

I

(Aktid, mille avaldamine on kohustuslik)

KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 2238/2004,**29. detsember 2004,**

millega muudetakse rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi (IFRS) nr 1, rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite (IAS) nr 1–10, 12–17, 19–24, 27–38, 40 ja 41 ning alalise standardite tõlgendamise komitee (SIC) tõlgenduste nr 1–7, 11–14, 18–27 ja 30–33 osas määrust (EÜ) nr 1725/2003, 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 rakendamise kohta, ⁽¹⁾ eriti selle artikli 3 lõiget 1,

ning arvestades järgmist:

(1) Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1715/2003 ⁽²⁾ võeti vastu teatavad rahvusvahelised standardid ja tõlgendused, mis kehtisid 1. septembril 2002.

(2) 18. detsembril 2003 avaldas rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõukogu (IASB) 13 muudetud rahvusvahelist raamatupidamisstandardit ning teatas 15. rahvusvahelise raamatupidamisstandardi (informatsioon hinnamuutuste mõju kohta) tühistamisest. Muutmise eesmärgiks oli olemasolevate rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kvaliteedi ja järjekindluse edasine parandamine.

(3) Üldjoontes oli paranduste eesmärgiks vähendada või kõrvaldada standardites sisalduvaid alternatiive, liigsusi ja vasturääkivusi, käsitleda ühtlustamisküsimusi ning parandada olemasolevate standardite struktuuri. IASB otsustas inkorporeerida olemasolevad tõlgendused parandatud standarditesse, et suurendada nende läbipaistvust, järjekindlust ning muuta nad hõlmavamaks.

(4) Konsulteerimine vastava ala tehniliste ekspertidega kinnitas, et muudetud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid vastavad määruse (EÜ) nr 1606/2002 artiklis 3 sätestatud vastuvõtmiseks vajalikele tehnilistele kriteeriumidele ning eriti nõudele edendada Euroopa avalikku hüve.

(5) Parandusprojektide standardite vastuvõtmine eeldab seetõttu muudatuste tegemist muudes rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites ja tõlgendustes, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus. Sellest tulenevad muudatused mõjutavad rahvusvahelist finantsaruandlusstandardit (IFRS) nr 1, rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid nr 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38, ja 41 ning alalise standardite tõlgendamise komitee (SIC) tõlgendusi nr 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 ja 32. Nende standardite vastuvõtmisega asendatakse alalise standardite tõlgendamise komitee tõlgendused nr 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 ja 33.

(6) Seetõttu tuleks määrust (EÜ) 1725/2003 vastavalt muuta.

(7) Käesolevas määruses sätestatud meetmed on kooskõlas raamatupidamise regulatiivkomitee arvamusega,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA MÄÄRUSE:

Artikkel 1

Määruse (EÜ) nr 1725/2003 lisa muudetakse järgmiselt:

⁽¹⁾ EÜT L 243, 11.9.2002, lk 1.

⁽²⁾ ELT L 261, 13.10.2003, lk 1. Määrust on muudetud määrusega (EÜ) nr 2237/2004 (ELT L 393, 31.12.2004, lk 1).

(1) rahvusvahelised raamatupidamisstandardid (IAS) nr 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 ja 40 asendatakse käesoleva määruse lisas sätestatud tekstiga.

- (2) Standard IAS 15 ja tõlgendused SIC nr 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 ja 33 jäetakse välja.
- (3) Standardi IAS 1 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise standardites IAS nr 12, 19, 34, 35, ja 41, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.
- (4) Standardi IAS 2 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise standardites IAS nr 14 ja IAS 34, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.
- (5) Standardi IAS 8 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise standardites IFRS 1, IAS nr 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37 ja 38 ning tõlgendustes SIC nr 12, 13, 21, 22, 25, 27 ja 31, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.
- (6) Standardi IAS 10 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise standardites IAS nr 22, 35 ja 37, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.
- (7) Standardi IAS 16 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise standardites IFRS 1, IAS nr 14, 34, 35, 36, 37 ja 38 ning tõlgendustes SIC nr 13, 21 ja 32, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.
- (8) Standardi IAS 16 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise standardites IFRS 1, IAS nr 7, 12, 29, 34, 38 ja 41 ning tõlgenduses SIC 7, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.
- (9) Standardi IAS 24 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise standardis IAS 30, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.
- (10) Standardi IAS 27 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise standardis IAS 22 ja tõlgenduses SIC 12, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.
- (11) Standardi IAS 31 vastuvõtmine tingib muudatuste tegemise tõlgenduses SIC 13, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite omavaheline vastavus.

Artikkel 2

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

Seda hakatakse kohaldama hiljemalt 1. jaanuaril 2005.

Käesolev määrus on tervikuna siduv ja otseselt kohaldatav kõikides liikmesriikides.

Brüssel, 29. detsember 2004

Komisjoni nimel
komisjoni liige
Charlie McCREEVY

LISA

RAHVUSVAHELISED RAAMATUPIDAMISSTANDARDID

IAS nr	Nimetus
IAS 1	Finantsaruannete esitamine
IAS 2	Varud
IAS 8	Arvestuspõhimõtted, arvestushinnangute muutused ja vead
IAS 10	Bilansipäevajärgsed sündmused
IAS 16	Materiaalne põhivara
IAS 17	Rent
IAS 21	Valuutakursside muutuste mõjud
IAS 24	Seotud osapooli käsitleva informatsiooni avalikustamine
IAS 27	Konsolideeritud ja eraldi raamatupidamisarvestus
IAS 28	Sidusettevõtjatesse tehtud investeeringud
IAS 31	Ühisettevõtmistes osalemine
IAS 33	Aktsiatulu
IAS 40	Kinnisvarainvesteeringud

IAS 1

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 1

Finantsaruannete esitamine

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

	Lõik
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 *Vahearuan dlus* koostatud lühendatud vahearuan nete 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*.
4. Käesoleva standardiga kooskõlas olevad lisanõuded pankadele ja samalaadsetele finantsasutustele on sätestatud standardis IAS 30 *Pankade ja samalaadsete finantsasutuste finantsaruannetes avalikustatav informatsioon*.
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 kirjade nimetusi.
6. Sarnaselt võib majandusüksustel, kellel ei ole vastavalt standardile IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine* 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.

IAS 1

FINANTSARUANNETE EESMÄRK

7. Finantsaruanded on majandusüksuse finantsseisundi ja finantstulemuste struktureeritud esitused. Üldkasutatavate finantsaruannete eesmärk on anda majandusüksuse finantsseisundi ja -tulemuse 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 nende 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 keskkonnanarportid 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 rakendusalaselle.

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, eraldi võetuna 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. Hindamiseks, kas väljajätmised või ebakorrektnen kajastamine võisid mõjutada kasutajate majandusotsuseid ning olla seega olulised, on vaja vaadelda neile kasutajatele iseloomulikke tunnusoone. *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamatupidamise 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, finantstulemust ja rahavoogusid. Õiglane esitus nõuab tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõjude esitlemist kooskõlas Raamistikus sätestatud varade, kohustuste, tulude ja kulude mõistete ja kajastamise 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.*

IAS 1

15. Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite rakendamiseks 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 finantsseisundile ja finantstulemustele.
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 vastuollu Raamistikus 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 sattumine Raamistikus 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 vastuollu Raamistikus sätestatud finantsaruannete eesmärgiga, kuid asjakohane raamistik keelab nõudest kõrvalekaldumise, peab majandusüksus selliste eksitavate järgimise 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 sattumine Raamistikus 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 majandusotuseid. Hinnates, kas standard või tõlgendus on selliselt eksitav, et selle tulemuseks oleks finantsaruannete vastuollu sattumine Raamistikus sätestatud 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 (ümberlükatavalt), et majandusüksuse poolt nõude järgimine ei ole selliselt eksitav, et selle tulemuseks oleks finantsaruannete vastuollu sattumine Raamistikus sätestatud 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 majandusüksust 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 põhjustatavatest 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 käsitletavatatest 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 detaalse 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 Raamistikus toodud kõnealuste elementide definitsioonidele ja kajastamiskriteeriumidele.

IAS 1

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 põhiaruandes endas eraldi esitamiseks, võib olla piisavalt oluline eraldi esitamiseks selle lisades.

31. Olulisuse mõiste rakendamine tähendab, et standardi ja tõlgenduse avalikustamiskoostajate 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 varude allahindlust ja ebatõenäoliselt laekuvate nõuete allahindlust — ei loeta saldeerimiseks.

34. IAS 18 *Tulu* määratleb 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 põhitegevuse 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 investeringute ja äritegevuses kasutatava vara müügikasum ja -kahjum kajastatakse, lahutades müügitulust vara bilansiline maksumus ja seotud müügitulud;

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.

IAS 1

43. Käesolev standard kasutab mõnikord terminit "avalikustamine" laiemas tähenduses, hõlmates nii bilansis, kasumiaruandes, omakapitali muutuste aruandes ja rahavoogude aruandes kui ka nende lisades esitatavaid 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. **Finantsruanded 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 aruaande 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 informatsioonis võrreldes eelmise bilansikuupäevaga;
 - (b) kas finantsruanded 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 finantsruanded esitatakse elektroonilisel kujul, ei kasutata alati eraldi lehekülgi ja eespool mainitud andmed esitatakse seetõttu piisavalt tihti, et kindlustada finantsaruannetes sisalduva informatsiooni õige arusaamine.
48. Finantsruanded 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. **Finantsruanded 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 pärast bilansikuupäeva ja (b) rohkem kui kaheteistmüümne kuu jooksul pärast bilansikuupäeva, avalikustama selle summa, mis eeldatavalt realiseerub või tasutakse pärast kaheteistküümne kuu möödumist.**
53. Kui majandusüksus tarnib kaupu või pakub teenuseid selgelt määratletava äriüksikü jooksul, siis käibe- ja põhivara ning pika- ja lühiajaliste kohustiste eraldamine bilansis annab kasulikku informatsiooni, eristades käibekapitalina ringleva netovara majandusüksuse pikaajalise kasutusega objektidest. Samuti võimaldab see esile tuua varad, mis jooksva äriüksikü 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 äriüksikü 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 seagaistuseks võib tekkida, kui majandusüksusel on erinevaid tegevusvaldkondi.
56. Informatsioon varade ja kohustiste eeldatavate realiseerimiskuupäevade kohta on kasulik majandusüksuse likviidsuse ja maksevõime hindamisel. IAS 32 nõuab finantsvarade ja finantskohustiste tagasimaksetähtsuste 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 tähtsaja 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 kahteist 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 äriüksikü jooksul;**
- (b) **seda hoitakse peamiselt kauplemise eesmärgil;**

IAS 1

(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 äriüksik on aeg, mis kuulub protsessis kasutatavate varade omandamisest kuni nende realiseerimiseni raha või raha ekvivalentide vastu. Kui majandusüksuse tavaline äriüksik 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 äriüksikust, 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: Kujastamine ja mõõtmine*) ja põhivarade lühiajalist osa.

Lühiajalised kohustised

60. Kohustis liigitatakse lühiajaliseks, kui ta vastab ühele järgmistest kriteeriumidest:

(a) eeldatavalt see tasutakse ettevõtte tavapärase äriüksikli jooksul;

(b) seda hoitakse peamiselt kauplemise eesmärgil;

(c) selle tasumise tähtaeg on kaheteist kuu jooksul alates bilansikuupäevast;

või

(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 äriüksikli 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 äriüksik kehtib nii majandusüksuse varade kui ka kohustiste liigitamise puhul. Kui majandusüksuse tavaline äriüksik ei ole selgelt määratletav, siis loetakse selle pikkuseks kaksteist kuud.
62. On teisi lühiajalisi kohustisi, mida ei tasuta osana jooksvast äriüksikust, 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. Pikaajalisteks finantseerimiseks kasutatavad finantskohustised (s.t need, mis ei ole osa majandusüksuse tavalisest äriüksikust 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 kaheist 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 kaheistkümneks 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 nõudmisele 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 kaheistkümneks 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 laenude 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. **Bilanss peab sisaldama vähemalt järgmisi kirjeid:**
- (a) **materiaalne põhivara;**
 - (b) **kinnisvarainvesteeringud;**
 - (c) **immateriaalne vara;**
 - (d) **finantsvara (välja arvatud punktides e, h ja i toodud summad);**
 - (e) **kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud;**
 - (f) **bioloogiline vara;**
 - (g) **varud;**
 - (h) **nõuded ostjate vastu ja muud nõuded;**
 - (i) **raha ja raha ekvivalendid;**

IAS 1

- (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) *edasiliikkunud tulumaksu kohustised ja edasiliikkunud 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 edasiliikkunud 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. Näiteks muudab pank ülaltoodud nimetusi selleks, et rakendada standardis IAS 30 kirjeldatud erinõudeid.
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 põhivara* kajastada 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 suurusel, 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 valmistooted;
 - (d) eraldised liigitatakse töövõtjate hüvitistega seotud eraldisteks ja muudeks eraldisteks;
- ja
- (e) omakapital ja reservid liigitatakse näiteks järgmiselt - sissemakstud omakapital, ülekurs ja reservid.

76. **Majandusüksus peab kas bilansis või lisades avalikustma 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, millel 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.**

IAS 1

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 müügioteel 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 ühissettevõtete 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.**
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. Näiteks muudab pank nimetusi selleks, et rakendada standardi IAS 30 erinõudeid. 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) investeeringute 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 tõepärast 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 hinnanguline. Näide otstarbepõhisest kululiigitusest:

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

IAS 1

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 tootmistasmega. 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 aktia 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) summamana), mis on näidatud eraldi emaettevõtte omanikele omistatava osa ja vähemosalusele omistatava osa kogusummadena;**
- ja**
- (d) **iga omakapitali komponendi kohta arvestusmeetodite muutuste ja vigade parandamiste kajastamise mõju kooskõlas standardiga IAS 8.**
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 sissemakstud 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).

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 valuutakursside muutused, kasumid või kahjumid müügiotol finantsvarade ümberhindlusest 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 lõppsaldot. Teine võimalus on esitada omakapitali muutuste aruandes vaid paragrahvis 96 välja toodud 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 finantsaruannete 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 süstemaatilisel. 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 rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditele vastavuse kohta (vaata paragrahv 14);
- (b) kokkuvõtte olulistest rakendatud arvestusmeetoditest (vaata paragrahv 108);

IAS 1

- (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

- (ii) mittefinantsinformatsioon, näiteks majandusüksuse finantsriskide juhtimise eesmärgid ja poliitikad (vaata IAS 32).

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 mõõtmisalust või -aluseid (näiteks algne soetusmaksumus, 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 mõõtmisalust, näiteks kui konkreetseid varaliike hinnatakse ümber, piisab nende varade ja kohustiste liikidele näitamisest, mille suhtes üht või teist mõõtmisalust 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 finantstulemuses ja finantsseisundis. Konkreetsete arvestusmeetodite avalikustamine on kasutajaile 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 põhivarade liikide mõõtmisaluste avalikustamist. IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* nõuab informatsiooni avalikustamist selle kohta, kas laenukasutuse kulutused on koheselt kajastatud kuluna või kapitaliseeritud tingimustele vastavate varaobjektide soetusmaksumuse 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 standardsile 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 lunastustähtajani hoitav investeering;
 - (b) millal kantakse teistele majandusüksustele üle sisuliselt kõik finantsvarade ja renditavate varade omamisega seotud märkimisväärsed riskid ja hüved;
 - (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 tütarettevõtte, kuigi majandusüksus omab otseselt või kaudselt läbi tütarettevõtete 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.

IAS 1

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 baseeruvast õiglasest väärtusest (nende õiglasest väärtusest 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.
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 konkreetsetes olukordades avalikustatakse tuleviku sündmusi puudutavad peamised eeldused, mis mõjutavad eraldiste liike. IAS 32 nõuab, et avalikustatakse olulised eeldused, mida rakendati õiglasest väärtusest kajastatavate finantsvarade ja finantskohustiste õiglaste väärtuste hindamisel. IAS 16 nõuab, et avalikustatakse olulised eeldused, mida rakendati materiaalse põhivara ümberhinnatud objektide õiglasest väärtuse hindamisel.

Muu avalikustatav informatsioon

IAS 1

125. *Majandusüksus peab lisades avalikustama:*

- (a) *dividendide summa, mille kohta on tehtud jaotusettepanek või mille jaotamine on välja kuulutatud enne kui finantsaruanded said avaldamiseks heakskiidu, aga mida ei ole kajastatud aruandeperioodi väljamaksena omanikele, ja sellega seotud summa aktsia kohta;*

ja

- (b) *eelisaktistae kõikide mittekajastatud kumulatiivsete dividendide summa.*

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.

—

IAS 1

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 *Vahearuanndlus* on 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.
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 *Raamistiku* kohaselt kuluna teenuste saamise hetkel.

IAS 2

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.

RAKENDUSALA

2. **Käesolevat standardit rakendatakse kõikide varude suhtes, välja arvatud:**

- a) lõpetamata toodangut, mis tekib ehituslepingute, kaasa arvatud otseselt seotud teeninduslepingute raames (vt IAS 11 Ehituslepingud);

- b) *finantsinstrumente;*
- ja*
- c) *põllumajandustegevusega seotud bioloogilisi varasid ja põllumajandustoodangut lõikuse hetkel (vt IAS 41 Põllumajandus).*
3. *Käesolevat standardit ei rakendata varude mõõtmisele, mida omavad:*
- a) *põllumajandus- ja metsandussaaduste, põllumajandustoodangu lõikuse hetkel ning mineraalide ja mineraal- toodete 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.*
- b) *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:

a) *hoitakse müümiseks tavapärase äritegevuse käigus;*

b) *parajasti toodetakse niisuguse müümise eesmärgil;*

või

c) *materjalid või tarvikud, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.*

Neto realiseerimisväärtus on tavapärasel äritegevuses kasutatav hinnanguline müügihind, millest on maha arvatud toote lõpetamiseks ja müügi sooritamiseks vajalikud hinnangulised kulutused.

Õiglase 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. Õiglase 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.

IAS 2

8. Varud hõlmavad ostetud ja edasimüügiks hoitavaid kaupu, kaasa arvatud näiteks jaemüüja ostetud ja edasimüügiks hoitava kaup või edasimüügiks hoitava maa ja muu vara. Samuti kuuluvad varude hulka majandusüksuse toodetud valmis-toodang 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 nende seotud tulu (vt IAS 18 *Tulu*).

VARUDE MÕÕTMINE

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

Varude soetusmaksumus

10. *Varude soetusmaksumus sisaldab kõiki ostu-, töötlemis- ja muid kulutusi, milleta varud ei oleks praeguses asukohtas 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 üldkuluseid. Püsivad tootmislikud üldkulud on need kaused 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 kaused toodangu kulud, mis muutuvad otseselt või peaaegu otseselt koos muutustega toodangu mahus, näiteks kaused materjalikulud ja kaused tööjõukulud.

13. Püsivate tootmislike üldkulude jaotamine töötlemiskulutustele põhineb tootmiseseadmete normaalvõimsusel. Normaalkvõimsus 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 tootmiseseisakute tõttu. Jaotamata üldkulused kajastatakse kuludena nende tekkimise perioodil. Ebavaliselt kõrge tootmismahuga perioodidel vähendatakse igale toodanguühikule jaotatud püsivate üldkulude mahtu nii, et varude maksumus ei kujuneks soetusmaksumusest kõrgemaks. Muutuvad tootmislikud üldkulud jaotatakse igale toodanguühikule tootmiseseadmete 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 põhjendatult ja järjepidevalt viisil. Jaotamine võib näiteks põhineda iga toote suhtelisel müügiväärtusel 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 soetusmaksumusest. Selle tulemusena ei erine põhitoote bilansiline maksumus oluliselt tema soetusmaksumusest.

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:
- a) ebatavaliselt suured kasutatud materjalikulud, tööjõukulu või muud tootmiskulutused;
 - b) ladustamiskulutused, välja arvatud juhul, kui need on vajalikud tootmisprotsessis enne järgmist tootmisetappi;
 - c) üldhalduskulud, mis ei ole seotud varude praegusesse asukohta ja seisukorda viimisega;
- ja
- d) 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 finantseerimisoosa, kajastatakse seda osa, näiteks tavalise tasumisaja ostu hinna ja makstud summa vahet, finantseerimisperioodi jooksul intressikuluna.

Teenuse osutaja varude soetusmaksumus

19. Määral, mil teenuse osutaja omab varusid, mõõdetakse neid nende tootmiskuludes. Käesolevad kulud sisaldavad peamiselt tööjõukulutusi ja muid kulutusi teenuse osutamise 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 rentaabluuse määraga objekte, mille suhtes on ebaotstarbekas kasutada teisi soetusmaksumuse mõõtmise meetodeid. Varude soetusmaksumus määratakse, vähendades varude müügiväärtust vastava käibe brutorentaabluuse protsendi võrra. Kasutatav protsent võtab arvesse varud, mille maksumus on alandatud algsest müügihinnast allapoole. Tihti rakendatakse erinevate jaemüügi valdkondade suhtes erinevat keskmist protsenti.

Soetusmaksumuse arvestusmeetodid

23. **Tavapärastel üksikeisest selgelt eristatavate varuobjektide ning konkreetsete projektide raames toodetud ja käsitletud kaupade ja teenuste soetusmaksumuse kindlaksmääramisel lähtutakse iga objektiga seotud kulutustest.**

IAS 2

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 ostenud või toodetud. Samas on iga objekti soetusmaksumuse eraldi kindlaksmääramine ebasobiv juhul, kui varud koosnevad suurest arvust samalaadsetest objektidest, mis ei ole tavapäraselt üksteisest 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 ostenud või toodetud varude objektid müüakse esimesena, mistõttu aruandeperioodi lõpul jäävad varudesse need objektid, mis on ostenud või toodetud viimasena. Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodist lähtuvalt määratakse iga objekti soetusmaksumus samalaadsete objektide aruandeperioodi alguse soetusmaksumuse ja aruandeperioodi jooksul ostenud 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 viimistlemis- või müügikulutused on suurenenud. Tava hinnata varusid alla soetusmaksumuselt netto realiseerimisväärtuseni on kooskõlas seisukohaga, et varasid ei tohiks kajastada suuremas väärtuses, kui on nende hinnanguline müügi- või kasutusväärtus.
29. Varud hinnatakse tavaliselt alla netto 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 kulutused iga teenuse kohta, millel on eraldi müügihind. Seetõttu käsitatakse igat sellist teenust eraldiseisva objektina.
30. Netto 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. Netto realiseerimisväärtuse hinnangutes võetakse arvesse ka varude hoidmise eesmärki. Näiteks müügi või teeninduse püsilepingute täitmiseks hoitavate varude netto realiseerimisväärtus põhineb lepinguhinnal. Kui müügilepingud ei kata hoitavate varude kogust, põhineb ülejäägi netto 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 netto realiseerimisväärtuse, hinnatakse materjalid alla nende netto realiseerimisväärtuseni. Sellisel juhul võib materjalide asendusmaksumus olla nende netto 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 varade 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 väärtusel miinus müügikulud kajastatud varude bilansiline maksumus;*
- d) *aruandeperioodi jooksul kuluna kajastatud varud;*

või

- 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 varude 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 müüdü varuobjektide soetusmaksumusse eelnevalt lülitatud kulutustest ning jaotamata tootmislikest üldkuludest ja eba-harilikult suurtest varude tootmiskuludest. Teatavad majandusüksuse asjaolud võivad tingida ka muude summade hõl-mamist, nagu näiteks turustamiskulud.

IAS 2

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.***

MUUDEST SEISUKOHTADEST TAGANEMINE

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

LISA

IAS 2

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].

IAS 8

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
Avalikustatav informatsioon	28-31
Muutused raamatupidamislikes hinnangutes	32-40
Avalikustatav informatsioon	39-40
Vead	41-49
Piirangud tagasiulatuvatele korrigeerimistele	43-48
Eelnenud perioodi vigade avalikustamine	49
Teostamatus seoses tagasiulatava rakendamise ja tagasiulatava 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 raamatupidamislike 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

IAS 8

3. Käesolevat standardit rakendatakse arvestusmeetodite valimisel ja rakendamisel, arvestusmeetodite muutuste kajastamisel, raamatupidamislike hinnangute muutuste kajastamisel ja eelnevatel perioodidel tehtud vigade korrigeerimisel.
4. Eelnevatel perioodidel tehtud vigade korrigeerimisest ja tagasiulatavalt rakendatud arvestusmeetodite muutustest tulevate 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 raamatupidamislikes 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 oodatava tulevase kasu ja kohustuste kohta. Muutused raamatupidamislikes 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 eraldivõetuna 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.

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 olnuks põhjendatud eeldada.

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

IAS 8

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 majanduslikke otsuseid ja olla seega oluline, nõuab nende kasutajate olemuse arvestamist. *Finantsaruannete koostamise ja esitusviisi raamistiku 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 tunnusoontega 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 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 moonutatusteta;**
 - (iv) **on kaalutletud;**
- ja*
- (v) **on täielikud kõigis olulistes 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 kontseptid raamistikus.**
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 rühmades, millele võivad olla sobivad erinevad meetodid. Kui standard või tõlgendus nõuab või lubab sellist rühmitamist, valitakse sobiv arvestusmeetod ja rakendatakse seda järjepidevalt igale rühmale.**

IAS 8

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.*
17. *Varade ümberhindluse meetodi esmakordne rakendamine kooskõlas standardiga IAS 16 Materiaalsed põhivarad või IAS 38 Immateriaalne 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 üleminekusätteid, või muudab arvestusmeetodit vabatahtlikult, rakendab ta muutust tagasiulatuvalt.*
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 sarnasest 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 tagasiulatuvalt 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.**

Tagasiulatava rakendamise piirangud

23. **Kui tagasiulatuv rakendamine on nõutud paragrahvide 19(a) ja (b) alusel, rakendatakse arvestusmeetodi muutust tagasiulatuvalt, välja arvatud juhul, kui on teostatamatu määrata kas perioodispetsiifilisi mõjusid või muutuse kumulatiivset mõju.**
24. **Kui on teostatamatu 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 teostatamatu määrata uue arvestusmeetodi rakendamise kumulatiivset mõju kõikidele varasematele perioodidele, korrigeerib ettevõtte võrdlusandmeid, et rakendada uut arvestusmeetodit edasiulatuvalt alates varasemast võimalikust kuupäevast.**
26. Kui ettevõtte rakendab uut arvestusmeetodit tagasiulatuvalt, 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 esitatust varasemate perioodidega seotud korrigeerimise summa kajastatakse varaseima aruannetes esitatud perioodi kõigi mõjutatud omakapitali komponentide algsaldode korrigeerimise-na. 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 teostatamatu rakendada uut arvestusmeetodit tagasiulatuvalt, kuna ta ei suuda määrata meetodi rakendamise kumulatiivset mõju kõigiks eelnevaiks perioodideks, siis rakendab ettevõtte vastavalt paragrahvile 25 uut meetodit edasiulatuvalt alates varaseima võimaliku perioodi algusest. Seega ei võta ta arvesse enne seda kuupäeva tekkinud varade, kohustiste ja omakapitali kumulatiivse korrigeerimise mõju. Arvestusmeetodi muutmise on lubatud isegi siis, kui on teostatamatu rakendada meetodit edasiulatuvalt ükskõik millise eelnenud perioodi suhtes. Paragrahv 50-53 annavad juhiseid, millal on teostatamatu 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 teostatamatu, 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;

IAS 8

- (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 tagasiulatuv 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.

Järgnevate 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 tagasiulatuv 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.

Järgnevate 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.*
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. Äritegevuste 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 usaldusväärsust.

IAS 8

34. Hinnangut võib osutada vajalikuks muuta, kui toimuvad muutused olukordades, mille 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 edasiulatuvalt 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 maksimumst muutuse perioodil.**
38. Edasiulatuva 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 tarbimismudelisis 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.

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 teostamatu.**
40. **Kui eeldatava mõju summat tulevastele perioodidele ei ole avalikustatud kuna selle hindamine on teostamatu, 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 tagasiulatuvalt 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 tagasiulatuvalt, 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 tagasiulatuv 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 parandamiseks viga edasiulatuvalt 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 möödunud 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 edasiulatuvalt 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;*

IAS 8

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

ja

(d) *kui tagasiulatuv 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 edasiulatuvat rakendamise eesmärgil) või tagasiulatuvat korrigeerimist, et parandada eelnenud perioodi viga, ja selle 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 tagasiulatuvat rakendamise või eelnenud perioodi vea tagasiulatuvat 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 peedaks olukorda, mis eksisteeris tehingu, muu sündmuse või tingimuse toimumise ajal.
52. Seega nõuab uue arvestusmeetodi tagasiulatuvat rakendamist või eelnenud perioodi vea tagasiulatuvat korrigeerimist 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 tagasiulatuvat rakendamist või tagasiulatuvat korrigeerimist nõuaks märkimisväärse hinnangu tegemist, mille jaoks oleks võimatu eristada neid kahte informatsiooni tüüpi, on teostamatu rakendada uut arvestusmeetodit või korrigeerida eelnenud perioodi viga tagasiulatvalt.

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 hindamisalust 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 töötajatele*, ei võta ta arvesse informatsiooni ebatavaliselt ränga gripihooja 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

IAS 8

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.**

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*.
-

IAS 8

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:

Paragrahv 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.

Paragrahv 81(b) ja 83 kustutatakse.

A3. IAS 14 Segmentiaruandlus 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 segmenti tasemele.

Paragrahv 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 segmenti 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 tagasiulatuv 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 võimalikus kuupäevast.

Järgnevad muutused tehakse eemaldamiseks 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.

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 *Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*, paragrahvid 20-22 muudetakse lugemaks järgnevalt:

20. ***Valitsusepoolne abi, mida saadakse juba toimunud kulude kompenseerimise või ettevõttele kohese finants-toetuse 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 finants-toetust, mitte olla stii-muliks 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.

IAS 8

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

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 toimusid peale selle standardi jõustumiskuupäeva 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.

Paragrahve 24, 25 ja 27 muudetakse lugemaks järgnevalt:

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 -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, 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 aastaaruandes 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 teostatatu 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 edasiulatavalt 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 tagasiulatavalt, korrigeerides eelnenud perioodide finantsinformatsiooni nii palju ajas tagasi kui võimalik. Kui aga eelnenud majandusaastate osas vajalike korrigeerimiste kumulatiivse summa kindlaksmääramine on teostatatu, kasutatakse uut meetodit vastavalt standardile IAS 8 edasiulatavalt alates varasemast võimalikust kuupäevast. Paragrahvis 43 toodud põhimõtte eesmärgiks on nõuda, et iga käesoleval majandusaastal toimunud arvestusmeetodi muudatust rakendataks tagasiulatavalt või, kui see pole võimalik, edasiulatavalt 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 kustutatakse 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 vara* kustutatakse paragrahv 120.

A13. Tõlgenduses SIC-12 *Konsolideerimine – eriotstarbelised majandusüksused* muudetakse jõustumiskuupäeva puudutav paragrahv järgmiselt:

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 – ühissetteõtjate mittemonetaarsed sissemaksud* 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.

IAS 8

- A15. Tõlgenduses SIC-21 *Tulumaks – ümberhinnatud mitteamortiseeritavate varade katmine* 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* muutused 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 bartertehingud* 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 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 *Järelduste 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.

- 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 esitusviisis järgitakse IASi standardite formaati, nagu IASB selle vastu võttis. IASi X tuleb mõista [tema eesmärgi ja Järelduste 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.

(*) 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 arvestusmeetodites* viideteks standardile IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamishinnangute muutused ja vead*.

IAS 10

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 10

Bilansipäevajärgsed sündmused

SISUKORD	Löik
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

IAS 10

3. Selles standardis on kasutatud järgnevad mõisteid järgnevas tähenduses:

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 mittekorreerivad sündmused).

4. Finantsaruannete avaldamiseks kiitmise protsess varieerub sõltuvalt juhtimisstruktuurist, põhikirja nõuetest ja finantsaruannete koostamisel ja lõplikul vormistamisel järgitavatest protseduuridest.
5. Mõnedel juhtudel nõutakse ettevõtetl 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 summasid, et kajastada bilansipäevajärgseid korrigeerivaid sündmusi.**

IAS 10

9. Alljärgnevad sündmused on näited bilansipäevajärgsetest korrigeerivatest sündmustest, mis nõuavad, et ettevõtte korrigeeriks oma finantsaruannetes kajastatud summasid või kajastaks varem kajastamata objekte:
- (a) bilansipäevajärne 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 varad* või kajastab uue eraldise. Ettevõtte ei tee tingimusliku kohustise lihtviisilist avalikustamist kuna lahendus annab täiendavaid tõendeid, mis oleks arvesse võetud kooskõlas IAS 37 lõikega 16.
 - (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 investeeringute turuväärtuse langemine bilansipäeva ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahelisel ajal. Tavaliselt pole turuväärtuse langemine seotud investeeringute olukorraga bilansipäeval vaid peegeldab pärastpoole tekkinud asjaolusid. Sellepärast ei korrigeeri ettevõtte oma finantsaruannetes kajastatud investeeringute summasid. Samamoodi ei ajakohasta ettevõtte bilansipäeva seisuga avalikustatud informatsiooni investeeringute kohta, kuigi vastavalt paragrahvile 21 võib osutada vajalikuks avalikustada lisainformatsioon.

Dividendid

12. **Kui ettevõtte deklareerib dividende omakapitaaliinstrumentide omanikele (nagu on määratletud IAS 32-s *Finantsinstrumentid: 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

IAS 10

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 reaalistlikku 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.

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

IAS 10

(b) *hinnang selle finantsmõju kohta või mäрге, 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 välisvaluutakurssidemuutused 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
- (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).

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 on 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 jätmise võib mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid, mis on tehtud finantsaruannete alusel (vaata IAS 10 *Bilansipäevajärgsed sündmused*).

A2. IAS 35-s Lõpetatavad tegevusvaldkonnad on paragrahvi 32 parandatud järgnevalt:

32. Eelmises paragrahvis osutatud vara võõrandamised, kohustiste arveldamised ja siduvad müügilepingud võivad ilmuda 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 müüdnud või nad on ühe või mitme siduva müügilepingu objektiks, lisatakse vastavalt IAS 10-le *Bilansipäevajärgsed sündmused* finantsaruannetes paragrahvis 31 nõutud avalikustatavat informatsiooni kui mõjud on olulised ja avalikustamata jätmise võib mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid, mis on tehtud finantsaruannetealusel.

A3. IAS 37-s *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad* Sissejuhatus 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 jätmise võib mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid, mis on tehtud finantsaruannetealusel.

96. [Kustutatud]

A4. Rahvusvahelises finantsaruandlusstandardites, kaasa arvatud Rahvusvahelises raamatupidamisstandardites ja tõlgendustes, mis on rakendatavad detsembrist 2003 viited IAS 10 *Bilansipäevajärgsed sündmused* praegusele versioonile on parandatud IAS 10-ks *Bilansipäevajärgsed sündmusteks*.

IAS 16

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
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

IAS 16

2. **Käesolevat standardit rakendatakse materiaalse põhivara arvestamisel, välja arvatud juhul, kui mõni teine rahvusvaheline raamatupidamisstandard nõuab või lubab sellest erineva raamatupidamiskäsitluse kasutamist.**
 3. Käesolevat standardit ei rakendata:
 - a) põllumajandustegevusega seotud bioloogiliste varaobjektide suhtes (vt IAS 41 "Põllumajandus")

ja
 - b) mineraalide kaevandamisõiguse ja mineraalvarude, nagu nafta, maagaas ning samalaadsete mittetaastuvate maa-
varade suhtes.
- Käesolevat standardit kohaldatakse materiaalse põhivara suhtes, mida kasutatakse punktides a ja b esitatud varade arendamiseks või säilitamiseks.
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 akumuleeritud kulumi ja varaobjekti väärtuse langusest põhjustatud akumuleeritud kahjumi mahaarvamist.

Soetusmaksumus on vara omandamiseks makstud raha või raha ekvivalentide summa ja mitterahalise tasu õiglane väärtus vara soetamise või valmistamise ajal.

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

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.

Õiglane 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.

IAS 16

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 hinnagulisel 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 mõõtetühikut, st 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 keemiaettevõtte 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".

Hilisemad väljaminekud

12. Vastavalt paragrahvis 7 toodud arvele võtmise põhimõttele ei kajasta ettevõtte materiaalse põhivara bilansilises maksumuses objekti igapäevase hooldusega seotud kulusid. Sellised väljaminekud kajastatakse tekkepõhiselt kuluna. Igapäevase hooldusega seotud kulud hõlmavad peamiselt tööjõule ja tarbekaupadele, ning võivad sisaldada ka varuosadega seotud kulusid. Taolisi väljaminekuid kirjeldatakse sageli kui materiaalse põhivara 'remondi ja hooldusega' seotud kulusid.
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 läbivaatuse 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 ülevaatuse kulutus on objekti soetus- või ehitismaksumuse osa või mitte. Vajadusel võib korralise ülevaatuse osatähtsust soetus- või ehitismaksumuses hinnata vastavalt tulevikus toimuva sarnase ülevaatuse 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.

IAS 16

17. Otsesed kulutused on näiteks:
- a) hüvitised töötele (vastavalt standardis IAS 19 "Hüvitised Töövõtjatele" toodud mõistele), mis tulenevad otseselt materiaalse põhivara objekti ehitamisest või soetamisest;
 - b) asukoha ettevalmistamise kulud;
 - c) esialgsed tarne- ja käitlemiskulutused;
 - d) paigaldus- ja monteerimiskulud;
 - e) 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
 - f) teenustasud.
18. Ettevõtte kohaldab standardit IAS 2 "Varud" demonteerimise, teisaldamise ja asukoha ennistamise kohustustega seotud kulude suhtes, mis tekivad teatud perioodi jooksul seoses varaobjekti kasutamise 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:
- 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 seatud. Seega ei võeta kasutamise või ümberpaigutamisega 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 seatud 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 ressursside ebarahulikult suuri kulusid. 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 tasumisajast 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 taolisel 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
- c) punktis a) või b) toodud erinevus on oluline võrreldes vahetatud varaobjektide õiglaste 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 usaldusväärselt mõõdetav kui a) põhjendatud hinnangud võimaliku õiglase väärtuse kohta ei muutu märkimisväärselt või kui b) erinevate hinnangute tõenäosust saab usaldusväärselt mõõta ning õiglase väärtuse määramisel kasutada. Kui ettevõtte suudab saadud või loovutatud varaobjekti õiglast väärtust usaldusväärselt 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 MÕÕTMINE

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 akumuleeritud amortisatsioon ja väärtuse langusest tingitud kogunenud kahjum.**

Ümberhindluse meetod

31. **Materiaalse põhivara objekt, mille õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta, kajastatakse pärast esmast arvelevõtmist ümberhinnatud väärtuses, mis on võrdne selle õiglase väärtusega ümberhindamise kuupäeval miinus akumuleeritud 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 erilaadusega 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 akumuleerunud amortisatsiooni käsitletakse ühel kahest alljärgnevast viisist:

- a) 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.
- b) lahutatakse vara bilansilisest brutomaksumusest ning netosumma arvestatakse ümber vara ümberhinnatud summaks. Seda meetodit kasutatakse tihti ehitiste ümberhindamisel.

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

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. Seliste rühmade näited on:

- a) maa;
- b) maa ja ehitised;

- c) masinad;
 - d) laevad;
 - e) lennukid;
 - f) mootorsõidukid;
 - g) mööbel ja seadmed;
 - ning
 - h) 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 krediidkan-
dega otse omakapitalis materiaalse põhivara ümberhindluse reservi real. Samas tuleb bilansilise maksumuse suu-
renemist 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 kasumiaruan-
des. Samas tuleb bilansilise maksumuse vähenemist kajastada deebetkandega otse omakapitalis materiaalse põhi-
vara ümberhindluse reservi real ulatuses, mis ei ületa sama varaobjekti ümberhindluse reservi kajastatud
kreeditsaldot.**
41. Omakapitalis kajastatud materiaalse põhivara ümberhindluse reservi võib vara kajastamise lõpetamisel siirdada otse jaot-
tamata kasumisse. See võib tähendada kogu reservi siirdamist juhul, kui varaobjekt kasutuselt kõrvaldatakse või võõ-
randatakse. 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 kasumia-
ruandes 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 eral-
di. 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 üle-
jäänud osad. Ülejäänud osad on osad, mis eraldivõetuna ei ole olulised. Kui ettevõttel on taoliste osade suhtes erine-
vad 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.**

IAS 16

49. Perioodi amortisatsioonikulu kajastatakse üldjuhul kasumiaruandes. Samas mõnikord kasutatakse varaobjektist tulevat majanduslikku kasu muu vara tootmiseks. Sellisel juhul moodustab amortisatsioonisumma osa teise varaobjekti soetusmaksumusest ja kajastub selle bilansilises maksumuses. Näiteks kajastatakse tootmisseadmete amortisatsioon varude valmistamiskuludes (vt standard IAS 2). Samuti võib arendustegevuses kasutatud materiaalse põhivara amortisatsiooni kajastada vastavalt standardile IAS 38 "Immateriaalne vara" kajastatud immateriaalse varaobjekti soetusmaksumuse 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 õiglane 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. Praktikas on varaobjekti lõppväärtus tavaliselt väga väike ja seega amortiseeritava summa arvutamisel ebaoluline.
54. Varaobjekti lõppväärtuse summa võib suurene da 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 hoostatud, 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 seisujal. Seega arvestatakse varaobjekti kasuliku eluea määramisel kõiki järgmisi asjaolusid:
- varaobjekti eeldatav kasutamine. Kasutamist hinnatakse varaobjekti eeldatava võimsuse või toodangu füüsilise mahu järgi.
 - 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.
 - tehniline või kaubanduslik iganemine, mis on tingitud tootmisprotsessi muutustest või parendamistest või turunõudluse muutumisest selle toote või teenuse järele, mis on varaobjekti väljundiks.
 - 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 kasulik eluiga olla lühem kui selle majanduslik eluiga. Varaobjekti kasuliku eluea 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 piiramatu, välja arvatud mõningad erandid nagu karjäärade ja maatükkide kasutamine täpinaasena, 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.

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 loobutud, 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 ostmise või valmistamine on eraldi majanduslikud sündmused ning neid arvestatakse eraldiseisvana järgmisel viisil:
- materiaalse põhivara objektide väärtuse langus kajastatakse kooskõlas standardiga IAS 36;
 - aktiivsest kasutusest eemaldatud või võõrandatud materiaalse põhivara objektide kajastamise lõpetamine määratletakse vastavalt käesolevale standardile;
 - kolmandatelt isikutelt saadud hüvitis materiaalse põhivara objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobutud, tuleb kajastada kasumi või kahjumi määramisel siis, kui tekib nõue hüvitisele;
- ja
- asendusvarana taastatud, ostenud või valmistatud materiaalse põhivara objektide soetusmaksumus määratletakse vastavalt käesolevale standardile.

IAS 16

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.**
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 ekvivalendi vahe kajastatakse intressituluna standardi IAS 18 kohaselt, peeldades nõude efektiivset tulumäära.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

73. **Finantsaruannetes avalikustatakse materiaalse põhivara iga rühma kohta:**
- a) *bilansilise brutomaksumuse mõõtmisel rakendatud arvestusprintsipid;*
 - b) *kasutatud amortisatsioonimeetodid;*
 - c) *kasulikud tööead või kasutatud amortisatsioonimäärad;*
 - d) *soetusmaksumus ning akumulieeritud amortisatsioon (koos väärtuse langusest tingitud akumulieeritud 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 isikutelt saadud summad, juhul kui seda ei ole kasumiaruandes eraldi avalikustatud.*

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 õiglase väärtuste kindlaksmääramisel rakendatud meetodid ja olulised eeldused;*

IAS 16

- d) *ulatus, mil määral objektide õiglased väärtused määrati aktiivse turu hindade või mitteseotud isikute vahel toimunud tehingute alusel, või mil määral õiglased 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 õiglase 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.*

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".

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 "Segmendiaruandlus" paragrahv 21 sõnastatakse järgmiselt:

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 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 (õiglasel väärtuses) muude standardite alusel, näiteks vastavalt standardil IAS 16 "Materiaalne põhivara" põhinevale ümberhindluse mudelile. Ümberhinnatud vara väärtuse võimaliku languse kindlaksmääramine sõltub õiglasel väärtuse määramise alustest:

...

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

...

Ettevõttesisesed informatsiooniallikad

...

IAS 16

- 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 kavasad 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 laekumisi ega väljamakseid, mis eeldatavasti tulenevad järgmisest:*

...

- 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 vähendamisena.*

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:*

...

Ettevõttesisesid informatsiooniallikaid

- d) *kõnealuse perioodi jooksul toimunud või lähitulevikus toimuvaid märkimisväärsed ettevõtte jaoks soodsaid muutusi vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Taolised muutused hõlmavad vara täiendamise, osalise asendamise või hooldusega tekkinud perioodikuluseid 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 suurendamisena.**

A5. Standardis IAS 37 "Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad", kustutatakse paragrahvi 14 punkti (a) joo-nealune 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 kasutamise-ga 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, mil-lest lõppväärtus on maha arvatud.

Soetusmaksumus on vara omandamiseks makstud raha või raha ekvivalentide summa ja muude hüvitiste õiglase 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 eelda-takse selle kasuliku eluea lõpus.

Kasulik eluiga on:

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

või

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.

IAS 16

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 tulevane 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 marginimedele, 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 müügitoetuskulutused);
- b) uues asupaigas äritegevuse alustamise või uue tarbijasegmenndiga seotud kulud (kaasa arvatud kulutused personali väljaõppeks);

ja

- c) haldus- ja muud üldkulud.

24C. Immateriaalse vara valmistamisega seotud kulustekajastamine 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.

- 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 õiglases 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 koheselt 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 tehingu 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 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 majandusüksusele omase tehingu 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.

IAS 16

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 seadmisega. 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.

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 otse 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 kuu-päevast, 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 elua 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.

Paragrahv 88-90 sõnastatakse järgmiselt:

88. **Kasutatav amortisatsioonimeetod peegeldab seda, kuidas majandusüksus varaobjektist tulenevat majanduslikku kasu eeldatavalt kasutama hakkab. Kui seda kujunemist ei ole võimalik usaldusväärselt 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 akumuleeritud amortisatsioon väiksem lineaarse meetodi kohaselt arvatutust.
90. Amortisatsioon kajastatakse üldjuhul kasumis või kahjumis. Siiski kasutatakse mõnikord varaobjektist tulenevat majanduslikku kasu teiste varaobjektide tootmiseks. Sellisel juhul moodustab amortisatsioonisumma osa teise varaobjekti soetusmaksumusest 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 suureneeda selle bilansilise maksumusega võrdeliseks või sellest suuremaks. Sel juhul võrdub varaobjekti amortisatsioonisumma nulliga kuni selle lõppväärtus kahaneb, jõudes madalamale tasemele kui varaobjekti bilansiline maksumus.

IAS 16

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 summas, 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.*

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 väärtuste 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 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 usaldusväärselt 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 Jõustumiskuupäeva paragrahvi, lisatakse paragrahvid 14 ja 15:

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

IAS 16

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.
 5. Mitteamortiseeritava vara ümberhindamisest IAS 16 paragrahvi 31 alusel tuleneva edasilükkunud tulumaksu kohustise või vara mõõtmisel tuleb aluseks võtta tulumaksumõjud, 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.
- 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 kuldena 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

IAS 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) *Rent* ja 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 arvestusmetoodikaid ja avalikustatav informatsioon, mida rakendatakse rendi suhtes.

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, patentide ja autoriõiguste litsentsilepingud.*

IAS 17

Käesolevat standardit ei rakendata hindamise alusena siiski järgmistel juhtudel:

- (a) rentnike poolt renditav kinnisvara, mida arvestatakse kinnisvarainvesteeringuna (vt IAS 40 Kinnisvarainvesteeringud);
 - (b) kasutusrendi tingimustel rendileandjate poolt väljarenditav kinnisvarainvesteering (vt IAS 40);
 - (c) rentnike renditav bioloogiline vara, mis kuulub kapitalirendi hulka (vt IAS 41 Põllumajandus);
- või
- (d) kasutusrendi tingimustel rendileandjate poolt väljarenditav bioloogiline 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 lepinguosaliselt teisele.

MÕISTED

4. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi termineid järgmises tähenduses:

Rent on lepe, mille kohaselt rendileandja annab rentnikule makse või rea maksete eest kokkulepitud ajavahemikuks üle varaobjekti kasutusõiguse.

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 renditavat 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 rentnikul 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 järgmiste maksetega:

(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 õiglane väärtus selle õiguse kasutatavaks 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 mitteseotud 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.

IAS 17

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 kindlaks määratav, määr, millega rentnik saaks rendi jõustumise kuupäeval varaobjekti ostuks vajalikku laenu võtta samasuguseks perioodiks ja samasuguse tagatisega.

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

- 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.
- Rendilepingu mõiste hõlmab ka varaobjekti üürilepinguid, mis annavad üürjale kokkulepitud tingimuste täitmisel varaobjekti omandamise õiguse. Selliseid lepinguid tuntakse ka osititasumisega müügi lepingutena.

RENDI LIIGITAMINE

- 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 liigsest 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 nüüdisväärtus 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.
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.

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

IAS 17

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 teisi, 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 piiramatut majanduslikku 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 piiramatut majanduslikku eluiga, liigitatakse maa-element tavaliselt kasutusrendiks, välja arvatud juhul, kui kooskõlas paragrahviga 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 rendiomandiõiguse vastavate õiglase väärtustega rendi jõustumise kuupäeval. Kui rendimakseid ei saa usaldusväärset 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 osalus 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 soetusmaksuses, 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 osapoolele. Sellist allrenti arvestab rentnik kapitalirendina kolmandale osapoolele, kuigi kolmas osapool võib seda arvestada ka kasutusrendina.

RENDI KAJASTAMINE RENTNIKE FINANTSARUANNETES

IAS 17

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 kasutamise 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. **Kapitalirendiga kaasneb igal aruandeperioodil amortiseeritava vara amortisatsiooni- ja finantskulu. Renditavat amortiseeritavat vara amortiseeritakse analoogselt enda omandis oleva amortiseeritava varaga ja kajastatav amortisatsioon arvutatakse vastavalt standarditele IAS 16 Materiaalne põhivara ja IAS 38 Immateriaalne 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 kasulik eluiga; vastasel juhul amortiseeritakse varaobjekt rendiperioodi või sellest lühema kasuliku eluea jooksul.

IAS 17

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 kohustus 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 IAS 32 Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine toodud nõuete järgimisele avalikustama järgmised kapitalirenti puudutavad andmed:**
- (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 avalikustamiskoostõudeid 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 rendimaksud (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.

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

35. **Rentnikud peavad lisaks standardis IAS 32 toodud nõuete järgimisele 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.**
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 sisetised 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 rendileandjate ei toimi tootjad või vahendajad, korrigeeritakse esmaste otsekulutustega saadaoleva kapitalirendi esialgset summat ning need vähendavad rendiperioodi jooksul kajastatud tulu summat. Rendi sisemist intressimäära määratletakse 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 müügikasum, mis kapitalirendi puhul toimub tavaliselt rendiperioodi alguses.

IAS 17

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. Rendileandjate 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 müüdüd toodete maksumus on renditava vara soetusmaksumus või sellest erinev bilansiline maksumus, millest on maha arvatud garanteerimata lõppväärtuse nüüdisväärtus. Müügitulu ja müüdüd 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. Rendileandjana toimivate tootjate või vahendajate puhul läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevaid kulutusi kajastatakse rendiperioodi alguses kuluna, sest need on peamiselt seotud tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega.
47. **Rendileandjad peavad lisaks standardis IAS 32 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 amortisatsiooni-meetodiga sarnaste varaobjektide puhul ja amortisatsioon arvutatakse 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 müügisummit kasutusrendilepingust, sest seda ei saa samastada müüügiga.
56. *Rendileandjad peavad lisaks standardis IAS 32 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.*

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

IAS 17

57. Lisaks rakendatakse rendileandjatele kasutusrendina renditava vara puhul avalikustamise nõudeid vastavalt standarditele IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41.

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 asjakohane 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 väärtuses, on tegelikult tegemist tavalise müügit tehinguga ning võimalik kasum või kahjum kajastatakse viivitamatult.
63. **Kasutusrendi korral, kui õiglane 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 esitamine* toodud eraldi avalikustamist käsitlevatele kriteeriumidele.

ÜLEMINEKUSÄTTED

67. **Vastavalt paragrahvile 68 on käesoleva standardi tagasiulatuv rakendamine soovitatav, kuid mitte nõutav. Kui käesolevat standardit ei rakendata tagasiulatuvalt, 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 tagasiulatuvalt kõigi rendilepingute suhtes või, kui standardit IAS 17 (muudetud 1997) ei rakendatud tagasiulatuvalt, kõigi rendilepingute suhtes, mis sõlmiti enne, kui majandusüksus esimest korda rakendas standardit IAS 17 (muudetud 1997).**

JÕUSTUMISKUUPÄEV

IAS 17

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).
-

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].

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
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
Arvestusvaluutat 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.

IAS 21

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 rakendusallasse. Kajastamine ja mõõtmised
- b) nende välismaiste äriüksuste majandustulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisel, mis on kaasatud majandusüksuse finantsaruannetes 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 rakendusalaast välja. Samas kuuluvad käesoleva standardi rakendusallasse need välisvaluuta tuletisinstrumentid, mida standardi IAS 39 rakendusala ei hõlma (nt mõned välisvaluuta tuletisinstrumentid, 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 nõuded finantsaruannete kirjeldamiseks vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele. Käesolev standard määratleb avalikustatava informatsiooni nende finantsandmete välisvaluutasse ümberarvestamisel, mis nimetatud nõuetele ei vasta.
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:**

Sulgemiskurss on hetke vahetuskurss (spot-kurss) bilansipäeval.

Valuutakursi vahe on erinevus, mis tekib teatud ühikute ühest valuutast teise valuutasse ümberarvestamisel erinevaid valuutakursse kasutades.

Valuutakurss on kahe valuuta teineteise vastu vahetamise kurss.

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.

(*) Vt samuti SIC-7: Euro kasutuselevõtt.

Arvestusvaluuta on majandusüksuse esmase majanduskeskkonna valuuta.

Kontsern on emaettevõtte ja selle kõik tütarettevõtted.

Monetaarsed varad ja kohustused on olemasolevad valuutaihikud ja vara ning kohustused, mis saadakse või mis kuuluvad maksmisele fikseeritud või kindlaksmääratavates valuutaihikutes.

Netoinvesteering välismaisesse majandusüksusesse on aruandva majandusüksuse osalus antud äriüksuse netovarades.

Eitusvaluuta 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 emiteerimisest) saadavad rahalised vahendid teenitakse.
 - b) valuuta, milles põhitegevusest tulenevad laekumised kajastatakse.
11. Järgnevalid 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 tütarettevõtteks, filiaaliks, sidusettevõtteks või ühisettevõtmiseks):
- 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;
 - 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.

IAS 21

12. Kui ülaltoodud näitajad on segatud ning arvestusvaluutat ei saa üheselt määrata, kasutab juhtkond oma hinnangut selise 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 emaaettevõtte 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.

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. Samaselt eelnevale on monetaarseks varaks või kohustuseks leping, millega saadakse (või antakse üle) muutuv osa majandusüksuse omakapitaliinstrumentidest 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 emaaettevõtte) või välismaine äriüksus (nagu näiteks tütarettevõtte või filiaal) – enda arvestusvaluuta vastavalt paragrahvidele 9–14. Majandusüksus arvestab välisvaluutas olevad varad ja kohustused ümber funktsionaalsetesse valuutasse ning esitab taolise ümberarvestamise mõju vastavalt paragrahvidele 20–37 ja 50.
18. Paljud aruandvad majandusüksused koosnevad mitmetest eraldiseisvatest majandusüksustest (nt kontserni moodustab emaaettevõtte ja üks või mitu tütarettevõtet). Erinevatel majandusüksustel, kas kontserni liikmetel või teistel, võivad olla investeeringud sidusettevõtetes või ühisettevõtmistes. 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 finantstulemused ja majandusseisund samuti ümber vastavalt paragrahvidele 38–50.

VÄLISVALUUTATEHINGUTE KAJASTAMINE ARVESTUSVALUUTAS

IAS 21

Esmane kajastamine

20. Välisvaluutatehing on tehing, mis on fikseeritud või nõuab tasumist välisvaluutas, sealhulgas tehingud, mis tulenevad sellest, kui majandusüksus kas:
- a) ostab või müüb kaupu või teenuseid, mille hind on fikseeritud välisvaluutas;
 - b) võtab või annab laenu, kui tasumisele kuuluvad või saadavad summad on fikseeritud välisvaluutas;
- või
- c) 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 vahetuskursi (spot-kurss) tehingu kuupäeval.**
22. Tehingukuupäevaks on kuupäev, mil tehingut saab esmakordselt kajastada vastavalt rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditele. Praktilistel põhjustel kasutatakse tihti kurssi, mis on ligikaudu sama tehingukuupäeva tegeliku kursi; 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:**
- a) **välisvaluutas fikseeritud monetaarsed varad ja kohustused arvestatakse ümber, kasutades sulgemiskurssi;**
 - b) **välisvaluutas fikseeritud mittemonetaarsed varad ja kohustused, mida kajastatakse algses maksumuses, arvestatakse ümber kasutades tehingukuupäeval kehtinud kurssi;**
- ja
- c) **välisvaluutas ja õiglates väärtuses kajastatud mittemonetaarsed varad ja kohustused arvestatakse ümber kasutades õiglase väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi.**
24. Objekti bilansiline maksumus määratakse kindlaks kooskõlas teiste asjakohaste standarditega. Näiteks materiaalsel põhivara võib kajastada õiglates 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 *Varud* on näiteks varude bilansiliseks maksumuseks kas maksumus või neto realiseerimisväärtus, olenevalt sellest, kumb on madalam. Sarnaselt sellele, on standardi IAS 36 *Varade väärtuse langus* kohaselt vara bilansiline maksumus, mille osas puuduvad andmed võimaliku väärtuse languse kohta, madalaim kahest, selle bilansilisest maksumusest enne varade väärtuse 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).

IAS 21

Nimetatud võrdluse tagajärjel võidakse varade väärtuse langusest tulenev kahju kajastada arvestusvaluutas, kuid mitte välisvaluutas, või vastupidi.

26. Kui eksisteerib mitu erinevat valuutakurssi, kasutatakse kurssi, millega tehingus või saldoses 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 teatava valuutakursi vahega. Näiteks standard IAS 39 nõuab, et riskimaandamisinstrumentideks 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 mittmonetaarsest 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 valuutakurssi, 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 eraldiseisvates finantsaruannetes kasumis või kahjumis või välismaisete äriüksuste eraldiseisvates finantsaruannetes, sõltuvalt sellest, mis on kohasem. Finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat äriüksust (nt konsolideeritud finantsaruanded, juhul kui välismaine äriüksus on tütarettevõte), kajastatakse taolised valuutakursi vahed algselt omakapitalis eraldi komponendina ning kajastatakse kooskõlas paragrahviga 48 netoinvesteeringu realiseerimise järel kasumis või kahjumis.**
33. Kui monetaarne vara või kohustus moodustab osa aruandva majandusüksuse netoinvesteeringust välismaisesse majandusüksusesse ning see on fikseeritud aruandva majandusüksuse arvestusvaluutas, tekib valuutakursi vahe välismaise äriüksuse eraldiseisvates finantsaruannetes, vastavalt paragrahvile 28. Sarnaselt sellele tekib valuutakursi vahe aruandva majandusüksuse eraldiseisvates finantsaruannetes, kooskõlas paragrahviga 28, juhul kui taoline vara või kohustus on fikseeritud välismaise äriüksuse funktsionaalses valuutas. Taolised valuutakursi vahed liigitatakse ümber omakapitali eraldi komponendiks finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat majandusüksust (st finantsaruannetes, mille puhul välismaine äriüksus on konsolideeritud, proportsionaalselt konsolideeritud või arvestatud kapitaliosalusel meetodi alusel). Monetaarne vara või kohustus, mis moodustab osa aruandva majandusüksuse netoinvesteeringust välismaisesse majandusüksusesse, võib olla fikseeritud muus valuutas kui seda on aruandva majandusüksuse või välismaise äriüksuse arvestusvaluuta. Valuutakursi vahesid, mis tekivad monetaarse vara või kohustuse ümberarvestamisel aruandva majandusüksuse ja välismaise äriüksuse funktsionaalsetesse valuutadesse, ei liigitata ümber omakapitali eraldi komponendiks finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat majandusüksust (st need kajastatakse kasumis või kahjumis).

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 sulgemiskurssi ja soetusmaksumuse alusel mõõdetud mittemonetaarsed varad ja kohustused arvestatakse ümber, kasutades kurssi, 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 edasiulatuvalt 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 edasiulatuvalt. Teiste sõnadega arvestab majandusüksus kõik varad ja kohustused ümber uude arvestusvaluutasse, kasutades muudatuse kuupäeval kehtinud valuutakurssi. 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 fiantsseisundi 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.

IAS 21

- b) algsete netovarade ümberarvestamisest sulgemiskursiga, mis erineb eelnevast sulgemiskursist.

Taolisi valuutakursi vahesid ei kajastata kasumis või kahjumis kuna valuutakursside 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 aruandeaasta summadena (st neid ei korrigeerita vastavalt hilisematele hinnataseme muutustele või valuutakursi muutustele).**

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 hinnatasemega summasisid soetusmaksimumustena 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 finantsaruannetes 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 tütaretevõtte grupisestest saldode ja grupisestest tehingute elimineerimine (vt standard IAS 27 *Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded* ja standard IAS 31 *Osalemine ühissetevõtmistes*). Samas ei saa grupisestest lühi- või pikaajalist monetaarset vara (või kohustust) elimineerida vastava grupisestest 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 lisaaruanded, 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 sidusettevõtetesse* 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 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 investeeringu 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 tekkivad majandusüksuse (kaasa arvatud välismaise äriüksuse) finantstulemuste ja majandusüksuse 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.**

IAS 21

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:**
- selgelt määratlema, et antud informatsioon on täiendav informatsioon, eristamaks seda informatsioonist, mis põhineb rahvusvahelistel finantsaruandlusstandarditel;**
 - avalikustama valuuta, milles täiendav informatsioon esitatakse;**
- ja
- 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.**
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 vahetuskursi.**
60. **Kõik muud muutused mis tulenevad käesoleva standardi rakendamisest, arvestatakse vastavalt standardis IAS 8 Arvestusmeetodid, raamatupidamislike 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:
- SIC-11 Välisvaluutatehingud – valuuta olulisest devalveerimisest tulenevate kahjumite kapitaliseerimine;
 - SIC-19 Aruandevaluuta – mõõtmine ja esitamine finantsaruannetes vastavalt standarditele IAS 21 ja IAS 29;
- ja
- SIC-30 Aruandevaluuta – ümberarvestus mõõtmisvaluutast esitusvaluutasse.

Teiste teadaannete muudatused

Parandused selles lisas rakendatakse majandusaastateks 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 eraldiseivate finantsaruannete suhtes, kaasa arvatud konsolideeritud finantsaruanded.**

IAS 21

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:

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 arvanded, 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 vara paragrahv 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 *Põllumajandus* paragrahv 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 mittemonetaarseid 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 vähendamise

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 *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.

IAS 24

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

1. Käesoleva standardi eesmärgiks on tagada, et ettevõtte finantsaruannetes avalikustataks vajalik informatsioon pööramiseks 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

2. **Käesolevat standardit rakendatakse:**
 - a) *seotud osapoolte vaheliste suhete ning tehingute kindlaksmääramisel;*
 - b) *ettevõtte ja sellega seotud osapoolte vaheliste laekumata ja tasumata saldode kindlaksmääramisel;*
 - c) *asjaolude kindlaksmääramisel, mille olemasolul tuleb punktides a ja b esitatud objektid avalikustada;*
 - d) *nimetatud objektidega seotud avalikustatava informatsiooni piiritlemisel;*
3. **Kooskõlas standardiga IAS 27 Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded nõuab käesolev standard seotud osapoolte vaheliste tehingute ning laekumata ja tasumata saldode avalikustamist emaettevõtte, ühisettevõtja 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 grupiseste seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod.

SEOTUD OSAPOOLI KÄSITLEVA INFORMATSIOONI AVALIKUSTAMISE EESMÄRK

IAS 24

5. Suhted seotud osapoolte vahel on äritegevuse tavapärane osa. Näiteks võivad ettevõtted teostada oma tegevust osaliselt tütarettevõtete, ühisettevõtmiste ja sidusettevõtete kaudu. Sellises olukorras on ettevõttel võimalik mõjutada investee-rimisobjekti 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 summates 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 osapoole olulise mõju tõttu – näiteks võib emaettevõtte anda tütarettevõttele juhtnõõri mitte tegeleda uurimis- ja arendustegevusega.
8. Nimetatud põhjustel võivad seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod mõjutada finant-saruannete 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 28 Investeeringud sidusettevõtetesse toodud mõistele);*

- c) *osapool on ühisettevõtmine, milles ettevõtte on ühisettevõtjaks (vt standard IAS 31 Osalemine ühisettevõtmistes);*

- d) *osapool on ettevõtte või selle emaettevõtte juhtkonna üks võtmeisik;*

- e) *osapool on punktides (a) või (d) viidatud mistahes üksikisiku lähedane pereliige;*

IAS 24

- 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.

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 hüvitisi (vastavalt standardile IAS 19 Töövõtja hüvitised), kaasa arvatud töövõtja hüvitised, mille kohta kehtib IFRS 2 Aktsiapõhine makse. Töövõtja hüvitised 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 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) 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 õppejõule antav puhkus teadustööks, tähtpäevadega seotud hüvitised või muud pikaajalise teenistusega seotud hüvitised, pikaajalised invaliidsushüvitised ning kasumiosalus ning ka boonused ja edasilükatud kompensatsioonid kui neid ei maksta täies ulatuses 12 kuu jooksul alates arvestusperioodi lõpust;

- d) töösuhte lõpetamise hüvitised;

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) kommunaalettevõtteid,

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, frantsiisandjat, turustajat või agenti, kellega ettevõttel on olulised äritehingud ning sellest on tulenenud majanduslik sõltuvus.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

12. **Emaettevõtete ja tütarettevõtete vahelised suhted avalikustatakse, vaatamata sellele, kas nimetatud seotud osapoolte vahel on olnud tehinguid või mitte. Ettevõtte avalikustab emaettevõtte nime ning lõplikku valitsevat mõju omava poole, kui see on eelmisest erinev. Kui ettevõtte emaettevõtte ega lõplikku valitsevat mõju omav pool avalikkusele kättesaadavaid finantsaruandeid ei koosta, avalikustatakse hierarhiliselt järgmise emaettevõtte 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 emaettevõtte ega lõplikku kontrolli omav pool avalikkusele kättesaadavaid finantsaruandeid ei koosta, avalikustab majandusüksus hierarhiliselt järgmise emaettevõtte nime, mis neid koostab. Hierarhiliselt järgmine emaettevõtte on kontserni esimene emaettevõtte pärast vahetut emaettevõtet, mis koostab avalikkusele kättesaadavaid finantsaruandeid.
16. **Ettevõtte avalikustab kõik juhtkonna võtmeisikute hüvitised igas järgnevas kategoorias:**
 - a) **lühiajalised töövõtja hüvitised;**
 - b) **töösuhte lõppemise järgsed hüvitised;**

IAS 24

- c) *muud pikaajalised töövõtja hüvitised;*
- d) *töösuhte 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 seatud tähtajad 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) *emaettevõtte;*
- b) *ettevõtte üle ühist kontrolli või olulist mõju omavad ettevõtted;*
- c) *tütarettevõtted;*
- d) *sidusettevõtted;*
- e) *ühisettevõtmised, milles ettevõtte on ühisettevõtjaks;*
- f) *ettevõtte või selle emaettevõtte 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 esitusviis* 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.
20. Järgnevalt mõned näited avalikustatavate tehingute kohta, juhul kui need toimuvad seotud osapooltega:
- 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 laenud ning rahalised ja mitterahalised sissemaksed omakapitali);
 - h) garantiide või tagatiste andmine;
ja
 - i) kohustiste tasumine ettevõtte eest või ettevõtte poolt teise poole eest.
21. Andmed selle kohta, et seotud osapoolte vahelised tehingud tehti omavahel mitteseotud poolte vaheliste tehingutega võrdväärsel 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 majandusüiksuse 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*.
-

IAS 24

LISA

Standardi IAS 30 muudatus

Käesolevas lisas toodud muudatust rakendatakse alates 1. jaanuarist 2005 algavate aruandeperioodide suhtes. Kui ettevõtte kohaldab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevat muudatust 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) ...

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 majandusüksustesse 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 tagastumiseks ja lahutatakse investeeringu soetusmaksumusest.

Kontsern on emaettevõtte ja selle kõik tütarettevõtted.

IAS 27

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 ühissettevõtja (ühiselt kontrollitava majandusüksuse puhul) aruanded, kus investeringuid 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).

5. Emaettevõtte või tema tütarettevõtte võib olla investor sidusettevõttes või ühissettevõtja ühiselt kontrollitavas majandusüksuses. Neil juhtudel koostatakse ja esitatakse konsolideeritud finantsaruanded lisaks käesoleva standardi nõuete järgimisele ka vastavalt standarditele IAS 28 *Investeringud sidusettevõtetesse* ja IAS 31 *Osalus ühissetevõtmistes*.
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 ühissetevõtjana 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 emaettevõtte, esitab konsolideeritud finantsaruandeid, kus ta konsolideerib oma investeringud tütarettevõtetesse kooskõlas käesoleva standardiga.**
10. **Emaettevõtte ei pea esitama konsolideeritud finantsaruandeid ainult järgmistel juhtudel kui:**
 - a) **emaettevõtte ise on 100 %-lise või väiksema osalusega tütarettevõtte ning emaettevõtte teisi omanikke, sealhulgas hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ning neil ei ole vastuväiteid sellele, et emaettevõtte ei esita konsolideeritud finantsaruandeid;**
 - b) **emaettevõtte võla- või omakapitaliinstrumentidega ei kaubelda avalikult (asukohariigi või välisriigi väärtpapieribörsil või börsivälisel turul, sealhulgas kohalikud ja piirkondlikud turud);**
 - c) **emaettevõtte ei ole esitanud või hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärtpapierikomisjonile või mõnele muule järelevalvet teostavale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida vabaturule ükskõik millist liiki instrumente;**

ja

 - d) **kogu kontserni emaettevõtte või mõni vahepealne emaettevõtte 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 emaettevõtte tütarettevõtteid, välja arvatud paragrahvis 16 nimetatud tütarettevõtteid.**

13. Kontrolli olemasolu eeldatakse juhul, kui emaettevõtte omanduses on otse või kaudselt (tütarettevõtete kaudu) enam kui pool majandusüksuse hääleõigusest, välja arvatud erandjuhud, mille puhul on võimalik selgelt tõendada, et sellise hääleõiguse omamisega kontrolli ei kaasne. Kontroll eksisteerib ka siis, kui emaettevõttele 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 samaväärsse juhtorgani liikmetest ja kontrollida üksust läbi selle organi;
- või
- d) võime saavutada hääleteenamus juhatuse või samaväärsse juhtorgani koosolekutel ning kontrollida üksust läbi selle organi.
14. Ettevõtte võib omada aktsiaostutähti, aktsia ostuoptsioone, võla- või omakapaliinstrumente, 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 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 tütarettevõtte omandati ja seda hoitakse üksnes võõrandamise eesmärgil kaheteistkümne kuu jooksul omandamisest ja b) juhtkond tegeleb aktiivselt ostja otsimisega. Investeeringud sellistesse tütarettevõtetesse liigitatakse kauplemiseesmärgil hoitavateks investeeringuteks ja nende üle peetakse arvestust vastavalt standardile IAS 39 Finantsinstrumentid:Kajastamine ja mõõtmine.**
17. Kui tütarettevõtet, 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 tütarettevõttele, mida kooskõlas paragrahviga 16 eelnevalt ei konsolideeritud, kuid ei ole jõudnud müüki lõpetada omandamisest alates kaheteistkümne kuu jooksul järevalveorganite või kellegi muu vajaliku kinnituse puudumise tõttu. Majandusüksus ei ole kohustatud sellist tütarettevõtet konsolideerima juhul, kui müügitehingut 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 tütarettevõtte konsolideerimata jätmiseks.
20. Teatud tütarettevõtte tegevusvaldkonna erinemine teiste kontserni kuuluvate majandusüksuste tegevusest ei ole piisav põhjus tütarettevõtte konsolideerimata jätmiseks. Kasutajad saavad asjakohast informatsiooni, kui sellised tütarettevõtted konsolideeritakse ja konsolideeritud finantsaruannetes avaldatakse täiendavat informatsiooni tütarettevõtete erinevate tegevusvaldkondade kohta. Näiteks aitavad standardis IAS 14 *Segmendiaruandlus* kehtestatud avalikustamissoodused selgitada kontserni erinevate tegevusvaldkondade tähtsust.

(*) Vt ka SIC-12 "Konsolideerimine – eriotstarbelised majandusüksused".

IAS 27

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 tütarettevõtte läheb valitsuse, kohtu, haldaja või järelevalveorgani kontrolli alla. Kontroll võib kaduda ka lepingupõhise kokkuleppe tulemusena.

KONSOLIDEERIMISPROTSEDUURID

22. Konsolideeritud finantsaruannete koostamisel ühendab majandusüksus rida-realt emaettevõtte ja selle tütarettevõtete 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 tütarettevõttesse tehtud investeeringu bilansiline väärtus ja emaettevõtte osa iga tütarettevõtte omakapitalis (vt IAS 22, mis kirjeldab äriühendusest tekkiva firmaväärtuse käsitlemist);

b) määratletakse vähemusosalused konsolideeritud tütarettevõtete aruandeperioodi kasumis või kahjumis;

ja

c) vähemusosalusele kuuluv osa konsolideeritud tütarettevõtete netovarast määratletakse eraldi emaettevõtte omakapitalist. Vähemusosalus netovaras koosneb:

i) vähemusosaluste summat, mis on arvatud äriühenduse kuupäeval vastavalt standardile IAS 22;

ja

ii) vähemusosaluse osast omakapitali muutustes alates äriühenduse kuupäevast.

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 grupisestest tehingutest tulenevad kasumid ja kahjumid, mis kajastuvad sellistes varades, nagu varud ja põhivara. Grupisisesed kahjumid võivad viidata väärtuse langusele, mis tuleb kajastada konsolideeritud finantsaruannetes. Grupiseste 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, kooskõlas paragrahviga 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 kooskõlas standardiga IAS 21 *Valuutakursside 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 kooskõlas 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 enamusalusest, 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 enamusaluse aruannetes kajastatud vähemusosaluse kahjumid on kaetud.
36. Kui tütarettevõtte on vähemusosalusele emiteerinud kumulatiivseid eelisaktsiaid, mis kajastuvad omakapitalis, siis arvutab emaettevõtte oma osa kasumist või kahjumist alles pärast selle korrigeerimist mainitud aktsiate dividendidega, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud või mitte.

**TÜTARETTEVÕTETESSE, ÜHISELT KONTROLLITAVATESSE MAJANDUSÜKSUSTESSE JA
SIDUSETTEVÕTETESSE TEHTUD INVESTEERINGUTE ARVESTUS KONSOLIDEERIMATA
FINANTSARUANNETES**

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 rahvusvaheliste 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.

IAS 27

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 märkimisväärsede piirangute 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 koostatab 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
- c) punktis b) loetletud investeeringute arvestuses kasutatud meetodi kirjelduse.
42. Kui emaettevõtte (välja arvatud paragrahvis 41 määratletud emaettevõtte), ühiselt kontrollitavas majandusüksuses osalust omav ühisettevõtja 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, asutamise- 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.

IAS 27

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 tüürettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus* (muudetud 2000).
45. Käesoleva standardiga asendatakse tõlgendus SIC-33 *Konsolideerimine ja kapitaliosaluse meetod – potentsiaalne hääleõigus ja osaluse jaotus*.
-

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).

Vähemososalus on see osa tütarettevõtte kasumist või kahjumist ning netovaradest, mis vastavalt osalusele omakapitalis ei kuulu otseselt ega kaudselt (tütarettevõtete 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 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 delegeerinud;
 - 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]

IAS 27

- A4. Rahvusvahelises finantsaruandlusstandardites, kaasa arvatud rahvusvahelises raamatupidamisstandardites ja tõlgendustes, mis on 2003. aasta detsembris kehtivad, asendatakse viide standardile IAS 27 *Konsolideeritud finantsaruanded ja tüütarettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus* viitega standardile IAS 27 *konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded*.
-

IAS 28

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 väärtuses 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 järgnevaid mõisteid allpool täpsustatud tähendustega:*

Sidusettevõtte on ettevõtte, sealhulgas inkorporeerimata üksus nagu näiteks täisühing, mille üle investoril on oluline mõju, ja mis ei ole tütarettevõtte 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 osaluses investeerimisobjekti netovarades. Investori Kasumiaruandes kajastub investori osa investeerimisobjekti kasumist või kahjumist.

Ühine kontroll on lepinguliselt kokku lepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle.

Eraldiseisvad finantsaruanded on ematettevõtte, sidusettevõtte investori või ühissettevõttes 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 ematettevõtteks).

3. Finantsaruandeid, milles rakendatakse kapitaliosaluse meetodit ei loeta eraldiseisvateks finantsaruanneteks; sama kehtib ka sellise finantsaruannete kohta, mida koostab ettevõtte, mille ei ole tütaretevõtet, sidusettevõtet ning kes ei osale ühissettevõttes.
4. Eraldiseisvad on need finantsaruanded, mis esitatakse lisaks konsolideeritud finantsaruannetele, aruanded, kus investeeringud on arvestatud kapitaliosaluse meetodil ja aruanded, kus osalused ühissetevõtmistes 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 ühissetevõtmistes* 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 tütaretevõtetete 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 tütaretevõtetete 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 dividende või teisi kasumieraldisi puudutavate otsuste langetamisel;
 - (c) olulised tehingud investori ja investeerimisobjekti vahel;
 - (d) ühised juhtivtöötajad;või
 - (e) varustamine olulise tehnilise teabega.

IAS 28

8. Ettevõtte võib omada aktsia ostutähti, aktsia ostuoptsioone ning lihtaktsiateks 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 eraldi võetuna 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 investeerimisobjektis, mis tulenevad sellistest muutustest investeerimisobjekti omakapitalis, mis ei tulene investeerimisobjekti 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 investeerimisobjekti kasumis või kahjumis ja investeerimisobjekti omakapitali muutustes kindlaks kehtiva omandiõiguse määra alusel arvestamata potentsiaalsete hääleõiguste võimalikku kasutamist või konverteerimist.

KAPITALIOSALUSE MEETODI RAKENDAMINE

13. *Sidusettevõttesse tehtud investeringut arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, välja arvatud juhul, kui:*
 - (a) *on tõendeid, et investering 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 hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ning neil ei ole vastuväiteid sellele, et investor ei rakenda kapitaliosaluse meetodit;*
 - (ii) *investori võla- või omakapitaliinstrumentid 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 väärtpaberikomisjonile või muule järelevalveorganisationsatsioonile eesmärgiga emiteerida vabaturule ükskõik milliseid instrumente;*

ja

(iv) *investori põhiomanikust või ükskõik milline teine omanikust emettevõtte koostab avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud finantsaruandeid, mis on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.*

14. **Paragrahvi 13 punktis a kirjeldatud investeeringud liigitatakse kauplemissesmärgil 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 investoril 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 netovaras 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.**
19. **Investeeringu bilansilist maksumust kuupäeval, millest alates üksus ei ole enam sidusettevõtte, käsitletakse vastavalt standardile IAS 39 kui finantsvara maksumust esmasel mõõtmisel.**
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 emettevõtte 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 netovaras) 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.

IAS 28

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 väärtuses (vt IAS 22) käsitletakse firma-väärtusena. 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 laenud. 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 õiglase 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 investorile rahaliste vahendite ülekandmiseks dividendidena, laenude tagasimaksmiseks või muude nõuete täitmiseks, olemus ja ulatus.
- (g) bilansiväline osa sidusettevõtte kahjumis, nii aruandeperioodi kohta kui kumulatiivselt juhul, kui investor on lõpetanud oma osa kajastamise sidusettevõtte kahjumis;

IAS 28

- (h) *asjaolu, et sidusettevõtte kajastamisel ei kasutata kapitaliosaluse meetodit vastavalt paragrahvile 13;*
- ja*
- (i) *kokkuvõtlikult esitatud finantsinformatsioon sidusettevõtete kohta, kas üksikshaaval või grupeerituna, mida ei arvestata kapitaliosaluse meetodil, sealhulgas vara, kohustiste, tulude ja kasumi või kahjumi kogusummad.*
38. *Kapitaliosaluse meetodil arvestatud sidusettevõtetesse tehtud investeeringud 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.*

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 *Sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus* käesolevale versioonile viitega IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse*.
-

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.

RAKENDUSALA

1. **Käesolevat standardit rakendatakse osaluste arvestamisel ühissetevõtmistes ja ühissetevõtjate ja investorite finantsaruannetes ühissetevõtmiste vara, kohustiste, tulude ja kulude kajastamisel, olenemata ühissetevõtmise struktuurist või vormist. Seda ei rakendata siiski ühissetevõtjate 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 õiglasest väärtuses kajastatavaks või liigitatakse kauplemiseesmärgil hoitavaks ja arvestatakse vastavalt standardile IAS 39 Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine. Selliseid investeeringuid mõõdetakse õiglasest väärtuses kooskõlas standardiga IAS 39, kusjuures muutused õiglasest väärtuses kajastatakse kasumiaruandes sellel aruandeperioodil, millal muutus toimus.

2. Ühiselt kontrollitavas majandusüksuses osalust omav ühissettevõtja vabastatakse paragrahvide 30 (proportsionaalne konsolideerimine) ja 38 (kapitaliosaluse meetod) rakendamisest, 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 emaettevõttel, 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 omakapitaliinstrumentidega 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.

Ühine kontroll on lepingupõhiselt kokkulepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle.

IAS 31

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 emaettevõtte, investor sidusettevõttes või ühisettevõtja ühiselt kontrollitavas majandusüksuses, kus investeringuid 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 investeringuid 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 *Investeringud sidusettevõtetesse* 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 välisstatud, 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 sündmusted iseenesest piisavad, et õigustada käesoleva standardi mittejärgimist ühisettevõtmiste arvestamise puhul.

Lepingupõhine kokkulepe

9. Lepingupõhise kokkuleppe olemasolu eristab ühise kontrolliga seotud osalusi sidusettevõtetesse tehtud investeringutest, 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 ühissetevõtjate vahelise lepinguna või nendevahelise nõupidamise protokollina. See kokkulepe võib mõnel juhul sisalduda ühissetevõtmise põhikirjas või muudes juriidilistes dokumentides. Olenemata vormist on lepingupõhine kokkulepe tavaliselt kirjalik ja käsitleb:
- a) ühissetevõtmise tegevust, kestust ja aruandluskohustusi;
 - b) ühissetevõtmise juhatuse või samaväärse juhtorgani ametisse määramist ja ühissetevõtjate hääleõigust;
 - c) ühissetevõtjate sissemakseid kapitali;
- ja
- d) ühissetevõtmise toodangu, tulude, kulude või tulemi jagamist ühissetevõtjate vahel.
11. Lepingupõhise kokkuleppega kehtestatakse ühine kontroll ühissetevõtmise üle. Selline nõue välistab olukorra, kus üks ühissetevõtja kontrollib üksi kogu tegevust. Kokkuleppes määratletakse need ühissetevõtmise eesmärkide saavutamise seisukohast olulised otsused, mille tegemiseks on vaja kõigi ühissetevõtjate nõusolekut, ja need, mille tegemiseks on vaja kindlaksmääratud enamuse nõusolekut.
12. Lepingupõhises kokkuleppes võidakse määrata üks ühissetevõtja ühissetevõtmise operaatoriks või juhiks. Operaator ei kontrolli ühissetevõtmist, vaid tegutseb ühissetevõtjate 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 ühissetevõtmine.

ÜHISELT KONTROLLITAVAD TEGEVUSED

13. Mõne ühissetevõtmise tegevuses kasutatakse ühissetevõtjate vara ja muid ressursse ilma et asutataks uut äriühingut või muud majandusüksust või loodaks ühissetevõtjatest eraldiseisvat finantsstruktuuri. Iga ühissetevõtja kasutab oma materiaalsel põhivara ja kajastab oma varud enda bilansis. Samuti kannab ühissetevõtja ise oma kulud ja kohustised ja leiab ise finantseerimisallikaid, mis kujutavad endast tema kohustusi. Ühissetevõtmise tegevust võivad teostada ka ühissetevõtja töötajad kõrvuti ühissetevõtja enda samalaadse tegevusega. Ühissetevõtmist käsitlevas kokkuleppes sätestatakse tavaliselt, kuidas ühiste toodete müügist saadav tulu ja ühiselt kantavad kulud ühissetevõtjate vahel jagunevad.
14. ühiselt kontrollitava tegevuse näide on vähemalt kahe ühissetevõtja tegevuse, ressursside ja teadmiste ühendamine teatava toote, näiteks õhusõiduki, tootmiseks ja turustamiseks. Iga ühissetevõtja teostab erinevaid tootmisloike. Iga ühissetevõtja 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 ühissetevõtja oma finantsaruannetes:*
- a) *tema kontrolli all oleva vara ja võetud kohustised;*
- ja
- b) *tema kantavad kulud ja oma osa ühissetevõtmise toodete või teenuste müügist saadud tulust.*
16. Kuna vara, kohustised, tulu ja kulud on kajastatud ühissetevõtja finantsaruannetes, ei ole ühissetevõtja konsolideeritud finantsaruannete esitamisel vaja nende kirjete suhtes teha korrigeerimisi ega muid konsolideerimistoiminguid.

IAS 31

17. ühissettevõtmisele ei ole eraldiseisv arvepidamise ja finantsaruannete koostamine kohustuslik. Siiski võivad ühissettevõtjad ühissettevõtmise tulemuslikkuse hindamiseks pidada juhtimisarvestust.

ÜHISELT KONTROLLITAV VARA

18. Mõni ühissetvõtmise hõlmab ühe või mitme ühissetvõtmise paigutatud või selle tarbeks omandatud ja ühissetvõtmise eesmärkidel kasutamiseks mõeldud vara ühist kontrolli ja tihti ka ühist omamist ühissetvõtjate poolt. Seda vara kasutatakse ühissetvõtjatele majandusliku kasu saamiseks. Iga ühissetvõtja kannab kokkulepitud osa kuludest ja võib võtta oma osa varade abil saadud toodangust.
19. Selliste ühissetvõtmistega ei kaasne äriühingu või muu majandusüksuse asutamine ega ühissetvõtjatest 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 ühissetvõtja kasutab torujuhet oma toote transportimiseks ja kannab selle eest kokkulepitud osa torujuhtme käigushoidmisega seotud kuludest. Teine ühiselt kontrollitava 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 ühissetvõtja oma finantsaruannetes:*
- a) *oma osa ühiselt kontrollitavatest varaobjektidest, liigitatuna varaobjektide olemuse järgi;*
 - b) *kõik nendega seoses endale võetud kohustised;*
 - c) *oma osa teiste ühissetvõtjatega ühiselt võetud ühissetvõtmisega seotud kohustistest;*
 - d) *oma osa ühissetvõtmise toodangu müügist või kasutamisest saadud tulust koos oma osaga kõigist ühissetvõtmise kuludest;*
- ja*
- e) *kõik kulud, mis tal on tekkinud seoses ühissetvõtmises osalemisega.*
22. Seoses oma osalusega ühiselt kontrollitavates varaobjektides, kirjendab iga ühissetvõtja oma arvepidamises ning kajastab oma finantsaruannetes:
- a) oma osa ühiselt kontrollitavates varaobjektides, liigitatuna varaobjektide olemusest lähtudes, mitte aga investeringuna. Näiteks liigitatakse osa ühiselt kontrollitavast naftatorujuhtmest materiaalse põhivara alla.
 - b) kõik endale võetud kohustised, näiteks need, mis tekkisid vara oma osa rahastamisel.
 - c) oma osa teiste ühissetvõtjatega ühiselt võetud ühissetvõtmisega seotud kohustistest.
 - d) oma osa ühissetvõtmise toodangu müügist või kasutamisest saadud tulust koos oma osaga kõigist ühissetvõtmise kuludest.
 - e) 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 kirjete suhtes teha korrigeerimisi ega muid konsolideerimistoiminguid.

23. ühiselt kontrollitava vara käsitlus peegeldab ühissettevõtmise sisu ja majanduslikku tegelikkust ning tavaliselt ka õiguslikku vormi. Ühissettevõtmise eraldiseisev arvepidamine võib piirduda ainult ühissettevõtjate poolt ühiselt kantud kulude ja nende kulude ühissettevõtjate vahel jagamisega vastavalt kokkulepitud osalustele. Ühissettevõtmise kohta ei pruugita koostada finantsaruandeid, kuigi ühissettevõtjad võivad pidada juhtimisarvestust, et hinnata ühissettevõtmise tulemuslikkust.

ÜHISELT KONTROLLITAVAD MAJANDUSÜKSUSED

24. ühiselt kontrollitav majandusüksus on ühissettevõtmine, 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 ühissettevõtmise vara, kannab kohustisi ja kulusid ning teenib tulu. Üksus võib enda nimel sõlmida lepinguid ja hankida raha ühissettevõtmise otstarbeks. Igal ühissettevõtjal on õigus osale ühiselt kontrollitava majandusüksuse kasumist, kuigi mõne ühiselt kontrollitava majandusüksuse puhul kuulub jagamisele ka ühissettevõtmise 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 naftatorujuhtme. Samamoodi võivad ühissettevõtjad paigutada ühiselt kontrollitavasse majandusüksusesse vara, mida hakatakse ühiselt kasutada. Mõne ühiselt kontrollitava tegevusega kaasneb ka selle tegevuse teatavate etappide, näiteks toote kavandamine, turustamine või müüjärgne 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 ühissetvõtja ühiselt kontrollitavasse majandusüksusesse raha või muid ressursse. Need sissetmaksed kirjendatakse ühissetvõtja arvepidamises ja need kajastuvad tema finantsaruannetes ühiselt kontrollitavasse majandusüksusesse tehtud investeeringutena.

Ühissetvõtja finantsaruanded

Proportsionaalne konsolideerimine

30. ***Ühissetvõtja 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. Ühissetvõtjast 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.

IAS 31

32. Ühiselt kontrollitavas majandusüksuses osalemise kajastamisel on oluline, et ühissettevõtja kajastaks pigem ühissettevõtmise lepingu sisu ja tegelikku majanduslikku seisundit kui ühissettevõtmise konkreetset struktuuri või vormi. Ühiselt kontrollitavas majandusüksuses on ühissettevõtjal ühissettevõtmise 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 sarnased tütarettevõtetesse tehtud investeeringute konsolideerimise menetlustega, mis on sätestatud standardis IAS 27.
34. Proportsionaalse konsolideerimise läbiviimiseks võib kasutada erinevaid esitusviise. Ühissettevõtja võib oma osa kõigest 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 tasaarvestust 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 kontrollitavas majandusüksuses kontrollimises. See võib juhtuda näiteks siis, kui ühissettevõtja võõrandab 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 investeeringuid 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 tagasiulatuvalt 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.

ÜHISSETEVÕTJA JA ÜHISSETEVÕTMISE VAHELISED TEHINGUD

48. **Kui ühissetevõtja paigutab ühissetevõtmisse või müüb ühissetevõtmisele vara, peab tehingust tuleneva kasumi või kahjumi mis tahes osa kajastamine peegeldama tehingu sisu. Kui vara hoitakse ühissetevõtmises ja ühissetevõtja on üle kandnud kõik vara omamisega seonduvad olulised riskid ja hüved, kajastab ühissetevõtja ainult seda osa kasumist või kahjumist, mis vastab teiste ühissetevõtjate osalustele. (*) Ühissetevõtja peab kajastama kogu kahjumi juhul, kui sissemakse või müük tõendab käibevara neto realiseerimisväärtuse vähenemist või väärtuse langusest tulenevat kahjumit.**
49. **Kui ühissetevõtja ostab ühissetevõtmisel vara, ei kajasta ühissetevõtja oma osa tehingust tulenevast ühissetevõtmise kasumist enne, kui see vara on sõltumatule osapoolele edasi müüdüd. Ühissetevõtja 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 ühissetevõtja ja ühissetevõtmise vaheline tehing tõendab vara väärtuse langust, määrab ühissetevõtja standardi IAS 36 *Varade väärtuse langus* kohaselt kindlaks vara kaetava väärtuse. Kasutusväärtuse kindlaksmääramiseks prognoosib ühissetevõtja varast tulenevaid tulevasi rahavooge eeldades, et ühissetevõtmise kasutab vara jätkuvalt ja lõpuks võõrandab selle.

ÜHISSETEVÕTMISTES OSALEMISE KAJASTAMINE INVESTORI FINANTSARUANNETES

51. **Ühissetevõtmises ühist kontrolli mitteomav investor kajastab seda investeeringut kooskõlas standardiga IAS 39 või kui investoril on ühissetevõtmises oluline mõju, siis kooskõlas standardiga IAS 28.**

ÜHISSETEVÕTMISTE OPERAATORID

52. **Ühissetevõtmise operaatorid või juhid peavad arvestust kõikide tasude üle kooskõlas standardiga IAS 18 Tulu.**

(*) Vt ka SIC-13 *Ühiselt kontrollitavad majandusüksused – ühissetevõtjate mittemonetaarsed sissemaksed*.

IAS 31

53. ühissettevõtmise operaatorina või juhina võib tegutseda üks või mitu ühissettevõtjat. Tavaliselt makstakse operaatoritele selliste ülesannete täitmise eest juhtimistasu. Ühissettevõtmine arvestab sellist tasu kuluna.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

54. Ühissettevõtja 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 ühissettevõtjal on tekkinud seoses tema osalusega ühissettevmistes, ja tema osa igast tingimuslikust kohustisest, mille ta on võtnud ühiselt teiste ühissettevõtjatega;
 - b) ühissettevõtja osa ühissettevmiste tingimuslikest kohustistest, mille eest ühissettevõtja on tingimuslikult vastutav;
- ja
- c) tingimuslikud kohustised, mis tulenevad sellest, et ühissettevõtja on tingimuslikult vastutav teiste ühissettevõtjate kohustiste eest.
55. Ühissettevõtja peab avalikustama muudest siduvatest tulevikukohustustest eraldi järgmiste tema osalustega ühissettevmistes seotud siduvate tulevikukohustuste koondsumma:
- a) kõik ühissettevõtja siduvad investeerimiskohustused, mis tulenevad tema osalemisest ühissettevmistes ja tema osa teiste ühissettevõtjatega ühiselt võetud siduvatest investeerimiskohustustest;
- ja
- b) ühissettevõtja osa ühissettevmiste endi siduvatest investeerimiskohustustest.
56. Ühissettevõtja avalikustab nimekirja ja kirjelduse oma osalustest olulistes ühissettevmistes ja oma osaluse suuruse ühiselt kontrollitavates majandusüksustes. Ühissettevõtja, kes kajastab oma osalusi ühiselt kontrollitavates majandusüksustes, kasutades proportsionaalse konsolideerimise rida-realt esitamise viisi või kapitaliosaluse meetodit, avalikustab oma osalusega ühissettevmistes seotud kõikide käibe- ja põhivarade, liihi- ja pikaajaliste kohustiste, tulude ja kulude koondsummad.
57. Ühissettevõtja 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 ühissettevmistes osalemise kohta* (muudetud 2000).

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 ühissetevõtmistes*

Paragrahvi 1 parandatud sõnastus on järgmine:

1. Standardi IAS 31 paragrahv 48 viitab nii ühissettevõtja ja ühissettevõtmise vahelistele sissemaksetele kui ka müügile järgmiselt: "Kui ühissettevõtja paigutab ühissetevõtmisse või müüb ühissetevõtmisele 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 ühissetevõtmine, 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 ühissetevõtmistes osalemise kohta* viitega standardile IAS 31 *Osalemine ühissetevõtmistes*.

IAS 33

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 33

Aktsiakasum

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 aktsiakasum	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 müügiopsioon	63
Tagasiulatav korrigeerimine	64-65
Eitusviis	66-69
Avalikustatav informatsioon	70-73
Jõustumiskuupäev	74
Muude seisukohtade muutmine	75-76

See muudetud standard asendab IAS 33 (muudetud 1997) *Aktsiakasum* 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 aktsiakasumit selliselt, et pareneks tulemuslikkuse võrreldavus ettevõtete vahel sama aruandeperioodi kohta ning sama ettevõtte erinevate aruandeperioodide kohta. Kuigi erineva arvestusmeetodite kasutamise tõttu "kasumi" piiritlemisel on aktsiakasumit käsitlevatel andmetel oma puudused, parendab ühetaoliselt kindlaksmääratud nimetaja finantsaruandlust. Käesolev standard keskendub aktsiakasumi arvutamisel kasutatavale nimetajale.

RAKENDUSALA

IAS 33

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 aktsiakasumi, peab aktsiakasumi arvutama ja avalikustama kooskõlas käesoleva standardiga.
4. Kui ettevõtte esitab nii konsolideeritud finantsaruanded kui ka eraldi finantsaruanded vastavalt standardile IAS 27 Konsolideeritud ja eraldiseisvad finantsaruanded, tuleb käesolevas standardis nõutud avalikustamiseks esitada vaid konsolideeritud andmetel põhinev info. Ettevõtte, mis eelistab avalikustada aktsiakasumi kohta oma eraldiseisvate finantsaruannete põhjal, võib aktsiakasumi esitada üksnes oma eraldiseisvas kasumiaruandes. Ettevõtte ei tohi esitada aktsiakasumit konsolideeritud finantsaruandes.

MÕISTED

5. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi termineid järgmises tähenduses:

Mittelahjendamine on aktsiakasumi suurenemine või aktsiakahjumi vähenemine, lähtudes eeldusest, et vahetusinstrumendid on vahetatud, optsioonid või ostutähed kasutatud või lihtaktsiaid on emiteeritud kindlaksmääratud tingimuste täitmisel.

Tingimuslik aktsialeping on kokkulepe emiteerida aktsiaid lepingus kindlaksmääratud tingimustel.

Tingimuslikult emiteeritavad lihtaktsiaid on lihtaktsiaid, mida saab emiteerida vähese rahaga või ilma raha või muu tasuta, juhul kui tingimuslikus aktsialepingus kindlaksmääratud tingimused on täidetud.

Lahjendamine on aktsiakasumi vähenemine või aktsiakahjumi suurenemine, lähtudes eeldusest, et vahetusinstrumendid on vahetatud, optsioonid või ostutähed kasutatud või lihtaktsiaid on kindlaksmääratud tingimuste täitmisel emiteeritud.

Opsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid on finantsinstrumendid, 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. Lihtaktsiaid osalevad aruandeperioodi kasumi jaotamisel vaid pärast muud liiki aktsiaid, nagu näiteks eelisaktsiaid. Ettevõtte võib olla rohkem kui üht liiki lihtaktsiaid. Samaliigilistel lihtaktsiatel on ühesugused õigused dividendidele.
7. Potentsiaalsete lihtaktsiate näited on:
 - a) võla- või omakapitaliinstrumendid, sealhulgas eelisaktsiaid, mida saab vahetada lihtaktsiate vastu;
 - b) optsioonid ja ostutähed;
 - c) aktsiaid, mis võidakse emiteerida teatavate lepingutingimuste täitmisel, näiteks ettevõtte või muu vara ostmisel.

IAS 33

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 "õiglase väärtus" ning antakse juhiseid nende mõistete kasutamiseks.

MÕÕTMINE

Puhaskasum aktsia kohta

9. ***Ettevõttel tuleb arvutada emaettevõtte 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 emaettevõtte 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 emaettevõtte iga lihtaktsia osa ettevõtte toimimises aruandeperioodi vältel.

Kasum

12. ***Aktsiakohase puhaskasumi arvutamisel võetakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv***

a) emaettevõtte jätkuvast tegevusest saadav kasum või kahjum

ning

b) emaettevõtte kasum või kahjum

ning korrigeeritakse need vastavalt maksustamisjärgsetele eelisdividendidele, eelisaktsiatega arveldamisel tekkivatele vahedele ja muudele samalaadsete omakapitaliks klassifitseeritud eelisaktsiate mõjudele.

13. Kõik emaettevõtte lihtaktsionäride aruandeperioodi kulud ja tulud, sealhulgas maksukulu ja eelisdividendid, mis on liigitatud kohustisteks, võetakse arvesse emaettevõtte lihtaktsionäride kasumi ja kahjumi kindlaksmääramisel aruandeperioodil (vaata standardit IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*).
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 jooksval 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 ettevõtelt 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 poolst 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 lühikaudsest 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 ettevõtte teenuste osutamise eest, kaasatakse siis, kui teenused on osutatud.

Lihtaktsiate kaasamise ajastus määratakse kindlaks täpsete emissioonireeglite ja tingimustega. Emissiooniga seotud iga lepingu sisu tuleb asjakohaselt arvesse võtta.

IAS 33

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:
- fondiemissioon ehk tasuta emissioon (mida mõnikord nimetatakse ka aktsiadividendiks);
 - mõne muu emissiooni boonussosa, näiteks boonussosa olemasolevatele aktsionäridele märkimisõiguse emissioonil;
 - aktsiatükeldus
- ja
- 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 emattevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi põhjal lahjendatud aktsiakasum; kaasates ka jätkuvast tegevusest saadava kasumi või kahjumi, millele lihtaktsionäridel on õigus pretendeerida.***

31. **Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks peab ettevõtte korrigeerima emaeetvõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit ning käibel olevate aktsiate kaalutud keskmist arvu vastavalt kõigi lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate mõjule.**
32. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamise eesmärk on sarnane aktsiakohase puhaskasumi arvutamise eesmärgiga: väljendada iga lihtaktsia osa ettevõtte toimimises. Selle tulemusena:
- a) suurendatakse emaeetvõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit selliste maksustamisjärgete 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,
- ning
- b) 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 paragrahviga 12 emaeetvõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi vastavalt järgmistele maksustamisjärsetele näitajate mõjule:**
- a) **dividendid või muud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud summad, mis on maha arvatud emaeetvõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi arvutamisel vastavalt paragrahvile 12;**
- b) **lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seonduvad intressid, mis on aruandeperioodi jooksul kajastatud,**
- ja**
- c) **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 emaeetvõtte lihtaktsionäridele jäävas kasumis või kahjumis. Seega korrigeeritakse paragrahvi 12 kohaselt arvutatud emaeetvõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit vastavalt paragrahvi 33 punktides a–c loetletud asjaoludele ja nendega seonduvatele maksudele. Potentsiaalsete lihtaktsiatega seonduvate kulude hulka arvatakse 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 emaeetvõtte 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 esitatavaks 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.

IAS 33

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 vahetusalus, võetakse arvutamisel aluseks potentsiaalsete lihtaktsiate omaniku seisukohast kõige soodsam vahetussuhe või täitmishind.
40. Tütarettevõtte, ühissetevõtte ja sidusettevõtte võivad emiteerida teistele pooltele, välja arvatud emaettevõttele, ühissetevõtjale ja investorile, potentsiaalseid lihtaktsiaid, mida saab vahetada kas tütarettevõtte, ühissetevõtte või sidusettevõtte lihtaktsiateks või emaettevõtte, 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 emaettevõtte jätkuvast tegevusest saadava kasumi või kahjumi suurust kontrollarvuna, määramaks kindlaks, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad või mittelahjendavad. Emaettevõtte 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 optsioonid 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 mõlemad järgmisi elemente:
 - a) 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.

- b) kokkulepe emiteerida ülejäänud lihtaktsiad tasuta. Sellised lihtaktsiad ei too sissetulekut ning neil pole mingit mõju käibel olevatest lihtaktsiastest saadavale kasumile ega kahjumile. Seega on sellised aktsiad lahjendavad ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel lisatakse need käibel olevate lihtaktsiate arvule.
47. Optsioonidel ja ostutähtedel on lahjendav mõju vaid siis, kui lihtaktsiate keskmine turuhind aruandeperioodil ületab optsiionide või ostutähtede täitmishinna (st nad on "rahas"). Eelnevate perioodide aruannetes esitatud aktsiakasumit ei korrigeerita tagasiulatavalt muutuste näitamiseks lihtaktsiate hinnas.
48. Töötajatele kindlaksmääratud või kokkuleppeliste tingimustega aktsiaoptsiione ja garanteerimata lihtaktsiaid käsitatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel optsiionidena, kuigi nende tingimuseks võib olla garanteerimine. Neid käsitatakse käibel olevatena alates finantseeringu kuupäevast. Tulemuslikkusel põhinevaid töötaja aktsiaoptsiione käsitatakse tingimuslikult emiteeritavate aktsiatena, kuna nende emissioon sõltub lisaks teatava aja möödumisele ka sellest, kas kindlaksmääratud tingimused on täidetud.

Vahetusinstrumentid

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 omandatavalt lihtaktsiatelt kogunenud dividendid ületavad aktsiakohase puhaskasumi. Sarnaselt 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. Vahetatavate eelisaktsiate tagasiost või mõjustatud vahetamine võib mõjutada vaid osa käibel olnud vahetatavatest eelisaktsiastest. Sellistel juhtudel kantakse mis tahes paragrahvis 17 mainitud ülejään 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 akt-sialepingu 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 aruan-deperioodidel muutuda, ei võeta selliseid tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid aktsiakohase puhaskasumi arvuta-misel 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 het-keks 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 juhtu-del võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse kaasatud lihtaktsiate arvu puhul aluseks mõlemad tingimused (st senine kasum ja turuhind viimase aruandeperioodi lõpul). Tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid lahjendatud akt-siakasumi arvutamisse ei kaasata, välja arvatud juhul, kui mõlemad tingimused on täidetud.

IAS 33

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 aksialeping, nt tingimuslikult emiteeritavad vahetusinstrumentid) kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvestamisse järgmiselt:
- 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 optsoonide 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 piiramatu õiguse arveldada põhisumma rahas või oma lihtaktsiates. Teine näide on väljastatud müügioptsoon, millega selle omanik saab õiguse valida, kas arveldada lihtaktsiates või rahas.

Ostetud optsoonid

62. Ostetud müügioptiooni ja ostetud ostuoptiooni sarnaseid lepinguid (st optsoone ettevõttele endale kuuluvatele lihtaktsiatele) ei kaasata lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna sel oleks mittelahjendav mõju. Müügioptsoon teostatakse ainult siis, kui täitmishind on kõrgem kui turuhind, ning ostuoptioon ainult siis, kui täitmishind on madalam kui turuhind.

Väljastatud müügioptsoon

63. **Lepingud, mille puhul ettevõtte peab oma aktsiad tagasi ostma, nagu näiteks väljastatud müügioptsoon ja forward-leping, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvestamisse siis, kui nende mõju on lahjendav. Kui need lepingud on aruandeperioodil "rahas" (st täitmis- või arveldushind on kõrgem kui perioodi keskmine turuhind), arvutatakse aktsiakasumi potentsiaalne 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 aktsiakohased 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 tagasiulatavalt,
- ning
- b) vastavalt huvide ühendamise ariühenduse mõjule.
65. Ettevõtte ei korrigeeri mitte ühegi eelneva esitava 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 emattevõtte jätkuvast 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 esitava aruandeperioodi kohta võrdselt rõhutatuna.
67. Aktsiakasum tuuakse ära iga aruandeperioodi kohta, mille kohta esitatakse kasumiaruanne. Kui vähemalt ühe perioodi kohta esitatakse ka lahjendatud aktsiakasum, 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 emattevõtte aruandeperioodi kasumi või kahjumiga; seejuures tuleb võrdluses tuleb ära tuua iga aktsiakasumit mõjutava instrumendi 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 instrumendi mõju eraldi;

IAS 33

- 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 muutunud 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 muutmine lihtaktsiateks vahetamise või märkimisõiguse kasutamise teel;
- e) optsoonide, ostutähtede, või vahetusinstrumentide emiteerimine
- ning
- f) selliste tingimuste täitmine, mille tulemusel emiteeritakse tingimuslikult emiteeritavaid aktsiad.

Aktsiakasumi 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 IAS 32).

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 arvutatud 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 Aktsiakasum.

76. Käesoleva standardiga asendatakse SIC-24 Aktsiakasum – finantsinstrumendid ja muud lepingud, mida võidakse arveldada aktsiates.

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 käsituses 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:

$$\left(\text{Aktsia õiglane väärtus vahetult enne märkimisõiguse kasutamist} \right) / \left(\text{Aktsia teoreetiline õiglane väärtus märkimisõigusega} \right)$$

Aktsia teoreetiline, märkimisõigust mittesisaldav 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).

(*) Käesolevas juhendis on rahalised väärtused esitatud "valuutaühikutes" (VÜ).

Lihtaktsiate keskmine turuhind

- A4. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks arvutatakse välja emiteeritavaks loetavate lihtaktsiate keskmine turuhind lihtaktsiate keskmise turuhinna põhjal aruandeperioodis. Teoreetiliselt võiks keskmise turuhinna arvestamisse 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 kõikumad, 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 hinda, kui hinnad hakkavad märkimisväärselt kõikumama ning turu sulgemishinnad ei annaks enam õiget ettekujutust keskmisest hinnast.

Opsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid

- A6. Opsioone või ostutähti vahetusinstrumentide ostmiseks peetakse täidetuks vahetusinstrumenti ostmisel alati, kui nii vahetusinstrumenti 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 võlakohustuse või majandusüksuse (või selle ema- või tütaretevõtte) muude instrumentide pakkumise täitmishinna täielikul või osalisel tasumisel. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel on nimetatud opsioonidel ja ostutähtedel lahjendav mõju juhul, kui a) aruandeperioodi ajasaspuutuvate lihtaktsiate keskmine turuhind ületab täitmishinna või b) pakutava instrumenti müügihind on madalam kui see, millega instrumenti saaks pakkuda opsiooni või ostutähe lepingu korral. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse nimetatud opsioonid ja ostutähed täidetuks ning võlakohustused või muud instrumentid pakutuks. Kui raha pakumine on opsiooni või ostutähe omanikule kasulik 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 tütaretevõtte) instrumentide lunastamiseks. 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 arvutamisse (st seda summat loetakse kasutatuks lihtaktsiate tagasiosstmisel). Intress (maksustamisjärgne) mis tahes võlalt, mida loetakse ostetuks, kaasatakse lugeja korrigeerimisse.

Väljastatud müügioptsioon

- A10. Illustreerimaks paragrahvi 63 rakendamist, oletagem, et ettevõttel on lihtaktsiatele väljastatud 120 müügioptsiooni täitmishinnaga 35 VÜ. Lihtaktsiate keskmine turuhind vaadeldaval perioodil on 28 VÜ. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel arvestab ettevõtte seda, et ta emiteeris aruandeperioodi algul 150 aktsiat hinnaga 28 VÜ aktsia, et täita 4 200 VÜ suurust müügioptsiooni. Erinevus nende müügioptsiooni täitmiseks emiteeritud 150 lihtaktsia ja täitmisel saadud 120 lihtaktsia vahel (30 täiendavat lihtaktsiat) lisatakse nimetajale lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel.

Tütarettevõtete, ühissetevõtete ja sidusettevõtete instrumendid

- A11. Tütarettevõtte, ühissetevõtte või sidusettevõtte potentsiaalsed lihtaktsiad, mida saab vahetada tütaretevõtte, ühissetevõtte või sidusettevõtte lihtaktsiateks või emattevõtte, ühissetevõtja või investori (aruandva ettevõtte) lihtaktsiateks, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvestusse järgmiselt:
- tütarettevõtte, ühissetevõtte või sidusettevõtte emiteeritud instrumendid, mis annavad nende omanikele õiguse omandada tütaretevõtte, ühissetevõtmise 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 tütaretevõtte, ühissetevõtte või sidusettevõtte instrumendid.
 - Tütarettevõtte, ühissetevõtte ja sidusettevõtte instrumente, mida saab vahetada aruandva ettevõtte lihtaktsiateks, vaadeldakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel koos aruandva ettevõtte potentsiaalsete lihtaktsiatega. Samuti vaadeldakse konsolideeritud lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel koos aruandva ettevõtte potentsiaalsete lihtaktsiatega selliseid optisioone ja ostutähti, mida on tütaretevõtte, ühissetevõtte või sidusettevõtte emiteerinud aruandva ettevõtte lihtaktsiate ostmiseks.
- A12. Määramaks mõju, mida tütaretevõtte, ühissetevõtte või sidusettevõtte lihtaktsiateks vahetatavad aruandva ettevõtte poolt välja antud instrumendid avaldavad aktsiakasumile, loetakse instrumendid vahetatuks ja lugeja (emattevõtte lihtaktsionäridele jääv kasum või kahjum) vastavalt korrigeeritaks kooskõlas paragrahviga 33. Lisaks neile korrigeeritavatele korrigeeritakse lugejat vastavalt sellistele aruandva ettevõtte kasumi või kahjumi muutustele (näiteks dividenditulu või kapitaliosaluse meetodil kajastatav tulu), mis toimusid seoses tütaretevõtte, ühissetevõtte või sidusettevõtte käibel olevate lihtaktsiate arvu suurenemisega eeldatud vahetamise tagajärjel. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel see nimetajat ei mõjuta, kuna aruandva ettevõtte lihtaktsiate arv eeldataval vahetamisel ei muutuks.

Lisaõigustega omakapaliinstrumendid ja kaheliigilised lihtaktsiad

- A13. Mõne ettevõtte omakapaliinstrumentide hulka kuuluvad:
- instrumendid, mis osalevad lihtaktsiate dividendide jaotamisel vastavalt 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 aktsialiikide ja lisaõigustega omakapaliinstrumentide vahel vastavalt nende õigustele saada dividendide ja osaleda jaotamata kasumi jaotuses. Aktsiakohase puhaskasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks:
- korrigeeritakse emattevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit (vähendatakse kasumit ja suurendatakse kahjumit) vastavalt aruandeperioodil iga aktsialiigi kohta välja kuulutatud dividendidele ja sellistele lepingupõhistele dividendidele (või lisaõigustega obligatsioonide intressile), mis tuleb aruandeperioodil maksta (näiteks väljamaksmata kumulatiivsed dividendid);
 - ülejäänud kasum või kahjum jaotatakse lihtaktsiatele ja lisaõigustega omakapaliinstrumentidele, võttes arvesse iga instrumendi osalemist kasumis, nagu oleks ära jaotatud kogu aruandeperioodi kasum või kahjum. Igale omakapaliinstrumendi liigile jaotatud kogukasum või -kahjum määratakse kindlaks dividendideks eraldatud summa ja lisaõigusele eraldatud summa liitmisel.

IAS 33

- c) igale omakapitaliinstrumendi liigile jaotatud kogukasum või -kahjum jagatakse selliste käibel olevate instrumendite 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 täielikult 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 osetuks loetud aktsiate arvu vahega.

LISA B

IAS 33

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. Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardites, sealhulgas rahvusvaheliste 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*.
-

Kinnisvarainvesteeringud

SISUKORD

	Löik
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

IAS 40

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;
 - (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.

IAS 40

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 õiglases väärtuses. 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 väljapoole selle standardi rakendusala:
 - (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 põhivara* kuni 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 külastajatele 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 teenustöötajate kaudu osta, kuid ise seejuures kanda olulisel määral hotelli põhitegevuse rahavoogude kõikumise riske.
14. Otsustamiseks, kas kinnisvara kvalifitseerub kinnisvarainvesteeringuks, on vaja hinnangut. Ettevõtte töötab välja kriteeriumid, millest lähtuvalt saab ta järjepidevalt hinnata vastavust kinnisvarainvesteeringu mõistele ning paragrahvis 7–13 esitatud juhiste. Paragrahv 75(c) nõuab, et ettevõtte avalikustaks need kriteeriumid juhul, kui liigitamine on keeruline.
15. Mõnel juhul kuulub ettevõttele kinnisvara, mis on ematöötajatele või mõnele teisele sama kontserni tüarettevõttele 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*
 - (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 maksu- mused selle kinnisvara igapäevase hooldamise kulusid. Selle asemel kajastatakse nimetatud kulud tekkepõhiselt kasu- miaruandes. Igapäevase hooldamise kulud koosnevad peamiselt tööjõukuludest ja kuludest tarbehenditeele ning või- vad sisaldada ka kulutusi väiksematele varuosadele. Selliste kulude eesmärki peetakse sageli kinnisvara "paranduseks ja hoolduseks".

IAS 40

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 järeelmaksuga, 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 määr selles. 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 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 maksumuses.

28. Ettevõtte otsustab vahendustehingu majandusliku sisu üle hinnates, mil määral selle tehingu tulemusena peaksid tule-
vased 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 tege-
vuste 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 hin-
nangud 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 õig-
last väärtust, siis kasutatakse soetusmaksumuse mõõtmiseks loovutatava vara õiglast väärtust välja arvatud juhul, kui
saadava vara õiglase väärtus ei ole usaldusväärselt määratletav.

ESMASELE KAJASTAMISELE JÄRGNEV MÕÕTMINE

Arvestusmeetod

30. **Välja arvatud paragrahvis 34 toodud erand, valib ettevõtte oma arvestusmeetodiks kas paragrahvides 33–55 kirjel-
datud õiglase väärtuse meetodi või paragrahvis 56 sätestatud soetusmaksumuse meetodi, ja rakendab seda meeto-
dit 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 üli-
malt 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. Ettevõtetel on soovitatav, kuid
mitte kohustuslik, kindlaks määrata kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus sõltumatu eksperdi hinnangu põhjal, kel-
lel on tunnustatud ja asjakohane ametialane kvalifikatsioon ning kellel on hinnatava kinnisvara asukohta 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 rakendatakse õiglase väärtuse mudelit.**

IAS 40

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 mitte-seotud 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 tehingukuluseid, mis võivad ettevõtet seoses müügi või muu võõrandamisega tekkida.
38. **Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus peab kajastama tegelikke turutingimusi bilansipäeval.**
39. Õiglase väärtuse hinnang on ajaliselt 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 mõtmist. Turutingimustel tehtud renditehingu korral, on soetamise õiglase väärtuse ja eeldatavate rendimaksete (sealhulgas kajastatud kohustused) vahe null. Selline õiglase väärtus jääb muutumatuks sõltumata sellest, kas raamatupidamises rakendatakse vara ja kohustuse kajastamisel IAS 17 paragrahvis 20 lubatud õiglase väärtuse või minimaalsete rendimaksete meetodit. Siiski, rendile võetud vara paragrahvis 25 sätestatud soetusmaksimume 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 põhjendamatult 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 asjaoluseid, 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 mitteisoomulikeks. 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:
- a) 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;
 - b) sarnaste objektide hiljutisi hindu vähem aktiivsetel turgudel, kohandades neid vastavalt majandustingimuste muudatustele, mis on aset leidnud pärast nende hindadega toimunud tehingute kuupäeva;
- ja
- c) tulevaste rahavoogude usaldusväärset hinnangul põhinevaid diskonteeritud rahavoogude prognoose, võttes arvesse kõigi olemasolevate rendi- ja muude lepingute tingimusi ja (võimaluse korral) väliseid 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 õiglase 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 usaldusväärset määratlada (vaata paragrahvi 53).
49. Õiglase väärtus erineb standardis IAS 36 *Varade väärtuse langus* määratletud 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 maksukoormised.

IAS 40

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 bürpp 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 eeldatavaid rendiga seotud väljamakseid, võib raamatupidamisliku õiglase väärtuse saamiseks osutada vajalikuks saadud hinnangule liita rendikohustise summa.
51. Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtus ei kajasta vastavasse kinnisvarasse tehtavaid tulevase 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 usaldusväärselt mõõta

53. **Kehtib vaidlustatav eeldus, et ettevõtte suudab kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust järjepidevalt usaldusväärselt määratlada. 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 usaldusväärselt määratlada. 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 *Materiaalne 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, mõõtab ettevõtte kõiki teisi oma kinnisvarainvesteeringuid õiglases väärtuses. 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 õiglases väärtuses, peab ta jätkama selle kinnisvara mõõtmist õiglases väärtuses 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 mõõtab 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

IAS 40

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 käsitlus) 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 käsitلة 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. **Õiglases väärtuses 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.**
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.

IAS 40

- (b) suurenemisi bilansilises maksumuses käsitletakse järgmiselt:
- (i) seda osa suurenemisest, mis katab kõnealuse kinnisvara varasemast väärtuse langusest tingitud kahjumit, 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 kahjumit, 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 sama laadselt varude müügiga.
65. **Kui ettevõtte lõpetab ehitatava ja õiglases väärtuses kajastatava kinnisvarainvesteeringu ehitus- või arendustegevuse, kajastatakse erinevust 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 kasutamisest 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 vähendada. 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.
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 järeelmaksuga, 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:
- (a) kinnisvarainvesteeringu väärtuse langust kajastatakse vastavalt IAS 36;
 - (b) kinnisvarainvesteeringu maha kandmist või võõrandamist kajastatakse vastavalt käesoleva standardi paragrahvidele 66–71;
 - (c) kahjustatud, kaotatud või loobunud kinnisvarainvesteeringute eest kolmandatelt isikutelt saadavad hüvitised kajastatakse kasumiaruandes hetkel, mil tekib õigus hüvitisele.
- ja
- (d) taastatud, ostetud või ehitatud asendusvarade soetusmaksumus määratakse vastavalt käesoleva standardi paragrahvidele 20–29.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

Õiglase väärtuse mudel ja soetusmaksumuse meetod

74. Iljargnevad avalikustamisnõuded 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:**
- (a) *selle, kas ta rakendab õiglase väärtuse mudelit või soetusmaksumuse meetodit.*
 - (b) *juhul kui ta rakendab õiglase väärtuse mudelit siis selle, kas ja mis asjaoludel kajastatakse ja arvestatakse kasutusrendi tingimustel renditud kinnisvara kinnisvarainvesteeringuna.*
 - (c) *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.*
 - (d) *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).*
 - (e) *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.*

IAS 40

- (f) alljärgnevad kasumiaruandes sisalduvad summad:
- (i) kinnisvarainvesteeringutest saadud renditulu;
 - (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) piirangud, 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 aruandlsuvaluutasse konverteerimisel tekkivad valuutakursside muutusest tulenevad netovahed;
 - (f) ümberlügitamine 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) õiglases väärtuses kajastamata kinnisvarainvesteeringu võõrandamise puhul:
 - (i) asjaolu, et ettevõtte on realiseerinud kinnisvarainvesteeringu, mida ei kajastatud õiglases väärtuses;
 - (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;
 - (c) soetusmaksumuse perioodi alguses ja lõpus ning akumuleeritud amortisatsiooni (koos väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumitega);
 - (d) kinnisvarainvesteeringu perioodi alguse ja lõpu bilansilise maksumuse selgitava võrdluse (eelmist 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

IAS 40

(e) **kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse. Paragrahvis 53 kirjeldatud erandjuhtudel, kui ettevõttel ei ole võimalik kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust usaldusväärsetl kindlaks määrata, avalikustab:**

(i) **kinnisvarainvesteeringu kirjelduse;**

(ii) **selgituse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärsetl 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 juhistele), soovita- takse, 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.

Soetusmaksumuse meetod

83. Standardit IAS 8 rakendatakse kõigi arvestusmeetodite muutuste kohta, mis tulenevad käesoleva standardi esmakordselt 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**IAS 40**

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).
-