu paragrahvi 28 punktis a kirjeldatud vormi puhul, ega isegi avalikustada lisas, nagu paragrahvi 28 punkti b puhul, kuna seda võrreldaks otseselt plaani varadega ja selline võrdlus võib olla ekslik. Nad väidavad, et kindlustusmatemaatikud ei pruugi võrrelda lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilist nüüdisväärtust investeringute turuväärtusega, vaid võivad selle asemel hinnata investeringutest eeldatavate rahavoogude nüüdisväärtust. Seepärast leiavad selle vormi pooldajad, et enamasti ei peegelda kõnealune võrdlus kindlustusmatemaatiku üldist hinnangut plaanile ning seda võidakse väärti mõista. Mõned leiavad ka, et kvantifitseerimisest olenemata peaksid andmed lubatud pensionihüvitiste kohta sisalduma üksnes eraldi kindlustusmatemaatilises aruandes, kus on võimalik esitada nõuetekohane selgitus.
31. Käesolev standard tunnustab seisukohti, mille kohaselt pensionihüvitistega seotud teave võib avalikustada eraldi kindlustusmatemaatilises aruandes. Standard ei tunnustata lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilise nüüdisväärtuse kvantifitseerimise vastaseid seisukohti. Seega on käesoleva standardi kohaselt vastuvõetavad paragrahvi 28 punktides a ja b kirjeldatud vormid ning ka punktis c kirjeldatud vorm, tingimusel et finantsinformatsioon sisaldab viidet lisatud kindlustusmatemaatilisele aruandele, milles esitatakse lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline hetkeväärtus.

KÕIK PLAANID

Plaanide varade hindamine

32. Pensionihüvitiste plaanide investeringud tuleb kajastada õiglases väärtuses. Kaubeldavate väärtpaberite puhul on õiglaseks väärtuseks turuväärtus. Kui plaanil on investeringuid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata, tuleb avalikustada, miks õiglast väärtust ei kasutata.
33. Kaubeldavate väärtpaberite puhul on õiglase väärtus üldjuhul turuväärtus, kuna seda peetakse väärtpaberite aruandekuupäeva seisundi ja perioodi investeringu tasuvuse kõige sobivamaks mõõdupuuks. Väärtpaberid, millel on fikseeritud tagasiosuväärtus ning mis on omandatud plaani või selle konkreetsete osade kohustuste täitmiseks, arvestades viimaste kestust, võib kajastada nende lõplikus tagasiosuväärtuses, eeldades ühesuurust tulumäära kuni tagasiosu tähtajani. Kui plaanil on investeringuid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata, näiteks terve ettevõtte omanike, tuleb avalikustada põhjus, miks õiglast väärtust ei kasutata. Kui investeringuid kajastatakse muus kui turuväärtuses või õiglases väärtuses, avalikustatakse üldjuhul ka õiglase väärtus. Fondi tegevuses kasutatav vara kajastatakse vastavalt kehtivatele rahvusvaheliste raamatupidamistandarditele.

Avalikustatav informatsioon

34. Pensionihüvitiste plaani aruanne peab nii kindlaksmääratud hüvitiste kui ka kindlaksmääratud sissetulekuga plaani puhul sisaldama ka järgmist teavet:
- hüvitisteks ettenähtud netovara muutuste aruanne;
 - oluliste arvestusmeetodite lühikokkuvõtte; ja
 - plaani kirjeldus ning selles perioodi jooksul toimunud mis tahes muudatuste mõju.
35. Pensionihüvitiste plaanide aruanded sisaldavad vajaduse korral järgmist:
- hüvitisteks ettenähtud netovara aruanne, milles avalikustatakse:

▼B

- i) varad perioodi lõpu seisuga sobivalt liigendatuna;
 - ii) varade hindamise alused;
 - iii) üksikasjalikud andmed iga investeringu kohta, mis ületab kas 5 % hüvitisteks ettenähtud netovarast või 5 % mis tahes liiki väärtapaberitest;
 - iv) üksikasjalikud andmed tööandjasse tehtud investeeringute kohta; ja
 - v) kohustised, välja arvatud lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus;
- b) hüvitisteks ettenähtud netovara muutuste aruanne, milles esitatakse järgmised andmed:
- i) tööandja sissemaksed;
 - ii) töövõtjate sissemaksed;
 - iii) investeeringutulu, näiteks intressid ja dividendid;
 - iv) muu tulu;
 - v) makstud või maksmisele kuuluvad hüvitised (analüüsituna näiteks pensionihüvitiste, surmahüvitiste, töövõimetushüvitiste ja ühekordse summaga hüvitiste lõikes);
 - vi) halduskulud;
 - vii) muud kulud;
 - viii) tulumaks;
 - ix) kasum ja kahjum investeeringute realiseerimisest ja investeeringute väärtuse muutusest; ja
 - x) ülekanded teistest plaanidest ja teistesse plaanidesse;
- c) fondeerimisõhvimõtete kirjeldus;
- d) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatiline nüüdisväärtus (kus võib vahet teha garanteeritud ja garanteerimata hüvitistel), mille aluseks on plaani tingimuste kohaselt lubatud hüvitised senise töölase teenistuse eest, kasutades kehtivaid või prognoositavaid palgatasemeid; selle teabe võib esitada lisatud kindlustusmatemaatilises aruandes, mida loetakse koos seonduva finantsinformatsiooniga; ja
- e) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul oluliste kindlustusmatemaatiliste eelduste kirjeldus ja lubatud pensionihüvitiste kindlustusmatemaatilise nüüdisväärtuse arvutamiseks kasutatud meetod.
36. Pensionihüvitiste plaani aruanne sisaldab plaani kirjeldust, mille võib esitada osana finantsinformatsioonist või eraldi aruandes. Kirjeldus võib sisaldada järgmist:
- a) asjaomaste tööandjate ja töövõtjate gruppide nimed;
 - b) hüvitisi saavate osalejate arv ja teiste osalejate arv koos kohase liigitusega;
 - c) plaani liik – kindlaksmääratud sissemaksetega või kindlaksmääratud hüvitistega plaan;
 - d) märkus selle kohta, kas osalejad teevad plaani sissemaksed;
 - e) osalejatele lubatud pensionihüvitiste kirjeldus;
 - f) võimalike plaani lõpptähtaegade kirjeldus; ja
 - g) punktides a–f sätestatud andmete muudatused aruandeperioodil.
- Levinud on komme viidata teistele dokumentidele, mis on kasutajatele hõlpsasti kättesaadavad ja milles plaani kirjeldatakse, ning esitada aruandes üksnes andmed eelseivate muudatuste kohta.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

37. Käesolevat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit rakendatakse pensionihüvitiste plaanide nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1998 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

▼ M5

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 27

konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded

SISUKORD

	Lõik
Rakendusala	1-3
Mõisted	4-8
Konsolideeritud finantsaruannete esitamine	9-11
Konsolideeritud finantsaruannete ulatus	12-21
Konsolideerimisprotseduurid	22-36
Tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse majandusüksustes ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus konsolideerimata finantsaruannetes	37-39
Avalikustatav informatsioon	40-42
Jõustumiskuupäev	43
Kehtetuks tunnistatud standardid ja tõlgendused	44-45

See muudetud standard asendab IAS 27 (muudetud 2000) *Konsolideeritud finantsaruanded ja tütarettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

RAKENDUSALA

1. ***Käesolevat standardit rakendatakse emaettevõtte kontrolli all oleva kontserni konsolideeritud finantsaruannete koostamisel ja esitamisel.***
2. Käesolev standard ei käsitle äriühenduste arvestamise meetodeid ja nende mõju konsolideerimisele, sealhulgas äriühendusest tekkiva firmaväärtuse arvestust (vt IAS 22 *Äriühendused*).
3. ***Käesolevat standardit rakendatakse ka tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse majandusüksustesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestamisel, kui ettevõtte on otsustanud esitada või on kohaliku seadusandluse järgi kohustatud esitama konsolideerimata finantsaruandeid.***

MÕISTED

4. ***Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:***

Konsolideeritud finantsaruanded on kontserni finantsaruanded, mis on esitatud nii, nagu oleks tegemist ühe majandusüksusega.

Kontroll on võime mõjutada üksuse finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest majanduslikku kasu.

Soetusmaksumuse meetod on investeeringute arvestusmeetod, mille puhul investeeringut kajastatakse selle soetusmaksumuses. Investor kajastab tulu investeeringult ainult selles ulatuses, milles investorile tehakse väljamakseid pärast investeerimisobjekti omandamiskuupäeva tekkinud akumuleeritud kasumist. Sellist kasumit ületavaid väljamakseid loetakse investeeringu tagastamiseks ja lahutatakse investeeringu soetusmaksumusest.

Kontsern on emaettevõtte ja selle kõik tütarettevõtted.

Vähemusosalus on see osa tütarettevõtte kasumist või kahjumist ning netovarast, mis vastavalt osalusele omakapitalis ei kuulu otseselt ega kaudselt teiste tütarettevõtete kaudu emaettevõttele.

Emaettevõtte on ettevõtte, millel on üks või mitu tütarettevõtet.

Konsolideerimata finantsaruanded on emaettevõtte, investori (sidusettevõtte puhul) või ühisettevõtja (ühiselt kontrollitava majandusüksuse puhul) aruanded, kus investeeringuid arvestatakse pigem otsese omakapitaliosaluse kui investeerimisobjektide avaldatud tulemuste ja netovara alusel.

Tütarettevõtte on ettevõtte, kaasa arvatud juriidilise isiku staatust mitteomavad üksused, mille tegevust kontrollib teine ettevõtte (mida nimetatakse emaettevõtteks).

▼ **M5**

5. Emaettevõtte või tema tütarettevõtte võib olla investor sidusettevõttes või ühisettevõtja ühiselt kontrollitavas majandusüksuses. Neil juhtudel koostatakse ja esitatakse konsolideeritud finantsaruanded lisaks käesoleva standardi nõuete järgimisele ka vastavalt standarditele IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse* ja IAS 31 *Osalus ühisettevõtmistes*.
6. Paragrahvis 5 kirjeldatud ettevõtete konsolideerimata finantsaruannete all mõeldakse aruandeid, mida koostatakse ja esitatakse lõigus 5 nimetatud finantsaruannetele lisaks. Neile aruannetele ei ole vaja lisada ega nendega koos esitada konsolideerimata finantsaruandeid.
7. Konsolideerimata finantsaruanded ei ole sellise ettevõtte finantsaruanded, kellel ei ole tütarettevõtet, sidusettevõtet või kes ei osale ühisettevõtjana ühiselt kontrollitavas majandusüksuses.
8. Emaettevõtte, kes vastavalt paragrahvile 10 on vabastatud konsolideeritud finantsaruannete esitamisest, võib finantsaruannete esitamisel piirduda ainult konsolideerimata finantsaruannetega.

KONSOLIDEERITUD FINANTSARUANNETE ESITAMINE

9. *Emaettevõtte, välja arvatud paragrahvis 10 kirjeldatud emettevõtte, esitab konsolideeritud finantsaruandeid, kus ta konsolideerib oma investeeringud tütarettevõtetesse kooskõlas käesoleva standardiga.*
10. *Emaettevõtte ei pea esitama konsolideeritud finantsaruandeid ainult järgmistel juhtudel kui:*
 - a) *emettevõtte ise on 100 %-lise või väiksema osalusega tütarettevõtte ning emettevõtte teisi omanikke, sealhulgas hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ning neil ei ole vastuväiteid sellele, et emettevõtte ei esita konsolideeritud finantsaruandeid;*
 - b) *emettevõtte võla- või omakapitaliinstrumentidega ei kaubelda avalikult (asukohariigi või välisriigi väärtpaberibörsil või börsivälisel turul, sealhulgas kohalikud ja piirkondlikud turud);*
 - c) *emettevõtte ei ole esitanud või hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või mõnele muule järelevalvet teostavale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida vabaturule ükskõik millist liiki instrumente;*
ja
 - d) *kogu kontserni emettevõtte või mõni vahepealne emettevõtte koostab konsolideeritud finantsaruandeid kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega, mis on avalikkusele kättesaadavad.*
11. Emaettevõttel, kes vastavalt paragrahvile 10 otsustab mitte esitada konsolideeritud finantsaruandeid ning esitab ainult konsolideerimata finantsaruandeid, tuleb järgida paragrahvides 37-42 sätestatud.

KONSOLIDEERITUD FINANTSARUANNETE ULATUS

12. *Konsolideeritud finantsaruanded peavad sisaldama kõiki emettevõtte tütarettevõtteid, välja arvatud paragrahvis 16 nimetatud tütarettevõtteid.*
13. Kontrolli olemasolu eeldatakse juhul, kui emettevõtte omanduses on otse või kaudselt (tütarettevõtete kaudu) enam kui majandusüksuse hääleõigusest, välja arvatud erandjuhud, mille puhul on võimalik selgelt tõendada, et sellise hääleõiguse omamisega kontrolli ei kaasne. Kontroll eksisteerib ka siis, kui emettevõttele kuulub majandusüksuse hääleõigusest pool või alla selle, kui tal on: (*)
 - a) kontroll enam kui poole hääleõiguse üle kokkuleppe alusel teiste investoritega;
 - b) mõjuvõim teise majandusüksuse finants- ja tegevuspoliitika üle põhikirja või lepingu alusel;
 - c) õigus määrata või tagasi kutsuda enamikku teise ettevõtte juhatuse või samaväärse juhtorgani liikmetest ja kontrollida üksust läbi selle organi; või
 - d) võime saavutada häälteenamus juhatuse või samaväärse juhtorgani koosolekul ning kontrollida üksust läbi selle organi.
14. Ettevõtte võib omada aktsiaostutähti, aktsia ostuoptsioone, võla- või omakapitaliinstrumente, mida on võimalik konverteerida lihtaktsiateks või muudeks samalaadseteks vahenditeks, mis võimaldavad kasutamisel või konverteerimisel anda ettevõttele hääleõiguse või vähendada teise osapoole hääleõigust teise osapoole finants- ja tegevuspoliitikat puudutavates küsimustes (potentsiaalne hääleõigus). Hetkel kasutatavate või

(*) Vt ka SIC-12 "Konsolideerimine – eriotstarbelised majandusüksused".

▼ M5

- konverteeritavate potentsiaalsete hääleõiguste olemasolu ja mõju, kaasa arvatud kolmanda osapoole potentsiaalsed hääleõigused, võetakse arvesse, kui hinnatakse, kas antud ettevõtte on võimeline juhtima teise ettevõtte finants- ja tegevuspoliitikat. Potentsiaalsed hääleõigused ei ole hetkel kasutatavad ega konverteeritavad näiteks siis, kui neid ei saa kasutada ega konverteerida enne teatud kuupäeva või enne mingit sündmust tulevikus.
15. Hinnates, kas potentsiaalsed hääleõigused annavad panust kontrollile, analüüsib ettevõtte kõiki asjaolusid ja tingimusi (kaasa arvatud potentsiaalsete hääleõiguste kasutamistingimused ja ükskõik millised teised lepingupõhised kokkulepped eraldivõetuna või omavahelises kombinatsioonis), mis mõjutavad potentsiaalseid hääleõigusi, arvestamata juhtkonna kavatsusi ja kasutamiseks või konverteerimiseks vajalikku finantsuutlikkust.
 16. ***Tütarettevõtet ei konsolideerita juhul, kui on andmeid, et a) kontroll on kavandatud ajutisena, kuna tütar-ettevõtte omandati ja seda hoitakse üksnes võõrandamise eesmärgil kaheteistkümne kuu jooksul omandamisest ja b) juhtkond tegeleb aktiivselt ostja otsimisega. Investeeringud sellistesse tütar-ettevõtetesse liigitatakse kauplemiseesmärgil hoitavateks investeeringuteks ja nende üle peetakse arvestust vastavalt standardile IAS 39 Finantsinstrumendid:Kajastamine ja mõõtmine.***
 17. Kui tütar-ettevõtet, mida kooskõlas paragrahviga 16 eelnevalt ei konsolideeritud, ei ole võõrandatud kaheteistkümne kuu jooksul, konsolideeritakse see omandamiskuupäevast alates (vt IAS 22). Omandamiskuupäeva järgsete aruandeperioodide finantsaruandeid tuleb korrigeerida.
 18. Erandina võib üksus olla leidnud ostja tütar-ettevõttele, mida kooskõlas paragrahviga 16 eelnevalt ei konsolideeritud, kuid ei ole jõudnud müüki lõpetada omandamisest alates kaheteistkümne kuu jooksul järelvalveorganite või kellegi muu vajaliku kinnituse puudumise tõttu. Majandusüksus ei ole kohustatud sellist tütar-ettevõtet konsolideerima juhul, kui müügitingimusi ei ole bilansipäevaks lõpetatud ja ei ole mingit alust arvata, et seda ei lõpetata varsti pärast bilansipäeva.
 19. See, et investor on riskikapitali organisatsioon, ühisfond, avatud investeerimisfond või mõni muu sarnane üksus, ei ole piisav põhjus tütar-ettevõtte konsolideerimata jätmiseks.
 20. Teatud tütar-ettevõtte tegevusvaldkonna erinemine teiste kontserni kuuluvate majandusüksuste tegevusest ei ole piisav põhjus tütar-ettevõtte konsolideerimata jätmiseks. Kasutajad saavad asjakohast informatsiooni, kui sellised tütar-ettevõtted konsolideeritakse ja konsolideeritud finantsaruannetes avaldatakse täiendavat informatsiooni tütar-ettevõtete erinevate tegevusvaldkondade kohta. Näiteks aitavad standardis IAS 14 *Segmendiaruandlus* kehtestatud avalikustamisnõuded selgitada kontserni erinevate tegevusvaldkondade tähtsust.
 21. Emaettevõtte kaotab kontrolli siis, kui ta kaotab võime mõjutada investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat nii, et ta saaks selle tegevusest majanduslikku kasu. Kontrolli kaotusega võib, kuid ei pruugi, kaasneda muutus tegelikus või suhtelises omandiõiguses. Kontroll võib kaduda näiteks siis, kui tütar-ettevõtte läheb valitsuse, kohtu, haldaja või järelvalveorgani kontrolli alla. Kontroll võib kaduda ka lepingupõhise kokkuleppe tulemusena.

KONSOLIDEERIMISPROTSEDUURID

22. Konsolideeritud finantsaruannete koostamisel ühendab majandusüksus rida-realt emaettevõtte ja selle tütar-ettevõtete finantsaruanded liites ühesuguste varade, kohustiste, omakapitali, tulude ja kulude kirjed. Selleks, et konsolideeritud finantsaruanded esitaksid kontserni kohta finantsinformatsiooni nii, nagu oleks tegemist ühe majandusüksusega, tehakse järgmist:
 - a) elimineeritakse emaettevõtte poolt igasse tütar-ettevõttesse tehtud investeeringu bilansiline väärtus ja emaettevõtte osa iga tütar-ettevõtte omakapitalis (vt IAS 22, mis kirjeldab äriühendusest tekkiva firmaväärtuse käsitlemist);
 - b) määratletakse vähemusosalused konsolideeritud tütar-ettevõtete aruandeperioodi kasumis või kahjumis;

ja
 - c) vähemusosalusele kuuluv osa konsolideeritud tütar-ettevõtete netovarast määratletakse eraldi emaettevõtte omakapitalist. Vähemusosalus netovaras koosneb:
 - i) vähemusosaluste summast, mis on arvatud äriühenduse kuupäeval vastavalt standardile IAS 22;

ja
 - ii) vähemusosaluse osast omakapitali muutustes alates äriühenduse kuupäevast.

▼ **M5**

23. Kui eksisteerivad potentsiaalsed hääleõigused, määratakse kasumi või kahjumi proportsioon ning emaettevõttele ja vähemusosalusele eraldatavad omakapitali muutused kindlaks praeguse osaluse alusel ning need ei kajasta potentsiaalsete hääleõiguste võimalikku kasutamist või konverteerimist.
24. **Täies ulatuses elimineeritakse grupisisesed saldod, tehingud, tulud ja kulud.**
25. Grupisisesed saldod ja tehingud, sealhulgas tulud, kulud ja dividendid, elimineeritakse täies ulatuses. Täies ulatuses elimineeritakse ka grupisisesest tehingutest tulenevad kasumid ja kahjumid, mis kajastuvad sellistes varades, nagu varud ja põhivara. Grupisisesed kahjumid võivad viidata väärtuse langusele, mis tuleb kajastada konsolideeritud finantsaruannetes. Grupisese tehingute tulemusena kujunenud kasumite ja kahjumite elimineerimisest tekkivate tulumaksu ajutiste erinevuste puhul rakendatakse standardit IAS 12 *Tulumaks*.
26. **Konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatavad emaettevõtte ja tütarettevõtete finantsaruanded peavad olema koostatud sama aruandekuupäeva seisuga. Kui emaettevõtte ja tütarettevõtte aruandekuupäevad on erinevad, siis koostab tütarettevõtte konsolideerimise eesmärgil täiendavad finantsaruanded emaettevõtte finantsaruannetega sama kuupäeva seisuga, välja arvatud juhul, kui see on teostatamatu.**
27. **Kui, koosõlas paragrahvi 26, konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatavad tütarettevõtte finantsaruanded on koostatud emaettevõtte aruandekuupäevast erineval kuupäeval, siis korrigeeritakse aruandeid selle kuupäeva ja emaettevõtte aruandekuupäeva vahelisel perioodil toimunud oluliste tehingute ja sündmuste mõjusid arvestades. Ühelgi juhul ei tohi tütarettevõtte ja emaettevõtte aruandekuupäevade vaheline periood olla pikem kui kolm kuud. Aruandeperioodide pikkus ja aruandekuupäevade vahelised erinevused peavad olema aastast aastasse samad.**
28. **Konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatakse sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul ühtseid arvestusmeetodeid.**
29. Kui kontserni liige kasutab teatud tehingute ja sündmuste kajastamisel meetodeid, mis erinevad konsolideeritud finantsaruannetes sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste kajastamiseks kasutatavatest arvestusmeetoditest, tehakse konsolideeritud finantsaruannete koostamise eesmärgil tema finantsaruannetes vastavad korrigeerimised.
30. Vastavalt standardile IAS 22 kajastatakse tütarettevõtte tulusid ja kulusid konsolideeritud finantsaruannetes alates omandamiskuupäevast. Tütarettevõtte tulusid ja kulusid kajastatakse konsolideeritud finantsaruannetes kuni kuupäevani, mil lõpeb emaettevõtte kontroll tütarettevõtte üle. Tütarettevõtte võõrandamisel saadud tasu ja bilansilise väärtuse vahet võõrandamise kuupäeva seisuga, kaasa arvatud koosõlas standardiga IAS 21 *Valuutakurside muutuste mõjud* omakapitalis kajastatud tütarettevõttega seotud valuutakursi vahede kumulatiivne summa, kajastatakse konsolideeritud kasumiaruandes tütarettevõtte võõrandamisest saadud kasumi või kahjumina.
31. **Alates kuupäevast, mil majandusüksus lakkab olemast tütarettevõtte eeldusel, et ta ei muutu sidusettevõtteks vastavalt standardi IAS 28 määratlusele või ühiselt kontrollitavaks majandusüksuseks vastavalt standardi IAS 31 määratlusele, arvestatakse majandusüksusesse tehtud investeeringut koosõlas standardiga IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.**
32. **Investeeringu bilansilist maksumust kuupäeval, millest alates üksus ei ole enam tütarettevõtte, käsitletakse vastavalt standardile IAS 39 kui finantsvara esmase mõõtmise soetusmaksumust.**
33. **Konsolideeritud bilansis esitatakse vähemusosalus omakapitali koosseisus, eraldi emaettevõtte omanike omakapitalist. Vähemusosalus esitatakse eraldi ka kontserni kasumist või kahjumist.**
34. Kasum või kahjum jaotatakse emaettevõtte omanike ja vähemusosaluse vahel. Kuna mõlemad kuuluvad omakapitali koosseisu, ei ole vähemusosalusele määratav summa tulu või kulu.
35. Konsolideeritud tütarettevõtte vähemusosalusega seotud kahjumid võivad ületada vähemusosaluse osa tütarettevõtte omakapitalis. See ja kõik edaspidised vähemusosalusega seotud kahjumid arvestatakse maha enamusosalusest, välja arvatud sellised kahjumid, mille puhul vähemusosalusel on siduv kohustus ja võime teha täiendav investeering kahjude katmiseks. Kui tütarettevõtte teenib edaspidi kasumit, siis kajastatakse kogu kasum enamusosa aruannetes seni, kuni kõik eelnevalt enamusosaluse aruannetes kajastatud vähemusosaluse kahjumid on kaetud.

▼ M5

36. Kui tütarettevõtte on vähemusosalusele emiteerinud kumulatiivseid eelisaktiaid, mis kajastuvad omakapitalis, siis arvutab emaettevõtte oma osa kasumist või kahjumist alles pärast selle korrigeerimist mainitud aktiate dividendidega, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud või mitte.

TÜTARETTEVÕTETESSE, ÜHISELT KONTROLLITAVATESSE MAJANDUSÜKSUSTESSE JA SIDUSETTEVÕTETESSE TEHTUD INVESTEERINGUTE ARVESTUS KONSOLIDEERIMATA FINANTSA- RUANNETES

37. *Konsolideerimata finantsaruannete koostamisel arvestatakse investeeringuid tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse majandusüksustesse ja sidusettevõtetesse kas:*

a) *soetusmaksumuses*

või

b) *vastavalt standardile IAS 39.*

Sama arvestusmeetodit rakendatakse investeeringute kõigi kategooriate puhul.

38. Käesolev standard ei sätesta, millised majandusüksused koostavad avalikuks kasutamiseks mõeldud konsolideerimata finantsaruandeid. Paragrahvide 37 ja 39-42 sätted kehtivad siis, kui majandusüksus koostab rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele vastavaid konsolideerimata finantsaruandeid. Majandusüksus koostab vastavalt paragrahvile 9 ka avalikuks kasutamiseks mõeldud konsolideeritud finantsaruandeid, välja arvatud juhul, kui paragrahvis 10 sätestatud vabastus saab rakendada.
39. *Konsolideeritud finantsaruannetes vastavalt standardile IAS 39 arvestatavaid investeeringuid ühiselt kontrollitavatesse majandusüksustesse ja sidusettevõtetesse arvestatakse sama moodi ka investori mittekonsolideeritud finantsaruannetes.*

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

40. *Konsolideeritud finantsaruannetes tuleb avalikustada järgmised andmed:*

a) *asjaolu, et tütarettevõtte ei ole konsolideeritud vastavalt paragrahvile 16;*

b) *[Välja jäetud]*

c) *emaettevõtte ja sellise tütarettevõtte suhte olemus, milles emaettevõttel ei ole otseselt ega kaudselt (tütarettevõtete kaudu) üle poole hääleõigusest;*

d) *põhjused, miks investeerimisobjektis enam kui poole hääleõiguse või potentsiaalse hääleõiguse otsese või kaudse (tütarettevõtete kaudu) omamisega ei kaasne kontrolli;*

e) *tütarettevõtte finantsaruannete kuupäev, kui mainitud finantsaruandeid kasutatakse konsolideeritud finantsaruannete koostamiseks ja aruandekuupäev või –periood erineb emaettevõtte omast ning põhjus, miks kasutatakse erinevat aruandekuupäeva või –perioodi;*

ja

f) *kõigi märkimisväärsete püüangute olemus ja ulatus (nt laenusuhetest või regulatiivsetest eeskirjadest tulenevad), mis mõjutavad tütarettevõtete võimalusi emaettevõttele rahaliste vahendite ülekandmiseks dividendide või laenude ja muude nõuete tagasimaksmise vormis.*

41. *Kui konsolideerimata finantsaruandeid koostab emaettevõtte, kes otsustab kooskõlas paragrahviga 10 mitte koostada konsolideeritud finantsaruandeid, peavad need konsolideerimata finantsaruanded avalikustama:*

a) *asjaolu, et need finantsaruanded on konsolideerimata finantsaruanded; et on kasutatud konsolideerimisest vabastust; majandusüksuse nime ja asutamise- või asukohariigi, kelle rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega kooskõlas olevad konsolideeritud finantsaruanded on tehtud avalikkusele kasutatavaks; ja aadressi, kus need konsolideeritud finantsaruanded on kättesaadavad;*

b) *tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse majandusüksustesse ja sidusettevõtetesse tehtud oluliste investeeringute nimekirja, mis sisaldab ettevõtte nime, asutamise- või asukohariiki, protsentuaalset osalust omandiõiguses ja hääleõiguses, kui see on erinev;*

ja

▼ **M5**

- c) *punktis b) loetletud investeeringute arvestuses kasutatud meetodi kirjelduse.*
42. *Kui emettevõtte (välja arvatud paragrahvis 41 määratletud emettevõtte), ühiselt kontrollitavas majandusüksuses osalust omav ühissettevõtja või investor sidusettevõttes koostab konsolideerimata finantsaruandeid, peavad need konsolideerimata finantsaruanded avalikustama:*
- a) *asjaolu, et need finantsaruanded on konsolideerimata finantsaruanded ja põhjused, miks neid aruandeid koostatakse juhul, kui need ei ole seadusega nõutud;*
- b) *tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse majandusüksustesse ja sidusettevõtetesse tehtud oluliste investeeringute nimekirja, mis sisaldab ettevõtte nime, asutamis- või asukohariiki, protsentuaalset osalust omandiõiguses ja hääleõiguses, kui see on erinev;*
- ja*
- c) *punktis b) loetletud investeeringute arvestuses kasutatud meetodi kirjelduse;*
- ja määratlema nendega seotud finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas käesoleva standardi paragrahviga 9 ning standarditega IAS 28 ja IAS 31.*

JÕUSTUMISKUUPÄEV

43. *Majandusüksus peab käesolevat standardit rakendama 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui majandusüksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.*

KEHTETUKS TUNNISTATUD STANDARDID JA TÕLGENDUSED

44. Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 27 *Konsolideeritud finantsaruanded ja tütarettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus* (muudetud 2000).
45. Käesoleva standardiga asendatakse tõlgendus SIC-33 *Konsolideerimine ja kapitaliosaluse meetod – potentsiaalne hääleõigus ja osaluse jaotus*.

▼ M5

LISA

Muudatused teistes standardites ja tõlgendustes

Käesolevas lisas toodud muudatusi tuleb rakendada 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate majandusaastate suhtes. Kui majandusüksus rakendab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse ka käesolevaid muudatusi selle varasema perioodi suhtes.

A1. Standardi IAS 22 *Äriühendused* paragrahvi 1 muudetud sõnastus on järgmine:

1. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

...

Tütarettevõtte on ettevõtte, kaasa arvatud juriidilise isiku staatust mitteomavad üksused, mille tegevust kontrollib teine ettevõtte (mida nimetatakse emaettevõtteks).

Vähemusosalus on see osa tütaretevõtte kasumist või kahjumist ning netovaradest, mis vastavalt osalusele omakapitalis ei kuulu otseselt ega kaudselt (tütaretevõtete kaudu) emaettevõttele.

A2. [Muudatus ei ole standardi puhul rakendatav]

A3. Tõlgendust SIC-12 *Konsolideerimine – eriotstarbelised majandusüksused* muudetakse järgnevalt:

Viite parandatud sõnastus on järgmine:

Viide: IAS 27 *konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*

Paragrahvide 9, 10 ja 11 muudetud sõnastus on järgmine:

9. Seoses SPE-ga võib kontroll tekkida läbi SPE tegevuse määramise ("autopiloodi" põhimõttel töötamine) või muul viisil. Standardi IAS 27 paragrahv 13 viitab mitmele asjaolule, mille tagajärjel tekib kontroll isegi juhul, kui majandusüksuse omandis on pool või alla poole teise üksuse hääleõigusest. Sarnaselt võib kontroll eksisteerida isegi siis, kui üksuse osalus SPE omakapitalis on väike või puudub üldse. Kontrolli mõiste rakendamine nõuab iga juhtumi puhul eraldi hinnangut, mis võtaks arvesse kõiki asjakohaseid tegureid.

10. Lisaks standardi IAS 27 paragrahvis 13 kirjeldatud olukordadele võivad näiteks järgmised asjaolud osutada, et majandusüksus omab kontrolli SPE üle, ja sellest tulenevalt peab ta SPE konsolideerima (täiendavad juhid on esitatud käesoleva tõlgenduse lisas):

- a) sisuliselt toimub SPE tegevus majandusüksuse nimel kooskõlas selle eriotstarbeliste ärivajadustega nii, et üksus saab SPE tegevusest kasu;
 - b) majandusüksusel on sisuliselt otsustusõigus, mis võimaldab tal omandada suurema osa SPE tegevusest saadud kasust või, rakendades "autopiloodi" mehhanismi, on üksus selle otsustusõiguse edasi delegerinud;
 - c) majandusüksusel on sisuliselt õigus omandada suurem osa SPE loodud kasust ja seetõttu võib ta olla avatud riskidele, mis võivad kaasneda SPE tegevusega;
- või
- d) sisuliselt jääb majandusüksuse kanda suurem osa SPE või selle varasid käsitlevatest lõpposalusega seotud riskidest või omandiriskidest, kuna eesmärgiks on saada kasu SPE tegevusest.

11. [Välja jäetud]

A4. Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, kaasa arvatud rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites ja tõlgendustes, mis on 2003. aasta detsembris kehtivad, asendatakse viide standardile IAS 27 *Konsolideeritud finantsaruanded ja tütaretevõtetele tehtud investeringute arvestusviitega* standardile IAS 27 *konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*.

▼ M5

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 28

Investeeringud sidusettevõtetesse

SISUKORD

	Lõik
Rakendusala	1
Mõisted	2-12
Oluline mõju	6-10
Kapitaliosaluse meetod	11-12
Kapitaliosaluse meetodi rakendamine	13-36
Kahjum vara väärtuse langusest	31-34
Eraldiseisvad finantsaruanded	35-36
Avalikustatav informatsioon	37-40
Jõustumiskuupäev	41
Teiste väljaannete tühistamine	42-43

See muudetud standard asendab IAS 28 (muudetud 2000) *Sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

RAKENDUSALA

1. **Käesolevat standardit rakendatakse sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestamisel. Seda ei rakendata siiski sidusettevõtetesse tehtud investeeringute puhul, mida hoiavad:**

(a) ühiskapitalil põhinevad organisatsioonid

või

(b) ühisfondid, avatud investeerimisfondid ja teised sarnased ettevõtteed, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfondid

kes esmasel arvelevõtmisel kajastab investeeringut õiglasel väärtusel läbi kasumi või kahjumi või liigitab kauplemiseesmärgil hoitavaks ja arvestab seda vastavalt standardile IAS 39 Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine. Selliseid investeeringuid mõõdetakse õiglasel väärtuses kooskõlas standardiga IAS 39, kusjuures muutused õiglasel väärtuses kajastatakse tekkepõhiselt kasumiaruandes.

MÕISTED

2. **Selles standardis on kasutatud järgnevat mõisteid allpool täpsustatud tähendustega:**

Sidusettevõte on ettevõtte, sealhulgas inkorporeerimata üksus nagu näiteks täisühing, mille üle investoril on oluline mõju, ja mis ei ole tütar-ettevõtte ega osalus ühisettevõttes.

Konsolideeritud finantsaruanded on kontserni finantsaruanded, mis on esitatud nii nagu oleks tegemist ühe ettevõttega.

Kontroll on võime mõjutada ettevõtte finants- ja tegevuspoliitikat, et saada selle tegevusest majanduslikku kasu.

Kapitaliosaluse meetod on arvestusmeetod, mille järgi investeeringut kajastatakse algselt soetusmaksumuses ja seejärel korrigeeritakse seda vastavalt muutustele, mis on soetamisjärgselt toimunud investori osaluse investeerimisobjekti netovarades. Investori Kasumiaruandes kajastub investori osa investeerimisobjekti kasumist või kahjumist.

Ühine kontroll on lepinguliselt kokku lepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle.

Eraldiseisvad finantsaruanded on emasettevõtte, sidusettevõtte investori või ühisettevõttes osaleja poolt esitatavad aruanded, milles investeeringuid arvestatakse otseselt osaluse järgi omakapitalis, mitte investeerimisobjektide tulemuste ja netovarade alusel.

Oluline mõju on võime osaleda investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat puudutavate otsuste langetamisel, omamata kontrolli või ühist kontrolli selle poliitika üle.

Tütarettevõtte on ettevõtte, kaasa arvatud inkorporeerimata üksus nagu näiteks täisühing, mille tegevust kontrollib teine ettevõtte (mida nimetatakse emasettevõtteks).

▼ M5

3. Finantsaruandeid, milles rakendatakse kapitaliosaluse meetodit ei loeta eraldiseisvateks finantsaruanneteks; sama kehtib ka sellise finantsaruannete kohta, mida koostab ettevõtte, millel ei ole tütaretevõtet, sidusettevõtet ning kes ei osale ühisettevõttes.
4. Eraldiseisvad on need finantsaruanded, mis esitatakse lisaks konsolideeritud finantsaruannetele, aruanded, kus investeringud on arvestatud kapitaliosaluse meetodil ja aruanded, kus osalused ühisettevõtmistes on proportsionaalselt konsolideeritud. Nendele finantsaruannetele võib, kuid ei ole vaja lisada ega nendega koos esitada eraldiseisvaid finantsaruandeid.
5. Ettevõtted, kes on vabastatud konsolideerimisest vastavalt standardi IAS 27 *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded* paragrahvile 10, proportsionaalse konsolideerimise rakendamisele vastavalt standardi IAS 31 *Osalemine ühisettevõtmistes* paragrahvile 2 või kapitaliosaluse meetodi rakendamisele vastavalt käesoleva standardi paragrahvi 13 punktile c, võivad finantsaruannete esitamisel piirduda ainult eraldiseisvate finantsaruannetega.

Oluline mõju

6. Kui investorile kuulub otseselt või kaudselt (näiteks tütaretevõtete kaudu) üle 20 % hääleõigusest investeerimisobjektis, siis eeldatakse, et investoril on oluline mõju, välja arvatud juhul, kui on võimalik selgelt välja tuua, et see ei ole nii. Kui aga investorile kuulub otseselt või kaudselt (näiteks tütaretevõtete kaudu) vähem kui 20 % hääleõigusest investeerimisobjektis, eeldatakse, et investor ei oma olulist mõju, välja arvatud juhul, kui sellise mõju olemasolu on võimalik selgelt välja tuua. Mõne teise investori oluline osalus või enamusosalus ei välista tingimata investori olulist mõju.
7. Investori olulise mõju olemasolu tõendab tavaliselt üks või mitu järgmistest asjaoludest:
 - (a) esindatus investeerimisobjekti juhatuses või samaväärses juhtorganis;
 - (b) osalemine tegevuspoliitika kujundamisel, kaasa arvatud osalemine dividendide või teisi kasumieraldisi puudutavate otsuste langetamisel;
 - (c) olulised tehingud investori ja investeerimisobjekti vahel;
 - (d) ühised juhtivtöötajad;
 või
 - (e) varustamine olulise tehnilise teabega.
8. Ettevõtte võib omada aktsia ostutähti, aktsia ostuoptioone ning lihtaktsiakteks või muudeks samalaadseteks vahenditeks konverteeritavaid võla- või omakapitaliinstrumente mis võimaldavad kasutamisel või konverteerimisel ettevõttele anda suurema hääleõiguse või vähendada teise osapoole hääleõigust teise ettevõtte finants- ja tegevuspoliitikat puudutavates küsimustes (st potentsiaalne hääleõigus). Kasutamise- või konverteerimiskõlblike potentsiaalsete hääleõiguste olemasolu ja mõju, kaasa arvatud teiste ettevõtete potentsiaalsed hääleõigused, võetakse arvesse olulise mõju hindamisel. Potentsiaalsed hääleõigused ei ole kasutamise- ega konverteerimiskõlblikud näiteks siis, kui neid ei saa kasutada ega konverteerida enne teatud kuupäeva või enne mingit sündmust tulevikus.
9. Hinnates, kas potentsiaalsed hääleõigused määravad olulise mõju, analüüsib ettevõtte kõiki asjaolusid ja tingimusi (kaasa arvatud potentsiaalsete hääleõiguste kasutamistingimused ja muud lepingulised kokkulepped eraldivõetuna või koos), mis mõjutavad potentsiaalseid õigusi, arvestamata juhtkonna kavatsusi ja kasutamiseks või konverteerimiseks vajalikku finantssuutlikkust.
10. Oluline mõju investeerimisobjekti üle kaob siis, kui ettevõtte kaotab õiguse osaleda investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat puudutavate otsuste langetamisel. Olulise mõju kaotusega võib, kuid ei pruugi, kaasneda täielik või osaline omandiõiguse muutus. Oluline mõju võib kaduda näiteks siis, kui sidusettevõtte läheb valitsuse, kohtu, haldaja või järelevalveorgani kontrolli alla. Oluline mõju võib kaduda ka lepingulise kokkuleppe tulemusena.

Kapitaliosaluse meetod

11. Kapitaliosaluse meetodi puhul kajastatakse investeringut sidusettevõttesse algselt soetusmaksumuses ja bilansilist maksumust suurendatakse või vähendatakse, et kajastada investori osa investeerimisobjekti kasumis või kahjumis pärast omandamiskuupäeva. Investori osa investeerimisobjekti kasumis või kahjumis kajastatakse investori kasumiaruandes. Investeerimisobjektilt saadud kasumieraldised vähendavad investeringu bilansilist maksumust. Samuti võib osutada vajalikuks korrigeerida bilansilist maksumust vastavalt muutustele investori proportsionaalses osaluses

▼ M5

investeeringusobjektis, mis tulenevad sellistest muudatustest investeeringusobjekti omakapitalis, mis ei tulene investeeringusobjekti kasumiaruandest. Sellised muutused hõlmavad materiaalse põhivara ümberhindamisest ja valuutakursi vahedest tingitud muutusi. Investori osa neis muutustes kajastatakse otseselt investori omakapitali kirjetel.

12. Kui eksisteerivad potentsiaalsed hääleõigused, määratakse investori osa investeeringusobjekti kasumis või kahjumis ja investeeringusobjekti omakapitali muutustes kindlaks kehtiva omandiõiguse määra alusel arvestamata potentsiaalsete hääleõiguste võimalikku kasutamist või konverteerimist.

KAPITALIOSALUSE MEETODI RAKENDAMINE

13. *Sidusettevõttesse tehtud investeeringut arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, välja arvatud juhul, kui:*

- (a) *on tõendeid, et investeering omandati ja seda hoitakse üksnes võõrandamise eesmärgil kaheteistkümne kuu jooksul omandamisest ja juhtkond tegeleb aktiivselt ostja otsimisega;*
- (b) *rakendatakse standardi IAS 27 paragrahvis 10 sätestatud erandit, mis lubab sidusettevõttesse investeerinud emaettevõttel, loobuda konsolideeritud finantsaruannete esitamisest;*

või

- (c) *kehtib kõik järgnev:*

(i) *investor on täielikult või osaliselt omatav tütarettevõtte ning investori teisi, sh hääleõigusega omanikke, on teavitatud ning neil ei ole vastuväiteid sellele, et investor ei rakenda kapitaliosaluse meetodit;*

(ii) *investori võla- või omakapitaliinstrumendid ei ole avalikult kaubeldavad (asukohariigi või välisriigi väärt-paberibörsil või vabavahetusturul, kaasa arvatud kohalikud ja piirkondlikud turud);*

(iii) *investor ei esitanud ega esitamas oma finantsaruandeid väärt-paberikomisjonile või muule järelevalveorganisatsioonile eesmärgiga emiteerida vabaturule ükskõik milliseid instrumente;*

ja

(iv) *investori põhiomanikust või ükskõik milline teine omanikust emaettevõtte koostab avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud finantsaruandeid, mis on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.*

14. *Paragrahvi 13 punktis a kirjeldatud investeeringud liigitatakse kauplemiseesmärgil hoitavaks ja nende üle peetakse arvestust vastavalt standardile IAS 39.*

15. Kui investeeringut sidusettevõttesse, mida eelnevalt arvestati vastavalt standardile IAS 39, ei ole kaheteistkümne kuu jooksul võõrandatud, kasutatakse selle kajastamisel kapitaliosaluse meetodit tagasiulatavalt omandamiskuupäevast alates (vt IAS 22 *Äriühendused*). Omandamiskuupäeva järgsed finantsaruanded tuleb korrigeerida.

16. Erandjuhul võib ettevõtte olla leidnud ostja paragrahvi 13 punktis a kirjeldatud sidusettevõttele, kuid ei ole jõudnud müüki kaheteistkümne kuu jooksul lõpetada järelevalveorgani või muu kinnituse puudumise tõttu. Ettevõtte ei ole kohustatud sellisesse sidusettevõttesse tehtud investeeringu kajastamisel rakendama kapitaliosaluse meetodit juhul, kui müügitehing on bilansipäeval teostamisel ja ei ole põhjust arvata, et seda ei lõpetata vahetult pärast bilansipäeva.

17. Tulu kajastamine saadud kasumieraldiste põhjal ei pruugi olla adekvaatne näitaja sidusettevõttesse tehtud investeeringu tulu kohta, kuna kasumieraldiste seos sidusettevõtte majandustulemusega võib olla väike. Kuna investori on sidusettevõtte üle oluline mõju, on tal ka osalus sidusettevõtte majandustulemuses ja seega arvestatakse investeeringu tasuvust. Kirjeldatud osaluse arvestamiseks laiendab investor oma finantsaruannete ulatust, kaasates sinna oma osa sidusettevõtte kasumist või kahjumist. Kapitaliosaluse meetodi rakendamine annab parema ülevaate investori netovarast ja kasumist või kahjumist.

18. *Investor lõpetab kapitaliosaluse meetodi rakendamise päeval, millest alates ta enam ei oma olulist mõju sidusettevõttes ja peab sellest kuupäevast alates investeeringu üle arvestust vastavalt standardile IAS 39, tingimusel, et sidusettevõtte ei muutu tütarettevõtteks või ühisettevõtteks vastavalt standardile IAS 31.*

▼ **M5**

19. ***Investeeringu bilansilist maksumust kuupäeval, millest alates üksus ei ole enam sidusettevõtte, käsitletakse vastavalt standardile IAS 39 kui finantsvara maksumust esmasel mõotmisel.***
20. Paljud kapitaliosaluse meetodi rakendamisel kasutatavad põhimõtted sarnanevad standardis IAS 27 kirjeldatud konsolideerimise printsiipidele. Enamgi veel, tütarettevõtte omandamise arvestamiseks kasutatavaid põhimõtteid rakendatakse ka investeeringu omandamise arvestamiseks sidusettevõttes.
21. Kontserni osa sidusettevõttes on emasettevõtte ja tema tütarettevõtete osaluste väärtuste koondsumma. Kontserni teiste sidusettevõtete või ühisettevõtete osalust arvesse ei võeta. Kui sidusettevõtte omab tütar-, sidus- või ühisettevõtteid, on kapitaliosaluse meetodil arvestatavad kasumid või kahjumid ja netovara need, mis kajastuvad sidusettevõtte finantsaruannetes (kaasa arvatud sidusettevõtte osa oma sidusettevõtete ja ühisettevõtmiste kasumist või kahjumist ja netovarast) pärast kõigi arvestusmeetodite ühtlustamiseks vajalike korrigeerimiste läbiviimist (vt paragrahve 26 ja 27).
22. Kasumit ja kahjumit, mis on tekkinud "ülespoole" või "allapoole" suunatud tehingutest investori (kaasa arvatud tema konsolideeritud tütarettevõtete) ja sidusettevõtte vahel kajastatakse investori finantsaruannetes ainult selles ulatuses, mis vastab mitteseotud investorite osalustele sidusettevõttes. "Ülespoole" suunatud tehingud on näiteks vara müük sidusettevõttelt investorile. "Allapoole" suunatud tehingud on näiteks vara müük investorilt sidusettevõttele. Investori osa nendest tehingukasumitest ja -kahjumitest elimineeritakse.
23. Sidusettevõttesse tehtud investeeringut kajastatakse kapitaliosaluse meetodil alates kuupäevast, mil sellest ettevõttest saab sidusettevõtte. Investeeringu soetamisel tekkivaid erinevusi (nii positiivseid kui negatiivseid) investeeringu soetusmaksumuse ja investorile kuuluva osa vahel sidusettevõtte netovara õiglasest väärtusest (vt IAS 22) käsitletakse firmaväärtusena. Sidusettevõttega seonduv firmaväärtus kajastatakse investeeringu bilansilise maksumuse koosseisus. Pärast omandamist tekkinud kasumite ja kahjumite kajastamisel tehakse vajalikud korrigeerimised, et arvestada näiteks amortiseeritava vara amortisatsiooni, lähtudes selle õiglasest väärtusest omandamise kuupäeval.
24. ***Kapitaliosaluse meetodi rakendamisel kasutab investor sidusettevõtte viimaseid saadaolevaid finantsaruandeid. Kui investori ja sidusettevõtte aruandekuupäevad on erinevad, siis koostab sidusettevõtte investori jaoks finantsaruanded investori aruandekuupäeva seisuga, välja arvatud juhul, kui see on ebapraktiline.***
25. ***Juhul kui, vastavalt paragrahvile 24, kapitaliosaluse meetodi rakendamisel kasutatavad sidusettevõtte finantsaruanded on koostatud investori aruandekuupäevast erineval kuupäeval, siis korrigeeritakse aruandeid arvestades selle kuupäeva ja investori aruandekuupäeva vahelisel perioodil toimunud oluliste tehingute ja sündmuste mõjusid. Ühelgi juhul ei tohi sidusettevõtte ja investori aruandekuupäevade vaheline periood olla pikem kui kolm kuud. Aruandeperioodide pikkus ja aruandekuupäevade vahelised erinevused peavad olema järjepidevalt samad.***
26. ***Investori finantsaruannete koostamisel kasutatakse sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul ühtseid arvestusmeetodeid.***
27. Kui sidusettevõtte kasutab sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste kajastamisel investori arvestusmeetoditest erinevaid arvestusmeetodeid, tuleb sidusettevõtte arvestusmeetodeid korrigeerida vastavalt investori omadele enne kapitaliosaluse meetodi rakendamist investori finantsaruannete koostamisel.
28. Kui sidusettevõtte on emiteerinud omakapitalis kajastuvaid kumulatiivseid eelisaktsiaid, mis ei ole investori valduses, siis arvutab investor oma osa kasumist või kahjumist alles pärast selle korrigeerimist mainitud aktsiatelt makstavate dividendidega, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud või mitte.
29. Kui investori osa sidusettevõtte kahjumis võrdub investeeringuga sidusettevõttes või ületab selle, siis lõpetab investor edasiste kahjumiosade. Investeering sidusettevõttesse on osalus sidusettevõttes kapitaliosaluse meetodil arvestatud bilansilises maksumuses koos muude pikaajaliste huvidega, mis sisuliselt moodustavad osa investori netoinvesteeringust sidusettevõttesse. Näiteks instrument, mille eest tasumist lähitulevikus ei planeerita ja mis ei ole ka tõenäoline, sisuliselt suurendab investeeringut sellesse sidusettevõttesse. Sellisteks instrumentideks võivad olla eelisaktsiad ja pikaajalised nõuded või laenud, kuid need ei ole nõuded ostjate vastu, võlad tarnijatele ega tagatisega pikaajalised nõuded, näiteks tagatud

▼ M5

laenuid. Investori kapitaliosaluse meetodil arvestatud lihtaktsiate osa ületava kahjumi võrra vähendatakse muude instrumentide väärtust vastupidises järjekorras nende tekkimisele (st kustutamise eelisjärjekorrale).

30. Kui investori osalus on vähendatud nullini, kajastatakse täiendavat kahjumit ja kohustisi ainult selles ulatuses, milles investor on võtnud üle sidusettevõtte juriidilisi või faktilisi kohustusi või teinud sidusettevõtte nimel makseid. Kui sidusettevõtte on edaspidi kasumlik, siis alustab investor oma kasumiosa kajastamist alles pärast seda, kui tema osa kasumist võrdub varem bilansis kajastamata jäänud kahjumi osaga.

Kahjum vara väärtuse langusest

31. Pärast kapitaliosaluse meetodi rakendamist ja sidusettevõtte kahjumite kajastamist vastavalt paragrahvile 29, rakendab investor standardi IAS 39 nõudeid, et määrata kindlaks, kas on tarvis kajastada lisakahjumit tulenevalt investori poolt sidusettevõttesse tehtud netoinvesteeringute väärtuse langusest.
32. Samuti rakendab investor standardi IAS 39 nõudeid, et määrata kindlaks, kas investori osaluse puhul sidusettevõttes, mis ei ole osa netoinvesteeringust, kajastatakse sellist lisakahjumit väärtuse langusest, ning vara väärtuse langusest tingitud kahjumite summat.
33. Kui standardi IAS 39 rakendamisel ilmneb, et investeeringu väärtus võib olla langenud, rakendab ettevõtte standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus*. Investeeringu kasutusväärtuse kindlakstegemisel hindab ettevõtte:
- (a) oma osa investeerimisobjekti poolt eeldatavalt teenitavate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuses, kaasa arvatud investeerimisobjekti majandustegevusest tulenevad rahavood ja investeeringu lõplikust müümisest saadav tulu;
 - või
 - (b) investeeringult saadavate dividendide ja selle lõplikust müümisest eeldatavalt laekuvate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtust.

Kohaste eelduste korral annavad mõlemad meetodid sama tulemuse. Kõik investeeringu väärtuse langusest tulenevad kahjumid arvestatakse vastavalt standardile IAS 36. Seega esmalt liidetakse need firmaväärtuse jääkmaksumusele (vt paragrahv 23).

34. Sidusettevõttesse tehtud investeeringu kaetavat väärtust hinnatakse iga sidusettevõtte puhul eraldi, välja arvatud juhul, kui sidusettevõtte ei tekita oma jätkuva tegevusega rahavoogusid, mis oleksid valdavas osas sõltumatud ettevõtte muude varade poolt genereeritavatest rahavoogudest.

Eraldiseisvad finantsaruanded

35. ***Investeeringut sidusettevõttesse arvestatakse investori eraldiseisvates finantsaruannetes kooskõlas standardi IAS 27 paragrahvidega 37–42.***
36. Käesolev standard ei sätesta, millised ettevõtted koostavad avalikke eraldiseisvaid finantsaruandeid.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

37. ***Järgmised andmed tuleb avalikustada:***
- (a) ***avalikustatud hinnanoteeringuga sidusettevõtetesse tehtud investeeringute õiglane väärtus;***
 - (b) ***kokkuvõtlik finantsinformatsioon sidusettevõtete kohta, kaasa arvatud varade, kohustiste, tulude ja kasumi või kahjumi koondsummad;***
 - (c) ***põhjused, miks järeldatakse, et investor omab olulist mõju sidusettevõtte üle, millest ta omab otseselt või kaudselt (tütarettevõtete kaudu) vähem kui 20 % hääleõigusest või potentsiaalsest hääleõigusest;***
 - (d) ***põhjused, miks järeldatakse, et investoril puudub oluline mõju sidusettevõtte üle, millest talle kuulub otseselt või kaudselt (tütarettevõtete kaudu) üle 20 % hääleõigusest või potentsiaalsest hääleõigusest;***
 - (e) ***sidusettevõtte aruandekuupäev, kui mainitud finantsaruandeid kasutatakse kapitaliosaluse meetodi rakendamisel ja kui aruandekuupäev või –periood erineb investori omast ning põhjus, miks kasutatakse erinevat aruandekuupäeva või –perioodi;***
 - (f) ***kõigi märkimisväärsete piirangute (nt tulenevalt laenusuhetest või seadusandlusest), mis mõjutavad sidusettevõtete võimalusi investorele rahaliste vahendite ülekandmiseks dividendidena, laenude tagasimaksmiseks või muude nõuete täitmiseks, olemus ja ulatus.***

▼ M5

- (g) *bilansiväline osa sidusettevõtte kahjumis, nii aruandeperioodi kohta kui kumulatiivselt juhul, kui investor on lõpetanud oma osa kajastamise sidusettevõtte kahjumis;*
 - (h) *asjaolu, et sidusettevõtte kajastamisel ei kasutata kapitaliosaluse meetodit vastavalt paragrahvile 13;*
ja
 - (i) *kokkuvõdlikult esitatud finantsinformatsioon sidusettevõtete kohta, kas üksikaaval või grupeerituna, mida ei arvestata kapitaliosaluse meetodil, sealhulgas vara, kohustiste, tulude ja kasumi või kahjumi kogusummad.*
38. *Kapitaliosaluse meetodil arvestatud sidusettevõtetesse tehtud investeringud liigitatakse põhivaraks. Investori osa selliste sidusettevõtete kasumis või kahjumis ning nende bilansiline väärtus avalikustatakse eraldi kirjetena. Investori osa selliste sidusettevõtete lõpetatavates tegevusvaldkondades tuleb samuti eraldi avalikustada.*
39. *Investori omakapitalis kajastatakse temale kuuluv osa muutustest, mis on kirjendatud otse sidusettevõtte omakapitalis ja see avalikustatakse omakapitali muutuste aruandes kooskõlas standardiga IAS 1 Finantsaruannete esitusviis.*
40. *Vastavalt standardile IAS 37 Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad avalikustab investor:*
- (a) *oma osa teiste investoritega ühiselt võetud tingimuslikest kohustistest sidusettevõttes;*
ja
 - (b) *need tingimuslikud kohustised, mis tulenevad asjaolust, et investor on solidaarselt vastutav sidusettevõtte kõikide või osade kohustiste eest.*

JÕUSTUMISKUUPÄEV

41. *Ettevõtte rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavatel aruandeperioodidel. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab seda enne 1. jaanuarit 2005, avalikustab ta selle asjaolu.*

TEISTE VÄLJAANNETE TÜHISTAMINE

42. *Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 28 Sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus (muudetud 2000).*
43. *See standard asendab järgnevad tõlgendused:*
- (a) *SIC-3 Sidusettevõtetega tehtud tehingutest tuleneva realiseerimata kasumi ja kahjumi elimineerimine;*
 - (b) *SIC-20 Kapitaliosaluse meetod – kahjumi kajastamine;*
ja
 - (c) *SIC-33 Konsolideerimine ja kapitaliosaluse meetod – potentsiaalne hääleõigus ja osaluse jaotus.*

▼ **M5**

LISA

Teiste teadaannete muudatused

Selles lisas esitatud parandusi rakendatakse 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavatel aruandeperioodidel. Kui ettevõtte rakendab seda standardit varem, siis rakenduvad varasemale perioodile ka need parandused.

A1. Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, kaasa arvatud rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites ja tõlgendustes, mida rakendatakse alates 2003. aasta detsembrist, asendatakse viide standardi IAS 28 *Sidusettevõttesse tehtud investeeringute arvestuskäesolevale versioonile* viitega IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse*.

▼ **B****RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 29**

(ÜMBER KUJUNDATUD 1994)

Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades

Käesoleva ümberkujundatud rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga asendatakse IASC juhatause poolt 1989. aasta aprillis kinnitatud esialgne standard. See on esitatud muudetud vormis, mida kasutatakse rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites alates 1991. aastast. Algselt kinnitatud tekstis ei ole tehtud sisulisi muudatusi. Muudetud on mõningaid termineid, et need vastaksid IASC praegustele tavadele.

Standardiga IAS 29 on seotud järgmised SIC tõlgendused:

- SIC-19: "Aruandevaluuta – finantsaruannete mõõtmine ja esitamine vastavalt standarditele IAS 21 ja IAS 29";
- SIC-30: "Aruandevaluuta – ümberarvestus mõõtmisvaluutast esitamisvaluutasse".

SISUKORD

	Paragrahvid
Rakendusala	247
Finantsaruannete korrigeerimine	247
Soetusmaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded	248
Bilanss	248
Kasumiaruanne	249
Kasum või kahjum monetaarsete vahendite netopositsioonist	249
Hetkemaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded	250
Bilanss	250
Kasumiaruanne	250
Kasum või kahjum monetaarsete vahendite netopositsioonist	250
Maksud	250
Rahavoogude aruanne	250
Võrdlusandmed	250
Konsolideeritud finantsaruanded	250
Üldise hinnaindeksi valik ja kasutamine	251
Majanduskeskkondade hüperinflatiivsuse lõppemine	251
Avalikustatav informatsioon	251
Jõustumiskuupäev	251

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

▼ **B**

RAKENDUSALA

▼ **M5**

1. Käesolevat standardit kohaldatakse kõikide hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas koostatavate eraldiseisvate finantsaruannete suhtes, kaasa arvatud konsolideeritud finantsaruanded.

▼ **B**

2. Hüperinflatiivses majanduskeskkonnas ei oma majandustulemuste ja finantsseisundi avaldamine kohalikus vääringus ilma korrigeerimisi tegemata mõtet. Raha ostujõud langeb nii kiiresti, et isegi sama arvestusperioodi erinevatel ajahetkedel toimunud tehingute ja muude sündmustega seotud summade võrdlemine on eksitav.
3. Käesoleva standardiga ei kehtestata absoluutmäära, millest alates loetakse majanduskeskkonda hüperinflatiivseks. Otsus, millal tuleb finantsaruandeid vastavalt käesolevale standardile korrigeerida, on hinnanguline küsimus. Hüperinflatsioonile viitavad muu hulgas (aga mitte ainult) järgmised riigi majanduskeskkonda iseloomustavad näitajad:
 - a) suurem osa elanikkonnast eelistab hoida oma vara mittemonetaarsetes varades või mõnes suhteliselt stabiilses välisvaluutas. Summad kohalikus vääringus investeeritakse ostujõu säilitamiseks koheselt;
 - b) suurem osa elanikkonnast arvestab monetaarseid summasid mitte kohalikus vääringus, vaid mõnes suhteliselt stabiilses välisvaluutas. Hindasid võidakse noteerida selles välisvaluutas;
 - c) krediitmüük ja -ost toimub hindades, mis kompenseerivad ostujõu eeldatava vähenemise krediidiperioodil, isegi kui see periood on lühike;
 - d) intressimäärad, palgad ja hinnad on seotud hinnaindeksiga; ja
 - e) kolme aasta kumulatiivne inflatsioonimäär läheneb 100 %-le või ületab seda.
4. Soovitavalt peaksid kõik sama hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandvad ettevõtted hakkama käesolevat standardit rakendama samast kuupäevast. Siiski kohaldatakse käesolevat standardit kõikide ettevõtete finantsaruannete suhtes alates selle aruandeperioodi algusest, mil ettevõtte tuvastas aruandevaluuta riigis hüperinflatsiooni tunnused.

FINANTSARUANNETE KORRIGEERIMINE

5. Aja jooksul muutuvad hinnad erinevate konkreetsete või üldiste poliitiliste, majanduslike ja sotsiaalsete mõjurite toimetel. Konkreetseted mõjutegurid, näiteks pakkumise ja nõudluse muutused või tehnoloogilised muutused, võivad mõjutada teatavate hindade olulist ja vastastikku sõltumatut tõusu või langust. Üldised mõjurid võivad lisaks muuta ka üldist hinnataset ja selle kaudu ka raha üldist ostujõudu.
6. Enamikus riikides koostatakse põhjaruanded soetusmaksumuse meetodi alusel, võtmata arvesse üldise hinnataseme muutusi või konkreetsete varade hindade tõusu (välja arvatud materiaalse põhivara ja investeeeringute ümberhindamise puhul). Samas on ka ettevõtteid, kelle põhjaruanded on koostatud hetkemaksumuse meetodil ning kajastavad seega soetatud varade konkreetset hindade muutuste mõju.
7. Hüperinflatiivses majanduskeskkonnas on nii soetusmaksumuse kui hetkemaksumuse meetodil koostatud finantsaruannetest kasu ainult siis, kui need on esitatud bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluutaühikus. Seepärast rakendatakse käesolevat standardit nende ettevõtete põhjaruannete suhtes, mille aruandlust peetakse hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas. Käesoleva standardiga nõutud informatsiooni esitamine korrigeerimata aruannete lisana ei ole lubatud. Samuti ei soovitata esitada korrigeerimiseelseid finantsaruandeid eraldi.

▼ **M5**

8. Hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandva ettevõtte finantsaruanded, olenemata sellest, kas need on koostatud soetusmaksumuse või hetkemaksumuse meetodil, peavad olema esitatud bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluuta ühikutes. Standardiga IAS 1 Finantsaruannete esitamine nõutud eelneva perioodi võrdlusandmed ja kogu eelnevaid perioode käsitlev informatsioon tuleb samuti esitada bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluuta ühikutes. Võrdlusandmete esitamiseks teises esitusvaluutas kohaldatakse standardit IAS 21 Valuutakursside muutuste mõjud paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43 (2003. a muudetud varianti).

▼ **B**

9. ► **M5** Kasum või kahjum ◀ monetaarsete vahendite netopositsioonist tuleb kajastada aruandeperioodi netotulemi koosseisus ja peab olema eraldi välja toodud.

▼B

10. Finantsaruannete korrigeerimine käesoleva standardi alusel nõuab nii teatud protseduuride kohaldamist kui ka hinnangute andmist. Selliste protseduuride ja hinnangute järjepidev rakendamine aruandeperioodist aruandeperioodi on olulisem kui korrigeeritud finantsaruannetes esitatavate summade punktuaalne täpsus.

*Soetusmaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded***Bilanss**

11. Bilansis kajastatud summad, mis veel ei ole esitatud bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluutaühikus, arvestatakse ümber üldise hinnaindeksi alusel.
12. Monetaarseid varasid ja kohustisi ei korrigeerita, kuna need on juba esitatud bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluutaühikus. Monetaarsed varad ja kohustised on raha ja rahas saadavad või makstavad objektid.
13. Hindade muutustega seotud varasid ja kohustisi (näit indekseeritud laene ja võlakirju) korrigeeritakse vastavalt lepingu tingimustele, et tasumata summade jääk bilansipäeva seisuga oleks täpne. Korrigeeritud bilansis kajastuvad need objektid ümberhinnatud summas.
14. Kõik muud varad ja kohustised on mittemonetaarsed. Mõned mittemonetaarsed vahendid on arvele võetud bilansipäeva hetkemaksumuses (näiteks neto realiseerimisväärtus ja turuväärtus) ning seega korrigeerimisele ei kuulu. Kõik ülejäänud mittemonetaarsed varad ja kohustised kuuluvad korrigeerimisele.
15. Enamik mittemonetaarseid varasid ja kohustisi kajastatakse kas soetusmaksumuses või soetusmaksumuses, millest on maha arvatud amortisatsioon; seepärast väljendatakse neid omandamiskuupäeval kehtinud summas. Kõikide objektide korrigeeritud soetusmaksumus (või soetusmaksumus, millest on maha arvatud amortisatsioon) saadakse, kohaldades selle algse soetusmaksumuse ja akumulereeritud amortisatsiooni suhtes omandamiskuupäeva ja bilansipäeva vahelist üldise hinnaindeksi muutust. Seega korrigeeritakse alates soetuskuupäevast materiaalsel põhivara, investeeringuid, tooraine ja kauba varasid, firmaväärtust, patente, kaubamärke ja muid samalaadseid varasid. Lõpetamata ja lõpetatud toodangu varasid korrigeeritakse alates ostu- ja töötlemiskulutuste tekkimise kuupäevast.
16. Materiaalse põhivara osas ei pruugi olla andmeid konkreetsete omandamiskuupäevade kohta või neid ei pruugi olla võimalik hinnanguliselt määrata. Sellistel harvadel juhtudel võib käesoleva standardi esmakordse rakendamise perioodil osutada vajalikuks kasutada objektide korrigeerimise aluseks oleva väärtuse määramiseks sõltumatut eksperthinnangut.

▼M5

17. Käesoleva standardiga kehtestatud materiaalse põhivara korrigeerimise perioodi osas ei pruugi eksisteerida üldist hinnaindeksit. Sellistel harvadel juhtudel võib osutada vajalikuks kasutada näiteks arvestusvaluuta ja mõne suhteliselt stabiilse välisvaluuta vahetuskursi muutustel põhinevat hinnangut.

▼B

18. Mõned mittemonetaarsed varad ja kohustised võivad kajastuda mõne muu kuupäeva hetkemaksumuses, kui omandamiskuupäev või bilansipäev, näiteks mõne varasema kuupäeva seisuga ümber hinnatud materiaalne põhivara. Sel juhul korrigeeritakse bilansilisi maksumusi alates ümberhindluse kuupäevast.
19. Mittemonetaarse objekti korrigeeritud summa kuulub asjakohase rahvusvahelise raamatupidamise standardi põhimõtete kohaselt vähendamisele, kui korrigeeritud summa ületab kaetavat väärtust tema kasutamisest tulevikus (kaasa arvatud müük või muu võõrandamine). Sellisel juhul vähendatakse materiaalse põhivara, firmaväärtuse, patentide ja kaubamärkide korrigeeritud summasid kaetava väärtuseni, varude korrigeeritud summasid neto realiseerimisväärtuseni ja lühiajaliste investeeringute korrigeeritud summasid turuväärtuseni.
20. Kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringu objektiks oleva ettevõtte aruandlus võib olla hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas. Selleks, et arvutada investori osa investeerimisobjekti netovarast ja majandustulemustest, korrigeeritakse sellise investeeringu objektiks oleva ettevõtte bilanssi ja kasumiaruannet vastavalt käesolevale standardile. Kui investeerimisobjekti korrigeeritud finantsaruanded arvestatakse ümber välisvaluutasse, tuleb selleks kasutada sulgemiskursse.

▼B

21. Inflatsiooni mõju kajastub tavaliselt laenukasutuse kulutustes. Ei ole asjakohane samaaegselt nii korrigeerida laenuga finantseeritud investeeringuid põhivarasse kui ka kapitaliseerida laenukasutuse kulutuste seda osa, mis kompenseerib sama perioodi inflatsiooni. Sellisel juhul kajastatakse laenukasutuse kulutused kuluna selles perioodis, millal ta tekkis.
22. Ettevõtte võib soetada varasid ka sellise kokkuleppe alusel, mis lubavad hilisemat tasumist ilma, et lepingus oleks intresse hilisema tasumise eest eraldi välja toodud. Kui sellisel juhul näiteks kaudne intressi arvutamine ei osutu võimalikuks, siis korrigeeritakse neid varasid alates nende eest tasumise kuupäevast, mitte soetuse kuupäevast.

▼M5**▼B**

24. Käesoleva standardi esmakordse rakendamise perioodi alguse seisuga korrigeeritakse omakapitali komponente (välja arvatud jaotamata kasum ja ümberhindluse positiivsed reservid) üldise hinnaindeksi alusel alates komponentide sissemakse või muul viisil tekkimise kuupäevast. Kogu eelmistel perioodidel tekkinud ümberhindluse positiivsed reservid elimineeritakse. Korrigeeritud jaotamata kasum formeerub kui bilansi kõikide muude korrigeerimiste tulem.
25. Esimese aruandeperioodi lõpus ja edaspidistel aruandeperioodidel arvestatakse kõik omakapitali komponendid ümber üldise hinnaindeksi alusel alates aruandeperioodi algusest või sissemakse kuupäevast (kui see on hilisem). Aruandeperioodi omakapitali muutused avalikustatakse vastavalt standardile IAS 1 "Finantsaruannete esitamine".

Kasumiaruanne

26. Käesolev standard sätestab, et kasumiaruandes esitatakse kõik objektid bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluutaühikus. Seega korrigeeritakse kõiki summasid, lähtudes üldise hinnaindeksi muutusest alates tulude ja kulude esmase kajastamise kuupäevast.

Kasum või kahjum monetaarsete vahendite netopositsioonist

27. Ettevõttel, mille monetaarsed varad ületavad inflatsiooni perioodil moneetaarseid kohustisi, ostujõud väheneb ning ettevõttel, mille monetaarsed kohustised ületavad tema monetaarseid varasid, ostujõud suureneb vastavalt sellele, millises ulatuses ei ole mõlema ettevõtte varad ja kohustised hinnatasemega seotud. Selline kasum või kahjum monetaarsete vahendite netopositsioonist tekib mitemonetaarsete varade, omakapitali ja kasumiaruande objektide korrigeerimise tulemusena ning indeksiga seotud varade ja kohustiste korrigeerimise tulemusena tekkinud vahedest. Kasumit või kahjumit on võimalik hinnata, kui kohaldada üldise hinnaindeksi muutust monetaarsete varade ja kohustiste kaalutud keskmise erinevuse suhtes aruandeperioodil.
28. ►**M5** Kasum või kahjum ◀ monetaarsete vahendite netopositsioonist kajastub aruandeperioodi tulemi koosseisus. Paragrahvi 13 alusel teostatud varade ja kohustiste korrigeerimine tulenevalt nende lepingujärgsest seotusest hindade muutmiselega tasaarvestatakse kasumi või kahjumiga moneetaarsete vahendite netopositsioonist. Ka teised kasumiaruande objektid, nagu näiteks intressitulu ja -kulu või investeeritud või laenatud vahenditest tulenevad valuutakursi vahed, on samuti seotud monetaarsete vahendite netopositsiooniga. Kuigi sellised objektid avalikustatakse eraldi, võib osutada kasulikuks esitada need kasumiaruandes koos kasumi või kahjumiga monetaarsete vahendite netopositsioonist.

Hetkemaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded

Bilanss

29. Kuna hetkemaksumuses kajastatud objektid on juba esitatud bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluutaühikus, siis neid ümber ei arvestata. Muid bilansis kajastatud objekte korrigeeritakse vastavalt paragrahvidele 11–25.

Kasumiaruanne

30. Enne korrigeerimisi kajastab hetkemaksumuse meetodi alusel koostatud kasumiaruanne reeglina kande aluseks olevate tehingute või sündmuste tekkimise hetke maksumusi. Müüdüd toodete kulu ja amortisatsioon kajastatakse tarbimise ajal kehtivas hetkemaksumuses; müügi- ja muud

▼B

kulud kajastatakse nende tekkimise aja rahalistes summas. Seega tuleb kõiki summasid korrigeerida üldist hinnaindeksit kasutades bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluutaühikusse.

Kasum või kahjum monetaarsete vahendite netopositsioonist

▼M5

31. Kasum või kahjum monetaarsete vahendite netopositsioonist arvestatakse kooskõlas paragrahvidega 27 ja 28.

▼B

Maksud

32. Finantsaruannete korrigeerimine käesoleva standardi alusel võib tekitada erinevusi tulumaksuga maksustatava tulu ja raamatupidamisliku tulu vahel. Selliseid erinevusi arvestatakse vastavalt standardile IAS 12 "Tulumaks".

Rahavoogude aruanne

33. Käesolev standard nõuab, et kõik rahavoogude aruande objektid esitataks bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluutaühikus.

Võrdlusandmed

▼M5

34. Eelneva aruandeperioodi vastavad arvandmed, olenemata sellest, kas need põhinevad soetusmaksumusel või hetkemaksumusel, arvestatakse üldise hinnaindeksi alusel ümber nii, et võrreldavad finantsaruanded oleksid esitatud aruandeperioodi lõpul kehtinud mõõtmisvaluuta ühikutes. Eelnevate perioodide kohta avalikustatav informatsioon esitatakse samuti aruandeperioodi lõpul kehtinud mõõtmisvaluuta ühikutes. Võrdlusandmete esitamiseks teises esitusvaluuta s kohaldatakse standardi IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43 (2003. a muudetud varianti).

▼B

Konsolideeritud finantsaruanded

35. Hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandeid esitaval emaettevõttel võib olla tütarettevõtteid, mis samuti esitavad finantsaruandeid hüperinflatiivsete majanduskeskkondade valuutades. Kõikide selliste tütarvõtte finantsaruandeid korrigeeritakse enne emaettevõtte aruannetega konsolideerimist, lähtudes selle riigi üldisest hinnaindeksist, mille vääringus aruanded esitatakse. Kui tütarvõtte asub välismaal, siis konverteeritakse tema korrigeeritud finantsaruanded sulgemiskursside alusel. Tütarvõtte finantsaruandeid, mis ei ole esitatud hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas, käsitletakse standardi IAS 21 "Valuutakursside muutuste mõjud" alusel.
36. Erinevate aruandepäevadega finantsaruannete konsolideerimisel arvestatakse kõik objektid (nii mittemonetaarsed kui ka monetaarsed) ümber konsolideeritud finantsaruannete aruandekuupäeval kehtinud mõõtmisvaluutaühikusse.

Üldise hinnaindeksi valik ja kasutamine

37. Finantsaruannete korrigeerimine käesoleva standardi alusel nõuab üldise ostujõu muutusi peegeldava üldise hinnaindeksi kasutamist. Kõik sama majanduskeskkonna valuutas aruandeid esitavad ettevõtted peaksid kasutama sama indeksit.

MAJANDUSKESKKONDADE HÜPERINFLATIIVSUSE LÖPPEMINE

38. Kui hüperinflatsioon lõpeb ja ettevõtte lõpetab käesoleva standardi alusel finantsaruannete koostamise ja esitamise, siis võetakse järgnevatel finantsaruannetes esitatavate bilansiliste maksumuste aluseks eelmise aruandeperioodi lõpul kehtinud mõõtmisvaluutaühikus esitatud summad.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

▼M5

39. Järgmised andmed tuleb avalikustada:
- a) asjaolu, et finantsaruandeid ja eelnevate perioodide vastavaid arvandmeid on korrigeeritud arvestusvaluuta üldise ostujõu muutusi arvestades ning et need on seega esitatud bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluuta ühikutes;

▼B

- b) kas finantsaruanded on koostatud algse soetusmaksumuse meetodi või hetkemaksumuse meetodi alusel; ja

▼ **B**

- c) bilansipäeva hinnaindeksi olemus ja määr ning indeksi muutused nii aruandeperioodi kui ka eelneva perioodi jooksul.
40. Käesolevas standardis nõutud informatsiooni avalikustamine on vajalik selleks, et määrata kindlaks inflatsiooni mõjude käsitlemise aluseid finantsaruannetes. See on ka mõeldud selleks, et anda nimetatud aluste ja nendest tulenevate summade mõistmiseks vajalikku informatsiooni.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

41. Käesolevat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1990 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

▼ **M12***RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 7***Finantsinstrumendid: avalikustatav teave**

EESMÄRK

- 1 Käesoleva rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi (IFRS) eesmärk on nõuda, et ettevõtted avalikustaksid oma finantsaruannetes teabe, mis võimaldaks aruande kasutajal hinnata:
- finantsinstrumentide mõju ettevõtte finantsseisundile ja -tulemuslikkusele;
 - ning
 - milline ja kui suur on finantsinstrumentidest tulenev risk, mis ettevõtet aruandeperioodil ja aruandekuupäeval mõjutab, ning kuidas ettevõtte neid riske haldab.
- 2 Käesolevas IFRSis sisalduvad põhimõtted täiendavad finantsvara ja finantskohustiste kajastamise, mõõtmise ja esitamise põhimõtteid, mis on sätestatud IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine* ning IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

RAKENDUSALA

- 3 Käesolevat IFRSi peavad kohaldama kõik ettevõtted kõigi finantsinstrumentide liikide suhtes, v.a:
- osalused tütar-, sidus- ja ühisettevõtetes, mille kohta on aru antud vastavalt IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded*, IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetes* või IAS 31 *Osalemine ühisettevõtetes*. Kuid mõningatel juhtudel lubavad IAS 27, IAS 28 või IAS 31 ettevõttel anda aru osalusest tütar-, sidus- või ühisettevõtetes, kasutades IAS 39; sellistel juhtudel peavad ettevõtted kohaldama lisaks käesolevas IFRSis leiduvatele avalikustamisnõuetele veel IAS 27, IAS 28 või IAS 31 omi. Ettevõtted peavad kohaldama käesolevat IFRSi kõigi tuletisinstrumentide suhtes, mis on seotud osalusega tütar-, sidus- või ühisettevõtetes, v.a juhul kui tuletisinstrument vastab IAS 32 sätestatud omakapitaalinstrumenti määratlusele.
 - tööandjate õigused ja kohustused, mis tulenevad töövõtjate hüvitiste kavadest, mille kohta kehtib IAS 19 *Töövõtjate hüvitised*.
 - lepingud võimalike kulude kohta majandustegevuses (vt IFRS 3 *Äriühendused*). See erand kehtib ainult omandajale.
 - kindlustuslepingud, nagu need on määratletud IFRS 4 *Kindlustuslepingud*. Ometi kehtib käesolev IFRS varjatud tuletisinstrumentide kohta kindlustuslepingutes, kui IAS 39 nõuab ettevõttelt nende kohta eraldi aruandlust.
 - finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused aktsiapõhistest maksetehingutest, mille kohta kehtib IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*; kuid samas kehtib käesolev IFRS IAS 39 paragrahvide 5-7 rakendusallasse jäävate lepingute kohta.
- 4 Käesolev IFRS kehtib kajastatud ja kajastamata finantsinstrumentide kohta. Kajastatud finantsinstrumentide hulka kuuluvad IAS 39 rakendusallas olev finantsvara ja finantskohustised. Kajastamata finantsinstrumentide hulka kuuluvad mõned finantsinstrumendid, mis on küll väljaspool IAS 39 rakendusala, kuid samas käesoleva IFRSi rakendusallas (näiteks mõned laenu andmise kohustused).
- 5 Käesolev IFRS kehtib IAS 39 rakendusallas jäävate mitterahaliste objektide ostu- või müügilepingute kohta (vt IAS 39 paragrahvid 5-7).

▼ **M12**

FINANTSINSTRUMENTIDE LIIGID JA AVALIKUSTAMISE TASE

- 6 Kui käesolev IFRS nõuab finantsinstrumentide avalikustamist liikide kaupa, peab ettevõtte rühmitama finantsinstrumentid avalikustatud teabe kohastesse ning nende finantsinstrumentide iseloomu arvestavatesse liikidesse. Ettevõtte peab andma piisavat teavet, mis võimaldaks bilansis esitatud kirjeid võrrelda.

FINANTSINSTRUMENTIDE MÕJU FINANTSSEISUNDILE JA -TULEMUSLIKKUSELE

- 7 **Ettevõtte peab avalikustama teabe, mis võimaldaks tema finantsaruannete kasutajail hinnata finantsinstrumentide mõju ettevõtte finantsseisundile ja -tulemuslikkusele.**

Bilanss*Finantsvarade ja finantskohustiste kategooriad*

- 8 Kõigi järgnevatel standardis IAS 39 määratletud kategooriate bilansilised jääkmaksumused tuleb avalikustada kas bilansis või selle juurde käivates selgitustes:

- a) finantsvarad õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, osutades eraldi (i) neile varadele, mis on sellistena kajastatud esmasest arvelevõtmisest peale ja (ii) neile varadele, mis on liigitatud vastavalt IAS 39 kauplemiseesmärgil hoitavateks;
- b) lunastustähtjani hoitavad investeeringud;
- c) laenud ja nõuded;
- d) müügivalmis finantsvarad;
- e) finantskohustised õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, osutades eraldi (i) neile kohustistele, mis on sellistena kajastatud esmasest arvelevõtmisest peale ja (ii) neile kohustistele, mis on liigitatud vastavalt IAS 39 kauplemiseesmärgil hoitavateks;

ning

- f) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised.

Finantsvarad või finantskohustised õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande

- 9 Kui ettevõtte on määratlenud laenu või nõude (või laenude või nõuete rühma) kui õiglase väärtusega muutustega läbi kasumiaruande, peab ta avalikustama:

- a) laenu või nõude (või laenude või nõuete rühma) maksimaalse krediidiriski määra (vt paragrahvi 36 punkt a) aruandepäeval.
- b) summa, mille võrra mis tahes seotud krediituletisinstrument vms instrument nimetatud maksimaalset krediidiriski maandab.
- c) laenu või nõude (või laenude või nõuete rühma) õiglase väärtuse muutuse summa perioodi kohta ja kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada finantsvara krediidiriski muutusi määratuna kas:
 - i) muutuse väärtusena õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks ei saa pidada tururiski põhjustavat turutingimuste muutumist;
 - või
 - ii) kasutades alternatiivseid meetodeid, mis ettevõtte meelest esitab usaldusväärsemalt muutuse summat selle õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks saab pidada vara krediidiriski muutusi.

Tururiski põhjustavate turutingimuste muutuste hulka kuuluvad jälgitud (viit)intressimäära, kauba hinna, valuutavahetuskursi või hinna- või määraindeksi muutused.

- d) mis tahes seotud krediituletisinstrumenti vms instrumendi perioodi jooksul ning kumulatiivselt laenu või nõude määratlemise järel toimunud õiglase väärtuse muutuse summa.

- 10 Kui ettevõtte on määratlenud finantskohustise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IAS 39 paragrahviga 9, peab ta avalikustama:

- a) finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa perioodi jooksul ja kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada selle kohustise krediidiriski muutusi määratuna kas:

- i) muutuse väärtusena tema õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks ei saa pidada tururiski põhjustavat turutingimuste muutumist (vt liite B paragrahv B4);

või

▼ **M12**

- ii) kasutades alternatiivseid meetodeid, mis ettevõtte meelest esitab usaldusväärsemalt muutuse summat selle õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks saab pidada kohustise krediidiriski muutusi.

Tururiski põhjustavate turutingimuste muutuste hulka kuuluvad viitintressimäära, teise ettevõtte finantsinstrumendi hinna, kauba hinna, valuutavahetuskursi või hinna- või määraindeksi muutused. Üksuste ühendamist hõlmavate lepingute puhul kuulub turutingimuste muutuste hulka vastava sisemise või välimise investeerimisfondi finantstulemuslikkuses.

- b) vahe finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse ja summa vahel, mille ettevõtte peaks lepingujärgselt lõpptähtajal võlakohustuse omanikule tasuma.

11 Ettevõtte peab avalikustama:

- a) paragrahvi 9 punkti c ning paragrahvi 10 punkti a nõuete täitmiseks kasutatud meetodid.
- b) kui ettevõtte usub, et teave, mida ta on avalikustanud paragrahvi 9 punkti c või paragrahvi 10 punkti a nõuete täitmiseks, ei peegelda usaldusväärset finantsvara või finantskohustise õiglase väärtuse muutumist, mille põhjuseks võib pidada krediidiriski muutust, siis sellele järeldusele jõudmise põhjused ning tegurid, mida ta peab oluliseks.

Ümberliigitused

12 Kui ettevõtte liigitab finantsvara ümber selliseks, mida mõõdetakse:

- a) õiglase väärtuse asemel soetusmaksumuses või amortiseeritud soetusmaksumuses;

või

- b) soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumuse asemel õiglases väärtuses;

peab ta avalikustama igasse kategooriasse ning sealt välja arvatud summa ning ümberliigitamise põhjuse (vt IAS 39 paragrahvid 51-54).

Kajastamise lõpetamine

13 Ettevõtte võib olla finantsvara üle kandnud nii, et finantsvara kajastamist ei saa lõpetada tervikuna või osaliselt (vt IAS 39 paragrahvid 15-37). Ettevõtte peab sellise finantsvara iga liigi kohta avalikustama:

- a) vara olemuse;
- b) ettevõttele seoses finantsvara omandiga jäävate riskide ja hüvede olemuse;
- c) kui ettevõtte kajastab edasi kogu vara, siis varade ja nendega seotud kohustiste bilansilised jääkmaksumused;
- ning
- d) kui ettevõtte kajastab vara edasi oma jätkuva seotuse ulatuses, siis algse vara kogu bilansilise jääkmaksumuse, vara osa, mille kajastamist ta jätkab ning seotud kohustiste bilansilise jääkmaksumuse.

Tagatis

14 Ettevõtte peab avalikustama:

- a) kohustiste või tingimuslike kohustiste tagatisena panditud finantsvara bilansilise jääkmaksumuse, k.a summad, mis on IAS 39 paragrahvi 37 punkti a kohaselt ümberliigitatud;

ning

- b) pandiga seotud tingimused.

15 Kui ettevõttel on (finants- või mittefinantsvaraline) tagatis ning tal on õigus tagatis edasi müüa või pantida, kui tagatise omanik ei ole oma kohustusi täitmata jätnud, peab ta avalikustama:

- a) saadud tagatise õiglase väärtuse;
- b) mis tahes sellise müüdü või edasi panditud tagatise õiglase väärtuse ning kas ettevõtte on kohustatud selle tagastama;

ning

- c) tagatise kasutamisega seotud tingimused.

Krediidikahjumite allahindluse konto

16 Kui finantsvara väärtus on krediidikahjumi tõttu langenud ning ettevõtte kirjendab kahjumi eraldi kontole (näiteks üksiku väärtuse languse kirjen-damiseks kasutatavale allahindluse kontole vms kontole, mida kasutatakse

▼ **M12**

üldiseks varade väärtuse languse kirjendamiseks) selle asemel, et vara bilansilist jääkmaksumust otse vähendada, peab ta avalikustama iga finantsvara liigi kohta selle konto muutuste võrdluse perioodil.

Mitme varjatud tuletisinstrumentidiga liitfinantsinstrumentid

- 17 Kui ettevõtte on emiteerinud instrumenti, mis sisaldab nii kohustise kui omakapitali komponenti, (vt IAS 32 paragrahvi 28) ning sellel instrumendil on mitu varjatud tuletisinstrumenti, mille väärtused vastastikku sõltuvad (näiteks tagasiosetav vahetusvõlakiri), peab ta avalikustama nende omaduste olemasolu.

Lepingukohustuste täitmatajätmised ja lepingu rikkumised

- 18 Aruandepäeval kajastatud võlgade kohta peab ettevõtte avalikustama:
- a) nende võlgade perioodi jooksul toimunud mis tahes lepingukohustuste (põhiosa, intressi, võlakustutusfondi või võla tagastamistingimuste) mittetäitmise üksikasjad;
 - b) nende laenude, mille suhtes lepingukohustusi ei täidetud, bilansilise jääkmaksumuse aruandepäevaks;
 - ning
 - c) kas enne finantsaruannete kinnitamist heastati lepingukohustuste mittetäitmine või lepitati kokku laenutingimuste muutmises.
- 19 Kui perioodi jooksul tuli ette muude laenulepingu sätete rikkumist kui paragrahvis 18 kirjeldatud, peab ettevõtte avalikustama sama teabe, mis paragrahvis 18 nõutud, kui need lepingurikkumised võimaldasid laenajal nõuda kiirendatud tagasimaksmist (v.a juhul, kui lepingu rikkumised heastati või lepitati kokku laenutingimuste muutmises kas aruandepäeval või enne seda).

Kasumiaruanne ja omakapital*Tulu-, kulu-, kasumi- ja kahjumikirjed*

- 20 Ettevõtte peab avalikustama kas finantsaruannetes või selle juurde käivates selgitustes järgmised tulu-, kulu-, kasumi- või kahjumikirjed:
- a) puhaskasum või -kahjum:
 - i) finantsvarast või finantskohustistest õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, osutades eraldi nendele varadele ja kohustistele, mis on kajastatud sellistena esmasest arvelevõtmisest peale, ning nendele varadele ja kohustistele, mis on vastavalt IAS 39 kauplemise eesmärgil hoitavateks ümberliigitatud;
 - ii) müügivalmis finantsvarast, osutades eraldi perioodi jooksul otse omakapitalis kajastatud kasumile või kahjumile ning perioodi jooksul omakapitalist eraldatud ning kasumis või kahjumis kajastatud summale;
 - iii) lunastustähtajani hoitavad investeeringud;
 - iv) laenud ja nõuded;
 - ning
 - v) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised;
 - b) kogu intressitulu ja kogu intressikulu (arvutatuna sisemise intressimäära meetodi abil) finantsvarast või finantskohustistest, mis ei ole õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande;
 - c) lõivutulu ja -kulu (v.a sisemise intressimäära määramisse kaasatud summad), mis tuleneb:
 - i) finantsvarast või finantskohustistest, mis ei ole õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande;
 - ning
 - ii) usaldustehingutest ja muudest usaldusel põhinevatest tegevustest varade hoidmisel või investeerimisel eraisikute, trustide, pensionifondide ja muude asutuste nimel;
 - d) intressitulu langenud väärtusega finantsvaradest, mis on tekkinud kooskõlas IAS 39 paragrahviga AG93;
 - ning
 - e) mis tahes kulu väärtuse langemisest iga finantsvara liigi kohta eraldi.

Muu avalikustatav teave*Arvestusmetoodika*

- 21 Vastavalt IAS 1 *Finantsaruannete esitamise* paragrahvile 108 avalikustab ettevõtte olulise arvestusmetoodika kokkuvõtte, finantsaruannete koostamisel kasutatud mõõtmisaluse(d) ning muud kasutatud arvestusmeetodid, mis on olulised finantsaruande mõistmiseks.

▼ **M12***Riskimaandamisinstrumentide arvestus*

- 22 Ettevõtte peab avalikustama eraldi iga IAS 39 kirjeldatud riskimaandamisinstrumendi liigi (s.o õiglases väärtuses riskimaandamisinstrumentide, rahavoogude riskimaandamisinstrumentide ning välismaisesse üksusesse tehtud netoinvesteeringute riskimaandamisinstrumentide) kohta järgneva:
- a) iga riskimaandamisinstrumendi liigi kirjelduse;
 - b) riskimaandamisinstrumentidena määratletud finantsinstrumentide kirjelduse ning nende õiglase väärtuse aruandepäeval;
 - ning
 - c) maandatavate riskide olemuse.
- 23 Rahavoo riskimaandamisinstrumentide kohta peab ettevõtte avalikustama:
- a) rahavoogude eeldatavad perioodid ning millal need võiksid mõjutada kasumit või kahjumit;
 - b) mis tahes tehingu kirjelduse, mille suhtes on riskimaandamisinstrumendi arvestust varem kasutatud, kuid mille kordumist ei eeldata;
 - c) summa, mida perioodi jooksul kajastati omakapitalis;
 - d) summa, mis on omakapitalist eraldatud ning lisatud perioodi kasumisse või kahjumisse, näidates ära summa iga kasumiaruande rea kohta;
 - ning
 - e) summa, mis on perioodi jooksul omakapitalist eraldatud ning lisatud sellise mitterahalise vara või kohustise, mille omandamine või teke oli kõrge tõenäosusega prognoositav maandatav tehing, algmaksumusele või muule bilansilisele jääkmaksumusele.
- 24 Ettevõtte peab eraldi avalikustama:
- a) õiglase väärtuse riskimaandamisel tulud ja kulud:
 - i) riskimaandusinstrumendi pealt;
 - ning
 - ii) maandatavale riskile omistatava maandatava alusinstrumendi või -tehingu pealt.
 - b) rahavoogude riskimaandamisest tuleneva kasumis või kahjumis kajastatava ebaefektiivsuse;
 - ning
 - c) välismaisesse üksusesse tehtud netoinvesteeringute riskimaandamisest tuleneva kasumis või kahjumis kajastatava ebaefektiivsuse.

Õiglase väärtus

- 25 Välja arvatud paragrahvis 29 sätestatud juhud, peab ettevõtte iga finantsvara ja finantskohustiste liigi kohta (vt paragrahv 6) avalikustama selle vara ja kohustiste liigi õiglase väärtuse nii, et seda oleks võimalik võrrelda selle bilansilise jääkmaksumusega.
- 26 Õiglaste väärtuste avalikustamisel peab ettevõtte rühmitama finantsvarad ja finantskohustised liikidesse, kuid peab neid saldeerima vaid sel määral, mil bilansilised jääkmaksumused on saldeeritud bilansis.
- 27 Ettevõtte peab avalikustama:
- a) iga finantsvara ja finantskohustiste liigi õiglase väärtuse määramiseks kasutatud meetodid ning, kui kasutatakse hindamistehnikat, siis selle aluseks võetud eeldused. Nii näiteks avalikustab ettevõtte vajadusel eeldused ettemaksete määrade, eeldatavate krediidikahjude ning intressi- või diskontomäärade kohta.
 - b) kas õiglased väärtused on tervikuna või osaliselt määratud otse, viidates avaldatud hinnanteeringutele aktiivsel turul, või on need saadud hindamistehnikat kasutades (vt IAS 39 paragrahvid AG71-AG79).
 - c) kas kajastatud või finantsaruannetes avalikustatud õiglased väärtused on määratud tervikuna või osaliselt, kasutades hindamistehnikaid, mis põhinevad eeldustel, mida ei toeta sama instrumendiga teostatud jooksvate turutehingute jälgitavad hinnad (s.o ilma teisenduste ja ümberpakkimiseta) ega põhine kätesaadaval jälgitaval turuteabel. Kui ühe või enama eelduse põhjendamatu vahetamine võimalike alternatiivsete eelduste vastu muudaks õiglast väärtust märkimisväärselt, peab ettevõtte avalikustama finantsaruannetes kajastatavate õiglaste väärtuste puhul selliste muudatuste mõju. Selleks tuleb mõjukust hinnata kasumi ja kahjumi ning kogu varade või kogu kohustiste suhtes, või, kui õiglase väärtuse muutused on kajastatud omakapitalis, siis kogu omakapitali suhtes.

▼ **M12**

- d) kui tuleb kohaldada punkti c, siis õiglase väärtuse prognoositava muutuse kogusumma, kasutades sellist hindamistehnikat, mida kasutati perioodi kasumi või kahjumi kajastamiseks.
- 28 Kui finantsinstrumendi turg ei ole aktiivne, määrab ettevõtte selle, kasutades õiglase väärtuse hindamistehnikat (vt IAS 39 paragrahvid AG74-AG79). Sellegipoolest on õiglase väärtuse parimaks määrajaks tehingu hind esmasel arvelevõtmisel (s.o antud või saadud tasu õiglase väärtus), v.a juhul, kui on täidetud IAS 39 paragrahvis AG76 kirjeldatud tingimused. Sellest tuleneb, et esmasel arvelevõtmisel kasutatud õiglase väärtus võib erineda aruandepäevaks hindamistehnikat kasutades määratud summast. Kui selline erinevus on olemas, peab ettevõtte avalikustama finantsinstrumentide liigiti:
- a) arvestusmeetodi selle vahe kajastamiseks kasumis või kahjumis, et peegeldada nende tegurite (sh aja) muutumist, mida turul osalejad hinna määramisel arvestaksid (vt IAS 39 paragrahv AG76A);
- ning
- b) kogu erinevuse, mida ei ole veel kasumis või kahjumis kajastatud, perioodi alguseks ja lõpuks ning selle erinevuse saldode muutuste võrdluse.
- 29 Õiglase väärtuse avalikustamist ei nõuta:
- a) kui bilansiline jääkmaksumus on õiglase väärtuse põhjendatud lähend, näiteks sellistel finantsinstrumentidel, nagu lühiajalised nõuded ostjate ning kohustused tarnijate vastu;
- b) omakapitaliinstrumentides investeringute puhul, millel puudub noteeritud turuhind aktiivsel turul, või selliste omakapitaliinstrumentidega seotud tuletisinstrumentide puhul, mida mõeldakse IAS 39 kohaselt soetusmaksumuses, sest selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta;
- või
- c) valikulist kasumiosalust (nagu kirjeldatud IFRSis 4) sisaldavate lepingute puhul, kui selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta.
- 30 Paragrahvi 29 punktides b ja c kirjeldatud juhtudel peab ettevõtte teabe avalikustama, et aidata finantsaruannete kasutajal otsustada võimalike erinevuste määra üle nende finantsvarade või finantskohustiste bilansilise jääkmaksumuse ja nende õiglase väärtuse vahel, sealhulgas:
- a) asjaolu, et nende instrumentide õiglase väärtuse kohta ei ole avalikustatud teavet, sest nende õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta;
- b) finantsinstrumentide kirjelduse, nende bilansilise jääkmaksumuse ning selgituse, miks õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta;
- c) teabe instrumentide turu kohta;
- d) teabe, kas ja kuidas ettevõtte kavatseb finantsinstrumendid realiseerida;
- ning
- e) kui lõpetatakse finantsinstrumentide kajastamine, mille väärtust ei saanud varem usaldusväärselt mõõta, siis selle asjaolu, nimetatud finantsinstrumentide bilansiline jääkmaksumus kajastamise lõpetamisel ning kajastatud tulu või kulu summa.

FINANTSINSTRUMENTIDEST TULENEVATE RISKIDE OLEMUS JA MÄÄR

- 31 **Ettevõtte peab avalikustama teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemust ja määra, mis ettevõtet aruandekuupäeval mõjutavad.**
- 32 Teave, mille avalikustamist nõutakse paragrahvides 33-42, on põhiliselt seotud riskidega, mis tulenevad finantsinstrumentidest ja nende haldamisest. Nende riskide hulka kuulub üldjuhul, kuid mitte ainult, krediidirisk, likviidsusrisk ja tururisk.
- Kvalitatiivne avalikustatav teave**
- 33 Iga finantsinstrumentidest tuleneva riskiliigi kohta peab ettevõtte avalikustama:
- a) riskimäärad ning kuidas need tekivad;
- b) oma riskihalduse eesmärgid, meetodika ja protsessid ning riski mõõtmiseks kasutatavad meetodid;
- ning
- c) mis tahes muutused punktides a ja b, võrreldes eelmise perioodiga.

▼ **M12****Kvantitatiivne avalikustatav teave**

- 34 Iga finantsinstrumentidest tuleneva riskiliigi kohta peab ettevõtte avalikustama:
- a) selle riski määra kokkuvõtlikud kvantitatiivsed andmed aruandekuupäevaks. See avalikustamine peab põhinema ettevõtte siseselt ettevõtte tippjuhtkonnale (nagu määratletud IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine*), näiteks ettevõtte juhatusele või tegev-direktorile antaval teabel.
 - b) lõigetes 36-42 nõutava teabe avalikustamine, mis ei ole hõlmatud punktis a, v.a juhul, kui risk on ebaoluline (vt arutus olulisuse üle IAS 1 paragrahvides 29-31).
 - c) riskikontsentratsiooni, kui see ei ilmne punktist a ja b.

- 35 Kui aruandlukuupäeval avalikustatud kvantitatiivne teave ei iseloomusta ettevõtte riskimäära perioodi jooksul, peab ettevõtte esitama täiendavat teavet, mis seda teeks.

Krediidirisk

- 36 Ettevõtte peab avalikustama finantsinstrumentide liigiti:
- a) summa, mis kõige paremini esitab maksimaalset krediidiriski aruandepäeval, arvestamata hoitava tagatist või muid krediidikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks tasaarvelduskokkuleppeid, mis IAS 32 kohaselt ei ole saldeeritavad);
 - b) punkti a kohaselt avalikustatud summa suhtes hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete kirjelduse;
 - c) teabe sellise finantsvara krediidikvaliteedi kohta, mis ei ole ei tähtjaks tasumata ega langenud väärtusega;
ning
 - d) selliste finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse, mille sätete muutmise üle peetakse läbirääkimisi ja mis vastasel korral oleksid tähtjaks tasumata või langenud väärtusega.

Tähtjaks tasumata või langenud väärtusega finantsvara

- 37 Ettevõtte peab avalikustama finantsvara liigiti:
- a) aruandepäeva seisuga tähtjaks tasumata, kuid langemata väärtusega finantsvara vanuse analüüsi;
 - b) analüüsi finantsvara kohta, mille väärtus on üksikjuhtude kaupa aruandepäevaks langenuks määratud, k.a tegurid, mida ettevõtte pidas väärtuse languse määravaks põhjuseks;
ning
 - c) punkti a ja b kohaselt avalikustatud summade kohta ettevõtte hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete kirjelduse ning, v.a juhul, kui see ei ole teostamatu, nende õiglase väärtuse hinnangu.

Tagatis ja muud saadud krediidikvaliteeti parandavad kokkulepped

- 38 Kui ettevõtte omandab perioodi jooksul finants- või mittefinantsvara, võttes enda valdusse tagatise või muid krediidikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks garantiisid), ning sellised varad täidavad muude standardite kajastamisnõuded, peab ettevõtte avalikustama:
- a) omandatud vara olemuse ja bilansilise jääkmaksumuse;
ning
 - b) kui vara ei ole kergelt sularahaks vahetatav, oma metoodika selliste varade realiseerimiseks või oma tegevuses kasutamiseks.

Likviidsusrisk

- 39 Ettevõtte peab avalikustama:
- a) finantsvara lunastustähtaegade analüüsi, mis näitab lepingulisi tähtaegu;
ning
 - b) kirjelduse, kuidas ettevõtte haldab punktist a tulenevat likviidsusriski.

Tururisk

Tundlikkuse analüüs

- 40 Kui ettevõtte ei vasta paragrahvi 41 nõuetele, peab ta avalikustama:

▼ **M12**

- a) analüüsi tundlikkusest igale teda aruandepäeval mõjutanud tururiski tüübile, näidates, kuidas vastava riskimuutuja põhjendatud muutumine sellel kuupäeval oleks võinud mõjutada kasumit või kahjumit ja omakapitali;
 - b) tundlikkuse analüüsi koostamisel kasutatud meetodid ja eeldused;
 - ning
 - c) kasutatud meetodite ja eelduste muutumise eelmise perioodiga võrreldes ning selliste muutuste põhjused.
- 41 Kui ettevõtte koostab tundlikkuse analüüsi, näiteks üldise riskitaseme kohta, mis peegeldab riskimuutujate (näiteks intressimäärade ja vahetuskursside) omavahelist sõltuvust ning kasutab seda finantsriskide haldamiseks, võib ta kasutada seda analüüsi paragrahvis 40 kirjeldatu asemel. Ettevõtte peab avalikustama ka:
- a) sellise tundlikkuse analüüsi koostamisel kasutatud meetodite selgituse ning esitatud andmete aluseks olnud põhiparameetrid ja eeldused;
 - ning
 - b) selgituse kasutatud meetodi eesmärgi ja piirangute kohta, mis võivad tuleneda teabest, mis ei peegelda täielikult kaasatud varade ja kohustiste õiglast väärtust.

Muud tururiski avalikustamised

- 42 Kui lõike 40 või 41 kohaselt avalikustatud tundlikkuse analüüsid ei iseloomusta finantsinstrumendile omast riski (näiteks sellepärast, et aasta lõpu riskimäär ei peegelda riskimäära aasta jooksul), peab ettevõtte avalikustama selle asjaolu ning põhjuse, miks tundlikkuse analüüs on tema arvates mitteiseloomulik.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

- 43 Ettevõtte peab rakendama käesolevat IFRSi selliste aastaste perioodide suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2007 või pärast seda. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab käesolevat IFRSi varasema perioodi kohta, peab ta selle asjaolu avalikustama.
- 44 Kui ettevõtte rakendab käesolevat IFRSi enne 1. jaanuari 2006 algavate perioodide suhtes, ei pea ta esitama võrdlevat teavet, mis käsitleb finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemust ja määra ning mida nõutakse paragrahvides 31–42.

IAS 30 KEHTETUKS TUNNISTAMINE

- 45 Käesolev IFRS asendab IAS 30 *Pankade ja samalaadsete finantsasutuste finantsaruannetes avalikustatav informatsioon*.

▼ **M12***A LIIDE***Määratletud mõisted**

Käesolev liide on IFRSi lahutamatu osa.

krediidirisk	Risk, et finantsinstrumendi üks osapool põhjustab teisele rahalise kaotuse, sest ei suuda kohustust täita.
valuutarisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või rahavood kõiguvad tulevikus vahetuskursi muutuste tõttu.
intressimäära risk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või rahavood kõiguvad tulevikus turu intressimäära muutuste tõttu.
likviidsusrisk	Risk, et ettevõttel tekib raskusi oma finantskohustistega seotud kohustuste täitmisel.
võlad	Võlad on finantskohustised peale tavaliste krediitingimustega lühiajaliste võlgnevuste tarnijatele.
tururisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või rahavood kõiguvad tulevikus turuhindade muutuste tõttu. Tururisk koosneb kolme liiki riskist: valuutariskist, intressimäära-riskist ja muust hinnariskist.
muu hinnarisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või rahavood kõiguvad tulevikus (muude kui intressimäärariskist või valuutariskist tulenevate) turuhindade muutumise tõttu, olgu need muutused põhjustatud üksikule finantsinstrumendile või selle emiteerijale omastest teguritest või teguritest, mis mõjutavad kõiki sarnaseid finantsinstrumente, millega turul kaubeldakse.
tähtjaks tasumata	Finantsvara on tähtjaks tasumata, kui vastaspool on jätnud makse lepinguga ettenähtud ajal sooritamata.

Järgnevad terminid on määratletud IAS 32 paragrahvis 11 või IAS 39 paragrahvis 9 ning neid kasutatakse käesolevas IFRSis IAS 32 ja IAS 39 määratletud tähenduses.

- finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus
- müügivalmis finantsvarad
- kajastamise lõpetamine
- tuletisinstrument
- sisemise intressimäära meetod
- omakapaliinstrument
- õiglane väärtus
- finantsvara
- finantsinstrument
- finantskohustis
- finantsvara või finantskohustis õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande
- kauplemiseesmärgil hoitav finantsvara või finantskohustis
- prognoositav tehing
- riskimaandamisinstrument
- lunastustähtjani hoitavad investeeringud
- laenud ja nõuded
- tavapärastel turutingimustel toimuv ost või -müük

▼ **M12***B LIIDE*
Rakendusjuhend*Käesolev liide on IFRSi lahutamatu osa.***FINANTSINSTRUMENTIDE LIIGID JA AVALIKUSTAMISE TASE (PARAGRAHV 6)**

- B1 Paragrahvis 6 nõutakse, et ettevõtte rühmitaks finantsinstrumendid avalikustatud teabe olemusega sobivatesse ning finantsinstrumentide omadusi arvestavatesse liikidesse. Paragrahvis 6 kirjeldatud liigid määrab ettevõtte ning need erinevad seega IAS 39 (milles määratakse, kuidas finantsinstrumente mõõdetakse ning kus kajastatakse õiglase väärtuse muutusi) määratletud finantsinstrumentide liikidest.
- B2 Finantsinstrumendi liigi määramisel peab ettevõtte vähemalt:
- eristama amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad instrumendid õiglases väärtuses mõõdetavatest.
 - liigitama käesoleva IFRSi rakendusala välja jäävad finantsinstrumendid eraldi liiki või liikidesse.
- B3 Ettevõtte otsustab vastavalt asjaoludele, kui üksikasjalikku teavet ta käesoleva IFRSi nõuete täitmiseks avalikustab, kui tähtsaks peab nõuete eri aspekte ning kuidas esitada kokkuvõtlitku teavet nii, et tekiks üldpilt, kuid ei liidetaks samas kokku erinevate omadustega teavet. Tuleb leida tasakaal finantsaruannete kasutajate jaoks mittevajalike üleliigsete üksikasjadega ülekujumise ning liigsest üldistamisest tingitud teabe hägustamise vahel. Näiteks ei tohi ettevõtte teavet varjata, peites selle suure hulga ebaoluliste üksikasjade sekka. Samuti ei tohi ettevõtte avalikustada teavet, mis on nii kokkuvõtlik, et varjutab olulised erinevused üksiktehingute ja seotud riskide vahel.

FINANTSINSTRUMENTIDE MÕJU FINANTSSEISUNDILE JA -TULEMUSLIKKUSELE**Finantskohustised õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (paragrahvid 10 ja 11)**

- B4 Kui ettevõtte kajastab finantskohustist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, nõutakse paragrahvi 10 punktis a, et ta avalikustaks finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa, mille põhjuseks saab pidada kohustise krediidiriski muutust. Paragrahvi 10 punkti a alapunkt i) võimaldab ettevõttel määrata seda summat kohustise õiglase väärtuse muutuse summana, mille põhjuseks ei saa pidada tururiski põhjustavaid turutingimuste muutusi. Kui kohustise turutingimuste ainus oluline muutus on jälgitava intressi määra (viitemäära) muutus, saab seda summat prognoosida järgmiselt:
- Esmalt arvutab ettevõtte kohustise sisemise tulumäära perioodi alguseks, kasutades kohustise jälgitavat turuhinda ning selle lepingulisi rahavooge perioodi alguses. Seejärel lahutab ta saadud tulumäärast jälgitava intressi määra (viitemäära) perioodi alguses, et leida sisemise tulumäära instrumendikohane komponent.
 - Järgmiseks arvutab ettevõtte kohustisega seostatavate rahavoogude nüüdiseväärtuse kohustise lepingujärgsete rahavoogude abil perioodi lõpuks ning diskontomäära, mis võrdub (i) perioodi lõpu jälgitava intressi määra (viitemäära) ning (ii) punktis a määratud sisemise tulumäära instrumendikohase komponendi summaga.
 - Kohustise perioodi lõpu jälgitava turuhinna ja punktis b määratud summa vahe on õiglase väärtuse muutus, mille põhjuseks ei saa pidada jälgitava intressi määra (viitemäära) muutusi. See summa tulebki avalikustada.

Toodud näide eeldab, et õiglase väärtuse muutused, mille põhjuseks on muud tegurid kui instrumendi krediidiriski või intressimäärade muutused, ei ole märkimisväärsed. Kui näite instrument sisaldab varjatud tuletisinstrumenti, jäetakse varjatud tuletisinstrumenti õiglase väärtuse muutus paragrahvis 10 punkti a kohaselt avalikustatava summa määramisel tähelepanuta.

Muu avalikustatav teave — arvestusmeetodika (paragrahv 21)

- B5 Lõikes 21 nõutakse finantsaruannete koostamisel kasutatud mõõtmisalus (t) ning muu kasutatud raamatupidamismetoodika avalikustamist, mis on oluline finantsaruannete mõistmiseks. Finantsinstrumentide puhul võivad avalikustamisele kuuluda:
- õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatud finantsvara või finantskohustiste puhul:

▼ **M12**

- i) finantsvara või finantskohustiste olemus, mille ettevõtte on kajastanud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande;
 - ii) kriteeriumid sellise finantsvara või -kohustiste niisuguseks kajastamiseks esmasel arvelevõtmisel;
ning
 - iii) kuidas ettevõtte on täitnud IAS 39 paragrahvide 9, 11A või 12 nõudeid sellise kajastamise kohta. Instrumentide puhul, mis on kajastatud IAS 39 õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatud finantsvara või finantskohustise määratluse lõike b punkti i kohaselt, peab avalikustamisega kaasnema mõõtmise asjaolude või vastasel korral tekkida võiva kajastamise ebakooskõla vabas vormis kirjeldus. Instrumentide puhul, mis on kajastatud IAS 39 õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatud finantsvara või finantskohustise määratluse lõike b punkti ii kohaselt, peab avalikustamisega kaasnema vabas vormis kirjeldus, kuidas õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastamine on kooskõlas ettevõtte dokumenteeritud riskihaldus- või investeerimisstrateegiaga.
- b) finantsvara müügivalmina kajastamise kriteeriumid.
- c) kas finantsvara tavapärasel turutingimustel toimuva ostu ja müüki on tehingu- või väärtuspäeval arvesse võetud (vt IAS 39 paragrahv 38).
- d) kui krediitkajajate tõttu langenud väärtusega finantsvara bilansilise jääkmaksumuse vähendamiseks kasutatakse allahindluse kontot:
- i) kriteeriumid, mille abil määratakse, millal langenud väärtusega finantsvara bilansilist jääkmaksumust vähendatakse otse (või allahindamise vastandkande puhul suurendatakse otse) ja millal kasutatakse allahindluse kontot;
ning
 - ii) allahindluse kontole kantud summade mahakandmise kriteeriumid langenud väärtusega finantsvara bilansilisest jääkmaksumusest (vt paragrahv 16).
- e) kuidas määratakse iga finantsinstrumendi liigi puhastulu või -kulu (vt lõike 20 punkti a), näiteks kas õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatud instrumendi puhastulu või -kulu sisaldab intressi- või dividenditulu.
- f) kriteeriumid, mida ettevõtte kasutab väärtuse languse objektiivsete tunnuste kindlaksmääramiseks (vt paragrahvi 20 punkt e).
- g) juhul kui finantsvarade, mis oleksid muidu tähtjaks tasumata või langenud väärtusega, tingimuste muutmises on kokku lepitud, meetodika sellise finantsvara arvestamiseks, mille tingimuste muutmise üle läbirääkimisi peetakse (vt paragrahvi 36 punkt d).
- IAS 1 paragrahvis 113 nõutakse lisaks, et ettevõtte avalikustaks oluliste arvestusmeetodikate kokkuvõttes või muudes märkmetes otsused (peale prognoose sisaldavate), mille juhtkond on langetanud ettevõtte arvestusmeetodikate kohaldamisel ja millel on kõige olulisem mõju finantsaruannetes kajastatud summadele.

FINANTSINSTRUMENTIDEST TULENEVATE RISKIDE OLEMUS JA MÄÄR (PARAGRAHVID 31-42)

- B6 Paragrahvides 31-42 nõutav avalikustatav teave tuleb esitada kas finantsaruannetes või kaasata finantsaruannete ristviidetena mõnesse muusse aruandesse, nagu juhatuse märkustesse või riskiaruandesse, mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadavad finantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Ilma ristviidetena kaasatud teabeta ei ole finantsaruanded täielikud.

Kvantitatiivne avalikustatav teave (paragrahv 34)

- B7 Paragrahvi 34 punktis a nõutakse ettevõtte tippjuhtkonnale antaval tabelil põhinevate kokkuvõtlike kvantitatiivsete andmete avalikustamist ettevõtte riskimäära kohta. Kui ettevõtte kasutab riskimäära haldamiseks mitut meetodit, peab ta avalikustama teabe, kasutades meetodit või meetodeid, mis pakuvad kõige olulisemat ja usaldusväärsemat teavet. IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamislike hinnangute muutused ja veadkäsitleb asjakohasust ja usaldusväärust*.
- B8 Paragrahvi 34 punktis c nõutakse riskikontsentratsiooni avalikustamist. Riskikontsentratsioon tekib sarnaste omadustega finantsinstrumentidest, mida majanduslike ja muude tingimuste muutused mõjutavad sarnaselt. Riskikontsentratsiooni tuvastamiseks on vaja ettevõtte olukorda arvestavat hinnangut. Riskikontsentratsiooni avalikustamine peab sisaldama:
- a) kirjeldust, kuidas juhtkond määrab kontsentratsioone;

▼ **M12**

- b) kontsentratsiooni määravate ühiste omaduste (näiteks vastaspool, geograafiline piirkond, vääring või turg) kirjeldust;
ning
- c) kõigi seda omadust jagavate finantsinstrumentidega seostatav riskimäär.

Maksimaalne krediidiriski määr (paragrahvi 36 punkt a)

B9 Paragrahvis 36 punktis a nõutakse summa avaldamist, mis kajastaks kõige paremini ettevõtte maksimaalset krediidiriski määra. Finantsvara puhul on see üldjuhul bilansiline brutojääkmaksumus, mis koosneb:

- a) mis tahes kooskõlas IAS 32 saldeeritud summadest;
ning
- b) mis tahes kooskõlas IAS 39 kajastatud väärtuse languse kuludest.

B10 Tegevuste hulka, mis põhjustavad krediidiriski ning sellega seotud maksimaalset krediidiriski määra, kuuluvad muuhulgas:

- a) laenude ja nõuete andmine klientidele ning sissemaksud hoiukontodele teistes ettevõtetes. Neil juhtudel on maksimaalne krediidiriski määr sellega seotud finantsvara bilansiline jääkväärtus.
- b) tuletisinstrumentide lepingute, näiteks valuutalepingute, intressimäära vahetuslepingute ja krediidi tuletisinstrumentide lepingute sõlmimine. Kui nende tulemusel tekkivad finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses, on maksimaalne krediidiriski määr aruandepäeval võrdne bilansilise jääkmaksumusega.
- c) rahaliste garantiide andmine. Sellisel juhul on maksimaalseks krediidiriski määraks maksimaalne summa, mille ettevõtte peaks tasuma garantii sissenõudmise korral ja mis võib olla märgatavalt suurem kui kohustisena kajastatav summa.
- d) laenu andmise kohustuse võtmine, mis on laenu kestuse ajal tühistamatu või tühistatav ainult suurte kahjuliku mõjuga muutuste puhul. Kui laenu andja ei suuda laenu andmise kohustuse summat tasuda sularahas või muu finantsinstrumendiga, on maksimaalseks krediidiriski määraks kohustuse täissumma. Seda seepärast, et ei ole selge, kas mis tahes väljavõtmata summat võidakse tulevikus välja võtta või mitte. Viimane võib olla märgatavalt suurem kohustisena kajastatavast summast.

Lepinguliste lunastustähtaegade analüüs (paragrahvi 39 punkt a)

B11 Koostades paragrahvi 39 punktis a nõutavat finantsvara lepinguliste lunastustähtaegade analüüsi määrab ettevõtte sobiva ajavahemike arvu oma äranägemisel. Näiteks võib ettevõtte otsustada, et sobivad oleksid järgmised ajavahemikud:

- a) kuni üks kuu;
- b) üks kuni kolm kuud;
- c) kolm kuud kuni üks aasta;
ning
- d) üks aasta kuni viis aastat.

B12 Kui osapoolel on valida, millal summa tasuda, kajastatakse kohustis kõige varasema kuupäeva alusel, mil ettevõttelt võidakse tasumist nõuda. Näiteks kajastatakse nõudmiseni finantskohustised (näiteks nõudehoiused) kõige varasemas ajavahemikus.

B13 Kui ettevõtte on kohustunud tasuma summad osamaksetena, kajastatakse iga osamakse kõige varasemas ajavahemikus, mil selle tasumist nõuda võidakse. Näiteks kajastatakse väljavõtmata laenu andmise kohustus ajavahemikus, millesse jääb kõige varasem kuupäev, kui see võidakse välja võtta.

B14 Lunastustähtaegade analüüsis avalikustatud summad on lepingulised diskonteerimata rahavood, näiteks:

- a) kapitalirendi kohustused brutona (enne finantskulude lahutamist);
- b) *forward*-tehingutes kokkulepitud finantsvara sularaha eest ostmise hinnad;
- c) kõikuva makstava/kindla saadava intressimääraga vahetuslepingute netosummad, mille jaoks vahetatakse netorahavooge;
- d) lepingulised summad, mis tuleb vahetada tuletisinstrumentis (näiteks valuutavahetuslepingus), mille puhul vahetatakse brutorahavooge;
ning
- e) bruto laenu andmise kohustused.

▼ **M12**

Sellides diskonteerimata rahavood erinevad bilansis kajastatud summast, sest bilansi summa põhineb diskonteeritud rahavoogudel.

B15 Kui see on kohane, peab ettevõtte avalikustama paragrahvi 39 punktis a nõutavas finantskohustiste lepinguliste lunastustähtaegade analüüsis tuletisinstrumentide analüüsi muude finantsinstrumentide analüüsist eraldi. Näiteks oleks asjakohane eristada rahavooge tuletisinstrumentidest ja muudest finantsinstrumentidest, kui tuletisinstrumentidest tekkivaid rahavooge tasutakse brutona. Seda seepärast, et raha brutoväljavooluga võib kaasneda ka sissevool.

B16 Kui tasuda tulev summa ei ole kindlaks määratud, määratakse avalikustatav summa viitega aruandepäeval valitsenud tingimustele. Näiteks kui tasuda tulev summa muutub koos indeksiga, võib avalikustatav summa põhineda indeksi tasemel aruandepäeval.

Tururisk — tundlikkuse analüüs (paragrahv 40 ja 41)

B17 Paragrahvi 40 punktis a nõutakse iga tururiski liigi analüüsi, mis ettevõtet mõjutab. Vastavalt lõikele B3 otsustab ettevõtte, kuidas ta esitab kokkuvõtlikku teavet nii, et tekiks üldpilt, kuid ei liidetaks samas erinevate omadustega teavet märkimisväärselt erinevatest majanduskeskkondadest pärineva riski kohta. Näiteks:

a) ettevõtte, kes kaupleb finantsinstrumentidega, võib avalikustada selle teabe eraldi kauplemiseesmärgil hoitavate ja muude finantsinstrumentide kohta.

b) ettevõtte ei liida kokku oma tururiski hüperinflatsiooniga aladelt ja väga madala inflatsiooniga aladelt.

Kui ettevõtte on võtnud vaid üht tüüpi tururiski vaid ühes majanduskeskkonnas, ei pea ta teavet eristatult näitama.

B18 Lõike 40 punktis a nõutakse, et tundlikkuse analüüs näitaks, milline võib olla asjaomaste riskimuutujate (näiteks turul valitsevate intressimäärade, vahetuskurside, aktsiahindade või kaupade hindade) põhjendatud muutuste mõju kasumile või kahjumile. Selleks:

a) ei pea ettevõtteid määrama, milline oluks perioodi kasum või kahjum, kui asjaomased riskimuutujad oluksid teistsugused. Selle asemel avalikustavad ettevõtteid mõju kasumile või kahjumile bilansipäeval, juhul kui asjaomase riskimuutuja põhjendatud muutus oleks toimunud bilansipäeval ning seda oleks kohaldatud sel päeval olemas olnud riskimääradele. Näiteks, kui ettevõttel on aasta lõpul muutuva intressimääraga kohustus, avalikustab ettevõtte selle võimaliku mõju kasumile või kahjumile (s.o intressikulu) jooksva aastal, juhul kui intressimäärad oleksid muutunud põhjendatud määral.

b) ei nõuta ettevõtetelt, et ta avalikustaks asjaomase riskimuutuja iga põhjendatud muutusvahemiku piires toimuda võinud muutuse mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile. Piisab, kui avalikustatakse muutuste võimalik mõju põhjendatud muutusvahemiku ülem- ja alampiiril.

B19 Et määrata, milline võib olla asjaomase riskimuutuja põhjendatud muutus, peab ettevõtte arvestama:

a) majanduskeskkonda, milles ta tegutseb. Põhjendatud muutusvõimalus ei tohi sisaldada ebatõenäolisi ega halvimaid võimalikke stsenaariume ega stressete. Pealegi kui põhiriskimuutuja muutumise kiirus on stabiilne, ei pea ettevõtte hindama, millised võivad olla selle muud põhjendatud muutused. Oletame näiteks, et intressimäär on 5 % ning ettevõtte määrab, et intressimäär võib põhjendatult kõikuda ± 50 sajandikprotsendi võrra. Ettevõtte avalikustab mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui intressimäär peaks jõudma tasemele 4,5 % või 5,5 %. Järgmisel perioodil tõuseb intressimäär tasemele 5,5 %. Ettevõtte usub jätkuvalt, et intressimäär võib kõikuda ± 50 sajandikprotsenti (s.o intressimäär muutumiskiirus on stabiilne). Ettevõtte avalikustab mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui intressimäär peaks jõudma tasemele 5 % või 6 %. Ettevõttelt ei nõuta, et ta vaataks läbi oma hinnangu, et intressimäär võiks põhjendatult kõikuda ± 50 sajandikprotsenti, v.a juhul kui on tõendeid, et intressimäärad on muutunud märgatavalt kõikumateks.

b) ajavahemikku, mille raames ta hinnangut teeb. Tundlikkusanalüüs peab näitama põhjendatult võimalikeks peetavate muutuste mõju kuni ajani, mil ettevõtte peab need andmed uuesti avalikustama, s.t tavaliselt kuni järgmise aastaaruandeni.

B20 Paragrahvis 41 lubatakse ettevõttel kasutada tundlikkusanalüüsi, mis peegeldab riskimuutujate omavahelisi sõltuvusi, näiteks riskiväärtuse meetodit, kui ta kasutab seda analüüsi oma finantsriskide haldamiseks. See kehtib ka juhul, kui selline meetod mõõdab vaid võimalikku kulu ega arvesta võimalikku tulu. Selline ettevõtte võib täita paragrahvi 41 punkti a

▼ **M12**

nõudeid, avalikustades kasutatava riskiväärtuse mudeli (s.o kas mudel põhineb Monte Carlo simulatsioonidel), selgituse, kuidas mudel töötab, ning peamise eelduse (s.o valdusaja ja usaldusnivoo). Ettevõtted võivad avalikustada ka varasema vaatlusperioodi ning selle jooksul kohaldatud kaalutegurid, selgituse, kuidas erinevaid võimalusi on arvutustes käsitletud ning milliseid kõikumisi ja korrelatsioone (või alternatiivina Monte Carlo tõenäosuse jaotuse simulatsioone) on kasutatud.

- B21 Ettevõtte peab esitama tundlikkusanalüüsid kogu oma äritegevuse kohta, kuid võib esitada erinevate finantsinstrumentide liikide kohta erinevat tüüpi tundlikkusanalüüsid.

Intressimäära risk

- B22 *Intressimäära risk* tekib bilansis kajastatud intressi kandvatel finantsinstrumentidel (näiteks laenudel, nõuetel ja väljastatud võlakirjadel) ning mõnedel bilansis kajastamata finantsinstrumentidel (näiteks mõnedel laenu andmise kohustustel).

Valuutarisk

- B23 *Valuutarisk* tekib finantsinstrumentidel, mis on välisvaluutas, s.o muus vääringus kui see, milles neid mõõdetakse. Käesoleva IFRSi tähenduses ei teki vääringuriski finantsinstrumentidel, mis on mitterahalised, ega ettevõtte kasutatavas vääringus finantsinstrumentidel.

- B24 Tundlikkusanalüüs avalikustatakse iga vääringu kohta, milles ettevõttel on märkimisväärsed positsioonid.

Muu hinnarisk

- B25 *Muu hinnarisk* tekib finantsinstrumentidel näiteks kaupade või aktsiate hinnamuutuste tõttu. Et täita paragrahvi 40 nõudeid, võib ettevõtte avalikustada konkreetse aktsiaturu indeksi, kauba hinna või muu riskimuutuja languse mõju. Näiteks kui ettevõtte annab jääkväärtusgarantiisid, mis on finantsinstrumendid, avalikustab ettevõtte nende varade väärtuse suurenemise või vähenemise, mille kohta garantii kehtib.

- B26 Kaks näidet finantsinstrumentidest, mis tekitavad aktsiahinnariski, on muu ettevõtte aktsiate omamine ja investeerimine usaldusfondi, mis hoiab oma investeringuid omakapitaliinstrumentides. Muudeks näideteks oleks *forward*-lepingud ja optioonid konkreetse koguse omakapitaliinstrumentide ostmiseks või müümiseks ning vahetuslepingud, mis on indekseid kaudu seotud aktsiahindadega. Selliste finantsinstrumentide õiglast väärtust mõjutavad nende aluseks olevate omakapitaliinstrumentide turuhindade muutused.

- B27 Kooskõlas paragrahvi 40 punktiga a avalikustatakse kasumi või kahjumi tundlikkus (mis tekib näiteks instrumentidest, mis on liigitatud õiglast väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, ning müügivalmis finantsvarade väärtuse langusest) eraldi omakapitali tundlikkusest (mis tekib näiteks müügivalmiks liigitatud instrumentidest).

- B28 Finantsinstrumente, mida ettevõtte liigitab omakapitaliinstrumentideks, ümber ei hinnata. Nende instrumentide aktsiahinnarisk ei mõjuta ei kasumit, kahjumit ega omakapitali. Järelikult ei ole nende puhul tundlikkuse analüüsi vaja.

▼ M12

C LIIDE

Teiste IFRSide parandused

Käesoleva liite muudatusi rakendatakse selliste aastastele perioodidele suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2007 või hiljem. Kui ettevõtte rakendab käesolevat IFRSi varasemal perioodil, siis rakendab ta ka neid muudatusi varasemal perioodil. Muudetud paragrahvides on uus tekst allajoonitud ning välja jäetud tekst läbi-kriipsutatud.

C1 Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, k.a rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites ja tõlgendustes asendatakse viited IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* viidetega IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*, v.a juhul, kui allpool on sätestatud teisiti.

C2 IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* (läbi vaadatud 2003. aastal) muudetakse, nagu allpool kirjeldatud.

Pealkiri on nüüdsest "IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*".

Paragrahv 1 jäetakse välja ning paragrahvi 2 kuni paragrahvi 4 punkt a muudetakse järgmiselt:

2 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada põhimõtted finantsinstrumendi esitamiseks kohustiste või omakapitalina ning finantsvara ja finantskohustiste tasaarvestamiseks. Seda kohaldatakse finantsinstrumentide liigitamisel väljastaja seisukohast finantsvaradeks, finantskohustisteks ja omakapitaliinstrumentideks; nendega seotud intresside, dividendide, kahjumite ja kasumite liigitamisel ning finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamise olukordades.

3 Käesoleva standardi põhimõtted täiendavad finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise ja mõõtmise põhimõtteid, mis on esitatud IAS 39s *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*, ning neid käsitleva teabe avalikustamise põhimõtteid, mis on esitatud IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*.

RAKENDUSALA

4 Käesolevat standardit peavad kõik ettevõtted rakendama kõikidele finantsinstrumentide liikidele, välja arvatud:

- a) need osalused tütarettevõtetes, sidusettevõtetes ja ühissettevõtmistes, mida on käsitletud vastavalt IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded*, IAS 28 *Investeeringud sidusettevõttesse* või IAS 31 *Osalused ühissetevõtmistes*. Kuid mõningatel juhtudel lubab IAS 27, IAS 28 või IAS 31 ettevõttel anda aru osalusest tütar-, sidus- või ühissetevõtetes, kasutades IAS 39; sellistel juhtudel peavad ettevõtted kohaldama lisaks käesolevas standardis leiduvatele avalikustamissooetele veel IAS 27, IAS 28 või IAS 31 omi. Ettevõtted peavad rakendama käesolevat standardit samuti kõigi tuletisinstrumentidega seotud osaluste suhtes tütarettevõtetes, sidusettevõtetes või ühissetevõtetes.

Paragrahvid 5 ja 7 jäetakse välja.

Paragrahvi 40 teist lauset muudetakse järgmiselt:

40 ... Lisaks käesolevas standardis esitatud nõuetele nõuavad intresside ja dividendide avalikustamist ka standardid IAS 1 ja IFRS 7.

Paragrahvi 47 viimast lauset muudetakse järgmiselt:

47 ... Kui ettevõttel on tasaarvestusõigus, kuid ta ei kavatse teostada tasaarveldusi ega realiseerida vara ja tasuda kohustised samaaegselt, avalikustatakse kooskõlas IFRS 7 paragrahviga 36 selle õiguse mõju ettevõtte krediidiriskile.

Paragrahvi 50 viimast lauset muudetakse järgmiselt:

50 ... Kui koondtasaarvelduse kokkuleppe alla kuuluvat finantsvara ja -kohustusi ei tasaarvestata, siis avalikustatakse kooskõlas IFRS 7 paragrahviga 36 sellise kokkuleppe mõju ettevõtte krediidiriskile.

Paragrahvid 51-95 jäetakse välja.

Paragrahvile 98 lisatakse joonealune märkus:

2005. aasta augustis paigutas IASB kõik finantsinstrumentidega seotud teabe avalikustamist käsitlevad nõuded ümber standardisse IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*.

Lisast (Rakendusjuhend) jäetakse välja paragrahvid AG24 ja AG40 ning paragrahvi AG39 viimane lause.

▼ **M12**

C3 IAS 1 *Finantsaruannete esitamemuudetakse*, nagu allpool kirjeldatud.

Paragrahv 4 jäetakse välja.

Paragrahvis 56 asendatakse sõnad "IAS 32" sõnadega "IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*" ning paragrahvi 105 punkti d alapunktis ii ja paragrahvis 124 asendatakse sõnad "IAS 32" sõnadega "IFRS 7".

Paragrahvi 71 punkti b viimast lauset muudetakse järgmiselt:

71(b) ... Näiteks võib finantsasutus muuta ülaltoodud nimetusi selleks, et pakkuda olulist teavet finantsasutuse tegevuse kohta.

Paragrahvi 84 neljandat lauset muudetakse järgmiselt:

84 ... Näiteks võib finantsasutus muuta nimetusi selleks, et pakkuda olulist teavet finantsasutuse tegevuse kohta.

C4 IAS 14 *Segmentiaruandlusmuudetakse*, nagu allpool kirjeldatud.

Paragrahvi 27 punktides a ja b, paragrahvides 31, 32, 46 ja 74 asendatakse sõnad "juhatusele või tegevjuhile" sõnaga "tippjuhtkonnale".

Paragrahvi 27 punktis b, paragrahvides 30 ja 32 asendatakse sõnad "juhatuse ja juhtkond" sõnaga "tippjuhtkond".

Paragrahvi 27 esimest lauset muudetakse järgmiselt:

27 Tavaliselt on ettevõttesisene organisatsiooniline struktuur ja juhtimisstruktuur ning tippjuhtkonnale (näiteks juhatusele ja tegevjuhile) suunatud sisemine aruandlussüsteem peamine allikas ettevõtte riskide ja rentaablusmäärade muutumise ja nende laadi kindlaksmääramisel ja seetõttu ka aluseks, et määratleda, kumb aruandluse formaat on põhiformaat ja kumb lisaformaat, välja arvatud punktides a ja b sätestatud juhtudel: ...

Paragrahvi 28 kolmandat lauset muudetakse järgmiselt:

28 ... Seepärast esitab ettevõtte oma finantsaruannetes segmentiinformatsiooni samadel alustel kui ettevõttesises aruandluses tippjuhtkonnale, välja arvatud harvadel erandjuhtudel. ...

Paragrahvi 33 esimest lauset muudetakse järgmiselt:

33 Vastavalt käesolevale standardile määratleb enamik ettevõtteid oma ärisegmente ja geograafilisi segmente organisatsiooniliste üksustena, mille kohta esitatakse informatsiooni tippjuhtkonnale või kõrgeimale jooksvate otsuste langetajale (kelleks võib mõnel juhul olla rühm inimesi) iga üksuse varasema tulemuslikkuse hindamiseks ja tulevaste ressursside eraldamisega seotud otsuste tegemiseks. ...

C5 IAS 17 *Rent* paragrahvis 31 asendatakse sõnad "IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine*" sõnadega "IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*" ning paragrahvides 35, 47 ja 56 asendatakse sõnad "IAS 32" sõnadega "IFRS 7".

C6 IAS 33 *Aktiakasum* paragrahvis 72 asendatakse sõnad "IAS 32" sõnadega "IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*".

C7 IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* (muudetud 2005. aasta aprillis) muudetakse, nagu allpool kirjeldatud.

Paragrahvi 1 muudetakse järgmiselt:

1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada finantsvarade, finantskohustiste ja mõnede mittefinantsinstrumentide ostu- või müügilepingute kajastamise ja mõõtmise põhimõtted. Finantsinstrumente puudutava informatsiooni esitamise nõuded on sätestatud standardis IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*. Finantsinstrumente puudutava informatsiooni avalikustamise nõuded on sätestatud standardis IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*.

Paragrahvis 45 asendatakse sõnad "IAS 32" sõnadega "IFRS 7".

Paragrahvi 48 muudetakse järgmiselt:

48 Käesoleva standardi, standardite IAS 32 või IFRS 7 rakendamisel finantsvara või -kohustise õiglase väärtuse määratlemiseks rakendab ettevõtte A liite paragrahve AG69-AG82.

C8 IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* (muudetud 2005. aasta juunis) muudetakse, nagu allpool kirjeldatud.

Paragrahvis 9 muudetakse järgmiselt õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava finantsvara või finantskohustise määratlust:

... IFRS 7 paragrahvides 9–11 ja B4 on nõutud, et ettevõtte avalikustaks teabe finantsvara ja finantskohustiste kohta, mida ta on kajastanud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, ...

▼ M12

C9 IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite esmakordne rakendamine* paragrahvi 36A muudetakse ning lisatakse pealkiri ja paragrahv 36C järgmiselt:

36A Ettevõtte, kes võtab IFRS 1 kasutusele enne 1. jaanuari 2006, esitab oma esimeses IFRSi kohaselt koostatud finantsaruandes vähemalt ühe aasta võrdlusandmed, kuid need võrdlusandmed ei pea olema IAS 32, IAS 39 ega IFRS 4 kooskõlas. Ettevõtte, kes otsustab oma esimesel ülemineku aastal esitada võrdlevad andmed, mis ei ole IAS 32, IAS 39 ega IFRS 4 kooskõlas, peab:

- a) rakendama oma eelnevate üldtunnustatud raamatupidamistavade kajastamis- ja mõõtmisnõudeid IAS 32 ja IAS 39 rakendusallasse jäävate finantsinstrumentide ja IFRS 4 rakendusallasse jäävate kindlustuslepingute kohta käivate võrdlusandmete suhtes;

...

Ettevõtte puhul, kes otsustab esitada IAS 32, IAS 39 ja IFRS 4 mittevastavaid võrdlusandmeid, tähendavad viited "IFRSide kasutamisele ülemineku kuupäevale" ainult nende standardite puhul esimese IFRS aruandeperioodi algust. Sellistelt ettevõtetelt nõutakse vastavalt IAS 1 paragrahvi 15 punktile c täiendava teabe avalikustamist juhul, kui IFRSi konkreetsete nõuete täitmisest ei piisa, et aruannete kasutajad mõistaksid konkreetsete tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju ettevõtte finantspositsioonile ja -tulemuslikkusele.

Erand nõudest esitada võrdlevaid andmeid vastavalt IFRS 7

36C Ettevõtte, kes võtab IFRSId kasutusele enne 1. jaanuari 2006 ning otsustab rakendada oma esimeses IFRSi kohaselt esitatavas finantsaruandes IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teavenõudeid*, ei pea esitama selles finantsaruandes IFRS 7 nõutavaid võrdlevaid andmeid.

C10 IFRS 4 *Kindlustuslepingud* muudetakse, nagu allpool kirjeldatud.

Paragrahvi 2 punkti b muudetakse järgmiselt:

- b) väljastatud finantsinstrumentidele, mis sisaldavad *valikulist kasumiosalus* (vt paragrahv 35). Standard IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teavenõu* ab teabe avalikustamist finantsinstrumentide kohta, sealhulgas sellist tunnust sisaldavate finantsinstrumentide kohta.

Lisatakse paragrahvi 35 punkt d järgmiselt:

- d) ehkki need lepingud on finantsinstrumendid, peab emiteerija, kes kohaldab valikulise kasumiosalusega lepingute suhtes IFRS 7 paragrahvi 19 punkti b, avalikustama kogu kasumis või kahjumis kajastatava intressikulu, kuid ei pea arvutama sellist intressikulu sisemise intressimäära meetodi abil.

Paragrahvi 37 järel muudetakse pealkirja ning paragrahve 38 ja 39 ning lisatakse paragrahv 39A järgmiselt:

Kindlustuslepingutest tulenevate riskide olemus ja määr

38 Kindlustusandja peab avaldama informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata kindlustuslepingutest tulenevate riskide olemust ja määra.

39 Paragrahvi 38 nõuete järgimiseks peab kindlustusandja avalikustama:

- a) oma kindlustuslepingute riski maandamise eesmärgid, põhimõtted ja protsessid ning nende riskide haldamiseks kasutatavad meetodid.
- b) [välja jäetud]
- c) teavet *kindlustusriski* kohta (nii enne kui pärast riski vähendamist edasikindlustuse kaudu), sealhulgas järgmise teabe:
 - i) tundlikkus kindlustusriski suhtes (vt paragrahv 39A).
 - ii) kindlustusriski kontsentratsioon, k.a kirjeldus, kuidas juhtkond kontsentratsioone määrab, ning iga kontsentratsiooni tunnuseks oleva ühise joone kirjeldus (näiteks kindlustatud sündmuse liik, geograafiline piirkond või vääring).
 - iii) tegelikud nõuded, võrreldes varasemate hinnangutega (s.o nõuete areng). Nõuete arengu avalikustamine peab tagasi ulatuma perioodini, kui tekkis varasem oluline nõue, mille väljamaksete summa ja ajastus on siiani ebakindel, kuid ei pea ulatuma kaugemale kui kümme aastat. Kindlustusandja ei pea avalikustama teavet nõuete kohta, mille summa ja ajastuse ebakindlus laheneb tavaliselt ühe aasta jooksul.
- d) teave krediidiriski, likviidsusriski ja tururiski kohta, mida IFRS 7 paragrahvid 31–42 nõuaksid, kui kindlustuslepingud oleksid IFRS 7 rakendusallas. Siiski:

▼ **M12**

- i) kindlustusandja ei pea esitama lõpptähtaegade analüüsi, mida nõutakse IFRS 7 paragrahvi 39 punktis a, kui ta avaldab selle asemel teabe kajastatud kindlustuskohustistest tuleneva raha netoväljavoolu toimumise prognoositava aja kohta. Selle võib esitada bilansis kajastatud summade analüüsina nende toimumise prognoositava aja järgi.
 - ii) kui kindlustusandja kasutab alternatiivset meetodit tundlikkuse haldamiseks turutingimuste suhtes, näiteks varjatud väärtuse analüüs, võib ta kasutada IFRS 7 paragrahvi 40 punkti a nõuete täitmiseks tundlikkusanalüüsi. Selline kindlustusandja peab avaldama ka IFRS 7 paragrahvis 41 nõutud teabe.
 - e) teabe tururiski kohta, mis tuleneb varjatud tuletisinstrumentidest põhikindlustuslepingus juhul, kui kindlustusandja ei ole kohustatud mõõtma ega mõõda varjatud tuletisinstrumente õiglase väärtuse alusel.
- 39A Paragrahvi 39 punkti b alapunkti ii nõuete täitmiseks peab kindlustusandja avalikustama kas punktis a või b osutatud teabe järgmiselt:
- a) tundlikkusanalüüsi, mis näitab, kuidas asjaomaste riskimuutujate põhjendatud muutused oleksid mõjunud kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui need oleksid toimunud bilansi kuupäeval, tundlikkusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodid ja eeldused ning mis tahes muutused kasutatud meetodites ja eeldustes, võrreldes eelmise perioodiga. Kui kindlustusandja kasutab alternatiivset meetodit tundlikkuse haldamiseks turutingimuste suhtes, näiteks varjatud väärtuse analüüs, võib ta täita seda nõuet, avaldades alternatiivse tundlikkusanalüüsi ning IFRS 7 paragrahvis 41 nõutud andmed.
 - b) kvalitatiivse teabe tundlikkuse kohta ning teabe kindlustuslepingute nende sätete ja tingimuste kohta, millel on oluline mõju kindlustusandja tulevaste rahavoogude summale, toimumise ajale ja ebakindlusele.

▼ **M12***D LIIDE***IFRS 7 muudatused, kui IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*— Õiglase väärtusmuudatusi ei ole rakendatud**

2005. aasta juunis avaldas nõukogu IAS 39: *Finantsinstrumendid: kajastamine ja avalikustamine*— Õiglase väärtus muudatused, mida tuleb rakendada selliste aastasteks perioodide suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2006 või pärast seda. Kui ettevõtte rakendab IFRS 7 selliste aastaste perioodide puhul, mis algavad enne 1. jaanuari 2006, ega rakenda IAS 39 muudatusi, peab ta parandama IFRS 7 selle perioodi jaoks järgmiselt. Muudetud paragrahvides on uus tekst allajoonitud ning välja jäetud tekst läbikriipsutatud.

D1 Pealkirja enne paragrahve 9 ja 11 muudetakse järgmiselt ning paragrahv 9 jäetakse välja.

Finantskohustised õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande

11 Ettevõtte peab avalikustama:

- a) paragrahvi 10 punkti a nõuete täitmiseks kasutatud meetodid.
- b) kui ettevõtte usub, et teave, mida ta on avalikustanud paragrahvi 10 punkti a nõuete täitmiseks, ei peegelda usaldusväärselt finantskohustise õiglasel väärtuse muutust, mille põhjuseks võib pidada krediidi-riski muutust, siis sellele järeldusele jõudmise põhjused ning tegurid, mida ta peab oluliseks.

Paragrahvi B5 punkti a muudetakse järgmiselt:

- a) finantsvara või finantskohustiste algsel arvelevõtmisel õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande kajastamise kriteeriumid.

▼ **M5***RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 31***Osalemine ühissetevõtmistes**

SISUKORD

	Lõik
Rakendusala	1-2
Mõisted	3-12
Ühissetevõtmiste vormid	7
Ühine kontroll	8
Lepingupõhine kokkulepe	9-12
Ühiselt kontrollitavad tegevused	13-17
Ühiselt kontrollitav vara	18-23
Ühiselt kontrollitavad majandusüksused	24-47
Ühissetevõtja finantsaruanded	30-45
Proportsionaalne konsolideerimine	30-37
Kapitaliosaluse meetod	38-41
Proportsionaalse konsolideerimise ja kapitaliosaluse meetodi erandid	42-45
Ühissetevõtja konsolideerimata finantsaruanded	46-47
Ühissetevõtja ja ühissetevõtmise vahelised tehingud	48-50
Ühissetevõtmistes osalemise kajastamine investori finantsaruannetes	51
Ühissetevõtmiste operaatorid	52-53
Avalikustatav informatsioon	54-57
Jõustumiskuupäev	58
Kehtetuks tunnistatud IAS 31 (muudetud 2000)	59

See muudetud standard asendab IAS 31 (muudetud 2000) *Finantsaruandlus ühissetevõtmistes osalemise kohta* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

▼ M5

RAKENDUSALA

1. *Käesolevat standardit rakendatakse osaluste arvestamisel ühissettevõtmistes ja ühissettevõtjate ja investorite finantsaruannetes ühissetevõtmiste vara, kohustiste, tulude ja kulude kajastamisel, olenemata ühissettevõtmise struktuurist või vormist. Seda ei rakendata siiski ühissettevõtjate osaluste arvestamisel ühiselt kontrollitavates majandusüksustes, mida hoiavad:*
 - a) *riskikapitali organisatsioonid*
või
 - b) *ühisfondid, avatud investeerimisfondid ja teised sarnased majandusüksused, kaasa arvatud investeringutega seotud kindlustusfondid,*
mida esmasel arvelevõtmisel kavandatakse läbi kasumiaruande õiglases väärtuses kajastatavaks või liigitatakse kauplemiseemärgil hoitavaks ja arvestatakse vastavalt standardile IAS 39 Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine. Selliseid investeringuid mõõdetakse õiglases väärtuses kooskõlas standardiga IAS 39, kusjuures muutused õiglases väärtuses kajastatakse kasumiaruandes selle aruandeperioodil, millal muutus toimus.
2. *Ühiselt kontrollitavas majandusüksuses osalust omav ühissettevõtja vabastatakse paragrahvide 30 (proportsionaalne konsolideerimine) ja 38 (kapitaliosaluse meetod) rakendamise, kui on täidetud järgmised tingimused:*
 - a) *on tõendeid, et osalus omandati ja seda hoitakse üksnes võõrandamise eesmärgil kaheteistkümne kuu jooksul omandamisest ja juhtkond tegeleb aktiivselt ostja otsimisega;*
 - b) *rakendatakse standardi IAS 27 Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded paragrahvis 10 sätestatud erandit, mis lubab emaettevõtet, kes omab samuti osalust ühiselt kontrollitavas majandusüksuses, loobuda konsolideeritud finantsaruannete esitamisest;*
või
 - c) *kehtib kõik järgnev:*
 - i) *ühissettevõtja on mõne teise majandusüksuse 100 %-lise või väiksema osalusega tütarettevõtte ning ühissettevõtja omanikke, ka hääleõiguseta omanikke, on sellest teavitatud ning neil ei ole vastuväiteid sellele, et ühissettevõtja ei rakenda proportsionaalse konsolideerimise ega kapitaliosaluse meetodit;*
 - ii) *ühissettevõtja võla- või omakapitaalinstrumentidega ei kaubelda avalikult (asukohariigi või välisriigi väärtpaberibörsil või börsivälisel turul, kaasa arvatud kohalikud ja piirkondlikud turud);*
 - iii) *ühissettevõtja ei ole esitanud ega hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või mõnele muule järelevalvet teostavale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida vabaturule ükskõik millist liiki instrumente;*
ja
 - iv) *kontserni, kuhu ühissettevõtja kuulub, emaettevõtte või ükskõik milline vahepealne emaettevõtte koostab avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud finantsaruandeid, mis on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.*

MÕISTED

3. *Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:*
Kontroll on võime mõjutada majandustegevusega seotud finants- ja äripoliitikat selleks, et saada sellest majanduslikku kasu.
Kapitaliosaluse meetod on arvestusmeetod, mille kohaselt osalust ühiselt kontrollitavas majandusüksuses kajastatakse algselt soetusmaksumuses ja seejärel korrigeeritakse seda muutustega, mis on soetamise järel toimunud ühissettevõtja osas ühiselt kontrollitava majandusüksuse netovarades. Ühissettevõtja kasumiaruanne sisaldab ühissettevõtja osa ühiselt kontrollitava majandusüksuse kasumist või kahjumist.
Investor ühissettevõtmises on osapool, kes ei teosta ühist kontrolli selle ühissettevõtmise üle.

▼ M5

Ühine kontroll on lepingupõhiselt kokkulepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle.

Ühisettevõtmine on lepingupõhine kokkulepe, mille kohaselt kaks või enam osapoolt teostavad majandustegevust, mida kontrollitakse ühiselt.

Proportsionaalne konsolideerimine on arvestusmeetod, mille kohaselt ühisettevõtja osa ühiselt kontrollitava majandusüksuse kõikidest varaobjektidest, kohustistest, tuludest ja kuludest ühendatakse rida-realt ühisettevõtja finantsaruannete sarnaste kirjetega või kajastatakse ühisettevõtja finantsaruannetes kirjetena eraldi ridadel.

Konsolideerimata finantsaruanded on aruanded, mille esitavad emaeettevõtte, investor sidusettevõttes või ühisettevõtja ühiselt kontrollitavas majandusüksuses, kus investeeringuid arvestatakse pigem otsese omakapitaliosaluse kui investeerimisobjektide avaldatud tulemuste ja netovara alusel.

Oluline mõju on võime osaleda majandustegevusega seotud finants-ja äripoliitikat puudutavate otsuste langetamisel, omamata kontrolli või ühist kontrolli nende poliitikate üle.

Ühisettevõtja on ühisettevõtmise osapool, kes teostab ühist kontrolli selle ühisettevõtmise üle.

4. Finantsaruanded, milles on rakendatud proportsionaalse konsolideerimise või kapitaliosaluse meetodit, ei ole konsolideerimata finantsaruanded, nii nagu ei ole sellise majandusüksuse, kellel ei ole tütarettevõtet, sidusettevõtet või kes ei osale ühisettevõtjana ühiselt kontrollitavas majandusüksuses, finantsaruanded konsolideerimata finantsaruanded.
5. Konsolideerimata finantsaruanded on need finantsaruanded, mida esitatakse lisaks konsolideeritud finantsaruannetele, aruanded, kus investeeringuid on arvestatud kapitaliosaluse meetodil ja aruanded, kus ühisettevõtjate osalused ühisettevõtmistes on proportsionaalselt konsolideeritud. Neile aruannetele ei ole vaja lisada ega nendega koos esitada konsolideerimata finantsaruandeid.
6. Majandusüksused, kes on vabastatud konsolideerimisest vastavalt standardi IAS 27 paragrahvile 10, kapitaliosaluse meetodi rakendamisele vastavalt standardi IAS 28 *Investeeringud sidusettevõttesse* paragrahvi 13 punktile c või proportsionaalse konsolideerimise või kapitaliosaluse meetodi rakendamisele vastavalt käesoleva standardi paragrahvile 2, võivad finantsaruannete esitamisel piirduda ainult konsolideerimata finantsaruannetega.

Ühisettevõtmiste vormid

7. Vormi ja struktuuri poolest võib ühisettevõtmisi olla mitmesuguseid. Käesolevas standardis piiritletakse kolm peamist liiki, mida tuntakse ühisettevõtmistena ja mis vastavad ühisettevõtmise määratlusele – ühiselt kontrollitavad tegevused, ühiselt kontrollitav vara ja ühiselt kontrollitavad majandusüksused. Kõikidel ühisettevõtmistel on järgmised ühised tunnused:
 - a) vähemalt kaks ühisettevõtjat on omavahel seotud lepingupõhise kokkuleppega
ja
 - b) lepingupõhise kokkuleppega on kehtestatud ühine kontroll.

Ühine kontroll

8. Ühine kontroll võib olla välistatud, kui investeerimisobjektis toimuvad juriidilised ümberkorraldused, ta on pankrotis või tegutseb rangete pikaajaliste piirangute raames, mis raskendavad tal rahaliste vahendite ülekandmist ühisettevõtjale. Juhul kui ühine kontroll on jätkuv, ei ole nimetatud sündmused iseenesest piisavad, et õigustada käesoleva standardi mittejärgimist ühisettevõtmiste arvestamise puhul.

Lepingupõhine kokkulepe

9. Lepingupõhise kokkuleppe olemasolu eristab ühise kontrolliga seotud osalusi sidusettevõttesse tehtud investeeringutest, milles investoril on oluline mõju (vt IAS 28). Tegevused, mille suhtes ei ole lepingupõhise kokkuleppega ühist kontrolli kehtestatud, ei kujuta endast käesoleva standardi mõistes ühisettevõtmisi.
10. Lepingupõhine kokkulepe võib esineda mitmesugusel kujul, näiteks ühisettevõtjate vahelise lepinguna või nendevahelise nõupidamise protokollina. See kokkulepe võib mõnel juhul sisalduda ühisettevõtmise põhikirjas või muudes juriidilistes dokumentides. Olenemata vormist on lepingupõhine kokkulepe tavaliselt kirjalik ja käsitleb:
 - a) ühisettevõtmise tegevust, kestust ja aruandluskohustusi;

▼ M5

- b) ühissettevõtmise juhatuse või samaväärse juhtorgani ametisse määramist ja ühissettevõtjate hääleõigust;
 - c) ühissettevõtjate sissemakseid kapitali;
ja
 - d) ühissettevõtmise toodangu, tulude, kulude või tulemi jagamist ühissettevõtjate vahel.
11. Lepingupõhise kokkuleppega kehtestatakse ühine kontroll ühissettevõtmise üle. Selline nõue välistab olukorra, kus üks ühissettevõtja kontrollib üksi kogu tegevust. Kokkuleppes määratletakse need ühissettevõtmise eesmärkide saavutamise seisukohast olulised otsused, mille tegemiseks on vaja kõigi ühissettevõtjate nõusolekut, ja need, mille tegemiseks on vaja kindlaksmääratud enamuse nõusolekut.
12. Lepingupõhises kokkuleppes võidakse määrata üks ühissettevõtja ühissetvõtmise operaatoriks või juhiks. Operaator ei kontrolli ühissettevõtmist, vaid tegutseb ühissettevõtjate lepingupõhise kokkuleppega kooskõlas oleva ja operaatorile järgimiseks antud finants- ja äripoliitika raames. Kui operaatoril on võime mõjutada majandustegevusega seotud finants- ja äripoliitikat, siis ta kontrollib seda ettevõtmist ja see ettevõtmine on operaatori tütarettevõtte, mitte ühissettevõtmine.

ÜHISELT KONTROLLITAVAD TEGEVUSED

13. Mõne ühissettevõtmise tegevuses kasutatakse ühissettevõtjate vara ja muid ressursse ilma et asutatakse uut äriühingut või muud majandusüksust või loodaks ühissettevõtjatest eraldiseisvat finantsstruktuuri. Iga ühissettevõtja kasutab oma materiaalselt põhivara ja kajastab oma varud enda bilansis. Samuti kannab ühissettevõtja ise oma kulud ja kohustised ja leiab ise finantseerimisallikaid, mis kujutavad endast tema kohustusi. Ühissettevõtmise tegevust võivad teostada ka ühissettevõtja töötajad kõrvuti ühissettevõtja enda samalalaadse tegevusega. Ühissetvõtmist käsitlevas kokkuleppes sätestatakse tavaliselt, kuidas ühiste toodete müügist saadav tulu ja ühiselt kantavad kulud ühissettevõtjate vahel jagunevad.
14. ühiselt kontrollitava tegevuse näide on vähemalt kahe ühissettevõtja tegevuse, ressursside ja teadmiste ühendamine teatava toote, näiteks õhusõiduki, tootmiseks ja turustamiseks. Iga ühissettevõtja teostab erinevaid tootmisloike. Iga ühissettevõtja kannab ise oma kulud ja saab õhusõiduki müügist saadud tulust sellise osa, mis on talle lepingupõhise kokkuleppega ette nähtud.
15. ***Seoses oma osalusega ühiselt kontrollitavates tegevustes, kajastab ühissettevõtja oma finantsaruannetes:***
- a) ***tema kontrolli all oleva vara ja võetud kohustised;***
ja
 - b) ***tema kantavad kulud ja oma osa ühissettevõtmise toodete või teenuste müügist saadud tulust.***
16. Kuna vara, kohustised, tulud ja kulud on kajastatud ühissettevõtja finantsaruannetes, ei ole ühissettevõtja konsolideeritud finantsaruannete esitamisel vaja nende kirjade suhtes teha korrigeerimisi ega muid konsolideerimistoiminguid.
17. ühissettevõtmisele ei ole eraldiseisv arvepidamise ja finantsaruannete koostamine kohustuslik. Siiski võivad ühissettevõtjad ühissettevõtmise tulemuslikkuse hindamiseks pidada juhtimisarvestust.

ÜHISELT KONTROLLITAV VARA

18. Mõni ühissettevõtmine hõlmab ühe või mitme ühissetvõtmisse paigutatud või selle tarbeks omandatud ja ühissetvõtmise eesmärkidel kasutamiseks mõeldud vara ühist kontrolli ja tihti ka ühist omamist ühissettevõtjate poolt. Seda vara kasutatakse ühissettevõtjatele majandusliku kasu saamiseks. Iga ühissettevõtja kannab kokkulepitud osa kuludest ja võib võtta oma osa varade abil saadud toodangust.
19. Selliste ühissetvõtmistega ei kaasne äriühingu või muu majandusüksuse asutamine ega ühissettevõtjatest eraldiseisva finantsstruktuuri loomine. Igal ühissetvõtjal on oma osa kaudu ühiselt kontrollitavas varas kontroll oma osa üle tulevases majanduslikus kasus.
20. Ühiselt kontrollitavat vara esineb sageli naftat ja gaasi varuvates ning mineraalainete kaevandamisega tegelevates tööstusharudes. Näiteks võivad mitu naftatootmisega tegelevat ettevõtet ühiselt kontrollida ja käigus hoida ühte naftatorujuhet. Iga ühissettevõtja kasutab torujuhet oma toote transportimiseks ja kannab selle eest kokkulepitud osa torujuhtme käigushoidmisega seotud kuludest. Teine ühiselt kontrollitava

▼ M5

- vara näide on kahe majandusüksuse ühiselt kontrollitav kinnisvara, mille puhul kumbki osapool saab oma osa üüritulust ja kannab oma osa kuludest.
21. ***Seoses oma osalusega ühiselt kontrollitavates varades kajastab ühissettevõtja oma finantsaruannetes:***
- oma osa ühiselt kontrollitavatest varaobjektidest, liigitatuna varaobjektide olemuse järgi;*
 - kõik nendega seoses endale võetud kohustised;*
 - oma osa teiste ühissettevõtjatega ühiselt võetud ühissettevõtmisega seotud kohustistest;*
 - oma osa ühissetvõtmise toodangu müügist või kasutamisest saadud tulust koos oma osaga kõigist ühissetvõtmise kuludest;*
ja
 - kõik kulud, mis tal on tekkinud seoses ühissetvõtmises osalemisega.*
22. Seoses oma osalusega ühiselt kontrollitavates varaobjektides, kirjendab iga ühissettevõtja oma arvepidamises ning kajastab oma finantsaruannetes:
- oma osa ühiselt kontrollitavates varaobjektides, liigitatuna varaobjektide olemusest lähtudes, mitte aga investeeringuna. Näiteks liigitatakse osa ühiselt kontrollitavast naftatorjuhtimest materiaalse põhivara alla.
 - kõik endale võetud kohustised, näiteks need, mis tekkisid vara oma osa rahastamisel.
 - oma osa teiste ühissettevõtjatega ühiselt võetud ühissetvõtmisega seotud kohustistest.
 - oma osa ühissetvõtmise toodangu müügist või kasutamisest saadud tulust koos oma osaga kõigist ühissetvõtmise kuludest.
 - kõik kulud, mis tal on tekkinud seoses osalemisega ühissetvõtmises, näiteks need, mis on seotud varast talle kuuluva osa rahastamise ja toodangust talle kuuluva osa müügiga.
- Kuna vara, kohustised, tulud ja kulud on kajastatud ühissettevõtja finantsaruannetes, ei ole ühissettevõtja konsolideeritud finantsaruannete esitamisel vaja nende kirjade suhtes teha korrigeerimisi ega muid konsolideerimistoiminguid.
23. ühiselt kontrollitava vara käsitlus peegeldab ühissetvõtmise sisu ja majanduslikku tegelikkust ning tavaliselt ka õiguslikku vormi. Ühissetvõtmise eraldiseisev arvepidamine võib piirduda ainult ühissettevõtjate poolt ühiselt kantud kulude ja nende kulude ühissettevõtjate vahel jagamisega vastavalt kokkulepitud osalustele. Ühissetvõtmise kohta ei pruugita koostada finantsaruandeid, kuigi ühissettevõtjad võivad pidada juhtimisarvestust, et hinnata ühissetvõtmise tulemuslikkust.

ÜHISELT KONTROLLITAVAD MAJANDUSÜKSUSED

24. ühiselt kontrollitav majandusüksus on ühissetvõtmise, millega kaasneb äriühingu või muu majandusüksuse asutamine, milles igal ühissettevõtjal on osalus. Selline majandusüksus toimib nagu muud üksused, välja arvatud asjaolu, et ühissettevõtjate vahel sõlmitud lepingupõhise kokkuleppega nähakse ette üksuse majandustegevuse ühine kontroll.
25. Ühiselt kontrollitav majandusüksus kontrollib ühissetvõtmise vara, kannab kohustisi ja kulusid ning teenib tulu. Üksus võib enda nimel sõlmida lepinguid ja hankida raha ühissetvõtmise otstarbeks. Igal ühissettevõtjal on õigus osale ühiselt kontrollitava majandusüksuse kasumist, kuigi mõne ühiselt kontrollitava majandusüksuse puhul kuulub jagamisele ka ühissetvõtmise toodang.
26. ühiselt kontrollitava majandusüksuse tavapäraseks näiteks on kaks majandusüksust, mis ühendavad oma teatava ärivaldkonna tegevuse kõikide selle valdkonnaga seotud varade ja kohustiste üleandmisega ühiselt kontrollitavale majandusüksusele. Teiseks näiteks on majandusüksus, mis alustab välisriigis tegevust koos selle riigi valitsuse või mõne ametkonnaga, asutades eraldiseisva üksuse, mida see majandusüksus ja valitsus või ametkond ühiselt kontrollivad.
27. Paljud ühiselt kontrollitavad majandusüksused on sisuliselt sarnased ühissetvõtmistega, mis kujutavad endast ühiselt kontrollitavat tegevust või ühiselt kontrollitavaid varaobjekte. Näiteks võivad ühissettevõtjad maksustamise või muul põhjusel ühiselt kontrollitavale majandusüksusele üle anda ühiselt kontrollitava vara, näiteks naftatoru-

▼ M5

- juhtme. Samamoodi võivad ühissettevõtjad paigutada ühiselt kontrollitavasse majandusüksusesse vara, mida hakatakse ühiselt kasutama. Mõne ühiselt kontrollitava tegevusega kaasneb ka selle tegevuse teatavate etappide, näiteks toote kavandamine, turustamine või müügi-järgne teenindamine, teostamiseks ühiselt kontrollitava majandusüksuse asutamine.
28. ühiselt kontrollitav majandusüksus peab iseseisvat arvepidamist ning koostab ja esitab sarnaselt teiste majandusüksustega finantsaruandeid, mis on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.
29. Tavaliselt paigutab iga ühissettevõtja ühiselt kontrollitavasse majandusüksusesse raha või muid ressursse. Need sissemaksud kirjendatakse ühissettevõtja arvepidamises ja need kajastuvad tema finantsaruannetes ühiselt kontrollitavasse majandusüksusesse tehtud investeeringutena.

Ühissettevõtja finantsaruanded

Proportsionaalne konsolideerimine

30. ***Ühissettevõtja kajastab oma osalust ühiselt kontrollitavas majandusüksuses kasutades proportsionaalse konsolideerimise meetodit või paragrahvis 38 kirjeldatud alternatiivset meetodit. Kui valitakse proportsionaalse konsolideerimise meetod, kasutatakse üht kahest allpool kirjeldatud esitusviisist.***
31. Ühissettevõtjast investor kajastab oma osalust ühiselt kontrollitavas majandusüksuses kasutades üht kahest proportsionaalse konsolideerimise esitamise viisist, sõltumata sellest, kas ta omab investeeringuid ka tütarettevõtetes või kas ta nimetab oma finantsaruandeid konsolideeritud finantsaruanneteks.
32. Ühiselt kontrollitavas majandusüksuses osalemise kajastamisel on oluline, et ühissettevõtja kajastaks pigem ühissettevõtmise lepingu sisu ja tegelikku majanduslikku seisundit kui ühissetvõtmise konkreetset struktuuri või vormi. Ühiselt kontrollitavas majandusüksuses on ühissettevõtjal ühissetvõtmise vara ja kohustiste kaudu kontroll oma osa üle tulevases majanduslikust kasust. See sisu ja tegelik majanduslik seisund kajastuvad ühissettevõtja konsolideeritud finantsaruannetes, kui ühissettevõtja kasutab üht kahest paragrahvis 34 kirjeldatud proportsionaalse konsolideerimise esitamise viisist, et kajastada oma osalust ühiselt kontrollitava majandusüksuse varas, kohustistes, tuludes ja kuludes.
33. Proportsionaalse konsolideerimise rakendamine tähendab seda, et ühissettevõtja bilanss sisaldab tema osa ühiselt kontrollitavast varast ja tema osa ühiselt võetud kohustistest. Ühissettevõtja kasumiaruanne sisaldab tema osa ühiselt kontrollitava majandusüksuse tuludest ja kuludest. Paljud proportsionaalse konsolideerimise rakendamiseks sobivad menetlused on samased tütarettevõtetesse tehtud investeeringute konsolideerimise menetlustega, mis on sätestatud standardis IAS 27.
34. Proportsionaalse konsolideerimise läbiviimiseks võib kasutada erinevaid esitusviise. Ühissettevõtja võib oma osa kõigist ühiselt kontrollitava majandusüksuse varadest, kohustistest, tuludest ja kuludest rida-realt ühendada oma finantsaruannete sarnaste kirjetega. Näiteks võib ühissettevõtja ühendada oma osa ühiselt kontrollitava majandusüksuse varudest oma varudega ja oma osa ühiselt kontrollitava majandusüksuse materiaalsest põhivarast oma materiaalse põhivaraga. Teise variandina võib ühissettevõtja oma finantsaruannetes kirjendada oma osa ühiselt kontrollitava majandusüksuse varast, kohustistest, tuludest ja kuludest eraldi ridadel. Näiteks võib ta näidata oma osa ühiselt kontrollitava majandusüksuse käibevarast eraldi osana oma käibevarast; ta võib näidata oma osa ühiselt kontrollitava majandusüksuse materiaalsest põhivarast eraldi osana oma materiaalsest põhivarast. Mõlemad nendest esitusviisidest annavad tulemuseks kasumi või kahjumi ning iga varade, kohustuste, tulude ja kulude peamise liigi ühesugused summad; käesoleva standardi rakendamisel on mõlemad viisid lubatud.
35. Olenemata sellest, kumba proportsionaalse konsolideerimise esitamise viisi kasutatakse, ei teostata tasaarvestust ühegi vara ega kohustise puhul muudest kohustistest või varadest lahutamise teel ega tulude või kulude puhul muudest kuludest või tuludest lahutamise teel, välja arvatud juhul, kui on olemas seaduslik tasaarvestamisõigus ja tasaarvestus kujutab endast vastava vara realiseerumise või kohustise tasumise eeldatavat toimumise viisi.
36. ***Ühissettevõtja lõpetab proportsionaalse konsolideerimise kasutamise päeval, mil lõpeb temapoolne ühine kontroll ühiselt kontrollitavas majandusüksuses.***
37. ühissettevõtja lõpetab proportsionaalse konsolideerimise kasutamise päeval, millest alates tal ei ole enam osalust ühiselt kontrollitava majandusüksuse kontrollimises. See võib juhtuda näiteks siis, kui ühissettevõtja võõrandab

▼ M5

oma osaluse või kui ühiselt kontrollitavale majandusüksusele kehtestatakse välised piirangud nii, et ühissettevõtja ei osale enam ühises kontrollis.

Kapitaliosaluse meetod

38. *Alternatiivina paragrahvis 30 kirjeldatud proportsionaalse konsolideerimise meetodile kajastab ühissettevõtja oma osalust ühiselt kontrollitavas majandusüksuses kapitaliosaluse meetodil.*
39. Ühissettevõtja kajastab oma osalust ühiselt kontrollitavas majandusüksuses kapitaliosaluse meetodil, sõltumata sellest, kas ta omab investeeeringuid ka tütarettevõtetes või kas ta nimetab oma finantsaruandeid konsolideeritud finantsaruanneteks.
40. Mõned ühissettevõtjad kajastavad oma osalust ühiselt kontrollitavates majandusüksustes kapitaliosaluse meetodil, mida on kirjeldatud standardis IAS 28. Kapitaliosaluse meetodi kasutamist toetavad need, kes väidavad, et kontrollitavaid objekte ja ühiselt kontrollitavaid objekte ei ole sobiv aruannetes ühendada, ja need, kes leiavad, et ühissettevõtjatel on ühiselt kontrollitavas majandusüksuses pigem oluline mõju kui ühine kontroll. Käesolevas standardis ei soovitata kasutada kapitaliosaluse meetodit, kuna proportsionaalne konsolideerimine kajastab paremini ühissettevõtja osaluse olemust ja tegelikku majanduslikku seisundit ühiselt kontrollitavas majandusüksuses ehk õigust kontrollida ühissettevõtja osa tulevases majanduslikust kasust. Sellegipoolest lubatakse käesolevas standardis alternatiivkäsitlusena kasutada kapitaliosaluse meetodit osaluse kajastamiseks ühiselt kontrollitavas majandusüksuses.
41. *Ühissettevõtja lõpetab kapitaliosaluse meetodi kasutamise päeval, mil lõpeb temapoolne ühine kontroll ühiselt kontrollitavas majandusüksuses või oluline mõju selle ühiselt kontrollitava majandusüksuse üle.*

Proportsionaalse konsolideerimise ja kapitaliosaluse meetodi erandid

42. *Paragrahvi 2 punkti a sätetele vastavad osalused ühiselt kontrollitavates majandusüksustes liigitatakse kauplemiseesmärgil hoitavaks ja nende üle peetakse arvestust kooskõlas standardiga IAS 39.*
43. Kui, kooskõlas paragrahvi 2 punktiga a ja paragrahvi 42 arvestati osalust ühiselt kontrollitavas majandusüksuses eelnevalt vastavalt standardile IAS 39, kuid seda ei ole võõrandatud kaheteistkümne kuu jooksul, tuleb neid osalusi kajastada proportsionaalse konsolideerimise või kapitaliosaluse meetodil tagasiulatavalt omandamiskuupäevast alates (vt. IAS 22 *Äriühendused*). Omandamiskuupäeva järgsete aruandeperioodide finantsaruanded tuleb korrigeerida.
44. Erandina võib ühissettevõtja olla leidnud ostja paragrahvi 2 punktis a kirjeldatud osalusele, kuid ei ole jõudnud müüki lõpetada kaheteistkümne kuu jooksul alates omandamisest järelevalveorganite või kellegi muu kinnituse puudumise tõttu. Ühissettevõtja ei ole kohustatud rakendama proportsionaalse konsolideerimise või kapitaliosaluse meetodit kajastamiseks osalust ühiselt kontrollitavas majandusüksuses juhul, kui müügitehingut ei ole bilansipäevaks lõpetatud ja ei ole mingit põhjust arvata, et seda ei lõpetata vahetult pärast bilansipäeva.
45. *Päevast, mil ühiselt kontrollitav majandusüksus saab ühissettevõtja tütarettevõtteks, peab ühissettevõtja oma osaluse üle arvestust kooskõlas standardiga IAS 27. Päevast, mil ühiselt kontrollitav majandusüksus saab ühissettevõtja sidusettevõtteks, peab ühissettevõtja oma osaluse üle arvestust kooskõlas standardiga IAS 28.*

Ühissettevõtja konsolideerimata finantsaruanded

46. *Osalust ühiselt kontrollitavas majandusüksuses arvestatakse ühissettevõtja konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas standardi IAS 27 paragrahvidega 37-42.*
47. Käesolev standard ei sätesta, millised majandusüksused koostavad avalikke konsolideerimata finantsaruandeid.

▼ M5

ÜHISETTEVÕTJA JA ÜHISETTEVÕTMISE VAHELISED TEHINGUD

48. *Kui ühissettevõtja paigutab ühissettevõtmisse või müüb ühissettevõtmisele vara, peab tehingust tuleneva kasumi või kahjumi mis tahes osa kajastamine peegeldama tehingu sisu. Kui vara hoitakse ühissettevõtmises ja ühissettevõtja on üle kandnud kõik vara omamisega seonduvad olulised riskid ja hüved, kajastab ühissettevõtja ainult seda osa kasumist või kahjumist, mis vastab teiste ühissettevõtjate osalustele. (*)Ühissettevõtja peab kajastama kogu kahjumi juhul, kui sissemakse või müük tõendab käibevara neto realiseerimisväärtuse vähenemist või väärtuse langusest tulenevat kahjumit.*
49. *Kui ühissettevõtja ostab ühissettevõtmiselt vara, ei kajasta ühissettevõtja oma osa tehingust tulenevast ühissettevõtmise kasumist enne, kui see vara on sõltumatule osapoolale edasi müüdnud. Ühissettevõtja kajastab oma osa nendest tehingutest tulenevast kahjumist analoogselt kasumiga, välja arvatud koheselt kajastatav kahjum, mis kujutab endast käibevara neto realiseerimisväärtuse vähenemist või väärtuse langusest tulenevat kahjumit.*
50. Et hinnata, kas ühissettevõtja ja ühissettevõtmise vaheline tehing tõendab vara väärtuse langust, määrab ühissettevõtja standardi IAS 36 *Varade väärtuse languskohaselt* kindlaks vara kaetava väärtuse. Kasutusväärtuse kindlaksmääramiseks prognoosib ühissettevõtja varast tulevaid tulevasi rahavooge eeldades, et ühissettevõtmine kasutab vara jätkuvalt ja lõpuks võõrandab selle.

ÜHISETTEVÕTMISTES OSALEMISE KAJASTAMINE INVESTORI FINANTSARUANNETES

51. *Ühissetevõtmises ühist kontrolli mitteomav investor kajastab seda investeringut kooskõlas standardiga IAS 39 või kui investoril on ühissetevõtmises oluline mõju, siis kooskõlas standardiga IAS 28.*

ÜHISETTEVÕTMISTE OPERAATORID

52. *Ühissetevõtmise operaatorid või juhid peavad arvestust kõikide tasude üle kooskõlas standardiga IAS 18Tulu.*
53. ühissetevõtmise operaatorina või juhina võib tegutseda üks või mitu ühissetevõtjat. Tavaliselt makstakse operaatoritele selliste ülesannete täitmise eest juhtimistasu. Ühissetevõtmine arvestab sellist tasu kuluna.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

54. *Ühissetevõtja peab muude tingimuslike kohustiste summast eraldi avalikustama järgmiste tingimuslike kohustiste koondsumma, välja arvatud juhul, kui neist tuleneva kahjumi tõenäosus on väike:*
- a) *kõik tingimuslikud kohustised, mis ühissetevõtjal on tekkinud seoses tema osalusega ühissetevõtmistes, ja tema osa igast tingimuslikust kohustisest, mille ta on võtnud ühiselt teiste ühissetevõtjatega;*
 - b) *ühissetevõtja osa ühissetevõtmiste tingimuslikest kohustistest, mille eest ühissetevõtja on tingimuslikult vastutav;*
ja
 - c) *tingimuslikud kohustised, mis tulenevad sellest, et ühissetevõtja on tingimuslikult vastutav teiste ühissetevõtjate kohustiste eest.*
55. *Ühissetevõtja peab avalikustama muudest siduvatest tulevikukohustustest eraldi järgmiste tema osalustega ühissetevõtmistes seotud siduvate tulevikukohustuste koondsumma:*
- a) *kõik ühissetevõtja siduvad investeerimiskohustused, mis tulenevad tema osalemisest ühissetevõtmistes ja tema osa teiste ühissetevõtjatega ühiselt võetud siduvatest investeerimiskohustustest;*
ja
 - b) *ühissetevõtja osa ühissetevõtmiste endi siduvatest investeerimiskohustustest.*
56. *Ühissetevõtja avalikustab nimekirja ja kirjelduse oma osalustest olulistest ühissetevõtmistes ja oma osaluse suuruse ühiselt kontrollitavates majandusüksustes. Ühissetevõtja, kes kajastab oma osalusi ühiselt kontrollitavates majandusüksustes, kasutades proportsionaalse konsolideerimise rida-realt esitamise viisi või kapitaliosaluse*

(*) Vt ka SIC-13 Ühiselt kontrollitavad majandusüksused – ühissetevõtjate mittemonetaarsed sissemaksed.

▼ **M5**

meetodit, avalikustab oma osalusega ühisettevõtmistes seotud kõikide käibe- ja põhivarade, lühi- ja pikaajaliste kohustiste, tulude ja kulude koondsummad.

57. *Ühisettevõtja avalikustab meetodi, mida ta kasutab oma osaluste kajastamisel ühiselt kontrollitavates majandusüksustes.*

JÕUSTUMISKUUPÄEV

58. *Majandusüksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui majandusüksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.*

KEHTETUKS TUNNISTATUD IAS 31 (MUUDETUD 2000)

59. Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 31 *Finantsaruandlus ühisettevõtmistes osalemise kohta*(muudetud 2000).

▼ **M5**

LISA

Muudatused teistes standardites ja tõlgendustes

Käesolevas lisas toodud muudatusi rakendatakse 1. jaanuaril 2005 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Kui majandusüksus rakendab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse ka käesolevaid muudatusi selle varasema perioodi suhtes.

A1. Tõlgendust SIC-13 *Ühiselt kontrollitavad majandusüksused – ühissettevõtjate mittemonetaarsed sissemaksed* muudetakse järgmiselt:

Viite parandatud sõnastus on järgmine:

Viide: IAS 31 *Osalemine ühissettevmistes*

Paragrahvi 1 parandatud sõnastus on järgmine:

- Standardi IAS 31 paragrahv 48 viitab nii ühissettevõtja ja ühissettevmise vahelistele sissemaksetele kui ka müügile järgmiselt: "Kui ühissettevõtja paigutab ühissettevmisse või müüb ühissettevmisele vara, peab tehingust tuleneva kasumi või kahjumi mis tahes osa kajastamine peegeldama tehingu sisu." Lisaks sellele öeldakse standardi IAS 31 paragrahvis 24, et "ühiselt kontrollitav majandusüksus on ühissettevmine, millega kaasneb äriühingu või muu majandusüksuse asutamine, milles igal ühissettevõtjal on osalus." Ühiselt kontrollitavatesse majandusüksustesse tehtavatest mittemonetaarsetest sissemaksetest tuleneva kasumi ja kahjumi kajastamise kohta selgesõnalised juhised puuduvad.

...

A2. Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, kaasa arvatud rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites ja tõlgendustes, mis on rkehtivad 2003. aasta detsembris, asendatakse viide standardile IAS 31 *Finantsaruandlus ühissettevmistes osalemise kohtaviitega* standardile IAS 31 *Osalemine ühissettevmistes*.

▼ **M4**

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 32

▼ **M12****Finantsinstrumendid: esitamine**▼ **M4**

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1–3
Rakendusala	4–10
Mõisted	11–14
Esitamine	15–50
Kohustised ja omakapital	15–27
Lepingujärgne kohustus, mis ei sisalda raha või muu finantsvara üleandmist (paragrahv 16 (A))	17–20
Arveldamine ettevõtte omakapitaliinstrumentidega (paragrahv 16 (B))	21–24
Potentsiaalne arveldamine	25
Arvelduse valik	26–27
Liitfinantsinstrumendid	28–32
Omaaktsiad	33–34
Intressid, dividendid, kahjumid ja kasumid	35–41
Finantsvara ja finantskohustise tasearvestus	42–50
Avalikustatav informatsioon	51–95
Finantsinstrumendi formaat, asukoht ja liigid	53–55
Riskijuhtimise poliitika ja riskimaandamise tegevused	56–59
Sätted, tingimused ja arvestusmeetodid	60–66
Intressirisk	67–75
Krediidirisk	76–85
Õiglane väärtus	86–93

▼ **M4**

Muu avalikustatav informatsioon	94–94
Kajastamise lõpetamine	94
Tagatis	94
Liitfinantsinstrumendid mitmete varjatud tuletisinstrumentidega	94
Õiglasest väärtuses läbi kasumi või kahjumi kajastatavad finantsvara ja —kohustised	94
Ümberliigitus	94
Kasumiaruanne ja omakapital	94
Väärtuse langus	94
Kohustuse täitmatajätmine ja lepingu rikkumine	94
Jõustumiskuupäev	96–97
Teiste seisukohtade tühistamine	98–100

See muudetud standard asendab IAS 32 (muudetud 2000) *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK▼ **M12**

2. Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada põhimõtted finantsinstrumendi esitamiseks kohustiste või omakapitalina ning finantsvara ja finantskohustiste tasaarvestamiseks. Seda kohaldatakse finantsinstrumentide liigitamisel väljastaja seisukohast finantsvaradeks, finantskohustisteks ja omakapitaliinstrumentideks; nendega seotud intresside, dividendide, kahjumite ja kasumite liigitamisel ning finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamise olukordades.
3. Käesoleva standardi põhimõtted täiendavad finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise ja mõõtmise põhimõtteid, mis on esitatud IAS 39s *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*, ning neid käsitleva teabe avalikustamise põhimõtteid, mis on esitatud IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*.

RAKENDUSALA

4. Käesolevat standardit peavad kõik ettevõtted rakendama kõikidele finantsinstrumentide liikidele, välja arvatud:
 - (a) need osalused tütarettevõtetes, sidusettevõtetes ja ühissetevõtmistes, mida on käsitletud vastavalt IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded*, IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse* või IAS 31 *Osalused ühissetevõtmistes*. Kuid mõningatel juhtudel lubab IAS 27, IAS 28 või IAS 31 ettevõttel anda aru osalusest tütar-, sidus- või ühissetevõtetes, kasutades IAS 39; sellistel juhtudel peavad ettevõtted kohaldama lisaks käesolevas standardis leiduvatele avalikustamisnõuetele veel IAS 27, IAS 28 või IAS 31 omi. Ettevõtted peavad rakendama käesolevat standardit samuti kõigi tuletisinstrumentidega seotud osaluste suhtes tütarettevõtetes, sidusettevõtetes või ühissetevõtetes.

▼ **M4**

- (a) *töandaja õigused ja kohustused töötajate hüvitiste plaanides, millele kohaldatakse IAS 19 Hüvitised töövõtjatele.*
- (c) *kindlustuslepingutest tulenevad õigused ja kohustused. Ettevõtted peavad rakendama käesolevat standardit finantsinstrumentidele, mis tulenevad paragrahvis 6 kirjeldatud kindlustuslepingu (või edasi-kindlustuslepingu) liikidest, kuid peamiselt sisaldavad paragrahvis 52 kirjeldatud finantsriskide ülekandmist. Lisaks peavad ettevõtted rakendama käesolevat standardit kindlustuslepingutes varjatud tuletisinstrumentidele (vaata IAS 39 paragrahvid 10–13).*
- (d) *äriühenduste korrigeerimistega seotud lepingud (vaata IAS 22 paragrahve 65–67 Äriühendused). Käesolevat erandit rakendatakse üksnes omandajale.*
- (e) *lepingud, mis nõuavad kliimatilistel, geoloogilistel või teistel füüsilistel muutujatel põhinevaid makseid (vaata IAS 39 paragrahvi AG1). Siiski peab käesolevat standardit rakendama teist liiki tuleti-*

▼ **M4**

sinstrumentidele, mis on varjatud sellistes lepingutes (näiteks nagu intressivahetusleping (intressi-swap) on sõltuv sellisest kliimaamuutujast, nagu päevade soojuskraadid, siis intressivahetuslepingu koostisosa kuulub varjatud tuletisinstrumentina käesoleva standardi rakenduslasse – vaata IAS 39 paragrahve 10–13).

▼ **M6**

- (f) *aktiipõhiste maksetehingute finantsinstrumentid, lepingud ja kohustused, mille kohta kehtib IFRS 2 Aktiipõhised maksed rakendub, välja arvatud juhtudel*
- (i) *lepingud, mis hõlmavad käesoleva standardi paragrahvide 8-10 mahtu ja ulatust, l kehtib käesolev standard,*
 - (ii) *Käesoleva standardi paragrahvid 33 ja 34, mida rakendatakse omaaktisiate puhul, mis on ostetud, müüdüd, emiteeritud või tühistatud seoses töötajate aktsioptionide plaanidega, töötajate aktsia ostuplaanidega ja kõikide teiste aktiipõhiste maksete kokkulepetega.*

▼ **M12**▼ **M4**

6. Käesoleva standardi mõistes kindlustusleping on selline leping, mis tekitab kindlustusandjale kindlaks määratud riske saada kahjumit teatud ajaperioodil toimunud või ilmnunud sündmuste või asjaolude tagajärjel, sealhulgas surm (või annuiteedi puhul annuiteedi saaja üleelamine), haigus, puue, varaline kahju, teistele tekitatud vigastused ning ärikatkestus. Käesoleva standardi sätteid rakendatakse, kui finantsinstrument on kindlustuslepingu vormis, kuid peamiselt sisaldab finantsriskide ülekandmist (vaata paragrahv 52), näiteks kindlustusseltside ja teiste ettevõtete välja antud teatud laadi finantsedasikindlustuslepingud ja garanteeritud investeerimislepingud. Ettevõtetele, kellel on kindlustuslepingutest tulenevaid kohustusi, soovitatakse kaaluda käesoleva standardi sätete kohaldamise sobivust selliste kohustuste kohta käiva informatsiooni esitamisel ja avalikustamisel.

▼ **M12**▼ **M4**

8. *Käesolevat standardit peab rakendama sellistele lepingutele, mis on käsitletavad finantsinstrumentina ja millega ostetakse või müüakse mittefinants objekte, mida saab tasaarveldada raha või muu finantsinstrumentiga, või vahetades finantsinstrumente, erandiks on lepingud, mis on tehtud ja mida jätkuvalt järgitakse mittefinants objekti saamiseks või üleandmiseks kooskõlas ettevõtte eeldatava ostu, müügi või kasutamissovetega.*
9. On mitmesuguseid võimalusi, kuidas mittefinants objekti ostu- või müügi-lepingut saab tasaarveldada raha või muu finantsinstrumentiga või vahetades finantsinstrumente. Seal hulgas:
- (a) kui lepingu tingimused võimaldavad osapoolel tasaarveldada kas raha või muu finantsinstrumentiga või vahetades finantsinstrumente;
 - (b) kui õigus tasaarveldada raha või muu finantsinstrumentiga või vahetades finantsinstrumente ei ole lepingu tingimustes selgelt sätestatud, kuid ettevõttes on tavaks tasaarveldada sarnaseid lepinguid raha või muu finantsinstrumentiga või vahetades finantsinstrumente (kas tehingu poolega tasaarvestuslepinguid sõlmides või müües lepingu enne selle kasutusele võttu või aegumist);
 - (c) kui ettevõttel on sarnaste lepingute puhul tavaks alusvara üleandmine ning pärast üleandmist selle müümine lühikese ajaperioodi jooksul hinna või müügi marginali (kaupleja hinnalisa) lühiajalisest kõikumisest kasumi saamise eesmärgil;
- ja
- (d) kui lepingu aluseks olev mittefinants objekt on kergesti rahaks vahetatav.

Kui (b) või (c) kohane leping ei ole tehtud mittefinants objekti laekumise või tarnimise eesmärgil vastavalt ettevõtte eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega, siis järelikult jääb see käesoleva standardi rakenduslasse. Muud paragrahv 8 kohased lepingud on määratud, et hinnata, kas need sõlmiti ja järgitakse jätkuvalt mittefinants objekti laekumiseks või

▼ M4

tamimiseks kooskõlas ettevõtte eeldatavate ostu, müügi või kasutamise nõuetega või nõuete rakendamiseks, ja järelikult need jäävad käesoleva standardi rakendusalaselle.

10. Kirjutatud optsioon müüa või osta mittefinants objekti, mida saab tasaroveldada raha või muu finantsinstrumendiga, või vahetades finantsinstrumente vastavalt paragrahvile 9 (a) või (d), kuulub käesoleva standardi rakendusalaselle. Selline leping ei saa olla tehtud mitterahalise objekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks vastavalt ettevõtte eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega.

MÕISTED (vaata samuti paragrahve AG3-AG24)

11. *Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:*

Finantsinstrument on igasugune leping, mis tekitab finantsvara ühe ettevõtte jaoks ja finantskohustise või omakapitaliinstrumendi teise ettevõtte jaoks.

Finantsvara on igasugune vara, mis on:

- (a) *raha;*
- (b) *teise ettevõtte omakapitaliinstrument;*
- (c) *lepingujärgne õigus:*
 - (i) *saada teiselt ettevõttelt raha või muud finantsvara;*
või
 - (ii) *vahetada teise ettevõttega finantsvara või finantskohustise ettevõttele potentsiaalselt soodsatel tingimustel;*
või
- (d) *leping, mis on arveldatav ettevõtte enda omakapitaliinstrumentidega ja mis on:*
 - (i) *mitte-tuletisinstrument, millega ettevõtte on või võib olla kohustatud vastu võtma (ostma) muutuva arvu ettevõtte enda omakapitaliinstrumente;*
või
 - (ii) *tuletisinstrument, mida arveldatakse või saab arveldada teisiti, kui vahetades kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu ettevõtte enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel põhjusel ei sisalda ettevõtte enda omakapitaliinstrumentid selliseid instrumente, mis on ettevõtte enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.*

Finantskohustis on igasugune kohustis, mis on:

- (a) *lepingujärgne kohustus:*
 - (i) *üle anda teisele ettevõttele raha või muud finantsvara;*
või
 - (ii) *vahetada teise ettevõttega finantsvara või finantskohustise ettevõttele potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel;*
või
- (b) *leping, mis on või mida saab arveldada ettevõtte enda omakapitaliinstrumentidega ja mis on:*
 - (i) *mitte-tuletisinstrument, millega ettevõtte on või võib olla kohustatud üle andma muutuva arvu ettevõtte enda omakapitaliinstrumente;*
või
 - (ii) *tuletisinstrument, mida arveldatakse või saab arveldada teisiti, kui vahetades kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu ettevõtte enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel põhjusel ei sisalda ettevõtte enda omakapitaliinstrumentid selliseid instrumente, mis on ettevõtte enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.*

Omakapitaliinstrument on igasugune leping, mis tõendab osalust ettevõtte varade jäägis pärast kõikide tema kohustiste mahaarvamist.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja sõltumate poolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.

▼ M4

12. Järgnevad mõisted on defineeritud IAS 39 paragrahvis 9 ning neid kasutatakse käesolevas standardis IAS 39 tähenduses:
- finantsvara või finantskohustise amortiseeritud soetusmaksumus
 - müügivalmis finantsvarad
 - kajastamise lõpetamine
 - tuletisinstrument
 - sisemise intressimäära meetod
 - õiglasel väärtusel kasumiaruande kaudu kajastatav finantsvara või -kohustis
 - siduv tulevikukohustus
 - prognoositav tehing
 - riskimaandamisinstrumendi tõhusus
 - maandatav alusinstrument või -tehing
 - riskimaandamisinstrument
 - lunastustähtjani hoitav investeering
 - laenud ja nõuded
 - reguleeritud ostud või müügid
 - tehingukulutused.
13. Käesoleva standardi mõistes tähendavad mõisted "leping" ja "lepingujärgne" kahe või enama osapoolte vahel sõlmitud kokkulepet, millel on selged majanduslikud tagajärjed, mille vältimiseks on osapooltel vähe võimalusi või need täielikult puuduvad, peamiselt sellepärast, et kokkulepe on seadusega täitmisele pööratav. Lepingud ja seega ka finantsinstrumentid võivad esineda erinevates vormides ja ei pea olema kirjalikud.
14. Käesoleva standardi mõistes sisaldab mõiste "ettevõtte" eraisikuid, partnerlusi, äriühinguid, usaldusühinguid ja valitsusasutusi.

ESITAMINE

Kohustised ja omakapital (vaata samuti paragrahve AG25-AG29)

15. ***Finantsinstrumendi emitent liigitab instrumendi või selle komponendid esmakordsel kajastamisel kas finantskohustiseks, finantsvaraks või omakapitaliinstrumentideks vastavalt lepingujärgse kokkuleppe sisule ja finantskohustise, finantsvara ning omakapitaliinstrumendi mõistetele.***
16. Kui emitent rakendab paragrahvi 11 mõisteid, et otsustada, kas finantsinstrument on omakapitaliinstrument või finantskohustis, on instrument omakapitaliinstrument üksnes juhul, kui mõlemad tingimused (a) ja (b) on täidetud.
- (a) Instrument ei sisalda lepingujärgset kohustust:
- (i) üle anda teisele ettevõttele raha või muud finantsvara; või
 - (ii) vahetada teise ettevõttega finantsvara või finantskohustise emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel.
- (b) instrument, mis on või mida saab arveldada emitendi enda omakapitaliinstrumentidega, on:
- (i) mitte-tuletisinstrument, mis ei sisalda emitendi lepingujärgseid kohustusi üle anda muutuva arvu enda omakapitaliinstrumente; või
 - (ii) tuletisinstrument, mida arveldatakse üksnes selliselt, et emitent vahetab kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud koguse enda omakapitaliinstrumentideks. Sellest tulenevalt ei sisalda emitendi enda omakapitaliinstrumentid selliseid instrumente, mis on emitendi enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

Lepingujärgne kohustus, seal hulgas tuletisinstrumentist tulenev, millest tuleneb või võib tuleneda emitendi enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmine või üleandmine, kuid mis ei vasta eelpool kirjeldatud tingimustele (a) ja (b), ei ole omakapitaliinstrument.

Lepingujärgne kohustus, mis ei sisalda raha või muu finantsvara üleandmist (paragrahv 16 (a))

17. Oluline tunnus finantskohustise eristamiseks omakapitaliinstrumentidest on ühe osapoolte (emitent) lepingujärgne kohustus kas üle anda teisele osapooltele (omanik) raha või muu finantsvara, või vahetada omanikuga emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel finantsvara või finants-

▼ M4

kohustisi. Kuigi omakapitaliinstrumenti omanik võib omada õigust saada proportsionaalset osa dividendist või muust omakapitali väljamaksest, emitendil ei ole lepingujärgset kohustust selliseid väljamakseid teha, sest et temalt ei saa nõuda raha või muu finantsvara üleandmist teisele osapoolle.

18. Finantsinstrumenti liigitust ettevõtte bilansis mõjutab rohkem selle sisu kui õiguslik vorm. Sisu ja õiguslik vorm on tavaliselt kooskõlas, kuid mitte alati. Mõned finantsinstrumentid omavad omakapitali õigusliku vormi, kuid on sisuliselt kohustised ning teised võivad ühendada omakapitaliinstrumentide ja finantskohustiste tunnuseid. Näiteks:
- (a) eelisaktia on finantskohustus, kui ta kohustab emitenti seda fikseeritud või kindlaksmääratud summa eest kindlaksmääratud kuupäeval tulevikus välja ostma või annab omanikule õiguse nõuda emitendilt instrumenti fikseeritud või kindlaksmääratud summas teatud kuupäeval või pärast seda tagasiostmist.
 - (b) finantsinstrument on finantskohustus, kui ta annab omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest ("müüdiv instrument") emitendile tagasi müüa. Seda ka siis, kui rahasumma või muu finantsvara on indekseeritud või seotud muu suureneva või väheneva näitajaga või kui müüdava instrumenti õiguslik vorm annab omanikule õiguse osaleda emitendi varade jäägis. Kui omanikul on õigus instrument raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi müüa, tähendab see seda, et (tagasi) müüdiv instrument vastab finantskohustuse mõistele. Näiteks, kui avatud investeerimisfondid, täisühingud ning mõningad ühiseetvõtted võivad tekitada nende osaku omanike või liikmed, kellel on õigus emitendilt nende osalus emitendis igal ajahetkel välja osta sellise rahasumma eest, mis on võrdne nende proportsionaalse omandiosaga emitendi varade väärtusest. Siiski ei välista finantskohustise mõiste selliste kirjete kasutamist nagu "osaku omanikule kuuluvate netovarade väärtus" ja "osaku omanikule kuuluvate netovarade väärtuse muutus" sellise ettevõtte finantsaruandes, kellel ei ole ► M5 sissemakstud omakapital ◀ (nagu mõned avatud investeerimisfondid, vaata illustreerivat näidet 7) või täiendava avalikustamise nõude kasutamist näitamaks, et kõikide liikmete osalus hõlmab sellised kirjeid, mis on omakapitali mõistes reservid ja selle mõistele mittevastavaid müüdivaid instrumente (vaata illustreerivat näidet 8).
19. Kui mõnel ettevõttel ei ole tingimusteta õigust tühistada lepingujärgset kohustuse rahuldamiseks raha või muu finantsvara ülekandmist, vastab kohustus finantskohustise mõistele. Näiteks:
- (a) piirangud ettevõtte suutlikkusele täita lepingujärgseid kohustusi, nagu juurdepääsu puudumine välisvaluutale või reguleerivate asutuste nõusoleku saamine maksete teostamiseks, ei vabasta ettevõtet instrumentid tulenevatest lepingujärgsetest kohustustest või omaniku lepingujärgsest õigustest.
 - (b) lepingujärgne kohustus, mis on tingimuslik tehingu poole lunastamise õiguse kasutamisel, on finantskohustus, sest ettevõtte ei oma tingimusteta õigust tühistada raha või muu finantsvara ülekandmist.
20. Finantsinstrument, mis ei tekita selget lepingujärgset kohustust raha või muu finantsvara ülekandmiseks, võib kaudselt tekitada mingi kohustuse läbi instrumenti tingimuste. Näiteks:
- (a) finantsinstrument võib sisaldada mittefinants kohustust, mis peab olema rahuldatud siis ja ainult siis, kui ettevõtte ei suuda instrumenti turustada või lunastada. Kui ettevõtte saab vältida raha või muu finantsvara ülekandmist üksnes mittefinantskohustuse arvelduse kaudu, on finantsinstrument finantskohustus.
 - (b) finantsinstrument on finantskohustus juhul, kui sellest tulenevalt ettevõtte kannab üle kas:
 - (i) raha või muud finantsvara;
 - või
 - (ii) omaaktiaid (osad) kindlaks määratud väärtuses, mis ületab oluliselt raha või muu finantsvara väärtust.
- Siiski ettevõttel ei ole selgesõnalist lepingujärgset raha või muu finantsvara ülekandmise kohustust, alternatiivne aktsiate ülekandmise väärtus on selline, et ettevõtte arveldab rahas. Igal juhul on omanik sisuliselt garanteerinud sellise laekumise, mis on võrdeline rahas arveldamise võimalusele (vaata paragrahvi 21).

Arveldamine ettevõtte omakapitaliinstrumentidega (paragrahv 16 (b))

21. Leping ei ole omakapitaliinstrument, üksnes sellepärast, et sellest võib tuleneda ettevõtte omakapitaliinstrumentide laekumine või ülekandmine. Ettevõttel võib olla lepingujärgne õigus või kohustus saada või ülekanda

▼ **M4**

teatud arv oma aktsiaid või muid omakapitaliinstrumente, mis muutuvad nõnda, et ettevõtte omakapitaliinstrumentide õiglase väärtus saadakse või kantakse üle võrdses summas lepingujärgse õiguse või kohustusega. Selline lepingujärgne õigus või kohustus võib olla fikseeritud summana või olla summas, mille kõikumine on kas osaliselt või tervikuna tingitud muudest kui ettevõtte omakapitaliinstrumenti turuhinna muutustest (näiteks intressimäär, kauba hind või finantsinstrumendi hind). Kaks näidet selle kohta: (a) leping nõuab sellise koguse ettevõtte omakapitaliinstrumente ülekandmist, mis on võrdne 100 VÜ (*) väärtusega, ja (b) leping nõuab sellise koguse ettevõtte omakapitaliinstrumentide ülekandmist, mis on võrdne 100 untsi kulla väärtusega. Selline leping on ettevõtte finantskohustus isegi juhul, kui ettevõtte peab või saab seda täita kandes üle omakapitaliinstrumente. See ei ole omakapitaliinstrument, sest ettevõtte kasutab lepingu täitmiseks muutuvat arvu omakapitaliinstrumente. Sellest tulenevalt leping ei tõenda osaluse suurust ettevõtte varade jäägis pärast kõikide kohustiste mahaarvamist.

22. Leping, mille alusel arveldamine toimub läbi ettevõtte omakapitaliinstrumentide fikseeritud koguse (saamise või) ülekandmise fikseeritud rahasumma või muu finantsvara vastu, on omakapitaliinstrument. Näiteks emiteeritud aktsiaoptsoon, mis annab tehingu poolele õiguse osta fikseeritud hinnas või nimiväärtuses fikseeritud koguse võlakirjade eest fikseeritud koguse ettevõtte aktsiaid, on omakapitaliinstrument. Turu intressimäärade muutustest tulenevad lepingu õiglase väärtuse muutused, mis ei mõjuta saadavat või makstavat rahasummat või muud finantsvara, või saadavat või ülekantavat omakapitaliinstrumentide kogust, lepingu täitmine ei välista omakapitaliinstrumenti olemise lepingut. Igasugune saadud tasu (nagu kirjutatud optsoonist või ettevõtte aktsia ostutähest saadud preemia) kantakse otse omakapitali. Iga makstud tasu (nagu müüdüd optiooni müügipreemia) arvatakse maha otse omakapitalist. Finantsaruannetes ei kajastata omakapitali instrumendi õiglase väärtuse muutusi.
23. Ettevõtte omakapitaliinstrumentide raha või muu finantsvara eest müügi-kohustuse leping, tekitab finantskohustise tagasiostu summa nüüdisväärtuse ulatuses (näiteks tuleviku tagasiostuhinna, optiooni täitmishinna või muu tagasiostu summa nüüdisväärtus). Nii on ka juhul kui leping on käsitletav omakapitaliinstrumentina. Üheks näiteks on forwardlepingust tulenev ettevõtte kohustus müüa raha eest omakapitaliinstrumente. Kui finantskohustus on esmaselt arvele võetud IAS 39 kohaselt, liigitatakse selle õiglase väärtus (tagasiostu summa nüüdisväärtus) omakapitalist ümber. Edaspidi finantskohustist mõõdetakse kooskõlas IAS 39-ga. Kui leping lõpeb ilma üleandmiseta, liigitatakse finantskohustise soetusmaksumus ümber omakapitaliks. Ettevõtte lepingujärgne omakapitaliinstrumentide müügi-kohustus tekitab tagasiostu summa nüüdisväärtuses finantskohustise isegi juhul, kui kohustus müüa on sõltuv tehingu poole tagasiostmiseõiguse kasutamisel (näiteks kirjutatud müügioptsoon, mis annab tehingu poolele õiguse müüa ettevõttele fikseeritud hinnaga ettevõtte omakapitaliinstrumente).
24. Leping, mille alusel arveldamine toimub läbi ettevõtte omakapitaliinstrumentide fikseeritud koguse ülekandmise või saamise muutuva rahasumma või muu finantsvara vastu, on finantsvara või finantskohustus. Näiteks on leping, mille alusel ettevõtte kannab üle 100 omakapitaliinstrumenti, saades vastu 100 untsi kulla väärtusega võrdväärse rahasumma.

Potentsiaalne arveldamine

25. Finantsinstrument võib nõuda ettevõtte raha või muu finantsvara ülekandmist, või vastasel juhul selle arveldamist finantskohustisena teatavate ebakindlate tulevaste sündmuste toimumise või mittetoimumise korral (või ebakindlate tingimuste tulemusena), mis on nii emitendi kui ka instrumendi omaniku kontrolli alt väljas, nagu aktsiaturu indeksi, tarbija-hinnaindeksi, intressimäära või maksustamisnõuete muutus, või emitendi tulevase müügitulu, ► **M5** kasum või kahjum ◀ suhe omakapitali.

Sellise instrumendi omanikul ei ole tingimusteta õigust vältida (tühistada) raha või muu finantsvara ülekandmist (või vastupidi, arveldada seda viisil, et ta oleks finantskohustus). Seega on see emitendi finantskohustus, v.a järgmistel juhtudel:

- (a) osa potentsiaalsete arvelduste tingimustest, mis saaksid nõuda arveldamist rahas või muus finantsvaras (või vastupidi, sellisel viisil, mis teeks sellest finantskohustise), ei ole tõepärased;
- või
- (b) emitent saab nõuda kohustuse arveldamist rahas või muus finantsvaras (või vastupidi, arveldada seda viisil, mis teeks sellest finantskohustise) üksnes emitendi likvideerimise korral.

(*) Käesolevas standardis on rahalised väärtused tasutud "valuutaühikutes" (VÜ).

▼ **M4**

Arvelduse valik

26. ***Kui tuletisinstrument annab ühele osapoolle valiku, kuidas arveldada (näiteks kui emitent või omanik saab valida tasaarvelduse rahas või aktsiate rahaks vahetamise vahel), on see finantsvara või finantskohustus, välja arvatud juhul, kui kõikidest arvelduse alternatiividest tuleneb selle omakapitaliinstrumenti olemus.***
27. Näide tuletisinstrumentidest sellise arvelduse valikuga, mis teeb selle finantskohustiseks, on aktsiaoptsioon, mille puhul on emitendi otsustada, kas tasaarveldada rahas või oma aktsiaid rahaks vahetades. Sarnaselt kuuluvad käesoleva standardi rakendusallasse mõned mittefinants objekti ostu või müüki ettevõtte omakapitaliinstrumentide eest käsitlevad lepingud, sellepärast, et neid saab arveldada kas kandes üle mittefinants objekti, tasaarveldada raha või muu finantsinstrumentiga (vaata paragrahve 8-10). Sellised lepingud on finantsvarad või finantskohustised, mitte omakapitaliinstrumentid.

Liitfinantsinstrumentid (vaata samuti paragrahve AG30-AG35 ja illustratiivseid näiteid 9-12)

28. ***Mitte-tuletisinstrumenti emitent hindab finantsinstrumenti tingimusi, et määrata kindlaks, kas need sisaldavad nii kohustise kui ka omakapitali komponente. Sellised komponendid peab liigitama vastavalt paragrahvide 15 eraldi finantskohustisteks, finantsvaradeks või omakapitaliinstrumentideks.***
29. Ettevõtte kajastab eraldi need finantsinstrumenti komponendid, mis (a) tekitavad ettevõtte finantskohustise ja (b) annavad instrumenti omanikule õiguse vahetada see ettevõtte omakapitaliinstrumenti vastu. Näiteks võlakiri või muu sarnane instrument, mida omanik saab vahetada fikseeritud arvu ettevõtte lihtaktsiate vastu, on liitfinantsinstrument. Ettevõtte seisukohalt hõlmab selline instrument kahte komponenti: finantskohustist (lepingujärgne kokkulepe kanda üle raha või muud finantsvara) ja omakapitaliinstrumenti (ostuoptsioon, mis annab omanikule teatud ajaperioodiks õiguse vahetada see fikseeritud arvu ettevõtte lihtaktsiate vastu). Sellise instrumenti emiteerimise majanduslik mõju on põhiliselt sama kui samaaegselt oleks emiteeritud võlainstrumenti varasema arvelduse tingimusega ning lihtaktsiate müügi ostutähega, või kui oleks emiteeritud võlainstrumenti lahutatavate aktsiamüügi ostutähtedega. Sellest tulenevalt esitab ettevõtte kõigil juhtudel kohustise ja omakapitali komponendid bilansis eraldi.
30. Vahetusinstrumentide kohustise ja omakapitali komponentide liigitust vahetusõiguste kasutamise tõenäosuse muutuse tulemusena ei parandata, isegi kui mõningatele omanikele on õiguse kasutamine majanduslikult soodne. Omanikud ei pruugi käituda alati ootuspäraselt, sest näiteks vahetusest tulenev maksustamine võib omanikele erinevalt mõjuda. Lisaks sellele, vahetuse tõenäosus muutub ajaga. Ettevõtte lepingujärgne tulevase makse kohustus jääb täitmata selle ajani, kuni see on läbi vahetuse, instrumenti tähtaja või mõne muu tehingu täidetud.
31. IAS 39 käsitleb finantsvarade ja finantskohustiste mõõtmist. Omakapitaliinstrumentid on instrumentid, mis tõendavad osalust ettevõtte varade jäägis pärast kõikide tema kohustiste mahaarvamist. Kuna liitfinantsinstrumenti esialgne bilansiline maksumus jaguneb omakapitali ja finantskohustise komponentideks, on omakapitali komponendi suuruseks instrumenti õiglase väärtuse jääk pärast õiglasest väärtusest kohustise komponendi eraldi kindlaks määratud kogusumma mahaarvamist. Selline tuletisinstrumenti tunnuse (nagu ostuoptsioon) väärtus, mis on varjatud liitfinantsinstrumentis ja mis ei ole omakapitali komponent (nagu omakapitali vahetusõigus) kaasatakse kohustise komponenti. Esmasel bilansis arvele võtmisel kohustise ja omakapitali komponentide bilansiliste väärtuste kogusumma on alati võrdne õiglase väärtusega, mis oleks määratud instrumentidele tervikuna. Instrumenti komponentide eraldi kajastamisest ei tulene mingit kasumit ega kahjumit.
32. Paragrahvis 31 kirjeldatud lähenemisviisiga määrab lihtaktsiateks vahetatava võlakirja emitent kõigepealt kohustise komponendi bilansilise maksumuse läbi sarnase kohustise (seal hulgas iga varjatud mitteomakapitali tuletise tunnuse), millel ei ole liidetavat omakapitali komponenti, õiglase väärtuse mõõtmise. Lihtaktsiaks vahetatava omakapitaliinstrumenti bilansiline maksumus määratakse kindlaks arvates tervikliku liitfinantsinstrumenti õiglasest väärtusest maha finantskohustise õiglase väärtuse.

Omaaktsiad (vaata paragrahvi AG36)

33. ***Kui ettevõtte ostab tagasi omakapitaliinstrumentid, arvatakse need instrumentid (omaaaktsiad) ettevõtte omakapitalist maha. Ettevõtte oma omakapitaliinstrumentide ostu, müügi, emiteerimise või tühistamise tulu või kulu ei kajastata kasumis ega kahjumis. Selliseid omaaktsiaid võib***

▼ M4

osta ja hoida ettevõtte või teised konsolideerimisgrupi liikmed. Vastastikusest makstud või saadud tasu peab ettevõtte kajastama otse omakapitalis.

34. Kooskõlas IASiga 1 "Finantsaruannete esitamine" peab hoitavate omaaktsiate kogus olema eraldi avalikustatud kas bilansis või lisades. Kui ettevõtte ostab tagasi seotud osapooltelt enda omakapitaliinstrumente, avalikustab ta seda IAS 24 "Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine".

Intressid, dividendid, kahjumid ja kasumid (vaata samuti paragrahvi AG37)

35. *Finantsinstrumendi või selle komponendiga seotud intresse, dividende, kahjumit ja kasumit, mis on finantskohustus, peab kajastama kasumiaruandes tulude või kuludena. Omakapitaliinstrumendi omanikele väljamaksete tegemisel peab ettevõtte otse debiteerima omakapitali, netona mis iganes seonduvast tulumaksu summast. Omakapitali tehingute tehingukulud, mis ei ole omakapitaliinstrumendi emissioonikulud, mis on otseselt seotud äritegevuse omandamisega (mis peavad olema kajastatud IAS 22 kohaselt), peab kajastama omakapitalist mahaarvamisenä, netona mis iganes seonduvast tulumaksu summast.*
36. Finantsinstrumendi liigitamine finantskohustiseks või omakapitaliinstrumendiks määrab kindlaks, kas sellest instrumendist tulenevaid intresse, dividende, kahjumeid ja kasumeid kajastatakse kasumiaruandes tulu või kuluna. Seega täielikult kohustistena kajastatud aktsiate dividendimakseid kajastatakse kuludena nagu võlakirja intresse. Sarnaselt kajastatakse kohustusena kajastatud finantskohustiste tagasiostu või refinantseerimisega seotud kasumeid ja kahjumeid kasumiaruandes, kuna omakapitaliinstrumendite lunastamist või refinantseerimist kajastatakse omakapitaliliikumisenä. Omakapitali instrumendi õiglase väärtuse muutusi finantsaruannetes ei kajastata.
37. Tavaliselt on ettevõtetel omakapitaliinstrumentide soetamisel või emiteerimisel erinevaid kulusid. Nendes kuludes võivad sisalduda registreerimise ja muud regulaarsed tasud, juriidilistele, raamatupidajatele ning teistele professionaalsetele nõustajatele makstud summad, trükkikulud ja postitariifid. Omakapitali tehingute tehingukulud kajastatakse omakapitalist mahaarvamisenä (netona mis iganes seonduvast tulumaksu summast), milles nad on käsitletavat omakapitali tehinguga otseselt kaasnevate vältimatute lisakuludena. Omakapitali tehingute kulusid, mida oleks olnud võimalik vältida, kajastatakse kuluna.
38. Liitfinantsinstrumendi emiteerimisega seotud tehingu kulud jaotatakse instrumendi kohustise ja omakapitali komponentideks tulujaotuse proportsiooni alusel. Tehingu kulud, mis on seotud rohkem kui ühe tehinguga (näiteks mõningate aktsiatega kaasneva offerdi (pakkumise) kulud ning teiste aktsiate börsil noteerimise kulud) on jaotatud nende tehingutele, kasutades jaotusaluseid, mis on mõistlikud ning samalaadsed sarnaste tehingutega.
39. Perioodi omakapitali mahaarvamisenä kajastatud tehingukulude summa kuulub IAS 1 "Finantsaruannete esitamine" kohaselt avalikustamisele eraldi. Otseselt omakapitalis kajastatud tulumaksu summa kuulub tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu koondsummasse või kajastamisele omakapitalis, mida avalikustatakse vastavalt standardile IAS 12 "Tulumaks".
40. Kuludeks liigitatud dividende võib esitada kasumiaruandes kas koos teistest kohustistest tulenevate intressidega või eraldi kirjel. ► **M12** Lisaks käesolevas standardis esitatud nõuetele nõuavad intresside ja dividendide avalikustamist ka standardid IAS 1 ja IFRS 7. ◀ Teatud olukorras, kuna intresside ja dividendide vahel on teatud olulised erinevused nt maksustamisel, on soovitatav need kasumiaruandes avalikustada eraldi. Maksudest tuleneva mõjuga seotud informatsioon avalikustatakse kooskõlas IASiga 12.
41. Finantsvara bilansilise maksumuse muudatustega seotud tulud ja kulud, kajastatakse kasumiaruandes tuluna või kuluna isegi siis, kui need on seotud instrumendiga, mis sisaldab osalust ettevõtte varade jäägis mida saab vahetada raha või teise finantsvara vastu (vaata paragrahvi 18(b)). Vastavalt standardile IAS 1 esitab ettevõtte taolise instrumendi ümbermõõtmisest tuleneva tulu või kulu kasumiaruandes eraldi, kui see on ettevõtte tegevuse selgitamiseks oluline.

Finantsvara ja finantskohustise tasaarvestus (vaata samuti paragrahve AG38 ja AG39)

42. *Finantsvara ja finantskohustus tasaarvestatakse ja esitatakse bilansis neosummana, siis ja ainult siis, kui:*

(a) *ettevõtetel on juriidiliselt rakendatav õigus kajastatud summasid tasaarveldada;*

ja

▼ M4

(b) *ettevõtte kavatseb kas tasaarveldada netoalusel või realiseerida vara ja tasuda kohustise samaaegselt.*

Finantsvara ülekannete kajastamisel, mis ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumile, ettevõtte ei tasaarvesta ülekantud vara ja seotud kohustist (vaata IAS 39, paragrahv 36).

43. Käesolev standard nõuab finantsvarade ja finantskohustiste esitamist netosummadena, kui nii tehes peegeldab ettevõtte kahe või enama finantsinstrumendi arveldusest eeldatavad tulevasi rahavoogusid. Kui ettevõttel on õigus saada või maksta üks netosumma ja ta kavatseb seda teha, siis on ettevõttel sisuliselt ainult üks finantsvara või finantskohustis. Teistel juhtudel esitatakse finantsvarad ja finantskohustised üksteisest eraldi tulevalt nende iseloomust kas ettevõtte ressursidena või kohustusena.
44. Bilansis kajastatud finantsvara ja finantskohustise tasaarvestamine ja netosumma esitamine erineb finantsvara või –kohustise kajastamise lõpetamisest. Kuigi tasaarvestamine ei tekita kulude ja tulude kajastamist, võib finantsinstrumendi kajastamise lõpetamise tulemuseks olla nii eelnevalt kajastatud objekti bilansist eemaldamine kui ka tulude ja kulude kajastamine.
45. Tasaarvestusõigus on võlgniku lepingust või muust tulenev juriidiline õigus tasuda või teisiti tervikuna või osaliselt likvideerida võlausaldajale võlgnetav summa, kasutades selle summa katteks võlausaldaja võlgnikule võlgnetavat summat. Ebatavalises olukorras võib võlgnikul olla juriidiline õigus kasutada kolmanda osapoole võlgnikule võlgnetavat summat võlausaldajale võlgnetava summa katteks tingimusel, et kolme osapoole vahel on sõlmitud leping, milles on selgelt sätestatud võlgniku õigus tasaarvestuseks. Kuna tasaarvestusõigus on juriidiline õigus, võivad seda õigust toetavad tingimused erinevates õigussüsteemides olla erinevad ja pooltevaheliste suhete suhtes rakendatavaid seadusi tuleb arvestada.
46. Finantsvara ja –kohustise tasaarvestuseks rakendatav õigus mõjutab finantsvara ja –kohustisega seotud õigusi ja kohustusi ning võib mõjutada ettevõtte avatust krediidi- ja likviidsusriskile. Kuid õiguse olemasolu iseenesest ei ole veel piisav põhjus tasaarvestuseks. Juhul kui puudub õiguse rakendamise või samaaegse arvelduse kavatsus, ei mõjuta see õigus ettevõtte tulevaste rahavoogude summat ega ajastust. Kui ettevõtte kavatseb seda õigust rakendada või samaaegselt arveldada, peegeldab vara ja kohustise esitamine netosummana eeldatavate tulevaste rahavoogude summat ja ajastust ning ka rahavooge mõjutavaid riske sobivamalt. Ühe või mõlema osapoole kavatsus arveldada netosumma alusel ilma vastava juriidilise õiguseta ei ole piisav tasaarvestamise põhjendamiseks, sest eraldi seisva finantsvara ja –kohustisega seotud õigused ja kohustused jäävad endiseks.
47. Ettevõtte kavatsust teatavate varade ja kohustiste arveldamiseks võivad mõjutada tavalise äritegevuse praktika, finantssturgude nõuded ning teised asjaolud, mis võivad piirata ettevõtte suutlikkust teostada netoarveldusi või samaaegseid arveldusi. ► **M12** Kui ettevõttel on tasaarvestusõigus, kuid ta ei kavatse teostada tasaarveldusi ega realiseerida vara ja tasuda kohustised samaaegselt, avalikustatakse kooskõlas IFRS 7 paragrahviga 36 selle õiguse mõju ettevõtte krediidiriskile. ◀
48. Kahe finantsinstrumendi samaaegne arveldamine võib toimuda näiteks reguleeritud finantsturul läbi arvelduskeskuse toimimise või näost-näku vahetusel. Taolistes olukordades on rahavood võrdsed ühe netosummaga ja ettevõtte ei ole avatud krediidi- või likviidsusriskile. Teistes olukordades võib ettevõtte arveldada kahte finantsinstrumenti, saades ja makstes eraldi summad, mistõttu ta on avatud krediidiriskile kogu saadaoleva vara maksumuse ulatuses või likviidsuse riskile kogu maksmisele kuuluva kohustise maksumuse ulatuses. Taolised avatused riskidele võivad vaatamata suhtelise lühiajalisusele olla olulised. Seega on finantsvara realiseerimine ja finantskohustise tasumine samaaegsed ainult siis, kui tehingud toimuvad samal hetkel.
49. Paragrahvis 42 esitatud tingimused ei ole üldiselt täidetud ning tasaarveldamine on tavaliselt ebakorrekne, kui:
- ühe finantsinstrumendi tekitamiseks kasutatakse mitut erinevat finantsinstrumenti ("sünteesiline instrument");
 - finantsvara ja finantskohustised tulenevad finantsinstrumentidest, mis on avatud samadele põhirisikidele (nt forvardlepingute või teiste tuletisinstrumentide portfelli kuuluvad varad ja kohustised), kuid on seotud erinevate tehingu pooltega;
 - finants- või muu vara on tagatisena panditud regressiõiguseta finantskohustiste katteks;
 - võlgnik paigutab finantsvarad kohustuse tasumise eesmärgil usaldusfondi, ilma et võlausaldaja oleks neid varasid kohustuse tasumiseks aktsepteerinud (nt väljaostufondi korraldus);

▼ **M4**

või

(e) kahjumit tekitanud sündmuste tagajärjel tekkinud kohustused katab kindlustuspoliisi alusel algatatud kahjunõude käigus kolmas pool.

50. Kui ettevõtte teostab hulga finantsinstrumentide tehinguid üheainsa osapoolega, võib selle osapoolega sõlmida "koondtasaarvelduse kokkuleppe". Taoline kokkulepe näeb ühe lepingu mittetäitmise või katkestamise korral ette kõigi kokkuleppe alla kuuluvate finantsinstrumentide tasaarvelduse. Tavaliselt finantsasutused kasutavad neid kokkuleppeid kaitseks kahjumi vastu pankroti puhul või juhul, kui üks pooltest muude asjaolude tõttu ei suuda oma kohustusi täita. Koondtasaarvelduse kokkulepe annab tavaliselt tasaarvestamise õiguse, mis on rakendatav ja mõjutab eraldiseisvat finantsvara ja -kohustise realiseerimist ja tasumist ainult kohustuste mittetäitmisest tulenevates eriolukordades või teistes olukordades, mille tekkimist tavalise äritegevuse käigus ei eeldata. Koondtasaarvelduse kokkulepe näeb tasaarvestust ette ainult siis, kui paragrahvis 42 esitatud mõlemad kriteeriumid on täidetud. ► **M12** Kui koondtasaarvelduse kokkuleppe alla kuuluvat finantsvara ja -kohustusi ei tasaarvestata, siis avalikustatakse kooskõlas IFRS 7 paragrahviga 36 sellise kokkuleppe mõju ettevõtte krediidiriskile. ◀

▼ **M12**▼ **M4**

JÕUSTUMISKUUPÄEV

96. *Käesolevat standardit rakendavad ettevõtted 1. jaanuaril 2005 või hilisematel aruandeperioodidel. Varasem rakendamine on lubatud. Ettevõtte ei rakenda käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algavaid aruandeperioode, väljaarvatud juhul kui ta samuti rakendab IAS 39 (muudetud detsembris 2003). Kui ettevõtte rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algaval perioodil, peab ta selle asjaolu avalikustama.*
97. *Käesolevat standardit rakendatakse tagasiulatuvalt.*

TEISTE SEISUKOHTADE TÜHISTAMINE

98. Käesolev standard asendab IAS 32 "Finantsinstrumentid: Avalikustamine ja esitamine" muudetud 2000 ► **M12** ⁽¹⁾ ◀.
99. Käesolev standard asendab järgnevaid tõlgendusi:
- (a) SIG-5 *Finantsinstrumentide klassifikatsioon – ettenägematud kokkuleppetingimused;*
- (b) SIC-16 *Aktsiakapital – tagasi ostetavad* ► **M5** *sissemakstud omakapital* ◀ *(tresooraktsiad);*
- ja
- (c) SIC-17 *Omakapital – omakapitali tehingukulud.*
100. Käesolev standard tühistab eelnõu SIC tõlgendused D34 "Finantsinstrumentid – omaniku tagasiostetavad õigused või instrumentid".

(1) 2005. aasta augustis paigutas IASB kõik finantsinstrumentidega seotud teabe avalikustamist käsitlevad nõuded ümber standardisse IFRS 7 *Finantsinstrumentid: avalikustatav teave*.

▼ **M4***LISA A***Rakendusjuhised IAS 32 Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine**

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa

- AG1. Käesolevad rakendusjuhised selgitavad, standardi eri aspektide rakendamist.
- AG2. Käesolev standard ei käsitle finantsinstrumentide kajastamist või mõõtmist. Finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise ja mõõtmise nõuded on esitatud IAS-is 39 "Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine".

Mõisted (paragrahvid 11-14)

Finantsvarad ja finantskohustised

- AG3. Raha (sularaha) on finantsvara, sellepärast, et ta esindab vahetuse vahendit ning sellest tulenevalt on kõikide tehingute finantsaruannetes kajastamise ja mõõtmise aluseks. Rahahoius pangas või muus sarnases finantsasutuses on finantsvara sellepärast, et see esindab hoiustaja lepingujärgset õigust saada asutuselt raha või pangatšekk või sarnane instrument juhul kui finantskohustise võlausaldaja seda eelistab.
- AG4. Lihtsad näited finantsvaradest, mis esindavad lepingujärgset õigust saada tulevikus raha ning vastavatest finantskohustistest, mis esindavad lepingujärgset kohustist tulevikus raha ülekanda, on:
- (a) kaubavahetuse nõuded ja võlad;
 - (b) kreditoorsed ja debitoorsed võlgnevused;
 - (c) laenude saamised ja tagasimaksmised;
- ja
- (d) võlakirjade saamised ja tasumised.

Igal kirjeldatud juhtumil on ühe osapoolle lepingujärgne õigus saada (või kohustus maksta) raha vastavuses teise osapoolle vastava kohustusega maksta (või õigusega saada).

- AG5. Teist tüüpi finantsinstrument on instrument, mille eest saadav või tasutav majanduslik kasu on selline finantsvara, mis pole raha. Näiteks riigi võlakirjaveksel annab omanikule lepingujärgse õiguse saada riigi võlakirju ning emitendile lepingujärgse kohustuse kanda üle riigi võlakirjad mitte raha. Võlakirjad on finantsvara, sest need väljendavad emitteenud riigi kohustust maksta raha. Veksel on seega vekсли omaniku finantsvara ja vekсли emitendi finantskohustis.
- AG6. Tähtajatud võlainstrumendid (nt tähtajatud võlakirjad, võlakohustused ja kapitali vekslid) annavad tavaliselt omanikule lepingujärgse õiguse saada tagasimakseid intressina kindlatel kuupäevadel määramata tähtajani tulevikus, kas ilma igasuguse õiguseta saada tagasi põhiosa või saada tagasi põhiosa sellistel tingimustel, mis teevad saamise väga ebatõenäoliseks või lükkavad edasi kaugesse tulevikku. Näiteks võib ettevõtte emitteerida finantsinstrumenti, mis nõuab talt igavesi iga-aastaseid makseid, mis on võrduvad fikseeritud intressimääraga 8 % nominaalist või põhiosast summas 1 000 VÜ. (*) Eeldades, et turu intressimäär on instrumendi emitteerimisel 8 %, võtab emitent endale lepingujärgse kohustuse maksta tulevase intressimakseid, mille õiglane väärtus (nüüdisväärtus) on esmasel kajastamisel 1 000 VÜ. Instrumendi omanikul ja emitendil on vastavalt finantsvara ja finantskohustis.
- AG7. Lepingujärgne õigus või lepingujärgne kohustus saada, anda või vahetada finantsinstrumente on juba iseenesest finantsinstrument. Lepingujärgsete õiguste või kohustuste ahel vastab finantsinstrumendi määratlusele, kui selle lõplikuks tulemuseks on raha maksmine või saamine või omakapitali instrumendi omandamine või emitteerimine.
- AG8. Suutlikkus kasutada lepingujärgset õigust või nõuda lepingujärgse kohustuse täitmist, võib olla täielik või see võib sõltuda tulevastest sündmustest. Näiteks on finantsgarantii laenuandja lepingujärgne õigus saada raha garanteerijalt ja vastav garanteerija lepingujärgne kohustus maksta laenuandjale, kui laenuvõtja kokkulepet ei täida. Lepingujärgne õigus ja kohustus tulenevad eelnevast tehingust või sündmusest (garanteerija eeldus) isegi siis, kui nii laenuandja suutlikkus seda õigust kasutada kui ka nõue garanteerijale tema kohustuse täitmise suhtes sõltuvad laenuvõtja tulevases lepingu täitmatajätmisest. Tingimuslik õigus ja kohustus vastavad finantsvara ja –kohustise mõistele, kuigi taolisi varasid ja kohustisi finantsaruannetes alati ei kajastata.

(*) Käesolevas juhises fikseeritakse rahalised summad "valuutaühikutes" (VÜ).

▼ M4

- AG9. Vastavalt IASile 17 *Rent* kapitalirent on eelkõige rendileandja õigus vastu võtta ja rentniku kohustus maksta, kujuures maksete voog on põhimõtteliselt sama mis laenulepingust tulenevate põhiosa ja intresside maksete puhul. Rendileandja kajastab oma investeeringut pigem rendilepingu alusel saadaolevate summade alusel kui renditud vara enda alusel. Teisest küljest kasutusrent on eelkõige käsitletav lõpetamata lepinguna, mis kohustab rendileandjat võimaldama tulevastel perioodidel vara kasutamist teenustasuga sarnase hüvitise vastu. Rendileandja jätkab pigem renditud vara kajastamist kui lepingujärgi sellest varast tulevikus saada-vate summadekajastamist. Seega on kapitalirent finantsinstrument ja kasutusrent ei ole finantsinstrument (v.a üksikud kohele makstavad maksed).
- AG10. Materiaalne vara (selline nagu varud, kinnisvara, seadmed ja varud), renditud vara ja immateriaalne vara (selline nagu patendid ja kaubamärgid) ei ole finantsvara. Taolise materiaalse ja immateriaalse vara kontrollimine loob võimaluse rahavoogude või muu finantsvara tekkimiseks, kuid ei tekita kohest õigust saada rahavooge või muud finantsvara.
- AG11. Vara (nt ettemakstud kulud), mille tulevaseks majanduslikuks kasuks on pigem toodete ja teenuste saamine kui raha ja muu finantsvara saamine, pole finantsvara. Samuti pole edasilükkunud müügitulu ja enamuse garantiikohustusi finantskohustised, sest nendega seotud majandusliku kasu väljaminek on pigem toodete üleandmine ja teenuste osutamine kui lepingujärgne kohustus maksta raha või muud finantsvara.
- AG12. Kohustised või vara, mis ei tulene lepingutest (nt tulumaks, mis on valit-suse määratud seadusnõuete tulemus), ei ole finantskohustised ega –vara. Tulumaksu kajastamist käsitletakse standardis IAS 12 "*Tulumaks*". Samuti standardis IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingi-muslikud varadmääratletud faktilised kohustused* ei tulene lepingutest ning ei ole finantskohustised.

Omakapitaliinstrumentid

- AG13. Omakapitaliinstrumentide näideteks on mittemüüdavad lihtaktsiad, mõnda tüüpi eelisaktsiad (vt paragrahvid AG25 ja AG26) ja ostutähed või kirjutatud ostuoptsioonid, mis lubavad omanikul märkida või osta emiteeriva ettevõtte kindlaks määratud arvu mittemüüdavaid lihtaktsiaid kindlaks määratud rahasumma või muu finantsvara eest. Ettevõtte kohustus emiteerida või osta kindlaks määratud koguse enda omakapita-liinstrumente kindlaks määratud rahasumma või muu finantsvara eest on ettevõtte omakapitaliinstrument. Kui taoline leping aga sisaldab ettevõtte kohustust maksta raha või muu finantsvara, siis ta tekitab ka kohustise tagasiostu summa nüüdisväärtuse ulatuses (vt paragrahv AG27 punkt (a)). Mittemüüdavate lihtaktsiate emitent võtab endale kohustuse, kui ta ametlikult tegutseb tulu teenimise eesmärgil, siis ta on aktsionäride ees juriidiliselt kohustatud seda tegema. See võib nii olla pärast dividendide väljakuulutamist või siis, kui ettevõtte hakkab tegevust lõpetama ja kõik pärast kohustiste täitmist järelejäänud varad jaotatakse aktsionäridele.
- AG14. Ettevõtte ostetud müügioptsioon või muu sarnane leping, mis annab talle õiguse välja osta kindlaks määratud koguse oma omakapitaliinstrumente kindlaks määratud rahasumma või muu finantsvara eest, ei ole ettevõtte finantsvara. Iga taolise lepingu eest makstud hüvitis arvatakse omakapita-list maha.

Tuletisinstrumentid

- AG15. Finantsinstrumentid sisaldavad lihtinstrumente (nt nõuded, võlad ja omakapitaliinstrumentid) ja tuletisinstrumente (nt finantsopt-sioonid, futuurid, forvardid, intressimäära *swap*'id ja valuuta *swap*'id). Tuletisinstrumentid vastavad finantsinstrumenti määratlusele ja kuuluvad seega käesoleva standardi rakenduslasse.
- AG16. Tuletisinstrumentid tekitavad õigusi ja kohustusi, mis mõjutavad instrumendi osapoolte vahelist tuletisinstrumenti aluseks olevas lihtfi-nantsinstrumentis sisalduva ühe või rohkema finantsrisi ülekandmist. Jõustumisel annavad tuletisinstrumentid ühele osapooltele lepingu-järgse õiguse soodsatel tingimustel finantsvarade või –kohustiste vaheta-miseks teise osapoollega või lepingujärgse kohustuse ebasoodsatel tingi-mustel vahetada finantsvara või –kohustusi teise osapoollega. Tavali-selt (*) ei kanta üle tuletisinstrumenti aluseks olevat lihtfinantsinstru-menti ei lepingu jõustumisel ega lepingu lõpptähtajal. Mõned instru-mendid sisaldavad nii vahetamise õigust kui ka kohustust. Kuna vahetuse tingimused määratakse tuletisinstrumenti jõustumisel, võivad need tingi-mused finantssturgude hindade muutumisel muutuda soodsaks või ebasoodsaks.

(*) See kehtib enamuste, aga mitte kõikide tuletisinstrumentide kohta, nt mõnede valuutas-*wap*'ide puhul vahetatakse põhiosad jõustumisel (ja lepingu lõpptähtajal vahetatakse uuesti).

▼ **M4**

AG17. Müügi või ostuoptsoon vahetada finantsvara või –kohustisi (nt finantsinstrumendid, mis pole ettevõtte enda omakapitali instrumendid) annab omanikule õiguse saada potentsiaalset tulevast majandusliku kasu, mis on seotud lepingu aluseks oleva finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutustega. Optsooni emitent aga võtab kohustuse anda ära potentsiaalne tulevane majanduslik kasu või kanda kahjumit, mis tuleneb optsooni aluseks oleva finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutustega seotud majandusliku kasust. Omaniku lepingujärgne õigus ja emitendi kohustus vastavad finantsvara ja –kohustise mõistetele. Optsoonilepingu aluseks olev finantsinstrument võib olla ükskõik milline finantsvara, k.a osalused teistes ettevõtetes ja intressiga instrumendid. Optsoon võib nõuda selle emitendilt pigem võlainstrumendi väljastamist kui finantsvara ülekandmist, kuid optsooni aluseks olev instrument oleks optsooni kasutamise korral omaniku finantsvara. Optsooni omaniku õigus vahetada finantsvara eeldatavalt soodsates tingimustes ja emitendi kohustus vahetada finantsvara eeldatavalt ebasoodsates tingimustes on erinev optsooni aluseks oleva finantsvara vahetamisest optsooni kasutamise korral. Optsooni kasutamise tõenäosus ei mõjuta omaniku õiguse ja emitendi kohustuse olemust.

AG18. Teine näide tuletisfinantsinstrumendist on forvardleping, mis kuulub täitmisele kuue kuu jooksul, mille jooksul üks osapool (ostja) lubab anda sularaha 1 000 000 VÜ väärtuses fikseeritud intressimääraga riigi võlakirjade 1 000 000 VÜ nominaalsumma vastu ja teine osapool (müüja) lubab anda nominaalsummas 1 000 000 VÜ fikseeritud intressimääraga riigi võlakirju 1 000 000 VÜ väärtuses sularaha vastu. Kuue kuu jooksul on mõlemal osapoolel lepingujärgne õigus ja lepingujärgne kohustus vahetada finantsinstrumente. Kui riigi võlakirjade turuhind tõuseb kõrgemaks kui 1 000 000 VÜ, on tingimused soodsad ostja jaoks ja ebasoodsad müüja jaoks, kui aga turuhind langeb madalamale kui 1 000 000 VÜ, on mõju vastupidine. Ostjal on ostuoptsooni omaniku õigusega sarnane lepingujärgne õigus (finantsvara ning müügioptsooni emitendi kohustusega sarnane lepingujärgne kohustus (finantskohustis), müüjal on müügioptsooni omaniku õigusega sarnane lepingujärgne õigus (finantsvara) ning ostuoptsooni emitendi kohustusega sarnane lepingujärgne kohustus (finantskohustis). Mis puutub optsoonidesse, siis lepingujärgsed õigused ja kohustused moodustavad selgelt optsoonide aluseks olevatest finantsinstrumentidest (võlakirjad ja vahetatav sularaha) eristatavad finantsvara ja –kohustised. Forvardlepingu mõlemal osapoolel on kohustus täita kokkulepet kokkulepitud ajavahemiku jooksul, samas kui optsoonilepingut tuleb täita ainult siis, kui optsooni omanik seda otsustab.

AG19. Paljud teist tüüpi tuletisinstrumendid sisaldavad õigust või kohustust tulevaste vahetuste tegemiseks, k.a intressimäära ja valuutaswap'id, muutuva intressimäära ülem- ja alampiirid, laenukohustused, vekslite emissioonilubadused ja akreditiivid. Intressimäära swap-lepingut võib vaadelda kui forvard lepingut, milles osapooled lepivad kokku rahasummade tulevastes vahetamisseries, millest üks summa arvutatakse muutuva intressimäära alusel ja teine fikseeritud intressimääral. Futuurlepingud on teiseks forvardlepingu variandiks, erinedes peamiselt selle poolest, et futuurlepingud on standardiseeritud ja kaubeldavad reguleeritud turul.

Mittefinants objektide ostu- ja müügilepingud (paragrahvid 8-10)

AG20. Mittefinants objektide ostu- ja müügilepingud ei vasta finantsinstrumendi määratlusele, sest ühe osapoolle lepingujärgne õigus saada mittefinantsvara või teenust ning teise osapoolle vastav kohustus ei anna kummalegi osapoolle kohest õigust ega kohustust saada, anda või vahetada finantsvara. Näiteks lepingud, mis näevad tasumist ette ainult mitterahalise objekti (nt optsooni- futuur- või forvardleping hõbeda kohta) saamise või andmise kaudu, ei ole finantsinstrumendid. Paljud kaubalepingud on seda tüüpi. Paljud on vormilt standardiseeritud ja nendega kaubeldakse reguleeritud turgudel samamoodi nagu mõnede tuletisfinantsinstrumentidega. Näiteks võib kauba futuurlepinguid raha eest kergelt osta ja müüa, sest need on noteeritud reguleeritud turul kaubeldava objektina ja võivad vahetada omanikku mitmeid kordi. Lepingu ostjad ja müüjad kauplevad aga tegelikult lepingu aluseks oleva kaubaga. Võimalus raha eest osta või müüa kaubalepingut, kergendab võimalust osta või müüa, ja võimalus läbirääkida kauba saamise või kättetoimetamise kohustuse tasumist rahas ei muuda lepingu põhiolemust nii, et seda saaks pidada finantsinstrumendiks. Sellest hoolimata kuuluvad mõningad mittefinants objekti ostu- või müügilepingud, mida saab tasuda netona või finantsinstrumentide vahetamisega või mille mittefinants objekt on kergesti vahetav rahaks, käesoleva standardi rakendusalas, nagu oleksid need finantsinstrumendid (vaata paragrahvi 8).

▼ **M4**

- AG21. Lepingust, mis sisaldab materiaalsete varade saamist või andmist, ei tulene ühele osapoolle finantsvara ja teisele finantskohustus, v.a juhul, kui mõni vastav makse lükkub materiaalse vara üle kandmisest hilisemale kuupäevale. Nii on see kommertslaenu alusel ostetud või müüüdud kaupade puhul.
- AG22. Mõned lepingud on kaubaga seotud, kuid ei näe ette kauba füüsilist saamist või andmist. Nad määratlevad tasumist rahamaksete kaudu, mis määratakse kindlaks pigem vastavalt lepingu mudelile kui fikseeritud maksesummade kaudu. Näiteks võib võlakirja põhiosasumma arvutada, kohaldades võlakirja lunastamise tähtjal valitsevat nafta turuhindafikseeritud nafta kogusele. Põhiosamaksete indekseeritud kauba hinna suhtes, kuid see tasutakse ainult rahas. Taoline leping on finantsinstrument.
- AG23. Finantsinstrumendi määratluse alla kuulub ka leping, mis tekitab peale finantsvara või –kohustise ka mittefinantsvara või –kohustise. Taoline finantsinstrument võimaldab tihti ühel osapoolel vahetada finantsvara mittefinantsvara vastu. Näiteks naftaga seotud võlakiri võib anda omanikule õiguse saada kindlaks määratud perioodil intressimakse ja lunastamisel fikseeritud rahasumma koos võimalusega vahetada võlakirja nominaal fikseeritud koguse nafta vastu. Soov taolist võimalust kasutada on erinevatel aegadel erinev ja sõltub nafta õiglasest väärtusest, mis on raha nafta vastu vahetamise kursi juures oluline (vahetushind). Võlakirja omaniku kavatsused selle võimaluse kasutamise suhtes ei mõjuta vara osa olemust. Omaniku finantsvara ja emitendi finantskohustus teevad võlakirja finantsinstrumendiks, olenemata teistest samal ajal tekkinud varadest ja kohustistest.

▼ **M12**▼ **M4****Esitamine***Kohustised ja omakapital (paragrahvid 15-27)*

Lepingujärgne kohustus, mis ei sisalda raha või muu finantsvara üleandmist (paragrahvid 17-20)

- AG25. Eelisaktsiaid saab emitierida mitmesuguste õigustega. Määramisel, kas eelisaktsia on finantskohustus või omakapitaliinstrument, hindab emitent aktsiaga seotud üksikasjalike õigusi, et määrata kindlaks kas tas esineb finantskohustise põhilisi tunnusomadusi. Näiteks sisaldab eelisaktsia, mis määrab lunastamise kindlal kuupäeval või finantskohustise omaniku optsiooni, sest emitendil on kohustus kanda finantsvara aktsiaomanikule. Emitendi võimalik võimetus täita kohustust eelisaktsia tagasiostmiseks, kui nii on lepingujärgselt nõutud, kas rahaliste vahendite nappuse, seaduse nõuete või ebapiisava kasumi või reservide tõttu, ei tühista see kohustust. Emitendi õigus aktsia raha eest tagasi osta ei vasta finantskohustise mõistele, kuna emitendil ei ole kehtivat kohustust aktsiaomanikele finantsvara ülekanda. Sellisel juhul on aktsiate väljaostmine üksnes emitendi voli. Kohustus võib siiski tekkida siis, kui aktsiate emitent oma õigust kasutab, tavaliselt läbi aktsiaomaniku aktsiate tagasiostu kavatsuse teatavaks tegemisega.
- AG26. Kui eelisaktsiad on mittetagastatavad, on asjakohane liigitus kindlaks määratud läbi teiste nendega seotud õiguste. Liigitus põhineb lepingujärgse kokkuleppe sisu hindamisel ja finantskohustise ning omakapitaliinstrumendi mõistetel. Kui väljamaksed kumulatiivsete või mittekumulatiivsete eelisaktsiate omanikele on emitendi otsustada, on aktsiad omakapitaliinstrumendid. Eelisaktsia liigitus omakapitaliinstrumendiks või finantskohustiseks ei ole mõjutatud näiteks järgneva poolt:
- (a) minevikus tehtud väljamaksetest;
 - (b) kavatsusest teha tulevikus väljamakseid;
 - (c) võimalik negatiivne mõju emitendi lihtaktsiate hinnale juhul kui väljamakseid ei tehta (kuna lihtaktsiate dividendide makseid piiratakse juhul, kui eelisaktsiatele ei maksta dividende);
 - (d) emitendi reservide maht;
 - (e) emitendi ootused perioodi kasumi või kahjumi suhtes;
- või
- (f) emitendi võimelisus või võimetus perioodi kasumi või kahjumi suurus mõjutada.

Arveldused ettevõtte omakapitaliinstrumentidega (paragrahv 21-24)

- AG27. Järgmised näited illustreerivad ettevõtte eri tüüpi lepingute liigitamist ettevõtte omakapitaliinstrumentideks.

▼ M4

- (a) Leping, mille alusel ettevõtte saab või annab fikseeritud koguse oma aktsiaid ilma tulevase kasuta või vahetab fikseeritud koguse oma aktsiaid fikseeritud rahasumma või muu finantsvara vastu, on omakapitaliinstrument. Seega lisatakse taolise lepingu alusel saadud või makstud hüvitis otse omakapitali või arvatakse otse sellest maha. Üheks näiteks on emiteeritud aktsiaoptsoon, mis annab teisele osapoolle õiguse osta fikseeritud arv ettevõtte aktsiaid fikseeritud rahasumma eest. Kui leping näeb ette, et ettevõtte peab oma aktsiaid ostma (tagasiostma) raha või muu finantsvara eest fikseeritud või fikseeritaval kuupäeval või nõudmisel, kajastab ettevõtte ka finantskohustise tagasiostu summa nüüdisväärtuses. Üheks näiteks on forvardlepingust tulenev ettevõtte kohustus osta tagasi fikseeritud arv oma aktsiaid fikseeritud rahasumma eest.
- (b) Ettevõtte kohustusest osta raha eest oma aktsiaid tuleneb finantskohustus tagasiostmise nüüdisväärtuse ulatuses isegi siis, kui aktsiate arv, mida ettevõtte peab tagasi ostma, pole määratud või kohustus sõltub teise osapoolte otsusest tagasiostuõigust kasutada. Üheks näiteks tingimuslikust kohustusest on emiteeritud optsoon, mis nõuab ettevõtte aktsiate raha eest tagasi ostmist, kui teine osapool seda optiooni kasutab.
- (c) Leping, mille alusel arveldamine toimub rahas või muus finantsvaras, on finantsvara või –kohustus isegi siis, kui rahasumma või muu finantsvara, mis saadakse või antakse, põhineb ettevõtte omakapitali turuhinna muutustel. Üheks näiteks on sularahas tasaarveldatav aktsiaoptsoon.
- (d) Leping, mille alusel arveldamine toimub muutuv arvus ettevõtte aktsiates, mille väärtus on võrdne fikseeritud summaga või aluseks oleva muutuja (nt kauba hind) muutustel põhineva summaga, on finantsvara või –kohustus. Selle näiteks on kirjutatud optsoon kulla ostmiseks, mille kasutamisel tasub ettevõtte oma instrumentides ning annab nendest instrumentidest nii palju, et see oleks väärtuselt optsoonilepinguga võrdne. Taoline leping on finantsvara või –kohustus isegi siis, kui aluseks olev muutuja on pigem ettevõtte oma aktsia hind kui kuld. Samuti on leping, mille alusel arveldamine toimub fikseeritud arvus ettevõtte aktsiates, kuid nende aktsiatega seotud õigused muudetakse nii, et arvelduse väärtus oleks võrdne fikseeritud summaga või aluseks oleva muutuja muutustel põhineva summaga, finantsvara või –kohustus.

Potentsiaalne arveldamine (paragrahv 25)

AG28. Paragrahv 25 nõuab, et kui osa potentsiaalsetest arveldustingimustest, mis saaksid nõuda arveldamist rahas või muus finantsvaras (või muul viisil, mille tulemusena instrument saab finantskohustiseks) ei ole tõepärane, kokkuleppe tingimused ei mõjuta finantsinstrumendi liigitust. Seega leping, mis nõuab arveldamist rahas või muutuv hulgas ettevõtte omaaktsiates üksnes äärmiselt harva esineva, väga ebatavalise ning väga ebatõenäolise sündmuse puhul, on omakapitaliinstrument. Samaselt võib kokkuleppe fikseeritud hulga ettevõtte omaaktsiate kohta olla lepingujärgselt välistatud asjaoludel, mis on ettevõtte kontrolli alt väljas, kuid juhul, kui need asjaolud tegelikult tõenäoliselt ei ilmne, liigitus omakapitaliinstrumendiks on otstarbekas.

Konsolideeritud finantsaruannete käsitus

AG29. Konsolideeritud finantsaruandes esitab ettevõtte vähemusosalusi – ettevõtte teiste osapoolte osalusi ja tütarettevõtte tulused - kooskõlas IASiga 1 "Finantsaruannete esitamine" ning IASiga 27 "Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded". Finantsinstrumendi (või selle komponendi) liigitamisel konsolideeritud finantsaruandes, juhindub ettevõtte kõikidest grupiliikmete ning instrumendi omanike vahel kokkulepitud tingimustest, määramaks kindlaks, kas grupp tervikuna omab instrumendi suhtes raha või muu finantsvara üleandmise kohustust või ta arveldab seda viisil, mis kajastub kohustise liigituses. Kui kontserni tütarettevõtte emiteerib finantsinstrumendi ja emaettevõtte või muu kontserni ettevõtte nõustub lisatingimustega koos instrumendi omanikega (näiteks garantii), võib kontsern valikuvabadust väljamaksetele ja tagasiostule mitte omada. Siiski võib tütarettevõtte instrumenti nõuetekohaselt liigitada oma eraldiseisvates finantsaruannetes vaatamata nendele lisatingimustele, teiste grupiliikmete ja instrumendi omanike vaheliste kokkulepete mõjuga on arvestatud, et tagada, et konsolideeritud finantsaruanded peegeldaksid lepingute ning tehingute mõju kogu grupile. Sellise kohustuse või arveldustingimuse ulatuses on finantsinstrument (või selle komponent) liigitatud konsolideeritud finantsaruandes finantskohustiseks.

▼ **M4***Liitfinantsinstrumendid (paragrahvid 28-32)*

- AG30. Paragrahvi 28 kohaldatakse üksnes mitte-tuletisliitfinantsinstrumentide emitendile. Paragrahv 28 ei käsitle liitfinantsinstrumente nende omanike seisukohast. IAS 39 eristab varjatud tuletisinstrumente omanike seisukohast võlgade ja omakapitali iseloomu sisaldavatest liitfinantsinstrumentidest.
- AG31. Tavaliseks liitfinantsinstrumendi vormiks on varjatud vahetusoptiooniga võlainstrument, nagu ilma ühegi teise varjatud tuletisinstrumendi tunnusest emitendi lihtaktsiaks vahetatav võlakiri. Paragrahv 28 nõuab sellise finantsinstrumendi emitendilt kohustise komponendi ja omakapitali komponendi eraldi esitamist bilansis järgnevalt:
- (a) Emitendi kohustus teha regulaarseid intressi- ja põhiosamakseid on finantskohustus, mis kestab seni, kuni instrumenti ei ole vahetatud. Esmasel arvelevõtmisel on kohustise komponendi õiglane väärtus lepinguliselt kindlaks määratud tulevastest laekumistest tulenevate rahavoogude nüüdisväärtus mis on diskonteeritud intressimääraga, mis sellel ajal kohaldati turul võrreldava krediitvõimega instrumentidele, mis tekitasid sisuliselt samast rahavoogu samadel tingimustel, kuid ilma vahetusõigusega.
 - (b) Omakapitaliinstrument on varjatud optioon vahetada kohustus emitendi omakapitaliks. Optiooni õiglane väärtus hõlmab optiooni ajalist väärtust ning optiooni enda väärtust, võimalik kulu. Sellisel optioonil on väärtus esmasel arvelevõtmisel isegi siis, kui ta ei ole rahas.
- AG32. Vahetatava instrumendi lõpptähtajal vahetamisel lõpetab ettevõtte kohustise komponendi kajastamise ning kajastab seda kui omakapitali. Algne omakapitali komponent jääb omakapitaliks (kuigi seda saab kanda ühelt omakapitali kirjelt teisele). Lõpptähtajal vahetamisel ei ole ei kasu ega kahjumit.
- AG33. Kui ettevõtte tühistab vahetatava instrumendi enne lõpptähtaega ennetähtaegse tagasiosu või tagasimüügiga, kus algseid vahetuse eelisõigusi ei ole muudetud, eraldab ettevõtte kohustise makstud tasu ja tehingukulu või tagasimüügi tehingukulu ning instrumendi omakapitali komponente tehingupäeval. Makstud tasude ja tehingukulude eraldi komponendiks paigutamisel kasutatud meetod seisneb selles, mida kasutati algsel vahetatava instrumenti emiteerimisel ettevõtte saadud sissetulekute eraldi komponentide jaotamisel, kui vastavalt paragrahvidele 28-32.
- AG34. Niipea kui tasude jaotus on tehtud, käsitletakse igat tulemust tulu või kulu kooskõlas komponendiga seotud arvestuspõhimõtetega järgmiselt:
- (a) kohustise komponendiga seotud tulu või kulu summa kajastatakse kasumis või kahjumis;
 - ja
 - (b) omakapitaliinstrumendi komponendiga seotud tasu kajastatakse omakapitalis.
- AG35. Ettevõtte võib muuta vahetatava instrumendi tingimusi, et kutsuda esile ennetähtaegne vahetus, näiteks läbi soodsama vahetuskursi pakkumise või muu täiendava tasu maksmise vahetamisel enne kindlaksmääratud kuupäeva. Tingimuste muutmise kuupäeval on erinevus muudetud instrumendi tingimuste alusel omaniku saadava õiglase väärtuse tasuja õiglase väärtusega tasu vahel, mida omanik oleks saanud algetel tingimustel, kajastatakse kahjumina kasumis või kahjumis.

Omaaktsiad (paragrahvid 33 ja 34)

- AG36. Ettevõtte enda omakapitaliinstrumente ei kajastata finantsvarana olenevate tagasiosutamise põhjusest. Paragrahv 33 nõuab enda omakapitaliinstrumente tagasiosetatavalt ettevõtetelt, nende omakapitaliinstrumentide omakapitalist maha arvamist. Siiski, kui ettevõtte omab enda omakapitali teiste nimel, näiteks kui finantsasutus omab kliendi nimel enda aktsiaid, on tegemist esindussuhtega ja sellest tulenevalt ei kajasta ettevõtte neid hoiuseid oma bilansis.

Intressid, dividendid, kahjum/kasum (paragrahvid 35-41)

- AG37. Järgnev näide illustreerib paragrahvi 35 rakendumist liitfinantsinstrumentidele. Eeldades, et mittekumulatiivne eelisaktia on kohustuslik korras raha eest väljaostetav viie aasta jooksul, kuid dividendid on ettevõtte otsustamisel makstavad enne väljaostmise tähtaega. Selline instrument on liitfinantsinstrument kohustisekomponendiga väljaostmise summa nüüdisväärtuses. Selle komponendi diskonto kajastatakse kasumis või kahjumis ning liigitatakse intressikuludeks. Omakapitaikomponendiga seotud dividendiväljamakset kajastatakse kasumi või kahjumi väljamaksendena. Sarnast käitumist rakendatakse ka siis kui väljaostmine ei ole mitte omaniku kohustus vaid õigus või kui aktsia on kohustuslikult vahetatav muutuvaks arvuks lihtaktsiateks, mis on võrdsed fikseeritud summaga

▼ **M4**

või summaga, mis põhineb aluseks oleva muutuja (näiteks kaup) muutustel. Siiski, kui väljaostu summale lisatakse ainult maksmata dividend, on kogu instrument kohustis. Sellisel juhul ei liigitata ühtegi dividendi intressikuluks.

Finantsvara ja finantskohustise tasaarvestamine (paragrahvid 42–50)

- AG38. Finantsvara ja finantskohustise tasaarvestamiseks peab ettevõtte omama hetkel kaitstavat juriidilist õigust, et kajastatud summasid tasaarvestada. Ettevõttel võib olla tingimuslik õigus tasaarvestada kajastatud summasid, nagu koonddasaarvelduse kokkuleppes või mõnes regressita võla vormis, kuid sellised õigused on täitmisele pööratavad üksnes mõne tulevase sündmuse toimumise korral, tavaliselt tehingu poole kohustuste mittetäitmisel. Seega ei vasta selline kokkulepe tasaarvestuse tingimustele.
- AG39. Käesolev standard ei sätesta erikäsitlust nn. "sünteesilistele instrumentidele", mille pihul eraldiseisvate finantsinstrumentide grupid soetatakse ja hoitakse teise instrumendi tunnusomaduste imiteerimiseks. Näiteks muutuva intressimääraga võlakohustused kombineeritud intressivahetuslepinguga, mis sisaldab muutuva suurusega maksete saamist ning fikseeritud suurusega maksete tegemist sünteesi fikseeritud intressimääraga pikaajalisse võlakohustusse. Iga üksikutest finantsinstrumentidest, mis koos moodustavad "sünteesilise instrumendi", esindab oma enda tingimustega lepingulist õigust või kohustust ning võib olla eraldi ülekantud või arveldatud. Iga finantsinstrument on avatud riskidele, mis võivad erineda teiste finantsinstrumentide avatusest riskidele. Seega, kui üks finantsinstrument "sünteesilises instrumendis" on vara ning teine on kohustis, ei ole nad tasaarvestatavad ega netosummas ettevõtte balansis esitatavad, väljaarvatud juhul, kui nad vastavad toodud tasaarvestamise tingimustele. ► **M12** ————— ◀

▼ **M12**

—————

▼ **M5***RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 33***Aktiikasum**

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-4
Mõisted	5-8
Mõõtmine	9-63
Puhaskasum aktsia kohta	9-29
Kasum	12-18
Aktsiad	19-29
Lahjendatud aktiikasum	30-63
Kasum	33-35
Aktsiad	36-40
Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad	41-63
Opsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid	45-48
Vahetusinstrumendid	49-51
Tingimuslikult emiteeritavad aktsiad	52-57
Lepingud, mida võidakse arveldada aktsiates või rahas	58-61
Ostetud opsioonid	62
Väljastatud müügioptsioon	63
Tagasiulatav korrigeerimine	64-65
Esitusviis	66-69
Avalikustatav informatsioon	70-73
Jõustumiskuupäev	74
Muude seisukohtade muutmise	75-76

See muudetud standard asendab IAS 33 (muudetud 1997) *Aktiikasum* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted, kuidas määrata ja esitada aktiikasumit selliselt, et pareneks tulemuslikkuse võrreldavus ettevõtete vahel sama aruandeperioodi kohta ning sama ettevõtte erinevate aruandeperioodide kohta. Kuigi erineva arvestusmeetodite kasutamise tõttu "kasumi" piiritlemisel on aktiikasumit käsitlevatel andmetel oma puudused, parendab ühetaoliselt kindlaksmääratud nimetaja finantsaruandlust. Käesolev standard keskendub aktiikasumi arvutamisel kasutatavale nimetajale.

RAKENDUSALA

2. *Käesolevat standardit rakendavad ettevõtted, mille lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiatega kaubeldakse avalikult, ja ettevõtted, mis emiteerivad avalikel väärtpaberiturgudel lihtaktsiaid või potentsiaalseid lihtaktsiaid.*
3. *Ettevõtte, mis avalikustab oma aktiikasumi, peab aktiikasumi arvutama ja avalikustama kooskõlas käesoleva standardiga.*
4. *Kui ettevõtte esitab nii konsolideeritud finantsaruanded kui ka eraldi finantsaruanded vastavalt standardile IAS 27 Konsolideeritud ja eraldi esitavad finantsaruanded, tuleb käesolevas standardis nõutud avalikustamiseks esitada vaid konsolideeritud andmetel põhinev info. Ettevõtte, mis eelistab avalikustada aktiikasumi kohta oma eraldiseisvate finantsaruannete põhjal, võib aktiikasumi esitada üksnes oma eraldiseisvas kasumiaruandes. Ettevõtte ei tohi esitada aktiikasumit konsolideeritud finantsaruandes.*

MÕISTED

5. *Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi termineid järgmises tähenduses:*

▼ M5

Mittelahjendamine on aktsiakasumi suurenemine või aktsiakahjumi vähenemine, lähtudes eeldusest, et vahetusinstrumentid on vahetatud, optsioonid või ostutähed kasutatud või lihtaktsiad on emiteeritud kindlaksmääratud tingimuste täitmisel.

Tingimuslik aktsialeping on kokkulepe emiteerida aktsiaid lepingus kindlaksmääratud tingimustel.

Tingimuslikult emiteeritavad lihtaktsiad on lihtaktsiad, mida saab emiteerida vähese rahaga või ilma raha või muu tasuta, juhul kui tingimuslik aktsialepingus kindlaksmääratud tingimused on täidetud.

Lahjendamine on aktsiakasumi vähenemine või aktsiakahjumi suurenemine, lähtudes eeldusest, et vahetusinstrumentid on vahetatud, optsioonid või ostutähed kasutatud või lihtaktsiad on kindlaksmääratud tingimuste täitmisel emiteeritud.

Opsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid on finantsinstrumentid, mis annavad nende omanikule õiguse osta lihtaktsiaid.

Lihtaktsia on omakapitaliinstrument, mis on alam kõikidest muudest omakapitaliinstrumentide liikidest.

Potentsiaalne lihtaktsia on finantsinstrument või muu leping, mis annab selle omanikule õiguse saada lihtaktsiaid.

Lihtaktsia müügioptioon on leping, mis annab aktsia omanikule õiguse müüa oma aktsia kindlaksmääratud hinna eest teatavaks perioodi jooksul.

6. Lihtaktsiad osalevad aruandeperioodi kasumi jaotamisel vaid pärast muud liiki aktsiaid, nagu näiteks eelisaktsiad. Ettevõtte võib olla rohkem kui üht liiki lihtaktsiaid. Samaliigilistel lihtaktsiatel on ühesugused õigused dividendidele.
7. Potentsiaalsete lihtaktsiate näited on:
 - a) võla- või omakapitaliinstrumentid, sealhulgas eelisaktsiad, mida saab vahetada lihtaktsiate vastu;
 - b) optsioonid ja ostutähed;
 - c) aktsiad, mis võidakse emiteerida teatavate lepingutingimuste täitmisel, näiteks ettevõtte või muu vara ostmisel.
8. Käesolevas standardis kasutatakse standardis IAS 32 *Finantsinstrumentid: avalikustamine ja esitamine* defineeritud termineid standardi IAS 32 paragrahvis 11 määratletud tähenduses, kui pole märgitud teisiti. Standardis IAS 32 defineeritakse mõisted "finantsinstrument", "finantsvara", "finantskohustus" ja "õiglane väärtus" ning antakse juhiseid nende mõistete kasutamiseks.

MÕÕTMINE

Puhaskasum aktsia kohta

9. *Ettevõtte tuleb arvutada emaeetevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi põhjal puhaskasum aktsia kohta; kaasates ka jätkuvast tegevusest saadava kasumi või kahjumi, millele lihtaktsionäridel on õigus pretendeerida.*
10. *Puhaskasum aktsia kohta arvutatakse nii, et emaeetevõtte lihtaktsionäridele jääv kasum või kahjum (lugeja) jagatakse aruandeperioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvuga (nimetaja).*
11. Aktsiakohase puhaskasumi arvutamise eesmärk on saada näitaja, mis väljendaks emaeetevõtte iga lihtaktsia osa ettevõtte toimimises aruandeperioodi vältel.

Kasum

12. *Aktsiakohase puhaskasumi arvutamisel võetakse emaeetevõtte lihtaktsionäridele jääv*
 - a) *emaeetevõtte jätkuvast tegevusest saadav kasum või kahjum ning*
 - b) *emaeetevõtte kasum või kahjum ning korrigeeritakse need vastavalt maksustamisjärgsetele eelisdividendidele, eelisaktsiatega arveldamisel tekkivatele vahedele ja muudele samalaadsete omakapitaliks klassifitseeritud eelisaktsiate mõjudele.*
13. Kõik emaeetevõtte lihtaktsionäride aruandeperioodi kulud ja tulud, sealhulgas maksukulu ja eelisdividendid, mis on liigitatud kohustisteks, võetakse arvesse emaeetevõtte lihtaktsionäride kasumi ja kahjumi kindlaksmääramisel aruandeperioodil (vaata standardit IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*).

▼ M5

14. Maksustamisjärgne eelisdividendide summa, mis on maha arvatud kasumist või kahjumist, on:
 - a) mittekumulatiivsetele eelisaktsiatele aruandeperioodi eest välja kuulutatud eelisdividendide summa
ja
 - b) kumulatiivsete eelisaktsiate puhul aruandeperioodi maksustamisjärgsete eelisdividendide summa, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud. Aruandeperioodi eelisdividendide summa ei sisalda kumulatiivsete eelisaktsiate eest jooksva aruandeperioodil eelmiste perioodide eest makstud või välja kuulutatud eelisdividendide summat.
15. Eelisaktsiaid, millelt saab esialgu madalaid dividende, kompenseerimaks ettevõttele eelisaktsiate müümist nimiväärtusest madalama hinnaga, või hiljem kõrgemaid dividende, kompenseerimaks investorile eelisaktsiate ostmist nimiväärtusest kõrgema hinnaga, nimetatakse mõnikord suureneva määraga eelisaktsiateks. Iga esmasemissiooni suureneva määraga eelisaktsiate diskonto või preemia amortiseeritakse jaotamata kasumisse, kasutades sisemise intressimäära meetodit ning käsitades neid aktsiakasumi arvutamisel eelisdividendina.
16. Eelisaktsiaid võib tagasi osta, kui ettevõtte teeb aktsionäridele sellekohase ettepaneku. Eelisaktsiate omanikele üle eelisaktsiate bilansilise väärtuse makstud tasu õiglase väärtuse ülejääk näitab aktsionäride eelisaktsiatelt saadavat tulu ja ettevõttelt saadavat jaotamata tulu. Emaettevõtte omakapitali lihtosaniku kasumi või kahjumi arvutamisel arvatakse see summa maha.
17. Ettevõtte võib mõjustada omanikke vahetama oma vahetatavaid eelisaktsiaid varem, tehes soodsaid muudatusi algsetesse vahetustingimustesse või makstes lisatasu. Lihtaktsiate õiglase väärtusest üle jääv osa või muu tasu, mis on makstud üle algsetel vahetustingimustel emiteeritud lihtaktsia õiglase väärtuse, on eelisaktsiate omanike tulu ning see arvatakse maha emaettevõtte omakapitali lihtosanike kasumi või kahjumi arvestamisel.
18. Summa, mille poolest eelisaktsiate bilansiline maksumus ületab nende katmiseks makstud tasu õiglase väärtuse, lisatakse emaettevõtte omakapitali lihtosanike kasumi või kahjumi arvutamisel.

Aktsiad

19. ***Aktsiakohase puhaskasumi arvutamisel tuleb lihtaktsiate arvuks võtta aruandeperioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv.***
20. Aruandeperioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu kasutamisel võib juhtuda, et aktsiakapitali suurus võib olla perioodi vältel muutunud, kuna käibel olnud aktsiate arv on mingil hetkel olnud suurem või väiksem. Aruandeperioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv on aruandeperioodi algul käibel olnud lihtaktsiate arv, mida on korrigeeritud nende lihtaktsiate arvuga, mis on perioodi jooksul tagasi ostetud või emiteeritud, korrutatult ajateguriga. Ajategur on nende päevade arv, mil vaadeldavad aktsiad on käibel, jagatuna aruandeperioodi päevade koguarvuga; paljudel juhtudel piisab kaalutud keskmise mõistlikust ligikaudsest väärtusest.
21. Enamasti kaasatakse aktsiad kaalutud keskmise arvutamisse alates kuupäevast, millal tekkis nende eest tasumise nõue (mis tavaliselt on nende emiteerimise kuupäev), näiteks:
 - a) raha vastu emiteeritud lihtaktsiad kaasatakse siis, kui on olemas vastav rahaline nõue;
 - b) lihtaktsiad, mis on emiteeritud liht- või eelisaktsiatelt teenitud dividendide vabatahtliku taasinvesteeringu tulemusena, kaasatakse dividendide reinvesteeringu päevast;
 - c) lihtaktsiad, mis on emiteeritud võlainstrumentide vahetamisel lihtaktsiate vastu, kaasatakse päevast, mil tekkepõhine intressiarvestus lõpetatakse;
 - d) lihtaktsiad, mis on emiteeritud muude finantsinstrumentide intressi või põhisumma vastu, kaasatakse päevast, mil tekkepõhine intressiarvestus lõpetatakse;
 - e) lihtaktsiad, mis on emiteeritud ettevõtte kohustise vastu, kaasatakse väärtuspäevast;
 - f) lihtaktsiad, mis on emiteeritud tasuna mitterahalise vara eest, kaasatakse vara arvelevõtmise kuupäevast;
ja
 - g) lihtaktsiad, mis on emiteeritud ettevõttele teenuste osutamise eest, kaasatakse siis, kui teenused on osutatud.

▼ M5

- Lihtaktsiate kaasamise ajastus määratakse kindlaks täpsete emissioonireeglite ja tingimustega. Emissiooniga seotud iga lepingu sisu tuleb asjakohaselt arvesse võtta.
22. Lihtaktsiad, mis on emiteeritud kui osa tasust äriühenduse omandamise korral, kaasatakse aktsiate kaalutud keskmise arvutamisse alates omandamise päevast. Põhjuseks on see, et alates omandamise kuupäevast näidatakse omandatud ettevõtte tegevuse tulemusi omandaja kasumiaruandes. Lihtaktsiad, mis on emiteeritud huvide ühendamise äriühenduse korral, kaasatakse aktsiate kaalutud keskmise arvutamisse kõigi esitatud perioodide puhul. Põhjuseks on see, et ühendatud ettevõtte finantsaruandeid koostatakse nii, nagu oleks ühendatud ettevõtte alati sellisena eksisteerinud. Seetõttu võetakse aktsiakohase puhaskasumi arvutamiseks huvide ühendamise äriühenduse korral lihtaktsiate arvuks ühendatud ettevõtete aktsiate kaalutud keskmiste arvude summa, korrigeerides need vastavalt selle ettevõtte samaväärsetele aktsiatele, mille aktsiad on pärast ühendamist käibel.
 23. Lihtaktsiad, mis emiteeritakse kohustuslikult vahetatava instrumendi vahetamisel, kaasatakse aktsiakohase puhaskasumi arvutamisse alates lepingu sõlmimise kuupäevast.
 24. Tingimuslikult emiteeritavaid aktsiaid käsitatakse kui käibel olevaid ning need kaasatakse aktsiakohase puhaskasumi arvutamisse alles kuupäevast, kui kõik vajalikud tingimused on täidetud (s.t siis, kui sündmused on toimunud). Need aktsiad, mis emiteeritakse ainult pärast teatud aja möödumist, ei ole tingimuslikult emiteeritavad aktsiad, kuna aja möödumine on kindel.
 25. Käibel olevaid lihtaktsiaid, mis on tingimuslikult tagastatavad (st neid võidakse tagasi nõuda), ei käsitata kui käibel olevaid ning kaasatakse aktsiakohase puhaskasumi arvutamisse alles siis, kui aktsiaid ei saa enam tagasi nõuda.
 26. *Aruandeperioodil ja kõikide teiste vaadeldavate aruandeperioodide jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu korrigeerimisel tuleb lähtuda sündmustest, mis ei olnud potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamine, kuid mis muutsid käibel olnud lihtaktsiate arvu, ilma et oleks toimunud vastavat muutust ressurside osas.*
 27. Lihtaktsiaid võib emiteerida või käibel olevate lihtaktsiate arvu vähendada, ilma et toimuks vastavat muutust ressursides. Näiteks:
 - a) fondiemissioon ehk tasuta emissioon (mida mõnikord nimetatakse ka aktsiadividendiks);
 - b) mõne muu emissiooni boonussosa, näiteks boonussosa olemasolevatele aktsionäridele märkimisõiguse emissioonil;
 - c) aktsiatükeldus
ja
 - d) aktsiate ühendamine.
 28. Fondiemissiooni või tasuta emissiooni või aktsiatükelduse puhul emiteeritakse lihtaktsiaid olemasolevatele aktsionäridele täiendava tasuta. Seega suureneb käibel olevate lihtaktsiate arv, ilma et suureneksid ressursid. Enne sellist sündmust käibel olnud lihtaktsiate arvu korrigeeritakse vastavalt käibel olevate aktsiate arvu proportsionaalsele muutusele, nagu oleks sündmus toimunud varaseima hõlmatud aruandeperioodi alguses. Näiteks "kaks ühe vastu" tasuta emissiooni puhul korrutatakse enne emissiooni käibel olnud lihtaktsiate arv kolmega, et saada lihtaktsiate uus koguarv, või kahega, et saada lisanduvate lihtaktsiate arv.
 29. Lihtaktsiate ühendamine tavaliselt vähendab käibel olevate lihtaktsiate arvu, kuid samas ei toimu vastavat vähenemist ressursides. Kui aga tulemuseks on aktsia tagasiost õiglase väärtusega, on käibel olevate lihtaktsiate arvu vähenemise põhjuseks ressurside vastav vähenemine. Selle üheks näiteks on aktsiate ühendamine ja erakorralise dividendi määramise kombinatsioon. Tehingu toimumise perioodil käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu korrigeeritakse vastavalt lihtaktsiate arvu vähenemisele alates erakorralise dividendi kajastamise kuupäevast.

Lahjendatud aktsiakasum

30. *Ettevõttel tuleb arvutada emaettevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi põhjal lahjendatud aktsiakasum; kaasates ka jätkuvat tegevusest saadava kasumi või kahjumi, millele lihtaktsionäridel on õigus pretendeerida.*
31. *Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks peab ettevõtte korrigeerima emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit ning käibel olevate aktsiate kaalutud keskmist arvu vastavalt kõigi lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate mõjule.*

▼ M5

32. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamise eesmärk on sarnane aktsiakohase puhaskasumi arvutamise eesmärgiga: väljendada iga lihtaktsia osa ettevõtte toimimises. Selle tulemusena:
- suurendatakse emaeetevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit selliste maksustamisjärgsete dividendide ja intresside võrra, mis on kajastatud aruandeperioodil seoses potentsiaalsete lahjendavate lihtaktsiatega, ning korrigeeritakse neid vastavalt muudele muutustele tulude ja kulude osas, mis tekiksid lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel,
 - suurendatakse käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu selliste täiendavate lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu võrra, mis oleksid kõigi lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel käibel olnud.

Kasum

33. *Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel peab ettevõtte korrigeerima kooskõlas paragrahvi 12 emaeetevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi vastavalt järgmistele maksustamisjärgsetele näitajate mõjule:*
- dividendid või muud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud summad, mis on maha arvatud emaeetevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi arvutamisel vastavalt paragrahvile 12;*
 - lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seonduvad intressid, mis on aruandeperioodi jooksul kajastatud,*
ja
 - kõik muud tuludes ja kuludes aset leidvad muutused, mis tekiksid lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel.*
34. Pärast seda, kui potentsiaalsed lihtaktsiad on vahetatud lihtaktsiateks, ei kujune enam paragrahvi 33 punktides a–c loetletud asjaolusid. Selle asemel osalevad uued lihtaktsiad emaeetevõtte lihtaktsionäridele jäävas kasumis või kahjumis. Seega korrigeeritakse paragrahvi 12 kohaselt arvutatud emaeetevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit vastavalt paragrahvi 33 punktides a–c loetletud asjaoludele ja nendega seonduvatele maksudele. Potentsiaalsete lihtaktsiatega seonduvate kulude hulka arvatatakse ka tehingukulutused ja allahindlused, mida arvestatakse vastavalt sisemise intressimäära meetodile (vt standard IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*, paragrahv 9; muudetud 2003. aastal)
35. Potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamine võib põhjustada muutusi tuludes või kuludes. Näiteks potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud intressikulu vähenemine ja sellest tulenev kasumi suurenemine või kahjumi vähenemine võivad põhjustada töötajate kasumiosaluskavaga kohustuslikult seotud kulude suurenemist. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks korrigeeritakse emaeetevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit vastavalt kõigile sellistele tulude või kulude muutustele.

Aktsiad

36. *Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks tuleb lihtaktsiate arvuks võtta lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mis on arvutatud paragrahvide 19 ja 26 kohaselt ning millele on liidetud selliste lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mis emiteeritaks kõikide lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel lihtaktsiateks. Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad tuleb lugeda vahetatud lihtaktsiateks aruandeperioodi algul (või kui hiljem, siis potentsiaalsete lihtaktsiate emiteerimise kuupäeval).*
37. Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad määratakse kindlaks igaks esitavaks perioodiks eraldi. Aasta algusest kuni aruandekuupäevani kestva perioodi sisse arvatud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate arv ei ole sama, mis igasse vahearvutusse kaasatud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate kaalutud keskmine.
38. Potentsiaalsed lihtaktsiad kaalutakse perioodi kohta, mil need käibel on. Potentsiaalsed lihtaktsiad, mis aruandeperioodi jooksul tühistatakse või aeguvad, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse vaid aruandeperioodi selles osas, mil need käibel olid. Potentsiaalsed lihtaktsiad, mis on aruandeperioodil vahetatud lihtaktsiateks, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse aruandeperioodi algusest kuni vahetamise kuupäevani; alates vahetamise kuupäevast kaasatakse saadud lihtaktsiad nii aktsiakohase puhaskasumi kui lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse.
39. Lihtaktsiate arv, mida võidakse emiteerida lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel, määratakse kindlaks potentsiaalsete lihtaktsiate tingimuste põhjal. Kui eksisteerib mitu vahetusala, võetakse arvutamisel aluseks potentsiaalsete lihtaktsiate omaniku seisukohast kõige soodsam vahetussuhe või täitmishind.

▼ **M5**

40. Tütarettevõtte, ühissetevõtte ja sidusettevõtte võivad emiteerida teistele pooltele, välja arvatud emasettevõttele, ühissetevõtjale ja investorile, potentsiaalseid lihtaktsiaid, mida saab vahetada kas tütarettevõtte, ühissetevõtte või sidusettevõtte lihtaktsiateks või emasettevõtte, ühissetevõtja või investori (aruandva ettevõtte) lihtaktsiateks. Kui nendel tütarettevõtte, ühissetevõtte või sidusettevõtte potentsiaalsetel lihtaktsiatel on lahjendav mõju aruandva ettevõtte aktsiakohasele puhaskasumile, kaasatakse need lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse.

Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad

41. **Potentsiaalseid lihtaktsiaid tuleb käsitada lahjendavatena ainult siis, kui nende vahetamine lihtaktsiateks vähendaks jätkuvast tegevusest saadavat aktsiakasumit või suurendaks jätkuvast tegevusest saadavat aktsiakahjumit.**
42. Ettevõtte kasutab emasettevõtte jätkuvast tegevusest saadava kasumi või kahjumi suurus kontrollarvuna, määramaks kindlaks, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad või mittelahjendavad. Emasettevõtte jätkuvast tegevusest saadav kasum või kahjum korrigeeritakse paragrahvi 12 kohaselt ning jäetakse välja lõpetatud tegevust puudutav info.
43. Potentsiaalsed lihtaktsiad on mittelahjendavad, kui nende vahetamine lihtaktsiateks suurendaks jätkuvast tegevusest saadavat aktsiakasumit või vähendaks jätkuvast tegevusest saadavat aktsiakahjumit. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamine ei eelda potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamist, kasutamist ega muid toiminguid, millel oleks aktsiakasumile mittelahjendav mõju.
44. Otsustamaks, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad või mittelahjendavad, vaadeldakse iga potentsiaalsete lihtaktsiate emissiooni või sarja pigem eraldi kui üheskoos. Järjekord, milles potentsiaalseid lihtaktsiaid vaadeldakse, võib mõjutada seda, kas nad on lahjendavad või mitte. Seega, et aktsiakohase puhaskasumi lahjenemine oleks maksimaalne, vaadeldakse iga potentsiaalsete lihtaktsiate emissiooni või sarja pingereas kõige rohkem lahjendavast kõige vähem lahjendavani. Optsioonid ja ostutähed võetakse harilikult arvesse esimesena, kuna need ei mõjuta tehte lugejat.

Opsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid

45. **Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loeb ettevõtte oma lahjendavad opsioonid ja ostutähed täidetuks. Neist instrumentidest saadavat tulu käsitatakse kui aruandeperioodi keskmise turuhinnaga emiteeritud lihtaktsiatest saadavat tulu. Vahet emiteeritud lihtaktsiate arvu ja nende lihtaktsiate arvu vahel, mida oleks aruandeperioodil keskmise turuhinnaga emiteeritud, käsitatakse kui lihtaktsiate tasuta emissiooni.**
46. Opsioonid ja ostutähed on lahjendavad, kui nad viiksid lihtaktsiate emissioonini aruandlusperioodi keskmisest turuhinnast madalama hinnaga. Lahjendamise suurus võrdub lihtaktsia keskmise turuhinnaga aruandeperioodil, millest on lahutatud emissioonihind. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks peaksid potentsiaalsed lihtaktsiad sisaldama mõlemaid järgmisi elemente:
- kokkulepe emiteerida teatav arv lihtaktsiaid nende aruandeperioodi keskmise turuhinnaga. Sellised lihtaktsiad loetakse õiglaselt hinnatuks ning nende mõju ei loeta lahjendavaks ega mittelahjendavaks. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel jäetakse need kõrvale.
 - kokkulepe emiteerida ülejäänud lihtaktsiad tasuta. Sellised lihtaktsiad ei too sissetulekut ning neil pole mingit mõju käibel olevatest lihtaktsiatest saadavale kasumile ega kahjumile. Seega on sellised aktsiad lahjendavad ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel lisatakse need käibel olevate lihtaktsiate arvule.
47. Opsioonidel ja ostutähtedel on lahjendav mõju vaid siis, kui lihtaktsiate keskmine turuhind aruandeperioodil ületab opsioonide või ostutähtede täitmishinna (st nad on "rahas"). Eelnevate perioodide aruannetes esitatud aktsiakasumit ei korrigeerita tagasiulatuvalt muutuste näitamiseks lihtaktsiate hinnas.

▼ **M6**

- 47A. Aktsiaopsioonidele ja teistele aktsiapõhiste maksete kokkulepetele, mille osas kehtib IFRS 2 *aktsipõhised maksed*, peab paragrahvis 46 viidatud emiteerimishind ja paragrahvi 47 viidatud kasutushind hõlmama selliste tulevikus saadavate kaupade ja teenuste õiglast väärtust, mis sisalduvad aktsiaopsioonis või aktsiapõhise makse kokkuleppes.

▼ **M5**

48. Töötajatele kindlaksmääratud või kokkuleppeliste tingimustega aktsiaopsioone ja garanteerimata lihtaktsiaid käsitatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel opsioonidena, kuigi nende tingimuseks võib olla garanteerimine. Neid käsitatakse käibel olevatena alates finantseeringu kuupäevast.

▼ M5

Tulemuslikkusel põhinevaid töötaja aktsioptsioone käsitatakse tingimuslikult emiteeritavate aktsiatena, kuna nende emissioon sõltub lisaks teatava aja möödumisele ka sellest, kas kindlaksmääratud tingimused on täidetud.

Vahetusinstrumendid

49. Vahetusinstrumentide lahjendav mõju kajastatakse lahjendatud aktsiakasumis paragrahvide 33 ja 36 kohaselt.
50. Vahetatavad eelisaktsiad on mittelahjendavad juhul, kui sellistelt aktsiatelt aruandeperioodi eest välja kuulutatud või aruandeperioodi jooksul vahetusega omandatavatel lihtaktsiatelt kogunenud dividendid ületavad aktsiakohase puhaskasumi. Samaselt on ka konverteeritavad võlakohustused mittelahjendavad juhul, kui nende intressid (millest on maha arvatud maksud ning muud muutused tulus ja kulus) vahetusega omandatava lihtaktsia kohta ületavad aktsiakohase puhaskasumi.
51. Vahetatava eelisaktsiate tagasiost või mõjustatud vahetamine võib mõjutada vaid osa käibel olnud vahetatavatest eelisaktsiastest. Sellistel juhtudel kantakse mis tahes paragrahvis 17 mainitud ülejääv tasu nende aktsiate arvele, mis on tagasi ostetud või vahetatud, eesmärgiga teha kindlaks, kas käibele jäänud eelisaktsiad on lahjendavad. Tagasiostetud või vahetatud aktsiaid vaadeldakse eraldi neist aktsiastest, mis pole tagasi ostetud ega vahetatud.

Tingimuslikult emiteeritavad aktsiad

52. Nagu aktsiakohase puhaskasumi arvutamiselgi, käsitatakse tingimuslikult emiteeritavaid aktsiaid käibel olevatena ning nad kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse alles siis, kui tingimused on täidetud (st siis, kui sündmused on toimunud). Tingimuslikult emiteeritavad aktsiad kaasatakse aruandeperioodi algul (või kui hiljem, siis tingimusliku aktsialepingu kuupäeval). Kui tingimused ei ole täidetud, põhineb tingimuslikult emiteeritavate aktsiate arv, mis kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, nende aktsiate arvul, mis emiteeritaks, kui aruandeperioodi lõpp oleks tingimusliku perioodi lõpp. Korrigeerimine ei ole lubatud, kui tingimused ei ole tingimusliku perioodi lõppedes täidetud.
53. Kui teatava kasumi teenimine või püsiva kasumi säilitamine aruandeperioodil on tingimusliku emissiooni tingimuseks ja kui see teatav kasum on aruandeperioodi lõpuks küll teenitud, kuid seda peab säilitama veel ühe perioodi, siis käsitatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel täiendavaid aktsiaid käibel olevatena, kui mõju on lahjendav. Sellisel juhul võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis oleks emiteeritud juhul, kui kasumi suurus aruandeperioodi lõpul oleks võrdne kasumiga tingimusliku perioodi lõpul. Kuna kasum võib järgmistel aruandeperioodidel muutuda, ei võeta selliseid tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid aktsiakohase puhaskasumi arvutamisel arvesse enne tingimusperioodi lõppu, sest muidu poleks kõik tingimused täidetud.
54. Tingimuslikult emiteeritavate aktsiate arv võib oleneda lihtaktsiate edaspidisest turuhinnast. Sellisel juhul, kui mõju on lahjendav, võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis oleks emiteeritud juhul, kui turuhind aruandeperioodi lõpul oleks võrdne turuhinnaga tingimusliku perioodi lõpul. Kui tingimuse aluseks on keskmine turuhind mingi sellise perioodi jooksul, mis lõpeb pärast aruandeperioodi lõppu, kasutatakse aruande hetkeks möödunud perioodiosa keskmist. Kuna turuhind võib järgmistel aruandeperioodidel muutuda, ei võeta selliseid tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid aktsiakohase puhaskasumi arvutamisel arvesse enne tingimusperioodi lõppu, sest muidu poleks kõik tingimused täidetud.
55. Tingimuslikult emiteeritavate lihtaktsiate arv võib oleneda lihtaktsiate edaspidisest kasumist ja hinnast. Sellistel juhtudel võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse kaasatud lihtaktsiate arvu puhul aluseks mõlemad tingimused (st senine kasum ja turuhind viimase aruandeperioodi lõpul). Tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse ei kaasata, välja arvatud juhul, kui mõlemad tingimused on täidetud.
56. Muudel juhtudel sõltub tingimuslikult emiteeritavate lihtaktsiate arv mõnest muust tingimusest kui kasum või turuhind (nt teatava arvu jaemüügikohtade avamine). Sellisel juhul, võttes arvesse, et tingimuse praegune staatus püsib muutumatuna tingimusliku perioodi lõpuni, kaasatakse tingimuslikult emiteeritavad lihtaktsiad lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse vastavalt nende staatusele aruandeperioodi lõppedes.
57. Tingimuslikult emiteeritavad potentsiaalsed lihtaktsiad (v.a need, mille kohta kehtib tingimuslik aktsialeping, nt tingimuslikult emiteeritavad vahetusinstrumendid) kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvestamise järgmiselt:

▼ M5

- a) ettevõtte määrab kindlaks, kas potentsiaalseid lihtaktsiaid võib pidada emiteeritavateks, võttes aluseks paragrahvide 52–56 kohaselt täpsustatud emiteerimistingimused,
- ning
- b) kui neid potentsiaalseid lihtaktsiaid võiks kajastada lahjendatud aktsiakasumis, määrab ettevõtte kindlaks nende mõju lahjendatud aktsiakasumi arvutamisele, järgides seejuures optioonide ja ostutähtede kohta käivaid sätteid paragrahvides 45–48, vahetatavaid instrumente puudutavaid sätteid paragrahvides 49–51, lihtaktsiates või rahas arveldada võivaid lepinguid puudutavaid sätteid paragrahvides 58–61 või muid asjakohaseid sätteid.

Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse täitmine või vahetamine toimunuks siiski ainult sel juhul, kui käibel olevad mittetingimuslikud sarnased potentsiaalsed lihtaktsiad on täidetuks või vahetatuks loetud.

Lepingud, mida võidakse arveldada aktsiates või rahas

58. *Kui ettevõtte on allkirjastanud lepingu, mida võib arveldada lihtaktsiates või rahas vastavalt ettevõtte soovile, eeldab ettevõtte, et leping arveldatakse lihtaktsiates, ning tulemusena saadud potentsiaalsed lihtaktsiad kaasatakse lahjendatud aktsiakasumisse, kui mõju on lahjendav.*
59. Kui selline leping esitatakse raamatupidamisel vara või kohustisena või kui sel on omakapitali ja kohustise komponent, peab ettevõtte korrigeerima lugejat vastavalt kasumi või kahjumi muutustele, mis oleks toimunud aruandeperioodi jooksul, juhul kui leping oleks tervikuna liigitatud omakapitali instrumendi alla. Nimetatud korrigeerimine sarnaneb paragrahvis 33 nimetatud vajalike korrigeerimistega.
60. *Nende lepingute puhul, mida võib arveldada lihtaktsiates või rahas vastavalt omaniku soovile, kasutatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel sellist arveldust, mis on kõige lahjendavama mõjuga.*
61. Näide lepingust, mida saab arveldada lihtaktsiates või rahas, on võlainstrument, mille lunastuspäeval saab ettevõtte piiramatult õiguse arveldada põhisumma rahas või oma lihtaktsiates. Teine näide on väljastatud müügioption, millega selle omanik saab õiguse valida, kas arveldada lihtaktsiates või rahas.

Ostetud optioonid

62. Ostetud müügioptioni ja ostetud ostuoptioni sarnaseid lepinguid (st optioone ettevõtte enda kuuluvatele lihtaktsiatele) ei kaasata lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna sel oleks mittelahjendav mõju. Müügioption teostatakse ainult siis, kui täitmishind on kõrgem kui turuhind, ning ostuoption ainult siis, kui täitmishind on madalam kui turuhind.

Väljastatud müügioption

63. *Lepingud, mille puhul ettevõtte peab oma aktsiad tagasi ostma, nagu näiteks väljastatud müügioption ja forward-leping, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse siis, kui nende mõju on lahjendav. Kui need lepingud on aruandeperioodil "rahas" (st täitmis- või arveldushind on kõrgem kui perioodi keskmine turuhind), arvutatakse aktsiakasumi potentsiaalset lahjendav mõju järgmiselt:*
- a) *eeldatakse, et aruandeperioodi algul emiteeritakse piisav arv lihtaktsiaid (perioodi keskmise turuhinnaga), et suurendada laekumit ja täita lepingu tingimusi;*
- b) *eeldatakse, et emissioonilaekumit kasutatakse lepingu tingimuste täitmiseks (st lihtaktsiate tagasiostmiseks),*
- ning
- c) *kaasatakse täiendavad lihtaktsiad (emiteeritavate lihtaktsiate arvu ja lepingu tingimuste täitmisel saadud lihtaktsiate arvu vahe) lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse.*

TAGASIULATUV KORRIGEERIMINE

64. *Kui käibel olevate lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiate arv suureneb fondiemissiooni või tasuta emissiooni või aktsiatükelduse tõttu, või kui käibel olevate lihtaktsiate arv väheneb aktsiate ühendamise tõttu, tuleb kõikide esitatavate aruandeperioodide osas aktsiakohase puhaskasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutusi tagasiulatavalt korrigeerida. Kui need muutused toimuvad pärast bilansipäeva, kuid enne finantsaruannete esitamist, peavad aktsiakohased arvutused selle aruandeperioodi ning nimetatud aruandes esitatud iga eelneva aruandeperioodi finantsaruannete tarvis põhinema aktsiate uuel arvul. Kui aktsiako-*

▼ M5

hased arvutused peegeldavad muutusi aktsiate arvus, tuleb see asjaolu avalikustada. Lisaks sellele tuleb kõikide esitatavate aruandeperioodide aktsiakohast puhaskasumit ja lahjendatud aktsiakasumit korrigeerida:

- a) *vastavalt arvestusmeetodite muudatustest tulenevatele mõjudele ja korrigeerimistele, tuues need ära tagasiulatuvalt, ning*
 - b) *vastavalt huvide ühendamise ariühenduse mõjule.*
65. Ettevõtte ei korrigeeri mitte ühegi eelneva esitatava aruandeperioodi lahjendatud aktsiakasumit seoses muutustega aktsiakasumi arvutamisel kasutatud eeldustes ega seoses potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisega lihtaktsiateks.

ESITUSVIIS

66. *Ettevõtte peab kasumiaruandes esitama aktsiakohase puhaskasumi ja lahjendatud aktsiakasumi, võttes aluseks emaettevõtte jätkuvalt tegevusest lihtaktsionäridele tekkiva kasumi või kahjumi ning sellise kasumi või kahjumi, mis on tekkinud iga erinevate kasumiosalusõigustega lihtaktsiate liigi kohta aruandeperioodil. Ettevõtte peab näitama aktsiakohase puhaskasumi ja lahjendatud aktsiakasumi iga esitatava aruandeperioodi kohta võrdselt rõhutatuna.*
67. Aktsiakasumit tuuakse ära iga aruandeperioodi kohta, mille kohta esitatakse kasumiaruande. Kui vähemalt ühe perioodi kohta esitatakse ka lahjendatud aktsiakasumit, siis tuleb see näitaja esitada kõikide perioodide kohta, isegi sellisel juhul, kui see võrdub puhaskasumiga aktsia kohta. Kui aktsiakohane puhaskasum ja lahjendatud kasum on võrdsed, võib neid kasumiaruandes esitada ühel real.
68. *Lõpetatavatest tegevustest teatav ettevõtte avalikustab selliste tegevuste aktsiakohase puhaskasumi ja lahjendatud aktsiakasumi kasumiaruandes või finantsaruannete lisades.*
69. *Ettevõtte on kohustatud esitama aktsiakohase puhaskasumi ja lahjendatud aktsiakasumi isegi siis, kui avalikustatavad summad on negatiivsed (kahjum aktsia kohta).*

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

70. *Ettevõtte peab avalikustama järgmise informatsiooni:*
- a) *summad, mida kasutatakse aktsiakohase puhaskasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel lugejana, ja nende summade võrdlus emaettevõtte aruandeperioodi kasumi või kahjumiga; seejuures tuleb võrdluses tuleb ära tuua iga aktsiakasumit mõjutava instrumendiliigi mõju eraldi;*
 - b) *lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mida kasutati aktsiakohase puhaskasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel nimetajana, ja nende nimetajate võrdlus teineteisega; seejuures tuleb võrdluses ära tuua aktsiakasumit mõjutava iga instrumendiliigi mõju eraldi;*
 - c) *instrumendid (sh tingimuslikult emiteeritavad aktsiad), mis võivad lahjendada aktsiakohast puhaskasumit kunagi tulevikus, kuid mis ei olnud kaasatud lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna vaadeldava(te)l perioodi(de)l oli nende mõju mittelahjendav;*
 - d) *lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiatega sooritatud tehtud tehingute kirjeldus, välja arvatud need tehingud, mida käsitati paragrahvis 64, mis sooritatakse pärast bilansipäeva ning mis oleksid märgatavalt muutnud aruandeperioodi lõpul käibel olevate lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiate arvu, kui need tehingud oleksid toimunud enne aruandeperioodi lõppu.*
71. Paragrahvi 70 punktis (d) mainitud tehingute hulka kuuluvad järgmised tehingud:
- a) aktsiate emiteerimine raha eest;
 - b) aktsiate emissioon, kui saadavat tulu kasutatakse bilansipäevaks tasumata võla tagasimaksmiseks või käibel olevate eelisaktsiate eest tasumiseks;
 - c) käibel olevate lihtaktsiate väljaostmine;
 - d) bilansipäeval käibel olevate potentsiaalsete lihtaktsiate muutmise lihtaktsiateks vahetamise või märkimisõiguse kasutamise teel;
 - e) optioonide, ostutähtede, või vahetusinstrumentide emiteerimine ning
 - f) selliste tingimuste täitmine, mille tulemusel emiteeritakse tingimuslikult emiteeritavaid aktsiad.

▼ **M5**

Aktiakasumi summasid ei korrigeerita selliste tehingute suhtes, mis toimuvad pärast bilansipäeva, sest sellised tehingud ei mõjuta selle kapitali mahtu, mida kasutati aruandeperioodi kasumi või kahjumi saamiseks.

72. Finantsinstrumendid ja muud lepingud, millest tulenevad potentsiaalsed lihtaktsiad, võivad sisaldada tingimusi, mis mõjutavad aktsiakohase puhaskasumi ja lahjendatud aktsiakasumi mõõtmist. Need tingimused võivad kindlaks määrata, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad, ja kui on, siis aitavad määrata nende mõju käibel olevate aktsiate kaalutud keskmisele arvule ning kõiki sellest tulenevaid korrigeerimisi lihtaktsionäridele jäävaskasumis või kahjumis. Selliste finantsinstrumentide ja muude lepingute tingimuste avalikustamine on soovitatav ka juhul, kui see pole kohustuslik (vt ► **M12** IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* ◀).
73. *Kui ettevõtte avalikustab lisaks aktsiakohasele puhaskasumile ja lahjendatud aktsiakasumile summasid aktsia kohta, kasutades mingit muud kasumiaruandes esitatavat komponenti kui käesolevas standardis nõutu, võetakse nende arvutamisel aluseks käesoleva standardi kohaselt arvatud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv. Nimetud komponendiga seotud aktsiakohane puhaskasum ja lahjendatud aktsiakasum avalikustatakse võrdselt rõhutatuna ja esitatakse finantsaruannete lisades. Ettevõtte peab ära märkima murrulugeja(te) määramise alused ning selle, kas aktsia kohta toodud summad on maksustamiseelsed või -järgsed. Kui kasumiaruandes kasutatakse sellist komponenti, mis pole välja toodud eraldi kirjena, tuleb esitada kasutatud komponendi ja kasumiaruandes esitatud kirje võrdlus.*

JÕUSTUMISKUUPÄEV

74. *Käesolevat standardit rakendatakse alates 1. jaanuarist 2005 alanud aruandeperioodide puhul. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algavate perioodide suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.*

MUUDE SEISUKOHTADE MUUTMINE

75. Käesoleva standardiga asendatakse 1997. aastal välja antud standard IAS 33 *Aktiakasum*.
76. Käesoleva standardiga asendatakse SIC-24 *Aktiakasum – finantsinstrumendid ja muud lepingud, mida võidakse arveldada aktsiates*.

▼ **M5***LISA A***Juhised standardi rakendamiseks**

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

Emaettevõtte kasum või kahjum

- A1. Konsolideeritud finantsaruannetel põhineva aktsiakasumi arvutamisel käsitatakse emaettevõtte kasumi või kahjumina konsolideeritud ettevõtte kasumit või kahjumit pärast selle korrigeerimist vastavalt vähemusosalusele.

Õiguste emissioonid

- A2. Lihtaktsiate emissioon reeglina potentsiaalsete lihtaktsiate täitmisel või vahetamisel boonusosa ei sisalda. Põhjuseks on see, et potentsiaalsed lihtaktsiad emiteeritakse tavaliselt täisväärtuses, mis toob kaasa proportsionaalse muutuse ettevõtte käsutuses olevates ressurssides. Märkimisõiguse emissiooni puhul on täitmishind sageli madalam kui aktsiate õiglane väärtus. Seega, nagu märgitud paragrahvi 27 punktis b, sisaldab selline märkimisõiguse emissioon boonusosa. Kui märkimisõiguse emissiooni pakutakse kõigile aktsionäridele, tuleb kõigile emissioonile eelnevate aruandeperioodide aktsiakohase puhaskasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel võtta aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis olid käibel enne nimetatud emissiooni, ning korrutada see järgmise teguriga:

(Aktsia õiglane väärtus vahetult enne märkimisõiguse kasutamist)/(Aktsia teoreetiline õiglane väärtus märkimisõiguseta)

Aktsia teoreetiline, märkimisõigust mittedisaldav õiglane väärtus arvutatakse nii, et õiguse kasutamisest saadavale laekumile liidetakse nende aktsiate turuväärtuse kogusumma, mis on leitud vahetult enne märkimisõiguse kasutamist ja tulemus jagatakse pärast märkimisõiguse kasutamist käibel olevate aktsiate arvuga. Kui märkimisõigustega kaubeldakse enne nende kasutamiskuupäeva avalikul väärtpaberiturul aktsiatest eraldi, siis määratakse vaadeldava arvutuse jaoks vajalik õiglane väärtus kindlaks viimase päeva lõpus, mil kaubeldi nii aktsiate kui ka märkimisõigusega.

Kontrollarv

- A3. Illustreerimaks paragrahvides 42 ja 43 kirjeldatud kontrollarvu kasutamist, oletagem, et majandusüksuse emaettevõtte kasum jätkuvast tegevusest on 4 800 VÜ (*), emaettevõtte kahjum lõpetatavast tegevusest -7 200 VÜ, emaettevõtte kahjum -2 400 VÜ ning sel on 2 000 lihtaktsiat ja käibel 400 potentsiaalset lihtaktsiat. Ettevõtte aktsiakohane puhaskasum jätkuvast tegevusest on 2,40 VÜ, lõpetatavast tegevusest -3,60 VÜ ning kahjum -1,20 VÜ. Nimetatud 400 potentsiaalset lihtaktsiat kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna tulemusena tekkiv 2,00 VÜ suurune aktsiakasum jätkuvast tegevusest on lahjendav, eeldades, et need 400 aktsiat ei mõjuta kasumit või kahjumit. Kuna emaettevõtte jätkuva tegevuse kasum on kontrollarv, kaasab ettevõtte muude aktsiakasumite arvutamisse ka need 400 potentsiaalset lihtaktsiat, isegi kui nii saadav aktsiakasum on mittelahjendava mõjuga võrreldavale aktsiakohasele puhaskasumile, st aktsiakahjum on väiksem (lõpetatud tegevuselt saadud kahjum aktsia kohta -3,00 ja aktsiakahjum -1,00 VÜ).

Lihtaktsiate keskmine turuhind

- A4. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks arvutatakse välja emiteeritavaks loetavate lihtaktsiate keskmine turuhind lihtaktsiate keskmise turuhinna põhjal aruandeperioodis. Teoreetiliselt võiks keskmise turuhinna arvestamise kaasata ettevõtte kõik turutehingud lihtaktsiatega. Tegelikuses piisab tavaliselt aga nädala- või kuuhindade keskmisest.
- A5. Üldiselt sobivad keskmise turuhinna arvutamiseks turu sulgemishinnad. Kui aga hinnad on väga kõikumavad, väljendab hinda paremini hindade keskmine. Keskmise turuhinna arvutamise meetodit tuleb kasutada järjekindlalt, välja arvatud juhtudel, kui see osutub tingimuste muutumise tõttu sobimatuks. Näiteks võib ettevõtte, kus on stabiilsete hindadega aastatel kasutatud keskmise turuhinna arvutamiseks turu sulgemishindu, võtta nende asemel aluseks hoopis keskmise hinna, kui hinnad hakkavad märkimisväärselt kõikumama ning turu sulgemishinnad ei annaks enam õiget ettekujutust keskmisest hinnast.

(*) Käesolevas juhendis on rahalised väärtused esitatud "valutaühikutes" (VÜ).

▼ M5

Opsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid

- A6. Opsioone või ostutähti vahetusinstrumentide ostmiseks peetakse täide-
tuks vahetusinstrumendi ostmisel alati, kui nii vahetusinstrumendi kui
vahetuse teel omandatava lihtaktsia keskmine hind on kõrgem kui
opsioonide või ostutähtede täitmishind. Täitmist ei eeldata aga siis, kui
sarnaste käibel olevate vahetusinstrumentide olemasolul ei eeldata ka
nende vahetamist.
- A7. Opsioonid või ostutähed võivad teha võimalikuks või kohustuslikuks võla-
kohustuse või majandusüksuse (või selle ema- või tütarettevõtte) muude
instrumentide pakkumise täitmishinna täielikul või osalisel tasumisel.
Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel on nimetatud opsioonidel ja ostu-
tähtedel lahjendav mõju juhul, kui a) aruandeperioodi ajassepuutuvate
lihtaktsiate keskmine turuhind ületab täitmishinna või b) pakutava instru-
mendi müügihind on madalam kui see, millega instrumenti saaks pakkuda
opsiooni või ostutähe lepingu korral. Lahjendatud aktsiakasumi arvuta-
misel loetakse nimetatud opsioonid ja ostutähed täidetuks ning võlako-
hustused või muud instrumendid pakutuks. Kui raha pakkumine on
opsiooni või ostutähe omanikule kasulikum ja kui leping seda lubab,
pakutakse raha. Intress (maksustamisjärgne) mis tahes võlalt, mida
loetakse pakutuks, kaasatakse lugeja korrigeerimisse.
- A8. Samamoodi toimitakse sarnaste eraldistega eelisaktsiate või teiste selliste
instrumentide puhul, mille vahetusõigus lubab investoril maksta raha
vastavalt soodsamale vahetussuhtele.
- A9. Teatavate opsioonide või ostutähtede tingimustes võib sisalduda nõue,
mille kohaselt tuleb nende instrumentide täitmisest saadavat tulu kasutada
võla või muude ettevõtte (või ema- või tütarettevõtte) instrumentide lunas-
tamiseks. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse nimetatud
opsioonid ja ostutähed täidetuks ning eeldatakse, et laekumit kasutatakse
pigem võla lunastamiseks keskmise turuhinnaga kui lihtaktsiate ostmiseks.
Nimetatud instrumentide täitmisest saadava laekumi osa, mis jääb üle
pärast võla lunastamist, kaasatakse aga lahjendatud aktsiakasumi arvuta-
misse (st seda summat loetakse kasutatuks lihtaktsiate tagasiostmisel).
Intress (maksustamisjärgne) mis tahes võlalt, mida loetakse osetuks,
kaasatakse lugeja korrigeerimisse.

Väljastatud müügiopsioon

- A10. Illustreerimaks paragrahvi 63 rakendamist, oletagem, et ettevõttel on
lihtaktsiatele väljastatud 120 müügiopsiooni täitmishinnaga 35 VÜ.
Lihtaktsiate keskmine turuhind vaadeldaval perioodil on 28 VÜ. Lahjen-
datud aktsiakasumi arvutamisel arvestab ettevõtte seda, et ta emiteeris
aruandeperioodi algul 150 aktsiat hinnaga 28 VÜ aktsia, et täita 4 200 VÜ
suurust müügiopsiooni. Erinevus nende müügiopsiooni täitmiseks
emiteeritud 150 lihtaktsia ja täitmisel saadud 120 lihtaktsia vahel (30
täiendavat lihtaktsiat) lisatakse nimetajale lahjendatud aktsiakasumi arvu-
tamisel.

Tütarettevõtete, ühisettevõtete ja sidusettevõtete instrumendid

- A11. Tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte potentsiaalsed lihtaktsiad,
mida saab vahetada tütar-ettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte lihtakt-
siateks või emaettevõtte, ühisettevõtja või investori (aruandva ettevõtte)
lihtaktsiateks, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvestusse järgmiselt:
- tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte emiteeritud instrumendid,
mis annavad nende omanikele õiguse omandada tütar-ettevõtte, ühiset-
tevõtmise või sidusettevõtte lihtaktsiaid, kaasatakse nimetatud üksuste
lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse. Seejärel kaasatakse nimetatud
aktsiakasumi näitajad aruandva ettevõtte aktsiakasumi arvutamisse,
mille puhul võetakse aluseks aruandvale ettevõttele kuuluvad tütar-ette-
võtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte instrumendid.
 - Tütarettevõtte, ühisettevõtte ja sidusettevõtte instrumente, mida saab
vahetada aruandva ettevõtte lihtaktsiateks, vaadeldakse lahjendatud
aktsiakasumi arvutamisel koos aruandva ettevõtte potentsiaalsete
lihtaktsiatega. Samuti vaadeldakse konsolideeritud lahjendatud aktsia-
kasumi arvutamisel koos aruandva ettevõtte potentsiaalsete lihtaktsia-
tega selliseid opsioone ja ostutähti, mida on tütar-ettevõtte, ühisettevõtte
või sidusettevõtte emiteerinud aruandva ettevõtte lihtaktsiate ostmiseks.
- A12. Määramaks mõju, mida tütar-ettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte
lihtaktsiateks vahetatavad aruandva ettevõtte poolt välja antud instru-
mendid avaldavad aktsiakasumile, loetakse instrumendid vahetatuks ja
lugeja (emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv kasum või kahjum) vastavalt
korrigeerituks kooskõlas paragrahvi 33. Lisaks neile korrigeerimistele
korrigeeritakse lugejat vastavalt sellistele aruandva ettevõtte kasumi või
kahjumi muutustele (näiteks dividenditulu või kapitaliosaluse meetodil

▼ M5

kajastatav tulu), mis toimusid seoses tütaretevõtte, ühissetevõtte või sidu-
settevõtte käibel olevate lihtaktsiate arvu suurenemisega eeldatud vaheta-
mise tagajärjel. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel see nimetajat ei
mõjuta, kuna aruandva ettevõtte lihtaktsiate arv eeldataval vahetamisel ei
muutuks.

Lisaõigustega omakapitaliinstrumentid ja kaheliigilised lihtaktsiad

- A13. Mõne ettevõtte omakapitaliinstrumentide hulka kuuluvad:
- instrumendid, mis osalevad lihtaktsiate dividendide jaotamisel vasta-
valt varem kindlaksmääratud valemile (näiteks kaks ühele), kusjuures
mõningatel juhtudel on kindlaks määratud ka osaluse ülemine piir
(näiteks maksimaalselt teatud summani aktsia kohta);
 - lihtaktsiad, mille dividendimäär erineb teise lihtaktsialiigi omast, kuid
millel puuduvad eelisõigused.
- A14. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel eeldatakse selliste paragrahvis A13
kirjeldatud instrumentide vahetamist, mille vahetamine lihtaktsiateks
avaldab lahjendavat mõju. Selliste instrumentide puhul, mida ei saa ühegi
liigi lihtaktsiateks vahetada, jaotatakse kasum või kahjum erinevate aktsia-
liikide ja lisaõigustega omakapitaliinstrumentide vahel vastavalt nende
õigustele saada dividende ja osaleda jaotamata kasumi jaotuses. Aktsiakohase
puhaskasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks:
- korrigeeritakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või
kahjumit (vähendatakse kasumit ja suurendatakse kahjumit) vastavalt
aruandeperioodil iga aktsialiigi kohta välja kuulutatud dividendidele ja
sellistele lepingupõhistele dividendidele (või lisaõigustega obligatsioo-
nide intressile), mis tuleb aruandeperioodil maksta (näiteks väljamaks-
mata kumulatiivsed dividendid);
 - ülejäanud kasum või kahjum jaotatakse lihtaktsiatele ja lisaõigustega
omakapitaliinstrumentidele, võttes arvesse iga instrumendi osalemist
kasumis, nagu oleks ära jaotatud kogu aruandeperioodi kasum või
kahjum. Igale omakapitaliinstrumenti liigile jaotatud kogukasum või -
kahjum määratakse kindlaks dividendideks eraldatud summa ja lisaõi-
gusele eraldatud summa liitmisel.
 - igale omakapitaliinstrumenti liigile jaotatud kogukasum või -kahjum
jagatakse selliste käibel olevate instrumentide arvuga, millele kasum
on jaotatud, määramaks kindlaks aktsiakasumit instrumendi kohta.

Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel arvatakse käibel olevate lihtaktsiate
hulka kõik eeldatavasti emiteeritud potentsiaalsed lihtaktsiad.

Osaliselt tasutud aktsiad

- A15. Kui lihtaktsiad on emiteeritud, kuid nende eest pole täielikult tasutud,
käsitatakse neid aktsiakohase puhaskasumi arvutamisel lihtaktsia osana sel
määral, mil neil oli õigus aruandeperioodil dividendidele, võrreldes täieli-
kult tasutud lihtaktsiatega.
- A16. Sel määral, mil osaliselt tasutud lihtaktsiatel pole aruandeperioodil õigust
dividende saada, käsitatakse neid lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel
ostutähtede ja optioonide ekvivalentidena. Tasumata osa käsitatakse kui
lihtaktsiate ostmiseks kasutatud laekumi näitajat. Lahjendatud aktsiakasumi
arvutamisse kaasatud aktsiate arv võrdub märgitud aktsiate ja oste-
tuks loetud aktsiate arvu vahega.

▼ **M5***LISA B***Muudatused muudes seisukohtades**

Käesolevas lisas ära toodud muudatusi rakendatakse alates 1. jaanuarist 2005 alanud aruandeperioodide puhul. Kui ettevõtte rakendab käesolevat standardit mõne varasema aruandeperioodi puhul, rakendatakse käesolevaid muudatusi selle varasema perioodi puhul.

- B1. Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, sealhulgas rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites ja nende tõlgendustes, mida rakendatakse alates 2003. aasta detsembrist, muudetakse ingliskeelse teksti viide käesolevale standardile IAS 33 *Earnings Per Share* viiteks IAS 33 *Earnings per Share*.

▼ **B***RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 34***Vahearuanndlus**

Käesoleva rahvusvahelise raamatupidamisstandardi kinnitas IASC juhatus veebruaris 1998 ja see kehtib finantsaruannete kohta, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1999 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

Aprillis 2000 muudeti standardiga IAS 40 "Kinnisvarainvesteeringud" lisa C paragrahvi 7.

SISSEJUHATUS

1. Käesolev standard (IAS 34) käsitleb varem rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites käsitlemata vahearuanndluse küsimust. IAS 34 kehtib 1. jaanuaril 1999 või pärast seda algavate aruandeperioodide kohta.
2. Vahearuanne on finantsaruanne, mis sisaldab ettevõtte tervest finantsaastast lühema perioodi kohta koostatud täismahus või lühendatud finantsaruandeid.
3. Käesolev standard ei sätesta, millised ettevõtted, kui tihti või millise aja jooksul peale vahearuanne perioodi lõppu peavad vahearuanndeid avaldama. IASC seisukoht on, et nende küsimuste üle peavad otsustama riikide valitsused, väärtpaberiinspeksioonid, börsid ja raamatupidamisorganisatsioonid. Käesolevat standardit rakendatakse, kui ettevõtte on kohustatud avaldama või otsustanud avaldada vahearuanne vastavalt rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele.
4. Käesolev standard:
 - a) määrab kindlaks miinimumnõuded vahearuanne sisule, sealhulgas avalikustavale informatsioonile; ja
 - d) määrab raamatupidamise kajastamis- ja mõõtmispõhimõtted, mida vahearuannetes tuleb rakendada.
5. Vahearuanne sisule kehtestatud miinimumnõuete kohaselt koosnevad vahearuanne lühendatud bilansist, lühendatud kasumiaruandest, lühendatud rahavoogude aruandest, lühendatud omakapitali muutuste aruandest ja valitud selgitavatest lisadest.
6. Eeldusel, et ettevõtte vahearuanne lugejal on ligipääs ka ettevõtte viimasele majandusaasta aruandele, ei korda ega uuenda vahearuanne peaaegu ühtki raamatupidamise aastaaruande lisa. Selle asemel sisaldavad vahearuanne lisad peamiselt selgitusi nende sündmuste ja muutuste kohta, mis on olulised ettevõtte ► **M5** lisad ◀ ja tulemuses alates eelmise majandusaasta aruande koostamise päevast toimunud muutuste mõistmiseks.
7. Ettevõtte peab vahearuannetes kasutama samu arvestusmeetodeid, mida on kasutatud raamatupidamise aastaaruande koostamisel, välja arvatud muutused arvestusmeetodites, mis on tehtud peale viimase aastaaruande kuupäeva ning mida kasutatakse järgmise aastaaruande koostamisel. Ettevõtte aruandluse sagedus – kord aastas, kord poolaastas või kord kvartalis – ei tohi mõjutada aastatulemuste mõõtmist. Selle eesmärgi saavutamiseks tehakse vahearuanne mõõtmised kumulatiivselt aasta algusest.
8. Käesoleva standardi lisa sätestab juhised erinevate varade, kohustuste, tulude ja kulude peamise kajastamis- ja mõõtmispõhimõtete rakendamiseks vahearuannetes. Vahearuanne perioodi tulumaksukulu arvestatakse hinnangulise aasta keskmise efektiivse tulumaksu määra baasil, samadel alustel majandusaasta tulumaksukulu arvestamisega.
9. Tehingute ja asjaolude kajastamisel, liigitamisel või avalikustamisel vahearuannetes tuleb lähtuda nende olulisusest vahearuanne perioodi finantsandmete, mitte prognoositud aastaandmete kontekstis.

▼B

SISUKORD

	Paragrahvid
Eesmärk	284
Rakendusala	284
Mõisted	284
Vahearuaande sisu	284
Vahearuaande minimaalsed nõutavad osad	285
Vahearuaannete vorm ja sisu	285
Valitud selgitavad lisad	286
IAS-ile vastavuse avalikustamine	287
Vahearuaande esitamise perioodid	287
Olulisus	288
Raamatupidamise aastaaruannetes avalikustatav informatsioon	288
Kajastamine ja mõõtmine	288
Aastaaruandega samad arvestusmeetodid	288
Hooajalised, tsüklilised või juhuslikud tulud	290
Majandusaasta jooksul ebaühtlaselt tekkivad kulud	290
Kajastamis- ja mõõtmispõhimõtete rakendamine	290
Hinnangute kasutamine	290
Varasemate vahearuaandeperioodide aruannete korrigeerimine	290
Jõustumiskuupäev	291

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada miinimumnõuded vahearuaannete sisule ja reguleerida kajastamis- ja mõõtmispõhimõtteid täismahus või lühendatud vahearuaannetes. Õigeaegne ja usaldusväärne vahearuaanne võimaldab investoritel, kreditoridel ja teistel kasutajatel paremini mõista ettevõtte võimet genereerida tulu ja rahavoogusid ning ettevõtte finantsseisundit ja likviidsust.

RAKENDUSALA

1. Käesolev standard ei sätesta, millised ettevõtted, kui tihti, või millise aja jooksul pärast vahearuaande perioodi lõppu peavad vahearuaandeid esitama. Samas nõuavad valitsused, väärtpaberiinspeksioonid, börsid ja raamatupidamisorganisatsioonid sageli ettevõtetelt, mille võlakirjad või aktsiad on avalikult kaubeldavad, vahearuaannete avaldamist. Käesolevat standardit rakendatakse, kui ettevõtte on kohustatud avaldama või otsustanud avaldada vahearuaande vastavalt rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele. Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Komitee soovib ettevõtetel, mille väärtpaberid on avalikult kaubeldavad, esitada vahearuaandeid, mis on koostatud vastavalt käesoleva standardiga kehtestatud kajastamise, mõõtmise ja avalikustamise põhimõtetele. Täpsemalt soovitatakse ettevõtetel, mille väärtpaberid on avalikult kaubeldavad:
 - a) esitada vahearuaandeid vähemalt nende majandusaasta esimese poolaasta lõpu seisuga; ja
 - b) teha vahearuaanded kättesaadavaks hiljemalt 60 päeva jooksul pärast vahearuaande perioodi lõppu.
2. Iga finantsaruande puhul hinnatakse eraldi selle vastavust rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele, olenemata sellest, kas tegemist on aastaaruande või vahearuaandega. Asjaolu, et ettevõtte ei ole konkreetse majandusaasta jooksul vahearuaandeid esitanud või on esitanud vahearuaanded, mis ei ole vastavuses käesoleva standardiga, ei välista ettevõtte raamatupidamise aastaaruannete vastavust rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele, juhul kui need seda on.
3. Kui ettevõtte deklareerib, et vahearuaanne vastab rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele, peab see vastama kõikidele käesoleva standardi nõuetele. Paragrahviga 19 nõutakse sellega seoses teatud informatsiooni avalikustamist.

MÕISTED

4. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

▼B

Vahearuaude periood on aruandeperiood, mis on lühem kui terve majandusaasta.

Vahearuaanne on finantsaruanne, mis sisaldab vahearuaude perioodi kohta kas täismahus finantsaruannet (nagu on sätestatud standardis IAS 1 "Finantsaruannete esitamine") või lühendatud finantsaruannet (nagu on sätestatud käesolevas standardis).

VAHEARUANDE SISU

▼M5

5. IAS 1 sätestab, et täismahus finantsaruanne hõlmab järgnevaid komponente:
 - (a) bilanss;
 - (b) kasumiaruanne;
 - (c) omakapitali muutuste aruanne, mis näitab kas:
 - (i) kõiki muutusi omakapitalis, või
 - (ii) muutusi omakapitalis, välja arvatud need, mis tulenevad tehingutest omanikega, kes käituvad oma võimete kohaselt omanikuna;
 - (d) rahavoogude aruanne;

ja

 - (e) lisad, mis koosnevad olulisemate arvestusmeetodite kokkuvõttest ja teistest selgitavatest lisadest.

▼B

6. Aja ja kulude kokkuhoiu eesmärgil ning vältimaks juba esitatud informatsiooni kordamist, võib ettevõtte olla kohustatud esitama või otsustada esitada vahearuaannetes majandusaasta aruandega võrreldes vähem informatsiooni. Käesoleva standardiga kehtestatakse miinimumnõuded sellise vahearuaude sisule, mis koosneb lühendatud finantsaruannetest ja valitud selgitavatest lisadest. Vahearuaude eesmärgiks on esitada andmeid, mis täiendavad viimast täismahus raamatupidamise aastaaruannet. Sellest tulenevalt keskendub see uutele tegevustele, sündmustele ja asjaoludele ning varem esitatud informatsiooni ei korrata.
7. Käesoleva standardiga ei keelata ega taunita ettevõtte poolt täismahus finantsaruannete esitamist vahearuaandena (nagu on kirjeldatud standardis IAS 1) lühendatud finantsaruannete ja valitud selgitavate lisade asemel. Samuti ei keelata ega taunita käesoleva standardiga ettevõtte poolt täiendavate kirjade või valikuliste selgitavate lisade esitamist lühendatud vahearuaandes lisaks käesoleva standardiga nõutavatele minimaalsetele kirjetele ja selgitavatele lisadele. Käesolevas standardis esitatud kajastamise ja mõõtmise juhised kehtivad ka täismahus vahearuaannetele, mis peavad sisaldama kogu käesoleva standardiga nõutud avalikustatavat informatsiooni (eriti paragrahvis 16 loetletud valitud lisades avalikustatavat informatsiooni) ning ka teistes rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites nõutut.

Vahearuaude minimaalsed nõutavad osad

8. Vahearuaanne peab sisaldama vähemalt järgmisi osi:
 - a) lühendatud bilanss;
 - b) lühendatud kasumiaruanne;
 - c) lühendatud aruanne, mis näitab kas (i) kõiki omakapitalis toimunud muutusi või (ii) omakapitalis toimunud muutusi, mis ei tulene kapitalitehingutest omanikega ja neile tehtud väljamaksetest;
 - d) lühendatud rahavoogude aruanne; ja
 - e) valitud selgitavad lisad.

Vahearuaannete vorm ja sisu

9. Kui ettevõtte avaldab vahearuaandes täismahus finantsaruanded, peab nende vorm ja sisu vastama IAS 1 nõuetele täismahus finantsaruannete kohta.
10. Kui ettevõtte avaldab vahearuaandes lühendatud finantsaruanded, peavad need lühendatud aruanded sisaldama vähemalt kõiki alapealkirju ja vahe-summasid, mis sisaldasid viimases raamatupidamise aastaaruandes, ning valitud selgitavaid lisasid vastavalt käesoleva standardi nõuetele. Täiendavaid kirjeid või lisasid peab lisama juhul, kui nende puudumisel oleks lühendatud vahearuaanne eksitav.
11. Täismahus või lühendatud kasumiaruaandes tuleb esitada puhaskasum ja lahjendatud puhaskasum aktsia kohta vahearuaude perioodil.

▼M5

12. IAS 1 annab juhiseid finantsaruannete struktuuri kohta. Standardi IAS 1 Rakendusjuhend toob näiteid, kuidas bilanss, kasumiaruanne ja omakapitali muutuste aruanne võivad olla esitatud.

▼ **M5**

13. IAS 1 nõuab omakapitali muutuste aruande esitamist majandusüksuse finantsaruannetes eraldi komponendina ja lubab näidata informatsiooni muutuste kohta omakapitalis, mis tulenevad tehingutest omanikega, kes oma võimete kohaselt käituvad omanikena, (kaasa arvatud väljamaksud omanikele) kas omakapitali muutuste aruandes või selle lisades. Majandusüksus peab vahearuanes kasutama omakapitali muutuste aruande osas samasugust formaati nagu oma viimases aastaaruandes.

▼ **B**

14. Ettevõtte koostab konsolideeritud vahearuanne, kui ettevõtte viimane majandusaasta aruanne oli konsolideeritud aruanne. Emaettevõtte konsolideerimata finantsaruanded ei ühildu ega ole võrreldavad konsolideeritud finantsaruannetega viimases majandusaasta aruandes. Kui ettevõtte majandusaasta aruanne sisaldab konsolideeritud finantsaruannetele lisaks ka emaettevõtte kui eraldiseisva majandusüksuse konsolideerimata finantsaruandeid, ei nõua ega keela käesolev standard emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannete lisamist ettevõtte vahearuanesse.

Valitud selgitavad lisad

15. Ettevõtte vahearuanne kasutajal on juurdepääs ka selle ettevõtte viimasele raamatupidamise aastaaruandele. Seetõttu ei ole vahearuanne lisades tarvis kajastada viimase majandusaasta aruande lisades juba kajastatud informatsiooni suhteliselt ebaolulisi muudatusi. Vahearuanes on kasulikum selgitada neid sündmusi ja tehinguid, mis on olulised, et mõista pärast viimase majandusaasta aruande kuupäeva toimunud muutusi ettevõtte finantsseisundis ja tulemustes.
16. Raamatupidamise vahearuanne lisades peab ettevõtte esitama vähemalt järgmise informatsiooni, kui see on oluline ja seda ei ole avalikustatud vahearuanne muudes osades. Üldjuhul peab selle informatsiooni esitama kumulatiivselt majandusaasta algusest vahearuanne kuupäevani. Ettevõtte peab siiski avalikustama ka kõik need sündmused ja tehingud, mis on olulised käesoleva vahearuanne perioodi mõistmiseks:
- a) kinnitus selle kohta, et raamatupidamise vahearuanes järgitakse samu arvestuspõhimõtteid ja -meetodeid kui viimases raamatupidamise aastaaruandes või, kui neid põhimõtteid ja meetodeid on muudetud, muudatuse olemuse ja mõju kirjeldus;
 - b) selgitavad kommentaarid vahearuanne perioodi tegevuse hooajalisuse või tsüklilisuse kohta;
 - c) oma iseloomult, suuruselt ja esinemissageduselt ebatavaliste varasid, kohustusi, omakapitali, ► **M5** kasum või kahjum ◀ mõjutavate objektide olemus ja summa;
 - d) käesoleva majandusaasta eelnevatel vahearuanne perioodidel või eelnenud majandusaastatel kajastatud hinnangute muutuste olemus ja summa, kui neil on oluline mõju käesolevale vahearuanne perioodile;
 - e) võlakirjade ja omakapitaliväärtpaberite emiteerimine, tagasiostmine ja tagasimaksud;
 - f) makstud dividendid (kogusummas või aktsia kohta) eraldi lihtaktsiate ja muude aktsiate lõikes;
 - g) segmendi tulud ja segmendi äritule ärisegmentide või geograafiliste segmentide kaupa, olenevalt sellest, milline on ettevõtte segmendiaruandluse põhialus (segmendiinfo avalikustamine on ettevõtte vahearuanne nõutav vaid juhul, kui vastavalt standardile IAS 14 "Segmendiaruandlus" nõutakse ettevõttelt segmendiinfo avalikustamist majandusaasta aruandes);
 - h) vahearuanne perioodi lõpule järgnevad olulised sündmused, mida ei ole kajastatud vahearuanne perioodi finantsaruannetes;

▼ **M3**

- i) vahearuanne perioodil majandusüksuse koosseisus toimunud muutuste mõju, kaasa arvatud äriühendused, tütarettevõtete ja pikaajaliste investeeringute omandamine või võõrandamine, ümberstruktureerimised ja tegevuste lõpetamised. Äriühenduse puhul avalikustab majandusüksus informatsiooni, mille avalikustamist nõutakse standardi IFRS 3 "Äriühendused" paragrahvides 66–73;
- ja

▼ **B**

- j) muutused tingimuslikes kohustistes ja varades alates eelmise majandusaasta bilansipäevast.

▼ **M5**

17. Näiteid avalikustamisest, mida nõuab paragrahv 16 on kirjeldatud allpool. Konkreetsete standardid ja tõlgendused annavad juhiseid mitmete allpool loetletud objektide avalikustamisest suhtes:

▼ **M5**

- (a) varude allahindlus neto realiseerimisväärtusele ja sellise allahindluse tühistamine;
- (b) materiaalse põhivara, immateriaalse vara või teiste varade väärtuse langusest tingitud kahjumi kajastamine ja sellise vara väärtusest tingitud kahjumi tühistamine;
- (c) restruktureerimiskulutusteks tehtud eraldiste tühistamine;
- (d) materiaalse põhivara omandamine ja võõrandamine;
- (e) materiaalse põhivara ostmise siduvad tulevikukohustused;
- (f) kohtuvaidlustega kaasnevad arveldused;
- (g) eelnevate perioodide vigade korrigeerimised;
- (h) [kustutatud];
- (i) laenukohustuse täitmatajätmine või laenulepingu rikkumine, mida pole bilansipäevaks või enne seda kõrvaldatud;
ja
- (j) tehingud seotud osapooltega.

▼ **M3**

18. Muud standardid määratlevad täpselt nõuded finantsaruannetes avalikustatava informatsiooni kohta. Finantsaruannete all peetakse antud kontekstis silmas täismahus finantsaruandeid, mis üldjuhul sisalduvad raamatupidamise aastaaruandes või vahel ka muudes aruannetes. Välja arvatud paragrahvi 16 punktis i nimetatud nõuded, ei ole teiste standarditega nõutud informatsiooni avalikustamine kohustuslik, kui ettevõtte vahearuanne sisaldab vaid lühendatud finantsaruandeid ja valitud selgitavaid lisaasid, mitte täismahus finantsaruandeid.

▼ **B***IAS-ile vastavuse avalikustamine*

19. Kui ettevõtte vahearuanne on vastavuses käesoleva rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga, tuleb see asjaolu avalikustada. Vahearuanne tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevaks ainult siis, kui see vastab kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele.

Vahearuanne esitamise perioodid

20. Vahearuanne peavad sisaldama vahearundeid (lühendatud või täismahus) järgmiste perioodide kohta:
- a) bilanss käesoleva vahearunde perioodi lõpu seisuga ja võrdlev bilanss vahetult eelnenud majandusaasta lõpu seisuga;
 - b) kasumiaruanded käesoleva vahearunde perioodi kohta ning kumulatiivselt käesoleva majandusaasta algusest vahearunde bilansipäevani ja vahetult eelnenud majandusaasta võrdlevad kasumiaruanded võrreldavate vahearunde perioodide kohta (käesolev ja kumulatiivselt aasta algusest bilansipäevani);
 - c) kumulatiivne omakapitali muutuste aruanne käesoleva majandusaasta algusest vahearunde bilansipäevani koos võrdleva aruandega vahetult eelnenud majandusaasta sama perioodi kohta; ja
 - d) kumulatiivne rahavoogude aruanne käesoleva majandusaasta algusest vahearunde bilansipäevani koos võrdleva aruandega vahetult eelnenud majandusaasta sama perioodi kohta.
21. Ettevõtte, mille äritegevus on väga hooajalise iseloomuga, võib olla kasulik esitada finantsinformatsiooni vahearunde bilansipäevale eelneva 12 kuu kohta ja võrdlusandmed sellele eelnenud 12-kuulise perioodi kohta. Seetõttu soovitatakse ettevõtetel, mille äritegevus on väga hooajalise iseloomuga, avalikustada lisaks eelmises paragrahvis nõutud informatsioonile ka sellist informatsiooni.
22. Lisa A illustreerib vahearuanne esitatavaid kohustuslikke perioode ettevõtetele, mis koostavad aruandeid kord poolaastas või kord kvartalis.

Olulisus

23. Otsustamaks, kuidas objekte vahearuannetes kajastada, mõõta, klassifitseerida või avalikustada, tuleb hinnata nende olulisust vahearunde perioodi finantsinformatsiooni suhtes. Olulisuse hindamisel tuleb silmas pidada, et mõõtmised vahearuannetes võivad hinnangutele toetuda suuremal määral kui majandusaasta finantsandmete mõõtmised.

▼ M5

24. IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* ja IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead* loevad objekti oluliseks, kui selle puudumine või väärkajastamine võiks mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid. IAS 1 nõuab oluliste objektide eraldi kajastamist, k.a (näiteks) lõpetatavad tegevusvaldkonnad, ja IAS 8 nõuab raamatupidamislike hinnangute ja arvestusmeetodite muutuste ja vigade avalikustamist. Need kaks standardit ei sisalda olulisust käsitlevaid kvantitatiivseid juhiseid.
25. Kuna olulisuse määramine on alati hinnanguline, võetakse käesolevas standardis vahearuande perioodi informatsiooni kajastamise ja avalikustamise otsuste aluseks sama perioodi andmed, et vahearuande arvnäitajad oleksid mõistetavad. Et vältida eksitavaid järeldusi, mis võivad tuleneda informatsiooni avalikustamata jätmisest, kajastatakse ja avalikustatakse näiteks ebatavalised objektid, muutused arvestusmeetodites või hinnangutes ja vead lähtuvalt nende olulisusest vahearuande perioodi informatsiooni suhtes. Põhieesmärk on kindlustada, et vahearuanne sisaldab kogu informatsiooni, mis on oluline majandusüksuse vahearuande perioodi finantsseisundi ja - tulemise mõistmiseks.

▼ B

RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANNETES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

26. Kui majandusaasta viimasel vahearuande perioodil muudetakse oluliselt varasemates vahearuannetes kajastatud hinnangulisi summasid, kuid selle viimase vahearuande perioodi kohta eraldi finantsaruannet ei avalikustata, tuleb hinnangutes tehtud muutuse sisu ja summa avalikustada antud majandusaasta raamatupidamise aastaaruande lisas.

▼ M5

27. IAS 8 nõuab hinnangu muutuse sisu ja (kui võimalik) summa avalikustamist, kui sellel on oluline mõju käesoleval perioodil või eeldatakse selle olulist mõju järgnevale perioodidele. Käesoleva standardi paragrahvi 16 punktiga (d) nõutakse sarnast avalikustamist ka vahearuandes. Näited sisaldavad majandusaasta varasemates vahearuannetes kajastatud hinnangute muutusi viimasel vahearuande perioodil, mis on seotud varude allahindamise, restruktureerimiste või vara väärtuse langusest tekkinud kahjumitega. Eelmises paragrahvis toodud avalikustamise nõue on vastavuses IAS 8 nõudega ja see on piiratud ulatusega, hõlmates vaid hinnangute muutust. Majandusüksuselt ei nõuta raamatupidamise aastaaruandesse täiendava vahearuande perioodi finantsinformatsiooni lisamist.

▼ B

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

Aastaaruandega samad arvestusmeetodid

28. Ettevõtte peab vahearuannetes kasutama samu arvestusmeetodeid, mida kasutatakse raamatupidamise aastaaruande koostamisel, välja arvatud pärast viimase raamatupidamise aastaaruande kuupäeva tehtud muutused arvestusmeetodites, mille mõju avaldub järgmise raamatupidamise aastaaruande koostamisel. Ettevõtte aruandluse sagedus (kord aastas, poolaastas või kvartalis) ei tohi siiski mõjutada aastatulemuste mõõtmist. Selle eesmärgi saavutamiseks tehakse vahearuande mõõtmised kumulatiivselt aasta algusest.
29. Nõue, et ettevõtte kasutaks vahearuannetes samu arvestusmeetodeid kui raamatupidamise aastaaruande koostamisel, võib jätta mulje nagu viidaks vahearuande perioodi mõõtmised läbi nii nagu iga vahearuande periood oleks iseseisev aruandlusperiood. Sätestades, et ettevõtte aruandluse sagedus ei tohi mõjutada aastatulemuste mõõtmist, tunnistatakse paragrahvis 28 siiski, et vahearuande periood on osa pikemast majandusaastast. Kumulatiivselt aasta algusest aruande kuupäevani tehtud mõõtmised võivad kaasa tuua jooksva majandusaasta eelmistel vahearuande perioodidel esitatud summadega seotud hinnangute muutmise. Kuid varade, kohustiste, tulude ja kulude kajastamise põhimõtted on vahearuande perioodidel samad nagu raamatupidamise aastaaruandes.
30. Näiteks:
- a) vahearuande perioodil varude allahindamise, ümberstruktureerimise ja väärtuse languse kajastamise ja mõõtmise põhimõtted on samad, mida ettevõtte kasutaks raamatupidamise aastaaruande koostamisel. Kui aga selliseid objekte kajastatakse ja mõõdetakse ühel vahearuande perioodil ja selle majandusaasta järgmisel vahearuande perioodil hinnang muutub, korrigeeritakse hilisemal vahearuande perioodil esialgset hinnangut tekkepõhiselt täiendava kahjumi kajastamise või eelnevalt kajastatud summa tühistamise teel;

▼B

- b) väljaminekuid, mis ei vasta vahearuaande perioodi lõpul vara määratlusele, ei kajastata bilansis, ei selleks et oodata ära tuleviku informatsioon selle kohta, kas väljaminekud vastavad vara määratlusele ega selleks, et ühtlustada tulusid majandusaasta vahearuaande perioodide lõikes; ja
- c) tulumaksukulu kajastatakse igal vahearuaande perioodil terve majandusaasta eeldatava kaalutud keskmise tulumaksu määra parima hinnangu alusel. Kui hinnang majandusaasta tulumaksu määra osas muutub, võib osutada vajalikuks ühes vahearuaande perioodis arvestatud tekkepõhise tulumaksukulu korrigeerimine sama majandusaasta järgmisel vahearuaande perioodil.
31. Vastavalt raamatupidamisaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtetele (edaspidi "raamistik") on kajastamine "protsess, mille käigus viiakse bilansi või kasumiaruandesse objekt, mis vastab elemendi (s.o vara, kohustise, omakapitali, tulu või kulu) mõistele ja rahuldab kajastamiskriteeriume". Vara, kohustise, tulu ja kulu mõisted on kajastamise seisukohast fundamentaalsed nii majandusaasta kui ka vahearuaande bilansipäevadel.
32. Varade suhtes kehtivad nii vahearuaande kuupäevadel kui ettevõtte majandusaasta lõppkuupäeval samad tulevase majandusliku kasu testid. Väljaminekud, mida nende olemuse tõttu ei kvalifitseerita varana majandusaasta lõpul, ei kvalifitseeru varana ka vahearuaande kuupäevadel. Samuti peab ka kohustis vahearuaande kuupäeval kajastama olemasolevat kohustust sellel kuupäeval, nagu see peab olema ka aastaaruande kuupäeval.
33. Tulude ja kulude oluline tunnus on see, et nendega seotud varade ja kohustuste sissevoog ja väljavoog on juba toimunud. Kui need sissevood ja väljavood on toimunud, kajastatakse ka nendega seotud tulud ja kulud; vastasel juhul neid ei kajastata. Raamistikus sätestatakse, et "kulud kajastatakse kasumiaruandes, kui on toimunud tulevase majandusliku kasu vähenemine seoses vara vähenemisega või kohustise suurenemisega, mida saab usaldusväärsetl mõõta... [R]aamistik ei luba bilansis selliste objektide kajastamist, mis ei vasta vara või kohustise mõistele."
34. Kord aastas aruandev ettevõtte saab oma finantsaruannetes kajastatud varade, kohustiste, tulude, kulude ja rahavoogude mõõtmisel arvesse võtta informatsiooni, mis on saanud kättesaadavaks kogu majandusaasta jooksul. Mõõtmised hõlmavad tegelikult majandusaasta algusest aruande kuupäevani kestvat perioodi.
35. Kord poolaastas aruandev ettevõtte saab oma finantsaruannetes esimese kuue kuu kohta mõõtmisi tehes kasutada informatsiooni, mis on kättesaadav poolaastaks või pisut hiljem, ja 12-kuulise perioodi osas informatsiooni, mis on kättesaadav aasta lõpuks või pisut hiljem. 12 kuu mõõtmised peegeldavad ka võimalikke muutusi esimese kuue kuu kohta esitatud summadega seotud hinnangutes. Esimese kuue kuu vahearuaandes esitatud summad tagasiulatuvalt ei korrigeerita. Samas nõutakse paragrahvi 16 punktis d ja paragrahvis 26, et hinnangutes toimunud oluliste muutuste sisu ja summad avalikustataks.
36. Ettevõtte, mis esitab aruandeid tihedamini kui kord poolaastas, mõõtab tulusid ja kulusid aasta algusest aruande kuupäevani kestva perioodi alusel iga vahearuaande perioodi kohta, kasutades iga finantsaruande koostamise hetkeks olemasolevat informatsiooni. Jooksva vahearuaande perioodil kajastatud tulude ja kulude summad peegeldavad ka võimalikke muutusi majandusaasta varasemate vahearuaande perioodide summadega seotud hinnangutes. Eelmistel vahearuaande perioodidel kajastatud summad tagasiulatuvalt ei korrigeerita. Samas nõutakse paragrahvi 16 punktis d ja paragrahvis 26, et hinnangutes toimunud oluliste muutuste sisu ja summad avalikustataks.

Hooajalised, tsüklilised või juhuslikud tulud

37. Majandusaasta jooksul saadud hooajalisi, tsüklilisi või juhuslikke tulusid ei pea vahearuaande kuupäeval ette kajastama või nende kajastamist edasi lükkama, kui sellised ette kajastamised või edasilükkamised ei oleks asjakohased ettevõtte majandusaasta lõpus.
38. Näideteks on dividenditulu, rojalid (kasutustasud) ja sihtfinantseerimine. Mõnede ettevõtete tulu on majandusaasta osadel vahearuaande perioodidel järjepidevalt suurem kui teistel vahearuaande perioodidel, näiteks hooajaline müügitulu kaubanduses. Sellist tulu kajastatakse siis, kui see tekib.

Majandusaasta jooksul ebaühtlaselt tekkivad kulud

39. Kulusid, mis tekivad ebaühtlaselt ettevõtte majandusaasta jooksul, tuleb vahearuaande koostamisel ette kajastada või nende kajastamist edasi lükata siis ja ainult siis, kui antud liiki kulu ette kajastamine või kajastamise edasilükkamine oleks asjakohane ka majandusaasta lõpul.

▼B*Kajastamis- ja mõõtmispõhimõtete rakendamine*

40. Lisas B tuuakse näiteid paragrahvides 28–39 sätestatud üldiste kajastamis- ja mõõtmispõhimõtete kohta.

Hinnangute kasutamine

41. Vahearuandes kasutatavad mõõtmisprotseduurid peavad tagama informatsiooni usaldusväärsuse ja kogu ettevõtte finantspositsiooni ja majandustulemuse mõistmiseks olulise finantsinformatsiooni nõuetekohase avalikustamise. Kuigi nii aasta- kui vahearuandes põhinevad mõõtmised sageli põhjendatud hinnangutel, nõuab vahearuannete koostamine üldjuhul rohkem hindamismeetodite kasutamist kui raamatupidamise aastaaruande koostamine.
42. Lisas C tuuakse näiteid hinnangute kasutamisest vahearuande perioodidel.

VARASEMATE VAHEARUANDEPERIOODIDE ARUANNETE KORRIGEERIMINE**▼M5**

43. Arvestusmeetodite muutust, mille osas ei ole uue standardiga või tõlgendusega ette nähtud konkreetseid üleminekusätteid, tuleb kajastada järgmiselt:
- (a) korrigeeritakse käesoleva majandusaasta varasemate vahearuande perioodide ja eelnevate majandusaastate võrreldavate vahearuande perioodide finantsnäitajaid, mida korrigeeritakse raamatupidamise aastaaruannetes kooskõlas standardiga IAS 8;
- või
- (b) kui on teostatamatu määrata kumulatiivset mõju majandusaasta alguses, millal hakati rakendada kõigi eelnevate perioodide suhtes uut arvestusmeetodit, korrigeerides käesoleva majandusaasta eelmiste vahearuannete perioodide finantsnäitajaid ja eelnevate majandusaastate võrreldavate vahearuande perioodide finantsnäitajaid, et rakendada uut arvestusmeetodit edasiulatuvalt varasemast võimalikust kuupäevast.
44. Eeltoodud põhimõtte üks eesmärke on kindlustada, et kogu majandusaasta vältel rakendatakse sarnaste tehingute suhtes sama arvestusmeetodit. Vastavalt standardile IAS 8 rakendatakse arvestusmeetodite muudatusi tagasiulatuvalt, korrigeerides eelnenud perioodide finantsinformatsiooni nii palju ajas tagasi kui võimalik. Kui aga eelnenud majandusaastate osas vajalike korrigeerimiste kumulatiivse summa kindlaksmääramine on teostatamatu, kasutatakse uut meetodit vastavalt standardile IAS 8 edasiulatuvalt alates varasemast võimalikust kuupäevast. Paragrahvis 43 toodud põhimõtte eesmärgiks on nõuda, et iga käesoleval majandusaastal toimunud arvestusmeetodi muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt või, kui see pole võimalik, edasiulatuvalt alates mitte hiljem kui majandusaasta algusest.

▼B

45. Kui majandusaasta jooksul oleks arvestusmeetodite muutusi lubatud kajastada alates vahearuande kuupäevadest, oleks võimalik ühel majandusaastal rakendada sarnaste tehingute suhtes kahte erinevat arvestusmeetodikat. Tulemuseks oleksid raskused vaheinfo liigitamisel, segased majandustulemused ja probleemid seoses vahearuande perioodi informatsiooni analüüsi ja arusaadavusega.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

46. Käesolev rahvusvaheline raamatupidamisstandard kehtib finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1999 või pärast seda algavaid aruandeperioode. Varasem rakendamine on soovitatav.

▼M3*RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSE STANDARD 5***Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad**

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-5
Põhivarade (või müügiühikute) liigitamine müügiks hoitavaks	6-14
Põhivarad, millest kavatsetakse loobuda	13-14
Müügiks hoitavate põhivarade (või müügiühikute) hindamine	15-29

▼ M3

Põhivara (või müügigrupi) hindamine	15-19
Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite ja kassatsioonide kajastamine	20-25
Muudatused müügiplaanis	26-29
Esitamine ja avalikustamine	30-42
Lõpetatavate tegevusvaldkondade esitamine	31-36
Jätkuvate tegevusvaldkondadega seotud kasumid või kahjumid	37
Müügiks hoitava põhivara või müügigrupi esitusviis	38-40
Täiendavad avalikustamised	41-42
Üleminekutingimused	43
Jõustumiskuupäev	44
IAS 35 annulleerimine	45

EESMÄRK

- Selle IFRS-i eesmärk on kirjeldada müügiks määratud põhivarade arvestust ja lõpetatavate tegevusvaldkondadeesitamist ja avalikustamisest. Käesolev IFRS nõuab eriti:
 - varade, mis vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele hindamist madalaima bilansilise maksumuse ja õiglase väärtusealusel, millest on maha arvatud müügikulutused, ja selliste varade amortisatsiooni lõpetamist;
 - ja
 - varade, mis vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele, eraldi esitamist bilansis ja lõpetatavate tegevusvaldkondade tulemuste eraldi esitamist kasumiaruandes.

RAKENDUSALA

- Käesoleva IFRS-i liigitamise ja kajastamise nõuded rakenduvad kõigile kajastatud põhivaradele (*) ja kõikidele raamatupidamiskohuslase müügigruppidele. Selle IFRS-i nõuded hindamise kohta rakenduvad kõikidele kajastatud põhivaradele ja müügigruppidele (nagu on esitatud lõikes 4), välja arvatud 5. lõikes üles loetletud varadele, mille hindamine jätkub kooskõlas tuntud standardiga.
- Varasid, mida kooskõlas IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2003) liigitatakse põhivaradeks ei liigitata ümber käibevaradeks enne, kui nad vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele kooskõlas käesoleva IFRS-iga. Teatud liiki varasid, mida raamatupidamiskohuslane tavaliselt käsitleb kui üksnes edasimüügi eesmärgil hangitud põhivara, ei liigitata käibevaraks, välja arvatud juhul, kui nad vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele kooskõlas käesoleva IFRS-iga.
- Vahel müüb raamatupidamiskohuslane teatud varagrupi koos mõne, võimalik et sellega otseselt seotud, kohustusega ühe tehingu raames. Selline müügigrupp võib olla raha teenivate üksuste kogum, üks raha teeniv üksus või osa raha teenivast üksusest (**). Gruppi võivad kuuluda igasugused raamatupidamise kohuslase varad ja kohustised, sealhulgas käibevarad, lühiajalised kohustised ja varad, mis 5. lõike alusel ei kuulu käesoleva IFRS-i hindamisnõuete alla. Kui põhivara, mis kuulub käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakenduslasse, on osa müügigrupist, rakenduvad käesoleva IFRS-i hindamise nõuded grupile tervikuna, seega hinnatakse gruppi madalaima bilansilise väärtusega ja õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused. Hindamise nõuded üksikute varaobjektide ja kohustuste kohta müügigrupis on välja toodud lõigetes 18, 19 ja 23.
- Käesoleva IFRS-i (***) hindamistingimused ei kehti järgnevatel varadel, üksikutele varaobjektidele või osale müügigrupist, mida käsitletakse alljärgnevate standardite raames:

(*) Varade likviidsuse tasemest lähtuvalt, on põhivarad sellised varad, mille maksumus kaetakse eeldatavasti pikema perioodi kui 12 kuu jooksul peale bilansikuupäeva. Lõige 3 rakendub selliste varade liigitamisele.

(**) Siiski, kui rahavood varadelt või varade grupilt eeldatakse laekuvat peamiselt müügist, mitte jätkuvast kasutusest, muutuvad nad vähem sõltuvaks rahavoogudest, mis laekuvad teistelt varadelt ja müügigrupist, mis oli osa raha genereerivast üksusest muutub eraldi raha genereerivaks üksuseks.

(***) Välja arvatud lõiked 18 ja 19, mis nõuavad kõnealuste varade hindamist kooskõlas teiste rakendatavate IFRS-idega

▼ M3

- (a) edasilükkunud tulumaksu varad (IAS 12 *Tulumaks*).
- (b) töövõtjate hüvitistega seotud varad (IAS 19 *Töövõtjate hüvitised*).
- (c) Finantsvarad, mis kuuluvad IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmiserakendus*alasse.
- (d) põhivarad, mida arvestatakse õiglase väärtuse alusel IAS 40-s *Kinnisvarainvesteeringud*.
- (e) põhivarad, mida hinnatakse õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulud kooskõlas IAS 41-ga *Põllumajandus*.
- (f) lepingulised õigused kindlustuslepingutes, nagu määratletud IFRS 4-s *Kindlustuslepingud*.

PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPPIDE) LIIGITAMINE MÜÜGIKS HOITAVAKS

6. **Raamatupidamiskohuslane liigitab põhivara (või müügigrupi) müügiks hoitavaks, kui selle bilansiline maksumus kaetakse peamiselt müügitehingu, mitte jätkuva kasutuse läbi.**
7. Et nii juhtuks, peab vara (või müügigrupp) olema saadaval koheseks müügiks käesolevas seisukorras, sõltudes ainult tingimustest, mis on tavalised ja selliste varade (või müügigruppide) müügile omased ja selle müük peab olema *äärmiselt tõenäoline*.
8. Et müük oleks äärmiselt tõenäoline, peab vara (või müügigrupi) müümise plaaniga kaasnema vastav juhtimine ja ostja leidmiseks ning plaani täitmiseks peab olema alustatud aktiivset tegevusprogrammi. Peale selle peab vara (või müügigrupp) olema aktiivselt turule viidud hinnaga, mis on mõistlikus vahekorras turustatava vara hetkelise õiglase väärtusega. Lisaks peaks müük olema loodetud lõpetatud müügina kajastada ühe aasta jooksul alates liigitamise kuupäevast, välja arvatud nagu lubatud 9. lõikes, ja plaani täitmiseks vajalikud tegevused peaksid viitama sellele, et plaani oluliste muudatuste tegemine või plaani katkestamine on ebatõenäoline.
9. Sündmused või olukorrad võivad müügi lõpetamise perioodi pikendada üle ühe aasta. Müügi lõpetamiseks vajaliku perioodi pikendus ei välista vara (või müügigrupi) liigitamist müügiks hoitavaks, kui pikendamise põhjustavad juhtumid või olukorrad on väljaspool raamatupidamiskohuslase kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et raamatupidamiskohuslane jääb kindlaks oma plaanile vara (või müügigrupi) müüa. Selline on olukord, kui täidetakse Lisa B kriteeriumid.
10. Müügitehingud hõlmavad põhivarade vahetamist teiste põhivarade vastu kui vahetusel on majanduslik sisu kooskõlas IAS 16-ga *Materiaalne põhivara*.
11. Kui raamatupidamiskohuslane hangib põhivara (või müügigrupi) üksnes eesmärgiga see hiljem realiseerida, peab ta soetamiskuupäeval selle põhivara (või müügigrupi) liigitama müügiks hoitavaks ainult juhul, kui lõikes 8 seatud üheaastane nõue on täidetud (välja arvatud nagu lubatud lõikes 9) ja on äärmiselt tõenäoline, et ükskõik milline muu kriteerium lõigetes 7 ja 8, mis ei ole selleks kuupäevaks täidetud, täidetakse soetamisele järgneva lühikese ajavahemiku (harilikult kolme kuu) jooksul.
12. Kui kriteeriumid lõigetes 7 ja 8 on täidetud peale bilansikuupäeva, ei pea raamatupidamiskohuslane bilansikuupäevaga koostatavates finantsaruannetes põhivara (või müügigrupi) liigitama müügiks hoitavana. Siiski, kui need kriteeriumid täidetakse peale bilansikuupäeva, kuid enne finantsaruannete väljaandmist, avalikustab raamatupidamiskohuslane finantsaruande lisades informatsiooni, mis on kirjeldatud lõigetes 41(a), (b) ja (d).

Põhivarad, millest kavatakse loobuda

13. Raamatupidamiskohuslane ei liigita müügiks hoitavaks põhivara (või müügigrupi), millest kavatakse loobuda. Seda sellepärast, et selle bilansiline maksumus kaetakse peamiselt jätkuva kasutuse läbi. Siiski, kui müügigrupp, millest kavatakse loobuda, vastab lõigetes 32(a)-(c) toodud kriteeriumitele, esitab raamatupidamiskohuslane müügigrupi tulemused ja rahavood lõpetatavate tegevusvaldkondadena vastavalt lõigetele 33 ja 34 kuupäeval, mil selle kasutamine lakkab. Põhivarad (või müügigrupid), millest kavatakse loobuda, hõlmavad põhivarasid (või müügigruppe), mida kasutatakse nende majandusliku eluea lõpuni ja põhivarasid (või müügigruppe), mida ei müüda, vaid mis suletakse.
14. Raamatupidamiskohuslane ei arvesta põhivarana vara, mis ajutiselt on kasutusel ära võetud, just nagu sellest kavatakse loobuda.

▼ M3

MÜÜGIKS HOITAVATE PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPPIDE) HINDAMINE*Põhivara (või müügigrupi) hindamine*

15. **Raamatupidamiskohuslane hindab põhivara (või müügigrupi), mida liigitatakse müügiks hoitavaks, madalaima bilansilise maksumusega ja õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused.**
16. Kui värskest omandatud vara (või müügigrupp) vastab müügiks hoitava liigitamise kriteeriumitele (vt. lõige 11), siis lõike 15 rakendamise tulemusena hinnatakse vara (või müügigrupi) esialgsel kajastamisel madalaima bilansilise maksumusega, kui vara ei oleks olnud niimoodi liigitatud (näiteks maksumus) ja õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused. Järelikult, kui vara (või müügigrupp) on soetatud osana äriühendusest, hinnatakse seda õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused.
17. Kui müügi toimumist on oodata hiljem kui ühe aasta möödudes, hindab raamatupidamiskohuslane müügikulusid nende nüüdisväärtuses. Iga müügikulutuste nüüdisväärtuse tõus, mis tuleneb aja möödumisest, kajastub kasumis või kahjumis finantskuluna.
18. Vahetult enne vara (või müügigrupi) esmast liigitamist müügiks hoitavaks, hinnatakse vara (või kõik grupi varad ja kohustused) bilansilised maksumused kooskõlas rakendatavate IFRS-idega.
19. Hilisemal müügigrupi ümberhindamisel hinnatakse kooskõlas rakendatavate IFRS-idega kõikide varade ja kohustuste, mis ei ole käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusallas, aga kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi, bilansilised maksumused ümber enne, kui hinnatakse ümber müügigrupi õiglase väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused.

Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite ja kassatsioonide kajastamine

20. Raamatupidamiskohuslane peab kajastama vara väärtuse langusest tulevat kahjumit, mis on tingitud esmasest või hilisemast vara (või müügigrupi) allahindlusest õiglase väärtuseni, millest on maha arvatud müügikulutused sellises ulatuses, mida ei ole kajastatud kooskõlas lõikega 19.
21. Raamatupidamiskohuslane peab kajastama tulu igast hilisemast vara õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, tõusust aga mitte rohkem kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRS-iga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga *Varade väärtuse langus*.
22. Raamatupidamiskohuslane peab kajastama tulu igast järgnevast müügigrupi õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, tõusust.
 - (a) sellise ulatuseni, mida ei ole kajastatud kooskõlas lõikega 19;

aga
 - (b) mitte rohkem kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRS-iga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga põhivarade puhul, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusallas.
23. Müügigrupi suhtes kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum (või kasum) vähendab (või tõstab) bilansilist väärtust grupi põhivaradel, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusallas ja mis on määratletud lõigetes 104(a) ja (b) ja 122 IAS-s 36 (parandatud 2004).
24. Kasum või kahjum, mida ei ole eelnevalt kajastatud põhivara (või müügigrupi) müügikuupäevaks, kajastatakse kajastamise lõpetamise kuupäeval. Kajastamise lõpetamisega seotud nõuded on välja toodud:
 - (a) IAS 16 (parandatud 2003) lõigetes 67-72 materiaalsete põhivarade kohta,

ja
 - (b) IAS 38-s *Immateriaalsed vara* (parandatud 2004) lõigetes 112-117 immateriaalsete varade kohta.
25. Raamatupidamiskohuslane ei amortiseeri põhivara, kui see on liigitatud müügiks hoitavaks või on osa müügigrupist, mis on liigitatud müügiks hoitavaks. Intressi ja teiste kulude, mis on omased müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi kohustustele, kajastamist jätkatakse.

Muudatused müügiplaanis

26. Kui raamatupidamiskohuslane on vara (või müügigrupi) liigitanud müügiks hoitavaks aga enam ei vasta kriteeriumitele lõigetes 7-9, peab raamatupidamiskohuslane lõpetama vara (või müügigrupi) liigitamise müügiks hoitavaks.

▼ M3

27. Raamatupidamiskohuslane hindab põhivara, mida enam ei liigitata müügiks hoitavaks (või mis ei kuulu enam müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi) madalaima:
- (a) bilansilise maksumusega, mis oli varal (või müügigrupil) enne müügiks hoitavaks liigitamist ja mis vastas igale amortisatsioonile, või ümber hindamisele, mis oleks kajastatud kui vara (või müügigrupp) ei oleks liigitatud müügiks hoitavaks, ja
 - (b) *kaetava maksumusega* kuupäeval, mil tehti hilisem otsus mitte müüa. (*)
28. Raamatupidamiskohuslane kajastab kõik vajalikud korrigeerimised, mis on tehtud sellise põhivara bilansilisele maksumusele, mida enam ei liigitata müügiks hoitavaks, selle perioodi, millal enam ei ole täidetud lõigete 7-9 kriteeriumid, jätkuvate tehingute kasumi (**). Raamatupidamiskohuslane esitab selle korrigeerimise samas kasumiaruande peatükis, milles esitatakse kasum või kahjum kooskõlas lõikega 37, kui seda on.
29. Kui raamatupidamiskohuslane eemaldab üksiku varaobjekti või kohustuse müügigrupist, mida liigitatakse müügiks hoitavana, jätkatakse müügigrupi alles jäänud müügiks hoitavate varade ja kohustuste hindamist grupina ainult siis, kui grupp vastab kriteeriumitele lõigetes 7-9. Vastasel juhul hinnatakse gruppi alles jäänud põhivarad, mis üksikutele vastavad müügiks määratud kriteeriumitele eraldi nende madalaima bilansilise maksumusega ja õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused, käesoleva kuupäeva seisuga. Iga põhivara suhtes, mis ei vasta kriteeriumitele, lõpetatakse müügiks hoitavana liigitamine kooskõlas lõikega 26.

ESITAMINE JA AVALIKUSTAMINE

30. **Raamatupidamiskohuslane esitab ja avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata lõpetatavate tegevusvaldkondade ja põhivarade (või müügigruppide) realiseerimise finantsmõjusid.**

Lõpetatavate tegevusvaldkondade esitamine

31. Raamatupidamiskohuslase *komponent* hõlmab tegevusi ja rahavooge, mida saab tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgist lähtuvalt selgesti eristada ülejäänud raamatupidamiskohuslasest. Teisisõnu on raamatupidamiskohuslase komponent raha teeniv üksus või grupp raha teenivaid üksusi nende tegevuse perioodil.
32. Lõpetatud tegevusvaldkond on raamatupidamiskohuslase komponent, mis on kas realiseeritud või liigitatud müügiks hoitavaks, ja
- (a) esindab üksikut olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuse geograafilist piirkonda,
 - (b) on osa eraldi koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuse geograafiline piirkond või
 - (c) on tütarettevõtte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.
33. Raamatupidamiskohuslane avaldab:
- (a) ühe summamana kasumiaruandel, mis hõlmab:
 - (i) lõpetatavate tegevusvaldkondade maksudejärgset kasumit/kahjumit ja
 - (ii) maksudejärgset kasumit või kahjumit mis kujuneb õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügigruppide realiseerimise kaudu.
 - (b) punktis (a) mainitud üksikute suuruste analüüsi järgnevate näitajate suhtes:
 - (i) lõpetatavate tegevusvaldkondade müügitulud, kulud ja maksueelne kasum või kahjum;

(*) Kui põhivara on osa raha genereerivast üksusest, on tema kaetavaks maksumuseks bilansiline maksumus, mis oleks sellel varal kajastatud peale igasuguste vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite jaotamist selles raha genereerivas üksuses kooskõlas IAS 36-ga.

(**) Välja arvatud juhul, kui vara on materiaalne põhivara või immateriaalne vara, mis hinnati ümber kooskõlas IAS 16-ga või IAS 38-ga enne müügiks hoitavaks liigitamist. Sellisel juhul võetakse korrigeerimist ümberhindluse suurenemise või vähenemisenä

▼ M3

- (ii) seotud tulumaksukulu IAS 12 lõike 81(h) nõuete järgi;
 - (iii) kasum või kahjum, mis kujuneb õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügigruppide realiseerimise kaudu;
- ja
- (iv) seotud tulumaksukulu IAS 12 lõikes 81(h) nõuete järgi.

Analüüs võib olla esitatud kasumiaruandes või selle lisades. Kui see on esitatud kasumiaruandes peab ta olema esitatud lõikes, mis on seotud lõpetatavate tegevusvaldkondadega ja seega jätkuvatest tegevusvaldkondadest eraldi. Analüüs ei ole nõutav nende müügigruppide puhul, mis on äsja omandatud tütarettevõtte ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt lõige 11).

- (c) neto rahavood, mis on omistatavad lõpetatavate tegevusvaldkondade äri-, investeerimis- ja finantseerimistegevustele. Need võivad olla avalikustatud nii aruande lisades kui ka kasumiaruandes. Nende avalikustamine ei ole nõutud müügigruppide puhul, mis on äsja omandatud tütarettevõtte ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt lõige 11).
34. Raamatupidamiskohuslane avalikustab finantsaruannetes lõikes 33 nõutud informatsiooni ka eelnevate ajavahemike kohta, nii et hilisema kajastatava aruandlusperioodi bilansikuupäevaks lõpetatud tegevusvaldkondasid puudutav informatsioon oleks esitatud.
35. Jooksval perioodil tehtud parandused maksumustele, mis on eelnevalt esitatud lõpetatud tegevusvaldkondades, mis on otseselt seotud lõpetatud tegevusvaldkondade müügiga eelneval perioodil tuuakse lõpetatavates tegevusvaldkondades eraldi välja. Selliste paranduste olemus ja maksumus peab olema avalikustatud. Olukordade näideteks, kus sellised parandused võivad tekkida, kuuluvad järgnevad:
- (a) ebakindlusest tulenevad otsused, mis tulenevad müügitehingu tähtaegadest, nagu otsus ostuhindade korrigeerimiseks ja ostja hüvitise küsimused.
 - (b) ebakindlusest tulenevad otsused, mis tekivad ja on otseselt seotud komponendi äritegevustega enne komponendi müüki, nagu näiteks müüja poolt kaasatud keskkonnaalased ja toote garantii kohustused.
 - (c) töövõtjate hüvitiste plaani kohustuste arveldus eeldusel, et arveldus on otseselt seotud müügitehinguga.
36. Kui raamatupidamiskohuslane lõpetab raamatupidamiskohuslase komponendi müügiks hoitavaks liigitamist, peab komponendi äritegevuste tulemused, mis eelnevalt on esitatud lõpetatavates tegevusvaldkondades kooskõlas lõigetega 33-35, ümber liigitama ja nad peavad sisalduma jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis kõigi esitatud ajavahemike kohta. Maksused eelnevatest ajavahemikest tuleb kirjeldada taasesitatutena.

Jätkuvate tegevusvaldkondadega seotud kasumid või kahjumid

37. Iga kasum või kahjum müügiks hoitavaks liigitatud põhivara (või müügigrupi) ümberhindamisest, mida ei saa määratleda lõpetatava tegevusvaldkonnana, peab sisalduma jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis või kahjumis.

Müügiks hoitava põhivara või müügigrupi esitusviis

38. Raamatupidamiskohuslane esitab müügiks hoitavaks liigitatud põhivara ja müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi varad bilansis eraldi teistest varadest. Müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi kohustused esitatakse bilansis teistest kohustustest eraldi. Need varad ja kohustused ei saa olla saldeeritud ja esitatud ühe summamana. Müügiks hoitavaks liigitatud varade ja kohustuste peamised liigid peavad olema eraldi avalikustatud kas siis bilansis või lisades, välja arvatud lõikes 39 lubatud puhul. Raamatupidamiskohuslane esitab eraldi ükskõik millise kumulatiivse tulu või kulu, mis on otseselt kajastatud omakapitalis ja seotud põhivaraga (või müügigrupiga), mida liigitatakse müügiks hoitavaks.
39. Kui müügigrupp on värskest omandatud tütarettevõtte, mis omandamise ajal vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt lõige 11), ei ole varade ja kohustuste peamiste liikide avalikustamine nõutav.
40. Raamatupidamiskohuslane ei liigita ümber ega esita uuesti, põhivarade või varade ja kohustuste, mis bilansis kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi, maksumusi eelmiste perioodide kohta, kasutamaks bilansi viimase esitatud perioodi liigitust.

Täiendavad avalikustamised

41. Raamatupidamiskohuslane avalikustab järgneva informatsiooni lisades perioodil, mil põhivara (või müügigrupp) on kas liigitatud müügiks hoitavaks või müüdüd:

▼ **M3**

- (a) põhivara (või müügigrupi) kirjeldus;
 - (b) müügisündmuste ja –olukordade kirjeldus või eeldatava müügini jõudmine ja selle müügi eeldatav meetod ja ajastamine;
 - (c) kasum või kahjum, mis on kajastatud kooskõlas lõigetega 20-22 ja kasumit või kahjumit sisaldav kasumiaruande kirje, kui see ei ole esitatud eraldi kasumiaruande osana;
 - (d) kui on rakendatav, siis segment, milles põhivara (või müügigrupp) on esitatud kooskõlas IAS 14-ga *Segmentiaruandlus*.
42. Kui rakendub kas lõige 26 või lõige 29, siis raamatupidamiskohuslane perioodi vältel, mil tehakse otsus muuta põhivara (või müügigrupi) müümise plaani, avalikustab müügisündmuste ja olukordade, mis viivad otsuseni, kirjelduse, ja otsuse mõju äritegevuse tulemustele sellel ja igal eelneval esitatud perioodil.

ÜLEMINEKUTINGIMUSED

43. Käesolevat IFRS-i rakendatakse perspektiivselt põhivaradele (või müügi-gruppidele) mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele peale käesoleva IFRS-i jõustumiskuupäeva. Raamatupidamiskohuslane võib käesoleva IFRS-i nõudeid rakendada kõikidele põhivaradele (või müügi-gruppidele), mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele peale igat kuupäeva enne IFRS-i jõustumiskuupäeva eeldusel, et hinnangud ja muu informatsioon mida on IFRS-i rakendamiseks tarvis, on hangitud ajal, mil need kriteeriumid algselt täideti.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

44. Raamatupidamiskohuslane rakendab käesolevat IFRS-i aruandeaastatel, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Varajasem rakendamine on soovitatav. Kui raamatupidamiskohuslane rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2005 algaval perioodil, siis, avalikustab ta selle fakti.

IAS 35 ANNULLEERIMINE

45. Käesolev IFRS asendab IAS 35 *Äritegevuste lõpetamine*.

▼ M3

LISA A

Määratletud mõisted

See lisa on selle IFRS-i lahutamatu osa.

raha teeniv üksus	Väikseim määratletav varade grupp, mis genereerib raha laekumisi, mis on suuresti sõltumatud raha laekumistest teistelt varadelt või varagrupidelt.
raamatupidamise kohuslase komponent	Äritegevused ja rahavood, mida saab selgesti eristada, tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgil, ülejäänud raamatupidamiskohuslasest.
müügikulutused	Täiendkulud, mis on selgelt omistatavad vara (või müügigrupi) müügile, välja arvatud finantskulud ja tulumaksu kulu.
käibevara	Vara, mis täidab ükskõik millise järgnevatest kriteeriumidest: <ul style="list-style-type: none"> (a) eeldatakse selle realiseerimist või ta on mõeldud müügiks või tarbimiseks raamatupidamiskohuslase tavapärase tegevustsükli käigus; (b) seda säilitatakse peamiselt kauplemise eesmärgil; (c) eeldatavalt see realiseeritakse kaheteist kuu jooksul pärast bilansikuupäeva; <ul style="list-style-type: none"> või (d) see on raha või rahaga samastatav vara välja arvatud kui selle vahetamine on keelatud või seda kasutatakse kohustuste katmiseks vähemalt 12 kuu jooksul peale bilansikuupäeva.
lõpetatav tegevusvaldkond	Raamatupidamiskohuslase komponent , mis on kas müüdnud või liigitatud müügiks hoitavaks ja: <ul style="list-style-type: none"> (a) esindab eraldi olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuste geograafilist piirkonda, (b) on osa eraldiseisvast koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuste geograafiline piirkond <ul style="list-style-type: none"> või (c) on tütarettevõtte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.
müügigrupp	Varade grupp, mis realiseeritakse müügis või muud moodi, kogu grupi tehinguna, ja kohustused, mis on otseselt seotud nende varadega, mis tehingu käigus ümber paigutatakse. Gruppi kuuluvad äriühenduses omandatud firmaväärtus kui grupp on raha teenivüksus , millele firmaväärtus on määratud kooskõlas nõuetega lõigetes 80-87 IAS 36-s <i>Varade väärtuse langus</i> (parandatud 2004) või kui on tegu äritegevusega sellises raha teenivas üksuses.
õiglane väärtus	Summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustust teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

▼ **M3**

siduv ostukohustus	Kokkulepe mitte seotud oleva osapoollega, mis kohustab mõlemat osapoolt ja on tavaliselt juriidiliselt läbiviidav, mis (a) määratleb kõiki olulisi tingimusi, kuhu kuuluvad hind ja tegevuse ajastus ja (b) vastumeede lepingu rikkumisele, mis on piisavalt suur tagamaks, et realiseerimine oleks äärmiselt tõenäoline .
äärmiselt tõenäoline	Märgatavalt rohkem kui tõenäoline .
põhivara	Vara, mida ei saa määratleda käibevarana .
tõenäoline	Pigem võimalik kui mittevõimalik.
kaetav maksumus	Suurim vara õiglasest väärtusest , millest on maha arvatud müügikulu- tused , ja selle kasutusväärtusest.
kasutusväärtus	Eeldatavate tulevaste rahavoogude, mida oodatakse tekkivat vara jätku- vast kasutamisest ja selle realiseeri- misest tema kasuliku tööea lõpul, nüüdisväärtus.

▼ M3

LISA B

Rakenduse lisa

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

MÜÜGI LÕPETAMISEKS VAJAMINEVA PERIOODI PIKENDUS

- B1 Nagu märgitud lõikes 9, ei takista müügi lõpetamiseks vajamineva perioodi pikendus vara (või müügigrupi) liigitamist müügiks hoitavaks kui hilinemist põhjustavad sündmused või olukorrad on väljaspool raamatupidamiskohuslase kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et raamatupidamiskohuslane jääb kindlaks oma plaanile müüa vara (või müügigrupp). Seega lõikes 8 mainitud ühe aastasele nõudele rakendub erand järgmistes situatsioonides, milles sellised juhtumid või olukorrad tekivad:
- (a) kuupäeval, mil raamatupidamiskohuslane seob ennast plaaniga müüa põhivara (või müügigrupp), ootab ta põhjendatult, et teised (mitte ostja) kehtestavad vara (või müügigrupi) loovutamiseks tingimused, mis pikendavad müügiks vajaminevat perioodi, ja:
- (i) vajalikke tegevusi nendele tingimustele vastamiseks ei saa alustada enne, kui kehtib *siduv ostukohustus*
- ja
- (ii) siduv ostukohustus on äärmiselt tõenäoline ühe aasta jooksul.
- (b) raamatupidamiskohuslane kehtestab siduva ostukohustuse ja selle tulemusena kehtestavad ostja või teised ootamatult tingimused põhivara (või müügigrupi), mida enne liigitati müügiks hoitavaks, loovutamisele, mis pikendavad müügi lõpetamiseks vajaminevat perioodi, ja:
- (i) õigeaegsed tingimustele vastamiseks vajalikud meetmed on rakendatud,
- ja
- (ii) on oodata hilinemisteguritele soodsat lahendust.
- (c) esmase üheaastase perioodi vältel tekivad eelnevalt ebatõenäolisteks peetud olukorrad ja tulemusena põhivara (või müügigrupi), mida eelnevalt liigitati müügiks hoitavaks, ei müüda selle perioodi lõpuks, ja:
- (i) esmase üheaastase perioodi vältel rakendas raamatupidamiskohuslane vajalikke meetmeid, et reageerida olukordade muutustele,
- (ii) põhivara (või müügigrupi) turustatakse aktiivselt hinnaga, mis on mõistlik arvestades olukordade muutusi,
- ja
- (iii) kriteeriumid lõigetes 7 ja 8 on täidetud.

▼ **M3***LISA C***Teiste IFRS-ide parandused**

Selles lisas toodud parandused rakendatakse aastasteks aruandeperioodideks, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Kui raamatupidamiskohuslane rakendab käesolevat IFRS-i varasemal perioodil, rakenduvad sellele varasemale perioodile käesolevad parandused.

C1 IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2003) on parandatud nagu on kirjeldatud allpool.

Lõige 68 on parandatud järgnevalt:

68. **Minimaalselt peab bilanss sisaldama kirjeid, mis esitavad järgnevaid maksumusi ulatuses, mis ei ole esitatud kooskõlas lõikega 68A:**

(a) ...

Lõige 68A on lisatud järgnevalt:

68A. **Bilanss sisaldab ka kirjeid, mis esitavad järgnevaid maksumusi:**

(a) müügiks hoitavaks liigitatud varade ja varade, mis kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi kooskõlas IFRS 5-ga Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad, kogusumma;

ja

(b) müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi kuuluvad kohustused kooskõlas IFRS 5-ga.

Lõige 81 on parandatud lugemaks järgnevalt:

81. **Minimaalselt peab kasumiaruanne sisaldama kirjeid, mis esitavad järgnevaid perioodi maksumusi:**

...

(d) tulumaksu kulu;

(e) ühe summana, mis hõlmab (i) lõpetatavate tegevusvaldkondade maksujärgset kasumit või kahjumit ja (ii) maksudejärgset kasumit või kahjumit, mis kujuneb õiglase väärtuse, millest on mahatud müügikulutused hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügigruppide realiseerimise kaudu;

ja

(f) kasum või kahjum.

Lõige 87(e) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(e) lõpetatavad tegevusvaldkonnad;

C2 IAS 10-s *Sündmused peale bilansipäeva*, on lõige 22(b) ja (c) parandatud lugemaks järgnevalt:

(b) äritegevuse lõpetamise plaani teatavaks tegemine;

(c) suurem varade soetamine, varade liigitamine müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad, muud varade realiseerimised või suuremate varade sundvõrandamine valitsuse poolt;

C3 IAS 14 *Segmendiaruandlus* on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 52 on parandatud lugemaks järgnevalt:

52. **Raamatupidamiskohuslane avalikustab segmendi tulemused iga avalikustatava segmendi kohta esitades jätkuvate tegevusvaldkondade tulemuse eraldi lõpetatavate tegevusvaldkondade tulemustest.**

Lõige 52A on lisatud järgnevalt:

52A. **Raamatupidamiskohuslane peab ümber hindama tulemused eelnevate perioodide finantsaruannetes, et lõikes 52 nõutud avalikustamised, mis on seotud lõpetatud tegevusvaldkondadega, oleks seotud kõikide tegevusvaldkondadega, mida hilisema kajastatava perioodi bilansikuupäevaks liigitati lõpetatuteks.**

Lõige 67 on parandatud lugemaks järgnevalt:

67. **Raamatupidamiskohuslane esitab seostatuse avalikustatavate segmentide kohta toodud informatsiooni ja konsolideeritud ning üksikute finantsaruannete agregeeritud informatsiooni vahel. Seoste esitamisel peab raamatupidamiskohuslane seostama segmendi tulu raamatupidamiskohuslase tuluga välisklientidelt (kaasa arvatud raamatupidamiskohuslase välisklientidelt saadud tulu, mis ei sisaldu üheski segmendis, suuruse avalikustamine,); segmendi tulemit jätkuvatest tegevusvaldkondadest tuleb vastavusse viia raamatupidamiskohuslase**

▼ M3

jätkuvate tegevusvaldkondade ärikasumi või -kahjumiga võrreldava näütajaga ja ka raamatupidamiskohuslase jätkuvate tegevusvaldkondade kasumi ja kahjumiga; segmenti tulemus lõpetatavatest tegevusvaldkondadest viiakse kooskõlla raamatupidamise kohuslase kasumi või kahjumiga lõpetatud tegevusvaldkondadest; segmenti varad on...

C4 IAS 16 *Materiaalne põhivara*, muudetud 2003, on parandatud nagu kirjeldatud allpool.

Paragrahvi 3 on muudetud nii, et teda tuleks lugeda järgmiselt:

3. Standard ei rakendu:

- (a) IFRS-iga 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkondad*kooskõlas olevale müügiks hoitavatele materiaalsetele põhivaraaradele;
- (b) bioloogilistele varadele...;
- või
- (c) kaevandamisõigusele...

Siiski rakendub käesolev standard materiaalsetele põhivaradele, mida kasutatakse punktides (b) ja (c) kirjeldatud varade arendamiseks või säilitamiseks.

Lõige 55 on parandatud lugemaks järgnevalt:

55. ... Vara amortiseerimine lõpeb varasemal kuupäevadest, mil vara liigitatakse müügiks hoitavaks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mida liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga ja kuupäevast, mil lõpetatakse selle vara kajastamine. Seega ei lõpe amortisatsioon kui vara muutub mittekasutatavaks või eemaldatakse aktiivsest kasutamisest välja arvatud siis, kui vara pole täielikult amortiseerunud. Siiski, ...

Lõige 73(e)(ii) on parandatud lugemaks järgnevalt:

- (ii) *varad, mida liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad gruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised müügid;*

Lõige 79(c) on parandatud lugemaks järgnevalt:

- (c) sellise materiaalse põhivara bilansiline maksumus, mis on eemaldatud aktiivsest kasutusest ja mida ei ole liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga;

C5 IAS 17-s *Rent*, muudetud 2003, on lisatud lõige 41A lugemaks järgnevalt:

- 41A. Kasutusrendis oleva vara üle, mida liigitatakse müügiks hoitavaks (või mis kuulub müügigruppi, mida liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga, peetakse arvestust kooskõlas selle IFRS-iga.

C6 IAS 27 *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded* on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 12 on parandatud lugemaks järgnevalt:

12. *Konsolideeritud finantsaruanded sisaldavad kõiki emaettevõtte tütarettevõtteid. (*)*

Lõikele 12 on lisatud joonealune märkus järgnevalt:

- (*) Kui omandamise hetkel vastab tütarettevõtte müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad*, peetakse selle üle arvet kooskõlas selle standardiga.

Lõiked 16-18 on kustutatud.

Lõige 37 on parandatud lugemaks järgnevalt:

37. *Kui on koostatud eraldiseisvad finantsaruanded, siis investeringud tütarettevõtetes, ühiselt kontrollitavates raamatupidamiskohuslastes ja sidusettevõtetes, mis ei ole liigitatud müügiks määratuteks (või ei kuulu müügigruppi, mida liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga arvestatakse kas:*

- (a) *soetusmaksumuses, või*
- (b) *koosõlas IAS 39-ga.*

Samasugust arvestust rakendatakse kõigi investeerimiskategooriate puhul. Investeringute üle tütarettevõtetes, ühiselt kontrollitavates raamatupidamiskohuslastes ja sidusettevõtetes, mida liigitatakse müügiks hoitavaks (või mis kuulub müügigruppi, mida liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga, peetakse arvet kooskõlas selle IFRS-iga.

Paragrahv 39 sõnastatakse järgmiselt:

▼ M3

39. **Konsolideeritud finantsaruannetes vastavalt standardile IAS 39 arvestatavaid investeeringuid ühiselt kontrollitavatesse raamatupidamiskohuslastesse ja sidusettevõttesse arvestatakse sama moodi ka investori eraldiseivates finantsaruannetes.**

Lõige 40(a) ja (b) on kustutatud.

C7 IAS 28 *Investeeringud sidusettevõttesse* on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 13 on parandatud lugemaks järgnevalt:

13. **Sidusettevõttesse tehtud investeeringut arvestatakse kapitaliosalusmeetodil välja arvatud juhul, kui:**

(a) **investeering on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad;**

(b) ...

Lõige 14 on parandatud lugemaks järgnevalt:

14. **Lõikes 13(a) kirjeldatud investeeringute üle peetakse arvetust kooskõlas IFRS 5-ga.**

Lõige 15 on parandatud, nii et pärast IFRS 3 *Äriühendused* tehtud viite IAS 22-le *Äriühendused* kustutamist loetakse seda järgnevalt:

15. Kui investeering sidusettevõttesse, mida eelnevalt liigitati müügiks määratuks enam vasta selliseks liigitamiseks vajalikele kriteeriumitele, peetakse selle üle arvestust kasutades kapitaliosalusmeetodit alates müügiks määratuks liigitamise kuupäevast. Finantsaruanded alates müügiks määratuks liigitamise perioodidest parandatakse vastavalt.

Lõige 16 on kustutatud.

Lõige 38 on parandatud lugemaks järgnevalt:

38. **...avalikustatud. Eraldi tuleb avalikustada ka investori osalus ükskõik millises sellise sidusettevõtte lõpetatavates tegevusvaldkondades.**

C8 IAS 31 *Osalemise ühisettevõtmistes* on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 2(a) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(a) **osalus on liigitatud müügiks määratuks kooskõlas IFRS 5-ga Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad;**

Lõige 42 on parandatud lugemaks järgnevalt:

42. **Osaluste üle ühiselt kontrollitavates raamatupidamiskohuslastes, mis on liigitatud müügiks määratuks kooskõlas IFRS 5-ga peetakse arvestust kooskõlas selle IFRS-iga.**

Lõige 43 on parandatud, nii et pärast IFRS 3-e tehtud viite IAS 22-le *Äriühendused* kustutamist loetakse seda järgnevalt:

43. Kui osalus ühiselt kontrollitavas raamatupidamiskohuslases, mida eelnevalt liigitati müügiks määratuks, enam ei vasta selliseks liigitamiseks vajalikele kriteeriumitele, peetakse selle üle arvestust kasutades proportsionaalset konsolideerimist või kapitaliosalusmeetodit alates müügiks määratuks liigitamise kuupäevast. Finantsaruanded alates müügiks määratuks liigitamise perioodidest parandatakse vastavalt.

Lõige 44 on kustutatud.

C9 IAS 36 *Varade väärtuse langus* (välja antud 1998) on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Paragrahvi 1 parandatud sõnastus on järgmine:

1. **Seda standardit rakendatakse kõigi varade väärtuste langustest tekkinud kahjumite arvestuses, välja arvatud järgnevate osas:**

(a) ...

(f) ... (vt IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud*);

(g) ... (vt IAS 41 *Põllumajandus*);

ja

(h) **põhivarad (või müügigrupid), mis on liigitatud müügiks määratuks kooskõlas IFRS 5-ga Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad.**

Paragrahvi 2 on muudetud nii, et seda tuleks lugeda järgmiselt:

2. See standard ei rakendu varudele, varadele, mis tekivad ehituslepingutest, edasilükkunud tulumakse varadele, töövõtja hüvitistest tekkivatele varadele või müügiks määratuks liigitatud varadele (või varadele, mis on osa müügiks määratuks liigitatud müügigrupist) kuna nendele varadele rakendatavad olemasolevad standardid juba sisaldavad spetsiifilisi nõudeid nende varade kajastamiseks ja hindamiseks.

▼ M3

Lõikes 5 on parandatud raha teeniva üksuse seletus loetamaks järgnevalt:

Raha teeniv üksus on väikseim määratletav varade grupp, mis genereerib raha laekumisi, mis on suuresti sõltumatu raha laekumistest teistelt varadelt või varade gruppideelt.

Lõike 9(f) viimasele lausele on lisatud joonealune märkus järgnevalt:

- (*) Kui vara vastab müügiks määratuks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks määratuks) on ta IAS 36 rakendusosalast välja arvatud ja tema üle peetakse arvestust kooskõlas IFRS 5-ga.

C10 IAS 36 *Varade väärtuse langus* (muudetud 2004) on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Kõik viited "neto müügihinnale" on asendatud "õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused".

Paragrahvi 2 on muudetud nii, et teda tuleks lugeda järgmiselt:

2. *Seda standardit rakendatakse kõigi varade väärtuste langustest tekkinud kahjumite arvestusel, välja arvatud järgnevate osas:*

(a) ...

- (i) *põhivarad (või müügigrupid), mis on liigitatud müügiks määratuks kooskõlas IFRS 5-ga. Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad.*

Paragrahvi 3 on muudetud nii, et teda tuleks lugeda järgmiselt:

3. See standard ei rakendu varudele, varadele, mis tekivad ehituslepingutest, edasilükkunud tulumaksu varadele, töövõtja hüvitistest tekkivatele varadele või müügiks määratuks liigitatud varadele (või varadele, mis on osa müügiks määratuks liigitatud müügigrupist), kuna nende varadele rakendatavad olemasolevad standardid juba sisaldavad spetsiifilisi nõudeid nende varade kajastamiseks ja hindamiseks.

Lõikes 6 on parandatud raha teeniva üksuse seletus lugemaks järgnevalt:

Raha teeniv üksus on väikseim määratletav varade grupp, mis genereerib raha laekumisi, mis on suuresti sõltumatu raha laekumistest teistelt varadelt või varade gruppideelt.

Lõike 12(f) viimasele lausele on lisatud joonealune märkus järgnevalt:

- (*) Kui vara vastab müügiks määratuks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks määratuks) on ta selle standardi rakendusosalast välja arvatud ja tema üle peetakse arvestust kooskõlas IFRS 5-ga.

C11 IAS 37-s *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* on parandatud lõige 9 lugemaks järgnevalt:

9. See standard rakendub ümberstruktureerimiste eraldistele (kaasa arvatud lõpetatavad tegevusvaldkonnad). Kui ümberstruktureerimist võib määratleda lõpetatud äritegevusena, võivad IFRS-i 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* alusel olla nõutavad täiendavad avalikustamised.

C12 IAS 38 *Immateriaalne vara* (välja antud 1998) (*) on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Paragrahvi 2 on muudetud nii, et teda tuleks lugeda järgmiselt:

2. ... Näiteks ei rakendu see Standard:

(a) ...

(e) ...;

(f) ... ja hindamisele);

ja

- (g) pikaajaline immateriaalne vara, mida kooskõlas IFRSiga 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* hoitakse müügiks (või mis kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks).

Lõige 79 on parandatud lugemaks järgnevalt:

79. ... *Vara amortiseerimine lõpeb varaseimal kuupäevadest, mil vara liigitatakse müügiks määratuks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mida liigitatakse müügiks määratuks) kooskõlas IFRS 5-ga. Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad ja sellest kuupäevast, mil lõpetatakse selle vara kajastamine.*

Paragrahv 106 sõnastatakse järgmiselt:

(*) Nagu parandatud IAS-ga 16 aastal 2003.

▼ M3

106. Amortiseerimine ei lõppe, kui immateriaalse vara kasutamine lõpetatakse, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseerunud või on liigitatud müügiks määratuks (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks määratuks) kooskõlas IFRS 5-ga.

Lõige 107(e)(ii) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(ii) varad, mida liigitatakse müügiks määratuks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks määratuks kooskõlas IFRS-iga 5 ja teised realiseerimised;

C13 IAS 38 *Immateriaalne vara* (muudetud 2004) nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Paragrahvi 3 on muudetud nii, et teda tuleks lugeda järgmiselt:

3. ... Näiteks ei rakendu see Standard:

(a) ...

(h) immateriaalsetele põhivaradele, mis on liigitatud müügiks määratuks (või kuuluvad müügiks määratuks liigitatud müügigruppi) kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad*.

Lõige 97 on parandatud lugemaks järgnevalt:

97. ... *Vara amortiseerimine lõpeb varaseimal kuupäevadest, mil vara liigitatakse müügiks määratuks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mida liigitatakse müügiks määratuks) kooskõlas IFRS 5-ga. Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad, ja sellest kuupäevast, mil lõpetatakse selle vara kajastamine...*

Lõige 117 on parandatud lugemaks järgnevalt:

117. Immateriaalse vara, mille kasulik tööiga on piiratud, amortiseerimist ei lõpetata kui immateriaalse vara kasutamine lõpetatakse, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseerunud või on liigitatud müügiks määratuks (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks määratuks) kooskõlas IFRS 5-ga.

Lõige 118(e)(ii) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(ii) varad, mida liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised realiseerimised;

C14 IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud*, nagu muudetud 2003, on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 9(a) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(a) müügiks mõeldud kinnisvara tavalises asjades käigus...

Lõige 56 on parandatud lugemaks järgnevalt:

56. *Peale esmast kajastamist hindab raamatupidamiskohuslane, kes valib soetusmaksumuse meetodi kõik oma kinnisvarainvesteeringud kooskõlas IAS 16 nõuetega selle meetodi alusel välja arvatud varad, mis vastavad müügiks määratuteks liigitamise kriteeriumitele (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga. Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad. Kinnisvarainvesteeringud, mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) hinnatakse kooskõlas selle IFRS 5-ga.*

Lõige 76(c) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(c) *varad, mida liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised realiseerimised;*

Lõige 79(d)(iii) on parandatud lugemaks järgnevalt:

(iii) *varad, mida liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised realiseerimised;*

C15 IAS 41 *Põllumajandus* on parandatud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Lõige 30 on parandatud lugemaks järgnevalt:

30. *On tõenäosus, et bioloogilise vara õiglast väärtust saab hinnata usaldusväärset. Siiski, seda tõenäosust saab vaidlustada ainult sellise bioloogilise vara esmasel kajastamisel, mille turu-põhised hinnad või väärtused ei ole kättesaadavad ja mille alternatiivsed õiglase väärtuse hinnangud on määratud selgesti ebakindlalt. Sellisel juhul hinnatakse seda bioloogilist vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud igasugune kumulatiivne kulum ja kumulatiivsed kahjumid, mis on tekkinud vara väärtuse langusest. Kui sellise bioloogilise vara õiglane väärtus on saanud usaldusväärset hinnatavaks, hindab raamatupidamiskohuslane seda tema õiglase väärtusega, millest on maha arvatud*

▼ M3

hinnangulised turustuskulud. Kui bioloogiline põhivara vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügi-gruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad, eeldatakse, et tema õiglast väärtust saab usaldusväärselt hinnata.

Lõige 50(c) on parandatud lugemaks järgnevalt:

- (c) *vähemised, mis on omased müükidele ja bioloogilistele varadele, mis on liigitatud müügiks hoitavaks (või kuuluvad müügi-gruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga;*

C16 IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine* on muudetud järgmiselt:

Lõige 12(b) on parandatud lugemaks järgnevalt:

- (b) lõiked 26-34B keelavad mõningate aspektide, mis on pärit muudest IFRS-idest, tagasiulatuvalt rakendamist.

Lõige 26 on parandatud lugemaks järgnevalt:

26. See IFRS keelab tagasiulatuvalt rakendada mõningaid aspekte teistest IFRS-idest, mis on seotud:

- (a) ...
- (b) riskimaandamisinstrumentide arvestusega (lõiked 28-30);
- (c) hinnangutega (lõiked 31-34);
- ja
- (d) varad, mida liigitatakse müügiks hoitavaks ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad.

Lõige 34A on lisatud järgnevalt:

34A. IFRS 5 nõuab, et seda rakendatakse perspektiivselt põhivaradele (või müügi-gruppidele), mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja äritegevustele, mis vastavad lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitamise kriteeriumitele pärast selle IFRS-i jõustumiskuupäeva. IFRS 5 lubab raamatupidamiskohuslasel rakendada selle IFRS-i nõuded kõigile põhivaradele (või müügi-gruppidele), mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja äritegevustele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele peale ükskõik millist kuupäeva enne selle IFRS-i jõustumiskuupäeva eeldusel, et IFRS-i rakendamiseks tarvilikud hinnangud ja muu informatsioon on hangitud ajaks, mil nendele kriteeriumitele esmaselt oldi vastavuses.

Lõige 34B on lisatud järgnevalt:

34B. Raamatupidamiskohuslane, kelle IFRS-ile ülemineku kuupäev on enne 1. jaanuari 2005, rakendab IFRS 5 üleminekusätteid. Raamatupidamiskohuslane, kelle IFRS-ile ülemineku kuupäev on 1. jaanuaril 2005 või peale seda, rakendab IFRS 5 tagasiulatuvalt.

C17 IFRS 3 *Äriühendused* on parandatud nagu allpool kirjeldatud

Lõige 36 on parandatud lugemaks järgnevalt:

36. **Omandav pool peab soetamiskuupäeval määratlema äriühenduse maksumuse kajastades omandatava poole määratletavad varad, kohustused ja potentsiaalsed kohustused, mis rahuldavad lõikes 37 toodud kajastamise kriteeriumeid, nende õiglase väärtusega sellel kuupäeval, välja arvatud põhivarade (või müügi-gruppide) puhul, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad, mida kajastatakse õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused. Igasugune erinevus....**

Lõige 75(b) ja (d) on parandatud lugemaks järgnevalt:

- (b) täiendav firmaväärtus, mis on kajastatud perioodi vältel välja arvatud firmaväärtus, mis sisaldub müügi-grupis, mis soetamisel vastab kooskõlas IFRS 5-ga müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele;
- (d) firmaväärtus, mis sisaldub kooskõlas IFRS 5-ga müügiks hoitavaks liigitatud müügi-grupis ja firmaväärtus, mille kajastamine antud perioodil lõpetati ilma, et see enne oleks kuulunud müügiks hoitavaks liigitatud müügi-gruppi;

C18 Rahvusvahelistest finantsaruandluse standardites, kaasa arvatud Rahvusvahelistes raamatupidamise standardites ja Tõlgendustes, mis on rakendatavad 31. märtsist 2004, on viited "katkestatud tegevusvaldkondadele" muudetud ümber "lõpetatud tegevusvaldkondadeks".

▼ **M3***RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 36***Varade väärtuse langus**

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-5
Mõisted	6
Vara väärtuse võimaliku languse kindlakstegemine	7-17
Kaetava väärtuse mõõtmine	18-57
Piiramatult kasuliku elueaga immateriaalse vara kaetava väärtuse mõõtmine	24
Õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused	25-29
Kasutusväärtus	30-57
Tulevaste rahavoogude hindamise alused	33-38
Tulevaste rahavoogude hinnangute koostamine	39-53
Tulevased rahavood välisvaluutas	54
Diskontomäär	55-57
Väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamine ja mõõtmine	58-64
Raha teeniv üksus ja firmaväärtus	65-108
Raha teeniva varaüksuse kindlaks tegemine	66-73
Raha teeniva üksuse kaetav väärtus ja bilansiline maksumus	74-103
Firmaväärtus	80-99
Firmaväärtuse jaotamine raha teenivatele üksustele	80-87
Firmaväärtust omavate raha teenivate üksuste väärtuse languse kontroll	88-90
Vähemusosalus	91-95
Väärtuse languse kontrolli ajastus	96-99
Üldkasutatav vara	100-103
Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjum	104-108
Väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine	109-125
Üksiku varaobjekti väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine	117-121
Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine	122-123
Firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine	124-125
Avalikustatav informatsioon	126-137
Raha teeniva üksuse, mis sisaldab firmaväärtust või piiramatult kasuliku elueaga immateriaalset vara, kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud	134-137
Üleminekusätted ja jõustumiskuupäev	138-140
Standardi IAS 36 (välja antud 1998. Aastal) Annulleerimine	141
See muudetud standard asendab IAS 36 (muudetud 1998) <i>Varade väärtuse langus</i> ja seda tuleks rakendada:	

- a) äriühendustes, mille lepingukuupäev on 31. märtsil 2004. aastal või hiljem, omandatud firmaväärtuse ja immateriaalse vara suhtes.
- b) kõigi teiste varade suhtes aruandeperioodil, mis algab 31. märtsil 2004. aastal või hiljem.

Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on formuleerida menetlused, mida majandusüksus peab rakendama tagamaks, et varasid ei esitataks nende kaetavast väärtusest suuremana. Kui vara bilansiline maksumus ületab vara kasutamise või müügist saadava summa, on tegemist vara esitamise kaetavast väärtusest suuremas väärtuses. Sel juhul kirjeldatakse

▼ **M3**

vara väärtust langenuna ja käesolev standard nõuab majandusüksuselt väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamist. Käesolev standard täpsustab ka, millal peab majandusüksus väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistama, ja määrab avalikustamise nõuded.

RAKENDUSALA

2. **Käesolevat standardit tuleb rakendada kõikide varade väärtuse languse arvestamisel, v.a järgmised varad:**
 - a) **varud (vt IAS2 Varud);**
 - b) **ehituslepingutest tulenevad varad (vt IAS 11Ehituslepingud);**
 - c) **edasilükkunud tulumaksu vara (vt IAS 12Tulumaks);**
 - d) **töövõtjate hüvitistest tulenevad varad (vt IAS 19Hüvitised töövõtjatele);**
 - e) **finantsvarad, mis kuuluvad standardi IAS 39Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine rakendusallasse;**
 - f) **õiglasel väärtusel mõõdetavad kinnisvarainvesteeringud (vt IAS 40Kinnisvarainvesteeringud);**
 - g) **õiglasel väärtusel mõõdetavad põllumajandustegevusega seotud bioloogilised varad, millest on maha arvatud prognoositavad müügikulutused (vt IAS 41Põllumajandus);**
 - h) **kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja immateriaalne vara, mis tulenevad kindlustusandja IFRSi 4Kindlustuslepingud rakendusallasse kuuluvatest lepingupõhistest õigustest;**
ning
 - i) **müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad kooskõlas IFRSiga 5Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad.**
3. Käesolev standardit ei rakendata varude, ehituslepingutest tuleneva vara, edasilükkunud tulumaksu varade, töövõtja hüvitistest tuleneva vara ega vara suhtes, mis on liigitatud müügiks hoitavaks (või mis kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks), sest nende varade suhtes rakendatavad olemasolevad standardid sisaldavad nende varade kohta kajastamise ja mõõtmise nõudeid.
4. Käesolevat standardit rakendatakse finantsvara suhtes, mis liigitatakse järgmiselt:
 - a) tütaretevvõtted, nagu need on defineeritud standardis IAS 27 *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*;
 - b) sidusettevvõtted standardis IAS 28 *Sidusettevõtetesse tehtud investeeringud*määratletud tähenduses;
ning
 - c) ühisettevõtmised standardis IAS 31 *Ühisettevõtmistes osalemine*määratletud tähenduses.

Muude finantsvarade väärtuse langust käsitletakse standardis IAS 39.
5. Käesolevat standardit ei rakendata IASi 39 rakendusallasse kuuluva finantsvara, vastavalt IASile 40 õiglasel väärtusel mõõdetavate kinnisvarainvesteeringute või vastavalt IASile 41 õiglasel väärtusel mõõdetavate põllumajandustegevusega seotud bioloogiliste varade suhtes, millest on maha arvatud prognoositavad müügikulud. Käesolevat standardit rakendatakse aga kooskõlas teiste standarditega, näiteks ümberhindluse mudel standardis IAS 16 *Materiaalne põhivara*, ümberhindatud väärtuses (õiglasel väärtuses) esitatud varade suhtes. Ümberhindatud vara väärtuse võimaliku languse kindlaksmääramine sõltub õiglase väärtuse määramise alustest:
 - a) kui vara õiglase väärtus on turuväärtus, on ainus erinevus vara õiglase väärtuse ja selle õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, vara võõrandamisega otseselt kaasnevad lisakulud:
 - i) kui müügikulutused on ebaolulised, peab ümberhindatud vara kaetav väärtus olema ligilähedane selle ümberhindatud väärtusele (õiglasele väärtusele) või sellest suurem. Sel juhul on ebatõenäoline, et pärast ümberhindamisnõuete rakendamist ümberhindatud vara väärtus langeb ja seega ei ole kaetavat väärtust vaja hinnata.
 - ii) kui müügikulutused on olulised, peab ümberhindatud vara õiglase väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, olema väiksem kui selle õiglase väärtus. Seetõttu langeb ümberhindatud vara väärtus, kui selle kasutusväärtus on väiksem kui

▼ **M3**

ümberhinnatud väärtus (õiglane väärtus). Sel juhul rakendab majandusüksus pärast ümberhindamisõuete rakendamist käesolevat standardit, et teha kindlaks vara väärtuse võimalik langus.

- b) kui vara õiglase väärtuse määramise aluseks on muu kui turuväärtus, võib selle ümberhinnatud väärtus (õiglane väärtus) olla kaetavast väärtusest suurem või väiksem. Sellest tulenevalt rakendab majandusüksus pärast ümberhindamisõuete rakendamist käesolevat standardit, et teha kindlaks vara väärtuse võimalik langus.

MÕISTED

6. *Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:*

Aktiivne turg on turg, kus kehtivad kõik järgmised tingimused:

- a) *tooted, millega turul kaubeldakse, on homogeenised;*
 b) *üldjuhul on mis tahes ajal võimalik leida huvitatud ostjaid ja müüjaid;*
ja
 c) *hinnad on avalikkusele kättesaadavad.*

Äriühenduse lepingukuupäev on kuupäev, millal ühinevad pooled jõuavad sisuliselt jõustava kokkuleppeni või, ametlikult registreeritud majandusüksuste puhul, see üldsusele teatavaks tehakse. Vaenuliku ülevõtmise korral on kõige varasemaks ühinevate poolte vahelise sisuliselt jõustava kokkuleppe saavutamise kuupäevaks kuupäev, millal piisav arv omandatava ettevõtte omanikke on leppinud omandava ettevõtte pakkumisega kontrolli omandamiseks omandatava ettevõtte üle.

Bilansiline maksumus on summa, milles vara kajastatakse pärast akumulereitud amortisatsiooni ja vara väärtuse langusest tekkinud akumulereitud kahjumite mahaarvamist.

Raha teeniv üksus on väikseim eristatav vararühm, millest tulenevad muudest varadest või vararühmadest suures osas sõltumatud raha laekumised.

Üldkasutatav vara on vara, välja arvatud firmaväärtus, mis annab panuse nii vaadeldava raha teeniva üksuse kui ettevõtte teiste raha teenivate üksuste tulevastesse rahavoogudesse.

Müügikulutused on vara või raha teeniva üksuse müügiga otseselt kaasnevad lisakulutused, v.a finantskulud ja tulumaksu kulu.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või muu summa, millega soetusmaksumus on finantsaruannetes asendatud, miinus selle lõppväärtus.

Amortisatsioon on vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale. ()*

Õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused on teadlike ja huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus vara või raha teeniva üksuse müügist saadav summa, millest on maha arvatud müügikulutused.

Kahjum väärtuse langusest on summa, mille võrra vara või raha teeniva üksuse bilansiline maksumus ületab selle vara kaetava väärtuse.

Vara või raha teeniva üksuse kaetav väärtus on selle kõrgeim õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, ja selle kasutusväärtus.

Kasulik eluiga on:

- a) *kas periood, mille jooksul majandusüksus eeldatavalt vara kasutab; või*
 b) *toodangu või muude samalaadsete ühikute arv, mida majandusüksus eeldatavasti varast saab.*

Kasutusväärtus on tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus, mida loodetakse varast või raha teenivast üksusest saada.

(*) Imateriaalse vara puhul kasutatakse "devalvatsiooni" mõiste asemel mõistet "amortisatsioon". Nendel mõistetel on sama tähendus.

▼ **M3****VARA VÄÄRTUSE VÕIMALIKU LANGUSE KINDLAKSTEGEMINE**

7. Paragrahvides 8-17 täpsustatakse, millal tuleb määrata kaetav väärtus. Kõnealustes nõuetes kasutatakse mõistet "vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Ülejäänud osa käesolevast standardist on struktureeritud järgmiselt:
- Paragrahvides 18-57 on esitatud kaetava väärtuse mõõtmise nõuded. Kõnealustes nõuetes kasutatakse samuti mõistet "vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes.
 - Paragrahvides 58-108 esitatakse vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamise ja mõõtmise nõuded. Teiste varade peale firmaväärtuse väärtuse langemisest tekkinud kahjumi kajastamise ja mõõtmise nõudeid käsitletakse paragrahvides 58-64. Paragrahvid 65-108 puudutavad raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse väärtuse langemisest tekkinud kahjumi kajastamist ja mõõtmist.
 - Paragrahvides 109-116 on sätestatud nõuded, mis käsitlevad vara või raha teeniva üksuse kohta eelmistel perioodidel kajastatud väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamist. Kõnealustes nõuetes kasutatakse jällegi mõistet "vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Paragrahvides 117-121 on esitatud lisanõuded üksiku varaobjekti kohta, paragrahvides 122 ja 123 raha teeniva üksuse kohta ja paragrahvides 124 ja 125 firma-väärtuse kohta.
 - Paragrahvides 126-133 täpsustatakse varade ja raha teenivate üksuste väärtuse langemisest tekkinud kahjumi puudutava informatsiooni avalikustamine. Paragrahvides 134-137 täpsustatakse informatsiooni, mis puudutab raha teenivaid üksusi, kuhu väärtuse langemise kontrollimiseks on paigutatud firmaväärtus või piiramatult kasuliku elueaga immateriaalne vara, avalikustamise lisanõuded.
8. Vara väärtus on langenud, kui selle bilansiline maksumus ületab selle kaetava väärtuse. Paragrahvides 12-14 kirjeldatakse mõningaid asjaolusid, mis viitavad vara väärtuse võimalikule langusele. Mõne taolise asjaolu esinemise korral peab majandusüksus koostama ametliku hinnangu kaetava väärtuse kohta. Käesolev standard ei näe ette, et majandusüksus peab kaetava väärtuse kohta koostama ametliku hinnangu, kui ei esine ühtegi asjaolu, mis viitaks väärtuse langemisele, v.a paragrahvis 10 kirjeldatud juhul.
9. ***Majandusüksus peab igal aruandekuupäeval hindama vara väärtuse võimalikule langemisele viitavate asjaolude esinemist. Iga sellise asjaolu esinemise korral peab majandusüksus hindama vara kaetavat väärtust.***
10. ***Olenemata sellest, kas on olemas väärtuse langemisele viitavaid asjaolusid, peab majandusüksus:***
- kontrollima piiramatult elueaga immateriaalse vara või veel mitte kasutuses oleva immateriaalse vara väärtuse langust kord aastas, võrreldes selle bilansilist maksumust kaetava väärtusega. Nimeetatud väärtuse langemise kontrolli võib teostada ükskõik mis ajal tingimusel, et seda tehakse igal aastal samal ajal. Erinevate immateriaalsete varade väärtuse langemist võib kontrollida erinevatel aegadel. Kui aga immateriaalne vara võeti arvele antud aruandeperioodil, peab immateriaalse vara väärtuse langemist kontrollima enne antud aruandeperioodi lõppu.***
 - kontrollima vastavalt paragrahvidele 80-99 äriühenduses omandatud firmaväärtuse väärtuse langemist kord aastas.***
11. Üldjuhul on enne vara kasutuskõlblikuks muutumist raskem kindlalt määrata, kas immateriaalne vara suudab teenida tulevast majanduslikku kasu, mis kataks selle bilansilise maksumuse, kui pärast selle kasutuskõlblikuks saamist. Seepärast nähakse käesoleva standardiga ette, et majandusüksus kontrollib veel mitte kasutuskõlbliku immateriaalse vara bilansilist maksumust väärtuse languse osas vähemalt üks kord aastas.
12. ***Majandusüksus peab vara väärtuse võimalikule langusele viitava asjaolu hindamisel arvestama vähemalt järgmisi asjaolusid:***
- Majandusüksusevälised informatsiooniallikad***
- vara turuväärtus on vähenenud perioodi jooksul märkimisväärselt rohkem kui aja möödumise või tavapärase kasutamise tulemusena võiks eeldada.***
 - kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed ja majandusüksuse jaoks kahjulikud muutused tehnoloogia-, turu-, majandus- või õiguskeskkonnas, kus majandusüksus tegutseb, või turul, mis on varaga otseselt seotud.***

▼ M3

- c) *туру intressimäärad või muud turul investeringutelt saadava tulu määrad on kõnealuse perioodi jooksul suurenenud ning see mõjutab tõenäoliselt vara kasutusväärtuse arutamisel kasutatavat diskontomäära ja vähendab oluliselt vara kaetavat väärtust.*
- d) *majandusüksuse netovarade bilansiline maksumus on suurem sellele turu kapitalisatsioonist.*

Majandusüksusesisesed informatsiooniallikad

- e) *on olemas tõendid vara iganemise või füüsilise kahjustuse kohta.*
 - f) *kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed majandusüksuse jaoks kahjulikud muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Nende muutuste hulka kuuluvad nähtused nagu vara aegumine, tegevuste, millega vara on seotud, lõpetamine või ümberstruktureerimine, kavatsus võõrandada vara enne esialgselt plaanitud tähtaega ning immateriaalse vara kasuliku eluea määramine pigem piiratuks kui piiramatuks. (*)*
 - g) *ettevõttesesest aruandlusest saadavad tõendid viitavad sellele, et vara majandusnäitajad on hetkel või tulevikus eeldatust halvemad.*
13. Paragrahvis 12 esitatud loetelu ei ole täielik. Majandusüksus võib tuvastada teisi vara väärtuse langusele viitavaid asjaolusid ja ka siis peab majandusüksus määrama kindlaks vara kaetava väärtuse või, firmaväärtuse puhul, viima läbi väärtuse languse kontrolli vastavalt paragrahvidele 80-99.
14. Ettevõttesesest aruandlusest tulenevate vara võimalikule väärtuse langusele viitavate tõendite hulka kuuluvad:
- a) vara soetamisega seotud rahavood või hilisemad vara kasutamise või hooldamisega seotud rahalised vajadused, mis on algselt eelarvestatust märkimisväärselt suuremad;
 - b) varaga seotud tegelike neto rahavoogude või tegevuskasumi või -kahjumi märkimisväärne halvenemine võrreldes eelarvestatuga;
 - c) varaga seotud eelarvestatud neto rahavoogude või tegevuskasumi märkimisväärne vähenemine või eelarvestatud kahjumi märkimisväärne suurenemine;
- või
- d) aruandeperioodi näitajate lisamisel eelarvestatud näitajatele saadakse tulemuseks vara tegevuskahjumid või negatiivne neto rahavoog.
15. Nagu paragrahvis 10 on viidatud, näeb käesolev standard ette, et piiramatult kasuliku elueaga või veel mitte kasutuses oleva immateriaalse vara ja firmaväärtuse väärtuse langust tuleb kontrollida vähemalt kord aastas. Välja arvatud juhtudel, kui kehtivad paragrahvis 10 esitatud nõuded, rakendatakse tuvastamisel, kas on vajalik määrata kindlaks kaetav väärtus, olulise põhimõtet. Näiteks kui varasematest arvutustest ilmneb, et vara kaetav väärtus on märkimisväärselt suurem selle bilansilises maksumusest, ei pea majandusüksus vara kaetavat väärtust ümber hindama, kui ei ole toimunud kõnealust erinevust kõrvaldavat sündmust. Samuti võib varasem analüüs näidata, et vara kaetav väärtus ei ole tundlik ühe (või mitme) paragrahvis 12 loetletud asjaolu suhtes.
16. Paragrahvi 15 iseloomustab järgmine näide: kui turu intressimäärad või muud turul investeringutelt saadava tulu määrad on aruandeperioodi jooksul tõusnud, ei pea majandusüksus koostama ametlikku vara kaetava väärtuse hinnangut järgmistel juhtudel:
- a) kui on ebatõenäoline, et kõnealuste turumäärade tõus mõjutab vara kasutusväärtuse arvestamisel kasutatavat diskontomäära. Näiteks ei pruugi lühiajaliste investeringute intressimäärade tõus oluliselt mõjutada diskontomäärasid, mida kasutatakse pika kasuliku elueaga vara puhul.
 - b) kui on tõenäoline, et kõnealuste turumäärade suurenemine mõjutab vara kasutusväärtuse arvestamisel kasutatavat diskontomäära, kuid varasemast kaetava väärtuse tundlikkuse analüüsist ilmneb järgmine:

(*) Kui vara vastab kriteeriumidele, mille järgi liigitatakse vara müügiks hoitavaks (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks), ei kuulu nimetatud vara käesoleva standardi rakendusalaselle ja seda arvestatakse vastavalt IFRSile 5 "Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad".

▼ **M3**

- i) on ebatõenäoline, et kaetav väärtus olulise määral väheneks, sest tulevased rahavood tõenäoliselt suurenevad (näiteks võib majandusüksus mõningatel juhtudel olla võimeline tõendama, et ta korrigeerib oma tulusid turumäärade kasvu kompenseerimiseks);
või
 - ii) kaetava väärtuse vähenemise tagajärjel tekkiv oluline kahjum väärtuse langusest on ebatõenäoline.
17. Vara väärtuse võimalikule langusele viitav asjaolu võib osutada sellele, et kõnealuse vara järelejäänud kasulik eluiga, amortisatsioonimeetod või var lõppväärtus tuleb üle vaadata ja korrigeerida vara suhtes rakendatava standardi alusel, isegi kui vara kohta ei kajastata kahjumit väärtuse langusest.

KAETAVA VÄÄRTUSE MÕÖTMINE

18. Käesolevas standardis on kaetav väärtus defineeritud kui vara kõrgeim õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, ja selle kasutusväärtus. Paragrahvides 19-57 on esitatud kaetava väärtuse mõõtmise nõuded. Kõnealustes nõuetes kasutatakse mõistet "vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes.
19. Mõlema, nii õiglase väärtuse, millest on lahutatud müügikulutused, kui ka kasutusväärtuse määramine ei ole alati vajalik. Kui üks kõnealustest summadest ületab vara bilansilise maksumuse, ei ole vara väärtus langenud ja teist näitajat ei ole vaja hinnata.
20. Vara õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, määramine võib olla võimalik isegi juhul, kui vara aktiivsel turul ei müüda. Mõnikord ei ole siiski võimalik määrata õiglast väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused, sest puuduvad alused usaldusväärse hinnangu andmiseks teadlike ja huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus vara müügist saadava summa kohta. Taolisel juhul võib majandusüksus vara kaetava väärtusena kasutada selle kasutusväärtust.
21. Kui on põhjust uskuda, et vara kasutusväärtus ei ületa oluliselt selle õiglast väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused, võib vara kaetava väärtusena kasutada õiglast väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused. Seda tehakse sageli juhtudel, kui vara kavatakse võõrandada. Võõrandatava vara kasutusväärtus koosneb põhiliselt võõrandamisel saadavatest netol müügitulust, kuna on tõenäoline, et selle vara kasutamisest saadavad tulevased rahavood kuni selle võõrandamiseni on ebaolulise suurusega.
22. Kaetav väärtus määratakse konkreetsele varale, v.a juhtudel, kui sellest varast ei tulene muudest varadest või vararühmadest suures osas sõltumatuid raha laekumisi. Sel juhul määratakse kaetav väärtus selle raha teeniva üksuse kohta, kuhu kõnealune vara kuulub (vt paragrahvid 65–103), v.a järgmistel juhtudel:
- a) vara õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, on suurem selle vara bilansilisest maksumusest;
või
 - b) vara kasutusväärtus on hinnangute kohaselt lähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha lahutatud müügikulutused, ning õiglast väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused, on võimalik kindlaks määrata.
23. Mõningatel juhtudel võivad hinnangud, keskvväärtused ja lihtsustatud arvutused anda õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, või kasutusväärtuse määramisel ligilähedaselt samasuguseid tulemusi nagu käesolevas standardis esitatud üksikasjalikud arvutused.

Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara kaetava väärtuse mõõtmine

24. Vastavalt paragrahvile 10 tuleb piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara väärtuse langust kord aastas kontrollida, võrreldes selle bilansilist maksumust kaetava väärtusega, olenemata sellest, kas ilmneb väärtuse langusele viitavaid asjaolusid. Eelmisel perioodil tehtud kõige hilisemaid üksikasjalikke kalkulatsioone vara kaetava väärtuse suhtes võib kasutada vara väärtuse langemise kontrollimisel käesoleval perioodil arvestades, et kõik järgmised tingimused on täidetud:
- a) kui immateriaalne vara ei teeni jätkuval kasutamisel iseseisvalt varadest või varade rühmast, kuhu antud immateriaalne vara kuulub, rahavooge, ning mille väärtuse langust kontrollitakse seetõttu kui raha teeniva üksuse ühe osa väärtuse langust, pole sellesse rühma kuuluvad varad ja kohustised alates viimasest kaetava väärtuse kalkulatsioonist oluliselt muutunud;

▼ M3

- b) viimase kaetava väärtuse kalkulasiooni tulemuseks oli summa, mis ületas olulisel määral vara bilansilise maksumuse;
ning
- c) tuginedes sündmuste ja muutunud olukordade analüüsile, mis on toimunud alates viimasest kaetava väärtuse kalkulasioonist, võib arvata, et on vähe tõenäoline, et praegune kaetav väärtus on väiksem kui vara bilansiline maksumus.

Õiglase väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused

- 25. Parim tõend vara õiglase väärtuse kohta, millest on maha lahutatud müügikulutused, on mitteseotud osapoolte vahelises tehingus sõlmitud siduvas müügilepingus määratud hind, mida on korrigeeritud otseste müügikulutustega.
- 26. Kui siduv müügileping puudub, kuid varaga kaubeldakse aktiivsel turul, on vara õiglase väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, selle vara turuhind, millest arvatakse maha müügikulutused. Õiget turuhinda näitavad tavaliselt hetke pakkumishinnad. Kui ei ole kehtivaid hinnapakumisi, võib õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, kindlaksmääramisel tugineda kõige hiljutisema tehingu hinnale, tingimusel, et tehingu kuupäeva ja hinnangu andmise kuupäeva vahelisel perioodil ei ole majandustingimused märkimisväärselt muutunud.
- 27. Kui vara kohta ei ole siduvat müügilepingut ja sellel varal puudub aktiivne turg, on õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, määramise aluseks parim kättesaadav informatsioon, mis väljendab summat, mida majandusüksus võib bilansipäeval saada vara võõrandamisel teadlike ja huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus pärast müügikulutuste mahaarvestamist. Kõnesoleva summa määramisel võtab majandusüksus arvesse hiljutiste sarnaste varade kohta sõlmitud ja sama tegevusalaga seotud tehingute tulemusi. Õiglase väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, ei väljenda sündmüüki, v.a juhul, kui juhtkond on sunnitud vara viivitamatult müüma.
- 28. Õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, määramisel arvatakse maha müügikulutused, välja arvatud juba kohustistena kajastatud kulutused. Kõnealusteks kulutusteks on näiteks juriidilised kulud, lõivud ja muud samalaadsed tehingumaksud, vara teisaldamise kulud ja vara müügikõlblikuks muutmisega seotud otsesed lisakulud. Töösuhete lõpetamise hüvitised (määratletud standardis IAS 19 *Hüvitised töövõtjatele*) ja äritegevuse vähenemise või reorganiseerimisega seotud kulud pärast vara võõrandamist ei kuulu vara müügiga otseselt kaasnevate lisakulutuste hulka.
- 29. Mõnikord nõuab vara võõrandamine ostjalt kohustise ülevõtmist ning vara ja kohustise kohta on olemas vaid üks õiglase väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused. Paragrahvis 78 selgitatakse kõnealuste juhtude käsitlemise korda.

Kasutusväärtus

- 30. ***Vara kasutusväärtuse arvutuses peavad olema näidatud järgmised elemendid:***
 - a) ***hinnang tulevastele rahavoogudele, mida majandusüksus varast saada loodab;***
 - b) ***nende tulevaste rahavoogude arvatavad muutused summas ja ajastuses;***
 - c) ***raha ajaväärtus, mida näitab praegune turu riskivaba intressimäär;***
 - d) ***varas sisalduva ebakindluse talumise hind;***
ning
 - e) ***muud faktorid, nagu ebalikviidsus, mida turul osalejad tulevaste rahavoogude, mida majandusüksus varast saada loodab, hindamisel esile tooksid.***
- 31. Vara kasutusväärtuse hindamine hõlmab järgmisi etappe:
 - a) vara jätkuvast kasutamisest ja selle lõplikust võõrandamisest tulenevate tulevaste raha laekumiste ja väljamaksete hindamine;
ning
 - b) asjakohase diskontomäära rakendamine kõnealuste tulevaste rahavoogude suhtes.
- 32. Paragrahvi 30 punktides b), d) ja e) nimetatud elemendid võib esitada kui tulevase rahavoo korrektsiooni või kui diskontomäära korrektsiooni. Ükskõik millise viisi majandusüksus valib, et väljendada arvata-

▼ M3

vaid muutusi tulevase rahavoo summas ja ajastuses, peab tulemuseks olema tulevase rahavoo arvatav hetkeväärtus ehk kõigi võimalike tulemuste kaalutud keskmine. Lisas A on esitatud lisajuhised vara kasutusväärtuse mõõtmisel kasutatavate nüüdisväärtuse tehnikate kohta.

Tulevaste rahavoogude hindamise alused

33. **Kasutusväärtuse mõõtmisel peavad majandusüksuse:**
- a) *rahavoogude prognoosid põhinema mõistlikel ja põhjendatud eeldustel, mis esindavad juhtkonna parimat hinnangut kõnealuse vara ülejäänud kasuliku eluea jooksul kehtivate majandustingimuste kohta. Suuremat tähtsust tuleb omistada üksusevälistele tõenditele.*
 - b) *rahavoogude prognoosid põhinema viimastel juhatus poolt heaks kiidetud finantseelarvetel/ennustustel, kuid mitte hõlmama tulevastest ümberstruktureerimistest või vara parandamistest tulenevaid eeldatavaid raha laekumisi ega väljamakseid. Kõnealustel eelarvetel/ennustustel põhinevad prognoosid peavad hõlmama maksimaalselt viit aastat, v.a juhul, kui pikem periood on põhjendatud.*
 - c) *eelarvete/ennustuste alusel tehtud prognoosid kõige viimaste finantseelarvete/-ennustustega hõlmatud perioodile järgnevate rahavoogude prognoosimisel olema üle kantud järgmistele aastatele, kasutades püsivat või vähenevat kasvumäära, v.a juhul, kui suurenev määr on põhjendatud. Kõnealune kasvumäär ei tohi ületada pikaajalist keskmist kasvumäära, mida rakendatakse majandusüksuse toodete, tegevusalade või sellise riigi või selliste riikide suhtes, kus majandusüksus tegutseb, ega sellise turu suhtes rakendatavat pikaajalist keskmist kasvumäära, kus kõnealust vara kasutatakse, v.a juhul, kui kõrgem määr on põhjendatud.*
34. Juhatus hindab nende oletuste põhjendatust, millel põhinevad praeguste rahavoogude prognoosid, uurides eelnevate rahavoogude prognooside ja tegelike rahavoogude vaheliste erinevuste põhjusi. Juhatus tagab, et oletused, millel põhinevad praeguste rahavoogude prognoosid, on vastavuses eelnevate tegelike tulemustega juhul, kui pärast nimetatud tegelike rahavoogude tekkimist toimunud sündmused või olukorrad seda võimaldavad.
35. Üksikasjalikud, selged ja usaldusväärsed tulevaste rahavoogude eelarved/ennustused, mis on koostatud rohkem kui viie aasta pikkuse perioodi kohta, ei ole üldjuhul kättesaadavad. Seetõttu põhinevad tulevase rahavooge käsitlevad juhtkonna hinnangud kõige viimastel, kuni viit aastat käsitlevatel eelarvetel/ennustustel. Juhtkond võib kasutada rohkem kui viie aasta pikkust perioodi hõlmavatel finantseelarvetel/ennustustel põhinevaid rahavoogude prognoose, kui ollakse kindel, et kõnealused prognoosid on usaldusväärsed, ja kui juhtkond on varasemate kogemuste põhjal tõendanud oma suutlikkust ennustada täpselt rahavoogusid sellise pikema perioodi kohta.
36. Rahavoogude prognoosimisel vara kasuliku eluea lõpuni kantakse finantseelarvetel/ennustustel põhinevad rahavoo prognoosid kasvumäära abil üle järgmistele aastatele. Kõnesolev määr on püsiv või vähenev, v.a juhul, kui suurenev määr on kooskõlas toote või tegevusala elutsükli iseloomustava objektiivse informatsiooniga. Vajaduse korral on kasvumäär null või negatiivne.
37. Soodsate tingimuste korral tuleb turule tõenäoliselt konkurente, kes piiravad kasvu. Seetõttu on majandusüksusel raske mineviku keskmist kasvumäära pikema aja (nt kahekümne aasta) jooksul ületada nende toodete, tegevusalade või riigi või riikide puhul, kus majandusüksus tegutseb või turu puhul, kus kõnealust vara kasutatakse.
38. Finantseelarvetest/-ennustustest saadava informatsiooni kasutamisel võtab majandusüksus arvesse, kas kõnealune informatsioon väljendab mõistlikke ja põhjendatud eeldusi ning kas see esindab juhtkonna parimat hinnangut kõnealuse vara ülejäänud kasuliku eluea jooksul kehtivate majandustingimuste kohta.

Tulevaste rahavoogude hinnangute koostamine

39. **Tulevaste rahavoogude hinnangud peavad sisaldama järgmist:**
- a) *vara jätkuvast kasutamisest tulenevate raha laekumise prognoosid;*
 - b) *prognoosid raha väljamaksete kohta, mis paratamatult kaasnevad vara jätkuvast kasutamisest tulenevate raha laekumise tekitamisega (sh vara kasutamiskõlblikuks muutmise seotud raha väljamaksete) ning mis on otseselt seotud varaga ja mida saab põhjendatult ja järjepidevalt sellele jaotada;*

▼ M3

ning

- c) ***võimalikud neto rahavood, mis saadakse (või makstakse) vara võõrandamisel selle kasuliku eluea lõpus.***
40. Tulevaste rahavoogude hinnangud ja diskontomäär väljendavad järjekindlaid oletusi üldisest inflatsioonist põhjustatud hinnatõusude kohta. Sellest tulenevalt, kui diskontomäär sisaldab üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude mõju, on tulevaste rahavoogude hinnangud antud nominaalväärtuses. Kui diskontomäär ei sisalda üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude mõju, on tulevaste rahavoogude hinnangud antud reaalväärtuses (kuid sisaldavad tulevase spetsiifilise hinnatõuse ja langusi).
41. Raha väljamaksete prognoosid hõlmavad vara igapäevase kasutamise seotud väljamaksete ja tulevase üldkuluseid, mida saab põhjendatud ja järjepidaval alusel vara kasutamisega otseselt või kaudselt seostada.
42. Kui vara bilansiline maksumus ei sisalda kõiki selle vara kasutus- või müügi valmiduseks vajalikke väljamaksete, sisaldab tulevaste raha väljamaksete hinnang kõiki selliseid täiendavaid raha väljamaksete, mis oletatavasti tekivad enne kõnealuse vara kasutus- või müügi valmidust. Näiteks on see nii ehitamisjärgus oleva hoone või lõpule viimata arendusprojekti korral.
43. Topeltarvestuse vältimiseks ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud järgmist:
- a) raha laekumised varadest, mille rahalaekumised on suures osas sõltumatud vaatlusalusest varast tulenevatest rahalaekumistest (nt sellised finantsvarad nagu nõuded);
- ning*
- b) raha väljamaksete, mis on seotud kohustistena kajastatud kohustustega (nt võlad, pensionid või eraldised).
44. ***Vara tulevase rahavoogusid tuleb hinnata selle vara hetkeseisukorra alusel. Tulevaste rahavoogude hinnangud ei tohi sisaldada prognoositavaid tulevase rahalaekumise ega väljamaksete, mis eeldatavasti tulenevad järgmisest:***
- a) ***tulevasest restruktureerimisest, mida majandusüksus ei ole veel kohustunud läbi viima;***
- või*
- b) ***vara tööväime parandamisest.***
45. Kuna vara tulevase rahavoogusid hinnatakse hetkeseisukorra alusel, ei väljenda vara kasutusväärtus järgmist:
- a) tulevased raha väljamaksete, kulude kokkuhoid (nt personalikulude vähendamine) või kasu, mida eeldatavalt saadakse tulevase restruktureerimisest, mida majandusüksus ei ole veel kohustunud läbi viima;
- või*
- b) tulevased raha väljamaksete vara tööväime parandamiseks või taolistest väljamaksetest tulenevad eeldatavad raha laekumised.
46. Restruktureerimine on juhtkonna poolt kavandatud ja kontrollitav programm, mis oluliselt muudab majandusüksuse äritegevuse ulatust või teostamise viisi. Standardis IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad* antakse täpsustavaid juhiseid, kuidas määratleda majandusüksuse kohustust restruktureerimise läbiviimiseks.
47. Kui majandusüksus on kohustatud restruktureerimise läbi viima, võib kõnealune restruktureerimine mõjutada mõningaid varasid. Kui majandusüksus on kohustatud restruktureerima, siis:
- a) kasutusväärtuse määramisel kajastatakse raha laekumiste ja väljamaksete hinnangutes kulude kokkuhoidu ja muud restruktureerimisest saadavat kasu (tuginedes kõige viimastele juhtkonna heakskiidetud finantseelarvetele/-ennustustele);
- ning*
- b) restruktureerimiseraldis sisaldab kooskõlas standardiga IAS 37 restruktureerimisega seotud tulevaste raha väljamaksete hinnanguid.
- Näide 5 iseloomustab tulevase restruktureerimise mõju kasutusväärtuse arvutamisele.
48. Seni kuni majandusüksus teeb raha väljamaksete, mis on seotud vara tööväime parandamisega, ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud eeldatavaid tulevase raha laekumise, mida loodetakse saada raha väljamaksetega seotud majandusliku kasu tõusust (vt näidet 6).

▼ M3

49. Tulevaste rahavoogude hinnangud sisaldavad tulevase raha väljamakseid, mis on vajalikud majandusliku kasu säilitamiseks, mida loodetakse saada varast selle praeguses seisukorras. Kui raha teeniv üksus koosneb erinevate kasulike eluigadega varadest, mis üksuse jätkuva töötamise seisukohalt on kõik väga olulised, peetakse üksusega seotud tulevaste rahavoogude hindamisel lühemate eluigadega varade asendamist osaks üksuse igapäevasest kasutamisest. Samuti peetakse ka varade puhul, mis koosnevad erinevate kasulike eluigadega osadest, lühemate eluigadega osade asendamist varast saadava tulevaste rahavoogude hindamisel osaks vara igapäevasest kasutamisest.
50. ***Tulevaste rahavoogude hinnangud ei sisalda järgmist:***
- a) ***finantseerimistegevusest tulenevad raha laekumised ja väljamaksed;***
või
 - b) ***tulumaksuna laekunud või väljamakstud summad.***
51. Eeldatavad tulevased rahavood väljendavad eeldusi, mis on kooskõlas diskontomäära määramise viisiga. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda või eiratakse seda. Et eeldatavate tulevaste rahavoogude diskonteerimisel võetaks arvesse raha hetkeväärtust, ei sisalda kõnealused rahavood finantseerimistegevusest tulenevaid raha laekumisi ega väljamakseid. Et diskontomäär määrataks enne maksustamist, hinnatakse tulevase rahavoogusid samuti enne maksustamist.
52. ***Vara võõrandamisest saadava (või makstava) neto rahavoo hinnang kõnealuse vara kasuliku eluea lõpus on summa, mida majandusüksus loodab saada vara müügist teadlike ja huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus pärast prognoositavate müügikulutuste mahaarvestamist.***
53. Vara võõrandamisest saadava (või makstava) neto rahavoo hinnang kõnealuse vara kasuliku eluea lõpus määratakse sarnaselt vara õiglasele väärtusele, millest on maha lahutatud müügikulutused, välja arvatud juhtudel, kui neto rahavoogude hindamisel:
- a) majandusüksus kasutab hinnangu koostamise päeval kehtivaid kasuliku eluea lõpu jõudnud sarnaste ja samalaadsetes tingimustes kasutatud varade hindasid.
 - b) majandusüksus korrigeerib kõnealuseid hindu vastavalt üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude ja tulevaste spetsiifiliste hinnatõusude või -languste mõjule. Kui vara jätkuvast kasutamisest tulenevate tulevaste rahavoogude hinnangutes ja diskontomäärades ei ole arvesse võetud üldise inflatsiooni mõju, ei võta majandusüksus kõnealust mõju arvesse ka võõrandamisest tulenevate neto rahavoogude hindamisel.

Tulevased rahavood välisvaluutas

54. Tulevase rahavooge hinnatakse valuutas, milles need tekivad, ja seejärel diskonteeritakse need kõnealusele valuutale vastava diskontomääraga. Majandusüksus arvestab hetkeväärtuse ümber, kasutades kasutusväärtuse hindamispäeval kehtivat hetke vahetuskurssi.

Diskontomäär

55. ***Diskontomäär(ad) on maksueelne (maksueelsed) määr(ad), mis väljendab (väljendavad) praeguseid turuhinnanguid järgmiste nähtuste suhtes:***
- a) ***raha ajaväärtus;***
ning
 - b) ***varaga, mille tulevaste rahavoogude hinnanguid pole korrigeeritud, seotud iseloomulik risk.***
56. Määr, mis väljendab raha hetkeväärtuse turusuundumusi ja varaga seotud eririske, on tulumäär, mida investorid nõuaksid, kui neil tuleks valida investering, mis tekitaks summa, ajastuse ja riskiprofiili poolest samasuguseid rahavooge nagu majandusüksus eeldab kõnealuse vara puhul. Sellise määra prognoosimisel kasutatakse sarnaste varade turuhingutele omast määra või võetakse aluseks üht sarnase teenustepotentsiaali ja riskidega vara (või varaportfelli) omava majandusüksuse kaalutud keskmine kapitali maksumus. Vara kasutusväärtuse mõõtmiseks kasutatud diskontomäär(ad) ei väljenda riske, mille suhtes tulevaste rahavoogude hinnanguid on korrigeeritud. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda.
57. Kui vara spetsiifilist määra ei ole võimalik turul otseselt määrata, kasutab majandusüksus diskontomäära prognoosimisel asemikke. Lisa A sisaldab lisajuhiseid diskontomäära hindamiseks taolistes olukordades.

▼ **M3****VÄÄRTUSE LANGUSEST TEKKINUD KAHJUMI KAJASTAMINE JA MÕÖTMINE**

58. Paragrahvides 59-64 sätestatakse üksiku varaobjekti, mis pole firma-väärtus, väärtuse langusest tekkinud kahjumite kajastamise ja mõõtmise nõuded. Raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamist ja mõõtmist käsitletakse paragrahvides 65-108.
59. *Vara bilansilist maksumust tuleb vähendada selle kaetava väärtuseni ainult juhul, kui vara kaetav väärtus on väiksem kui selle bilansiline maksumus. Sellist vähendamist nimetatakse kahjumiks väärtuse langusest.*
60. *Väärtuse langusest tekkinud kahjum tuleb koheselt kajastada kasumis või kahjumis, v.a juhul, kui vara arvestatakse selle ümberhinnatud väärtuses kooskõlas mõne muu standardiga (nt kooskõlas IASis 16Materiaalne põhivara esitatud ümberhindluse mudeliga). Kõnealuse teise standardi kohaselt tuleb ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit käsitada ümberhindluse vähendamisena.*
61. Mitteümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum tuleb kajastada kasumis või kahjumis. Ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse siiski otseselt kõnealuse vara ümberhindluse reservis niivõrd, kui võrd väärtuse langusest tekkinud kahjum ei ületa samast varast tulenevat ümberhindlusreservis sisalduvat summat.
62. *Kui prognoositud kahjum väärtuse langusest on suurem selle vara bilansilisest maksumusest, peab majandusüksus kajastama kohustist ainult juhul, kui seda nõuab mõni muu standard.*
63. *Pärast väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamist tuleb korrigeerida vara amortisatsioonikulu tulevastel perioodidel nii, et vara muudetud bilansiline maksumus, millest on maha arvatud lõppväärtus (kui see on olemas), jaotatakse süstemaatiliselt kogu selle ülejäänud kasulikule elueale.*
64. Väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamisel määratakse kõik sellega seotud edasilükkunud tulumaksu varad või kohustised vastavalt standardile IAS 12 *Tulumaks*vara muudetud bilansilise maksumuse ja maksustamisbaasi võrdlemise teel (vt näide 3).

RAHA TEENIV ÜKSUS JA FIRMAVÄÄRTUS

65. Paragrahvides 66–108 sätestatakse raha teeniva varaüksuse kindlaks-määramise ning raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse bilansilise maksumuse määramise ja väärtuse langusest tekkinud kahjumite kajastamise nõuded.

Raha teeniva varaüksuse kindlaks tegemine

66. *Vara väärtuse võimalikule langusele viitava asjaolu korral tuleb hinnata üksiku varaobjekti kaetav väärtus. Kui üksiku varaobjekti kaetavat väärtust ei ole võimalik hinnata, peab majandusüksus määrama selle raha teeniva varaüksuse kaetava väärtuse, kuhu kõnealune varaobjekt kuulub (raha teeniv varaüksus).*
67. Üksiku varaobjekti kaetavat väärtust ei saa määrata järgmistel juhtudel:
- a) vara hinnatav kasutusväärtus ei ole ligilähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha lahutatud müügikulutused (nt kui vara jätkuvalt kasutamisest tulenevaid tulevase rahavoogusid ei saa hinnata ebaoluliseks);
- ning
- b) varast ei tulene raha laekumisi, mis on suures osas sõltumatud muudest varadest tulenevatest laekumistest.

Sel juhul võidakse määrata ainult raha teeniva varaüksuse kasutusväärtus ja sellest tulenevalt ka kaetav väärtus.

▼ **M3****Näide**

Kaevandusettevõttel on eraraudtee, mis toetab kaevandustegevust. Seda eraraudteed saaks müüa vaid utiliiväärtusega ja sellest ei tulene raha laekumisi, mis oleksid suures osas sõltumatud kõnealuse kaevanduse muudest varadest tulenevatest laekumistest.

Eraraudtee kaetava väärtuse hindamine ei ole võimalik, sest selle kasutusväärtust ei ole võimalik määrata ja see erineb tõenäoliselt selle utiliiväärtusest. Seetõttu hindab ettevõtte selle raha teeniva üksuse, kuhu eraraudtee kuulub, (s. t kogu kaevanduse) kaetava väärtuse.

68. Nagu paragrahvis 6 määratletud, on raha teeniv varaüksus kõige väiksem kõnealust vara hõlmav vararühm, millest tulenevad raha laekumised, mis on suures osas sõltumatud muudest varadest või vararühmadest tulenevatest laekumistest. Raha teeniva varaüksuse kindlaks-määramisel on vaja anda hinnang. Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik määrata, määrab majandusüksus kindlaks väikseima vararühma, millest tulenevad suures osas sõltumatud raha laekumised.

Näide

Bussifirma osutab kohaliku omavalitsusega sõlmitud lepingu kohaselt teenust minimaalselt viiel erineval marsruudil. Iga marsruudiga seotud varasid ja igast marsruudist tulenevaid rahavoogusid on võimalik eraldi kindlaks määrata. Üks marsruutidest tegutseb märkimisväärse kahjumiga.

Kuna ettevõttel ei ole võimalik oma tegevust piirata ühegi bussiliini arvelt, on selle väiksem eristatav raha laekumiste tase, mis on suures osas sõltumatud teiste vararühmade laekumistest, viie bussiliini teenitava raha laekumised kokku. Iga liini raha teenivaks üksuseks on bussifirma tervikuna.

69. Raha laekumised on raha ja raha ekvivalentide laekumised, mis saadakse majandusüksuse välistelt osapooltelt. Määrates kindlaks, kas varast (või vararühmast) tulenevad raha laekumised on suures osas sõltumatud muudest varadest (või vararühmadest) tulenevatest raha laekumistest, võtab majandusüksus arvesse mitmeid erinevaid tegureid, sh seda, kuidas juhtkond kontrollib majandusüksuse tegevust (nt toote-gruppide, tegevusvaldkondade, asukohtade või piirkondade kaupa) või seda, kuidas juhtkond teeb majandusüksuse varade või tegevuse jätkamist või lõpetamist käsitlevaid otsuseid. Näites 1 on esitatud raha teeniva üksuse kindlaksmääramise näited.

70. ***Kui vara või vararühma toodangul on aktiivne turg, tuleb kõnealune vara või vararühm kindlaks määrata raha teeniva üksusena, isegi kui osa toodangust või kogu toodang kasutatakse ettevõttesiseselt. Kui varast või raha teenivast üksuset tulenevaid rahavooge mõjutavad üksusesisesed siirdehinnad, kasutab majandusüksus juhatause parimaid mitteseotud osapoolte vahelises tehingus saavutatavate tulevas(t)e hinna (hindade) hinnanguid, hinnates:***

- a) ***tulevasi raha laekumisi, mida kasutatakse vara või raha teeniva üksuse kasutusväärtuse määramisel;***

ning

- b) ***tulevasi raha väljamakseid, mida kasutatakse kõigi muude varaobjektide või raha teenivate üksuste, mida mõjutavad üksusesisesed siirdehinnad, kasutusväärtuse määramisel.***

▼ M3

71. Kui majandusüksuse teised üksused kasutavad vara või vararühmade kogu toodangut või osa sellest (nt tooteid tootmisprotsessi vaheetapis), moodustab kõnealune vara või vararühm eraldi raha teeniva üksuse, kui majandusüksusel oleks võimalik müüa kõnealust toodangut aktiivsel turul. Selle põhjuseks on asjaolu, et kõnealusel varal või vararühmal oleks võimalik tekitada raha laekumisi, mis oleksid suures osas sõltumatud muudest varadest või vararühmadest tulenevatest laekumistest. Kasutades finantseelarvetel/-ennustustel põhinevat informatsiooni, mis puudutab taolist raha teenivat üksust või ükskõik millist muud vara või raha teenivat üksust, mida mõjutavad üksusesisesed siirdehinnad, koorigeerib majandusüksus taolist informatsiooni juhul, kui üksusesisesed siirdehinnad ei väljenda juhatuse mitteseotud osapoolte vahelises tehingus saavutatavate tulevaste hindade parimat hinnangut.
72. ***Raha teeniv üksus tuleb perioodide kaupa järjepidevalt kindlaks määrata sama vara või samade varaliikide osas, v.a juhul, kui muudatus on põhjendatud.***
73. Kui majandusüksus otsustab, et vara kuulub eelmistest perioodidest erinevasse raha teenivasse üksusesse või et raha teenivasse varaüksusesse kuuluvad varaliigid on muutunud, nõuab paragrahv 130 raha teeniva üksusega seotud informatsiooni avalikustamist, kui seoses raha teeniva üksusega on kajastatud või tühistatud väärtuse langusest tekkinud kahjum.

Raha teeniva üksuse kaetav väärtus ja bilansiline maksumus

74. Raha teeniva üksuse kaetav väärtus on kas selle raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, või kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb neist on suurem. Raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramisel loetakse paragrahvides 19–57 sisalduvad viited "varale" viitena "raha teenivale üksusele".
75. ***Raha teeniva üksuse bilansiline maksumus tuleb määrata kooskõlas raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramisega.***
76. Raha teeniva üksuse bilansiline maksumus:
- a) sisaldab ainult nende varade bilansilist maksumust, mis on otseselt seotud raha teeniva üksusega või mida saab põhjendatult või järjepidevalt sellele jaotada ning mis tekitab raha teeniva üksuse kasutusväärtuse määramisel kasutatud tulevasi raha laekumisi;
- ning
- b) ei sisalda ühegi kajastatud kohustise bilansilist maksumust, v.a juhul, kui raha teeniva üksuse kaetavat väärtust ei saa määrata ilma sellist kohustist arvesse võtmata.
- Seda sellepärast, et raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, ja kasutusväärtus määratakse kindlaks, jättes välja rahavood, mis on seotud varadega, mis ei kuulu antud raha teenivasse üksusesse, ning kohustised, mis on juba kajastatud (vt paragrahv 28 ja 43).
77. Kui varad rühmitatakse nende väärtuse kaetavuse hindamiseks, on oluline arvestada raha teeniva üksuse alla kõik varad, mis tekitavad asjakohaseid raha laekumisi. Vastasel juhul võib raha teeniva üksuse väärtus näida täielikult kaetuna, kuigi tegelikult esineb kahjum väärtuse langusest. Mõnikord ei ole teatavaid varasid võimalik põhjendatult ja järjepidevalt jaotada raha teenivale üksusele isegi siis, kui need aitavad tekitada raha teeniva üksuse eeldatavaid tulevasi rahavoogusid. See on tõeseline firmaväärtuse või üldkasutatava vara, näiteks peakontori varade puhul. Paragrahvides 80-103 selgitatakse, kuidas käsitleda kõnealuseid varasid raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimisel.
78. Raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramisel võib olla vaja arvestada mõningaid kajastatud kohustisi. Selline olukord võib tekkida, kui raha teeniva üksuse võõrandamine nõuab ostjalt kohustise ülevõtmist. Sel juhul on raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, (või lõplikust võõrandamisest tulenev eeldatav rahavoog) raha teeniva üksuse varade eeldatava müügihind koos kohustisega, millest arvestatakse maha müügikulutused. Raha teeniva üksuse bilansilise maksumuse ja kaetava väärtuse põhjendatud võrdlemiseks arvatakse raha teeniva üksuse kasutusväärtuse ja bilansilise maksumuse määramisel maha kohustise bilansiline maksumus.

▼ M3

Näide

Ettevõttel on kaevandus riigis, mille õigusaktid nõuavad omanikult kaevanduskohta taastamist kaevandustegevuse lõpetamisel. Taastamiskulu sisaldab katendi taastamist, mis tuleb eemaldada enne kaevandustegevuse alustamist. Katendi taastamiskulude eraldi kajastati vahetult pärast katendi eemaldamist. Vastav summa kajastati kaevandamiskulude osana ja amortiseeritakse kaevanduse kasuliku eluea jooksul. Taastamiskulude eraldise bilansiline maksumus on 500 VÜ (*), mis on võrdne taastamiskulude nüüdisväärtusega.

Ettevõtte kontrollib kaevanduse väärtuse langust. Kaevanduse raha teenivaks üksuseks on kaevandus tervikuna. Ettevõttele on tehtud mitmeid pakkumisi kaevanduse ostmiseks hinnaga umbes 800 VÜ. See hind väljendab, et ostja võtab üle kohustuse taastada katend. Kaevanduse müügiga seotud kulutused on ebaolulised. Kaevanduse kasutusväärtus on umbes 1 200 VÜ, mis ei sisalda taastamiskulusid. Kaevanduse bilansiline maksumus on 1 000 VÜ.

Raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, on 800 VÜ. See summa arvestab juba ettenähtud taastamiskuludega. Selle tulemusena määratakse raha teeniva üksuse kasutusväärtus pärast taastamiskulude mahaarvestamist ja selle hinnanguliseks suuruseks on 700 VÜ (1 200 VÜ miinus 500 VÜ). Raha teeniva üksuse bilansiline maksumus on 500 VÜ, mis on kaevanduse bilansiline maksumus (1 000 VÜ) miinus taastamiskulude eraldise bilansiline maksumus (500 VÜ). Seega ületab raha teeniva üksuse kaetav väärtus selle bilansilise maksumuse.

79. Praktikistel põhjustel määratakse raha teeniva üksuse kaetav väärtus mõnikord pärast seda, kui on arvesse võetud ka raha teeniva üksuse alla mittekuuluvaid varasid (nt nõudeid või muid finantsvarasid) või kajastatud kohustisi (nt võlgu, pensione või muid eraldisi). Sel juhul suureneb raha teeniva üksuse bilansiline maksumus kõnealuste varade bilansilise maksumuse võrra ja väheneb kõnealuste kohustiste bilansilise maksumuse võrra.

Firmaväärtus

Firmaväärtuse jaotamine raha teenivatele üksustele.

80. **Väärtuse languse kontrollimise eesmärgil jaotatakse äriühenduses omandatud firmaväärtus alates omandamise kuupäevast iga omandava majandusüksuse raha teenivale üksusele või raha teenivate üksuste rühmadele, mis eeldatavalt saavad ühenduse sünergiast kasu, olenemata sellest, kas omandatava majandusüksuse varad või kohustised kantakse üle nendele üksustele või üksuste rühmadele. Üksus või üksuste rühm, millele firmaväärtus jagatakse:**

a) **esindab firmaväärtuse kontrollimise majandusüksuse madalaimat taset, mida juhatamise eesmärkidel teostatakse;**

ning

b) **ei ole suurem segemendist, mis põhineb kas majandusüksuse segmendiaruandluse põhiformaadil või lisaformaadil, mis on määratud kindlaks kooskõlas standardiga IAS 14Segmendiaruandlus.**

81. Äriühenduses omandatud firmaväärtus on tasu, mida omandav ettevõtte maksab eeldatava tulevase majandusliku kasu eest, mida ta saab vara eest, mida pole võimalik individuaalselt eristada ega eraldi kajastada. Firmaväärtus ei tekita iseseisvalt, teistest varadest või vara rühmadest eraldi rahavooge ja osaleb tihti raha teenivate hulgiüksuste rahavoo-gude tekkes. Firmaväärtust ei ole vahel konkreetsel alusel võimalik igale raha teenivale üksusele eraldi jaotada, vaid ainult raha teenivate üksuste rühmadele. Tulemuseks on, et firmaväärtuse kontrollimise madalaim tase majandusüksuses, mida juhatamise eesmärkidel teostatakse, hõlmab vahel hulga raha teenivaid üksusi, mis on firmaväärtusega seotud, aga millele seda ei saa jaotada. Paragrahvides 83-99 esinevad viiteid rahateenivatele üksustele, millele firmaväärtus jaotatakse, tuleb mõista ka kui viiteid raha teenivate üksuste rühmadele, millele firmaväärtus jaotatakse.

82. Paragrahvis 80 esitatud nõuete rakendamise tulemusena kontrollitakse firmaväärtuse väärtuse langust tasemel, mis väljendab viisi, kuidas majandusüksus oma tegevust korraldab ja mis on loomulikult seotud firmaväärtusega. Seetõttu pole lisaaruandlussüsteemide välja töötamine tavaliselt vajalik.

(*) Käesolevas standardis fikseeritakse rahalised summad "valutaühikutes" (VÜ).

▼ **M3**

83. Raha teeniv üksus, millele firmaväärtus väärtuse languse kontrollimiseks jaotatakse ei tohi olla samal tasemel, mis üksus, millele firmaväärtus kooskõlas standardiga IAS 21 *Valuutakurside muutuste mõjud* jaotatakse, eesmärgiga mõõta välisvaluuta kasumit ja kahjumit. Näiteks kui majandusüksus peab välisvaluuta kasumi ja kahjumi mõõtmise eesmärgil jaotama firmaväärtuse vastavalt standardile IAS 21 suhteliselt madalal tasemel, ei pea majandusüksus kontrollima firmaväärtuse väärtuse langust samal tasemel, v.a juhul, kui samal ajal kontrollitakse sellel tasemel firmaväärtust ka juhatuse eesmärkidel.
84. ***Kui äriühenduses omandatud firmaväärtuse esmast jaotamist ei suudeta lõpetada enne aruandeperioodi lõppu, millal äriühendus jõustus, peab esmase jaotamise lõpetama enne esimese aruandeperioodi lõppu, mis algab pärast omandamise kuupäeva.***
85. Kui äriühendust saab aruandeperioodi lõpus, millal see ühendus jõustus, arvele võtta vaid tinglikult, peab vastavalt standardile IFRS 3 *Äriühendused* omandav majandusüksus:
- ühenduse arvele võtma, kasutades tinglikke väärtusi;
ning
 - kajastama kõik tinglike väärtuste korrigeeringud, lõpetades kahe teistkümnelt kuu jooksul pärast omandamise kuupäeva esmase arvelevõtmise.
- Taolistes tingimustes võib osutada võimatuks ka äriühenduses omandatud firmaväärtuse esmase jaotamise lõpetamine enne aruandeperioodi lõppu, millal see ühendus jõustus. Taolisel juhul avalikustab majandusüksus paragrahvi 133 nõutud informatsiooni.
86. ***Kui firmaväärtus on jaotatud raha teenivale üksusele ja majandusüksus selle üksuse tegevuse lõpetab, peab lõpetatud tegevusega seotud firmaväärtust:***
- tegevuse lõpetamise kasumi või kahjumi määramisel sisaldama tegevuse bilansiline maksumus;***
ning
 - mõõtma lõpetatud tegevuse suhteliste väärtuste ja alles jäänud raha teeniva üksuse osa põhjal, v.a juhul, kui majandusüksus suudab tõestada, et mõni muu meetod väljendab lõpetatud tegevusega seotud firmaväärtust paremini.***

Näide

Majandusüksus müüb 100 VÜ eest tegevuse, mis oli osa raha teenivast üksusest, millele firmaväärtus oli jaotatud. Sellele üksusele jaotatud firmaväärtust ei saa, v.a tinglikult, eristada ega seostada mõne muu varade rühmaga antud üksusest madalal tasemel. Alles jäänud raha teeniva üksuse osa kaetav väärtus on 300 VÜ.

Kuna raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtust ei saa konkreetselt eristada ega seostada varade rühmaga antud üksusest madalal tasemel, mõeldakse lõpetatud tegevusega seotud firmaväärtust lõpetatud tegevuse suhteliste väärtuste ning alles jäänud üksuse osa alusel. Seega sisaldab müüdud tegevuse bilansiline maksumus 25 % raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtusest.

87. ***Kui majandusüksus reorganiseerib oma aruandlusstruktuuri nii, et ühe või rohkem raha teeniva üksuse, millele firmaväärtus on jaotatud, ülesehitus muutub, jaotatakse firmaväärtus ümber muutunud üksustele. Taoline ümberjaotus tehakse kasutades suhtelisi väärtusi sarnaselt sellele, kui majandusüksus lõpetab ühe tegevuse raha teenivas üksuses, v.a juhul, kui majandusüksus suudab tõestada, et mõni muu meetod on reorganiseeritud üksustega seotud firmaväärtuse väljendamiseks parem.***

Näide

Firmaväärtus on jaotatud raha teenivale üksusele A. Üksusele A jaotatud firmaväärtust ei saa, v.a tinglikult, eristada ega seostada mõne muu varade rühmaga A-st madalal tasemel. A jagatakse ja integreeritakse kolme teise raha teenivasse üksusesse B, C ja D.

Kuna üksusele A jaotatud firmaväärtust ei saa konkreetselt eristada ega seostada muu varade rühmaga A-st madalal tasemel, jaotatakse see ümber üksustele B, C ja D A kolme osa suhteliste väärtuste alusel, enne kui need integreeritakse üksustesse B, C ja D.

▼ M3

Firmaväärtust omavate raha teenivate üksuste väärtuse languse kontroll

88. *Nagu on kirjeldatud paragrahvis 81, tuleb juhu, kui firmaväärtus on seotud raha teeniva üksusega, aga pole sellele üksusele jaotatud, antud üksuse väärtuse langust alati kontrollida, kui ilmneb viiteid, et üksuse väärtus võib olla langenud, võrreldes üksuse bilansilist maksumust, millest on välja arvatud firmaväärtus, selle kaetava väärtusega. Väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.*
89. Kui paragrahvis 88 kirjeldatud raha teeniv üksus sisaldab oma bilansilises maksumuses ka piiratud kasuliku elueaga immateriaalset vara või immateriaalset vara, mis ei ole veel kasutuses, ning selle vara väärtuse langust saab kontrollida ainult osana raha teenivast üksusest, näeb paragrahv 10 ette, et ka taolise üksuse väärtuse langust tuleb kord aastas kontrollida.
90. *Raha teeniva üksuse väärtuse langust, millele firmaväärtus on jaotatud, tuleb kontrollida kord aastas ja alati, kui ilmneb viiteid sellele, et üksuse väärtus võib olla langenud, võrreldes üksuse bilansilist maksumust, mis sisaldab ka firmaväärtust, selle kaetava väärtusega. Kui üksuse kaetav väärtus on suurem üksuse bilansilisest maksumusest, ei ole üksuse ega sellele jaotatud firmaväärtuse väärtus langenud. Kui üksuse bilansiline maksumus on suurem üksuse kaetavast väärtusest, peab majandusüksus kooskõlas paragrahviga 104 kajastama väärtuse langusest tekkinud kahjumi.*

Vähemusosalus

91. Vastavalt IFRSile 3 esindab äriühenduses kajastatud firmaväärtus pigem emaeettevõtte osaluse põhjal emaeettevõtte poolt omandatud firmaväärtust kui emaeettevõtte poolt äriühenduse tulemusena kontrollitavat firmaväärtuse summat. Seega ei kajastata emaeettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes vähemusosalistele jaotatud firmaväärtust. Kui raha teenivas üksuses, millele firmaväärtus on jaotatud, on vähemusosalus, hõlmab taolise üksuse bilansiline maksumus:
- a) nii emaeettevõtte osalust kui ka vähemusosalust eristatavas üksuse netovaras;
 - ning
 - b) emaeettevõtte osalust firmaväärtuses.
- Osa käesoleva standardi määrangu kohase raha teeniva üksuse kaetavast väärtusest võib omistada firmaväärtusena vähemusosalistele.
92. Seetõttu peab firmaväärtust omava raha teeniva üksuse, mis ei kuulu täielikult ühele emaeettevõttele, väärtuse langemist kontrollides selle üksuse bilansilist maksumust enne kaetava väärtusega võrdlemist mõtteliselt korrigeerima. Seda saab teha üksusele jaotatud firmaväärtuse bilansilise maksumuse kogutuluarvutluse kaudu, hõlmates nii ka vähemusosalistele omistatud firmaväärtuse. Seda mõtteliselt korrigeeritud bilansilist maksumust võrreldakse siis üksuse kaetava väärtusega, et teha kindlaks, kas raha teeniva üksuse väärtus on langenud. Kui väärtus on langenud, jaotab majandusüksus kooskõlas paragrahviga 104 väärtuse langusest tekkinud kahjumi esiteks selleks, et vähendada üksusele jaotatud firmaväärtuse bilansilist maksumust.
93. Kuna firmaväärtus kajastatakse ainult emaeettevõtte osaluse ulatuses, jaotub firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjum siiski emaeettevõtte osaluse ja vähemusosaluste vahel nii, et ainult esimene neist kajastatakse firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumina.
94. Kui firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjum on väiksem summast, mille võrra raha teeniva üksuse mõtteliselt korrigeeritud bilansiline maksumus ületab selle kaetava väärtuse, näeb paragrahv 104 ette, et alles jäänud ülejääk jaotatakse võrdselt üksuse teistele varadele iga üksusesse kuuluva vara bilansilise maksumuse alusel.
95. Näide 7 illustreerib firmaväärtust omava raha teeniva üksuse, mis ei kuulu täielikult ühele emaeettevõttele, väärtuse languse kontrollimist.

Väärtuse languse kontrolli ajastus

96. *Raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse languse iga-aastast kontrolli võib teostada aruandeperioodil ükskõik mis ajal tingimusel, et seda tehakse igal aastal samal ajal. Erinevate raha teenivate üksuste väärtuse langemist võib kontrollida erinevatel aegadel. Kui aga osa või kõik raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtusest omandati äriühenduses praegusel aruandeperioodil, peab üksuse väärtuse langemist kontrollima enne praeguse aruandeperioodi lõppu.*

▼ M3

97. *Kui raha teenivasse üksusesse, millele on jaotatud firmaväärtus, kuuluvate varade väärtuse langust kontrollitakse samal ajal, kui firmaväärtust omava üksuse väärtuse langust, peab varade väärtuse langust kontrollima enne kui firmaväärtust omava üksuse oma. Samamoodi peab, kui raha teenivate üksuste, mis moodustavad raha teenivate üksuste rühma, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse langust kontrollitakse samal ajal, kui firmaväärtust omavate üksuste rühma väärtuse langust, üksikute üksuste väärtuse langust kontrollima enne kui üksuste rühma oma.*
98. Raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse languse kontrollimise ajal võib ilmnedas asjaolusid, mis viitavad firmaväärtust omavasse üksusesse kuuluva vara väärtuse langusele. Taolisel juhul kontrollib majandusüksus enne firmaväärtust omava raha teeniva üksuse väärtuse langemise kontrollimist vara väärtuse langust ja kajastab võimaliku vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi. Samamoodi võib ilmnedas asjaolusid, mis viitavad firmaväärtust omava raha teenivate üksuste rühma kuuluva raha teeniva üksuse väärtuse langusele. Taolisel juhul kontrollib majandusüksus enne firmaväärtust omava raha teenivate üksuste rühma väärtuse langemise kontrollimist raha teeniva üksuse väärtuse langust ja kajastab võimaliku üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi.
99. *Eelmisel perioodil tehtud kõige hilisemaid kalkulatsioone raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, kaetava väärtuse kohta võib kasutada selle üksuse väärtuse languse kontrollimisel käesoleval perioodil, arvestades, et kõik järgmised tingimused on täidetud:*
- a) *varad ja kohustised, millest üksus koosneb, ei ole alates viimasest kaetava väärtuse arvutamisest oluliselt muutunud;*
 - b) *viimase kaetava väärtuse kalkulatsiooni tulemuseks oli summa, mis ületas olulisel määral üksuse bilansilise maksumuse;*
ning
 - c) *tuginedes sündmuste ja muutunud olukordade analüüsile, mis on toimunud alates viimasest kaetava väärtuse kalkulatsioonist, võib arvata, et on vähe tõenäoline, et praegune kaetav väärtus on väiksem kui üksuse bilansiline maksumus.*

Üldkasutatav vara

100. Üldkasutatava vara alla kuuluvad kontserni või selle allüksuste varad, näiteks peakontori hoone või majandusüksuse allüksus, IT-seadmed või uurimiskeskus. Majandusüksuse struktuur määrab, kas teatava raha teeniva üksuse vara vastab käesolevas standardis esitatud üldkasutatava vara määratlusele. Üldkasutatava vara eriomaduste kohaselt ei tekita see teistest varadest või vararühmadest sõltumatuid raha laekumisi ja selle bilansilist maksumust ei saa täielikult seostada vaatlusaluse raha teeniva üksusega.
101. Et üldkasutatav vara ei tekita eraldi raha laekumisi, ei ole võimalik määrata üksiku üldkasutatava vara kaetavat väärtust, v.a juhul, kui juhtkond on otsustanud vara müüa. Sellest tulenevalt, kui esinevad üldkasutatava vara väärtuse langusele viitavad asjaolud, määratakse selle raha teeniva üksuse või üksuste rühma kaetav väärtus, kuhu üldkasutatav vara kuulub, ning võrreldakse seda kõnealuse raha teeniva üksuse või üksuste rühma bilansilise maksumusega. Väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.
102. *Raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimisel peab majandusüksus kindlaks tegema kogu üldkasutatava vara, mis on seotud vaatlusaluse raha teeniva üksusega. Kui osa üldkasutatava vara bilansilisest maksumusest:*
- a) *saab mõistlikul ja järjepidaval alusel jaotada üksusele, võrdleb majandusüksus üksuse bilansilist maksumust, mis sisaldab ka üksusele jaotatud üldkasutatava vara bilansilise maksumuse osa, üksuse kaetava väärtusega. Väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.*
 - b) *ei saa mõistlikul ja järjepidaval alusel jaotada üksusele, peab majandusüksus:*
 - i) *võrdlema üksuse bilansilist maksumust, millest on maha arvatud üldkasutatav vara, üksuse kaetava väärtusega ja kajastama võimaliku väärtuse langusest tekkinud kahjumi kooskõlas paragrahviga 104;*
 - ii) *tuvastama väikseima raha teenivate üksuste rühma, mis sisaldab vaatlusalust raha teenivat üksust ja millele saab mõistlikul ja järjepideval alusel jaotada osa üldkasutatava vara bilansilisest maksumusest;*

▼ **M3**

ning

- iii) võrdlema selle raha teenivate üksuste rühma bilansilist maksumust, mis sisaldab ka osa üksuste rühmale jaotatud üldkasutatava vara bilansilisest maksumusest, üksuste rühma kaetava väärtusega. Väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

103. Näide 8 illustreerib nende nõuete rakendamist üldkasutatava vara suhtes.

Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjum

104. *Raha teeniva üksuse (väikseima raha teenivate üksuste rühma, millele on jaotatud firmaväärtus või üldkasutatav vara) väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse ainult siis, kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on väiksem kui üksuse (üksuste rühma) bilansiline maksumus. Et vähendada kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varade bilansilist maksumust, tuleb väärtuse langusest tekkinud kahjum jaotada järgmises järjekorras:*

- a) *esiteks selleks, et vähendada üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse bilansilist maksumust;*

ning

- b) *seejärel muudele kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varadele proportsionaalselt üksuse (üksuste rühma) iga vara bilansilisele maksumusele.*

Selliseid bilansilise maksumuse vähendamisi tuleb käsitada üksikute varade väärtuse langusest tekkinud kahjumitena ja need tuleb kajastada vastavalt paragrahvile 60.

105. *Väärtuse langusest tekkinud kahjumi jaotamisel kooskõlas paragrahviga 104, ei tohi majandusüksus vähendada vara bilansilist maksumust nii palju, et see jääks järmistest kõrgeimast madalamaks:*

- a) *õiglane väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused (kui seda on võimalik määrata);*

- b) *kasutusväärtus (kui seda on võimalik määrata);*

ja

- c) *null.*

Väärtuse langusest tekkinud kahjumite summa, mis oleks muidu jaotatud varale, tuleb jaotada proportsionaalselt teistele kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varadele.

106. Kui pole praktiline määrata raha teeniva üksuse iga üksiku vara kaetav väärtus, nõuab käesolev standard väärtuse langusest tekkinud kahjumi suvalist jaotamist kõnealuse üksuse varade, v.a firmaväärtus, vahel, kuna kõik raha teeniva üksuse varad töötavad koos.

107. Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik määrata (vt paragrahv 67):

- a) kajastatakse vara kohta kahjum väärtuse langusest, kui selle bilansiline maksumus on suurem kui selle õiglase väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, või paragrahvides 104 ja 105 kirjeldatud jaotamismenetluste tulemused, olenevalt sellest kumb neist on suurem;

ning

- b) ei kajastata vara kohta kahjumit väärtuse langusest, kui sellega seotud raha teeniva üksuse väärtus ei ole langenud. Seda rakendatakse isegi juhul, kui vara õiglase väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, on väiksem kui selle bilansiline maksumus.

▼ M3

Näide

Masinal tekkinud rikke tõttu töötab see halvemini kui varem. Masina õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, on väiksem selle bilansilisest maksumusest. Masin ei tekita sõltumatuid rahavooge. Väikseim eristatav vararühm, mille alla masin kuulub ja mis tekitab teistest varadest suures osas sõltumatuid raha laekumisi, on tootmisliin, mille alla masin kuulub. Tootmisliini kaetav väärtus näitab, et kogu tootmisliini väärtus ei ole langenud.

Eeldus 1: juhtkonna kinnitatud eelarved/ennustused ei väljenda juhtkonna võetud kohustust masin välja vahetada.

Masina eraldiseisvat kaetavat väärtust ei ole võimalik hinnata, kuna masina kasutusväärtus:

- a) võib erineda selle õiglasest väärtusest, millest on maha lahutatud müügikulutused;
- ning
- b) seda on võimalik määrata ainult selle raha teeniva üksuse kohta, mille alla masin kuulub (tootmisliin).

Tootmisliini väärtus ei ole langenud. Seega ei kajastata masina väärtuse langusest tekkinud kahjumit. Sellegipoolest võib juhtkonnal olla vaja ümber hinnata masina amortisatsiooniperiood või -meetod. Lühem amortisatsiooniperiood või kiirem amortisatsioonimeetod võib olla vajalik selleks, et väljendada masina järelejäänud kasulikku eluiga või seda, kuidas majandusüksus kasutab ära majandusliku kasu.

Eeldus 2: juhtkonna kinnitatud eelarved/ennustused väljendavad juhtkonna võetud kohustust kõnealune masin välja vahetada ja lähitulevikus müüa. Masina jätkuvalt kasutamisest kuni selle võõrandamiseni saadavaid rahavooge peetakse ebaolulisteks.

Masina kasutusväärtus on ligilähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha lahutatud müügikulutused. Seetõttu saab masina kaetavat väärtust määrata ilma masinat omavat raha teenivat üksust (tootmisliini) arvestamata. Et masina õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, on väiksem kui selle bilansiline maksumus, kajastatakse kõnealuse masina väärtuse langusest tekkinud kahjum.

108. ***Pärast paragrahvides 104 ja 105 esitatud kriteeriumide rakendamist tuleb raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumist üle jäänud summa kajastada kohustisena ainult juhul, kui seda nõuavad teised standardid.***

VÄÄRTUSE LANGUSEST TEKKINUD KAHJUMI TÜHISTAMINE

109. Paragrahvides 110-116 on sätestatud nõuded, mis käsitlevad vara või raha teeniva üksuse kohta eelmistel perioodidel kajastatud väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamist. Kõnealustes nõuetes kasutatakse mõistet "vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Paragrahvides 117-121 on esitatud lisanõuded üksiku varaobjekti kohta, paragrahvides 122 ja 123 raha teeniva üksuse kohta ja paragrahvides 124 ja 125 firmaväärtuse kohta.
110. ***Majandusüksus peab igal aruandekuupäeval hindama, kas esineb asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelmistel aastatel vara, v.a firmaväärtus, kohta kajastatud kahjumit väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud. Iga sellise asjaolu esinemise korral peab majandusüksus hindama vara kaetavat väärtust.***
111. ***Hinnates, kas esineb mingeid asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelmistel aastatel vara, v.a firmaväärtus, kohta kajastatud kahjumit väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, peab majandusüksus võtma arvesse vähemalt järgmist:***
- Majandusüksusevälised informatsiooniallikad***
- a) *vara turuväärtus on perioodi jooksul märkimisväärselt suurenenud.*
 - b) *perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed ja majandusüksuse jaoks soodsad muutused tehnoloogia-, turu-, majandus- või õiguskeskkonnas, kus majandusüksus tegutseb, või turul, mis on varaga otseselt seotud.*
 - c) *туру intressimäärad või muud turul investeringutelt saadavad tulumäärad on perioodi jooksul vähenenud ning see mõjutab tõenäoliselt vara kasutusväärtuse arvutamisel kasutatavat diskontomäära ja suurendab oluliselt vara kaetavat väärtust.*

▼ M3

Majandusüksusesised informatsiooniallikad

- d) *kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed majandusüksuse jaoks soodsad muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Need muutused hõlmavad perioodi jooksul tehtud väljaminekuid vara töövoime parandamise või tegevuse, mille osa vara on, ümberstruktureerimise eesmärgil.*
- e) *ettevõttesisesest aruandlusest saadavad tõendid viitavad sellele, et vara majandusnäitajad on hetkel või tulevikus eeldatust paremad.*
112. Paragrahvis 111 esitatud asjaolud, mis viitavad väärtuse langusest tekkinud kahjumi võimalikule vähenemisele, peegeldavad peamiselt paragrahvis 12 esitatud võimalikule väärtuse langusest tekkinud kahjumile viitavaid asjaolusid.
113. Kui esinevad asjaolud, mis viitavad sellele, et vara, v.a firmaväärtus, kohta kajastatud kahjumit selle väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, võib see osutada sellele, et kõnealuse vara järelejäänud kasulik eluiga, amortisatsioonimeetod või vara lõppväärtus tuleb üle vaadata ja korrigeerida vara suhtes rakendatava standardi alusel, isegi kui vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit ei tühistata.
114. *Vara, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tekkinud kahjum, mida on kajastatud eelmistel perioodidel, tuleb tühistada ainult juhul, kui vara kaetava väärtuse määramisel kasutatud hinnangud on muutunud pärast vara väärtuse langusest tekkinud viimase kahjumi kajastamist. Sel juhul on vaja suurendada vara bilansilist maksumust selle kaetava väärtuseni, v.a juhtudel, mis on esitatud paragrahvis 117. Selline suurendamine on vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine.*
115. Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine väljendab vara kasutamistest või müügist tingitud eeldatava teenustepotentsiaali suurenemist alates päevast, mil majandusüksus kajastas viimati kõnealuse vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi. Paragrahv 130 näeb ette, et majandusüksus peab kindlaks tegema eeldatava teenustepotentsiaali suurenemise põhjustanud hinnangu muutused. Hinnangute muutused on näiteks järgmised:
- a) kaetava väärtuse aluste muutus (s.t. kas kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha lahutatud müügikulutused, või kasutusväärtusel);
- b) muutus eeldatavate tulevaste rahavoogude summa või ajastuse osas või diskontomääras juhul, kui kaetav väärtus põhineb kasutusväärtusel;
- või
- c) muutus õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, komponentide hinnangus juhul, kui kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha lahutatud müügikulutused.
116. Vara kasutusväärtus võib muutuda suuremaks kui vara bilansiline maksumus üksnes seetõttu, et tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus suureneb aja möödudes. Vara teenustepotentsiaal ei ole siiski suurenenud. Seetõttu ei tühistata väärtuse langusest tekkinud kahjumit ainult aja möödumise tõttu (mõnikord nimetatakse diskonto "tühistamiseks"), isegi kui vara kaetav väärtus on muutunud selle bilansilisest maksumusest suuremaks.

Üksiku varaobjekti väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine

117. *Vara, v.a firmaväärtus, bilansiline maksumus, mis on suurenenud selle väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamise tõttu, ei tohi ületada bilansilist maksumust, mis oleks määratud (amortiseeritud maksumus), kui eelmistel aastatel ei oleks kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit.*
118. Vara, v.a firmaväärtus, bilansilise maksumuse kasvamist suuremaks kui vara bilansiline amortiseeritud maksumus, mis oleks määratud, kui eelmistel aastatel ei oleks kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit, nimetatakse ümberhindluseks. Majandusüksus rakendab sellise ümberhindluse arvestamisel kõnealuse vara suhtes rakendatavat standardit.
119. *Vara, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine tuleb koheselt kajastada kasumis või kahjumis, v.a juhul, kui vara arvestatakse selle ümberhinnatud väärtuses kooskõlas mõne muu standardiga (nt kooskõlas IASis 16Materiaalne põhivara esitatud ümberhindluse mudeliga). Kõnealuse teise standardi kohaselt tuleb ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamist käsitada ümberhindluse suurenemisena.*

▼ M3

120. Ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine krediteeritakse otse omakapitali ümberhindluse reservi. Samas ulatuses nagu eelnevalt kajastati kasumis või kahjumis ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum, tuleb kasumis või kahjumis kajastada ka vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine.

121. *Pärast väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamise kajastamist tuleb korrigeerida vara amortisatsioonikulu tulevastel perioodidel nii, et vara muudetud bilansiline maksumus, millest on maha arvatud lõppväärtus (kui see on olemas), jaotatakse süstemaatiliselt kogu selle ülejäänud kasulikule elueale.*

Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine

122. *Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine jaotatakse proportsionaalselt üksuse varade, v.a firmaväärtus, bilansilistele maksumustele. Selliseid bilansilise maksumuse suurenemisi tuleb käsitleda üksikute varade väärtuse langusest tekkinud kahjumite tühistamistena ja need tuleb kajastada vastavalt paragrahvile 119.*

123. *Jaotades raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamist vastavalt paragrahvile 122, ei tohi vara bilansiline maksumus suureneda nii palju, et see ületab järgmistest väikseima:*

a) *selle kaetav väärtus (kui seda on võimalik määrata);*

ja

b) *bilansiline amortiseeritud maksumus, mis oleks määratud, kui eelmistel perioodidel ei oleks kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit.*

Väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamise summa, mis oleks muidu jaotatud varale, tuleb jaotada proportsionaalselt teistele kõnealuse üksuse varadele, v.a firmaväärtus.

Firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine

124. *Firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kajastatud kahjumit ei tühistata järgmisel perioodil.*

125. Standard IAS 38 *Immateriaalne varakeelab* sisemiselt loodud firmaväärtuse kajastamise. Firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamisele järgnenud perioodidel ilmnev firmaväärtuse kaetava väärtuse suurenemine on pigem sisemiselt loodud firmaväärtuse suurenemine kui omandatud firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kajastatud kahjumi tühistamine.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

126. *Majandusüksus peab avalikustama järgmised andmed iga varade rühma kohta:*

a) *perioodi jooksul kasumis või kahjumis kajastatud kahjumite summad väärtuse langusest ja kasumiaruande kirje(d), kus kõnealused väärtuse langusest tekkinud kahjumid kajastuvad.*

b) *perioodi jooksul kasumis või kahjumis kajastatud väärtuse langusest tekkinud tühistatud kahjumite summad ja kasumiaruande kirje(d), kus kõnealused väärtuse langusest tekkinud kahjumid tühistatakse.*

c) *perioodi jooksul otse omakapitalis kajastatud ümberhinnatud varade väärtuse langusest tekkinud kahjumite summad.*

d) *perioodi jooksul otse omakapitalis kajastatud ümberhinnatud varade väärtuse langusest tekkinud tühistatud kahjumite summad.*

127. Vara liik on ettevõtte sarnase iseloomuga ja majandusüksuse tegevuses sarnase kasutusotstarbega varade rühm.

128. Paragrahvis 126 nõutavat informatsiooni võib esitada koos muu sama varaliigi kohta avalikustatava informatsiooniga. Näiteks võib sellise informatsiooni lisada materiaalse põhivara bilansilise maksumuse võrdlusesse perioodi alguses ja lõpus, nagu on ette nähtud standardiga IAS 16 *Materiaalne põhivara*.

129. *Majandusüksus, mis esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas standardiga IAS 14 Segmendiaruandlus, peab avalikustama iga majandusüksuse segmendiaruandluse põhiformaadil põhineva avalikustatava segmendi kohta järgmise informatsiooni:*

a) *perioodi jooksul kasumis või kahjumis ja otse omakapitalis kajastatud kahjumite summad väärtuse langusest.*

b) *perioodi jooksul kasumis või kahjumis ja otse omakapitalis kajastatud väärtuse langusest tekkinud tühistatud kahjumite summad.*

▼ **M3**

130. *Majandusüksus peab iga üksiku vara, k.a firmaväärtus, või raha teeniva üksuse väärtuse langusest tekkinud olulise kahjumi kohta, mis perioodi vältel on kajastatud või tühistatud, avalikustama järgmise informatsiooni:*
- a) *sündmused või asjaolud, mis viisid väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamiseni või tühistamiseni.*
 - b) *väärtuse langusest tekkinud kahjumi summa, mida kajastatakse või mis tühistatakse.*
 - c) *üksiku varaobjekti kohta:*
 - i) *vara kirjelduse;*
ja
 - ii) *kui majandusüksus esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas standardiga IAS 14, majandusüksuse segmendiaruandluse põhiformaadil põhineva avalikustatava segmendi, kuhu vara kuulub.*
 - d) *raha teeniva üksuse kohta:*
 - i) *raha teeniva üksuse kirjelduse (kas see on tooteliin, tehas, äritegevus, geograafiline piirkond, standardis IAS 14 määratletud avalikustatav segment);*
 - ii) *väärtuse langusest tekkinud kahjumi summa, mis vara liigis või, kui majandusüksus esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas standardiga IAS 14, majandusüksuse segmendiaruandluse põhiformaadil põhinevas avalikustatavas segmendis on kajastatud või tühistatud;*
ja
 - iii) *kui pärast eelmist raha teeniva üksuse kaetava väärtuse hinnangut (selle olemasolu korral) on raha teeniva üksuse kindlaksmääramisel muutunud varade summeerimine, kirjeldus nii praegustest kui ka eelmistest varade summeerimise viisist ja raha teeniva üksuse kindlaksmääramise viisi muutmise põhjustest.*
 - e) *kas vara (raha teeniva üksuse) kaetav väärtus on selle õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, või selle kasutusväärtus.*
 - f) *kui kaetav väärtus on õiglane väärtus, millest on maha lahutatud müügikulutused, õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulud, kindlaks määramise alus (nt kas õiglane väärtus määrati kindlaks, tuginedes aktiivsele turule).*
 - g) *kui kaetav väärtus on kasutusväärtus, siis diskontomäärade (määrad), mida on kasutatud praeguses ja varasemas kasutusväärtuse hinnangus (selle olemasolu korral).*
131. *Majandusüksus avalikustab väärtuse langusest tekkinud kogusumma ja väärtuse langusest tekkinud tühistatud kahjumi kogusumma kohta, mida kajastatakse perioodil, mille kohta vastavalt paragrahvile 130 ei ole avalikustatud mitte mingit informatsiooni, järgmise informatsiooni:*
- a) *põhilised varaliigid, mis on mõjutatud väärtuse langusest tekkinud kahjumist ja väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamisest.*
 - b) *põhisündmused ja –asjaolud, mis viisid väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamise ja tühistamiseni.*
132. Majandusüksusel on soovitatav avalikustada eeldused, mida on kasutatud varade (raha teenivate üksuste) kaetava väärtuse määramisel perioodi jooksul. Paragrahv 134 näeb ette, et majandusüksus peab avalikustama informatsiooni raha teeniva üksuse kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangute kohta, kui selle üksuse bilansiline maksumus hõlmab firmaväärtust või piiramatut kasuliku elueaga immateriaalset vara.
133. *Kui kooskõlas paragrahviga 84 pole aruandekuupäeval mõnda osa äriühenduses omandatud firmaväärtusest jaotatud raha teenivale üksusele (üksuste rühmale), avalikustatakse jaotamata firmaväärtuse summa ja põhjused, miks see summa on jäänud jaotamata.*
- Raha teeniva üksuse, mis sisaldab firmaväärtust või piiramatut kasuliku elueaga immateriaalset vara, kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud*
134. *Majandusüksus avalikustab punktides a) kuni f) nõutud informatsiooni raha teeniva üksuse (üksuste rühma) kohta, millele jaotatud sellesse üksusesse (üksuste rühma) kuuluva firmaväärtuse või piira-*

▼ M3

matu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansiline maksumus on oluline, võrreldes majandusüksuse firmaväärtuse ja piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise väärtuse kogusummaga:

- a) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse bilansiline maksumus.
- b) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansiline maksumus.
- c) üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse kindlaks määramise alus (nt kas kasutusväärtuse või õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, põhjal).
- d) kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus põhineb kasutusväärtusel:
 - i) põhieelduste kirjeldus, millel põhinevad juhatuse rahavoogude prognoosid perioodiks, mille kohta kehtivad viimased eelarved/ennustused. Põhieeldused on eeldused, mille suhtes üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõige tundlikum.
 - ii) juhatuse iga põhieelduse juurde kuuluvate väärtuste kindlaks määramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad varasemat kogemust või on vajaduse korral vastavuses üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad varasemast kogemusest ja üksusevälisest informatsiooniallikatest.
 - iii) Periood, mille kohta on tehtud juhatuse poolt heaks kiidetud finantseelarvetel/-ennustustel põhinevaid rahavoogude prognoose ning juhul, kui raha teenivate üksuste (üksuste rühmade) kohta on tehtud prognoosid pikemaks ajaks kui viis aastat, selgitus, mis põhjendab pikema perioodi valimist.
 - iv) kasvumäär, mille põhjal kantakse rahavoogude prognoosid üle perioodilt, mille kohta kehtivad viimased eelarved/ennustused, ning taolise kasvumäära kasutamise õigustus, mis ületab nende toodete, tööstuste ja riigi või riikide, kus majandusüksus tegutseb, või turu, millele käesolev üksus (üksuste rühm) on määratud, suhtes kehtivat pikajalist keskmist kasvumäära.
 - v) rahavoogude prognooside suhtes rakendatavad diskontomäärad.
- e) kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha lahutatud müügikulutused, metodoloogia, mida õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused, kindlaks määramisel kasutati. Kui õiglast väärtust, millest on maha lahutatud müügikulutused, ei määratud, tuginedes märgatavale üksuse (üksuste rühma) turuhinnale, tuleb avalikustada ka järgmine informatsioon:
 - i) põhieelduste kirjeldus, mille põhjal määras juhatuse kindlaks õiglase väärtuse, millest on maha lahutatud müügikulutused. Põhieeldused on eeldused, mille suhtes üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõige tundlikum.
 - ii) juhatuse iga põhieelduse juurde kuuluvate väärtuste kindlaks määramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad varasemat kogemust või on vajaduse korral vastavuses üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad varasemast kogemusest ja üksusevälisest informatsiooniallikatest.
- f) kui piisavalt tõenäoline muutus põhieeldustes, mille põhjal määras juhatuse kindlaks üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse, põhjustaks selle, et üksuse (üksuste rühma) bilansiline maksumus oleks suurem kui selle kaetav väärtus:
 - i) summa, mille võrra üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on suurem kui selle bilansiline maksumus.
 - ii) põhieeldusele omistatav väärtus.
 - iii) summa, mille võrra põhieeldusele omistatav väärtus peab pärast muutuse tagajärgede mõju arvestamist teiste kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatavate muutujate suhtes muutuma, et üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus oleks selle bilansilise maksumusega võrdne.

135.

Kui kogu firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansiline maksumus või osa sellest on jaotatud paljudele raha teenivatele üksustele (üksuste rühmadele) ja see üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud summa ei ole oluline, võrreldes majandusüksuse firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immate-

▼ M3

rialse vara bilansilise kogumaksumusega, avalikustatakse see fakt koos üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise kogumaksumusega. Lisaks sellele peab majandusüksus, kui taoliste üksuste (üksuste rühmade) kaetav väärtus põhineb samadel põhieeldustel ja üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansiline kogumaksumus on oluline, võrreldes majandusüksuse firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise kogumaksumusega, avalikustama selle fakti koos järgmise informatsiooniga:

- a) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse bilansiline kogumaksumus.
 - b) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansiline kogumaksumus.
 - c) põhieeldus(t)e kirjeldus.
 - d) juhatuse põhieelduse juurde kuuluvate väärtuste kindlaks määramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad varasemat kogemust või on vajaduse korral vastavuses üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad varasemast kogemusest ja üksusevälistest informatsiooniallikatest.
 - e) kui piisavalt tõenäoline muutus põhieeldustes põhjustaks selle, et üksuse (üksuste rühma) bilansiline kogumaksumus oleks suurem kui selle kaetava väärtuse kogusumma:
 - i) summa, mille võrra üksuste (üksuste rühmade) kaetavate väärtuste kogusumma on suurem kui nende bilansiline kogumaksumus.
 - ii) põhieeldus(t)ele omistatav(ad) väärtus(ed).
 - iii) summa, mille võrra põhieeldusele omistatav väärtus peab pärast muutuse tagajärgede mõju arvestamist teiste kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatavate muutujate suhtes muutuma, et üksuse (üksuste rühma) kaetavad väärtused oleksid selle bilansilise kogumaksumusega võrdsed.
136. Viimast eelmisel perioodil tehtud raha teeniva üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse kalkultatsiooni võib kooskõlas paragrahviga 24 või 99 edasi kanda ja kasutada käesoleval perioodil selle üksuse (üksuste rühma) väärtuse languse kontrollimisel, arvestades, et täidetud on teatud tingimused. Taolisel juhul on üksust (üksuste rühma) puudutav informatsioon, mille kohta kehtivad paragrahvides 134 ja 135 esitatud avalikustamisenõuded, seotud kaetava väärtuse edasikantud kalkultatsiooniga.
137. Näide 9 illustreerib paragrahvides 134 ja 135 ette nähtud avalikustamisenõudeid.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

138. *Kui majandusüksus otsustab kooskõlas IFRSi 3 Äriühendused paragrahviga 85 rakendada IFRSi 3 selle paragrahvides 78-84 sätestatud jõustumiskuupäevadest varem, võib majandusüksus samast kuupäevast edasiulatuvalt rakendada ka käesolevat standardit.*
139. *Muidu rakendab majandusüksus käesolevat standardit järgmistel juhtudel:*
- a) äriühendustes, mille lepingukuupäev 31. märtsil 2004. aastal või hiljem, omandatud immateriaalse vara ja firmaväärtuse suhtes; ning
 - b) edasiulatuvalt kõigi teiste varade suhtes alates esimesest aruandeperioodist, mis algab 31. märtsil 2004. aastal või pärast seda.
140. *Majandusüksustel, millede kohta kehtib paragrahv 139, võiksid soovitatavalt rakendada käesoleva standardi nõudeid enne paragrahvis 139 esitatud jõustumiskuupäevi. Juhul, kui majandusüksus enne neid kuupäevi käesolevat standardit rakendab, peab ta samal ajal rakendama ka IFRSi 3 ja IASi 38 Immateriaalnevara (muudetud 2004. aastal).*

STANDARDI IAS 36 (VÄLJA ANTUD 1998. AASTAL) ANNULLEERIMINE

141. Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 36 *Varade väärtuse langus* (välja antud 1998. aastal).

▼ M3

LISA A

Nüüdisväärtuse tehnikate kasutamine kasutusväärtuse mõõtmisel

Käesolev lisa on käesoleva standardi lahutamatu osa. Selles esitatakse lisajuhiseid nüüdisväärtuse tehnikate kasutamise kohta kasutusväärtuse mõõtmisel. Kuigi juhises kasutatakse mõistet "vara", on see mõiste rakedatav ka varade rühma kohta, mis moodustab raha teeniva üksuse.

Nüüdisväärtuse mõõtmise komponendid

- A1. Varade vahelisi majanduslikke erinevusi hõlmavad järgmised elemendid:
- a) tulevaste rahavoogude hinnang või, keerukamatel juhtudel, tulevaste rahavoogude seeria, mida majandusüksus varast saada loodab.
 - b) nende rahavoogude arvatavad muutused summas ja ajastuses;
 - c) raha ajaväärtus, mida näitab praegune turu riskivaba interssimäär;
 - d) varas sisalduva ebakindluse talumise hind;
ning
 - e) muud, vahel eristamatud, faktorid (nagu illikviidsus), mida turul osalejad tulevaste rahavoogude, mida majandusüksus varast saada loodab, hindamisel esile tooksid.
- A2. Käesolevas lisas vastandatakse kaks nüüdisväärtuse arvutamise viisi, millest mõlemat võib olenevalt olukorrast kasutada vara kasutusväärtuse hindamisel. "Traditsioonilise" mooduse puhul on paragrahvis A1 kirjeldatud faktorite b)-e) korrektsioonid varjatud diskontomääras. "Arvatavate rahavoogude" mooduse puhul põhjustavad faktorid b), d) ja e) korrektsioone riski-korrigeeritud arvatavate rahavoogude leidmisel. Ükskõik millise viisi majandusüksus valib, et väljendada arvatavaid muutusi tulevase rahavoo summas ja ajastuses, peab tulemuseks olema tulevase rahavoo arvatav nüüdisväärtus ehk kõigi võimalike tulemuste kaalutud keskmine.

Üldpõhimõtted

- A3. Tulevaste rahavoogude ja intressimäärade hindamiseks kasutatavad tehnikad on erinevates situatsioonides erinevad, olenevalt kõnealust vara puudutavast olukorrast. Nüüdisväärtuse tehnikate rakendamisel varade mõõtmisel järgitakse aga siiski järgmisi üldpõhimõtteid:
- a) rahavoogude diskonteerimisel kasutatavad intressimäärad peavad väljendama eeldusi, mis on vastavuses eeldatavates rahavoogudes sisalduvatel. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda või eiratakse seda. Näiteks võib 12 %-list diskontomäära rakendada saadaoleva laenu lepingupõhiste rahavoogude suhtes. See määr väljendab eripäraste omadustega laenu arvatavaid tulevasi puudujääke. Sama 12 %-list diskontomäära ei tohi kasutada arvatavate rahavoogude diskonteerimisel, sest need rahavood juba väljendavad eeldusi tulevaste puudujääkide suhtes.
 - b) eeldatavad rahavood või diskontomäärad peaksid olema vabad moonutustest ja kõnealuse varaga mitte seotud olevatest faktoritest. Näiteks moonutab mõõtmist neto rahavoogude tahtlik alahindamine eesmärgiga kiirendada vara ilmselget tulevast kasumuskust.
 - c) eeldatavad rahavood või diskontomäärad peaksid väljendama pigem erinevate võimalike tulemuste hulka kui ühte, kõige tõenäolisemat miinimum- või maksimumsummat.

Nüüdisväärtuse meetodid: traditsiooniline ja arvatavate rahavoogude meetod**Traditsiooniline meetod**

- A4. Nüüdisväärtuse rakendamisel kasutatakse raamatupidamises traditsiooniliselt ühte eeldatavate rahavoogude hinnangut ja ühte diskontomäära, mida tihti kirjeldatakse kui "riskile vastavat määra". Tegelikuses eeldab traditsiooniline meetod, et ühe diskontomäära kokkulepe hõlmab kõiki arvamusi tulevaste rahavoogude suhtes ja sobivat riskipremiat. Seega paneb traditsiooniline meetod rõhku eelkõige diskontomäära valimisele.

▼ M3

- A5. Teatud olukordades, nagu need, milles võrreldavaid varasid võib jälgida turul, on traditsiooniline meetod suhteliselt kergesti rakendatav. Varade suhtes, mis tekitavad lepingupõhiseid rahavooge, on see vastavuses viisiga, kuidas turul osalejad vara kirjeldavad, nagu näiteks "12 % võlakiri".
- A6. Kuid traditsiooniline meetod ei vasta adekvaatselt teatud keerukamate mõõtmise probleemidele nagu mitterahalise vara mõõtmine, millel ja millele sarnasel varal puudub turg. Sobiva "riskile vastava määra" leidmiseks on vajalik vähemalt kahe objekti analüüs – vara, mis on turul olemas ja millel on jälgitav intressimäär, ning selle vara mõõtmine. Mõõdetavate rahavoogudele sobiva diskontomäära peab järeldama teise vara jälgitavast intressimäärast. Taolise järelduse tegemiseks on vajalik, et teise vara rahavood oleksid sarnased mõõdetava vara omadele. Seetõttu peab mõõtja tegema järgmist:
- tuvastama diskonteeritavate rahavoogude hulga;
 - tuvastama turul teise vara, mille rahavood tunduvad olevat sarnased;
 - võrdlema kahe objekti rahavooge, kindlustamaks, et need on sarnased (nt kas mõlemad on lepingupõhised või on üks lepingupõhine ja teine eeldatav);
 - hindama, kas ühes objektis on elemente, mis teises puuduvad (nt kas üks on likviidsem kui teine);
- ning
- (e) hindama, kas mõlemad rahavood käituvad (muutuvad) muutuvas majanduslikes tingimustes sarnaselt.

Arvatavate rahavoogude meetod

- A7. Arvatavate rahavoogude meetod on mõningates situatsioonides tõhusam mõõtmisvahend kui traditsiooniline meetod. Mõõtmisel kasutab arvatavate rahavoogude meetod ühe kõige tõenäolisema rahavoo asemel kõiki arvatavaid võimalikke rahavooge. Näiteks võib rahavoo olla 100 VÜ, 200 VÜ või 300 VÜ, tõenäosustega vastavalt 10 %, 60 % ja 30 %. Arvatav rahavoo on 220 VÜ. Arvatavate rahavoogude meetod erineb traditsioonilisest meetodist seega selle poolest, et keskendub otse kõnealuste rahavoogude analüüsile ning mõõtmisel kasutatavate eelduste üksikasjalikumatele avaldustele.
- A8. Arvatavate rahavoogude meetod võimaldab ka nüüdisväärtuse tehnikate kasutamist, kui rahavoogude ajastus on ebakindel. Näiteks võib 1 000 VÜ suuruse rahavoo saada ühe, kahe või kolme aastaga, tõenäosustega vastavalt 10 %, 60 % ja 30 %. Järgnev näide demonstreerib arvatava nüüdisväärtuse arvutamist taolises situatsioonis.

1 000 VÜ nüüdisväärtus ühe aastaga 5 % juures	952,38 VÜ	
Tõenäosus	10,00 %	95,24 VÜ
1 000 VÜ nüüdisväärtus kahe aastaga 5,25 % juures	902,73 VÜ	
Tõenäosus	60,00 %	541,64 VÜ
1 000 VÜ nüüdisväärtus kolme aastaga 5,50 % juures	851,61 VÜ	
Tõenäosus	30,00 %	255,48 VÜ
		892,36 VÜ
Arvatav nüüdisväärtus		

- A9. Arvatav nüüdisväärtus 892,36 VÜ erineb traditsioonilisest parimast hinnangust, milleks on 902,73 VÜ (60 % tõenäosus). Traditsiooniline nüüdisväärtuse arvutamine selle näite puhul nõuaks otsustamist, millist rahavoogude võimalikku ajastust kasutada ning ei väljendaks seega teiste ajastuste tõenäosust. Seda seetõttu, et traditsioonilise nüüdisväärtuse arvutamise diskontomäär ei saa väljendada ebakindlusi ajastuses.
- A10. Tõenäosuste kasutamine on arvatavate rahavoogude meetodis oluline osa. Mõned kahtlevad, kas tõenäosuste omistamine ülimalt subjektiivsetele hinnagutele ei viita suuremale täpsusele, kui see tegelikult võimalik on. Kuid traditsioonilise meetodi korrapärane rakendamine (kirjeldatud paragrahvis A6) näeb ette samasuguseid hinnanguid ja subjektiivsust, ilma et esitataks selgelt arvutamisprotseduur, nagu seda võimaldab arvatavate rahavoogude meetod.

▼ **M3**

- A11. Mitmed praeguses praktikas kasutatavad hinnangud sisaldavad juba mitteametlikult arvatavate rahavoogude meetodi elemente. Lisaks peavad raamatupidajad tihti mõõtma vara piiratud informatsiooni põhjal selle võimalike rahavoogude tõenäosuste kohta. Näiteks juhtub raamatupidajale ette järgmine situatsioon:
- eeldatav summa jääb vahemikku 50 VÜ ja 250 VÜ, kuid ükski sellesse vahemikku jääv summa pole kõige tõenäosem. Selle piiratud informatsiooni põhjal on eeldatav arvatav rahavoog $150 [(50 + 250)/2]$ VÜ.
 - eeldatav summa jääb vahemikku 50 VÜ ja 250 VÜ ja kõige tõenäosem summa on 100 VÜ. Kuid iga summaga seotud tõenäosused pole teada. Selle piiratud informatsiooni põhjal on eeldatav arvatav rahavoog $133,33 [(50 + 100 + 250)/3]$ VÜ.
 - eeldatav summa on 50 VÜ (tõenäosus 10 %), 350 VÜ (tõenäosus 30 %) või 100 VÜ (tõenäosus 60 %). Selle piiratud informatsiooni põhjal on eeldatav arvatav rahavoog $140 [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$ VÜ.
- Igal juhul annab arvatavate rahavoogude meetod tõenäoliselt parema kasutusväärtuse hinnangu kui kõige tõenäolisem, miinimum-, või maksimumsumma eraldi.
- A12. Arvatavate rahavoogude meetodi rakendamise kohta kehtib tasuvuse piirang. Mõnedel juhtudel võib majandusüksusel olla juurdepääs suurele hulga andmetele ja võib välja arendada mitmeid rahavoogude stsenaariume. Teistel juhtudel suudab majandusüksus, ilma et teeks olulisi kulutusi, erinevate rahavoogude kohta välja arendada ainult üldised avaldused. Majandusüksus peab tasakaalustama lisainformatsiooni hankimisega seotud kulutused lisausaldatavusega, mida taoline informatsioon mõõtmisele annab.
- A13. Mõned väidavad, et arvatavate rahavoogude tehnika pole adekvaatne üksiku objekti või objekti, millel on piiratud arv võimalikke tulemusi, mõõtmiseks. Nad toovad näiteks vara, mille on kaks võimalikku tulemust: 90 %-iline tõenäosus, et rahavoog on 10 VÜ, ja 10 %-iline tõenäosus, et rahavoog on 1 000 VÜ. Nad täheldavad, et selle näite arvatav rahavoog on 109 VÜ ja kritiseerivad seda tulemust, kuna see ei väljenda kumbagi lõpuks makstavat summat.
- A14. Sellised väited peegeldavad erimeelsusi mõõtmise eesmärgi suhtes. Kui eesmärgiks on tekkivate kulutuste kuhjumus, ei anna arvatavate rahavoogude meetod esinduslikult usaldusväärset hinnangut arvatavate kulude kohta. Kuid käesolev standard puudutab siiski vara kaetava väärtuse mõõtmist. Antud näite vara kaetav väärtus ei ole tõenäoliselt 10 VÜ, kuigi see on kõige tõenäolisem rahavoog. Seda seetõttu, kuna mõõt 10 VÜ ei kaasa rahavoo ebakindlust vara mõõtmisse. Ebakindel rahavoog esitatakse hoopis kui kindel rahavoog. Ükski mõistlik majandusüksus ei müüks taoliste omadustega vara 10 VÜ eest.

Diskontomäär

- A15. Ükskõik kumma meetodi majandusüksus vara kasutusväärtuse mõõtmiseks valib, ei tohi rahavoogude diskonteerimisel kasutatavad intressimäärad väljendada riske, mille suhtes eeldatavaid rahavooge on korrigeeritud. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda.
- A16. Kui vara spetsiifilist määra ei ole võimalik turul otseselt määrata, kasutab majandusüksus diskontomäära prognoosimisel asemikke. Eesmärgiks on võimalikult täpselt hinnata turusuundumusi järgmistes küsimustes:
- raha aegväärtus kuni vara kasuliku eluea lõpuni;
ja
 - pargrahis A1 esitatud faktorid b), d) ja e) taolises ulatuses, mil määral antud faktorid pole eeldatavate rahavoogude leidmisel põhjustanud korrektsioone.
- A17. Taolise hinnangu tegemisel võiks majandusüksus võtta alustuseks arvesse järgmisi määrasid:
- majandusüksuse kaalutud keskmine kapitali maksumus, mis on määratud näiteks **Capital Asset Pricing** mudeli kohaselt;
 - majandusüksuse täiendava laenu intressimäär;
ning
 - muud turu laenuintresside määrad.
- A18. Neid määrasid peab aga korrigeerima:

▼ **M3**

- a) väljendamaks turuhinnangut vara eeldatavate rahavoogudega seostatavate eririskide kohta;
- ja
- b) välistamaks riske, mis ei ole olulised vara eeldatavate rahavoogude suhtes või mille suhtes eeldatavaid rahavooge on korrigeeritud.

Arvestada tuleks riskidega nagu riigi, valuuta ja hindade riskid.

- A19. Diskontomäär on sõltumatu majandusüksuse kapitali struktuurist ja sellest, kuidas majandusüksus on finantseerinud vara ostmist, kuna vara kasutamisest eeldatavalt tulenevad tulevased rahavood ei sõltu sellest, kuidas majandusüksus on vara ostmist finantseerinud.
- A20. Paragrahv 55 näeb ette, et kasutatav diskontomäär oleks maksueelne määr. Seega, kui kõnealune määr, mida diskontomäära hindamisel kasutatakse, on maksujärgne, korrigeeritakse selle määramise aluseid nii, et see oleks maksueelne.
- A21. Majandusüksus kasutab vara kasutusväärtuse hindamisel tavaliselt üht diskontomäära. Seejuures kasutab majandusüksus erinevaid diskontomäärasid erinevate tulevaste perioodide kohta, kui kasutusväärtus on eri perioodide riskide erinevuste või intressimäärade suhtes tundlik.

▼ M3

LISA B

Muudatused standardis IAS 16

Käesolevas lisa esitatud muudatusi peab rakendama, kui majandusüksus rakendab standardit IAS 16 Materiaalne põhivara (muudetud 2003. aastal). See asendatakse standardi IAS 36 Varade väärtuse langus (muudetud 2004. aastal) jõustumisel. Käesolev lisa asendab standardiga IAS 16 (muudetud 2003. aastal) tehtud tulemusrikkad muudatused standardi IAS 36 Varade väärtuse langus (välja antud 1998. aastal) suhtes. IAS 36 (muudetud 2004. aastal) hõlmab käesoleva lisa paragrahvides esitatud nõudeid. Seega, pole muudatused IASi 16 (muudetud 2003. aastal) suhtes enam vajalikud, kui majandusüksuse kohta kehtib standard IAS 36 (muudetud 2004. aastal). Seega on käesolev lisa rakendatav ainult nende majandusüksuste suhtes, kes otsustavad rakendada standardit 16 (muudetud 2003. aastal) enne selle jõustumiskuupäeva.

B1. Standardisse IAS 16 *Materiaalne põhivara* on tehtud järgnevalt kirjeldatud muudatused.

Lisas on paragrahv A4 muudetud järgmiselt:

A4. Standardisse IAS 36 *Varade väärtuse langus* (välja antud 1998. aastal) on tehtud järgnevalt kirjeldatud muudatused.

Standardis on paragrahvid 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 ja 104 muudetud järgmiselt:

4. Käesolevat standardit rakendatakse varade suhtes, mida esitatakse muude standardite, näiteks standardis IAS 16 *Materiaalne põhivara* lubatud ümberhindluse mudeli alusel ümber hinnatud väärtuses (õiglases väärtuses). Ümberhinnatud vara väärtuse võimaliku languse kindlaksmääramine sõltub õiglase väärtuse määramise alustest:

...

9. *Majandusüksus peab vara väärtuse võimalikule langusele viitava asjaolu hindamisel arvestama vähemalt järgmisi asjaolusid:*

...

Majandusüksusesisesed informatsiooniallikad

...

f) *kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed majandusüksuse jaoks kahjulikud muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Kõnesolevad muutused hõlmavad vara aegumist, varaga seotud tegevusvaldkonna lõpetamise või restruktureerimise või vara eeldatavast varasema müümise kavasid;*

ning

...

34. Raha väljamaksete prognoosid hõlmavad vara igapäevase kasutamise seotud kulutusi ja tulevasi üldkulusid, mida saab põhjendatud ja järjepidaval alusel vara kasutamisega otseselt või kaudselt seostada.

37. *Vara tulevasi rahavoogusid tuleb hinnata selle vara hetkeseisukorra alusel. Tulevaste rahavoogude hinnangud ei tohi sisaldada prognoositavaid tulevasi rahalaekumisi ega väljamakseid, mis eeldatavasti tulenevad järgmisest:*

...

b) *vara töövõime parandamisest.*

38. Kuna vara tulevasi rahavoogusid hinnatakse hetkeseisukorra alusel, ei väljenda vara kasutusväärtus järgmist:

...

b) *tulevased raha väljamaksed vara töövõime parandamiseks või taolistest väljamaksetest tulenevad eeldatavad raha laekumised.*

41. Seni kuni majandusüksus teeb raha väljamakseid, mis on seotud vara töövõime parandamisega, ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud eeldatavaid tulevasi raha laekumisi, mida loodetakse saada raha väljamaksetega seotud majandusliku kasu tõusust (vt lisa A näidet 6).

42. Tulevaste rahavoogude hinnangud sisaldavad tulevasi raha väljamakseid, mis on vajalikud majandusliku kasu säilitamiseks, mida loodetakse saada varast selle praeguses seisukorras. Kui raha

▼ **M3**

teeniv üksus koosneb erinevate kasulike eluigadega varadest, mis üksuse jätkuva töötamise seisukohalt on kõik väga olulised, peetakse üksusega seotud tulevaste rahavoogude hindamisel lühemate eluigadega varade asendamist osaks üksuse igapäevasest kasutamisest. Samuti peetakse ka varade puhul, mis koosnevad erinevate kasulike eluigadega osadest, lühemate eluigadega osade asendamist varast saadava tulevaste rahavoogude hindamisel osaks vara igapäevasest kasutamisest.

59. *Kahjum väärtuse langusest tuleb viivitamata kajastada kasumiaruandes kuluna, v.a juhul, kui vara esitatakse ümberhinnatud väärtuses mõne teise standardi alusel (nt standardis IAS 16Materiaalne põhivara lubatud ümberhindluse mudeli alusel). Kõnealuse teise standardi kohaselt tuleb ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit käsitada ümberhindluse vähendamisena.*
96. *Hinnates, kas esineb mingeid asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelmistel aastatel vara kohta kajastatud kahjumit väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, peab majandusüksus võtma arvesse vähemalt järgmist:*

...

Majandusüksusesisesed informatsiooniallikad

d) *kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad märkimisväärsed majandusüksuse jaoks soodsad muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Need muutused hõlmavad perioodi jooksul tehtud väljaminekuid vara töövõime parandamise või tegevuse, mille osa vara on, ümberstruktureerimise eesmärgil;*

ning

...

104. *Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine tuleb viivitamata kajastada kasumiaruandes kasumina, v.a juhul, kui vara esitatakse ümberhinnatud väärtuses mõne teise standardi alusel (nt standardis IAS 16Materiaalne põhivara lubatud ümberhindluse mudeli alusel). Kõnealuse teise standardi kohaselt tuleb ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamist käsitada ümberhindluse suurenemisena.*

▼ **B**

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 37

Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad

IASC juhatus kinnitas käesoleva rahvusvahelise raamatupidamisstandardi 1998. aasta juulis ning seda rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. juulil 1999 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

SISSEJUHATUS

▼ **M2**

1. Seda standardit rakendatakse raamatupidamises kõigi üksuste poolt määrustele, potentsiaalsetele kohustustele ja potentsiaalsetele varadele, välja arvatud:
- (a) need, mis tulenevad täideviivatest lepingutest, välja arvatud need juhud, mil leping on koormav;
 - (b) need, mis ilmnevad kindlustusasutustel lepingutest poliisivõtjatega;
- ja*
- (c) mingi muu standardiga käsitletavat.

▼ **B**

Eraldised

▼ **M2**

2. See standard ei rakendu finantsinstrumentidele (kaasa arvatud garantiid), mis kuuluvad IAS 39 *Finantsinstrumendid* rakendusulatusse. *Kajastamine ja mõõtmine.* ► **M3** — ◀

▼ **B**

3. Käesolevas standardis on faktiline kohustus ettevõtte tegevusest tulenev kohustus, mis tuleneb asjaolust, et:
- a) ettevõtte on teistele osapooltele väljakujunenud tegevustavaga või avaldatud põhimõtetega või piisavalt konkreetse hetketeadaandega märku andnud, et ta on nõus aktsepteerima teatavaid kohustusi; ja

▼B

- b) selle tulemusena on ettevõtte tekitanud kõnealustes teistes osapooltes õigustatud ootuse, et ta täidab nimetatud kohustused.
4. Harvadel juhtudel, näiteks kohtuvaidluse korral, võib olla ebaselge, kas ettevõttel on eksisteeriv kohustus. Sel juhul otsustatakse, et ettevõttel on minevikusündmusest tulenev eksisteeriv kohustus juhul, kui kogu kätte-saadavat tõendusmaterjali arvesse võttes on eksisteeriva kohustuse olemasolu bilansipäeval tõenäolisem kui selle puudumine. Ettevõtte kajastab eraldise kõnealuse eksisteeriva kohustuse osas juhul, kui muud eespool kirjeldatud kajastamiskriteeriumid on täidetud. Kui eksisteeriva kohustuse puudumine on tõenäolisem kui selle olemasolu, avalikustab ettevõtte tingimusliku kohustise, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline.
5. Eraldisena kajastatud summa peab vastama parimale hinnangule eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajalike kulutuste kohta bilansipäeva seisuga, teiste sõnadega summale, mida ettevõtte tegelikult maksaks, et kõnealust kohustust bilansipäeva seisuga täita või see sama seisuga kolmandale osapoolele üle kanda.
6. Käesolevas standardis nõutakse, et ettevõtte peab eraldise mõõtmisel:
- võtma arvesse riske ja ebakindlaid asjaolusid. Ebakindel asjaolu ei õigusta siiski liigsete eraldiste tegemist ega kohustiste sihilikku ülehindamist;
 - diskonteerima eraldised, mille puhul raha ajaväärtuse mõju on oluline, kasutades maksueelset diskontomäära (või maksueelseid diskontomäärasid), mis kajastab (kajastavad) hetke turuhinnanguid raha ajaväärtusele ja neid kohustisele iseloomulikke riske, mis ei kajastu sellega seotud kulutusi käsitlevas parimas hinnangus. Diskonteerimise korral kajastatakse aja möödumise tõttu toimunud eraldise summa kasv intressikuluna;
 - võtma arvesse tulevikusündmusi, näiteks seaduse- ja tehnoloogiamuudatusi, kui nende toimimise kohta on piisavalt objektiivset tõendusmaterjali; ja
 - mitte arvestama varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit, isegi kui eeldatav võõrandamine on tihedalt seotud sündmusega, millest eraldis tuleneb.
7. Ettevõtte võib eeldada mõnede või kõigi eraldise täitmiseks vajalike kulutuste hüvitamist (näiteks kindlustuslepingute, vastutusest vabastavate klauslite või hankijate antud garantiide kaudu). Ettevõtte peab:
- kajastama hüvitust ainult juhul, kui on praktiliselt kindel, et pärast kohustuse täitmist ettevõtte kulutused hüvitatakse. Hüvitusena kajastatud summa ei tohi ületada eraldise summat; ja
 - kajastama saadava hüvituse eraldi varana. Kasumiaruandes võib eraldisega seotud kulud saldeerida hüvitusena kajastatud summaga.
8. Eraldised tuleb läbi vaadata igal bilansipäeval ja korrigeerida nii, et need kajastaksid parimat hetkehinnangut. Kui ei ole enam tõenäoline, et kohustuse täitmine nõuab majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemist, tuleb eraldis tühistada.
9. Eraldist kasutatakse ainult nendeks kulusteks, mille kohta see algselt arvele võeti.

Eraldised – rakendamise erijuhud

10. Käesolevas standardis selgitatakse, kuidas tuleb rakendada eraldiste üldisi kajastamis- ja mõõtmisnõudeid järgmisel kolmel erijuhul: tulevane tegevuskahjum, kahjulikud lepingud ja restruktureerimine.
11. Eraldisi ei kajastata tulevase tegevuskahjumi katteks. Asjaolu, et eeldatakse tulevast tegevuskahjumit, viitab sellele, et teatavate tegevusega seotud varade väärtus võib olla langenud. Sel juhul kontrollib ettevõtte kõnealuste varade väärtuse langust vastavalt standardile IAS 36 "Varade väärtuse langus".
12. Kui ettevõttel on kahjulik leping, tuleb lepingust tulenevat eksisteerivat kohustust kajastada ja mõõta eraldisena. Kahjulik leping on leping, mille puhul lepingust tulenevate kohustuste täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust eeldatavalt saadavat majanduslikku kasu.
13. Käesolevas standardis määratletakse restruktureerimine juhtkonna kavandatava ja kontrollitava programmina, mis oluliselt muudab kas:
- ettevõtte äritegevuse ulatust või
 - äritegevuse läbiviimise viisi.
14. Restruktureerimiskulude osas kajastatakse eraldis ainult juhul, kui on täidetud üldised eraldiste kajastamise kriteeriumid. Seoses sellega tekib faktiline restruktureerimiskohustus ainult järgmistel juhtudel:

▼B

- a) ettevõtte on üksikasjalik ametlik restruktureerimiskava, milles on kindlaks määratud vähemalt järgmised asjaolud:
- i) mõjutatud äritegevus või äritegevuse osa;
 - ii) peamised restruktureerimisest mõjutatud asukohad;
 - iii) nende töötajate asukoht, funktsioon ja ligilähedane arv, kellele makstakse hüvitist töösuhte lõppemise eest;
 - iv) tehtavad kulutused; ja
 - v) kava elluviimise aeg; ja
- b) ettevõtte on tekitanud asjaomastes isikutes õigustatud ootuse, et ta teostab restruktureerimise, olles kas alustanud kõnealuse kava elluviimisest või teavitanud asjaomaseid isikuid kava põhipunktidest.
15. Juhtkonna või juhatuse restruktureerimisotsus ei tekita bilansipäeval fakti- list kohustust, välja arvatud juhul, kui ettevõtte on enne bilansipäeva:
- a) alustanud restruktureerimiskava elluviimist; või
 - b) teavitanud asjaomaseid isikuid restruktureerimiskavast piisavalt konkreetsel viisil, et tekitada neis õigustatud ootus, et ettevõtte viib restruktureerimise ellu.
16. Kui restruktureerimine hõlmab mõne tegevusala müüki, ei tulene sellest müügist kohustust enne, kui ettevõtte on endale võtnud müügikohustuse, st kui on sõlmitud siduv müügileping.
17. Restruktureerimiseraldis peab sisaldama ainult restruktureerimisest tulene- vaid otseseid kulutusi, mis peavad vastama mõlemale järgmisele tingimu- sele:
- a) need kaasnevad vältimatult restruktureerimisega; ja
 - b) need ei ole seotud ettevõtte jätkuva tegevusega. Seega ei hõlma restruktureerimiseraldis järgmiste asjaoludega seotud kulusid: olemaso- levate töötajate ümberõpe või -paigutamine, turustamine või investee- ringud uutesse süsteemidesse ja turustusvõrkudesse.

*Tingimuslikud kohustised***▼M5**

18. See standard määratleb tingimuslikku kohustise järgnevalt:

▼B

- a) võimalik kohustus, mis tuleneb minevikusündmustest ning mille olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindlad ja mida ettevõtte täielikult ei kontrolli; või
 - b) minevikusündmustest tulenev eksisteeriv kohustus, mida ei kajastata bilansis järgmistel põhjustel:
 - i) ei ole tõenäoline, et selle kohustuse täitmise tulemusena majandus- likku kasu sisaldavad ressursid vähenevad; või
 - ii) kohustuse suurus ei ole võimalik piisavalt usaldusväärsetl mõõta.
19. Ettevõtte ei pea bilansis kajastama tingimuslikku kohustist. Ettevõtte peab avalikustama tingimusliku kohustise, välja arvatud juhul, kui majandus- likku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähe- tõenäoline.

Tingimuslikud varad

20. Käesolevas standardis määratletakse tingimuslik vara võimaliku varana, mis tuleneb minevikusündmustest ning mille olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindel ja mida ettevõtte täielikult ei kontrolli. Näitena võib tuua nõude, mille ettevõtte esitab juriidilise protsessi käigus, mille tulemus on ebakindel.
21. Ettevõtte ei pea bilansis kajastama tingimuslikku vara. Ettevõtte peab avali- kustama tingimusliku vara juhul, kui majandusliku kasu suurenemine on tõenäoline.
22. Kui tulu realiseerumine on praktiliselt kindel, ei ole sellega seotud vara tingimuslik vara ja selle kajastamine bilansis on asjakohane.

Jõustumiskuupäev

23. Käesolevat standardit rakendatakse raamatupidamise aastaaruannete suhtes, mis käsitlevad 1. juulil 1999 või pärast seda algavaid aruandep- rioode. Varasem rakendamine on soovitatav.

▼ **B**

SISUKORD

	Paragrahvid
Eesmärk	327
Rakendusala	327
Mõisted	328
Eraldised ja muud kohustised	329
Eraldise ja tingimuslike kohustiste vaheline seos	329
Kajastamine	329
Eraldised	329
Eksisteeriv kohustus	330
Minevikusündmus	330
Töenäoline majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine	331
Kohustuse usaldusväärne hindamine	331
Tingimuslikud kohustised	331
Tingimuslikud varad	332
Mõõtmine	332
Parim hinnang	332
Riskid ja ebakindlad asjaolud	333
Nüüdisväärtus	333
Tulevikusünnimused	333
Varade eeldatav võõrandamine	334
Hüvitused	334
Eraldise muutused	334
Eraldise kasutamine	334
Kajastamis- ja mõõtmisreeglite rakendamine	335
Tulevane tegevuskahjum	335
Kahjulikud lepingud	335
Restruktureerimine	335
Avalikustatav informatsioon	337
Üleminekusätted	338
Jõustumiskuupäev	339

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on tagada asjakohaste kajastamiskriteeriumide ja mõõtmise aluste rakendamine eraldise, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade suhtes ning piisava informatsiooni avalikustamine finantsaruannete lisades, et võimaldada kasutajatel mõista nende olemust, ajastust ja summat.

RAKENDUSALA

- Kõik ettevõtted peavad rakendama käesolevat standardit eraldise, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade arvestamisel, välja arvatud järgmised eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad:
 - mis tulenevad õiglases väärtuses kajastatavatest finantsinstrumentidest;

▼ **M3**▼ **B**

- mis kindlustusettevõtete puhul tulenevad lepingutest kindlustuspoliiside omanikega; ja
 - d) mille suhtes rakendatakse mõnda muud rahvusvahelist raamatupidamisstandardit.
- Käesolevat standardit rakendatakse nende finantsinstrumentide (sh garantiide) suhtes, mida ei kajastata õiglases väärtuses.

▼B

3. Täitmisele kuuluvad lepingud on lepingud, mille kumbki osapool ei ole oma kohustusi täitnud või mille mõlemad osapooled on oma kohustused täitnud osaliselt ja võrdsel määral. Käesolevat standardit ei rakendata täitmisele kuuluvate lepingute suhtes, välja arvatud juhul, kui need lepingud on kahjulikud.

▼M3

5. Kui mõni teine standard käsitleb spetsiifilist tüüpi eraldist, tingimuslikku kohustist või tingimuslikku vara, rakendab majandusüksus käesoleva standardi asemel seda standardit. Näiteks IFRS 3 *Äriühendused* kirjeldab äriühenduses omandaja poolt omandatud tingimuslike kohustiste käsitlemist. Samamoodi on teatavaid eraldiseliike käsitletud järgmistes standardites:

▼B

- a) ehituslepingud (vt IAS 11 "Ehituslepingud");
- b) tulumaks (vt IAS 12 "Tulumaks");
- c) rendilepingud (vt IAS 17 "Rent"). Kuna IAS 17 "Rent" ei sisalda siiski kahjulikuks muutunud kasutusrendilepingu käsitlemise erinõudeid, rakendatakse sellistel juhtudel käesolevat standardit;
- d) hüvitised töövõtjatele (vt IAS 19 "Hüvitised töövõtjatele"); ja

▼M3

- e) kindlustuslepingud (vt IFRS 4 *Kindlustuslepingud*). Siiski kohaldub käesolev standard kindlustusandja eraldistele, tingimuslikele kohustustele ja tingimuslikele varadele, mis ei tulene lepingulistest kohustustest ega õigusest kindlustuslepingute alusel IFRSi4 rakendusalas.

▼B

6. Mõned eraldistena käsitletud summad võivad olla seotud tulude kajastamisega, näiteks juhul, kui ettevõtte annab teenustasu eest garantiisid. Käesolev standard ei käsitle tulude kajastamist. Standardis IAS 18 "Tulu" määratakse kindlaks asjaolud, millal tulusid kajastatakse ning antakse praktilisi kajastamiskriteeriumide rakendamise juhiseid. Käesolev standard ei muuda standardis IAS 18 esitatud nõudeid.
7. Käesolevas standardis määratletakse eraldised kohustistena, mille ajastus või summa ei ole kindel. Mõnedes riikides kasutatakse mõistet "eraldis" ka selliste kirjete suhtes nagu amortisatsioon, varade väärtuse langus ja ebatõenäoliselt laekuvad nõuded: need on varade bilansilise maksumuse korrigeerimised ning käesolevas standardis neid ei käsitleta.
8. Muud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid määravad kindlaks, kas kulutusi käsitletakse varade või kuludena. Käesolevas standardis kõnealuseid probleeme ei käsitleta. Järelikult ei keela ega nõua käesolev standard eraldise tegemise korral kajastatud kulutuste kapitaliseerimist.

▼M3

9. See standard rakendub ümberstruktureerimiste eraldistele (kaasa arvatud lõpetatavad tegevusvaldkonnad). Kui ümberstruktureerimist võib määratleda lõpetatud äritegevusena, võivad IFRS-i 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* alusel olla nõutavad täiendavad avalikustamised.

▼B

MÕISTED

10. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Eraldis on kohustis, mille ajastus või summa ei ole kindel.

Kohustis on ettevõtte eksisteeriv kohustus, mis tuleneb minevikusündmustest ja mille täitmise tulemusena ettevõtte majanduslikku kasu sisaldavad ressursid eeldatavalt vähenevad.

Kohustav sündmus on sündmus, mille tulemuseks on juriidiline või faktiline kohustus, mille täitmisele puudub ettevõttel reaalne alternatiiv.

Juriidiline kohustus on kohustus, mis tuleneb:

- a) lepingust (selle otseste või kaudsete tingimuste kaudu);
- b) õigusaktidest; või
- c) muust õiguslikust alusest.

Faktiline kohustus on ettevõtte tegevusest tulenev kohustus, mis tuleneb asjaolust, et:

- a) ettevõtte on teistele osapooltele väljakujunenud tegevustavaga või avaldatud põhimõtetega või piisavalt konkreetse hetketeadaandega märku andnud, et ta on nõus aktsepteerima teatavaid kohustusi; ja

▼B

- b) selle tulemusena on ettevõtte tekitanud kõnealustes teistes osapooltes õigustatud ootuse, et ta täidab nimetatud kohustused.

Tingimuslik kohustus on:

- a) võimalik kohustus, mis tuleneb minevikusündmustest ning mille olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindlad ja mida ettevõtte täielikult ei kontrolli; või
- b) minevikusündmustest tulenev eksisteeriv kohustus, mida ei kajastata bilansis järgmistel põhjustel:
- i) ei ole tõenäoline, et selle kohustuse täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenevad; või
 - ii) kohustuse suurust ei ole võimalik piisavalt usaldusväärselt mõõta.

Tingimuslik vara on võimalik vara, mis tuleneb minevikusündmustest ning mille olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindlad ja mida ettevõtte täielikult ei kontrolli.

Kahjulik leping on leping, mille puhul lepingujärgsete kohustuste täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust eeldatavalt saadavat majanduslikku kasu.

Restruktureerimine on juhtkonna kavandatav ja kontrollitav programm, mis oluliselt muudab järgmist:

- a) ettevõtte äritegevuse ulatust või
- b) äritegevuse läbiviimise viisi.

Eraldised ja muud kohustised

11. Eraldised erinevad muudest kohustistest, näiteks võlgadest hankijatele ja viitvõlgadest, kuna nende täitmiseks vajalike tulevaste kulutuste ajastus või summa ei ole kindel. Seevastu:

- a) võlad hankijatele on kohustised tasuda saadud või tarnitud kaupade ja teenuste eest, mille kohta on esitatud arve või mille osas on hankijaga formaalselt kokku lepitud; ja
- b) viitvõlad on kohustised tasuda saadud või tarnitud kaupade ja teenuste eest, mille eest ei ole tasutud, mille kohta ei ole esitatud arvet ja mille osas ei ole hankijaga formaalselt kokku lepitud, sealhulgas töötajatele tasumisele kuuluvad summad (näiteks tekkepõhiselt kajastatud puhkusekohustise summad). Kuigi mõnikord on vaja hinnata viitvõlgade ajastust või summat, on nendega seotud ebakindlus harilikult palju väiksem kui eraldiste korral.

Viitvõlgasid näidatakse sageli osana võlgadest hankijatele või muudest võlgadest, samal ajal kui eraldisi näidatakse eraldi.

Eraldiste ja tingimuslike kohustiste vaheline seos

12. Üldiselt on kõik eraldised tingimuslikud, kuna nende ajastus või summa ei ole kindel. Käesolevas standardis kasutatakse mõistet "tingimuslik" siiski nende kohustiste ja varade kohta, mida ei kajastata bilansis, kuna nende olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindlad ja mida ettevõtte täielikult ei kontrolli. Lisaks kasutatakse mõistet "tingimuslik kohustus" selliste kohustiste kohta, mis ei vasta bilansis kajastamise kriteeriumidele.

13. Käesolevas standardis eristatakse üksteisest:

- a) eraldised, mida kajastatakse kohustistena (eeldusel, et on võimalik anda usaldusväärne hinnang), kuna need on eksisteerivad kohustused, mille täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid tõenäoliselt vähenevad; ja
- b) tingimuslikud kohustised, mida ei kajastata kohustistena, kuna need on kas:
 - i) võimalikud kohustused, sest ei ole veel kindel, kas ettevõttel on eksisteeriv kohustus, mis võib põhjustada majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise; või
 - ii) eksisteerivad kohustused, mis ei vasta käesolevas standardis esitatud kajastamiskriteeriumidele (sest on ebatõenäoline, et kõnealuse kohustuse täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenevad või kohustuse suurust ei ole võimalik piisava usaldusväärsusega mõõta).

KAJASTAMINE

Eraldised

14. Eraldis kajastatakse järgmistel juhtudel:

▼B

- a) ettevõttel on minevikusündmusest tulenev eksisteeriv kohustus (juriidiline või faktiline); ► M5 ————— ◀
 - b) on tõenäoline, et selle kohustuse täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenevad; ja
 - c) kohustuse summa on usaldusväärselt hinnatav.
- Kui kõnealused tingimused ei ole täidetud, eraldist ei kajastata.

Eksisteeriv kohustus

- 15. Mõnel harval juhul ei ole selge, kas ettevõttel on eksisteeriv kohustus või mitte. Sel juhul otsustatakse, et ettevõttel on minevikusündmusest tulenev eksisteeriv kohustus juhul, kui kogu kättesaadavat tõendusmaterjali arvesse võttes on eksisteeriva kohustuse olemasolu bilansipäeval tõenäolisem kui selle puudumine.
- 16. Peaaegu alati on selge, kas minevikusündmusest tuleneb eksisteeriv kohustus või mitte. Harvadel juhtudel, näiteks kohtuvaidluse korral, võib olla vaieldav, kas teatavad sündmused on toimunud või kas nendest sündmustest tuleneb eksisteeriv kohustus. Sel juhul määrab ettevõtte kindlaks, kas bilansipäeval on eksisteeriv kohustus, arvestades kogu kättesaadavat tõendusmaterjali, sealhulgas näiteks ekspertide arvamust. Asjaomane tõendusmaterjal sisaldab kõiki bilansipäevajärgsete sündmustega seotud täienäitavaid tõendeid. Selle tõendusmaterjali põhjal:
 - a) kui eksisteeriva kohustuse olemasolu bilansipäeval on tõenäolisem kui selle puudumine, kajastab ettevõtte eraldise (kui kajastamiskriteeriumid on täidetud); ja
 - b) kui eksisteeriva kohustuse puudumine bilansipäeval on tõenäolisem kui selle olemasolu, avalikustab ettevõtte tingimusliku kohustise, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähendamise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline (vt paragrahv 86).

Minevikusündmus

- 17. Minevikusündmust, millest tuleneb eksisteeriv kohustus, nimetatakse kohustavaks sündmuseks. Sündmust peetakse kohustavaks sündmuseks juhul, kui ettevõttel puudub reaalne alternatiiv sündmusest tuleneva kohustuse täitmisele. See on nii ainult järgmistel juhtudel:
 - a) kui kohustuse täitmist on võimalik seadusega nõuda; või
 - b) faktilise kohustuse korral, kui sündmus (milleks võib olla ettevõtte tegevus) on tekitanud teistes osapooltes õigustatud ootusi, et ettevõtte täidab kohustuse.
- 18. Finantsaruanded käsitlevad ettevõtte finantsseisundit aruandeperioodi lõpus, mitte aga ettevõtte võimalikku seisundit tulevikus. Seetõttu ei kajastata eraldisi nende kulutuste osas, mis on vajalikud äritegevuse läbiviimiseks tulevikus. Ettevõtte bilansis kajastatakse ainult bilansipäeval eksisteerivaid kohustisi.
- 19. Eraldistena kajastatakse ainult neid minevikusündmustest tulenevaid kohustusi, mis eksisteerivad sõltumatult ettevõtte tegevusest tulevikus (st äritegevuse läbiviimisest tulevikus). Sellised kohustused on näiteks ebaseadusliku keskkonnakahjustuse puhul makstavad trahvid ja puhastuskulud, mille tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenevad sõltumatult ettevõtte tegevusest tulevikus. Samuti kajastab ettevõtte eraldise seoses naftaseadmete või tuumaelektrijaama lammutamisel tekkivate kuludega niivõrd, kuivõrd ettevõtte on kohustatud hüvitama juba tekitatud kahju. Seevastu võib ettevõttel olla kavatsus või vajadus, näiteks ärialase surve või juriidiliste nõuete tõttu, teha kulutusi selleks, et oma äritegevust tulevikus teatud viisil läbi viia (näiteks paigaldada teatavat liiki tehasesse suitsufiltreid). Kuna ettevõtte võib tulevase kulutusi oma tulevase tegevusega vältida, näiteks oma äritegevuse viisi muutes, ei ole tal selle tulevase kulutuse osas eksisteerivat kohustust ja seega eraldist ei kajastata.
- 20. Kohustus hõlmab alati teist osapoolt, kelle suhtes ettevõttel kohustus on. Teist osapoolt, kelle suhtes ettevõttel kohustus on, ei ole siiski alati vaja identifitseerida – selleks võib olla ka laiem avalikkus. Et kohustus hõlmab alati siduvat tulevikukohustust teise osapoolte suhtes, siis juhtkonna või juhatuse otsus ei tekita veel faktilist kohustust, mis eksisteeriks bilansipäeval, välja arvatud juhul, kui asjaomaseid isikuid on sellest enne bilansipäeva teavitatud piisavalt konkreetsel viisil, tekitamaks neis õigustatud ootust, et ettevõtte täidab oma kohustused.
- 21. Sündmusest, millest ei tulene kohustust otsekohe, võib tuleneda kohustus hiljem, kui seadusemuudatused või ettevõtte tegevus (näiteks piisavalt konkreetne avalik teadaanne) põhjustavad faktilise kohustuse. Näiteks keskkonnakahjustuse puhul ei pruugi olla tagajärgede kõrvaldamise kohustust. Ent kahjustuse põhjustamine muutub kohustavaks sündmuseks

▼B

juhul, kui uus seadus nõuab juba tekitatud kahju hüvitamist või kui ettevõtte tunnistab avalikult oma vastutust kahju hüvitamise eest viisil, mis tekitab faktilise kohustuse.

22. Kui esitatud seaduseelnõu üksikasjad ei ole veel lõplikud, tekib kohustus ainult juhul, kui seaduse vastuvõtmine esitatud kujul on praktiliselt kindel. Käesolevas standardis käsitletakse sellist kohustust juriidilise kohustusena. Vastuvõtmisega seotud protseduuride erinevuste tõttu on võimatu nime-tada konkreetset sündmust, mis muudaks seaduse vastuvõtmise praktiliselt kindlaks. Sageli ei ole võimalik seaduse vastuvõtmises praktiliselt kindel olla enne, kui see on vastu võetud.

Tõenäoline majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine

23. Kohustise kajastamiseks ei ole vajalik mitte üksnes eksisteeriva kohustuse olemasolu, vaid ka tõenäoline majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine kõnealuse kohustuse täitmisel. Käesoleva standardi ⁽¹⁾ rakedamisel on ressursside vähenemine või muu sündmus tõenäoline siis, kui sündmus pigem toimub kui ei toimu, st tõenäosus, et sündmus toimub, on suurem kui tõenäosus, et sündmus ei toimu. Kui eksisteeriva kohustuse olemasolu ei ole tõenäoline, avalikustab ettevõtte tingimusliku kohustise, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline (vt paragrahv 86).
24. Mitmete sarnaste kohustuste (näiteks tootegarantiide või sarnaste lepingute) olemasolu korral määratakse kohustuste täitmiseks vajaliku ressursside vähenemise tõenäosus kindlaks, vaadeldes kõiki kohustusi kui üht tervikut. Kuigi iga üksiku objekti puhul võib ressursside vähenemise tõenäosus olla väike, võib kõigi kohustuste osas tervikuna ressursside teatav vähenemine tõenäoliseks osutuda. Sellisel juhul eraldi kajastatakse (kui teised kajastamiskriteeriumid on täidetud).

Kohustuse usaldusväärne hindamine

25. Hinnangute kasutamine on finantsaruannete koostamise lahutamatu osa ega vähenda nende usaldusväärset. Eelkõige kehtib see eraldiste puhul, mis oma olemuselt on palju ebakindlamad kui enamik muid bilansikirjeid. Välja arvatud äärmiselt harvadel juhtudel, suudab ettevõtte kindlaks määrata võimalike tulemuste vahemiku ja saab seega anda kohustuse kohta hinnangu, mis on eraldise kajastamiseks kasutamiseks piisavalt usaldusväärne.
26. Nendel äärmiselt harvadel juhtudel, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda, eksisteerib kohustis, mida ei saa kajastada. Kõnealune kohustis avalikustatakse tingimusliku kohustisena (vt paragrahv 86).

Tingimuslikud kohustised

27. Ettevõtte ei kajasta bilansis tingimuslikku kohustist.
28. Tingimuslik kohustis avalikustatakse vastavalt paragrahvile 86, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline.
29. Kui ettevõtte vastutab solidaarselt kohustuse täitmise eest, käsitletakse seda osa kohustusest, mille täitmist eeldatakse teistelt osapooltelt, tingimusliku kohustisena. Ettevõtte kajastab eraldise kohustuse selle osa suhtes, mille puhul majanduslikku kasu sisaldavad ressurssid tõenäoliselt vähenevad, välja arvatud nendes äärmiselt harvades olukordades, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda.
30. Tingimuslikud kohustised võivad edasi areneda viisil, mida algselt ei oodatud. Seepärast hinnatakse neid pidevalt, et määrata kindlaks, kas majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine on muutunud tõenäoliseks. Kui on muutunud tõenäoliseks, et varem tingimusliku kohustisena käsitletud kohustuse täitmiseks on vajalik tulevase majandusliku kasu vähenemine, kajastatakse eraldi finantsaruannetes perioodil, mille jooksul vähenemise tõenäosus muutus (välja arvatud need äärmiselt harvad olukorrad, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda).

Tingimuslikud varad

31. Ettevõtte ei kajasta bilansis tingimuslikku vara.
32. Tingimuslikud varad tekivad harilikult planeerimatutest või muudest ootamatutest sündmustest, mille tulemusel tekib võimalus, et ettevõtte saab majanduslikku kasu. Näitena võib tuua nõude, mille ettevõtte esitab juriidilise protsessi käigus, mille tulemus on ebakindel.

⁽¹⁾ Käesolevas standardis tõlgendatakse mõistet "tõenäoline" tähenduses "pigem toimub, kui ei toimu", mis ei pruugi kattuda teistes rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites kasutatud tõlgendusega.

▼B

33. Tingimuslikke varasid ei kajastata bilansis, kuna selle tagajärjel võidakse kajastada tulu, mida ettevõtte ei pruugi kunagi saada. Kuid juhul, kui tulu realiseerumine on praktiliselt kindel, ei ole sellega seotud vara tingimuslik vara ja selle kajastamine bilansis on asjakohane.
34. Tingimuslik vara avalikustatakse vastavalt paragrahvile 89 juhul, kui majandusliku kasu saamine on tõenäoline.
35. Tingimuslikke varasid hinnatakse pidevalt, et tagada nende muutuste asjakohane esitamine finantsaruannetes. Kui majandusliku kasu saamine on muutunud praktiliselt kindlaks, kajastatakse vara ja sellega seotud tulu finantsaruannetes perioodil, mille jooksul see muutus toimus. Kui majandusliku kasu suuremine on muutunud tõenäoliseks, avalikustab ettevõtte tingimusliku vara (vt paragrahv 89).

MÕÕTMINE

Parim hinnang

36. Eraldisena kajastatud summa peab vastama parimale hinnangule eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajalike kulutuste kohta bilansipäeva seisuga.
37. Parim hinnang eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajaliku kulutuste kohta on summa, mille ettevõtte ratsionaalsetel kaalutlustel maksaks, et kohustust bilansipäeval täita või see samal ajal kolmandale osapoolale üle kanda. Sageli on võimatu või liiga kallis kohustust bilansipäeval täita või üle kanda. Hinnang summa kohta, mille ettevõtte kohustuse täitmiseks või ülekandmiseks ratsionaalsetel kaalutlustel maksaks, annab siiski parima hinnangu kulutuste kohta, mis on vajalikud eksisteeriva kohustuse täitmiseks bilansipäeval.
38. Hinnang tulemuse ja majandusliku mõju kohta põhineb ettevõtte juhtkonna otsusel, tuginedes sarnaste tehingute kogemusele ja mõnedel juhtudel sõltumatutele eksperdihinnangutele. Asjaomane tõendusmaterjal sisaldab kõiki bilansipäevajärgsete sündmustega seotud täiendavaid tõendeid.
39. Vastavalt olukorrale käsitletakse eraldisena kajastatava summaga seotud ebakindlaid asjaolusid mitmel erineval viisil. Kui mõõdetav eraldis hõlmab suurt hulka objekte, vaagitakse kohustuse hindamisel kõiki võimalikke tulemusi vastavalt nende toimumise tõenäosusele. Sellist statistilist hindamismeetodit nimetatakse "eeldatavaks väärtuseks". Seega on eraldise summa erinev sõltuvalt sellest, kas kahjumi tõenäosus on näiteks 60 % või 90 %. Kui võimalike tulemuste vahemik on lai ja iga punkti tõenäosus on sama suur kui mistahes teisel punktil selles vahemikus, kasutatakse vahemiku keskpunkti.

Näide

Ettevõtte müüb tooteid, mille garantii kohaselt kaetakse nende tootmisdefektide remondikulud, mis avastatakse esimese kuue kuu jooksul pärast toote ostmist. Kui kõigil müüdüd toodetel avastatakse väiksemaid defekte, ulatuksid remondikulud ühe miljonini. Kui kõigil müüdüd toodetel esineksid suuremad defektid, ulatuksid remondikulud nelja miljonini. Ettevõtte eelnevad kogemused ja tulevikuootused näitavad, et eeloleval aastal ei ole 75 %-l müüdüd toodetest ühtegi defekti, 20 %-l müüdüd toodetest on väiksemad defektid ja 5 %-l müüdüd toodetest on suuremad defektid. Vastavalt paragrahvile 24 hindab ettevõtte garantiikohustustest tuleneva ressursside vähenemise tõenäosust tervikuna.

Remondikulude eeldatav maksumus on:

$$(75\% \text{ nullist}) + (20\% \text{ 1000000-st}) + (5\% \text{ 4000000-st}) = 400000$$

40. Ühe konkreetse kohustuse mõõtmise korral võib parimaks hinnanguks kohustise osas olla tema individuaalne kõige tõenäolisem tulemus. Kuid isegi sel juhul kaalub ettevõtte teisi võimalikke tulemusi. Kui muud võimalikud tulemused on kõige tõenäolisemast tulemusest peamiselt suuremad või peamiselt väiksemad summad, on parimaks hinnanguks vastavalt suurem või väiksem summa. Näiteks kui ettevõtte peab hüvitama tõsise vea suures tehases, mille ta kliendile ehitab, võib individuaalseks kõige tõenäolisemaks tulemuseks esimese paranduskatse õnnestumisel olla kulu 1 000 ühikut, ent kui on olemas märkimisväärne võimalus, et tuleb teha täiendavaid paranduskatseid, tuleb eraldisena kajastada suurem summa.
41. Eraldist mõõdetakse maksueelselt ning eraldise mõju tulumaksule ja selle muutusi käsitletakse standardis IAS 12 "Tulumaks".

▼B

Riskid ja ebakindlad asjaolud

42. Eraldise osas parima hinnangu andmiseks tuleb arvesse võtta enamike sündmuste ja olukordadega paratamatult seotud riske ja ebakindlaid asjaolusid.
43. Risk kirjeldab tulemuste mitmekesisust. Korrigeerimine vastavalt riskile võib suurendada kohustise suuruseks mõõdetud summat. Ebakindlatel asjaoludel põhinevate hinnangutega tuleb olla ettevaatlik, et vältida tulu või varade ülehindamist ja kulude või kohustiste alahindamist. Ebakindlad asjaolud ei õigusta siiski liigsete eraldiste tegemist ega kohustiste sihilikku ülehindamist. Näiteks kui eriti ebasoodsast tulemusest tulenevaid kulutusi on hinnatud konservatiivselt, siis ei tohi käsitleda selle tulemuse tõenäosust tahtlikult suuremana kui on reaalne. Hoolikalt peab vältima riski ja ebakindlate asjaolude mitmekordset arvesse võtmist ning sellest tulenevat eraldise ülehindamist.
44. Kulutuste summaga seotud ebakindlad asjaolud avalikustatakse vastavalt paragrahvi 85 punktile b.

Nüüdisväärtus

45. Kui raha ajaväärtuse mõju on oluline, tuleb eraldise summa kajastada kohustuse täitmiseks eeldatavalt vajalike kulutuste nüüdisväärtusena.
46. Raha ajaväärtuse tõttu on varsti pärast bilansipäeva toimuva raha väljamaksega seotud eraldised kahjulikumad kui need, mille puhul sama rahasumma väljamakse toimub hiljem. Seepärast diskonteeritakse eraldisi juhul, kui mõju on oluline.
47. Diskontomäärana (või -määradena) kasutatakse maksueelset määra (või maksueelseid määrasid), mis kajastab (kajastavad) turu hinnanguid raha hetkeväärtusele ja kohustisele iseloomulikele riskidele. Diskontomäär (-määr) ei tohi kajastada neid riske, mis on arvesse võetud tulevaste rahavoogude hinnangute korrigeerimisel.

Tulevikusündmused

48. Tulevikusündmusi, mis võivad mõjutada kohustuse täitmiseks vajalikku summat, tuleb võtta arvesse eraldise summas juhul, kui on piisavalt objektiivset tõendusmaterjali nende sündmuste toimumise kohta.
49. Eeldatavad tulevikusündmused võivad olla eraldiste mõõtmisel eriti olulised. Näiteks võib ettevõtte uskuda, et rajatise puhastamise maksumus pärast selle kasutamise lõpetamist väheneb seoses tulevaste tehnoloogiaalaste muutustega. Kajastatud summa vastab tehniliselt pädevate objektiivsete vaatlejate õigustatud ootusele, võttes arvesse kogu olemasolevat tõendusmaterjali puhastamise ajal kättesaadava tehnoloogia kohta. Seega on asjakohane arvestada näiteks maksumuse eeldatava vähenemisega, mis on seotud suurenenud kogemustega olemasoleva tehnoloogia kasutamisel, või eeldatud maksumusega, mis on seotud olemasoleva tehnoloogia rakendamise senisest laiaulatuslikumal või keerukamal puhastamisel. Ettevõtte ei eelda siiski täiesti uue puhastustöödega seotud tehnoloogia arengut, välja arvatud juhul, kui seda oletust toetab piisav objektiivne tõendusmaterjal.
50. Võimalike uute õigusaktide mõju võetakse eksisteeriva kohustuse mõõtmisel arvesse juhul, kui on olemas piisav objektiivne tõendusmaterjal selle kohta, et antud õigusakti vastuvõtmine on praktiliselt kindel. Praktikas on olukordade mitmekesisuse tõttu võimatu nimetada üht konkreetset sündmust, mis iga juhtumi puhul piisavat objektiivset tõendusmaterjali annaks. Tõendusmaterjali on vaja nii selle kohta, mida õigusakt hakkab nõudma, kui ka selle kohta, kas õigusakti vastuvõtmine ja rakendamine ettenähtud ajal on praktiliselt kindel. Sageli ei leidu piisavat objektiivset tõendusmaterjali enne, kui õigusakt on juba vastu võetud.

Varade eeldatav võõrandamine

51. Eraldise mõõtmisel ei võeta arvesse varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit.
52. Varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit ei võeta arvesse eraldise mõõtmisel isegi juhul, kui eeldatav müük on tihedalt seotud sündmusega, millest kõnealune eraldis tuleneb. Selle asemel kajastab ettevõtte varade eeldatavast võõrandamisest saadava kasumi asjaomaseid varasid käsitlevas rahvusvahelises raamatupidamisstandardis ettenähtud ajal.

HÜVITUSED

53. Kui eeldatakse, et teine osapool hüvitab mõned või kõik eraldise täitmiseks vajalikud kulutused, kajastatakse hüvitus ainult juhul, kui selle saamine pärast kohustuse täitmist on praktiliselt kindel. Hüvitust käsitletakse eraldi varana. Hüvitusena kajastatud summa ei tohi ületada eraldise summat.
54. Kasumiaruandes võib esitada eraldisega seotud kulud saldeerituna hüvitusena kajastatud summaga.

▼B

55. Mõnikord võib ettevõtte oodata, et teine osapool tasub mõned või kõik eraldise täitmiseks vajalikud kulutused (näiteks kindlustuslepingute, vastutusest vabastavate klauslite või hankijate antud garantiide kaudu). Teine osapool võib hüvitada ettevõtte makstud summad või ise need summad otse tasuda.
56. Enamikul juhtudel vastutab ettevõtte kogu kõnealuse summa eest, seega juhul, kui kolmas osapool mingil põhjusel ei maksa, peab ettevõtte maksuma kogu summa. Sellises olukorras kajastatakse eraldi kogu kohustisumma ulatuses ja eeldatav hüvituse saamine kajastatakse eraldi varana juhul, kui on praktiliselt kindel, et pärast kohustise täitmist ettevõtte kulutused hüvitatakse.
57. Mõnedel juhtudel ei vastuta ettevõtte kõnealuste kulutuste eest, kui kolmas osapool jätab need maksmata. Sel juhul ei ole ettevõttel kohustust seoses kõnealuste kulutustega ning neid ei kajastata eraldistena.
58. Nagu paragrahvis 29 märgitakse, on kohustus, mille eest ettevõtte solidaarselt vastutab, tingimuslik kohustus niivõrd, kuivõrd eeldatakse selle täitmist teiste osapoolte poolt.

Eraldiste muutused

59. Eraldised vaadatakse läbi igal bilansipäeval ja korrigeeritakse nii, et need kajastaksid parimat hetkehinnangut. Kui ei ole enam tõenäoline, et kohustuse täitmine eeldab majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähendamist, tuleb eraldis tühistada.
60. Diskonteerimise kasutamise korral suureneb eraldise bilansiline maksumus igal perioodil, peegeldades aja möödumist. Kõnealune suurenemine kajastatakse laenukasutuse kulutusena.

Eraldiste kasutamine

61. Eraldist kasutatakse ainult nendeks kulutusteks, mille suhtes see algselt kajastati.
62. Eraldise arvelt kaetakse ainult neid kulutusi, mille kohta algselt eraldis moodustati. Selliste kulutuste katmine eraldise arvelt, mis algselt kajastati muul eesmärgil, varjab kahe erineva sündmuse mõju.

KAJASTAMIS- JA MÕÕTMISREEGLITE RAKENDAMINE

Tulevane tegevuskahjum

63. Eraldisi ei kajastata tulevase tegevuskahjumi katteks.
64. Tulevane tegevuskahjum ei vasta paragrahvis 10 esitatud kohustise mõisetele ega paragrahvis 14 esitatud eraldiste üldistele kajastamiskriteeriumidele.
65. Asjaolu, et eeldatakse tulevast tegevuskahjunit, viitab sellele, et teatavate tegevusega seotud varade väärtus võib olla langenud. Ettevõtte kontrollib kõnealuste varade väärtuse langust vastavalt standardile IAS 36 "Varade väärtuse langus".

Kahjulikud lepingud

66. Kui ettevõttel on kahjulik leping, tuleb lepingust tulenevat eksisteerivat kohustust kajastada ja mõõta eraldisena.
67. Mitmed lepingud (näiteks osad rutiinsed ostutellimused) võib tühistada ilma teisele osapoolle kompensatsiooni maksmata, mistõttu neist ei tulene kohustust. Muudes lepingutes sätestatakse õigused ja kohustused mõlemale lepingupoolle. Kui selline leping muutub sündmuste käigus kahjulikuks, kuulub leping käesoleva standardi rakenduslasse ning eksisteerib kajastatav kohustus. Täitmisele kuuluvad lepingud, mis ei ole kahjulikud, ei kuulu käesoleva standardi rakenduslasse.
68. Käesolevas standardis on kahjuliku lepinguna määratletud leping, mille puhul lepingust tulenevate kohustuste täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust eeldatavalt saadavat majanduslikku kasu. Lepingujärgseks vältimatuks kulutuseks loetakse lepingu katkestamise väikseimat netokulutust, mis on väiksem lepingu täitmise maksumusest või selle täitmata jätmisest tulenevate kompensatsioonide ja trahvide summast.
69. Enne kahjuliku lepingu suhtes eraldi eraldise tegemist kajastab ettevõtte kõnealuse lepinguga seotud varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi (vt IAS 36 "Varade väärtuse langus").

Restruktureerimine

70. Restruktureerimise mõiste alla kuuluvad näiteks järgmised sündmused:
 - a) tegevusharu müük või lõpetamine;
 - b) äritegevuse asukoha sulgemine mingis riigis või piirkonnas või äritegevuse ümberpaigutamine ühest riigist või piirkonnast teise;

▼B

- c) muutused juhtkonna struktuuris, näiteks mõne juhtimistasandi kaotamine; ja
 - d) põhjalikud ümberkorraldused, millel on oluline mõju ettevõtte tegevuse olemusele ja rõhuasetustele.
71. Restruktureerimiskulude osas kajastatakse eraldi ainult juhul, kui on täidetud paragrahvis 14 esitatud üldised eraldiste kajastamise kriteeriumid. Paragrahvides 72–83 on selgitatud, kuidas rakendatakse üldisi kajastamiskriteeriume restruktureerimise suhtes.
72. Faktiline restruktureerimiskohustus tekib ainult järgmistel juhtudel:
- a) ettevõttel on üksikasjalik ametlik restruktureerimiskava, milles on kindlaks määratud vähemalt järgmised asjaolud:
 - i) mõjutatud äritegevus või äritegevuse osa;
 - ii) peamised restruktureerimisest mõjutatud asukohad;
 - iii) nende töötajate asukoht, funktsioon ja ligilähedane arv, kellele makstakse hüvitist töösuhte lõppemise eest;
 - iv) tehtavad kulutused ja
 - v) kava elluviimise aeg; ja
 - b) ettevõtte on tekitanud asjaomastes isikutes õigustatud ootuse, et ta teostab restruktureerimise, olles kas alustanud kõnealuse kava elluviimisest või teavitanud asjaomaseid isikuid kava põhipunktidest.
73. Tõendusmaterjali selle kohta, et ettevõtte on alustanud restruktureerimiskava elluviimist, annab näiteks seadmete demonteerimine, varade müük või kava põhipunkte käsitlev avalik teadaanne. Üksikasjalikku restruktureerimiskava käsitlev avalik teadaanne kujutab endast faktilist restruktureerimiskohustust ainult juhul, kui seda tehakse sellisel viisil ja piisavalt üksikasjalikult (st kava põhipunkte kirjeldades), et teistes osapooltes, nagu kliendid, hankijad ja töötajad (või nende esindajad), tekitatakse õigustatud ootusi, et ettevõtte viib restruktureerimise ellu.
74. Et kava oleks piisav faktilise kohustuse tekitamiseks ajal, kui see edastatakse asjaomastele isikutele, peab selle elluviimise algus olema kavandatud niipea kui võimalik ning see peab olema lõpetatud aja jooksul, mis teeb kava märkimisväärse muutumise ebatõenäoliseks. Kui eeldatakse, et enne restruktureerimise algust on pikk viivitus või et restruktureerimine võtab ülemäära kaua aega, on ebatõenäoline, et kava tekitab teistes õigustatud ootuse, et ettevõtte on ennast käesoleval hetkel restruktureerimisega sidunud, kuna selleks ettenähtud aeg annab ettevõttele võimalusi oma plaane muuta.

▼M5

75. Juhtkonna või juhatuse poolt enne bilansipäeva vastu võetud restruktureerimisotsus ei tekita bilansipäeval faktilist kohustust, välja arvatud juhul, kui ettevõtte on enne bilansipäeva:
- (a) alustanud restruktureerimiskava elluviimist; või
 - (b) teavitanud asjaomaseid isikuid eestruktureerimiskava põhipunktidest piisavalt korrektsel viisil, et tekitada neis õigustatud ootus, et ettevõtte viib restruktureerimise ellu.

Kui ettevõtte alustab restruktureerimiskava elluviimist või teavitab selle põhipunktidest asjaomaseid isikuid alles pärast bilansipäeva, nõuab IAS 10 *Bilansipäevajärgsed sündmused* informatsiooni avalikustamist, kui restruktureerimine on oluline ja avalikustamata jätmine võib mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid, mis on tehtud finantsaruannetealusel.

▼B

76. Kuigi ainult juhtkonna otsus ei tekita faktilist kohustust, võib kohustus tuleneda teistest eelnevatest sündmustest koos sellise otsusega. Näiteks võivad läbirääkimised töötajate esindajatega töösuhte lõpetamisega seotud hüvitiste osas või läbirääkimised ostjatega tegevusala müügi osas olla lõpetatud ja vajada veel ainult juhatuse kinnitust. Kui see kinnitus on saadud ja sellest on teavitatud teisi osapooli, on ettevõttel faktiline restruktureerimiskohustus, kui paragrahvis 72 esitatud tingimused on täidetud.
77. Mõnedes riikides on lõplik otsustusõigus juhatusel, mille liikmete hulka kuuluvad peale juhtkonna ka teiste huvigruppide (näiteks töötajate) esindajad, või on kõnealuseid esindajaid vaja enne juhatuse otsuse langetamist sellest teavitada. Kuna sellise juhatuse otsus hõlmab kõnealuste esindajate teavitamist, võib sellest tuleneda faktiline restruktureerimiskohustus.

▼B

78. Tegevusala müügist ei tulene kohustust enne, kui ettevõtte on endale võtnud müügikohustuse, st kui on sõlmitud siduv müügileping.
79. Isegi kui ettevõtte on otsustanud müüa mõne tegevusala ja sellest otsusest avalikult teada andnud, ei saa tal olla müügikohustust enne, kui on leitud ostja ja sõlmitud siduv müügileping. Kuni siduva müügilepingu sõlmimiseni võib ettevõtte ümber mõelda ning on sunnitud astuma muid samme, kui vastuvõetavatel tingimustel ostjat ei leita. Kui tegevusala müüki kujutatakse osana restruktureerimisest, kontrollitakse kõnealuse tegevusala varade väärtuse langust vastavalt standardile IAS 36 "Varade väärtuse langus". Kui müük on ainult üks osa restruktureerimisest, võib restruktureerimise ülejäänud osade suhtes enne siduva müügilepingu olemasolu tekkida faktiline kohustus.
80. Restruktureerimiseraudis peab sisaldama ainult restruktureerimisest tulenevaid otseseid kulutusi, mis peavad vastama mõlemale järgmisele tingimusele:
- need kaasnevad vältimatult restruktureerimisega; ja
 - need ei ole seotud ettevõtte jätkuva tegevusega.
81. Restruktureerimiseraudis ei hõlma järgmiste asjaoludega seotud kulusid:
- olemasolevate töötajate ümberõpe või -paigutamine;
 - turustamine; või
 - investeeringud uutesse süsteemidesse ja turustusvõrkudesse.
- Need kulutused on seotud ettevõtte tulevase äritegevusega ega ole bilansipäeval restruktureerimisega seotud kohustised. Kõnealuseid kulutusi käsitletakse samamoodi nagu juhul, kui need oleksid tekkinud restruktureerimisest sõltumatult.
82. Kindlaksmääratavat, kuni restruktureerimise kuupäevani saadavat tulevast tegevuskahjumit ei kaasata eraldisse, välja arvatud juhul, kui kõnealune kahjum on seotud paragrahvis 10 määratletud kahjuliku lepinguga.
83. Nagu paragrahvi 51 nõutud, ei võeta restruktureerimiseraudise mõttmisel arvesse varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit, isegi kui varade müüki käsitletakse restruktureerimise osana.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

84. Ettevõtte peab avalikustama järgmised andmed iga eraldiste rühma kohta:
- bilansiline maksumus perioodi alguses ja lõpus;
 - perioodi jooksul tehtud täiendavad eraldised, sealhulgas olemasolevate eraldiste suurendamine;
 - perioodi jooksul kasutatud summad (st tekkinud ja eraldise arvelt kaetud summad);
 - perioodi jooksul tühistatud kasutamata summad; ja
 - perioodi jooksul diskonteeritud summas toimunud kasv, mis tuleneb aja möödumisest ja diskontomäära võimalikest muutustest.
- Võrdlusandmeid ei nõuta.
85. Ettevõtte peab avalikustama järgmised andmed iga eraldiste rühma kohta:
- kohustuse olemuse lühikirjeldus ning kohustusest tuleneva majandusliku kasu vähenemise eeldatava aeg;
 - antud vähenemiste summa ja ajaga seotud ebakindlad asjaolud. Kui see on vajalik asjakohase informatsiooni andmiseks, peab ettevõtte avalikustama põhilised tulevikusündmuste kohta tehtud eeldused vastavalt paragrahvile 48; ja
 - võimalike eeldatavate hüvituste summa, märkides seoses eeldatavate hüvitustega kajastatud võimalike varade summad.
86. Välja arvatud juhul, kui väljamaksete võimalus seoses kohustiste täitmisega on äärmiselt vähetõenäoline, avalikustab ettevõtte iga bilansipäeval eksisteeriva tingimuslike kohustiste rühma kohta tingimuslike kohustiste olemuse lühikirjelduse ja võimaluse korral:
- hinnangu selle finantsmõjule, mõõdetuna vastavalt paragrahvidele 36–52;
 - võimalike väljamaksete summa ja ajaga seotud ebakindlad asjaolud; ja
 - hüvituse saamise võimalikkuse.
87. Määrates kindlaks, milliseid eraldisi või tingimuslikke kohustisi võib ühte rühma koondada, on vaja kaaluda, kas nende objektide olemus on piisavalt sarnane, et nende ühine esitamine vastaks paragrahvi 85 punktides a ja

▼B

b ning paragrahvi 86 punktides a ja b esitatud nõuetele. Seega võib olla asjakohane käsitleda ühe eraldiste rühmana eri toodete garantiidega seotud summasid, kuid ei ole asjakohane käsitleda ühe eraldiste rühmana tavalisi garantiisid ja summasid, mis tulenevad kohtumenetlustest.

88. Kui eraldis ja tingimuslik kohustus tulenevad samadest asjaoludest, avalikustab ettevõtte need paragrahvides 84–86 esitatud nõudmiste kohaselt nii, et ilmneks eraldise ja tingimusliku kohustise vaheline seos.
89. Kui majandusliku kasu saamine on tõenäoline, avalikustab ettevõtte bilansipäeva tingimuslike varade olemuse lühikirjelduse ning võimaluse korral hinnangu nende finantsmõju kohta, mõõdetuna vastavalt paragrahvides 36–52 eraldiste kohta sätestatud põhimõtetele.
90. Tingimuslike varade avalikustamisel on oluline vältida eksitavaid vihjeid saadavate tulude tõenäosuse kohta.
91. Kui paragrahvides 86 ja 89 nõutud informatsiooni ei ole avalikustatud, kuna seda ei ole võimalik teha, tuleb see asjaolu ära märkida.
92. Äärmiselt harvadel juhtudel võib eeldada, et paragrahvides 84–89 nõutud informatsiooni osaline või täielik avalikustamine kahjustab tõsiselt ettevõtte positsiooni eraldiste, tingimuslike kohustiste või tingimuslike varade teemal teiste osapooltega toimivas vaidluses. Sel juhul ei pea ettevõtte seda informatsiooni avalikustama, kuid ta peab avalikustama vaidluse üldolemuse koos asjaoluga, et informatsiooni ei avalikustata, ning põhjendusega, miks seda ei tehta.

ÜLEMINEKUSÄTTED

93. Mõju, mida käesoleva standardi vastuvõtmine selle jõustumiskuupäeval (või varem) avaldab, kajastatakse selle perioodi jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena, mil standardit esimest korda rakendatakse. Ettevõtetele soovitatakse, kuid neilt ei nõuta, varaseima esitatud perioodi jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimist ning võrdlusandmete ümberarvestamist. Kui võrdlusandmeid ei arvestata ümber, tuleb see asjaolu avalikustada.

▼M5**▼B**

JÕUSTUMISKUUPÄEV

95. Käesolevat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit rakendatakse raamatupidamise aastaaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. juulil 1999 või pärast seda algavaid perioode. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab käesolevat standardit enne 1. juulit 1999 algavate perioodide suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.

▼M5**▼M3**

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 38

Immateriaalne vara

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-7
Mõisted	8-17
Immateriaalne vara	9-17
Eristatavus	11-12
Kontroll	13-16
Tulevane majanduslik kasu	17
Kajastamine ja mõõtmine	18-67
Eraldi omandamine	25-32
Omandamine äriühenduse raames	33-43
Äriühenduse raames omandatud immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmine	35-41

▼ **M3**

Omandatud lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused	42-43
Omandamine sihtfinantseerimise teel	44
Varade vahetus	45-47
Sisemiselt loodud firmaväärtus	48-50
Sisemiselt loodud immateriaalne vara	51-67
Uurimistegevuse faas	54-56
Arendustegevuse faas	57-64
Sisemiselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus	65-67
Kajastamine kuluna	68-71
Varasemate perioodide kulud, mida ei saa kajastada varana	71
Mõõtmine pärast arvele võtmist	72-87
Soetusmaksumuse meetod	74
Ümberhindluse mudel	75-87
Kasulik eluiga	88-96
Piiratud kasuliku elueaga immateriaalne vara	97-106
Amortisatsiooniperiood ja amortisatsiooni meetod	97-99
Lõppväärtus	100-103
Amortisatsiooniperioodi ja -meetodi ülevaatamine	104-106
Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalne vara	107-110
Kasuliku eluea määramise kontroll	109-110
Bilansilise maksumuse kaetavus – kahjum väärtuse langusest	111
Kasutusest eemaldamine ja võõrandamine	112-117
Avalikustatav informatsioon	118-128
Üldnõuded	118-123
Immateriaalne vara, mida mõõdetakse pärast kajastamist ümberhindluse mudeli järgi	124-125
Uurimis- ja arendusväljaminekud	126-127
Muu informatsioon	128
Üleminekusätted ja jõustumiskuupäev	129-132
Sarnaste varade vahetus	131
Varasem rakendamine	132
Standardi IAS 38 (välja antud 1998. aastal) annulleerimine	133

See muudetud standard asendab IAS 38 (muudetud 1998) Immateriaalne vara ja seda tuleks rakendada:

- (a) äriühenduste, mille lepingukuupäev on 31. märtsil 2004 või hiljem, teel omandatud immateriaalse vara suhtes.
- (b) kõigi teiste immateriaalsete varade suhtes 31. märtsil 2004 või hiljem algavatel aruandeperioodidel.

Varasem rakendamine on soovitatav.

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada nende immateriaalsete varade raamatupidamiskäsitlus, mida muud standardid konkreetselt ei käsitle. Käesoleva standardi kohaselt peab ettevõtte immateriaalset vara kajastama siis ja ainult siis, kui on täidetud teatud kindlad kriteeriumid. Standard kirjeldab ka immateriaalse vara bilansilise maksumuse mõõtmise viisi ja kehtestab immateriaalse vara avalikustamise kriteeriumid.

RAKENDUSALA▼ **M10**

2. Käesolevat standardit rakendatakse immateriaalsete varade kajastamisel, välja arvatud järgneva suhtes:
 - (a) mõne teise standardi rakendusalasale kuuluv immateriaalne vara;
 - (b) *finantsvara, nagu see on määratletud standardis IAS 39 Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine;*

▼ **M10**

(c) *uuringu ja hindamise varade kajastamine ja mõõtmine (vt IFRS 6 Maavarade uuring ja hindamine); ja*

(d) *väljaminekud, mida tehakse seoses mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade arendamise või kaevandamisega.*

▼ **M3**

3. Kui mõnda konkreetset immateriaalse vara liigile rakendatavat arvestust käsitleb mõni muu standard, siis rakendab ettevõtte käesoleva standardi asemel seda standardit. Näiteks ei rakendata käesolevat standardit järgmistele objektidele suhtes:
- (a) immateriaalne vara, mida ettevõtte hoiab müügiks tavalise äritegevuse käigus (vt IAS 2 *Varud* ja IAS 11 *Ehituslepingud*).
 - (b) edasilükkunud tulumaksu vara (vt IAS 12 *Tulumaks*)
 - (c) standardi IAS 17 *Rentrakendus* alasse kuuluvad rendid;
 - (d) töövõtjate hüvitistest tulenevad varad (vt IAS 19 *Töövõtjate hüvitised*).
 - (e) Standardis IAS 39 defineeritud finantsvarad. Teatud finantsvarade kajastamist ja mõtmist kirjeldatakse standardites IAS 27 *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*, IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse* ja IAS 31 *Osalemine ühisettevõtmistes*.
 - (f) äriühenduses omandatud firmaväärtus (vaata IFRS 3 *Äriühendus*).
 - (g) edasilükkunud sõlmimisväljaminekud ja immateriaalne vara, mis tuleneb kindlustusandja IFRS 4 *Kindlustuslepingud* rakendusala alla kuuluvatest lepingupõhistest õigustest. IFRS 4 sätestab selliste edasilükkunud sõlmimisväljaminekute suhtes kindlad avalikustamise nõuded, aga ei sätesta neid immateriaalse vara suhtes. Seetõttu kehtivad sellise immateriaalse vara suhtes avalikustamise nõuded, mis on esitatud käesolevas standardis.
 - (h) immateriaalne põhivara, mida kooskõlas IFRS 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad* hoitakse müügiks (või mis kuulub müügi eesmärgil hoitavate varade gruppi).
4. Mõni immateriaalne vara võib esineda materiaalses vormis, näiteks laserplaadil (arvutitarkvara puhul), juriidilise dokumentatsioonina (litsentsid või patendid) või filmina. Et teha kindlaks, kas sellise vara käsitlemisel, mis sisaldab nii materiaalse kui immateriaalse vara elemente, tuleks rakendada standardit IAS 16 *Materiaalne põhivaravõi* käsitada seda kui immateriaalselt vara käesoleva standardi alusel, tuleb ettevõttel hinnata, kumb element on olulisem. Näiteks arvutitarkvara, mis juhib seadet, mis ei tööta ilma selle tarkvarata, on tarkvara selle riistvara lahutamatu osa ja seda käsitatakse materiaalse põhivarana. Sama kehtib arvuti operatsioonisüsteemi kohta. Kui tarkvara ei ole seonduva riistvara lahutamatu osa, käsitatakse seda immateriaalse varana.
5. Käesolevat standardit rakendatakse muu hulgas reklaami-, koolitus- ja ettevõtte käivituskulutustele ning uurimis- ja arendusväljaminekutele. Uurimis- ja arendusväljaminekud on suunatud teadmiste arendamisele. Seega, kui sellise tegevuse tulemuseks võib olla materiaalse vormiga vara (näiteks prototüüp), on selle vara materiaalne element tema immateriaalse komponendi (st temas sisalduvate teadmiste) kõrval teisejärguline.
6. Kapitalirendi tingimustel soetatud vara võib olla nii materiaalne kui immateriaalne. Pärast esmast kajastamist arvestab rentnik kapitalirendi alusel soetatud immateriaalselt vara vastavalt käesolevale standardile. Filmide, videosalvestuste, etenduste, käsikirjade, patentide ja autoriõiguste litsentsilepingutest tulenevad õigused ei kuulu IAS 17 reguleerimisalasse ja need kuuluvad käesoleva standardi reguleerimisalasse.
7. Käesoleva standardi rakendusala võivad välja jääda sellised tegevused või tehingud, mis on nii spetsiifilised, et nendest tulenevaid raamatupidamisküsimusi tuleb käsitleda täiesti eraldi. Sellised küsimused on näiteks mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade uurimise, arendamise või kaevandamisega ning kindlustuslepingutega seotud kulutuste arvestamine. Seepärast ei rakendata käesolevat standardit selliste tegevuste ja lepingutega seotud kulutuste suhtes. Samas aga rakendatakse käesolevat standardit muu kaevandustööstuses või kindlustusandjate poolt kasutatava immateriaalse vara (nt arvutitarkvara) ja muude nimetatud valdkondades esile kerkinud kulutuste (nt käivituskulutuste) puhul.

MÕISTED

8. *Selles standardis on kasutatud järgnevad mõisteid allpool täpsustatud tähendustega:*

▼ **M3**

Aktiivne turg on turg, kus kehtivad kõik järgmised tingimused:

- (a) *turul kaubeldavad asjad on homogeensed;*
- (b) *üldjuhul on mis tahes ajal võimalik leida huvitatud ostjaid ja müüjaid;*

ja

- (c) *hinnad on avalikkusele kättesaadavad.*

Äriühenduse lepingukuupäev on kuupäev, millal ühinevad pooled jõuavad sisuliselt jõustava kokkuleppeni või, avaliku ettevõtte puhul, see üldsusele teatavaks tehakse. Vaenuliku ülevõtmise puhul on ühinevate poolte vahel jõustava kokkuleppe saavutamise varaseim kuupäev see, mil piisav arv omandatava ettevõtte omanikke on omandaja pakkumise kontrolli ülevõtmiseks heaks kiitnud.

Amortisatsioon on immateriaalse vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale.

Vara on vahend:

- (a) *mille üle ettevõttel on eelnenud sündmuste tulemusena kontroll;*

ja

- (b) *millest oodatakse ettevõttele tulevast majanduslikku kasu.*

Bilansiline maksumus on summa, milles vara on bilansis kajastatud, peale akumuleeritud amortisatsiooni ja vara väärtuse langusest põhjustatud akumuleeritud kahjumi mahaarvamist.

Soetusmaksumus on vara omandamise või ehitamise ajal vara eest makstud raha või raha ekvivalentide summa või antud mitterahalise tasu õiglane väärtus, või, kui see on rakendatav, vastava vara soetusmaksumusena käsitletav summa, nagu see on esmaselt kajastatud vastavalt teiste IFRS-ide, nt IFRS 2 Aktsiapõhiste maksete korraldamine, spetsiifilistele nõuetele.

Amortiseeritav summa on vara soetusmaksumus või muu summa, millega soetusmaksumus on asendatud, millest on lahutatud vara lõppväärtus.

Arendustegevus on teadusuuringute tulemuste või muude teadmiste rakendamine uute või oluliselt täiustatud materjalide, seadmete, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste tootmise kavandamiseks enne kaubandusliku tootmise või kasutamise algust.

Ettevõttespetsiifiline väärtus on rahavoogude nüüdisväärtus, mida ettevõtte eeldab tulenevalt vara jätkuvast kasutamisest ning selle võõrandamisest vara kasuliku eluea lõppedes või mida ettevõtte eeldab tekkivat kohustiste arveldamisel.

Vara õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja mitteseotud poolte vahelises tehingus võimalik seda vara võõrandada.

Kahjum väärtuse langusest on summa, mille võrra vara bilansiline maksumus ületab vara kaetava väärtuse.

Immateriaalne vara on eristatav mitterahaline varaobjekt, millel puudub materiaalne vorm.

Rahaline vara on olemasolev raha ning vara, mis saadakse kindlaksmääratud või kindlaksmääratavate rahasummadena.

Teadusuuringud seisnevad algupärastes ja planeeritud uuringutes, mille eesmärgiks on omandada uusi teadus-tehnilisi teadmisi ja arusaamisi.

Immateriaalse vara lõppväärtus on prognoositav summa, mida ettevõtte võiks käesoleval ajal vara müügist saada pärast prognoositavate müügi-kulutuste mahaarvestamist, juhul kui vara oleks juba sellises vanuses ja seisukorras, mida eeldatakse vara kasuliku eluea lõpus.

Kasulik eluiga on:

- (a) *ajavahemik, mille jooksul vara on eeldatavasti ettevõttele kasutamiseks kättesaadav;*

või

- (b) *toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida ettevõtte eeldatavasti varast saab.*

Immateriaalne vara

9. Ettevõtted teevad sageli kulutusi või võtavad kohustisi seoses selliste immateriaalsete vahendite, nagu teaduslikud või tehnilised teadmised, uute protsesside või süsteemide projekteerimine ja juurutamine, litsentsid, intellektuaalomand, turukogemus ja kaubamärgid (k.a marginimed ja väljaannete pealkirjad) omandamiseks, arendamiseks, hoolduseks või kvaliteedi parandamiseks. Neisse üldistesse jaotistesse kuuluvad näiteks arvutitar-

▼ **M3**

kvara, patendid, autoriõigused, kinofilmid, kliendinimekirjad, hüpoteegiga seotud õigused, kalastamisload, impordikvoodid, frantsiisid, kliendisuhetud või suhted tarnijatega, püsikliendid, turuosa ja turustusõigused.

10. Kõik paragrahvis 9 esitatud objektid ei vasta immateriaalse vara mõistele tulenevalt eristatavuse, kontrolli ja tulevase majandusliku kasu olemasolust. Kui käesoleva standardi reguleerimisalasse kuuluv objekt ei vasta immateriaalse vara mõistele, kajastatakse selle omandamise või loomisega seotud väljaminekud tekkimise hetkel kuluna. Kui aga objekt omandatakse äriühenduse käigus, moodustab selline objekt osa omandamise kuupäeval arvele võetavast firmaväärtusest (vt paragrahv 68).

Eristatavus

11. Immateriaalse vara mõiste kohaselt peab immateriaalne vara olema eristatav, et seda oleks võimalik firmaväärtusest eristada. Äriühenduses omandatud firmaväärtus on tasu, mida omandav ettevõtte maksab varadest eeldatavalt saadava tulevase majandusliku kasu eest, mida pole võimalik individuaalselt eristada ega eraldi kajastada. Tulevane majanduslik kasu võib tekkida omandatud eristatavate varade sünergiast või varadest, mida ei ole võimalik finantsaruannetes eraldi kajastada, kuid mille eest omandaja on valmis äriühenduses tasu maksma.
12. **Vara vastab immateriaalse vara mõiste kohaselt eristatavuse kriteeriumile, kui see:**
- (a) **on eraldatav, s.t siis, kui seda saab üksusest eraldada või lahutada, eraldi või koos seotud lepingute, vara või kohustistega müüa, siirdada, litsentseerida, rentida või vahetada;**
- või**
- (b) **tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas need õigused on üle kantavad või ettevõtte muudest õigustest ja kohustustest eraldatavad.**

Kontroll

13. Ettevõtte omab vara üle kontrolli siis, kui ettevõtte võib kontrollida sellest vahendist saadavat tulevast majanduslikku kasu ja ta võib piirata teiste ligipääsu nimetatud kasule. Ettevõtte võime kontrollida immateriaalse varaga seotud tulevast majanduslikku kasu tuleneb üldjuhul juriidilistest õigustest, mida on võimalik kohtus kaitsta. Juriidiliste õiguste puudumisel on kontrolli olemasolu tõestamine keerulisem. Sellegipoolest ei ole õiguste kohtulik kaitstavus kontrolli vajalik eeltingimus, kuna ettevõttel võib olla võimalus tulevast majanduslikku kasu kontrollida muul viisil.
14. Tulevane majanduslik kasu võib tuleneda näiteks turu tundmisest või tehnilistest teadmistest. Ettevõttel on nimetatud kasu üle kontroll näiteks siis, kui teadmised on kaitstud juriidiliste õigustega (nt autoriõigused, kaubanduskokkuleppe piirang (kui see on lubatud) või töötajatele kehtiv konfidentsiaalsusnõue).
15. Ettevõttel võib olla võimekas personal ning ta võib olla võimeline eristama personali koolitusest tulenevaid lisaoskusi, mis toovad tulevast majanduslikku kasu. Ettevõtte võib ka eeldada, et töötajad jätavad oma oskused ka tulevikus ettevõtte käsutusse. Sellegipoolest ei ole ettevõtte kontroll personali oskustest ja koolitusest saadava tulevase majandusliku kasu üle piisav selleks, et need objektid vastaksid immateriaalse vara mõistele. Samal põhjusel on ebatõenäoline, et mõni konkreetne juhtimis- või tehniline oskus vastaks immateriaalse vara mõistele, välja arvatud juhul, kui selle kasutamine ja sellest tulevase majandusliku kasu saamine on juriidiliselt kaitstud ning see vastab ka mõiste teistele aspektidele.
16. Ettevõttel võib olla kliendiportfell või kindel turuosa ja ettevõtte võib eeldada, et tulenevalt suhete loomiseks ja lojaalsuse saavutamiseks tehtud pingutustele, jäävad kliendid jätkuvalt ettevõtte klientideks. Siiski ei oma ettevõtte ilma kaitsvate juriidiliste õiguste ja muude kontrollimeetoditeta üldjuhul piisavat kontrolli eeldatava kliendisuhetest ja lojaalsusest saadava tulevase majandusliku kasu üle, et käsitada neid objekte (näiteks kliendiportfell, turuosa, kliendisuhetud, klientide lojaalsus) immateriaalse vara mõistele vastavatena. Kliendisuhetud kaitsvate juriidiliste õiguste puudumisel tõestavad ettevõtte võimet kontrollida eeldatavat kliendisuhetest saadavat tulevast majanduslikku kasu samade või sarnaste mittelepinguliste kliendisuhete (v.a need, mis on osa äriühendusest) vahetustehingud. Kuna taolised vahetustehingud tõestavad ka, et kliendisuhetud on eraldatavad, vastavad taolised kliendisuhetud immateriaalse vara mõistele.

Tulevane majanduslik kasu

17. Immateriaalsest varast saadav tulevane majanduslik kasu võib hõlmata toodete müümisest ja teenuste osutamisest, kulude kokkuhoiust või vara muul viisil kasutamisest saadavat tulu. Näiteks võib intellektuaalomandi kasutamine tootmisprotsessis pigem alandada tulevase tootmiskulusid kui suurendada tulevast müügitulu.

▼ M3

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

18. Objekti arvelevõtmiseks immateriaalse varana peab ettevõtte tõestama, et see vara vastab:
- (a) immateriaalse vara mõistele (vt paragrahvid 8–17);
 - ja
 - (b) kajastamise kriteeriumidele (vt paragrahvid 21–23).
- See nõue kehtib immateriaalse vara esmaseks omandamiseks või loomiseks, selle hilisemaks täiendamiseks, osaliseks asendamiseks või hooldamiseks tehtud kulutuste kohta.
19. Paragrahvid 25–32 käsitlevad kajastamise kriteeriumide rakendamist eraldi omandatud immateriaalse vara puhul ja paragrahvid 33–43 käsitlevad nende rakendamist äriühenduses omandatud immateriaalse vara puhul. Paragrahv 44 käsitleb sihtfinantseerimise kaudu omandatud immateriaalse vara esmast mõõtmist, paragrahvid 45–47 käsitlevad immateriaalse vara vahetamist ning paragrahvid 48–50 ettevõttesiseselt tekitatud firmaväärtuse käsitlemist. Paragrahvid 51–67 käsitlevad ettevõttesiseselt tekitatud immateriaalse vara esmast kajastamist ning mõõtmist.
20. Immateriaalne vara on oma olemuselt selline, et sellele ei tehta täiendusi ega osalisi asendusi. Seetõttu on hilisemad kulutused mõeldud tõenäoliselt pigem olemasolevast immateriaalsest varast tuleneva eeldatava tulevase majandusliku kasu säilitamiseks, kui vastavad immateriaalse vara mõistele ja käesolevas standardis esitatud kajastamise kriteeriumidele. Lisaks on hilisemaid kulutusi kergem seostada kogu äritegevusega kui konkreetse immateriaalse varaga. Seetõttu kajastatakse hilisemaid kulutusi – kulutusi, mis on tehtud pärast omandatud immateriaalse vara esmast kajastamist või pärast sisemiselt loodud immateriaalse vara valmimist – harva varade bilansilises maksumuses. Vastavalt paragrahvile 63 kajastatakse margine mede, ajalehtede ja trükiste pealkirjade, klientide nimekirjade ja muude sisult samalaadsete objektidega (nii sisse ostetud kui sisemiselt loodud) seotud hilisemad kulutused alati kasumiaruandes. Seda seetõttu, et taolisi kulutusi ei saa eristada kulutustest, mida tehakse äri üldiseks arendamiseks.
21. **Immateriaalne vara võetakse arvele siis ja ainult siis, kui:**
- (a) *on tõenäoline, et ettevõtte saab eeldatavalt sellest varast tulevast majanduslikku kasu;*
 - ja
 - (b) *vara maksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.*
22. **Ettevõtte hindab eeldatava tulevase majandusliku kasu tõenäosust põhjendatud ja tõestatavate eelduste alusel, mis väljendavad juhtkonna parimat hinnangut vara kasuliku eluea kestel valitsevate majandustingimuste kohta.**
23. Ettevõtte hindab vara kasutusega seotud tulevase majandusliku kasu tõenäosust arvelevõtmise hetkel olemasolevate tõendite alusel, andes suurema kaalu ettevõttevälistele tõenditele.
24. **Immateriaalne vara kajastatakse esmaselt soetusmaksumuses.**
- Eraldi omandamine*
25. Tavaliselt kajastab hind, mida ettevõtte immateriaalse vara eraldi omandamise eest maksab, ootust, et tõenäoliselt saab ettevõtte varast tulevast majanduslikku kasu. Teiste sõnadega, tõenäosus kajastub vara soetusmaksumuses. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a) esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium eraldi omandatud immateriaalse vara suhtes alati täidetud.
26. Lisaks saab eraldi omandatud immateriaalset vara tavaliselt usaldusväärselt mõõta. See kehtib eelkõige juhul, kui tasutakse rahas või muus rahalises varas.
27. Eraldi omandatud immateriaalse vara soetusmaksumus sisaldab:
- (a) ostuhinda, k.a imporditollimaksud ja ostmisel tasutavad mittetagastatavad maksud, miinus allahindlused ja hinnavähendid;
 - ja
 - (b) kõiki vara ettenähtud kasutuseks ettevalmistamisega seotud otseseid kulutusi.
28. Otsesed kulutused on näiteks:
- (a) töövõtjatele makstavate hüvitiste kulud (nagu need on defineeritud standardis IAS 19 *Töövõtjate hüvitised*), mis tulenevad otseselt vara töökorda seadmisest;

▼ M3

- (b) teenustasud, mis tulenevad otseselt vara töökorda seadmisest;
 - ning
 - (c) vara töökorra kontrollimiseks tehtud kulutused.
29. Kulutused, mis ei ole osa immateriaalse vara maksumusest, on näiteks järgmised:
- (a) uue toote või teenuse esitamisega seotud kulutused (sealhulgas reklaam ja müügitoeetus);
 - (b) uues asukohas või uue kliendisegmendiga äritegevuse teostamisega seotud kulutused (k.a personali koolitamisega seotud kulutused);
 - ning
 - (c) haldus- ja muud üldkulud.
30. Kulutuste kajastamine immateriaalse vara bilansilises maksumuses lõpetatakse, kui vara on seisukorras, mis on juhtkonna poolt ette nähtud. Seetõttu ei hõlma vara bilansiline maksumus kulutusi, mis on seotud vara kasutamise või sellele uute kasutamisevõimaluste leidmisega. Näiteks ei hõlma immateriaalse vara bilansiline maksumus järgmisi kulutusi:
- (a) kulutused, mis on seotud vara, mis on võimeline töötama juhatuse poolt ette nähtud viisil, kasutusele võtmisega;
 - ning
 - (b) esialgsed tegevuskahjumid, nagu näiteks vara nõudluse kujunemise perioodil tekkivad kahjumid.
31. Mõned tegevused, mis on seotud immateriaalse vara arendusega, ei ole vajalikud vara seadmiseks sellisesse seisukorda, mis võimaldaks seda juhtkonna poolt ette nähtud viisil kasutada. Taolised juhuslikud tegevused võivad raha ekvivalendi väärtusega. Selle summa ja kogumaksete vahe kajastatakse krediidiperioodi intressikuluna, välja arvatud juhul, kui see kapitaliseeritakse vastavalt IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* kapitaliseerimise käsitlusele.
32. Kui immateriaalse vara eest tasumine toimub tavalisest tasumisajast pikema perioodi jooksul, loetakse soetusmaksumuseks summa, mis võrdub raha ekvivalendi väärtusega. Selle summa ja kogumaksete vahe kajastatakse krediidiperioodi intressikuluna, välja arvatud juhul, kui see kapitaliseeritakse vastavalt IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* kapitaliseerimise käsitlusele.

Omandamine äriühenduse raames

33. IFRS 3 *Äriühendused* kohaselt, juhul, kui immateriaalne vara omandatakse äriühenduses, loetakse immateriaalse vara soetusmaksumuseks selle õiglane väärtus omandamise kuupäeval. Immateriaalse vara õiglane väärtus peegeldab turu ootusi, et tõenäoliselt saab ettevõtte varast tuleneva tulevase majandusliku kasu. Teiste sõnadega, tõenäosus peegeldub immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmises. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a) esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium äriühenduses omandatud immateriaalse vara suhtes alati täidetud.
34. Järelikult võtab vastavalt käesolevale standardile ja IFRSile 3, omandav ettevõtte omandatava ettevõtte immateriaalse vara omandamise kuupäeval arvele firmaväärtusest eraldi juhul, kui immateriaalse vara õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta, olenemata sellest, kas omandatav ettevõtte oli enne äriühendust vara arvele võtnud või mitte. See tähendab, et omandav ettevõtte kajastab omandatava ettevõtte lõpetamata teadusuuringute ja arendustegevuse projekti firmaväärtusest eraldiseisva varana juhul, kui nimetatud projekt vastab immateriaalse vara mõistele ja selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta. Omandatava ettevõtte lõpetamata teadusuuringute ja arendustegevuse projekt vastab immateriaalse vara mõistele juhul, kui see:
- (a) vastab vara mõistele;
 - ning
 - (b) on eristatav, s.t on eraldatav või tuleneb lepingulistest või muudest juriidilistest õigustest.

Äriühenduse raames omandatud immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmine

35. Äriühendustes omandatud immateriaalse vara õiglast väärtust saab tavaliselt mõõta piisavalt usaldusväärselt, et seda kajastada firmaväärtusest eraldi. Kui immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud annavad mitmeid erinevate tõenäosustega võimalikke tulemusi, ei näita see ebakindlus mitte suutmatust usaldusväärselt mõõta õiglast

▼ M3

- väärtust, vaid on vara õiglase väärtuse mõõtmise osa. Kui äriühenduses omandatud immateriaalse vara kasulik eluiga on piiratud, kehtib vaidlustatav eeldus, et selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta.
36. Äriühenduses omandatud immateriaalne vara võib olla eraldatav, kuid ainult koos sellega seotud materiaalse või immateriaalse varaga. Näiteks ei pruugi olla võimalik müüa ajakirja pealkirja eraldi selle tellijate andmebaasist või naturaalse mineraalvee kaubamärki, mis on seotud kindla mineraalvee allikaga, ilma allikata. Taolistel juhtudel kajastab omandav ettevõtte varade grupi kui terviku firmaväärtusest eraldi, kui gruppi kuuluvate varade individuaalsed õiglased väärtused pole usaldusväärselt mõõdetavad.
37. Samamoodi kasutatakse kauba- ja teiste märkide puhul tihtipeale sünonüümidenäidetena termineid "mark" ja "marginimi". Need on siiski üldised turundusterminid, mida kasutatakse hulga täiendavate varade nagu kaubamärk (või teenindusmärk) ja sellega seotud kaubanimede, valemite, retseptide ja tehnoloogilise ekspertiisi kogumi tähistamiseks. Omandav ettevõtte kajastab kaubamärki sisaldavate täiendavate immateriaalsete varade gruppi üheainsa varaobjektina juhul, kui täiendavate immateriaalsete varade individuaalsed õiglased väärtused pole usaldusväärselt mõõdetavad. Juhul, kui täiendavate immateriaalsete varade individuaalsed õiglased väärtused on usaldusväärselt mõõdetavad, võib omandav ettevõtte kajastada need üheainsa varaobjektina juhul, kui nende varade kasulik eluiga on sarnane.
38. Äriühenduses omandatud immateriaalse vara õiglast väärtust võib mitte olla võimalik usaldusväärselt mõõta ainult siis, kui immateriaalne vara tuleneb juriidilistest või teistest lepingulistest õigustest ja see:
- (a) kas pole eraldatav;
või
- (b) on eraldatav, kuid sama või sarnase vara vahetustehingute kohta puudub varasem praktika või tõestusmaterjal, ja mõnel muul moel sõltuks õiglase väärtuse hindamine mõõdetamatutest muutujatest.
39. Kõige usaldusväärsema aluse immateriaalse vara õiglase väärtuse hindamiseks annavad noteeritud turuhinnad (vt ka paragrahv 78). Õiget turuhinda näitavad tavaliselt hetke pakkumishinnad. Hetke pakkumishindade puudumisel võib õiglast väärtust hinnata kõige hilisema sarnase tehingu hinna põhjal, juhul kui tehingukuupäeva ja vara õiglase väärtuse hindamise kuupäeva vahelisel ajal ei ole majanduslikud tingimused oluliselt muutunud.
40. Kui immateriaalsel varal ei ole aktiivset turgu, on selle õiglaseks väärtuseks summa, mida ettevõtte oleks omandamise kuupäeval teadlike ja mitte-seotud poolte vahelises tehingus vara eest maksnud ning mis tehakse kindlaks parimate olemasolevate andmete kohaselt. Selle summa kindlaksmääramisel võtab ettevõtte arvesse samalaadsete varadega teostatud hiljutiste tehingute tulemusi.
41. Ettevõtted, mis korrapäraselt tegelevad unikaalsete immateriaalsete varade ostmise ja müümise, võivad välja töötada meetodid nende varade õiglase väärtuse kaudseks hindamiseks. Neid meetodeid võib kasutada äriühenduses omandatud immateriaalse vara esmaseks mõõtmiseks, kui nende esmärgiks on hinnata õiglast väärtust ja kui need peegeldavad oma tööstusharu tehinguid ja tavasid. Nende meetodite hulka kuuluvad vastavalt vajadusele:
- (a) vara tasuvust (nt äritulu, turuosa, äritegevuse kasum) mõjutavatel näitajatel põhinevate, jooksvaid turutehinguid peegeldavate kordajate kasutamine või immateriaalse vara sõltumatute osapoolte vahelises tehingus teisele osapooltele litsentsi kasutustasud (kasutustasu hinnavähend);
või
- (b) varast hinnanguliselt saadava tulevase netorahavoo diskonteerimine.
- Omandatud lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused.
42. ***Uurimis- ja arendustegevusega seotud kulutusi, mis:***
- (a) ***on seotud eraldi või äriühenduses omandatud lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektiga, mida kajastatakse kui immateriaalset vara;***
ning
- (b) ***tekivad pärast nimetatud projekti omandamist, arvestatakse vastavalt paragrahvidele 54-62.***
43. Paragrahvide 54-62 nõuete rakendamine tähendab, et eraldi või äriühenduses omandatud immateriaalse varana kajastatava lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused:

▼ M3

- (a) kajastatakse uurimistegevusega seotud kulutuste puhul tekkepõhiselt kuluna;
 - (b) kajastatakse arendustegevusega seotud kulutuste puhul, mis ei vasta paragrahvis 57 esitatud immateriaalse varana kajastamise kriteeriumitele, tekkepõhiselt kuluna;
- ning
- (c) lisatakse omandatud lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projekti bilansilisele maksumusele juhul, kui tegemist on arendustegevuse kulutustega, mis vastavad paragrahvis 57 esitatud kajastamise kriteeriumitele.

Omandamine sihtfinantseerimise teel

44. Mõnikord omandatakse immateriaalne vara tasuta või nominaalse tasu eest ehk sihtfinantseerimisega. See võib esineda juhul, kui valitsus annab või jaotab ettevõttele selliseid immateriaalseid varasid, nagu maandumisoigused lennujaamas, raadio- või telejaama tegevusload, impordilitsentsid või -kvoodid või õigused juurdepääsuks muudele piiratud vahenditele. Vastavalt standardile IAS 20 *Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine* võib ettevõtte nii immateriaalse vara kui sihtfinantseerimise võtta arvele õiglases väärtuses. Kui ettevõtte otsustab vara õiglases väärtuses mitte arvele võtta, peab ta vara arvele võtma nominaalväärtuses (vastavalt standardile IAS 20 lubatud teisele käsitlusele), millele lisanduvad kõik vara otstarbekohaseks kasutamiseks tehtavad otsesed väljaminekud.

Varade vahetus

45. Ühe või mitu immateriaalse vara objekti võib omandada vahetusena ühe või mitme mitterahalise vara objekti või rahaliste ja mitterahaliste varade kombinatsiooni vastu. Järgnevas selgituses kirjeldatakse ühe mitterahalise vara objekti vahetamist teise vastu, kuid see kehtib ka kõikide eelmises lauses kirjeldatud vahetuste kohta. Taolise immateriaalse vara soetusmaksumus on selle õiglase väärtus, välja arvatud juhtudel, kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või b) saadud või ära antud vara õiglase väärtus pole usaldusväärselt mõõdetav. Saadud varaobjekti mõõdetakse taolisel viisil isegi juhul, kui ettevõtte ei saa koheselt loovutatud vara kajastamist lõpetada. Kui saadud varaobjekti ei mõõdetata õiglases väärtuses, siis mõõdetakse selle soetusmaksumust loovutatud varaobjekti bilansilise maksumuse järgi.
46. Ettevõtte otsustab vahetustehingu majandusliku sisu üle, hinnates seda, mil määral tema tulevased rahavood peaksid tehingu tulemusel eeldatavalt muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, kui:
- (a) saadud varast tulenev rahavoo paigutamine (risk, ajastus ja summa) erineb üleantud varast tuleneva rahavoo paigutamisest;
- või
- (b) vahetuse tulemusena muutub tehingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu ettevõttespetsiifiline väärtus;
- ja
- (c) punktis a) või b) toodud erinevus on märkimisväärne võrreldes vahetatud varaobjektide õiglase väärtusega.

Vahetustehingu majandusliku sisu üle otsustamiseks peab konkreetsele ettevõttele omase tehingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu ettevõttespetsiifiline väärtus peegeldama maksujärgseid rahavoogusid. Taoliste analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et ettevõtte peaks üksikasjalikke arvutusi läbi viima.

47. Paragrahvi 21 punktis b) on täpsustatud, et immateriaalse vara kajastamise tingimuseks on, et vara soetusmaksumust saab usaldusväärselt mõõta. Immateriaalse vara, mille osas võrreldavad tehingud turul puuduvad, õiglase väärtus on usaldusväärselt mõõdetav a) kui kõikumine võimalike õiglase väärtuse põhjendatud hinnangute osas ei ole varaobjekti jaoks märkimisväärne või b) kui võimalike hinnangute tõenäosust saab usaldusväärselt hinnata ning õiglase väärtuse määramisel kasutada. Kui ettevõtte suudab usaldusväärselt kindlaks määrata saadud või üleantud vara õiglase väärtuse, kasutatakse maksumuse mõõtmisel üleantud vara õiglast väärtust, välja arvatud siis, kui saadud vara õiglase väärtus on selgemini määratav.

Sisemiselt loodud firmaväärtus

48. **Sisemiselt loodud firmaväärtust ei tohi varana kajastada.**
49. Mõningatel juhtudel tehakse kulutusi tulevase majandusliku kasu saamiseks, kuid seeläbi ei looda sellist immateriaalset vara, mis vastaks käesolevas standardis esitatud kajastamise kriteeriumidele. Selliseid kulutusi kirjeldatakse sageli kulutustena, mis on seotud firmaväärtuse sisemise

▼ M3

loomisena. Sisemiselt loodud firmaväärtust ei kajastata varana, kuna see ei ole ettevõtte poolt kontrollitav ega eristatav vahend (s.t see pole eraldatav ega tulene lepingulistest ega muudest juriidilistest õigustest), mille maksumust oleks võimalik usaldusväärselt mõõta.

50. Erinevused ettevõtte turuväärtuse ja selle eristatavate netovarade bilansilise maksumuse vahel mis tahes ajahetkel võib hõlmata paljusid ettevõtte väärtust mõjutavaid tegureid. Taolisi erinevusi siiski ei loeta ettevõtte poolt kontrollitava immateriaalse vara soetusmaksumuseks.

Sisemiselt loodud immateriaalne vara

51. Mõnel juhul on keeruline hinnata, kas sisemiselt loodud immateriaalne vara on kajastamiskõlblik, kuna on probleeme:

(a) kindlaks tegemisel, kas on tegu eristatava varaga, mis eeldatavalt teenib tulevast majanduslikku kasu;

ning

(b) vara maksumuse usaldusväärsel määramisel. Mõnel juhul ei ole võimalik eristada immateriaalse vara sisemise loomisega seotud kulusi sisemiselt loodud firmaväärtuse säilitamise, selle kvaliteedi parandamise või igapäevase äritegevusega seotud kulutustest.

Seepärast rakendab ettevõtte kõikide sisemiselt loodud immateriaalsete varade puhul lisaks immateriaalse vara arvelevõtmise ja esmase mõõtmise üldnõuetele ka paragrahvides 52-67 esitatud nõudeid ja juhiseid.

52. Hindamaks, kas sisemiselt loodud immateriaalne vara vastab kajastamise kriteeriumidele, liigitab ettevõtte vara loomise:

(a) uurimistegevuse faasiks;

ja

(b) arendustegevuse faasiks.

Kuigi mõistet "uurimistegevus" ja "arendustegevus" on määratletud, on mõistetel "uurimistegevuse faas" ja "arendustegevuse faas" käesoleva standardi rakendamisel laiem tähendus.

53. Kui ettevõttel ei ole võimalik sisemise, immateriaalse vara loomise projekti uurimistegevuse faasi eristada arendustegevuse faasist, käsitab ettevõtte selle projekti väljaminekuid nii nagu need oleksid tehtud ainult uurimistegevuse faasis.

Uurimistegevuse faas

54. ***Uurimistegevuse (või sisemise projekti uurimistegevuse faasi) tulemusel tekkivat immateriaalset vara ei kajastata. Uurimistegevuse väljaminekud (või sisemise projekti uurimistegevuse faasi väljaminekud) kajastatakse tekkepõhiselt kuludena.***

55. Sisemise projekti uurimistegevuse faasis ei saa ettevõtte tõestada, et on olemas immateriaalne vara, mis teenib tõenäolist tulevast majanduslikku kasu. Seepärast kajastatakse need väljaminekud tekkepõhiselt kuluna.

56. Uurimistegevus on näiteks:

(a) uute teadmiste omandamisele suunatud tegevus;

(b) uurimistulemustele ja muudele teadmistele rakenduste otsimine, hindamine ja lõplik valimine;

(c) alternatiivsete materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste otsimine;

ja

(d) uute või täiustatud materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste võimalike alternatiivide formuleerimine, projekteerimine, hindamine ja lõplik valimine.

Arendustegevuse faas

57. ***Arendustegevuse (või sisemise projekti arendustegevuse faasi) tulemusel tekkiv immateriaalne vara kajastatakse siis ja ainult siis, kui ettevõtte suudab tõestada kõike järgmist:***

(a) ***immateriaalse vara kasutus- või müügikõlblikuks saamine on tehniliselt võimalik.***

(b) ***ettevõtte kavatses lõpetada immateriaalse vara arendamise ja seda kasutada või müüa.***

(c) ***ettevõttel on võimalik immateriaalset vara kasutada või müüa.***

(d) ***kuidas immateriaalne vara loob eeldatavat tulevast majanduslikku kasu. Muuhulgas peab ettevõtte tõestama, et eksisteerib turg immateriaalse vara väljundile või immateriaalsele varale endale või; kui seda hakatakse kasutama sisemiselt, siis immateriaalse vara kasulikkust.***

▼ M3

- (e) *immateriaalse vara arendamise lõpetamiseks ja kasutamiseks või müümiseks on olemas piisavad tehnilised, rahalised ja muud vahendid.*
- (f) *ettevõtte suudab usaldusväärselt mõõta immateriaalse vara arendustegevuse väljaminekuid.*
58. Mõnikord suudab ettevõtte immateriaalse vara eristada sisemise projekti arendustegevuse faasis ja tõestada, et see vara tõenäoliselt teenib tulevast majanduslikku kasu. Võimalik on see seetõttu, et arendustegevuse faas on kõrgem kui uurimistegevuse faas.
59. Arendustegevus on näiteks:
- tootmis- või kasutuseelsete prototüüpide või mudelite projekteerimine, ehitus ja katsetamine;
 - uut tehnoloogiat sisaldavate tööriistade, rakiste, vormide ja valude projekteerimine;
 - sellise piloottehase projekteerimine, ehitus ja käivitamine, mille suurus ei võimalda tasuvat kaubanduslikku tootmist;
- ja
- uute või parendatud materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste valikuliste alternatiivide projekteerimine, ehitus ja katsetamine.
60. Et tõestada, kuidas immateriaalne vara eeldatavat tulevast majanduslikku kasu teenib, peab ettevõtte hindama varast saadavat tulevast majanduslikku kasu vastavalt standardi IAS 36 *Varade väärtuse languspõhimõtetele*. Kui vara teenib tulevast majanduslikku kasu ainult koos teiste varadega, kasutab ettevõtte standardis IAS 36 esitatud raha teeniva üksuse mõistet.
61. Immateriaalse vara loomise, kasutamise ja sellest kasu saamise vahendite kättesaadavust võib tõestada näiteks äriplaaniga, milles on esitatud vajalikud tehnilised, rahalised ja muud vahendid ning ettevõtte võimalused nende vahendite hankimiseks. Mõningatel juhtudel tõestab ettevõtte välise rahaliste vahendite olemasolu sellega, et esitab laenuandja kinnituse valmisoleku kohta projekti finantseerimisel.
62. Immateriaalse vara sisemise loomise kulutusi on sageli võimalik usaldusväärselt mõõta ettevõtte kuluarvestussüsteemi abil, näiteks palkade ning autoriõiguste või litsentside hankimise või arvutitarkvara arendamisega seotud kulutuste kaudu.
63. **Sisemiselt loodud marginimesid, ajalehtede ja trükiste pealkirju, klientide nimekirju ja muid sisult samalaadseid objekte ei kajastata immateriaalse varana.**
64. Sisemiselt loodud marginimedega, ajalehtede ja trükiste pealkirjadega, klientide nimekirjadega ja muude sisult samalaadsete objektidega seotud väljaminekuid ei ole võimalik eristada äritegevuse üldise arendamise väljaminekutest. Seepärast ei kajastata neid immateriaalse varana.

Sisemiselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus

65. Sisemiselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus paragrahvi 24 tähenduses on tehtud väljaminekute summa alates kuupäevast, mil immateriaalne vara esmakordselt vastab paragrahvides 21, 22 ja 57 sätestatud kajastamise kriteeriumidele. Paragrahviga 71 keelatakse varasemalt juba kuluna kajastatud väljaminekute kajastamine varana.
66. Sisemiselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus hõlmab kõiki varaga seotud otseseid kulutusi, mis on tehtud vara loomiseks, tootmiseks ja juhtkonna poolt ette nähtud töökorda seadmiseks. Otsesed kulutused on näiteks:
- kulutused immateriaalse vara loomiseks kasutatud või tarbitud materjalidele ja teenustele;
 - immateriaalse vara loomisest tulenevad hüvitised töövõtjatele (defineeritud standardis IAS 19 *Töövõtjate hüvitised*);
 - õiguste registreerimise tasud;
- ning
- vara loomisel kasutatavate patentide ja litsentside amortisatsioon.
- Standardis IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* täpsustatakse intressi kui sisemiselt loodud immateriaalse vara maksumuse komponendi kajastamise kriteeriumid.
67. Sisemiselt loodud immateriaalse vara maksumus ei hõlma:
- müügi-, haldus- ja muid üldkulusid, välja arvatud juhul, kui neid väljaminekuid on võimalik otseselt seostada vara ettevalmistamisega kasutusele võtmiseks;

▼ M3

- (b) tuvastatavaid ebatõhususi ja esialgseid äritegevuse kahjumeid, mis tekivad enne, kui vara saavutab planeeritud tulemuslikkuse;
- ning
- (c) kulutusi vara kasutamiseks vajaliku personali koolitamiseks.

Näide paragrahvi 65 juurde

Ettevõtte arendab välja uut tootmisprotsessi. 20X5. aastal oli väljaminekute kogumaht 1 000 VÜ (*), millest 900 VÜ tehti enne 1. detsembrist 20X5 ja 100 VÜ ajavahemikul 1. detsembrist 20X5 kuni 31. detsembrini 20X5. Ettevõtte suudab tõestada, et tootmisprotsess vastas 1. detsembril 20X5 immateriaalse varana kajastamise kriteeriumidele. Protsessis sisalduva oskusteabe (sh tulevased väljamaksed, mis on enne kasutuskõlblikkuse saavutamist vajalikud protsessi lõpetamiseks) kaetavat väärtust hinnatakse 500 VÜ-le.

20X5. aasta lõpus kajastatakse tootmisprotsessi immateriaalse varana maksumuses 100 VÜ (tehtud väljaminekud alates kajastamise kriteeriumide täitmise kuupäevast, milleks oli 1. detsember 20X5). Enne 1. detsembrist 20X5 tehtud väljaminekud 900 VÜ ulatuses kajastatakse kuluna, kuna kajastamise kriteeriumid täideti alles 1. detsembril 20X5. Need väljaminekud ei kuulu bilansis kajastatud tootmisprotsessi maksumusse.

20X6. aastal oli kulutuste summaks 2 000 VÜ. 20X6. aasta lõpus hinnatakse protsessis sisalduva oskusteabe kaetav väärtus (sh tulevased väljamaksed, mis on enne kasutuskõlblikkuse saavutamist vajalikud protsessi lõpetamiseks) 1 900 VÜ-le.

20X6. aasta lõpus on tootmisprotsessi maksumus 2 100 VÜ (20X5. aasta lõpus kajastatud väljaminekud 100 VÜ pluss 20X6. aastal kajastatud väljaminekud 2 000 VÜ). Ettevõtte kajastab 200 VÜ suuruse kahjumi vara väärtuse langusest, et viia protsessi bilansiline maksumus enne väärtuse langusest tulenevat kahjumit (2 100 VÜ) vastavusse protsessi kaetava väärtusega (1 900 VÜ). See kahjum vara väärtuse langusest tühistatakse hilisemal perioodil juhul, kui vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise tingimused on rahuldatud vastavalt standardile IAS 36.

KAJASTAMINE KULUNA

68. **Kulutus immateriaalsele varale kajastatakse tekkepõhiselt kuluna, välja arvatud juhul, kui:**
- (a) *see moodustab osa kajastamise kriteeriumidele (vt paragrahvid 18 - 67) vastava immateriaalse objekti maksumusest;*
 - või
 - (b) *objekt on omandatud äriühenduses ja seda ei ole võimalik immateriaalse varana kajastada. Taolisel juhul moodustab selline kulutus (mis kuulub äriühenduse maksumuse hulka) osa omandamise kuupäeval firmaväärtusest (vt IFRS 3 Äriühendused).*
69. Mõningatel juhtudel teeb ettevõtte väljaminekuid selleks, et tagada ettevõtte tulevast majanduslikku kasu, kuid ei omanda ega loo ühtegi immateriaalselt ega muud vara, mida võiks kajastada. Sellistel juhtudel kajastatakse väljaminekud tekkepõhiselt kuluna. Näiteks kajastatakse uurimistegevusega seotud kulutused tekkepõhiselt kuluna (vt paragrahv 54), välja arvatud juhul, kui need on osa äriühenduse soetusmaksumusest. Muud tekkepõhised kulud on näiteks:
- (a) käivituskulutused, kui neid ei kajastata materiaalse põhivara hulgas vastavalt standardile IAS 16 *Materiaalne põhivara*. Käivituskulutused võivad hõlmata juriidilise isiku asutamiskulusid, näiteks asutamisel tehtud juriidilisi või asjaajamiskulutusi, uue rajatise avamise või äri alustamise kulutusi (avamiseelseid kulutusi) või kulutusi uue äritegevuse alustamiseks või uute toodete turule toomiseks või uute protsesside käivitamiseks (tegevuseelseid kulutusi).
 - (b) koolituskulutused.
 - (c) reklaami- ja müügitoetuskulutused.
 - (d) kulutused ettevõtte või selle osa ümberpaigutamiseks või reorganiseerimiseks.
70. Paragrahv 68 ei välista ettemaksu kajastamist varana, kui toodete või teenuste eest on tasutud enne toodete kohaletoomimist või teenuste osutamist.

(*) Käesolevas standardis fikseeritakse rahalised summad "valutaühikutes" (VÜ).

▼ M3

Varasemate perioodide kulud, mida ei saa kajastada varana

71. *Immateriaalse varaga seotud kulutusi, mis on tekkepõhiselt kajastatud kuluna, ei kajastata hiljem osana immateriaalse vara soetusmaksumusest.*

MÕOTMINE PÄRAST ARVELE VÕTMIST

72. *Ettevõtte valib oma arvestusmeetodiks kas paragrahvis 74 esitatud soetusmaksumuse meetodi või paragrahvis 75 esitatud ümberhindluse mudeli. Kui immateriaalset vara arvestatakse ümberhindluse mudeli järgi, arvestatakse sama mudeli järgi ka kõiki teisi samasse rühma kuuluvaid varasid, välja arvatud juhul, kui nendel varadel puudub aktiivne turg.*
73. Immateriaalsete varade rühm on samalaadsete ning ettevõtte tegevuses sarnasel viisil kasutatavate varade rühmitus. Et vältida varade valikulist ümberhindlust ja finantsaruannetes erinevatel kuupäevadel erinevatel alustel mõõdetud väärtuste segunemist, toimub kõikide ühte immateriaalsete varade rühma kuuluvate objektide ümberhindlus samaaegselt.

Soetusmaksumuse meetod

74. *Pärast esmast arvelevõtmist kajastatakse vara soetusmaksumuses, millest lahutatakse akumulieeritud amortisatsioon ja akumulieeritud kahjum väärtuse langusest.*

Ümberhindluse mudel

75. *Pärast esmast arvelevõtmist kajastatakse immateriaalne vara ümberhindatud maksumuses, mis on selle õiglase väärtus ümberhindamise kuupäeval, ja millest lahutatakse hilisem akumulieeritud amortisatsioon ja hilisem akumulieeritud kahjum väärtuse langusest. Käesolevas standardis sätestatud ümberhindluste puhul määratakse õiglase väärtus aktiivse turu hindade alusel. Ümberhindlusi tehakse piisavalt korrapäraselt, et bilansipäeval ei erineks vara bilansiline maksumus oluliselt selle õiglasest väärtusest.*
76. Ümberhindluse mudel ei võimalda:
- (a) selliste immateriaalsete varade ümberhindlust, mida ei ole varem varadena kajastatud;
 - või
 - (b) immateriaalsete varade esmast arvelevõtmist soetusmaksumusest erinevas väärtuses.
77. Ümberhindluse mudelit rakendatakse pärast seda, kui vara on esmaselt soetusmaksumuses arvele võetud. Kui varana võetakse arvele ainult osa immateriaalse vara soetusmaksumusest, kuna vara ei vastanud kajastamise kriteeriumidele enne protsessi teatud osa läbimist (vt paragrahv 65), võib ümberhindluse mudelit rakendada kõnealuse vara suhtes tervikuna. Samuti võib ümberhindluse mudelit rakendada nende immateriaalsete varade suhtes, mis on soetatud sihtfinantseerimise teel ja kajastatud nominaalväärtuses (vt paragrahv 44).
78. Paragrahvis 8 kirjeldatud omadustega aktiivne turg ei ole immateriaalse vara puhul tavaline, kuid seda võib siiski esineda. Näiteks võib mõnedes jurisdiktsioonides toimida vabalt kaubeldavate taksolitsentside, kalapüügilitsentside või tootmiskvootide aktiivne turg. Samas ei saa esineda aktiivset turgu marginimede, ajalehtede pealkirjade, muusika ja filmide avaldamisõiguste, patentide või kaubamärkide puhul, sest iga selline vara on unikaalne. Kuigi immateriaalseid varasid ostetakse ja müüakse, on need lepingud ostjate ja müüjate vaheliste läbirääkimiste tulemus ja tehinguid tehakse suhteliselt harva. Seepärast ei pruugi ühe vara eest tasutud hind olla piisavaks tõendiks teise vara õiglase väärtuse kohta. Lisaks ei ole hinnad sageli üldsusele kättesaadavad.
79. ümberhindluste sagedus sõltub ümberhindatavate immateriaalsete varade õiglase väärtuste muutlikkusest. Kui ümberhindatud vara õiglase väärtus erineb oluliselt selle bilansilisest maksumusest, on vajalik lisanduv ümberhindlus. Mõnede immateriaalsete varade õiglase väärtus võib muutuda oluliselt ja prognoosimatult, mistõttu vajalik on iga-aastane ümberhindlus. Sagedased ümberhindamised ei ole vajalikud selliste immateriaalsete varade puhul, mille õiglase väärtuse muutused on ebaolulised.
80. Immateriaalse vara ümberhindamisel akumulieeritud amortisatsioon ümberhindluse kuupäeval kas:
- (a) arvestatakse võrdeliselt vara bilansilise brutomaksumuse muutusega ümber nii, et vara bilansiline maksumus peale ümberhindlust võrduks tema ümberhindatud summaga; või
 - (b) lahutatakse vara bilansilisest brutomaksumusest ning netosumma arvestatakse ümber vara ümberhindatud summaks.

▼ M3

81. *Kui ümberhinnatavate immateriaalsete varade rühma teatavat immateriaalset vara ei ole võimalik aktiivse turu puudumise tõttu ümber hinnata, siis tuleb see vara kajastada maksumuses, millest lahutatakse akumulieeritud amortisatsioon ja akumulieeritud kahjum väärtuse langusest.*
82. *Kui ümberhinnatud immateriaalse vara õiglast väärtust ei ole enam võimalik kindlaks määrata aktiivse turu hindade alusel, peab selle vara bilansiline maksumus olema tema ümberhinnatud summa viimase aktiivse turu hindadel põhinenud ümberhindluse kuupäeval, millest lahutatakse hilisem akumulieeritud amortisatsioon ja hilisem akumulieeritud kahjum väärtuse langusest.*
83. Asjaolu, et ümberhinnatud immateriaalse vara osas ei eksisteeri enam aktiivset turgu võib viidata sellele, et vara väärtus on langenud ja seda peab kontrollima vastavalt standardile IAS 36 *Varade väärtuse langus*.
84. Kui vara õiglast väärtust on võimalik kindlaks määrata tuginedes aktiivsele turule mõnel hilisemal mõõtmiskuupäeval, rakendatakse ümberhindluse mudelit alates sellest kuupäevast.
85. *Kui ümberhindluse tulemusel immateriaalse varaobjekti bilansilist maksumust suurendatakse, kajastatakse see suurendamine krediidikandena otse omakapitali kirjel "ümberhindluse reserv". Suurendamist kajastatakse kasumiaruandes aga ulatuses, mil see kattub sama varaobjekti ümberhindlusest tuleneva varem kasumiaruandes kajastatud väärtuse vähenemisega.*
86. *Kui ümberhindluse tulemusel vara bilansilist maksumust vähendatakse, kajastatakse selline allahindlus kasumiaruandes. Allahindlus kajastatakse deebetkandena otse omakapitali kirjel "ümberhindluse reserv" ulatuses, mis on võrdne sama vara ümberhindluse reservis kajastatud kreditsaldoga.*
87. Omakapitalis sisalduva kogunenud ümberhindluse reservi võib ümberhindluse realiseerumisel kanda otse jaotamata kasumisse. Kogu reservi võib realiseerida vara mahakandmisel või võõrandamisel. Osa reservist võib siiski realiseeruda ajal, mil ettevõtte vara kasutab; sellisel juhul on realiseeruva reservi summaks vara ümberhinnatud bilansilisel väärtusel põhineva amortisatsiooni ning selle amortisatsiooni vahe, mis oleks kajastatud vara algse soetusmaksumuse alusel. Ümberhindluse reservi ümberliigitamist eelmiste perioodide jaotamata kasumiks ei tohi teostada läbi kasumiaruande.

KASULIK ELUIGA

88. *Ettevõtte peab määrama kindlaks, kas immateriaalse vara kasulik eluiga on piiratud või piiramatu, ja kui kasulik eluiga on piiratud, siis selle ajalise pikkuse või toodete või muude sarnaste ühikute arvu, mis vara kasuliku eluea määravad. Ettevõtte määrab immateriaalsele varale piiramatu kasuliku eluea juhul, kui, tuginedes kõigi oluliste faktorite analüüsile ei tule ilmsiks ühtegi ettearvatavat piirangut perioodile, mille jooksul vara võiks eeldatavasti ettevõttele positiivseid neto rahavooge luua.*
89. Immateriaalse vara arvestamine põhineb selle kasulikul elueal. Piiratud kasuliku elueaga immateriaalset vara amortiseeritakse (vt paragrahvid 97-106), piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara aga mitte (vt paragrahvid 107-110). Käesoleva standardi juurde kuuluvad näited erineva immateriaalse vara kasuliku eluea määramise ja sellel põhineva vara edasise arvestamise kohta.
90. Immateriaalse vara kasuliku eluea määramisel võetakse arvesse mitmeid tegureid, sealhulgas:
- (a) vara eeldatavat kasutamist ettevõtte poolt ja asjaolu, kas seda vara suudaks efektiivselt kasutada ka teise koosseisuga juhtkond;
 - (b) vara tüüpilist elutsüklit ja avalikke andmeid sarnasel viisil kasutatavate sarnaste varade eeldatavate kasulike eluigade kohta;
 - (c) tehnilist, tehnoloogilist, kaubanduslikku või muud liiki iganemist;
 - (d) selle tööstusharu stabiilsust, kus vara kasutatakse, ja varast saadavate toodete või teenuste turunõudluse muutusi;
 - (e) konkurentide või potentsiaalsete konkurentide eeldatavat tegevust;
 - (f) varast eeldatava tulevase majandusliku kasu saamiseks vajalike hoolduskulutuste mahtu ning ettevõtte võimalusi ja kavatsusi selliseid kulutusi teha;
 - (g) vara üle kontrolli omamise perioodi ja vara kasutamisele seatavaid juriidilisi või muid sarnaseid piiranguid, näiteks rendilepingute lõpp-tähtpäevad;

▼ M3

ja

- (h) asjaolu, kas vara kasulik eluiga sõltub ettevõtte muude varade kasulikest eluigadest.
91. Mõiste "piiramatu" ei tähenda "lõputu". Immateriaalse vara kasulik eluiga peegeldab ainult seda tulevaste hoolduskulutuste osa, mis on vajalik vara kasuliku eluea hindamisel määratud vara tootlikkuse säilitamiseks ja ettevõtte võimalusi ja kavatsusi seda teha. Järeldus, et immateriaalse vara kasulik eluiga on piiramatu, ei tohiks sõltuda vara eeldatava tootlikkuse säilitamiseks vajalikele kulutustele lisaks kavandatud tulevastest kulutustest.
92. Tulenevalt tehnoloogia kiirest arengust võivad arvutitarkvara ja paljud muud immateriaalsed varad tehnoloogiliselt iganeda. Seepärast võib eeldada, et nende kasulik eluiga on lühike.
93. Immateriaalse vara kasulik eluiga võib olla väga pikk või isegi piiramatu. Ebakindlate asjaolude korral on põhjendatud immateriaalse vara kasuliku eluea konservatiivne hindamine, kuid see ei õigusta ebarealistlikult lühikesel elueal valimist.
94. *Immateriaalse vara kasulik eluiga, mis tuleneb lepingulistest või muudest juriidilistest õigustest, ei tohi olla pikem kui lepinguliste või muude juriidiliste õiguste periood, kuid võib olla lühem sõltuvalt vara eeldatavast kasutusperioodist. Kui lepingulised või muud juriidilised õigused antakse üle piiratud, kuid pikendatavaks tähtajaks, sisaldab immateriaalse vara kasulik eluiga pikendamise(t)e perioodi (perioode) ainult juhul, kui ettevõtte suudab veenvalt tõestada, et pikendamine ei nõua olulisi kulutusi.*
95. Immateriaalse vara kasuliku eluea pikkust võivad mõjutada nii majanduslikud kui juriidilised tegurid. Majanduslikud tegurid määravad kindlaks ajavahemiku, mille jooksul ettevõtte saab tulevast majanduslikku kasu. Juriidilised tegurid piiravad ajavahemikku, mille jooksul ettevõtte kontrollib ligipääsu sellele kasule. Kasulikuks elueaks on nende teguritega kindlaksmääratud perioodidest lühem.
96. Ettevõtte suutlikkust pikendada lepingulisi või muid juriidilisi õigusi ilma oluliste kulutusteta näitab muuhulgas järgmiste tegurite olemasolu:
- (a) on tõendeid, mis põhinevad tõenäoliselt varasematel kogemustel, et lepingulisi või muid juriidilisi õigusi pikendatakse. Kui pikendamine sõltub kolmanda osapoolse nõusolekust, tuleb tõestada, et kolmas osapool oma nõusoleku annab;
- (b) on tõendeid, et kõik pikendamiseks vajalikud tingimused täidetakse;
- ning
- (c) pikendamisega seotud kulutused ei ole olulised võrreldes tulevase majandusliku kasuga, mida ettevõtte pikendamisest saada loodab.
- Kui pikendamisega seotud kulutused on, võrreldes tulevase majandusliku kasuga, mida ettevõtte pikendamisest saada loodab, olulised, on "pikendamise" kulutused oma olemuselt pikendamise kuupäeval omandatud uue immateriaalse vara soetusmaksumus.

PIIRATUD KASULIKU ELUEAGA IMMATERIAALNE VARA

Amortisatsiooniperiood ja amortisatsiooni meetod

97. *Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara amortiseeritav summa jaotatakse süstemaatiliselt selle kasulikule elueale. Amortiseerimine algab siis, kui vara on kasutamiseks valmis, s.t siis, kui vara on sellises kohas ja seisukorras, mis on vajalik juhtkonna poolt ette nähtud viisil töötamiseks. Vara amortisatsiooni arvestamine lõpetatakse kas kuupäeval, mil vara liigitatakse müügivalmis varaks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mida liigitatakse müügivalmis varaks) kooskõlas IFRS 5-ga Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad või kuupäeval, mil lõpetatakse selle vara kajastamine, sõltuvalt sellest, kumb on varasem. Kasutatav amortisatsioonimeetod peegeldab seda, kuidas ettevõtte varaobjektist tulenevat majanduslikku kasu eeldatavalt kasutama hakkab. Kui seda tarbimist ei ole võimalik usaldusväärset kindlaks määrata, tuleb kasutada lineaarset amortisatsioonimeetodit. Iga perioodi amortisatsioonisumma kajastatakse kasumiaruandes, kui käesolev või mõni muu standard ei luba või nõua selle kajastamist mõne muu vara bilansilise maksumuse koostisosana.*
98. Vara amortiseeritava osa süstemaatiliseks jaotamiseks kasulikule elueale võib kasutada erinevaid amortisatsioonimeetodeid. Nendeks meetoditeks on lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod ja tootmisühiku meetod. Meetod valitakse lähtuvalt varas sisalduva eeldatava tulevast majandusliku kasu tarbimisest ja rakendatakse järjepidevalt, välja arvatud siis, kui tulevase majandusliku kasu tarbimine muutub. Väga harva, kui üldse, on

▼ **M3**

võimalik piiratud elueaga immateriaalse vara puhul veenvalt põhjendada sellise amortisatsioonimeetodi kasutamist, mille puhul on akumulieeritud amortisatsioon väiksem lineaarse meetodi kohaselt arvutatust.

99. Amortisatsioonikulu kajastatakse tavaliselt kasumiaruandes. Siiski kasutatakse mõnikord varaobjektist tulenevat majanduslikku kasu teiste varaobjektide tootmiseks. Sellisel juhul moodustab amortisatsioonisumma osa teise varaobjekti soetusmaksumusest ja kajastatakse selle bilansilises maksumuses. Näiteks sisaldub tootmisprotsessis kasutatud immateriaalse vara amortisatsioon varude bilansilises maksumuses (vt standard IAS 2 *Varud*).

Lõppväärtus

100. ***Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara lõppväärtus on null, välja arvatud juhul, kui:***
- (a) ***kolmandal isikul on vara kasuliku eluea lõppedes kohustus see omandada;***
või
- (b) ***vara realiseerimiseks on olemas aktiivne turg ja:***
- (i) ***lõppväärtust on võimalik turutingimuste alusel kindlaks määrata;***
ja
- (ii) ***on tõenäoline, et see turg eksisteerib ka vara kasuliku eluea lõppedes.***
101. Piiratud kasuliku elueaga vara amortiseeritav osa määratakse kindlaks pärast lõppväärtuse mahaarvamist. Nullist erinev lõppväärtus viitab asjaolule, et ettevõtte kavatseb immateriaalse vara enne majandusliku eluea lõppu võõrandada.
102. Vara lõppväärtuse hindamine põhineb võõrandamisest saadaval summal, kasutades hinnangu koostamise päeval kehtivaid kasuliku eluea lõppu jõudnud sarnase ja samalaadsetes tingimustes kasutatud vara müügihindasid. Lõppväärtus vaadatakse üle vähemalt iga majandusaasta lõpus. Muutust vara lõppväärtuses arvestatakse kooskõlas IASiga 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja veadraamatupidamisliku hinnangu muutusena*.
103. Immateriaalse vara lõppväärtus võib suureneeda selle bilansilise maksumusega võrdeliseks või sellest suuremaks. Taolisel juhul on vara amortiseeritavaks summaks null, välja arvatud siis, kui selle lõppväärtus langeb hiljem madalamaks vara bilansilisest maksumusest.

Amortisatsiooniperioodi ja –meetodi ülevaatamine

104. ***Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara amortisatsiooniperiood ja –meetod vaadatakse üle vähemalt iga majandusaasta lõpus. Kui vara eeldatav kasulik eluiga erineb eelnevatest hinnangutest, tuleb amortisatsiooniperioodi vastavalt muuta. Kui varast tuleneva majandusliku kasu eeldatav kasutamine on muutunud, tuleb muuta amortisatsioonimeetodit, et see vastaks muutunud kasutamisele. Taolised muutused kajastatakse raamatupidamislike hinnangute muutustena vastavalt standardile IAS 8.***
105. Immateriaalse vara eluea jooksul võib selguda, et vara kasuliku eluea hinnang ei ole asjakohane. Näiteks võib amortisatsiooniperioodi muutmise vajadusele osutada väärtuse langusest tingitud kahjumi kajastamine.
106. Aja jooksul võib muutuda immateriaalsest varast ettevõttele oodatava tulevase majandusliku kasu kujunemine. Näiteks võib ilmned, et lineaarsest amortisatsioonimeetodist sobivam on kahaneva jäägi meetod. Teiseks näiteks võib olla litsentsiga hõlmatud õiguste kasutamise edasilükkumine kuni äriplaani muude komponentide rakendamiseni. Sel juhul teenitakse varast tulenevat majanduslikku alles hilisematel perioodidel.

PIIRAMATU KASULIKU ELUEAGA IMMATERIAALNE VARA

107. ***Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara ei amortiseerita.***
108. Vastavalt IASile 36 *Varade väärtuse languspeab* ettevõtte piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara väärtuse langust kontrollima, võrreldes selle kaetavat väärtust bilansilise maksumusega
- (a) kord aastas
ning
- (b) alati, kui on põhjust arvata, et immateriaalse vara väärtus on langenud.

▼ **M3***Kasuliku eluea määramise kontroll*

109. *Mitteamortiseeritava immateriaalse vara kasulik eluiga vaadatakse üle igal aastal, et määrata kindlaks, kas sündmused ja tingimused jätkuvalt toetavad vara kasuliku eluea piiramatuks määramist. Kui ei toeta, arvestatakse muutust kasuliku eluea määramisel piiramatust piiratuks vastavalt IASile 8 Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead raamatupidamisliku hinnangu muutusena.*
110. Vastavalt IASile 36 immateriaalse vara kasuliku eluea ümberhindamine pigem piiratuks kui piiramatuks viitab sellele, et vara väärtus on langenud. Seega kontrollib ettevõtte vara väärtuse langemist, võrreldes selle kaetavat väärtust, mis on kindlaks määratud vastavalt IASile 36, bilansilise maksumusega ja kajastab summa, mille võrra bilansiline maksumus on kaetavast väärtusest suurem, kahjumina vara väärtuse langusest.

BILANSILISE MAKSUMUSE KAETAVUS – KAHJUM VÄÄRTUSE LANGUSEST

111. Et teha kindlaks, kas immateriaalse vara väärtus on langenud, rakendab ettevõtte standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus*. Selles standardis selgitatakse, kuidas ja millal ettevõtte kontrollib oma varade bilansilist maksumust, kuidas määratakse kindlaks vara kaetav väärtus ja millal kajastatakse või tühistatakse kahjum vara väärtuse langusest.

KASUTUSEST EEMALDAMINE JA VÕÖRANDAMINE

112. *Immateriaalse vara kajastamine lõpetatakse:*
- (a) *selle võõrandamisel;*
- või*
- (b) *kui vara kasutamisest ega võõrandamisest ei ole oodata tulevast majanduslikku kasu.*
113. *Immateriaalse vara kajastamise lõpetamisest tulenev kasum või kahjum määratakse kindlaks neto müügitulu, juhul kui see eksisteerib, ja objekti bilansilise maksumuse vahena. See kajastatakse kasumiaruandes kajastamise lõpetamisel (välja arvatud siis, kui IAS 17 Rent näeb müügi-tagasirendi puhul ette teistmoodi). Sellist kasumit ei liigitata põhitegevuse tuluna.*
114. Immateriaalse vara võõrandamine võib toimuda mitmel viisil (nt müügi, kapitalirendile andmise või annetamise teel). Taolise vara võõrandamise kuupäeva kindlaks määramisel rakendab ettevõtte standardis IAS 18 *Tulusättestatud kriteeriume* kauba müügist saadud tulu kajastamise kohta. IAS 17 kehtib vara võõrandamise kohta müügi-tagasirendi tingimustel.
115. Kui ettevõtte vastavalt paragrahvis 21 esitatud arvele võtmise põhimõtetele kajastab vara bilansilises maksumuses immateriaalse vara ühe osa asendusmaksumust, siis lõpetab ta asendatud osa bilansilise maksumuse kajastamise. Kui asendatud osa bilansilise maksumuse määramine ei ole ettevõtte jaoks otstarbekas, võib kasutada hinnangulist asendusmaksumust, mis tugineb asendatud osa maksumusel selle soetamise või sisemise loomise ajal.
116. Immateriaalse vara võõrandamisest saadav tasu kajastatakse algselt selle õiglasest väärtusest. Kui immateriaalse vara eest tasutakse järelmaksuga, kajastatakse saadud tasu algselt summas, mis on võrdne vastava raha ekvivalendiga. Nõude nominaalsumma ja raha ekvivalendi vahe kajastatakse vastavalt standardile IAS 18 *intressituluna*, peegeldades nõude efektiivset tulumäära.
117. Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse kasutamise lõpetamisel ei lõpetata vastavalt IFRSile 5 taolise vara amortiseerimist, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseeritud või liigitatud müügivalmis varaks (või kuulub rühma, mis on liigitatud müügivalmis varaks).

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON*Üldnõuded*

118. *Iga immateriaalsete varade rühma kohta (eristades sisemiselt loodud ja muud immateriaalseid varasid) peab ettevõtte avalikustama järgmise informatsiooni:*
- (a) *kas kasulik eluiga on piiratud või piiramatu, ja kui piiratud, siis kasulik eluiga või rakendatavad amortisatsioonimäärad;*
- (b) *piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara puhul kasutatavad amortisatsioonimeetodid;*

▼ M3

- (c) *perioodi alguse ja perioodi lõpu bilansiline brutomaksumus ja akumulereeritud amortisatsioon (koos akumulereeritud kahjumiga väärtuse langusest);*
- (d) *kasumiaruande kirjed, kus kajastatakse immateriaalse vara amortisatsioonikulu;*
- (e) *perioodi alguse ja lõpu bilansiliste maksumuste võrdlus, näidates ära:*
- (i) *soetamised, esitades eraldi sisemiselt arendatud, eraldi omandatud ja üriühendustes omandatud varad;*
 - (ii) *müügivalmis varaks liigitatud varad, või varad, mis kuuluvad müügivalmis varade gruppi kooskõlas IFRS 5-ga, ja muud kasutusest eemaldamised ja võõrandamised;*
 - (iii) *paragrahvidele 75, 85 ja 86 vastavatest perioodi ümberhindlustest ja standardi IAS 36 Varade väärtuse langus kohaselt kajastatud või otse omakapitalist lahutatud vara väärtuse muutusest tulenevad väärtuse suurenemised ja vähenemised (kui neid on);*
 - (iv) *vara väärtuse langusest tingitud kahjum, mis on kajastatud aruandeperioodi kasumiaruandes standardi IAS 36 kohaselt;*
 - (v) *vara väärtuse langusest tingitud võimalike kahjumi tühistamine, mis on kajastatud aruandeperioodi kasumiaruandes standardi IAS 36 kohaselt;*
 - (vi) *perioodi jooksul kajastatud amortisatsioonikulu;*
 - (vii) *finantsaruannete ja välisvaluutahingute ümberarvestusest ettevõtte esitusvaluutasse tulenevad valuutakursside netomuutused;*
ning
 - (viii) *muud bilansilise väärtuse muutused perioodi jooksul.*
119. Immateriaalsete varade rühm on samalaadsete ning ettevõtte tegevuses sarnasel viisil kasutatavate varade rühmitus. Erinevate rühmade näited on muu hulgas:
- (a) marginimed;
 - (b) ajalehtede ja trükiste pealkirjad;
 - (c) arvutitarkvara;
 - (d) litsentsid ja frantsiisid;
 - (e) autoriõigused, patendid ja muud tööstusomandi õigused, teenindamis- ja käitamisõigused;
 - (f) retseptid, valemid, mudelid, disainlahendused ja prototüübid;
- ja
- (g) arendustegevuse faasis olev immateriaalne vara.
- Ülaltoodud immateriaalse vara rühmasid võib vajadusel jagada (summeerida) väiksemateks (suuremateks) rühmadeks, kui selle tulemuseks on finantsaruannete kasutajate jaoks asjakohasem informatsioon.
120. Lisaks paragrahvi 118 punkti e alapunktides iii-v sätestatule avalikustab ettevõtte langenuid väärtusega immateriaalsete varade kohta ka standardiga IAS 36 ettenähtud informatsiooni.
121. IAS 8 nõuab raamatupidamisliku hinnangu muutuse sisu ja summa avalikustamist, kui see on käesoleval perioodil oluline või kui eeldatakse selle olulist mõju järgnevale perioodidele. Selline avalikustamine võib olla tingitud muutustest:
- (a) hinnangus immateriaalse vara kasuliku eluea kohta;
 - (b) amortisatsioonimeetodis;
- või
- (c) lõppväärtustes.
122. *Ettevõtte avalikustab ka:*
- (a) *püramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara bilansilise maksumuse ja põhjused, miks vara kasulik eluiga on hinnatud püramatuks. Põhjendamisel peab ettevõtte esitama immateriaalse vara kasuliku eluea hindamisel püramatuks olulist osa etendanud asjaolud.*
 - (b) *ettevõtte finantsaruannete jaoks olulise immateriaalse varaobjekti kirjeldus, bilansiline maksumus ja järelejäänud amortisatsiooniperiood.*
 - (c) *sihtfinantseerimise teel omandatud ja õiglasest väärtuses arvele võetud immateriaalsete varade (vt paragrahv 44):*

▼ **M3**

- (i) *esmaselt kajastatud õiglane väärtus;*
 - (ii) *bilansiline maksumus;*
ja
 - (iii) *kas neid mõõdetakse pärast kajastamist vastavalt maksumusmeetodile või ümberhindluse mudelile.*
 - (d) *piiratud omandiõigusega immateriaalsete varade olemasolu ja bilansiline maksumus ning kohustiste tagatisena panditud immateriaalse vara bilansiline maksumus.*
 - (e) *immateriaalse vara soetamiseks võetud lepinguliste kohustuste summa.*
123. Immateriaalse vara kasuliku eluea hindamisel piiramatuks olulist osa etendanud asjaolu(de) kirjeldamisel võtab ettevõtte arvesse paragrahvis 90 toodud asjaolude loendit.

Immateriaalne vara, mida mõõdetakse pärast kajastamist ümberhindluse mudeli järgi

124. *Kui immateriaalset vara arvestatakse ümberhinnatud väärtustes, peab ettevõtte avalikustama:*
- (a) *iga immateriaalsete varade rühma kohta:*
 - (i) *ümberhindluse jõustumiskuupäeva;*
 - (ii) *ümberhinnatud immateriaalsete varade bilansilise maksumuse;*
ja
 - (iii) *bilansilise maksumuse, mis oleks bilansis kajastatud, kui ümberhinnatud immateriaalsete varade rühma oleks mõõdetud pärast kajastamist vastavalt paragrahvis 74 esitatud soetusmaksumuse meetodile;*
 - (b) *immateriaalse vara perioodi alguse ja lõpu ümberhindluse reservi summa, mis näitab perioodi jooksul toimunud muutusi ja reservi arvelt aktsionäridele tehtavate väljamaksete suhtes kehtivaid piiranguid;*
ning
 - (c) *varade õiglaste väärtuste kindlaksmääramisel rakendatud meetodid ja olulised eeldused.*
125. Avalikustamiseks võib osutada vajalikuks ümberhinnatud immateriaalsete varade rühmade summeerimine suuremateks rühmadeks. Immateriaalsete varade rühmi ei tohi siiski summeerida, kui selle tulemusena tekiks rühm, mis sisaldaks nii soetusmaksumuse meetodi ja ümberhindluse mudeli järgi mõõdetuid summasid.

Uurimis- ja arendusväljaminekud

126. *Ettevõtte avalikustab perioodi jooksul kuluna kajastatud uurimis- ja arendusväljaminekute kogusumma.*
127. Uurimis- ja arendusväljaminekud hõlmavad kõiki väljaminekuid, mis on otseselt seotud uurimis- ja arendustegevusega (vt paragrahve 66 ja 67, et saada teada, millist tüüpi kulutused kuuluvad paragrahvis 126 esitatud avalikustamise nõuete alla).

Muu informatsioon

128. Ettevõttel soovitatakse, kuid ei nõuta avalikustada järgmine informatsioon:
- (a) *kõigi täielikult amortiseeritud, kuid endiselt kasutatavate immateriaalsete varade kirjeldused;*
ning
 - (b) *selliste oluliste immateriaalsete varade lühikirjeldus, mida ettevõtte kontrollib, kuid mida ei ole kajastatud varadena, kuna need ei vasta käesolevas standardis sätestatud kajastamiskriteeriumidele või on soetatud või loodud enne 1998. aastal välja antud standardi IAS 38 versiooni Immateriaalne varajõustumist.*

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

129. *Kui ettevõtte otsustab kooskõlas IFRSi 3Äriühendused paragrahviga 85 rakendada IFRSi 3 selle paragrahvides 78 - 84 sätestatud jõustumiskuupäevadest varem, võib ettevõtte samast kuupäevast edasiulatuvalt rakendada ka käesolevat standardit. Ettevõtte ei tohi sellel kuupäeval kajastatud immateriaalse vara bilansilist maksumust korrigeerida. Ettevõtte rakendab aga sellel kuupäeval käesolevat standardit, et ümber hinnata kajastatud immateriaalse vara kasulik eluiga. Kui ümberhindamise tule-*

▼ **M3**

musena ettevõtte muudab vara kasuliku eluea pikkust, arvestatakse see muutus raamatupidamisliku hinnangu muutusena kooskõlas IASiga 8 Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead.

130. *Muudel juhtudel rakendab ettevõtte käesolevat standardit:*
- (a) *äriühendustes, mille lepingukuupäev on hiljem kui 31. märts 2004, omandatud immateriaalse vara arvestamisel;*
- ning*
- (b) *muu immateriaalse vara arvestamisel edasiulatuvalt esimesest 31. märtsil 2004. aastal või pärast seda algavast aruandeperioodist. Seega ei korrigeeri ettevõtte sellel kuupäeval kajastatud immateriaalse vara bilansilist maksumust. Ettevõtte rakendab aga sellel kuupäeval käesolevat standardit, et ümber hinnata taolise immateriaalse vara kasulik eluiga. Kui ümberhindamise tulemusena ettevõtte muudab vara kasuliku eluea pikkust, arvestatakse see muutus raamatupidamisliku hinnangu muutusena kooskõlas IASiga 8.*

Sarnaste varade vahetus

131. Paragrahvides 129 ja 130, punktis b) esitatud nõue rakendada käesolevat standardit edasiulatuvalt tähendab, et kui varasid vahetati enne käesoleva standardi jõustumiskuupäeva ära antud vara bilansilise maksumuse alusel, ei pea ettevõtte selleks, et peegeldada vara õiglast väärtust omandamise kuupäeval, korrigeerima omandatud vara bilansilist maksumust.

Varasem rakendamine

132. *Ettevõtetel, mille kohta kehtib paragrahv 130, võivad rakendada käesoleva standardi nõudeid enne paragrahvis 130 esitatud jõustumiskuupäeva. Juhul, kui ettevõtte rakendab käesolevat standardit enne seda kuupäeva, peab ta samal ajal rakendama ka IFRSi 3 ja IASi 36Varade väärtuse langus (muudetud 2004. aastal).*

STANDARDI IAS 38 (VÄLJA ANTUD 1998. AASTAL) ANNULLEERIMINE

133. Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 38 *Immateriaalne vara* (välja antud 1998. aastal).

▼ **M2**

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 39

Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-7
Mõisted	8-9
Seostunud tuletisinstrumendid	10-13
Kajastamine ja kajastamise lõpetamine	14-42
Esmane kajastamine	14
Finantsvara kajastamise lõpetamine	15-23
Ülekanded, mis kvalifitseeruvad kajastamise lõpetamisena	24-28
Ülekanded, mis ei kvalifitseeru kajastamise lõpetamisena	29
Jätkuv seotus üleantud varades	30-35
Kõik ülekanded	36-37
Regulaarsed ostud või müügid	38
Finantsvara kajastamise lõpetamine	39-42
Mõõtmine	43-70
Finantsvarade ja finantskohustiste esialgne mõõtmine	43-44
Finantsvarade hilisem mõõtmine	45-46
Finantsvarade hilisem mõõtmine	47
Õiglase väärtuse mõõtmise arvestused	48-49
Ümberklassifikatsioonid	50-54
Tulud ja kulud	55-57
Finantsvarade väärtuse langus ja laekumatus	58-62

▼ **M2**

Amortiseeritud soetusmaksumuses hinnatud finantsvarad	63-65
Soetusmaksumuses hinnatud finantsvarad	66
Müügiks sobivad finantsvarad	67-70
Julgestustehingud	71-102
Riskimaandamisinstrumendid	72-77
Instrumentide määratlemine	72-73
Riskimaandamisinstrumentide markeerimine	74-77
Maandatava riskiga objektid	78-84
Objektide määratlemine	78-80
Finantsobjektide markeerimine maandatava riskiga objektideks	81
Mitterahanduslike objektide markeerimine maandatava riskiga objektideks	82
Objektigruppide markeerimine maandatava riskiga objektideks	83-84
Riskimaandamisinstrumentide arvestus	85-101
Õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendid	89-94
Rahavoogude riskimaandamisinstrumendid	95-101
Netoinvesteeringute riskimaandamisinstrumendid	102
Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted	103-108
Teiste seisukohtade tühistamine	109-110

See revideeritud standard asendab 2000. aastal revideeritud IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine* ning peab saama rakendatud aastasteks perioodideks alates või pärast 1. jaanuari 2005. Lubatud on ka varasem rakendamine.

EESMÄRK▼ **M12**

1. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada finantsvarade, finantskohustiste ja mõnede mittefinantsinstrumentide ostu- või müügilepingute kajastamise ja mõõtmise põhimõtted. Finantsinstrumente puudutava informatsiooni esitamise nõuded on sätestatud standardis IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*. Finantsinstrumente puudutava informatsiooni avalikustamise nõuded on sätestatud standardis IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*.

▼ **M2****RAKENDUSALA**

2. *Seda standardit rakendatakse kõigi üksuste poolt kõigile finantsinstrumentidele, välja arvatud:*
 - (a) *nendele tüürettevõtete, äriühenduste ja sidusettevõtete osalustele, mida arvatakse IAS 27* *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*, *IAS 28* *Investeeringud äriühendustesse või IAS 31* *Sidusettevõtete osalused* *alla kuuluvaks. Siiski hakkavad üksused seda standardit rakendama neile tüürettevõtete, äriühingute või sidusettevõtete osalustele, mida vastavalt IAS 27-le, IAS 28-le või IAS 31-le selle standardi alla kuuluvaks loetakse. Üksused hakkavad seda standardit rakendama ka tuletisinstrumentidele tüürettevõtete, äriühenduste või sidusettevõtete osalustest, välja arvatud siis, kui tuletisinstrument vastab üksuse omakapitali definitsioonile IAS 32-s.*
 - (b) *rendilepinguga määratud õigustele ja kohustustele, millele rakendub IAS 17* *Rendiarvestus*. Siiski:
 - (i) *rendileandja poolt kajastatud rendivekslid alluvad selle standardi kajastamise lõpetamise ja vara väärtuse languse määrustele (vt lõigud 15-37, 58, 59, 63-65 ja lisa A lõigud AG36-AG52 ja AG84-AG93);*
 - (ii) *kapitalirendi eest tasumisele kuuluvad, rendilevõtja poolt kajastatud tasud alluvad selle standardi kajastamise lõpetamise määrustele (vt lõigud 39-42 ja lisa A lõigud AG57-AG63);*
ja
 - (iii) *Rendilepingutega seostunud tuletisinstrumendid alluvad selle standardiga seostunud derivatiivmäärustele (vt lõigud 10-13 ja lisa A lõigud AG27-AG33).*

▼ **M2**

- (c) *tööandja hüvitisplaaniga määratud õigustele ja kohustustele, millele rakendub IAS 19 Hüvitisised töövõtjatele.*

▼ **M3**

- (d) *kindlustuslepingutest tulenevatele õigustele ja kohustustele. Üksused rakendavad seda standardit siiski IAS 32 6. lõigus kirjeldatud kindlustus- või edasikindlustuslepingu kuju võtnud finantsinstrumendile, mis aga põhimõtteliselt kaasab ka tolle standardi 52. lõigus kirjeldatud finantsriskide ülekande. Rendilepingutega seotunud tuletsinstrumendid alluvad selle standardiga seotunud derivatiivmäärustele (vt lõigud 10-13 ja lisa A lõigud AG27-AG33).*

▼ **M12**

- (e) *õigused ja kohustused, mis tulenevad esiteks, kindlustuslepingutest, nagu need on määratletud standardis IFRS 4 Kindlustuslepingud, välja arvatud paragrahvis 9 sätestatud finantsgarantiilepingu määratlusele vastavast kindlustuslepingust tulenevad kindlustusandja õigused ja kohustused, või teiseks, lepingust, mis kuulub IFRS 4 rakendusallasse, sest ta sisaldab valikulist kasumist osasamise õigust. Siiski kehtib käesolev standard IFRS 4 rakendusallasse kuuluvates lepingutes varjatud tuletsinstrumentide suhtes, kui tuletsinstrument ei ole ise IFRS 4 rakendusallasse kuuluv leping (vt paragrahve 10-13 ja lisa A paragrahve AG27-AG33). Peale selle, kui garant finantsgarantiilepingus on eelnevalt selgesti kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud nende suhtes kindlustuslepingute suhtes rakendatavaid arvestusmeetodeid, võib garant valida, kas ta rakendab selliste finantsgarantiilepingute suhtes käesolevat standardit või IFRS 4 (vt paragrahve AG4 ja AG4 A). Garant võib teha sellise valiku iga üksiku lepingu suhtes, kuid olles lepingu kohta valiku teinud, ei tohi ta seda enam muuta.*

▼ **M3**

- (f) *lepingud tingimusliku tasu kohta äriühendustes (vt IFRS 3 Äriühendused). Käesolev erand kehtib üksnes omandajale.*
- (g) *lepingud omandaja ja müüja vahel äriühenduses, et tulevikus müüa või osta omandatav.*

▼ **M12**

- (h) *laenu andmise kohustused, välja arvatud paragrahvis 4 kirjeldatud laenu andmise kohustused. Laenu andmise kohustuse võtja peab rakendama IAS 37 nende laenu andmise kohustuste suhtes, mis ei ole käesoleva standardi rakendusallas. Sellegipoolest kehtivad kõigile laenu andmise kohustustele käesolevas standardis toodud kajastamise lõpetamise sätted (vt paragrahvid 15-42 ja lisa A paragrahvid AG36-AG63).*

▼ **M10**

- (j) *õigus väljamaksetele, millega hüvitatakse ettevõtte need kulutused, mida tuleb teha vastavalt standardile IAS 37 Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad eraldisena kajastatava kohustise arveldamiseks, või mille suhtes ta kajastab varasemal perioodil eraldist vastavalt standardile IAS 37.*

▼ **M12**

-
4. *Käesoleva standardi rakendusallasse kuuluvad järgmised laenu andmise kohustused:*
- a) *laenu andmise kohustused, mida ettevõtte määratleb õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustistena. Ettevõtte, millel on varasem praktika müüa vahetult pärast laenu andmise kohustuste tekkimist nendest kohustustest tulenevad varad, peab rakendama käesolevat standardit kõikidele oma samasse liiki kuuluvatele laenukohustustele.*
- b) *laenu andmise kohustused, mida saab tasaarveldada sularahas või andes üle või väljastades muu finantsinstrumendi. Need laenu andmise kohustused on tuletsinstrumentid. Laenu andmise kohus-*

▼ **M12**

tust ei loeta tasaarveldatuks vaid seetõttu, et laen makstakse välja osamaksetena (näiteks ehituse hüpoteklaen, mis makstakse välja osamaksetena vastavalt ehituse edenemisele).

- c) *kohustused anda laenu turu intressimäärast madalama intressimääraga. Paragrahvi 47 punktis d sätestatakse, kuidas sellistest laenu andmise kohustustest tekkivaid kohustisi hiljem mõõta.*

▼ **M2**

5. *See standard rakendub mitterahanduslike objektide sellistele ostu- müügilepingutele, mille tasaarveldust saab teha sularahas või muude finantsinstrumentide abil või finantsinstrumentide vahetamise teel, justkui lepingud oleks finantsinstrumentid (välja arvatud lepingud, mis sõlmiti ja mis on jätkuvalt kehtivad üksuse oodatavate ostu-, müügi- või kasutusnõuetega vastavuses oleva mitterahanduslike objektide vastuvõtu või kättetoimetamisega).*
6. On mitmeid võimalusi, kuidas mitterahanduslike objektide ostu- või müügilepingute tasaarveldust saab teha sularahas, muude finantsinstrumentide abil või finantsinstrumentide vahetamise teel. Nende seas on järgmised võimalused:
- (a) kui lepingu tingimused lubavad mõlemal poolel teha tasaarveldus sularahas, muude finantsinstrumentide abil või finantsinstrumentide vahetamise teel.
- (b) kui võimalus teha tasaarveldust sularahas, muude finantsinstrumentide abil või finantsinstrumentide vahetamise teel pole lepingu tingimustes üksikasjalikult välja toodud, aga üksusel on samasugustes lepingutes tasaarvelduse tegemise kogemus sularahas, muude finantsinstrumentide abil või finantsinstrumentide vahetamise teel (kas siis teise lepingupoolega, lepinguid arveldades, või lepingut enne selle jõustumist või kehtetuks muutumist maha müües).
- (c) kui samaste lepingute puhul on üksusel aluseks oleva (*underlying*) vahendamise kogemus, kus üksus müüb objekti lühikese perioodi jooksul pärast kättesaamist, saades sel viisil tulu lühiajalistest kõikumistest hinnas või kaupmehe vaheltkasu;
- ja
- (d) kui lepinguga hõlmatav mitterahanduslik objekt on hõlpsasti sularahaks konverteeritav.
- Lepingut, millele rakenduvad (b) ja (c), ei sõlmita üksuse oodatavatele ostu-, müügi- ja kasutusnõuetele vastava mitterahanduslike objektide vastuvõtu või üleandmise eesmärgil, ja see kuulub vastavalt selle standardi rakendusulatusse. Teisi lepinguid, millele rakendub lõik 5, hinnatakse, tegemaks kindlaks, kas nad sõlmiti ja on jätkuvalt jõus üksuse oodatavatele ostu-, müügi- ja kasutusnõuetele vastava mitterahanduslike objektide vastuvõtu või kättetoimetamise eesmärgil, ja kas nad kuuluvad vastavalt selle standardi rakendusulatusse.
7. Kirjalik optioon vastavalt lõikudele 6(a) ja (d) osta või müüa mitterahanduslikku objekti, mille tasaarveldust saab teha sularahas, muude finantsinstrumentide abil või finantsinstrumentide vahetamise teel, kuulub selle standardi rakendusulatusse. Sellist lepingut ei saa sõlmida üksuse oodatavatele ostu- müügi- või vahetusnõuetele vastava mitterahanduslike objektide vastuvõtu või üleandmise eesmärgil.

MÕISTED

8. IAS 32-s defineeritud termineid kasutatakse selles standardis IAS 32 lõigus 11 määratletud tähenduses. IAS 32 defineerib järgmised terminid:
- finantsinstrument
 - finantsvara
 - finantskohustis
 - omakapitaliinstrument
- ja annab juhtnöörid nende terminite rakendamiseks.
9. *Järgnevaid termineid kasutatakse selles standardis alljärgnevalt määratletud tähenduses:*
- Tuletisinstrumenti definitsioon**
- Tuletisinstrument on selle standardi (vt lõigud 2-7) rakendusulatusse kuuluv finantsinstrument või muu leping, millel on kõik kolm järgnevat omadust:*
- (a) *selle väärtus muutub vastusena määratletud intressimäär, finantsinstrumenti hinna, laiatarbekaupade hinna, valuutavahetuskursi, hinna- või kursiindeksi, krediidimäära või krediidindeksi, või*

▼ **M2**

► **M3** muu muutuja ja tingimusel, et mitterahalise muutja korral ei ole see lepingu osapoolle spetsiifiline ◀ (mõnikord nimet. "aluseksolevateks"/underlying) muutumisele

- (b) see ei nõua algeid netoinvesteeringuid või nõuab netoinvesteeringut, mis on väiksem kui teiste lepingutüüpide puhul, millelt oodatakse sarnaseid vastuseid turufaktorite muudatustele;

ja

- (c) selle arveldamine lükatakse tulevikku.

Finantsinstrumentide nelja kategooria definitsioonid

Kasumi õiglasest väärtuses kasumiaruande kaudu kajastatav finantsvara või -kohustus on finantsvara või finantskohustus, mis vastab kummalegi järgnevatest tingimustest.

- (a) Seda klassifitseeritakse tehingute kohta käivaks. Finantsvara või finantskohustist klassifitseeritakse tehingute kohta käivaks, kui see on:

- (i) soetatud või kehtestatud põhimõtteliselt müümise või müüdava lähiajal tagasiostmise eesmärgil;
- (ii) osa nende määratletud finantsinstrumentide portfelist, mida käsitletakse koos ja millel on tõendus lühiajalise kasuvõtmise hilise tegeliku mudeli kohta

▼ **M12**

- (iii) tuletisinstrument (v.a tuletisinstrument, mis on finantsgarantileping või määratletud ja efektiivne riskimaandamisinstrument).

▼ **M2**

- (b) [...] Kõiki selle standardi rakendusulatusse kuuluvaid finantsvarasid [...] võib esialgsel kajastamisel kasumi ja kahjumi arvestamise teel markeerida õiglasest väärtuses finantsvaradena [...], välja arvatud nende omakapitaliinstrumentide investeeringute puhul, millel pole aktiivsel turul noteeritud turuhinda ja mille õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta (vt lõik 46(c) ja lisa A lõigud AG80 ja AG81).

Tähtjalised investeeringud on mitte-tuletisinstrumentid fikseeritud või määratlevate maksummade ja fikseeritud tähtajaga, mille tähtajani hoidmiseks on üksusel positiivne kavatsus ja võimalused (vt lisa A paragrahvid AG16-AG25), välja arvatud:

- (a) need, mille üksus markeerib kasumi või kahjumi arvestamise teel õiglasest väärtuses;
- (b) need, mille üksus markeerib kui müügiks sobivad;
- ja
- (c) need, mis vastavad laenude ja nõuete definitsioonile.

Üksus ei klassifitseeri ühtegi finantsvara tähtjaliseks, kui üksus on käesoleva või kahe eelneva finantsaasta jooksul enne tähtaega müünud või ümber klassifitseerinud märgatava hulga tähtjalisi investeeringuid (märgatava hulga määratlus on relatsioonis tähtjaliste investeeringute koguhulgaga). See punkt ei käi müümiste ja ümberklassifitseerimiste kohta, mis:

- (i) on nii lähedal tähtajale või finantsvarade sissenõuete kuupäevale (nt vähem kui kolm kuud enne tähtaega), et muutustel intresside turumäärades pole finantsvarade õiglasele väärtusele tähelepanuväärset mõju;
- (ii) ilmnevad pärast seda, kui üksusele on maksegraafiku alusel tehtavate maksete või ettemaksete teel laekunud põhimõtteliselt kogu finantsvarade põhikapital;
- (iii) on omistatavad isoleeritud sündmustele, mis ulatuvad väljapoole üksuse kontrolli, pole korduvad ning üksuse poolt põhjendatult ennustatavad.

Laenu ja nõuded on mitte-tuletisinantsvarad fikseeritud või määratlevate maksetega, mis pole noteeritud aktiivsel turul, välja arvatud:

- (a) need, mida üksus koheselt või lähiajal müüa kavatsseb; need, mis klassifitseeritakse tehingute kohta käivaiks; ning need, mille üksus algsel kajastamisel tulude või kulude kaudu õiglasest väärtuses markeerib;
- (b) need, mille üksus algsel kajastamisel müügiks sobivatena markeerib;

▼ **M2**

- (c) *need, mille eest laenuandja ei pruugi tagasi saada põhiosa kõigist oma alginvesteeringuist, ja seda millegi muu kui krediidi alanemise tõttu, mida klassifitseeritakse müügiks sobivateks.*

Nende varade kogusummalt, mis pole laenuvad või laenuvekslid, saadud intress (näiteks intressid investeerimis- või muust sarnasest fondist) pole laen ega laenuveksel.

Müügiks sobivad finantsvarad on sellised mitte-tuletisinstrumentvarad, mis on markeeritud müügiks sobivatena ja mis pole klassifitseeritud kui (a) laenuvad või nõuded, (b) tähtajalised investeeringud või (c) kulude või tulude kaudu õiglases väärtuses markeeritud finantsvarad.

▼ **M12****Finantsgarantiilepingu mõiste**

Finantsgarantiilepingon leping, mis nõuab garandilt kindlaksmääratud maksete sooritamist, et hüvitada garantii saajale tekkinud kahju, kui kindlaksmääratud võlgnik ei tee tähtaegselt makseid vastavalt võlainstrumendi algetele või muudetud tingimustele.

▼ **M2****Kajastamise ja mõõtmise puutuvad definitsioonid**

Finantsvara või finantskohustise amortiseeritud soetusmaksumus on summa, mille juures finantsvara või finantskohustist on algsel kajastamisel mõõdetud müügi põhikapitali tagasimaksed pluss või müügi tegeviku intressi meetodit kasutades arvatud kõigi nende alg- ja tähtajamiste vahel kumulatiivne amortisatsioon, müügi (kas otse või väärtusvahendite kaudu) väärtuse languse või mittelaekumise mahaarvamine.

Sisemise intressi meetod on meetod finantsvara või finantskohustise (või finantsvarade/finantskohustiste grupi) amortiseeritud soetusmaksumuse arvutamiseks ja käsitletava perioodi intressitulu või intressikulu määramiseks. Efektiivne intressimäär on suhtarv, mis täpselt diskonteerib finantsinstrumendi toimeea jooksul kalkuleeritavad sularahamaksed või tulud, või kui tarvis, finantsvara või finantskohustise bilansilise netomaksumuse lühema perioodi ajal. Efektiivset intressimäära arvutades hindab üksus rahavoogusid, arvestades kõiki finantsinstrumendi lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakse, sissenõue ja samalaadsed optioonid), kuid arvestamata tulevase krediidikuluseid. Kalkulatsioon hõlmab kõiki lepingupoolte poolt makstud või saadud tasusid ja punkte, mis on efektiivse intressimäära osad (vt LAS 18), tehingukuluseid ja kõiki muid lisatasusid või diskontosid. Eelduseks on, et rahavooge ja sarnaste finantsinstrumentide grupi toimeiga saab usaldusväärset hinnata. Sellistel harvadel juhtudel, kui rahavooge või finantsinstrumentide (või finantsinstrumentide grupi) toimeiga pole võimalik usaldusväärset hinnata, kasutab üksus finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide grupi) lepingupõhiseid rahavooge läbi kogu lepinguliste tingimuste.

Kajastamise lõpetamine on eelnevalt kajastatud finantsvara või finantskohustise kõrvaldamine bilansist.

Õiglase väärtus on summa, mille vastu saab vara vahetada või mis on hinnatud kohustise väärtuseks erapoolikute tehingute teadlike ja nõusolevate poolte vahel. ()*

Regulaarsed ostud või müügid on finantsvara ost või müük lepingu alusel, mille tingimused nõuavad vara üleandmist asjassepuutuva turu regulatsioonide või konventsioonide poolt määratud ajaperioodi jooksul.

Tehingumaksumused on kasumaksumused, mis on otseselt omistatavad finantsvara või finantskohustise soetamisele, käibeelaskmisele või müügile (vt lisa A lõik AG13). Kasumaksumus on see, mida poleks ette tulnud, kui üksus poleks finantsinstrumenti soetanud, käibele lasknud või müünud.

Riskimaandamisinstrumentide arvestusega seotud definitsioonid

Tugev siduv tulevikukohustus on siduv nõusolek kindlaksmääratud tulevikukuupäeval või –kuupäevadel kindlaksmääratud koguse ressurside vahetamiseks.

Ennustatav tehing on toimepanemata, kuid ennustatav tulevane tehing.

Riskimaandamisinstrument on markeeritud tuletisinstrumentvõi (ainult valuutavahetuskursside muutuste riskide maandamiseks) markeeritud mitte-tuletisinstrumentvara või mittederivatiivne finantskohustus, mille õiglase väärtus või rahavood on mõeldud korvama markeeritud kindlus-

(*) Lisa A paragrahvid 48, 49 ja AG69-AG82 sisaldavad finantsvarade või finantskohustiste õiglase väärtuse määramise nõudeid.

▼ **M2**

tatava objekti rahavoogude või õiglane väärtuse muutumist (lõigud 72-77 ja lisa A lõigud AG94-AG97 annavad riikimaandamisinstrumendi üksikasjaliku definitsiooni).

Maandatava riskiga objekt on vara, kohustus, tugev siduv tulevikukohustus, äärmiselt tõenäoline prognoositav tehing või netoinvesteering välisestehingutes, mis (a) toob üksusele kaasa õiglane väärtuste või tulevaste rahavoogude muutumise riski ja (b) on markeeritud kui maandatava riskiga objekt (lõigud 78-84 ja lisa A lõigud AG98-AG101 annavad maandatava riskiga objekti üksikasjaliku definitsiooni).

Riskimaandamisefektiivsus peegeldab seda, mil määral muutused õiglasest väärtuses või rahavoogudes, mis on omistatavad maandatavale riskile, on korvatud muutustega riskimaandamisinstrumendi õiglasest väärtuses või rahavoogudes (vt lisa A lõigud AG105-AG113).

SEOSTUNUD TULETISINSTRUMENDID

10. Seostunud tuletisinstrument on osa hübriid(sega)instrumendist, mis sisaldab ka mittetuletis põhilepingut – sellise toimega, et mõned segainstrumendi rahavood varieeruvad sarnaselt eraldiseisva tuletisinstrumendiga. Seostunud tuletisinstrument põhjustab mõndasid või kõiki rahavooge, mille muutmist muul juhul vastavalt kindlaksmääratud intressimäärade, finantsinstrumendi hinnale, laiatarbekaupade hinnale, valuutavahetuskursile, hinna- või reitinguindeksile, krediitmääradele, krediidiindeksile või ► **M3** muu muutuja ja tingimusel, et mitterahalise muutja korral ei ole see lepingu osapoolle spetsiifiline ◀ lepinguga nõutaks. Tuletisinstrument, mis on seotud finantsinstrumendiga, kuid on lepingu alusel sellest instrumendist sõltumatult transfereeritav või millel on sellest instrumendist erinev lepinguosaline, pole seostunud, vaid on eraldiseisev finantsinstrument.
11. *Seostunud tuletisinstrument eraldatakse põhilepingust ja arvatakse selle standardi alla kuuluvaks siis ja ainult siis, kui:*
 - (a) *seostunud tuletisinstrumendimajanduslikud näitajad ja riskid pole põhilepingu majanduslike näitajate ja riskidega tihedalt seotud (vt lisa A lõike AG30-AG33);*
 - (b) *Sisestunud derivatiiviga samade tingimustega eraldiseisev instrument vastab tuletisinstrumendide definitsioonile;*
ja
 - (c) *hübriid (kombineeritud) instrument pole tulude ja kulude kaudu õiglasest väärtuses mõõdetud (st tuletisinstrument, mis on tulude ja kulude kaudu saadud õiglasest väärtuses finantsvara või finantskohustisega seostunud, pole eraldatud).*

Kui seostunud tuletisinstrument on eraldatud, arvatakse põhileping juhul, kui ta on finantsinstrument, selle standardi alla kuuluvaks, ja kui ta pole finantsinstrument, siis on ta kooskõlas muude sobivate standarditega. See standard ei käsitle seda küsimust, kas seostunud tuletisinstrumenti esitatakse finantsinstrumendi näol eraldi.
12. *Kui üksuselt nõutakse selle standardiga, et ta eraldaks tuletisinstrumentiselle põhilepingust, kuid üksus pole võimeline tuletisinstrumenti kas soetamisel või järgnevatel finantsaruande kuupäevadel mõõtma, käsitleb ta kogu kombineeritud lepingut tehingute jaoks peetava finantsvara või finantskohustisena.*
13. Kui üksus pole võimeline seostunud tuletisinstrumentitingimuste ja tärimite põhjal selle õiglast väärtust kindlaks tegema, on seostunud tuletisinstrumenti väärtuseks erinevus hübriidinstrumendi õiglase väärtuse ja põhilepingu õiglase väärtuse vahel, kui neid saab selle standardiga kindlaks määrata. Kui üksus pole seda meetodit kasutades võimeline seostunud tuletisinstrumenti õiglast väärtust kindlaks tegema, rakendub lõik 12 ja segainstrumenti käsitletakse tehingute kohta käivana.

KAJASTAMINE JA KAJASTAMISE LÕPETAMINE

Esmane kajastamine

14. *Üksus kajastab finantsvara või finantskohustist oma bilansis siis ja ainult siis, kui üksus saab instrumendi lepinguliste määruste osapoolleks. Seoses finantsvarade kasutamise tavapärase viisiga vt lõiku 38.)*

Finantsvara kajastamise lõpetamine

15. Konsolideeritud finantsaruannetes on lõigud 16-23 ja lisa A lõigud AG34-AG52 rakendatud konsolideeritud tasemel. Järelikult konsolideerib üksus kõigepealt vastavalt IAS 27-le ja SIC-12le *Konsolideerimine – eriotstarbelised asutused* kõik tütarettevõtted ja siis rakendab tulemuseks saadud grupile lõike 16-23 ja lisa A lõike AG34-AG52.

▼ M2

16. *Enne selle hindamist, kas ja mil määral on kajastamise lõpetamine lõikude 17-23 all sobiv, teeb üksus kindlaks, kas neid lõike peaks rakendada finantsvara osale (või sarnaste finantsvarade grupi osale) või finantsvarale (või sarnaste finantsvarade grupile) tervikuna, nii nagu on järgnevalt kirjas.*
- (a) *Lõike 17-23 rakendatakse finantsvara osale (või sarnaste finantsvarade grupi osale) siis ja ainult siis, kui osa, mille kajastamise lõpetamist kaalutakse, vastab ühele järgnevast kolmest tingimusest.*
- (i) *Osa sisaldab ainult spetsiifiliselt määratletud rahavooge finantsvarast (või sarnaste finantsvarade gruppidest). Näiteks kui üksus siseneb intressimäära lõikevõlakiri, millega kaaspool omandab õiguse intressi rahavoogudele, kuid mitte põhivooge võlainstrumentidist, rakendatakse intressi rahavoogudele lõike 17-23.*
- (ii) *Osa sisaldab ainult täiesti proportsionaalset (pro rata) osa rahavoogudest finantsvarast (või sarnaste finantsvarade grupist). Näiteks kui üksus astub leppesse, millega kaaspool saab õiguse 90 %-le kõigist võlainstrumenti rahavoogudest, rakendatakse paragrahve 17-23 90 %-le neist rahavoogudest. Kui on rohkem kui üks lepinguosaline, ei ole kõigile lepinguosalistele nõutav, et neil oleks proportsionaalne osa rahavoogudest, tingimusel et tehingut teostaval üksusel on täiesti proportsionaalne osa.*
- (iii) *Osa sisaldab ainult täiesti proportsionaalset (pro rata) osa spetsiifiliselt määratletud rahavoogudest finantsvarast (või finantsvarade grupist). Näiteks kui üksus astub leppesse, millega kaaspool saab õiguse 90 %-le rahavoogudele finantsinstrumentidist, rakendatakse paragrahve 17-23 90 %-le neist intressirahavoogudest. Kui on rohkem kui üks lepinguosaline, ei ole kõigile lepinguosalistele nõutav, et neil oleks proportsionaalne osa spetsiifiliselt määratletud rahavoogudest, tingimusel et tehingut teostaval üksusel on täiesti proportsionaalne osa.*
- (b) *Kõigil muudel juhtudel rakendatakse lõike 17-23 finantsvarale tervikuna (või sarnaste finantsvarade grupile tervikuna). Näiteks kui üksus annab üle (i) õigused esimesele või viimasele 90 %-le finantsvarast (või finantsvarade grupist) tulnud rahakogumile, või (ii) 90 %-le vekslite grupist tulnud rahavoogudele, aga annab garantii kompenseerida ostjale kõik kuni vekslite põhisummast 8 %-ni ulatuvad krediitkahjud, rakendatakse lõike 17-23 finantsvarale (või finantsvarade grupile) tervikuna.*

Lõikudes 17-26 viitab termin "finantsvara" kas finantsvara osale (või sarnaste finantsvarade grupi osale) nagu on määratletud ülalpool punktis (a), või muul juhul finantsvarale (või sarnaste finantsvarade grupile) tervikuna.

17. *Ettevõtte lõpetab finantsvara kajastamise siis ja ainult siis, kui:*
- (a) *lepingujärgsed õigused rahavoogudele finantsvaradest lõpevad;*
või
- (b) *ta kannab finantsvarad üle nii, nagu on välja toodud lõikudes 18 ja 19 ning see ülekanne kvalifitseerub vastavalt lõigule 20 kajastamise lõpetamiseks.*
- (finantsvarade müügi tavapärase viiside kohta vt lõigust 38.)*
18. *Üksus kannab finantsvara üle siis ja ainult siis, kui ta kas:*
- (a) *kannab üle lepingujärgsed õigused finantsvaradest rahavoogude saamiseks;*
või
- (b) *säilitab lepingujärgsed õigused finantsvarade rahavoogude saamiseks, kui eeldab lepingujärgset kohustust maksta lepingu, mis vastab lõigu 19 tingimustele, ühele või rohkematele osapooltele rahavooge.*
19. *Kui üksus säilitab lepingujärgsed õigused finantsvarade ("algse vara") rahavoogude saamiseks, kuid eeldab lepingujärgset kohustust maksta neid rahavooge ühele või mitmele üksusele ("eventuaalsed saajad"), käsitleb üksus tehingut kui ülekannet siis ja ainult siis, kui täidetud on järgmised kolm tingimust.*
- (a) *Üksusel pole kohustust maksta summat eventuaalsele saajale seni, kuni tolele laekuvad algsest varast võrdväärset summat. Üksuse lühiajalised ettemaksud koos õigusega laenatud summa täielikule hüvitamisele ning turumäärades kasvavatele intressidele ei riku seda tingimust.*

▼ M2

- (b) Üksusel on ülekandelepingu tingimustega keelatud algvara müümine või tagatiseks andmine muul juhul kui eventuaalsetele saajatele rahavoogude maksmise kohustuse tagatisena.
- (c) Üksusel on kohustus eventuaalse saaja huvides ilma olulise viivituseta üle kanda kõik rahavood, mille ta kogunud on. Lisaks pole üksusel õigust selliseid rahavooge uuesti investeerida, välja arvatud investeringuteks rahas või rahaekvivalentides (nagu on määratletud IAS 7-s Rahavoogude aruanded) lühikese väärtusperioodi jooksul laekumise kuupäevast eventuaalsele saajale nõutud ülekandmise tegemise kuupäevani, ning sellistest investeringutest saadavad intressid edastatakse eventuaalsetele saajatele.
20. Kui üksus annab üle finantsvarad (vt lõik 18), hindab ta, mil määral säilitab ta finantsvara omamisest tulenevad riskid ja tasud. Sellisel juhul:
- (a) kui üksus annab üle enam-vähem kõik finantsvara omamisega kaasnevad riskid ja tasud, lõpetab üksus finantsvara kajastamise ning kajastab selle eraldi kui finantsvarad või kohustused, kõik õigused ja kohustused, mis ülekandes loodi või säilitati.
- (b) kui üksus säilitab enam-vähem kõik finantsvara omamisega kaasnevad riskid või tasud, jätkab üksus finantsvara kajastamist.
- (c) kui üksus ei anna üle ega ka säilita põhiosa kõigist finantsvara omamisega kaasnevaist riskidest ja tasudest, peab üksus kindlaks tegema, kas ta säilitas kontrolli finantsvara üle. Sellisel juhul:
- (i) kui üksus pole kontrolli säilitanud, siis lõpetab ta selle finantsvara kajastamise ning kajastab eraldi selle, millised õigused ja kohustused tal seoses nende finantsvarade ja –kohustustega ülekandes loodi või säilitati.
- (ii) kui üksus on kontrolli säilitanud, jätkab ta finantsvara kajastamist sel määral, kuidas ta finantsvaraga jätkuvalt seotud on (vt lõik 30).
21. Riskide ja tasude ülekannet hinnatakse (vt lõik 20), võrreldes üksuse ettekandeid enne ja pärast ülekannet ülekantud vara rahavoogude netosummade ja ajastuse muutlikkusega. Üksus on säilitanud põhimõtteliselt kõik finantsvara omamisega kaasnevad riskid ja tasud, kui muutlikkus finantsvara tulevaste rahavoogude praeguses netoväärtuses ei muutu ülekande tulemusena märkimisväärselt (nt kuna üksus on müünud finantsvara leppe alusel, mis näeb ette selle tagasiostmise fikseeritud hinnaga või müügihinnaga pluss laenaja tulu). Üksus on üle andnud põhimõtteliselt kõik finantsvara omamisega kaasnevad riskid ja tasud, kui see muutlikkus pole finantsvaraga seotud tulevaste rahavoogude netoväärtuse praeguse totaalse muutlikkusega seoses enam märkimisväärne (nt kuna üksus on müünud finantsvara ainult sellise optiooni all, mis näeb ette selle tagasiostmise tagasiostmise ajal õiglasest väärtuses, või on ta üle kandnud täiesti proportsionaalse osa lepingu suuremate finantsvarade rahavoogudest, nagu laenu all-osalus, mis vastab lõigu 19 tingimustele).
22. Tihti on ilmselge, kas üksus on üle andnud või säilitanud põhimõtteliselt kõik finantsvara omamisega seotud riskid ja kohustused, ning pole vaja teha mingeid arvutusi. Teistel juhtudel on tarvis arvutada ning võrrelda üksuse muutlikkust tulevaste rahavoogude praeguses netoväärtuses enne ja pärast üleandmist. Arvutustes ja võrdlustes kasutatakse sobivat käesolevat turuintressi määra diskontomäärana. Kogu põhjendatud võimalikku muutlikkust rahavoogude netoväärtuses võetakse arvesse, kusjuures väljaminekutele, mille ettetulemine on tõenäolisem, antakse suurem kaal.
23. Kas üksus on säilitanud üleantud vara üle kontrolli (vt lõik 20(c)), sõltub tsessionaari võimalustest vara müüa. Kui tsessionaaril on praktiline võimalus müüa finantsvara tervikuna kolmandale mitteseotud osapoolale ning kui ta on selleks müümiseks võimeline ühepoolset ning vajamata üleandjale lisapiirangute pealepanemist, pole ülekandnud üksus kontrolli säilitanud. Kõigil muudel juhtudel on üksus kontrolli säilitanud.

Ülekanded, mis kvalifitseeruvad kajastamise lõpetamisena

(vt lõigud 20(a) ja (c)(i))

24. Kui üksus annab finantsvara üle ülekandes, mis kvalifitseerub kajastamise lõpetamisena tervenisti, ning säilitab õiguse kasutada finantsvara tasu eest, siis kajastab ta kas kasutatava vara või kasutatava lepingu kasutatavat kohustust. Kui tasu üksuse poolt pole mõeldud adekvaatseks kompensatsiooniks vara kasutamise eest, siis kajastatakse kasutamiskohustust selle õiglasest väärtuses. Kui saadav tasu on mõeldud olema rohkem kui adekvaatne kompensatsioon tarvita-

▼ **M2**

mise eest, siis kajastatakse kasutusõiguses olevat kasutatavat vara sel määral, mis on kindlaks määratud vastavalt lõigule 27 suurema finantsvara bilansilise maksumuse assignatsiooni alusel.

25. *Kui ülekande tulemusena lõpetatakse finantsvara kajastamine tervikuna, kuid ülekande tulemusena saab üksus uue finantsvara või eeldab uut finantskohustist või kasutuskohustust, kajastab üksus uut finantsvara, finantskohustist või kasutuskohustust õiglasel väärtuses.*

26. *Finantsvara kajastamise lõpetamisel tervikuna erinevust:*

(a) *bilansilise maksumuse*

ja

(b) (i) *saadud tasu (kaasa arvatud ükskõik mis saadud uus vara miinus ükskõik mis eeldatav uus kohustus) ja (ii) ükskõik mis kumulatiivne tulu või kulu, mida on omakapitalis otseselt kajastatud (vt lõik 55 (b)) summa*

vahel kajastatakse kasumis või kahjumis.

27. *Kui üleantud vara on osa suuremast finantsvarast (nt kui üksus annab üle intressirahavood, mis on osa võlainstrumentidist, vt lõik 16(a)) ja üleantud osa kvalifitseerub kajastamise lõpetamisena tervikuna, siis suurema finantsvara eelnev bilansiline maksumus jaotatakse jätkuvalt kajastatava osa ning selle osa vahel, mille kajastamine on lõpetatud, võttes aluseks nende osade õiglasel väärtused ülekandepäeval. Sellel eesmärgül käsitletakse säilitatud kasutatavat vara kui seda osa, mida jätkuvalt kajastatakse. Erinevused järgnevate summade vahel:*

(a) *bilansiline maksumus, mis paigutatakse ossa, mille kajastamine on lõpetatud,*

ja

(b) (i) *saadud tasu (kaasa arvatud ükskõik mis saadud uus vara miinus ükskõik mis eeldatav uus kohustus) ja (ii) ükskõik mis kumulatiivne tulu või kulu, mida on omakapitalis otseselt kajastatud (vt lõik 55 (b)), summa*

kajastatakse tuludes või kuludes. Üksuse poolt kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum jagatakse ära osa vahel, mida jätkuvalt kajastatakse, ning osa vahel, mille kajastamine on lõpetatud, tuginedes nende osade suhtelisele õiglasel väärtustele.

28. *Kui üksus jagab suurema finantsvara eelneva bilansilise maksumuse ära osa vahel, mida jätkuvalt kajastatakse, ning osa vahel, mille kajastamine on lõpetatud, peab olema kindlaks määratud jätkuvalt kajastatava osa õiglane väärtus. Kui üksus on varem müünud osi, mis on sarnased jätkuvalt kajastatavale osale või eksisteerivad selliste osade muud turutehingud, pakuvad tegelike tehingute hiljutised hinnad selle osa õiglasele väärtusele parimat hinnangut. Kui pole hinnanoteeringuid ega turutehinguid, et jätkuvalt kajastatava osa õiglast väärtust toetada, on parim hinnang õiglasele väärtusele vahe suurema finantsväärtuse kui terviku õiglase väärtuse ja sessionaari poolt lõpetatud kajastamisega osa eest saadud tasu vahel.*

Ülekanded, mis ei kvalifitseeru kajastamise lõpetamisena

(vt lõik 20(b))

29. *Kui ülekande tulemusena ei toimu kajastamise lõpetamist, kuna üksus on säilitanud põhimõtteliselt kõik üleantud vara tasumisega kaasnevad riskid ja tasud, jätkab üksus üleantud vara kajastamist tervikuna ning kajastab finantskohustist saadud tasu eest. Järgnevatel perioodidel kajastab üksus kõiki üleantud vara eest tulevaid sissetulekuid ning kõiki finantskohustisest tulevaid kulutusi.*

Jätkuv seotus üleantud varades

(vt lõik 20(c)(ii))

30. *Kui üksus ei kannu üle ega ka säilita põhimõtteliselt kõiki üleantud vara omamisega kaasnevaid riske ja tasusid ning säilitab üleantud vara üle kontrolli, jätkab üksus üleantud vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses. Üksuse jätkuv seotus finantsvaraga on see, mil määral toimuvad muutused üleantud vara väärtuses. Näiteks:*

(a) *kui üksuse jätkuv seotus võtab üleantava vara garanteerimise kuju, loetakse üksuse seotuse tasemeks järgnevatest madalam: (i) vara summa ja (ii) tasu, mida üksuselt võidakse nõuda tagasimaksmiseks (garantiisumma), maksimumsumma.*

▼ M2

- (b) kui üksuse jätkuv seotus võtab üleantud vara kirjutatud või ostetud optsiooni (või mõlema) kuju, siis on üksuse jätkuva seotus tase majandusüksuse poolt kasutada võidava üleantud vara summa. Siiski – varale, mis on mõõdetud õiglases väärtuses, pealepandud kirjaliku optsiooni puhul on üksuse jätkuva seotuse ulatus piiritletud järgnevatest madalamaga: üleantud vara õiglase väärtus ja optsiooni rakendushind (vt lõik AG48).
- (c) kui üksuse jätkuv seotus võtab üleantud vara rahaväärtusega optsiooni või sarnase määruse vormi, mõõdetakse üksuse jätkuva seotuse taset samal viisil kui see, mis tuleneb mitterahaväärtusega optsioonist, nagu on välja toodud ülalpool (b)-s.
31. Kui üksus jätkab vara kajastamist oma seotuse ulatuses, kajastab üksus ka seostuva kohustuse. Hoolimata teistest selle standardi mõõtmisnõuetest mõõdetakse üleantud vara ja seostuvat kohustust alusel, mis peegeldab õigusi ja kohustusi, mille üksus on säilitanud. Seostuvat kohustust mõõdetakse sellisel viisil, et vara bilansiline netomaksumus ja seostunud kohustus on:
- (a) üksuse poolt säilitatud õiguste ja kohustuste amortiseeritud soetusmaksumus, kui üleantud vara on mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses;
- või
- (b) üksuse poolt säilitatud õiguste ja kohustuste eraldiseisval alusel mõõdetud õiglase väärtusega võrdne, kui üleantud vara on mõõdetud õiglases väärtuses.
32. Üksus jätkab igast finantsvarast tuleneva sissetuleku kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses ning kajastab kõiki seostuva kohustusega ilmnevaid kulusid.
33. Järgneva mõõtmise eesmärgil seletatakse üleantud vara õiglase väärtuse ning seostuva kohustuse õiglase väärtuste muutused ära teineteisega kooskõlalisel, vastavalt lõigule 55, ning neid ei hüvitata.
34. Kui ettevõtte on jätkuvalt seotus vaid finantsvara ühe osaga (nt kui üksus säilitab optsiooni üleantud vara osa tagasihoidmiseks, või säilitab jääkintressi, millest ei tulene põhimõtteliselt kõigi omanikustaatusega kaasnevate riskide ja tasude säilitamine, ning üksus säilitab kontrolli), jaotab üksus finantsvara eelmise bilansimaksumuse osa vahel, mida ta jätkuva seotuse raames jätkuvalt kajastab, ning osa vahel, mida ta enam ei kajasta, toetudes nende osade suhtelisele õiglasele väärtustele ülekandepäeval. Sel eesmärgil rakenduvad lõigu 28 nõuded. Erinevused järgnevate summade vahel:
- (a) enam mitte kajastatavale osale määratud bilansiline maksumus;
- ja
- (b) (i) mitte enam kajastatava osa eest saadud tasu ja (ii) ükskõik millise kumulatiivse tulu või kulu, mida on omakapitalis otseselt kajastatud (vt lõik 55(b)), summa
- kajastatakse kasumis või kahjumis. Üksuse poolt omakapitalis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum jagatakse ära osa vahel, mida jätkuvalt kajastatakse, ning osa vahel, mille kajastamine on lõpetatud, tuginedes nende osade suhtelisele õiglasele väärtustele.
35. ►M9 Kui üleantud vara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, siis käesolevas standardis toodud võimalus finantskohustise kajastamiseks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande ei ole kaasnevale kohustisele rakendatav. ◄

Kõik ülekanded

36. Kui üleantud vara kajastamist jätkatakse, siis vara ja seostuvat kohustust ei hüvitata. Samamoodi – üksus ei hüvita ühtki üleantud varast tulenevat sissetulekut ühegi seostunud kohustustes ilmneva kuluga (vt IAS lõiku 42).
37. Kui üleandja tagab tsessionaarile mitterahalise lisakindlustuse (nagu võla- või omakapitaliinstrumendi), sõltub lisakindlustuse arvestamine üleandja ja tsessionaari jaoks sellest, kas tsessionaaril on õigust lisakindlustust müüa või omakorda tagatiseks anda ning kas üleandja on kohustused täitmata jätnud. Üleandja ja tsessionaar arvestavad lisakindlustust järgnevalt:
- (a) Kui tsessionaaril on lepingu või tavaõiguse alusel õigus lisakindlustust müüa või tagatiseks edasi anda, siis klassifitseerib üleandja selle vara bilansis (nt kui väljalaenatud vara, tagatiseks antud omakapitaliinstrumendi või kasutusveksli) teistest varadest eraldi.

▼ **M2**

- (b) *Kui tsessionaar müüb talle tagatiseks antud lisakindlustuse, kajastab ta müügist saadud tulud ning lisakindlustuse tagastamise kohustusest tulenevad õiglases väärtuses mõõdetud finantskohustused.*
- (c) *Kui üleandja jätab lepingu tingimused täitmata ning tal pole enam õigust lisakindlustust välja osta, siis lõpetab ta lisakindlustuse kajastamise, ning tsessionaar kajastab lisakindlustust kui algselt õiglases väärtuses mõõdetud vara, või kui ta on lisakindlustuse juba maha müünud, lõpetab ta oma lisakindlustuse tagastamise kohutuse kajastamise.*
- (d) *Välja arvatud nii, nagu kirjeldatud punktis (c), jätkab üleandja lisakindlustuse oma varana hoidmist, ning tsessionaar ei kajasta lisakindlustust kui vara.*

Regulaarsed ostud või müügid

38. *Finantsvarade regulaarsed ostud või müügid kajastatakse või lõpetatakse nende rakendatavana kajastamine, kasutades kauplemispäeva või arvelduspäeva arvestust (vt lisa A paragrahvid AG53-AG56).*

Finantsvara kajastamise lõpetamine

39. *Üksus eemaldab finantskohustise oma bilansist siis ja ainult siis, kui see on kustutatud – s.t kui lepingus kindlaksmääratud kohustused on täidetud, tühistatud või kehtivuse kaotanud.*
40. *Laenuandja ja laenuvõtja vahel toimuvat oluliselt erinevate tingimustega võlainstrumentide vahetust selgitatakse kui algse finantskohustise kustutamist ning uue finantskohustise kajastamist. Sarnaselt – eksisteeriva finantskohustise või selle osa (kas see siis on selgitatav võlgniku majanduslike raskustega või mitte) tingimuste olulist muutmist selgitatakse kui algse finantskohustise kustutamist ning uue finantskohustise kajastamist.*
41. *Kustutatud või teisele osapoolale üleantud finantskohustise (või finantskohustise osa) bilansilise maksumuse ning makstud tasu vahelist erinevust, kaasa arvatud kõik üleantud varad või eeldatud kohustused, kajastatakse tuludes või kuludes.*
42. *Kui üksus kasutab finantskohustise osa, jaotab ta finantskohustise eelmise bilansilise maksumuse jätkuvalt kajastatava osa ning selle osa vahel, mida enam ei kajastata, toetudes nende osade õiglasele väärtusele kasutamise kuupäeval. Erinevus järgnevate summade vahel: (a) enam mitte kajastatavale osale määratud bilansiline maksumus ja (b) enam mitte kajastatava osa eest makstud tasu, kaasa arvatud ükskõik milline üleantud mitterahaline vara või eeldatav kohustus, kajastatakse kasumis või kahjumis.*

MÕÕTMINE

Finantsvarade ja finantskohustiste esialgne mõõtmine

43. *Finantsvara või finantskohustise algselt kajastamisel mõõdab üksus selle õiglase väärtuse, pluss, juhul kui finantsvara või finantskohustis pole kasumi või kahjumi arvestamise läbi saadud õiglases väärtuses, tehingukulud, mis on otseselt omistatavad finantsvara või finantskohustise omandamisele või väljaandmisele.*
44. *Kui üksus kasutab vara jaoks, mille kulusid või amortiseeritud kulusid järgnevalt mõõdetakse, arvelduspäeva arvestust, kajastatakse vara algselt selle tehingupäeva õiglases väärtuses (vt lisa A lõigud AG53-AG56).*

Finantsvarade hilisem mõõtmine

45. *Finantsvara mõõtmise eesmärgil peale algset kajastamist klassifitseerib see standard finantsvarad järgnevasse 4 kategooriasse, nii nagu on määratletud lõigus 9:*
- (a) kulude või tulude läbi arvatud õiglases väärtuses finantsvarad;
 - (b) tähtajalised investeeringud;
 - (c) laenuid ja nõuded;
- ja*
- (d) müügiks sobivad finantsvarad.

Need kategooriad rakenduvad selle standardiga käsitletavale mõõtmisele ja kasumi või kahjumi kajastamisele. Üksus võib finantsaruandes informatsiooni esitades kasutada ka nende kategooriate teistsugust kirjeldust või muud kategoriseerimist. Üksus avalikustab märkustes

► **M12** IFRS 7 ◀ poolt nõutava informatsiooni.

▼ **M2**

46. Pärast algset kajastamist mõõdab üksus finantsvarasid, kaasa arvatud derivatiive, mis on varad, nende õiglasest väärtuses, ilma mingisuguse tehingukulude, mis võivad ilmneda müümisel või muudel paigutustel, mahaarvamiseta, välja arvatud järgmised finantsvarad:
- (a) lõigus 9 defineeritud laenuid ja nõuded, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, kasutades tegeliku intressimäära meetodit;
 - (b) lõigus 9 defineeritud tähtajalised investeeringud, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, kasutades tegeliku intressimäära meetodit;
- ja
- (c) investeeringud omakapitaliinstrumentidesse, millel pole aktiivsel turul noteeritud turuhinda ning mille õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, ning seostuvad tuletisinstrumentid, mille väärtust peab määrama selliste noteerimata omakapitaliinstrumentide, mis mõõdetakse kulutuste järgi, vahendusel (vt lisa A lõigud AG80 ja AG81).

Finantsvarad, mis on disainitud kui maandatava riskiga objektid, alluvad paragrahvide 89-102 riskimaandusinstrumentide arvestamise nõuetele. Kõik finantsvarad, välja arvatud need, mis kasumi ja kahjumi abil on õiglasest väärtuses mõõdetud, alluvad vastavalt lõikudele 58-70 ja lisa A lõikudele AG84-AG93 väärtuse langemise ülevaatuks.

Finantsvarade hilisem mõõtmine

▼ **M12**

47. Pärast esmast arvelevõtmist mõõdab ettevõtte kõiki finantskohustisi amortiseeritud soetusmaksumuses sisemise intressimäära meetodil, välja arvatud:
- a) õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste puhul. Selliseid kohustisi, sealhulgas kohustisteks olevaid tuletisinstrumente, mõõdetakse õiglasest väärtuses, välja arvatud kohustisena käsitletavat tuletisinstrumentid, mis on seotud ja mida arveldatakse sellise noteerimata omakapitaliinstrumenti üleandmise teel, mille õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta ja mida seetõttu kajastatakse soetusmaksumuses.
 - b) finantskohustiste puhul, mis tekivad siis, kui finantsvara ülekanmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele või kui kehtib jätkuva seotuse printsiip. Selliste finantskohustiste mõõtmisel kehtivad paragrahvid 29 ja 31.
 - (c) paragrahvis 9 määratletud finantsgarantiilepingute puhul. Pärast esmakordset arvelevõtmist peab garant — kui ei kehti paragrahvi 47 punkt a või b — mõõtma seda kahest järgnevast väärtusest kõrgemaga:
 - i) standardi IAS 37 Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad kohaselt määratud väärtus;

ning

 - ii) esmaselt arvele võetud väärtus (vt paragrahv 43), millest lahutatakse — kui see on kohaldatav — kumulatiivne korrigeerimine tulusse vastavalt standardile IAS 18 Tulu.
 - d) kohustuste puhul anda laenu turu intressimäärast madalama intressimääraga. Pärast esmast arvelevõtmist peab sellise kohustuse võtja — kui ei kehti paragrahvi 47 punkt a — mõõtma seda kahest järgnevast väärtusest kõrgemaga:
 - (i) standardi IAS 37 kohaselt määratud väärtus;

ning

 - ii) esmaselt arvele võetud väärtus (vt paragrahv 43) miinus — kui see on kohaldatav — kumulatiivne korrigeerimine tulusse vastavalt standardile IAS 18.

Finantskohustisi, mis on määratletud riskimaandamise objektiks olevate instrumentidena, tuleb mõõta vastavalt paragrahvides 89-102 kirjeldatud riskimaandamisarvestuse nõuetele.

▼ **M2**

Õiglasest väärtuse mõõtmise arvestused

▼ **M12**

48. Käesoleva standardi, standardite IAS 32 või IFRS 7 rakendamisel finantsvara või -kohustise õiglasest väärtuse määramiseks rakendab ettevõtte A liite paragrahve AG69-AG82.

▼ **M2**

49. Nõudmise teguriga finantskohustise (nt nõudedeposiit) õiglase väärtus pole väiksem kui tasumisele kuuluv summa, mis on diskonteeritud esimestest kuupäevast, mil summa maksmine nõutud võis olla.

Ümberklassifikatsioonid

50. *Üksus ei klassifitseeri ümber kasumite ja kahjude läbi saadud õiglase väärtusega finantsinstrumendi kategooriat, kuni see kehtib või on välja antud.*
51. *Kui investeeringut ei saa võimaluste või kavatsuste muutumise tagajärjel enam tähtajaliseks klassifitseerida, peab selle ümber klassifitseerima kui müügiks sobiva ning selle peab õiglases väärtuses uuesti mõõtma, ning erinevust selle bilansimaksumuse ja õiglase väärtuse vahel tuleb seletada vastavalt lõigule 55(b).*
52. *Mil iganes tähtajaliste investeeringute tähelepanuväärne summa ei vasta lõigu 9 tingimustele, peab ülejäänud tähtajalised investeeringud ümber klassifitseerima kui müügiks sobivad. Sellistel ümberklassifitseerimistel peab erinevust nende bilansimaksumuse ja õiglase väärtuse vahel seletama vastavalt lõigule 55 (b).*
53. *Kui sellise finantsvara või finantskohustise jaoks, millele enne usaldusväärtust mõõtu ei olnud, saab kättesaadavaks usaldusväärne mõõdupuu, ning usaldusväärtuse mõõdupuu kättesaadavuse korral on nende varade või kohustuste õiglase väärtuse mõõtmine nõutav (vt lõigud 46 (c) ja 47), mõõdetakse vara või kohustuse õiglase väärtus uuesti, ning selle bilansimaksumuse ja õiglase väärtuse erinevust seletatakse vastavalt lõigule 55.*
54. *Kui kavatsuse, võimaluste või erandlike tingimuste muutumise tulemusena pole õiglase väärtuse usaldusväärne mõõt enam kättesaadav (vt lõigud 46(c) ja 47) või kuna lõigus 9 viidatud "kaks eelnevat finantsaastat" on möödunud, on finantsvara või finantskohustise maksumust sobivam mõõta soetusmaksumuses kui õiglases väärtuses, finantsvara või finantskohustise bilansimaksumuse õiglase väärtus sel kuupäeval saab selle uueks soetusmaksumuseks või amortiseeritud soetusmaksumuseks, nii nagu kohaldamiseks tehakse. Iga vastavalt lõigule 55(b) omakapitalis kajastatud vara tulu või kulu seletatakse järgnevalt:*
- (a) *Iga fikseeritud tähtpäevaga finantsvara puhul amortiseeritakse tulu või kulu kasumisse või kahjumisse üle tähtajalise investeeringu kestusaja, kasutades sisemise intressimäära meetodit. Iga erinevus uue amortiseeritud soetusmaksumuse ja tähtajasumma vahel amortiseeritakse samuti üle finantsvara ülejäänud kestusaja, kasutades sisemise intressimäära meetodit, sarnaselt aazjote või diskontode amortisatsioonile. Kui finantsvara väärtus järgnevalt langeb, kajastatakse kõiki tulusid ja kulusid, mida on otseselt omakapitaliinstrumendis kajastatud, tuludes või kuludes vastavalt lõigule 67.*
- (b) *Fikseerimata tähtajaga finantsvara puhul jäävad tulud ja kulud omakapitali, kuni finantsinstrument müüakse või muul moel ära paigutatakse ning neid siis kuludes või tuludes kajastatakse. Kui finantsvara väärtus järgnevalt langeb, kajastatakse kõiki tulusid ja kulusid, mida on otseselt omakapitaliinstrumendis kajastatud, tuludes või kuludes vastavalt lõigule 67.*

Tulud ja kulud

55. *Nende finantsvarade, mis pole osad riskimaandamissuhtest (vt lõigud 89-102), õiglase väärtuse muutumisest tulenevaid kulusid või tulusid kajastatakse järgnevalt.*
- (a) *Tulude ja kulude arvestamise läbi leitud õiglase väärtusega finantsvarade tulusid või kulusid kajastatakse tuludes või kuludes.*
- (b) *Müügiks sobivate finantsvarade tulusid või kulusid kajastatakse läbi omakapitali muutuste otseselt omakapitalis (vt IAS 1 Finantsaruannete esitusviisi), (välja arvatud varade väärtuse langusest tulenevad kulud (vt lõigud 67-70) ja välisvaluuta tulud ja kulud (vt lisa A lõiku AG83)), kuni finantsvara kajastamine lõpetatakse ning eelnevalt omakapitalis kajastatud kumulatiivset tulu või kulu hakatakse kajastama tuludes või kuludes. Siiski – sisemise intressi määra meetodit (vt lõik 9) kasutades arvutatud intressi kajastatakse tuludes või kuludes (vt IAS 18 Tulu). Dividende müügiks sobivalt omakapitaliinstrumendilt kajastatakse kuludes või tuludes, kui üksuse õigus saada makseid on kinnitatud (vt IAS 18).*
56. *Amortiseeritud soetusmaksumustes finantsvarade ja finantskohustiste kulusid või tulusid kajastatakse tuludes või kuludes, kui finantsvara või finantskohustise kajastamine on lõpetatud või nende väärtus langenud, ning läbi amortisatsiooniprotsessi. Siiski – finantsvarade või finantskohustiste, mis on maandatava riskiga objektid (vt lõigud 78-84 ja lisa A lõigud AG98-AG101), tulude või kulude kajastamisel tuleb järgida lõike 89-102.*

▼ M2

57. *Kui üksus kasutab finantsvarade kajastamisel arvelduspäeva arvestust (vt lõik 38 ja lisa A lõigud AG53 ja AG56), ei kajastata ühtki muutust tehingupäeva ja väärtuspäeva vahelisel perioodil saadud vara õiglasest väärtuse soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumuse järgi hinnatud varade kajastamise juures (muu kui varade väärtuse langemisest tulenevate kulude juures). Nende varade, mille õiglase väärtus on hinnatud, õiglase väärtuse muutust tuludes, kuludes või omakapitalis siiski kajastatakse, nii nagu on sobiv ka lõigule 55 vastavalt.*

Finantsvarade väärtuse langus ja laekumatus

58. *Igal bilansikuupäeval hindab üksus seda, kas on mingeid objektiivseid tõendusfinantsvara või finantsvarade grupi väärtuse langemise kohta. Kui mingi selline tõestus eksisteerib, rakendab üksus lõiku 63 (amortiseeritud soetusmaksumuses hinnatud finantsvarade kohta), lõiku 66 (soetusmaksumuses arvatud finantsvarade kohta) või lõiku 67 (müügiks sobivate finantsvarade kohta), et määrata kindlaks väärtuse langemisest tulenev kulu.*
59. Finantsvarade või finantsvarade grupi väärtus on langenud ning kulud ilmnevad siis ja ainult siis, kui on objektiivseid tunnuseid väärtuse langemise kohta pärast vara esialgset tunnustamist ("kahjujuhtum") ning sel kahjujuhtumil (või juhtumitel) on finantsvarade või finantsvarade grupi ennustatavatele tulevastele rahavoogude mõju, mida saab usaldusväärselt prognoosida. Ei pruugi olla võimalik määrata üksikut eraldiseisvat sündmust, mis väärtuse langemise põhjustas. Pigem võib väärtuse languse olla põhjustanud mitmete sündmuste kombineeritud mõju. Tulevaste sündmuste põhjusena prognoositavaid kulusid, ükskõik kui tõenäolisi, ei kajastata. Objektiivne tõendus finantsvara või finantsvarade grupi väärtuse langusele kaasab endas objektiivse andmestiku, millele vara haldaja peaks tähelepanu pöörama järgnevate kahjujuhtumite puhul:
- (a) väljaandja või võlgniku tähelepanuväärsed majandusraskused;
 - (b) lepingu rikkumine, nagu tingimuste täitmatajätmine või seaduse vääramine intresside või põhikapitali maksete puhul.
 - (c) Laenuandja, kes on majanduslikel või seadusandlikel põhjustel seotunud laenuvõtja majanduslike raskustega, teeb laenuvõtjale järeleandmisi, mida ta muul juhul ei kaalukski;
 - (d) muutub tõenäoliseks, et laenuvõtja läheb pankrotti või tuleb tal ette muid majanduslikke reorganiseerimisi;
 - (e) majandulike raskuste tõttu kaob selle finantsvara jaoks ära aktiivne turg;
 - või
 - (f) on vaadeldavaid andmeid, mis näitavad, et on mõõdetav finantsinstrumentide grupist tulenevate ennustatavate rahavoogude vähenemine alates nende varade algsest kajastamisest, kuigi grupi individuaalsete finantsvaradega seda vähenemist veel määratlada ei saa. See andmestik hõlmab endas:
 - (i) laenuvõtjate maksestaatuses ebasoodsad muutused grupis (nt edasiliikunud maksete suurenenud arv või krediitkaardi kasutajate suurenenud arv, kes on jõudnud oma krediidi limiidini ning maksavad kuus miinimumsummat);
 - või
 - (ii) riiklikud või kohalikud majanduslikud tingimused, mis korreleeruvad grupi varade tingimuste mittetäitmisega (nt laenuvõtjate geograafilise piirkonna töötuse taseme tõus, asjassepuutuva piirkonna hüpoteeklaenude tagatiste hinna langemine, õli hinna langemine seoses õlitootjate laenuvaradega, või ebasoovitavad muutused tööstustingimustes, mis mõjutavad grupi laenuvõtjaid).
60. Aktiivse turu kadumine seepärast, et üksuse finantsinstrumentidega enam avalikke tehinguid ei tehta, pole vara väärtuse langemise tunnuseks. Üksuse krediitmäära alanemine pole iseenesest veel väärtuse languse tunnuseks, kuigi seda võib võtta kui väärtuse languse tõendit vaagituna koos muu käepärase informatsiooniga. Finantsvara õiglase väärtuse langus allapoole selle soetusmaksumust või amortiseeritud soetusmaksumust pole tingimata väärtuse languse tunnuseks (näiteks investeringu õiglase väärtuse langus võlainstrumendis, mis tuleneb riskivaba intressimäära tõusust).
61. Lisaks lõigu 59 sündmusetüüpidele hõlmab tõestus investeringu väärtuse languse kohta omakapitalis informatsiooni ebasoodsate tagajärgedega muutuste kohta, mis on aset leidnud tehnilises, turu-, majanduslikus või seadusandlikus keskkonnas, milles väljaandja tegutseb, ning see informatsioon osutab, et investeerimise kulutusi ei pruugi saada hüvitada. Investeringu õiglase väärtuse märkimisväärne või pikemaajaline langus omakapitaliinstrumendis on samuti objektiivseks tunnuseks väärtuse languse kohta.

▼ M2

62. Mõnel juhul võib finantsvarade väärtuse langemisest tulenevate kahjude hindamiseks nõutav vaadeldav andmestik olla piiratud või käesolevates tingimustes enam mitte täiesti asjassepuutuv. Näiteks võib see olla niimoodi juhul, kui laenuvõtja on majanduslikes raskustes ja samasuguste laenuvõtjate varasemate juhtudega seotud andmeid on kättesaadavuses vähe. Sellistel juhtudel kasutab üksus oma kogenud otsustajaid, et hinnata mingite väärtuse vähenemisest tulnud kahjusummade suurust. Samamoodi kasutab üksus oma kogenud otsustajaid selleks, et kohandada finantsgruppide kohta käiv vaadeldav andmestik käesolevate tingimustega (vt lõik AG89). Mõistlike hinnangute kasutamine on finantsaruannete ettevalmistamise oluline osa ning ei õõnesta nende usaldusväärsust.

Amortiseeritud soetusmaksumuses hinnatud finantsvarad

63. *Kui on objektiivseid tõendeid, et on ilmnenu laenude ja nõuete või amortiseeritud soetusmaksumustes hinnatud investeeringute väärtuse langemisest tulenevaid kahjusid, mõõdetakse kahjusummat kui erinevust varade bilansimaksumuse ja ennustatavate tulevaste rahavoogude hetkelise väärtuse (välja arvatud krediitkahjumid, mis pole ilmnenu) vahel, mis on finantsvara algses efektiivses intressi määras diskonteeritud (st algsel kajastamisel arvatatud tegelik intressimäär). Varade bilansiline maksumus taandatakse kas otse või väärtusvahendite arvestamise läbi. Kulusummat kajastatakse tuludes või kuludes.*
64. Üksus hindab algses, kas väärtuse langemise objektiivne tunnus eksisteerib individuaalselt nende varade jaoks, mis on individuaalselt tähelepanuväärsed, ja individuaalselt või kollektiivselt nende finantsvarade jaoks, mis pole individuaalselt tähelepanuväärsed (vt lõik 59). Kui üksus teeb kindlaks, et individuaalselt hinnatud finantsvara väärtuse langemise kohta ei eksisteeri mingisugust objektiivset tunnust, ükskõik kas märkimisväärselt või mitte, kaasab ta vara sarnase krediidiriski karakteristikumidega finantsvarade gruppi, ning hindab nende varade väärtuse langust kollektiivselt. Varad, mille väärtuse langust on individuaalselt hinnatud ning mille väärtusest tulenevaid kahjumeid on kajastatud või kajastatakse jätkuvalt, pole hõlmatud vara väärtuse languse kollektiivsesse hindamisse.
65. *Kui järgneva perioodi jooksul väärtuse kahanemisest tulenev summa väheneb ning seda langust saab objektiivselt seostada väärtuse langusest tuleneva summa kajastamisega (nagu näiteks võlgniku krediitimäära paranemine), eelnevalt kajastatud väärtusest tulenev kulu tühistatakse ning ta tühistatakse kas otse või väärtusvahendite arvestamise korrigeerimise teel. Tühistamine ei kajastu finantsvara bilansilises maksumuses, mis ületab summa, mis amortiseeritud soetusmaksumus oleks olnud, kui väärtuse tühistamise kuupäeval poleks väärtuse langemist kajastatud. Tühistatud summat kajastatakse tuludes või kuludes.*

Soetusmaksumuses hinnatud finantsvarad

66. *Kui on objektiivseid tõendeid selle kohta, et on ilmnenu õiglasest väärtusest hindamata (kuna selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta), noteerimata omakapitaliinstrumentide väärtusest tulenevaid kahjumeid, või seostunud tuletisinstrumenti, mille väärtust tuleb hinnata sellise noteerimata omakapitaliinstrumenti läbi, väärtuse langemisest tulenevaid kulusid, mõõdetakse väärtuse langemisest tulenevate kulude summat kui erinevust finantsvara bilansimaksumuse ja prognoositavate tulevaste rahavoogude praeguse väärtuse vahel, diskonteeritud sarnase finantsvara tulude käesoleval turuväärtusel (vt lõik 46(e) ja lisa A lõigud AG80 ja AG81). Selliseid väärtuse langusest tulenevaid kulusid ei tühistata.*

Müügiks sobivad finantsvarad.

67. *Kui müügiks sobiva finantsvara õiglase väärtuse langus on kajastatud otse omakapitaliinstrumentis ja on objektiivseid tõendeid, et vara väärtus on langenud (vt lõik 59), siis kumulatiivne kahjum, mida omakapitaliinstrumentis otseselt kajastati, eemaldatakse omakapitalist ning kajastatakse tuludes või kuludes, isegi kui finantsinstrumenti kajastamist pole lõpetatud.*
68. *Kumulatiivse kulude summa, mis on omakapitaliinstrumentidist kõrvaldatud ja paragrahvi 67 alusel tuludes või kuludes kajastatud, on erinevus soetusmaksumuse (põhimaksumuse ja amortisatsiooni netosumma) ja käesoleva õiglase väärtuse vahel, miinus ükskõik milline eelnevalt tuludes või kuludes kajastatud finantsvara väärtuse langemisest tulenev kulu.*
69. *Müügiks sobivatena klassifitseeritud investeeringute väärtuse langemisest tulenevaid tuluseid või kulusid omakapitaliinstrumentis ei tühistata tulude või kulude läbi.*
70. *Kui järgneva perioodi jooksul müügiks sobivatena klassifitseeritud võlainstrumentide õiglase väärtuse tõuseb ja seda tõusu saab objektiivselt seostada sündmusega, mis toimus pärast seda, kui väärtuse langemisest*

▼ M2

tulenevaid kulusid tuludes või kuludes kajastati, väärtuse langusest tulenevad kulud tühistatakse, kujuures tühistatava summa suurus on kajastatud tuludes või kuludes.

JULGESTUSTEHINGUD

71. *Kui on markeeritud riskimaandamissuhe riskimaandamisinstrumendi ja maandatava riskiga objekti vahel, nagu on kirjeldatud lõikudes 85-88 ja lisa A lõikudes AG102-AG104, siis riskimaandamisinstrumentide kulude ja tulude arvestus järgib lõike 89-102.*

Riskimaandamisinstrumendid

Instrumentide määratlemine

72. See standard ei piiritle tingimusi, mille korral tuletisinstrumentivõiks markeerida kui riskimaandamisinstrumenti, eeldusel et tingimused lõigus 88 on täidetud, välja arvatud mõned kirjalikud optsioonid (vt lisa A lõigud AG94). Siiski võib mittederivatiivset finantsvara või mitte-tuletisfinantskohustist markeerida kui riskimaandamisinstrumenti ainult valuutakursisidega seotud riskide maandamiseks.
73. Riskimaandamisinstrumentide arvestuse eesmärgil saab riskimaandamisinstrumentidena markeerida ainult instrumente, mis hõlmavad osapoolt väljaspool aruandvat üksust (st väljaspool gruppi, segmenti või individuaalset üksust, mille kohta aruanne tehtud on). Kuigi konsolideeritud gruppi kuuluvad individuaalsed üksused või üksuse osad võivad astuda riskimaandamistehingutesse teiste gruppi kuuluvate üksuste või üksuse osadega, kõrvaldatakse sellised gruppisesed tehingud ühinemiste puhul. Niisiis ei kvalifitseeru sellised riskimaandamistehingud riskimaandamistehingutena grupi konsolideeritud finantsaruandes. Siiski võivad nad kvalifitseeruda riskimaandamisinstrumentidena gruppisesete individuaalsete üksuste või segmentide individuaalsetes või eraldiolevates finantsaruannetes eeldusel, et nad on individuaalse üksuse või segmendi suhtes, mille kohta aruanne on esitatud, välised.

Riskimaandamisinstrumentide markeerimine

74. Tavaliselt on kogu tervel riskimaandamisinstrumendil üks õiglane väärtus ja faktorid, mis põhjustavad muutusi õiglasel väärtusel, on kaassõltuvad. Niisiis on riskimaandamisinstrument üksuse poolt riskimaandamissuhte jaoks tervikuna markeeritud. Ainsad lubatud erandid on:
- (a) eraldada optsioonilepingu sisemine väärtus ja ajaväärtus ning markeerida riskimaandamisinstrumendina ainult muutused optsiooni siseses väärtuses ning välja jätta muutused ajaväärtuses;
- ja
- (b) eraldada teineteisest tulevaste tehingute lepingu intressielement ja kohene hind.
- Need erandid on lubatud, kuna optsiooni sisemist väärtust ja tulevast aaziot saab üldiselt eraldi mõõta. Dünaamiline riskimaandamisstrateegia, mis hindab nii optsioonilepingu sisemist kui ka ajaväärtust, võib olla sobiv riskimaandamisinstrumentide arvestuseks.
75. Riskimaandamissuhtes võib riskimaandamisinstrumendina markeerida ühte osa kogu riskimaandamisinstrumendist, nagu näiteks 50 % mõttelisest summast. Siiski ei saa riskimaandamissuhte markeerida ainult ühe osa jaoks ajaperioodist, mille jooksul riskimaandamisinstrument tasumata jääb.
76. Ühte riskimaandamisinstrumenti võib markeerida riskimaandamisinstrumendina rohkem kui üht tüüpi riski jaoks, eeldusel et (a) maandatavaid riske saab selgelt määratleda; (b) saab näidata riskimaandamisinstrumendi efektiivsust; ja (c) on võimalik tagada, et on spetsiifiline riskimaandamisinstrumendi ja erinevate riskipositsioonide markeering.
77. Kahte või enam tuletisinstrumentivõi nende osa (või valuutaga seotud riskide riskimaandamisinstrumentide puhul kaks või enam mitte-tuletisinstrumenti või osa nendest, või kombinatsioon tuletisinstrumentidest ja mitte-tuletisinstrumentidest või nende osadest) võib vaadelda ühiselt ning markeerida ühiselt kui riskimaandamisinstrumenti, kaasa arvatud siis, kui ühest tuletisinstrumendist tulenevad riskid tasakaalustavad teistest tulenevad riskid. Intressimäära collar või muu derivatiivne instrument, mis kombineerub kirjaliku optsiooni ja osetud optsiooniga, ei kvalifitseeru riskimaandamisinstrumendina, kui ta tegelikult on kirjalik optsioon, (mille kohta on teada aazio netos). Samaselt sellele võib kahte või enam instrumenti (või nende osa) markeerida kui riskimaandamisinstrumente ainult siis, kui ükski neist pole kirjalik optsioon või optsioon, mille kohta on teada aazio netos.

▼ **M2***Maandatava riskiga objektid*

Objektide määratlemine

78. Maandatava riskiga objekt võib olla kajastatud vara või kohustus, kajastamata tugev siduv tulevikukohustus, äärmiselt tõenäoline prognoositav tulevane tehing või netoinvesteering välistehingusse. Maandatava riskiga objekt võib olla (a) üksik vara, kohustus, tugev siduv tulevikukohustus, äärmiselt tõenäoline ennustatav tulevane tehing või netoinvesteering välistehingutesse, (b) sarnaste riski karakteriskutega varade, kohustuste, tugevate siduvate tulevikukohustuste, äärmiselt tõenäoliste ennustatavate tulevikutehingute või välistehingutesse investeeringute grupp või (c) osa finantsvarade või finantskohustiste portfelli baasil intressiriski maandamisest, mis jagavad sama maandatavat riski (see käib ainult intressimääraga seotud riskide kohta).
79. Erinevalt laenudest ja nõuetest ei saa tähtajaline investeering olla maandatava riskiga objekt, mis puutub intressimäära või ettemaksetega seotud riskidesse, kuna investeeringu markeerimine tähtajaliseks nõuab kavatsust investeeringut tähtajani hoida, arvestamata selliste investeeringu õiglase väärtuse või rahavoogude muutustega, mis oleksid omistatavad muutustele intressimäärades. Siiski võib tähtajaline hoius olla maandatava riskiga objekt, mis puutub välisvaluutakursside muutumisega seotud ja krediidi-riskidesse.

▼ **M11**

80. Riskimaandamisarvestuse eesmärgil võib määratleda maandatavate instrumentide või tehingutena ainult neid varasid, kohustusi, siduvaid tulevikukohustusi või suure tõenäosusega prognoositavaid tehinguid, mille puhul on kaasatud ettevõtteväliline osapool. Järelikult saab riskimaandamisarvestust rakendada sama kontserni ettevõtete või segmentide vaheliste tehingute suhtes ainult nende ettevõtete või segmentide eraldiseisvates finantsaruannetes, mitte aga kontserni konsolideeritud finantsaruannetes. Erandina võib maandatava instrumendi kriteeriumitele vastata konsolideeritud finantsaruandes kontsernisisene rahalise vara või kohustise valuutarisk (näiteks kahe tüürettevõtte vahelised võlad/nõuded), kui see tingib avatud riskipositsiooni valuutakursi kasumite või kahjumite suhtes, mis ei ole konsolideerimisel vastavalt IASile 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* täielikult elimineeritud. Vastavalt IASile 21 ei elimineerita valuutakursside kasumeid või kahjumeid kontsernisestelt rahalistelt varadelt ja kohustistelt konsolideerimisel täielikult, kui kontsernisisene rahaline vara või kohustus on tekkinud tehingust kahe kontserni kuuluva ettevõtte vahel, kes kasutavad erinevat arvestusvaluutat. Lisaks võib suure tõenäosusega prognoositava kontsernisisese tehingu välisvaluutarisk olla konsolideeritud finantsaruandes maandatavaks instrumendiks või tehinguks tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapooliks oleva ettevõtte arvestusvaluuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

▼ **M2**

Finantsobjektide markeerimine maandatava riskiga objektideks

81. Kui maandatava riskiga objekt on finantsvara või finantskohustus, võib see olla maandatava riskiga objekt, mis puutub riskidesse, mis on seotud ainult osaga selle rahavoogudest või õiglasest väärtusest (nagu näiteks üks või rohkem lepingupõhistest valitud rahavoogudest või osad nendest või protsent õiglasest väärtusest), eeldusel et efektiivsus saab mõõta. Näiteks võib määratletavat ja eraldi mõõdetavat osa intresse kandvast varast või intresse kandvast kohustusest markeerida kui maandatavat riski.
- 81A. Finantsvarade või finantskohustiste portfelli intressimäärariskiga seotud õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendi (ning ainult sellises riskimaandamisinstrumendis) võib riskimaandamisinstrumendi osa markeerida pigem valuutakoguse (nt dollari-, euro-, naela- või randikoguses) tingimustes kui individuaalsete varadena (või kohustustena). Kuigi portfell võib riskihaldamise eesmärgil sisaldada ka varasid ja kohustusi, on markeeritud rahasumma varade või kohustuste rahasumma. Netosumma markeerimine, kaasates varasid ja kohustusi, pole lubatud. Üksus võib maandada osa selle markeeritud summaga seotud intressimäära riskidest. Näiteks ettemakstavaid varasid sisaldava portfelli riskimaandamise puhul võib üksus maandada õiglase väärtuse muutumisega seotud riske, mis on pigem ennustatavate kui lepinguliste ümberhindamise kuupäevade alusel omistatavad muutustele maandatava riskiga intressimääradele. [...].

Mitterahanduslike objektide markeerimine maandatava riskiga objektideks

82. *Kui maandatava riskiga objekt on mitterahanduslik vara või mitterahanduslik kohustus, markeeritakse seda kui maandatava riskiga objekti (a) välisvaluutaga seotud riskide puhul või (b) tervikuna kõigi riskide*

▼ **M2**

puhul raskuse tõttu isoleerida ja mõõta sobiv rahavoogude või õiglaste väärtuste selline muutuste hulk, mis oleks omistatav mingitele muudele spetsiaalsetele riskidele kui seda on välisvaluutaga seotud riskid.

Objektigruppide markeerimine maandatava riskiga objektideks

83. Sarnaste varade või sarnaste kohustuste riske maandatakse koondatult vaid siis, kui individuaalsed varad või individuaalsed kohustused grupis jagavad riski, mis on markeeritud maandatavaks. Lisaks – grupi iga individuaalse objekti maandatavale riskile omistatav muutus õiglasest väärtuses on oodatavalt ligikaudu proportsionaalne objektigrupi maandatavale riskile omistatava muutusega õiglasest väärtuses.
84. Kuna üksus hindab riskimaandamise efektiivsust, võrreldes omavahel riskimaandamisinstrumendi (või sarnaste riskimaandamisinstrumentide grupi) õiglase väärtuse või rahavoogude muutust ja maandatava riskiga objekti (või sarnaste maandatava riskiga objektide gruppi), ei ole riskimaandamisinstrumendi võrdlemine pigem üldise netopositsiooniga (st sarnaste tähtaegadega fikseeritud määraga varade ja fikseeritud määraga kohustuste netoväärtus) kui spetsiifilise maandatava riskiga sobiv riskimaandamisinstrumendi arvestuseks.

Riskimaandamisinstrumentide arvestus

85. Riskimaandamisinstrumentide arvestus kajastab riskimaandamisinstrumentide ja maandatava riskiga instrumentide õiglase väärtuse muutustest tulevaid tasakaalustavaid mõjusid tuludele ja kuludele.
86. **Riskimaandamissuhteid on kolme tüüpi:**
- (a) *õiglase väärtuse riskimaandamisinstrument: kajastatud vara või kohustuse, kajastamata tugeva tulevikukohustuse, sellise vara, kohustuse või tugeva tulevikukohustuse õiglase väärtuse sellise muutuse riskimaandamisinstrument, mis on omistatav kindlale riskile ning võib mõjutada tulusid või kulusid.*
 - (b) *rahavoo riskimaandamisinstrument: rahavoogude muutlikkuse riskimaandamisinstrument, mis on (i) omistatavad kajastatud vara, kohustuse (näiteks nagu mõned tulevased intressimaksud muutuva määraga võla puhul) või äärmiselt tõenäolise ennustatava tehinguga seotud kindlatele riskidele ning (ii) võivad mõjutada tulu või kulu.*
 - (c) *IAS 21 määratletud välistehingute netoinvesteeringuga seotud riskimaandamisinstrument.*
87. Riskimaandamisinstrumenti kindla siduva tulevikukohustuse võõrvaluutariski maandamiseks võib lugeda õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendiks või rahavoogude riskimaandamisinstrumendiks.
88. **Riskimaandamissuhe on riskimaandamisinstrumendi arvestuseks lõikude 89-102 kohaselt kõlblik siis ja ainult siis, kui kõik järgnevad tingimused on täidetud.**
- (a) *Riskimaandamise algatamisel on olemas riskimaandamissuhte, üksuse riskihaldamise eesmärgi ning riskimaandamisinstrumendi korraldamise strateegia ametlik markeerimine ja dokumentatsioon. Dokumentatsioon hõlmab riskimaandamisinstrumendi määratlemist, maandatava riskiga objekti või tehingut, maandatava riski olemust ning seda, kuidas üksus hindab riskimaandamisinstrumendi efektiivsust maandatava riskiga objekti õiglase väärtuse või rahavoogude maandatavale riskile omistatava muutumise tasakaalustamist.*
 - (b) *Riskimaandamisinstrument prognoositakse olevat maandatavale riskile omistatavate õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste tasakaalustamisel kõrge efektiivsusega (vt lisa A lõigud AG105-AG113) ning selle kindla riskimaandamissuhte algselt dokumenteeritud riskihaldamisstrateegiaga.*
 - (c) *Rahavoogude riskimaandamisinstrumendi jaoks peavad selle riskimaandamisinstrumendi alla kuuluvad tulevased tehingud olema äärmiselt tõenäoliselt aset leidvad ning esitama muutlikkust rahavoogudest, mis võib lõppeks tulusid või kulusid mõjutada.*
 - (d) *Riskihaldamisinstrumendi efektiivsus peab olema usaldusväärset mõõdetav, st maandatava riskiga objekti õiglane väärtus või rahavood, mis on omistatavad maandatavale riskile ning riskimaandamisinstrumendi õiglane väärtus peavad olema usaldusväärset mõõdetavad (õiglase väärtuse kindlaksmääramise juhiseid vt lõikudest 46 ja 47 ning lisa A lõikudest AG80 ja AG81).*
 - (e) *Riskimaandamisinstrumendi hinnatakse toimimise alusel ning määratakse olevat olnud tegelikult efektiivne sellel finantsaruande perioodil, milleks riskimaandamisaparaat disigneeriti.*

▼ **M2**

Õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendid

89. *Kui õiglase väärtuse riskimaandamisinstrument vastab perioodi jooksul lõigu 88 tingimustele, loetakse teda järgnevalt:*
- (a) *riskimaandamisinstrumendi õiglases väärtuses ümbermõõtmisest tulenevad tulud või kulud (tuletrisriskimaandamisinstrumendi puhul) või välisvaluuta komponent instrumendi IAS 21 alusel mõõdetud bilansilisest maksumusest (mitte-tuletrisriskimaandamisinstrumendi puhul) kajastatakse tuludes või kuludes;*
ja
 - (b) *Maandatavale riskile omistatav maandatava riskiga objekti tulu või kulu korrigeerib maandatava riskiga objekti bilansilist maksumust ning seda kajastatakse tuludes või kuludes. See rakendub siis, kui maandatava riskiga objekt oleks vastasel juhul mõõdetud soetusmaksumuse järgi. Maandatavale riskile kuludes või tuludes omistatava tulu või kulu kajastamine rakendub siis, kui maandatava riskiga objekt on müügiks sobiv finantsvara.*
- 89A. Finantsvarade või finantsvastutuste portfelli osa intressimäära õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendile (ning ainult sellises riskimaandamisinstrumendis) lõigus 89(b) esitatavad nõuded võivad olla täidetud maandatava riskiga objektile omistatava tulu või kulu esitamisel kas:
- (a) eraldiolevas üksikus kirjes varade seas nende ümberhindamise perioodide jaoks, mille jaoks maandatava riskiga objekt on vara;
või
 - (b) eraldiolevas üksikus kirjes kohustuste seas nende ümberhindamise perioodide jaoks, mille jaoks maandatava riskiga objekt on kohustus.
- Ülal punktides (a) ja (b) viidatud eraldiolevaid kirjeid esitatakse järgnevalt finantsvaradele või finantskohustistele. Nendes kirjetes sisalduvad summad eemaldatakse bilansist, kui varade või kohustuste, millega nad seostuvad, kajastamine lõpetatakse.
90. Kui ainult maandatava riskiga objektidele omistatavaid kindlaid riske maandatakse, kajastatakse maandatava riskiga objektide õiglase väärtuse muutusi, mis pole maandatava riskiga seotud, nii nagu on välja toodud lõigus 55.
91. *Üksus lõpetab prospektiivselt lõigus 89 määratletud riskimaandamisinstrumentide arvestamise, kui:*
- (a) *riskimaandamisinstrument kaotab kehtivuse või see müüakse, lõpetatakse või viiakse täide (selle eesmärgil pole riskimaandamisinstrumendi asendus või katmine muu riskimaandamisinstrumendiga kehtivuse kaotamine või lõpetamine, kui selline asendumine või kattumine on osa üksuse dokumenteeritud riskimaandamisstrategiast);*
 - (b) *Riskimaandamisinstrument ei vasta enam lõigu 88 riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele;*
või
 - (c) *üksus tühistab markeeringu.*
92. *Iga lõigust 89(b) tulenev korrigeerimine riskimaandamisobjekti bilansiliseks maksumuseks, mis on omakorda leitud sisemise intressimäära meetodiga (või intressimäära riski riskimaandamisinstrumendi puhul lõigus 89A kirjeldatud eraldiseisvasse bilansirea olemisse), amortiseeritakse tuludesse või kuludesse. Amortisatsioon võib alata nüüpea, kui korrigeerimine eksisteerib, ning algab hiljemalt siis, kui maandatava riskiga objekti ei korrigeerita enam maandatavale riskile omistatavate muutustega õiglases väärtuses. Korrigeerimine baseerub amortisatsioonikuupäeva ümberarvutatud efektiivsel intressi määral. Süski – kui finantsvarade või finantskohustiste portfelli intressimäära õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendi puhul pole amortiseerimine ümberarvutatud efektiivset intressi määra kasutades teostatav, amortiseeritakse korrigeerimine sirgjoone meetodit kasutades. Korrigeerimine peab olema täielikult amortiseeritud finantsinstrumendi tähtpäevumiseks või -intressiriski maandamise puhul portfelli baasil - asjassepuutuva ümberhindamise ajaperioodi lõpetamiseks.*
93. Kui kajastamata kindel siduv tulevikukohustus on markeeritud kui maandatava riskiga objekt, kajastatakse maandatavale riskile omistatavat järgnevat kumulatiivset muutust kindla siduva tulevikukohustuse õiglases väärtuses kui vara või kohustust vastava tuludes või kuludes kajastatud kulu või tuluga (vt lõik 89(b)). Muutusi riskimaandamisinstrumendi õiglases väärtuses kajastatakse samuti kuludes või tuludes.

▼ **M2**

94. Kui üksus astub kindlasse siduvasse tulevikukohustusse, et omandada vara või eeldada kohustust, mis on õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendis maandatava riskiga objekt, siis vara või kohustuse algne bilansiline maksumus, mis tuleneb üksuse astumisest kindlasse siduvasse tulevikukohustusse, korrigeeritakse nii, et see hõlmaks kindla siduva tulevikukohustuse kumulatiivseid muutusi, mis on omistatavad bilansis kajastatud maandatavale riskile.

Rahavoogude riskimaandamisinstrumendid

95. *Kui rahavoogude riskimaandamisinstrument vastab perioodi jooksul lõigu 88 tingimustele, seletatakse teda järgnevalt:*
- (a) *Riskimaandamisinstrumendi, mille efektiivsus on kindlaks määratud (vt lõik 88), tulude ja kulude osa kajastatakse otse omakapitalis omakapitali muutuste aruande kaudu (vt IAS 1);*
- ja*
- (b) *Riskimaandamisinstrumendi ebaefektiivset tulude ja kulude osa kajastatakse tuludes või kuludes.*
96. Täpsemalt – rahavoogude riskimaandamisinstrumenti kirjeldatakse järgnevalt:
- (a) maandatava riskiga objektiga seotud omakapitali eraldiseisvat komponenti korrigeeritakse järgnevatest (absoluutsummas) väiksemaks:
- (i) Riskimaandamisinstrumendi kumulatiivsed tulud või kulud riskimaandamise algatamisest;
- ja*
- (ii) Riskimaandamisinstrumendi prognoositud tulevaste rahavoogude kumulatiivne muutus õiglases väärtuses (praeguses väärtuses) alates riskimaandamise algatamisest;
- (b) Kõik muud riskimaandamisinstrumendi või selle markeeritud osa (mis pole efektiivne riskimaandamisinstrument) säilinud tulusid või kulusid kajastatakse kuludes või tuludes;
- ja*
- (c) kui üksuse dokumenteeritud riskihaldamisstrateegia kindla riskimaandamisühete jaoks eraldab riskimaandamisinstrumendi efektiivsuse hindamisest kindla komponendi riskimaandamisinstrumendi kuludest või tuludest või seotud rahavoogudest (vt lõigud 74, 75 ja 88(a)), siis seda eraldatud kulude või tulude komponenti kajastatakse vastavalt lõigule 55.
97. *Kui tulevase tehingu riskimaandamisinstrument toob endaga kaasa finantsvara või finantskohustise kajastamise, siis seotud tulud ja kulud, mis olid vastavalt lõigule 95 kajastatud otse omakapitalis, klassifitseeritakse ümber sama perioodi või perioodi, mille jooksul omandatud tulu või eeldatud kulu mõjutab tulu või kulu (nagu näiteks perioodidel, mil intressitulused või intressikulused kajastati), tuludeks või kuludeks. Kui üksus ennustab, et kõiki või osa omakapitalis kajastatud kuludest ei hüvitata ühe või rohkemate tulevaste perioodide jooksul, klassifitseerib üksus summa, mille hüvitamist ei ennustata, ümber kuludesse või tuludesse.*
98. *Kui tulevase tehingu riskimaandamisinstrument toob endaga järgnevalt kaasa mitterahandusliku vara või mitterahandusliku kohustuse kajastamise, või kui mitterahandusliku vara või mitterahandusliku kohustuse tulevane tehing muutub kindlaks siduvaks kohustuseks, millele rakendatakse õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendi arvestust, siis adapteerib üksus allpool olevad punktid (a) ja (b):*
- (a) *Ta klassifitseerib tulud ja kulud, mis olid vastavalt lõigule 95 kajastatud otse omakapitalis, ümber sama perioodi või perioodi, mille jooksul soetatud vara või eeldatud kohustus mõjutab tulu või kulu (näiteks perioodid, mil hinnalanguse kulusid või müügi maksumust kajastati), kuludesse või tuludesse. Kui üksus ennustab, et kõiki või osa otse omakapitalis kajastatud kuludest ei hüvitata ühe või rohkemate tulevaste perioodide jooksul, klassifitseerib üksus summa, mille hüvitamist ei ennustata, ümber kuludesse või tuludesse.*
- (b) *Ta kõrvaldab seotud tulud või kulud, mis vastavalt lõigule 95 otse omakapitalis kajastatud olid, ning hõlmab nad vara või kohustuse algsesse soetusmaksumusse või muudesse bilansimaksumustesse.*
99. *Üksus adapteerib oma arvestuspõhimõtetena lõigu 98 kas punkti (a) või (b) ning rakendab seda kooskõllaliselt kõigi riskimaandamisinstrumendidega, mis lõiguga 98 seotud on.*

▼ **M2**

100. Muude kui lõikudega 97 ja 98 hõlmataivate rahavoogude riskimaandamisinstrumentide jaoks, mida on otseselt omakapitalis kajastatud, ► **M5** kasum või kahjum ◀ sama perioodi või selle perioodi, mille jooksul maandatava riskiga tulevane tehing tulusid ja kulusid mõjutab, ► **M5** kasum või kahjum ◀ (näiteks kui leiab aset ennustatud müük).
101. Kõigis järgnevatel tingimustes lõpetab üksus prospektiivselt riskimaandamisinstrumentide kajastamise, nii nagu lõikudes 95-100 määratletud:
- (a) riskimaandamisinstrument kaotab kehtivuse või see müüakse, lõpetatakse või viiakse täide (sellele eesmärgil pole riskimaandamisinstrumendi asendus või kattumine muu riskimaandamisinstrumendiga kehtivuse kaotamine või lõpetamine, kui selline asendumine või kattumine on osa üksuse dokumenteeritud riskimaandamisstrateegiast); Sellisel juhul perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt lõiku 95 (a)), otse omakapitalis kajastatuks jäänud riskimaandamisinstrumendi kumulatiivsed tulud või kulud jäävad eraldi kajastatuks omakapitalis, kuni toimub ennustatud tehing. Kui tehing aset leiab, rakendub lõik 97, 98 või 100.
 - (b) Riskimaandamisinstrument ei vasta enam lõigu 88 riskimaandamisinstrumendi arvestusele. Sellisel juhul perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt lõik 95(a)), otse omakapitalis kajastatuks jäänud riskimaandamisinstrumendi kumulatiivsed kulud või tulud jäävad eraldi kajastatuks, kuni leiab aset ennustatud tehing. Kui tehing aset leiab, rakendub lõik 97, 98 või 100.
 - (c) Tulevase tehingu asetleidmist ei peeta enam tõenäoliseks – sellisel juhul iga perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt lõik 95 (a)), otse omakapitalis kajastatuks jäänud riskimaandamisinstrumendi kõik kumulatiivsed kulud või tulud kajastatakse tuludes või kuludes. Tulevase tehingu, mille asetleidmine pole enam äärmiselt tõenäoline (vt lõik 88(c)), toimumist võidakse siiski ikka veel ennustada.
 - (d) Üksus tühistab markeeringu. Tulevase tehingu riskimaandamisinstrumentide puhul perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt lõik 95(a)), otse omakapitalis kajastatuks jäänud riskimaandamisinstrumendi kumulatiivsed tulud või kulud jäävad eraldi kajastatuks omakapitalis, kuni prognoositud tehing aset leiab või kui tema asetleidmist enam ei prognoosita. Kui tehing aset leiab, rakendub lõik 97, 98 või 100. Kui tehingu toimumist enam ei ennustata, kajastatakse kumulatiivseid kulusid ja tulusid, mida seni otse omakapitalis kajastati, kuludes ja tuludes.

Netoinvesteeringute riskimaandamisinstrumendid

102. Välis tehingute netoinvesteeringute riskimaandamisinstrumente, kaasa arvatud netoinvesteeringute osaks loetud rahaobjektide riskimaandamisinstrumente (vt IAS 21), seletatakse sarnaselt rahavoogude riskimaandamisinstrumentidele:
- (a) Riskimaandamisinstrumendi, mille efektiivsus on kindlaks määratud, tulude ja kulude osa kajastatakse otse omakapitalis omakapitali muutuste aruande kaudu (vt IAS 1);
- ja
- (b) mitteefektiivne osa kajastatakse kasumis või kahjumis.

Otse omakapitalis kajastatud riskimaandamise efektiivse osaga seotud riskimaandamisinstrumendi tulusid ja kulusid hakatakse kajastama välis tehingute müügi tuludes ja kuludes.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

103. Üksus rakendab seda standardit (kaasa arvatud märtsis 2004. välja antud parandused) aastasteks perioodideks alates või pärast 1. jaanuari 2005. Lubatud on ka varasem rakendamine. Üksus ei rakenda seda standardit (kaasa arvatud märtsis 2004 välja antud parandused) aastasteks perioodideks enne 1. jaanuari 2005, kui ta rakendab ka detsembris 2003 välja antud IAS 32. Kui üksus rakendab seda standardit perioodil enne 1. jaanuari 2005, siis peab ta selle fakti ka avalikustama.

▼ **M12**

- 103B. Finantsgarantiilepingud (IAS 39 ja IFRS 4 muudatused), mis avaldati 2005. aasta augustis, muudeti paragrahvi 2 punkte e ja h, paragrahve 4, 47 ja AG4, lisati paragrahv AG4A, lisati paragrahvi 9 uus finantsgarantiilepingute määratlus ning jäeti välja paragrahv 3. Ettevõtte peab rakendama neid muudatusi 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavatele majandusaastatele. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab neid muutusi varasemal perioodil, peab ta selle asjaolu avalikustama ning rakendama samaaegselt IAS 32 ja IFRS 4 muudatusi.

▼ **M2**

104. *Seda standardit rakendatakse retrospektiivselt, välja arvatud sellistel juhtudel, mis on välja toodud lõikudes 105-108. Eelnenud perioodi säilinud sissetulekute avatud bilanss ning kõik muud komparatiivsed summad tuleb korrigeerida nii, nagu see standard oleks alati kasutusel olnud, kui just informatsiooni uuestiesitamine on teostamatu. Kui uuestiesitamine on teostamatu, peab üksus selle fakti avalikustama ning määratlema, mis ulatuses informatsiooni uuesti esitati.*
105. *Kui seda standardit esmakordselt rakendatakse, on üksusel lubatud markeerida eelnevalt kajastatud finantsvara või finantskohustis kui õiglasel väärtuses kasumiaruande kaudu kajastatav või müügiks sobiv finantsvara või finantskohustis, hoolimata lõigu 9 nõudest teha selliseid markeeritud algsel tunnustamisel. Kõigi selliste müügiks sobivate markeeritud finantsvarade kohta peab üksus kajastama kõik kumulatiivsed muutused õiglasel väärtuses omakapitali eraldi komponendis, kuni järgneva kajastamise lõpetamise või väärtuse languseni, mil üksus kannab selle kumulatiivse kulu või tulu kasumisse või kahjumisse. Kõigi tulude ja kulude läbi õiglasel väärtuses või müügiks sobivate finantsinstrumentide jaoks peab üksus:*
- (a) *esitama uuesti finantsvara või finantskohustise, kasutades komparatiivsete finantsaruannete uut markeeringut;*
ning
 - (b) *avalikustama igasse kategooriasse ja klassifikatsiooni markeeritud finantsvarad ja finantskohustised ning eelmise finantsaruande bilansilise maksumuse.*
106. *Välja arvatud nii, nagu lubatud lõiguga 107, rakendab üksus kajastamise lõpetamise nõudeid lõikudes 15-37 ja lisa A lõike AG36-AG52 väljavaadetele. Vastavat sellele – kui üksus vastavalt 2000. a revideeritud IAS 39-le finantsvara kajastamise lõpetas sellise tehingu tulemusena, mis leidis aset enne 1. jaanuari 2004, ja nende varade kajastamist pole selle standardi järgi lõpetatud, siis see ei lõpeta nende varade kajastamist.*
107. *Hoolimata lõigust 106 võib üksus rakendada lõikudes 15-37 ja lisa A lõikudes AG36-AG52 väljatoodud kajastamise lõpetamise nõudeid retrospektiivselt üksuse poolt valitud kuupäevast alates tingimusel, et informatsioon, mida vajatakse IAS 39 rakendamiseks varadele ja kohustustele, mille kajastamine on minevikutehingu tulemusena lõpetatud, saadi nende tehingute algse arvestamise ajal.*

▼ **M8**

- 107A. *Vaatamata paragrahvile 104 võib ettevõtte rakendada paragrahvi AG76 viimase lause ja paragrahvi AG76A nõudeid ühel järgmistest viisidest:*
- a) *tehingutele, mis on tehtud pärast 25. oktoobrit 2002; või*
 - b) *tehingutele, mis on tehtud pärast 1. jaanuari 2004.*

▼ **M2**

108. *Üksus ei korrigeeri mitterahaliste varade ja mitterahaliste kohustuste bilansilist maksumust, et eraldada rahavoogude riskimaandamisinstrumentidega seotud tulud ja kulud, mis olid hõlmatud bilansilises maksumuses enne finantsaastat, mil seda standardi esmakordselt rakendati. Selle finantsperioodi algul, mil seda standardit esmakordselt rakendatakse, peab iga summat, mida on otseselt kajastatud kindla tulevikukohustuse riskimaandamisinstrumendi (mida selle standardiga on loetud õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendiks) omakapitalis, klassifitseerima ümber kui vara või kohustuse, välja arvatud välisvaluutariskide maandamise instrumendid, mida peab jätkuvalt käsitlema kui rahavoo riskimaandamisinstrumenti.*

▼ **M11**

- 108A. *Ettevõtte peab kohaldama paragrahvi 80 viimast lauset ning paragrahve AG99A ja AG99B 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavatele majandusaastastele. Varasem kohaldamine on soovitatav. Kui ettevõtte on kajastanud maandatava instrumendina või tehinguna prognoositava ettevõttevälise tehingu, mis*
- a) *on nomineeritud tehingu osapooleks oleva ettevõtte arvestusvaluutas;*
 - b) *tekib riskile avatud positsiooni, millel on mõju konsolideeritud kasumile või kahjumile (s.o on nomineeritud muus valuutas kui kontserni esitusvaluuta), ja*
 - c) *oleks vastanud riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele, kui see ei oleks olnud nomineeritud tehingu osapooleks oleva ettevõtte arvestusvaluutas,*
- võib ta kohaldada riskimaandamisarvestust paragrahvi 80 viimase lause ning paragrahvide AG99A ja AG99B kohaldamise kuupäevale eelnenud perioodi(de) finantsaruannetes.*

▼ **M11**

- 108B. *Ettevõtte ei pea kohaldama paragrahvi AG99B paragrahvi 80 viimase lause ning paragrahvi AG99A kohaldamise kuupäevale varasemate perioodide võrreldava informatsiooni suhtes.*

▼ **M2****TEISTE SEISUKOHTADE TÜHISTAMINE**

109. See standard asendab IAS 39-t *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine*, mis on revideeritud oktoobris 2000.
110. See standard ja kaasnev "Täideviimise juhend" asendavad IAS 39 Täideviimise Juhendi Komitee poolt välja antud ja eelmise IASC poolt kinnitatud "Täideviimise juhendit."

▼ **M2**

LISA A

Rakendamise juhised*Käesolev juhised on standardi lahutamatu osa***Rakendusala (paragrahvid 2-7)**▼ **M3**

AG1. Mõned lepingud nõuavad makse sooritamist, tulenevalt kliimatilistest, geoloogilastest või muudest füüsilistest muutujatest. (Nendele, mis põhinevad kliimatilistel muutujatel, viidatakse mõnikord kui "ilmastiku tuletisinstrumentidele".) Kui sellised lepingud ei ole IFRSi 4 *Kindlustuslepingud* rakendusala, on need käesoleva standardi rakendusala.

▼ **M2**

AG2. See normatiiv ei muuda nõudeid seoses töövõtjate hüvitisplaanidega, vastavalt IAS 26 *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus* ja rojaliti-kokkulepped, mis baseeruvad läbimüügi või teenuste mahul, mis on arvestatud IAS 18 *korras*.

AG3. Mõnikord teeb majandusüksus selle, mida ta vaatleb kui "strateegilist investeringut" omakapitali vahenditeks, mis on emiteeritud teise majandusüksuse poolt, kavatsusega luua või säilitada pikaajaline kasutussuhe majandusüksusega, kus see investering on tehtud. Majandusüksuse investor kasutab IAS 28 *Investeeringud Sidusettevõtetele*, et kindlaks määrata, kas omakapitali arvestusmeetod on sobiv sellise investeringu jaoks. Sarnaselt kasutab majandusüksuse investor IAS 31 *Osalemine ühisettevõtetes*, et kindlaks määrata, kas proportsionaalne konsolideerimine või kapitaliosaluse meetod on sellise investeringu jaoks sobiv. Kui kas kapitaliosaluse meetod või proportsionaalne konsolideerimine on sobiv, siis majandusüksus rakendab käesolevat normatiivi, selle strateegilise investeringu juures.

▼ **M3**

► **M12** AG3A. ◀Käesolev standard kohaldub kindlustusandjate finantsvarale ja finantskohustustele, mis ei ole õigused ja kohustused, mida paragrahv 2e) välistab, sest need tulenevad IFRS 4 rakendusala olevatest lepingutest.

▼ **M12**

AG4. Finantsgarantiilepingud võivad olla erinevates juriidilistes vormides, nagu garantii, mõningad akreditiivide liigid, krediidiriski kaitse leping või kindlustusleping. Nende käsitlemine raamatupidamises ei sõltu nende õiguslikust vormist. Järgnevad on näited selliste lepingute asjakohasest käsitlemisest (vt paragrahvi 2 punkt e):

a) Kui ülekantav risk on oluline, rakendab garantii käesolevat standardit isegi siis, kui finantsgarantiileping vastab standardis IFRS 4 esitatud kindlustuslepingu määratlusele. Kui aga garantii on varem selgelt kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on rakendanud nende suhtes kindlustuslepingute puhul kasutatavaid arvestusmeetodeid, võib garantii valida, kas rakendada selliste finantsgarantiilepingute suhtes käesolevat standardit või IFRS 4. Kui rakendatakse käesolevat standardit, nõutakse paragrahvis 43 garantii finantsgarantiilepingu esmast kajastamist õiglasel väärtusel. Kui finantsgarantiileping sõlmiti mitteseotud poolte vahelises tehingus, võrdub selle õiglane väärtus tõenäoliselt lepingu sõlmimisel saadud kindlustusmaksuga, kui ei ole tõendeid vastupidise kohta. Edaspidi, välja arvatud juhul kui finantsgarantiileping liigitati selle sõlmimisel õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks või kehtivad paragrahvid 29-37 ja AG47-AG52 (kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele või kehtib jätkuva seotuse printsiip), peab garantii mõõtma seda kahest järgnevast väärtusest kõrgemaga:

(i) standardi IAS 37 kohaselt määratud väärtus;

ning

(ii) esmaselt arvele võetud väärtus, millest lahutatakse — kui see on kohaldatav — kumulatiivne korrigeerimine tulusse vastavalt standardile IAS 18 (vt paragrahvi 47 punkti c).

b) Mõned krediidiga seotud garantiid ei nõua makse eeldusena, et garantii saajal oleks oht saada kahju põhjusel, et võlgnik ei suuda garantii objektiks oleva vara tagasimakseid õigeaegselt sooritada, ning ta on seda kahju ka saanud. Selliseks näiteks on garantii, mis

▼ **M12**

nõuab maksete sooritamist konkreetse krediireitingu või krediidindeksi muutumise korral. Sellised garantiid ei ole finantsgarantiilepingud käesoleva standardi mõistes, ega ka kindlustuslepingud IFRS 4 mõistes. Sellised garantiid on tuletisinstrumentid ning garant peab rakendama nende suhtes käesolevat standardit.

- c) Kui finantsgarantiileping on väljastatud seoses kaupade müügiga, peab garant rakendama garantiist ja kaupade müügist saadava tulu kajastamise aja määramiseks IAS 18.

- AG4A. Kinnitusi, et garant käsitleb lepinguid kindlustuslepingutena, võib üldjuhul leida läbivalt tema suhtluses oma klientide ja järelevalveorganitega, lepingutes, äridokumentides ja finantsaruannetes. Lisaks kehtivad kindlustuslepingute puhul sageli raamatupidamismõisted, mis erinevad muudele tehinguliikidele, näiteks pankade või äriühingute lepingutele esitatavatest nõuetest. Sellistel juhtudel esitab garant tavaliselt oma finantsaruandes kinnituse, et ta on järginud nimetatud raamatupidamismõisteid.

▼ **M2****Mõisted (lõiked 8-9)***Efektiivne intressimäär*

- AG5. Mõnedel juhtudel, finantsvarad nõutud suurel diskontomääral, mis peegeldab kantud krediitkahjusid. Majandusüksused hõlmavad kaetud krediitkahjusid hinnangulistest rahavoogudes arvutades efektiivset intressimäära.
- AG6. Rakendades sisemise intressimäära meetodit, amortiseerib majandusüksus kõik tasud, makstud ja saadud punktid, tehingukulutused ja teised ülekursid või allahindlused, mis on arvatud efektiivse intressimäära kalkulatsiooni eeldatava vahendi eluea kohta. Kuid siiski, kasutatakse lühemat perioodi, kui see on periood, millega tasud, makstud ja saadud punktid, tehingukulutused ja teised ülekursid või allahindlused kaasnevad. Nii juhtub, kui muutujad, millega tasud, makstud ja saadud punktid, tehingukulutused ja teised ülekursid või allahindlused kaasnevad, on ümber hinnatud turumäärade järgi enne eeldatavat vahendi tähtajalist väärtust. Sellisel juhul on sobiv amortisatsiooniperiood, perioodiks järgmisele samalaadsele ümberhindamistähtajale. Näiteks, kui ülekurs või allahindlus muutuva intressimäära vahendi suhtes näitab intressi, mis on laekunud vahendile, alates sellest kui intress oli viimati makstud, või muutused turumäärades, alates sellest kui muutuv intressimäär oli ennistatud turumääradele, see amortiseeritakse järgmisele tähtajale, kui muutuv intressimäär on ennistatud turumääradele. See on nii, sest ülekurs või allahindlus on seotud järgmise intressi tähtaja ennistamisega, sest sellel tähtajal, see muutuja, millega ülekurs või allahindlus on seotud (s.o intressimäär) ennistab turumäärasid. Kui siiski ülekurs või allahindlus tuleneb muutusest laenu hinnavahe muutuva intressimäära suhtes, mis on kindlaks määratud vahendis või teises muutujas, mis pole ennistatud turumääradega, siis see amortiseeritakse eeldatud vahendi elueale.
- AG7. Muutuva intressimäära finantsvarade ja muutuva intressimäära finantskohustiste jaoks, perioodiline rahavoogude ümberhindamine, peegeldamaks efektiivse intressimäära intressi muutmiste liikumisi turumäärades. Kui finantsvara muutuv intressimäär või finantskohustise muutuv intressimäär on esmaselt kajastatud koguselt, mis on võrdne põhimõtteliselt saadavate või makstavate lõpptähtaegadega, hinnates ümber tulevased intressimaksed, ei oma tavaliselt märkimisväärset mõju varade või kohustiste bilansilisele jääkmaksumusele.
- AG8. Kui majandusüksus muudab oma hinnanguid maksetele või kvititungitele, kohaldab majandusüksus varade või kohustiste bilansilise jääkmaksumuse (või grupi finantsvahendeid), et näidata tegelikku ja muudetud hinnangulisi rahavoogusid. Majandusüksus rekalkuleerib bilansilise jääkmaksumuse, muutes finantsvahendite algse efektiivse intressimäära eeldatavat tulevast rahavoogude eksisteerivat väärtust. Kohaldamine on kajastatud kui kasumi või kahjumi tulu või kulu.

▼ **M2***Tuletisinstrumentid*

- AG9. Tüüpilised tuletisinstrumentide näited on futuur- ja forward-, vahetus- ja optsoonilepingud. Tuletisinstrumentil on tavaliselt nominaalsumma, mis on valuutasumma, aktsiate arv, kaaluühikute arv või kogus või mõni teine ühik, mis on lepingus ära määratud. Kuid siiski, tuletisinstrument ei nõua omanikul või koostajal nominaalsumma investeerimist või laekumist lepingu jõustumisel. Alternatiivselt, seega, tuletisinstrument võib nõuda fikseeritud makset või makset muutuva summa pealt (aga mitte proportsionaalselt aluseks oleva muutuja muutustega) mõne tulevase sündmuse tulemusena, mis pole seotud nominaalväärtusega. Näiteks, leping võib nõuda CU1 000 (*) fikseeritud makset, kui kuuekuuline LIBOR tõuseb 100 baaspunkti. Selline leping on tuletisinstrument kuigi nominaalsumma pole täpsustatud.
- AG10. Tuletisinstrumenti mõiste selles normatiivis hõlmab lepinguid, mis tasaarveldavad bruto alusvara ühiku üleandmisega (nt forwardleping, et osta fikseeritud määraga võlainstrument). majandusüksusel võib olla leping, et osta või müüa mittefinantsühikut, mis võib olla arveldatud sularahametos või teise finantsinstrumentis või finantsinstrumentide vahetamises (nt leping, et osta või müüa fikseeritud hinnaga kaupa tulevase tähtajaga). Selline leping on käesoleva normatiivi rakendusallas, välja arvatud, kui see pole sisestatud ja kui seda ei peeta mittefinantsühikute edasiandmise eesmärkidel, vastavalt majandusüksuse oodatava ostu-, müügi- või kasutusnõuetega (vaata lõikeid 5-7).
- AG11. Üks tuletisinstrumenti määratlevamaid karakteristikaid on, et sellel on esmane netoinvesteering, mis on väiksem kui see, mis on nõutud teist tüüpi lepingute puhul ning, millelt oodatakse sarnast vastust turufaktorite muutustele. Optsoonileping vastab selle määratlusele, sest ülekurs on väiksem kui nõutud investeering, et säilitada alusfinantsinstrumente, millega optsoon on seotud. Valuutavahetusleping, mis nõuab erinevate valuutade õiglaste väärtuste kohast esmast vahetamist, vastab sellele määratlusele, sest selles pole ühtegi esmast netoinvesteeringut.
- AG12. Regulaarsed ostud või müügid tõstavad fikseeritud hinna kohustust tehingupäeva ja väärtuspäeva vahel, mis vastab tuletisinstrumenti mõiste määratlusele. Kuid siiski, kohustuse lühiajalise kestuse pärast pole see kajastatud kui muutuv finantsinstrument. Veelgi enam, see normatiiv pakub eriarveldust tavalepingutele (vaata lõike 38 ja AG53–AG56).

▼ **M3**

- AG12A. Tuletisinstrumenti määratlus viitab mitterahalistele muutujatele, mis ei ole lepingu osapoolle spetsiifilised. Need sisaldavad maavärina kahjude indeksit konkreetsetes regioonides ja temperatuuri indeksit konkreetsetes linnades. Mitterahalised muutujad, mis on lepingu osapoolle spetsiifilised, sisaldavad kahjustusi tekitava või lepingu osapoolle vara hävitava tulekahju tekkimist või mittetekkimist. Muutus mitterahalise vara õiglaste väärtuses on omanikule spetsiifiline, kui õiglane väärtus ei kajasta ainult muutusi selliste varade turuhindades (finantsmuutuja), vaid ka konkreetse mitterahalise vara tingimusi (mitterahaline muutuja). Näiteks, kui konkreetse auto jääkväärtuse garanteerimisega kaasneb garantii risk auto füüsilise seisukorra muutuste suhtes, on see risk autoomanikule spetsiifiline.

▼ **M2***Tehingukulutused*

- AG13. Tehingukulutused hõlmavad tasusid ja komisjonide makseid agentidele (kaasa arvatud töövõtjad, kes esinevad müügiagentidena), nõunikele, maakleritele, diileritele, järelevalveorganite lõivud ja väärtapaberite vahetused, tehingumaksud ja koormised. Tehingukulutused ei hõlma võla ülekursse või allahindlusi, finantskulutusi või sisemisi administratiiv- või valduskulusid.

Kaubanduses olevad finantsvarad ja finantskohustised

- AG14. Kauplemine peegeldab üldiselt aktiivset ning pidevat ostu ja müüki ja finantsinstrumenti, mida hoitakse kauplemiseesmärgil ja mida üldiselt kasutatakse kasu saamise eesmärgil hinna või diileri tagatise lühiajalistest kõikumispiiridest.
- AG15. Kaubanduses olevad finantskohustised hõlmavad:
- (a) tuletiskohustisi, mis pole arvestatud kui riskimaandamisinstrument;

(*) Selles standardis on monetaarsed summad fikseeritud "valuutaühikuga" (CU).

▼ **M2**

- (b) Kohustised kohale toimetamiseks finantsvarasid, mis on laenatud lühikeseks müüja poolt (s.o üksus, mis müüb finantsvarasid, mida ta on laenanud ja mida ta veel ei oma);
- (c) finantskohustised, mis on kaetud kavatsusega neid lähiajal tagasi osta (nt noteeritud laenuinstrument, mille emitent võib lähiajal tagasi osta, sõltuvalt selle õiglase väärtuse muutustest);
ja
- (d) finantskohustised, mis on osa eristatud finantsinstrumendi portfellist, mida juhatatakse koos ja mille lähiajalise tulu saamise hiljutise patenteerimise kohta on tõendid.

Asjaolu, et kohustist kasutatakse kaubandustegevuste finantseerimiseks, ei muuda seda veel kauplemiseesmärgil hoitavaks.

Lunastustähtajani hoitav investering

- AG16. Üksusel pole positiivset kavatsust hoida fikseeritud lunastustähtajaga lunastustähtajani investeringut finantsvarades, kui:
- (a) üksus kavatseb hoida finantsvara määratlemata perioodi vältel;
 - (b) üksus on valmis müüma finantsvara (välja arvatud kui olukord on kordumatu ning seda ei ole olnud võimalik üksuse poolt mõistlikult ette näha) vastuseks muutustele turu intressimääras või tururiskis, vajab kohustis muutusi alternatiivinvesteeringute kättesaadavuses ja loovutamises; muutusi rahastamisallikates ja rahastamistingimustes või muutusi välisvaluuta riskis,
või
 - (c) emitendil on õigus arvestada finantsvara koguselt, mis on märkimisväärselt madalam selle amortiseeritud soetusmaksumusest.
- AG17. Laenuinstrument muutuva intressimääraga rahuldab lunastustähtajani hoitava investeringu kriteeriumit. Omakapitaliinstrumentid ei saa olla lunastustähtajani hoitav investering, kas seepärast, et neil on määramata eluiga (nagu lihtaktsial) või seepärast, et summad, mida valdaja võib saada võivad varieeruda viisis, mis pole ette määratud (nagu näiteks aktsia optiooid; ostutähed ja teised sarnased õigused). Vastavalt lunastustähtajani hoitava investeringu määratlusele, fikseeritud või kindlaksmääratavad maksed ja fikseeritud lunastustähtaeg tähendavad, et lepinguline kokkulepe määratleb maksete summad ja tähtjate valdajale, nagu näiteks intressimäär ja printsipaalmaksed. Märkimisväärne maksmata jätmise risk ei välista finantsvarade klassifikatsiooni vastavalt lunastustähtajale, kuni lepingulised maksed on fikseeritud või kindlaksmääratud ja ka teine selle klassifikatsiooni kriteerium on rahuldatud. Igavese võlainstrumentide eraldamise raames määramata aja intressimaksete raames, ei saa instrumenti klassifitseerida kui lunastustähtajani hoitava, sest pole lunastustähtaja kuupäeva.
- AG18. Kriteerium lunastustähtpäevani hoitavate investeringute klassifitseerimiseks vastab finantsvarale, mis on emitendi poolt tagasiostetav, kui väljastaja kavatseb ja on võimeline seda viivitama kuni see on tagasi ostetud või kuni lunastustähtpäevani ja väljastaja katab sisuliselt kõik selle bilansilised maksumused. Kui emitendi aktsiate ostuoptioon on kasutatud, siis see lihtsalt kiirendab varade lunastustähtaega. Siiski, finantsvarad on tagasi ostetud selle alusel, mis tuleneb väljastaja sisulisest bilansilise maksumuse mittekatmisest, finantsvarad ei saa olla liigitatud kui lunastustähtajani hoitav investering. Üksus võtab arvesse igat makstud ülekursi kapitaliseeritud ülekandekulusi kindlaksmääramisel, kas bilansiline maksumus on sisuliselt kaetud.
- AG19. Tagasimüüdav finantsinstrument (s.t. väljastajal on õigus nõuda, et emitent maksaks tagasi ostaks tagasi finantsvarad enne lunastustähtaega.) ei saa olla liigitatud kui lunastustähtajani hoitav investering, sest finantsvara kehtestatud tunnuse välja maksmine on vastukäiv väljendatud kavatsusele hoida finantsvara kuni laenu tähtajani.
- AG20. Enamikule finantsvaradele on õiglase väärtus plaju sobilikum mõõde kui amortiseeritud kulu. Lunastustähtajani hoidmise klassifikatsioon on erand ainult siis kui üksusel on positiivne kavatsus ja võime investeringut lunastustähtajani hoida. Kui üksuse häälteenamus kahtleb viimase kavatsustes ja võimes selliseid investeringuid hoida lunastustähtajani; näeb lõige 9 ette erandi kasutamist mõistliku ajaperioodi jooksul.
- AG21. Kõige hullem võimalik, mis saab juhtuda ja mis on vähetõenäoline, nagu näiteks pangarõöv või mõni muu sarnane olukord, mis mõjutab kindlustusandjat, seda ei hinda üksus ega otsusta, kas kas tal on positiivne kavatsus ja võime hoida investeringut lunastustähtajani.

▼ **M2**

- AG22. Enne lunastustähtaega tehtavad müügid rahuldavad lõike 9 nõuet ja seepärast ei tõuse esile ka küsimus üksuse kavatsuse kohta hoida investeeringut lunastustähtajani – kui neid ei saa omistada järgnevate juurde:
- tähelepanuväärne emitendi krediitkõlblikkuse halvenemine. Näiteks, intressimäära alanemisele järgnev müük välisintressimäära ametkonna poolt, tõstatab tingimata küsimuse üksuse kavatsusest hoida teisi investeeringuid lunastustähtajani, kui alanemine pakub tõendeid tähelepanuväärsest emitendi krediitkõlblikkuse halvenemisest mille on kindlaks määranud viide intressimäärade alates selle esmasest äratundmisest. Samaselt ka kui üksus kasutab sisemisi intressimäärasid krediidiriskide hindamiseks, siis muutused neis sisemistes intressimäärades võivad kaasa aidata kindlaks määrata emitente, kelle pärast on toimunud tähelepanuväärne krediitkõlblikkuse halvenemine; üksuse poolt võimaldatud sisemiste intressimäärade hindamisele lähenemine ja muutused nendes intressimäärades, annavad kooskõlastatud, usaldusväärse ja objektiivse mõõte emitendi krediitkvaliteedi kohta. Selles sisaldub ka tõendus selle kohta, et finantsvara on langenud (vaata lõike 58 ja 59), krediitkõlblikkuse halvenemisele on sageli viidatud kui tähelepanuväärsele asjole.
 - muutus maksuseaduses, mis kõrvaldab või vähendab tähelepanuväärselt lunastustähtajani hoitava investeeringu intressimäära maksu-vabastamise staatust (aga mitte muutus maksuseaduses uuendab marginaalseid tulumaksumäärasid, mida rakendatakse intressitulul).
 - olulise äriühenduse loomine või oluline meelestatud (nagu näiteks segmendi müük), mis peab vajalikuks lunastustähtajani hoitavate investeeringute müüki või üleandmist, et säilitada üksuse olemasolev intressimäära positsioon või krediidiriski poliitika (kuigi äriühendus on üksuse kontrolli all olev sündmus, peavad selle investeeringute portfelli muutused säilitama intressimäära poliitika või nende krediidiriski poliitika on pigem järelduslik kui kajastatud).
 - põhikirja või halduslike nõuete muutused, mis muudavad tähelepanuväärselt kas seda mida lubatav investeering määratleb või teatud tüüpi investeeringute maksimaalset taset, mille tõttu üksus peab võõrandama lunastustähtajani hoitava investeeringu.
 - oluline ettevõtte regulatiivkapitali nõuete kasvamine, mis põhjustab üksuse lunastustähtajani hoitavate investeeringute müümise koguselise vähendamise.
 - olulist kasvu riskitegurites lunastustähtajani hoitavates investeeringutes kasutatakse regulatiivkapitali riskipõhistel eesmärkidel.
- AG23. Üksusel pole tõestatud võimet hoida lunastustähtajani investeeringut finantsvaras fikseeritud tähtpäevaga, kui:
- tal pole kättesaadavaid finantsallikaid, et jätkata investeeringu rahastamist kuni lunastustähtajani;
või
 - vastavalt olemasoleva seaduslikele või teistele piirangutele, mis võiksid rikkuda selle kavatsust hoida finantsvarasid kuni lunastuskuupäevani. (Kuid siiski emitendi aktsia ostuoptsioon ei pea tingimata rikkuma emitendi kavatsust hoida finantsvara lunastustähtajani – vaata lõige AG18.)
- AG24. Asjaolud, välja arvatud need, mis on ära toodud lõigetes AG16-AG23, võivad osutada sellele, et üksusel pole positiivset kavatsust või võimet hoida investeeringut lunastuskuupäevani.
- AG25. Üksus hindab selle kavatsust ja võimet hoida selle lunastuskuupäevani hoitavaid investeeringuid lunastustähtpäevani mitte ainult siis, kui need finantsvarad on algselt kajastatud, aga ka igal tulevasel bilansipäeval.
- Laenu- ja nõuded*
- AG26. Iga mitte-tuletisfinantsvara fikseeritud või kindlaks määratletavate maksetega (kaasa arvatud laenuvarad, kaubandusnõuded; võlainstrumentidesse tehtud investeeringud ja pankades hoitavad hoiused) võiksid potentsiaalselt vastata laenu ja nõuete määratlusele. Kuid siiski, finantsvara, mis on noteeritud aktiivsel turul (nagu näiteks noteeritud võlainstrument, vaata lõige AG71) ei lähe arvesse kui laenu või nõue. Finantsvarad, mis ei vasta laenu- ja nõuete määratlusele, võivad olla liigitatud kui lunastustähtajani hoitavad investeeringud, kui nad vastavad antud klassifikatsiooni tingimustele (vaata lõige 9 ja

▼ **M2**

AG16–AG25). Finantsvara, mis oleks muidu klassifitseeritud kui laen või nõue, esmasel kajastamisel, võib üksus määrata selle kui õiglase väärtusega kasumi või kahjumi või müügiks oleva finantsvara kaudu.

Varjatud tuletisinstrumentid (lõiked 10-13)

- AG27. Kui põhileping pole avalikustanud või kindlaks määranud tähtaega ja esindab jääkosalust üksuse netovaras, siis selle majanduslik karakteristik ja riskid on seotud omakapitaliinstrumentiga ja varjatud tuletisinstrument peab omama võrdseid karakteristikaid, mis on seotud sama üksusega, millele on viidatud ja sellega tihedalt seotud. Kui põhileping pole tuletisinstrument ja vastab finantsvara määratlusele, siis selle majanduslikud iseloomustused ja riskid on seotud võlainstrumentiga.
- AG28. Varjatud mitte-optiooni tuletisinstrument (nagu näiteks varjatud forvard või *swap*) on lahutatud selle põhilepingust selle välja kuulutatud või rakendatud olulistel tingimustel, vastavalt sellele on õiglase väärtus algsel kajastamisel võrdne nulliga. Varjatud optioonipõhised tuletised (nagu näiteks varjatud müük, ost, ülempiir, alammäär, swaptsoon) on lahutatud selle põhilepingust välja kuulutatud optioonitunnuste põhjal. Alusinstrumenti algse kajastamise hulk on lõppkogus pärast varjatud tuletisinstrumentide lahutamist.
- AG29. Üldiselt, mitmekordsed varjatud tuletisinstrumentid ühekordses instrumentis on käsitletud kui ühekordset kumulatiivset varjatud tuletisinstrumenti. Kuid siiski, varjatud tuletisinstrumentid, mis on klassifitseeritud kui omakapital (vaata IAS 32 *Finantsinstrumentid*). *Avalikustamine ja esitamise* arvestatud eraldi neist, mis on klassifitseeritud kui kulud või kohustised. Lisaks, kui instrumentil on rohkem kui üks varjatud tuletisinstrument ja need tuletisinstrumentid on seotud erinevate riskitõenäosustega ja on harilikult eraldi seisvad ja üksikest sõltumatud, on nad arvestatud ka teineteisest eraldi.
- AG30. Varjatud tuletisinstrumenti majanduslikud karakteristikud pole tihedalt seotud põhilepinguga (lõige 11 punkt (a)) järgnevates näidetes: Nendes näidetes, eeldades et lõike 11 punkti b ja c tingimused on täidetud ja üksus arvestab varjatud tuletisinstrumente eraldi põhilepingust.
- Müügioptioon varjatud instrumentis, mis võimaldab omanikul nõuda emitendil soetada instrument teatud summas sularahas või mõnes muus varas, mis varieerub omakapitali või kauba hinna indeksi muutuse järgi, mis ei ole tihedas seoses alusvõlaga.
 - Omakapitaliinstrumentis varjatud ostuoptioon, mis võimaldab emitentil omakapitaliinstrumenti kindla hinnaga taasomandada, ei ole omaniku seisukohast alusinstrumentiga lähedalt seotud (emiteerija seisukohast on ostuoptioon omakapitaliinstrument juhul kui see vastab IAS 32 klassifikastiooni tingimustele ning sel juhul jääb see selle standardi valdkonnast välja).
 - Ülejäänud perioodi võlainstrumenti tähtajani pikendamise võimalus või automaatne selle rakendumine, ei ole alusvõlainstrumentiga lähedalt seotud välja arvatud juhul, kui pikendamise ajal esineb samaaegne seotus hinnangulise valitseva intressi turumääraga. Kui majandusüksus emiteerib võlainstrumenti ja selle võlainstrumenti omanik kirjutab kolmandikule või ostuoptiooni, loeb emiteerija ostuoptiooni perioodi pikendamiseks võlainstrumenti tähtajani eeldades, et emiteerijalt saab ostuoptiooni realiseerimise tulemusena nõuda võlainstrumenti ümberturustamise osalemist või selle võimaldamist.
 - Omakapitali indeksi intressi- või põhimaksed, mis kaasnevad võlainstrumenti või kindlustuslepinguga, mille järgi intress või põhiosa on seotud omakapitaliinstrumenti väärtusega, ei ole lähedalt seotud alusinstrumentiga kuna põhiosas ja varjatud tuletisinstrumentides sisalduvad riskid on erinevad.
 - Kaubaindeksiga intressi- või põhimaksed, mis kaasnevad alusvõlainstrumentiga või kindlustuslepinguga ei ole, milles intress või põhiosa on määratud kauba hinnaga (näiteks kuld), ei ole lähedalt seotud alusinstrumentiga kuna põhiosas ja varjatud tuletisinstrumentis sisalduvad riskid on erinevad.
 - Omakapitali ümberpaigutamise osa, mis kaasneb konverteeritava võlainstrumentiga, ei ole instrumenti omaniku seisukohast lähedalt seotud alusvõlainstrumentiga (emiteerija seisukohast on omakapitali ümberpaigutamise optioon omakapitaliinstrument ja jääb eeldusel, et see vastab IAS 32 klassifikastioonis esitatud tingimustele, selle standardi valdkonnast välja).

▼ **M3**

- (g) Ostu-, müügi- või ettemaksega optioon, mis on varjatud põhilepingus või põhikindlustuslepingus, ei ole tihedalt seotud põhilepinguga välja arvatud juhul, kui optiooni täitmishind on igal täitmispäeval ligikaudselt võrdne põhivõlainstrumenti amortiseeritud kuluga või põhikindlustuslepingu bilansilise väärtusega. Vahetatavate ja ostu- või müügioptsioonis varjatud võlainstrumentide väljastaja seisukohast on hinnang selle kohta, kas ostu- või müügioptioon on tihedalt seotud põhivõla lepinguga, tehtud enne omakapitali komponendi eristamist IAS 32 alusel.

▼ **M2**

- (h) Krediidituletised, mis alusvõlainstrumentiga kaasnevad ja võimaldavad ühel osalisel (hüvitisajaal) teatud vara krediidiriski, mille omanik ta ei pruugi olla, üle kanda teisele osalisele (garandile), ei ole alusvõlainstrumentiga tihedalt seotud. Sellised krediidituletised võimaldavad garandil hinnata varaga seotud krediidiriski seda otseselt omamata.

- AG31. ► **M9** Hübridinstrumenti näiteks on finantsinstrument, mis annab valdajale õiguse finantsinstrumenti emitendile instrument tagasi müüa raha või muu finantsvara eest, mille summa muutub vastavalt omakapitali või kauba indeksi muutusele, mis võib suureneada või väheneda (müüdiv instrument). Kui esmasel kajastamisel emitent ei määratleb müüdivat instrumenti õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava finantskohustisena, on ta kohustatud eraldama varjatud tuletisinstrumenti (s.t indekseeritud põhiosamakse) paragrahvi 11 kohaselt, sest põhileping on võlainstrument vastavalt paragrahvile AG27 ja indekseeritud põhiosamakse ei ole tihedalt seotud põhivõlainstrumentiga vastavalt paragrahvi AG30 punktile a. Kuna põhiosamakse võib suureneada ja väheneda, on varjatud tuletisinstrument optiooniks mitteolev tuletisinstrument, mille väärtus on indekseeritud alusvaraks oleva muutuja suhtes. ◀
- AG32. Müüdiva instrumenti puhul, mida saab igal ajahetkel sularaha eest tagasi müüa, mille hulk on proportsionaalses suuruses majandusüksuse netovara osast (näiteks avatud ühisfond või mõni üksusega seotud investeerimistoode), annab varjatud tuletisinstrumentide eraldamine ja eraldiarvestus iga komponendi kohta võimaluse arvestada ühendinstrumenti tagasiostusumma, mis on bilansis määratud kuupäeval makstav juhul kui omanik realiseerib oma õigust müüa instrument emiteerijale tagasi.
- AG33. Varjatud tuletisinstrumenti majandusnäitajad ja riskid on tihedalt seotud põhilepingu majandusnäitajate ja riskidega järgnevatel näidetes. Nendes näidetes ei arvestata omakapitali varjatud tuletisinstrumenti jaoks eraldi põhilepingust.

▼ **M3**

- (a) Varjatud tuletisinstrument, mille baasiks on intressimäär või intressimäära indeks, mis võib muuta intressi summat, mis muidu makstaks või saadaks intressi kandvalt põhivõlalepingult või kindlustuslepingult, on tihedalt seotud põhilepinguga, välja arvatud juhul, kui kombineeritud lepingut on võimalik arveldada sellisel viisil, et lepingu omajal ei kaeta olulist osa kogu tema kajastatud investeeringust või varjatud tuletisinstrument võiks vähemalt kahekordistada omaja algset põhilepingu tulumäära ja selle tulemus võiks olla tulumäär, mis on vähemalt kaks korda suurem võrreldes tulumääraga lepingust turul kui see oleks sõlmitud samadel tingimustel põhilepinguga.
- (b) Võlalepingu või kindlustuslepingu intressimäära varjatud alam- või ülempiir on tihedalt seotud põhilepinguga, eeldades, et lepingu väljastamisel on ülempiir turuintressimääraga võrdne või kõrgem ja alampiir turuintressimääraga võrdne või madalam ja ülem- või alampiiri ei ole seoses põhilepinguga võimendatud. Samaselt on lepingus sisalduvad sätted vara (nt kauba)ostu või müügi osas, millega kehtestatakse ülem- ja alammäära vara eest makstavale või saadavale hinnale, on tihedalt seotud põhilepinguga, kui nii ülem- kui alammäär oleksid jõustumisel ilma rahata ja ei ole võimendatud.

▼ **M2**

- (c) Varjatud välisvaluuta tuletisinstrument, mis annab põhi- või intressimaksete voolu, mis on fikseeritud välisvaluutas ja kaasnevad alusvõlainstrumentiga (nt kahene võlakirjade vääring) on tihedalt seotud alusvõlainstrumentiga. Sellist tuletisinstrumenti ei eraldata alusinstrumentidest, kuna IAS 21 *Välisvaluuta kursside muutuste mõjud* nõuab, et välisvaluutat tulenevad rahalised võidud ja kaotused kajastuksid ► **M5** kasum või kahjum ◀.

▼ **M3**

- (d) Põhilepingus sisalduv varjatud välisvaluuta tuletisinstrument, mis on kindlustusleping või ei ole finantsinstrument (nagu mitterahalise objekti ostu- või müügileping, kus hind on fikseeritud välisvaluutas), on tihedalt seotud põhilepinguga tingimusel, et see ei ole võimendatud, ei sisalda optsioonitunnuseid ja nõuab makseid ühes järgmistest valuutadest:
- i) ükskõik millise olulise lepingu osapoole arvestusvaluuta;
 - ii) valuuta, milles seotud kauba või teenuse hind, mis on omandatud või toimetatud, on tavaliselt fikseeritud äritegevuses üle maailma (nagu USA dollar toornafta tehingutes);
- või
- iii) valuuta, mida tavaliselt kasutatakse mitterahaliste objektide ostuks või müügiks majanduskeskkonnas, milles tehing toimub (nt suhteliselt stabiilne ja likviidne valuuta, mida tavaliselt kasutatakse kohalikes äritehingutes või väliskaubanduses).

▼ **M2**

- (e) Kaasnev ettemakseoptsioon kindla intressiga löikevõlakirjas või nullkupongiga intressita löikevõlakirjas on tihedalt seotud põhilepinguga eeldades, et põhileping (i) tuleneb lepingupõhiste rahavoogude saamise õiguse eraldamisest finantsinstrumendist, mis iseenesest ei sisaldanud varjatud tuletisinstrumenti ja (ii) ei sisalda ühtki tingimust, mis algselt ei sisaldu põhivõlalepingus.
- (f) Varjatud tuletisinstrument on tihedalt seotud põhilepinguga, kui varjatud tuletisinstrument on (i) inflatsiooniindeks, näiteks rendimakse seotus tarbijahinnaindeksiga (eeldusel, et rent ei ole võimendatud ja indeks on seotud majandusüksuse enda majanduskeskkonna inflatsioonimääraga), (ii) tingimuslik renditulumis põhineb seotud müügil või (iii) tingimuslik renditulu, mis põhineb erinevatel intressimääradel.

▼ **M3**

- (g) Investeeringuühikuga seotus, mis on varjatud alusfinantsinstrumenti või aluskindlustuslepingusse, on tihedalt seotud alusinstrumendi või aluslepinguga, kui ühikuga fikseeritud makseid mõõdetakse kehtiva ühiku väärtusega, mis kajastab fondi vara õiglast väärtust. Investeeringuühikuga seotus on lepinguline tingimus, mis nõuab et makseid oleksid fikseeritud sisemise- või välise investeerimisfondi ühikutes.
- (h) Kindlustuslepingus varjatud tuletisinstrument on tihedalt seotud põhikindlustuslepinguga, kui varjatud tuletis ja põhikindlustusleping on niivõrd teineteisest sõltuvad, et majandusüksus ei saa mõõta varjatud tuletist eraldi (so põhilepingut arvestamata).

▼ **M2****Kajastamine ja kajastamise lõpetamine (lõiked 14-42)***Esmane kajastamine (lõige 14)*

AG34. Tulenevalt paragrahvi 14 põhimõtetest kajastab majandusüksus kõiki oma lepingutest tulenevaid õigusi ja kohustusi tuletisinstrumentide all oma bilansis kui varasid ja kohustusi, vastavalt, välja arvatud tule-tised, mis taksitavad finantsvarade ülekannete käsitlemist müügina (vt paragrahv AG49) Kui finantsvara ülekannet ei saa käsitleda kui kajastamise alla kuuluvat, ei kasjasta ülekandja ülekantavat vara kui oma vara (vt paragrahv AG50).

AG35. Järgnevad on näited paragrahvi 14 põhimõtete rakendamsiast:

- (a) Tingimusteta nõuded ja võlad kajastatakse kui varad või kohustused kui majandusüksus muutub lepinguosaliseks ja selle tulemusena omab seaduslikku õigust saada või seaduslikku kohustust maksta sularaha.
- (b) varasid, mis omandatakse ja kohustisi, mis täidetakse tugeva kohustusena osta või müüa kaupu või teenuseid, ei kajasta üldiselt enne kui vähemalt üks lepinguosaline on lepingu realiseerinud. Näiteks majandusüksus, mis saab kindla tellimuse ei kajasta seda varana (ja majandusüksus, mis annab tellimuse ei kajasta seda kohustusena) mitte kohustuse võtmise hetkel, vaid ootab kajastamisega kui tellitud kaubad või teenused on ära saadetud, kohale toimetatud või osutatud. kui kindel kohustus osta või müüa mittefinantsilisi objekte kuulub selle standardi paragrahvide 5-7 alla, kajastatakse selle õiglast netoväärtust vara või kohustisena kohustuse sõlmimise kuupäeval (vt (c) allpool). Lisaks, kui varem kajastamata kindel kohustus on määratud riskimaandamisobjek-

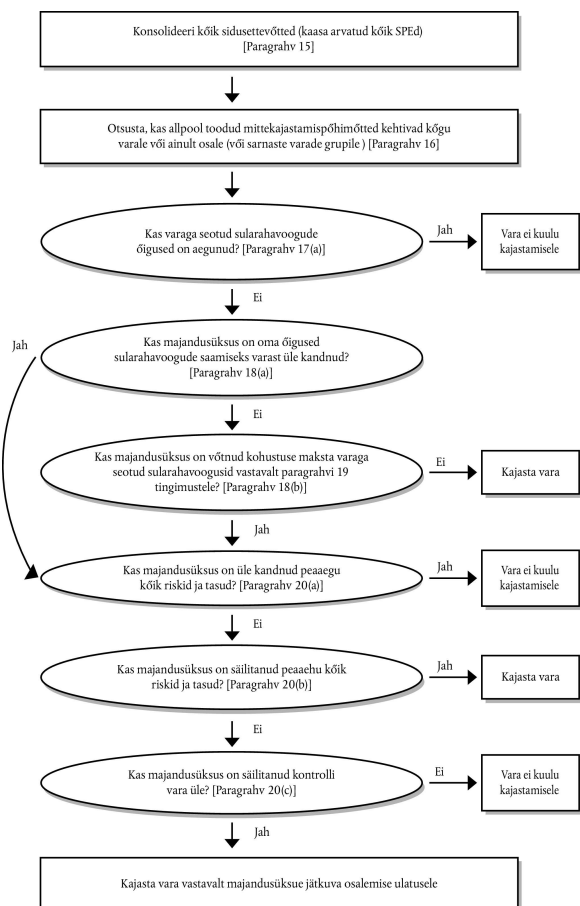
▼ M2

tina õiglase väärtusega riskiga, siis iga muutust maandatud riskile omistatud õiglases netoväärtuses kajastatakse kui vara või kohustust pärast riskimaandamise jõustumist (vt paragrahvid 93 ja 94).

- (c) Forvardlepingut, mis kuulub selle standardi valdkonda (vt paragrahvid 2-7) kajastatakse vara või kohustisena kohustuse võtmise kuupäeval, mitte sellel kuupäeval, mis see reaalselt täidetakse. Kui majandusüksus muutub forvardlepingu osaliseks, on õiguste ja kohustuste õiglased väärtused tihti võrdsed, nii et forvardi õiglase netoväärtus on null. Kui õiguste ja kohustuste netoväärtus ei ole null, kajastatakse lepingut vara või kohustisena.
- (d) Optsioonilepinguid, mis jäävad selle standardi valdkonda (vt paragrahvid 2-7) kajastatakse varade või kohustistena kui nende omanik või kirjutaja muutub lepinguosaliseks.
- (e) Kavandatud tulevikutehingud, ükskõik kui tõenäolised, ei ole varad ega kohustused kuna majandusüksus ei ole muutunud lepinguosaliseks.

Finantsvarade kajastamise lõpetamine (paragrahvid 15-37)

AG36. Järgnev voolu graafik iseloomustab finantsvara kajastamise lõpetamise vajalikkust ja ulatust.



Korraldused, mille alusel säilitab majandusüksus lepingulised õigused sularahavoogude vastu võtmiseks, kuid omandab lepingulise kohustuse maksta sularahavooge ühele või mitmele adressaadile (paragrahv 18(b))

AG37. Paragrahvis 18(b) kirjeldatud situatsioon (kus majandusüksus säilitab oma lepingulised õigused saada sularahavoogusid finantsvarast, kuid omandab lepingulise kohustuse maksta sularahavoogusid ühele või mitmele adressaadile) ilmneb näiteks, kui majandusüksus on eriotstarbega üksus või fond ja emiteerib investoritele kasumlikele huvidele endale kuuluva finantsvara alusel ja pakub nende finantsvarade teenuseid. Sellisel juhul kvalifitseeruvad finantsvarad mittekajastamise alla juhul, kui paragrahvide 19 ja 20 tingimused on täidetud.

AG38. Rakendades lõiku 19, võib üksuseks olla näiteks finantsvara algataja, või võib selleks olla grupp, mis hõlmab konsolideeritud eriotstarbelist ettevõtet, mida nõuab finantsvara ja läbib rahavood mitteseotud kolmanadale osapoolle.

Omandiõigusega kaasnevate hüvede ja riskide hindamine (lõige 20)

▼ **M2**

- AG39. Näited sellest, kui üksus on sisuliselt üleandnud kõik omandiõigusega kaasnevad riskid ja hüved on järgmised:
- (a) tingimusteta finantsvara müük;
 - (b) finantsvara müük koos võimalusega finantsvara selle õiglase väärtusega tagasi osta
ja
 - (c) finantsvara müük koos müügi- või ostuoptsiooniga, mis on sügavalt ilma rahat (s.o on väga vähetõenäoline, et optsioon, mis on siimaani ilma rahata, läheb rahasse enne aegumist).
- AG40. Näited sellest, kui üksus on sisuliselt jätnud jaotamata omandiõigusega kaasnevad riskid ja hüved on järgmised:
- (a) müügi- ja tagasiostu tehingud, kus tagasiostu hind on fikseeritud hind või müügihind pluss laenuandja rentaablus;
 - (b) väärtpaperite laenamise leping,
 - (c) finantsvarade müük koos kogutulu *swapiga*, mis kannab üle turu riski mõju tagasi üksusele,
 - (d) finantsvarade müük koos müügi- või ostuoptsiooniga, mis on sügavalt ilma rahata (s.o on väga vähetõenäoline, et optsioon, mis on siimaani ilma rahata, läheb rahasse enne aegumist.);
ja
 - (e) lühiajaliste nõuete müük, millega üksus garanteerib ülekandekulude kompenseerimise krediitkulude eest, mis võivad väga tõenäoliselt tekkida.
- AG41. Kui üksus määrab ära, et ülekande tulemusena, on see sisuliselt edasi kandnud ülekantud varade omandiõiguse riskid ja hüved, siis see ei kajasta ülekantud varasid uuesti tulevasse perioodi, kui ta just ei omanda ülekantud varasid tagasi uues tehingus.

Kontrolli ülekande hindamine

- AG42. Üksus ei säilib kontrolli ülekantud vara üle, kui ülekantava objekti saajal on tegelikult võimalik ülekantud vara müüa. Ettevõtte kontroll ülekantud vara üle säilib, kui ülekantud vara saajal puudub tegelikult võimalus saadud vara müüa. Ülekantud vara saajal on tegelikult võimalus saadud vara müüa, kui sellega kaubeldakse aktiivsel turul, sest juhul kui tekib vajadus tagastada vara ettevõttele, saab ülekantud vara saaja kõnealuse vara turul tagasi osta. Ülekantud vara saajal on tegelikult võimalik kõnealune vara müüa näiteks juhul, kui selle vara kohta on optsioon, mis võimaldab üksusel selle vara tagasi osta; ülekantud vara saajal on võimalik kõnealune vara kergesti turul omandada, kui optsioon on teostatud. Ülekantud vara saajal pole võimalik kõnealust vara müüa juhul, kui üksus jätab sellise optsiooni andmata ning ülekantud vara saaja ei saa turul kergesti omandada ülekantud vara, kui üksus oma optsiooni teostab.
- AG43. Ülekantava objekti saaja omab praktilist suutlikkust müüa üleantud vara ainult siis, kui objekti saaja saab müüa üleantud vara tervikuna mitteosalevale kolmandale osapoolle ja on võimeline kasutama seda võimet üksi ja rakendama ülekandele lisapiiranguid. Kriitiline küsimus on, et mida objekti saaja on suuteline praktikas tegema, mitte objekti saaja lepingulised õigused, mis puudutvada seda, mida üleantud varadega saab teha või missugused lepingulised keelud eksisteerivad. Täpsemalt:
- (a) lepingulisel õigusel võõrandada üleantud varad, omab vähest praktilist mõju kui üleantud varade jaoks pole turgu
ja
 - (b) suutlikkus võõrandada üleantud varad omab vähest praktilist mõju, kui seda ei saa vabalt kasutada. Selle jaoks:
 - (i) objekti saaja suutlikkus võõrandada üleantud varasid peab olema iseseisev teiste tegevustest (s.t see peab olema üksik-suutlikkus);
ja
 - (ii) objekti saaja peab olema suuteline võõrandada üleantud varast, ilma, et tal tekiks vajadus lisada rangemaid tingimusi või "seoseid", et üle kanda (nt tingimused, kuidas laenuvarad on teenindatud või kuidas optsioon, mis annab õiguse vara tagasi osta).
- AG44. See, et objekti saaja on vähetõenäoliselt võimeline müüma üleantud varasid, ei tähenda isenesest, et üleandja on säilitanud kontrolli üleantud varade üle. Kuid siiski, kui müügioptsioon või garantii piirab

▼ **M2**

objekti saajal müüa üleantud varasid, siis üleandja on säilitanud kontrolli üleantud varade üle. Näiteks, kui ostuoptsioon või garantii on piisavalt väärtuslik, piirab see objekti saajal elantud varade müümist, sest üleandja ei peaks praktikas üleantud vara müüma kolmandale osapoolle, ilma lisamata sarnast optsiooni või mõnda teist piiravat tingimust. Selle asemel peab objekti saaja hoidma üleantud vara, et säilitada garantii korras või ostuoptsiooni korras tehtud maksed. Nende olude korras üleandja on säilitanud kontrolli üleantud varade üle.

Ülekanded, mis vastavad mittetunnustamise kriteeriumidele

- AG45. Üksusel võib olla jaotamata õigus kui kompensatsioon intressimaksetele, nende varade teenindamise eest, üleantud varade kohta. Osa intressimaksetest, millest üksus loobub teenindamislepingu lõpetamisel või ülekandmisel, on jaotatud teenindusvaradesse või teeninduskohustistesse. Osa intressimaksetest, millest üksus ei loobu on kindla intressiga lõikevõlakiri. Näiteks, kui majandusüksus ei loobu intressidest teenindamislepingu lõpetamisel või üleandmisel või on kogu intresside hinnavahe kindla intressiga lõikevõlakiri. Lõike 27 eesmärkide rakendamiseks, kindla intressiga lõikevõlakiri teenindusvarade õiglane väärtus on kasutatud bilansilise maksumuse eraldamiseks vara osade vahel, mis on lõpetatud ja osade vahel, mida kajastatakse. Pole määratletud teenindustasu või mõnda oodatavat tasu, mida ei arvata kompenseerivat üksuse adekvaatsust teeninduse osutamisel, usaldusväärsus teenindamiskohustusel on kajastatud õiglasele väärtusel.
- AG46. Hinnates selle osa õiglaseid väärtusi, mida jätkuvalt kajastatakse ja seda osa, mille kajastamine on lõpetatud lõike 27 eesmärkide rakendamiseks, majandusüksus rakendab õiglase väärtuse mõtte lisaks lõikele 28 ka nõuded lõigetes 48, 49 ja AG 69-AG82.

Ülekanded, mis ei vasta mittetunnustamise kriteeriumidele

- AG47. Järgnev on lõikes 29 ära toodud direktori avaldus. Kui majandusüksuse pakutav garantii ülevõetud varade puudulikele kahjumitele ennetab ülevõetud varade kajastamise lõpetamist, sest üksus on sisuliselt kinnipidanud omandiõiguse üleantud varade riskid ja hüved, siis üleantud vara on jätkuvalt tervikuna kajastatud ja saadav tasu on kajastatud kui kohustised.

Jätkuv seotus üleantud varades

- AG48. Järgnevad on näited, kuidas üksus mõõdab üleantud varasid ja seotud kohustist lõike 30 korras.

Kõik varad

- (a) Kui üksuse poolt pakutav garantii maksta üleantud varade puudujäägi kahjumi eest ennetab üleantud varade kajastamise lõpetamist määral, mil need on jätkuvalt seotud, mõõdetakse üleantud vara üleandmise kuupäeval kas (i) vara bilansilise maksumuse või (ii) ülekandest saadud tasu maksimumusumma, mille tagasimaksmist võib majandusüksuselt nõuda ("garantiisumma") alusel, olenevalt sellest, kumb neist on madalam. Seotud kohustisi mõõdetakse esmaselt garantiisummalt, millele on liidetud garantii õiglase väärtus (mis on tavaliselt garantii eest saadav tasu) alusel. Seejärel kajastatakse garantii esmane õiglase väärtus kasumis või kahjumis ajalise suhte alusel (vaata IAS 18) ja vara bilansilist maksumust vähendatakse vastavalt väärtuse langusest tekkinud kahjumile.

Varad mõõdetakse amortiseeritud kuluna

- (b) Kui müügioptsiooni kohustis, mis on kirja pandud üksuse poolt või ostuoptsiooni õigusena, mida hoitakse üksuse poolt, ennetab see üleantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab üleantud vara amortiseeritud kulu, seotud kohustis on mõõdetud tema väärtuse järgi (s.t. saadud tulu) kohaldatud igasuguse erinevuse amortisatiooni järgi, mis tekib selle kulu ja üleantud vara optsiooni kehtivuskuupäeva amortiseeritud kulu vahel. Näiteks, oletame, et amortiseeritud kulu ja vara bilansiline maksumus üleandmise päeval on CU98 ja saadud tulu on CU95. Selle vara amortiseeritud kulu optsiooni kasutuskuupäeval on CU100. Esialgne seotud kohustise bilansiline maksumus on CU95 ja erinevus CU95 ja CU100 vahel on kajastatud sisemise intressimäära meetodi tuludes või kuludes. Kui võimalust kasutatakse, siis igasugused erinevused seotud kohustise bilansiline maksumuse ja täitmishinna vahel on kajastatud tuludes või kuludes.

Vara mõõtmine õiglases väärtuses

- (c) Kui müügioptsiooni õigus, mis on üksuse poolt jaotatud, ennetab üleantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab antud vara õiglases väärtuses, siis mõõdetakse vara jätkuvalt õiglases väärtuses.

▼ M2

tuses. Seotud kohustis on mõõdetud (i) optsiooni kasutuse hinnaga, mis on vähem kui optsiooni aja väärtus, kui optsioon rahas, või (ii) üleantud vara õigalses väärtuses vähem kui optsiooni aja väärtuses, kui optsioonist on raha otsas. Seotud kohustise mõõtmise kohaldamine kindlustab, et vara neto bilansiline maks ja seotud kohustis on müügioptsiooni õiglane väärtus. Näiteks, kui alusvara õiglane väärtus on CU80, siis optsiooni kasutamise hind on CU95 ja optsiooni aja väärtus on CU5, seotud kohustise bilansiline maksumus on CU75 (CU80-CU5) ja üleantud vara bilansiline maksumus on CU80 (s.t. selle õiglane väärtus).

- (d) Kui müügioptsioon on väljastatud üksuse poolt, ennetab see üleantud varade kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab üleantud varasid õiglasel väärtusel, ühendatud kohustis on mõõdetud kasutusoptsiooni hinnas pluss optsiooni aja väärtus. Vara õiglasel väärtusel mõõtmine on piiratud õiglase väärtuse alammääraga ja optsiooni kasutushinnaga, sest üksusel pole õigust üleantud varade õiglase väärtuse tõstmiseks kõrgemale optsiooni kasutushinnast. See tagab, et vara neto bilansimaksumus ja seotud kohustis on müügioptsiooni kohustise õiglases väärtuses. Näiteks, kui alusvara õiglane väärtus on CU120, siis optsiooni täitmishind on CU100 ja optsiooni aja väärtus on CU5, seotud kohustise bilansiline maksumus on CU105 (CU100+CU5) ja vara bilansiline maksumus on CU100 (antud juhul optsiooni täitmishind).
- (e) Kui intressipiirid tagasiostetud müügi ja väljastatud müügi näol ennetab üleantud vara kajastamise lõpetamist õiglasel väärtusel, mõõdetakse seda vara jätkuvalt õiglasel väärtusel. Ühendatud kohustist mõõdetakse (i) müügi täitmishinna summaga ja ostuoptsioon õiglase väärtusega, mis on väiksem müügioptsiooni aja väärtusest, kui müügioptsioon on rahas või (ii) vara õiglase väärtuse summa ja ostuoptsiooni õiglane väärtus on väiksem müügioptsiooni aja väärtusest kui müügioptsioonis pole raha. Ühendatud kohustistele tehtud kohaldus tagab, et vara neto bilansiline maksumus ja seotud kohustise bilansiline maksumus on hoitava optsiooni õiglasel väärtusel ja väljastatud üksuse poolt. Näiteks oletame, et üksus annab üle finantsvara, mida mõõdetakse õiglasel väärtusel, samal ajal kui soetatakse ostuoptsiooni täitmishinnaga CU120 ja väljastatakse müügioptsioon täitmishinnaga CU80. Oletame ka, et vara õiglane väärtus üleandmise kuupäeval on CU100. Müügi- ja ostuoptsiooni ajaväärtused on vastavalt CU1 ja CU5. Antud juhul kajastab üksus vara väärtusega CU100 (vara õiglane väärtus) ja kohustise väärtusega CU96 [(CU100 + CU1) - CU5]. See annab vara netoväärtuseks CU4, mis on üksuse poolt hoitavate ja väljastatavate optsioonide õiglane väärtus.

Kõik üleandjad

- AG49. Sellises ulatuses, et finantsvara edasi andmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumidele, üleandja lepingulised õigused või kohustised, mis on seotud üleandmisega, pole arvestatud eraldi kui tuletisinstrumentid, kajastades mõlemaid tuletisinstrumente ja üleantud vara või kohustist, mis tuleneb üleandmisest ning lõpeb samade õiguste või kohustuste kahekordse kajastamisega. Näiteks müügioptsioon, mis on säilitatud üleandja poolt võib ennetada üleandmist või finantsvarade muutumist müüdavateks arvestamisel. Sellisel juhul pole müügioptsioon eraldi kajastatud kui tuletisvara.
- AG50. Vastavalt ulatusele, et finantsvara ei vasta mittetunustamise kriteeriumidele, objekti saaja ei kajasta üleantud vara kui oma vara. Objekti saaja lõpetab sularaha või mõne muu tasu maksmise ja lõpetab objekti saajalt tulevaid maksumuste kajastamise. Kui objekti saajal on nii õigused ja ka kohustused, et tagasi saada kontroll kogu üleantud vara fikseeritud koguse üle (nagu tagasiostu leppe raames), objekti saaja või arvestada oma maksumusi kui saadaoleva laenu maksumusi.

Näited

- AG51. Järgnevad näited illustreerivad käesoleva normatiivi kajastamise lõpetamise põhimõtteid.
- (a) *Tagasiostu lepingud ja väärtpaperite laenud.* Finantsvara on müüdüd kokkuleppe raames see tagasi osta fikseeritud hinnaga või müügihinnaga pluss laenu tulul või kui see on laenatud lepingu alusel, et tagastada see objekti saajale, siis selle kajastamine lõpetatakse, sest objekti saaja säilitab sisuliselt kõik omandiõigusega seotud riskid ja hüved. Objekti saaja säilitab õiguse müüa või tagatisena pantida vara, objekti saaja liigitab uuesti varad selle bilansis, näiteks kui laenatud varad või tagasiostetavad tulud.

▼ **M2**

- (b) *Tagasiostu lepingud ja väärtpaperite laenud – varad, mis on sisuliselt samad.* Kui finantsvara müüakse lepingu raames, et osta tagasi või sisuliselt sama vara fikseeritud hinnaga või müügihinnaga pluss laenutulu või kui finantsvara on laenatud või laenuatud lepingu raames, et tagastada sama või sisuliselt samavara objekti saajale, siis ei ole selle kajastamine lõpetatud, sest objekti saaja säilitab sisuliselt kõik omandiõigusega kaasnevad riskid ja hüved.
- (c) *Tagasiostu lepingud ja väärtpaperite laenud – asenduse õigus.* Kui tagasiostu leping fikseeritud tagasiostu hinnaga või võrdse müügi hinna pluss laenutuluga, või saranaste väärtpaperite laenu tehingutega, pakub objekti saajale õigust asendada varad, mis on sarnased ja võrdsed ülekantud vara õiglase väärtusega tagasiostu päeval, vara, mis on müüdud või laenatud tagasiostu või väärtpaperite laenamise tehingute raames, ei ole selle kajastamine lõpetatud, sest objekti saaja säilitab sisuliselt kõik omandiõigusega kaasnevad riskid ja hüved.
- (d) *Õiglase väärtuse tagasiostu eesõigus.* Kui üksus müüb finantsvara ja säilitab ainult ostu eesõiguse tagasi osta üleantud varad õiglase väärtusega kui objekti saaja hiljem seda müüb, siis üksus lõpetab vara kajastamise, sest see on sisuliselt edasi andnud kõik omandiõigusega kaasnevad riskid ja hüved.
- (e) *Fiktiivsed börsitehingud.* Finantsvara tagasi ostmisele kohe pärast seda, kui see on maha müüdud, viidatakse mõnikord kui fiktiivsele börsitehingule. Selline tagasi ostmine ei välista kajastamise lõpetamist, mis tagab, et originaalüleandmine vastab kajastamise nõuetele. Kuid siiski, kui leping finantsvara müümisest on võetud kasutusele samaaegselt lepinguga tagasi osta see sama vara fikseeritud hinnaga või müügihinnaga pluss laenutulu, siis ei lõpetata vara kajastamist.
- (f) *Ostuoptsioonid ja müügioptsioonid, mis on sügaval rahas.* Kui üleantud finantsvara võib olla objekti saaja poolt tagasi võetud ja ostuoptsioon on aktiivselt rahas, üleandja ei pea vastama mittetunnustamise kriteeriumile, sest objekti saaja peab säilitama sisuliselt kõik omandiõiguse riskid ja hüved. Sarnaselt, kui finantsvara võib tagasi osta objekti saaja poolt ja müügioptsioon on aktiivselt rahas, siis üleandmine ei vasta mittetunnustamise kriteeriumidele, sest üleandja on sisuliselt säilitanud omandiõiguse riskid ja hüved.
- (g) *Müügioptsioonid ja ostuoptsioonid, mis on aktiivselt rahas.* Finantsvara, mis on ülekantud vastavalt ainult aktiivsele ilma rahata müügioptsioonile, mida hoiab objekti saajat või aktiivne ilma rahata ostu optioon, mida hoiab üleandja on lõpetatud. See on sellepärast, et üleandja on sisuliselt üleandnud kõik omandiõiguse riskid ja hüved.
- (h) *Hõlpsasti parimad saavutatud varad, vastavalt ostuoptsioonile, mis ei ole aktiivselt rahas ega ka aktiivselt rahast otsas.* Kui üksus hoiab ostuoptsiooni varal, mis on hõlpsasti parima saavutatud turuhinnaga ja optioon on kas aktiivselt rahas või aktiivselt ilma rahata, vara kajastamine lõpetatakse. See on seepärast, et üksus pole kas (i) säilitanud või edasikandnud sisuliselt kõik omandiõigusega kaasnevaid riske ja hüvesid (ii) ja pole säilitanud kontrolli. Kuid siiski, kui vara pole hõlpsasti parima saavutatava turuhinnaga, siis kajastamise lõpetamine on välistatud vara summa ulatusele, see on vastavuses ostuoptsiooniga, sest üksus on säilitanud kontrolli vara üle.

▼ M2

- (i) *Mitte hõlpsasti saavutatavate parimate hindadega vara, vastavlt müügioptsioonile, mis on väljastatud üksuse poolt, mis pole aktiivselt rahas ega ilma rahata.* Kui üksus toimetab edasi finantsvara, mis pole hõlpsasti parimate võimalike hindadega ja väljastab ostuoptsiooni, mis pole ilma rahata, siis üksus, kas ei säilita või ei edasta sisuliselt kõiki omandiõigusega seotud riske ja hüvesid väljastatud ostuoptsiooni tõttu. Üksus säilitab kontrolli vara üle, kui ostuoptsioon on kõrgema väärtusega, ennetamaks objekti saajal müümast vara, milles teatud juhul vara kajastatakse üleandja jätkuva sekkumise ulatusele (vaata lõige AG44). Üksus annab üle kontrolli vara üle kui ostuoptsioon ei ole piisavalt väärtuslik. Ennetamaks objekti saajal müümast vara, milles vara kajastamine on lõpetatud.
- (j) *Varad vastavlt õiglasele väärtusele ostu- või müügioptsioonile või edasisele tagasiostu lepingule.* Finantsvara üleandmine, mis on seotud ainult müügi või ostuoptsiooniga edasise tagasiostu lepinguga, mille finantsvara täitmishind või tagasiostu hind tagasiostu tulemuste mittetunnustamise ajal on võrdne finantsvara õiglase väärtusega, sest sisuliste kõikide omandiõiguste riskide ja hüvede üleandmine pärast.
- (k) *Sularahas tasutavad ostu- või müügioptsioonid.* Üksus hindab finantsvara üleandmist, mis on vastavuses müügioptsiooniga või ostuoptsiooniga või edasise tagasiostmise lepinguga, mis sõlmitakse netos, sularahas, et kindlaks määrata, kas see on säilitanud või sisuliselt edasi andnud kõik omandiõigusega seotud riskid ja hüved. Kui üksus ei ole sisuliselt säilitanud kõiki edasiantud vara omandiõigusega kaasnevaid riske ja hüvesid, määrab see ära, kas ta on säilitanud kontrolli edasiantud vara üle. See, et müük või ost või edasise tagasiostmise leping on sõlmitud netos ja sularahas ei tähenda automaatselt, et üksus on kontrolli edasi andnud (vaata lõikeid AG44 ja (g), (h) ja (i) ülevalpool).
- (l) *Arvestussätete eemaldamine.* Arvestussätete eemaldamine on tingimusteta tagasiostmise optioon, mis annab üksusele õiguse tagasi nõuda varasid, mis on üleantud vastavalt mõnedele piirangutele. Tagamaks, et selline optioon tipneb mitte üksuse omandiõigusega seotud riskide ja hüvede säilitamise ega ka edasiandmisega, see välistab kajastamise lõpetamise ainult vastvalt tagasiostu summa ulatusele (eeldades, et objekti saaja ei saa varasid müüa). Näiteks, kui bilansiline maksumus ja üleandmise laekumised laenuvaradest on CU 100 000 ja iga individuaalne laen võib olla tagasi võetud, kui laenude kogusumma, mida võib tagasi osta ei tohi ületada CU 10 000, CU 90 000 laenudest on mittetunnustatud kriteeriumidele vastama.
- (m) *Suure tuluga lühiajaline ostuoptsioon.* Üksus, kes võib olla üleandja, kelle teenindab edasiantud varasid võib hoida suure tuluga lühiajalisi ostuoptsioone, et tagasi osta ülejäänud edasiantud varad, kui silmapaistvate varade summa kukub teatud tasemele, kus nende varade teenindamise hind muutub koormavaks seoses teenindamise kasule. Tagamaks, et selliseid suure tuluga lühiajaliste ostuoptsioonide tulemusena üksus, kas säilitab või annab edasi omandiõigusega kaasnevad riskid ja hüved ja objekti saaja ei saa varasid müüa, see välistab kajastamise lõpetamise ainult suure tuluga lühiajaliste ostuoptsioonidega seotud varade summa ulatuses.
- (n) *Alamsäilitatud intressid ja krediidigarantiid.* Üksus võib pakkuda objekti saajale krediidi hüvitist, tehes alamateks mõned või kõik oma intressimäära säilitanud edasi antavad varad. Teise võimalusena, võib üksus pakkuda objekti saajale krediidi hüvitist, krediidigaranti vormis, mis võib olla piiramatu või kindlaksmääratud summaga ära määratud. Kui üksus säilitab sisuliselt kõik edasiantud varade omandiõiguse riskid ja hüved, jätkatakse vara kajastamist selles üksuses. Kui üksus säilitab mõned, aga sisuliselt kõik omandiõigusega kaasnevad riskid ja hüved ja säilitab kontrolli, kajastamine välistab sularaha ja teiste varade koguse ulatusele, mida üksus peab maksma.

▼ M2

- (o) *Kogutulu swapid*. Üksus võib müüa fiantsvara objekti saajale ja siseneda kogutulu *swapi*objekti saajaga, kusjuures, kõik intressimaksete rahavood alates alusvaradest on üksusele üle kantud fikseeritud maksetena või varieeruvatele maksetele ja igasugune alusvarade õiglase väärtuse kasv ja vähenemine on kaetud üksuse poolt. Sellisel juhul on koguvarade kajastamise lõpetamine keelatud.
- (p) *Intressivahetusleping (intressi-swap)*. Üksus võib üle kanda objekti saajale finantsvara fikseeritud määra ja siseneda intressivahetuslepingusse ja maksta erinevaid intressimäärasid, mis põhinevad tähelepanuväärsel kogusel, mis on võrdne üle läinud finantsvara põhimõttelise kogusega. Intressi vahetusleping ei välista üle läinud varade kajastamise lõpetamist, mida pakuvad swap-lepingu eest makstvad maksed ei ole tingimuslikud maksete juures, mis on tehtud üle läinud varadele.
- (q) *Amortiseeriv intressivahetusleping*. Üksus võib üle kanda objekti saajale fikseeritud intressimääraga finantsvara, mida makstakse aja jooksul ja mis sõlmitakse amortiseeriva intressivahetuslepingu abil objekti saajaga, et saada fikseeritud intressimääraga ja maksta muutuvat intressimäära, mis baseerub nominaalsummal. Kui *swap*lepingu nominaalsumma, amortiseerub niivõrd, et võrdub üle antud finantsvara põhimõttelise summaga, mis on käibel igal ajal, *swaptuleneb* üldiselt üksuse sisulisest ettemaksu riski säilitamisest, mille puhul üksus kas jätkab kõikide üle antud varade kajastamist või jätkab üle antud varade laiendamist oma jätkuva sekkumisega. Vastupidi, kui nominaalsumma amortisatsioon koguseliselt ei ole seotud põhimõttelise kogusega, mis on silmapaistev üle antud varades, sellise *swapi* tulemuseks ei ole üksusel vara ettemakse riski säilitamine. Seetõttu see ei välista üleantud vara kajastamise lõpetamist, mis on saadetud *swap*maksetega, mis pole intressimaksetele kohustuslikud ja *swapi* tulemuseks ei ole üksuse ükskõik milliste teiste oluliste omandiõiguste riskide või hüvede säilitamine üleantud varade juures.

AG52. See lõige illustreerib sekkumise jätkamise avaldust, lähenedes sellele kui üksuse sekkumisele osas finantsvarast.

Oletame, et üksusel on portfell või maksmist ootavad laenud, mille kupongintressimäär on 10 protsenti ja mille põhisumma ning amortiseeritud maksumus on CU 10 000-. Sellega sõlmitakse leping, kus makse eest CU 9 115, objekti saaja omandab õiguse CU 9 000 igast põhisumma kogumisest pluss 9,5 % intressi mahaarvamine. Üksus säilitab õigused CU 1 000 igast põhisumma kogumisest pluss 10 % intressi mahaarvamine, pluss 0,5 % kasumi hinnavahest ülejäänud CU 9 000 põhisummast. Kogumised ja ettemaksed on kogutud üksuse ja objekti saaja vahel, proportsionaalse vahega 1:9, aga iga kohustuste täitmatajätmine on üksuse intressist CU 1 000 maha arvatud kuni intress on liiga madal. Laenude üleandmise kuupäeva õiglase väärtus on CU 10 100 ja hinnanguline õiglase väärtus on 0,5 % CU40.

Üksus määrab kindlaks, et ta on edasi andnud mõningaid olulisi omandiõiguste riske ja hüvesid (nt oluline ettemaksu risk), aga on ka säilitanud mõned olulised omandiõiguste riskid ja hüved (selle alamal astmel säilitatud intresside pärast) ja on säilitanud kontrolli. Seepärast rakendab ta jätkuvalt sekkuvat lähenemist.

▼ **M2**

Et rakendada seda normatiivi, üksus analüüsib üleandmist kui (a) täisproportsionaalsest säilitatud intressist CU 1 000 kinnipidamist, pluss selle säilitatud intressi alandamine, et pakkuda toetust objekti saajatele krediitkajajate vastu.

Majandusüksus arvutab, et CU 9 090 (90 % CU 10 100) saadud tulust CU 9 115 esitab tulu täielikult proportsionaalsest 90 %-lisest osast. Ülejäänud osa saadud tulust (CU25) esitab tulu, mis on saadud oma säilitatud intressi subordinatsioonist, et pakkuda hüvitist krediitkaotuste kandjale. Lisanduvalt ülemäärane 0,5 %-line hinnavahe esitab tulu, mis on saadud krediithüvitistest. Vastavalt on kogu krediithüvitisest saadud tulu CU65 (CU25+CU40).

Majandusüksus arvutab 90 %lise rahavoo osa müügist saadud kasu või kahju. Eeldades, et eraldiseisvad õiglased väärtused 10 %le osale, mis üle kantakse ja 90 %le osale, mis säilitatakse ei ole ülekande päeval kätte saadavad, jaotab majandusüksus vara kajastatud suuruse vastavalt paragrahvile 28 järgnevalt:

	<i>Hinnanguline õiglase väärtus</i>	<i>Protsent</i>	<i>Jaotatud kajastatud summa</i>
Ülekantud osa	9 090	90 %	9 000
Saadud osa	1 010	10 %	1 000
	<hr/>		<hr/>
Kokku	10 100		10 000

Majandusüksus arvutab oma 90 %-se rahavoo osa müügist saadud kasu või kahju arvestades jaotatud kajastatud osa ülekantud osast maha saadud tulust, st CU90 (CU 9 090 - CU 9 000). Kajastatud summa majandusüksuse saadud osast on CU 1 000.

Lisanduvalt kajastab majandusüksus jätkuvat osalust, mis tuleneb säilitatud intressi subordinatsioonist krediitkaotuste osas. Vastavalt kajastab see vara CU 1 000 (maksimaalne rahavoo summa, mis poleks subordinatsioonis saavutatav) ja lisakohustise CU 1 065 (mis on maksimaalne rahavoo summa, mis ei oleks saavutatava subordinatsioonis, st CU 1 000 pluss CU65 subordinatsiooni õiglase väärtus)

Majandusüksus kasutab kogu eelnenud informatsiooni, et arvestada tehinguid järgnevalt:

	<i>Deebet</i>	<i>Kreedid</i>
Algne vara	—	9 000
Vara, mis on kajastatud subordinatsioonis või jääkosalusena	1 000	—
Vara, mis on saadud ülemäärase hinnavahe vormis	40	—
Kasum või kahjum (tulu ülekandel)	—	90
Kohustis	—	1 065
Saadud sularaha	9 115	—
	<hr/>	<hr/>
Kokku	10 155	10 155

Kohe lepingujärgselt on vara kajastatav väärtus CU 2 040, mis koosneb CU 1 000, mis esitab säilitatud osa jaotamiskulusid ja CU 1 040, mis esitab majandusüksuse täiendavat jätkuvat osalust oma säilitatud krediitkajajate intresside subordinatsioonis (mis sisaldab ülemäärast hinnavahet CU40).

Järgneval perioodil kajastab majandusüksus tulu, mis on saadud krediithüvitistest (CU65) ajaproportsiooni alusel, arvestab kajastatud varade intressi, kasutades efektiivse intressi meetodit ja kajastab iga kajastatud vara väärtuse langust. Näitena viimast oletame, et järgneval aastal on krediidi väärtuse langusest tingitud kahjum põhilaenude kohta CU300. Majandusüksus vähendab oma kajastatud varasid CU600 võrra (CU300 on seotud säilitatud intressiga ja CU300 vastab lisanduvale jätkuvale huvile osalemises, mis tuleneb säilitatud krediitkahju intressi subordinatsioonist) ja vähendab oma kajastatud kohustisi CU300 võrra. Netotulemus on krediidi väärtuse langusest tekkinud ► **M5** kasum või kahjum ◀ CU300 lisa.

▼ **M2***Finantsvara regulaarsed ostud või müügid (paragrahv 38)*

- AG53. Finantsvara regulaarsed ostud või müügid kajastatakse kasutades kauplemispäeva arvestust või arvelduspäeva arvestust vastavalt kirjeldusele paragrahvides AG55 ja AG56. Seda meetodit kasutatakse pidevalt kõikide finantsvarade, mis kuuluvad samasse finantsvarade kategooriasse, mis on määratud paragrahvis 9, ostude ja müükide kohta. Sel eesmärgil moodustavad varad, mida hoitakse kauplemiseks erineva kategooria varadest, mis on õiglase väärtusega määratletud läbi kasumi ja kahjumi.
- AG54. Leping, mis nõuab või lubab netoarveldust lepinguväärtuse muutusel ei ole tavaleping. Sellist lepingut loetakse kauplemiskuupäeva ja arveldamiskuupäeva vahelise perioodi tuletisinstrumentiks.
- AG55. Kauplemispäev on kuupäev, mil majandusüksus kohustub vara ostma või müüma. Kauplemispäeva arvestus viitab (a) saadava vara kajastamisele ja kohustisele, mis kauplemispäeval selle eest tasuda tuleb ja (b) müüdava vara kajastamisele, iga kasu või kahju kajastamisele, mis võõrandamisel tekib ja ostjalt saadava tulu kajastamisele maksena ostja poolt kauplemispäeval. Üldiselt ei arvestata vara ja vastava kohustise intresse enne arveldamispäeva, kui omandiõigus üle antakse.
- AG56. Arveldamispäev on kuupäev, mil vara majandusüksusele või majandusüksuse poolt üle antakse. Arvelduspäeva arvestus viitab (a) vara kajastamisele päeval, mil majandusüksus selle saab ja (b) vara kajastamisele k iga kasu või kahju kajastamisele, mis võõrandamisel tekib päeval, mil see majandusüksuse poolt üle antakse. Kui arvelduspäeva arvestus jõustub, arvestab majandusüksus kõiki muutusi saadava vara õiglases väärtuses perioodil, mis jääb kauplemispäeva ja arvelduspäeva vahele samal viisil nagu see arvestab omandatud vara. Teiste sõnadega, kui kulu või amortisatsioonikulu alusel kajastatud vara väärtuse muutust ei kajastata, kajastatakse seda ► **M5** kasum või kahjum ◀ vara kohta, mis klassifitseerub kasumi ja kahjumi kaudu määratletud õiglase väärtusega finantsvara alla ja seda kajastatakse omakapitalis müügivalmis varadena.

Finantskohustuste mittekajastamine (paragrahvid 39-42)

- AG57. Finantskohustus või selle osa on kustutatud kui krediisaja:
- (a) tasub kohustise või selle osa makstes krediitorile, tavaliselt rahas, muus finantsvaras, kaupades või teenustes,
 - või
 - (b) vabastatakse seaduslikult esmasest vastutusest kohustise või selle osa eest, kas seadusprotsessi kaudu või teise krediitori kaudu. (Kui krediisaja on andnud garantii, võib selle tingimuse täitmine siiski toimuda.)
- AG58. Kui võlainstrumendi emitteerija taasostab selle instrumendi kustutatakse laen ka siis kui emitteerija on selle instrumendi turumarker või kavatses selle lähiperioodil uuesti müüa.
- AG59. Makse kolmandale osapoolle, kaasa arvtud fondile (mõnikord nimetatakse seda aineliseks võõrandamiseks) ei vabasta seadusliku vabastuse puudumisel iseenesest krediisaajat oma esmasest kohustusest krediidiandja ees.
- AG60. Kui krediisaja maksab kolmandale osapoolle, et omandada kohustus ja teatab krediidiandjale, et kolmas osapool on omandanud võlakohustuse, ei lõpeta krediisaja võlakohustuse kajastamist ilma, et paragrahvi AG57(b) tingimused on täidetud. Kui krediisaja maksab kolmandale osapoolle, et omandada kohustus ja omandab seadusliku vabastuse krediidiandjalt, on krediisaja võla kustutanud. Siiski, kui krediisaja nõustub tegema võlamakseid kolmandale osapoolle või otse algsele krediidiandjale, kajastab krediisaja uut võlakohustust kolmandale osapoolle.
- AG61. Kuigi seaduslik vabastus, kas juriidiline või krediidiandjalt annab tulemuseks kohustise kajastamise lõpetamine, peab majandusüksis kajastama uut kohustist kui paragrahvides 15-37 sisalduvad kajastamise lõpetamise tingimused pole ülekanatava finantsvara jaoks täidetud. Kui need tingimused pole täidetud, ei kuulu ülekantavate varade kajastamine lõpetamisele ja majandusüksus kajastab uut kohustist, mis on seotud ülekantud varadega.
- AG62. Paragrahvi 40 eesmärgil on uued diskonteeritud käesoleva rahavoo väärtuse tingimused, mis sisaldavad kõiki saadud ja diskonteeritud makseid kasutades algset efektiivset intressimäära, suuresti erinevad, juhul kui see erineb vähemalt 10 % ulatuses algse finantskohustise diskonteeritud käesolevast ülejäänud rahavoo väärtusest. Kui võlainstrumente vahetatakse või arvestatakse muudetud tingimusi kustutamise

▼ **M2**

sena, kajastatakse kõik tekkinud kulud ja tulud osana kustutamisel tekkinud kahjudest või kasust. Kui vahetust või muutust ei loeta kustutamiseks, kuuluvad kohandamisega seotud kulud ja tulud kohustise kajastatud summasse ja amortiseeritakse muudetud kohustise ülejäänud perioodi jooksul.

- AG63. Mõnel juhul vabastab krediitandja krediisaaaja selle käesolevast kohustusest teha makseid, kuid krediisaaaja omandab garantiikohustuse teha makseid, juhul kui osalise esmane vastutus on puudulik. Sellises situatsioonis krediisaaaja:
- (a) kajastab uut finantskohustust arvestades oma garantiikohustuste õiglast väärtust
ja
 - (b) kajastab kasu või kahju arvestades erinevusi (i) kõikide makstud sissetulekute ja (ii) algse finantskohustise kajastatud summa, mis on uue finantskohustise õiglase väärtuse võrra väiksem.

Mõõtmine (paragrahvid 43-70)*Algne finantsvarade ja finantskohustiste mõõtmine (paragrahv 43)*

- AG64. Finantsinstrumendi õiglase väärtus algel kajastamisel on tavaliselt lepinguhind (s.t saadud või tehtud makse õiglase väärtus, vt paragrahv AG76) Siiski, kui osa tehtud või saadud maksest on muu kui finantsinstrumendi juurde kuuluv, määratakse finantsinstrumendi õiglase väärtus kasutades hindamistehnikaid (vt paragrahvid AG74-AG79) Näiteks pikaajalise laenu või tulu, mis ei kanna intressi õiglase väärtuse saab arvestada kui käesolev kogu tuleviku rahalaekumiste diskonteeritud väärtus, kasutades valitsevat intressi turumäära sarnaste instrumentide jaoks (sarnased valuuta, perioodi, intressimäära tüübi ja teiste faktorite alusel), millel on sarnane krediitdireiting. Iga lisanduv summa, mida laenatakse on kulu või sissetuleku mahaarvestus välja arvatud juhul, kui see kvalifitseerub muud tüüpi kajastatava vara alla.
- AG65. Kui majandusüksus pärib laenu, mis kannab turuvälise intressimäära (nt 5 % kui turuintressimäär sarnastele laenudele on 8 %) ja saab kompensatsioonina ettemaksu, kajastab majandusüksus kaenu selle õiglase väärtusega, s.t netotasu, mida ta saab. Majandusüksus arvestab kasumi või kahjumi diskonto kasutades efektiivse intressimäära meetodit.

Järgnev finantsvarade mõõtmine (paragrahvid 45 ja 46)

- AG66. Kui finantsinstrument, mida varem kajastati kui finantsvara, mõõdetakse õiglase väärtusega ja selle õiglase väärtus langeb alla nulli, on see vastavalt paragrahvile 47 finantskohustis.
- AG67. Järgnev näide kirjeldab tehingukulu arvestamist algel ja järgneval mõõtmisel müügivalmis finantsvara kohta. Vara omandatakse CU100 pluss ostu komisjonitasu CU2. Algselt kajastatakse vara CU102. Järgmine finantsettekande aeg on üks päev hiljem, kui vara noteeritud turuhind on CU100. Kui vara müüakse, makstaks komisjonitasu CU3. Sel kuupäeval hinnatakse vara CU100 le (arvestamata võimalikku komisjonitasu müügil) ja omakapitalis kajastatakse kahjum CU2. Kui müügivalmis finantsvaral on fikseeritud või määratavad maksed, amortiseeritakse tehingukulud kasumisse või kahjumisse kasutades efektiivse intressi meetodit. Kui müügivalmis finantsvaral ei ole fikseeritud või määratavad maksed, kajastatakse tehingukulud kasumis või kahjumis kui vara kajastamine lõpetatakse või selle väärtus langeb.
- AG68. Instrumente, mis klassifitseeruvad laenude ja nõuetena, mõõdetakse amortisatsioonikuluga, võtmata arvesse majandusüksuse kavatsust neid tähtjani hoida.

Õiglase väärtuse hindamise üldpõhimõtted (paragrahv 48b ja 49)

- AG69. Õiglase väärtuse mõiste aluseks on eeldus, et majandusüksuse tegevus jätkub ilma mingi kava või vajaduseta likvideerida, materiaalselt selle tegevuste ulatust piirata või teha tehinguid ebasoodsatel tingimustel. Seega ei ole õiglase väärtus summa, mida majandusüksus saaks või maksaks sunnitud tehingus, mittevahatahtlikul likvideerimisel või kriisimüügil. Siiski peegeldab õiglase väärtus instrumendi krediitkvaliteeti.
- AG70. See standard kasutab termineid "pakkumishind" ja "müügihind" (mõnikord viidatakse kui "kehtiv pakkumishind") noteeritud turuhindade kontekstis ja mõistet pakkumise-nõudmise hinnavahe tähenduses, mis sisaldab ainult tehingukulusid. Muud parandused õiglase väärtuseni jõudmiseks (nt vastaspoole krediidirisk) ei ole mõistes "pakkumise-nõudmise hinnavahe" kaasatud.

▼ **M2**

Aktiivne turg: Noteeritud hind

- AG71. Finantsinstrumenti loetakse aktiivsel turul noteerituks kui noteeritud hinnad on kergesti ja regulaarselt kättesaadavad vahetusest, vahendaja, maakleri, tööstusgrupi, hindamisteenistuse või regulaarse agentuuri kaudu ja need hinnad esitavad tegelikke ja regulaarselt toimuvaid mitteseotud osapoolte turutehinguid. Õiglane väärtus määratakse kokkulepitud hinna tingimustel huvitatud ostja ja huvitatud müüja vahelises mitteseotud osapoolte lepingus. Finantsinstrumendi, millega aktiivsel turul kaubeldakse, õiglase väärtuse määramise eesmärk on jõuda hinnani, millel toimuks tehing bilansipäeva seisuga selle instrumendi kohta (s.t instrumenti muutmata või ümberpakkimata) kõige eelistataval aktiivsel turul, millele majandusüksusel on vahetu ligipääs. Siiski kohandab majandusüksus hinna eelistataval turul, et näidata erinevusi vastaspoole krediidiriskis sellel turul kaubeldavate instrumentide ja hinnatava vahel. Avalikustatud hinnanooteeringute olemasolu aktiivsel turul on parim tunnistus õiglase väärtusest ja kui need eksisteerivad, kasutatakse neid finantsvara või finantskohustise mõtmisel.
- AG72. Sobiv emiteerimiseks hoitava vara või kohustuse noteeritud turuväärtus on tavaliselt kehtiv pakkumishind omandatava vara puhul, või kohustuse puhul müügihind. Kui majandusüksusel on saldeeriva tururiskiga varasid ja kohustusi, võib ta keskuru hindasid kasutada baasina saldeeriva riskipositsiooni õiglase hindade määramiseks ja rakendada sobival viisil pakkumis- või müügihinna neto avatud positsioonide puhul. Kui kehtivad pakkumis- ja müügihinnad pole kättesaadavad, on õiglase hinna tunnuseks viimase tehingu hind, eeldusel, et toimunud ei ole olulist muutust majandustingimustes alates tehingu tähtajast. Kui tingimused on muutunud alates tehingu ajast (näiteks muutus risk-kostenlos intressimäär, mis järgneb viimasele korporatiivse võlakirja hinna noteerimisele), peegeldab õiglane väärtus võimalusel tingimuste muutust viitega kehtivatele hindadele või sarnaste finantsinstrumentide määradele. Sarnaselt, kui majandusüksus näitab, et viimase tehingu hind ei ole õiglase väärtusega (nt kuna see peegeldas summat, mida majandusüksus saaks või maksaks sunnitud tehingul, mitte vabatahtlikul likvideerimisel või kriisimüügil) kohandatakse seda hinna. Finantsinstrumentide portfelli õiglase väärtus on mitmete instrumendi üksuste ja selle noteeritud turuhinna tulemus. Kui aktiivsel turul avalikustatud hinna noteering ei kehti kogu finantsinstrumendile täielikult, kuid aktiivsed turud on olemas selle osadele, määratakse õiglane väärtus oluliste osade turuhindade alusel.
- AG73. Kui määr (mitte hind) on noteeritud aktiivsel turul, kasutab majandusüksus turul noteeritud määra hindamistehnika sisendina, et määrata õiglase väärtus. Kui turul noteeritud määr ei sisalda krediidiriski või teisi faktoreid, mida turuosalisel arvetsaksid, kohandub majandusüksus nende faktoritega.

Aktiivset turgu ei eksisteeri: Hindamistehnika

- AG74. Kui finantsinstrumendi turg ei ole aktiivne, määrab majandusüksus õiglase hinna kasutades hindamistehnikat. Hindamistehnikad sisaldavad viimaste teadlike huvitatud omavahel mitteseotud poolte vaheliste turutehingute arvestamist, võimaluse korral viitega teise suurel määral sarnase instrumendi kehtivale õiglasele väärtusele, diskonteeritud rahavoo analüüsi ja optiooni hinnamudeleid. Kui eksisteerib hindamistehnika, mis on üldiselt turuosaliste poolt kasutatatud instrumendi hinna määramiseks ja see tehnika on end õigustanud pakkudes usaldusväärseid hinnaarvestusi reaalses turutehingutes, kasutab majandusüksus seda tehnikat.
- AG75. Hindamistehnika kasutamise eesmärk on määrata, milline oleks tehinguhind olnud määramise päeval mitteseotud poolte vahelise vahetuse puhul normaalsel ärikaalutlustel. Õiglane hind arvestatakse hindamistehnika tulemuste alusel, mis kasutab maksimaalselt ära turusisendeid ja põhineb võimalikult vähesel määral majandusüksusega seotud sisenditel. Hindamistehnika peaks jõudma reaalse õiglase hinna määratluseni kui (a) see peegeldab põhjendatult, kuidas võiks eeldada, et turg instrumenti hindab ja (b) hindamistehnika sisendid esitavad mõistlikult turuootusi ja riskitulu faktorite vahendeid, mis finantsinstrumendis sisalduvad.
- AG76. Seega hindamistehnika (a) ühendab kõiki faktoreid, mis turuosalisel hinna määramisel arvesse võtaksid ja (b) on vastavuses arvestatavate majandusmetodoloogiatega finantsinstrumentide hindamiseks. Perioodiliselt kalibreerib majandusüksus hindamistehnikat ja testib selle valiidsust kasutades sama instrumendi kehtivaid hindu ükskõik millises jälgitavast turutehingust (näiteks muutmata või taaspakendamata) või muud jälgitavat turuinfot. Majandusüksus kogub pidevalt turuinfot sama turu kohta, kust instrument pärineb või osteti. Parim tunnistus

▼ **M2**

finantsinstrumendi õiglasest väärtusest esmasel arvele võtmise on tehinguhind (nt saadud või antud tasu õiglane väärtus) välja arvatud juhul, kui selle instrumendi õiglane väärtus on tõestatud võrdlusega sama instrumendi muu jälgitava kehtiva turutehinguga (muutmata või ümberpakkimata) või põhineb hindamistehnikal, mille muutujad sisaldavad ainult jälgitavat turuinfot.

▼ **M8**

AG76A. Finantsvara või finantskohustise edasine mõõtmine ning kasumite ja kahjumite edasine kajastamine peab olema koosõlas käesoleva standardi nõuetega. Paragrahvi AG76 rakendamine võib põhjustada olukorra, et finantsvara või finantskohustise esmasel kajastamisel ei kajastata kahjumit ega kasumit. Sellisel juhul sätestab IAS 39, et pärast esmast kajastamist kajastatakse kahjumit või kasumit ainult selles ulatuses, mis tuleneb turul osalejate poolt hinna kujundamisel arvestatava teguri (kaasa arvatud aja) muutusest.

▼ **M2**

AG77. Finantsvara algne soetamine või pärinemine või kohustise võtmine on turutehing, mis annab aluse finantsinstrumendi õiglase hinna arvestamiseks. Täpsemalt, kui finantsinstrument on võlainstrument (näiteks laen), on selle õiglane hind määrtav viitega turutingimusteke, mis kehtisid selle soetamise või pärinemise kuupäeval ja kehtivatele turutingimustele või intressimääradele, mida rakendatakse majandusüksuse või teiste poolt sarnastele võlainstrumentidele (näiteks sarnane järelejäänud tähtaeg, rahavoomeetod, valuuta, krediidrisk, tagatis- ja intressialus) Alternatiivselt, eelusel, et krediidisaja krediidirisk ei muutu ning rakendatav krediit laieneb pärast võlainstrumendi pärinemist, võib kehtiva turuintressimäära tuletada kasutades intressi baasmäära, mis peegeldab paremat krediidikvaliteeti, kui aluseks olev võlainstrument, mis hoiab krediit laienemiskonstantse ja kohandudes muutustega pärinemiskuupäeval kehtinud intressibaasmääras. Kui alates kõige viimasest turutehingust on tingimused muutunud, määratakse vastav muutus finantsinstrumendi õiglasest hinnas viitega sarnastele finantsinstrumentidele kehtivatele hindadele või määradele ning kohandatakse seda sobival viisil vastavalt hinnatava instrumendi erinevustele.

AG78. Sama informatsioon ei pruugi olla igal hindmispäeval kättesaadav. Näiteks kuupäeval, mil majandusüksus teeb laenu või omandab võlainstrumendi, millega ei kaubelda aktiivselt, on majandusüksusele kehtiv tehinguhind ka turuhinnaks. Siiski ei pruugi uus tehinguinformatsioon järgmisel hindamiskuupäeval kättesaadav olla ja, kuigi majandusüksus võib määrata üldise turuintressimäärade taseme, ei pruugi ta teada krediidi- või riskiitaset, mida teised turuosalisel sellel kuupäeval instrumendi hindamisel arvestaksid. Majandusüksus ei pruugi omada informatsiooni viimastest tehingutest, et määrata sobiv laenu hinnavahe intressibaasmäära suhtes, mida kasutada diskontomäär arvestamisel käesoleva väärtuse arvestamiseks. Oleks mõistlik eeldada, vastupidiste tõendite puudumisel, et laenu tegemise kuupäevast alates pole kehtinud laenuhinnas muutusi toimunud. Siiski eeldatakse, et majandusüksus teeb mõistlikke pingutusi selgitamaks, kas esineb tõendeid, et nendes faktorites on muutusi toimunud. Kui esineb tõendeid muutustest, peab majandusüksus finantsinstrumendi hinna määramisel kaaluma muutuse mõjusid.

AG79. Diskonteeritud rahavoo analüüsil kasutab majandusüksus üht või mitut diskontomäära, mis on võrdsed valitsevate tulumääradega, mis kehtivad finantsinstrumentidele, millel on suures osas sarnased tingimused ja tunnused, sealhulgas instrumendi krediidikvaliteet, ülejäänud periood, mille kooksul lepinguline intressimäär on fikseeritud, ülejäänud periood põhiosa tagasimaksmiseks ja valuuta, milles maksed tuleb sooritada. Lühiajalised laenud ja võlad, mille intressimäär ei ole kindlaks määratud, võib arvestada algse arvel esitatud summa alusel kui diskonteerimise mõju ei ole materiaalne.

Aktiivset turgu ei eksisteeri: Omakapitaliinstrument

AG80. Omakapitali instrumendi investeeringute õiglane väärtus, millel ei ole noteeritud turuhinda aktiivsel turul ja tuletisinstrumentid, mis on seotud ja peavad olema täidetud selliste noteerimata omakapitaliinstrumentide kätte saamisega (vt paragrahvid 46(c) ja 47) on usaldusväärselt arvestatv kui (a) erinevus mõistlike õiglaste väärtuste hinnangute piires ei ole selle instrumendi jaoks oluline või (b) erinevate hinnangute tõenäolisust saab põhjendatult hinnata ja õiglase väärtuse arvutamisel kasutada.

AG81. On palju juhuseid, kus omakapitali instrumendi investeeringute, millel ei ole noteeritud turuhinda aktiivsel turul ja tuletisinstrumentide, mis on seotud ja peavad olema täidetud selliste mittenoteeritud omakapitaliinstrumentide kätte saamisega (vt paragrahvid 46(c) ja 47) mõistlike

▼ M2

õiglase väärtuste hinnangute piirides esinev erinevus on tõenäoliselt ebaoluline. Tavaliselt on võimalik arvestada selle finantsvara õiglase hind, mille majandusüksus on omandanud väliselt osapoolelt. Siiski, kui hinnanguliste õiglase väärtuste ulatus on lai ja erinevate hinnangute tõenäosust ei saa arvestada, on majandusüksus välistatud instrumendi õiglast väärtust mõõtma.

Hindamistehnika sisendid

AG82. Sobiv tehnika kindla finantsinstrumendi õiglase hinna määramiseks ühendaks jälgitavat turuinfot turutingimuste ja teiste faktorite kohta, mis tõenäoliselt mõjutavad instrumendi õiglast väärtust. Finantsinstrumendi õiglase väärtus põhineb ühel või mitmel järgnevatel faktoritel (ja võib olla ka muudel faktoritel).

- (a) *Raha ajaväärtus (näiteks intressi põhi- või risk-kostenlos määratlus).* Intressi baasmäärasid saab tuletada jälgitavast riigivõlakirja hinnast ja on sageli noteeritud finantsväljaannetes. Need määrad varieeruvad tavaliselt prognoositavate rahavoogude eeldatavate kuupäevadega intressimäärade tulukõvera järgi erinevatele ajahorisontidele. Praktilistel kaalutustel võib majandusüksus alusmäärana kasutada tunnustatud ja kergesti jälgitavat üldist määra, nagu LIBOR või *swap*määr. (Kuna LIBOR-i sarnane määr ei ole risk-kostenlos inressimäär, on finantsinstrumendile sobiv krediidiriski kohandamine määratud selle krediidiriski baasil, võttes arvesse baasmäärade krediidiriski.) Mõnede riikides võivad keskvalitsuse võlakirjad kanda suuremat krediidiriski ja ei pruugi pakkuda stabiilset intressi baasmäärade selles valuutas fikseeritud instrumendidele. Mõnedel nende riikide majandusüksustel on paremad krediiditingimused ja madalamad laenumäärad kui keskvalitsusel. Sellisel juhul võib sobivam baasintressimäär arvestus toimuda viitega intressimääradele, mis kehtib kõrgemini hinnatud ettevõtte võlakirjadele, mis on selle jurisdiktsiooni valuutas emiteeritud.
- (b) *Krediidirisk.* Krediidiriski mõju õiglasele väärtusele (nt ülekursi krediidiriski baasintressimääradele) võib tuletada jälgitavatest turuhindadest erineva krediidikvaliteediga kaubeldavatele instrumendidele või jälgitavatest intressimäärade, mida erinevate krediidireitingutega laenude eest laenajalt nõutakse.
- (c) *Välisvaluuta vahetuse hinnad.* Aktiivsed valuutavahetusturud eksisteerivad enamikule suurematele valuutadele ja hinnad noteeritakse igapäevaselt finantsväljaannetes.
- (d) *Kaubahinnad.* Paljudele kaupadele on olemas jälgitavad turuhinnad.
- (e) *Omakapitali hinnad.* Kaubeldavate omakapitaliinstrumentide hinnad (ja hinnaindeksid) on mõnedel turgudel kergesti jälgitavad. Käesolevaid väärtustel põhinevaid tehnikaid võib kasutada kehtiva omakapitali instrumendi turuhinna määramiseks juhul, kui puuduvad jälgitavad hinnad.
- (f) *Muutlikkus (nt finantsinstrumendi või muu objekti tuleviku hinnamuutuste magnituut).* Aktiivselt kaubeldavate objektide muutlikkust saab tavaliselt mõistlikult hinnata ajaloolise turuinfo põhjal või kehtivate turuhindades toimunud muutusi kasutades.
- (g) *Ettemakserisk ja tagasiosturisk.* Eeldatavad finantsvarade ettemakse viisid ja tagasiostu kohustised on ajalooliste andmete põhjal määratletavad. (Finantskohustise, mis on vastasapoolte poolt tagasiostetatav, õiglase väärtus ei tohi olla väiksem kui tagasiostusumma käesolev suurus – vt paragrahv 49).
- (h) *Finantsvara või finantskohustise teeninduskulud.* Teeninduskulud saab määrata kasutades võrdlusi teiste turuosaliste kehtivate teenustasudega. Kui finantsvara või finantskohustise teeninduskulud on suured ja teistel turuosalistel oleks võrreldavad kulud, arvestad emiteerija nendega finantsvara või finantskohustise õiglase väärtuse määramisel. On tõenäoline, et lepingulise õiguse jõustumisel on tulevikumaksete õiglase väärtus võrdne pärinimiskuludega, mis on nende eest tasutud, välja arvatud juhul, kui tulevikumaksed ja seotud kulud ei järgi võrreldavaid turutingimusi.

Kasum ja kahjum (paragrahv 55-57)

AG83. Majandusüksus rakendab IAS 21 tingimusi finantsvarade ja finantskohustistele, mis on rahalised objektid ja vastavad IAS 21-le ja fikseeritud välisvaluutas. Vastavalt IAS 21-le on kogu välisvaluuta vahetusest saadav rahaliste varade ja rahaliste kohustuste kasum ja kahjum kajastatud kasumis või kahjumis. Erandiks on rahaline objekt, mis on määratud riksimaandamisinstrumendina rahavoo riskimaandamises (vt paragrahv 95-101) või netoinvesteeringu riskimaandamises (vt paragrahv 102). Välisvaluuta vahetusest tuleneva kasumi ja

▼ M2

kahjumi IAS 21-s kajastamise eesmärgil käsitletakse müügivalmis rahalist finantsinstrumenti nii nagu oleks need arvele võetud välisvaluutas amortisatsioonikuluna. Vastavalt on sellise finantsvara vahetuserinevused, mis tulenevad amortisatsioonikulu muutustest kajastatud kasumis või kahjumis ja teised muutused bilansilises jääkmaksumuses on kajastatud vastavalt paragrahvile 55(b). Müügivalmis finantsvarade jaoks, mis ei ole rahalised objektid vastavalt IAS 21-le (näiteks omakapitaliinstrumentid) sisaldab paragrahvi 55(b) järgi otseselt kajastatud omakapitali kasu või kahju kõiki seotud välisvahetuse osi. Kui mitte-tuletisliku rahalise vara ja mitte-tuletisliku rahalise kohustise vahel on riskimaandamissuhe, kajastatakse välisvaluuta osa muutusi nendes finantsinstrumentides kasumis või kahjumis.

Finantsvarade väärtuse langus ja mittekogutavus (paragrahvid 58-70)

Finantsvarad, mida kajastatakse amortisatsioonikulus (paragrahvid 63-65)

- AG84. Amortisatsioonikulus kajastatud finantsvara väärtuse langust mõõdetakse kasutades finantsinstrumendi algset efektiivset intressimäära, kuna kehtival intressi turumääral diskonteerimine tähendaks finantsvara õiglase väärtuse hindamist, mis muudu oleks mõõdetud amortisatsioonikuluna. Kui laenu, tasu või lunastustähtajani hoitava investeeringu tingimused on taas läbi räägitud või muul viisil muudetud laenaja või emiteerija finantsraskuste tõttu, hinnatakse väärtuse langust kasutades algset efektiivset intressimäära, mis kehtis enne tingimuste muutmist. Rahavoogusid, mis on seotud lühiajaliste tasudega, ei diskonteerita, kui diskonteerimise mõju on mittemateriaalne. Kui laenule, tasule või tähtajani hoitavale investeeringule kehtib muutuv intressimäär, on paragrahvi 63 järgi väärtuse languse mõõtmise diskonteerimise määraks kehtiv efektiivne intressimäär, mis on lepinguga määratud. Praktilise otstarbena või krediitor amortisatsioonikulu järgi kajastatud finantsvara väärtuse langust arvestada instrumendi õiglase väärtuse põhjal, kasutades jälgitavat turuhinda. Tagatud finantsvara hinnanguliste tulevikurahavoogude käesoleva väärtuse arvestamine peegeldab rahavoogusid, mis võivad tuleneda varemulgumise vähenenud kulust tagatise ostul või müügil, olenemata sellest, kas varemulgumine *foreclosure* on tõenäoline.
- AG85. Väärtuse languse hindamise protsess arvestab kõiki krediidiriske mitte ainult neid, mis tulenevad madalast krediidikvaliteedist. Näiteks kui majandusüksus kasutab sisemist krediidihindamissüsteemi, võtab see arvesse kõiki krediidiastmeid, mitte ainult neid, mis peegeldavad tugevat krediidi kahanemist.
- AG86. Väärtuse languse s.t tuleneva kahjumi suuruse hindamise protsessi tulemuseks võib olla kas üks suurus või võimalike suuruste hulk. Viimasel juhul kajastab majandusüksus väärtuse langusest tulenevat kahju summas, mis on võrdne parima hinnanguga (*) hulgas 1, võttes arvesse kogu olulist informatsiooni bilansis esinevate tingimuste kohta, mis on saadaval enne, kui finantsdeklaratsioonid välja antakse.
- AG87. Kollektiivse väärtuse languse hindamise eesmärgil grupeeritakse finantsvarad sarnaste krediidiriski tunnuste alusel, mis annavad tunnistust laenuvõtja võimest maksta kõik lepingutingimustest tulenevad summad (näiteks krediidiriski hindamise või gradeerimisprotsessi põhjal, mis võtab arvesse vara tüüpi, tööstusharu, geograafilist paiknemist, tagatise tüüpi, viivisestaatust ja muid olulisi faktoreid). Valitud tunnused on olulised tulevaste rahavoogude hindamiseks selliste varagruppide kohta, kuna nad peegeldavad krediidsaaja võimet maksta kõik summad vastavalt lepingutingimustele hinnatava finantsvara kohta. Siiski, kahjumitõenäosus ja muu kahjumistatistika ei mõjuta grupiti (a) varade kohta, mille väärtuse langust on hinnatud ja leitud, et see ei ole langenud ja (b) varade kohta, mida ei ole eraldi hinnatud väärtuse langemise osas, tulemusega, et nõutav on erinev väärtuse languse suurus. Kui majandusüksusel ei ole sarnaste riskitunnustega varadegruppi, ei ole täiendav hinnang vajalik.
- AG88. Väärtuse langusest tekkinud kahjum, mida kajastatakse grupipõhiselt, esitab ajutise vaheetapi väärtuse langusest tuleneva kahju kohta finantsvarade gruppi kuuluva individuaalse vara kohta, mille väärtust on kollektiivselt hinnatud. Kohe, kui on kättesaadav informatsioon, mis identifitseerib konkreetselt väärtuse languse grupis hinnatud vara kohta, eemaldatakse see vara grupist.
- AG89. Tulevased rahavood grupeeritud finantsvarade kohta, mille väärtuse langust on kollektiivselt hinnatud kogemuse alusel varasamate kahjude osas, mille krediidiriski tunnused on sarnased gruppi kuuluvatele. Majandusüksused, kellel puudub üksusega seotud kahjumi-

(*) IAS 37, paragrahv 39 sisaldab juhiseid, kuidas otsustada parima hinnangu üle võimalike tulemuste seast.

▼ **M2**

praktika või kelle kogemused ei ole piisavad kasutavad näidisgrupi kogemusi võrreldavate finantsvarade gruppide jaoks. Kogemust varasemate kahjude osas kohandatakse vastavalt kehtivale jälgitavale informatsioonile, et peegeldada kehtivate tingimuste mõju, mis ei realiseerunud perioodil, millel põhineb kogemus varasemate kahjude osas ja et eemaldada nende tingimuste mõju kogemusest varasemate kahjude osas, mis käesolevas situatsioonis ei kehti. Tulevaste rahavoogude muutuste hinnangud peegeldavad ja on otseses vastavuses perioodiliste muutustega jälgitavates andmetes (näiteks muutused töötusmäärades, kinnisvarahindades, kaubahindades, maksete staatus ja teised faktorid, mis viitavad grupis tekkinud kahjudele ja nende magnituudile. Metodoloogia ja eeldused, mis tuleviku rahavoogude arvestamiseks kasutatakse, vaadatakse regulaarselt üle, et vähendada võimalikke erinevusi kahjude hindamise ja reaalse kahjumipraktika vahel.

- AG90. Näitena paragrahvi AG89 rakendamisest, võib majandusüksus ajaloolise kahjumipraktika aluse otsustada, et üks krediitkaardilaenude puudulikkuse peapõhjuseid on laenuvõtja surm. Majandusüksus võib jälgida, et suremus ei muutu ühest aastast teise. Mõned majandusüksuse krediitkaardilaenu võtjad võivad olla sellel aastal surnud andes tunnistust nende laenude osas tekkinud väärtuse languse kahjumist, ka siis, kui aasta lõpus pole majandusüksus veel teadlik, millised laenuvõtjad on surnud. Nende "tekkinud, kuid mitte fikseeritud" kahjude kajastamine väärtuse langusest tuleneva kahjuna oleks sobilik. Siiski ei oleks sobilik kajastada väärtuse languse kahjuna surma, mis on teatud perioodil tulevikus eeldatav, kuna vajalik kahjujuhtum (laenuvõtja surm) pole veel toimunud.
- AG91. Ajalooliste kahjumimäärade kasutamisel tuleviku rahavoogude hindamiseks on oluline, et ajalooliste kahjumimäärade kohta käiv informatsioon rakenduks gruppidele, mis on määratud viisil, mis on vastav gruppidele, mille kohta ajaloolisi kahjumimäärasid jälgiti. Seega peaks kasutatav meetod võimaldama igat gruppi seostada informatsiooniga mineviku kahjumipraktika kohta varagruppide osas, millel on sarnased krediidiriski tunnused ja oluline jälgitav info, mis peegeldab kehtivaid tingimusi.
- AG92. Valemil põhinevaid lähenemisi või statistilisi meetodeid võib kasutada väärtuse langusest tekkinud kahjumi määramiseks finantsvarade grupis (nt väiksemad laenud) juhul, kui nad vastavad paragrahvide 63-65 ja AG87-AG91 tingimustele. Iga kasutatud mudel peaks sisaldama raha ajaväärtuse mõju, arvestama rahavoogusid kogu vara ülejäänud eluajaks (mitte ainult järgmiseks aastaks), arvestana laenuportfelli eluiga ja mitte andma põhjust väärtuse langusele finantsvara esmasel kajastamisel.

Intressitulu pärast väärtuse languse kajastamist

- AG93. Kui finantsvara sarnaste finantsvarade grupp on kirja pandud kui väärtuse langusest tekkinud kahjumi tulemus, kajastatakse intressitulu seejärel kasutades intressimäära, mida kasutatakse tuleviku rahavoogude diskonteerimiseks väärtuse langusest tuleneva kahjumi hindamise eesmärgil.

Riskimaandamine (paragrahvid 71-102)

Riskimaandamisinstrumendid (paragrahvid 72-77)

Kvalifitseeruvad instrumendid (paragrahvid 72 ja 73)

- AG94. Võimalik optsioonist tulenev kahju, mille majandusüksus välja annab, võib olla oluliselt suurem kui potentsiaalne kasu seotud riskimaandamisobjekti väärtusest. Teiste sõnadega pole välja antud optsioon efektiivne vahend riskimaandamisobjekti kasumi või kahjumi avatuse vähendamiseks. Seega ei ole välja antud optsioon riskimaandusinstrument välja arvatud juhul, kui see on määratud omandatud optsiooni tasaarvestusena, mis sisaldab üht, mis kaasneb teise finantsinstrumendiga (näiteks välja antud ostuoptsioon, mida kasutatakse tagasiostetava kohustise riski maandamiseks). Vastupidiselt, on ostetud optsioonil potentsiaalset kasu võrdselt või rohkem kui kahju ja seega on sellel potentsiaali vähendada kasumi või kahjumi avatust muutustele õiglastes väärtustes või rahavoogudes. Seda saab vastavalt käsitleda kui riskimaandamisinstrumenti.
- AG95. Tähtajani hoitav investering, mida esitatakse amortisatsioonikuludes, võib olla määratletud kui riskimaandamisinstrument välisvaluutat tuleneva riski maandamisel.

▼ **M2**

- AG96. Noteerimata omakapitaliinvesteering, mis ei kajastu õiglase väärtusega, kuna selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta või tule-tisinstrument, mis on seotud ja peab realiseeruma sellise noteerimata omakapitaliinstrumenti kätte saamisel (vt paragrahvid 46(c) ja 47), ei ole käsitletavad riskimaandamisinstrumendina.
- AG97. Majandusüksuse enda omakapitaliinstrumendid ei ole majandusüksuse finantsvarad või finantskohustised ja seega ei ole need käsitletavad riskimaandamisinstrumendina.

Riskimaandamisobjektid (paragrahvid 78-84)

Kvalifitseeruvad objektid (paragrahvid 78-80)

- AG98. Kindel kohustus omandada äri-äris-kombinatsioon ei ole käsitletav riskimaandamisobjektina, välja arvatud välisvahetuse riski puhul kuna teised riskid, mida maandatakse ei ole konkreetselt identifitseeritavad ja mõõdetavad. Need teised riskid on üldised äririskid.
- AG99. Omakapitali investeerimise meetod ei saa olla riskimaandamisobjektiks õiglase väärtuse riskimaandamisel, kuna omakapitalimeetod kajastub investori osas ühiskasumist või kahjumist, mitte investeeringu õiglase väärtuse muutustes. Samasel põhjusel ei saa investeering konsolideeritud sidusettevõttesse olla riskimaandamisobjektiks õiglase väärtuse riski maandamisel, kuna konsolideerimine kajastub kahjumina või kasumine sidusettevõtte kahjumis või kasumis, mitte investeeringu õiglase hinna muutuses. Netoinvesteeringu riskimaandamine välisoperatsioonina ei erine, kuna see on riskimaandamine avatuses välivaluutale, mitte õiglase väärtuse riskimaandamine investeeringu väärtuse muutumisel.

Finantsvarade markeerimine riskimaandamisobjektidena (paragrahvid 81 ja 81 A)

▼ **M11**

- AG99A. Paragrahvis 80 sätestatakse, et suure tõenäosusega prognoositava kontsernisese tehingu välisvaluutarisk võib olla konsolideeritud finantsaruandes rahavoogude riski maandav instrument tingimusel, et tehing on nomineeritud muus valuutas, kui tehingu osapoolteks oleva ettevõtte arvestusvaluuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit. Selles kontekstis võib ettevõtte olla emaettevõtte, tütarettevõtte, sidusettevõtte, ühisettevõtmise või filiaal. Kui prognoositava kontsernisese tehingu välisvaluutarisk ei mõjuta konsolideeritud kasumit või kahjumit, ei vasta kontsernisese tehing maandatavate tehingute kriteeriumitele. Nii on tavaliselt litsentsitasude, intressimaksete ja juhtimistasude puhul sama kontserni liikmete vahel juhul, kui nendega ei ole seotud kontserniväliseid tehinguid. Kuid kui prognoositavate kontsernisese tehingute välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit, võivad kontsernisese tehingud vastata maandatavate tehingute kriteeriumitele. Näiteks on prognoositav varude müük või ost sama kontserni liikmete vahel, kui sellele järgneb varude edasimüük kontsernivälisele osapooltele. Samuti võib konsolideeritud kasumit või kahjumit mõjutada kontsernisese materiaalse põhivara müük need valmistanud kontserni ettevõtetel teisele kontserni ettevõttele, kes hakkab materiaalsel põhivara oma tegevuses kasutama. See võib juhtuda näiteks siis, kui materiaalsel põhivara ostnud ettevõtte neid amortiseerib ning materiaalse põhivara esmasel arvel võtmisel määratud summa võib muutuda, kui prognoositav kontsernisese tehing on nomineeritud muus valuutas kui ostva ettevõtte arvestusvaluuta.
- AG99B. Kui prognoositava kontsernisese tehingu riskimaandamine vastab riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele, tuleb mistahes tulu või kulu, mis on kajastatud otse omakapitalis vastavalt paragrahvi 95 punktile a liigitada ümber sama perioodi või perioodide kasumiks või kahjumiks, mil maandatava tehingu välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

▼ **M2**

- **M11** AG99C. ◀[...] Majandusüksus võib määrata kogu finantsvara või finantskohustise kogu rahavoo riskimaandamisobjektina ja kasutada neid ainult ühe kindla riski maandamisel (nt ainult LIBORi muutustega seotud muutuste vastu). Näiteks finantskohustise puhul, mille efektiivne intressimäär on 100 baaspunkti alla LIBORi, võib majandusüksus riksimaandamisobjektina määrata kogu kohustise (põhiosa ja LIBOR minus 100 baaspunkti summa) ja maandada kogu selle kohustise rahavoo õiglase väärtuse muutusega seotud riski, mis on seotud muutustega LIBORis. Majandusüksus võib valida riskimaandamis-suhte, mis ei ole üks ühele suhe, et suurendada paragrahvis AG100 kirjeldatud riskimaandamise tõhusust.

▼ **M2**

► **M11** AG99D. ◀ Täiendavalt, kui fikseeritud määraga finantsinstrumendi puhul kasutatakse riskimaandust mõne aja jooksul peale selle pärinemist ja vahepeal on intressimäärad muutunud, võib majandusüksus määrata osa, mis on võrdne baasmääraga [...] Näiteks oletame, et majandusüksus pärib fikseeritud määraga CU100 finantsvara, mille efektiivne intressimäär on 6 % ajal, mil LIBOR on 4 %. Ta hakkab selle vara riski maandama mõni aeg hiljem, kui LIBOR on tõusnud 8 % ni ja vara õiglase väärtus on vähenenud CU90le. Majandusüksus arvutab, et kui ta oleks omandanud vara kuupäeval, mil see esmakordselt määratleti riskimaandusobjektina selle toonase õiglase väärtuse CU90 tõttu, oleks selle sisemine intressimäär olnud 9,5 %. [...] Majandusüksus võib määrata LIBORi osaks 8 %, mis koosneb osaliselt lepingulise rahavoo intressist ja osaliselt erinevusest kehtiva õiglase väärtus (CU90) ja tähtajal tagasimakstava summa vahel (CU100).

Mittefinantsiliste objektide määramine riskimaandamisobjektidena (paragrahv 82)

AG100. Muutused mittefinantsilise vara koostisosa või selle komponendi hinnalt hinnale, ei oma tavaliselt ennustatavat eraldi mõõdetavat mõju objekti hinnale, mis oleks võrreldav näiteks turuintressimäärade muutuse mõjuga võlakirjale. Seega on mittefinantsiline vara või mittefinantsiline kohustus riskimaandamisobjekt ainult tervikuna või välisvaluuta vahede riski puhul. Kui riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandusobjekti tingimuste vahel esineb erinevusi (nagu prognoositava Brasiilia kohvi omandamise riskimaandus kasutades forvardlepingut kolumbia kohvi ostmiseks muidu sarnastel tingimustel), käsitletakse riski maandavat suhet siiski riskimaandussuhtena, eeldusel, et kõik paragrahvi 88 tingimused on täidetud, kaasa arvatud see, et riskimaandus on eeldatavlt väga tõhus. Sel eesmärgil võib riskimaandamisinstrumendi suurus olla suurem või väiksem riskimaandusobjektist kui see suurendab riskimaandussuhte tõhusust. Näiteks võib läbi viia regressioonianalüüsi, et määrata statistiline seos riskimaandusobjekti (Kolumbia kohvitehing). Kui olemas on kehtiv statistiline suhe kahe muutuja vahel (Brasiilia kohvi ja Kolumbia kohvi ühikuhinna vahel), võib regressioonijoonet kasutada määrata riskisuhte, mis maksimeerib eeldatava tõhususe. Näiteks, kui regressioonijoonet kallak on 1,02, maksimeerib eeldatava tõhususe riskimaandussuhe, mis põhineb 0,98 hulgal riskimaandusobjektidel ja 1,00 hulgal riskimaandusinstrumentidel. Siiski võib riskimaandussuhe viia ka ebaefektiivsuse, mis kajastub riskimaandussuhte kehtimise perioodi kasumis või kahjumis.

Objektide gruppide määramine riskimaandusobjektidena (paragrahvid 83 ja 84)

AG101. Üldise netopositsiooni riskimaandus (nt kogu fikseeritud määraga varade netoväärtus ja sarnaste tähtaegadega fikseeritud määradega kohustised), mitte kindla riskimaandusobjekti oma, ei kvalifitseeru riskimaandamise arvestuseks. Siiski on peaegu sarnane mõju riskimaanduse arvestuse ► **M5** kasum või kahjum ◀ on saavutatav seda tüüpi riskimaandussuhtes, kui see määratletakse kui riskimaandusobjekti osa põhiosadest. Näiteks kui pangal on CU100 varasid ja CU90 kohustisi, mille riskid ja tingimused on sarnased ja riskimaandus neto CU10 avatusele, võib seda määratleda kui nende varade riskimaandusobjekti CU10. Seda määratlust saab kasutada selliste varade ja kohustiste puhul, mis on fikseeritud määraga instrumentid, sel juhul on see õiglase väärtusega riskimaandusega, või kui need on erineva määraga instrumentid, sel juhul on see rahavoo riskimaandus. Sarnaselt, kui majandusüksusel on kindel kohustus sooritada ost välisvaluutas CU100 ja kindel kohustus teha müük välisvaluutas CU90, võib ta maandada neto CU10 omandades tuletisinstrumenti ja määratledes selle kui kindla ostukohustuse CU 100 riskimaandusinstrumendi, mis on seotud CU10.

Riskimaandamisinstrumentide arvestus (paragrahvid 85-102)

AG102. Õiglase väärtuse riskimaanduse näide on riskimaandus avatusele muutustele fikseeritud määraga võlainstrumenti õiglases väärtuses, mis on intressimäärade muutuse tulemus. Sellisesse riskimaandusesse võivad siseneda emiteerija või omanik.

AG103. Rahavoo riskimaanduse näide on swapi kasutamine et muuta liikuva määraga võlg fikseeritud määraga võlaks (tulevikutehingu riskimaandus, kus maandatakse tulevaste rahavoogude, mis on tuleviku intressimaksed, riskid).

AG104. Kindla kohustuse riskimaandamine (nt riskimaandus kütusehinna muudatustele, mis on seotud kajastamata lepingulise kohustusega elektritettevõttele osta kütust fikseeritud hinnaga) on riski maandamine muutustele õiglases väärtuses. Vastavalt on selline riskimaandus

▼ M2

õiglase hinna riskimaandus. Siiski võib paragrahvi 87 järgi käsitleda kindla kohustuse välisvaluuta vahede riski maandamist alternatiivselt ka rahavooriskimaandamisena.

Riskimaandamise tõhususe hindamine

- AG105. Riskimaandamist loetakse väga tõhusaks vaid siis, kui mõlemad järgnevatest tingimustest on täidetud:
- Riskimaanduse jõustumisel ja järgneval perioodil loetakse riskimaandus väga tõhusaks kui see saavutab saldeerivad muutused õiglases väärtuses või rahavoos, mis vastab maandatud riskile perioodil, milleks riskimaandus määrati. Selline eeldus saab avalduda erinevatel viisidel, kaasa arvatud riskimaandamisobjekti rahavoogude või õiglase väärtuse olnud muutuste, mis vastavad maandatud riskile, mis kaasnes riskimaandamisobjekti rahavoogude või õiglase väärtuse olnud muutustega, omavahelises võrdlemises; või esitledes kõrget statistilist korrelatsiooni riskimaandusobjekti õiglase väärtuse või rahavoogude ja riskimaandusinstrumenti omade vahel. Majandusüksus võib valida riskimaandamisuhete, mis ei ole üks ühele suhe, et suurendada paragrahvis AG100 kirjeldatud riskimaandamise tõhusust.
 - Riskimaanduse tegelikud tulemused varieeruvad 80 ja 125 % ulatuses. Näiteks, kui tegelikud tulemused on sellised, et riskimaandusinstrumenti kahju on CU120 ja sularahainstrumenti tulu on CU100, on suhe 120/100, mis on 120 % või 100/120, mis on 83 %. Selles näites, eeldusel, et riskimaandus vastab tingimusele (a), võib majandusüksus lugeda riskimaandust väga tõhusaks.
- AG106. Tõhusust hinnatakse vähemalt ajal, mil majandusüksus koostab oma aastast finantsaruannet või vahearuannet.
- AG107. See standard ei määratle üht kindlat meetodit, mida riskimaandamise tõhususe hindamiseks kasutada. Meetod, mida majandusüksus riskimaandamise tõhususe hindamiseks kasutab, sõltub selle riskihalduse strateegiast. Näiteks kui majandusüksuse riskihaldusstrateegia on kohandada riskimaandusinstrumenti suurust perioodiliselt, et kajastada muutusi riskimaanduspositsioonis, peab majandusüksus näitama, et riskimaandus on eeldatavalt väga tõhus ainult perioodil, kuni kehtiv riskimaandusinstrumenti suurus ümber hinnatakse. Mõnel juhul rakendab majandusüksus erinevate riskimaanduste puhul erinevaid meetodeid. Majandusüksuse riskimaandusstrateegia dokumentatsioon sisaldab kõiki tõhususe hindamise protseduure. Need protseduurid määravad, kas hindamine sisaldab kogu riskimaandusinstrumenti kasumi või kahjumi hindamist või kas instrumenti ajaväärtust ei arvestata.
- AG107A. [...]
- AG108. Kui põhilised finantsinstrumenti tingimused ja riskimaandatud vara, kohustise, kindla kohustuse või äärmiselt tõenäolise prognoositava tehingu tingimused on samad, võivad muutused õiglases väärtuses ja rahavoogudes, mis on seotud maandatava riskiga väga tõenäoliselt olla täielikult üksteist saldeerivad, mõlemad juhul, kui riskimaandus on hiljem heaks kiidetud. Näiteks on intressimäära *swapt* tõenäoliselt tõhus riskimaandus kui nominaalsumma ja põhisumma, tingimused, ümberhindamiskuupäevad, intressi ja põhiliste tasude ja maksete kuupäevad ja intressimäärade arvestamise alused on samad riskimaandusinstrumenti ja riskimaandusobjekti puhul. Lisaks on äärmiselt tõenäolise prognoositava kaubaostu riskimaandamine forvardlepinguga tõenäoliselt väga tõhus, kui:
- forvardleping on sama kauba ostuks samas hulgas samal ajal ja kohas, kus riskimaandatud prognoositav ost;
 - forvardlepingu õiglase väärtus jõustumisel on null;
ja
 - kas muutus diskontos või forvardlepingu ülekurs arvatakse tõhususe hindamisel välja ja kajastatakse kasumis või kahjumis või muutus prognoositud rahavoogudes äärmiselt tõenäolistes prognoositavates tehingutes põhineb kauba forvardhinnal.
- AG109. Mõnikord saldeerib riskimaandusinstrument ainult osa maandatavast riskist. Näiteks ei ole riskimaandus täielikult efektiivne kui riskimaandusinstrument ja riskimaandusobjekt on fikseeritud erinevates valuutades, mis ei liigu koos. Samuti ei ole intressimäära riski maandus, mis kasutab tuletisinstrumenti, täielikult efektiivne, kui osa tuletisinstrumenti õiglases väärtuses toimunud muutusest on vastav vastaspoole krediidiriskile.

▼ **M2**

- AG110. Et kvalifitseeruda riskimaandusarvestuseks, peab riskimaandus olema seotud kindla identifitseeritud ja määratud riskiga, mitte ainult majandusüksuse üldiste äririskidega ja peab lõplikult mõjutama majandusüksuse kasumit või kahjumit. Füüsilise vara iganemisega seotud riskimaandus või vara valitsusepoolse sundvõõrandamisega seotud riskimaandus ei kvalifitseeru riskimaandusarvestusse; tõhusust ei saa mõõta, kuna need riskid ei ole usaldusväärselt määratletavad.
- AG111. Intressimäära riski puhul saab riskimaanduse tõhusust hinnata valmistades ette tähtajagraafiku finantsvarade ja finantskohustiste kohta, mis näitab netointressimäära (või mõne kindla varade- või kohustistegrupi või nende osa) avatust iga ajaperioodi kohta, andes võimaluse arvutada koguavatus ja hinnata riskimaandamise tõhusust vastavalt sellele varale või kohustisele.
- AG112. Riskimaandamise tõhususe hindamisel arvestab majandusüksus üldiselt raha aegväärtust. Riskimaandamisobjekti fikseeritud intressimäär ei pea täpselt vastama *swap*ifitseeritud intressimääradele, mis on määratud kui õiglase väärtuse riskimaandus. Samuti ei pea muutuv intressimäär intressi kandval varal või kohustisel olema sama, mis muutuv intressimäär *swap*il, mis on määratletud rahavoo riskimaandajana. *Swap*iõiglase väärtus tuleb tema netoarveldustest. Fikseeritud ja muutuvad *swap*i määrad võivad muutuda ilma, et see mõjutaks netoarveldust kui mõlemaid muudetakse samas ulatuses.
- AG113. Kui majandusüksus ei vasta riskimaandamistõhususe kriteeriumile, katkestab majandusüksus riskimaandamise arvestamise alates viimastest kuupäevast, mis riskimaandamise võimet näidati. Siiski, kui majandusüksus identifitseerib sündmuse või asjaolude muutuse, mis põhjustas maandamissuhte läbikukkumise tõhususe kriteeriumite põhjal ja näitab, et riskimaandus oli sündmuse või asjaolude muutumise eel tõhus, katkestab majandusüksus riskimaandamise arvestuse alates sündmuse või asjaolude muutumise kuupäevast.

Õiglase väärtuse riskimaanduse arvestus intressiriski maandamise kohta portfelli baasil

- AG114. Finantsvara või -kohustiste portfelliga seotud intressimäära riski õiglase väärtuse riskimaandamise puhul, peab majandusüksus vastama käesoleva standardi nõuetele juhul, kui tegu on protseduuridega, mis on määratletud punktides (a)-(i) ja järgnevates paragrahvides AG115-AG132.
- (a) Osana oma riskihaldusprotsessist eristab majandusüksus objektide portfelli, mille intressimäära riski ta soovib maandada. Portfell võib sisaldada kas ainult varasid, ainult kohustisi või nii kohustisi kui varasid. Majandusüksus võib eristada kaks või enam portfelli (nt võib majandusüksus grupeerida oma müügivalmis varad eraldi portfelli); taoliselt juhul rakendatakse järgnevat juhust iga portfelli suhtes eraldi.
- (b) Majandusüksus jaotab portfelli ümberhindamise ajaperioodideks, mis põhinevad pigem eeldatavatel kuimite lepingulistel ümberhindamistähtaegadel. Jaotamine ümberhindamise ajaperioodidesse võib toimuda erinevatel viisidel, sealhulgas rahavoogude ajakava koostamine vastavalt perioodidele, mille jooksul nad eeldatavalt ilmuvad või noteeritud põhisummade ajakavastamine vastavalt perioodidele, mil ümberhindamine eeldatavalt toimub.
- (c) Selle jaotuse alusel määrab majandusüksus soovitud riskimaanduse määra. Majandusüksus määrab riskimaandusobjektina eristatud portfelli varade või kohustiste summa (kuid mitte netosumma), mis on võrdne summaga, mida ta soovib määratleda kui riskimaandamisele kuuluvat. [...].
- (d) Majandusüksus määrab intressimäära riski, mida ta maandab. See risk võib olla osa maandatava objekti intressimäära riskist, näiteks põhiintressimäär (nt LIBOR).
- (e) Majandusüksus määrab ühe või mitu riskimaandusinstrumenti igaks ümberhindamise ajaperioodiks.
- (f) Kasutades punktides (c)-(e) esitatud määratlusi, hindab majandusüksus nii jõustumisel kui järgnevatel perioodidel, kas riskimaandus töötab perioodi jooksul, mille jaoks see on määratud, olla äärmiselt tõhus.
- (g) Majandusüksus mõõdab perioodiliselt muutust riskimaandusobjekti õiglases väärtuses (nagu määratud punktis (c)), mis tuleneb maandatud riskist (nagu määratud punktis (d)), [...]. Eeldades, et riskimaandus on määratud ja on tegelikkuses olnud väga tõhus, kui seda on hinnatud majandusüksuse tõhususe hindamise dokumenteeritud meetodi alusel, kajastab majandusüksus riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse muutust tuluna või kuluna kasumis

▼ M2

või kahjumis ja ühes kahest kirjest bilansil, nagu kirjeldatud lõigus 89A. Muutust õiglasest väärtuses ei pea jaotama üksikutele varadele või kohustistele.

- (h) Majandusüksus mõeldab muutusi riskimaandusinstrumendi õiglasest väärtuses (nagu määratud punktis (e)) ja kajastab seda tulu või kuluna kasumis või kahjumis. Riskimaandusinstrumendi õiglane väärtus kajastatakse bilansis vara või kohustisena.
- (i) Igasugune ebaefektiivsus (*) kajastatakse kasumis või kahjumis erinevusena õiglase väärtuse muutuste vahel, millele viidati punktis (g) ja (h).
- AG115. See lähenemine on allpool detailsemalt kirjeldatud. Lähenemist rakendatakse ainult õiglase väärtuse riskimaandamisel finantsvarade või kohustuste portfelliga seotud intressimäära riskide puhul.
- AG116. Lõigus AG114(a) määratud portfelli võib sisaldada varasid ja kohustisi. Alternatiivselt võib see olla portfelli, mis koosneb ainult varadest või ainult kohustistest. Portfelli kasutatakse, et määrata varade või kohustiste hulk, mille riski majandusüksus soovib maandada. Siiski ei ole portfelli iseenesest määratud riskimaandamisobjektina.
- AG117. Lõigu AG114 (b) rakendamisel määrab majandusüksus hinnangulise objekti ümberhindamise kuupäeva, mis on enne eeldatavat objekti lõpptähtaega või seeläbi ümberhindamist turutasemele. Eeldatavad ümberhindamiskuupäevad määratakse riskimaanduse jõustumisel ja läbi kogu riskimaandusperioodi varasema kogemuse ja muu kättesaadava informatsioonil põhjal, kaasa arvatud info ja ootused, mis puudutavad ettemaksemäärasid, intressimäärasid ja nende vahelisi seoseid. Majandusüksused, kellel puudub üksusega seotud praktika või kelle kogemused ei ole piisavad kasutada näidisgrupi kogemusi võrreldavate finantsvarade jaoks. Need hinnangud vaadatakse perioodiliselt üle ja kiirendatakse kogemuse valguses. Fikseeritud intressimääraga objekti puhul, mis on ettemakstav, on eeldatav ümberhindamise kuupäev päeval, mil objekt eeldatavalt maksab, välja arvatud juhul, kui see hinnatakse ümber varasema kuupäeva turuväärtusele. Sarnaste objektide grupi jaoks on ajaperioodi analüüsi aluseks eeldatav ümberhindamiskuupäev, kuid see võib võtta grupis protsendi jaotumise kuju, mitte ei kehti üksikobjektidele igal ajaperioodil. Majandusüksus võib kaaluda teiste metodoloogiate rakendamist sarnastel jaotuseesmärkidel. Näiteks, võib see kasutada ettemaksumäära korrutajat selleks, et jaotada amortisatsioonilaene ajaperioodideks, mis baseeruvad eeldatavatel ümberhindamiskuupäevadel. Kuid siiski, metodoloogia sellise jaotamise jaoks peab olema vastavuses majandusüksuse riskihaldusprotsessi ja eesmärkidega.
- AG118. Lõike AG114 punktis c ära toodud määratluse, kui täpsema ümberhindamise ajaperioodi näiteks võib tuua, hindab majandusüksus, et ta on varade määra fikseerinud CU100 ja kohustiste määra CU80 ja otsustab, kas neto positsiooni riskimaandamisinstrument on CU20, siis see määrab ära riskimaandamisinstrumendi objekti koguseks CU20 (osa varadest) (**). Määratlus on väljendatud pigem 'valuuta summana' (nt dollarite, eurode, naelte kogus) kui eravarade summana. See ütleb, et kõik varad (või kohustised), millest see riskimaandamisobjektina identifitseeritud portfelli varade või kohustiste summa on võetud – s. o kogu CU100 varadest üleval äratoodud näitest – peavad olema objektid, mille õiglase väärtuse muutused on vastavuses maandatava objekti intressimäära muutustega [...].
- AG119. Majandusüksus vastab samuti teisele määratlusele ja dokumentatsiooni nõuetele, mis on ära toodud lõike 88 punktis a. Intressiriski maandamise portfelli baasil täpsustab ja määrab see dokumentatsioon, et majandusüksuse poliitikat kõikide muutujate jaoks on kasutatud maandatud koguse identifitseerimiseks ja efektiivsuse mõõtmiseks, kaasa arvatud järgnev:
- (a) millised varad ja kohustised on kaasa arvatud portfelli kindlustamisse ja baas, mida kasutatakse, et neid portfelli eemaldada.
- (b) kuidas majandusüksus hindab ümberhindamise kuupäevi, kaasa arvatud, milliseid intressimäära eeldusi alusvara ettemakse määrasid hinnatakse ja alus nendes hinnangutes muutuste tegemiseks. Sama meetodit kasutatakse mõlemate algsete hinnangute jaoks, mis on tehtud ajal, kui vara või kohustis on kaasa arvatud portfelli kindlustamisse ja igasuguste nende hinnangute hilisematesse läbivaatamistesse.
- (c) ümberhindamise ajaperioodide arv ja kestus.

(*) Samad olulisuse põhimõtted kehtivad nii selles kontekstis kui ka kogu IFRS piires.

(**) See standard lubab üksusel määrata igasuguse suurusega varaobjekte või kohustisi, nt selles näites ükskõik milliseid varade summasid CU0 ja CU100 vahel.

▼ M2

- (d) kui tihti majandusüksus efektiivsust testib [...].
- (e) majandusüksuse poolt kasutatud metodoloogia, et kindlaks määrata varade ja kohustiste hulka, mis on ära määratud kui riskimaandamisobjekt [...].
- (f) [...] ükskõik kas majandusüksus testib efektiivsust iga ümberhindamise perioodi jaoks eraldi, siis kõikide ajaperioodide jaoks kokku või kasutades selle kahe mõnda kombinatsiooni.

Poliitikad, mis on täpsustatud riskimaandussuhte määratluses ja dokumentatsioonis, peab olema vastavuses majandusühenduse riskihaldusprotsessi ja eesmärkidega. Muutuseid poliitikas ei tohi teha omavoliliselt. Need peavad olema õigustatud turutingimustes toimivate muutuste ja teiste teguritega ja peavad olema tehtud järjepidevalt majandusühenduse riskihaldusprotsessi ja eesmärkidega.

- AG120. Riskimaandamisinstrument, millele on viidatud lõigu AG114 punktis e, võib olla üksik tuletisinstrument või tuletisinstrumentide portfell, milles olevad instrumendid koosnevad kõik intressimäärariskimandusest, mis on ära määratud lõigu AG114 punktis d (nt portfelli intressimäär *swap*idrisk, millest koosneb selle avalikustamine LIBORile). Selline tuletisinstrumentide portfell võib koosneda saldeerivatest riskipositsioonidest. Kuid siiski, see ei pruugi kaasa arvata välja antud optioone või välja antud neto optioone, sest normatiiv (*) ei luba selliseid optioone määratleda kui riskimaandamisinstrumente (välja arvatud kui välja antud optioonid on määratletud kui omandatud optiooni tasaarvestus). Kui riskimaandamisinstrumentide kogus on lõigu AG114 punktis c ära määratletud rohkem kui ühe ümberhindamise perioodina, siis see on jaotatud kõigile ajaperioodidele, mida see kindlustab. Kuid siiski, kogu riskimaandamisinstrument peab olema jaotatud neile ümberhindamise perioodidele, sest normatiiv (**) ei luba maandamissuhet määratleda ainult selle ajaperioodi osaks, mille kestel riskimaandamisinstrument jääb samaväärseks.
- AG121. Kui majandusüksus mõõdab makstava objekti muutust õiglasest väärtuses vastavalt lõike AG114 punktiga g, muutus intressimäärades mõjutab ettemakstud objektide õiglast väärtust kahel viisil: see mõjutab lepinguliste rahavoogude õiglast väärtust ja ettemaksu optiooni õiglast väärtust, mis sisaldub ettemakstud objektis. Normatiivi lõige 81 lubab majandusüksusel määratleda finantsvara osa või finantskohustist, mis jagab ühise riski mõju nagu riskimaandamisinstrument, millega pakutud efektiivsust saab mõõta. [...].
- AG122. Käesolev normatiiv ei täpsusta tehnikaid, mida kasutatakse lõike AG114 punktis g viidatud koguste kindlaks määramisel, nimelt muutus riskimaandamisinstrumendi õiglasest väärtuses, mis on seotud riskimaandamisinstrumendi riskiga. [...]. Pole sobiv eeldada, et muutused riskimaandamisobjekti õiglasest väärtuses võrduvad riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutustega.
- AG123. Lõige 89 A nõuab, et kui riskimaandamisobjekt tapes ümberhindamiskuupäeva ajaks on vara, siis muutus selle väärtuses on esitatud vara kirjetena eraldi ridadele. Lõige 89 A nõuab, et kui riskimaandamisobjekt tapes ümberhindamiskuupäeva ajaks on vara, siis muutus selle väärtuses on esitatud vara kirjetena eraldi ridadele. Need on need eraldi objektide kirjete read, millele on viidatud lõike AG114 punktis g. Spetsiifiline jaotamine eravaradele (või kohustistele) pole vajalik.
- AG124. Lõike AG114 punkt i märgib, et ebaefektiivsus kasvab välja ulatuseni, kus muutus riskimaandamisobjekti õiglasest väärtuses, mis on seotud riskimaandamisinstrumendi riskiga, erineb muutusest riskimaandamisinstrumendi tuletisinstrumenti õiglasest väärtusest. Selline erinevus võib tuleneda mitmetel põhjustel, kaasa arvatud:
- (a) [...];
 - (b) objektid kindlustatud portfellis, mille väärtus langeb või mille kajastamine lõpetatakse;
 - (c) riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti maksekupäevad võivad olla erinevad;
ja
 - (d) muud põhjused [...].
- Selline ebaefektiivsus (***) ei tohi olla identifitseeritud ja ära tuntav tulus või kulus.
- AG125. Üldiselt, riskimaandamise efektiivsus paraneb:

(*) vaata paragrahve 77 ja AG94

(**) vaata paragrahvi 75

(***) Samad olulisuse põhimõtted kehtivad nii selles kontekstis kui ka kogu IFRS piires

▼ **M2**

- (a) kui majandusüksus koostab objektide kohta erinevate ettemakse krakteristikutega viisil, mis võtab arvesse erinevusi ettemaksete käitumises.
- (b) kui objektide arv portfellis on suurem. Kui ainult mõni objekt sisaldub portfellis, siis on suhteliselt kõrge ebaefektiivsus tõenäoline, kui üks objektidest teeb ettemakse loodetust varem või hiljem. Vastupidi, kui portfell koosneb paljudest objektidest, siis ettemakse käitumine võib olla ennustatav täpsemalt.
- (c) kui kasutatav ümberhindamisperiood on kitsam (nt üks kuu kuni kolm kuud ümberhindamise perioodist). Kitsamad ümberhindamisperioodid vähendavad igasuguse mitesobivuse mõju riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi ümberhindamise ja maksekuupäevade vahel (ümberhindamisperioodis).
- (d) suurem sagedus, millega riskimaandamisinstrumendi kogus on kohaldatud, et näidata muutusi riskimaandamisobjektis (nt muudatuste pärast eeldatavates ettemaksetes).

- AG126. Majandusüksus testib efektiivsust perioodiliselt. [...].
- AG127. Mõõtes efektiivsust, maandusüksus eristab olemas olevate varade (või kohustiste) hinnanguliste ümberhindamiskuupäevade kordusi uute varade (või kohustiste) soetamisest, ainult, millest eelnev ebefektiivsus tuleneb. [...] Kui efektiivsus on ära tuntav nagu üleval on ära toodud, teeb majandusüksus kogu varale (või kohustistele) uue hinnangu iga ümberhindamisperioodi jaoks, kaasa arvatud uued varad (või kohustised), mis on tuletatud alates sellest, kui viimati efektiivsust testiti ja määrab uue koguse, kuna riskimaandamisobjekti uue protsendi kui riskimaandamisprotsendi. [...].
- AG128. Objektide, mis olid algselt kavastatud ümberhindamisperioodi, kajastamine lõpetatakse oodatust varasema ettemakse või maharvestuse pärast, mis on põhjustatud väärtuse langusest või müügist. Kui see ilmneb, muutuste kogus õiglasest väärtusest, kaasa arvatud eraldi ridadel asuvad kirjed, millele viidati lõigu AG114 punktis g, mis on seotud objektiga, mille kajastamine lõpetatakse, tuleb eemaldada bilansist ja arvata kasumi või kahjumi sisse, mis tekib selle objekti kajastamise lõpetamisest. Seepärast on vajalik teda ümberhindamise perioode, millesse need objektid, mille kajastamine on lõpetatud, on arvestatud, sest see määrab kindlaks ümberhindamisperioodid, millistes see on vaja eemaldada ja seetõttu kogus, mis tuleb eemaldada erinevatel ridadel olevatest kirjetest, millele on viidatud lõigu AG114 punktis g. Kui objekti kajastamine on lõpetatud ja kui saab kindlaks määrata, millisel ajaperioodil see kaasa arvati, siis see eemaldatakse sellest ajaperioodist. Kui mitte, siis on see eemaldatud kõige varasemast ajaperioodist, kui kajastamise lõpetamine tulenes loodetust kõrgematest ettemaksetest või jaotati kõikide ajaperioodide vahel sisaldades objekti, mille kajastamine lõpetati süstemaatilisel ja mõistlikul alusel, kui see objekt müüdi või kui selle väärtus langes.
- AG129. Lisaks, iga kogus, mis on seotud kindla ajaperioodiga, mille kajastamist pole lõpetatud kui ajaperiood aegub, on äratuntav, kui samal ajal saadud kasum või kahjum (vaata lõiget 89 A). [...].
- AG130. [...].
- AG131. Kui riskimaandamisobjektina identifitseeritud summa on ümberhindamisperioodiks vähendatud ilma seotud varadeta (või kohustisteta), mille kajastamine on lõpetatud, siis kogus, mis on kaasa arvatud erinevate ridade kirjetesse, mille on viidatud lõigu AG114 punktis g, mis on seotud vähendamise, peab olema amortiseeritud, vastavalt lõiguga 92.
- AG132. Majandusüksus võib soovida rakendada lähenemist, mis on ära märgitud lõikudes AG114–AG131 portfelli kindlustamise kohta, mida varem arvestati kui rahavoo riskimaandust vastavalt IAS 39-le. Selline majandusüksus tühistab eelnevad rahavoo riskimaandused, vastavalt lõigu 101 punktiga d, ja rakendab nõudmised, mis on selles lõigus ära toodud. See tühistab ka riskimaanduse kui õiglase väärtuse riskimaanduse ja rakendab lähenemisviisi, mis on ära toodud lõikudes AG114–AG131, mida arvestatakse järgmisel arveldusperioodil.

▼ **M11**

- AG133. Ettevõtte võib olla kajastanud prognoositavat kontsernisest tehingut maandatava tehinguna 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava majandusaasta alguses (või võrreldava informatsiooni korrigeerimiseks varasema võrreldava perioodi alguses) riskimaandamises, mis vastab käesoleva standardi (täiendatuna paragrahvi 80 viimase lausega) kohaselt riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele. Selline ettevõtte võib kasutada seda määratlust riskimaandamisarvestuse kohaldamiseks konsolideeritud finantsaruannetes 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava majandusaasta (või varasema võrreldava perioodi) algusest. Samuti

▼ M11

peab selline ettevõtte kohaldama 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava majandusaasta algusest ka paragrahve AG99A ja AG99B. Ent ta ei pea vastavalt paragrahvile 108B kohaldama paragrahvi AG99B varasemate perioodide võrreldava informatsiooni suhtes.

▼ M2

LISA B

Õiendid teistele väljakuulutustele

Neid õiendeid hakatakse rakendama aastasteks perioodideks alates või peale 1. jaanuari 2005. Kui üksus rakendab seda standardi varasemal perioodil, rakendatakse ka neid õiendeid varasemal perioodil.

IFRS 1 muudatused

- B1. IFRS 1 *Rahvusvahelise finantsaruandluse esmakordne adaptatsioon* on parandatud alljärgnevale kirjeldusele vastavalt.

Standard

Paragrahvid 25A, 27A, 36A ja 47A on liidetud ja paragrahvid 13, 27 ja 30 on parandatud loetamaks järgnevalt:

13 Üksus võib valida ühe või rohkem järgmistest vabastustest:

- (a)
- (e) segafinantsinstrumendid (lõik 23)
- (f) tütarettevõtete, äriühenduste ja sidusettevõtete varad ja kohustused (lõigud 24 ja 25);
- ja
- (g) varem kajastatud finantsinstrumentide markeerimine (lõik 25A)

Varem kajastatud finantsinstrumentide disigneerimine

25A IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine* lubab esmasel kajastamisel disigneerida õiglasel väärtuses kasumiaruande kaudu kajastatavat või müügiks sobivat finantsvara või – kohustist. Hoolimata sellest nõudest on ettevõtte lubatud sellist markeeringut teha IFRS-ile ülemineku kuupäeval.

27 Välja arvatud siis, kui lõik 27A seda lubab, võib esimese korra adapteerija rakendada IAS 39 kajastamise lõpetamise nõudeid ennustavalt tehingutele, mis leiavad aset alates või pärast 1. jaanuari 2004. Teisisõnu – kui esimese korra adapteerija lõpetas mitte-tuletisfinantsvara või mitte-tuletisfinantskohustise kajastamise selle eelneva GAAP'i all enne 1. jaanuari 2004 aset leidnud tehingu tulemusena, ei kajastata neid varasid ja kohustusi enam IFRS-i all (kui nad ei kvalifitseeri kajastamist hilisema tehingu või sündmuse tagajärjena).

27A Hoolimata lõigust 27 võib üksus rakendada IAS 39 kajastamise lõpetamise nõudeid retrospektiivselt üksuse poolt valitud kuupäevast alates tingimisel, et et informatsioon, mida vajatakse IAS 39 rakendamiseks finantsvaradele ja finantskohustistele, mille kajastamine on minevikutehingu tulemusena lõpetatud, saadi nende tehingute algse arvestamise ajal.

30 Kui enne IFRS-ile ülemineku kuupäeva on üksus markeerinud tehingu kui riskimaandamisinstrumendi, kui riskimaandamisinstrument ei vasta IAS 39 riskimaandamisinstrumendi arvelduse tingimustele, rakendab üksus IAS 39 lõike 91 ja 101, et katkestada riskimaandamisinstrumendi arveldus. Enne IFRS-ile ülemineku kuupäeva jõusse viidud tehinguid ei disigneerita retrospektiivselt kui riskimaandamisinstrumente.

Vabastus nõudest avaldada IAS 39 jaoks komparatiivset informatsiooni.

36A Oma esimestes IFRS-i finantsaruannetes esitab üksus, mis adapteerib IFRS-i enne 1. jaanuari 2006, komparatiivset informatsiooni vähemalt ühte aastat, kuid see komparatiivne informatsioon ei pea olema kooskõlas IAS 32 või 39-ga. Üksus, mis oma esimesel üleminekuaastal otsustab esitada IAS 32 või IAS 29-ga mitteühitvat informatsiooni:

- (a) rakendab komparatiivses informatsioonis oma eelmist GAAP-i finantsinstrumentidele IAS 32 ja IAS 39 rakenduslatuses
- (b) avalikustab selle fakti koos selle informatsiooni ettevalmistamise alusega;
- ja
- (c) avalikustab põhilise korrigeerimise loomuse, mis viiks informatsiooni IAS 32 ja IAS 39-ga kooskõlla. Üksus ei pea neid korrigeerimisi koguseliselt väljendama. Siiski, üksus käsitleb

▼ **M2**

kõiki korrektsioone bilansikuupäeva ja komparatiivse informatsiooni aruandekuupäeva (st bilanss, mis hõlmab komparatiivset informatsiooni eelmise GAAP-i all) vahel ning bilanssi IFRS-i esimese aruandeperioodi (st esimene periood, mis hõlmab IAS 32 ja IAS 39-ga kooskõlas olevat informatsiooni) alguses kui arvelduspõhimõtete muutumise tulemusena ning annab IAS 8 lõikude 28(a)-(f) poolt nõutud avalikustamised. Lõik 28(f) rakendub ainult komparatiivse perioodi aruandekuupäeval bilansis esitatud summadele.

Üksuse puhul, mis otsustab esitada IAS 32 ja IAS 39-ga kooskõlas mitte olevat informatsiooni, tähendavad viited "IFRS-ile ülemineku kuupäevale" ainult IAS 32 ja IAS 39 puhul IFRS-i esimest aruandeperioodi.

Finantsvara või -kohustiste markeerimine

- 43A Üksusel on lubatud markeerida finantsvara või finantskohustist, mille kajastamine on eelnevalt lõpetatud, õiglasel väärtuses kasumiaruande kaudu kajastatavaks finantsvaraks või -kohustiseks või vastavalt lõigule 25A müügiks sobivaks. Üksus avalikustab igasse kategooriasse ja klassifikatsiooni markeeritud finantsvarad ja finantskohustised ning eelmise finantsaruande bilansilise maksumuse.

Lisa A

Lisatud on järgmine definitsioon:

esimene IFRS-i aruandeperiood Üksuse esimese IFRS-i finantsaruanderaporteerimise periood, mis lõpeb **aruandekuupäevaga**.

IAS 12 muudatused

- B2. IAS 12 *Tulumaksumäär*adon parandatud allpool kirjeldatud viisil:
Lõigu 20 esimene lause on parandatud loetamaks järgnevalt:
20. IFRS-id lubavad või nõuavad, et mõned finantsvarad arvutatakse õiglasel väärtuses või hinnatakse ümber (vt näiteks IAS 16 *Materiaalne põhivara*, IAS 38 *Immateriaalsed varad*, IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine* ja IAS 40 *Kinnisvarainvesteringud*).

IAS 18 muudatused

- B3. IAS 18 *Tulu* on parandatud allpool kirjeldatud viisil:
Paragrahvi 30 on parandatud järgnevalt loetavaks:
30. *Tulu kajastatakse järgnevatel alustel:*
(a) *Intressi kajastatakse IAS 39 lõikudes 9 ja AG5-AG8 väljatoodud tegeliku intressi meetodit;*
(b) *Kasutusmakse tunnustatakse lisaalusel vastavalt asjassepuutuva lepingu ainesega kooskõlas;*
ja
(c) *Dividende tunnustatakse siis, kui aktsionäri õigus saada makseid on kinnitatud.*
Paragrahv 31 on kustutatud.

IAS 19 muudatused

- B4. [Õiend pole tühjale standardile rakendatav].

IAS 30 muudatused

- B5. IAS 30 Pankade ja sarnaste finantsinstitutsioonide finantsaruannete avalikustamine on parandatud nii, nagu allpool kirjeldatud.
Lõiku 8 on parandatud järgnevalt loetavaks:
8. Pangad kasutavad oma finantsaruannetes objektide kajastamiseks ja mõõtmiseks erinevaid meetodeid. Kui soovitakse nende meetodite harmoniseerimist, on see selle standardi rakendusulatuses väljas. Selleks, et olla kooskõlas IAS 1 *Finantsaruannete esitusviis* ja seega võimaldada kasutajatel aru saada, mille alusel pankade finantsaruanded on ette valmistatud, võib olla vajalik järgnevatel objektide käsitleva raamatupidamistegevuse avalikustamine:

....

▼ **M2**

- (d) Alus laenude ja ettemaksete väärtuse langemisega seotud kahjude kindlaksmääramiseks ning laekumatute laenude ja ettemaksete kustutamiseks (vt lõigud 43-49);

ja

....

Lõiku 10 on parandatud järgnevalt loetavaks:

10. *Lisaks teiste standardite nõudmistele on kaasa arvatud ka sissetulekuaruannete või finantsaruannete märkuste avalikustamine, kuid see pole piiritletud järgmiste sissetulekute ja kuludega:*

Intressid ja sarnased sissetulekud;

Intressikulud ja sarnased kulutused;

Dividendsissetulekud;

Tasud ja komisjonitulud;

Tasud ja komisjonikulud;

Tehinguväärtpaberitest tulenevad tulud miinus kulud;

Investeeringuväärtpaberitest tulenevad tulud miinus kulud;

Võõrvaluutatehingutest tulenevad tulud miinus kulud;

Muud jooksvad tulud;

Laenude ja ettemaksete väärtuse langemisest tulenevad kulud;

Üldised administratiivkulud;

ja

Muud jooksvad kulud.

Lõiku 13 on parandatud järgnevalt loetavaks:

13. *Tulu- ja kuluobjekte ei hüvitata, välja arvatud neid, mis on seotud riskimaandamisinstrumentidega või varade ja kohustustega, mida on hüvitatud vastavalt IAS 32-le.*

Lõiku 14 on parandatud järgnevalt loetavaks:

14. Hüvitamine juhtudel, mis on midagi muud kui IAS 32-s kirjeldatud viisil hüvitatud riskimaandamisinstrumentide, varade või kohustustega seotud, hoiab ära selle, et kasutaja hindab panga eraldi tegevusi ja tulu, mida ta erinevate varaklasside puhul saab.

Paragrahv 23 on kustutatud.

Paragrahvid 24 ja 25 on parandatud järgnevalt loetavaks:

24. *Pank avalikustab kõigi oma finantsvarade ja –kohustuste õiglase väärtused, nii nagu on nõutud IAS 32-ga. Finantsinstrumentid: Avalikustamine ja esitus.*

25. IAS 39 annab finantsvarade neli klassifikatsiooni: laenud ja nõuded, tähtajalised investeeringud, kulude ja tulude arvestamise teel saadud õiglase väärtusega finantsvarad, ja müügisobilikud finantsvarad. Pank avalikustab nende nelja klassifikatsiooni finantsvarade õiglase väärtuse miinimumi.

Paragrahvi 26 alalõigud (b)(iv) ja (v) on kustutatud.

Paragrahvi 28 viimane lause on kustutatud.

Paragrahvid 43 ja 44 on parandatud järgnevalt loetavaks:

43. *Pank avalikustab järgneva:*

(a) *Arvestuspõhimõtted, mis kirjeldavad, mille alusel laekumatud laenud ja ettemaksed on kajastatud kui kulud ja maha kantud.*

(b) *Kõigi väärtusvahendite arvelduse liigutuste detailid laenude ja ettemaksete väärtuse languse kohta perioodi jooksul. See avalikustab eraldi kuluna kajastatava laekumatute laenude ja ettemaksete väärtuse langusest tingitud kulude summa, perioodi jooksul maha kantud laenude ja ettemaksetele kulutatud summa, ning eelnevalt maha kantud ning nüüd hüvitatud krediteeritud summa.*

(c) *Laenude ja ettemaksete väärtuse langusest tulenevate kahjude väärtusarvestuse kogusumma bilansikuupäeval.*

44. *Kõik lisaks IAS 39-s kajastatud väärtuse kahanemisega seotud kahjudele laenude ja ettemaksude väärtuse kahanemisega seotud eraldipandud summad arvestatakse kui kokkuhoitud sissetulekute eraldised. Kõik selliste summade mahaarvamist*

▼ M2

tulenevad võlad toovad endaga kaasa kokkuhoitud sissetulekute suurenemise ning pole hõlmatud perioodi kasumite või kahjumite kindlaksmääramises.

Paragrahv 45 on kustutatud.

Paragrahvi 46 on parandatud järgnevalt loetavaks:

46. Kohalikud tingimused või seadusandlus võivad pangalt nõuda või lubada laenude ja ettemaksete väärtuse kahanemisest tulenevate kahjude jaoks rahasummade eraldamist, lisaks kahjudele, mis on kajastatud IAS 39-s. Kõik sellised eraldatud summad kujutavad kasumi või kahjumi kindlaksmääramise juures kokkuhoitud sissetulekute eraldisi ja mitte kulusid. Kõik selliste summade mahaarvamise tulenevad võlad toovad endaga kaasa kokkuhoitud sissetulekute suurenemise ning pole hõlmatud perioodi kasumite või kahjumite kindlaksmääramises.

Paragrahvi 47 on parandatud järgnevalt loetavaks:

47. Panga finantsaruande kasutajad peavad teadma mõju, mis laenude ja ettemaksete väärtuse kahanemisel panga finantspositsioonile ja toimimisele on olnud; see aitab neil otsustada efektiivsuse üle, millelega pank on oma ressursse rakendanud. Seepärast kajastab pank kõigi laenude ja ettemaksete väärtuse kahanemisega seotud väärtusvahendite arvestamises kogusummat bilansikuupäeval ning väärtusvahendite arveldusmehhanismi perioodi jooksul. Väärtusvahendite arveldusmehhanismid, kaasa arvatud esitatud perioodi jooksul hüvitatud mahaarvatud summad, näidatakse eraldi ära.

Paragrahv 48 on kustutatud.

Paragrahvi 49 on parandatud järgnevalt loetavaks:

49. Kui laene ja ettemakseid ei saa hüvitada, kantakse nad maha ning kirjutatakse väärtusvahendite arvesse varade väärtuse langusest tulenevate kahjude korral. Mõningatel juhtudel ei kanta neid maha enne, kui kõik vajalikud seaduslikud protsessid on lõpule viidud ja varade väärtusest tuleneva kahju summa on kindlaks määratud. Mõningatel muudel juhtudel kantakse nad maha varem, näiteks kui laenu võtja pole maksnud mingit intressi või tagasi maksnud mingit algsummat, mille maksetähtaeg oli kindlaksmääratud perioodi jooksul. Kui aeg, millal kogunematud laenud või ettemakset maha kantakse, erineb, siis võib sarnastes tingimustes märkimisväärselt erineda ka laenude, ettemaksete ning väärtusvahendite arve brutosumma. Tulemusena avalikustab pank oma kogunematute laenude ja ettemaksete mahakandmise tegevuse.

Paragrahvi 58 on parandatud järgnevalt loetavaks:

- (c) Perioodi jooksul laenude ja ettemaksete väärtuse tõttu tekkinud kahjude ja väärtusvahendite arve summa bilansikuupäeval;

ja

...

IAS 32 muudatused

- B7. Standardi IAS 32 *Finantsinstrumendid*: Avalikustamine ja esitamine on muudetud nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Paragrahv 96 on parandatud lugemaks järgnevalt.

96. ***Käesolevat standardit rakendavad majandusüksused 1. jaanuaril 2005 või pärast seda alanud aruandeperioodidel. Varasem rakendamine on lubatud. Majandusüksus ei tohi rakendada käesolevat standardit enne aruandeperioodi 1. jaanuari 2005, välja arvatud juhul, kui rakendatakse ka IAS 39 (parandatud 2003), kaasa arvatud märtsis 2004 välja antud parandused. Kui majandusüksus kohaldab käesolevat standardit perioodile enne 1. jaanuari 2005, avalikustatakse see fakt.***

IAS 36 muudatused

- B8. IAS 36 *Varade väärtuse langemine* on parandatud nii nagu allpool kirjeldatud:

Standard

Paragrahvi 1 on parandatud järgnevalt loetavaks:

1. ***Seda standardit rakendatakse raamatupidamises kõigi varade väärtuse langemise puhul, välja arvatud:***

...

▼ **M2**

(e) *finantsinstrumendid, mis kuuluvad IAS 39 Finantsinstrumendid rakendusulatusse: Kajastamine ja mõõtmine;*

...

IAS 37 muudatused

B9. IAS 37 Määrused, potentsiaalsed kohustused ja potentsiaalsed varad on parandatud nii, nagu allpool kirjeldatud.

Paragrahvid 1 ja 2 on parandatud järgnevalt loetavaks:

1. *Seda standardit rakendatakse raamatupidamises kõigi üksuste poolt määrustele, potentsiaalsetele kohustustele ja potentsiaalsetele varadele, välja arvatud:*

(a) *need, mis tulenevad täideviivatest lepingutest, välja arvatud need juhud, mil leping on koormav;*

(b) *need, mis ilmnevad kindlustusasutustel lepingutest poliisivõtjatega;*

ja

(c) *mingi muu standardiga käsitletavat.*

2. See standard ei rakendu finantsinstrumentidele (kaasa arvatud garantiid), mis kuuluvad IAS 39 *Finantsinstrumendid* rakendusulatusse. *Kajastamine ja mõõtmine*. Finantsgarantiidele, välja arvatud IAS 39 rakendusulatusse kuuluvad, rakendub see standard nii, nagu on välja toodud IAS 39 paragrahv 2(f)-s.

SIC 27 muudatused

B9. [Muudatus pole tühjale standardile rakendatav]

▼ **M9**

RAHVUSVAHELISE RAAMATUPIDAMISSTANDARDI 39

Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmineparandused

ÕIGLASE VÄÄRTUSE VALIKUVÕIMALUS

Käesolevas dokumendis sätestatakse standardi IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* (IAS 39) parandused. Need parandused puudutavad ettepanekuid, mis sisaldasid IAS 39 2004. aasta aprillis avaldatud kavandatud paranduste projektis – *Õiglase väärtuse valikuvõimalus*.

Ettevõtted peavad rakendama käesolevas dokumendis sätestatud parandusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavatele aruandeaastatele.

Paragrahvis 9 asendatakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava finantsvara või -kohustise mõiste punktis b esitatud osa järgmiselt.

MÕISTED

9. ...

Finantsinstrumentide nelja kategooria mõisted

Õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatav finantsvara või -kohustis on finantsvara või -kohustis, mis vastab ühele kahest järgmisest tingimusest.

a) ...

b) *Esmasel kajastamisel määratleb ettevõtte selle õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks. Ettevõtte võib kasutada seda määratlust ainult siis, kui see on lubatud paragrahvi 11A või kui selle tulemuseks on asjakohasem informatsioon, sest*

i) see kas kõrvaldab või vähendab oluliselt mõõtmise või kajastamise järjekindlust (mida mõnikord nimetatakse arvestuse mittevastavuseks), mis muul juhul tuleneks varade või kohustiste mõõtmisest või nendelt saadavate kasumite või kahjumite kajastamisest erinevatel alustel; või

▼ **M9**

ii) *finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema rühma juhitakse ja selle tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt dokumenteeritud riskijuhtimise või investeerimise strateegiale ning informatsiooni rühma kohta antakse ettevõttesiseselt sellel alusel ettevõtte juhtkonna võtmeisikutele (nagu on määratletud standardis IAS 24 Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine (muudetud 2003)), näiteks ettevõtte juhtorganile ja tegevjuhile.*

► **M12 IFRS 7 paragrahvides 9–11 ja B4 on nõutud, et ettevõtte avalikustaks teabe finantsvara ja finantskohustiste kohta, mida ta on kajastanud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, ◀ sealhulgas selle kohta, kuidas ta on need tingimused täitnud. Punkti ii kohaselt kriteeriumitele vastavate instrumentide puhul hõlmab see avalikustatav informatsioon tekstilist kirjeldust selle kohta, kuidas õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks määratlemine on kooskõlas ettevõtte dokumenteeritud riskijuhtimise või investeerimise strateegiaga.**

Investeeringuid omakapaliinstrumentidesse, millel puudub noteeritud turuhind aktiivsel turul ja mille õiglast väärtust ei saa usaldusväärset mõõta (vt paragrahvi 46 punkt c ning lisa A paragrahvid AG80 ja AG81), ei määratleta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavateks.

Tuleb rõhutada, et paragrahvid 48, 48A, 49 ja lisa A paragrahvid AG69–AG82, milles sätestatakse nõuded finantsvara või -kohustise õiglase väärtuse usaldusväärsetele mõõtmisalustele, kehtivad üheteiisi kõikidele objektidele, mida kas määratluse tõttu või muul põhjusel mõõdetakse õiglases väärtuses või mille õiglase väärtus on avalikustatud.

Paragrahv 11A lisatakse järgmises sõnastuses:

VARJATUD TULETISINSTRUMENDID

11A. *Vaatamata paragrahvile 11, kui leping sisaldab ühte või mitut varjatud tuletisinstrumenti, võib ettevõtte määratleda kogu hübriidlepingu õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks finantsvaraks või -kohustiseks, välja arvatud juhtudel kui:*

- a) *varjatud tuletisinstrument(-instrumentid) ei muuda oluliselt rahavoogusid, mis muul juhul oleksid lepinguga nõutavad; või*
- b) *sarnase hübriidinstrumenti esmakordsel käsitlemisel on vähese analüüsiga või ilma analüüsita selge, et varjatud tuletisinstrumenti(-instrumentide) eraldamine on keelatud, nagu näiteks laenus varjatud ettemakse optioon, mis lubab valdajal laenu ette maksta ligilähedalt selle amortiseeritud soetusmaksumuses.*

Paragrahvid 12 ja 13 muudetakse järgmiselt:

12. *Kui käesoleva standardi kohaselt peab ettevõtte varjatud tuletisinstrumenti põhilepingust eraldama, kuid ta ei suuda varjatud tuletisinstrumenti eraldi mõõta kas selle omandamisel või mõnel järgneval finantsaruandluse kuupäeval, peab ta kogu hübriidlepingu määratlema õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.*

13. *Kui ettevõtte ei suuda varjatud tuletisinstrumenti õiglast väärtust selle instrumenti tingimuste alusel usaldusväärset kindlaks määrata (näiteks kui varjatud tuletisinstrument põhineb noteerimata omakapaliinstrumentil), siis on varjatud tuletisinstrumenti õiglase väärtus hübriidinstrumenti õiglase väärtuse ja põhilepingu õiglase väärtuse vaheline erinevus, eeldusel et neid saab käesoleva standardi kohaselt kindlaks määrata. Kui ettevõtte ei suuda varjatud tuletisinstrumenti õiglast väärtust antud meetodit kasutades kindlaks määrata, rakendub paragrahv 12 ja hübriidinstrument määratletakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.*

Lisatakse paragrahv 48A järgmises sõnastuses:

ÕIGLASE VÄÄRTUSE MÕÕTMISE KAALUTLUSED

48A. *Parim õiglase väärtuse mõõdik on noteeritud hind aktiivsel turul. Kui finantsinstrumenti turg ei ole aktiivne, leiab ettevõtte õiglase väärtuse kasutades hindamistehnikat. Hindamistehnika kasutamise eesmärk on määratleda, milline oleks olnud tehingu hind mõõtmiskuupäeval sõltuma-*

▼ M9

tute osapoolte vahelises tavapäraest äriilistest kaalutlustest ajendatud tehingus. Hindamistehnikad hõlmavad teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vaheliste hiljutiste turutehingute kasutamist (kui nende kohta on kättesaadavaid andmeid), võrdlust olulises osas sarnase teise instrumendi hetkel kehtiva õiglase väärtusega, diskonteeritud rahavoogude analüüsi ja optioonide hinnamudelite kasutamist. Kui on olemas hindamistehnika, mida turuosalisel tavaliselt kasutavad instrumendi hinna määramiseks ja see tehnika on andnud usaldusväärseid hinnanguid tegelike turutehingute hindade kohta, kasutab ettevõtte seda tehnikat. Valitud hindamistehnika kasutab maksimaalselt ära turusisendeid ja tugineb võimalikult vähesel määral ettevõtte-spetsiifilistele sisenditele. See sisaldab kõiki tegureid, mida turuosalisel võtaksid hinna määramisel arvesse ja on kooskõlas finantsinstrumentide hindamise üldtunnustatud majandusmetodoloogiatega. Ettevõtte kontrollib hindamistehnikat perioodiliselt ja testib selle paikapidavust, kasutades sama instrumendiga (muutmata või ümber struktureerimata kujul) tehtud mis tahes jälgitavate jooksvate turutehingute hindu või tuginedes mis tahes saadaolevatele jälgitavatele turuandmetele.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

Paragrahv 105 muudetakse ning lisatakse paragrahvid 105A–105D järgmises sõnastuses:

...

- 105.** *Käesoleva standardi esmakordsel rakendamisel on ettevõttel lubatud määratleda eelnevalt kajastatud finantsvara müügivalmis olevana. Iga sellise finantsvara puhul kajastab ettevõtte kõik kumulatiivsed õiglase väärtuse muutused omakapitali eraldi komponendis kuni edaspidise kajastamise lõpetamiseni või vara väärtuse languseni, mil ettevõtte kannab selle kumulatiivse kasumi või kahjumi kasumiaruandesse. Ettevõtte peab samuti:*
- a) korrigeerima finantsvara kajastamist uue määratluse alusel võrreldavates finantsaruannetes, ja*
 - b) avalikustama finantsvarade õiglase väärtuse määratlemise kuupäeva seisuga ning nende liigituse ja bilansilise maksumuse eelmistes finantsaruannetes.*
- 105A.** *Ettevõtte peab rakendama paragrahve 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B ning 2005. aastal paragrahvides 9, 12 ja 13 tehtud parandusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavatele aruandeaastatele. Varasem rakendamine on soovitatav.*
- 105B.** *Ettevõtte, mis esmakordselt rakendab paragrahve 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B ning 2005. aastal paragrahvides 9, 12 ja 13 tehtud parandusi oma enne 1. jaanuari 2006 algaval aruandeaastal*
- a) võib nende uute ja muudetud paragrahvide esmakordsel rakendamisel määratleda õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena kõik eelnevalt kajastatud finantsvarad või -kohustised, mis sel ajal vastavad sellise määratlemise kriteeriumitele. Kui aruandeaasta algab enne 1. septembrit 2005, siis sellist määratlemist ei pea lõpetama enne 1. septembrit 2005 ja see võib hõlmata ka finantsvarasid ja -kohustusi, mis on kajastatud selle aruandeaasta alguse ja 1. septembri 2005 vahelisel perioodil. Vaatamata paragrahvile 91 peab lõpetama kõikide finantsvarade ja -kohustiste, mis on määratletud õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena vastavalt käesolevale punktile ja mis olid eelnevalt määratletud maandatava instrumendina õiglase väärtuse riskimaandamissuhtes, määratlemise sellistes suhtes samaaegselt nende määratlemisega õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena.*
 - b) peab avalikustama vastavalt punktile a määratletud iga finantsvara või -kohustise õiglase väärtuse määratlemise kuupäeva seisuga ning nende liigituse ja bilansilise maksumuse eelmistes finantsaruannetes.*
 - c) peab lõpetama iga eelnevalt õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatutena määratletud finantsvara või -kohustise määratlemise, kui see ei vasta määratlemise kriteeriumitele vastavalt uutele ja muudetud paragrahvidele. Kui finantsvara või -kohustist mõõdetakse pärast määratlemise*

▼ M9

lõpetamist amortiseeritud soetusmaksumuses, loetakse määratlemise lõpetamise kuupäeva tinglikult selle esmase kajastamise kuupäevaks.

- d) peab avalikustama finantsvarade või -kohustiste, mille määratlemine on lõpetatud vastavalt punktile c, õiglase väärtuse määratlemise lõpetamise kuupäeva seisuga ja nende uued liigitused.*

105C. *Ettevõtte, mis esmakordselt rakendab paragrahve 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B ning 2005. aastal paragrahvides 9, 12 ja 13 tehtud parandusi oma 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavale aruandeaastale*

- a) lõpetab eelnevalt õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande kajastatutena määratletud mis tahes finantsvara või -kohustise määratlemise ainult juhul, kui see ei vasta määratlemise kriteeriumitele vastavalt uutele ja muudetud paragrahvidele. Kui finantsvara või -kohustist mõõdetakse pärast sellise määratlemise lõpetamist amortiseeritud soetusmaksumuses, siis määratlemise lõpetamise kuupäeva loetakse tinglikult selle esmase kajastamise kuupäevaks.*

- b) ei tohi määratleda õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande kajastatavateks ühtegi eelnevalt kajastatud finantsvara või -kohustist.*

- c) peab avalikustama kõigi nende finantsvarade või -kohustiste õiglase väärtuse ümberliigitamise kuupäeva seisuga, mille määratlemine on lõpetatud vastavalt punktile a, ja nende uued liigitused.*

105D. *Ettevõtte peab korrigeerima oma võrreldavaid finantsaruandeid, kasutades paragrahvis 105B või 105C toodud uusi määratlusi tingimusel, et õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaiks määratletud finantsvara, -kohustise või finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema rühma korral oleksid need objektid või rühmad vastanud paragrahvi 9 punkti b alapunktides i, ii või paragrahvis 11A toodud kriteeriumitele võrreldava perioodi alguses või – kui need on omandatud pärast võrreldava perioodi algust – oleksid vastanud paragrahvi 9 punkti b alapunktides i, ii või paragrahvis 11A toodud kriteeriumitele esmase kajastamise kuupäeval.*

Lisasse A lisatakse paragrahvid AG4B–AG4K järgmises sõnastuses:

▼ M9

LISA A

Rakendusjuhend

MÕISTED (paragrahvid 8 ja 9)

Õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks määratlemine

- AG4B. Käesoleva standardi paragrahvis 9 lubatakse ettevõttel määratleda finantsvara, -kohustist või finantsinstrumentide (finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema) rühma õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks tingimusel, et selle tulemuseks on asjakohasem informatsioon.
- AG4C. Ettevõtte otsus määratleda finantsvara või -kohustist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks sarnaneb arvestusmeetodi valikuga (kuigi erinevalt arvestusmeetodi valikust ei ole nõutav selle järjepidev rakendamine kõikidele sarnastele tehingutele). Kui ettevõttel on selline valik, nõutakse standardi IAS 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead* paragrahvi 14 punktis b, et valitud meetodi tulemusena annaksid finantsaruanded usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju kohta ettevõtte finantsseisundile, finantstulemusele või rahavoogudele. Õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks määratlemise korral sätestatakse paragrahvis 9 kaks tingimust, mille korral asjakohasema informatsiooni nõue on täidetud. Seega, sellise määratluse valimiseks vastavalt paragrahvile 9 peab ettevõtte tõestama, et ta vastab ühele (või mõlemale) neist kahest tingimusest.

Paragrahvi 9 punkti b alapunkt i: Määratlemine kõrvaldab või vähendab oluliselt mõõtmise või kajastamise järjekindlustust, mis ilmneks muul juhul

- AG4D. Vastavalt standardile IAS 39 määratakse finantsvara või -kohustise mõõtmine ja selle väärtuse kajastatud muutuste liigitus objekti liigituse järgi ja selle põhjal, kas objekt on määratletud riskimaandamissuhte osa. Need nõuded võivad põhjustada mõõtmise või kajastamise järjekindlustuse (mida mõnikord nimetatakse arvestuse mittevastavuseks), kui näiteks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mittemääratletud finantsvara liigitatakse müügivalmis olevaks (mille puhul enamikku õiglase väärtuse muutusi kajastatakse otse omakapitalis) ja ettevõtte kaasnevat kohustist mõõdetaks amortiseeritud soetusmaksumuses (mille puhul õiglase väärtuse muutusi ei kajastata). Sellisel juhul võib ettevõtte otsustada, et tema finantsaruanded annaksid asjakohasemat informatsiooni, kui nii vara kui ka kohustis on liigitatud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.
- AG4E. Järgmistest näidetest selgub, millal see tingimus on täidetud. Kõikidel juhtudel saab ettevõtte kasutada nimetatud tingimust, et määratleda finantsvara või -kohustist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks ainult siis, kui see vastab paragrahvi 9 punkti b alapunktis i toodud põhimõttele.
- a) Ettevõttel on kohustised, mille rahavood põhinevad lepingujärgselt selliste varade tulemuslikkusel, mida muul juhul liigitataks müügivalmis olevana. Näiteks võivad kindlustusandjal olla lisakasumis osalemist sisaldavad kohustised, millelt makstakse hüvitist kindlustusandja varade määratletud kogumi realiseeritud ja/või realiseerimata investeerimiskasumi alusel. Kui nende kohustiste mõõtmine peegeldab turuhindu, tähendaks varade liigitamine õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks, et finantsvarade õiglase väärtuse muutusi kajastatakse kasumiaruandes samal perioodil, kui kaasnevaid muutusi kohustiste väärtuses.
 - b) Ettevõttel on kohustised vastavalt kindlustuslepingutele, mille mõõtmine tugineb jooksvale informatsioonile (nagu on lubatud standardi IFRS 4 *Kindlustuslepingud* paragrahviga 24), ja tema kaasnevad finantsvarad, mida muul juhul liigitataks müügivalmis olevateks või amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavateks.
 - c) Ettevõttel on finantsvarad, -kohustised või mõlemad, millel on ühine risk, näiteks intressirisk, mis tavaliselt tingib vastastikku tasa-kaalustuvaid muutusi õiglastes väärtustes. Kuid ainult mõningaid instrumente mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena (tuletisinstrumentid või kauplemiseesmärgil hoitavaks liigitatud instrumendid). Samuti võib esineda olukord, et riskimaandamisinstrumentide arvestuse nõuded ei ole täidetud, näiteks seetõttu, et paragrahvis 88 toodud efektiivsuse nõuded ei ole täidetud.

▼ M9

d) Ettevõtte on finantsvarad, -kohustised või mõlemad, millel on ühine risk, näiteks intressirisk, mis tingib vastastikku tasakaalustavaid muutusi õiglastes väärtustes, ent ettevõtte ei vasta riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumitele, sest ükski instrumentidest ei ole tuletisinstrument. Lisaks on riskimaandamisarvestuse puudumisel oluline järjekindlusetus kasumite ja kahjumite kajastamisel. Näiteks:

i) ettevõtte on finantseerinud portfelli, mis koosneb fikseeritud intressimääraga varadest – mida muul juhul liigitatakse müügi- valmis varadeks – fikseeritud intressimääraga võlakohustustest, mille õiglase väärtuse muutused tavaliselt tasakaalustavad üksteist. Varade ja võlakohustuste kajastamine õiglastes väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kõrvaldab järjekindlusetuse, mis muul juhul tuleneks varade mõõtmisest õiglastes väärtuses koos vastavate otse omakapitalis kajastatavate muutustega ja võlakohustuste mõõtmisest amortiseeritud soetusmaksumuses.

ii) ettevõtte on finantseerinud teatud laenude rühma emiteerides kaubeldavaid võlakirju, mille õiglase väärtuse muutused tavaliselt tasakaalustavad üksteist. Kui lisaks ettevõtte ostab ja müüb regulaarselt võlakirju, kuid ostab ja müüb harva – kui üldse – laene, kõrvaldab nii laenude kui ka võlakirjade õiglastes väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastamine järjekindlusetuse kasumite ja kahjumite kajastamise ajastamisel, mis muul juhul tuleneks nii laenude kui ka võlakirjade amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmisest ja kasumi või kahjumi kajastamisest võlakirjade igakordse tagasiostmise korral.

AG4F. Eelmises paragrahvis kirjeldatud juhtumitel võib esmasel kajastamisel muul juhul selliselt mittemõõdetavate finantsvarade ja -kohustiste õiglastes väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks määratlemine kõrvaldada või vähendada oluliselt mõõtmise või kajastamise järjekindlusetust ja anda asjakohasemat informatsiooni. Praktilistel põhjustel ei pea ettevõtte saama kõigi varade ja kohustiste osapooleks, mis tingivad mõõtmise või kajastamise järjekindlusetuse täpselt üheaegselt. Mõistlik viivitus on lubatud tingimusel, et iga tehing on selle esmasel kajastamisel määratletud õiglastes väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks ja sel ajal eeldatakse kõigi ülejäänud tehingute toimumist.

AG4G. Ei ole vastuvõetav määratleda ainult mõningaid järjekindlusetust põhjustavaid finantsvarasid ja -kohustisi õiglastes väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks, kui see ei kõrvaldaks või ei vähendaks oluliselt järjekindlusetust ja seetõttu selle tulemuseks ei oleks asjakohasem informatsioon. Kuid on vastuvõetav määratleda ainult mõningaid mitmetest sarnastest finantsvaradest või sarnastest finantskohustistest, kui selle tulemusena saavutatakse järjekindlusetuse oluline vähenemine (ja võimalik, et suurem vähenemine kui muude lubatavate määratlustega). Näiteks oletagem, et ettevõtte on mitmeid sarnaseid finantskohustisi, mille summa on 100 VÜ (*) ja mitmeid sarnaseid finantsvarasid, mille summa on 50 VÜ, kuid mida mõõdetakse erineval alusel. Ettevõtte võib vähendada oluliselt mõõtmise järjekindlusetust, määratledes esmasel kajastamisel kõik varad, kuid ainult osa kohustistest (näiteks üksikud kohustised kogusummas 45 VÜ) õiglastes väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks. Kuna aga õiglastes väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks määratlemist saab rakendada ainult finantsinstrumentidele tervikuna, peab antud näites ettevõtte määratlema ühe või mitu kohustist tervikuna. Ta ei saaks määratleda üksnes kohustise üht komponenti (nt õiglase väärtuse muutusi, mis tulenevad ainult ühest riskist, nagu näiteks intressi viitemäära muutustest) või kohustise protsentuaalset osa.

Paragrahvi 9 punkti b alapunkt ii: Finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema rühma juhitakse ja selle tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt dokumenteeritud riskijuhtimise või investeerimise strateegiale

AG4H. Ettevõtte võib juhtida ja hinnata finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema rühma sellisel viisil, et selle rühma õiglastes väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise tulemuseks on asjakohasem informatsioon. Antud juhul keskendutakse viisile, kuidas ettevõtte juhib ja hindab tulemuslikkust, mitte niivõrd tema finantsinstrumentide olemusele.

(*) Käesolevas standardis on rahasummad nomineeritud valuutaühikutes (VÜ).

▼ M9

- AG4I. Järgmistes näidetes selgitatakse, millal see tingimus võib olla täidetud. Kõikidel juhtudel võib ettevõtte kasutada kõnealust tingimust finantsvarade või -kohustiste määramiseks õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastamiseks ainult siis, kui ta vastab paragrahvi 9 punkti b alapunktis ii toodud põhimõttele.
- Ettevõtte on riskikapitali organisatsioon, investeerimisfond või sarnane ettevõtte, mille äritegevus seisneb investeerimises finantsvaradesse eesmärgiga saada kasu nende kogutootlusest intressi või dividendide näol ja õiglase väärtuse muutustest. IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse* ja IAS 31 *Osalemine ühisettevõtmistes* lubavad selliste investeeringute väljajätmist oma rakendusala tingimusest, et investeeringuid mõeldakse õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Ettevõtte võib rakendada sama arvustusmeetodit muudele kogutootluse alusel juhitavatele investeeringutele, mille üle tema mõju on ebapiisav selleks, et need kuuluksid standardi IAS 28 või IAS 31 rakendusala.
 - Ettevõtte on finantsvarad ja -kohustised, millel on üks või mitu ühist riski ning neid riske juhitakse ja hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt varade ja kohustiste juhtimise dokumenteeritud poliitikale. Näitena võib tuua ettevõtte, mis on emiteerinud mitmeid varjatud tuletisinstrumente sisaldavaid "struktureeritud tooteid" ja mis juhib kaasnevaid riske õiglase väärtuse alusel, kasutades tuletisinstrumentide ja tuletisinstrumentideks mitteolevate finantsinstrumentide kombinatsiooni. Sarnaseks näiteks võib olla ettevõtte, mis annab välja fikseeritud intressimääraga laene ja juhib kaasnevaid intressi viitemäärade riski, kasutades tuletisinstrumentide ja tuletisinstrumentideks mitteolevate finantsinstrumentide kombinatsiooni.
 - Ettevõtte on kindlustusandja, millele kuulub finantsvarade portfelli ja mis juhib portfelli, et maksimeerida selle kogutootlust (s.o intresse või dividende ja õiglase väärtuse muutusi) ning hindab tulemuslikkust sellel alusel. Portfelli võib omada selleks, et tagada teatud kohustisi, omakapitali või mõlemad. Kui portfelli omatakse selleks, et tagada teatud kohustisi, võib paragrahvi 9 punkti b alapunktis ii toodud tingimus olla täidetud varade puhul, olenemata sellest, kas kindlustusandja juhib ja hindab ka kohustisi õiglase väärtuse alusel. Paragrahvi 9 punkti b alapunktis ii toodud tingimus võib olla täidetud, kui kindlustusandja eesmärk on maksimeerida varade kogutootlust pikema aja jooksul ka siis, kui osalevate lepingute valdajatele makstavad summad sõltuvad muudest teguritest, nagu näiteks lühema perioodi (nt aasta) jooksul realiseeritud kasumite summast või neile kohaldatakse kindlustusandja kaalutusõigust.
- AG4J. Nagu eespool märgitud, tugineb nimetatud tingimus viisil, kuidas ettevõtte juhib ja hindab vaadeldavate finantsinstrumentide rühma tulemuslikkust. Seetõttu (vastavalt määramise nõudele esmasel kajastamisel) peab ettevõtte, mis määratleb finantsinstrumente õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena selle tingimuse alusel, selliselt määratlema kõik kriteeriumitele vastavad finantsinstrumentid, mida juhitakse ja hinnatakse ühiselt.
- AG4K. Ettevõtte strateegia dokumentatsioon ei pea olema ulatuslik, kuid peab olema piisav, et tõestada vastavust paragrahvi 9 punkti b alapunktile ii. Selline dokumentatsioon ei ole nõutav iga üksiku objekti kohta, vaid võib olla portfelli põhine. Näiteks kui osakonna tulemuslikkuse juhtimise süsteem, mille on kinnitanud ettevõtte juhtkonna võtmeisikud, tõestab selgelt, et tulemuslikkust hinnatakse kogutootluse alusel, siis täiendav dokumentatsioon ei ole nõutav tõestamiseks vastavust paragrahvi 9 punkti b alapunktile ii.

Pärast paragrahvi AG33 lisatakse uus pealkiri ning paragrahvid AG33A ja AG33B järgmises sõnastuses:

Varjatud tuletisinstrumente sisaldavad instrumendid

AG33A.

Kui ettevõtte saab ühte või mitut varjatud tuletisinstrumenti sisaldava hübriidinstrumendi osapool, nõutakse paragrahvi 11, et ettevõtte teeks kindlaks iga sellise varjatud tuletisinstrumenti, hindaks, kas selle eraldamine põhilepingust on nõutav ja eraldamise kuuluvate tuletisinstrumentide puhul mõeldaks tuletisinstrumente õiglasel väärtuses nii esmasel kajastamisel kui ka järgnevalt. Need nõuded võivad olla keerulisemad või tingida vähem usaldusväärse mõõtmisviisi kui kogu instrumendi mõõtmine õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Sellel põhjusel lubatakse käesoleva standardiga instrumendi kui terviku määramist õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.

▼ **M9**

AG33B.

Sellist määratlemist võib kasutada, olenemata sellest, kas paragrahvi 11 nõutakse varjatud tuletisinstrumentide eraldamist põhilepingust või keelatakse selline eraldamine. Kuid paragrahv 11A ei luba hübriidinstrumendi määratlemist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks paragrahvi 11A punktides a ja b sätestatud juhtudel, sest sellega ei vähendataks keerulisust ega suurendataks usaldusväärsust.

▼ **M5**

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 40

Kinnisvarainvesteeringud

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-4
Mõisted	5-15
Kajastamine	16-19
Mõõtmine arvele võtmisel	20-29
Esmasele kajastamisele järgnev mõõtmine	30-56
Arvestusmeetod	30-32
Õiglase väärtuse mudel	33-55
Kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta	53-55
Soetusmaksumuse mudel	56
Ümberliigitamine	57-65
Võõrandamine	66-73
Avalikustatav informatsioon	74-79
Õiglase väärtuse mudel ja soetusmaksumuse meetod	74-79
Õiglase väärtuse mudel	76-78
Soetusmaksumuse meetod	79
Üleminekusätted	80-84
Õiglase väärtuse mudel	80-82
Soetusmaksumuse meetod	83-84
Jõustumiskuupäev	85
IAS 40 (2000) tühistamine	86

See muudetud standard asendab IAS 40 (muudetud 2000) *Kinnisvarainvesteeringud* ja seda tuleks rakendada aastastele perioodidele alates 1. jaanuarist 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav.

Eesmärk

1. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada kinnisvarainvesteeringute ning nende arvestusega seotud avalikustamisnõuete raamatupidamiskäsitlus.

Rakendusala

2. ***Käesolevat standardit rakendatakse kinnisvarainvesteeringute kajastamisel, mõõtmisel ja avalikustamisel.***
3. Käesolev standard käsitleb muu hulgas ka kapitalirendi tingimustel rendile võetud kinnisvarainvesteeringute mõõtmist rentniku finantsaruannetes ja kasutusrendi tingimustel rendile antud kinnisvarainvesteeringute mõõtmist rendileandja finantsaruannetes. Käesolevas standardis ei käsitleta teemasid, mida hõlmab IAS 17 *Rent*, sealhulgas:
 - (a) renditehingute liigitamine kapitalirendiks ja kasutusrendiks;
 - (b) renditulude kajastamine kinnisvarainvesteeringutelt (vaata samuti IAS 18 *Tulu*);
 - (c) kasutusrendi tingimustel renditud kinnisvara mõõtmine rentniku finantsaruannetes;
 - (d) kapitalirendi netoinvesteeringu mõõtmine rendileandja finantsaruannetes;

▼ M5

- (e) müügi - tagasirendi tehingute arvestus,
 - ja
 - (f) kapitali- ja kasutusrenditehingute avalikustamine.
4. Käesolevat standardit ei rakendata:
- (a) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilistele varadele (vaata IAS 41 *Põllumajandus*);
 - ja
 - (b) mineraalõigustele ja mineraalreservidele, nagu nafta, maagaas ja muud sarnased mittetaastuvad looduslikud ressursid.

MÕISTED

5. *Käesolevas standardis kasutatakse järgnevaid mõisteid allpool täpsustatud tähendustes:*

Bilansiline maksumus on summa, milles vara on bilansis kajastatud.

Soetusmaksumus on vara omandamise või ehitamise ajal vara eest makstud raha või raha ekvivalentide summa või üleantud mitterahalise tasu õiglane väärtus.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja mitteseotud poolte vahelises tehingus.

Kinnisvarainvesteering on kinnisvara (maa või ehitise, ehitise osa või mõlemad), mida hoitakse (omanikuna või kapitalirendi korral rentnikuna) eelkõige renditulu teenimise, kinnisvara väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil, mitte aga:

- (a) *kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel;*

või

- (b) *müügiks tavapärase majandustegevuse käigus.*

Omaniku poolt kasutatav kinnisvara on kinnisvara, mida hoitakse (omanikuna või kapitalirendi korral rentnikuna) kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel.

6. *Rendilevõtja võib kasutusrendi tingimustel renditud kinnisvara, klassifitseerida kinnisvarainvesteeringuks ja vastavalt arvestust pidada siis ja ainult siis, kui vara vastab muus osas kinnisvarainvesteeringu definitsioonile ja kui rentnik rakendab paragrahvides 33–55 kirjeldatud õiglase väärtuse meetodit. Sellist alternatiivset klassifitseerimist võib rakendada iga kinnisvaraobjekti puhul eraldi. Siiski, kui sellist alternatiivset klassifitseerimist on rakendatud ühe kasutusrendi tingimustel renditud kinnisvara puhul, tuleb kõiki kinnisvarainvesteeringuid kajastada õiglasel väärtusel. Kui on valitud kirjeldatud alternatiivne klassifitseerimine, siis tuleb iga selliselt klassifitseeritud investeering avalikustada paragrahvides 74–78 nõuete kohaselt.*
7. *Kinnisvarainvesteeringuid hoitakse renditulu teenimise, kinnisvara väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil. Seetõttu tekitavad kinnisvarainvesteeringud rahavooge ettevõtte teistest varadest suurel määral sõltumatult. See eristab kinnisvarainvesteeringuid omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast. Kaupade tootmine või teenuste osutamine (või kinnisvara kasutamine halduslikul eesmärgil) tekitab rahavooge, mis ei ole seotud ainult kinnisvaraga, vaid ka muude tootmis- või tarneprotsessis kasutatavate varadega Omaniku poolt kasutatavat kinnisvara käsitleb IAS 16 *Materiaalne põhivara*.*
8. *Kinnisvarainvesteeringud on näiteks:*
- (a) *maa, mida hoitakse pikaajalise väärtuse kasvu eesmärgil, mitte müügiks tavapärase majandustegevuse käigus lühema ajavahemiku jooksul.*
 - (b) *maa, mida hoitakse hetkel määratlemata eesmärgil. (Kui ettevõtte ei ole otsustanud, kas ta kavatseb maad kasutada omanikuna kasutatava kinnisvarana või müügiks tavapärase majandustegevuse käigus lühema ajavahemiku jooksul, loetakse maa hoidmise eesmärgiks väärtuse kasvu).*
 - (c) *ehitis, mis kuulub aruandvale ettevõttele (või mille aruandev ettevõtte on kapitalirendi tingimustel rendile võtnud) ja mis on ühe või mitme kasutusrendilepingu alusel allrendile antud.*
 - (d) *ehitis, mida hetkel ei kasutata, kuid mida hoitakse ühe või mitme kasutusrendina rendile andmise eesmärgil.*
9. *Järgmised näited ei ole kinnisvarainvesteeringud ja seega jäävad välja-poolle selle standardi rakendusala:*

▼ M5

- (a) kinnisvara, mida hoitakse müügiks tavapärase majandustegevuse käigus või mida ehitatakse või arendatakse sellise müügi eesmärgil (vt IAS 2 *Varud*), näiteks kinnisvara, mis on omandatud ainult lähitulevikus toimuva võõrandamise või arenduse ja hilisema edasimüügi eesmärgil.
 - (b) kinnisvara, mida ehitatakse või arendatakse kolmandate osapoolte jaoks (vaata IAS 11 *Ehituslepingud*).
 - (c) omaniku poolt kasutatav kinnisvara (vaata IAS 16), sealhulgas kinnisvara, mida hoitakse omanikupoolseks tulevaseks kasutamiseks, kinnisvara, mida hoitakse tulevaseks arendamiseks ja sellele järgnevas omanikupoolseks kasutamiseks; töötajate poolt kasutatav kinnisvara (sõltumata sellest, kas töötajad maksavad turuhindadele vastavat renti või mitte) ning võõrandamist ootav omaniku poolt kasutatav kinnisvara.
 - (d) kinnisvara, mida ehitatakse või arendatakse tulevikuks kinnisvarainvesteeringuna kasutamiseks. Sellise kinnisvara suhtes rakendatakse standardit IAS 16 *Materiaalne põhivarakuni* ehitus- või arendustegevuse lõpetamiseni, misjärel see kinnisvara muutub kinnisvarainvesteeringuks ja selle suhtes hakatakse rakendama käesolevat standardit. Käesolevat standardit rakendatakse siiski juhul, kui olemasolev kinnisvarainvesteering arendatakse ümber selliselt, et tulevikus jätkub selle kasutamine kinnisvarainvesteeringuna (vt paragrahv 58).
 - (e) kinnisvara, mis on kapitalirendi tingimustel renditud teisele ettevõttele.
10. Mõnede kinnisvaraobjektide puhul võidakse üht osa sellest hoida renditulu teenimise või väärtuse kasvu eesmärgil ning teist kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel. Kui neid osi on võimalik eraldi müüa (või kapitalirendi tingimustel eraldi rendile anda), peab ettevõtte nende osade kohta arvestust eraldi. Kui neid osi ei ole võimalik eraldi müüa, loetakse seda kinnisvara kinnisvarainvesteeringuks ainult juhul, kui kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel kasutatav osa on ebaolulise suurusega.
 11. Mõningatel juhtudel osutab ettevõtte oma kinnisvara kasutajatele lisateenuseid. Ettevõtte käsitleb sellist kinnisvara kinnisvarainvesteeringuna juhul, kui need lisateenused moodustavad kinnisvaralt teenitavatest tuludest väheolulise osa. Näiteks võib tuua kontorihoone omaniku, kes osutab ehitist kasutavatele rentnikele turva- ja hooldusteenuseid.
 12. Muudel juhtudel on pakutavad teenused olulised. Näiteks kui ettevõtte omab ja peab hotelli, moodustavad küllastajatele osutatud teenused kinnisvaralt teenitavatest tuludest olulise osa. Seega on omaniku poolt peetav hotell omaniku poolt kasutatav kinnisvara ja mitte kinnisvarainvesteering.
 13. Otsustamine selle üle, kas lisateenused moodustavad piisavalt olulise osa kinnisvaralt teenitavatest tuludest ning kas kinnisvara kvalifitseerub kinnisvarainvesteeringuks või mitte, võib osutada keeruliseks. Näiteks kannab hotelli omanik mõnikord teatavad kohustused vastavalt halduslepingule üle kolmandatele isikutele. Sellise halduslepingu tingimused võivad olla väga erinevad. Ühel äärmuslikul juhul võib omanik sisuliselt olla passiivne investor. Teisel äärmuslikul juhul võib omanik teatavad igapäevased tegevused teenustöödena sisse osta, kuid ise seejuures kanda olulisel määral hotelli põhitegevuse rahavoogude kõikumise riski.
 14. Otsustamaks, kas kinnisvara kvalifitseerub kinnisvarainvesteeringuks, on vaja hinnangut. Ettevõtte töötab välja kriteeriumid, millest lähtuvalt saab ta järjepidevalt hinnata vastavust kinnisvarainvesteeringu mõistele ning paragrahvides 7–13 esitatud juhistele. Paragrahv 75(c) nõuab, et ettevõtte avalikustaks need kriteeriumid juhul, kui liigitamine on keeruline.
 15. Mõnel juhul kuulub ettevõttele kinnisvara, mis on ematettevõttele või mõnele teisele sama kontserni tütarettevõttele rendile ja kasutusele antud. Sellist kinnisvara ei käsitleta kinnisvarainvesteeringuna mõlemat ettevõtet hõlmavates konsolideeritud finantsaruannetes, kuna kontserni seisukohast on selline kinnisvara omaniku poolt kasutatav kinnisvara. Samas on selline kinnisvara eraldiseisva ettevõtte seisukohast kinnisvarainvesteering juhul, kui see vastab paragrahvis 5 esitatud mõistele. Seetõttu käsitleb rendileandja antud kinnisvara enda eraldiseisvates finantsaruannetes kinnisvarainvesteeringuna.

KAJASTAMINE

16. ***Kinnisvarainvesteeringuid käsitletakse varana siis ja ainult siis, kui:***
 - (a) ***on tõenäoline, et ettevõtte saab seoses selle kinnisvarainvesteeringuga tulevikus majanduslikku kasu;***

ja

▼ M5

- (b) *kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.*
17. Selle kajastamise printsiibi kohaselt hindab ettevõtte kõikide kinnisvarainvesteeringutele tehtud kulutusi nende tekkimise hetkel. Need kulutused sisaldavad kinnisvarainvesteeringute soetusmaksumust ja hilisemaid täiendamise, asendamise või hooldamisega seotud kulutusi.
18. Paragrahvis 16 esitatud kajastamise printsiibi kohaselt ei kajasta ettevõtte kinnisvarainvesteeringu bilansilises maksumuses selle kinnisvara igapäevase hooldamise kulusid. Selle asemel kajastatakse nimetatud kulud tekkepõhiselt kasumiaruandes. Igapäevase hooldamise kulud koosnevad peamiselt tööjõukuludest ja kuludest tarbehenditele ning võivad sisaldada ka kulutusi väiksematele varuosadele. Selliste kulude eesmärki peetakse sageli kinnisvara "paranduseks ja hoolduseks".
19. Kinnisvarainvesteeringu osad võivad olla omandatud asendamise teel. Näiteks, interjööri seinad võivad asendada originaalseinad. Kajastamise printsiibi järgi kajastab ettevõtte asendavate osade maksumuse kinnisvarainvesteeringu bilansilises maksumuses hetkel, mil kulutus on tehtud ja mil kajastamise nõuded on täidetud. Asendatavate osade bilansilise maksumuse kajastamine lõpetatakse vastavuses käesolevas standardis sätestatud kajastamise lõpetamise tingimustega.

MÕÕTMINE ARVELE VÕTMISEL

20. *Kinnisvarainvesteeringuid mõõdetakse esialgselt nende soetusmaksumuses. Esmase mõõtmise hulka loetakse ka tehingukulutused.*
21. Ostetud kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumus hõlmab selle ostuhinda ja kõiki selle ostuga otseselt seotud kulutusi. Otseselt seotud kulutused sisaldavad näiteks teenustasusid juriidiliste teenuste eest, kinnisvara ümberregistreerimise makse ja muid tehingukulutusi.
22. Omaniku ehitatud kinnisvarainvesteeringu objekti soetusmaksumus on selle maksumus kuupäeval, mil ehitus- või arendustegevus lõpetatakse. Kuni selle kuupäevani rakendab ettevõtte standardit IAS 16. Sel kuupäeval muutub kinnisvara kinnisvarainvesteeringuks ning selle suhtes hakatakse rakendama käesolevat standardit (vt paragrahv 57(e) ja 65).
23. Kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumusse ei arvata:
- (a) tegevuse alustamisega seotud väljaminekuid (välja arvatud juhul, kui need on vajalikud kinnisvara juhtkonna poolt plaanitud töökorda seadmiseks),
 - (b) enne kinnisvarainvesteeringu planeeritud kasutustaseme saavutamist tekkinud esialgselt majandustegevuse kahjumit,
või
 - (c) kinnisvara ehitamise või arendustegevuse käigus tekkinud normaalsest tasemest suuremaid materjali, tööjõu või muude ressursside kulusid.
24. Kui kinnisvarainvesteeringu eest tasutakse järeilmaksuga, loetakse soetusmaksumuseks summa, mis võrduks kohe tasutava rahasummaga (s.o makstava tasu nüüdisväärtus. Selle summa ja maksete kogusumma vahet kajastatakse võlgnevusperioodi jooksul intressikuluna..
25. *Renditud kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumus kajastatakse sarnaselt kapitalirendi tingimusel renditud vara soetusmaksumusega vastavalt IAS 17 punktile 20, st vara võetakse arvele kas õiglases väärtuses või rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses sõltuvalt sellest, kumb on madalam. Samast paragrahvist tulenevalt kajastatakse kohustisena samaväärne summa.*
26. Igat makstud rendi lisatasu käsitletakse minimaalsete rendimaksete osana ja seega lisatakse vara soetusmaksumusele, kuid ei kajastata kohustisena. Kui renditud varaosalus on klassifitseeritud kinnisvarainvesteeringuks, siis on õiglase väärtuse määramise aluseks mitte kinnisvara, vaid osaluse määramises. Juhtnõõrid kinnisvaraosaluse õiglase väärtuse määramiseks on esitatud paragrahvides 33–52. Samuti on need selgitused olulised õiglase väärtuse määramisel juhul, kui seda kasutatakse arvele võtmise väärtuse määramiseks.
27. Ühe või mitu kinnisvarainvesteeringut võib soetada vahetamise teel mitterahalise vara või varade vastu või rahalise ja mitterahalise vara kombinatsioonina. Järgnev arutlus käsitleb käib mitterahalise vara vahetamist teise vastu, kuid kehtib ka kõikidele teistele eelmises lauses kirjeldatud vahetustehingutele. Sellise kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust mõõdetakse õiglases väärtuses, välja arvatud, kui (a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või (b) ei saadava vara ega loovutatava vara õiglase väärtus ei ole usaldusväärselt määratletav. Saadud vara

▼ M5

mõõdetakse taolisel viisil isegi juhul, kui ettevõtte ei saa koheselt loovutatud vara kajastamist lõpetada. Kui saadud vara ei mõõdetata õiglases väärtuses, kajastatakse seda loovutatud varabilansilises maksumus.

28. Ettevõtte otsustab vahendustehingu majandusliku sisu üle hinnates, mil määral selle tehingu tulemusena peaksid tulevased rahavood eeldatavalt muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, juhul kui:
- (a) saadud vara rahavoogud (risk, ajastus ja summa) erinevad üleantud vara rahavoogude riskist, ajastusest ja summast, või
 - (b) vahetuse tulemusena muutub ettevõtte tegevusala väärtus ettevõtte jaoks, ja
 - (c) punktis a) või b) toodud erinevus on oluline võrreldes vahetatud varaobjektide õiglase väärtusega.

Vahetustehingu majandusliku sisu üle otsustamiseks peab konkreetsele ettevõttele omase tehingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu ettevõttespetsiifiline väärtus peegeldama maksujärgseid rahavoogusid. Taoliste analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et majandusüksus peaks üksikasjalikke arvutusi teostama.

29. Vara, mille kohta võrreldavad turutehingud puuduvad, õiglase väärtus on usaldusväärselt mõõdetav, kui (a) kui hinnangud õiglase väärtuse kohta oluliselt ei muutu või (b) erinevaid võimalikke hinnanguid saab analüüsida ja kasutada õiglase väärtuse arvutamiseks. Kui ettevõtte on võimeline usaldusväärselt määrama kas saadava või loovutatava vara õiglast väärtust, siis kasutatakse soetusmaksumuse mõõtmiseks loovutatava vara õiglast väärtust välja arvatud juhul, kui saadava vara õiglase väärtus ei ole usaldusväärsemalt määratletav.

ESMASELE KAJASTAMISELE JÄRGNEV MÕÕTMINE

Arvestusmeetod

30. **Välja arvatud paragrahvis 34 toodud erand, valib ettevõtte oma arvestusmeetodiks kas paragrahvides 33–55 kirjeldatud õiglase väärtuse meetodi või paragrahvis 56 sätestatud soetusmaksumuse meetodi, ja rakendab seda meetodit kõikide oma kinnisvarainvesteeringute suhtes.**
31. IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead* kohaselt võib arvestusmeetodeid muuta ainult juhul, kui sellega kaasneb tehingute, sündmuste või tingimuste asjakohasem esitamine ettevõtte finantsaruannetes. On ülimalt ebatõenäoline, et õiglase väärtuse mudeli asendamisel soetusmaksumuse mudeliga võiks esitamine muutuda asjakohasemaks.
32. Käesolev standard nõuab, et kõik ettevõtted määraksid mõõtmise eesmärgil (õiglase väärtuse mudel) või avalikustamise eesmärgil (soetusmaksumuse mudel) kindlaks kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtuse. Ettevõttele on soovitatav, kuid mitte kohustuslik, kindlaks määrata kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus sõltumatu eksperdi hinnangu põhjal, kellel on tunnustatud ja asjakohane ametialane kvalifikatsioon ning kellel on hinnatava kinnisvara asukoha ja kategooria osas hiljutisi kogemusi.

Õiglase väärtuse mudel

33. **Pärast esmast kajastamist mõõdab õiglase väärtuse mudeli valinud ettevõtte kõiki oma kinnisvarainvesteeringuid õiglases väärtuses, välja arvatud paragrahvis 53 kirjeldatud erandjuhtudel.**
34. **Kui kasutusrendile võetud vara on liigitatud paragrahv 6 alusel kinnisvarainvesteeringuks, siis ei ole võimalik valida paragrahvi 30, ja rakendada õiglase väärtuse mudelit.**
35. **Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse muutustest tulenevaid tulusid ja kulusid kajastatakse nende tekkimise perioodi kasumiaruandes.**
36. Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus on kinnisvara hind, mille vastu saaks kinnisvara teadlike ja huvitatud mitteseotud osapoolte vahelise tehingu käigus vahetada (vaata paragrahvi 5). Õiglase väärtus välistab selliste arvestuslike hindade kasutamise, mida mõjutavad eritingimused või asjaolud, nagu näiteks ebatüüpiline finantseerimine, müügi-tagasirendi kokkulepped, erikaalutlused või müügiga seotud isikute poolt antavad lisanduvad kasutusõigused.
37. Ettevõtte määrab õiglase väärtuse kindlaks, arvamata maha võimalikke tehingukulusid, mis võivad ettevõttel seoses müügi või muu võõrandamisega tekkida.
38. **Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus peab kajastama tegelikke turutingimusi bilansipäeval.**

▼ M5

39. Õiglase väärtuse hinnang on ajalisel seotud hindamiskuupäevaga Kuna turutingimused võivad muutuda, võib õiglaseks hinnatud väärtus osutada muul ajal ebaõigeks ja ebasobilikuks. Õiglase väärtuse mõiste eeldab ka vara üleandmise ja müügilepingu sõlmimise samaaegsust ilma hinnamuutusteta, mis toimuksid teadlike, huvitatud ja mitteseotud poolte vahelises tehingus juhul, kui vara üleandmine ja tehingu sõlmimine ei toimu samaaegselt.
40. Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus kajastab muu hulgas ka olemasolevatest rendilepingutest saadavat renditulu ning piisavaid ja põhjendatud eeldusi, mis väljendavad turu arvamust, millised võiksid olla teadlike ja huvitatud poolte ootused tulevikus saadava renditulu osas, võttes arvesse hetke turutingimusi. Samuti kajastab see samasugustel alustel kõiki väljamakseid (sealhulgas rendimaksed ja muud väljamaksed), mida võiks kinnisvara hoidmisel eeldada. Mõned nendest väljaminekutest kajastuvad kohustistes, samal ajal kui teised kajastatakse finantsaruannetes hiljem (nt perioodilised maksed, nagu tingimuslikud üürmaksed).
41. Paragrahv 25 selgitab rendile võetud kinnisvara soetamismaksumuse määramise aluse. Paragrahv 33 soovib vajadusel rendile võetud kinnisvara õiglase väärtuse uuesti mõõtmist. Turutingimustel tehtud renditehingu korral, on soetamise õiglase väärtuse ja eeldatavate rendimaksed (sealhulgas kajastatud kohustused) vahe null. Selline õiglase väärtus jääb muutmata sellest, kas raamatupidamises rakendatakse vara ja kohustuse kajastamisel IAS 17 paragrahvis 20 lubatud õiglase väärtuse või minimaalsete rendimaksed meetodit. Siiski, rendile võetud vara paragrahvis 25 sätestatud soetusmaksumuse ümberarvestamisest õiglasele väärtusele vastavalt paragrahvile 33, ei tohiks tekkida kasumit ega kahjumit, välja arvatud juhul kui õiglast väärtust mõõdetud muul ajal. Selline olukord võib tekkida kui otsus õiglase väärtuse mudeli kasutamiseks tehakse pärast algset arvelevõttu.
42. Õiglase väärtuse mõiste viitab "teadlikele, huvitatud pooltele". Käesolevas kontekstis tähendab "teadlik" seda, et nii huvitatud ostja kui ka huvitatud müüja on piisavalt informeeritud kinnisvarainvesteeringu olemusest ja omadustest, selle tegelikest ja võimalikest kasutusviisidest ning turutingimustest bilansipäeval. Huvitatud ostjal on motivatsioon, kuid mitte kohustus osta. Taoline ostja ei ole liigselt innukas ega kindlalt otsustanud osta mis tahes hinna eest. Selline võimalik ostja ei maksaks kõrgemat hinda, kui teadlike ja huvitatud ostjate ja müüjate osalusega turg nõuab.
43. Huvitatud müüja ei ole liigselt innukas ega müüma sunnitud müüja, kes oleks nõus müüma mis tahes hinna eest, ega ka selline müüja, kes oleks nõus viivitama selleks, et oodata turutingimustes põhjendamatuks peetava hinna saamist. Huvitatud müüja on motiveeritud müüma kinnisvarainvesteeringut turutingimustel parima hinna eest, mida avatud turul on võimalik pärast asjakohast turundustegevust saada, milline see hind ka poleks. See kaalutus ei hõlma kinnisvarainvesteeringu tegeliku omanikuga seotud faktilisi asjaolusid, kuna huvitatud müüja on hüpoteetiline omanik (nt huvitatud müüja puhul ei võeta arvesse kinnisvara omaniku maksukoormust).
44. Õiglase väärtuse mõiste viitab mitteseotud poolte vahelisele tehingule. Mitteseotud poolte vaheline tehing on selline, kus pooltel ei ole kindlat või erilist omavahelist suhet, mis muudaks tehingute hinnad turutingimustele mitteisloomulikeks. Eeldatakse, et tehing toimub mitteseotud isikute vahel, kellest kumbki tegutseb sõltumatult.
45. Parimaks tõendusmaterjaliks õiglase väärtuse kohta on harilikult aktiivsel turul kehtivad samalaadse kinnisvara hinnad, kusjuures samalaadseks loetakse kinnisvara, mis paikneb samas asukohas, on samas seisukorras ning on seotud samalaadsete rendi- ja muude lepingutega. Ettevõtte kannab hoolt, et tuvastataks kõik erinevused kinnisvara olemuses, asukohas või seisukorras ning rendilepingute ja muude kinnisvaraga seotud lepingute tingimustes.
46. Paragrahvis 45 kirjeldatud aktiivsel turul kehtivate hindade puudumise korral kaalub ettevõtte hindamisel erinevatest allikatest pärineva informatsiooni kasutamist, kaasa arvatud:
- aktiivsel turul kehtivaid hindu hinnatavast objektist erineva iseloomuga, erinevas seisukorras või asukohas oleva (või erinevate rendi- või muude lepingutega seotud) kinnisvara suhtes, kohandades neid vastavalt kõnealustele erinevustele;
 - sarnaste objektide hiljutisi hindu vähem aktiivsetel turgudel, kohandades neid vastavalt majandustingimuste muudatustele, mis on aset leidnud pärast nende hindadega toimunud tehingute kuupäeva; ja
 - tulevaste rahavoogude usaldusväärset hinnangul põhinevaid diskonteeritud rahavoogude prognoose, võttes arvesse kõigi olemasolevate rendi- ja muude lepingute tingimusi ja (võimaluse korral) väliseid

▼ M5

- tõendeid, nagu turul kehtivad rendihinnad samas asukohas ja seisukorras samalaadse kinnisvara eest, ning kasutades diskontomäärasid, mis väljendaksid hetke turuhinnanguid rahavoogude summa ja laekumise ajaga seotud ebakindluse suhtes.
47. Mõningatel juhtudel võivad eelmises paragrahvis nimetatud erinevad allikad anda kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse kohta erinevaid tulemusi. Ettevõtte analüüsib nende erinevuste põhjusi, et jõuda õiglase väärtuse kõige usaldusväärsemani õiglaste väärtuste põhjendatud hinnangute hulgas.
48. Erandjuhtudel leidub kindlaid tõendeid selle kohta, et kui ettevõtte on esmakordselt omandanud kinnisvarainvesteeringu (või kui olemasolev kinnisvara muutub kinnisvarainvesteeringuks pärast ehitus- või arendustegevuse lõpetamist või seoses kasutusviisi muutumisega), on kõikumine võimalike õiglase väärtuse põhjendatud hinnangute osas nii suur ning võimalike tulevaste sündmuste tõenäosuse hindamine nii keeruline, et õiglast väärtust ei ole võimalik üheselt hinnata. Kõnealune asjaolu võib anda tunnistust sellest, et kinnisvara õiglast väärtust ei ole võimalik järjepidevalt usaldusväärsest määratleda (vaata paragrahvi 53).
49. Õiglase väärtus erineb standardis IAS 36 *Varade väärtuse langusmääratletud kasutusväärtusest*. Õiglase väärtus kajastab teadlike ja huvitatud ostjate ning müüjate teadmisi ja hinnanguid. Seevastu kasutusväärtus kajastab ettevõtte hinnanguid ning konkreetsele ettevõttele iseloomulikke tegureid, mis ei pruugi kehtida kõigi ettevõtete jaoks üldiselt. Näiteks, õiglase väärtus ei kajasta ühtegi järgnevatest teguritest ulatuses, mis teeksid need teadlikele ja huvitatud ostjatele ja müüjatele üldiselt kättesaadavaks.
- (a) erinevates asukohtades paikneva kinnisvaraportfelli loomisest tulenev lisaväärtus;
 - (b) kinnisvarainvesteeringute ja teiste varade vaheline sünergia;
 - (c) ainult praeguse omaniku suhtes kehtivad juriidilised õigused ja juriidilised piirangud;
- ja
- (d) praeguse omaniku suhtes kehtivad maksusoodustused ja maksukohustused.
50. Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse kindlaksmääramisel ettevõtte ei arvesta bilansis eraldi varade või kohustistena kajastatud varasid või kohustisi kahekordselt. Näiteks:
- (a) seadmed, nagu liftid ja kliimaseadmed, moodustavad sageli ehituse lahutamatu osa ning üldjuhul liidetakse need kinnisvarainvesteeringu õiglasele väärtusele ega kajastata eraldi materiaalse põhivarana.
 - (b) kui büroo on antud rendile möbleerituna, sisaldab büroo õiglase väärtus ka mööbli õiglast väärtust, kuna renditulu on seotud möbleeritud bürooga. Kui kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus hõlmab mööblit, ei kajasta ettevõtte seda mööblit eraldi varana.
 - (c) kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus ei sisalda ette makstud või viitlaekumisena kajastatud kasutusrenditulu, kuna ettevõtte kajastab neid eraldi kohustise või varana.
 - (d) Rendile võetud kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus kajastab eeldatavaid rahavoogusid (sealhulgas tingimuslikud rendikohustised). Kui vara väärtusele antud hinnang ei sisalda eeldatavara rendiga seotud väljamakseid, võib raamatupidamisliku õiglase väärtuse saamiseks osutada vajalikuks saadud hinnangule liita rendikohustise summa.
51. Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus ei kajasta vastavasse kinnisvarasse tehtavaid tulevasi investeeringuid, mis parandavad või tõstavad selle kvaliteeti, ega nendest investeeringutest tulenevat tulevast kasu.
52. Mõningatel juhtudel võib ettevõtte eeldada, et kinnisvarainvesteeringuga seotud väljamaksete (välja arvatud aruandluses kajastatud kohustistega seotud maksete) nüüdisväärtus ületab selle objektiga seotud laekumiste nüüdisväärtuse. Ettevõtte peab kasutama standardit IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*, et määrata kindlaks, kas vastavat kohustist tuleb kajastada ning kuidas seda mõõta.
- Kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärsest mõõta
53. **Kehtib vaidlustatav eeldus, et ettevõtte suudab kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust järjepidevalt usaldusväärsest määratleda. Erandjuhtudel leidub siiski kindlaid tõendeid selle kohta, et kui ettevõtte on esmakordselt omandanud kinnisvarainvesteeringu (või kui olemasolev kinnisvara muutub kinnisvarainvesteeringuks pärast ehitus- või arendustegevuse lõpetamist või seoses kasutusviisi muutumisega), ei ole võimalik kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust järjepidevalt usaldusväärsest määrat-**

▼ M5

leda. Selline olukord tekib siis ja ainult siis, kui võrreldavaid tehinguid sooritatakse turul harva ning ei ole võimalik anda alternatiivseid usaldusväärseid (näiteks diskonteeritud rahavoogude prognoosil põhinevaid) hinnanguid. Sel juhul peab ettevõtte seda kinnisvarainvesteeringut mõõtma soetusmaksumuse meetodil vastavalt standardile IAS 16 Materjalne põhivara. Kinnisvarainvesteeringu lõppväärtus loetakse nulliks. Ettevõtte peab jätkama IAS 16 rakendamist kuni selle kinnisvarainvesteeringu võõrandamiseni.

54. Nendel erandjuhtudel, kui ettevõtte on eelmises paragrahvis esitatud põhjustel sunnitud kinnisvarainvesteeringut mõõtma soetusmaksumuse meetodil vastavalt standardile IAS 16, mõõdab ettevõtte kõiki teisi oma kinnisvarainvesteeringuid õiglasel väärtusel. Sellistel juhtudel jätkab ettevõtte ülejäänud kinnisvarainvesteeringute arvestamisel õiglase väärtuse mudeli rakendamist, ehkki ühe objekti puhul rakendatakse soetusmaksumuse meetodit.
55. *Kui ettevõtte on kinnisvarainvesteeringut eelnevalt mõõtnud õiglasel väärtusel, peab ta jätkama selle kinnisvara mõõtmist õiglasel väärtusel kuni selle võõrandamiseni (või kuni see kinnisvara muutub omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks või ettevõtte hakkab kinnisvara arendama hilisemaks müügiks tavapärase majandustegevuse käigus) isegi juhul, kui võrreldavad tehingud turul muutuvad harvemaks või turuhinnad muutuvad raskemini kättesaadavaks.*

Soetusmaksumuse mudel

56. *Pärast esmast kajastamist mõõdab soetusmaksumuse mudeli valinud ettevõtte kõiki oma kinnisvarainvesteeringuid, vastavalt standardis IAS 16 esitatud nõuetele, st soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud amortisatsioon ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid.*

ÜMBERLIIGITAMINE

57. *Kinnisvara ümberliigitamine kinnisvarainvesteeringute rühma või kinnisvarainvesteeringute rühmast teostatakse siis ja ainult siis, kui toimub muutus varaobjekti kasutuses, mida tõendab:*
- (a) *omanikupoolse kasutamise algus, mille puhul toimub ümberliigitamine kinnisvarainvesteeringust omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks;*
 - (b) *arenduse algus müügi eesmärgil, mille puhul toimub ümberliigitamine kinnisvarainvesteeringust varudeks;*
 - (c) *omanikupoolse kasutamise lõpp, mille puhul toimub ümberliigitamine omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast kinnisvarainvesteeringuks;*
 - (d) *kasutusrendile andmine, mille puhul toimub ümberliigitamine varudest kinnisvarainvesteeringuks;*
või
 - (e) *ehituse või arenduse lõpp, mille puhul toimub ümberliigitamine ehitatavast või arendatavast kinnisvarast (IAS 16 käsitus) kinnisvarainvesteeringuks.*
58. Paragrahv 57(b) nõuab, et ettevõtte liigitaks kinnisvara kinnisvarainvesteeringutest ümber varudeks siis ja ainult siis, kui toimub muutus selle kasutamises, mille tõenduseks on arendustegevuse alustamine müügi eesmärgil. Kui ettevõtte otsustab realiseerida kinnisvarainvesteeringu ilma seda arendamata, jätkab ta kinnisvara käsitlemist kinnisvarainvesteeringuna kuni selle kajastamise lõpuni (bilansist kõrvaldamiseni) ega käsitte seda varuna. Samamoodi, kui ettevõtte alustab olemasoleva kinnisvarainvesteeringu ümberarendust, et seda tulevikus jätkuvalt kinnisvarainvesteeringuna kasutada, kajastatakse seda kinnisvarainvesteeringuna ka ümberarenduse jooksul ega liigitata ümber omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks.
59. Paragrahvid 60–65 käsitlevad kajastamist ja mõõtmist puudutavaid probleeme, mida rakendatakse juhul, kui ettevõtte kasutab kinnisvarainvesteeringute hindamiseks õiglase väärtuse mudelit. Kui ettevõtte kasutab soetusmaksumuse mudelit, ei muuda kinnisvara ümberliigitamised kinnisvarainvesteeringute, omaniku poolt kasutatava kinnisvara ja varude vahel kinnisvaraobjekti bilansilist maksumust ega ka soetusmaksumust mõõtmise või avalikustamise seisukohast.
60. *Õiglasel väärtusel kajastatava kinnisvarainvesteeringu ümberliigitamisel omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks või varudeks loetakse selle kinnisvara soetusmaksumuseks hilisemas arvestuses vastavalt standardile IAS 16 või IAS 2 selle kinnisvara õiglase väärtuse kasutusotstarbe muutumise kuupäeval.*

▼ M5

61. *Kui omaniku poolt kasutatav kinnisvara muutub õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks, rakendab ettevõtte kuni kasutusotstarbe muutumise kuupäevani standardit IAS 16. Ettevõtte käsitleb sel kuupäeval eksisteerivat võimalikku vahet kinnisvara bilansilise maksumuse (vastavalt standardile IAS 16) ja selle õiglase väärtuse vahel samamoodi nagu ümberhindlust standardi IAS 16 kohaselt.*
62. Kuni kuupäevani, mil omaniku poolt kasutatav kinnisvara muutub õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks, amortiseerib ettevõtte kinnisvara soetusmaksumust ja juba tekkinud väärtuse langusest tingitud kahjumi kajastamist. Ettevõtte käsitleb sel kuupäeval eksisteerivaid vahesid kinnisvara bilansilise maksumuse (määratud vastavalt standardile IAS 16) ja selle õiglase väärtuse vahel samamoodi nagu ümberhindlust standardi IAS 16 kohaselt. Teiste sõnadega:
- (a) vähenemisi kinnisvara bilansilises maksumuses kajastatakse perioodi kasumiaruandes. Vähenemine arvatakse aga maha ümberhindlusreservist selles ulatuses, millises kõnealuse kinnisvara üleshindluse summa ümberhindlusreservi kuulub.
- (b) suurenemisi bilansilises maksumuses käsitletakse järgmiselt:
- (i) seda osa suurenemisest, mis katab kõnealuse kinnisvara varasemast väärtuse langusest tingitud kahjumi, kajastatakse osana perioodi puhaskasumist või kahjumist. Puhaskasumis või -kahjumis kajastatav summa ei või ületada summat, mis oleks vajalik bilansilise maksumuse taastamiseks sellise maksumuseni, mis kinnisvaral oleks olnud (amortisatsioon maha arvatud), kui väärtuse langusest tulenevat kahjumit ei oleks kajastatud.
- (ii) seda osa suurenemisest, mis katab kõnealuse kinnisvara varasemast väärtuse langusest tingitud kahjumi, kajastatakse osana perioodi puhaskasumist või kahjumist. Puhaskasumis või -kahjumis kajastatav summa ei või ületada summat, mis oleks vajalik bilansilise maksumuse taastamiseks sellise maksumuseni, mis kinnisvaral oleks olnud (amortisatsioon maha arvatud), kui väärtuse langusest tulenevat kahjumit ei oleks kajastatud.
63. *Kinnisvara ümberliigitamisel varudest õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks kajastatakse vahet kinnisvara õiglase väärtuse ja selle eelnenud bilansilise maksumuse vahel ümberliigitamise kuupäeval perioodi kasumiaruandes.*
64. Kinnisvara ümberliigitamist varudest õiglases väärtuses kajastatavateks kinnisvarainvesteeringuteks käsitletakse samalaadselt varude müügiga.
65. *Kui ettevõtte lõpetab ehitatava ja õiglases väärtuses kajastatava kinnisvarainvesteeringu ehitus- või arendustegevuse, kajastatakse erinevalt kinnisvara õiglase väärtuse ja selle eelnenud bilansilise maksumuse vahel ümberliigitamise kuupäeval perioodi kasumiaruandes.*

VÕÕRANDAMINE

66. *Kinnisvarainvesteeringu kajastamine lõpetatakse (kõrvaldatakse bilansist) objekti võõrandamisel või siis, kui kinnisvarainvesteering on püsivalt kasutamise eemaldatud ning selle võõrandamisest tulevikus ei eeldata majanduslikku kasu.*
67. Kinnisvarainvesteeringu võõrandamine võib toimuda selle müügi või kapitalirendile andmise teel. Kinnisvarainvesteeringu võõrandamise kuupäeva kindlaksmääramisel peab ettevõtte rakendama standardis IAS 18 esitatud kriteeriume kaupade müügist tuleneva müügitulu kajastamiseks ning võtma arvesse vastavaid juhiseid, mis on esitatud standardi IAS 18 lisas. Kui võõrandamine toimub kapitalirendi või müügi-tagasirendi teel, rakendatakse standardit IAS 17.
68. Juhul, kui ettevõtte kajastab kinnisvarainvesteeringu osa asendusmaksumuse vastavalt paragrahvile 16 bilansilise maksumuse koosseisus, siis lõpetatakse vastava asendatava osa bilansilise maksumuse kajastamine. Soetusmaksumuse meetodil arvestatud kinnisvarainvesteeringu puhul ei või asendatud osa olla eraldi amortiseeritav osa. Kui asendatud osa bilansilise maksumuse määramine ei ole ettevõtte jaoks otstarbekas, võib kasutada asendusmaksumuse hindamise alusena kasutada asendatud osa hinda soetamisel või valmistamisel. Õiglase väärtuse mudeli rakendamisel võib kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus juba kajastada asjaolu, et asendatava osa väärtus on langenud. Muudel juhtudel võib osutada keerukaks määratleda, kui palju tuleks asendatava osa tõttu õiglast väärtust vähenendada. Kui õiglase väärtuse vähendamine asendatava osa võrra oleks ebapraktiline, tuleks alternatiivina asendusmaksumus arvata bilansilise maksumuse koosseisu ning siis uuesti hinnata õiglast väärtust, nagu oleks nõutud teiste, asendusi mitte sisaldavate soetamiste puhul.

▼ M5

69. **Kinnisvarainvesteeringu kasutuselt eemaldamisest või võõrandamisest tulenev kasum või kahjum määratakse kindlaks realiseerimisel saadud netosumma ja vara bilansilise maksumuse vahena ning see kajastatakse kasutuselt eemaldamise või võõrandamise perioodi kasumiaruandes tulu või kuluna (välja arvatud müügi-tagasirendi puhul, mil lähtutakse standardi IAS 17 nõuetest).**
70. Kinnisvarainvesteeringu võõrandamisest saada olevat tasu kajastatakse algselt selle õiglase väärtuses. Eelkõige siis, kui kinnisvarainvesteeringu eest tasutakse järelmaksuga, kajastatakse saadud tasu algselt summas, mis võrduks kohe tasutava rahasummaga (tasu nüüdisväärtus). Nõude nominaalsumma ja selle nüüdisväärtuse summa vahet kajastatakse intressituluna standardi IAS 18 kohaselt kasutades sisemise intressimäära meetodit.
71. Pärast kinnisvarainvesteeringu võõrandamist ettevõttele jäävate kohustiste suhtes rakendab ettevõtte standardit IAS 37 või mõnda teist standardit.
72. **Kahjustatud, kaotatud või loobunud kinnisvarainvesteeringute eest kolmandatelt isikutelt saadavad hüvitised kajastatakse kasumiaruandes hetkel, mil tekib õigus hüvitisele.**
73. Kinnisvarainvesteeringu väärtuse langused ja kahjustused, vastavad kompensatsiooninõuded ja -maksed kolmandatelt isikutelt ning mistahes asendusvara ost või ehitus on eraldiseisvad majanduslikud sündmused ja neid arvestatakse eraldi järgnevalt:
- kinnisvarainvesteeringu väärtuse langust kajastatakse vastavalt IAS 36;
 - kinnisvarainvesteeringu maha kandmist või võõrandamist kajastatakse vastavalt käesoleva standardi paragrahvidele 66–71;
 - kahjustatud, kaotatud või loobutus kinnisvarainvesteeringute eest kolmandatelt isikutelt saadavad hüvitised kajastatakse kasumiaruandes hetkel, mil tekib õigus hüvitisele.
- ja
- taastatud, ostetud või ehitatud asendusvarade soetusmaksumus määratakse vastavalt käesoleva standardi paragrahvidele 20–29.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

Õiglase väärtuse mudel ja soetusmaksumuse meetod

74. Iljargnevad avalikustamisinõuded kehtivad lisaks nõuetele, mis on esitatud standardis IAS 17. Vastavalt standardile IAS 17 esitab kinnisvarainvesteeringu omanik rendilepingute kohta rendileandja poolt avalikustamisele kuuluva informatsiooni. Ettevõtte, mis hoiab kinnisvarainvesteeringut kapitali- või kasutusrendi tingimustel, esitab kapitalirendilepingute kohta rentniku poolt avalikustamisele kuuluva informatsiooni ning kasutusrendilepingute puhul rendileandja poolt avalikustatava teabe.
75. **Ettevõtte avalikustab:**
- selle, kas ta rakendab õiglase väärtuse mudelit või soetusmaksumuse meetodit.
 - juhul kui ta rakendab õiglase väärtuse mudelit siis selle, kas ja mis asjaoludel kajastatakse ja arvestatakse kasutusrendi tingimustel renditud kinnisvara kinnisvarainvesteeringuna.
 - juhul, kui kinnisvara liigitamine on keeruline (vt paragrahv 14), ettevõttes rakendatavad kriteeriumid, mille alusel tehakse vahet kinnisvarainvesteeringute ja omaniku poolt kasutatava kinnisvara või tavapärase majandustegevuse käigus müügiks hoitava kinnisvara.
 - kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse kindlaksmääramisel rakendatavad meetodid ja olulised eeldused, kaasa arvatud kinnitus selle kohta, kas õiglase väärtuse kindlaksmääramine põhineb turult saadud tõendusmaterjalil või olid selle aluseks kinnisvara olemuse võrreldavate turuandmete puudumise tõttu pigem muud tegurid (mille ettevõtte peab avalikustama).
 - mil määral põhineb (finantsaruannetes mõõdetud või avalikustatud) kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus sõltumatu hindaja hinnangul, kellel on tunnustatud ja asjakohane ametialane kvalifikatsioon ning kellel on hinnatava kinnisvara asukoha ja kategooria osas hiljutisi kogemusi. Kui sellist hindamist ei ole teostatud, avalikustatakse see asjaolu.
- (f) alljärgnevad kasumiaruandes sisalduvad summad:
- kinnisvarainvesteeringutest saadud renditulu;

▼ M5

- (ii) *otsesed tegevuskulud (sealhulgas remondi- ja hoolduskulud), mis on seotud kinnisvarainvesteeringutega, mis on perioodi jooksul tekitanud renditulu,*
ja
- (iii) *otsesed tegevuskulud (sealhulgas remondi- ja hoolduskulud), mis on seotud kinnisvarainvesteeringutega, mis ei ole perioodi jooksul renditulu tekitanud.*
- (g) *püüangud, mis on seotud kinnisvarainvesteeringu realiseeritavusega või müügitulu ja võõrandamisest saadavate summade laekumisega ning vastavad summad.*
- (h) *lepingulised kohustused seoses kinnisvarainvesteeringu ostmise, ehitamise ja arendusega või seoses remondi, hoolduse ja kvaliteedi parandamisega.*

Õiglase väärtuse mudel

76. *Lisaks paragrahvis 75 esitatud avalikustamisnõuetele peab paragrahvides 33–35 kirjeldatud õiglase väärtuse mudelit kasutav ettevõtte avalikustama kinnisvarainvesteeringute perioodi alguse ja lõpu bilansilise maksumuse võrdluse, näidates järgmist:*
- (a) *lisandumised, avalikustades eraldi omandamisest tulenevad ja hilisemate kulutuste kapitaliseerimisest tulenevad lisandumised;*
 - (b) *lisandumised, mis tulenevad omandamisest äriühenduste kaudu;*
 - (c) *võõrandamised;*
 - (d) *õiglase väärtuse korrigeerimisest tulenevad netokasumid või -kahjumid;;*
 - (e) *finantsaruannete erinevasse aruandlusvaluutasse konverteerimisel ja välismaiste majandusüksuste finantsaruannete aruandlusvaluutasse konverteerimisel tekkivad valuutakurside muutusest tulenevad netovahed;*
 - (f) *ümberliigitamine varudeks ja omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks ning varudest ja omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast;*
ja
 - (g) *teised muutused.*
77. *Juhul kui kinnisvarainvesteeringule antud hinnangut on finantsaruannetes kajastamiseks märkimisväärselt kohandatud, näiteks selleks, et vältida varade või kohustiste kajastamist mitu korda, nagu on kirjeldatud paragrahvis 50, siis ettevõtte avalikustab antud hinnangu ja finantsaruannetes kajastatud väärtuse võrdluse, näidates eraldi liidetud rendikohustiste kogusummat ja muid olulisi korrekture.*
78. *Paragrahvis 53 kirjeldatud erandjuhtudel, kui ettevõtte kasutab kinnisvarainvesteeringu mõõtmisel standardis IAS 16 esitatud soetusmaksumuse meetodit, avalikustatakse paragrahvis 76 nõutud selgitav võrdlus selle kinnisvarainvesteeringu kohta teistest kinnisvarainvesteeringutest eraldi. Lisaks peab ettevõtte avalikustama:*
- (a) *kinnisvarainvesteeringu kirjelduse;*
 - (b) *seletuse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt määrata;*
 - (c) *kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud;*
ja
 - (d) *õiglasest väärtusest kajastamata kinnisvarainvesteeringu võõrandamise puhul:*
 - (i) *asjaolu, et ettevõtte on realiseerinud kinnisvarainvesteeringu, mida ei kajastatud õiglasest väärtusest;*
 - (ii) *selle kinnisvarainvesteeringu bilansilise maksumuse müügi hetkel;*
ja
 - (iii) *kajastatud tulu või kulu summa.*

Soetusmaksumuse meetod

79. *Lisaks paragrahvis 75 esitatud avalikustamisnõuetele peab paragrahvis 56 kirjeldatud soetusmaksumuse mudelit kasutav ettevõtte avalikustama:*
- (a) *kasutatud amortisatsioonimeetodid;*
 - (b) *kasulikud tööead või kasutatud amortisatsiooninormid;*

▼ M5

- (c) soetusmaksumuse perioodi alguses ja lõpus ning akumulereitud amortisatsiooni (koos väärtuse langusest tingitud akumulereitud kahjumitega);
- (d) kinnisvarainvesteeringu perioodi alguse ja lõpu bilansilise maksumuse selgitava võrdluse (eelmiste perioodide võrdlusandmeid ei nõuta), näidates järgmist:
- (i) lisandumised, avalikustades eraldi omandamisest tulenevad ja hilisemate kulutuste kapitaliseerimisest tulenevad lisandumised;
 - (ii) lisandumised, mis tulenevad omandamisest äriühenduste kaudu;
 - (iii) võõrandamised;
 - (iv) amortisatsiooni;
 - (v) perioodi jooksul kajastatud väärtuse langusest tulenevad kahjumid ja nende kahjumite tühistamised vastavalt standardile IAS 36;
 - (vi) finantsaruannete konverteerimisel teise aruandlusvaluutasse ja välismaiste majandusüksuste finantsaruannete aruandlusvaluutasse konverteerimisest tekkivad valuutakursside muutusest tulenevad netovahed;
 - (vii) ümberliigitamine varudeks ja omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks ning varudest ja omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast;
- ja
- (viii) teisi muutusi,
- ja
- (e) kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse. Paragrahvis 53 kirjeldatud erandjuhtudel, kui ettevõtte ei ole võimalik kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust usaldusväärselt kindlaks määrata, avalikustab:
- (i) kinnisvarainvesteeringu kirjelduse;
 - (ii) selgituse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta;
- ja
- (iii) kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud.

ÜLEMINEKUSÄTTED

Õiglase väärtuse mudel

80. Ettevõtte, mis on eelnevalt rakendanud IAS 40 (2000) ja valib esimest korda mõne või kõikide kasutusrendi tingimustel hoitava kinnisvaraklassifitseerimise kinnisvarainvesteeringuks, korrigeerib vastavalt valiku tegemise perioodi jaotamata kasumi algsaldot. Lisaks:
- (a) kui ettevõtte on eelnevalt avalikult (oma finantsaruannetes või muul moel) esitanud andmeid oma kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtuse kohta eelmistel perioodidel (mis on kindlaks määratud sellistel alustel, mis vastab paragrahvis 5 esitatud õiglase väärtuse mõistele ja paragrahvides 36–52 esitatud juhiste), soovitatakse, kuid ei nõuta, et ettevõtte:
 - (i) korrigeeriks jaotamata kasumi algsaldot kõige varasemas aruandes esitatavas perioodis, mille kohta õiglast väärtust käsitlevad andmed avalikustati;

ja

 - (ii) arvestada ümber nende perioodide kohta esitatud võrdlusandmed;
- ja
- (b) kui ettevõtte ei ole eelnevalt alaparagrahvis a kirjeldatud informatsiooni avalikult esitanud, ei arvesta ettevõtte ümber eelmiste perioodide võrdlusandmeid ning avalikustab selle asjaolu.
81. Käesolev standard IAS 8 erinevat käsitlust. IAS 8 nõuab lisa võrdlusinformatsiooni korrigeerimist välja arvatud juhul kui selline korrigeerimine on ebapraktiline.
82. Käesoleva standardi esmakordsel rakendamisel hõlmab jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimine ka ümberhindluse reservi hulka kuuluvate kinnisvarainvesteeringutega seotud summade ümberliigitamist.

▼ **M5***Soetusmaksumuse meetod*

83. Standardit IAS 8 rakendatakse kõigi arvestusmeetodite muutuste kohta, mis tulenevad käesoleva standardi esmakordsest kasutuselevõtust ja ettevõtte otsusest kasutada soetusmaksumuse mudelit. Arvestusmeetodite muutuste mõju hõlmab ka ümberhindluse reservi hulka kuuluvate kinnisvarainvesteeringutega seotud summade ümberliigitamist.
84. *Paragrahvides 27–29 esitatud vahetustehingute käigus soetatud kinnisvarainvesteeringu algse mõõtmisele kohaldatavaid nõudeid rakendatakse ainult edasiulatuvalt.*

JÕUSTUMISKUUPÄEV

85. *Ettevõtte rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavatel majandusaastatel. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005, avalikustab ta selle asjaolu.*

IAS 40 (2000) TÜHISTAMINE

86. Käesoleva standardiga asendatakse IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud* (välja antud 2000).

▼ **B***RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 41***Põllumajandus**

IASC juhatus kinnitas käesoleva rahvusvahelise raamatupidamisstandardi 2000. aasta detsembris ning seda rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2003 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

SISSEJUHATUS

- Standardis IAS 41 määratakse kindlaks raamatupidamiskäsitluse ja sellega seotud finantsaruannete esitamise ja avalikustamise nõuded põllumajandustegevuse osas, mida muud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ei käsitle. Põllumajandustegevus on tegevus, mille käigus ettevõtte teostab elusloomade või -taimede (bioloogiliste varade) bioloogilist muundamist müügi eesmärgil, põllumajandustoodanguks või uuteks bioloogilisteks varadeks.
- Muu hulgas kehtestab IAS 41 raamatupidamiskäsitluse ka bioloogiliste varade kasvamise, vananemise, tootmise ja paljunemise ajal ning põllumajandustoodangu esmase mõõtmise lõikuse hetkel. See standard nõuab bioloogilise vara mõõtmist õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud hinnangulised bioloogilise vara müügikulutused, alates esmasest arvelevõtmisest kuni lõikuse hetkeni, välja arvatud siis, kui õiglast väärtust ei ole võimalik esmasel arvelevõtmisel usaldusväärselt mõõta. Samas ei käsitle IAS 41 lõikusele järgnevat põllumajandustoodangu töötlemist; näiteks viinamarjade töötlemist veiniks või villa töötlemist lõngaks.
- Standard eeldab, et bioloogilise vara õiglast väärtust on võimalik usaldusväärselt mõõta. See eeldus on vaidlustatav üksnes sellise bioloogilise vara esmasel arvelevõtmisel, mille kohta ei ole teada turuhinda või -väärtust ja mille õiglase väärtuse alternatiivset hindamist peetakse ebausaldusväärseks. Sel juhul nõuab standard IAS 41, et ettevõtte mõõdaks bioloogilist vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud amortisatsioon ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid. Kui sellise bioloogilise vara õiglane väärtus muutub usaldusväärselt mõõdetavaks, peab ettevõtte selle vara mõõtmisel rakendama õiglast väärtust, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused. Igal juhul peab ettevõtte kajastama põllumajandustoodangut lõikuse hetkel õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused.
- Standard IAS 41 nõuab, et bioloogilise vara õiglase väärtuse muutusi (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) kajastataks nende tekkimise perioodi ► **M5** kasum või kahjum ◀. Põllumajandustegevuses suurendab või vähendab eluslooma või -taime füüsiliste omaduste muutus otseselt majanduslikku kasu ettevõttele. Metsakasvatuse ettevõtte ei pruugi tehingupõhise, soetusmaksumusel põhineva arvestusmudeli rakendamisel kuni esimese lõikuse ja müüginii tulu kajastada, mis võib juhtuda 30 aastat pärast metsa istutamist. Samas näitab bioloogilist kasvu õiglasel väärtusel kajastav ja mõõtev arvestusmudel õiglase väärtuse muutust kogu perioodi kestel istutamisest lõikuseni.
- IAS 41 ei kehtesta uusi põhimõtteid põllumajandustegevusega seotud maa arvestuse osas. Selle asemel rakendab ettevõtte standardit IAS 16 "Materiaalne põhivara" või IAS 40 "Kinnisvarainvesteeringud", olenevalt sellest, kumb on antud olukorras asjakohane. Standard IAS 16 nõuab, et maa

▼B

- mõõdetaks soetusmaksumuses, millest on maha arvatud väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid, või ümberhinnatud maksumuses. Standard IAS 40 nõuab, et maad, mis on kinnisvarainvesteering, mõõdetaks õiglasel väärtuses või soetusmaksumuses, millest on maha arvatud väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid. Maaga füüsiliselt seotud bioloogilisi varasid (nt puud metsaistandikus) mõõdetakse maast eraldi õiglasel väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulu- tused.
6. Standard IAS 41 nõuab, et tingimusteta sihtfinantseerimist, mis on seotud õiglasel väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulu- tused) mõõdetud bioloogiliste varadega, kajastatakse tuluna siis ja ainult siis, kui sihtfinantseerimine muutub kättesaadavaks. Tingimuslikku sihtfi- nantseerimist, k.a juhul, kui sihtfinantseerimine keelab ettevõttel mingi konkreetse põllumajandustegevusega tegelda, kajastab ettevõtte tuluna siis ja ainult siis, kui sihtfinantseerimise tingimused on täidetud. Kui sihtfi- nantseerimine on seotud bioloogiliste varadega, mida mõõdetakse soetus- maksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud amortisatsioon ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid, siis rakendatakse standardit IAS 20 "Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitusepoolse abi avalikustamine".
7. Standard IAS 41 kehtib nende raamatupidamise aastaaruannete suhtes, mis käsitlevad 1. jaanuaril 2003 või pärast seda algavaid aruandeperioode. Varasem rakendamine on soovitatav.
8. Standard IAS 41 ei kehtesta konkreetseid üleminekusätteid. Standardi IAS 41 esmane rakendamine toimub vastavalt standardile IAS 8 "Perioodi ►MS kasum või kahjum ◀, rängad vead ja muutused arvestusmeeto- dities" põhimõtetele.
9. A lisa esitatakse standardi IAS 41 rakendamise näiteid. B lisa "Järelduste alused" esitatakse kokkuvõtlikult juhatuse põhjendused standardi IAS 41 nõuete kehtestamiseks.

SISUKORD

	Paragrahv
Eesmärk	381
Rakendusala	381
Mõisted	382
Põllumajanduslikud mõisted	382
Üldmõisted	382
Kajastamine ja mõõtmine	383
Kasumid ja kahjumid	385
Kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta	385
Sihtfinantseerimine	385
Esitamine ja avalikustamine	386
Esitamine	386
Avalikustatav informatsioon	386
Üldnõuded	386
Täiendav avalikustatav informatsioon bioloogiliste varade kohta, kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta	388
Sihtfinantseerimine	388
Jõustumiskuupäev ja üleminek	388

Standardeid, mis on esitatud poolpaksus kursiivkirjas, tuleb lugeda koos käesolevas standardis esitatud taustmaterjali ja rakendusjuhiste ning "Rahvusvahelise raamatupidamisstandardite eessõnaga". Rahvusvahelised raamatupidamisstan- dardid ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes (vt eessõna paragrahv 12).

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põllumajandustegevuse raamatupida- miskäsitlus ja sellega seotud finantsaruannete esitamise ja avalikustamise nõuded.

RAKENDUSALA

- Käesolevat standardit rakendatakse järgmiste põllumajandustegevusega seotud objektide arvestuses:
 - bioloogilised varad;
 - põllumajandustoodang lõikuse hetkel; ja

▼B

- c) paragrahvides 34–35 käsitletud sihtfinantseerimine.
2. Käesolevat standardit ei rakendata järgmiste objektide suhtes:
- a) põllumajandustegevusega seotud maa (vt IAS 16 "Materiaalne põhivara" ja IAS 40 "Kinnisvarainvesteeringud"); ja
- b) põllumajandustegevusega seotud immateriaalne vara (vt IAS 38 "Immateriaalne vara").
3. Käesolevat standardit rakendatakse põllumajandustoodangu suhtes, mis on ettevõtte bioloogiliste varade lõikusel saadud toodang, ainult lõikuse hetkel. Pärast seda rakendatakse standardit IAS 2 "Varud" või muud rakendamiseks sobivat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit. Sellest tulenevalt ei käsitle käesolev standard lõikusele järgnevat põllumajandustoodangu töötlemist; näiteks viinamarjade töötlemist veiniks selle veinivalmistaja poolt, kes on need viinamarjad kasvatanud. Olgugi et töötlemine võib olla põllumajandustegevuse loogiline ja loomulik jätk ning töötlemise protseduur võib mingil määral olla sarnane bioloogilisele muundamisele, käesolevas standardis esitatud põllumajandustegevuse mõiste seda siiski ei hõlma.
4. Järgnevas tabelis on esitatud bioloogiliste varade, põllumajandustoodangu ja pärast lõikust toimunud töötlemise tulemusel saadud toodete näited.

Bioloogilised varad	Põllumajandustoodang	Tooted, mis saadakse pärast lõikust teostatud töötlemise tulemusel
Lambad	Vill	Lõng, vaip
Puud metsaistandikus	Palgid	Saematerjal
Taimed	Puuvill	Niit, riided
	Lõigatud suhkruroog	Suhkur
Piimakari	Piim	Juust
Sead	Lihakeha	Vorstid, singid
Põõsad	Leht	Tee, tubakas
Viinamarjapõõsad	Viinamarjad	Vein
Viljapuud	Korjatud puuvili	Töödeldud puuvili

MÕISTED

Põllumajanduslikud mõisted

5. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:
- Põllumajandustegevus on tegevus, mille käigus ettevõtte teostab bioloogiliste varade bioloogilist muundamist müügiks, põllumajandustoodanguks või lisanduvateks bioloogilisteks varadeks.
- Põllumajandustoodang on ettevõtte bioloogiliste varade lõikusel saadud toode.
- Bioloogiline vara on elusloom või -taim.
- Bioloogiline muundamine hõlmab kasvamise, vananemise, tootmise ja paljunemise protsesse, mis põhjustavad bioloogilise vara kvalitatiivseid või kvantitatiivseid muutusi.
- Bioloogilise vara rühm on sarnaste elusloomade või -taimede kogum.
- Lõikus on toodangu eraldamine bioloogilisest varast või bioloogilise vara elutegevuse lõpetamine.
6. Põllumajandustegevus hõlmab erinevaid tegevusalasid; näiteks karjakasvatus, metsandus, iga-aastane või pidev saagikoristus, viljapuaedade ja istandike harimine, lillekasvatus ja akvakultuur (sh kalakasvatus). Nendel erinevatel tegevusaladel on teatavad sarnased tunnused:
- a) võime muutuda: elusloomad ja -taimed on võimelised bioloogiliselt muunduma;
- b) muutuste juhtimine: juhtimine aitab bioloogilisele muundamisele kaasa, parandades või vähemalt stabiliseerides protsessi toimumiseks vajalikke tingimusi (näiteks toitainete sisaldus, niiskus, temperatuur, viljakus ja valgus). Selline juhtimine eristab põllumajandustegevust teistest tegevustest. Näiteks selliste bioloogiliste varade lõikus, mille kasvamist ei ole juhitud, ei ole põllumajandustegevus (näiteks avamerekalapüük ja metsa mahavõtmine); ja
- c) muutuste mõõtmine: bioloogilise muundamise tagajärjel tekkinud kvalitatiivsete (näiteks geneetilised omadused, tihedus, küpsus, rasvikihi paksus, valgusisaldus ja kiudude tugevus) või kvantitatiivsete

▼B

(näiteks järglased, kaal, kuupmeetrid, kiudude pikkus või diameeter ja pungade arv) muutuste mõõtmine ja jälgimine on tavapärane juhtimis-funktsioon.

7. Bioloogiline muundamine toob kaasa järgmisi tulemusi:
 - a) vara muutub i) kasvades (looma või taime kvantiteedi suurenemine või kvaliteedi paranemine); ii) kahanedes (looma või taime kvantiteedi vähenemine või kvaliteedi halvenemine); või iii) paljunedes (uute elusloomade või taimede teke); või
 - b) põllumajandustoodangu, näiteks lateksi, teelehe, villa või piima tootmine.

Üldmõisted

8. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:
Aktiivne turg on turg, kus on täidetud kõik järgmised tingimused:
 - a) tooted, millega turul kaubeldakse, on homogeenised;
 - b) üldjuhul on mis tahes ajal võimalik leida huvitatud ostjaid ja müüjaid; ja
 - c) hinnad on avalikkusele kättesaadavad.
 Bilansiline maksumus on summa, milles vara on bilansis kajastatud.
 Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja mitteseotud poolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.
 Sihtfinantseerimine on määratletud standardis IAS 20 "Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine".
9. Vara õiglase väärtuse põhineb selle vara praegusel asukohal ja seisukorral. Seega on näiteks laudas oleva karja õiglase väärtus karja turuhind, millest on maha arvatud transpordi- ja muud karja turule viimisega seotud kulud.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

10. Ettevõtte kajastab bioloogilist vara või põllumajandustoodangut siis ja ainult siis, kui:
 - a) ettevõttel on eelnenud sündmuste tagajärjel selle vara üle kontroll;
 - b) sellest varast tulenevalt ettevõtte tulevane majanduslik kasu tõenäoliselt suureneb; ja
 - c) vara õiglast väärtust või soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.
11. Põllumajandustegevuses võib kontroll tähendada näiteks karja juriidilist omandiõigust ja märgistamist karja ostmisel, sündimisel või võõrutamisel. Tulevast majanduslikku kasu saab tavaliselt hinnata oluliste füüsiliste näitajate mõõtmise teel.
12. Bioloogilist vara mõõdetakse esmasel arvelevõtmisel ja igal järgneval bilansipäeval õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, välja arvatud paragrahvis 30 kirjeldatud juhul, kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta.
13. Ettevõtte bioloogilistest varadest saadud põllumajandustoodangut mõõdetakse lõikuse hetkel selle õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused. Mõõtmise tulemust loetakse soetusmaksuseks antud kuupäeval, kui hakatakse rakendama standardit IAS 2 "Varud" või mõnda muud rakendamiseks sobivat raamatupidamisstandardit.
14. Müügikulutused hõlmavad maaklerite ja vahendajate komisjonitasusid, reguleerivate asutuste ja kaubabörside lõivusid ning võõrandamisega kaasnevaid makse ja lõivusid. Müügikulutused ei hõlma transpordiga seotud kulusid.
15. Bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglase väärtuse määramisele võib kaasa aidata bioloogilise vara või põllumajandustoodangu rühmitamine oluliste omaduste, näiteks vanuse või kvaliteedi järgi. Ettevõtte valib sellised omadused, mida turul hinna määramise alusena kasutatakse.
16. Ettevõtteid sõlmivad tihti lepinguid bioloogiliste varade või põllumajandustoodangu tulevase müügi kohta. Lepinguhinnad ei ole õiglase väärtuse määramisel alati olulised, sest õiglase väärtuse peegeldab antud hetke turg, kus huvitatud ostja ja müüja võiksid tehingu sõlmida. Seetõttu ei korrigeerita lepingu olemasolu tõttu bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglast väärtust. Mõnikord võib bioloogilise vara või põllumajandustoodangu müügileping olla kahjulik leping (määratletud standardis IAS 37 "Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad"). Kahjulike lepingute suhtes rakendatakse standardit IAS 37.

▼B

17. Kui bioloogilise vara või põllumajandustoodangu osas on olemas aktiivne turg, siis on sellel turul noteeritud hind vara õiglase väärtuse määramiseks sobiv alus. Kui ettevõtte on ligipääs erinevatele aktiivsetele turgudele, siis peab ta kasutama kõige asjakohasemat turgu. Näiteks kui ettevõtte on ligipääs kahele erinevale aktiivsele turule, siis kasutatakse selle turu hindu, mida tulevikus tõenäoliselt kasutatakse.
18. Kui aktiivset turgu ei eksisteeri, siis määratakse õiglase väärtus ühe või mitme järgmise näitaja alusel (kui need on kättesaadavad):
 - a) viimase turutehingu hind, eeldusel et majanduslikud tingimused ei ole selle tehingu ja bilansipäeva vahelisel perioodil oluliselt muutunud;
 - b) samalaadsete varade turuhinnad, korrigeerituna erinevuste peegeldamiseks; ja
 - c) tööstusharu üldine hinnatase, näiteks puuviljaistanduse väärtus väljendatuna eksportalustes, mahuühikutes või hektarites või karja väärtus väljendatuna lihakilogrammides.
19. Mõnikord võivad paragrahvis 18 esitatud näitajad anda erinevaid tulemusi bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglase väärtuse suhtes. Ettevõtte analüüsib nende erinevuste põhjusi, et jõuda õiglase väärtuse kõige usaldusväärsema hinnanguni õiglase väärtuste põhjendatud hinnangute suhteliselt kitsas vahemikus.
20. Mõnel juhul ei pruugi bioloogiliste varade hetkeseisundile vastavaid turuhindu eksisteerida. Sel juhul kasutab ettevõtte õiglase väärtuse määramiseks varaga seotud eeldatavate netorahavoogude nüüdisväärtust, diskonteerituna hetke maksueelse turuintressimääraga.
21. Eeldatavate netorahavoogude nüüdisväärtuse arvutamise eesmärk on bioloogilise vara õiglase väärtuse määramine selle praeguses asukohas ja seisukorras. Ettevõtte võtab seda arvesse sobiva diskontomäära määramisel ja eeldatavate netorahavoogude prognoosimisel. Bioloogilise vara praegune seisukord välistab kõik väärtuse suurenemised täiendava bioloogilise muundamise ja ettevõtte tulevaste toimingute tagajärjel (näiteks tulevase bioloogilise muundamise edendamise, lõikuse ja müügiga seotud toimingud).
22. Ettevõtte ei võta arvesse rahavoogusid varade finantseerimisest, tulumaksumust või bioloogiliste varade taastamisest pärast lõikust, näiteks pärast raiet uute puude istutamise maksumust.
23. Mitteseotud poolte vahelise tehingu hinna kokkuleppimisel arvestavad informeeritud ja huvitatud ostjad ja müüjad ka rahavoogude kõikumise võimalusega. Seega peegeldab õiglase väärtus sellise kõikumise võimalikkust. Sellega seoses võtab ettevõtte rahavoogude eeldatavat võimalikku kõikumist arvesse kas prognoositavates rahavoogudes, diskontomääras või mingis nende kombinatsioonis. Diskontomäärat kindlaksmääramiseks kasutab ettevõtte samu eeldusi, mida ta kasutab ka rahavoogude prognoosimisel, et vältida nende eelduste topeltarvestamist või ignoreerimist.
24. Soetusmaksumus võib mõnikord olla lähedal õiglasele väärtusele, eriti kui:
 - a) esialgselt kulutusest alates ei ole olulist bioloogilist muundumist toimunud (näiteks vahetult enne bilansipäeva istutatud viljapuustikud); või
 - b) bioloogilise muundamise mõju hinnale ei ole eeldatavasti oluline (näiteks 30-aastase elutsükliga männiistandiku esialgne juurdekasv).
25. Bioloogilised varad on tihti füüsiliselt maa küljes kinni (näiteks puud metsaistandikus). Maa küljes kinni olevate bioloogiliste varade osas ei pruugi eraldi aktiivset turgu eksisteerida, kuid see võib olemas olla kombineeritud varade osas, st bioloogilise vara, maa ja maaparanduse osas kogumina. Ettevõtte võib bioloogiliste varade õiglase väärtuse määramiseks kasutada kombineeritud varade kohta käivat informatsiooni. Näiteks võib bioloogiliste varade õiglase väärtuse saamiseks lahutada kombineeritud varade õiglase väärtusest maa ja maaparanduste õiglase väärtuse.

Kasumid ja kahjumid

26. Kasumeid ja kahjumeid, mis on tekkinud bioloogilise vara esmasel arvelevõtmisel õiglases väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused), ning kasumeid ja kahjumeid bioloogilise vara õiglase väärtuse (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) muutusest, kajastatakse nende tekkimise selle perioodi ► **M5** kasum või kahjum ◀, millal nad tekkisid.
27. Bioloogilise vara esmasel arvelevõtmisel võib tekkida kahjum, kuna bioloogilise vara õiglase väärtuse määramiseks arvatakse maha hinnangulised müügikulutused. Bioloogilise vara esmasel arvelevõtmisel võib tekkida ka kasum, näiteks vasika sündimisel.

▼B

28. Kasumeid ja kahjumeid, mis on tekkinud põllumajandustoodangu esmasest arvelevõtmisest õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, kajastatakse selle perioodi puhaskasumis või -kahjumis, millal nad tekkisid.
29. Kasum või kahjum võib tekkida põllumajandustoodangu esmasel arvelevõtmisel lõikuse tulemusena.

Kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärsetl mõõta

▼M3

30. *On tõenäosus, et bioloogilise vara õiglast väärtust saab hinnata usaldusväärsetl. Siiski, seda tõenäosust saab vaidlustada ainult sellise bioloogilise vara esmasel kajastamisel, mille turu-põhised hinnad või väärtused ei ole kättesaadavad ja mille alternatiivsed õiglase väärtuse hinnangud on määratud selgesti ebakindlalt. Sellisel juhul hinnatakse seda bioloogilist vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud igasugune kumulatiivne kulum ja kumulatiivsed kahjumid, mis on tekkinud vara väärtuse langusest. Kui sellise bioloogilise vara õiglane väärtus on saanud usaldusväärsetl hinnatavaks, hindab raamatupidamiskohuslane seda tema õiglase väärtusega, millest on maha arvatud hinnangulised turustuskulud. Kui bioloogiline põhivara vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad, eeldatakse, et tema õiglast väärtust saab usaldusväärsetl hinnata.*

▼B

31. Paragrahvis 30 esitatud eeldust võib vaidlustada ainult esmasel arvelevõtmisel. Ettevõtte, mis on bioloogilist vara eelnevalt mõõtnud õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, jätkab bioloogilise vara mõõtmist õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, kuni bioloogilise vara võõrandamiseni.
32. Ettevõtte mõõdab põllumajandustoodangut lõikuse hetkel õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused. Käesolev standard lähtub seisukohast, et põllumajandustoodangu õiglast väärtust on võimalik lõikuse hetkel alati usaldusväärsetl mõõta.
33. Soetusmaksumuse, akumuleeritud amortisatsiooni ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumite määramisel arvestab ettevõtte standarditega IAS 2 "Varud", IAS 16 "Materiaalne põhivara" ja IAS 36 "Varade väärtuse langus".

SIHTFINANTSEERIMINE

34. Õiglases väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) mõõdetava bioloogilise varaga seotud tingimusteta sihtfinantseerimist kajastatakse tuluna siis ja ainult siis, kui sihtfinantseerimine muutub kättesaadavaks.
35. Kui õiglases väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) mõõdetava bioloogilise varaga seotud sihtfinantseerimine on tingimusteta (kaasa arvatud juhul, kui sihtfinantseerimine keelab ettevõttel mingi konkreetse põllumajandustegevusega tegelda), siis kajastab ettevõtte sihtfinantseerimist tuluna siis ja ainult siis, kui sellega seotud tingimused on täidetud.
36. Sihtfinantseerimise tingimused võivad olla erinevad. Näiteks võib olla nõutud, et ettevõtte peab maad harima mingis kindlas kohas viis aastat ja lühema kui viieaastase tegevuse korral selles kohas on ettevõtte kohustatud kogu sihtfinantseerimise tagastama. Sel juhul ei kajastata sihtfinantseerimist tuluna enne viie aasta möödumist. Kui aga osa sihtfinantseerimisest on lubatud lähtudes möödunud ajast säilitada, siis kajastab ettevõtte sihtfinantseerimise tuluna proportsionaalselt ajale.
37. Kui sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud amortisatsioon ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid (vt paragrahv 30), siis rakendatakse standardit IAS 20 "Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitusepoolse abi avalikustamine".
38. Käesolev standard kehtestab standardist IAS 20 erineva käsitluse, kui sihtfinantseerimine on seotud bioloogiliste varadega, mida mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, või kui sihtfinantseerimine näeb ette, et tegeldakse ainult mingi konkreetse põllumajandustegevusega. Standardit IAS 20 rakendatakse ainult siis, kui sihtfinantseerimine on seotud bioloogiliste varadega, mida mõõdetakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud amortisatsioon ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid.

▼B

ESITAMINE JA AVALIKUSTAMINE

▼M5**▼B***Avalikustatav informatsioon*

üldnõuded

40. Ettevõtte peab avalikustama aruandeperioodi kasumi või kahjumi summa, mis on saadud bioloogiliste varade ja põllumajandustoodangu esmasest arvelevõtmisest ning bioloogiliste varade õiglase väärtuse (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) muutustest.
 41. Ettevõtte peab kirjeldama kõikide bioloogiliste varade rühmi.
 42. Paragrahvis 41 nõutud informatsioon esitatakse kas jutustava või koguselise kirjeldusena.
 43. Ettevõttel soovitatakse esitada kõikide bioloogilise vara rühmade koguseline kirjeldus vastavalt varale, tuues eraldi välja tarbitavad ja tootvad bioloogilised varad või küpsed ja ebaküpsed bioloogilised varad. Näiteks võib ettevõtte esitada rühmadena tarbitavate bioloogiliste varade ja tootvate bioloogiliste varade bilansilised maksumused. Need grupid võib ettevõtte veel edasi jagada küpseteks ja ebaküpseteks varadeks. Sellised eristused annavad informatsiooni, mis võib olla kasulik tulevaste rahavoogude ajastuse määramisel. Ettevõtte avalikustab nimetatud eristuste tegemise alused.
 44. Tarbitavad bioloogilised varad on need, mida muudetakse põllumajandustoodanguks või mida müüakse bioloogiliste varadena. Tarbitavad bioloogilised varad on näiteks lihaloomade eluskari, müügiks kasvatatav eluskari, kala kalakasvatustes, põllukultuurid nagu mais ja nisu ning lõikuseks kasvatatavad puud. Tootvad bioloogilised varad on bioloogilised varad, mis ei ole tarbitavad varad; näiteks piimakari, viinamarjapõõsad, viljapuud ja puud, millelt saadakse küttematerjali, jättes puu alles. Tootvad bioloogilised varad ei ole põllumajandustoodang, vaid pigem isetaastuvad varad.
 45. Bioloogilised varad saab jagada küpseteks ja ebaküpseteks bioloogilisteks varadeks. Küpsed bioloogilised varad on need, mis on saavutanud lõikusevalmiduse (tarbitavate bioloogiliste varade puhul) või annavad regulaarselt saaki (tootvate bioloogiliste varade puhul).
 46. Juhul kui seda ei ole kajastatud mujal finantsaruannetega koos avaldatud informatsioonis, siis kirjeldab ettevõtte ka järgmist:
 - a) kõigi bioloogiliste varade rühmadega seotud tegevuste olemus; ja
 - b) mitterahalised näitajad või hinnangud füüsiliste koguste kohta:
 - i) ettevõtte kõigi bioloogiliste varade rühmade kohta perioodi lõpul; ja
 - ii) perioodi jooksul saadud põllumajandustoodangu kohta.
 47. Ettevõtte avalikustab meetodid ja olulised eeldused, mida on kasutatud kõikide põllumajandustoodangu rühmade õiglase väärtuste määramisel lõikuse hetkel ja bioloogiliste varade rühmade õiglase väärtuste määramisel.
 48. Ettevõtte avalikustab perioodi jooksul toodetud õiglase väärtuste (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) summa määratuna lõikuse hetkel.
 49. Ettevõtte peab avalikustama:
 - a) piiratud omandiõigusega bioloogiliste varade olemasolu ja bilansilised maksumused ning kohustiste eest tagatisena panditud bioloogiliste varade bilansilised maksumused;
 - b) bioloogiliste varade arendamiseks või omandamiseks võetud siduvate tulevikukohustuste summa; ja
 - c) põllumajandustegevusega seotud finantsriski maandamise strateegia.
- ▼M5**
50. Majandusüksus esitab bioloogiliste varade aruandeperioodi alguse ja lõpu bilansiliste väärtuste muutuste võrdluse. Võrdlus peab sisaldama:
 - a) õiglase väärtuse, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, muutustest tingitud kasumit või kahjumit;
 - b) ostudest tulenevaid suurenemisi;
- ▼B**

▼ **M3**

- c) vähenemised, mis on omased müükidele ja bioloogilistele varadele, mis on liigitatud müügiks hoitavaks (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga;

▼ **B**

- d) lõikusest tulenevaid vähenemisi;
- e) äriühendustest tulenevaid suurenemisi;

▼ **M5**

- f) valuutakursside netovahed tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluutasse, ning välismaise äriüksuse ümberarvestamisest aruandva majandusüksuse esitusvaluuta järgi;

ja

▼ **B**

- g) muid muutusi.

51. Bioloogilise vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, võib muutuda seoses füüsiliste muutuste või turuhinna muutustega. Aruandeperioodi tulemuse ja tulevikuväljavaadete hindamiseks on kasulik eraldi välja tuua füüsilised muutused ja turuhinna muutused, eriti juhul, kui tootmistsükkel on pikem kui aasta. Sellisel juhul soovitatakse ettevõttel eraldi avalikustada õiglase väärtuse (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) muutuste summad, mis kajastuvad puhaskasumis või -kahjumis seoses füüsiliste muutustega ja turuhinna muutustega. Kui tootmistsükkel on lühem kui aasta, siis on see informatsioon tavaliselt vähem kasulik, näiteks kanakasvatuse või viljakasvatuse korral.
52. Bioloogilisel muundumisel on mitmeid vorme – kasvamine, vananemine, tootmine ja paljunemine – ja kõik need on jälgitavad ja mõõdetavad. Kõigil neil füüsilistel muutustel on otsene side tulevase majandusliku kasuga. Bioloogilise vara õiglase väärtuse muutus lõikuse (saagikoristuse) tagajärjel on samuti füüsiline muutus.

▼ **M5**

53. Põllumajandustegevus on tihti seotud ilmastikust, haigustest ja muudest looduslikest asjaoludest tingitud riskidega. Kui toimub sündmus, mis põhjustab olulise tulu või kulu, avalikustatakse selle tulu või kulu olemus ja summa vastavalt standardile IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*. Näiteks toimitakse nii viirushaiguse puhangu, üleujutuste, ränga põua või külma ja putukate rünnaku korral.

▼ **B**

Lisainformatsiooni avalikustamise nõuded, kui bioloogilise vara õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta

54. Kui ettevõtte mõõdab bioloogilisi varasid soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud amortisatsioon ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid (vt paragrahv 30) perioodi lõpul, siis avalikustab ettevõtte selliste bioloogiliste varade osas:
- bioloogilise vara kirjelduse;
 - selgituse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta;
 - kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud;
 - kasutatud amortisatsioonimeetodi;
 - kasulikud tööead või kasutatud amortisatsioonimäärad; ja
 - perioodi alguse ja lõpu bilansilise brutomaksumuse ja akumulieeritud amortisatsiooni (koos väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumitega).
55. Kui ettevõtte mõõdab aruandeperioodil bioloogilisi varasid soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud amortisatsioon ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid (vt paragrahv 30), siis avalikustab ettevõtte kõik selliste bioloogiliste varade võõrandamise tulemusel kajastatud kasumid ja kahjumid ning esitab paragrahvis 50 nõutud võrdluses eraldi nende bioloogiliste varadega seotud summad. Lisaks peab see võrdlus sisaldama järgmisi nende bioloogiliste varadega seotud ja puhaskasumis või -kahjumis sisalduvaid summasisid:
- väärtuse langusest tingitud kahjumid;
 - väärtuse langusest tingitud kahjumite tühistamised; ja
 - amortisatsioon.

▼ **B**

56. Kui eelnevalt soetusmaksumuses (millest on maha arvatud akumuleeritud amortisatsioon ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid) mõõdetud bioloogiliste varade õiglase väärtus osutub aruandeperioodi jooksul usaldusväärselt mõõdetavaks, siis avalikustab ettevõtte selle bioloogilise vara osas järgmise informatsiooni:
- bioloogilise vara kirjeldus;
 - selgitus, miks õiglase väärtus on osutunud mõõdetavaks; ja
 - muutuse mõju.

Sihtfinantseerimine

57. Ettevõtte avalikustab käesoleva standardi rakendusallasse jääva põllumajandustegevuse osas järgmise informatsiooni:
- finantsaruannetes kajastatud sihtfinantseerimise olemus ja ulatus;
 - sihtfinantseerimisega seotud täitmata tingimused ja muud tingimuslikud asjaolud; ja
 - eeldatav sihtfinantseerimise taseme oluline langus.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

58. Käesolevat rahvusvahelist raamatupidamisstandardit rakendatakse raamatupidamise aastaaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2003 või pärast seda algavaid perioode. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2003 algavate perioodide suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.
59. Käesolev standard ei kehtesta konkreetseid üleminekusätteid. Käesoleva standardi rakendamisel lähtutakse standardist IAS 8 "Perioodi puhaskasum või -kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites".

▼ **M6***RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD (IFRS) 2***Aktsiapõhine makse**

SISUKORD

	Lõik
Eesmärk	1
Rakendusala	2-6
Kajastamine	7-9
Omakapitaliga arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud	10-29
Ülevaade	10-13
Tehingud, milles võetakse vastu teenuseid	14-15
Tehingud, mida mõõdetakse viitega võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglasele väärtusele	16-25
Võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse määramine	16-18
Omandi üleandmise tingimuste käsitlemine	19-21
Asendusostu tunnuste käsitlemine	22
Pärast üleandmiskuupäeva	23
Kui omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata	24-25
Omakapitaliinstrumentide võimaldamise tingimuste modifitseerimine, kaasa arvatud tühistamised ja arveldamised	26-29
Rahas arveldatud aktsiapõhine maksetehing	30-33
Raha alternatiividega aktsiapõhised maksetehingud	34-43
Aktsiapõhised maksetehingud, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad vastaspoolel arveldamist valida	35-40
Aktsiapõhised maksetehingud, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad ettevõttel arveldamist valida	41-43
Avalikustatav informatsioon	44-52
Üleminekusätted	53-59
Jõustumiskuupäev	60

▼ M6

EESMÄRK

- 1 Selle IFRS-i eesmärk on kindlaks määrata ettevõtte finantsaruandlus olukorras, kui kohustatakse teostama *aktsiapõhist maksetehingut*. Eelkõige on nõutud, et ettevõtte kajastaks oma kuludes või tuludes ning finantsseisundis aktsiapõhise maksetehingu mõju, kaasa arvatud selliste tehingutega kaasnevad kulud, mille kaudu võimaldatakse töötajatele *aktsiaoptisioone*.

RAKENDUSALA

- 2 Ettevõtte rakendab seda IFRS-i kõikide aktsiapõhise maksetehingute arvestuses, kaasa arvatud:
- (a) *omakapitaliga arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud*, mille korral ettevõtte saab kaupu ja teenuseid ettevõtte *omakapitaliinstrumentide*est (kaasa arvatud aktsiad või aktsiaoptisioonid),
 - (b) *rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud*, mille korral ettevõtte soetab kaupu ja teenuseid, võttes endale nende toodete või teenuste eest hankija ees kohustisi summades, mis baseeruvad ettevõtte aktsiahinnal (või väärtusel) või teistel ettevõtte omakapitaliinstrumentidel, ja
 - (c) tehingutes mille korral ettevõtte soetab kaupu või teenuseid ja kokkuleppe tingimused võimaldavad ettevõttel või nende kaupade ja teenuste pakkujal valida, kas ettevõtte arveldab tehingu eest rahas (või teiste varadega) või emiteerides omakapitaliinstrumente,
- välja arvatud paragrahvide 5 ja 6 ära toodud puhkudel
- 3 Selle IFRS-i mõistes on ettevõtte aktsionäride poolt teostatud omakapitaliinstrumentide ülekanded osapooltele, kes on ettevõttele (kaasa arvatud töötajad) tarninud kaupu või osutanud teenuseid, altsiapõhisteks makseülekanneteks, välja arvatud juhul kui ülekanded on selgelt teise eesmärgiga kui tasumine ettevõttele tarnitud toodete või osutatud teenuste eest. Samuti kehtib see ettevõtte suhtes emaetevõtte omakapitaliinstrumentide või ettevõttega samasse kontserni kuuluva teise ettevõtte omakapitaliinstrumentide ülekannete puhul osapooltele, kes on ettevõttele tarninud kaupu või teenuseid.
- 4 Selle IFRS-i mõistes ei ole aktsiapõhiseks makseks tehing töötajaga (või mõne teise osapoollega), kes on ettevõtte omakapitaliinstrumentide omanik. Näiteks, kui ettevõtte annab kõikidele teatud liigi omakapitaliinstrumentide omanikele võimaluse omandada täiendavalt ettevõtte omakapitaliinstrumente väärtuses, mis on nende omakapitaliinstrumentide õiglasest väärtusest madalam, ja töötaja saab sellise õiguse, kuna ta on teatud liigi omakapitaliinstrumentide omanik, siis sellise õiguse võimaldamine või kasutamine ei ole selle IFRS-i rakendusala.

- 5 Nagu märgitud paragrahvis 2, rakendub see IFRS aktsiapõhiste maksetehingutele, mille eest ettevõtte soetab kaupu või saab teenuseid. Kaubad hõlmavad endas inventari, tarbeesemeid, maad, hooneid, rajatisi, immateriaalselt vara ning teisi mitte-finantsvarasid. Ettevõtte ei rakenda seda IFRS-i tehingute puhul, millega ettevõtte omandab kaupu äriühenduste tulemusena soetatud netovara osana, mille kohta kehtib IAS 22 *Äriühendused*. Seega, äriühenduse käigus omandatava ettevõtte üle valitseva mõju saavutamiseks emiteeritud omakapitaliinstrumentid ei kuulu käesoleva IFRS-i rakendusalas. Käesoleva IFRS-i rakendusalas kuuluvad aga need omakapitaliinstrumentid, mis on antud töötajatele nende tööviljakuse eest (nt vastutasuks jätkuvate teenuste osutamise eest). Samuti tuleb *aktsiapõhise maksekokkulepetetühistamist*, asendamist, või modifitseerimist äriühenduse tõttu ning muid omakapitali restruktureerimisi kajastada lähtuvalt käesolevast IFRS-st.
- 6 IFRS ei kehti aktsiapõhise maksetehingute kohta, mille puhul ettevõtte soetab kaupu või saab teenuseid lepingu alusel, mis kuuluvad standardi IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine*(muudetud 2003. aastal) paragrahvide 8-10 alla või IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*(muudetud 2003) paragrahvide 5-7 alla.

KAJASTAMINE

- 7 Ettevõtte kajastab aktsiapõhise maksetehingu tulemusena omandatud kaupu või saadud teenused siis kui kaubad või teenused on kätte saadud. Korrespondeeruv suurenemine kajastatakse omakapitalis, kui kaupu või teenuseid saadi omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu alusel, ning kohustusena, kui kaupu või teenuseid saadi rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu alusel.

▼ M6

- 8 **Kui aktsiapõhise maksetehingu alusel omandatud kaubad saadud teenused ei vasta vara kriteeriumidele, siis kajastatakse neid kui kulusid.**
- 9 Reeglina tekivad kulud kaupade või teenuste tarbimise käigus. Kuna reeglina tarbitakse teenuseid kohe, siis kulud kajastatakse teenuse osutamisel. Kaupu võidakse tarbida mingi teatud perioodi jooksul, mis varude puhul väljendub nende müümises hilisema kuupäeva seisuga ning seetõttu kulu kajastatakse sellel hetkel kui kaubad on tarbitud või müüdnud. Mõnikord on tarvis kajastada kulu enne kui kaup või teenus on arbitud või müüdnud, kuna nad ei vasta vara kriteeriumitele. Näiteks võib ettevõtte soetada kaupu uute toodete arendamise uurimisfaasis. Kuigi neid kaupu ei ole tarbitud, ei kvalifitseeru need vastava IFRS-i mõistes varaks.

OMAKAPITALIGA ARVELDATAVAD AKTSIAPÕHISED MAKSETEHINGUD

Ülevaade

- 10 **Omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute puhul mõõdab ettevõtte saadud kaupu või teenused ning korrespondeeruvat omakapitali suurenemist otseselt, mis on saadud kaupade või teenuste õiglasest väärtusest, välja arvatud juhul, kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata. Kui ettevõtte ei ole võimalik saadud kaupu või teenuseid õiglasest väärtusest usaldusväärselt hinnata, siis mõõdab ettevõtte nende õiglast väärtust ja sellele korrespondeeruvat omakapitali kasvu kaudselt, mis on viitega (*) võimaldatava omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele.**
- 11 Selleks, et rakendada paragrahv 10 nõudeid tehingutele *töötajate ja teiste sarnase teenuse pakkujatega* (**), peab ettevõtte mõõtma talle osutatud teenuste õiglast väärtust viitega võimaldatava omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele, kuna reeglina pole võimalik saadud teenuse õiglast väärtust usaldusväärselt hinnata, nagu on selgitatud paragrahvis 12. Nende omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse mõõtmine toimub *võimaldamise kuupäeval*.
- 12 Reeglina võimaldatakse töötajatele aktsiaid, aktsiooptioone või teisi omakapitaliinstrumente osana nende hüvitiste pakettidest, lisaks rahase makstavale palgale ja teistele töötaja tasudele. Tavaliselt ei ole võimalik hüvitispaketis eraldi komponentidena mõõta töötaja poolt osutatud teenuste täpsete osade suurust. Samuti võib osutada võimatuks mõõta kogu hüvitispaketi õiglast väärtust eraldi, ilma, et oleks otseselt mõõdetud võimaldatavat omakapitaliinstrumenti. Enamgi veel, mõnikord võimaldatakse aktsiaid või aktsiooptioone pigem osana preemiakokkuleppes kui osana üldisest hüvitisest, st lisatasuna töötajatele, et nad jääksid ettevõttesse või preemiana nende pingutuste eest parandada ettevõtte toimimist. Võimaldades lisaks teistele tasudele aktsiaid või aktsiooptioone, maksab ettevõtte lisatasusid selleks, et saada lisatulu. Sellise lisatulu õiglase väärtuse hindamine on kõigi eelduste kohaselt keeruline. Ettevõttele osutatud teenuste õiglase väärtuse otsese mõõtmise keerukuse tõttu mõõdab ettevõtte töötajate poolt osutatud teenuste õiglast väärtust viitega võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglasele väärtusele.
- 13 Selleks, et rakendada paragrahv 10 nõudeid tehingutele muude osapooltega kui töötajad, peaks seal olema ümberlõkkamatu eeldus, et saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust on võimalik usaldusväärselt hinnata. See õiglane väärtus mõõdetakse kuupäeval, kui ettevõtte saab kätte kauba või vastaspool osutab teenuse. Harvadel juhtudel, kui ettevõtte lükkab selle eelduse ümber, kuna teenuste õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta, mõõdab ettevõtte saadud kauba või teenuste ja korrespondeeruva omakapitali suurenemise kaudselt, viidates võimaldatava omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele, mis on mõõdetud sellel kuupäeval kui ettevõtte omandas tooted või kui vastaspool osutas teenuse.

Tehingud, milles võetakse vastu teenuseid

- 14 Kui võimaldatavate omakapitaliinstrumentide *kuuluvus* leiab aset kohe, siis pole vastaspoolelt nõutud kindlaks määratud ajaks teenuse lõpuni viimist enne kui ta ei oma tingimusteta õigust nendele omakapitaliinstrumentidele. Vastupidiste tõendite puudumisel, järeldeb ettevõtte, et teenused, mida vastaspool osutas vastutasuna omakapitaliinstrumentide eest, on vastu võetud. Sellisel juhul kajastab ettevõtte võimaldamise kuupäeval saadud teenuse täies ulatuses ning suurendades korrespondeeruvat omakapitali.

(*) See IFRS kasutab väljendit "viitega" väljendi "selles" asemel, kuna lõplikult mõõdetakse tehingut korrutades võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust, mis mõõdetakse paragrahvides 11 või 13 (milline parasjagu on rakendatav) täpsustatud kuupäeval nende omakapitaliinstrumentide arvuga, mis anakse üle (seletatud paragrahvis 19).

(**) Kogu selle ülejäänud IFRS-i jooksul hõlmavad töötajad endas ka ülejäänuid, kes pakuvad sarnaseid teenuseid.

▼ M6

- 15 Kui võimaldatavate omakapitaliinstrumentide kuuluvus ei leia aset enne, kui teine osapool viib teenuse lõpuni kindlaks määratud ajaks, siis ettevõtte eeldab, et need teenused, mida teine osapool osutab nende omakapitaliinstrumentide eest, osutatakse tulevikus *omandi üleandmisperiood*jooksul. Ettevõtte peab nende teenuste üle arvestust, sel ajal kui teine osapool neid omandi üleandmisperioodil osutab, suurendades korrespondeeruvalt omakapitali. Näiteks:
- (a) kui töötajale võimaldatakse aktsiaoptioone tingimusega jätkata kolm aastat teenistust, siis ettevõtte eeldab, et töötaja osutab teenused vastutasuna aktsiaoptioonide eest selle kolme aastase omandi üleandmisperioodi jooksul.
 - (b) Kui töötajatele eraldatakse aktsiaoptioone tingimusega täita mingi saavutus ettevõtte tulemuslikkuses ja jääda kuni selle tulemuslikkuse saavutamiseni ettevõtte teenistusse, ning omandi üleandmisperioodi pikkus sõltub sellest, mis aja jooksul need tingimused täidetakse, siis ettevõtte eeldab, et töötaja poolt vastutasuna aktsiaoptioonidele osutatavad teenused saadakse tulevikus eeldatava omandi üleandmisperioodi jooksul. Ettevõtte hindab selle eeldatava omandi üleandmisperioodi pikkuse võimaldamise kuupäeval, tuginedes kõige tõenäolisematele tulemuslikkuse saavutamise tingimustele. Kui tulemuslikkuse tingimuseks on *turutingimus*, siis selle eeldatava omandi üleandmisperioodi pikkus peab olema kooskõlas eeldusega, mida kasutati võimaldatavate optioonide õiglase väärtuse arvutamisel ja seda hiljem ei muudeta. Kui tulemuslikkuse tingimuseks ei ole turutingimus, siis redigeerib ettevõtte vajadusel omandi üleandmisperioodi kestvust, kui järgnev informatsioon viitab sellele, et omandi üleandmisperioodi kestvus erineb algselt hinnatust.

Tehingud, mida mõõdetakse viitega võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglasele väärtusele

Võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse määramine

- 16 Tehinguteks, mis on mõõdetud viitega võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglasele väärtusele, mõõdab ettevõtte võimaldatud omakapitaliinstrumentid *mõõtmiskuupäeval*tuginedes kättesaadavatele turuhindadele ja võttes arvesse neid tähtaegu ja tingimusi, mille juures neid omakapitaliinstrumente võimaldati (paragrahvide 19-22 nõuete teema).
- 17 Kui turuhinnad pole kättesaadavad, siis hindab ettevõtte võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust kasutades hindamistehnikat, kus eeldatakse, millisel hinnatasemel need omakapitaliinstrumentid oleksid mõõtmiskuupäeval teadlike, huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus olnud. Hindamistehnika peab olema kooskõlas üldiselt aktsepteeritud finantsinstrumentide hindade määramise hindamismeetoditega, ja kaasama kõiki faktoreid, mida teadlikud, huvitatud turul osalejad hinna määramisel arvestaksid (paragrahvide 19-22 nõuete teema).
- 18 Lisa B sisaldab veelgi juhtnõore aktsiate ja aktsiaoptioonide õiglase väärtuse mõõtmise kohta, keskendudes töötajatele aktsiate või aktsiaoptioonide võimaldamise tüüpilisematele tunnustele ja tingimustele.

Omandi üleandmise tingimuste käsitlemine

- 19 Omakapitaliinstrumentide võimaldamine võib olla tingimuslik lähtuvalt *omandi üleandmise tingimustetäitmisest*. Näiteks on aktsiate või aktsiaoptioonide võimaldamine töötajatele reeglina sõltuvuses tingimusest, et ettevõtte töötaja jääb määratud ajaks ettevõttesse tööle. Võivad olla ka tulemuslikkuse tingimused, nagu määratud kasumi kasvu saavutamine või ettevõtte aktsia hinna tõus määratud ulatuses. Aktsiate ja aktsiaoptioonide õiglase väärtuse hindamise mõõtmiskuupäeval ei võeta turutingimuse kõrval arvesse omandi üleandmise tingimusi. Selle asemel võetakse omandi üleandmise tingimusi arvesse tehingu summa mõõtmisesse kaasatud omakapitaliinstrumentide arvu täpsustamiseks, et lõppkokkuvõttes võimaldatud omakapitaliinstrumentide eest saadud ning kajastatud kaupade ja teenuste summa põhineks omakapitaliinstrumentide arvul, mille omand üle anti. Seega, kumulatiivsel baasil ei kajastata ühtki saadud kaupade või teenuste summat kui võimaldatud omakapitaliinstrumente üleandmine ebaõnnestub üleandmise tingimuste mittetäitmise tõttu, st kui vastaspool ei suuda teenust määratud tähtajaks osutada või kui eeldatud tingimusi ei suudetud täita paragrahvi 21 tähenduses.
- 20 Selleks, et rakendada paragrahvi 19 nõudeid, peaks ettevõtte üleandmisperioodi jooksul kajastama saadud kaupade või teenuste hinna, mis baseeruks parimal kättesaadaval hinnangul sellel arvul omakapitaliinstrumentidel, mida arvatakse üle anda ja vajadusel seda hinnangut redigeerima kui täiendav informatsioon viitab sellele, et see omakapitaliinstrumentide arv, mida eeldatavasti üle antakse, erineb eelnevatest hinnangutest. Üleandmis-kuupäeval peab ettevõtte hinnangut redigeerima, et võrtsustada lõplikult üleantavate omakapitaliinstrumentide arvu paragrahvi 21 nõuete kohaselt.

▼ **M6**

- 21 Võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse hindamisel arvestatakse turutingimusi, nagu sihtaktisia hind, mille juures üleandmise tingimus on määratud (või teostatav). Seega turutingimusega omakapitaliinstrumentide võimaldamisel, kajastab ettevõtte teiselt osapoolelt saadud kaupu või teenused, kes vastab kõikidele ülejäänud üleandmise tingimustele (nt täpsustatud ajaks teenistusse jäänud töötaja poolt osutatud teenus) hoolimata sellest, kas see turutingimus on täidetud.

Asendusostu tunnuste käsitlemine

- 22 *Asendusostu tunnusega* optsoonide korral ei arvestata mõõtmiskuupäeval võimaldatud optsoonide õiglase väärtuse hindamisel asendusostu tunnust. Selle asemel arvestatakse *töötajate aktsiaoptsi*oone optsiiooni võimaldamisel kui ja sel hetkel, kui võimaldatakse täiendavalt töötajate aktsiaoptsiione.

Pärast üleandmiskuupäeva

- 23 Olles kajastanud saadud kaubad ja teenused vastavalt paragrahvidele 10-22, ning korrespondeeruva omakapitali suurenemise, ei tohiks ettevõtte pärast omandi üleandmise kuupäeva teostama kogu omakapitali osas täiendavaid täpsustusi. Näiteks, ettevõtte ei tohiks edaspidiselt tühistada summat, mis kajastatakse töötaja poolt osutatud teenustena, kui üle antud omakapitaliinstrumentid on hiljem (oma süü läbi) kaotatud või aktsiaoptsoonide korral kui, optsiione ei ole kasutatud. Siiski ei keela see nõue ettevõtet kajastamast omakapitali sisest liikumist, st liikumist ühest omakapitaliinstrumentidist teise.

Kui omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset hinnata

- 24 Paragrahvide 16-23 nõuded rakenduvad kui ettevõtte on tarvis mõõta aktsiapõhist maksetehingut viitega võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglasele väärtusele. Harvadel juhtudel võib ettevõtte osutada võimatuks võimaldatud aktsiainstrumendi õiglast väärtust mõõtmiskuupäeval usaldusväärset hinnata kooskõlas paragrahvidega 16-22. Ainult sellistel harvadel juhtudel võib ettevõtte selle asemel:

- (a) mõõta esmaselt omakapitaliinstrumentid nende *tegelikus väärtuses*-sellel kuupäeval, mil ettevõtte omandab tooted või teine osapool osutab talle teenust ja järgnevalt igal aruandekuupäeval ning lõpliku kokkuleppe kuupäeval, koos mis tahes muutusega kasumi või kahjumi tegelik väärtuses. Aktsiaoptsoonide võimaldamise puhul on aktsiapõhise makse kokkulepe lõplikult arveldatud kui optsiione kasutatakse, kui need on (oma süü läbi) kaotatud (n töösuhete lõppemise korral) või kehtetuks muutumise korral (n optsoonide tähtaja lõppemisel).
 - (b) kajastama saadud kaubad või teenused, tuginedes arvudele, mis näitavad lõppkokkuvõttes üleantud (kus võimalik) või lõppkokkuvõttes kasutatud omakapitaliinstrumente. Näiteks selleks, et rakendada seda nõuet aktsiaoptsoonidele, kajastab ettevõtte üleandmisperioodil saadud kaubad või teenused, kui üldse, vastavalt paragrahvidele 14-15, ainult paragrahvi 15(b) turutingimust puudutavad nõuded ei rakendu. Üleandmisperioodil saadud kaupade või teenuste kohta kajastatav summa toetub eeldatavale üleantavate aktsiaoptsoonide arvule. Kui tarvis, revideerib ettevõtte selle hinnangu, kui järgnev informatsioon viitab sellele, et oodatav aktsiaoptsoonide üleandmise arv erineb algselt hinnatust. Üleandmiskuupäeval revideerib ettevõtte hinnangu, et võrdsustada lõppkokkuvõttes üleantud omakapitaliinstrumentide arv. Pärast üleandmiskuupäeva peab ettevõtte revideerima kauba või teenuste saamisel kajastatud summa, kui aktsiaoptsiioonid on hiljem (oma süü tõttu) kaotatud, või tähtaja lõppemise tõttu kehtetuks muutunud.
- 25 Kui ettevõtte rakendab paragrahvi 24, siis ei ole vaja rakendada paragrahve 26-29, kuna paragrahvis 24 aratoodud tegeliku väärtuse meetodit rakendades võetakse arvesse igat omakapitaliinstrumentide võimaldamise tähtaegade ja tingimuste modifitseerimist. Siiski, kui ettevõtte arveldab võimaldatud omakapitaliinstrumente, mille puhul rakendatakse paragrahvi 24:
- (a) siis, kui arveldamine toimub üleandmisperioodi jooksul, siis ettevõtte kajastab arveldust kui üleandmise kiirendust ja seega kajastab kohe-selt summa, mis muidu oleks kajastatud järelejäänud üleandmisperioodi jooksul talle osutatud teenuste alusel.
 - (b) igat makset, mis on tehtud arvelduse raames, tuleb kajastada omakapitaliinstrumentide tagasiostmisena, st omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, milles makse ületab tagasiostu kuupäeval mõõdetavat omakapitaliinstrumentide tegelikku väärtus. Igat sellist ülejääki kajastatakse kuluna.

▼ **M6***Omakapitaliinstrumentide võimaldamise tingimuste modifitseerimine, kaasa arvatud tühistamised ja arveldamised*

- 26 Ettevõtte võib muuta omakapitaliinstrumentide võimaldamise tähtaegu ja tingimusi. Näiteks võidakse vähendada töötajatele eraldatud opsioonide täitmishinda (nt opsioonide ümberhindamine), mis suurendab nende opsioonide õiglast väärtust. Paragrahvide 27-29 nõuded kajastamaks modifitseerimise asetleidmisega kaasnevaid mõjusid, on väljendatud töötajatega aktsiapõhise maksetehingu kontekstis. Siiski rakendatakse neid nõudmisi ka aktsiapõhiste maksetehingute puhul, mis toimuvad töötajate kõrval ka teiste osapooltega ning mis on mõõdetud viitega võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglasele väärtusele. Viimati käsitletud situatsiooni puhul, mis tahes paragrahvides 27-29 esinev viide võimaldamise kuupäevale käib hoopis selle kuupäeva kohta, millal ettevõtte omandab kauba või millal vastaspool osutab teenuse.
- 27 Ettevõtte kajastab miinimumina temale osutatud teenused, mis on mõõdetud võimaldamise kuupäeval võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglase väärtusega, välja arvatud juhul kui nende omakapitaliinstrumentide üleandmist võimaldamise kuupäeval kindlaksmääratud ülenandmise tingimuste (välja arvatud turutingimused) mittetäitmise tõttu ei toimu. See kehtib mõõndusteta mis tahes omakapitaliinstrumente võimaldamise tingimuste modifitseeringute korral või nende omakapitaliinstrumentide võimaldamise tühistamise või arveldamise puhul. Lisaks kajastab ettevõtte modifikatsioonide mõjud, mis suurendavad aktsiapõhiste maksekokkulepete üldist õiglast väärtust või on mõnel muul viisil töötajale tulutoovad. Selle nõude rakendamise juhtnõõrid on ära toodud lisas B.
- 28 Kui ettevõtte tühistab või arveldab võimaldatavad omakapitaliinstrumentid üleandmisperioodil (muul põhjusel kui üleandmistingimuste mitte täitmise korral võimaldamise tühistamine või edasilükkamine), siis:
- ettevõtte kajastab tühistamist või arveldamist kui üleandmise kiirendust, ja seega kajastab koheselt summa, mis teisel juhul oleks kajastatud järelejäänud üleandmisperioodi jooksul saadud teenuste alusel.
 - igat makset, mis on tehtud töötajale seoses võimaldamise tühistamise või lõpetamisega, tuleb kajastada omakapitaliinstrumentide tagasiostmisena, st omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, mis ületab tagasiostu kuupäeva seisuga mõõdetud võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust. Taoline ületav osa kajastatakse kuluna.
 - kui töötajale võimaldatakse uusi omakapitaliinstrumente, ning selle kuupäeva seisuga mil neid uusi omakapitaliinstrumente võimaldatakse käsitleb ettevõtte uusi võimaldatavaid omakapitaliinstrumente kui asendusomakapitaliinstrumente tühistatud omakapitaliinstrumentidele, peab ettevõtte kajastama asendusomakapitaliinstrumentide võimaldamist samamoodi nagu esialgse omakapitaliinstrumenti võimaldamise modifitseerimist kooskõlas lisa B paragrahvis 27 kirjeldatuga. Võimaldatava õiglase väärtuse juurdekasv on asendusomakapitaliinstrumentide ja tühistatud omakapitaliinstrumentide neto õiglase väärtuse vahe asendusomakapitaliinstrumentide võimaldamise kuupäeva seisuga. Tühistatud omakapitaliinstrumentide neto õiglase väärtus on nende õiglase väärtus vahetult enne tühistamist, miinus iga omakapitaliinstrumentide tühistamisel töötajatele tehtud makse summa, mis on kajastatud omakapitali vähendusena vastavalt eespool kirjeldatud (b)-le. Kui ettevõtte ei identifitseeri uusi võimaldatavaid omakapitaliinstrumente tühistatud omakapitaliinstrumentide asendusomakapitaliinstrumentidena, siis peab ettevõtte kajastama selliseid uusi omakapitaliinstrumente uute võimaldatavate omakapitaliinstrumentidena.
- 29 Kui ettevõtte ostab üleantud omakapitaliinstrumentid tagasi, siis tuleb töötajatele tehtud makset kajastada omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, milles makse ületab tagasiostu kuupäeva seisuga mõõdetud tagasiostetud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust. Taoline ületav osa kajastatakse kuluna.

RAHAS ARVELDATUD AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING

- 30 **Rahas arveldatud aktsiapõhise maksetehingu puhul mõõtab ettevõtte saadud kaupu või teenused ja sellega kaasnevat kohustist kohustiste õiglases väärtuses. Seni kuni kohustist ei ole arveldatud, hindab ettevõtte kohustise ümber õiglasele väärtusele igal aruandekuupäeval ja arvelduskuupäeval, kajastades õiglase väärtuse igat muutust selle perioodi kasumis või kahjumis.**
- 31 Näiteks võib ettevõtte võimaldada töötajatele aktsiahinna tõusu kui osa nende hüvitise pakketidest, milles töötajad saavad õiguse rahaliseks kompensatsiooniks (omakapitaliinstrumentide asemel), mis põhineb ettevõtte aktsia hinna surenemisel kindlaks määratud ulatuses kindlaks määratud perioodil. Samuti võib ettevõtte võimaldada oma töötajatele õiguse saada tulevase rahalise makseid, võimaldades neile õiguse aktsiatele

▼ M6

- (kaasa arvatud aktsiad, mis antakse välja aktsiaoptsoonide väljalaskmisega), mis on lunastatavad kas kohustuslikult (nt töölepingu lõppemisega) või töötaja valikul.
- 32 Ettevõtte kajastab saadud teenused ja kohustise teenuse eest tasuda hetkel kui töötaja teenust osutab. Näiteks mõned aktsia hinna tõusust tulenevad õigused kuuluvad kohele töötajale ja seega ei ole tal tarvis kindlaks määratud perioodi teenust lõpule viia, et saada õigust rahalisteks makseteks. Vastupidiste tõendite puudumisel järeldab ettevõtte, et teenused, mida osutas töötaja vastutasuna aktsia hinna tõusust tulenevate õiguste eest, on kätte saadud. Seetõttu kajastab ettevõtte kohele saadud teenused ja kohustise maksta nende eest. Kui aktsia hinna tõusust tulenevaid õigusi ei anta üle enne kui töötaja on täitnud kindlaks määratud perioodil teenuste osutamise nõuded, siis kajastab ettevõtte saadud teenused ja kohustise nende eest maksta siis, kui töötajad on selle perioodi jooksul teenuse osutamise lõpuni viinud.
- 33 Kohustist aktsia hinna tõusust tulenevale õigusele mõeldakse nii esmakordselt kui edaspidiselt igal aruandekuupäeval kuni arveldamiseni õiglasest väärtusest, rakendades optiooni hindamise mudelit ning võttes arvesse tingimusi, mille juures aktsia hinna tõusust tulenevad õigused võimaldati ja ulatuses kuhuni on töötajad aruandekuupäeva seisuga teenust osutanud.

RAHA ALTERNATIIVIDEGA AKTSIAPÕHISED MAKSETEHINGUD

- 34 **Aktsiapõhistes maksetehingutes, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad kas ettevõttel või vastaspoolel otsustada, kas ettevõtte arveldab tehingu rahas (või teiste varadega) või emiteerides omakapitaalinstrumente, siis kajastab ettevõtte seda tehingut või selle tehingu osasid rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna sellisel juhul ja sellises ulatuses milleni ettevõttel ilmneb rahas või teistes varades arveldamise kohustis, või aktsiapõhise maksetehinguna sellisel juhul ja sellises ulatuses, milles selliseid kohustisi ei ole ilmnenu.**

Aktsiapõhised maksetehingud, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad vastaspoolel arveldamist valida

- 35 Kui ettevõtte on võimaldanud vastaspoollele õiguse valida, kas aktsiapõhine maksetehing arveldatakse sularahas (*) või omakapitaalinstrumentide emiteerimisega, siis on ettevõtte võimaldanud liitfinantsinstrumenti, mis sisaldab võla komponenti (st vastaspoolle õigust nõuda makset rahas) ja omakapitali komponenti (st vastaspoollele on õigus nõuda arveldamist pigem omakapitaalinstrumentiga kui rahas). Tehingutes muude osapoolte kui töötajatega, mille puhul saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust mõeldakse otseselt, mõeldakse ettevõtte kaupade või teenuste saamise kuupäeva seisuga liitfinantsinstrumenti omakapitali komponendi saadud kaupade või teenuste õiglase väärtuse ja võlakomponendi õiglase väärtuse vahena.
- 36 Teisteks tehinguteks, mis hõlmavad ka tehinguid töötajatega, mõeldakse ettevõtte liitfinantsinstrumentide õiglast väärtust mõõtmiskuupäeval, võttes arvesse tingimusi, millega õiguseid rahale või omakapitaalinstrumentidele võimaldati.
- 37 Paragrahv 36 rakendamiseks peab ettevõtte kõigepealt mõõtma võla komponendi õiglase väärtuse ja mõeldakse siis omakapitali osa õiglase väärtuse võttes arvesse seda, et teine osapool peab selleks, et saada omakapitaalinstrumente, loobuma õigusest saada raha. Liitfinantsinstrumentide õiglase väärtus on kahe komponendi õiglaste väärtuste summa. Sageli on aktsiapõhised maksetehingud, milles vastaspoollele on võimalus valida arvelduse meetod, tihti struktureeritud nii, et ühe arveldusalternatiivi õiglase väärtus on sama, mis teisel. Näiteks võib teisel osapoollele olla õigus valida, kas saada aktsioptsioonide või arveldada rahas aktsia hinna kallinemise õigus. Sellisel juhul on omakapitali osa õiglase väärtus null ja seega liitfinantsinstrumentide õiglase väärtus on sama mis võla komponendi õiglase väärtuse. Vastupidiselt, kui alternatiivsete arvelduste õiglased väärtused erinevad, siis tavaliselt on omakapitali osa suurem kui null, mis omakorda tähendab, et liitfinantsinstrumentide õiglase väärtus on suurem kui võla komponendi õiglase väärtus.
- 38 Ettevõtte peab kajastama liitfinantsinstrumenti kaudu saadud kaupad ja teenused liitfinantsinstrumenti komponentide tasandil. Võla komponendi osas kajastab ettevõtte saadud kaupad või teenused ning kohustise nende eest tasuda vastaspoolle poolt kaupade tarnimisel või teenuse osutamisel vastavalt rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute tingimustele (paragrahv 30-33), Omakapitali komponendi puhul (kui üldse), kajastab ettevõtte saadud kaupad või teenused ning omakapitali suurenemise vastas-

(*) Paragrahvides 35–43 kõik vited rahale hõlmavad ka ettevõtte teisi varasid.

▼ **M6**

poole poolt kaupade tarnimisel või teenuse osutamisel vastavalt omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute tingimustele (paragrahv 10-29).

- 39 Arvelduskuupäeval hindab ettevõtte kohustise ümber tema õiglasele väärtusele. Kui ettevõtte arveldab pigem omakapitaliinstrumenti emiteerimise kaudu kui rahas, siis kantakse kohustis otse omakapitali kui vastutatu omakapitaliinstrumenti emiteerimise eest
- 40 Kui ettevõtte arveldab pigem rahas kui omakapitaliinstrumente emiteerides, siis tuleb makset kohaldada taoliselt, et selle kaudu arveldataks kohustis tervikuna. Iga omakapitali osa, mis on eelnevalt kajastatud, jääb omakapitali hulka. Valides arveldamise võimalusena raha, välistab vastaspool õiguse saada omakapitaliinstrumente. Siiski ei takista see ettevõttel kajastama muutusi omakapitali sees, st liikumist ühest omakapitali osast teise.

Aktsiapõhised maksetehingud, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad ettevõttel arveldamist valida

- 41 Aktsiapõhise maksetehingu puhul, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad ettevõttel valida, kas arveldada rahas või omakapitaliinstrumente emiteerides, otsustab ettevõtte, kas tal on eksisteeriv kohustus arveldada rahas ja kajastada vastavalt aktsiapõhiste maksetehingute tingimustele. Ettevõttel on eksisteeriv kohustus arveldada rahas, kui omakapitaliinstrumentidga arveldamise võimalus ei oma majanduslikku sisu (nt kui ettevõttel on seadusest tulenevalt keelatud aktsiaid emiteerida), või kui ettevõttel on varasem praktika või kindlaksmääratud poliitika rahas arveldamiseks, või üldjuhul arveldatakse rahas kui vastaspool selleks soovi avaldab.
- 42 Kui ettevõttel on eksisteeriv kohustus rahas arveldamiseks, siis tuleb seda tehingut kajastada lähtudes paragrahvides 30-33 kirjeldatud rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute põhimõtetest.
- 43 Kui selliseid kohustusi ei eksisteeri, siis kajastab ettevõtte tehingut lähtudes paragrahvides 10-29 kirjeldatud omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute põhimõtetest. Arveldamisel:
- (a) kui ettevõtte otsustab arveldada rahas, siis rahalist makset kajastatakse omakapitali tagasiostuna, st omakapitali vähendamisenä, välja arvatud allpool ära toodud juhul (c).
 - (b) kui ettevõtte otsustab arveldada omakapitaliinstrumente emiteerides, siis edasist kajastamist ei nõuta (kui tarvis siis ainult liikumine ühest omakapitali komponendist teise), välja arvatud allpool äratoodud juhul (c).
 - (c) kui ettevõtte otsustab valida arveldamisel alternatiivi, millel on arvelduskuupäeva seisuga kõrgem õiglane väärtus, siis kajastab ettevõtte väärtust ületava osa kuludes, st et see on kas makstud raha ja selle omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse vahe, mis oleks emiteeritud, või emiteeritud omakapitaliinstrumenti ja selle rahasumma vahe, mis oleks tasutud, oleneb kumb variant kehtib.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

- 44 **Ettevõtte avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista teatud perioodi aktsiapõhiste maksete olemust ja ulatust**
- 45 Et toetada paragrahvi 44 eesmärki, avalikustab ettevõtte vähemalt järgneva:
- (a) iga selle perioodi jooksul eksisteerinud aktsiapõhiste maksete kokkulepete kirjeldust, sealhulgas iga kokkuleppe üldised tingimused, nagu üleandmise tingimused, maksimaalne optsoonide võimaldamise kestvus ja arveldamise meetod (nt kas sularahas või omakapitaliga). Sisult sarnaseid aktsiapõhiste maksete kokkuleppeid omav ettevõtte esitab koondinformatsiooni, välja arvatud juhul iga kokkuleppe eraldi avalikustamine on vajalik paragrahvis 44 esitatud eesmärgi täitmiseks.
 - (b) aktsiaoptsoonide arv ja kaalutud keskmine kasutushind iga järgneva optsoonirühma lõikes:
 - (i) perioodi alguses;
 - (ii) võimaldatud perioodi jooksul;
 - (iii) loobutud perioodi jooksul;
 - (iv) kasutatud perioodi jooksul;
 - (v) aegunud perioodi jooksul;
 - (vi) perioodi lõpus;
 ja
 - (vii) kasutatud perioodi lõpus.

▼ **M6**

- (c) perioodi jooksul kasutatud aktsioptsioonide puhul kaalutud keskmine aktsia hind nende kasutamise kuupäeval. Kui optioone kasutati perioodi jooksul turutingimustel, siis võib ettevõtte avalikustada hoopis perioodi keskmise aktsia hinna.
- (d) perioodi lõpu seisuga avalikustatakse jõus olevate aktsioptsioonide kohta kasutushindade vahemik ning kaalutud keskmine järelejäänud eluiga. Kui kasutushindade vahemik on lai, siis jaotatakse jõus olevad optioonid vahemikesse, mis aitavad hinnata võimalike emiteeritavate aktsiate arvu ja ajastust ning rahasummat, mis võidakse saada optioonide kasutamisest.
- 46 **Ettevõtte avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista kuidas selle perioodi jooksul tuletati saadud kaupade või teenuste, või võimaldatud omakapaliinstrumentide õiglane väärtus.**
- 47 Kui ettevõtte on mõõtnud vastutasuna omakapaliinstrumentide eest saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust kaudselt, mis on viitega võimaldatud omakapaliinstrumentide õiglasele väärtusele, siis paragrahvis 46 kirjeldatud eesmärgi saavutamiseks avalikustab ettevõtte vähemalt järgneva:
- (a) selle perioodi jooksul eraldatud aktsioptsioonide juures nende optioonide kaalutud keskmise hinna mõõtmiskuupäeval ja informatsiooni selle kohta, kuidas see õiglane väärtus mõõdeti, kaasa arvatud:
- (i) kasutatud optioonide hindamise mudeli ja sellesse mudelisse sisestatud lähteandmed, sealhulgas aktsia kaalutud keskmine hind, (optiooni) kasutushind, eeldatud volatiilsus, eeldatud dividendid, riskivaba intressimäär ja mis tahes muud mudeli lähteandmed, sealhulgas kasutatud meetodid ja tehtud oletused, mis võtavad arvesse mõjusid eeldatavast kasutamisest enne lõpptähtaja saabumist;
- (ii) kuidas eeldatav volatiilsus kindlaks määrati, sealhulgas ülevaade sellest, mil määral baseerub eeldatav volatiilsus minevikus aset leidnuga;
- ja
- (iii) kas ja kuidas mis tahes muud võimaldatud optioonide tunnused, nagu näiteks turutingimused, kaasati õiglase väärtuse mõõtmisse.
- (b) perioodi jooksul võimaldatud ülejäänud omakapaliinstrumentide kohta (välja arvatud aktsioptsioonid) nende omakapaliinstrumentide arv ja kaalutud keskmine õiglane väärtus mõõtmiskuupäeval ning informatsioon selle kohta, kuidas see õiglane väärtus mõõdeti, sealhulgas:
- (i) kui õiglast väärtust ei mõõdetud vaadeldava turu hindade baasil, siis kuidas see tuletati;
- (ii) kas ja kuidas eeldatavad dividendid kaasati õiglase väärtuse mõõtmisesse;
- ja
- (iii) kas ja kuidas mis tahes muud võimaldatavate omakapaliinstrumentide tunnused kaasati õiglase väärtuse mõõtmisesse.
- (c) aktsiapõhiste maksete kokkulepete puhul mida perioodi jooksul modifitseeriti:
- (i) nende modifikatsioonide selgitused;
- (ii) võimaldatav lisanduv õiglane väärtus (nende modifikatsioonide tulemusena);
- ja
- (iii) seal kus võimalik, informatsioon selle kohta, kuidas võimaldatav lisanduv õiglane väärtus mõõdeti kooskõlas eelmainitud (a)-s ja (b)-s äratoodud nõuetega.
- 48 Kui ettevõtte on mõõtnud sellel perioodil saadud kaupade ja teenuste õiglast väärtust otseselt, siis peab ettevõtte avalikustama, kuidas see õiglane väärtus tuletati, nt kas õiglane väärtus hinnati lähtudes nende kaupade ja teenuste turuhinnast.
- 49 Kui ettevõtte on ümber lükanud paragrahv 13 eelduse, tuleb see fakt avalikustada ning avalikustada, miks eeldus ümber lükati.
- 50 **Ettevõtte avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruande kasutajaid mõista selle perioodi aktsiapõhiste maksetehingute mõju ettevõtte kasumile või kahjumile ning tema finantsseisundile.**
- 51 Et toetada paragrahvi 50 eesmärki, avalikustab ettevõtte vähemalt järgneva:

▼ **M6**

- (a) perioodil kajastatud kulu summa, mis tekkis aktsipõhiste maksetehingutega, mille tulemusena saadud kaubad ja teenused ei kvalifitseerunud kajastamiseks varadena ja seega kajastati koheselt kuludena, sealhulgas avalikustatakse eraldi see osa kulude summast, mis tekkis tehingutest, mida kajastati kui omakapitaliga arveldatavad aktsipõhised maksetehingud;
 - (b) aktsipõhistest maksetehingutest tekkinud kohustised:
 - (i) bilansiline maksumus perioodi lõpus;
 - ja
 - (ii) tegelik väärtus perioodi lõpus kohustiste osas, milles vastaspoole õigused rahale või teistele varadele, anti perioodi lõpu seisuga üle (nt üle antud aktsiahinna tõusust tulenevad õigused).
- 52 Kui selle IFRS-i poolt nõutud informatsiooni avalikustamise nõuetest ei piisa paragrahvides 44, 46 ja 50 esitatud eesmärkide täitmiseks, siis peab ettevõtte avalikustama täiendavalt vastava informatsiooni.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 53 Omakapitaliga arveldatavate aktsipõhiste maksetehingute puhul rakendab ettevõtte seda IFRS-i aktsiate, aktsiaoptsoonide või teiste omakapitaliinstrumentide võimaldamisepuhul, mis olid võimaldatud pärast 2002. aasta 7. novembrit ja mida polnud veel enne selle IFRS-i jõustumise hetkeks üle antud.
- 54 Ettevõtet julgustatakse, kuid temalt ei nõuta selle IFRS-i rakendamist teiste omakapitaliinstrumentide võimaldamise korral kui ettevõtte on avalikustanud avalikult elliste omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse mõõtmiskuupäeva seisuga.
- 55 Nende võimaldatavate omakapitaliinstrumentide puhul, millele käesolev IFRS rakendub, peab ettevõtte võrdlusandmeid korrigeerima ja kui võimalik siis korrigeerima ka varasema perioodi kohta esitatud jaotamata kasumi algsaldot.
- 56 Omakapitaliinstrumentide võimaldamisel, mille puhul käesolev IFRS-i ei rakendu (nt omakapitaliinstrumentid, mida on võimaldatud enne 2002. aasta 7. novembrit), avalikustab ettevõtte sellest hoolimata paragrahvides 44 ja 45 nõutud informatsiooni.
- 57 Kui pärast IFRS-i jõustumist ettevõtte modifitseerib selliseid omakapitaliinstrumentide võimaldamise tingimusi, mille puhul käesolevat IFRS-i ei rakendata, siis sellest hoolimata rakendab ettevõtte selliste modifitseerimiste kajastamisel paragrahve 26-29.
- 58 Käesoleva IFRS-i jõustumise hetkel eksisteerivate aktsipõhiste maksetehingutega kaasnevate kohustiste puhul rakendab ettevõtte seda IFRS-i tagasiulatuvalt. Nende kohustiste puhul korrigeerib ettevõtte võrdlusinformatsiooni, sealhulgas varaseima esitatud perioodi jaotamata kasumi algsaldo, mille kohta võrreldav informatsioon on esitatud, välja arvatud see, et ettevõttelt ei nõuta võrreldava informatsiooni avaldamist ulatusens, milles see informatsioon seostub 2002. aasta 7. novembrist varasema perioodiga.
- 59 Ettevõtet julgustatakse, kuid temalt ei nõuta käesoleva IFRS-i tagasiulatuvat rakendamist teiste aktsipõhistest makseülekannetest tekkinud kohustiste puhul, näiteks kohustiste puhul, mis arveldati võrreldava informatsiooni esitamise perioodi jooksul.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 60 Raamatupidamise kohuslane rakendab seda IFRS-i aastateks perioodideks, alates 1. jaanuaril 2005 või peale seda. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab seda IFRS-i perioodil, mis algab enne 1. jaanuari 2005, avalikustab ta selle fakti.

▼ **M6**

LISA A

Määratletud mõisted

See lisa on selle IFRS-i lahutamatu osa.

Rahas arveldatavaktsiapõhine maksetehing	Aktsipõhine maksetehing, millega ettevõtte omandab kaupu või teenuseid, võttes selle kaudu kohustise kanda nende toodete tarnijale või teenuse osutajale selle eest raha või teisi varasid summades, mis baseeruvad ettevõtte aktsiate hinnal (või väärtusel) või teistel ettevõtte omakapitaliinstrumentidel.
Töötajad ja ülejäänud, kes pakuvad sarnaseid teenuseid	Üksikisikud, kes osutavad ettevõttele personaalset teenust ja kas, (a) neid üksikisikuid käsitletakse, kas juriidilises või maksustamise seisukohalt töötajatena, (b) üksikisikud töötavad ettevõtte juhtimise all sama moodi nagu üksikisikud, keda käsitletakse kas juriidilises või maksustamise seisukohalt töötajatena, või (c) nende poolt osutatud teenused on sarnased nendele, mida osutavad töötajad. Näiteks, see termin hõlmab endas kogu juhtkonda, st isikud, kellel on õigus ja vastutus planeerimis- juhtimis- ja kontrollimistegevuseks ettevõttes, sealhulgas juhatusse mittekuuluvad direktorid.
Omakapitaliinstrument	Leping, mis tõendab jääkosalist ettevõtte varades pärast kõigi oma kohustisteRaamistik defineerib kohustist kui ettevõttes eksisteerivat kohustust, mis on tekkinud mineviku sündmustest, ja mille arveldamine saavutatakse ressursside väljavooluga ettevõtetest, mis kehastavad majanduslikku kasu (st raha või varade väljavoolu ettevõtetest). maha arvamist.
Võimaldatav omakapitaliinstrument	Õigus (tingimuslik või tingimusteta) ettevõtte omakapitaliinstrumentidele, mis antakse ettevõtte poolt teisele osapoolle aktsiapõhiste maksete kokkuleppe alusel.
Omakapitaliga arveldatud aktsiapõhine maksetehing	Aktsiapõhine maksetehing, millega ettevõtte saab vastuatasuna ettevõtte omakapitaliinstrumentideest (kaasa arvatud aktsiad või aktsioptsioonid) kaupu või teenuseid.
õiglase väärtus	Summa, mille vastu saaks vahetada vara või arveldada kohustist või mille vastu saaks teadlike, huvitatud poolte vahel mitteseotud poolte vahelise tehingu käigus vahetada võimaldatavaid omakapitaliinstrumente.
võimaldamise kuupäev	Kuupäev, millal ettevõtteja teine osapool (kaasa arvatud töötaja) lepivad kokku aktsiapõhiste maksete kokkuleppes, mis toimuks siis kui ettevõtte ja teine osapool on jõudnud kokkuleppe tingimuste osas ühisele arusaamisele. Võimaldamise kuupäeval annab ettevõtte teisele osapoolle õiguse sularahale, teistele varadele või ettevõtte omakapitaliinstrumentidele, mis antakse üle siis kui kindlaks määratud üleandmistingimused on täidetud, juhul kui need tingimused olid määratud. Kui see kokkulepe vajab heakskiitu (näiteks aktsionäride poolt), siis on võimaldamise kuupäevaks kuupäev kui see heakskiit on saadud.
tegelik väärtus	On nende aktsiate õiglase väärtuse, mida vastaspoollel on (tingimuslik või tingimusteta) õigus märkida või saada, ja hinnavahe (kui on määratud), mida teine pool peab nende aktsiate eest maksma. Näiteks, aktsioptsiooniltäitmishinnaga 15 VÜSelles lisas on rahalised summad "valuuta ühikutes" (VÜ). aktsiale, mille õiglase väärtus on 20 VÜ, on tegelik väärtus 5 VÜ.

▼ **M6**

Turutingimus	Tingimus, mille puhul kas omakapitaliinstrumentitäitmishind, üleandmine või kasutamine sõltuvad sellest, mis on ettevõtte omakapitaliinstrumentideturuhind, nagu kindlaksmääratud aktsiahinna saavutamine või aktsiaoptioonikindlaksmääratud tegeliku väärtusesumma saavutamine, või kindlaksmääratud eesmärgi saavutamine, mis baseerub ettevõtte omakapitaliinstrumentideturuhinnal, mis oleks suhestatud teiste ettevõtete omakapitaliinstrumentideturuhindade indeksiga.
Mõõtmiskuupäev	Kuupäev, millal käesoleva IFRS-I eesmärkidel mõõdetakse võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust. Tehinguteks töötajate ja ülejäänud sarnase teenuse pakkujatega, on mõõtmiskuupäevaks võimaldamise kuupäev. Tehinguteks osapooltega kes ei ole töötajad (ja need, kes pakuvad sarnaseid teenuseid) on mõõtmiskuupäevaks see kuupäev, millal ettevõtte omandab kaupu või vastaspool osutab teenuse.
Asendusostu tunnused	Tunnus, mis annab automaatselt lisa aktsiaoptioonide võimaldamist millal iganes optiooni hoidja kasutab eelnevalt võimaldatud optioonie optiooni täitmishinnas pigem ettevõtte aktsiates kui rahas.
Asendusostu optioon	Uus aktsiaoptioon, mis võimaldatakse siis, kui aktsiaid kasutatakse selleks, et täita eelneva aktsiaoptioonikasutushinda.
Aktsiapõhise makse kokkulepe	Ettevõtte ja teise ospoole (kaasa arvatud töötaja) vaheline kokkulepe teostada aktsiapõhist maksetehingut, mis annab teisele osapoolle õiguse saada kas raha või teisi ettevõtte varasid summades, mis põhinevad ettevõtte aktsia hindadel või teistel ettevõtte omakapitaliinstrumentidel või saada kindlaksmääratud üleandmistingimuste (kui need on määratud) täitmisel ettevõtte omakapitaliinstrumente.
Aktsiapõhine makseülekanne	Tehing, mille käigus ettevõtte saab kaupu või teenuseid ettevõtte omakapitaliinstrumentide (kaasa arvatud aktsiad ja aktsiaoptioonid) eest või milles ta omandab tooteid või talle osutatakse teenuseid võttes nende toodete tarnija või teenuste osutaja ees endale kohustisi summades, mis baseeruvad ettevõtte aktsiate või ettevõtte teiste omakapitaliinstrumentide hindadel.
aktsiaoptioon	Leping, mis annab omanikule õiguse, kuid mitte kohustuse, nõuda kindlaks määratud perioodil ettevõtte aktsiaid fikseeritud või tuletatud hinna juures täpsustatud ajaks.
kuuluvus	Õiguse saamine. Aktsiapõhise makse kokkuleppe kohane vastaspoole õigus saada raha, teisi varasid või ettevõtte omakapitaliinstrumentemis tahes kindlaks määratud omandi üleandmise tingimustetaitmise korral.
omandi üleandmise tingimused	Tingimused, mis tuleb vastaspoolele täita, et saaks aktsiapõhise makse kokkulepperaames õiguse saada raha, teisi varasid või ettevõtte omakapitaliinstrumente. Omandi üleandmise tingimused sisaldavad teenuste tingimusi, mis nõuavad vastaspoolel teenust kindlaks määratud perioodil lõpuni viia, ja tulemuslikkuse tingimusi, mis nõuavad kindlaks määratud tulemuslikkuse eesmärkideni jõudmist (nagu ettevõtte kasumi kindlaks määratud kasv kindlaks määratud perioodiks).
omandi üleandmisperiood	Periood, mille jooksul kõik aktsiapõhise makse kokkuleppe tingimused omandi üleandmiseks peavad olema täidetud.

▼ **M6***LISA B***Rakendamise juhend**

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse määramine

- B1 Käesoleva lisa paragrahvid B2-B41 käsitlevad aktsiate ja aktsiaoptsoonide õiglase väärtuse mõõtmist, keskendudes töötajatele aktsiate või aktsiaoptsoonide võimaldamise tüüpilisematele tunnustele. Seetõttu ei ole see kõikehõlmav. Enamgi veel, kuna allpool käsitletud hindamise küsimused koondavad oma tähelepanu töötajatele võimaldatavate aktsiatele ja aktsiaoptsoonidele, eeldatakse, et aktsiate ja aktsiaoptsoonide õiglast väärtust mõõdetakse võimaldamise kuupäeval. Siiski kehtivad paljud allpool käsitletud hindamisküsimused ka juhul (nt eeldatava volatiilsuse määramine) kui määratakse aktsiate ja aktsiaoptsoonide õiglast väärtust võimaldamiseks teistele ospooltele kui töötajad, kuupäeval mil ettevõtte omandab tooted või vastaspool osutab teenuseid.

Aktisad

- B2 Töötajatele võimaldatud aktsiate puhul määratakse aktsiate õiglase väärtus lähtudes ettevõtte aktsiate turuhinnast (või hinnangulises turuihinnas, kui ettevõtte aktsiatega ei kaubelda avalikul turul), mis on kohandatud võtma arvesse tingimusi, mille juures need aktsiad võimaldati (välja arvatud omandi üleandmise tingimused, mis on eemaldatud õiglase väärtuse mõõtmisest vastavalt paragrahvidele 19-21).
- B3 Näiteks kui töötajal ei ole õigust saada omandi üleandmise perioodi jooksul dividende, siis see asjaolu võetakse võimaldatud aktsiate õiglase väärtuse hindamisel arvesse. Sarnaselt, kui aktsiatel on pärast üleandmiskuupäeva loovutamise piirangd, siis see asjolu võetakse arvesse, kuid ainult ulatuseni, milles üleandmisjärgsed piirangud mõjutavad seda hinda, mida teadlikud huvitatud turul osalejad maksaksid selle aktsia eest. Näiteks, kui aktsiatega kaubeldakse aktiivselt mitteõhukesel ja likviidsel turul, siis omandi üleandmise järgsel loovutamise keelul võib olla väga väike, kui üldse, mõju hinnale, mida teadlikud, huvitatud osalised nende aktsiate eest maksaksid. Piiranguid loovutamise osas või teisi piiranguid, mis eksisteerivad üleandmisperioodi jooksul, ei võeta arvesse võimaldatud aktsiate hindade arvutamisel võimaldamise kuupäeval, kuna need piirangud tulenevad omandi üleandmise tingimustest vastavalt paragrahvidele 19-21.

Aktsiaoptsoonid

- B4 Töötajatele aktsiaoptsoonide võimaldamise korral ei ole paljudel juhtudel turuhinnad kättesaadavad, kuna võimaldatud optsoonide tingimused ei vasta kaubeldavate optsoonide omale. Kui sarnaste tingimustega kaubeldavaid optsoone ei eksiteeri, siis võimaldatud optsoonide õiglase väärtus tuletatakse optsooni hinnamudeli rakendamisega.
- B5 Ettevõtte võtab arvesse faktoreid, mida teadlikud, huvitatud turul osalejad arvestaksid rakendatava optsooni hinnamudeli valimisel. Näiteks, paljudel töötajate optsoonidel on pikk kehtivusaeg, kasutatavad on need tavaliselt omandi üleandmiskuupäeva ja optsooni kehtivuse lõppemise vahelise perioodi jooksul, ja tihti kaustatakse neid enne kehtivusaja lõppkuupäeva. Neid faktoreid tuleks silmas pidada kui määratakse võimaldamise kuupäeval optsoonide õiglast väärtust. Paljudele ettevõtetele võib see tuua kaasa Black-Scholes-Merton valemi kasutamise välistamise, kuna see ei näe ette kasutamist enne optsooni kehtivuse lõppu ja võib seega eeldatava varase kasutamise mõju peegeldada ebaadekvaatselt. Samuti ei näe see võimalust, et eeldatav volatiilsus ja teised mudeli lähteandmed võiksid muutuda optsooni kehtivusaja jooksul. Siiski optsoonide puhul, millel on suhteliselt lühike kehtivusaeg või mis tuleb pärast omandi üleandmisperioodi küllaltki lühikese aja jooksul ära kasutada, need eelpool mainitud faktorid ei pruugi kehtida. Sellisel juhul võib Black-Scholes-Merton valem anda väärtuse, mis on sisuliselt sama kui paindlikuma optsooni hinnamudeli puhul.
- B6 Kõik optsooni hinnamudelid võtavad miinimumina arvesse järgnevaid faktoreid:
- (a) optsooni täitmishind;
 - (b) optsooni kehtivusaeg;
 - (c) aluseks olevate aktsiate jooksev hind;
 - (d) aktsia hinna eeldatav kõikumine;
 - (e) aktsiatest eeldatavad dividendid (kui kohane),

▼ **M6**

ja

(f) optsiooni kehtivusaja riskivaba intressimäär.

- B7 Samuti võetakse arvesse teisi faktoreid, mida teadlikud, huvitatud osalised hinna määramisel arvestaksid (välja arvatud omandi üleandmise tingimusi ja asendusostu tunnuseid, mis on vastavalt paragrahvidele 19-22 eemaldatud õiglase väärtuse mõõtmisest).
- B8 Näiteks tavaliselt ei saa töötajale võimaldatud optsiooni kindlaks määratud perioodi jooksul kasutada (nt omandi üleandmisperioodi jooksul või perioodidel, mis on kindlaks määratud väärtupaberi regulatsioonides). Seda faktorit võetakse arvesse kui rakendatav optsiooni hindamise mudel eeldab, et optsiooni saab kasutada millal iganes tema kehtivusaja jooksul. Siiski, kui ettevõtte kasutab optsiooni hindamise mudelit, mis hindab optsiooni, mida saab kasutada ainult optsiooni kehtivusaja lõpus, siis ei nõuta mingeid täpsustusi tulenevalt võimatusest kasutada optsiooni ülemineku perioodil (või teistel perioodidel optsiooni kehtivusaja jooksul), kuna mudel eeldab juba, et optsiooni ei saa kasutada nende perioodide jooksul.
- B9 Sarnaselt on teine töötaja aktsiaoptsioonile omane faktor optsiooni ennetähtaegse kasutamise võimalus, kuna näiteks optsioon ei ole vabalt loovutatav või kuna töötaja peab töösuhte lõppemisel ära kasutama kõiki talle kuuluvad optsioonid. Eeldatud ennetähtaegse kasutamise mõjusid võetakse arvesse lähtudes paragrahvide B16-B21 käsitlest.
- B10 Faktoreid, mida teadlikud huvitatud turul osalejad ei võtaks aktsiaoptsiooni (või teiste omakapitaliinstrumentide) hinna määramisel arvesse, ei arvestata võimaldatud aktsiaoptsioonide (või teiste omakapitaliinstrumentide) hinna arvutamisel. Näiteks töötajatele võimaldatud aktsiaoptsioonide puhul ei ole teadlike, huvitatud osaliste poolt läbiviidava hinna määramise puhul olulised faktorid, mis mõjutavad optsiooni ainult üksiku töötaja seisukohast vaadatuna.

Opsiooni hindamise mudeli lähteandmed

- B11 Määrates eeldatavat aluseks olevate aktsiate volatiilsust ja dividende, on eesmärgiks hinnata ootusi, mis oleks kajastunud optsiooni hetke turuhinnas või läbiriägivas vahetushinnas. Sarnaselt, hinnates töötaja aktsiaoptsioonide ennetähtaegse (optsiooni) kasutamise mõjusid on eesmärgiks lähendada ootusi, mida võiks võimaldamise kuupäeva seisuga olemasolevale informatsioonile tuginedes väljendada väljapool seisev osaline, kes omab töötajate kasutamise harjumuste kohta detailset informatsiooni.
- B12 Tihti on tõenäoliselt suur hulk mõistlikke ootusi tuleviku volatiilsusele, dividendidele ja (optsiooni) kasutamise käitumisele. Kui nii, siis tuleks eeldatav väärtus välja arvutada kaaludes igat summat temaga seotud tõenäolise ilmumisulatuses.
- B13 Üldiselt baseeruvad tuleviku ootused kogemustel, mida on modifitseeritud kui tulevik on mõistlikel alustel hinnatud minevikust erineva. Mõningatel juhtudel võivad identifitseeritavad faktorid viidata, et kohandamata ajalooline kogemus on suhteliselt vilets tuleviku kogemuse ennustaja. Näiteks, kui kahe selgelt erineva äritegevusega ettevõtte vabaneb sellest, mis oli teisest märkimisväärselt vähem riskantne, siis ajalooline volatiilsus ei pruugi olla parim informatsioon, millele alusel panna paika mõistlikud tuleviku ootused.
- B14 Teistes tingimustes võib juhtuda, et ajalooline informatsioon ei ole kättesaadav. Näiteks, värskelt noteeritud ettevõtte on vähe, kui üldse, ajaloolisi andmeid oma aktsiahinna volatiilsuse kohta. Noteerimata ja värskelt noteeritud ettevõtteid käsitletakse pikemalt allpool.
- B15 Kokkuvõttes, (majandus)üksus ei tohiks lihtsalt tugineda ainult ajaloolisele informatsioonile tuginevatel hinnangutel kõikumistele, kasutusharjumustele ja dividendidele, ilma, et arvestaks seda, mis ulatuseni mineviku kogemusi eeldatakse olevat mõislikud tuleviku kogemuste ennustamisel.

Eeldatav ennetähtaegne kasutamine

- B16 Töötajad kasutavad aktsiaoptsioone ennetähtaegselt mitmetel erinevatel põhjustel. Näiteks on töötaja aktsiaoptsioonid reeglina mitteloovutatavad. See põhjustab tihti töötajaid aktsiaoptsioone ennetähtaegselt kasutama, kuna see on ainus viis, kuidas töötajad saavad neid positsioone likvideerida. Samuti, töötajad, kes lõpetavad töölepingu on tavaliselt kohustatud kasutama iga üleantud optsiooni väga lühikese tähtaja jooksul, sest vastasel juhul aktsiaoptsioonid tühistatakse. Sama faktor põhjustab samuti töötajate aktsiaoptsioonide ennetähtaegse kasutamise. Teised faktorid, mis põhjustavad ennetähtaegset kasutamist on riski mittetalumine ja inimese varade vähene difertifitseeruvus.
- B17 Meetmed, millega eeldatav ennetähtaegse kasutamise mõjud arvesse võetakse, sõltuvad sellest, mis tüüpi hindamise mudelit rakendatakse. Näiteks võib eeldatavat ennetähtaegset kasutamist arvesse võtta, kasutades

▼ M6

optiooni eeldatava eluea hinnangut (mis töötaja aktsioptsiooni puhul on periood võimaldamise kuupäevast kuni kuupäevani, millal eeldatakse, et optiooni kasutatakse) ühena optiooni hindamise mudeli lähteandmetest (nt Black-Scholes-Merton valem). Alterantiivina võib ennetähtaegset kasutamist modelleerida binominaalse või sarnase optiooni hindamise mudelis, mis kasutab lepingulist kehtivusaega ühe lähteandmena.

- B18 Faktorid, mida tuleb ennetähtaegse kasutamise hindamise juures arvestada, on:
- (a) üleandmisperioodi pikkust, kuna aktsioptsioone ei saa tavaliselt kasutada enne üleandmisperioodi lõppu. Siiski, määrates eeldatava ennetähtaegse kasutamise mõju hindamisele põhineb eeldustel, et optioonid antakse üle. Omandi üleandmistigimuste mõjusid käsitletakse paragrahvides 19-21.
 - (b) sarnaste optioonide keskmine kestvus on minevikus jäänud märkimisväärseks.
 - (c) aluseks olevate aktsiate hind. Kogemused võivad viidata sellele, et töötajad kipuvad optioone kasutama, kui aktsiahinnad tõusevad kasutamise hinnaga võrreldes mingile kindlale tasemele.
 - (d) töötajate tasemed organisatsiooni sees. Näiteks kogemused võivad näidata, et kõrgemal astmel olevad töötajad kalduvad optioone kasutama hiljem kui madalamal astmel olevad töötajad (käsitletud pike-malt paragrahvis B21).
 - (e) aluseks olevate aktisate eeldatav volatiilsus. Keskmiselt võivad töötajad kalduda kasutama optioone, millel aluseks olevad aktsiad on volatiilsus on kõrgem kui neid, mille volatiilsus on madalam.
- B19 Nagu on märgitud paragrahvis B17, võidakse ennetähtaegset kasutamist arvesse võtta selliselt, et see sisaldub hinnanguna optiooni eeldatava kestvusaja kohta ühe lähteandmena optiooni hinna mudelis. Töötajate grupile võimaldatud aktsioptsioonide kestvusaja hindamiseks võib ettevõtte selle hinnangu tegemisel tugineda sobivalt kaalutud kogu töötajate grupi eeldataval keskmisel kestvusajal või sobivalt kaalutud grupi siseste töötajate alamgruppide keskmisel kestvusajal, mis baseeruksid rohkem detailsematel töötajate (optioonide) kasutamisharjumuste andmetel (pikemalt käsitletud allpool).
- B20 Võimaldatud optioonide jagamine gruppidesse töötajate põhjal, kellel on suhteliselt ühtlased kasutamisharjumused, on tõenäoliselt oluline. Optiooni väärtus ei ole optiooni tähtja lineaarne funktsioon; kui tähtaeg pikeneb, siis väärtuse suurenemise määr väheneb. Näiteks kui kõik teised eeldused on võrdsed, ja kahe aastane optioon on väärt rohkem kui ühe aastane optioon, ei ole tema väärtus kaks korda nii palju kui ühe aastase optiooni oma. See tähendab, et arvatades optiooni hinnangulist väärtust üksiku kaalutud keskmise kehtivusaega baasil, mis sisaldab laialdaselt erinevaid individuaalseid kestvusaegu võib üle hinnata võimaldatud aktsioptsioonide õiglase väärtuse. Eraldades võimaldatud optioonid üksikutesse gruppidesse, millest igalühel on suhteliselt kitsas kehtivusaegade ulatus, mis on lisatud grupi kaalutud keskmisesse kehtivusaega, vähendab seda ülehindamist.
- B21 Binominaalse või sarnase mudeli kasutamisel rakenduvad sarnased kaalutlused. Näiteks ettevõtte kogemused optioone laialdasel võimaldamisel kõikidel tasemetel töötajatele võivad näidata, et tippjuhid kalduvad oma optioone hoidma kauem kui keskmise positsiooniga töötajad hoiavad endoomasid ja madalaima positsiooniga töötajad kalduvad oma optioone kasutama varem kui kogu ülejäänud grupp. Lisaks, töötajad, kellele soovitatakse või kellelt nõutakse oma töötajate omakapaliinstrumentide, kaasa arvatud optioonide, minimaalse summa hoidmist, võivad optioone kasutada keskmiselt hiljem, kui töötajad, kes ei ole sellise lepingu tingimuste subjektiks. Eraldades sellistes situatsioonides optioonid gruppidesse suhteliselt sarnaste kasutusharjumuste alusel, annab see tulemuseks täpsema hinnangu võimaldatud aktsioptsioonide õiglasele väärtusele.

Eeldatud volatiilsus

- B22 Eeldatud volatiilsus on ulatuse mõõt, mille piirides perioodi jooksul hind eeldatavalt kõigub. Volatiilsuse mõõt, mida kasutatakse optiooni hindamise mudelites on aastabaasile viidud aktsia standardhälve pidevast liittulu määra üle kogu perioodi. Volatiilsust väljendatakse tavaliselt aastastel baasil, mis on võrreldav hoolimata sellest, missugust perioodi kalkulasioonis kasutati, näiteks päev, nädal või kuu.
- B23 Aktsia tulu määr (mis võib olla positiivne või negatiivne) mingiks perioodis mõõdab, kui palju aktsionär on saanud tulu dividendidest ja aktsiahinna kallinemisest (või odavnemisest).
- B24 Eeldatud aasta baasile viidud aktsia volatiilsus on ulatus, mille sisse aastane liittulu eeldatakse hinnanguliselt mahtuma umbkaudu kaks kolmandikku sellest ajast. Näiteks, kui öelda, et meil on aktsia, mille

▼ **M6**

eeldatud pidev liittulu määr on 12 protsenti ja mille volatiilsus on 30 protsenti, siis see tähendab, et on tõenäosus, et aktsia tulu määr üheks aastaks on 18 protsenti (12 % - 30 %) ja 42 protsenti (12 % + 30 %) vahel, mis on umbakaudu kaks kolmandikku. Kui aktsia hind on aasta alguses 100 VÜ, ja dividende ei maksta, siis aasta lõpu aktsia hind eeldatakse olema 83,53 VÜ ($100 \text{ VÜ} \times e^{-0,18}$) ja 152,20 VÜ ($100 \text{ VÜ} \times e^{0,42}$) vahel, mis on umbakaudu kaks kolmandikku.

- B25 Faktorid, mida tuleb eeldatud volatiilsuse hindamise juures arvestada, on:
- (a) ettevõtte aktsiate aktsiaoptsoonidega kauplemisest tulenev kõikumine, või teised kauplemised selliste ettevõtte instrumentidega, millel on ka optiooni tunnused (nagu konverteeritav võlg), kui on.
 - (b) ajalooline aktsiahinna volatiilsus kõige hiljutisema perioodi jooksul, mis on üldiselt eeldatava optiooni tähtajaga samaväärne (võttes arvesse optiooni lepingulist allesjäänud kehtivusaega ja ennetähtaegse kasutamise mõjusid).
 - (c) ajalist pikkust, mille jooksul ettevõtte aktsiatega on avalikult kaubeldud. Hiljuti noteeritud ettevõtetel võib olla ajalooline volatiilsus kõrge, kui võrdluseks võtta teised sarnased ettevõtted, mis on kauem noteeritud olnud. Põhjalikumaid juhiseid hiljuti noteeritud ettevõtetele on käsitletud allpool.
 - (d) volatiilsuse kalduvuseks on pöörduda tagasi oma väärtuse juurde, st pikema ajalisele keskmisele tasemele, ja teised faktorid viitavad sellele, et eeldatav tulevane volatiilsus võib erineda mineviku volatiilsusest. Näiteks, kui ettevõtte aktsia hind oli mingil identifitseeritaval perioodil eriti volatiilne, kas läbikukkunud ülevõtmispakkumiste või suure restruktureerimise tõttu, siis seda perioodi võib ajaloolise aastate keskmise volatiilsuse arvutamisel eirata.
 - (e) kohased ja regulaarsed intervallidega tehtavad hinna jälgimised. Hinnajälgimised pekasid perioodist perioodi olema järjekindlad. Näiteks võib ettevõtte kasutada iga nädala sulegemishinda või nädala kõrgeimat hinda, kuid ta ei tohiks mõndedel nädalatel kasutada sulgemishinda ja teistel nädalatel kõrgeimat hinda. Samuti peaks hinnajälgimised olema kajastatud samades valuetades, kui kasutatav hind.

Hiljuti noteeritud ettevõtted

- B26 Nagu märgiti paragrahvis B25, peaks ettevõtte võtma arvesse aktsiahinna aktsiahinna ajaloolist volatiilsust kõige hiljutisemal perioodil, mis on tavaliselt võrdväärne eeldatava optiooni tähtajaga. Kui hiljuti noteeritud ettevõtte pole piisavat informatsiooni ajaloolise volatiilsuse kohta, siis peaks ta sellest hoolimata arvutama ajaloolise volatiilsuse pikima perioodi põhjal, mille ulatuses on aktsiatega kaubeldud. Samuti võiks ta arvestada sarnaste ettevõtete ajaloolist volatiilsust, järgides nende nende tegevuskäigu võrreldavaid perioode. Näiteks ettevõtte, mis on olnud noteeritud ainult ühe aasta ja võimaldab optioone keskmise kehtivusajaga viis aastat, võiks arvestada samas tegevusharus tegutsevate ettevõtete ajaloolise kõikumise mustrit ja taset viimase kuue aasta jooksul, mille jooksul nende ettevõtte aktsiatega on avalikult kaubeldud.

Noteerimata ettevõtted

- B27 Noteerimata ettevõtetel ei ole ajaloolist informatsiooni, mida hinnata eeldatud volatiilsuse arvutamisel. Mõned faktorid, mida võiks arvestada, on ära toodud allpool.
- B28 Mõningatel juhtudel, kui ettevõtte emiteerib regulaarselt töötajatele (või teistele osapooltele) aktsiaid või aktsiaoptioone, võib ta olla nende aktsiate jaoks sisse viinud sisemine turu. Nende aktsiahindade volatiilsust võiks võtta arvesse, kui arvutatakse eeldatavat volatiilsust.
- B29 Alternatiivina võib ettevõtte võtta arvesse sarnaste noteeritud ettevõtete ajaloolist või kaudset volatiilsust, mille kohta on kättesaadav aktsiahinna või optioonihinna informatsioon, et seda kasutada eeldatava volatiilsuse arvutamisel. See võiks olla kohane sellisel juhul kui ettevõtte on oma aktsiahindades tuginenud sarnastele noteeritud ettevõtetele.
- B30 Kui ettevõtte ei ole oma aktsiahinna arvutamise hinnangus tuginenud sarnaste noteeritud ettevõtete aktsiahindadele ning on selle asemel kasutanud oma aktsiate hindamiseks teist hindamise meetodit, võiks ettevõtte oma eeldatava volatiilsuse arvutada sellest hindamise meetodist lähtuvalt. Näiteks, võib ettevõtte hinnata oma aktsiaid netovara või sissetulekute baasil. Ta võiks seega arvestada netovara väärtuse või sissetulekute eeldatavat volatiilsust.

Eeldatavad dividendid

- B31 See, kas dividende tuleks võimaldatud aktsiate või optioonide õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse võtta sõltub sellest, kas vastaspoolel on õigus dividendidele või dividendide ekvivalentidele.

▼ **M6**

- B32 Näiteks, kui töötajatele on võimaldatud optsoone ja neil on õigus võimaldamise kuupäeva ja kasutamise kuupäeva vahelisel perioodil aluseks olevate aktsiate dividendidele või dividendide ekvivalentidele (mis võidakse maksta kas rahas või vähendades optsooni kasutushinda), siis võimaldatud optsoonide väärtus tuleks määrata nii, nagu aluseks olevatest aktsiastest dividende ei makstaks, st eeldaavad lähteandmed peksid dividendide osas võrduma nulliga.
- B33 Sarnaselt kui töötajatele võimaldatud aktsiate arvestuslik õiglase väärtus on määratud nii, et töötajal on õigus saada omandi üleandmise perioodi jooksul dividende, siis ei ole tarvis teha eeldatavate dividendide osas mingeid täpsustusi.
- B34 Vastupidiselt, kui töötajatel ei ole õigust saada omandi üleandmisperioodi jooksul (või optsoonide puhul enne kasutamist) dividende või dividendide ekvivalente, siis tuleks võimaldamise kuupäeva seisuga aktsiate või optsoonide õiguste hindamisel võtta arvesse eeldatavaid dividende. Kokkuvõtlikult, kui arvutatakse võimaldatud optsooni õiglast väärtust, siis tuleks optsooni hindamise mudelisse lisada eeldatav dividend. Kui võimaldatud aktsia arvestuslik õiglase väärtus on määratud, tuleks väärtust vähendada üleandmisperioodil eeldatavasti makstavate dividendide nüüdsväärtuse võrra.
- B35 Üldiselt nõuavad optsooni hindamise mudelid dividendide püsiva kasvutempo esitust. Siiski võib mudeleid modifitseerida taoliselt, et kasutada püsiva kasvutempo esituse asemel eeldatavaid dividendide summasid. Ettevõtte võib kasutada, kas eeldatavat püsivat kasvutempot või eeldatavaid makseid. Kui ettevõtte kasutab viimatimainitut, siis peaks ta võtma dividendide suurenemisel arvesse ajaloolist suundumust. Näiteks, kui ettevõtte poliitika on üldiselt olnud suurendada dividende keskmiselt kolm protsenti aastas, siis ei peaks optsooni väärtus eeldama fikseeritud dividendi summat kuni optsooni kehtivusaja lõpuni, välja arvatud juhul kui selliste järelduste toetuseks on tõendeid.
- B36 Üldiselt peaksid järeldused eeldatavate dividendide kohta põhinema avalikult kättesaadaval informatsioonil. Ettevõtte, mis ei maksa dividende ja millel ei ole ka plaanis seda teha, peaks arvestama, et eeldatavate dividendide püsiv kasvutempo nulli. Siiski, areneval ettevõttel, millel pole mingisugust dividendide maksmise ajalugu, võidakse eeldada, et dividendide maksmisega alustatakse oma töötajate aktsiaoptsoonide eeldatud kehtivusaja jooksul. Need ettevõtted võiksid kasutada keskmist mineviku dividendide püsivat kasvutempot (null) ning mõeldavat dividendide püsivat kasvutempot.

Riskivaba intressimäär

- B37 Tavaliselt on riskivaba intressimäär väljendatud püsiva tulukusega, mida käesoleval ajamomendil võimaldavad selle riigi poolt emiteeritud nullkupongiintressiga võlakirjad, mille valuutas on kasutushind väljendatud, ja mille järelejäanud kestvus võrdub hindamise aluseks oleva optsooni eeldatava kestvusega (tuginedes optsooni järelejäanud lepingulisele kehtivusajale ning võttes seejuures arvesse eeldatavat ennetähtaegset kasutamist). Võib osutada vajalikuks kasutada kohast asendust, kui taolisi valitsuse poolseid emissioone ei eksisteeri või asjaolud viitavad sillele, et valitsuse nullkupongi võlakirjade emissioonist tulenevad püsivad tulud ei ole riskivaba intressimäära esindavad (näiteks majanduse kõrge inflatsiooni korral). Samuti tuleks kasutada sobilikku asendust, kui turul osalejad võiksid tavaliselt riskivaba intressimäära määrata kasutades pigem seda asendust kui valitsuse nullkupongi võlakirjade emissioonist tulenevaid püsivaid tulusid, kui nad hindavad optsooni õiglast väärtust, mille kehtivusaeg on eeldatavalt võrdne hinnatava optsooni tähtajale.

Kapitali struktuuri mõjud

- B38 Tavaliselt kirjutavad kaubeldavaid aktsiaoptsoone kolmandad osapooled, mitte ettevõtte ise. Kui selliseid aktsiaoptsoone kasutatakse, annab kirjutaja optsooni omanikule aktsiaid. Need aktsiad saadakse olemasolevatelt aktsionäridelt. Seega pole aktsiaoptsoonide kasutamisel lahjendavat mõju.
- B39 Vastukaaluks, kui aktsiaoptsoone kirjutatakse ettevõtte poolt, siis nende aktsiaoptsoonide kasutamisega emiteeritakse uusi aktsiaid (kas emiteeritakse tegelikult või emiteeritakse aineliselt, juhul kui kasutatakse aktsiaid, mis on eelnevalt tagasi ostetud ja omandis hoitud). Teades, et aktsiaid emiteeritakse pigem kasutushinnas kui kasutamise kuupäeval kehtivas turuhinnas, siis see tegelik või potentsiaalne lahjendamine võib vähendada aktsia hinda, nii et optsooni omanik ei saa kasutamisel nii suurt tulu kui kasutades sarnast kaubeldavat optsooni, mis ei lahjenda aktsia hinda.
- B40 Kas sellel on võimaldatud aktsiaoptsoonidele oluline mõju, sõltub erinevatest faktoritest, nagu uute optsoonide kasutamise käigus emiteeritavate aktsiate hulk võrreldes juba emiteeritud aktsiate hulga. Samuti, kui turg

▼ **M6**

juba eeldab, et optsoonide võimaldamine toimub, võib turg juba olla potentsiaalse lahjendamise arvestanud võimaldamise kuupäeva aktsia hinda.

- B41 Siiski peaks ettevõtte arvesse võtma, kas tulevasest aktsioptsiooni kasutamisest võib tuleneda lahjendav mõju võimaldamise kuupäeval hinnatud õiglasele väärtusele. Optsiooni hindamise mudeleid võib rakendada nii, et nad võtaksid seda potentsiaalset lahjenemise mõju arvesse.

Modifikatsioonid omakapitaliga arveldatud aktsiapõhise makse kokkulepetele

- B42 Paragrahv 27 nõuab, et hoolimata mis tahes tingimuste modifitseerimisest, mille juures need aktsiad võimaldati, või mis tahes omakapitaliinstrumentidega arveldamise võimaldamise tühistamisest, peaks ettevõtte miinimumina kajastama saadud teenused mõõdetuna võimaldamise kuupäeval kehtinud omakapitaliinstrumenti õiglasest väärtusest, välja arvatud juhul kui omakapitaliinstrumentide üleandmist ei toimu võimaldamise kuupäeval kindlaks määratud omandi üleandmise tingimuste mittetäitmise tõttu (välja arvatud turutingimused). Lisaks kajastab ettevõtte modifikatsioonide mõjud, mis suurendavad aktsiapõhise makse kokkuleppe kogu õiglast väärtust või on mõnel muul viisil töötajale tulutoovad.

- B43 Selleks, et rakendada paragrahvi 27 nõudmisi:

- (a) kui modifikatsioon suurendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust (nt vähendades kasutamise hinda), mõõdetuna kohe enne ja pärast modifikatsiooni, siis peaks ettevõtte õiglase väärtuse juurdekasvu kajastama saadud teenuste maksumusse, mille eest on võimaldatud omakapitaliinstrumente. Õiglase väärtuse juurdekasv on modifitseerimise päeval hinnatud modifitseeritud omakapitaliinstrumenti ja esialgse omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse vahe. Kui modifitseerimine leiab aset omandi üleandmise perioodil, siis lisaks summale, mis baseerub võimaldamise kuupäeval mõõdetud algsete omakapitaliinstrumentide õiglasel väärtusel, mis on kajastatud algse omandi üleandmise järelejäänud perioodi kohta, lisatakse mõõdetud summase võimaldatud lisanduv õiglase väärtus, mis on kajastatud saadud teenuste eest, alates modifikatsiooni kuupäevast kuni modifitseeritud omakapitaliinstrumentide üleandmise kuupäevani. Kui modifitseerimine leiab aset pärast üleandmiskuupäeva, siis kajastatakse võimaldatud lisanduv õiglase väärtus kohe või üleandmisperioodi jooksul kui töötajalt nõutakse lisaperioodi jooksul teenuste osutamist, et saada tingimusteta nende modifitseeritud omakapitaliinstrumentide omanikuks.
- (b) samaselt, kui modifitseerimine suurendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide arvu, siis ettevõtte lisab modifitseerimisel võimaldatud lisa omakapitaliinstrumentid modifitseerimise kuupäeval mõõdetud õiglasest väärtussummale, mis on mõõdetud saadud teenuste eest võimaldatud omakapitaliinstrumentidele kooskõlas (a)-s ära toodud nõuetega. Näiteks, kui modifikatsioon leiab aset omandi üleandmisperioodi jooksul, siis võimaldatud lisa omakapitaliinstrumentide õiglase väärtus lisatakse täiendavalt alates modifitseerimise kuupäevast kuni kuupäevani, mil lisa omakapitaliinstrument üle antakse, saadud teenuste hinnangu summale, mis baseerub esialgsele võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele ja mida kajastatakse järelejäänud üleandmisperioodi jooksul.
- (c) kui ettevõtte modifitseerib omandi üleandmistingimusi töötaja kasuks, näiteks lühendades omandi üleandmisperioodi või välistades tulemuslikkuse tingimuse (välja arvatud turutingimused, mille muutused kajastatakse lähtuvalt (a)-le), siis ettevõtte võtab neid modifitseeritud omandi üleandmistingimusi arvesse kui ta rakendab paragrahvide 19-21 nõudeid.

- B44 Kui ettevõtte modifitseerib võimaldatud omakapitaliinstrumentide tingimusi taoliselt, et see vähendab aktsiapõhise makse kokkuleppe kogu õiglast väärtust, või ei ole mõnel teisel viisil töötajale kasulikud, siis ettevõtte jätkab kõigest hoolimata võimaldatud omakapitaliinstrumentide eest talle osutatud teenuste kajastamist nii nagu modifitseerimist poleks aset leidnud (välja arvatud mõne võimaldatud omakapitaliinstrumenti tühistamine, mida kajastatakse vastavalt paragrahvile 28). Näiteks:

- (a) kui modifitseerimine vähendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust, mis on mõõdetud kohe enne ja pärast modifitseerimist, siis ettevõtte ei võta seda õiglase väärtuse vähenemist arvesse ja jätkab saadud teenuse eest vastu antava omakapitaliinstrumenti summa kajastamist lähtudes võimaldamise kuupäeval kehtinud võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglasest väärtusest.

▼ **M6**

- (b) kui modifitseerimine vähendab töötajale võimaldatud omakapitaaliinstrumentide arvu, siis seda vähenemist kajastatakse lähtudes paragrahvi 28 nõuetest kui selle koguse võimaldamise tühistamist.
- (c) kui ettevõtte modifitseerib omandi üleandmistingimusi taoliselt, et need ei ole töötajale kasulikud, näiteks pikendades omandi üleandmisperioodi või modifitseerides või lisades tulemuslikkuse tingimusi (välja arvatud turutingimused, mille muutusi kajastatakse vastavalt (a)-le), siis ei võta ettevõtte paragrahve 19-21 rakendades neid modifitseeritud omandi üleandmise tingimusi arvesse.

▼ M6

LISA C

Teiste IFRS-ide parandused

Käesoleva lisa muudatusi rakendatakse arvestusperioodidele, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Kui ettevõtte rakendab käesolevat IFRS-i varasemal perioodil, siis rakendab ta ka neid muudatusi varasemal perioodil.

C1 Standardit IAS 12 *Tulumakson* muudetud järgnevalt:

Paragrahv 57 on viited paragrahvidele 58-68 muudetud viiteks paragrahvidele 58-68C.

Paragrahvide 68A-68C ja alapealkiri esitatud järgnevalt:

”Aksipõhistest maksetehingutest tulenev tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks

68A Mõnes maksujurisdiktsioonis saab majanudsüksus tulumaksu maha arvata (st summa mis on maksustava kasumit vähendatav) selles osas, mis puudutab ettevõtte aktsiate, aktsiaoptsoonide või muude omakapitaliinstrumentidega makstud tasu. Taoline maksu mahaarvamise summa võib erineda seonduvast kumulatiivsest tasude kulust ja võib tekkida hilisematel perioodidel. Näiteks, mõningates jurisdiktsioonides võib küll ettevõtte kajastada töötajatele võimaldatud aktsiaoptsoonidevastu saadud teenuste tarbimist kuludes IFRS 2 *Aksiapõhised maksed* põhimõtetest kuid mitte saada tulumaksu maha arvamist enne kui aktsiaoptsoone kasutatakse ning maksu mahaarvamine baseerub sellisel juhul ettevõtte aktsia hinnal optiooni kasutamise kuupäeva seisuga.

68B Seoses käesoleva standardi paragrahvides 9 ja 26(b) käsitletud uurimisväljaminekutega käsitletakse ajahetkeks töötaja poolt osutatud teenuste maksubaasi (summa, mida maksuamet lubab tulevastel perioodidel vähendada) ja null jääkmaksumuse erinevust mahaarvatava ajutise erinevusena, mis väljendub edasilükkunud tulumaksuvarana. Kui maksuameti poolt tulevikus lubatavate mahaarvamiste summa ei ole perioodi lõpu seisuga teada, tuleb see perioodi lõpus teada olnud informatsiooni alusel tuletada. Näiteks, kui maksuameti poolt tulevikus mahaarvatav summa sõltub ettevõtte aktsiahinnast tuleviku kuupäeva seisuga, siis mahaarvatav ajutine erinevus baseerub ettevõtte aktsia hinnal perioodi lõpu kuupäeva sseisuga.

68C Nagu on ära toodud paragrahvis 68A, võib mahaarvatav maksu summa (või arvestuslik tulevane maksu mahaarvamine, mis on mõõdetud lähtudes paragrahvist 68B) erineda sellega seonduvast kumulatiivsest tasude kulust. Stanadardi paragrahv 58 nõuab, et tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaks tuleb kajastada tulu või kuluna perioodi kasumis või kahjumis, välja arvatud ulatuses, milles tulumaks tekib (a) tehingust või sündmusest, mis on kajastatud samal või erineval perioodil, otseselt omakapitalis või (b) omandamisena käsitletavast äriühendusest. Kui tulumaksu mahaarvamise summa (või hinnanguline tulevane tulumaksu mahaarvamise summa) ületab sellega seonduvat kumulatiivsete tasude kulu summat, siis see viitab, et tulumaksu mahaarvamine ei seondu mitte ainult tasude kuluga, vaid ka omakapitali objektidega. Sellises olukorras tuleks seonduv tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu ülejääk kajastada otse omakapitalis.”

C2 Standardi IAS 16 *Materiaalne põhivaraparagrahv* 6, IAS 38 *Immateriaalne varaparagrahv* 7 ja IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud*, vastavalt 2003. aastal muudetule, paragrahvis 5 on mõiste *maksumus* definitsiooni parandatud sõnastus järgmine:

”Maksumus on raha või raha ekvivalentide summa, mida makstakse või tasu õiglane väärtus, omandamiseks vara soetamise või ehitamise ajal, või kui on rakendatav, siis summa mis on sellele varale omistatav tema esmakordsel kajastamisel lähtudes teiste IFRS-dega nõutud spetsiifilistest tingimustest, nt IFRS 2 *Aksiapõhised maksed*.”

C3 IAS 19 *Töövõtjate hüvitised* on muudetud nii nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Sissejuhatus

Paragrahvi 2 parandatud sõnastus on järgmine:

”2. Standard identifitseerib neli töötajate hüvitiste kategooriat:

...

(c) ...,

ja

(d) pakkumist tegema.”

Paragrahv 11 on kustutatud.

▼ **M6****Standard**

Paragrahvi 1 parandatud sõnastus on järgmine:

”1. *Käesolevat standardit tuleb tööandja poolt rakendada kajastamaks kõikide töötajate hüvitisi, välja arvatud nende üle, mille kohta kehtib IFRS 2 Aktiäpõhised maksed.*”

Paragrahvi 3 parandatud sõnastus on järgmine:

”3. Töötaja hüvitised, mille kohta see standard kehtib, sisaldavad järgmisi tagatavaid hüvitisi: ...”

Paragrahvi 4 parandatud sõnastus on järgmine:

”4. Töötajate tulud sisaldavad:

...

(c) ...,

ja

(d) pakkumist tegema.

Kuna igal ülalpool (a)-(d) identifitseeritud kategoorial on erinev karakteristik, ...”

Paragrahvis 7:

— *omakapitalipõhiste hüvitiste ja omakapitalipõhiste hüvitiste plaanide definitsioonid on kustutatud.*

— *lühisajaliste töötaja hüvitised, töösuhete lõpetamise järgsed hüvitised ja muud pikaajalised töövõtja hüvitised, viide omakapitalipõhiste hüvitistele on kustutatud.*

Paragrahvis 22 on viimane lause kustutatud.

Paragrahvid 144-152 on kustutatud.

C4 Standardisse IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamise* on lisatud järgmine uus punkt 4(f):

”(f) *aktiäpõhiste maksetehingute finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused, mille kohta kehtib IFRS 2 Aktiäpõhised maksed rakendub, välja arvatud juhtudel*

(i) *lepingud, mis hõlmavad käesoleva standardi paragrahvide 8-10 mahtu ja ulatust, l kehtib käesolev standard,*

(ii) *Käesoleva standardi paragrahvid 33 ja 34, mida rakendatakse omaaktiast puhul, mis on ostate, müüdate, emiteeritud või tühistatud seoses töötajate aktiäpõhiste plaanidega, töötajate aktiä ostoplaanidega ja kõikide teiste aktiäpõhiste maksete kokkulepetega.*”

C5 Standardit IAS 33 *Aktiäkasum* on muudetud nii nagu alljärgnevalt kirjeldatud.

Paragrahv 47A on esitatud järgnevalt:

”47A. Aktiäpõhiste ja teiste aktiäpõhiste maksete kokkulepetele, mille osas kehtib IFRS 2 *aktiäpõhised maksed*, peab paragrahvis 46 viidatud emiteerimishind ja paragrahvi 47 viidatud kasutushind hõlmama selliste tulevikus saadavate kaupade ja teenuste õiglast väärtust, mis sisalduvad aktiäpõhiste või aktiäpõhiste maksete kokkuleppes.”

C6 Standardis IAS 38 *Immateriaalne vara* on muudetud paragrahv 26.

C7 Standardisse IAS 39 *Finantsaruanded: kajastamine ja mõõtmine* on lisatud järgmine uus punkt 2(j):

”(j) *aktiäpõhised maksetehingud, millele kehtib IFRS 2 aktiäpõhised maksed finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused, välja arvatud selle standardi paragrahvide 5-7 alla kuuluvad lepingud, millele kehtib see standard.*”

C8 IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine* on muudetud järgmiselt:

Paragrahvis 12 on muudetud viide paragrahvidele 13-25A viiteks paragrahvidele 13-25C.

Paragrahv 13(f) ja (g) on muudetud ja on lisatud uus lõik (h), järgmiselt:

”(f) tütarettevõtete varad ja kohustused, sidusettevõtted ja ühissettevõtmised (paragrahvid 24 ja 25);

(g) eelnevalt kajastatud finantsinstrumentide määramine (paragrahv 25A);

ja

(h) aktiäpõhised maksetehingud (paragrahvid 25B ja 25C).”

▼ **M6**

Uued paragrahvid 25B ja 25C on lisatud järgmiselt:

- ”25B Esmakordsel rakendajal soovitatakse, kuid ei kohustata, rakendama IFRS 2 *Aktsiapõhised makse* omakapitaliinstrumentidele, mis olid võimaldatud enne 2002. aasta 7. novembrit. Samuti soovitatakse esmakordset rakendajat, kuid ei kohustata, rakendama IFRS 2-e omakapitaliinstrumentidele, mis võimaldati pärast 2002. aasta 7. novembrit ning mis anti üle enne hilisemat (a) IFRS-ile üleminekule eelnevat kuupäeva (b) 1. jaanuaril 2005. Siiski kui esmakordne rakendaja otsustab IFRS 2-e rakendada sellistele omakapitaliinstrumentidele, siis võib ta teha seda ainult siis, kui ta on avalikustanud nende omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse, mis on tuletatud vastavalt IFRS 2-s defineeritule mõõtmise kuupäeval. Kõikide omakapitaliinstrumentide võimaldamise kohta, mille puhul ettevõtte ei ole rakendanud IFRS 2 (nt omakapitaliinstrumentid, mis on võimaldatud enne 2002. aasta 7. novembrit), peab esmakordne rakendaja sellest hoolimata avalikustama IFRS 2 paragrahvides 44 ja 45 nõutud informatsiooni. Kui esmakordne rakendaja modifitseerib omakapitaliinstrumentide võimaldamise tingimusi millele IFRS 2 ei rakendu, siis ei nõuta ettevõttelt IFRS 2 paragrahvide 26-29 rakendamist juhul kui muudatused tehti enne hilisemat (a) IFRS-ile üleminekule eelnevat kuupäeva (b) 1. jaanuaril 2005.
- 25C Esmakordset rakendajat soovitatakse, kuid ei kohustata, rakendama seda IFRS 2 kohustiste puhul, mis leidsid aset aktsiapõhistel maksetehingutel, mis arveldati enne käesoleva IFRS-i jõustumiskuupäeva. Samuti soovitatakse esmakordset rakendajat, kuid ei kohustata, rakendada IFRS 2 kohustistele, mis arveldati enne 2005. aasta 1. jaanuari. Kohustiste puhul, millele IFRS 2 on rakendatud, ei nõuta esmakordsel rakendajal uuesti võrreldava informatsiooni avaldamist ulatuseni, mil see informatsioon puudutab perioodi või kuupäeva, mis on varasem kui 7. november 2002.”

▼ **M10***RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 6***Maavarade uuring ja hindamine****EESMÄRK**

1. Käesoleva IFRSi eesmärk on määrata kindlaks finantsaruandlus *maavarade uuringu ja hindamise* kohta.
2. Käesolev IFRS nõuab seejuures:
 - a) olemasoleva raamatupidamistava piiratud täiustamist *uuringu ja hindamise väljaminekute* osas;
 - b) *uuringu ja hindamise varasid* kajastavatelt ettevõtetelt selliste varade väärtuse languse hindamist vastavalt käesolevale IFRS standardile ja iga väärtuse languse mõõtmist vastavalt standardile IAS 36 *Varade väärtuse langus*;
 - c) informatsiooni avalikustamist, mis määratleb ja selgitab maavarade uuringust ja hindamisest tulenevaid summasid ettevõtte finantsaruannetes ja aitab selliste finantsaruannete kasutajatel mõista kajastatud uuringu ja hindamise varadest tulenevate tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja kindlust.

RAKENDUSALA

3. Ettevõtte rakendab käesolevat IFRSi oma uuringu ja hindamise väljaminekutele.
4. Käesolev IFRS ei käsitle maavarade uuringu ja hindamisega tegelevate ettevõtete raamatupidamise muid aspekte.
5. Ettevõtte ei tohi rakendada käesolevat IFRSi väljaminekutele, mis esinesid:
 - a) enne maavarade uuringut ja hindamist, nagu näiteks ettevõtte kulused enne juriidiliste õiguste saamist teatud piirkonna uuringuks;
 - b) pärast seda, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud.

UURINGU JA HINDAMISE VARADE KAJASTAMINE**Ajutine erand standardi IAS 8 paragrahvidest 11 ja 12**

6. Arvestusmeetodite väljatöötamisel peab uuringu ja hindamise varasid kajastav ettevõtte rakendama standardi IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead* paragrahvi 10.

▼ **M10**

7. Standardi IAS 8 paragrahvid 11 ja 12 määratlevad kohustuslike nõuete ja juhiste allikad, mida juhtkond peab arvesse võtma arvestusmeetodite väljatöötamisel kirje kohta, kui ükski IFRS ei rakendu konkreetselt selle kirje suhtes. Allpool esitatud paragrahvide 9 ja 10 kohaselt vabastab käesolev IFRS ettevõtte nimetatud paragrahvide rakendamise oma arvestusmeetodite suhtes, mida kasutatakse uuringu ja hindamise varade kajastamiseks ja mõõtmiseks.

UURINGU JA HINDAMISE VARADE MÕÕTMINE**Mõõtmine kajastamisel**

8. Uuringu ja hindamise varad kajastatakse soetusmaksumuses.

Uuringu ja hindamise varade soetusmaksumuse kululementid

9. Ettevõtte peab kindlaks määrama põhimõtte, millega määratletakse uuringu ja hindamise varadena kajastatavad väljaminekud ja rakendama seda meetodit järjepidevalt. Sellisel kindlaksmääramisel arvestab ettevõtte ulatust, mil väljaminekut saab seostada teatud maavarade leidmisega. Järgnevalt on esitatud näited väljaminekute kohta, mida võib arvestada uuringu ja hindamise varade esmasel mõõtmisel (loetelu ei ole ammendav):
- uuringuks õiguse omandamine;
 - topograafilised, geoloogilised, geokeemilised ja geofüüsilised uuringud;
 - uurimuslik puurimine;
 - kraavikaevamine;
 - proovide võtmine; ja
 - maavara kaevandamise tehnilise teostatavuse ja majandusliku tasuvuse hindamisega seotud tegevus.
10. Maavarade arendamisega seotud väljaminekuid ei kajastata uuringu ja hindamise varadena. *Raampõhimõtted* ja IAS 38 *Immateriaalne vara* esitavad juhiseid arendustegevusest tulenevate varade kajastamiseks.
11. Vastavalt standardile IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* kajastab ettevõtte kõik kõrvaldamise ja taastamise kohustused, mis esinesid teatud perioodil maavarade uuringu ja hindamise tõttu.

Mõõtmine pärast kajastamist

12. Pärast kajastamist peab ettevõtte rakendama uuringu ja hindamise varade kohta kas soetusmaksumuse mudelit või ümberhindamismudelit. Ümberhindamismudeli (standardis IAS 16 *Materiaalne põhivara* esitatud mudeli või standardis IAS 38 esitatud mudeli) rakendamise korral peab see olema kooskõlas varade liigitamisega (vt paragrahv 15).

Muutused arvestusmeetodites

13. **Ettevõtte võib muuta oma arvestusmeetodeid uuringu ja hindamise väljaminekute kohta, kui muutus teeb finantsaruanded aruannete kasutajate vajadustele vastavamaks majandusotsuste tegemisel ja mitte vähem usaldusväärseks, või usaldusväärsemaks ja mitte vähem vastavaks nende vajadustele. Ettevõtte peab otsustama vajadustele vastavust ja usaldusväärset IAS 8 kriteeriumite põhjal.**
14. Uuringu ja hindamise väljaminekute arvestusmeetodite muutmise õigustamiseks peab ettevõtte näitama, et muutus teeb finantsaruanded IAS 8 kriteeriumitele vastavamaks, kuid muutused ei pea saavutama täielikku vastavust nende kriteeriumitele.

ESITUSVIIS**Uuringu ja hindamise varade liigitamine**

15. Ettevõtte peab liigitama uuringu ja hindamise varad kas materiaalsed või immateriaalsed varadeks vastavalt soetatud varade olemusele ja kasutama liigitust järjepidevalt.
16. Mõnesid uuringu ja hindamise varasid käsitletakse immateriaalsete varadena (näiteks puurimise õigused) ning mõnesid materiaalsete varadena (näiteks sõidukid ja puurseadmed). Ulatuses, mil materiaalsed vara kasutatakse immateriaalse vara arendamiseks, on sellist kasutust peegeldav summa immateriaalse vara maksumuse osa. Kuid materiaalse vara kasutamine immateriaalse vara arendamiseks ei muuda materiaalsed vara immateriaalseks varaks.

Uuringu ja hindamise varade ümberliigitamine

17. Uuringu ja hindamise vara ei liigitata enam sellena, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud. Uuringu ja hindamise varade väärtuse langust hinnatakse ja varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse enne ümberliigitamist.

▼ **M10****VÄÄRTUSE LANGUS****Kajastamine ja mõõtmine**

18. **Uuringu ja hindamise varade väärtuse langust hinnatakse siis, kui faktid ja asjaolud viitavad sellele, et uuringu ja hindamise varade bilansiline maksumus võib ületada nende kaetavat väärtust. Kui faktid ja asjaolud viitavad sellele, et bilansiline maksumus ületab kaetavat väärtust, peab ettevõtte mõõtma, esitama ja avalikustama väärtuse vähenemisest tuleneva kahjumi vastavalt standardile IAS 36, v.a allpool esitatud paragrahvis 21 sätestatu osas.**
19. Ainult uuringu ja hindamise varade korral rakendatakse pigem käesoleva IFRSi paragrahvi 20 kui standardi IAS 36 paragrahve 8–17, et teha kindlaks uuringu ja hindamise varad, mille väärtus võib olla vähenenud. Paragrahvis 20 kasutatakse mõistet "varad", kuid seda rakendatakse ühteviisi uuringu ja hindamise varade kui ka raha teeniva üksuse suhtes.
20. Üks või mitu järgmist fakti ja asjaolu viitavad sellele, et ettevõtte peaks kontrollima uuringu ja hindamise varade väärtuse langust (loetelu ei ole ammendav):
- periood, mil ettevõttel on õigus teha uuringuid teatud piirkonnas, on lõppenud selle perioodi jooksul või lõpeb lähitulevikus ja selle pikendamist ei eeldata;
 - olulisi väljaminekuid maavarade edaspidiseks uuringuks ja hindamiseks teatud piirkonnas ei ole eelarvestatud ega planeeritud;
 - maavarade uuringu ja hindamise tulemusena teatud piirkonnas ei ole avastatud maavarade majanduslikult tasuvaid koguseid ja ettevõtte on otsustanud lõpetada sellise tegevuse antud piirkonnas;
 - on olemas piisavaid andmeid viitamaks, et kuigi arendustegevus teatud piirkonnas tõenäoliselt jätkub, on vähetõenäoline, et uuringu ja hindamise varade bilansiline maksumus kaetakse täielikult eduka arendustegevuse või müügi teel.

Iga sellise juhtumi või sarnaste juhtumite korral teostab ettevõtte vara väärtuse languse kontrolli vastavalt standardile IAS 36. Kahjumit vara väärtuse langusest kajastatakse kuluna vastavalt standardile IAS 36.

Taseme kindlakstegemine, mille korral hinnatakse uuringu ja hindamise varade väärtuse langust

21. **Ettevõtte peab kindlaks määrama arvestusmeetodid jaotamaks uuringu ja hindamise varasid raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele nende varade väärtuse languse hindamise eesmärgil. Iga raha teeniv üksus või üksuste rühm, millele jaotatakse uuringu ja hindamise vara, ei tohi olla suurem segmendist, mis põhineb kas ettevõtte segmendiaruandluse põhiformaadil või lisaformaadil, mis on kindlaks määratud kooskõlas standardiga IAS 14 Segmendiaruandlus.**
22. Ettevõtte poolt määratletud tase uuringu ja hindamise varade väärtuse languse kontrollimiseks võib sisaldada ühte või mitut raha teenivat üksust.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

23. **Ettevõtte peab avalikustama informatsiooni, mis määratleb ja selgitab maavarade uuringust ja hindamisest tulenevaid summasid, mis on kajastatud tema finantsaruannetes.**
24. Paragrahvi 23 nõuete järgimiseks peab ettevõtte avalikustama:
- oma arvestusmeetodid uuringu ja hindamise väljaminekute kohta, sh uuringu ja hindamise varade kajastamise kohta;
 - varade, kohustiste, tulude ja kulude summad ning põhitegevuse ja investeerimistegevuse rahavood, mis tulenevad maavarade uuringust ja hindamisest.
25. Ettevõtte peab käsitlema uuringu ja hindamise varasid eraldi varade rühmana ja avalikustama kas standardis IAS 16 või IAS 38 nõutud informatsiooni kooskõlas sellega, kuidas varad on liigitatud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

26. **Ettevõtte peab käesolevat IFRSi rakendama aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2006 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab käesolevat IFRSi enne 1. jaanuari 2006 algavale perioodile, peab ta selle asjaolu avalikustama.**

ÜLEMINEKUSÄTTED

27. Kui mõne paragrahvis 18 esitatud nõude rakendamine enne 1. jaanuari 2006 algava aruandeaastaga seotud võrdlusandmetele on teostatamatu, peab ta selle asjaolu avalikustama. IAS 8 selgitab mõistet "teostatamatu".

▼ **M10**

LISA A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

uuringu ja hindamise varad	Uuringu ja hindamise väljaminekud , mis on kajastatud varadena vastavalt ettevõtte arvestusmeetoditele.
uuringu ja hindamise väljaminekud	Ettevõtte väljaminekud seoses maavarade uuringu ja hindamisega enne, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud.
maavarade uuring ja hindamine	Maavarade, sh mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade otsingud pärast seda, kui ettevõtte on saanud juriidilised õigused uuringuks teatud piirkonnas, samuti maavara kaevandamise tehnilise teostatavuse ja majandusliku tasuvuse kindlakstegemine.

B Lisa

Parandused teistes IFRSides

Käesolevas lisis toodud parandusi rakendatakse aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2006 või hiljem. Kui ettevõtte rakendab käesolevat IFRSi varasemale perioodile, rakendatakse käesolevaid parandusi ka sellele varasemale perioodile.

- B1. Standardis IFRS 1 *Esmakordne rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite rakendamine* on lisatud pealkiri ja paragrahv 36B järgmiselt.

Vabastus standardi IFRS 6 kohasest võrdlusandmete esitamise nõudest

36B Ettevõtte, mis rakendab IFRSe enne 1. jaanuari 2006 ja otsustab rakendada standardit IFRS 6 *Maavarade uuring ja hindamine* enne 1. jaanuari 2006, ei pea esitama standardis IFRS 6 nõutud andmeid võrreldavate perioodide kohta oma esimeses IFRS-i finantsaruandes.

- B2. Standardi IAS 16 *Materiaalne põhivara* (muudetud 2003 ja parandatud standardiga IFRS 5 *Müügiootel põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad*) paragrahvi 3 muudetakse nii, et seda tuleb lugeda järgmiselt:

3. Käesolevat standardit ei rakendata:

- materiaalsele põhivarale, mis on liigitatud müügiks hoitavana vastavalt standardile IFRS 5 *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*;
- põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilistele varadele (vt IAS 41 *Põllumajandus*); ja
- uuringu ja hindamise varade kajastamisele ja mõõtmisele (vt IFRS 6 *Maavarade uuring ja hindamine*); või
- maavarade kaevandamise õigustele ja maavarade varudele, nagu nafta, maagaas ja muud samalaadsed mittetaastuvad maavarad.

Käesolevat standardit rakendatakse materiaalse põhivara suhtes, mida kasutatakse punktides b)–d) esitatud varade arendamiseks või säilitamiseks.

- B3. Standardi IAS 38 *Immateriaalne vara* (muudetud 2004) paragrahv 2 muudetakse nii, et seda tuleb lugeda järgmiselt:

2. **Käesolevat standardit rakendatakse immateriaalsete varade kajastamisel, välja arvatud järgneva suhtes:**

- mõne teise standardi rakendusallas kuuluv immateriaalne vara;
- finantsvara, nagu see on määratletud standardis IAS 39 Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*;
- uuringu ja hindamise varade kajastamine ja mõõtmine (vt IFRS 6 Maavarade uuring ja hindamine); ja*

▼ **M10**

d) väljaminekud, mida tehakse seoses mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade arendamise või kaevandamisega.

▼ **M5**▼ **B**

**STANDARDITE TÕLGENDAMISE ALALISE KOMISJONI TÕLGENDUS
SIC-7**

Euro kasutuselevõtt

Standardi IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine" paragrahv 11 nõuab, et finantsaruandeid tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevateks ainult siis, kui nad vastavad kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele. SIC tõlgendused ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes.

Viide: IAS 21 "Valuutakursside muutuste mõjud"

Probleem

1. Alates 1. jaanuarist 1999, mil Euroopa Majandus- ja Rahaliit (EMU) tegelikult toimima hakkab, saab euro omaette valuutaks ning euro ja rahaliidus osalevate riikide valuutade vahetuskursid fikseeritakse lõplikult; st alates sellest kuupäevast kaob risk, et edaspidi tekiks nende valuutadega seoses valuutakursi vahesid.
2. Probleem seisneb IAS 21 rakendamises rahaliidus osalevate Euroopa Liidu liikmesriikide valuutadelt eurole ülemineku suhtes (edaspidi "üleminek").

Konsensus

3. Ülemineku suhtes tuleb rangelt kohaldada IAS 21 nõudeid välisvaluutatehingute ja välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestuse kohta. Sama põhimõtte kehtib valuutakursside kindlaksmääramise suhtes siis, kui riigid ühinevad rahaliiduga hiljem.

▼ **M5**

4. See tähendab eelkõige järgmist:
 - a) tehingutest tulenevaid välisvaluutas fikseeritud monetaarseid ja mitte-monetaarseid varasid ja kohustusi tuleb jätkuvalt ümber arvestada funktsionaalsesse valuutasse, kasutades sulgemiskurssi. Kõik sellest tulenevad valuutakursi vahed tuleb koheselt kajastada tulu või kuluna, välja arvatud asjaolu, et majandusüksus jätkab oma kehtivate arvestusmeetodite rakendamist valuutakursi muutuste kasumite ja kahjumite suhtes, mis on seotud prognoositava tehingu valuutariskide vähendamisega;
 - b) kumulatiivsed valuutakursi vahed, mis on seotud välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestamisega, tuleb jätkuvalt kajastada omakapitalis ning kajastada tulu või kuluna üksnes välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu võõrandamisel; ning

▼ **B**

- c) rahaliidus osalevate riikide valuutas fikseeritud kohustiste ümberarvestamisest tulenevaid valuutakursi vahesid ei arvata nendega seotud varade bilansilise maksumuse hulka.

Konsensus kuupäev: oktoober 1997

▼ **M5**

Jõustumiskuupäev: käesolev tõlgendus jõustub 1. juunil 1998. Muutusi arvestusmeetodites kajastatakse vastavalt standardi IAS 8 nõuetele.

▼ **M1**

**IFRS 1 – RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSSTANDARDITE
ESMAKORDNE KASUTUSELEVÕTMINE**

▼ **M5**

Rahvusvaheline finantsaruandlusstandard 1, *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine* (IFRS 1), on sätestatud paragrahvides 1–47 ja lisades A–C. Kõikidel paragrahvidel on võrdne pädevus. **Poolpaksus kirjas** paragrahvidega on sätestatud peamised põhimõtted. Lisas A määratletud terminid on *kursiivis*, kui nad esinevad standardis esmakordselt. Muude terminite mõisted on esitatud Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite sõnastikus. IFRS 1 tuleb mõista tema eesmärgi ja *Järeluste aluse*, *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite eessõna* ja *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistiku* kontekstis. IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead* on täpsete juhiste puudumisel aluseks arvestusmeetodite valimisele ja rakendamisele.

▼ **M1**

SISSEJUHATUS

IFRSi väljaandmise põhjused

- IN1. Käesolev IFRS asendab tõlgenduse SIC-8 "IASi esmakordne rakendamine raamatupidamise põhialusena". Rahvusvaheline raamatupidamisstandardite nõukogu (IASB) töötas välja käesoleva IFRSi, et käsitleda järgmisi probleeme:
- a) SIC-8 täieliku tagasiulatava rakendamise nõude mõned aspektid põhjustasid kulutusi, mis ületasid finantsaruannete kasutajate eeldatava kasu. Veelgi enam, kuigi SIC-8ga ei nõutud tagasiulatavat rakendamist ebapraktilisuse korral, ei selgitatud, kas esmakordselt kasutusele võtja peaks ebapraktilisust tõlgendama kui suurt või väikest takistust, samuti ei määratletud ühtegi kindlat menetlust ebapraktilisuse juhtudeks.
 - b) SIC-8ga oleks nõutud esmakordselt kasutusele võtjalt sama standardi kahe erineva versiooni rakendamist, juhul kui uus versioon oleks jõustunud ajavahemikul, mida hõlmasid esimesed IASi alusel koostatud finantsaruanded ja uus versioon keelanuks tagasiulatava rakendamise.
 - c) SIC-8s ei öeldud selgelt, kas esmakordselt kasutusele võtja peaks kasutama tagantjärele saadud informatsiooni, rakendades tagasiulatuvat kajastamise ja mõõtmise põhimõtteid.
 - d) esines kahtlusi, kuidas SIC-8 oli kooskõlas üksikute standardite teatud üleminekusätetega.

IFRSi põhilised tunnusjooned

- IN2. Käesolevat IFRSi rakendatakse, kui ettevõtte võtab IFRSid esmakordselt kasutusele selgesõnalise ja tingimusteta kinnitusega aruannete IFRSile vastavuse kohta.
- IN3. Üldiselt nõutakse käesolevas IFRSis ettevõtte vastavust iga esimeste IFRS finantsaruannete aruandekuupäeval kehtiva IFRSiga. Konkreetset nõutakse käesolevas IFRSis seda, et ettevõtte teeks IFRSi algbilansis, mille ta koostab IFRS-põhise raamatupidamise lähtepunktina, järgmist:
- a) kajastab kõiki varasid ja kohustisi, mille kajastamist nõutakse IFRSides;
 - b) ei kajasta objekte varade ja kohustistena, kui IFRSid sellist kajastamist ei luba;
 - c) klassifitseerib ümber objektid, mida ta eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastas üht tüüpi varana, kohustisena või omakapitali osana, kuid mis IFRSide kohaselt on teist tüüpi vara, kohustis või omakapitali osa; ning
 - d) rakendab IFRSe kõikide bilansis kajastatud varade ja kohustiste mõõtmisel.
- IN4. Käesolevas IFRSis antakse sellest nõudest piiratud vabastused teatud valdkondades, kus vastavusega seotud kulutused eeldatavasti ületavad finantsaruannete kasutajate saadava kasu. Samuti keelatakse käesolevas IFRSis IFRSide tagasiulatav rakendamine mõnedes valdkondades, eriti kui tagasiulatav rakendamine nõuaks juhtkonna hinnangut möödunud olukordadele pärast seda, kui antud tehingu tulemus on juba teada.

▼ **M1**

- IN5. Käesolevas IFRSis nõutakse informatsiooni avalikustamist, mis selgitaks, kuidas ülemineku eelmiselt raamatupidamistavalt (GAAP) IFRSile on mõjutanud ettevõtte avaldatud andmeid finantsseisundi, majandustulemuste ja rahavoogude kohta.
- IN6. Ettevõtte peab rakendama käesolevat IFRSi, kui tema esimesed IFRS finantsaruanded on koostatud aruandeperioodide kohta, mis algavad 1. jaanuaril 2004 või pärast seda. Varajasem rakendamine on soovitatav.

Muudatused võrreldes seniste nõuetega

- IN7. Nagu SIC-8s, nõutakse käesolevas IFRSs tagasiulatuvat rakendamist enamikus valdkondades. Erinevalt SIC-8st käesolev IFRS:
- sisaldab praktilistel kaalutlustel suunatud vabastusi, et vältida kulutusi, mis eeldatavalt ületaksid finantsaruannete kasutajate kasu, ja väikese arvu muid erandeid;
 - selgitab, et ettevõtte rakendab IFRSide viimast versiooni;
 - selgitab, kuidas on IFRSi esmakordselt kasutusele võtja hinnangud seotud sama kuupäeva suhtes eelmise raamatupidamistava kohaselt tehtud hinnangutega;
 - täpsustab, et teiste IFRSide üleminekusätted ei rakendu esmakordsetele kasutajatele;
 - nõuab täiendava informatsiooni avalikustamist IFRSile ülemineku kohta.

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 1**Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtmine**
EESMÄRK

- Käesoleva IFRSi eesmärk on kindlustada, et ettevõtte esimesed IFRS finantsaruanded ning vahearauanded osa kohta nende finantsaruannete poolt hõlmatavast perioodist sisaldavad kvaliteetselt teavet, mis:
 - on kasutajatele läbipaistev ja võrreldav kõigi esitatud perioodide osas;
 - pakub sobiva lähtepunkti raamatupidamiseks rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite (IFRSide) kohaselt; ning
 - on koostatav kulutustega, mis ei ületa kasutajate kasu.

REGULEERIMISALA

- Ettevõtte rakendab käesolevat IFRSi:
 - oma esimestes IFRS finantsaruannetes ning
 - igas vahearauandes (kui neid koostatakse), mille ta esitab vastavalt standardile IAS 34 "Vahearauendus" perioodi kohta, mida tema esimesed IFRS finantsaruanded hõlmavad.
- Ettevõtte esimesed IFRS finantsaruanded on esimesed raamatupidamise aastaaruanded, milles ettevõtte rakendab IFRSi selgesõnalise ja tingimusteta kinnitusega finantsaruannete vastavuse kohta IFRSile. IFRS-põhised finantsaruanded on ettevõtte esimesed IFRS finantsaruanded, kui ettevõtte näiteks:
 - esitas oma kõige viimased finantsaruanded:
 - riigisiseste nõuete kohaselt, mis kõikides aspektides ei kattu IFRSidega;
 - vastavuses IFRSile kõikides aspektides, välja arvatud see, et finantsaruanded ei sisaldanud selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust, et need olid IFRSidega vastavuses;
 - mis sisaldas selgesõnalist kinnitust vastavuse kohta mõnede, kuid mitte kõigile IFRSile;
 - riigisiseste nõuete kohaselt, mis ei ole IFRSile vastavuses, kasutades mõnd üksikut IFRSi objektide puhul, mille kohta riiklikud nõuded puudusid, või
 - riigisiseste nõuete kohaselt, esitades mõnede summade suhtes võrdluse IFRS-põhiselt määratud vastavate summadega;
 - koostas ja esitas IFRS finantsaruanded vaid sisekasutuseks, neid ettevõtte omanikele või teistele väliskasutajatele kättesaadavaks tegemata;
 - koostas IFRS-põhise aruandluspaketi konsolideerimiseks, koostamata täielikku finantsaruannete komplekti, nagu on sätestatud standardis IAS 1 "Finantsaruannete esitamine"; või
 - ei esitanud finantsaruandeid eelnenud perioodide kohta.
- Käesolev IFRS rakendub vaid siis, kui ettevõtte võtab IFRSid esmakordselt kasutusele. See ei rakendu, kui ettevõtte näiteks:

▼ **M1**

- a) lõpetab riigiseste nõuete kohaste finantsaruannete esitamise, olles varem esitanud need ja ka teise finantsaruannete komplekti, mis sisaldas selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSile vastavuse kohta;
 - b) esitas eelmisel aastal finantsaruanded vastavalt riigisestele nõuetele ja need finantsaruanded sisaldasid selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSile vastavuse kohta, või
 - c) esitas eelmisel aastal finantsaruanded, mis sisaldasid selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSile vastavuse kohta, isegi kui audiitorid väljastasid nende finantsaruannete kohta märkustega järeldusotsuse.
5. Seda IFRSi ei rakendata arvestusmeetodite muutustele, mille on teinud ettevõtte, kes juba kasutab IFRSe. Selliste muutuste kohta kehtivad:
- a) arvestusmeetodite muutuste nõuded standardis IAS 8 "Perioodi puhaskasum või -kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites" ning
 - b) täpsed üleminekunõuded teistes IFRSides.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE**IFRS algbilanss**

6. Ettevõtte koostab ja esitab IFRS-põhise algbilansi IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga. See on IFRSidel põhineva raamatupidamise lähtepunkt. Ettevõtte ei pea esitama IFRS algbilanssi oma esimestes IFRS finantsaruannetes.

Arvestusmeetodid

7. **Ettevõtte kasutab samu arvestusmeetodeid oma IFRS algbilansis ja kõikide perioodide suhtes, mis on tema esimestes IFRS finantsaruannetes esitatud. Sellised arvestusmeetodid peavad olema vastavuses kõikide IFRSidega, mis esimeste IFRS finantsaruannete aurandekuupäeval kehtivad, välja arvatud paragrahvides 13–34 määratletud erandid.**
8. Ettevõtte ei rakenda IFRSi erinevaid versioone, mis kehtisid varasematel kuupäevadel. Ettevõtte võib rakendada uut, veel mittekohustuslikku IFRSi, kui see lubab varajast rakendamist.

Näide: IFRSide viimaste versioonide järjepidev rakendamine**TAUST**

Ettevõtte A esimeste IFRS finantsaruannete aurandekuupäev on 31. detsember 2005. Ettevõtte A otsustab esitada nendes aruannetes võrdlusandmed vaid ühe aasta kohta (vt paragrahv 36). Seetõttu on tema IFRSile ülemineku kuupäev 1. jaanuar 2004 (või võrreldavalt 31. detsember 2003). Ettevõtte A esitas finantsaruanded eelmise raamatupidamistava kohaselt igal aastal 31. detsembri seisuga, kaasa arvatud 31. detsember 2004.

NÕUETE RAKENDAMINE

Ettevõtte A peab kehtivaid IFRSe rakendama perioodide suhtes, mis lõpevad 31. detsembril 2005, järgmiselt:

- a) koostades oma IFRS algbilansi 1. jaanuar 2004 seisuga; ning
- b) koostades ja esitades oma bilansi 31. detsembri 2005 seisuga (sealhulgas võrdlusandmed 2004. aasta kohta), kasumiaruande, omakapitali muutuste aruande ja rahavoogude aruande 31. detsember 2005 lõppeva aasta kohta (sealhulgas võrdlusandmed 2004. aasta kohta) ja lisad (sealhulgas võrdlusandmed 2004. aasta kohta).

Kui uus IFRS ei ole veel kohustuslik, kuid lubab varasemat rakendamist, on ettevõttel A lubatud, kuid mitte kohustuslik seda IFRSi rakendada oma esimestes IFRS finantsaruannetes.

9. Teiste IFRSide üleminekusätteid rakendatakse arvestusmeetodite muutustele, mis on tehtud juba IFRSe kasutava ettevõtte poolt; neid ei rakendata esmakordselt IFRSi kasutusele võtja ülemineku suhtes, välja arvatud paragrahvides 27–30 sätestatu.
10. Välja arvatud paragrahvides 13–34 sätestatu, IFRS algbilansis ettevõtte:
- a) kajastab varad ja kohustised, mille kajastamist IFRSides nõutakse;

▼ **M1**

- b) ei kajasta objekte varade ja kohustistena, kui IFRSides sellist kajastamist ei lubata;
 - c) klassifitseerib ümber objektid, mida ta eelmise raamatupidamistava kohaselt kajastas üht tüüpi varana, kohustisena või omakapitali osana, kuid mis IFRSide kohaselt on teist tüüpi vara, kohustis või omakapitali osa; ning
 - d) rakendab IFRSe kõikide bilansis kajastatud varade ja kohustiste mõõtmisel.
11. Arvestusmeetodid, mida ettevõtte oma algbilansis kasutab, võivad erineda neist, mida ta sama kuupäeva kohta kasutas eelmise raamatupidamistava kohaselt. IFRSile üleminekule eelnenud sündmuste ja tehingute kajastamine põhjustab korrigeerimisi. Seetõttu kajastab ettevõtte neid korrigeerimisi jaotamata kasumis (või kui on asjakohane, muus omakapitali kategoorias) IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga.
12. Käesolev IFRS kehtestab kaks rühma erandeid põhimõtte suhtes, et ettevõtte IFRS algbilanss peab vastama igale IFRSile:
- a) paragrahvid ► **M10** 13–25F ◀ annavad vabastuse teiste IFRSide teatud nõuetest;

▼ **M3**

- b) lõiked 26-34B keelavad mõningate aspektide, mis on pärit muudest IFRS-ideest, tagasiulatuvat rakendamist.

▼ **M1****Vabastused teistest IFRSidest**

13. Ettevõtte võib kasutada ühte või mitut järgmistest vabastustest:
- a) äriühendused (paragrahv 15);
 - b) õiglase väärtus või ümberhindlus tuletatud soetusmaksumusena (paragrahvid 16–19);
 - c) töövõtja hüvitised (paragrahv 20);
 - d) kumulatiivsed kursivahed t (paragrahvid 21 ja 22);
 - e) liitfinantsinstrumentid (paragrahv 23);

▼ **M6**

- f) tüürettevõtete varad ja kohustised, sidusettevõtted ja ühisettevõtmised (paragrahvid 24 ja 25);
- g) eelnevalt kajastatud finantsinstrumentide määramine (paragrahv 25A); ja
- h) aktsiapõhised maksetehingud (paragrahvid 25B ja 25C);

▼ **M10**

- i) kindlustuslepingud (paragrahv 25D);
- j) kahjutustamise kohustised, mis sisalduvad põhivara maksumuses (paragrahv 25E); ja
- k) rent (paragrahv 25F);

▼ **M8**

- l) finantsvarade või finantskohustiste õiglase väärtuse mõõtmine esmasel kajastamisel (paragrahv 25G).

▼ **M1**

Ettevõtte ei rakenda neid vabastusi analoogia põhjal teistele objektidele.

14. Mõned vabastused allpool viitavad õiglasele väärtusele. Standardis IAS 22 "Äriühendused" selgitatakse, kuidas määrata äriühenduse käigus omandatud tuvastatavate varade ja kohustiste õiglast väärtust. Ettevõtte rakendab neid selgitusi, et määratleda käesoleva IFRSi kohaselt õiglase väärtus, välja arvatud juhul, kui mõni muu IFRS sisaldab konkreetsemaid juhiseid kõnealuse vara või kohustise õiglase väärtuse määramiseks. Nii määratletud õiglased väärtused peavad peegeldama olukorda, mis eksisteerisid väärtuse määramise kuupäeval.

Äriühendused

15. Ettevõtte rakendab enne IFRSile üleminekut kajastatud äriühenduste suhtes lisa B nõudeid.

Õiglase väärtus või ümberhindlus tuletatud soetusmaksumusena

16. Ettevõtte võib otsustada mõõta materiaalse põhivara objekti IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga õiglases väärtuses ja kasutada seda õiglast väärtust objekti tuletatud soetusmaksumusena antud kuupäeva seisuga.

▼ M1

17. Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada kasutada varasema raamatupidamistava kohaselt IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga või enne seda läbiviidud materiaalse põhivara objekti ümberhindlust objekti tuletatud soetusmaksumusena ümberhindluse kuupäeva seisuga, kui ümberhinnatud väärtus oli ümberhindluse kuupäeval üldjoontes võrreldav:
- a) õiglase väärtusega; või
 - b) IFRS-kohase soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumusega, mida on korrigeeritud näiteks kajastamaks üldise või mõne spetsiifilise hinnaindeksi muutusi.
18. Paragrahvide 16 ja 17 valikuid saab kasutada ka:
- a) kinnisvarainvesteeringute puhul, kui ettevõtte otsustab kasutada standardi IAS 40 "Kinnisvarainvesteeringud" soetusmaksumuse mudelit; ja
 - b) immateriaalse vara puhul, mis vastab:
 - i) standardi IAS 38 "Immateriaalne vara" kajastamise kriteeriumitele (sealhulgas algse soetusmaksumuse usaldusväärne mõõtmine), ning
 - ii) standardi IAS 38 ümberhindamise kriteeriumitele (sealhulgas aktiivse turu olemasolu).
- Ettevõtte ei või kasutada neid valikuid muude varade või kohustiste suhtes.
19. Esmakordne kasutuselevõtja võib olla määranud tuletatud soetusmaksumuse eelmise raamatupidamistava kohaselt mõnede või kõikidele oma varadele ja kohustistele, mõõtes nende õiglast väärtust mingil kindlal kuupäeval seoses taoliste sündmustega nagu erastamine või väärtpaperite avalik pakkumine. Ta võib kasutada sellist sündmusepõhist õiglase väärtuse mõõtmist IFRSi kohase tuletatud soetusmaksumusena mõõtmise kuupäeval.

Töövõtjate hüvitised

20. Standardi IAS 19 "Hüvitised töövõtjatele" kohaselt võib ettevõtte otsustada kasutada "koridori"-meetodit, mis jätab mõned kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid kajastamata. Selle lähenemise tagasiulatava rakendamise kohaselt tuleb ettevõttel jägada kumulatiivsed kindlustusmatemaatilised kasumid ja kahjumid plaani algusest kuni IFRSile ülemineku kuupäevani kajastatavaks ja mitte kajastatavaks osaks. Esmakordne kasutuselevõtja võib siiski otsustada kajastada kõiki kumulatiivseid kindlustusmatemaatilisi kasumeid ja kahjumeid IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga, isegi kui ta hilisemate kindlustusmatemaatiliste kasumite ja kahjumite suhtes kasutab "koridori"-meetodit. Kui esmakordne kasutuselevõtja seda valikut kasutab, rakendab ta seda kõikidele plaanidele.

▼ M10

- 20A. Ettevõtte võib avalikustada paragrahvi 120A punktis p nõutud summad, sest need summad määratakse iga aruandeperioodi kohta edasiulatavalt alates ülemineku kuupäevast.

▼ M1**Kumulatiivsed kursivahed**

21. Standardis IAS 21 "Valuutakursside muutuste mõjud" nõutakse, et ettevõtte:
- a) kajastaks mõned valuutakursivahed omakapitali eraldi komponendina, ning
 - b) välismaise äriüksuse võõrandamise korral kannaks kumulatiivsed kursivahed antud välismaise äriüksuse suhtes (sealhulgas vajadusel vastavate riskimaandamisinstrumentidega seonduva kasumi ja kahjumi) üle kasumiaruandes võõrandamise kasumi või kahjumi osana.
22. Esmakordne kasutuselevõtja ei pea neid nõudeid täitma kumulatiivsete kursivahede suhtes, mis eksisteerisid IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga. Kui esmakordne kasutuselevõtja seda vabastust kasutab, siis:
- a) loetakse kõikide välismaiste äriüksustega seotud kumulatiivsed kursivahed IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga nulliks; ning
 - b) hilisema välismaise äriüksuse võõrandamise kasumi või kahjumi arvestamisel tuleb enne IFRSile ülemineku kuupäeva tekkinud kursivahed välja arvata ja hiljem tekkinud kursivahed kaasata.

Liitfinantsinstrumendid

23. Standardis IAS 32 "Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine" nõutakse, et ettevõtte jagaks liitfinantsinstrumendi selle soetamisel eraldi kohustise ja omakapitali komponentideks. Kui kohustise komponenti enam ei eksisteeri, hõlmab standardi IAS 32 tagasiulatav rakendamine omakapitali kahte ossa jagamise. Esimene osa on jaotamata kasumis ja

▼ **M1**

kujutab endast kohustise komponendilt arvestatud kumulatiivset intressi. Teine osa kujutab endast algset omakapitali komponenti. Käesoleva IFRSi kohaselt ei pea esmakordne kasutuselevõtja neid kaht osa eristama, kui kohustise komponenti IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga enam ei eksisteeri.

Tütar-, sidus- ja ühissettevõtmete varad ja kohustised▼ **M5**

24. Kui tütaretevõttest saab esmakordne kasutuselevõtja hiljem kui tema emaettevõtte, peab tütaretevõtte enda finantsaruannetes kajastama oma varasid ja kohustisi kas:

▼ **M1**

- a) bilansilistes maksumustes, mida oleks kasutatud emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes emaettevõtte IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga, kui seoses konsolideerimisprotseduuridega ja äriühenduse, mille raames emaettevõtte tütaretevõtte soetas, mõjude arvestamisega ei oleks tehtud mingeid korrigeerimisi; või

▼ **M5**

- b) bilansilistes maksumustes tütaretevõtte IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga nagu seda nõuavad käesoleva IFRSi muud osad. Need bilansilised maksumused võivad erineda punktis (a) kirjeldatust:

▼ **M1**

- i) kui käesoleva IFRSi vabastuste tagajärjeks on mõõtmised, mis sõltuvad IFRSile ülemineku kuupäevast;

▼ **M5**

- ii) kui tütaretevõtte finantsaruannetes kasutatavad arvestusmeetodid erinevad konsolideeritud finantsaruannetes kasutatutest. Näiteks võib tütaretevõtte kasutada arvestusmeetodina standardi IAS 16 "*Materiaalne põhivara*" kohaselt soetusmaksumuse meetodit, samal ajal kui kontsern kasutab ümberhindluse meetodit.

▼ **M1**

Analoogiline valikuvõimalus on sidusettevõttel või ühissettevõtmisel, kui neist saab esmakordne kasutuselevõtja hiljem ettevõttest, kellel on nende üle oluline mõju või ühine kontroll.

25. Kui ettevõtte saab esmakordseks kasutuselevõtjaks pärast oma tütaretevõtet (või sidusettevõtet või ühissettevõtmist), peab ettevõtte oma konsolideeritud finantsaruannetes mõõtma tütaretevõtte (või sidusettevõtte või ühissettevõtmise) varasid ja kohustisi samas bilansilises maksumuses kui tütaretevõtte (või sidusettevõtte või ühissettevõtmise) oma finantsaruannetes, peale konsolideerimise ja kapitaliosalusemeetodi korrigeerimise ja äriühenduse, mille raames ettevõtte tütaretevõtte soetas, mõjude arvesse võtmist. Kui emaettevõtte saab oma eraldiseisvate finantsaruannete osas esmakordseks kasutuselevõtjaks enne või pärast kui konsolideeritud finantsaruannete osas, mõõdab ta oma varasid ja kohustisi mõlemates finantsaruannetes samades summades, välja arvatud konsolideerimise korrigeerimised.

▼ **M9****Varem kajastatud finantsinstrumentide määratlemine**

- 25A. Standard IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* lubab finantsvara selle esmasel kajastamisel määratleda müügivalmis olevana või finantsinstrumendina (tingimusel, et see vastab teatud kriteeriumitele), et seda saaks määratleda õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava finantsvara või -kohustisena. Vaatamata sellele nõudele kehtivad erandid järgmiste asjaolude korral:

- a) kõikidel ettevõtetel on lubatud teha määratlus müügivalmis varaks IFRSile ülemineku kuupäeval.
- b) *ettevõttel, mis esitab oma esimesed IFRSi finantsaruanded 1. septembril 2006 või hiljem algava aruandeaasta kohta*, on lubatud määratleda IFRSile ülemineku kuupäeval iga finantsvara või -kohustis õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks tingimusel, et sellel kuupäeval vastab vara või kohustis standardi IAS 39 paragrahvi 9 punkti b alapunktides i, ii või paragrahvis 11A esitatud kriteeriumitele.
- c) *ettevõttel, mis esitab oma esimesed IFRSi finantsaruanded 1. jaanuaril 2006 või hiljem, kuid enne 1. septembril 2006 algava aruandeaasta kohta*, on lubatud määratleda IFRSile ülemineku kuupäeval iga finantsvara või -kohustis õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks tingimusel, et vara või kohustis vastab sellel kuupäeval standardi IAS 39 paragrahvi 9 punkti b alapunktides i, ii või paragrahvis 11A esitatud kriteeriumitele. Kui IFRSile ülemineku kuupäev on enne 1. septembril 2005, siis sellist määratlemist ei ole

▼ **M9**

vaja lõpetada enne 1. septembrit 2005 ja see võib hõlmata ka finantsvarasid ja -kohustisi, mis on kajastatud IFRSidele ülemineku kuupäeva ja 1. septembri 2005 vahelisel perioodil.

- d) *ettevõttel, mis esitab oma esimesed IFRSi finantsaruanded enne 1. jaanuari 2006 algava aruandeaasta kohta ja rakendab paragrahve 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B ning 2005. aastal standardi IAS 39 paragrahvides 9, 12 ja 13 tehtud parandusi, on lubatud oma esimese IFRSi aruandeperioodi alguses määratleda õiglasest väärtuses muutustega kasumiaruande kaudu kajastatavaks iga finantsvara või -kohustis, mis vastab sellel kuupäeval määratlemise kriteeriumitele vastavalt nendele uutele ja muudetud paragrahvidele. Kui ettevõtte esimene IFRSi aruandeperiood algab enne 1. septembrit 2005, siis sellist määratlemist ei ole vaja lõpetada enne 1. septembrit 2005 ning see võib hõlmata ka finantsvarasid ja -kohustisi, mis on kajastatud selle perioodi alguse ja 1. septembri 2005 vahelisel perioodil. Kui ettevõtte korrigeerib võrreldavat informatsiooni vastavalt standardile IAS 39, peab ta seda informatsiooni korrigeerima finantsvarade, -kohustiste või finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema rühma kohta, mis on määratletud tema esimese IFRSi aruandeperioodi alguses. Sellist võrreldavat informatsiooni korrigeeritakse ainult siis, kui määratletud objektid või nende rühmad vastavad IFRSidele ülemineku kuupäeval standardi IAS 39 paragrahvi 9 punkti b alapunktides i, ii või paragrahvis 11A toodud sellise määratlemise kriteeriumitele või, kui need on omandatud pärast IFRSidele ülemineku kuupäeva, vastavad esmase kajastamise kuupäeval paragrahvi 9 punkti b alapunktides i, ii või paragrahvis 11A toodud kriteeriumitele.*
- e) *ettevõtte, mis esitab oma esimesed IFRSi finantsaruanded enne 1. septembrit 2006 algava aruandeaasta kohta – peab vaatamata standardi IAS 39 paragrahvile 91, lõpetama kõikide finantsvarade ja -kohustiste, mida ettevõtte on määratlenud õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavateks vastavalt eespool toodud punktide c või d ja mida eelnevalt määratleti maandatava objektina õiglase väärtuse riskimaandamisarvestuses, määratlemise riskimaandamisarvestuses samaaegselt nende määratlemisega õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.*

▼ **M6**

- 25B. Esmakordsel rakendajal soovitatakse, kuid ei kohustata, rakendada IFRS 2 *Aksiapõhised maksed* omakapitaliinstrumentidele, mis olid võimaldatud enne 2002. aasta 7. novembrit. Samuti soovitatakse esmakordset rakendajat, kuid ei kohustata, rakendada IFRS 2-e omakapitaliinstrumentidele, mis võimaldati pärast 2002. aasta 7. novembrit ning mis anti üle enne hilisemat (a) IFRS-ile üleminekule eelnevat kuupäeva (b) 1. jaanuaril 2005. Siiski kui esmakordne rakendaja otsustab IFRS 2-e rakendada sellistele omakapitaliinstrumentidele, siis võib ta teha seda ainult siis, kui ta on avalikustanud nende omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse, mis on tuletatud vastavalt IFRS 2-s defineeritule mõõtmise kuupäeval. Kõikide omakapitaliinstrumentide võimaldamise kohta, mille puhul ettevõtte ei ole rakendanud IFRS 2 (nt omakapitaliinstrumendid, mis on võimaldatud enne 2002. aasta 7. novembrit), peab esmakordne rakendaja sellest hoolimata avalikustama IFRS 2 paragrahvides 44 ja 45 nõutud informatsiooni. Kui esmakordne rakendaja modifitseerib omakapitaliinstrumentide võimaldamise tingimusi millele IFRS 2 ei rakendu, siis ei nõuta ettevõttelt IFRS 2 paragrahvide 26-29 rakendamist juhul kui muudatused tehti enne hilisemat (a) IFRS-ile üleminekule eelnevat kuupäeva (b) 1. jaanuaril 2005.
- 25C. Esmakordset rakendajat soovitatakse, kuid ei kohustata, rakendada seda IFRS 2 kohustiste puhul, mis leidsid aset aksiapõhistel maksetehingutel, mis arveldati enne käesoleva IFRS-i jõustumiskuupäeva. Samuti soovitatakse esmakordset rakendajat, kuid ei kohustata, rakendada IFRS 2 kohustistele, mis arveldati enne 2005. aasta 1. jaanuari. Kohustiste puhul, millele IFRS 2 on rakendatud, ei nõuta esmakordsel rakendajal uuesti võrreldava informatsiooni avaldamist ulatuseni, mil see informatsioon puudutab perioodi või kuupäeva, mis on varasem kui 7. november 2002.

▼ **M3****Kindlustuslepingud**

- 25D. Esmakordselt kasutuselevõtja võib kohaldada üleminekusätteid IFRSs 4 *Kindlustuslepingud*. IFRS 4 piirab muutusi kindlustuslepingute arvestusmeetodites, sealhulgas muutustes, mida on teinud esmakordne kasutuselevõtja.

▼ M4**Muudatused eksisteerivates eemaldamis-, ennistamis- ning sarnastes kohustistes, mis sisalduvad materiaalse põhivara maksumuses**

25E. IFRIC 1 *Muudatused eksisteerivates eemaldamis-, ennistamis- ning sarnastes kohustistes* nõuab, et üksikasjalikud muudatused eemaldamis-, ennistamis-, ning sarnastes kohustististes liidetakse või arvatakse maha nendega seonduva vara maksumusest; seejärel vara korrigeeritud amortiseeritav maksumus amortiseeritakse tema järelejäänud kasuliku tööea jooksul. Esmakordne rakendaja ei pea neid nõudeid täitma, kui muudatused sellistes kohustistes leidsid aset enne IFRS-ile üleminekut. Kui esmakordne rakendaja seda erandit siiski rakendab, peab ta:

- (a) hindama kohustist IFRS-ile ülemineku kuupäeval kooskõlas IAS 37-ga;
- (b) sellises ulatuses, mil kohustis on IFRIC 1 rakendusallas, hindama summat, mis oleks sisaldunud seonduva vara soetusmaksumuses kohustise esmakordsel tekkimisel, diskonteerides kohustist selle kuupäevani kasutades parimat hinnangut riskiga korrigeeritud diskontomääradele, mis oleks sellele kohustisele rakendunud kõnealuse vaheperioodi vältel;
ja
- (c) arvutama IFRS-Ie ülemineku kuupäevaga seisuga akumulieeritud kulumi, mis baseerub vara kasuliku tööea hinnangule praegu, kasutades IFRS amortisatsioonipõhimõtteid.

▼ M10**RENT****IFRIC 4 Kindlaksmääramine, kas kokkulepe sisaldab renti**

25F. Esmakordsel rakendamisel võib kohaldada üleminekusätteid, mis on toodud IFRICi tõlgenduses 4 *Kindlaksmääramine, kas kokkulepe sisaldab renti*. Seega, esmakordsel rakendamisel võib kindlaks määrata, kas kokkulepe, mis eksisteeris rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele ülemineku kuupäeval, sisaldab renti nende faktide ja asjaolude põhjal, mis eksisteerisid sellel kuupäeval.

▼ M8**Finantsvarade või finantskohustiste õiglase väärtuse mõõtmine**

25G. Vaatamata paragrahvide 7 ja 9 nõuetele võib ettevõtte rakendada IAS 39 paragrahvi AG76 viimase lause ja paragrahvi AG76A nõudeid ühel järgmistest viisidest:

- a) tehingutele, mis on tehtud pärast 25. oktoobrit 2002; või
- b) tehingutele, mis on tehtud pärast 1. jaanuari 2004.

▼ M1**Teiste IFRS-ide tagasiulatuva rakendamise erandid****▼ M3**

26. See IFRS keelab tagasiulatuvalt rakendada mõningaid aspekte teistest IFRS-idest, mis on seotud:

▼ M1

- a) finantsvarade ja -kohustiste kajastamise lõpetamine (paragrahv 27);

▼ M3

- b) riskimaandamisinstrumentide arvestusega (lõiked 28-30);
- c) hinnangutega (lõiked 31-34);
ja
- d) varad, mida liigitatakse müügiks hoitavaks ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad.

▼ M1**Rahaliste varade ja rahaliste kohustiste kajastamise lõpetamine****▼ M2**

27. Välja arvatud siis, kui lõik 27A seda lubab, võib esimese korra adapteerija rakendada IAS 39 kajastamise lõpetamise nõudeid ennustavalt tehingutele, mis leiavad aset alates või pärast 1. jaanuari 2004. Teisisõnu – kui esimese korra adapteerija lõpetas mitte-tuletisfinantsvara või mitte-tuletisfinantskohustise kajastamise selle eelneva GAAP'i all enne 1. jaanuari 2004 aset leidnud tehingu tulemusena, ei kajastata neid varasid ja kohustusi enam IFRS-i all (kui nad ei kvalifitseeri kajastamist hilisema tehingu või sündmuse tagajärjena).

▼ M2

- 27A. Hoolimata lõigust 27 võib üksus rakendada IAS 39 kajastamise lõpetamise nõudeid retrospektiivselt üksuse poolt valitud kuupäevast alates tingimusel, et et informatsioon, mida vajatakse IAS 39 rakendamiseks finantsvaradele ja finantskohustistele, mille kajastamine on minevikutehingu tulemusena lõpetatud, saadi nende tehingute algse arvestamise ajal.

▼ M1**Riskimaandamisinstrumentide arvestus**

28. Nagu on nõutud standardis IAS 39 "Finanssinstrumentid: kajastamine ja mõõtmine", IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga ettevõtte:
- a) kajastab kõiki tuletisinstrumente õiglasel väärtuses, ning
 - b) elimineerib kõik tuletisinstrumentidest tekkinud edasilükatud kahjumid ja kasumid, mis esitati eelmise raamatupidamistava kohaselt varade või kohustistena.
29. Ettevõtte ei kajasta oma IFRSi kohases algbilansis selliseid riskimaandamise suhteid, mis ei kvalifitseeru standardi IAS 39 kohaselt riskimaandamise arvestuseks (nt mitmed riskimaandamise suhted, kus riskimaandamisinstrument on rahaline instrument või väljastatud optioon; kus riskimaandamisobjekt on netopositsioon või kus maandatakse lunastustähtjani hoitava investeringu intressiriski). Kui ettevõtte on eelmise raamatupidamistava kohaselt määranud siiski netopositsiooni riskimaandamisobjektiks, võib ta IFRSi kohaselt määrata riskimaandamisobjektiks üksiku objekti selles netopositsioonis eeldusel, et ta ei tee seda hiljem kui IFRSile ülemineku kuupäeval.

▼ M2

30. Kui enne IFRS-ile ülemineku kuupäeva on üksus markeerinud tehingu kui riskimaandamisinstrumendi, kui riskimaandamisinstrument ei vasta IAS 39 riskimaandamisinstrumendi arvelduse tingimustele, rakendab üksus IAS 39 lõike 91 ja 101, et katkestada riskimaandamisinstrumendi arveldus. Enne IFRS-ile ülemineku kuupäeva jõusse viidud tehinguid ei designeerita retrospektiivselt kui riskimaandamisinstrumente.

▼ M1**Hinnangud**

31. Ettevõtte IFRS-põhised hinnangud IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga peavad ühtima hinnangutega, mis on tehtud sama kuupäeva kohta eelmise raamatupidamistava kohaselt (peale arvestusmeetodite erinevusi peegeldavaid korrigeerimisi), välja arvatud siis, kui on objektiivsed tõendid, et hinnangud olid ekslikud.
32. Ettevõtte võib saada pärast IFRSile ülemineku kuupäeva informatsiooni hinnangute kohta, mis ta oli teinud eelmise raamatupidamistava kohaselt. Paragrahv 31 kohaselt käsitleb ettevõtte sellise informatsiooni saamist samal viisil kui bilansipäevajärgseid mittekorreerivaid sündmusi vastavalt standardile IAS 10 "Bilansipäevajärgsed sündmused". Eeldades näiteks, et ettevõtte IFRSile ülemineku kuupäev on 1. jaanuar 2004 ja 15. juuli 2004 sai ettevõtte uut informatsiooni, mis nõuaks eelmise raamatupidamistava kohaselt 31. detsembril 2003 tehtud hinnangu ülevaatamist. Ettevõtte ei võta seda informatsiooni arvesse oma IFRS algbilansis (välja arvatud siis, kui hinnangud vajavad korrigeerimist arvestusmeetodite erinevuste tõttu või on olemas objektiivsed tõendid hinnangute ekslikkuse kohta). Selle asemel kajastab ettevõtte seda uut informatsiooni oma 31. detsembril 2004 lõppenud aasta kasumiaruandes (või vajadusel muu omakapitali muutusena).
33. Ettevõttel võib osutada vajalikuks teha IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga IFRS-põhiseid hinnanguid, mida sellel kuupäeval ei olnud eelmise raamatupidamistava kohaselt vaja teha. Saavutamaks kooskõla standardiga IAS 10 peavad need IFRS-põhised hinnangud peegeldama olukorda, mis eksisteeris IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga. Eriti peavad IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga tehtud hinnangud turuhindade, intressimäärade ja valuutakursside kohta peegeldama selle kuupäeva turusituatsiooni.
34. Paragrahve 31–33 rakendatakse IFRS algbilansi suhtes. Samuti rakendatakse neid võrreldava perioodi suhtes, mis on esitatud esimestes IFRS finantsaruannetes; sel juhul tuleks mõista viiteid IFRSile ülemineku kuupäevale viidetena võrreldava perioodi lõpule.

▼ M3

- 34A. IFRS 5 nõuab, et seda rakendatakse perspektiivselt põhivaradele (või müügiühikutele), mis vastavad müügiühikute hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja äritegevustele, mis vastavad lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitamise kriteeriumitele pärast selle IFRS-i jõustumiskuupäeva. IFRS 5 lubab raamatupidamiskohuslasel rakendada selle IFRS-i nõuded kõigile põhivaradele (või müügiühikutele), mis vastavad müügiühikute hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja äritegevustele, mis vastavad lõpetatuks liigita-

▼ M3

mise kriteeriumitele peale ükskõik millist kuupäeva enne selle IFRS-i jõustumiskuupäeva eeldusel, et IFRS-i rakendamiseks tarvilikud hinnangud ja muu informatsioon on hangitud ajaks, mil nendele kriteeriumitele esmaselt oldi vastavuses.

- 34B. Raamatupidamiskohuslane, kelle IFRS-ile ülemineku kuupäev on enne 1. jaanuari 2005, rakendab IFRS 5 üleminekusätteid. Raamatupidamiskohuslane, kelle IFRS-ile ülemineku kuupäev on 1. jaanuaril 2005 või peale seda, rakendab IFRS 5 tagasiulatavalt.

▼ M1**ESITUSVIIS JA AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON**

35. Käesolev IFRS ei näe ette erandeid teiste IFRS-ide esitusviisi ja avalikustamise nõuete suhtes.

Võrdlusandmed

36. Vastamaks standardi IAS 1 nõuetele finantsaruannete koostamise ja esitamise kohta sisaldavad ettevõtte esimesed IFRS finantsaruanded vähemalt ühe aasta kohta IFRS-ile vastavaid võrdlusandmeid.

▼ M3**Erand võrdlusinformatsiooni korrigeerimise nõudest IAS 39 ja IFRS 4 jaoks****▼ M12**

- 36A. Ettevõtte, kes võtab IFRS 1 kasutusele enne 1. jaanuari 2006, esitab oma esimeses IFRS-i kohaselt koostatud finantsaruandes vähemalt ühe aasta võrdlusandmed, kuid need võrdlusandmed ei pea olema IAS 32, IAS 39 ega IFRS 4 kooskõlas. Ettevõtte, kes otsustab oma esimesel ülemineku aastal esitada võrdlevad andmed, mis ei ole IAS 32, IAS 39 ega IFRS 4 kooskõlas, peab:

- a) rakendama oma eelnevate üldtunnustatud raamatupidamistavade kajastamis- ja mõõtmisnõudeid IAS 32 ja IAS 39 rakendusalassee jäävate finantsinstrumentide ja IFRS 4 rakendusalassee jäävate kindlustuslepingute kohta käivate võrdlusandmete suhtes;

▼ M3

- b) avalikustama käesoleva asjaolu käesoleva informatsiooni koostamiseks kasutatud alusega;

ja

- (c) avalikustama peamiste korrigeerimiste sisu, mis viiks andmed vastavusse IAS-ga 32, IAS-ga 39 ja IFRS-ga 4. Majandusüksus ei pea neid korrekture kvantifitseerima. Siiski peab majandusüksus esitama iga korrigeerimist bilansi võrreldava perioodi aruandekuupäeva (so bilanss, mis sisaldab võrdlusandmeid eelmiste siseriiklike raamatupidamisnõuete alusel) ja esimese IFRS aruandeperioodi alguse bilansi vahel (so esimene periood, mis sisaldab informatsiooni, mis on vastavuses IAS-ga 32, IAS-ga 39 ja IFRS-ga 4) lähtuvalt muudatusest arvestusmeetodis ja avalikustama IAS 8 paragrahvides 28a)–e) ja f) nõutu.

Paragrahv 28f)10) kohaldub ainult summadele, mis on esitatud võrreldavate perioodide aruandekuupäeva bilansis.

▼ M12

Ettevõtte puhul, kes otsustab esitada IAS 32, IAS 39 ja IFRS 4 mittevastavaid võrdlusandmeid, tähendavad viited "IFRS-ide kasutamisele ülemineku kuupäevale" ainult nende standardite puhul esimese IFRS aruandeperioodi algust. Sellistelt ettevõtetelt nõutakse vastavalt IAS 1 paragrahvi 15 punktile c täiendava teabe avalikustamist juhul, kui IFRS-i konkreetsete nõuete täitmisest ei piisa, et aruannete kasutajad mõistaksid konkreetsete tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju ettevõtte finantspositsioonile ja -tulemuslikkusele.

Erand IFRS 6 kohaste võrdlusandmete esitamise nõudest

- 36B. Ettevõtte, kes võtab IFRS-ide kasutusele enne 1. jaanuari 2006 ning otsustab võtta kasutusele IFRS 6 Maavarade uuring ja hindamine enne 1. jaanuari 2006, ei pea oma esimestes IFRS finantsaruannetes rakendama IFRS 6 nõudeid esitatavate võrdlusandmete suhtes.

Erand nõudest esitada võrdlevaid andmeid vastavalt IFRS 7

- 36C. Ettevõtte, kes võtab IFRS-ide kasutusele enne 1. jaanuari 2006 ning otsustab rakendada oma esimeses IFRS-i kohaselt esitatavas finantsaruandes IFRS 7 *Finantsinstrumentid: avalikustatav teave* nõudeid, ei pea esitama selles finantsaruandes IFRS 7 nõutavaid võrdlevaid andmeid.

▼ **M1**

37. Mõned ettevõtted esitavad aruandes valitud andmete kokkuvõtteid varasemate perioodide kohta perioodist, mille kohta on esitatud täielikud IFRSile vastavad võrdlusandmed. Käesolevas IFRSis ei nõuta selliste kokkuvõtete vastavust IFRSile kajastamise ja mõõtmise nõuetele. Lisaks esitavad mõned ettevõtted eelmise raamatupidamistava kohaselt koostatud võrdlusandmeid koos standardis IAS 1 nõutud võrdlusandmetega. Kõigi finantsaruannete korral, mis sisaldavad varasemate perioodide kokkuvõtteid või eelmise raamatupidamistava kohaselt koostatud võrdlusandmeid, ettevõtte:
- a) tähistab eelmise raamatupidamistava kohased andmed selgelt kui mitte IFRS kohaselt koostatu, ning
 - b) avalikustab peamiste korrigeerimiste sisu, mis viiksid andmed vastavusse IFRSiga. Ettevõtte ei pea neid korrigeerimisi kvantifitseerima.

IFRSile ülemineku selgitus

38. **Ettevõtte selgitab, kuidas üleminek eelmiselt raamatupidamistavalt IFRSile mõjutas tema finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid.**

Võrdlused

39. Vastamaks paragrahvile 38, peavad ettevõtte esimesed IFRS finantsaruanded sisaldama:
- a) eelmise raamatupidamistava kohaselt esitatud omakapitali võrdlust IFRSile vastava omakapitaliga mõlema järgmise kuupäeva seisuga:
 - i) IFRSile ülemineku kuupäev; ning
 - ii) viimase perioodi lõpp, mille kohta on ettevõtte koostanud viimased finantsaruanded eelmise raamatupidamistava kohaselt;
 - b) eelmise raamatupidamistava kohaselt koostatud viimastes finantsaruannetes esitatud kasumi ja kahjumi võrdlust sama perioodi IFRSile vastava kasumi ja kahjumiga; ning
 - c) kui ettevõtte oma IFRS algbilanssi koostades esmakordselt kajastas või tühistas varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit, tuleb avalikustada informatsioon, mida standardis IAS 36 "Varade väärtuse langus" oleks nõutud, kui ettevõtte oleks kajastanud või tühistanud varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit perioodi kohta, mis algab IFRSile ülemineku kuupäevaga.
40. Võrdlused, mida nõutakse paragrahvi 39 punktides a ja b, peavad avama piisavalt detaile, et kasutajad saaksid aru bilansi ja kasumiaruande suhtes tehtud olulistest korrigeerimistest. Kui ettevõtte esitas eelmise raamatupidamistava kohaselt rahavoogude aruande, tuleb tal selgitada ka rahavoogude aruande olulisi korrigeerimisi.
41. Kui ettevõtte avastab eelmise raamatupidamistava kohaselt koostatud aruannetes vigu siis paragrahvi 39 punktide a ja b poolt nõutud võrdlustes tuleb eristada vigade korrigeerimisi arvestusmeetodite muutustest.
42. Standardis IAS 8 "Perioodi puhaskasum või -kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites" ei käsitleta arvestusmeetodite muutusi, mis tekivad IFRSile esmakordsel kasutusele võtmisel. Seetõttu ei rakendata standardi IAS 8 avalikustamise nõudeid muutuste kohta arvestusmeetodites ettevõtte esimeste IFRS finantsaruannete suhtes.
43. Kui ettevõtte ei esitanud eelmiste perioodide kohta finantsaruandeid, siis esimestes IFRS finantsaruannetes avalikustatakse see asjaolu.

▼ **M9**

- 43A. Ettevõttel on lubatud määratleda varem kajastatud finantsvara või -kohustis finantsvara või -kohustisena õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana või müügivalmis olevana vastavalt paragrahvile 25A. Ettevõtte peab avalikustama igasse kategooriasse määratud kõikide finantsvarade või -kohustiste õiglase väärtuse määratlemise kuupäeva seisuga ja liigituse ning bilansilise maksumuse varasemates finantsaruannetes.

▼ **M1****Õiglase väärtuse kasutamine tuletatud soetusmaksumusena**

44. Kui ettevõtte kasutab õiglast väärtust IFRS algbilansis materiaalse põhivara, kinnisvarainvesteeringu või immateriaalse vara objekti tuletatud soetusmaksumusena (vt paragrahvid 16 ja 18), avalikustatakse esimestes IFRS finantsaruannetes IFRS algbilansi iga kirje kohta:
- a) nende õiglaste väärtuste summa, ning
 - b) summaarne korrigeerimine eelmise raamatupidamistava kohaste bilansiliste maksumuste suhtes.

▼ **M1****Vahearuanne**

45. Kui ettevõtte esitab standardi IAS 34 "Vahearuanne" kohaselt vahearuanne tema esimeste IFRS finantsaruannete poolt hõlmatud aruandlusperioodi kohta, siis vastamaks paragrahvile 38, tuleb ettevõttel lisaks standardi IAS 34 nõuetele rahuldada järgmised nõuded:
- a) kui ettevõtte esitas vahearuanne vahetult eelnenud majandusaasta võrreldava vaheperioodi kohta, peab vahearuanne sisaldama järgmisi võrdlusi:
 - i) eelmise raamatupidamistava kohaselt esitatud omakapital võrreldava vaheperioodi lõpus võrrelduna IFRSile vastava omakapitaliga samal kuupäeval; ning
 - ii) eelmise raamatupidamistava kohaselt esitatud kasum või kahjum võrreldava vaheperioodi (jooksvalt ja kumulatiivselt) kohta võrrelduna sama perioodi IFRSile vastava kasumi või kahjumiga.
 - b) Lisaks punktis a nõutud võrdlustele peab ettevõtte esimene standardi IAS 34 kohane vahearuanne esimeste IFRS finantsaruannete poolt hõlmatava perioodi osa kohta sisaldama paragrahvi 39 punktides a ja b (täiendatud paragrahvides 40 ja 41 nõutud detailidega) kirjeldatud võrdlusi või ristviiteid muule väljaantud dokumendile, mis neid võrdlusi sisaldab.
46. Standardis IAS 34 nõutakse minimaalset avalikustamist, mis põhineb eeldusel, et vahearuanne kasutajatel on juurdepääs ka viimastele raamatupidamise aastaaruannetele. Siiski nõutakse standardis IAS 34, et ettevõtte avalikustaks "kõik sündmused või tehingud, mis on olulised antud vaheperioodi mõistmiseks". Kui esmakordsed kasutuselevõtjad ei avalikustanud oma viimastes eelmise raamatupidamistava kohaselt koostatud raamatupidamise aastaaruannetes informatsiooni, mis on oluline antud vaheperioodi mõistmiseks, peab vahearuanne selle informatsiooni avalikustama või sisaldama ristviite muule väljaantud dokumendile, mis seda sisaldab.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

47. Ettevõtte rakendab käesolevat IFRSi, kui tema esimesed IFRS finantsaruanded on koostatud perioodi kohta, mis algab 1. jaanuaril 2004. aastal või pärast seda. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte esimesed IFRS finantsaruanded on koostatud perioodi kohta, mis algab enne 1. jaanuari 2004 ja ettevõtte kasutab käesolevat IFRSi SIC-8 "IAS esmakordne rakendamine raamatupidamise põhialusena" asemel, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M2****Finantsvara või -kohustiste markeerimine**

- 47A. Üksusel on lubatud markeerida finantsvara või finantskohustist, mille kajastamine on eelnevalt lõpetatud, õiglases väärtuses kasumiaruande kaudu kajastatavaks finantsvaraks või -kohustiseks või vastavalt lõigule 25A müügiks sobivaks. Üksus avalikustab igasse kategooriasse ja klassifikatsiooni markeeritud finantsvarad ja finantskohustised ning eelmise finantsaruande bilansilise maksumuse.

▼ **M1**

A Lisa

Määratletud mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

IFRSile ülemineku kuupäev	Varaseima perioodi algus, mille kohta ettevõtte esitab täielikud IFRSile vastavad võrdlusandmed oma esimestes IFRS finantsaruannetes.
Tuletatud soetusmaksumus	Soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumuse asendusena kasutatav summa mingi kuupäeva seisuga. Hilisem amortisatsioon lähtub eeldusest, nagu oleks ettevõtte võtnud vara või kohustise algselt arvele antud kuupäeval ja selle soetusmaksumus võrdunuks tuletatud soetusmaksumusega.
Õiglane väärtus	Summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja mitteseotud poolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.
Esimesed IFRS finantsaruanded	Esimene raamatupidamise aastaaruanne, kus ettevõtte võtab kasutusele rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (<i>International Financial Reporting Standards</i> , IFRS) selgesõnalise ja tingimusteta kinnitusega IFRSile vastavuse kohta.
Esmakordne kasutuselevõtja	Ettevõtte, kes esitab oma esimesed IFRS finantsaruanded.
▼ M5 Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (IFRSid)	Rahvusvahelise Raamatupidamisstandardite Nõukogu (IASB) poolt vastu võetud standardid ja tõlgendused. Need hõlmavad: (a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS); (b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS); ja (c) tõlgendusi, mille on teinud Rahvusvaheline Finantsaruandluse Tõlgendamise Komitee (IFRIC) või selle eelkäija Standardite Tõlgendamise Alaline Komitee (SIC).
▼ M1 IFRS albilanss	Ettevõtte bilanss (avaldatud või avaldamata) IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga.
Eelmine raamatupidamistava (GAAP)	Raamatupidamise alus, mida esmakordne kasutuselevõtja kasutas vahetult enne IFRSile üleminekut.
Aruandekuupäev	Viimase perioodi lõpp, mida finantsaruanded või vahearuanne hõlmab.
▼ M2 Esimene IFRS-i	Aruandeperiood Üksuse esimese IFRS-i finantsaruande raporteerimise periood, mis lõpeb aruandekuupäevaga.

▼ **M1**

B Lisa

Äriühendused

Käesolev lisa on IFRS lahutamatu osa

▼ **M3**

- B1. Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada mitte rakendada standardit IFRS 3 *Äriühendused* tagasiulatavalt varasematele äriühendustele (äriühendused, mis toimusid enne IFRS-ile üleminekut). Samas, kui esmakordne kasutuselevõtja korrigeerib mõne äriühenduse arvestust, et see vastaks standardile IFRS 3, siis peab ta korrigeerima kõikide pärast seda toimunud äriühenduste arvestust ja rakendama sellest hetkest alates ka standardeid IAS 36 *Varade väärtuse langus* (muudetud 2004) ja IAS 38 *Immateriaalne vara* (muudetud 2004). Näiteks kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab korrigeerida äriühenduse arvestust, mis toimus 30. juunil 2002, peab ta korrigeerima kõikide äriühenduste arvestust, mis toimusid 30. juuni 2002 ja IFRS-le ülemineku kuupäeva vahepeal ja samuti rakendab ta alates 30. juunist 2002 standardeid IAS 36 (muudetud 2004) ja IAS 38 (muudetud 2004).

▼ **M5**

- B1A. Majandusüksus ei pea rakendama standardit IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* tagasiulatavalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja äriühenduses tekkiva firmaväärtuse suhtes, mis toimusid enne IFRSile üleminekut. Kui majandusüksus ei rakenda standardit IAS 21 tagasiulatavalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja firmaväärtuse suhtes, käsitleb see neid pigem majandusüksuse kui omandatava ettevõtte varade ja kohustustena. Seega on nimetatud firmaväärtus ning õiglase väärtuse korrigeerimised kas juba kajastatud majandusüksuse arvestusvaluutas või siis on need mittemonetaarsed välisvaluutaobjektid, mida kajastatakse kasutades eelmisele raamatupidamistavale vastavat vahetuskurssi.
- B1B. Majandusüksus võib rakendada standardit IAS 21 tagasiulatavalt õiglase väärtuse korrigeerimistele ja firmaväärtusele, mis tekivad kas:
- a) kõikides äriühendustes, mis tekkisid enne IFRSile üleminekut; või
 - b) kõikides äriühendustes, mida majandusüksus otsustab korrigeerida vastavalt standardile IAS 22, nagu on lubatud ülaltoodud paragrahvis B1.

▼ **M1**

- B2. Kui esmakordne kasutuselevõtja ei rakenda standardit IASi 22 tagasiulatavalt varasemale äriühendusele, tuleb seda äriühendust kajastada järgnevalt:
- a) Esmakordne kasutuselevõtja säilitab sama klassifikatsiooni (omandamine juriidilise omandaja poolt, pöördomandamine juriidilise omandatava poolt või huvide ühendamine), mida ta kasutas oma eelmise raamatupidamistava kohastes finantsaruannetes.
 - b) Esmakordne kasutuselevõtja kajastab IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga kõiki varasema äriühenduse käigus omandatud varasid ja kohustisi, välja arvatud:
 - i) teatud finantsvarad ja -kohustised, mille kajastamine on eelmise raamatupidamistava kohaselt lõpetatud (vt paragrahv 27); ning
 - ii) varad, sealhulgas firmaväärtus, ja kohustised, mida ei kajastatud omandaja konsolideeritud bilansis eelmise raamatupidamistava kohaselt ja mis ei kuuluks kajastamisele ka omandatava eraldi seisvas IFRS bilansis (vt paragrahv B2 punktid f-i).

Esmakordne kasutuselevõtja kajastab võimalikku eeltoodust tulenevat muutust, korrigeerides jaotamata kasumit (või vajadusel muud omakapitali komponenti), välja arvatud juhul, kui muutus tuleneb eelnevalt firmaväärtuse koosseisus kajastatud immateriaalse vara kajastamisest (vt paragrahv B2 punkti g alapunkt i).
 - c) Esmakordne kasutuselevõtja jätab oma IFRS algbilansist välja kõik eelmise raamatupidamistava kohaselt kajastatud objektid, mis ei kvalifitseeru IFRS kohaselt varaks või kohustiseks. Esmakordne kasutuselevõtja arvestab tulenevat muutust järgmiselt:
 - i) esmakordne kasutuselevõtja võis olla varasema äriühenduse klassifitseerinud omandamiseks ja võtnud immateriaalse vara arvele varana, mis standardi IAS 38 "Immateriaalne vara" kohaselt ei kvalifitseeru varaks. Ta klassifitseerib selle objekti ümber (ja vajadusel sellega seotud edasilükkunud tulumaksu ja vähemusalused)

▼ M1

osaks firmaväärtusest (välja arvatud juhul, kui ta eelmise raamatupidamistava kohaselt arvas firmaväärtuse maha otse omakapitalist, vt paragrahv B2 punkti g alapunkt i ja paragrahv B2 punkt i).

- ii) esmakordne kasutuselevõtja kajastab kõiki teisi tulenevaid muutusi jaotamata kasumis. ⁽¹⁾
- d) IFRSides nõutakse teatud varade ja kohustiste edasist mõõtmist alusel, mis ei põhine algsel soetusmaksumusel, nagu näiteks õiglane väärtus. Esmakordne kasutuselevõtja mõõdab varasid ja kohustisi selle alusel oma IFRS algbilansis, isegi kui need soetati või omandati varasemas äriühenduses. Ta kajastab iga eeltoodust tulenevat muutust bilansilises maksumuses korrigeerides jaotamata kasumit (või vajadusel muud omakapitali komponenti), mitte firmaväärtust.
- e) Vahetult pärast äriühenduse toimumist loetakse antud äriühenduse käigus omandatud varade ja kohustiste eelmise e raamatupidamistava kohaseid bilansilisi maksumusi nende IFRSi kohasteks tuletatud soetusmaksumusteks samal kuupäeval. Kui IFRSides nõutakse nende varade ja kohustiste edasist soetusmaksumusepõhist mõõtmist, on tuletatud soetusmaksumus soetusmaksumusepõhise amortisatsiooniarvuse aluseks alates äriühenduse kuupäevast.
- f) Kui varasemas äriühenduses omandatud vara või kohustis ei olnud eelmise raamatupidamistava kohaselt bilansis kajastatud, ei ole selle tuletatud soetusmaksumuseks IFRS algbilansis null. Selle asemel kajastab ja hindab omandaja seda oma konsolideeritud bilansis alusel, mida IFRSides nõutaks omandatava eraldiseisvas bilansis. Näide: kui omandaja ei kapitaliseerinud eelmise raamatupidamistava kohaselt kapitalirenti, mis oli omandatud varasemate äriühenduste käigus, kapitaliseerib ta selle kapitalirendi oma konsolideeritud finantsaruandes, nagu standardi IAS 17 "Rent" kohaselt tuleks seda teha omandatava eraldiseisvas IFRS bilansis. Vastupidi, kui vara või kohustis kajastatu eelmise raamatupidamistava kohaselt osana firmaväärtusest, kuid tulnuks kajastada eraldi standardi IAS 22 kohaselt, jääb see vara või kohustis firmaväärtuse koosseisu, välja arvatud juhul, kui IFRSides nõutakse selle eraldi kajastamist omandatava eraldiseisvates finantsaruannetes.
- g) Firmaväärtuse bilansiline maksumus IFRS algbilansis peab võrduma tema eelmise raamatupidamistava kohase bilansilise maksumusega IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga pärast kolme järgmist korrigeerimist:
 - i) Kui seda nõutakse ülaltoodud paragrahvi B2 punkti c alapunktis i, tõstab esmakordne kasutuselevõtja firmaväärtuse bilansilist maksumust, kui ta klassifitseerib ümber objekti, mida ta kajastab eelmise raamatupidamistava kohaselt kui immateriaalset vara. Analooiliselt, kui paragrahvis B2 punktis f nõutakse, et esmakordselt kasutuselevõtja kajastaks immateriaalset vara, mida kajastati eelmise raamatupidamistava kohaselt firmaväärtuse koosseisus, vähendab esmakordne kasutuselevõtja vastavalt firmaväärtuse bilansilist maksumust (ja vajadusel korrigeerib edasilükkunud tulumaksu ja vähemusalust).
 - ii) Võimalik sündmus, mis mõjutab varasema äriühenduse eest makstavat tasu, võib olla leidnud lahenduse enne IFRSile ülemineku kuupäeva. Kui tingimusliku tasuga seotud korrigeerimist on võimalik usaldusväärselt hinnata ja selle maksmine on tõenäoline, korrigeerib esmakordne kasutuselevõtja firmaväärtust selle summa võrra. Analooiliselt korrigeerib esmakordne kasutuselevõtja firmaväärtuse bilansilist maksumust juhul, kui eelnevalt kajastatud tingimusliku tasuga seotud korrigeerimist ei saa enam usaldusväärselt mõõta või kui selle maksmine pole enam tõenäoline.
 - iii) Sõltumata sellest, kas eksisteerib indikatsioone firmaväärtuse võimaliku languse kohta, rakendab esmakordne kasutuselevõtja standardit IAS 36 "Varade väärtuse langus", testides firmaväärtuse langust IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga ja kajastades võimaliku väärtuse langust jaotamata kasumis (või kui nii nõutakse standardis IAS 36, ümberhindluse reservis). Vara väärtuse languse test peab tuginema tingimustele, mis eksisteerisid IFRSile ülemineku kuupäeval.
- h) IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga ei tehta firmaväärtuse bilansilises maksumusse muid korrigeerimisi. Näiteks esmakordne kasutuselevõtja ei korrigeeri firmaväärtuse bilansilist maksumust selleks, et:

⁽¹⁾ Sellised muutused hõlmavad väljaarvamist immateriaalse vara hulgast või arvamist immateriaalse vara hulka, kui firmaväärtust eelmise raamatupidamistava kohaselt varana ei kajastatud. See tekib, kui eelmise raamatupidamistava kohaselt ettevõtte a) arvas firmaväärtuse maha otse omakapitalist või b) ei käsitlenud äriühendust kui omandamist.

▼ **M1**

- i) jätta välja antud äriühenduses omandatud pooleliolev uurimis- ja arendustegevus (välja arvatud juhul, kui vastav immateriaalne vara kvalifitseeruks standardi IAS 38 kohaselt kajastamiseks omandatava eraldiseisvas bilansis);
 - ii) korrigeerida firmaväärtuse varasemat amortisatsiooni;
 - iii) tühistada firmaväärtuse korrigeerimine, mida standardis IAS 22 ei lubataks, kuid mis tehti eelmise raamatupidamistava kohaselt seoses varade ja kohustiste korrigeerimisega äriühenduse kuupäeva ja IFRSile ülemineku kuupäeva vahel.
- i) Kui esmakordne kasutuselevõtja kajastas firmaväärtust eelmise raamatupidamistava kohaselt omakapitali vähendamisena:
- i) ei kajasta ta firmaväärtust oma IFRS algbilansis. Lisaks sellele ei kannata ta firmaväärtust üle kasumiaruandesse, kui ta tütarettevõtte võõrandab või kui toimub tütarettevõttesse tehtud investeeringu väärtuse langus.
 - ii) võimaliku sündmuse hilisemast lahenumisest tulenevad tingimusliku ostutasuga seotud korrigeerimised kajastatakse jaotamata kasumis.
- j) Eelmise raamatupidamistava kohaselt ei pruukinud esmakordne kasutuselevõtja konsolideerida tütarettevõtet, mis omandati varasemas äriühenduses (näiteks juhul, kui eelmise raamatupidamistava kohaselt emaettevõtte ei lugenud seda tütarettevõtteks või ei koostanud konsolideeritud finantsaruandeid). Esmakordne kasutuselevõtja korrigeerib tütarettevõtte varade ja kohustiste bilansilist maksumust, viies need vastavusse summadega, mille kajastamist IFRSides nõutaks tütarettevõtte bilansis. Firmaväärtuse tuletatus soetusmaksumus võrdub IFRSile ülemineku kuupäeval järgmiste summade vahega:
- i) emaettevõtte osalus nendes korrigeeritud bilansilistes maksumustes; ning
 - ii) emaettevõtte eraldiseisvas finantsaruandes kajastatud tütarettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumus.
- k) Vähemusosaluste ja edasilükkunud tulumaksu mõõtmine järgneb muude varade ja kohustiste mõõtmisele. Seetõttu mõjutavad eespool kajastatud varade ja kohustiste korrigeerimised vähemusosalusi ja edasilükkunud tulumaksu.
- B3. Varasemate äriühenduste erand rakendub ka varasematele investeeringute omandamistele sidusettevõtetes ja osalustele ühisettevõtmistes.
- B4. Lisaks sellele rakendub paragrahvis B1 valitud kuupäev võrdselt kõikidele sellistele omandamistele.

▼ **M1***C Lisa***Muudatused teistes IFRSides**

Selle lisa muudatused jõustuvad raamatupidamise aastaaruannete kohta, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2004 või hiljem algavaid aruandeperioode. Kui ettevõtte rakendab käesolevat IFRSi varasema perioodi suhtes, jõustuvad need muudatused antud varasema perioodi suhtes.

- C1 Käesolev IFRS asendab SIC-8 "IAS esmakordne rakendamine raamatupidamise põhialusena".
- C2 Käesolev IFRS muudab standardi IAS 39 "Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine" paragrahvi 172 punkti h, mis sõnastatakse järgmiselt:
- ”h) kui väärtpaperistamine, üleandmine või muu objekti bilansis kajastamise lõpetamiseks tehtud tehing teostati enne majandusaasta algust, mille kohta käesolevat standardit esmakordselt rakendati, ei pea selle tehingu raamatupidamisarvestust tagasiulatavalt muutma, et see vastaks käesoleva standardi nõuetele. See siiski ei vabasta üleandjat järgmistest nõuetest:
- i) kajastada kõiki tuletisinstrumente või muid jätkuvaid huvisid nagu teenindusõigused või -kohustised, mis on säilitatud pärast sellist tehingut ja mis kvalifitseeruvad kajastamiseks käesoleva standardi või muude IFRSide kohaselt; ning
- ii) konsolideerida kõik eriotstarbelised ettevõtted, mida üleandja kontrollib (vt SIC-12 "Konsolideerimine – eriotstarbelised ettevõtted").”

▼ **M3**▼ **B****STANDARDITE TÕLGENDAMISE ALALISE KOMISJONI TÕLGENDUS
SIC-10****Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega**

Standardi IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine" paragrahv 11 nõuab, et finantsaruandeid tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevateks ainult siis, kui nad vastavad kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele. SIC tõlgendused ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes.

Viide: IAS 20 "Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine".

Probleem

1. Mõnedes riikides võib ettevõtetele antav valitsusepoolne abi olla suunatud äritegevuse pikaajaliseks toetamiseks teatavates piirkondades või tegevusharudes. Sellise abi saamise tingimused ei pruugi olla konkreetselt seotud ettevõtte põhitegevusega. Selline abi on näiteks ressursside üleandmine valitsuse poolt ettevõtetele, mis:
 - a) tegutsevad teatud konkreetses tegevusharus;
 - b) jätkavad tegutsemist hiljuti erastatud tegevusharudes; või
 - c) alustavad või jätkavad äritegevust vähearenenud piirkondades.
2. Probleem on selles, kas niisugune valitsusepoolne abi on sihtfinantseerimine standardi IAS 20 reguleerimisalas ja kas seda tuleks seetõttu arvestada nimetatud standardi kohaselt.

Konsensus

3. Ettevõtetele antav valitsusepoolne abi vastab standardis IAS 20 esitatud sihtfinantseerimise mõistele isegi juhul, kui pole sätestatud ettevõtte põhitegevusega konkreetselt seotud muid tingimusi kui nõue tegutseda teatavates piirkondades või tegevusharudes. Sellist abi ei pea seetõttu kajastama otse omakapitalis.

Konsensususe kuupäev: jaanuar 1998.

▼ **B**

Jõustumiskuupäev: käesolev tõlgendus jõustub 1. augustil 1998. Muutusi arvestusmeetodites kajastatakse vastavalt standardi IAS 8 paragrahvi 46 üleminekunõuetele.

▼ **M5**▼ **B**

STANDARDITE TÕLGENDAMISE ALALISE KOMISJONI TÕLGENDUS SIC-12

Konsolideerimine – eriotstarbelised majandusüksused

Standardi IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine" paragrahv 11 nõuab, et finantsaruandeid tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevateks ainult siis, kui nad vastavad kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele. SIC tõlgendused ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes.

▼ **M5**

Viide: IAS 27 *konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*

▼ **B**

Probleem

1. Majandusüksuse võib luua kitsalt piiritletud ja täpselt määratletud eesmärgi täitmiseks (näiteks renditegevuseks, uurimis- ja arendustegevuse korraldamiseks või finantsvara väärtpaperistamise eesmärgil). Selline eriotstarbeline ettevõtte (special purpose entity – SPE) võib eksisteerida äriühingu, trusti, täisühingu või juriidilise isiku õigusena. SPE-d luuakse sageli sellise õigusliku korralduse teel, mis seab ranged ja mõnikord alalised piirangud nende juhatuse, usaldusisiku või juhtkonna õigustele otsustada SPE tegevuse üle. Sageli näevad need sätted ette, et SPE tegevuste juhtimist käsitlevat poliitikat ei või muuta muul viisil, kui võib-olla asjaomase ettevõtte asutaja või sponsori otsusega (st nad toimivad "autopiloodi" põhimõttel).
2. Sponsor (või ettevõtte, mille nimel SPE loodi) kannab tihti vara üle SPE-sse, saab õiguse kasutada SPE valduses olevat vara või osutab SPE-le teenuseid, samal ajal kui teised osapooled ("rahastajad") võivad SPE-d rahastada. Ettevõtte, mis teeb tehinguid SPE-ga (tihti asutaja või sponsor) võib SPE-d sisuliselt kontrollida.
3. Kasutoov osalus SPE-s võib esineda näiteks võlainstrumendi, omakapitaalinstrumendi, osalusõiguse, lõpposaluse või rendi kujul. Mõningad kasutoovad osalused võivad omanikule anda lihtsalt kindla summa või protsentuaalselt määratud osa tulust, samal ajal kui teised võimaldavad juurdepääsu SPE tegevusega seotud muule tulevasele majanduslikule kasule. Enamikul juhtudel jätab SPE asutaja või sponsor (või ettevõtte, mille nimel SPE loodi) endale olulise kasutoova osaluse SPE tegevuses isegi siis, kui tema osalus SPE omakapitalis on väike või puudub üldse.
4. Standard IAS 27 nõuab aruandva ettevõtte kontrolli all olevate majandusüksuste konsolideerimist. Nimetatud standard ei anna aga täpseid juhiseid SPE-de konsolideerimiseks.
5. Käsitletav probleem on, millistel asjaoludel peab ettevõtte SPE konsolideerima.
6. Käesolevat tõlgendust ei rakendata töösuhtejärgsete hüvitiste plaanide ega omakapitalipõhiste hüvitiste plaanide suhtes.
7. Ettevõtte ja SPE vahelist varade üleandmist võib käsitleda kui ettevõtte poolset müüki. Isegi juhul, kui üleandmist käsitletakse müügina, võivad IAS 27 ja käesolev tõlgendus ette näha, et ettevõtte peab SPE konsolideerima. Käesolev tõlgendus ei tegele asjaoludega, mille puhul tuleb ettevõtte suhtes rakendada müügikäsitlust ega nimetatud müügi elimineerimisega konsolideerimisel.

Konsensus

8. SPE tuleb konsolideerida siis, kui ettevõtte ja SPE vaheliste suhete iseloom osutab, et ettevõtte omab kontrolli SPE üle.

▼ **M5**

9. Seoses SPE-ga võib kontroll tekkida läbi SPE tegevuse määratlemise ("autopiloodi" põhimõttel töötamine) või muul viisil. Standardi IAS 27 paragrahv 13 viitab mitmele asjaolule, mille tagajärjel tekib kontroll isegi juhul, kui majandusüksuse omandis on pool või alla poole teise üksuse hääleõigusest. Samaselt võib kontroll eksisteerida isegi siis, kui üksuse

▼ M5

osalus SPE omakapitalis on väike või puudub üldse. Kontrolli mõiste rakendamine nõuab iga juhtumi puhul eraldi hinnangut, mis võtaks arvesse kõiki asjakohaseid tegureid.

10. Lisaks standardi IAS 27 paragrahvis 13 kirjeldatud olukordadele võivad näiteks järgmised asjaolud osutada, et majandusüksus omab kontrolli SPE üle, ja sellest tulenevalt peab ta SPE konsolideerima (täiendavad juhised on esitatud käesoleva tõlgenduse lisas):
- a) sisuliselt toimub SPE tegevus majandusüksuse nimel kooskõlas selle eriotstarbeliste äri vajadustega nii, et üksus saab SPE tegevusest kasu;
 - b) majandusüksusel on sisuliselt otsustusõigus, mis võimaldab tal omandada suurema osa SPE tegevusest saadud kasust või, rakendades "autopiloodi" mehhanismi, on üksus selle otsustusõiguse edasi delegerinud;
 - c) majandusüksusel on sisuliselt õigus omandada suurem osa SPE loodud kasust ja seetõttu võib ta olla avatud riskidele, mis võivad kaasneda SPE tegevusega;
või
 - d) sisuliselt jääb majandusüksuse kanda suurem osa SPE või selle varasid käsitlevatest lõpposalusega seotud riskidest või omandiriskidest, kuna eesmärgiks on saada kasu SPE tegevusest.

▼ B

Konsensuse kuupäev: juuni 1998.

▼ M5

Jõustumiskuupäev: Käesolevat tõlgendust rakendatakse aruandeperioodide suhtes, mis algavad 1. juulil 1999 või hiljem; varasem rakendamine on soovitatav. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

▼ M8**Rahvusvaheline Finantsaruandluse Tõlgenduste Komitee****IFRIC***IFRIC-i PARANDUS TÕLGENDUSSE SIC-12***Tõlgenduse SIC-12**

Konsolideerimine – eriotstarbelised majandusüksused rakendusala

VIITED

IAS 19 *Hüvitised töövõtjatele*

IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine*

IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*

SIC-12 *Konsolideerimine – eriotstarbelised majandusüksused*

TAUST

1. Kuni käesoleva paranduse jõustumiseni jäävad tõlgenduse SIC-12 rakendusala välja töösuhete lõppemise järgsete hüvitiste plaanid ja omakapitalipõhiste hüvitiste plaanid (SIC-12.6). Kuni standardi IFRS 2 jõustumiseni kuuluvad sellised plaanid standardi IAS 19 (muudetud 2002) rakendusala.
2. Standardit IFRS 2 rakendatakse aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või hiljem. IFRS 2 muudab standardit IAS 19 järgmiselt:
 - a) eemaldab selle rakendusala töövõtjate hüvitised, millele rakendatakse standardit IFRS 2, ja
 - b) eemaldab kõik viited omakapitalipõhiste hüvitistele ja omakapitalipõhiste hüvitiste plaanidele.
3. Lisaks nõuab IAS 32 omaaktsiate mahaarvamist omakapitalist. Standardi IFRS 2 jõustumisel muudab see standardit IAS 32 sätestamaks, et IAS 32 paragrahve 33 ja 34 (mis käsitlevad omaaktsiaid) rakendatakse omaaktsiate puhul, mis on ostetud, müüdüd, emiteeritud või tühistatud seoses töövõtjate aktsioptionsioonide plaanidega, töövõtjate aktsiaostuplaanidega ja kõikide teiste aktsiapõhiste maksete kokkulepetega.

▼ **M8****PROBLEEMID**

4. Käesolevas paranduses käsitletav esimene küsimus on omakapitalipõhiste hüvitiste plaanide lülitamine tõlgenduse SIC-12 rakenduslasse.
5. Käesolevas paranduses käsitletav teine küsimus on muude pikaajaliste töövõtjate hüvitiste plaanide väljajätmine tõlgenduse SIC-12 rakenduslast. Kuni käesoleva paranduse jõustumiseni ei ole tõlgenduse SIC-12 rakenduslast välja jäetud muud pikaajalised töövõtjate hüvitiste plaanid. Samas nõutakse standardiga IAS 19 nende plaanide arvestamist töösuhete lõppemise järgsete hüvitiste plaanide arvestamisega sarnasel viisil.

PARANDUS

6. Tõlgenduse SIC-12 paragrahvi 6 muudetakse järgmiselt.
Käesolevat tõlgendust ei rakendata töösuhete lõppemise järgsete hüvitiste plaanidele ega muudele pikaajalistele töövõtjate hüvitiste plaanidele, millele rakendatakse standardit IAS 19.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

7. Ettevõtte peab rakendama käesolevat parandust aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Kui ettevõtte rakendab standardit IFRS 2 varasemale perioodile, rakendatakse käesolevat parandust ka sellele varasemale perioodile.

▼ **B****STANDARDITE TÕLGENDAMISE ALALISE KOMISJONI TÕLGENDUS
SIC-13**

*Ühiselt kontrollitavad majandusüksused – ühissettevõtjate mittemonetaarsed sisse-
maksed*

Standardi IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine" paragrahv 11 nõuab, et finantsaruandeid tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevateks ainult siis, kui nad vastavad kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele. SIC tõlgendused ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes.

▼ **M5**

Viide:IAS 31 *Osalemine ühissettevõtmistes*

▼ **B**

PROBLEEM

▼ **M5**

1. Standardi IAS 31 paragrahv 48 viitab nii ühissetvõtja ja ühissetvõtmise vahelistele sissemaksetele kui ka müügile järgmiselt: "Kui ühissetvõtja paigutab ühissetvõtmisse või müüb ühissetvõtmisele vara, peab tehingust tuleneva kasumi või kahjumi mis tahes osa kajastamine peegeldama tehingu sisu." Lisaks sellele öeldakse standardi IAS 31 paragrahvis 24, et "ühiselt kontrollitav majandusüksus on ühissetvõtmise, millega kaasneb äriühingu või muu majandusüksuse asutamine, milles igal ühissetvõtjal on osalus." Ühiselt kontrollitavatesse majandusüksustesse tehtavatest mittemonetaarsetest sissemaksetest tuleneva kasumi ja kahjumi kajastamise kohta selgesõnalised juhised puuduvad.

▼ **B**

2. Sissemaksed ühiselt kontrollitavatesse majandusüksustesse on ühissetvõtjate varade üleandmised tasuks omakapitaliosaluse eest nimetatud majandusüksuses. Selliseid sissemaksid võib olla mitmesuguseid. Ühissetvõtjad võivad sissemaksid teha üheaegselt kas ühiselt kontrollitava majandusüksuse asutamisel või hiljem. Ühissetvõtja(te) saadav tasu ühiselt kontrollitavasse majandusüksusesse paigutatud varade eest võib olla rahas või muul kujul, mis ei sõltu nimetatud majandusüksuse tulevaste rahavoogudest ("lisatasu").
3. Käsitletavad probleemid on järgmised:
 - a) millal peaks ühissetvõtja kasumiaruandes kajastama asjakohast osa tasuna omakapitaliosaluse eest ühiselt kontrollitavas majandusüksuses sellesse majandusüksusesse tehtud mittemonetaarsetest sissemaksest tulenevast kasumist või kahjumist;
 - b) kuidas peaks ühissetvõtja raamatupidamises kajastama lisatasu; ja
 - c) kuidas tuleks ühissetvõtja konsolideeritud finantsaruannetes esitada realiseerimata kasum või kahjum.

▼B

4. Käesolev tõlgendus käsitleb ühissettevõtja arvestust tasuna omakapitaliosaluse eest ühiselt kontrollitava majandusüksuses sellesse majandusüksusesse tehtud mittemonetaarste sissemaksete üle, kusjuures kajastamisel kasutatakse kas kapitaliosaluse meetodit või proportsionaalset konsolideerimist.

Konsensus

▼M5

5. Standardi IAS 31 paragrahvi 48 rakendamisel tasuna osaluse eest omakapitalis ühiselt kontrollitavas majandusüksuses sellesse majandusüksusesse tehtud mitterahaliste sissemaksete suhtes peab ühissettevõtja kajastama aruandeperioodi kasumiaruandes teiste ühissettevõtjate omakapitaliosaluste vastava kasumi või kahjumi osa, välja arvatud juhul, kui:

- a) sissemakstud mitterahalise(te) vara(de) omamisega seotud olulised riskid ja hüved ei ole ühiselt kontrollitavale majandusüksusele üle läinud;
või
b) mitterahalisest sissemaksest tulenevat kasumit või kahjumit ei saa usaldusväärsetl mõõta;
või
c) sissemaksetehingul puudub majanduslik sisu, vastavalt standardile IAS 16 "*Materiaalne põhivara*."

Kui rakendatakse erandeid a, b või c, loetakse kasumit või kahjumit mitte-realiseerituks, ning seega seda kasumis või kahjumis ei kajastata, välja arvatud juhul, kui kehtib ka paragrahv 6.

6. Kui lisaks omakapitaliosalusele ühiselt kontrollitavas majandusüksuses saab ühissettevõtja rahalisi või mitterahalise varasid, peab ühissettevõtja kasumis või kahjumis kajastama asjakohast osa tehingust tulenevast kasumist või kahjumist.

▼B

7. Ühiselt kontrollitavasse majandusüksusesse paigutatud mittemonetaarsetest varadest tulenev realiseerimata kasum või kahjum tuleb elimineerida alusvara suhtes proportsionaalse konsolideerimise meetodil või investeringu suhtes kapitaliosaluse meetodil. Sellist realiseerimata kasumit või kahjumit ei tohi esitada edasilükkunud kasumi või kahjumina ühissettevõtja konsolideeritud bilansis.

Konsensususe kuupäev: juuni 1998.

▼M5

Jõustumiskuupäev: Käesolevat tõlgendust rakendatakse 1. jaanuaril 1999 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes; varasem rakendamine on soovitatav. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

14. Muutusi paragrahvis 5 täpsustatud mitterahaliste sissemaksetega seotud tehingute arvestamises rakendatakse edasiulatuvalt, ainult tulevastele tehingutele.
15. Majandusüksus rakendab standardis IAS 16 "*Materiaalne põhivara*" tehtud käesoleva tõlgenduse muudatusi alates 1. jaanuarist 2005 algavate aruandeperioodide suhtes. Kui majandusüksus rakendab seda standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼B

STANDARDITE TÕLGENDAMISE ALALISE KOMISJONI TÕLGENDUS SIC-15

Kasutusrent – stiimulid

Standardi IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine" paragrahv 11 nõuab, et finantsaruandeid tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevateks ainult siis, kui nad vastavad kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele. SIC tõlgendused ei ole ette nähtud kohaldamiseks ebaoluliste objektide suhtes.

▼ **B**

Viide: IAS 17 "Rent" (muudetud 1997).

Probleem

1. Uue või uuendatud kasutusrendi läbirääkimistel võib rendileandja lepingu sõlmimise huvides rentnikule stiimuleid pakkuda. Selliste stiimulite näited on lepingu sõlmimise järel tehtavad rahamaksud rentnikule või rentniku kulude (nt kolimiskulutused, renditud vara parendamine ning rentniku varasema rendikohustusega seotud kulutused) hüvitamine või ülevõtmine rendileandja poolt. Teise võimalusena võidakse kokku leppida, et rendiperioodi algperioodidel renti ei maksta või see on väiksem.
2. Probleem on selles, kuidas kajastada kasutusrendi stiimuleid nii rentniku kui ka rendileandja finantsaruannetes.

Konsensus

3. Kõiki uue või uuendatud kasutusrendi stiimuleid kajastatakse renditava varaobjekti kasutamise osas kokkulepitud netotasu lahutamatu osana, olenemata stiimuli olemusest või vormist või maksete ajakavast.
4. Rendileandja peab kajastama stiimulite kogumaksumust renditulu ühtlase vähenemisena rendiperioodi jooksul, kui mingi muu süstemaatiline alus ei kajasta renditavat varaobjektist saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist paremini.
5. Rentnik peab kajastama stiimulite kogumaksumust rendikulude ühtlase vähenemisena rendiperioodi jooksul, kui mingi muu süstemaatiline alus ei kajasta renditava varaobjekti kasutamisest saadava rentnikukasu ajalist jaotumist paremini.
6. Rentniku kantud kulutused, sealhulgas varasema rendilepinguga seotud kulutused (nt lõpetamis- ja kolimiskulutused ning renditud vara parendamiskulutused), kaasa arvatud kulutused, mis tegelikult hüvitatakse stiimulite kaudu, arvestatakse rentniku poolt vastavalt sellele rahvusvahelisele raamatupidamisstandardile, mida rakendatakse nende kulutuste suhtes.

Konsensuse kuupäev: juuni 1998.

Jõustumiskuupäev: käesolevat tõlgendust kohaldatakse rendiperioodide suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 1999 või pärast seda.

▼ **M5**▼ **B**

STANDARDITE TÕLGENDAMISE ALALISE KOMISJONI TÕLGENDUS SIC-21

Tulumaks – ümberhinnatud mitteamortiseeritavate varade katmine

Standardi IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine" paragrahv 11 nõuab, et finantsaruandeid tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevateks ainult siis, kui nad vastavad kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele. SIC tõlgendused ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes.

Tõlgenduse eelnõu SIC-D21 "Tulumaks – koondtõlgendus" anti kommenteerimiseks välja 1999. aasta septembris. Tõlgenduse eelnõu sisaldas käesolevas tõlgenduses käsitletavat probleemi ja tõlgenduses SIC-25 "Tulumaks – ettevõtte või selle omanike maksustaatus muutused" käsitletavat probleemi.

Viide: IAS 12 "Tulumaks" (muudetud 1996)

Probleem

1. IAS 12 paragrahvi 51 kohaselt peaks edasilükkunud tulumaksu kohustiste ja varade mõõtmine peegeldama ettevõtte varade ja kohustiste bilansilise maksumuse eeldatava katmise või tasumise viisiga kaasnevaid maksukohustusi bilansipäeval.
2. IAS 12 paragrahv 20 märgib, et vara ümberhindamine ei mõjuta alati ümberhindamisperioodi maksustavat kasumit (maksukahjumit) ja ümberhindamise tulemusena ei pruugita vara maksustamisbaasi korrigeerida. Kui tulevikus kaetav bilansiline maksumus on maksustatav, siis on ümberhinnatud vara bilansilise maksumuse ja selle maksustamisbaasi vaheline erinevus ajutine erinevus ning selle tulemuseks on edasilükkunud tulumaksu kohustis või vara.

▼ **M5**

3. Probleem on selles, kuidas tõlgendada mõistet "katmine" seoses varaga, mida ei amortiseerita (mitteamortiseeritav vara) ja mis hinnatakse ümber standardi IAS 16 paragrahvi 31 alusel.
4. Käesolevat tõlgendust kohaldatakse ka kinnisvarainvesteeringute suhtes, mis kajastatakse bilansis ümberhinnatud maksumuses vastavalt standardile IAS 40 paragrahvi 33, kuid mida standardi IAS 16 rakendamisel käsitletakse mitteamortiseeritavana.

▼ **B**

Konsensus

▼ **M5**

5. Mitteamortiseeritava vara ümberhindamisest IAS 16 paragrahvi 31 alusel tuleneva edasilükkunud tulumaksu kohustise või vara mõõtmisel tuleb aluseks võtta tulumaksuõjud, mis tuleneksid kõnealuse vara bilansilise maksumuse katmisest müügi teel, olenemata sellest, kuidas vara bilansiline maksumus on määratud. Järelikult, kui maksuseaduses on kindlaks määratud vara müügist tuleneva maksustatava summa suhtes kohaldatav tulumaksumäär, mis erineb vara kasutamisest tuleneva maksustatava summa suhtes kohaldatavast tulumaksumäärast, kohaldatakse mitteamortiseeritava varaga seotud edasilükkunud tulumaksu kohustiste või vara mõõtmisel esimesena nimetatud maksumäära.

▼ **B**

Konsensusse kuupäev: august 1999.

▼ **M5**

Jõustumiskuupäev: Käesolev konsensus jõustub 15. juulil 2000. aastal. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas IASiga 8.

▼ **B**

STANDARDITE TÕLGENDAMISE ALALISE KOMISJONI TÕLGENDUS SIC-25

Tulumaks – ettevõtte või selle omanike maksustaatus muutused

Standardi IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine" paragrahv 11 nõuab, et finantsaruandeid tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevateks ainult siis, kui nad vastavad kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele. SIC tõlgendused ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes.

Tõlgenduse eelnõu SIC-D21 "Tulumaks – koondtõlgendus" anti kommenteerimiseks välja 1999. aasta septembris. Tõlgenduse eelnõu sisaldas käesolevas tõlgenduses käsitletavat probleemi ja tõlgenduses SIC-21 "Tulumaks – ümberhinnatud mitteamortiseeritavate varade katmine" käsitletavat probleemi.

Viide: IAS 12 "Tulumaks" (muudetud 1996)

Probleem

1. Ettevõtte või selle omanike maksustaatus muutumine võib mõjutada ettevõtet, suurendades või vähendades selle tulumaksukohustisi või -varasid. See võib toimuda näiteks ettevõtte omakapitaliinstrumentide avaliku noteerimise või ettevõtte omakapitali restruktureerimise korral. Samuti võib see toimuda kontrolliva omaniku siirdumisel välismaale. Selle tulemusena võidakse ettevõtet maksustada senisest erinevalt; ta võib näiteks saada või kaotada maksusoodustusi ning tema suhtes võidakse tulevikus kohaldada teistsugust tulumaksumäära.
2. Ettevõtte või selle omanike maksustaatus muutumine võib vahetult mõjutada ettevõtte tasumisele kuuluva tulumaksu kohustisi või varasid. Muutumine võib ka suurendada või vähendada ettevõtte bilansis kajastatud edasilükkunud tulumaksu kohustisi või varasid, sõltuvalt sellest, kuidas maksustaatus muutumine mõjutab ettevõtte varade ja kohustiste bilansilise maksumuse katmisest või tasumisest tulenevaid tulumaksuõjusid.
3. Probleem on selles, kuidas ettevõtte peaks käsitlema enda või omanike maksustaatus muutusest tulenevaid tulumaksuõjusid.

Konsensus

4. Ettevõtte või selle omanike maksustaatus muutumise tagajärjel ei suurene ega vähene otse omakapitalis kajastatud summad. Maksustaatus muutumisega kaasnevad tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu mõjud peavad kajastuma perioodi puhaskasumis või -kahjumis, kui kõnea-

▼ **B**

lused mõjud ei ole seotud tehingute ja sündmustega, mis samal või mõnel muul perioodil suurendavad või vähendavad otse omakapitalis kajastatud summasid. Kõnealused tulumaksumõjud, mis on seotud samal või mõnel muul perioodil omakapitalina kajastatud summa muutustega (ei sisaldu puhaskasumis ega -kahjumis), kajastatakse otse omakapitalis.

Konsensuse kuupäev: august 1999.

▼ **M5**

Jõustumiskuupäev: Käesolev konsensus jõustub 15. juulil 2000. aastal. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

▼ **B**

STANDARDITE TÕLGENDAMISE ALALISE KOMISJONI TÕLGENDUS SIC-27

Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine

Standardi IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine" paragrahv 11 nõuab, et finantsaruandeid tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevateks ainult siis, kui nad vastavad kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele. SIC tõlgendused ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes.

Viited: IAS 1 "Finantsaruannete esitamine" (muudetud 1997), IAS 17 "Rent" (muudetud 1997), IAS 18 "Tulu" (muudetud 1993).

Probleem

1. Ettevõtte võib sõlmida mitteseotud osapoolte või osapooltega (investor) tehinguid või sarja liigendatud tehinguid (kokkulepe), mis on juriidiliselt rendilepingud. Näiteks võib ettevõtte investorile vara rendile anda ja sama vara tagasi rendile võtta või teise võimalusena müüa seaduslikult vara ja võtta sama vara tagasi rendile. Kokkulepete vorm ja tingimused võivad oluliselt erineda. Rendile andmise ja tagasirendi näite puhul võib kokkuleppe eesmärk olla investori maksusoodustus, mida jagatakse ettevõttega tasu vormis, ja mitte varaobjekti kasutusõiguse andmine.
2. Kui investoriga sõlmitav kokkulepe on juriidiliselt rendileping, on käsitletavat probleemi järgmised:
 - a) kuidas määrata kindlaks, kas sarja kuuluvad tehingud on omavahel seotud ja kas neid tuleb käsitleda ühe tehinguna;
 - b) kas kokkulepe vastab standardi IAS 17 kohasele rendi mõistele; ja kui mitte,
 - i) kas eraldi investeringukonto ja võimalikud olemasolevad rendimaksekohustused on ettevõtte vara ja kohustised (nt arvestades A lisa paragrahvi 2 punktis a kirjeldatud näidet);
 - ii) kuidas peab ettevõtte arvestama muid kokkuleppest tulenevaid kohustusi; ja
 - iii) kuidas peab ettevõtte arvestama tasu, mida ta investorilt võib saada.

Konsensus

3. Sarja kuuluvad tehingud, mis on juriidiliselt rendilepingud, on omavahel seotud ja neid tuleb käsitleda ühe tehinguna, kui nende üldist majanduslikku mõju ei saa mõista neid ühe tervikuna käsitlemata. Seda tuleb ette näiteks juhul, kui sarja kuuluvad tehingud on omavahel tihedasti seotud, nende üle on läbi räägitud kui ühe terviku üle ja nad leiavad aset samaaegselt või üksteise järel. (A lisa esitatakse näiteid selle tõlgenduse rakendamise kohta.)
4. Raamatupidamine peab peegeldama kokkuleppe sisu. Kokkuleppe sisu kindlaksmääramiseks tuleb hinnata tehingu kõiki aspekte ja tagajärgi, rõhutades neid, millel on majanduslik mõju.
5. Standardit IAS 17 rakendatakse siis, kui kokkuleppe sisu sisaldab vara kasutusõiguse andmist kokkulepitud ajaks. Näitajad, mis üksikult osutavad, et kokkuleppesse ei tarvitse kuuluda standardi IAS 17 kohast renti, on järgmised (B lisa esitatakse näiteid selle tõlgenduse rakendamise kohta):
 - a) ettevõtte säilitab kõik kõnealuse varaobjekti omamisega seonduvad riskid ja hüved ning tal on sisuliselt samasugused õigused selle vara kasutamiseks nagu enne kokkulepet;
 - b) kokkuleppe peamine põhjus on konkreetse maksustamisega seotud tulemise saavutamine ja mitte varaobjekti kasutusõiguse andmine; ja

▼B

- c) tehinguga kaasneb optsoon, mille tingimused muudavad selle kasutamise peaaegu kindlaks (nt müügioptsoon, mis on teostatav eeldatud õiglasest väärtusest märkimisväärselt kõrgema hinna eest, kui optiooni teostamine muutub võimalikuks).
6. Raamistiku paragrahvide 49–64 mõisteid ja juhiseid tuleb rakendada, et määrata kindlaks, kas eraldi investeringukonto ja rendimaksekohustused on sisuliselt ettevõtte vara ja kohustised. Näitajad, mis koos osutavad, et eraldi investeringukonto ja rendimaksekohustused ei vasta sisuliselt varaobjekti ja kohustise mõistetele ega peaks olema ettevõtte poolt kajastatud, on järgmised:
- a) ettevõtte ei saa kasutada investeringukontot oma eesmärkide järgimiseks ega ole kohustatud renti maksma. See juhtub siis, kui näiteks ettemakstud summa on investori kaitseks paigutatud eraldi investeringukontole ja seda võib kasutada üksnes investorile maksmiseks, investor nõustub rendimaksekohustuste tasumisega investeringukontol olevatest summadest ja ettevõttel ei ole võimalik investorile investeringukontolt tehtavaid makseid kinni pidada;
- b) on väga väike risk, et ettevõtte peab investorilt saadud tasu täielikult tagasi maksma ja võib-olla mingi lisasumma tasuma, või kui tasu ei ole veel saadud, maksma muude kohustuste (nt garantii) alusel. Üksnes väike makserisk on näiteks siis, kui kokkuleppe tingimused nõuavad, et ettemakstud summa investeeritakse riskivabasse varasse, mis eeldatavasti tekitab piisavalt raha rendimaksekohustuste täitmiseks; ja
- c) lisaks kokkuleppe sõlmimisel makstud käsirahale on ainukesed kokkuleppes eeldatavad rahavood rendimaksud, mis sooritatakse üksnes algse rahalaekumise tarvis moodustatud eraldi investeringukontolt.
7. Muid kokkuleppega seotud kohustusi, kaasa arvatud kõik antud garantiid ja varasema lõpetamisega seotud kohustused, arvestatakse nende tingimustest sõltuvalt kas standardi IAS 37 või IAS 39 kohaselt.
8. Standardi IAS 18 paragrahvi 20 kriteeriume rakendatakse iga kokkuleppega seotud faktide ja asjaolude suhtes, et kindlaks määrata, millal kajastada tasu ettevõtte võimaliku tuluna. Arvesse tuleb võtta järgmisi tegureid: kas ettevõtte on jätkuvalt seotud tasu saamise eelduseks oleva tulevase olulise toimingu kohustustega; kas ettevõttele on jäänud riske; garantii-kokkulepete tingimused ja tasu tagasimaksmise risk. Näitajad, mis üksikult osutavad, et kokkuleppe sõlmimisel saadud tasu kajastamine tuluna ei ole põhjendatud, on järgmised:
- a) teatavate oluliste toimingute sooritamise või nendest hoidumise kohustused on saadud tasu väljateenimise tingimus ja seetõttu ei ole juriidiliselt siduva kokkuleppe täitmine kõige olulisem kokkuleppega eeldatav toiming;
- b) alusvara kasutusele on kehtestatud kasutuspiirangud, mis mõjutavad ja oluliselt muudavad ettevõtte suutlikkust varaobjekti kasutada (nt ammutada, müüa või tagatisena pantida);
- c) võimalus, et osa tasust tuleb tagasi maksta või tuleb maksta mingi lisasumma, ei ole väike. Seda tuleb ette näiteks järgmistel juhtudel:
- i) alusvara ei ole eriotstarbeline varaobjekt, mida ettevõtte vajab oma äritegevuse teostamiseks, ja seetõttu on võimalik, et ettevõtte võib maksta mingi summa kokkuleppe enneaegseks lõpetamiseks; või
- ii) ettevõtte on kokkuleppe tingimuste kohaselt kohustatud investeerima või tal on mõningane või täielik õigus investeerida ettemakstud summasis varasse, millega on seotud vähesest suurem risk (nt valuuta-, intressi- või krediidirisk). Sel juhul ei ole risk, et investeringu väärtusest ei piisa rendimaksekohustuste täitmiseks, enam eriti väike ja seetõttu on võimalik, et ettevõtte peab mingi summa maksma.
9. Tasu esitatakse kasumiaruandes selle majandusliku sisu ja olemuse alusel.

Avalikustatav informatsioon

10. Kõiki sellise kokkuleppe aspekte, mis sisuliselt ei hõlma standardi IAS 17 kohast renti, tuleb arvesse võtta, et kindlaks määrata asjakohane avalikustatav informatsioon, mis on vajalik kokkuleppe ja kasutatud raamatupidamiskäsitluse mõistmiseks. Ettevõtte peab kõikide aruandeperioodide kohta, mil kokkulepe jõus on, avalikustama järgmised andmed:
- a) kokkuleppe kirjeldus, kaasa arvatud:
- i) alusvara ja selle kasutuspiirangud;
- ii) kokkuleppe kestus ja muud olulised tingimused;
- iii) omavahel seotud tehingud, kaasa arvatud võimalikud optioonid; ja

▼B

- b) iga saadud tasu suhtes rakendatud raamatupidamiskäsitlus, aruandeperioodil tuluna kajastatud summa ning kasumiaruande kirje, milles see sisaldub.
11. Käesoleva tõlgenduse paragrahvi 10 kohaselt nõutavad andmed tuleb esitada eraldi iga kokkuleppe kohta ja koondandmetena kokkuleppe iga liigi kohta. Liik on kokkulepete rühm, mille objektiks olev alusvara on samane (nt elektrijaamad).

Konsensuse kuupäev: veebruar 2000.

▼M5

Jõustumiskuupäev: Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001. aastal. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

▼B

STANDARDITE TÕLGENDAMISE ALALISE KOMISJONI TÕLGENDUS SIC-29

Avalikustamine – teenuste kontsessioonikokkulepped

Standardi IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine" paragrahv 11 nõuab, et finantsaruandeid tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevateks ainult siis, kui nad vastavad kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele. SIC tõlgendused ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes.

Viide: IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine".

Probleem

1. Ettevõtte (kontsessiooni saaja) võib sõlmida kokkuleppe teise ettevõttega (kontsessiooni andja) teenuste osutamiseks, mis võimaldavad üldsusele juurdepääsu olulistele majanduslikele ja sotsiaalsetele rajatistele. Kontsessiooni andja võib olla avaliku või erasektori ettevõtte, kaasa arvatud valitsusasutus. Näideteks teenuste kontsessioonikokkulepete kohta on reoveepuhastus- ja veevarustusrajatised, maanteed, parklad, tunnelid, sillad, lennujaamad ja telekommunikatsioonivõrgud. Näideteks kokkulepete kohta, mis ei ole teenuste kontsessioonikokkulepped, on ettevõtte poolt allhanke korras sisse ostetavad siseteenused (nt töötajate kohvik, hoonete hooldus- ja remonttööd ning raamatupidamis- või infotehnoloogifunktsioonid).
2. Teenuste kontsessioonikokkuleppe puhul annab kontsessiooni andja kontsessiooni kehtivuse ajaks kontsessiooni saajale:
 - a) õiguse osutada teenuseid, mis võimaldavad üldsusele juurdepääsu olulistele majanduslikele ja sotsiaalsetele rajatistele, ja
 - b) mõnedel juhtudel õiguse kasutada teatavat materiaalet vara, immateriaalset vara ja/või finantsvara,
 mille vastu kontsessiooni saaja:
 - a) kohustub kontsessiooni kehtivuse ajal osutama teenuseid teatavatel tingimustel, ja
 - b) kui on asjakohane, kohustub kontsessiooni kehtivuse lõppemisel tagastama kontsessiooni kehtivuse alguses saadud ja/või kontsessiooni kehtivuse ajal omandatud õigused.
3. Kõikide teenuste kontsessioonikokkulepete ühine omadus on, et kontsessiooni saaja omandab nii õiguse kui ka kohustuse osutada avalikke teenuseid.
4. Probleem seisneb selles, milliseid andmeid tuleb avalikustada kontsessiooni saaja ja kontsessiooni andja ► **M5** lisad ◀.
5. Teatavaid mõningate teenuste kontsessioonikokkulepetega seotud aspekte ja avalikustamismõudeid juba käsitletakse olemasolevates rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites (nt standardit IAS 16 rakendatakse materiaalse põhivara objektide omandamise suhtes, IAS 17 vara rendi suhtes ja IAS 38 immateriaalse vara omandamise suhtes). Teenuste kontsessioonikokkuleppe võib siiski hõlmata täitmisele kuuluvaid lepinguid, mida ei käsitleta rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites, välja arvatud juhul, kui lepingud on kahjulikud, mille puhul rakendatakse standardit IAS 37. Seetõttu käsitleb käesolev tõlgendus täiendavaid avalikustamismõudeid teenuste kontsessioonikokkulepete kohta.

▼B*Konsensus*

6. Kõiki teenuste kontsessioonikokkuleppe aspekte tuleb arvesse võtta, et määrata kindlaks, milliste andmete avalikustamine ►**M5** lisad ◀ on asjakohane. Kontsessiooni saaja ja kontsessiooni andja peavad iga aruandeperioodi kohta esitama järgmised andmed:
- a) kokkuleppe kirjeldus;
 - b) kokkuleppe olulised tingimused, mis võivad mõjutada tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja kindlust (nt kontsessiooni kehtivuse aeg, hindade ümberarvutuse kuupäevad ja hindade ümberarvutuse või uute läbirääkimiste kindlaksmääramise alus);
 - c) järgmiste tingimuste olemus ja ulatus (nt kogus, ajavahemik või summa, sõltuvalt sellest, mis on asjakohane):
 - i) õigus kasutada teatavat vara;
 - ii) kohustus osutada teenuseid või õigus eeldada teenuste osutamist;
 - iii) kohustus omandada või ehitada materiaalse põhivara objekte;
 - iv) kohustus teatavat vara üle anda või õigus seda saada kontsessiooni kehtivuse aja lõppemisel;
 - v) pikendamise ja lõpetamise optsioonid; ja
 - vi) muud õigused ja kohustused (nt olulised remondid); ja
 - d) aruandeperioodil toimunud kokkuleppe muudatused.
7. Käesoleva tõlgenduse paragrahvi 6 kohaselt avalikustatav informatsioon antakse eraldi iga teenuste kontsessioonikokkuleppe kohta või koondandmetena teenuste kontsessioonikokkuleppe iga liigi kohta. Liik on teenuste kontsessioonikokkulepete rühm, mis hõlmab samaseid teenuseid (nt maksukogumis-, telekommunikatsiooni- ja reoveepuhastusteenused).

Konsensus kuupäev: mai 2001.

Jõustumiskuupäev: käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001.

▼M5**▼B**

STANDARDITE TÕLGENDAMISE ALALISE KOMISJONI TÕLGENDUS SIC-31

Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud

Standardi IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine" paragrahv 11 nõuab, et finantsaruandeid tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevateks ainult siis, kui nad vastavad kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele. SIC tõlgendused ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes.

Viide: IAS 18 "Tulu" (muudetud 1993).

Probleem

1. Ettevõtte (edaspidi "müüja") võib sõlmida barterteingu, et osutada reklaamiteenuseid tasuta kliendilt (edaspidi "klient") saadavate reklaamiteenuste eest. Reklaam võib olla esitatud Internetis või plakatitel, edastatud televisiooni või raadio kaudu, avaldatud ajakirjades või esitatud muul reklaamikandjal.
2. Mõnedel juhtudel ei vahetata ettevõtete vahel ei raha ega muud tasu. Mõnedel muudel juhtudel vahetatakse ka võrdseid või ligikaudu võrdseid rahasummasid või muud tasu.
3. Tavategevusena reklaamiteenuseid osutav müüja kajastab standardi IAS 18 kohaselt reklaami sisaldavast barterteingust tulenevalt tulu, kui, muude kriteeriumide hulgas, vahetatud teenused on erinevad (IAS 18 paragrahv 12) ja tulu summat saab usaldusväärselt mõõta (IAS 18 paragrahvi 20 punkt a). Käesolevat tõlgendust rakendatakse üksnes erinevate reklaamiteenuste vahetuse suhtes. Samalaadsete reklaamiteenuste vahetus ei ole tulu tekitav tehing standardi IAS 18 kohaselt.
4. Probleem on selles, milliste asjaolude korral saab müüja usaldusväärselt mõõta barterteingus saadud või osutatud reklaamiteenuste tulu selle õiglasest väärtusest.

▼ **B***Konsensus*

5. Reklaami sisaldavast bartertehingust saadavat tulu ei saa usaldusväärselt mõõta, lähtudes saadud reklaamiteenuste õiglasest väärtusest. Samas saab müüja usaldusväärselt mõõta bartertehingus osutatud reklaamiteenuste tulu selle õiglasest väärtusest, lähtudes ainult mittebartertehingutest, mis:
- a) hõlmavad bartertehingus sisalduva reklaamiga samalaadset reklaami;
 - b) toimuvad sageli;
 - c) esindavad valdavalt osa tehingutest ja summast, võrreldes kõikide tehingutega, mis on samalaadset bartertehingus osutatava reklaamiteenusega;
 - d) on seotud raha ja/või muu tasuga (nt kaubeldavad väärtpaberid, mitte-rahaline vara ja muud teenused), millel on usaldusväärselt mõõdetav õiglane väärtus; ja
 - e) ei ole seotud bartertehinguga vastaspoolega.

Konsensus kuupäev : mai 2001

▼ **M5**

Jõustumiskuupäev: Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001. aastal. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

▼ **B**

**STANDARDITE TÕLGENDAMISE ALALISE KOMISJONI TÕLGENDUS
SIC-32**

Immateriaalne vara – kulutused veebileheküljele

Standardi IAS 1 (muudetud 1997) "Finantsaruannete esitamine" paragrahv 11 nõuab, et finantsaruandeid tohib nimetada rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega vastavuses olevateks ainult siis, kui nad vastavad kõikide rakendatavate standardite ja Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni kõikide rakendatavate tõlgenduste kõikidele nõuetele. SIC tõlgendused ei ole ette nähtud rakendamiseks ebaoluliste objektide suhtes.

Viide: IAS 38 "Immateriaalne vara"

Probleem

1. Ettevõtte võib teha sisemisi kulutusi oma sise- ja välisjuurdepääsuga veebilehekülje arendusele ja haldusele. Välisjuurdepääsuga veebileheküljele võib kasutada mitmesugusel otstarbel, nagu näiteks ettevõtte toodete ja teenuste müügi edenduseks ja reklaam, elektrooniliste teenuste pakkumine ning toodete ja teenuste müümine. Sisejuurdepääsuga veebileheküljele võib kasutada ettevõtte tegevuspõhimõtete ja kliendiandmete säilitamiseks ning asjakohase info otsimiseks.
2. Veebilehekülje arendusetappe võib kirjeldada järgmiselt:
 - a) planeerimine – hõlmab otstarbekusuuringute teostamist, eesmärkide ja detailide määramist, valikuvõimaluste hindamist ja eelistuste valikut;
 - b) rakenduse ja infrastruktuuri arendus – hõlmab domeeninime saamist, riistvara ning operatsioonitarkvara ostmist ja arendust, väljaarendatud rakenduste paigaldamist ja koormustestimist;
 - c) graafilise kujunduse arendus – hõlmab veebilehtede väljanägemise kujundust;
 - d) sisuarendus – hõlmab tekstilise või graafilise teabe loomist, ostmist, koostamist ja üleslaadimist veebileheküljele enne veebilehekülje arenduse lõpuleviimist. Seda teavet võib salvestada eraldi andmebaasisse, mis on integreeritud veebileheküljele (või pääseb neile veebileheküljelt juurde) või kodeerida otse veebilehtedele.
3. Kui veebilehekülje arendustegevus on lõpetatud, algab haldusetapp. Selles etapis ettevõtte säilitab ja laiendab veebilehekülje rakendusi, infrastruktuuri, graafilist kujundust ja sisu.
4. Ettevõtte oma veebilehekülje arendusele ja haldusele minevate sisemiste kulutuste arvestuse probleemid on järgmised:
 - a) kas veebilehekülje on sisemiselt loodud immateriaalne vara, mille kohta kehtivad standardi 38 nõuded; ja
 - b) sobiv raamatupidamiskäsitlus nende kulutuste kajastamiseks.
5. Seda tõlgendust ei rakendata veebileheküljega seotud riistvara ostmis-, arendus- ja halduskulutustele (nt veebiserverid, katsetamisserverid, tootmisserverid ja internetiühendused). Nende kulutuste arvestust tehakse standardi IAS 16 (muudetud 1998) "Materiaalne põhivara" kohaselt. Kui

▼B

ettevõttel tekivad lisaks kulutused ka seoses tasudega ettevõtte veebilehekülge haldavale internetiteenuse pakkujale, siis kajastatakse need kulutused standardi IAS 8 paragrahv 7 ja raamistiku kohaselt kuluna teenuste saamise hetkel.

6. Standardit IAS 38 ei rakendata immateriaalsele varale, mida ettevõtte hoiab müügiks tavategevuse raames (vt standard IAS 2 "Varud" ja standard IAS 11 "Ehituslepingud") või rendiks standardi IAS 17 (muudetud 1997) "Rent" tähenduses. Seega ei rakendata seda tõlgendust teisele ettevõtte müügiks tehtava veebilehekülje (või veebilehekülje tarkvara) arendus- ja halduskulutustele. Kui veebilehekülge renditakse kasutusrendi alusel, rakendab rendileandja seda tõlgendust. Kui veebilehekülge renditakse kapitalirendi alusel, rakendab rendilevõtja seda tõlgendust pärast renditud vara algset kajastamist.

Konsensus

7. Ettevõtte oma veebilehekülge, mis tekib arendustöö tulemusena ja on sise- ja välisjuurdepääsuga, on sisemiselt loodud immateriaalne vara, mille suhtes kehtivad standardi IAS 38 nõuded.

▼M3

8. Arendustöö tulemusena tekkivat veebilehekülge kajastatakse immateriaalse varana siis ja ainult siis, kui see vastab standardis IAS 38.21 kirjeldatud üldistele kajastamise ja algse mõõtmise nõuetele ning majandusüksus rahuldab lisaks ka standardi IAS 38.57 nõudeid. Majandusüksus võib suuta rahuldada standardi IAS 38.57(d) kohast nõuet demonstreerida, kuidas veebilehekülge loob tulevast majanduslikku kasu juhul, kui näiteks veebilehekülge on võimeline looma tulu, sealhulgas otsesest tulu, võimaldades vastu võtta tellimusi. Majandusüksus ei saa näidata, kuidas ainuüksi või eeskätt tema enese toodete ja teenuste müügiesituseks ja reklaamiks arendatud veebilehekülge loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu, ja järelikult kõiki niisuguse veebilehekülge arenduskulutusi kajastatakse kuludena nende tegemise ajal.
9. Kõiki majandusüksuse oma veebilehekülge arendus- ja halduskulutusi kajastatakse kooskõlas standardiga IAS 38. Hinnata tuleb iga kulutustega seotud tegevuse olemust (nt töötajate koolitus ja veebilehekülge hooldamine), ja vastavat veebilehekülge arenduse või järelarenduse etappi, et määrata asjakohane raamatupidamiskäsitlus (käesoleva tõlgenduse lisas on toodud lisajuhised). Näiteks:
 - (a) Planeerimisfaas on olemuselt sarnane standardis IAS 38.54–56 toodud uurimistegevuse faasile. Selles faasis tehtud kulutused tuleb kajastada kuluna tekkimise hetkel.
 - (b) Rakendus- ja infrastruktuuri arendusetapp, graafilise kujunduse etapp ja sisuarendusetapp, kui sisu arendatakse muul otstarbel kui majandusüksuse oma toodete ja teenuste reklaam ja müügiesitus, on laadilt sarnased standardis IAS 38.57–64 kirjeldatud arendusfaasiga. Neis arengufaasides tehtud kulutused kajastatakse immateriaalse varana kajastatava veebilehekülge maksumuses vastavalt käesoleva tõlgenduse paragrahvile 8, juhul kui kulutus on otseselt seostatav ning on vajalik veebilehekülge loomiseks, tootmiseks või ettevalmistamiseks nii, et ta toimiks juhtkonna poolt kavandatud viisil. Näiteks spetsiaalselt veebilehekülge tarvis tehtud sisu ostmis- või loomiskulutused (välja arvatud sisu, milles reklaamitakse ja edendatakse majandusüksuse oma tooteid ja teenuseid) või kulutused, mis võimaldavad veebilehekülge sisu kasutada (nt taasesitamislitsentsi tasu), tuleb lülitada arendusmaksumusse, kui see tingimus on rahuldatud. Samas, vastavalt standardile IAS 38.71, ei tohi immateriaalsele varale tehtud kulutusi, mida eelmistes finantsaruannetes kajastati algselt kuluna, kajastada hiljem immateriaalse vara soetusmaksumuse osana (nt kui autoriõiguse soetusmaksumus on täielikult amortiseeritud ja sisu esitatakse pärast seda veebileheküljel).
 - (c) Sisu arendusetapis tehtud kulutusi, mille puhul sisu arendatakse majandusüksuse oma toodete ja teenuste reklaamiks ja müügiesituseks (nt digitaalfotod toodetest), tuleb kajastada kuluna nende tegemise hetkel kooskõlas standardiga IAS 38.69 (c). Näiteks kulutusi majandusüksuse oma toodete digitaalfotode tegemise ja nende väljanägemise parandamisega seotud professionaalsete teenuste kulutusi tuleb kajastada kuluna teenuste saamise hetkel, mitte aga digitaalfotode veebileheküljel esitamise hetkel.

▼ **M5**

- (d) Haldusetapp algab, kui veebilehekülje arendamine on lõpetatud. Selles etapis tehtud kulutusi tuleb kajastada kuludena nende tegemise hetkel, välja arvatud juhul, kui need vastavad standardi IAS 38 paragrahvi 19 kajastamiskriteeriumidele.

▼ **M3**

10. Veebilehekülge, mida kajastatakse immateriaalse varana vastavalt käesoleva Tõlgenduse paragrahvile 8, tuleb pärast esmast kajastamist mõõta, rakendades IAS 38.72–87 nõudeid. Parim hinnang veebilehekülje kasulikuks eluks peab olema lühike.

▼ **B**

Konsensuse kuupäev: mai 2001.

▼ **M3**

Jõustumiskuupäev: Käesolev tõlgendus jõustub 25. märtsil 2002. Antud tõlgenduse rakendamise mõju tuleb arvestada, kasutades IAS 38 (avaldatud 1998) ülemineku nõudeid. Seetõttu, kui veebileheküljel ei vasta immateriaalse varana kajastamise kriteeriumile, kuid seda kajastati eelnevalt varana, tuleb objekt bilansist välja kanda käesoleva tõlgenduse jõustumise kuupäeval. Kui veebileheküljel eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse varana kajastamise kriteeriumidele, kuid seda ei kajastatud eelnevalt varana, ei tohi immateriaalset vara antud tõlgenduse jõustumiskuupäeval kajastada. Kui veebileheküljel eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse vara kajastamise kriteeriumidele, ning seda kajastati eelnevalt varana ning kajastati algselt soetusmaksu- mused, loetakse selle esmase kajastamise summat õigesti määratuks.

▼ **M5**▼ **M4**

RAHVUSVAHELISTE RAAMATUPIDAMISSTANDARDITE TÕLGENDUSE
KOMITEE TÕLGENDUS 1

Muudatused eksisteerivates eemaldamis-, ennistamis- ning sarnastes kohustistes

VIITED

- IAS 1 *Finantsaruannete esitusviis*(parandatud 2003)
IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead*
IAS 16 *Materiaalne põhivara*(parandatud 2003)
IAS 23 *Laenukulud*
IAS 36 *Varade väärtuse langus*(parandatud 2004)
IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

TAUST

- 1 Paljudel ettevõtetel on kohustus materiaalse põhivara objekte demonteerida, minema viia ning ennistada. Käesolevas tõlgenduses on kõnealused kohustused nimetatud kui Eemaldamis-, ennistamis- ning sarnased kohustised. IAS 16 alusel sisaldab materiaalse põhivara objekti maksumus selle demonteerimise ja minema viimise ning asukoha ennistamise maksumuse esialgset hinnangut, kusjuures kohustus tekib ettevõtte jaoks kas objekti soetamisega või selle tagajärjel, et objekti on kindlaks määratud perioodi vältel kasutatud muudel eesmärkidel kui sellel ajaperioodil varude tootmiseks. IAS 37 sisaldab nõudeid selle kohta, kuidas hinnata eemaldamis-, ennistamis- ning sarnaseid kohustisi. Käesolev tõlgendus annab juhtnõore selle kohta, kuidas raamatupidamislikult kajastada mõju, mis on seotud muudatustega eksisteerivate eemaldamis-, ennistamis- ning sarnaste kohustuste hindamisel.

▼ **M4****RAKENDUSALA**

- 2 Käesolev tõlgendus kehtib kõigi eksisteerivate eemaldamis-, ennistamis- ning sarnaste kohustuste hindamise muudatuste osas eeldusel, et need kohustused on:
- (a) kajastatud materiaalse põhivara objekti maksumuse osana kooskõlas IAS 16-ga;
 - ja
 - (b) kajastatud kohustisena kooskõlas IAS 37-ga.
- Eemaldamis-, ennistamis- ning sarnane kohustus võib eksisteerida näiteks tehase eemaldamise näol, keskkonnakahjustuse likvideerimise näol hankivas tööstuses või seadmete ära viimise näol.

KÜSIMUS

- 3 Käesolev tõlgendus käsitleb seda, kuidas tuleks raamatupidamises kajastada järgmiste sündmuste mõju, mis muudavad eksisteerivate eemaldamis-, ennistamis- ning sarnaste kohustuste hindamist:
- (a) muudatused hinnangulistes ressursside väljavoos, milles sisaldub majanduslik kasu (näiteks rahavoog) ning mis on vajalik kohustuse täitmiseks;
 - (b) muudatused IAS 37 lõikes 47 defineeritud jooksvas turu-põhises diskontomääras (see hõlmab muudatusi raha ajaväärtuses ja kohustise spetsiifilistes riskides);
 - ja
 - (c) suurenemine, mis peegeldab aja möödumist (viidatakse ka kui diskon- teerumisele).

KONSENSUS

- 4 Muudatused eksisteerivate eemaldamis-, ennistamis- ning sarnaste kohustuste hindamises, mis väljenduvad kas ajastuse muutuses, kohustuse tasumise tarvis minevate majanduslikku kasu väljendavate ressursside väljavoo koguse muutuses või diskontomäära muutuses, tuleb raamatupi- damises kajastada kooskõlas järgnevate lõigetega 5–7.
- 5 Kui seonduva vara hindamisel on kasutatud soetusmaksumuse mudelit:
- (a) Arvestades punkti (b) tuleb muudatused kohustises liita või maha arvata seonduva vara soetusmaksumusest aruandeperioodil;
 - (b) summa, mis arvatakse maha vara soetusmaksumusest, ei tohi ületada tema bilansilist maksumust. Kui kohustise vähendamine ületab vara bilansilise maksumuse, tuleb ülejääk koheselt kajastada kasumis või kahjumis;
 - (c) kui korrigeerimise tulemusena vara maksumus suureneb, peab ettevõtte kaaluma, kas võib tegemist olla indikatsiooniga, et vara uus bilansi- line maksumus ei ole täies mahus kaetav. Kui selline indikatsioon on olemas, peab ettevõtte kontrollima vara väärtuse langust hinnates selle kaetavat väärtust ning kajastama väärtuse languse kooskõlas IAS 36 ga.
- 6 Kui seonduva vara hindamisel on kasutatud ümberhindluse mudelit:
- (a) Muudatused kohustises muudavad selle vara osas eelnevalt kajastatud ümberhindluse ülejääki või puudujääki, järgnevalt:
 - (i) kohustise vähenemist võib (arvestades punkti (b)) krediteerida otse ümberhindluse ülejäägina omakapitalis välja arvatud ulatuses, mis tuleb kajastada kasumis või kahjumis varasemalt kasumis või kahjumis kajastatud vara ümberhindluse puudujäägi katmiseks;
 - (ii) kohustise suurenemine tuleb kajastada kasumis või kahjumis, välja arvatud ulatuses, millega debiteeritakse otse omakapitali ümberhindluse ülejäägi kreditsaldot selle vara varasemast ümber- hindlusest;
 - (b) juhul, kui kohustise vähenemine ületab vara bilansilist maksumust, mis oleks varal olnud siis kui seda oleks kajastatud soetusmaksumuse mudeli põhjal, tuleb ületav osa kajastada koheselt kasumis või kahjumis;
 - (c) muudatus kohustises on indikaatoriks, et vara tuleks ümber hinnata tagamaks, et bilansiline maksumus ei erine oluliselt sellest, mis oleks tuletatud bilansikuupäeval kehtinud väärtuse alusel. Kõik sellised

▼ **M4**

ümberrhindlused tuleb arvesse võtta määratlemaks kasumisse või kahjumisse ja omakapitali võetavaid summasid punkti (a) põhjal. Kui ümberrhindamine on vajalik, hinnatakse ümber kõik seda liiki varad;

- (d) IAS 1 nõuab omakapitali muutuste aruandes kõikide otse omakapitalis kajastatud tulu- ja kululiikide esitamist. Sellest nõudest kinni pidades peab kohustise muutumisest tulenev muudatus ümberrhindluse ülejäägis olema eraldi kindlaks määratud ja esitatud.
- 7 Vara korrigeeritud amortiseeritav maksumus amortiseeritakse vara kasuliku tööea vältel. Seega tuleb seonduva vara kasuliku tööea lõppedes kõik hilisemad muudatused kohustises kajastakse nende ilmnemisel kasumis või kahjumis. See kehtib nii soetusmaksumuse mudeli kui ka ümberrhindluse mudeli puhul.
- 8 Perioodilist diskonteerumist tuleb selle ilmnedes kajastada kasumis või kahjumis finantskuluna. Kapitaliseerimise alternatiivkäsitlus IAS 23 mõistes ei ole lubatud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 9 Ettevõtte rakendab käesolevat tõlgendust aruandeaastatele, mis algavad 1. septembrist 2004 või hiljem. Soovitav on varasem rakendamine. Kui ettevõtte rakendab tõlgendust perioodile, mis algab enne 1. septembrit 2004, peab ta selle fakti avalikustama.

ÜLEMINEK

- 10 Arvestuspõhimõtete muudatused kajastatakse kooskõlas IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead nõuetega*. (*)

(*) Kui raamatupidamise kohuslane rakendab seda tõlgendust perioodile, mis algab enne 1. jaanuari 2005, järgib ettevõtte IAS 8 endise versiooni, mis kandis nimetust *Perioodi puhaskasum või -kahjum, rängad vead ja muutused arvestuspõhimõtetes*, nõudeid välja arvatud juhul, kui ettevõtte on varasemal perioodiks rakendanud selle standardi muudetud versiooni.

▼ **M4**

LISA

Parandused Rahvusvahelisele finantsaruandluse standardile 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite esmakordne rakendamine*

Selles lisas mainitud parandusi rakendatakse aruandeaastatele, mis algavad 1. septembril 2004 või hiljem. Kui ettevõtte rakendab seda tõlgendust varasemal perioodil, rakendatakse ka käesolevaid parandusi sellele varasemale perioodile.

- A1 IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite esmakordne rakendamine* ja sellega kaasnevad dokumendid on muudetud allpool kirjeldatult. IFRS paragrahvis 12 on viide lõigetele 13-25D muudetud viiteks 13-25E. IFRS-i alamparagrahvid 13(h) ja (i) on parandatud ja lisatud on alamparagrahv (j), ning neid loetakse järgnevalt:
- (h) aktsiapõhised maksed (lõiked 25B ja 25C);
 - (i) kindlustuslepingud (lõige 25D);
 - ja
 - (j) eemaldamise kohustis, mis sisaldub põhivara maksumuses (lõige 25E).
- IFRS-i on lisatud uus pealkiri ja lõik 25 E järgmiselt:

Muudatused eksisteerivates eemaldamis-, ennistamis- ning sarnastes kohustistes, mis sisalduvad materiaalse põhivara maksumuses

- 25E IFRIC 1 *Muudatused eksisteerivates eemaldamis-, ennistamis- ning sarnastes kohustistes* nõuab, et üksikasjalikud muudatused eemaldamis-, ennistamis-, ning sarnastes kohustistes liidetakse või arvatakse maha nendega seonduva vara maksumusest; seejärel vara korrigeeritud amortiseeritava maksumus amortiseeritakse tema järelejäänud kasuliku tööea jooksul. Esmakordne rakendaja ei pea neid nõudeid täitma, kui muudatused sellistes kohustistes leidsid aset enne IFRS-ile üleminekut. Kui esmakordne rakendaja seda erandit siiski rakendab, peab ta:
- (a) hindama kohustist IFRS-ile ülemineku kuupäeval kooskõlas IAS 37-ga;
 - (b) sellises ulatuses, mil kohustis on IFRIC 1 rakendusallas, hindama summat, mis oleks sisaldunud seonduva vara soetusmaksumuses kohustise esmakordsel tekkimisel, diskonteerides kohustist selle kuupäevani kasutades parimat hinnangut riskiga korrigeeritud diskontomääradele, mis oleks sellele kohustisele rakendunud kõnealuse vaheperioodi vältel;
 - ja
 - (c) arvutama IFRS-Ie ülemineku kuupäevaga seisuga akumuleeritud kulumit, mis baseerub vara kasuliku tööea hinnangule praegu, kasutades IFRS amortisatsioonipõhimõtteid.

▼ **M7****RAHVUSVAHELISE FINANTSARUANDLUSE TÕLGENDUSTE KOMITEE TÕLGENDUS 2****Liikmete osad ühistulistes ettevõtetes ja sarnased instrumendid****Viited**

- Standard IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* (muudetud 2003)
- Standard IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* (muudetud 2003)

Taust

- 1 Ühistud ja muud sarnased ettevõtted on moodustatud isikute rühmade poolt, et rahuldada ühiseid majanduslikke või sotsiaalseid vajadusi. Siseriiklikud seadused defineerivad tavaliselt ühistut ühendusena, mis püüab kaasa aidata oma liikmete majanduslikule edenemisele ühise äritegevuse kaudu (omaabi põhimõte). Liikmete osalust ühistus kutsutakse sageli liikmete osadeks või muuks taoliseks ja käesolevas tekstis nimetatakse neid edaspidi "liikmete osadeks".

▼ **M7**

- 2 IAS 32 kehtestab põhimõtted finantsinstrumentide liigitamiseks finantskohustisteks või omakapitaliks. Neid põhimõtteid rakendatakse eriti tagasimüüdavate instrumentide, mis võimaldavad instrumendi valdajal neid emiteerijale raha või muu finantsinstrumendi eest tagasi müüa, liigitamisel. Nimetatud põhimõtteid on keeruline rakendada liikmete osadele ühistulistes ettevõtetes ja sarnastele instrumentidele. Mõned rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõukogu liikmed on palunud abi, et mõista, kuidas IAS 32 põhimõtteid rakendatakse liikmete osadele ja sarnastele instrumentidele, millel on teatud tunnused, ja asjaolude kohta, mil sellised tunnused mõjutavad liigitamist kohustisteks või omakapitaliks.

Rakendusala

- 3 Käesolevat tõlgendust rakendatakse IAS 32 rakendusallasse kuuluvatele finantsinstrumentidele, sealhulgas ühistuliste ettevõtete liikmetele emiteeritud finantsinstrumentidele, mis tõendavad liikmete omanikuosalust ettevõttes. Antud tõlgendust ei rakendata finantsinstrumentidele, mida arveldatakse või saab arveldada ettevõtte enda omakapitaliinstrumentidega.

Probleem

- 4 Paljudel finantsinstrumentidel, sealhulgas liikmete osadel on omakapitali tunnused, kaasa arvatud hääleõigus ja õigus osaleda dividendide väljamaksmisel. Mõned finantsinstrumendid annavad valdajale õiguse nõuda tagasiostmist raha või muu finantsvara eest, kuid võivad sisaldada piiranguid finantsinstrumentide tagasiostmise teostamise suhtes. Kuidas tuleks neid tagasiostmise tingimusi hinnata otsustamisel, kas finantsinstrumendid tuleks liigitada kohustisteks või omakapitaliks?

Konsensus

- 5 Finantsinstrumendi (sealhulgas ühistuliste ettevõtete liikmete osade) valdaja lepingupõhine õigus taotleda tagasiostmist ei põhjusta iseenesest finantsinstrumendi liigitamist finantskohustiseks. Pigem peab ettevõtte kaaluma kõiki finantsinstrumendiga seotud tingimusi, otsustamaks, kas liigitada seda finantskohustiseks või omakapitaliks. Need tingimused sisaldavad liigitamise kuupäeval kehtivaid asjakohaseid kohalikke seadusi, määrusi ja ettevõtte põhikirja, kuid ei sisalda nende seaduste, määruste ja põhikirja eeldatavaid tulevasi muudatusi.
- 6 Liikmete osad, mida liigitatakse omakapitaliks, kui liikmetel ei oleks õigust nõuda nende tagasiostmist, on omakapital, kui esineb ükskõik kumb paragrahvides 7 ja 8 kirjeldatud tingimustest. Nõudmiseni hoiused, sealhulgas jooksevkontod, hoiukontod ja sarnased lepingud, mis tekivad liikmete tegutsemisel klientidena, on ettevõtte finantskohustised.
- 7 Liikmete osad on omakapital, kui ettevõttel on tingimusteta õigus keelduda liikmete osade tagasiostmisest.
- 8 Kohalik seadus, määrus või ettevõtte põhikiri võib kehtestada liikmete osade tagasiostmisele erinevat liiki keelde, näiteks tingimusteta keelde või likviidsuse kriteeriumidel põhinevaid keelde. Kui tagasiostmine on tingimusteta keelatud kohaliku seaduse, määruse või ettevõtte põhikirjaga, on liikmete osad omakapital. Kuid kohaliku seaduse, määruse või ettevõtte põhikirja sätted, mis keelavad tagasiostmise ainult teatud tingimuste, näiteks likviidsuspiirangute, täitmise (või mittetäitmise) korral, ei tähenda veel, et liikmete osad on omakapital.
- 9 Tingimusteta keeld võib olla absoluutne selles mõttes, et kõik tagasiostmised on keelatud. Tingimusteta keeld võib olla osaline selles mõttes, et see keelab liikmete osade tagasiostmise, kui tagasiostmine põhjustaks liikmete osade arvu või liikmete osade arvelt sissemakstud omakapitali summa langemise allapoole teatud taset. Liikmete osad, mis ei kuulu tagasiostmise keelu alla, on kohustised, kui ettevõttel ei ole tingimusteta õigust keelduda tagasiostmisest vastavalt paragrahvile 7. Mõnedel juhtudel võib aja jooksul muutuda osade arv või sissemakstud omakapitali summa, mille suhtes kehtib tagasiostmise keeld. Selline tagasiostmise keelu muutumine tingib finantskohustiste ja omakapitali vahelise ümberklassifitseerimise.
- 10 Esmasel arvelevõtmisel kajastab ettevõtte oma tagasiostetavat finantskohustist õiglases väärtuses. Liikmete tagasiostmise tunnusega osade puhul kajastab ettevõtte tagasiostetava finantskohustise õiglase väärtuse mitte madalamana kui maksimumsumma, mis kuulub tasumisele tema põhikirja või kohaldatava seaduse tagasiostmise sätete kohaselt, diskonteerituna alates esimesest päevast, mil selle summa tasumist võidakse nõuda (vt näide 3).

▼ **M7**

- 11 Vastavalt IAS 32 paragrahvile 35 kajastatakse omakapitaliinstrumentide valdajatele tehtavaid väljamakseid otse omakapitalis, millest on maha arvatud mis tahes tulumaksu summad. Intress, dividendid ja muud maksed, mis on seotud finantskohustisteks liigitatud finantsinstrumentidega, on kulud, olenemata sellest, kas neid makstud summasid nimetatakse juriidiliselt dividendideks, intressiks või muul viisil.
- 12 Konsensuse lahutamatuks osaks olevas lisas esitatakse näiteid kõnealuse konsensuse rakendamise kohta.

Avalikustatav informatsioon

- 13 Kui tagasiostmise keelu muutus tingib finantskohustiste ja omakapitali vahelise ümberklassifitseerimise, siis ettevõtte avalikustab eraldi ümberklassifitseerimise summa, aja ja põhjuse.

Jõustumiskuupäev

- 14 Käesoleva tõlgenduse jõustumiskuupäev ja üleminekunõuded on samad kui standardi IAS 32 (muudetud 2003) puhul. Ettevõtte rakendab nimeetatud tõlgendust aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Kui ettevõtte rakendab seda tõlgendust enne 1. jaanuari 2005 algavale perioodile, avalikustab ta selle asjaolu. Käesolevat tõlgendust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼ M7

LIIDE

Näited konsensuse rakendamise kohta

Käesolev liide on käesoleva tõlgenduse lahutamatu osa.

- A1 Käesolevas liites esitatakse seitse näidet IFRICi konsensuse rakendamise kohta. Näited ei kujuta endast ammendavat loetelu; muud faktide variatsioonid on võimalikud. Iga näite puhul eeldatakse, et ei ole muid tingimusi peale näite faktides esitatute, mis nõuaksid finantsinstrumendi liigitamist finantskohustiseks.

TINGIMUSTETA ÕIGUS KEELDUDA TAGASIOSTMISEST (paragrahv 7)

Näide 1

Faktid

- A2 Ettevõtte põhikirjas sätestatakse, et tagasiostmine on ainuüksi ettevõtte otsustada. Põhikiri ei näe ette selle õiguse edasist täpsustamist ega piiramist. Oma varasemas tegevuses ei ole ettevõtte mitte kunagi keeldunud oma liikmete osade tagasiostmisest, kuigi juhtorganil on õigus seda teha.

Klassifikatsioon

- A3 Ettevõttel on tingimusteta õigus keelduda tagasiostmisest ja liikmete osad on omakapital. IAS 32-s kehtestatakse liigitamise põhimõtted, mis põhinevad finantsinstrumendi tingimustel ja sätestatakse, et varem tehtud mittekohustuslikud maksed või kavatsus neid teha ei tingi kohustiseks liigitamist. IAS 32 paragrahvis AG26 sätestatakse:

Kui eelisaktsiad on mittetagastatavad, on asjakohane liigitus sõltuv teistest nendega seotud õigustest. Liigitus põhineb lepingujärgse kokkuleppe sisu hindamisel ja finantskohustise ning omakapitaliinstrumendi mõistetel. Kui väljamaksed kumulatiivsete või mittekumulatiivsete eelisaktside omanikele on emitendi otsustada, on aktsiad omakapitaliinstrumendid. Eelisaktia liigitust omakapitaliinstrumendiks või finantskohustiseks ei mõjuta näiteks alljärgnevad asjaolud:

- a) minevikus tehtud väljamaksed;
- b) kavatsusest teha tulevikus väljamakseid;
- c) võimalik negatiivne mõju emitendi lihtaktside hinnale juhul, kui väljamakseid ei tehta (kuna lihtaktside dividendide makseid piiratakse juhul, kui eelisaktsidele ei maksta dividende);
- d) emitendi reserveide maht;
- e) emitendi ootused perioodi kasumi või kahjumi suhtes; või
- f) emitendi võimelisus või võimetus perioodi kasumi või kahjumi suurust mõjutada.

Näide 2

Faktid

- A4 Ettevõtte põhikirjas sätestatakse, et tagasiostmine on ainuüksi ettevõtte otsustada. Kuid põhikirjas sätestatakse ka, et tagasiostmise heakskiitmine toimub automaatselt, välja arvatud juhul, kui ettevõtte ei suuda teha väljamakseid, rikkumata sealjuures kohalikke likviidsust või reserve käsitlevaid määruseid.

Klassifikatsioon

- A5 Ettevõttel ei ole tingimusteta õigust keelduda tagasiostmisest ja liikmete osad on finantskohustis. Eespool kirjeldatud piirangud põhinevad ettevõtte suutlikkusel arveldada oma kohustist. Need piiravad tagasiostmist ainult siis, kui likviidsuse või reservi nõuded ei ole täidetud ja ka sel juhul ainult seni, kuni need on täidetud. Seetõttu vastavalt standardis IAS 32 kehtestatud põhimõtetele ei tingi need finantsinstrumendi liigitamist omakapitaliks. IAS 32 paragrahvis AG25 sätestatakse:

Eelisaktiaid saab emitierida mitmesuguste õigustega. Määramisel, kas eelisaktia on finantskohustis või omakapitaliinstrument, hindab emitent aktsiaga seotud õigusi, et määrata kindlaks kas tas esineb finantskohustise põhilisi tunnusomadusi. Näiteks sisaldab eelisaktia, mis määrab lunastamise kindlal kuupäeval või annab aktsiaomanikule selle müügi optiooni, finantskohustist, sest emitendil on kohustus anda aktsia finantsvara aktsiaomanikule. *Emitendi võimalik suutmatust täita kohustust eelisaktia tagasiostmiseks, kas rahaliste vahendite nappuse, seaduse nõuete või ebapiisava kasumi või reserveide tõttu, ei tühista seda kohustust.* [Rõhuasetus lisatud]

▼ **M7****TAGASIOSTMISE KEELUD (paragrahvid 8 ja 9)**

Näide 3

Faktid

- A6 Ühistuline ettevõte on varem erinevatel kuupäevadel ja erinevates summades emiteerinud oma liikmetele osasid järgnevalt:
1. jaanuaril 20x1 100 000 osa, igaüks väärtusega 10 valuutaühikut (VÜ) (1 000 000 VÜ);
 1. jaanuaril 20x2 100 000 osa, igaüks väärtusega 20 VÜ (veel 2 000 000 VÜ, nii et väljalastud osad kokku on 3 000 000 VÜ).
- Osad on nõudmisel tagasiosetatavad summa eest, mille eest nad emiteeriti.
- A7 Ettevõtte põhikirjas sätestatakse, et kumulatiivsed tagasiosstmised ei tohi ületada 20 protsenti tema liikmete kunagi käibel olnud osade kõrgeimast arvust. 31. detsembril 20x2 on ettevõttel 200 000 käibel olevat osa, mis on liikmete kunagi käibel olnud osade kõrgeim arv ja ühtki osa pole kunagi tagasi ostetud. 1. jaanuaril 20x3 teeb ettevõtte oma põhikirja muudatusi ja suurendab kumulatiivsete tagasiosstmiste lubatud taset 25 protsendini oma liikmete kunagi käibel olnud osade kõrgeimast arvust.

Klassifikatsioon

Enne seda, kui põhikirja on muudetud

- A8 Liikmete osad, mis ei kuulu tagasiosstmise keelu alla, on finantskohustised. Ühistuline ettevõtte kajastab sellist finantskohustist esmasel arvelevõtmisel õiglases väärtuses. Kuna need osad on nõudmisel tagasiosetatavad, siis määrab ühistuline ettevõtte selliste finantskohustiste õiglase väärtuse vastavalt IAS 39 paragrahvile 49, mis sätestab: "Nõudmise tunnusega finantskohustise (näiteks nõudmise hoius) õiglase väärtus ei tohi olla madalam, kui nõudmisel maksmisele kuuluv summa ..." Seega liigitab ühistuline ettevõtte finantskohustisteks maksimumsumma, mis kuulub tasumisele vastavalt tagasiosstmise sätetele.
- A9 1. jaanuaril 20x1 on vastavalt tagasiosstmise sätetele tasumisele kuuluv maksimumsumma 20 000 osa, igaüks väärtusega 10 VÜ ja ettevõtte liigitab vastavalt 200 000 VÜ finantskohustiseks ja 800 000 VÜ omakapitaliks. Kuid 1. jaanuaril 20x2 tõuseb seoses uute osade, igaüks väärtusega 20 VÜ, emiteerimisega tagasiosstmise sätete kohaselt tasumisele kuuluv maksimumsumma 40 000 osale, igaüks väärtusega 20 VÜ. Uute osade, igaüks väärtusega 20 VÜ, emiteerimisel tekib uus kohustis, mida kajastatakse esmasel arvelevõtmisel õiglases väärtuses. Pärast nende osade väljalaskmist moodustab kohustis 20 % väljalastud osade koguarvust (200 000), igaüks väärtusega 20 VÜ ehk kokku 800 000 VÜ. Sellega seoses tuleb kajastada 600 000 VÜ suurust lisakohustist. Käesolevas näites ei kajastata ei kasumit ega kahjumit. Ettevõtte kajastab nüüd vastavalt 800 000 VÜ finantskohustistena ja 2 200 000 VÜ omakapitalina. Selles näites on eeldatud, et neid summasid ei muudeta ajavahemikus 1. jaanuar 20x1 kuni 31. detsember 20x2.

Pärast seda, kui põhikirja on muudetud

- A10 Pärast muudatust põhikirjas võib ühistuline ettevõtte olla kohustatud tagasi ostma maksimaalselt 25 protsenti oma käibel olevatest osadest ehk maksimaalselt 50 000 osa, igaüks väärtusega 20 VÜ. Seega 1. jaanuaril 20x3 liigitab ühistuline ettevõtte summa 1 000 000 VÜ finantskohustiseks, mis on tagasiosstmise sätete kohaselt tasumisele kuuluv maksimumsumma, määratletud kooskõlas IAS 39 paragrahviga 49. Seega kannab ta 1. jaanuaril 20x3 summa 200 000 VÜ omakapitalist üle finantskohustistesse, jättes 2 000 000 VÜ liigitatuna omakapitaliks. Käesolevas näites ei kajastata ettevõtte ümberklassifitseerimisel ei kasumit ega kahjumit.

Näide 4

Faktid

- A11 Ühistute tegevust reguleerivad kohalikud õigusaktid või ettevõtte põhikirja tingimused keelavad ettevõttel tagasi osta liikmete osasid juhul, kui nende tagasiosstmisel väheneks liikmete osade arvelt sissemakstud omakapitali 75 protsenti kõrgeimast liikmete osade arvelt sissemakstud omakapitali summast. Käesoleva ühistu kõrgeim summa on 1 000 000 VÜ. Bilansipäeval on sissemakstud omakapitali saldo 900 000 VÜ.

Klassifikatsioon

- A12 Antud juhul tuleks 750 000 VÜ liigitada omakapitaliks ja 150 000 VÜ tuleks liigitada finantskohustiseks. Lisaks juba mainitud paragrahvidele sätestab IAS 32 paragrahv 18(b) ühes osas:

▼ **M7**

... finantsinstrument on finantskohustus, kui ta annab omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest ("müüdav instrument") emitendile tagasi müüa. Seda ka siis, kui rahasumma või muu finantsvara on indekseeritud või seotud muu suureneva või väheneva näitajaga või kui müüdava instrumendi õiguslik vorm annab omanikule õiguse osaleda emitendi varade jäägis. Kui omanikul on õigus instrument raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi müüa, tähendab see seda, et (tagasi) müüdav instrument vastab finantskohustise mõistele.

- A13 Käesolevas näites kirjeldatud tagasiostmise keeld erineb piirangutest, mida on kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 19 ja AG25. Need on piirangud ettevõtte suutlikkusele maksta finantskohustise eest tasumisele kuuluvat summat, st nad takistavad kohustise eest tasumist ainult siis, kui teatud tingimused on täidetud. Sellest erinevalt kirjeldab käesolev näide teatud summat ületavate tagasiostmistega tingimusteta keeldu, olenemata sellest, kas ettevõtte on suuteline tagasi ostma oma liikmete osasid (näiteks arvestades tema sularaha ressursse, kasumeid või jaotatavaid reserve). Sisuliselt takistab tagasiostmise keeld ettevõttel finantskohustise tekkimist osta tagasi rohkem kui teatud sissemakstud omakapitali summa. Seega, need osad, mille suhtes kehtib tagasiostmise keeld, ei ole finantskohustus. Ehkki iga liikme osad võivad olla üksikult tagasiostetavad, ei ole osa kõikidest käibel olevatest osadest mitte ühelgi juhul tagasiostetavad, välja arvatud ettevõtte likvideerimisel.

Näide 5

Faktid

- A14 Käesoleva näite faktid on toodud näites 4. Lisaks seal kirjeldatule takistavad kohalike õigusaktidega kehtestatud likviidsusnõuded ettevõttel bilansipäeval tagasi ostmast liikmete osasid, välja arvatud juhul, kui tema raha ja lühiajalised investeeringud ületavad teatud ettenähtud summat. Nende likviidsusnõuete mõju bilansipäeval on selline, mis ei võimalda ettevõttel maksta rohkem kui 50 000 VÜ liikmete osade tagasi ostmiseks.

Klassifikatsioon

- A15 Sarnaselt näitele 4 liigitab ettevõtte 750 000 VÜ omakapitaliks ja 150 000 VÜ finantskohustiseks. Seda põhjusel, et kohustiseks liigitatud summa põhineb ettevõtte tingimusteta õigusel keelduda tagasiostmisest ja mitte tingimuslikel piirangutel, mis takistavad tagasiostmist ainult siis, kui likviidsuse või mõned muud tingimused ei ole täidetud ja ka sel juhul ainult seni, kuni need on täidetud. Käesolevas näites kehtivad IAS 32 paragrahvide 19 ja AG25 sätted.

Näide 6

Faktid

- A16 Ettevõtte põhikiri keelab tal oma liikmete osasid tagasi osta, välja arvatud laekumiste summa ulatuses, mis on saadud liikmete uute osade emiteerimisel uutele või praegustele liikmetele viimase kolme aasta jooksul. Laekumisi liikmete osade emiteerimisest tuleb kasutada selleks, et tagasi osta need osad, mille suhtes liikmed on taotlenud tagasiostmist. Viimase kolme aasta jooksul olid laekumised liikmete osade emiteerimisest 12 000 VÜ ja ühtegi liikmete osa pole tagasi ostetud.

Klassifikatsioon

- A17 Ettevõtte liigitab 12 000 VÜ oma liikmete osadest finantskohustiseks. Kooskõlas näites 4 kirjeldatud järeldustega ei ole liikmete osad, millele tuleb kohaldada tingimusteta keeldu, finantskohustised. Selline tingimusteta keeld kehtib summa puhul, mis on võrdne enne kolme viimast aastat väljalastud osadelt saadud maksetega ja see summa liigitatakse vastavalt omakapitaliks. Kuid summale, mis vastab eelmise kolme aasta jooksul emiteeritud osadelt saadud laekumistele, ei kohaldata tagasiostmise tingimusteta keeldu. Seega eelmise kolme aasta jooksul emiteeritud osadelt saadud laekumine põhjustab finantskohustise tekkimise seni, kuni neid ei saa enam kasutada liikmete osade tagasiostmiseks. Selle tulemusel on ettevõttel tekkinud finantskohustus, mis vastab viimase kolme aasta jooksul emiteeritud osade eest laekunud summale, millest on maha arvatud sellel ajavahemikul sooritatud tagasiostmised.

Näide 7

Faktid

- A18 Ettevõtte on ühistuline pank. Kohalikud seadused, mis reguleerivad ühistuliste pankade tegevust, sätestavad, et vähemalt 50 protsenti ettevõtte kõikidest "täitmata kohustistest" (mõiste, mis on defineeritud määrustes ja mis hõlmab liikmete osade kontosid) peavad olema liikmete sissemakstud omakapitali vormis. Selle sätte mõju on selline, et kui kõik ühistu täitmata kohustised esinevad liikmete osade näol, võib ta need kõik tagasi osta. 31. detsembril 20x1 on ettevõttel täitmata kohustisi summas 200 000 VÜ,

▼ **M7**

millest 125 000 VÜ kujutab endast liikmete osade kontosid. Liikmete osade kontode tingimused lubavad valdajal neid nõudmisel tagasi osta ja põhikirjas puuduvad tagasiostmise piirangud.

Klassifikatsioon

- A19 Käesolevas näites liigitatakse liikmete osad finantskohustisteks. Tagasiostmise keeld on sarnane nendele piirangutele, mida on kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 19 ja AG25. Piirang on tingimuslik kitsendus ettevõtte suutlikkusele maksta finantskohustise eest tasumisele kuuluvat summat, st see takistab kohustise tasumist ainult sel juhul, kui teatud tingimused on täidetud. Täpsemalt öeldes, ettevõtte on kohustatud tagasi ostma kõik liikmete osad (125 000 VÜ) pärast seda, kui ta on ära maksnud oma kõik ülejäänud kohustised (75 000 VÜ). Seega, tagasiostmise keeld ei hõlma ära ettevõtetel finantskohustise tekkimist osta tagasi rohkem kui teatud arv liikmete osasid või sissemakstud omakapitali summa. Ta võimaldab ettevõtetel ainult tagasiostmist edasi lükata kuni tingimuse täitmiseni, st teiste kohustiste eest tasumiseni. Käesolevas näites ei tule liikmete osade suhtes kohaldada tagasiostmise tingimusteta keeldu ja seega liigitatakse need finantskohustisteks.

▼ **M10**

*RAHVUSVAHELISE FINANTSARUANDLUSE TÕLGENDUSTE KOMITEE
TÕLGENDUS 4*

Kindlaksmääramine, kas kokkulepe sisaldab renti

VIITED

- IAS 8 Arvestuspõhimõtted, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead
IAS 16 Materiaalne põhivara (muudetud 2003)
IAS 17 Rent (muudetud 2003)
IAS 38 Immateriaalne vara (muudetud 2004)

TAUST

- Ettevõtte võib sõlmida kokkuleppe, mis koosneb ühest tehingust või mitmest omavahel seotud tehingust, mida ei vormistata juriidiliselt rendina, kuid mis annab makse või rea maksete eest õiguse vara (nt materiaalse põhivara objekti) kasutamiseks. Järgnevalt on toodud näiteid kokkulepetest, mille puhul üks ettevõtte (tarnija) annab sellise vara kasutamise õiguse teisele ettevõttele (ostjale), tihti koos seonduvate teenustega:
 - sisseostmise kokkulepped (nt ettevõtte andmetöötluse funktsioonide sisseost);
 - kokkulepped telekommunikatsioonitööstuses, kus võrguettevõtjad sõlmivad ostjatega lepingud, et anda neile võrgumahu õigusi;
 - võta-või-maksa ja teised sarnased lepingud, mille puhul ostjad peavad teatud makseid sooritama olenemata sellest, kas nad võtavad vastu lepingujärgsed tooted või teenused (nt võta-või-maksa leping tarnija jõugeneraatori peaaegu kogu võimsuse ostmiseks).
- Käesolev tõlgendus annab juhiseid kindlaksmääramiseks, kas sellised kokkulepped on rent või sisaldavad seda, ja mida tuleb kajastada vastavalt standardile IAS 17. See ei anna juhiseid selle kohta, kuidas tuleb sellist renti nimetatud standardi kohaselt liigitada.
- Mõnede kokkulepete puhul on renditav varaobjekt suurema vara osa. Käesolev tõlgendus ei käsitle seda, kuidas kindlaks määrata, millal on suurema varaobjekti osa ise renditav vara standardi IAS 17 tähenduses. Sellele vaatamata kuuluvad need kokkulepped, mille puhul on renditav vara arvestusühikuks standardis IAS 16 või IAS 38, käesoleva tõlgenduse rakendusallasse.

RAKENDUSALA

- Käesolevat tõlgendust ei rakendata IAS 17 rakendusallasse mittekuuluvate kokkulepete puhul, mis on rent või sisaldavad seda.

PROBLEEMID

- Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:

▼ **M10**

- a) kuidas kindlaks määrata, kas kokkulepe on rent või sisaldab seda, nagu on määratletud standardis IAS 17;
- b) millal tuleb hinnata või ümber hinnata, kas kokkulepe on rent või sisaldab seda; ja
- c) kui kokkulepe on rent või sisaldab seda, siis kuidas rendimakseid eraldada kokkuleppe teiste osade eest tehtavatest maksetest.

KONSENSUS**Kindlaksmääramine, kas kokkulepe on rent või sisaldab seda**

- 6. Kindlaksmääramine, kas kokkulepe on rent või sisaldab seda, peab põhinema kokkuleppe sisul ning nõuab hinnangu andmist sellele, kas:
 - a) kokkuleppe täitmine sõltub teatud varaobjekti või varaobjektide (edaspidi: varaobjekt) kasutamisest; ja
 - b) kokkulepe annab õiguse varaobjekti kasutamiseks.

Kokkuleppe täitmine sõltub teatud varaobjekti kasutamisest

- 7. Ehkki teatud varaobjekt võib olla kokkuleppes selgelt määratletud, pole see rendiobjektiks, kui kokkuleppe täitmine ei sõltu antud varaobjekti kasutamisest. Näiteks kui tarnija kohustub kohale toimetama teatud kaubad või osutama teenuseid ning tal on õigus ja ta on suuteline pakkuma neid kaupu või osutama teenuseid kokkuleppes määratlemata varasid kasutades, siis ei sõltu kokkuleppe täitmine antud varaobjektist ning kokkulepe ei sisalda renti. Garantiikohustus, mis lubab või nõuab teatud varaobjekti mittenõuetekohasel toimimisel selle asendamist sama või sarnaste varadega, ei välista rendina käsitlemist. Lisaks ei välista lepinguline säte (tingimuslik või muu), mis lubab või nõuab tarnijal teisi varaobjekte mis tahes põhjusel asendada kindlaksmääratud kuupäeval või pärast seda, rendina käsitlemist enne asendamise kuupäeva.
- 8. Varaobjekt on kaudselt määratletud siis, kui näiteks tarnija omab või üürib kohustuse täitmiseks ainult üht varaobjekti ning tarnija jaoks pole kohustuse täitmine teisi varaobjekte kasutades majanduslikult teostatav ega praktiline.

Kokkulepe annab õiguse varaobjekti kasutamiseks

- 9. Kokkulepe annab õiguse varaobjekti kasutamiseks siis, kui kokkulepe annab ostjale (rentnikule) õiguse kontrollida kokkuleppe aluseks oleva varaobjekti kasutamist. Õigus kokkuleppe aluseks oleva varaobjekti kasutamise kontrollimiseks antakse siis, kui üks järgmistest tingimustest on täidetud
 - a) Ostja on suuteline või tal on õigus varaobjekti ekspluateerida või varaobjekti ekspluateerimisel teisi juhendada enda poolt kindlaksmääratud tingimustel, sealjuures saades või kontrollides olulist osa varaobjektist tulenevast toodangust või muust kasust.
 - b) Ostja on suuteline või tal on õigus kontrollida füüsilist juurdepääsu kokkuleppe aluseks olevale varaobjektile, sealjuures saades või kontrollides olulist osa varaobjektist tulenevast toodangust või muust kasust.
 - c) Faktid ja asjaolud viitavad sellele, et on ebatõenäoline, et üks või mitu osapoolt, väljaarvatud ostja, võtavad endale olulise osa toodangust või mõnest muust kasust, mida toodetakse või luuakse varaobjekti abil kokkuleppe tähtaja jooksul ning ostja poolt toodangu eest makstav hind pole lepingus ühe toodanguühikuga fikseeritud ega ka võrdne tooteühiku kehtiva turuhinnaga toodangu kohaletoimetamise ajal.

Hindamine või ümberhindamine, kas kokkulepe on rent või sisaldab seda

- 10. Hinnang, kas kokkulepe sisaldab renti, tuleb anda kokkuleppe jõustumise hetkel, mis on varasim kahest järgnevast: kokkuleppe kuupäev või kuupäev, mil osapooled kohustuvad järgima kokkuleppe põhitingimusi kõikide faktide ja asjaolude põhjal. Hinnangut, kas kokkulepe sisaldab renti, saab muuta pärast kokkuleppe jõustumist ainult siis, kui üks järgmistest tingimustest on täidetud:
 - a) Lepingutingimused on muutunud, välja arvatud juhul, kui muutus ainult uuendab või pikendab kokkulepet.
 - b) Uuendamisvõimalust kasutatakse või pikendus lepitakse kokkuleppe osapoolte vahel, välja arvatud siis, kui uuendamis- või pikendamisperiood on algselt arvatud rendiperioodi sisse vastavalt standardi IAS 17 paragrahvile 4. Sellise kokkuleppe uuendamist või pikendamist, milles ei ole ette nähtud ühegi esialgse kokkuleppe tingimuse muutmist enne esialgse kokkuleppe tähtaja lõppu, hinnatakse paragrahvide 6–9 kohaselt ainult uuendamis- või pikendamisperioodi suhtes.

▼ **M10**

- c) Muutus on toimunud määratluses, kas täitmine sõltub teatud varaobjektist.
 - d) Varaobjektis on toimunud oluline muutus, näiteks materiaalse põhivara objekti oluline füüsiline muutus.
11. Kokkuleppe ümberhindamine peab põhinema faktidel ja asjaoludel ümberhindamise kuupäeva seisuga, arvestades järelejäänud perioodi kokkuleppe tähtjani. Muutused hinnangutes (näiteks ostjale või teistele potentsiaalsetele ostjatele eeldatav kohaletõimetatav toodangu kogus) ei põhjusta ümberhindamist. Kui kokkulepe hinnatakse ümber ja määratakse kindlaks, et see sisaldab renti (või ei sisalda renti), tuleb rakendada rendiarvestust (või lõpetada selle rakendamine) alates järgmisest sündmusest:
- a) paragrahvi 10 punktide a, c või d puhul, kui asjaolude muutus põhjustab ümberhindamise;
 - b) paragrahvi 10 punkti b puhul uuendamis- või pikendamisperioodi jõustumisel.

Rendimaksete eraldamine teistest maksetest

12. Kui kokkuleppe sisaldab renti, peavad kokkuleppe osapooled rakendama standardi IAS 17 nõudeid kokkuleppe rendielemendile, välja arvatud siis, kui nad on sellest vabastatud vastavalt standardi IAS 17 paragrahvile 2. Seega, kui kokkuleppe sisaldab renti, tuleb seda renti liigitada kapitalirendiks või kasutusrendiks vastavalt standardi IAS 17 paragrahvidele 7–19. Kokkuleppe muid elemente, mis jäävad standardi IAS 17 rakendusalaast välja, kajastatakse vastavalt teistele standarditele.
13. Standardi IAS 17 nõuete rakendamise eesmärgil tuleb kokkuleppes ettenähtud maksed ja muud tasud eraldada kokkuleppe jõustumisel või kokkuleppe ümberhindamisel rendimakseteks ja tasudeks muude elementide eest nende õiglase väärtuste põhjal. Rendimaksete miinimumsumma, nagu on defineeritud standardi IAS 17 paragrahvis 4, sisaldab ainult rendimakseid (nt õigust kasutada varaobjekti) ja ei sisalda kokkuleppe muude elementide eest makstavaid tasusid (nt teenuste ja tootmissisendite kulu eest).
14. Mõnel juhul peab ostja rendimaksete eraldamisel teistest kokkuleppe elementide eest makstavatest tasudest kasutama hindamistehnikat. Näiteks võib ostja hinnata rendimakseid, võttes aluseks sarnase varaobjekti rendilepingu, kus puuduvad teised elemendid või hinnates makseid kokkuleppe teiste elementide eest sarnaste lepingutega võrdlemise ning seejärel nimetatud maksete kokkuleppe järgsete kogumaksete summast mahaarvamise teel.
15. Kui ostja leiab, et maksete eraldamine on teostamatu, peab ta:
- a) kapitalirendi puhul kajastama varaobjekti ja kohustist summas, mis võrdub paragrahvides 7 ja 8 määratletud rendiobjektiks oleva vara õiglase väärtusega; seejärel vähendatakse kohustist tasutud maksete võrra ja kohustiselt arvestatakse finantskulu, kasutades selleks ostja alternatiivset intressimäära; (*)
 - b) kasutusrendi puhul kajastama kõiki kokkuleppe makseid kasutusrendimaksetena ning järgima standardis IAS 17 esitatud avalikustamise nõudeid; kuid
 - i) avalikustama need maksed eraldi teiste kokkulepete rendimaksete miinimumsummast, mis ei sisalda mitte-rendi elementide makseid;
 - ii) teatama, et avalikustatud maksed sisaldavad samuti kokkuleppe mitte-rendi elementide makseid.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

16. Ettevõtte peab käesolevat tõlgendust rakendama aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2006 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2006 algavale aruandeaastale, peab ta selle asjaolu avalikustama.

ÜLEMINEK

17. Standard IAS 8 määratleb, kuidas ettevõtte peab rakendama arvestusmeetodite muutust, mis tuleneb tõlgenduse esmasest rakendamisest. Ettevõtte ei pea neid nõudeid järgima käesoleva tõlgenduse esmasel rakendamisel. Kui ettevõtte kasutab seda vabastust, peab ta rakendama tõlgenduse paragrahve 6–9 nende kokkulepete suhtes, mis eksisteerisid varaseima

(*) s.o rentniku alternatiivne intressimäär, nagu on määratletud standardi IAS 17 paragrahvis 4.

▼ **M10**

perioodi alguses, mille kohta on esitatud rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite kohased võrdlusandmed nende faktide ja asjaolude põhjal, mis eksisteerisid selle perioodi alguses.

▼ M10

Lisa

Rahvusvahelise finantsaruandluse standardi IFRS 1 Rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite esmakordne kasutuselevõtmineparandused

Käesolevas lisas toodud parandusi rakendatakse aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2006 või hiljem. Kui ettevõtte rakendab käesolevat tõlgendust varasemale perioodile, rakendatakse neid parandusi ka sellele varasemale perioodile.

- A1. IFRS 1 Rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite esmakordne kasutuselevõtmine ja sellega kaasnevad dokumendid on muudetud järgmiselt.

Paragrahvis 12 on muudetud viide paragrahvidele 13–25E viiteks paragrahvidele 13–25F.

Paragrahvi 13 punktid i ja j on muudetud ja lisatud on punkt k järgmises sõnastuses:

- i) kindlustuslepingud (paragrahv 25D);
- j) kahjutustamise kohustised, mis sisalduvad põhivara maksumuses (paragrahv 25E); ja
- k) rent (paragrahv 25F).

Pärast paragrahvi 25E on lisatud uus pealkiri ja paragrahv 25F järgmiselt:

RENT**IFRIC 4 Kindlaksmääramine, kas kokkulepe sisaldab renti**

- 25F Esmakordsel rakendamisel võib kohaldada üleminekusätteid, mis on toodud IFRICi tõlgenduses 4 *Kindlaksmääramine, kas kokkulepe sisaldab renti*. Seega, esmakordsel rakendamisel võib kindlaks määrata, kas kokkulepe, mis eksisteeris rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditele ülemineku kuupäeval, sisaldab renti nende faktide ja asjaolude põhjal, mis eksisteerisid sellel kuupäeval.

RAHVUSVAHELISE FINANTSARUANDLUSE TÕLGENDUSTE KOMITEE TÕLGENDUS 5, mis sisaldab standardi IAS 39 parandust**Õigus osalusele kahjutustamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondides****VIITED**

- IAS 8 Arvestuspõhimõtted, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead
- IAS 27 Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded
- IAS 28 Investeeringud sidusettevõtetesse
- IAS 31 Osalemine ühisettevõtmistes
- IAS 37 Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad
- IAS 39 Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine (muudetud 2003)
- SIC-12 Konsolideerimine – eriotstarbelised majandusüksused (muudetud 2004)

TAUST

1. Kahjutustamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondide (edaspidi: kahjutustamise fondid või fondid) eesmärgiks on varade eraldamine kas mõnede või kõikide käitiste (nagu tuumaelektrijaama) või teatud vahendite (nagu autode) kahjutustamise kulutuste finantseerimiseks või keskkonna parandamiseks (nagu veesaastatuse vähendamiseks või kaevandatud maa taastamiseks), mida nimetatakse ühiselt kahjutustamiseks.
2. Sissemaksud nendesse fondidesse võivad olla kas vabatahtlikud või õigusaktidega nõutud. Fondidel võib olla üks järgmistest struktuuridest:
 - a) Fondid, mis on loodud ühe osalise poolt kas konkreetse ala või geograafiliselt eraldiasetsevate aladega seotud kahjutustamise kohustuste finantseerimiseks.
 - b) Fondid, mis on loodud mitme osalise poolt oma individuaalsete või ühiste kahjutustamise kohustuste finantseerimiseks, kui osalistel on õigus kahjutustamise kulutuste hüvitisele nende poolt tehtud sissemaksete ja nendelt sissemaksetelt saadud tulude ulatuses, millest on maha

▼ **M10**

arvatud nende osa fondijuhtimise kuludest. Osalistel võib olla kohustus täiendavate sissemaksete sooritamiseks, näiteks teise osalise pankroti korral.

- c) Fondid, mis on loodud mitme osalise poolt oma individuaalsete või ühiste kahjutustamise kohustuste finantseerimiseks, kui sissemaksete nõutav tase on määratud osalise praeguse tegevuse põhjal ja selle osalise saadav kasu on määratud tema endise tegevuse põhjal. Sellistel juhtudel võib tekkida mittevastavus osalise poolt tehtud sissemaksete summa (praeguse tegevuse põhjal) ja fondist saadava kasu (endise tegevuse põhjal) vahel.
3. Sellistel fondidel on üldjuhul järgmised tunnused:
- a) Fondi valitsevad sõltumatud fondihaldurid.
- b) Ettevõtted (osalised) teevad fondi sissemakseid, mida investeeritakse erinevatesse varadesse, mille hulka võivad kuuluda nii võla- kui ka omakapitaliinvesteeringud ja mis aitavad tasuda osaliste kahjutustamise kulutuste eest. Fondihaldurid otsustavad, kuidas sissemakseid investeerida, arvestades neid piiranguid, mis on kehtestatud fondi reguleerivates dokumentides ja muudes kohaldatavates õigusaktides.
- c) Kahjutustamise kulutuste eest tasumise kohustus lasub osalistel. Kuid osalised võivad saada fondist hüvitist kahjutustamise kulutuste eest tegelike kahjutustamise kulutuste või osalise fondivarade osaluse ulatuses, sõltuvalt sellest, kumb on madalam.
- d) Osalistel võib olla piiratud juurdepääs või juurdepääs puududa fondi varade mis tahes ülejäägile, mis ületab need varad, mida kasutatakse hüvitatavate kahjutustamise kulutuste katmiseks.

RAKENDUSALA

4. Käesolevat tõlgendust rakendatakse osalise finantsaruannetes selliste osaluste kajastamisel kahjutustamise fondides, millel esinevad mõlemad järgmised tunnused:
- a) varasid hallatakse eraldi (hoides neid kas eraldiseisvas juriidilises isikus või lahus varadena teises ettevõttes); ja
- b) osalise juurdepääsu õigus varadele on piiratud.
5. Osalus fondi jäägis, mis ületab õigust hüvitisele, nagu näiteks lepinguline õigus väljamaksetele kogu kahjutustamise lõppedes või fondi likvideerimisel, võib olla standardi IAS 39 rakendusala olev omakapitaliinstrument ja see ei kuulu käesoleva tõlgenduse rakendusala.

PROBLEEMID

6. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:
- a) Kuidas peaks osaline kajastama oma osalust fondis?
- b) Kui osaline kohustub tegema täiendavaid sissemakseid, näiteks teise osalise pankroti korral, siis kuidas tuleks sellist kohustust kajastada?

KONSENSUS**Fondiosaluse kajastamine**

7. Osaline peab oma kahjutustamise kulutuste maksmise kohustust kajastama kohustisena ning kajastama oma osalust fondis eraldi, välja arvatud juhul, kui osaline ei ole kohustatud maksma kahjutustamise kulutuste eest isegi siis, kui fond ei suuda seda teha.
8. Osaline peab kindlaks tegema, kas tal on fondi üle kontroll, ühine kontroll või oluline mõju vastavalt standarditele IAS 27, IAS 28, IAS 31 ja tõlgendusele SIC-12. Kui tal on see olemas, peab osaline kajastama oma osalust fondis vastavalt nendele standarditele.
9. Kui osalisel puudub kontroll, ühine kontroll või oluline mõju fondi üle, peab ta õigust fondist saadavale hüvitisele kajastama hüvitisena vastavalt standardile IAS 37. Hüvitist mõõdetakse kas:
- a) kajastatud kahjutustamise kohustuse summas; või
- b) osalisele fondi netovarade õiglasest väärtusest kuuluva osa summas; sõltuvalt sellest, kumb on madalam.

Muutused hüvitise, mis pole sissemaksed fondi või väljamaksed fondist, saamise õiguse bilansilises väärtuses tuleb kajastada muutuste toimumise perioodi kasumiaruandes.

▼ M10**Täiendavate sissemaksete kohustuste kajastamine**

10. Kui osaline on kohustatud tegema tõenäolisi täiendavaid sissemakseid, näiteks teise osalise pankroti korral või kui fondi investeerimisvarade väärtus langeb sel määral, et neist ei piisa fondi hüvitiskohustuse täitmiseks, on see kohustus tingimuslik kohustus, mis kuulub standardi IAS 37 rakendusallasse. Osaline peab kajastama kohustist ainult siis, kui on tõenäoline, et tehakse täiendavaid sissemakseid.

Avalikustatav informatsioon

11. Osaline peab avalikustama fondis omatava osaluse olemuse ja mis tahes piirangud fondi varadele juurdepääsul.
12. Kui osalisel on kohustus sooritada võimalikke täiendavaid sissemakseid, mida ei kajastata kohustisena (vt paragrahv 10), peab ta selle standardi IAS 37 paragrahvi 86 kohaselt avalikustama.
13. Kui osaline kajastab oma osalust fondis vastavalt paragrahvile 9, peab ta selle standardi IAS 37 paragrahvi 85 punkti c kohaselt avalikustama.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

14. Ettevõtte peab käesolevat tõlgendust rakendama aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2006 või hiljem. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2006 algavale perioodile, peab ta selle asjaolu avalikustama.

ÜLEMINEK

15. Arvestusmeetodite muutusi kajastatakse kooskõlas standardi IAS 8 nõuetega.

▼ **M10**

Lisa

Standardi IAS 39 Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine parandus

Käesolevas lisas toodud parandust rakendatakse aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2006 või hiljem. Kui ettevõtte rakendab käesolevat tõlgendust varasemale perioodile, rakendatakse käesolevat parandust ka sellele varasemale perioodile.

A1. Standardi IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* paragrahvi 2 on lisatud järgmine uus lõige 2j:

2. Käesolevat standardit rakendavad kõik ettevõtted kõikidele finantsinstrumentide liikidele, välja arvatud:

...

j) õigus väljamaksetele, millega hüvitatakse ettevõtte need kulutused, mida tuleb teha vastavalt standardile IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad eraldisena kajastatava kohustise arveldamiseks, või mille suhtes ta kajastas varasemal perioodil eraldist vastavalt standardile IAS 37.*

▼ **M12****TÕLGENDUS IFRIC 6**

Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised — elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmed

VIITED

- IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muudatused ja vead*
- IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

TAUSTTEAVE

- 1 IAS 37 lõikes 17 määratletakse, et kohustav sündmus on minevikusündmus, mis on tinginud praeguse kohustuse, mille tasumisele puudub ettevõttel realistlik alternatiiv.
- 2 IAS 37 lõikes 19 sätestatakse, et eraldisi kajastatakse ainult "ettevõtte tulevikutegevusest sõltumatute minevikusündmuste tõttu tekkinud kohustuste" puhul.
- 3 Euroopa Liidu direktiiv elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete kohta, millega reguleeritakse seadmete jäätmete kogumist, käitlemist, taaskasutamist ja keskkonnaohutut kõrvaldamist, on tekitanud küsimusi, millal tuleks kajastada kohustist elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete kasutusest kõrvaldamise katteks. Direktiivis tehakse vahet uute ja vanade ning kodumajapidamistest ja muudest allikatest pärinevate jäätmete vahel. Uute jäätmete all mõistetakse pärast 13. augustit 2005 müüdüd toodetest tekkinud jäätmeid. Kõik enne nimetatud kuupäeva müüdüd majapidamis-seadmed loetakse direktiivi tähenduses vanade jäätmete allikaks.
- 4 Direktiivis sätestatakse, et ajalooliste majapidamiseseadmete jäätmete käitluskulud peavad kandma seda liiki seadmete tootjad, kes on turul ajavahe- mikul, mis tuleb täpsustada iga liikmesriigi poolt kohaldatavas õigusaktis (mõõteperiood). Direktiiv sätestab, et iga liikmesriik kehtestab mehha- nismi, mis sunnib tootjaid andma proportsionaalse panuse "näiteks proportsionaalselt nende vastava turuosaga seadme liigiti".
- 5 Mõitu käesolevas tõlgenduses kasutatavat terminit, nagu "turuosa" ja "mõõteperiood" võivad erinevates liikmesriikides kohaldatavates õigusakti- des olla määratletud väga erineval moel. Näiteks võib mõõteperioodi pikkus olla üks aasta või ainult üks kuu. Samuti võivad turuosade mõõtmine ja kohustuse arvutamiseks kasutatavad valemid erinevate liikmesriikide õigusaktides erineda. Kuid kõik toodud näited mõjutavad vaid kohustise mõõtmist, mis on väljaspool käesoleva tõlgenduse rakendusala.

RAKENDUSALA

- 6 Käesolev tõlgendus annab juhiseid, et kajastada tootjate finantsaruannetes (vastavalt EL direktiivile elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete) käit- luskohustisi müüdüd vanade majapidamiseseadmete suhtes.

▼ **M12**

- 7 Tõlgendus ei käsitle ei uusi jäätmeid ega vanu jäätmeid, mis pärinevad mujalt kui kodumajapidamistest. Selliste jäätmete käitlemise kohustust on piisavalt käsitletud IAS 37. Kui aga liikmesriikide õigusaktides peaks käsitletama kodumajapidamistest pärinevaid uusi jäätmeid samuti kui sealt pärinevaid ajaloolisi jäätmeid, kehtivad käesoleva tõlgenduse põhimõtted vastavalt IAS 8 lõigetes 10-12 esitatud tähtsusjärjekorrale. IAS 8 tähtsusjärjekord on asjakohane ka muude määruste puhul, millega pannakse kohustusi samaselt ELi direktiivis määratletud kulude jaotamise mudeliga.

PROBLEEM

- 8 IFRICil paluti määrata, mis on elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete kasutusest kõrvaldamisel vastavalt IAS 37 lõike 14 punktile a kohustav sündmus jäätmekäitluskulude reservi kajastamiseks:
- kas vanade majapidamisseadmete tootmine või müük?
 - turul osalemine mõõteperioodil?
 - või kulude tekkimine jäätmekäitluse käigus?

KONSENSUS

- 9 Vastavalt IAS 37 lõike 14 punktile a on kohustavaks sündmuseks turul osalemine mõõteperioodil. Sellest tulenevalt ei teki vanade majapidamisseadmete jäätmekäitluskohustus toodete tootmisel ega müügil. Et kohustus vanade majapidamisseadmete suhtes on seotud pigem turul osalemisega mõõteperioodi jooksul kui käitlemist vajavate toodete tootmise või müügi, siis kohustust ei ole, kui ja kuni ei eksisteeri turuosa mõõteperioodi kestel. Kohustava sündmuse ajastus võib olla sõltumatu konkreetsest perioodist, mil jäätmevaldusmeetmeid ellu viiakse ja tekivad sellega seotud kulud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 10 Ettevõtte peab rakendama käesolevat tõlgendust 1. detsembril 2005 või hiljem algavatel majandusaastatel. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. detsembril 2005, peab ta selle asjaolu avalikustama.

ÜLEMINEK

- 11 Raamatupidamis põhimõtete muutustest tuleb teavitada vastavalt IAS 8.

▼ **M13****TÕLGENDUS IFRIC 7****Korrigeerimise kohaldamine vastavalt IAS 29****Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades***Viited*

- IAS 12 *Tulumaks*
- IAS 29 *Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades*

Taustteave

- 1 Käesolev tõlgendus pakub juhiseid, kuidas kohaldada IAS 29 nõudeid aruandeperioodil, mil ettevõtte tuvastab ⁽¹⁾ hüperinflatsiooni oma käibevaltuuta majanduskeskkonnas, kui see majanduskeskkond ei olnud eelnenud perioodil hüperinflatiivne, ning ettevõtte korrigeerib seetõttu oma finantsaruandeid IAS 29 kohaselt.

Küsimused

- 2 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:
- a) kuidas tõlgendada IAS 29 lõike 8 nõuet "...peavad olema esitatud bilansipäeval kehtinud mõõtmisvaluutaühikus", kui ettevõtte seda standardit kohaldab?
 - b) kuidas peaks ettevõtte kajastama korrigeeritud finantsaruannetes edasilükkunud tulumaksukirjete algseisu?

⁽¹⁾ Hüperinflatsiooni tuvastamine põhineb IAS 29 lõikes 3 esitatud kriteeriumide ettevõttepoolsel hindamisel.

▼ **M13***Konsensus*

- 3 Aruandeperioodil, mil ettevõtte tuvastab hüperinflatsiooni oma käibevaluuta majanduskeskkonnas, mis ei olnud hüperinflatiivne eelmisel perioodil, peab ettevõtte kohaldama IAS 29 nõudeid, nagu oleks majanduskeskkond alati olnud hüperinflatiivne. Seetõttu tuleb ettevõtte finantsaruandes esitatud varaseima perioodi algbilanssi algses soetusmaksumuses mõõdetavate mitterahaliste kirjete suhtes korrigeerida, et peegeldada inflatsiooni mõju alates varade omandamise ja kohustiste tekkimise või võtmise päevast kuni aruandeperioodi lõpubilansi päevani. Mitterahaliste kirjete puhul, mis ei ole algbilansis omandamise või tekkimise kuupäeva väärtuses, peab korrigeerimine peegeldama hoopis inflatsiooni mõju alates nende väärtuste määramisest kuni aruandeperioodi bilansi lõpupäevani.
- 4 Bilansikuupäeval kajastatakse ja mõõdetakse edasilükkunud tulumaksukirjeid kooskõlas IAS 12. Kuid aruandeperioodi algusbilansi edasilükkunud tulumaksusummad tuleb määrata järgmiselt:
- ettevõtte mõõdab edasilükkunud tulumaksukirje uuesti vastavalt IAS 12 pärast seda, kui ta on korrigeerinud oma mitterahaliste kirjete bilansilisi jääkmaksumusi aruandeperioodi alguspäevaks, kasutades selle kuupäeva mõõtmisvaluutaühikut.
 - punkti a kohaselt uuesti mõõdetud edasilükkunud tulumaksukirjeid korrigeeritakse mõõtmisvaluutaühiku muutuse võrra aruandeperioodi alguskuupäevast kuni lõpukuupäevani.
- Ettevõtte kohaldab punktide a ja b meetodit edasilükkunud tulumaksukirjete korrigeerimiseks aruandeperioodi korrigeeritud finantsaruandes esitatud iga võrdleva perioodi algbilansis, mille suhtes ta kohaldab IAS 29.
- 5 Pärast seda, kui ettevõtte on oma finantsaruandeid korrigeerinud, korrigeeritakse kõiki järgneva perioodi vastavaid näitajaid, k.a edasilükkunud tulumaksukirjed, kohaldades järgneval perioodil toimunud mõõtmisvaluutaühiku muutust ainult eelnenud perioodi finantsaruannete suhtes.

Jõustumiskuupäev

- 6 Ettevõtte kohaldab käesolevat tõlgendust 1. märtsil 2006 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui ettevõtte kohaldab käesolevat tõlgendust enne 1. märtsi 2006 algavate perioodide finantsaruannete suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.